

# Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch versus Normalwert

Selina Siller

1. **Einleitung**
2. **Rechtsgrundlagen**
  - 2.1. Gesetzliche Regelungen beim Eigenverbrauch
  - 2.2. Gesetzliche Regelungen beim Normalwert
3. **Unterschiede beim Eigenverbrauch und Normalwert**
  - 3.1. Abgrenzung des Anwendungsbereichs
  - 3.2. Kernfrage bei der Abgrenzung: Wann liegt ein Leistungsaustausch vor?
  - 3.3. Zwischenfazit: Abgrenzung Eigenverbrauch versus Normalwert
4. **Praxisbeispiele**
  - 4.1. Verdeckte Gewinnausschüttung
  - 4.2. Überlassung eines Kfz an den Arbeitnehmer
  - 4.3. Nutzungseinlage
5. **Zusammenfassung und Ausblick**

## 1. Einleitung

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist einer der wichtigsten Aspekte im Umsatzsteuerrecht, weil die Bemessungsgrundlage die Grundlage für sämtliche Zahllasten bzw Gutschriften bildet. Der EuGH hat sich bereits öfters mit dem Thema der Ermittlung der Bemessungsgrundlage beschäftigt. Dieser hat in stRsp judiziert, dass als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer gem Art 73 MwStSyst-RL die tatsächlich erhaltene Gegenleistung dient, die nach subjektiven Kriterien ermittelt wird.<sup>1</sup> Als Bemessungsgrundlage gilt alles, was den Wert der Gegenleistung bildet. Nach stRsp des EuGH muss der anzusetzende Wert der Gegenleistung dem subjektiven Betrag entsprechen, den der Leistende zum Zweck des Erhalts der Gegenleistung bereit ist aufzuwenden.<sup>2</sup> Der subjektive Betrag ist die tatsächlich erhaltene Gegenleistung und nicht ein nach objektiven Maßstäben

- 1 EuGH 26.4.2012, C-621/10, *Balkan and Sea Properties*, ECLI:EU:C:2012:248, Rn 43; 9.6.2011, C-285/10, *Campsa*, ECLI:EU:C:2011:381, Rn 28; 20.1.2005, C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck*, ECLI:EU:C:2005:47, Rn 21; vgl auch *Gunacker-Slawitsch*, Eigenverbrauch und Normalwert – Ausgewählte Fragen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer (2015) 137 (139).
- 2 Bspw EuGH 23.11.1988, Rs 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, ECLI:EU:C:1988:508, Rn 16; 24.10.1996, C-288/94, *Argos*, ECLI:EU:C:1996:398, Rn 16; 3.7.1997, C-330/95, *Goldsmiths*, ECLI:EU:C:1997:339, Rn 15; 16.10.1997, C-258/95, *Fillibeck*, ECLI:EU:C:1997:491, Rn 13; 3.7.2001, C-380/99, *Bertelsmann*, ECLI:EU:C:2001:372, Rn 22.

geschätzter Wert.<sup>3</sup> Nach Rsp des EuGH darf der Marktwert als Bemessungsgrundlage nicht herangezogen werden.<sup>4</sup>

Neben dieser allgemeinen Bestimmung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage finden sich in der MwStSyst-RL jedoch noch spezielle Bestimmungen zur Bemessungsgrundlage. Bspw folgt die Bestimmung der Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch gem Art 74 und Art 75 MwStSyst-RL anderen Grundsätzen, weil es in diesem Fall an einer Gegenleistung fehlt. Zudem ist im Anwendungsbereich der Normalwertregelung gem Art 72 und 80 MwStSyst-RL der Marktwert als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Weitere spezielle Vorschriften für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage finden sich bei der Sonderregelung für Reisebüros gem Art 308 MwStSyst-RL und bei der Sonderregelung für Wiederverkäufer gem Art 315 MwStSyst-RL.

Da sich insbesondere bei den speziellen Regelungen zur Bemessungsgrundlage praxisrelevante Fragestellungen ergeben, widmet sich der Beitrag zwei speziellen Regeln zur Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Es werden die Bestimmungen zur Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch und beim Normalwert analysiert, und die Unterschiede werden ua anhand von Praxisbeispielen aufgezeigt.

## 2. Rechtsgrundlagen

### 2.1. Gesetzliche Regelungen beim Eigenverbrauch

Der Tatbestand des Eigenverbrauchs im Zusammenhang mit Lieferungen findet sich in Art 16 MwStSyst-RL. Art 16 MwStSyst-RL normiert:

Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Der Tatbestand des Eigenverbrauchs im Zusammenhang mit Dienstleistungen findet sich in Art 26 MwStSyst-RL. Art 26 MwStSyst-RL legt fest:

Einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sind folgende Umsätze:

- a) Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat;

---

3 Vgl bspw EuGH 5.2.1981, C-154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, ECLI:EU:C:1981:38, Rn 13.

4 EuGH *Naturally Yours Cosmetics*, ECLI:EU:C:1988:508, Rn 16; 2.6.1994, C-33/93, *Empire Stores*, ECLI:EU:C:1994:225, Rn 12.

