

2

Kapitel

EIGENVERBRAUCH

Seite

2.1	Allgemeines	75
2.2	Die Eigenverbrauchsarten im Detail	76
2.2.1	Entnahme von Gegenständen für private Zwecke	76
2.2.2	Verwendungseigenverbrauch	82
2.2.3	Leistungseigenverbrauch	84
2.2.4	Aufwendungs-Eigenverbrauch	88

2.1. Allgemeines

Mit der Besteuerung des Eigenverbrauchs wird ein vorgenommener Vorsteuerabzug wieder rückgängig gemacht. Damit werden der Unternehmer (und auch seine Dienstnehmer) grundsätzlich den anderen Endverbrauchern gleichgestellt. Eigenverbrauch ist bei **jeder** Rechtsform eines Unternehmens möglich, somit auch bei juristischen Personen (Kapitalgesellschaften, Vereine etc.).

Das UStG kennt **drei** Eigenverbrauchsgruppen:

1 Die Entnahme von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens (§ 3 Abs. 2 UStG)

Die Entnahme von Gegenständen aus dem unternehmerischen Bereich für Zwecke außerhalb des Unternehmens ist umsatzsteuerlich einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.

Steuerpflichtig sind

- **Entnahmen von Gegenständen** durch den Unternehmer bzw. Gesellschafter einer Personengesellschaft für außerbetriebliche Zwecke
- **Sachzuwendungen an das Personal** (ausgenommen bloße Aufmerksamkeiten) und
- alle anderen **unentgeltlichen Sachzuwendungen** (z.B. für Werbezwecke, zur Verkaufsförderung, zur Imagepflege u.a.). Ausgenommen sind nur Geschenke von geringem Wert und Warenmuster.

Für alle drei Varianten gilt die Voraussetzung, dass die betroffenen Gegenstände zum vollen oder teilweisen **Vorsteuerabzug** berechtigt hatten. War nur teilweise ein Vorsteuerabzug möglich (z.B. Gebäude 0 %, Lifteinbau 20 %), so ist nur eine **partielle Eigenverbrauchsbesteuerung** vorzunehmen (z.B. nur der Liftanteil).

2 Der Verwendungs- und Leistungseigenverbrauch (§ 3a Abs. 1a UStG)

Dieser Eigenverbrauch ist den sonstigen Leistungen gleichgestellt. Zu unterscheiden sind:

- Der **Verwendungseigenverbrauch** – die Verwendung eines betrieblichen Gegenstandes für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, bzw. für den Bedarf des Personals (z.B. Privatanteil Kfz-Kosten bzw. Kfz-Sachbezug – allerdings nur bei Berechtigung zum Vorsteuerabzug). Die Bemessungsgrundlage ist um die Aufwendungen zu kürzen, von denen kein Vorsteuerabzug möglich war (UStR, Rz 680). Werden Gegenstände des unternehmerischen Bereiches von Körperschaften des öffentlichen Rechtes oder Vereinen **für den nicht unternehmerischen Bereich** verwendet, diesem zugeordnet oder die Verwendung Dritten gestattet, ist die geltend gemachte Vorsteuer gem. § 12 Abs. 10 bis 13 UStG zu berichtigen. Werden **Vereinsmitglieder gratis verköstigt**, muss ebenso eine anteilige Vorsteuerberichtigung erfolgen (ausgenommen bei Mithilfe im Gastgewerbe) UStR, Rz 479.
- Der **Leistungseigenverbrauch** – Erbringung von Dienstleistungen für Zwecke außerhalb des Unternehmens bzw. für den Bedarf des Personals (z.B. Verpflegung des Unternehmers bzw. des Personals, Einsatz von Dienstnehmern im Privatbereich). Zur Bemessungsgrundlage gehören **alle** Kosten, auch wenn diese Kosten nicht mit USt belastet waren (UStR, Rz 681).

3 Der Aufwendungs-Eigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Z 2a UStG)

Darunter fallen die nicht abzugsfähigen Aufwendungen, soweit sie zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, wie z.B. die nicht abzugsfähigen Bewirtungskosten in einer Betriebskantine. Der Wareneinkauf für die Betriebskantine berechtigt zunächst zum Vorsteuerabzug, der Bewirtungs-Eigenverbrauch ist steuerpflichtig, soweit die Bewirtung nicht der Werbung dient (UStR, Rz 1927).

2.2 Die Eigenverbrauchsarten im Detail

2.2.1 Entnahme von Gegenständen für private Zwecke

2.2.1.1 Bewegliche Gegenstände

Beispiele:

- Bücher im Buchhandel
- Zeitungen beim Trafikanten
- Wurst beim Fleischhauer
- Semmeln beim Bäcker

Bemessungsgrundlage: Einkaufspreis (Wiederbeschaffungspreis) oder **Selbstkosten** zum Zeitpunkt der Entnahme (UStR 2000, Rz 679).

Der **Steuersatz** richtet sich nach dem verkauften Gegenstand (Lebensmittel 10 %, Kleidung 20 %, Möbel 20 %, Blumen 13 %, Bücher 10 % etc.).

Seit 1.1.2013 ist der **Normalwert** als Bemessungsgrundlage anzusetzen, wenn das **Entgelt** für Lieferungen und sonstige Leistungen aus **außerbetrieblichen Motiven** (Familie, Gesellschafter u.a.) vom Normalwert abweicht und der Empfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 4 Abs. 9 UStG). Die Normalwertregelung gilt ab 1.1.2016 auch für die Lieferung und Vermietung von Grundstücken. Im Gegensatz zum Eigenverbrauch, der einen unentgeltlichen Vorgang darstellt, ist der Normalwert bei einem entgeltlichen Vorgang anzuwenden (UStR, Rz 682).

Beispiel:

Ein Möbelhändler überlässt seinem Sohn ein Möbelstück, das er um € 500,- eingekauft hat, und das er lt. Preisliste um € 720,- verkauft, um € 300,-. Wenn ein außerbetriebliches Motiv gegeben ist, liegt insgesamt ein Umsatz (steuerpflichtige Lieferung) mit dem Normalwert von € 720,- vor. Kann der Normalwert nicht ermittelt werden (Preisvergleiche nicht möglich), ist der Einkaufspreis maßgebend (UStR, Rz 682).

