

Vorsteuer und Entnahmeeigenverbrauch

Entnahmeeigenverbrauch und Nutzungseigenverbrauch

Entwicklungen in Deutschland

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Wie erinnerlich, kann seit dem EuGH-Urteil *Seeling* ein gemischt genutztes Grundstück zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden, und ein resultierender Nutzungseigenverbrauch ist nicht unecht steuerbefreit, sondern steuerpflichtig.¹⁾ Deutschland hat daraufhin zum einen die Berechnung der Kosten des Eigenverbrauchs statt mit der AfA mit dem Zeitraum der Vorsteuerkorrekturperiode gleichgesetzt (zehn Jahre), zum anderen den Entnahmeeigenverbrauch für steuerpflichtig erklärt.

1. Besteuerung des Eigenverbrauchs

Vereinfacht dargestellt, waren sowohl nach bisherigem deutschen als auch nach österreichischem Verständnis, das seinen Niederschlag in der Literatur und der Judikatur gefunden hat, die Kosten eines Eigenverbrauchs²⁾ im Wesentlichen in Höhe der Abschreibung zu errechnen, in Österreich also etwa mit 1,5 % oder 2 % p. a. Damit erfolgte die „Rückzahlung“ der Vorsteuer aus der Investition nur über einen sehr langen Zeitraum.

In Reaktion auf *Seeling* hat das dBMF zunächst in einem BMF-Schreiben den Kalkulationszeitraum der Vorsteuerkorrekturperiode gleichgesetzt (zehn Jahre) und dies sodann auch in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 dUStG geregelt.

Der EuGH hat diese Bestimmung als gemeinschaftsrechtskonform erkannt.³⁾ Das Urteil wurde in Österreich ausführlich erläutert.⁴⁾

Fraglich war nun, ob diese Überlegungen auch rückwirkend vor der gesetzlichen Änderung greifen konnten. Für Österreich wurde dies in der zitierten Literatur verneint.

Der BFH⁵⁾ hat ausführlich die Wirkungen des EuGH-Urteils *Wollny* analysiert und festgehalten, dass die 6. MwSt-RL zwar eine entsprechende Berechnungsperiode im Ermessen der Mitgliedstaaten ermöglicht, jedoch keineswegs als zwingend ansieht. Daher sei auch die bisherige (also vor der Neuregelung) gegebene Verwaltungspraxis des Kostenbegriffs nicht zwingend im Sinne der Neuregelung auszulegen. Auch aus der vom EuGH in *Seeling* erkannten Konsequenz einer „Lücke“ zeige sich, dass die Definition der Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch nicht zwingend aus Vorgaben des Gemeinschaftsrechts folge.

Aus alledem folgert der BFH, dass eine rückwirkende Änderung der Verwaltungspraxis vor den Zeitpunkt der Gesetzesänderung unzulässig ist. Durch die gesetzliche Neuregelung sei eine materielle Änderung und nicht nur eine Klarstellung erfolgt. Die detaillierten Ausführungen zur Änderung deutscher Verwaltungsvorschriften lassen sich wohl nicht ohne weiters auf Österreich übertragen. Beiläufig sei erwähnt: Das Urteil des BFH ist noch nicht rechtskräftig, da eine mündliche Verhandlung beantragt wurde; Änderungen scheinen jedoch wenig wahrscheinlich.

Im Grundsatz ist der Analyse des BFH voll zuzustimmen. Somit ist eine rückwirkende Änderung der Errechnung der Bemessungsgrundlage nicht zulässig. Das EuGH-Urteil *Wollny* hätte daher in Österreich erst ab jenem Zeitraum Auswirkungen, ab dem es einfachgesetzlich in Österreich umgesetzt würde.

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. – Der Autor dankt Herrn Dr. Oliver Zugmaier für wertvolle Informationen und Anregungen sehr herzlich.

¹⁾ Auf die Vielzahl von Literatur hiezu sei verwiesen.

²⁾ Es wird hier die alte Diktion weiterverwendet.

³⁾ EuGH 14. 9. 2006, Rs. C-72/05, *Wollny*.