- b) unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

Die Regeln zur Eigenverbrauchsbesteuerung sind verpflichtend in nationales Recht umzusetzen. Der Sinn und Zweck der Eigenverbrauchsbesteuerung liegt neben der Korrektur des Vorsteuerabzuges in der umsatzsteuerlichen Gleichbehandlung von Unternehmern, die einen Gegenstand für „Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen“, entnehmen, und Endverbrauchern.<sup>5</sup>

Da es bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen des Eigenverbrauchs an einer Gegenleistung des Dritten fehlt, kann auf den subjektiven Wert nicht abgestellt werden.<sup>6</sup> Im Falle der Lieferung von Gegenständen verfolgt die MwStSyst-RL bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Entnahmen gem Art 74 MwStSyst-RL eine andere Methode:

Bei den [...] Umsätzen in Form der Entnahme [...] eines Gegenstands des Unternehmens durch einen Steuerpflichtigen [...] ist die Steuerbemessungsgrundlage der Einkaufspreis für diese oder gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden.

Nach Rsp des EuGH ist die Bemessungsgrundlage bei der Entnahme eines Gegenstandes gem Art 74 MwStSyst-RL „in Ermangelung einer tatsächlichen Gegenleistung [...] nach objektiven Kriterien zu schätzen“.<sup>7</sup> Von Art 74 MwStSyst-RL sind auch die mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten umfasst.<sup>8</sup> Zudem normiert Art 75 MwStSyst-RL für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Dienstleistungen, dass „bei [...] der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf und unentgeltlich erbrachten Dienstleistungen [...] die Steuerbemessungsgrundlage der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung“ ist.

5 Vgl bspw EuGH *Filibeck*, ECLI:EU:C:1997:491, Rn 25; 27.4.1999, C-48/97, *Kuwait Petroleum*, ECLI:EU:C:1999:203, Rn 21; *Hotel Scandic Gåsabäck*, ECLI:EU:C:2005:47, Rn 23; 11.12.2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*, ECLI:EU:C:2008:711, Rn 46. Siehe dazu auch *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> (2017) § 3 Rz 195 f; *Schwab* in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer § 3 Abs 2 Rz 141; *Dominik-Ogińska*, Cessation of the taxable economic activity. Supply of goods for consideration after adjustment period. Court of Justice, Highlights & Insights on European Taxation 2016, Rn 11, 195 (195); *Mittendorfer/Pollak/Siller/Streicher*, Umsatzsteuer bei Sachspenden im Versandhandel, RdW 2020, 626 (627).

6 Grundsätzlich erfasst die Bemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, daher einen subjektiven Wert. Siehe dazu EuGH *Naturally Yours Cosmetics*, ECLI:EU:C:1988:508, Rn 16; *Argos*, ECLI:EU:C:1996:398, Rn 16; *Goldsmiths*, ECLI:EU:C:1997:339, Rn 15; *Fillibeck*, ECLI:EU:C:1997:491, Rn 13; *Bertelsmann*, ECLI:EU:C:2001:372, Rn 22. Siehe zum objektiven Wert *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> § 4 Rz 162; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON 3.00 § 4 Rz 135 f (Stand: 1.5.2018, rdb.at); *Mittendorfer/Pollak/Siller/Streicher*, RdW 2020, 627.

7 EuGH *Camps*, ECLI:EU:C:2011:381, Rn 30.

8 Vgl *Pernegger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>3</sup> § 4 Rz 292.

## 2.2. Gesetzliche Regelungen beim Normalwert

Die Regelung zum Normalwert findet sich in Art 72 und Art 80 MwStSyst-RL. Art 80 MwStSyst-RL ist lediglich ein Umsetzungswahlrecht, eine Pflicht zur Implementierung in nationales Recht besteht nicht.<sup>9</sup>

Art 80 MwStSyst-RL legt Folgendes fest:

Zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung können die Mitgliedstaaten in jedem der folgenden Fälle Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferungen von Gegenständen oder für Dienstleistungen, an Empfänger, zu denen familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen, gemäß der Definition des Mitgliedstaats, bestehen, der Normalwert ist:

- a) sofern die Gegenleistung niedriger als der Normalwert ist und der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger nicht zum vollen Vorsteuerabzug [...] berechtigt ist;
- b) sofern die Gegenleistung niedriger als der Normalwert ist, der Lieferer oder Dienstleistungserbringer nicht zum vollen Vorsteuerabzug [...] berechtigt ist und der Umsatz einer Befreiung [...] unterliegt;
- c) sofern die Gegenleistung höher als der Normalwert ist und der Lieferer oder Dienstleistungserbringer nicht zum vollen Vorsteuerabzug [...] berechtigt ist.