Normalwert		Buchung	
Möbelstück	600,-	Konto 4922 Lieferungen 20 %	Haben
+ 20 % USt	120,-	Konto 3502 geschuldete USt 20 %	Haben
	420,-	Konto 9400 Privatentnahmen	Soll
	300,-	Konto 2700 Kassa	Soll



■ Elektrofahrzeuge

Übersteigen die Bruttoanschaffungskosten eines Elektrofahrzeuges € 40.000,-, ist der übersteigende Betrag als Eigenverbrauch mit 20 % zu versteuern. Übersteigen die Anschaffungskosten den Betrag von € 80.000,-, liegen überwiegend nicht abzugsfähige Aufwendungen vor und es ist **kein Vorsteuerabzug** zulässig (UStR, Rz 59).

2.2.1.2 Unbewegliche Gegenstände (Liegenschaften)

Eigenverbrauch liegt immer dann vor, wenn eine Liegenschaft bzw. ein Liegenschaftsteil (Gebäude oder Gebäudeteil) auf Dauer **in den außerunternehmerischen (privaten oder hoheitlichen) Bereich überführt** wird. Dieser Liegenschaftseigenverbrauch (Grund und Boden bzw. Gebäude) ist gem. § 3 Abs. 2 UStG **nur steuerbar**, soweit die Liegenschaft zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hatte (partielle Eigenverbrauchsbesteuerung).

Als Liegenschaftsbestandteile gelten alle nicht selbständig nutzbaren Wirtschaftsgüter, die mit dem Gebäude in einem einheitlichen Funktionszusammenhang stehen, wie z.B. ein nachträglich eingebauter Lift oder der Fensteraustausch im Zuge einer Großreparatur (UStR, Rz 364 – 365). Vorsteuerabzüge von **laufenden Gebäudekosten** (Wartung, Reparaturen – ausgenommen Großreparaturen) führen bei der Gebäudeentnahme allerdings zu **keiner** Eigenverbrauchsbesteuerung (UStR, Rz 366).

Beim Eigenverbrauch von Liegenschaften durch Entnahme liegt **entweder ein steuerfreier Umsatz gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG** vor (verbunden mit Vorsteuerkorrekturen gem. § 12 Abs. 10 UStG ⇒ *siehe Kapitel 5.13.2*), **oder** der Unternehmer **optiert gem. § 6 Abs. 2 UStG zur Steuerpflicht**, womit die „partielle USt-Pflicht“ eintritt, aber die Vorsteuerkorrektur entfällt.

Beispiel 1:

Ein betriebliches Miethaus wurde im Jahre 2013 um € 600.000,- ohne Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges erworben. 2015 wurde ein Lift eingebaut (Herstellungskosten € 60.000,- + 20 % USt) und im Jahre 2016 wurden im Zuge einer Großreparatur Türen und Fenster ausgetauscht (Kosten € 80.000,- + 20 % USt). 2018 wurde das Gebäude **dem Sohn geschenkt**. Der Verkehrswert des Gebäudes beträgt zum Schenkungszeitpunkt lt. Gutachten € 900.000,- (inkl. allfälliger USt). Es wird zur Steuerpflicht des Entnahme-Eigenverbrauchs optiert. Vereinfachend wird angenommen, dass die Anschaffungskosten der entnommenen Gegenstände dem Wiederbeschaffungspreis entsprechen. Führt der Sohn die Vermietungstätigkeit fort, ist er zum Vorsteuerabzug aus dieser Entnahme berechtigt. Voraussetzung ist eine ordnungsmäßige **Rechnung**, in der die USt vom Eigenverbrauch gesondert in Rechnung gestellt wird. (⇒ *siehe auch Punkt 2.2.1.4*)

Gebäude-Entnahme (Rechnung) 2018		Buchung
Verkehrswert	900.000,—	9400 Privatentnahme/
Steuerpflichtiger Teil (Lift und Großreparatur)	140.000,—	an 4922 Liegenschaftsentnahme 20 % /
20 % Umsatzsteuer	28.000,—	an 3520 geschuldete USt 20 % und
Nicht steuerbarer Teil	732.000,—	4920 Liegenschaftsentnahme 0 %



Beispiel 2:

Ein betriebliches Miethaus wurde im Jahre 2013 um € 600.000,- ohne Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges erworben. 2014 wurde ein Lift eingebaut (Herstellungskosten € 50.000,- + 20 % USt) und im Jahre 2015 wurden im Zuge einer Großreparatur Türen und Fenster ausgetauscht (Kosten € 100.000,- + 20 % USt). 2018 wurde das Gebäude **dem Sohn geschenkt**. Der Verkehrswert des Gebäudes beträgt zum Schenkungszeitpunkt lt. Gutachten € 900.000,- (inkl. allfälliger USt). **Es wird nicht zur Steuerpflicht des Entnahme-Eigenverbrauchs optiert, daher ist der in den Jahren 2014 und 2015** vorgenommene Vorsteuerabzug anteilig zu berichtigen. „Neuer“ Berichtszeitraum von 19 Jahren, da der Beginn der Gebäudeverwendung nach dem 31.3.2012 erfolgte. Die Vorsteuerkürzungsbeträge sind Betriebsaufwand, da der Gebäudeentnahmewert auch die USt enthält.