⁴⁾ Prodinger, SWK-Heft 28/2006, Seite S 782; Püzl, taxlex 2006, 595; Prechtl/Aigner, taxlex 2006, 697; Prechtl/Aigner, SWK-Heft 34/35/2006, Seite S 952, Pernegger, UFS 2006, 332.

⁵⁾ BFH 1. 2. 2007, V R 56/04.

2. Besteuerung des Entnahmeeigenverbrauchs

Nach bisheriger Rechtslage war der Entnahmeeigenverbrauch eines Grundstücks unecht steuerbefreit. Deutschland hat jedoch durch eine Änderung von § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG den Eigenverbrauch – generell – für steuerpflichtig erklärt. Österreich hatte zwar diesbezügliche Überlegungen, jedoch wurden diese bisher nicht umgesetzt. Eine Steuerpflicht wurde auch in der Literatur überzeugend als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt.⁶⁾

Mit der gleichen Argumentation wurde in Deutschland auch die neue Rechtslage als gemeinschaftsrechtswidrig angesehen. Allerdings waren bisher keine Verfahren erkennbar, in denen das Rechtsproblem releviert wurde. Dies ergab sich wohl daraus, dass niemand das entsprechende Risiko einer Steuerpflicht tragen wollte.

Daraufhin wurde von deutschen Rechtsanwälten bei der EG-Kommission Beschwerde wegen Nichtbeachtung des Gemeinschaftsrechts eingeleitet. Die EG-Kommission hat nunmehr gegen Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren gem. Art. 226 EG-Vertrag eingeleitet.⁷⁾

Damit bestätigen sich wohl die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen eine Steuerpflicht des Entnahmeeigenverbrauchs auch für Österreich.

⁶⁾ Vgl. *Precht/Tumpel*, SWK-Heft 32/2003, Seite S 778; *Tumpel*, SWK-Heft 35/36/2003, Seite S 868.

⁷⁾ IN/C/05/4909.

Der aktuelle USt-Fall

Entschädigungen als Aufsichtsratsmitglied und sonstige Umsätze

Umsatzsteuerprobleme in Frage und Antwort

VON STB GERHARD GAEDKE UND UNIV.-PROF. DR. MICHAEL TUMPEL*)

Der Steuerpflichtige A bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und erzielt Umsätze aus der Vermietung eines Reihenhauses für Wohnzwecke i. H. v. jährlich 28.000 Euro. A erklärt diese Vermietungsumsätze unter Inanspruchnahme der Befreiung für Kleinunternehmer. A wird zum Aufsichtsrat bestellt und erhält eine jährliche Vergütung einschließlich Reisespesen von 12.000 Euro. Welchen Einfluss hat diese zusätzliche Vergütung auf die Umsatzsteuerpflicht von A?

Antwort: Bei der Vergütung eines Aufsichtsratsmitglieds handelt es sich um Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG. Die Leistungen sind gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. b UStG (ohne Optionsmöglichkeit) unecht steuerbefreit. Dies bedeutet, ein Vorsteuerabzug für die Reisekosten ist nicht möglich. Gem. § 2 Abs. 1 UStG wird die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers erfasst (Grundsatz der Unternehmenseinheit); der Unternehmer kann daher stets nur ein Unternehmen i. S. d. UStG haben. Somit sind die Umsätze aus der Vermietung und die Vergütung aus der Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied zusammenzufassen. Weil beide Umsätze zusammen über 30.000 Euro liegen, fällt A aus der Kleinunternehmerregelung heraus, auch wenn die Vergütungen an Mitglieder des Aufsichtsrates unecht steuerbefreit sind (*Ruppe*, UStG³, § 6 Rz. 450). Somit werden die Umsätze aus Vermietung für Wohnzwecke steuerpflichtig. Ob die Umsatzsteuer dem Mieter zusätzlich angelastet werden kann, ist vertrags- und mietrechtlich abzuklären.

*) StB Gerhard Gaedke ist Steuerberater in Graz, Leiter der Außenstelle Steiermark des Fachsenats der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und Vorsitzender des Kontaktkomitees der Kammer der Wirtschaftstreuhänder mit dem Bundesministerium für Finanzen. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel lehrt am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Linz.