Zudem normiert Art 80 MwStSyst-RL, dass auch die Beziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, der Familie des Arbeitnehmers oder anderen diesem nahestehenden Personen als rechtliche Bindung gilt. Art 80 lit a bis lit c MwStSyst-RL regeln den Anwendungsbereich der Normalwertregelung abschließend.<sup>10</sup> Bei Art 80 MwStSyst-RL handelt es sich daher um keine generelle Mindestbemessungsgrundlage, vielmehr ist die Vorschrift auf bestimmte Leistungen beschränkt, bei denen zum Empfänger der Leistung eine familiäre oder andere enge persönliche Beziehung, eine Beziehung aufgrund von Leistungsfunktionen oder Mitgliedschaften sowie eigentumsähnliche, finanzielle oder rechtliche Beziehungen bestehen.<sup>11</sup> Folglich sind auch generelle Preisreduktionen aus betrieblichen Überlegungen von der Normalwertregelung nicht erfasst.<sup>12</sup> Zudem kann sich ein Steuerpflichtiger unmittelbar auf Art 80 MwStSyst-RL berufen.<sup>13</sup> Sinn und Zweck des Art 80 MwStSyst-RL liegt in der Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung.<sup>14</sup> Wie sich bereits aus dem Wortlaut des Art 80 MwStSyst-RL ergibt, liegt der Zweck der Normalwertregelung in diesem Sinne ebenfalls in der Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung. Die Normalwert-

---

9 Das Umsetzungswahlrecht ergibt sich aus dem Wortlaut „können“ des Art 80 MwStSyst-RL.

10 EuGH *Balkan and Sea Properties*, ECLI:EU:C:2012:248, Rn 51; 19.12.2012, C-549/11, *Orfey*, ECLI:EU:C:2012:832, Rn 47; 8.5.2013, C-142/12, *Marinov*, ECLI:EU:C:2013:292, Rn 30.

11 Vgl *Heber*, *Ist § 4 Abs 9 UStG eine Mindestbemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch?* taxlex 2013, 133 (134).

12 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> § 4 Rz 181.

13 EuGH *Balkan and Sea Properties*, ECLI:EU:C:2012:248, Rn 60.

14 Vgl dazu *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>3</sup> § 4 Rn 362; *Heber*, taxlex 2013, 134.

regelung gelangt daher nicht zur Anwendung, wenn die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen zu einem künstlich niedrigen oder hohen Preis, der zwischen Beteiligten, die ein volles Recht auf Vorsteuerabzug haben, erfolgt. In diesen Fällen kann es auf dieser Absatzstufe in der Regel nicht zur Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung kommen.<sup>15</sup> Als Vereinfachungsregelung kann Art 80 MwStSyst-RL daher nicht qualifiziert werden.<sup>16</sup>

Art 72 MwStSyst-RL enthält eine Definition des Begriffs „Normalwert“. Dabei normiert Art 72 MwStSyst-RL, dass

als „Normalwert“ der gesamte Betrag [gilt], den ein Empfänger einer Lieferung oder ein Dienstleistungsempfänger auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung erfolgt, an einen selbständigen Lieferer oder Dienstleistungserbringer in dem Mitgliedstaat, in dem der Umsatz steuerpflichtig ist, zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten.

Der Ermittlung des Normalwertes liegt ein Fremdvergleich zugrunde, der dazu führt, dass nicht die tatsächlich erhaltene Gegenleistung, sondern ein nach objektiven Maßstäben ermittelter Wert von Relevanz ist.<sup>17</sup> Zur Ermittlung des Normalwerts können daher die folgenden Werte/Methoden herangezogen werden:<sup>18</sup>

- Direkter Preisvergleich: Hierfür muss der Leistende auch vergleichbare Geschäfte mit fremden Dritten abschließen.
- Marktpreise: Hierfür können Preise bei branchenüblichen Abschlüssen oder Preisübersichten von Verbänden verwendet werden.
- Fremdvergleichspreise: Es können die für ertragsteuerliche Zwecke identifizierten transaktionsbezogenen Fremdvergleichspreise bei grenzüberschreitenden Sachverhalten herangezogen werden.
- Sachbezüge: Es können jene Werte, die als Sachbezug für lohnsteuerliche Zwecke dienen, verwendet werden.