Gebäude-Entnahme (Rechnung) 2018		Buchung
Verkehrswert	900.000,-	9400 Privatentnahme/ an 4920 Liegenschaftseigenverbrauch 0 %
Vorsteuerkürzung Lift 16/20 von 10.000,-	8.000,-	7181 Nicht abzugsfähige Vorsteuern/an 2500 Vorsteuern
Vorsteuerkürzung Großreparatur 17/20 von 20.000,-	17.000,-	7181 Nicht abzugsfähige Vorsteuern/an 2500 Vorsteuern

**2.2.1.3 Entnahme von Energie**

Bei der Lieferung oder Einfuhr **vertretbarer oder teilbarer Sachen** muss die Vorsteuer sofort in den abzugsfähigen und in den nicht abzugsfähigen privaten Teil getrennt werden. Das betrifft in erster Linie die Energiekosten (Strom, Ferngas, Fernwärme, feste und flüssige Brennstoffe). Wird die Vorsteuer entsprechend **gekürzt**, entfällt die Eigenverbrauchsbesteuerung (UStR, Rz 1918). Wird jedoch eine Eigenverbrauchsbuchung durchgeführt, ist dieser Erlös mit dem Steuersatz der Lieferung (meist 20 %) zu versteuern.

2.2.1.4 Schenkung eines Unternehmens

Auch die Schenkung eines Betriebes (Teilbetriebes) oder des gesamten Unternehmens ist als Eigenverbrauch zu versteuern. Der Übernehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 12 Abs. 15 UStG), ausgenommen, er setzt den Betrieb überhaupt nicht fort, wird also nicht zum Unternehmer. Die übergebenen Wirtschaftsgüter sind **einzeln** als Eigenverbrauch zu behandeln:

- Grundstücke und Gebäude: Umsatzsteuerfrei gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG, aber mit Vorsteuerkorrektur gem. § 12 Abs. 10 UStG (Zehntelregelung bzw. Zwanzigstelregelung, wenn die Liegenschaft nach dem 31.3.2012 in Nutzung genommen wurde) oder Option zur Steuerpflicht (⇒ siehe Punkt 2.2.1.2)

- Bewegliche und immaterielle Anlagegüter: 20 % USt (ausgenommen PKW ohne Vorsteuerabzugsberechtigung)
- Finanzanlagen (Wertpapiere u.a.): USt-frei (§ 6 Abs. 1 Z 8 UStG)
- Warenvorräte, eigene Erzeugnisse 10 %, 13 % oder 20 %
- Zahlungsmittel und Forderungen: USt-frei (§ 6 Abs. 1 Z 8 UStG)

Bemessungsgrundlage ist der Einkaufspreis zum Zeitpunkt der Schenkung, also der **Wiederbeschaffungspreis**.

! Achtung: Gem. § 6 Abs. 2 UStG kann der Schenkende auch zur USt-Pflicht des Liegenschafts-Eigenverbrauchs optieren. Damit entfällt eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG. Steuerpflichtig sind aber immer nur die Gebäudeteile, die zum Vorsteuerabzug berechtigt hatten (⇒ siehe auch Punkt 2.2.1.2).

Beispiel: Übergabebilanz 31.12.2017 (Schenkung an den Sohn)			
Aktiva		Passiva	
Bebautes Grundstück	210.000,–	Eigenkapital	160.000,–
Bewegliches Anlagevermögen	200.000,–	Rückstellungen	40.000,–
Vorräte (Lebensmittel)	50.000,–	Verbindlichkeiten	450.000,–
Forderungen	190.000,–		
Bilanzsumme	650.000,–	Bilanzsumme	650.000,–

Eigenverbrauchsrechnung (Rechnung an den Sohn)		
Bebautes Grundstück (Verkehrswert) steuerfrei, keine Vorsteuerkorrektur (mehr als 10 bzw. 20 Jahre im Betrieb)		400.000,–
bewegliches Anlagevermögen zu Wiederbeschaffungswerten (normalerweise die Buchwerte) + 20 % USt	200.000,– 40.000,–	240.000,–
Warenvorräte (Lebensmittel) lt. Inventurlisten + 10 % USt	50.000,– 5.000,–	55.000,–
<i>Hinweis auf § 12 Abs. 15 UStG erforderlich!</i>		695.000,–

Da bilanztechnisch die **Buchwerte** fortgeführt werden müssen, ist in diesem Spezialfall nur die Umsatzsteuer zu verbuchen, wobei aber die Bemessungsgrundlage (der Rechnungsbetrag) aufzuzeichnen ist.

		Buchung	<input checked="" type="checkbox"/>
a) Ausweis in der Bilanz zum 31.12.2017	45.000,–	Konto 2300 Sonstige Forderung / an 3500 geschuldete USt	
b) Buchung beim Übernehmer zum 1.1.2018	45.000,–	Konto 2500 Vorsteuern / an 3890 sonstige Verbindlichkeiten	

2.2.1.5 Nicht kostendeckender Verkaufspreis

Werden Gegenstände des Unternehmens nicht aus betrieblichen Gründen (z.B. Abverkauf), sondern aus außerbetrieblichen (privaten) Motiven zu einem nicht kostendeckenden Preis, also **unter den Selbstkosten** verkauft, so muss eine Besteuerung zum Normalwert vorgenommen werden (UStR, Rz 367). Diese außerbetrieblichen Motive können privater Natur sein (Bedarf von nahen Angehörigen), können aber auch gesellschaftsrechtliche Ursachen haben (z.B. Entnahme durch Gesellschafter einer GmbH).

Seit 1.1.2013 gilt der **Normalwert** als Bemessungsgrundlage. Dieser Normalwert ist nur anzusetzen, wenn der Empfänger oder der leistende Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, bzw. wenn der Umsatz unecht befreit ist (ausgenommen Kleinunternehmerbefreiung).

Die Anwendung des Normalwertes setzt ein **Entgelt** voraus, das unter dem Normalwert liegt. Als Normalwert gilt der Betrag, den der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung an einen **unabhängigen** Lieferanten zahlen müsste (vergleichbare Geschäfte). Ist ein Preisvergleich nicht möglich, entspricht der Normalwert den Selbstkosten als Bemessungsgrundlage für entgeltliche Lieferungen und Leistungen aus außerbetrieblichen Motiven (UStR, Rz 682). Ab 2016 gilt die Normalwertregelung auch für die Lieferung und Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Abs. 9 UStG). ⇔ *Siehe auch Punkt 2.2.1.1*

Beispiel für die Nichtanwendbarkeit eines Normalwertes

Ein Unternehmer verkauft seiner Tochter einen gebrauchten Computer zum Preis von € 100,-, Einkaufspreis dieses Computers € 250,-. Da ein Preisvergleich mit gleichartigen Geschäften nicht möglich ist (kein Marktpreis), liegt ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt in Höhe der Selbstkosten vor. Die Selbstkosten können mit dem Buchwert angenommen werden. Ein abweichender Normalwert ist nicht feststellbar. Umsatzsteuerpflichtig ist das Entgelt von € 100,-.

Die ab 2016 geltenden Regelungen für Sachbezüge an Mitarbeiter (Sonderrabatte) gelten auch für die Umsatzsteuer. Die Werte für die Lohnsteuer können als Normalwerte auch für die USt herangezogen werden. Der **steuerfreie Mitarbeiterrabatt ist daher kein Teil des Entgeltes** (UStR, Rz 682).

2.2.1.6 Sachzuwendungen an das Personal

Werden dem Personal Gegenstände zur Deckung privater Bedürfnisse zugewendet, liegt entweder eine nicht umsatzsteuerbare Aufmerksamkeit (z.B. Getränke am Arbeitsplatz) oder ein umsatzsteuerpflichtiger Eigenverbrauch vor. Die unentgeltliche Abgabe von Gegenständen, die dem Betriebszweck dienen (z.B. typische Berufsbekleidung, Medikamente), ist nicht umsatzsteuerbar.

■ Geschenke an Dienstnehmer

(z.B. Weihnachts-, Jubiläums-, Hochzeits- bzw. Pensionierungsgeschenke)

Reine Annehmlichkeiten und Aufmerksamkeiten sind nicht steuerbar. Klare Begriffsbestimmungen zur „bloßen Aufmerksamkeit“ fehlen in den USt-Richtlinien, es werden lediglich

die „Getränke am Arbeitsplatz“ erwähnt. In der Literatur wird auch die Überlassung von Eintrittskarten zum Besuch von Theater-, Konzert- oder Sportveranstaltungen als bloße Aufmerksamkeit beurteilt. Die Kosten von Betriebsveranstaltungen selbst (Betriebsausflüge, Betriebsfeiern, Aus- und Fortbildungen) gelten jedenfalls **nicht** als Eigenverbrauch.

Beispiel: Eine Firma beschenkt verdiente Jubilarinnen und Jubilare mit Uhren bzw. Schmuck. Der Einkaufswert dieser Gegenstände von € 5.000,- netto ist als Eigenverbrauch zu versteuern. Der Vorsteuerabzug wurde geltend gemacht.

		Buchung	<input checked="" type="checkbox"/>
Freiwilliger Personalaufwand Jubiläumsgeschenke	6.000,- 5.000,- 1.000,-	Konto 6790 Freiwilliger Sozialaufwand / an 4930 Erlöse aus Sachbezügen 20 % und 3500 geschuldete USt 20 %	

Anmerkung: Wurden der Einkauf der Uhren und der Schmuckstücke bereits beim Einkauf als freiwilliger Sozialaufwand verbucht, dann scheint dieser Posten im Personalaufwand doppelt auf. Um diesen Doppelausweis zu vermeiden, kann der Einkauf der Uhren und des Schmucks in der Klasse 5 (Materialverbrauch) verbucht werden. Manchmal wird auch nur die auf den Eigenverbrauch entfallende USt als zusätzlicher freiwilliger Sozialaufwand verbucht.

2.2.1.7 Andere unentgeltliche Zuwendungen

Auch andere unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen aus **unternehmerischen Gründen**, wie z.B. zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege gelten als steuerbarer Eigenverbrauch (mit Ausnahmen).

Dazu zählen höherwertige Geschenke an Geschäftsfreunde, Sachspenden an Vereine, Warenabgaben bei Preisausschreiben, Verlosungen zu Werbezwecken u.a. ohne tatsächliche Gegenleistung.

Beispiel: Ein Unternehmen verlost 10 Laptops. Die Hingabe der Geräte an die Gewinner gilt als Eigenverbrauch. Der Vorsteuerabzug vom Geräteeinkauf wurde geltend gemacht. Der Einkaufswert der 10 Geräte beträgt € 3.500,- (ohne USt).

		Buchung	<input checked="" type="checkbox"/>
Werbeaufwand Preisausschreiben	4.200,- 3.500,- 700,-	Konto 7610 Werbematerial / an 4930 Erlöse aus Sachzuwendungen 20 % und 3500 geschuldete USt 20 %	

Anmerkung: Wurde die Eingangsrechnung für die Laptops bereits als Werbeaufwand verbucht, kann der Doppelausweis vermieden werden, wenn der Geräteeinkauf in der Klasse 5 (Materialverbrauch) ausgewiesen wird. Vielfach wird auch nur die auf den Eigenverbrauch entfallende USt als zusätzlicher Werbeaufwand verbucht. Als weitere Variante bietet sich der Verzicht auf den Vorsteuerabzug an. Das ist zwar technisch unrichtig, führt aber zum gleichen steuerlichen Ergebnis.

■ Nicht umsatzsteuerbare unentgeltliche Zuwendungen

Ausgenommen von der Steuerpflicht sind Geschenke von geringem Wert sowie die Abgabe von Warenmustern. Geschenke von geringem Wert liegen dann vor, wenn die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dieser Geschenke den Betrag von € 40,- (ohne USt) **pro Empfänger und Jahr** nicht übersteigen. In diese Grenze von € 40,- sind Aufwendungen für geringwertige Werbeträger wie Kugelschreiber, Feuerzeuge oder Kalender **nicht** einzurechnen. Auch die unentgeltliche Überlassung von Gegenständen aus betrieblichen Gründen mit späterer Rückgabe ist nicht steuerbar (UStR, Rz 369). Steuerpflichtige **Geschenke** liegen vor, wenn ein Unternehmer ohne rechtliche Verpflichtung und ohne unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung des Empfängers eine Sachzuwendung gibt (UStR, Rz 370).