In Fällen, in denen keine vergleichbare Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistung bestimmt werden kann, ist als Normalwert bei der Lieferung von Gegenständen ein Betrag anzusetzen, der *„nicht unter dem Einkaufspreis der Gegenstände oder gleichartiger Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises nicht unter dem Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden, [liegt]“*. Bei Dienstleistungen ist ein Betrag anzusetzen, der *„nicht unter dem Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung [liegt]“*.

15 Vgl Schlussanträge GA Sharpston, 26.1.2012, C-621/10 und C-129/11, *Balkan and Sea Properties*, ECLI:EU:C:2012:41, Rn 30; EuGH *Balkan and Sea Properties*, ECLI:EU:C:2012:248 Rn 47.

16 EuGH 29.5.1997, C-63/96, *Skripalle*, ECLI:EU:C:1997:263, Rn 30.

17 Vgl *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>3</sup> § 4 Rn 402.

18 Siehe ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 39.

Zudem lässt sich festhalten, dass der durch die Anwendung der Normalwertregelung zusätzlich entstandene Umsatzsteuerbetrag grundsätzlich als Vorsteuer abgezogen werden kann.<sup>19</sup> Durch diese Möglichkeit soll die umsatzsteuerliche Neutralität gewahrt werden.

### 3. Unterschiede beim Eigenverbrauch und Normalwert

#### 3.1. Abgrenzung des Anwendungsbereichs

Auch wenn auf den ersten Blick die Anwendungsbereiche des Eigenverbrauchs und des Normalwerts ähnlich sind, gibt es die folgenden eindeutigen Unterschiede: Die Vorschriften für den Eigenverbrauch sind zwingend in nationales Recht zu implementieren. Zusätzlich greift die Eigenverbrauchsbesteuerung beim Verwendungs- und Entnahmeeigenverbrauch nur, wenn der Gegenstand zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Ein vorangehendes Recht auf Vorsteuerabzug ist beim Leistungseigenverbrauch hingegen nicht notwendig. Im Unterscheid dazu können die Mitgliedstaaten bei der Normalwertregelung selbst festlegen, für welche in Art 80 MwStSyst-RL genannten Fälle sie die Regelung in nationales Recht umsetzen möchten. Für die Implementierung in nationales Recht ist zudem eine vorherige Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses notwendig.<sup>20</sup> Die Normalwertregelung greift nur, wenn entweder der Leistende oder der Empfänger nicht oder nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Zudem ergibt sich mit Blick auf die Auslegung der beiden Normen, dass nach Ansicht des EuGH Art 80 MwStSyst-RL eng auszulegen ist.<sup>21</sup> Für die Eigenverbrauchsbesteuerung findet sich solch eine Aussage in der Rsp des EuGH nicht.

Im Lichte des Zwecks der beiden Bestimmungen ergeben sich auch deutliche Unterschiede. Die Eigenverbrauchsbesteuerung verfolgt den folgenden Zweck: Einerseits soll es zu einer Korrektur des Vorsteuerabzuges kommen, andererseits soll die umsatzsteuerliche Gleichbehandlung von Unternehmern, die einen Gegenstand für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, aus ihrem Unternehmen entnehmen, und Endverbrauchern, die einen Gegenstand für private Zwecke nutzen, gewahrt werden. Der Zweck der Normalwertregelung liegt hingegen in der Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung.<sup>22</sup>

---

19 In Österreich ist in diesem Fall § 12 Abs 15 UStG sinngemäß anzuwenden. Siehe *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>3</sup> § 4 Rn 426.

20 Mit Stand vom 1.7.2022 haben 20 von 27 Mitgliedstaaten Art 80 MwStSyst-RL in nationales Recht implementiert. Die folgenden Mitgliedstaaten haben Art 80 MwStSyst-RL in nationales Recht implementiert: Belgien, Bulgarien, Dänemark, Estland, Irland, Spanien, Kroatien, Italien, Litauen, Luxemburg, Ungarn, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Slowakei, Slowenien, Finnland und Schweden. Siehe dazu Notifications of the VAT committee, 1.7.2022, <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-08/Notifications.pdf> (15.2.2023). In Österreich ist die Normalwertregelung in § 4 Abs 9 UStG geregelt und seit 1.1.2013 anwendbar.

21 EuGH *Balkan and Sea Properties*, ECLI:EU:C:2012:248, Rn 44 f.

22 Siehe Wortlaut des Art 80 MwStSyst-RL; ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 9.

Folglich kann bereits aus den verschiedenen Zielen, die die beiden Maßnahmen verfolgen, ein unterschiedlicher Anwendungsbereich abgeleitet werden.