■ Warenmuster

Als nicht steuerbare Warenmuster gelten Gegenstände, die Muster von bereits hergestellten Waren oder Modelle von herzustellenden Waren sind. Die Abgabe von Warenmustern soll den Empfänger zum Kauf anregen, wobei es ohne Bedeutung ist, ob die Warenmuster einem anderen Unternehmer oder einem Letztverbraucher zugewendet werden.

■ Verkaufshilfen (UStR, Rz 372 – 374)

Werbematerial, das nach der Werbeaktion vernichtet wird oder beim Empfänger zu keiner privaten Bereicherung führt, ist nicht steuerbar.

- **Werbematerial**, das nach Ablauf der Werbeaktion für den Empfänger noch einen **Gebrauchswert** hat (z.B. Fahrzeuge, Spielzeug, Sport- und Freizeitartikel), gilt als **steuerpflichtige** Zuwendung.
- **Verkaufskataloge und Werbeprospekte** führen zu keiner privaten Bereicherung der Empfänger und sind daher nicht steuerbar.
- **Naturalrabatte** (z.B. 25 Stück geliefert, 20 Stück verrechnet) und **Naturalbeigaben** (z.B. Bierdeckel, Aschenbecher, Gläser, Fußmatten, Pflegemittel) sind Nebenleistungen zu entgeltlichen Lieferungen und daher **keine eigenen unentgeltlichen Leistungen**.

■ Sachprämien

Als **tauschähnliche** (umsatzsteuerpflichtige) Umsätze gelten auch die **Sachprämien** an Altkunden für die Vermittlung von Neukunden und Sachprämien eines Kfz-Herstellers an das Verkaufspersonal eines Vertragshändlers als Belohnung für besondere Verkaufserfolge.

2.2.2 Verwendungseigenverbrauch (§ 3a Abs. 1a UStG)

2.2.2.1 Privatnutzung von beweglichen Gegenständen

Die Privatnutzung bzw. außerbetriebliche Nutzung von Gegenständen, die dem Unternehmen dienen (Fahrzeuge, Fernsehgeräte, Kameras, Waschmaschinen, Geschirrspüler, E-Herde, EDV-Anlagen und andere bewegliche Anlagegüter) unterliegt als Eigenverbrauch dem Steuersatz von 20 %.

Ein Verwendungseigenverbrauch kann auch bei solchen Unternehmen gegeben sein, die neben der Unternehmersphäre keine private Sphäre besitzen, wie z.B. Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften oder Körperschaften öffentlichen Rechts (UStR, Rz 478).

War allerdings kein Vorsteuerabzug von den Anschaffungs- bzw. Betriebskosten dieser Gegenstände möglich (wie z.B. beim PKW), ist auch die Privatnutzung dieser Gegenstände nicht umsatzsteuerbar! Kosten, von denen **kein** Vorsteuerabzug möglich war, sind aus der Bemessungsgrundlage des steuerpflichtigen Eigenverbrauchs auszuschneiden. Häufiger Anwendungsfall für den Verwendungseigenverbrauch ist der **Kleinbus** (Klein-LKW) mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Auch der Dienstnehmer-Sachbezug betreffend Kleinbus bzw. Klein-LKW ist umsatzsteuerpflichtig, soweit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht. Bei Elektrofahrzeugen ist der Sachbezug umsatzsteuerbefreit.

Beispiel: Ein Betriebskleinbus wurde im Jahre 2017 lt. Fahrtenbuch zu 25 % privat genutzt. Ein Vorsteuerabzug war möglich.

AfA 2017 (Vorsteuerabzug von den Anschaffungskosten)		6.000,-	
Treibstoff und Reparaturen 2017 (Vorsteuerabzug)		4.000,-	
Versicherung, Kfz-Steuer 2017 (kein Vorsteuerabzug)		1.000,-	
USt-pflichtiger Eigenverbrauch 2017:		Buchung	
25 % von AfA, Treibstoff und Reparaturen (10.000,-)	2.500,-	Konto 4922 Eigenverbrauch 20 %	Haben
+ 20 % USt	500,-	3500 geschuldete USt	Haben
Gesamtbetrag	3.000,-	Konto 9400 Privatentnahmen	Soll
Versicherung/Steuer 2017	1.000,-		
Davon 25 % Privatanteil (nicht umsatzsteuerpflichtig)	250,-	Konto 9400 Privatentnahmen Konto 4920 Eigenverbrauch 0 %	Soll Haben

2.2.2.2 Privatnutzung von Betriebsgebäuden

Die **private (außerbetriebliche) Nutzung** eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes (Gebäudes) ist gem. § 3a Abs. 1a letzter Satz UStG **nicht steuerbar**, daher erfolgt **keine Eigenverbrauchsbesteuerung**. Es liegt auch kein steuerpflichtiger Vermietungserlös vor. Für diese privat genutzten Gebäudeteile ist kein **Vorsteuerabzug** möglich (§ 12 Abs. 3 Z 4 UStG). Die anfallenden Vorsteuern aus den Betriebskosten sind sofort in den abzugsfähigen und den nicht abzugsfähigen Anteil aufzuteilen.

Beispiel: Ein Unternehmen errichtet im Mai 2015 ein Gebäude um € 300.000,- + € 60.000,- USt, das ab 1.6.2015 zu 40 % privat genutzt wird. Das Grundstück wird zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet. Damit steht bei späterer zusätzlicher betrieblicher Nutzung dieses Gebäudeteiles der anteilige Vorsteuerabzug aus der Errichtung bzw. bei einem steuerpflichtigen Verkauf zu.
Das Gebäude wird im Juli 2017 verkauft (oder auch entnommen).

2015: Vorsteuerabzug mit 60% von € 60.000,- = € 36.000,- , kein Eigenverbrauch!

2017: a) Keine Option zur USt-Pflicht des Verkaufserlöses: Steuerfreier Erlös, negative Vorsteuerberichtigung mit 18/20 von € 36.000,-, somit € 32.400,-

Buchung: Nicht abzugsfähige Steuern/ an Vorsteuerkonto.