Ein wesentlicher Unterschied des Anwendungsbereichs der Normalwertregelung zum Eigenverbrauch ist, dass die Bestimmungen der Normalwertvorschrift nur bei entgeltlichen Leistungen und daher bei Vorliegen eines Leistungsaustausches anwendbar sind.<sup>23</sup> Daher ist die Normalwertregelung auch beim Tausch und beim tauschähnlichen Umsatz anzuwenden.<sup>24</sup> Der Tatbestand des Eigenverbrauchs kann hingegen nur bei unentgeltlichen Leistungen erfüllt sein, die selbst keinen steuerbaren Leistungsaustausch begründen.<sup>25</sup> Entscheidend für die Anwendbarkeit der Normalwertregelung ist daher, ob der Transaktion ein Leistungsaustausch zugrunde liegt.

### 3.2. Kernfrage bei der Abgrenzung: Wann liegt ein Leistungsaustausch vor?

Die Kernfrage, ob die Bemessungsgrundlage anhand der Normalwertregelung bestimmt wird oder nicht, liegt in der Prüfung, ob zwischen Leistendem und Empfänger ein Leistungsaustausch vorliegt. Für das Vorliegen eines Leistungsaustausches muss einer Leistung eine Gegenleistung gem Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL gegenüberstehen, bei der es sich um Entgeltentrichtung (Entgeltlichkeit) handelt.<sup>26</sup> Die Normalwertregelung gemäß Art 80 und Art 72 MwStSyst-RL greift nämlich nur bei Vorliegen eines entgeltlichen Umsatzes.

Nach Rsp des EuGH ist Entgeltlichkeit gegeben, wenn „ein unmittelbarer Zusammenhang“ zwischen Leistung und Gegenleistung besteht.<sup>27</sup> Zudem muss zwischen dem Leistungserbringer und dem Empfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, im Rahmen dessen es zu einem Leistungsaustausch kommt.<sup>28</sup> Kein unmittelbarer

23 Vgl bspw *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> § 4 Rz 182; *Pernegger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>3</sup> § 4 Rn 363; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON3.02 § 4 Rn 158 (Stand 1.12.2021, rdb.at).

24 Vgl *Pernegger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>3</sup> § 4 Rn 369.

25 Vgl bspw *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON3.02 § 4 Rn 158 (Stand 1.12.2021, rdb.at).

26 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> § 1 Rz 59 mit Verweis auf VwGH 25.11.2015, 2012/13/0017.

27 Siehe zB EuGH 5.2.1981, Rs 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, ECLI:EU:C:1981:38, Rn 12; 8.3.1988, Rs 102/86, *Apple and Pear Development Council*, ECLI:EU:C:1988:120, Rn 11 und 12; *Fillibeck*, ECLI:EU:C:1997:491, Rn 12; 3.9.2009, C-37/08, *RCI Europe*, ECLI:EU:C:2009:507, Rn 30; *Astra Zeneca UK*, ECLI:EU:C:2010:450, Rn 27; 7.10.2010, C-53/09 u C-55/09, *Loyalty Management und Baxi Group*, ECLI:EU:C:2010:590, Rn 51; 16.12.2010, C-270/09, *MacDonald Resorts*, ECLI:EU:C:2010:780, Rn 16; 10.11.2016, C-432/15, *Baštová*, ECLI:EU:C:2016:855, Rn 28. Siehe zu einer ausführlichen Analyse *Kollmann*, *Taxable Supplies and their Consideration in European VAT – General Theory and Selected Issues of the Digital Economy – A need for a new set of rules?* (2016) (Dissertation) 108 ff.

28 EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*, ECLI:EU:C:1994:80, Rn 14; 5.6.1997, C-2/95, *SDC*, ECLI:EU:C:1997:278, Rn 45; 26.6.2003, C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, ECLI:EU:C:2003:377, Rn 47; 21.3.2002, C-174/00, *Kennemer Golf*, ECLI:EU:C:2002:200, Rn 39; *MacDonald Resorts*, ECLI:EU:C:

Zusammenhang liegt vor, wenn bspw ein echter Zuschuss gewährt wird, wenn es zu einer Gewinnausschüttung an die Gesellschafter kommt oder wenn Spenden an Vereine gezahlt werden.<sup>29</sup> Zusätzlich kann ein Entgelt nur vorliegen, wenn der Wert der Leistung in Geld ausgedrückt werden kann.<sup>30</sup>

Das Kriterium „gegen Entgelt“ gem Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL ist grundsätzlich auch erfüllt, wenn ein Preis verlangt wird, der unter den Selbstkosten liegt, oder wenn kein Entgelt verlangt wird.<sup>31</sup> Ein Beispiel für zu geringes Entgelt findet sich in der Rs *Gemeente Borsele*. Der EuGH kam zu dem Ergebnis, dass die Leistung der Gemeinde aufgrund des fehlenden tatsächlichen Zusammenhangs zwischen dem gezahlten Betrag und der Dienstleistung nicht der Steuerpflicht unterliegt.<sup>32</sup>

Nach Ansicht des EuGH lag in der Rs *Gemeente Borsele* eine Asymmetrie zwischen Leistung (gezahltem Betrag der Eltern) und Gegenleistung (Transportdienstleistung) vor. Für die Beurteilung, ob Asymmetrie vorliegt, sind die Umstände, unter denen der Betreffende die Dienstleistung erbringt, und die Umstände, unter denen eine derartige Dienstleistung gewöhnlich erbracht wird, zu vergleichen.<sup>33</sup> Besteht Asymmetrie zwischen Leistung und Gegenleistung, hat das Entgelt bloß symbolischen Charakter. In solchen Fällen ist das Kriterium der Entgeltlichkeit nicht erfüllt. Bspw liegt bei der Verpachtung eines Schwimmbades zu einer Jahrespacht iHv EUR 1 pro Jahr lediglich ein symbolisches Entgelt vor.<sup>34</sup> Das Kriterium der Entgeltlichkeit ist zudem nur erfüllt, wenn der Leistende ein Entgelt erhält, das als Gegenleistung für die Leistung gewährt wird.<sup>35</sup> Zudem liegt keine Leistung gegen Entgelt vor, wenn eine künstliche Gestaltung, wie bspw die Vermietung an unterhaltsberechtigten Personen, vorliegt.<sup>36</sup>

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass kein Leistungsaustausch und somit keine Entgeltlichkeit gegeben ist, wenn (i) tatsächlich kein Entgelt geleistet wird

---

2010:780, Rn 16; *Baštová*, ECLI:EU:C:2016:855, Rn 28. Siehe zu einer ausführlichen Analyse *Kollmann*, *Taxable Supplies* 108 ff.

29 Vgl *Henkow*, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies* (2013) 58.

30 EuGH *Naturally Yours Cosmetics*, ECLI:EU:C:1988, Rn 11, 12 und 16; *Empire Stores*, ECLI:EU:C:1994, Rn 12; *Bertelsmann*, ECLI:EU:C:2001:372, Rn 17.

31 EuGH *Tolsma*, ECLI:EU:C:1994:80, Rn 12; *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, ECLI:EU:C:2003:377, Rn 47; 27.3.2014, C-151/13, *Le Rayon d'Or*, ECLI:EU:C:2014:285, Rn 29; 29.10.2015, C-174/14, *Saudaçor*, ECLI:EU:C:2015:733, Rn 32; 12.5.2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*, ECLI:EU:C:2016:334, Rn 24 ff; *Baštová*, ECLI:EU:C:2016:855, Rn 28. Vgl Schlussanträge GA *Kokott*, 23.12.2015, C-520/14, *Gemeente Borsele*, ECLI:EU:C:2015:855, Rn 45 und Rn 53 mit Verweis auf EuGH *Hotel Scandic Gåsabäck*, ECLI:EU:C:2005:47, Rn 22 bis Rn 24. Siehe auch BFH 28.6.2017, XI R 12/15, Rz 43. Siehe dazu auch *Sterzinger/Rust*, Zum Vorsteuerabzug einer Gemeinde aus den Herstellungskosten einer Sporthalle UR 2017, 758 (764); *Sterzinger*, Besteuerung von Kostenteilungszusammenschlüssen, UR 2017, 773 (774).

32 EuGH *Gemeente Borsele*, ECLI:EU:C:2016:334, Rn 34.

33 Vgl BFH 22.6.2022, XI R 35/19, Rn 17.

34 BFH 22.6.2022, XI R 35/19, Rn 19.

35 Vgl bspw *Kollmann*, *Taxable Supplies* 95 f.

36 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> § 3 Rz 195 f, Rn 198.

oder (ii) Asymmetrie zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, die dazu führt, dass es sich lediglich um ein symbolisches Entgelt handelt, oder (iii) eine künstliche Gestaltung vorliegt.

### **3.3. Zwischenfazit: Abgrenzung Eigenverbrauch versus Normalwert**

Auch wenn sich auf den ersten Blick Überschneidungen beim Anwendungsbereich der Eigenverbrauchsbesteuerung und der Normalwertregelung ergeben, sind die Geltungsbereiche zur Gänze unterschiedlich.