2017: b) Option zur USt-Pflicht des Verkaufserlöses. Steuerpflichtiger Erlös, positive Vorsteuerberichtigung mit 18/20 von € 24.000,-, somit € 21.600,-

Buchung: Vorsteuerkonto/an Sonstige Erträge

2.2.2.3 Privatnutzung von Fahrzeugen durch Dienstnehmer

Auch die Nutzung von Betriebsfahrzeugen durch Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. für Privatfahrten ist grundsätzlich als Eigenverbrauch steuerbar. Ist jedoch von den Anschaffungs- bzw. Betriebskosten des Fahrzeuges (PKW, Kombi, Kraftrad) gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG **kein Vorsteuerabzug** zulässig, ist auch der Eigenverbrauch, also der Sachbezug des betreffenden Arbeitnehmers **nicht umsatzsteuerbar** (UStR, Rz 1931).

Ist dagegen ein **Vorsteuerabzug** von den Kfz-Kosten **zulässig** (z.B. bei Kleinbussen, Klein-LKW, PKW von Fahrschulen, Taxiunternehmen bzw. Mietwagenunternehmen, Vorführ-Kfz, Hotelwagen, Begleitfahrzeugen), muss auch der Sachbezugs-Eigenverbrauch mit 20 % USt versteuert werden (UStR, Rz 672). Als Bemessungsgrundlage können die lohnsteuerlichen Sachbezugswerte für die Kfz-Privatnutzung herangezogen werden (LStR 2002, Rz 168 – 182).

Der monatliche Sachbezugswert beträgt 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz, maximal € 720,- (seit März 2014). Mit dem Steuerreformgesetz 2015/16 wurde der Prozentsatz für PKW mit einem CO₂-Ausstoß von mehr als 120g/km **von 1,5 % auf 2 %**, maximal auf € 960,- erhöht. Bei Elektrofahrzeugen ist der Sachbezug umsatzsteuerbefreit.

2.2.3 Leistungseigenverbrauch (§ 3a Abs. 1a UStG)

2.2.3.1 Dienstleistungen für außerbetriebliche Zwecke

Sonstige Leistungen, die das Unternehmen für **außerbetriebliche Zwecke** ausführt, sind gem. § 3a Abs. 1a UStG als Eigenverbrauch zu versteuern (gilt für **alle** Unternehmensformen). Die Entnahme sonstiger Leistungen durch Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ohne Gegenleistung gilt als verdeckte Gewinnausschüttung und damit als umsatzsteuerpflichtiger Eigenverbrauch!

Beispiele:

- Ein Reinigungsunternehmen lässt die Privatvilla des Unternehmers von den eigenen Arbeitskräften säubern.
- Ein Gastwirt verpflegt im Unternehmen auch seine Familie.

- Eine Baufirma KG lässt das Privathaus des Komplementärs von den eigenen Maurergesellen umbauen.
- Die Monteure eines gemeindeeigenen E-Werks reparieren die Stromleitungen in der Volksschule der Gemeinde (außerbetrieblicher Hoheitsbereich).
- Ein Betrieb überlässt einen PKW samt Fahrer an einen leitenden Angestellten für seine Privatfahrten. Gilt als steuerpflichtige Beförderungsleistung (UStR, Rz 482).

Als **Bemessungsgrundlage** sind die anteiligen Eigenkosten (Personal- und Sachaufwand), jedoch ohne Eigenleistungen des Unternehmers (Mitunternehmers), also ohne Unternehmerlohn anzusetzen. Steuersatz: 20 % (UStR, Rz 486). Für die USt-Pflicht ist es **nicht** erforderlich, dass von diesen Kosten eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestand.

Zu **keiner Eigenverbrauchsbesteuerung** kommt es, wenn die Arbeitsleistung eines Dienstnehmers **von vornherein** (z.B. durch genaue Abreden und Aufzeichnungen) klar und nachvollziehbar in einen betrieblichen und einen außerbetrieblichen Teil getrennt werden kann (UStR, Rz 483).

Leistungsentnahmen sind **nur dann** steuerpflichtig, wenn diese Leistungen üblicherweise **Betriebsgegenstand** sind. Privatanteile an den Lohnkosten einer Bedienerin sind daher im Normalfall kein steuerpflichtiger Eigenverbrauch. Voraussetzung ist eine sofortige Trennung vom betrieblichen Aufwand. Ausgenommen sind z.B. Dienstnehmer eines **Reinigungsunternehmens**, die die Privatwohnung des Unternehmers reinigen. Hier liegt immer Eigenverbrauch vor (UStR, Rz 484).

■ Ort des Verwendungs- und Leistungseigenverbrauches

Der Ort des Eigenverbrauchs richtet sich nach den Leistungsortregeln für nichtunternehmerische Leistungsempfänger. Im Normalfall ist daher der Ort des leistenden Unternehmers maßgebend.

Beispiel (UStR, Rz 487):

Ein deutscher Unternehmer stellt seinen Arbeitnehmern ein betriebliches Fahrzeug fallweise für Privatfahrten sowohl in Deutschland als auch in Österreich zur Verfügung. Das Fahrzeug wird in Deutschland tatsächlich zur Verfügung gestellt. Die Überlassung des Fahrzeuges stellt eine kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels dar. Der Ort des Eigenverbrauches für **alle** Fahrten ist in Deutschland, daher kein Umsatz in Österreich.

■ Verpflegungseigenverbrauch im Gastgewerbe

Die unentgeltliche Beherbergung und Verköstigung von **Dienstnehmern** im Gast-, Schank- oder Beherbergungsgewerbe stellt **keinen Eigenverbrauch** dar (UStR, Rz 71).