Die Eigenverbrauchsbesteuerung gelangt nur zur Anwendung, wenn kein Leistungsaustausch besteht und die Entgeltlichkeit des Umsatzes verneint wird. Ein Umsatz gegen Entgelt liegt nicht vor, wenn (i) tatsächlich kein Entgelt vereinbart wurde, (ii) Asymmetrie zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt oder (iii) eine künstliche Gestaltung vorliegt. Die Maßnahmen zum Normalwert gelangen daher zur Anwendung, wenn eine entgeltliche Leistung vorliegt. Folglich ist die Normalwertregelung anwendbar, wenn (i) ein überhöhtes Entgelt oder (ii) ein unangemessen niedriges Entgelt (Entgelt liegt unter dem Marktpreis) gegeben ist, (iii) eine spezielle Bindung gem Art 80 MwStSyst-RL zwischen Leistendem und Leistungsempfänger vorliegt sowie (iv) entweder der Leistende oder der Empfänger nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Eine spezielle Bindung zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ist vorhanden, wenn (i) familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, (ii) Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften oder (iii) eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen bestehen.

Gemeinsamkeiten zwischen der Eigenverbrauchsbesteuerung und der Normalwertregelung finden sich hingegen wieder bei der Bemessungsgrundlage. Art 72 MwStSyst-RL normiert, dass – wenn keine vergleichbare Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen ermittelt werden kann – der Normalwert den gleichen Grundsätzen wie die Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Eigenverbrauchs folgt. Auch wenn sich die Bestimmungen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch in Art 74 und Art 75 MwStSyst-RL finden, ist der Wortlaut des Art 72 Abs 1 und Abs 2 MwStSyst-RL sowie der Art 74 und Art 75 MwStSyst-RL fast ident.

Um die Schwierigkeit und die Bedeutung der Unterscheidung zwischen der Anwendbarkeit der Eigenverbrauchsbesteuerung und der Regel für den Normalwert zu verdeutlichen und Abgrenzungsschwierigkeiten aufzuzeigen, widmen sich die folgenden Kapitel drei Praxisbeispielen: (i) der verdeckten Gewinnausschüttung, (ii) der Überlassung eines Kfz an den Arbeitnehmer und (iii) der Nutzungseinlage.

## 4. Praxisbeispiele

### 4.1. Verdeckte Gewinnausschüttung

Das erste Praxisbeispiel beschäftigt sich mit dem Thema der verdeckten Gewinnausschüttung. Verdeckte Gewinnausschüttungen liegen bei Rechtsbeziehungen zwischen einer Körperschaft und ihren Mitgliedern vor, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten.<sup>37</sup> Dies ist der Fall, wenn der Vertrag zwischen fremden Dritten zu anderen Bedingungen geschlossen worden wäre.<sup>38</sup>

Aus umsatzsteuerlicher Sicht gibt es keine bestimmten Regeln für die Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen, vielmehr erfolgt die Einordnung anhand der allgemeinen umsatzsteuerlichen Bestimmungen.<sup>39</sup> Daher ist bei verdeckten Gewinnausschüttungen zunächst zu prüfen, ob überhaupt ein aus umsatzsteuerlicher Sicht relevanter Tatbestand vorliegt.

#### Kein umsatzsteuerlich relevanter Tatbestand

Kein umsatzsteuerlich relevanter Tatbestand liegt vor, wenn die Gesellschaft die Kosten für eine vom Gesellschafter im eigenen Namen in Anspruch genommene Leistung oder eine sonstige private Verbindlichkeit übernimmt.<sup>40</sup> In diesen Fällen gilt nämlich allein der Gesellschafter als Leistungsempfänger, weil lediglich zwischen dem Leistungserbringer und dem Gesellschafter ein Vertragsverhältnis, in dessen Rahmen Leistungen ausgetauscht werden, besteht.<sup>41</sup> Unbeachtlich ist hingegen, wer das Entgelt für eine Leistung tatsächlich zahlt. Da lediglich der Gesellschafter als Empfänger der Leistung zu qualifizieren ist, steht nur ihm ein etwaiges Recht auf Vorsteuerabzug zu.<sup>42</sup> Da die Übernahme der Kosten aus umsatzsteuerlicher Sicht als Entgelt von dritter Seite qualifiziert wird, liegt zwischen Gesellschaft und Gesellschafter kein umsatzsteuerlich relevanter Tatbestand vor.<sup>43</sup>

Auch bei der Übernahme von sonstigen privaten Verbindlichkeiten des Gesellschafters, bei der es sich bloß um eine Kostenübernahme vonseiten der Gesellschaft handelt, wird kein umsatzsteuerlicher Tatbestand erfüllt.<sup>44</sup> Ein weiteres Beispiel für ein Szenario, bei dem kein umsatzsteuerlicher Tatbestand erfüllt ist, sind sog Shareholder Activities. Als Shareholder Activities gelten insbesondere

---

37 Vgl *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>3</sup> § 1 Rz 291.

38 Vgl *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>3</sup> § 1 Rz 291.

39 Siehe dazu *Gurtner/Pichler in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung<sup>3</sup> (2021) 331 (333).

40 Siehe ausführlich dazu *Gurtner/Pichler in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* 335.

41 Siehe *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> § 12 Rz 72; *Wieland in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON3.02 § 1 Rn 106 (Stand 1.12.2021, rdb.at).

42 Gem Art 168 MwStSyst-RL hat der Gesellschafter nur ein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn die Leistung für sein Unternehmen ausgeführt wurde. Wird die Leistung ausschließlich für private Zwecke verwendet, steht dem Gesellschafter keinesfalls ein Recht auf Vorsteuerabzug zu.

43 So bereits *Gurtner/Pichler in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* 336.

44 So bereits *Gurtner/Pichler in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* 336.

Tätigkeiten, die üblicherweise das Mutterunternehmen nur aufgrund von Beteiligungsinteressen, dh in der Eigenschaft als Anteilseigner, erbringt.<sup>45</sup> Das Mutterunternehmen verrechnet hierfür kein Entgelt. Da Shareholder Activities nicht als „Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen“ angesehen werden können, wird der Eigenverbrauchstatbestand nicht verwirklicht. Es ist daher stets zu prüfen, ob ein steuerbarer Umsatz vorliegt und wer als Leistungsempfänger der Leistung des Dritten gilt. Lediglich wenn grundsätzlich die Gesellschaft als Leistungsempfänger gilt, können sich umsatzsteuerliche Konsequenzen aufgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung ergeben.<sup>46</sup>

### Unentgeltliche Überlassung von Unternehmensvermögen bzw Erbringung von Dienstleistungen

Erfolgt die Überlassung von Unternehmensvermögen bzw die Erbringung von Dienstleistungen an den Gesellschafter unentgeltlich und liegt daher kein Leistungsaustausch vor, bewirkt die Gesellschaft einen Eigenverbrauch.<sup>47</sup> Es kommt zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung, damit die umsatzsteuerliche Gleichbehandlung von Unternehmern, die einen Gegenstand für „Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen“ entnehmen, und Endverbrauchern gewahrt wird. Je nachdem, ob es sich um einen Entnahme-, Verwendungs- oder Leistungseigenverbrauch handelt, bestimmt sich die Bemessungsgrundlage unterschiedlich.

Ein Entnahmeeigenverbrauch liegt vor, wenn ein Gegenstand des Unternehmens, bspw ein E-Bike, dem Gesellschafter dauerhaft unentgeltlich für die private Nutzung überlassen wird und der Gegenstand den Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.<sup>48</sup> Gem Art 74 MwStSyst-RL gilt als Bemessungsgrundlage der Einkaufspreis für diese oder gleichartige E-Bikes im Zeitpunkt der Bewirkung des Eigenverbrauchs.<sup>49</sup> Teil der Bemessungsgrundlage sind auch etwaige mit dem Einkauf verbundene Nebenkosten.

Ein Verwendungseigenverbrauch ist gegeben, wenn ein Gegenstand des Unternehmens, bspw ein E-Bike, unentgeltlich vom Gesellschafter für private Zwecke genutzt werden darf und der Gegenstand den Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.<sup>50</sup> In diesem Fall wird das E-Bike nicht endgültig aus dem

45 Siehe ausführlich zu den Shareholder Activities OECD Verrechnungspreisrichtlinien (2017) Tz 7.9; Klemens, Shareholder Activities – Abgrenzung zu verrechenbaren Leistungen, TPI 2021, 100 (100).

46 Bei der verdeckten Gewinnausschüttung „an der Wurzel“ ergeben sich auf Ebene der Gesellschaft als Leistungsempfänger für Eingangsleistungen sehr wohl umsatzsteuerliche Konsequenzen. Gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG besteht bei verdeckten Gewinnausschüttungen „an der Wurzel“ für den Empfänger kein Recht auf Vorsteuerabzug.

47 So bereits Gurtner/Pichler in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner 342.

48 Vgl Gurtner/Pichler in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner 342.

49 Sollte es hingegen kein Einkaufspreis ermittelbar sein, wäre als Bemessungsgrundlage der Selbstkostenpreis im Zeitpunkt der Bewirkung des Eigenverbrauchs heranzuziehen.

50 Aus österreichischer Sicht steht dem Steuerpflichtigen bei der Anschaffung eines E-Bikes ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 2 Z 2a UStG zu.