Als steuerpflichtiger Eigenverbrauch des **Unternehmers** an Speisen und Getränken in Betrieben des Gast-, Schank- und Beherbergungsgewerbes können lt. UStR, Rz 672 die lohnsteuerlichen Sachbezugswerte für Speisen und Getränke angesetzt werden

Der monatliche Sachbezugswert für die volle freie Station beträgt lt. Verordnung des BMF BGBL II 468/2008 (unverändert) **monatlich € 196,20**. Davon entfallen 8/10 auf die Verpflegung (Speisen und Getränke) und davon wiederum 85 % auf Speisen und Getränke mit 10 %

USt und 15 % auf Getränke mit 20 % USt (Verordnung des BMF BGBl II 628/1983, UStR, Rz 2268). 2/10 des Sachbezuges sind für die Unterkunft zu berücksichtigen.

Anzusetzen sind nach der Sachbezugswerteverordnung:

Für den Unternehmer 100 %, für den Ehegatten, für jedes Kind ab dem 16. Lebensjahr und für jede weitere Person je 80 %, für Kinder bis zum 6. Lebensjahr 30 % und für jedes Kind zwischen dem 6. und 16. Lebensjahr 40 %.

Beispiel 1 – Verpflegungseigenverbrauch Gastgewerbe			
Monatlicher Sachbezugswert für 2018		196,20	
Abzüglich 2/10 für Quartier		39,24	
		156,96	
Verpflegt werden der Unternehmer (100 %), seine Ehegattin (80 %) und zwei Kinder zwischen 6 und 16 Jahren (je 40 %).			
Bruttoeigenverbrauch	156,96 x 260 %	408,10	brutto
85 % Speisen (inkl. 10 % USt)	346,89 : 1,1	315,35	netto
15 % Getränke (inkl. 20 % USt)	61,21 : 1,2	51,01	netto
	408,10	366,36	netto
		Buchung	
Eigenverbrauch	315,35	Konto 4921 Eigenverbrauch 10 %	Haben
10 %	31,54	Konto 3500 geschuldete USt	Haben
	346,89	Konto 9400 Privatentnahmen	Soll
Eigenverbrauch	51,01	Konto 4922 Eigenverbrauch 20 %	Haben
20 %	10,20	Konto 3500 geschuldete USt	Haben
	61,21	Konto 9400 Privatentnahmen	Soll

Beispiel 2 – Reparaturarbeiten (Maurerarbeiten) 2018 im Privathaus des Baumeisters			
(100 Stunden à € 30,- Selbstkosten)			
		Buchung	
Nettobetrag	3.000,-	Konto 4922 Eigenverbrauch 20 %	Haben
+ 20 % USt	600,-	Konto 3500 geschuldete USt 20 %	Haben
Gesamtbetrag	3.600,-	Konto 9400 Privatkonto	Soll

2.2.3.2 Privatanteil Telefon

Die (anteiligen) Kosten für Privatgespräche sind als Leistungseigenverbrauch mit 20 % zu versteuern. Genau genommen ist der Privatanteil an der Grundgebühr als Eigenverbrauch umsatzsteuerpflichtig und die Vorsteuern von Privatgesprächen sind **nicht** abzugsfähig. Da der Privatanteil in der Praxis fast immer geschätzt wird, wird meist nicht die Vorsteuer gekürzt, sondern ein entsprechender Eigenverbrauch versteuert.

2.2.3.3 Dienstleistungen für Zwecke des Personals

- **Beherbergung und Verköstigung**

Auch die unentgeltliche Beherbergung und Verköstigung von Dienstnehmern gilt im Normalfall als umsatzsteuerpflichtiger Eigenverbrauch. Der Speisenanteil ist mit 10 % und der Anteil für die Unterkunft mit 13 % (ab 1.11.2018 mit 10 %) zu versteuern, der Getränkeanteil unterliegt dem Normalsteuersatz (UStR, Rz 70). Werden in betriebseigenen Kantinen kostenlose oder verbilligte Speisen an Arbeitnehmer abgegeben, so kann zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage von mindestens **zwei Drittel der lohnsteuerlichen Sachbezugswerte** (⇒ siehe Punkt 2.2.3.1) ausgegangen werden (UStR, Rz 672).

! Achtung: Die unentgeltliche Beherbergung und Verköstigung von **Dienstnehmern im Gastgewerbe** ist **kein steuerbarer Umsatz** – weder Entgelt noch Eigenverbrauch. Wird von diesen Dienstnehmern ein **Kostenbeitrag** verlangt, dann ist dieser Kostenbeitrag unabhängig von seiner Höhe umsatzsteuerpflichtig (UStR, Rz 71).

Ist die unentgeltliche Verpflegung **kein Lohnbestandteil** und sind gewichtige betriebliche Gründe gegeben, dass die **Essenseinnahme am Arbeitsplatz** bzw. in dessen Nahbereich erfolgen muss (z.B. Lift- und Seilbahnpersonal, technisches Überwachungspersonal, medizinisches Bereitschaftspersonal), kann hinsichtlich der kostenlosen Verpflegung von Dienstnehmern durch den Arbeitgeber ein **nicht steuerbarer** Vorgang vorliegen (UStR, Rz 70).

Wenn der Unternehmer seinen Arbeitnehmern kostenlose Mahlzeiten gewährt, damit sie in der Mittagspause telefonisch erreichbar sind, so liegt jedoch, wenn nicht andere Umstände dazukommen, ein **steuerpflichtiger** Eigenverbrauch vor (UStR, Rz 70).

- **Bereitstellen von Fahrzeugen**

Wird einem Dienstnehmer für Privatfahrten ein **Fahrzeug mit Fahrer** zur Verfügung gestellt, liegt ein Leistungseigenverbrauch vor, der mit den **gesamten** Kosten (also auch mit den anteiligen Personalkosten) der Umsatzsteuer unterliegt (20 %), auch wenn von einzelnen Kosten kein Vorsteuerabzug möglich war (UStR, Rz 482).

- **Garagen- bzw. Kfz-Abstellplatz**

Wird dem Dienstnehmer für sein privates Fahrzeug ein Garagen- bzw. Kfz-Abstellplatz zur Verfügung gestellt, liegt ein mit 20 % zu versteuernder Eigenverbrauch vor, ausgenommen, das Parkrecht bzw. Abstellrecht beschränkt sich auf die Dienstzeit (UStR, Rz 73).

- **Jobticket**

Wenn Jobtickets vom Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer **unentgeltlich** abgegeben werden, unterliegt diese Leistung für den Bedarf des Personals als **Eigenverbrauch** gem. § 3a Abs. 1a Z 2 UStG der Umsatzsteuer (UStR, Rz 74).

Beispiel:

Ein Unternehmen erwirbt eine Monatskarte eines öffentlichen Verkehrsmittels um € 45,- (netto € 40,91 zuzüglich 10 % USt von € 4,09) und stellt dieses Jobticket einem Arbeitnehmer unentgeltlich zur Verfügung. Beim Arbeitgeber kommt es zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung zum ermäßigten Steuersatz von 10 % (Recht auf Inanspruchnahme einer Beförderungsleistung). Die Bemessungsgrundlage richtet sich nach den entstandenen Kosten von netto € 40,91.

Wenn Jobtickets einem Arbeitnehmer **entgeltlich** zur Verfügung gestellt werden, liegt eine steuerbare und mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % zu versteuernde Leistung vor. Liegt das vom Dienstnehmer bezahlte Entgelt **unter den Kosten** (z.B. Monatskarte netto € 40,91, verbilligte Abgabe an den Dienstnehmer um € 30,-), ist der **Normalwert** als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Der Arbeitgeber muss somit ein Entgelt von € 40,91 versteuern und Umsatzsteuer in Höhe von € 4,09 abführen. Die abzugsfähige Vorsteuer und die zu zahlende Umsatzsteuer sind somit gleich hoch.

Nicht umsatzsteuerbare Leistungen an Arbeitnehmer

- ▶ **Bloße Aufmerksamkeiten** (z.B. Getränke am Arbeitsplatz)
- ▶ **Freiwilliger Sozialaufwand** – Gesundheitsleistungen, typische Berufskleidung, Aus- und Fortbildung im Betrieb, Zurverfügungstellung von Einrichtungen an die Gesamtheit oder für Gruppen von Arbeitnehmern (UStR, Rz 68)
- ▶ Unentgeltliche **Beförderungen** der Arbeitnehmer zwischen Arbeitsstätte und Wohnort (UStR, Rz 69)
- ▶ Zur Verfügungstellung einer **Hausbesorgerwohnung**
- ▶ **Unterbringung bei auswärtigen Arbeitseinsätzen**
Keine Steuerpflicht, wenn nicht zu erwarten ist, dass der Dienstnehmer an arbeitsfreien Tagen an seinen Wohnort zurückkehrt oder an seiner Unterkunft keinen Besuch beherbergen darf. Ist die Rückkehr üblicherweise zu erwarten und darf Besuch beherbergt werden, liegt steuerpflichtiger Eigenverbrauch vor (UStR, Rz 70).

2.2.4 Aufwandseigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Z 2 UStG)

2.2.4.1 Repräsentationsaufwand

Die für eine Eigenverbrauchsbesteuerung in Frage kommenden Aufwendungen müssen zumindest **teilweise betrieblichen Zwecken** dienen, um anschließend für außerbetriebliche Zwecke verwendet zu werden. Die ertragsteuerlichen Abzugsverbote gelten ebenfalls für die Umsatzsteuer.

Steht sofort fest, dass Aufwendungen **steuerlich zur Gänze nicht abzugsfähig** sind (z.B. Jagdaufwand, Fischerei, Bewirtung außerhalb der Werbung u.a.), fehlt es an der Vorsteuerabzugsberechtigung. Dieser Aufwand muss brutto (inkl. USt) verbucht werden und eine Eigenverbrauchsbesteuerung entfällt.

Beispiele für einen (bzw. keinen) Aufwandseigenverbrauch:

Betriebskantine

Zunächst ist der volle Vorsteuerabzug von allen Aufwendungen vorzunehmen. Die Verpflegung von Geschäftsfreunden (auch von Behördenvertretern) in der Kantine ist als Eigenverbrauch zu versteuern (Speisen 10 %, Getränke 20 %). Ausgenommen ist die Bewirtung zu Werbezwecken (UStR, Rz 1927).

Geschäftsfreundebewirtung (in Gaststätten)**• Arbeitsessen, das nicht der Werbung dient:**

Mit Lieferanten, Mitbewerbern, Beratern, Behördenvertretern u.a.

Der Aufwand ist zu 100 % nicht abzugsfähig, kein Vorsteuerabzug, kein Eigenverbrauch (UStR, Rz 1926).

• Arbeitsessen, das der Werbung dient (Produkt- und Leistungsinformation):

Dieser Aufwand, der ertragsteuerlich nur zu 50 % abzugsfähig ist, berechtigt zu 100 % Vorsteuerabzug. Diese Aufwendungen berechtigen entweder zu 100 % zum Vorsteuerabzug (Werbeaufwand) oder sind zur Gänze vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. In beiden Fällen liegt kein umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch vor (UStR, Rz 1925).

• Bewirtung ohne Repräsentationskomponente:

Kostproben beim „Kundschaftstrinken“, bei Betriebsbesichtigungen, anlässlich von Schulungen und Fortbildungsveranstaltungen, im Rahmen von Events u.a. sind einkommensteuerlich zu 100 % abzugsfähig, somit steht auch der Vorsteuerabzug zu 100 % zu (EStR, Rz 4819). Kein Eigenverbrauch!

• Elektrofahrzeuge

Wird ab 1.1.2016 ein vorsteuerabzugsberechtigtes Elektrofahrzeug (PKW oder Kombi) mit Anschaffungskosten über € 40.000,- angeschafft, so gilt der € 40.000,- übersteigende Betrag nach den erläuternden Bemerkungen zum StRefG 2015/16 als Eigenverbrauch gem. § 1 Abs. 1 Z 2 UStG.

Übersteigen die Anschaffungskosten den Betrag von € 80.000,-, liegen überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben vor, daher kann insgesamt **kein Vorsteuerabzug** geltend gemacht werden.