



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XY-KG, vom 6. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden vom 23. Jänner 2006 betreffend Umsatzsteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betreibt ein Wasser-, Hoch- und Tiefbauunternehmen. In den Jahren 2004 und 2005 ist auf einem Grundstück, das dem Geschäftsführer/Komplementär der Berufungswerberin und dessen Gattin gehört, ein (privaten Wohnzwecken dienendes) Einfamilienhaus errichtet worden. Hiefür ist ua. Material verwendet worden, das mit Vorsteuerabzug angeschafft wurde. Weiters sind Dienstnehmer der Berufungswerberin (Polier, Arbeiter) sowie Werkzeuge und Maschinen des Unternehmens für die Gebäudeerrichtung eingesetzt worden. Arbeiten, die nicht Gegenstand des Unternehmens der Berufungswerberin sind (zB. Dachdecker-, Elektro- und Fliesenarbeiten), haben die Grundstückseigentümer direkt von dritten Unternehmern bezogen. Die jeweils eingesetzten Dienstnehmer und die von diesen geleisteten Stunden sind aufgelistet worden. Die hieraus errechneten Personalkosten und der Brutto-Materialeinsatz sind gegen das Kapitalkonto des Geschäftsführers gebucht worden.

Die Berufungswerberin hat den Materialeinsatz, nicht aber die Verwendung der Werkzeuge, Maschinen und Dienstnehmer der Umsatzsteuer unterworfen.

Das Finanzamt ist der Meinung, dass auch die Verwendung der Dienstnehmer einen Eigenverbrauch darstellt und erhöhte die mit dem Normalsteuersatz zu steuernden Umsätze um die oa. Personalkosten. Die Verwendung der Werkzeuge und Maschinen hat das Finanzamt (vermutlich) wegen der vernachlässigbar geringen Kosten nicht nachversteuert.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, dass zunächst zu beurteilen sei, ob eine Werklieferung (dann Entnahmeeigenverbrauch gem. § 3 Abs. 2 UStG 1994) oder ob eine Werkleistung (dann Eigenverbrauch einer sonstigen Leistung gem. § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994) vorliegt (vgl. *Kolacny/Caganeck*, Kommentar zum UStG 1994³, § 3a Anm 46):

Diese Auffassung **entspricht auch der herrschenden Meinung und Verwaltungspraxis in Deutschland** (vgl. Abschn 24b Abs 3 dUStR sowie *Nieskens in Rau/Dürwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum UStG, § 3 Anm 1341). In letztgenannter Literaturstelle wird auch explizit auf den gegenständlichen Fall Bezug genommen: „*Lässt ... ein Unternehmer auf seinem Privatgrundstück durch bei ihm angestellte Bauarbeiter und mit Baustoffen und Baumaschinen aus seinem Unternehmen ein Gebäude herstellen, das er ausschließlich privat nutzen will, so läge bei einem zahlenden Dritten eine einheitliche Werklieferung vor. Entsprechend muss bei der Beurteilung der unentgeltlichen Wertabgabe eine **einheitliche Gegenstandsentnahme** in Form des fertigen Werkes angenommen werden. Aus dieser notwendigen Gesamtsicht verbietet sich ein Aufteilen der Wertabgabe in eine Entnahme der Baustoffe ... in eine Verwendung der Maschinen ... und in eine Dienstleistungsentnahme in Form der Entnahme der Arbeitskraft seiner bei ihm angestellten Arbeitnehmer...*“.

Im gegenständlichen Fall der **Errichtung eines Gebäudes** durch einen Bauunternehmer würde bei entgeltlicher Leistungserbringung an einen fremden Dritten unstreitig eine **Werklieferung** vorliegen (vgl. *Ruppe*, UStG 1994³, § 3 Tz 126 unter Hinweis auf VwGH 12.9.1952, 1338/51 sowie VwGH 3.6.1964, 2149/62).

Es liegt somit im streitgegenständlichen Fall **insgesamt Eigenverbrauch durch die Entnahme eines Gegenstandes iSd § 3 Abs. 2 UStG 1994** vor und nicht hinsichtlich der Materialkomponente ein Entnahmeeigenverbrauch von Gegenständen und daneben ein Eigenverbrauch durch sonstige Leistung (hinsichtlich der Arbeitsleistung der Dienstnehmer).

Diese Rechtsfolge ergibt sich überdies auch zwingend aus dem dem UStG 1994 immanenten **Grundsatz der Einheitlichkeit** der Leistung (vgl. *Ruppe*, UStG 1994³, § 3 Tz 274, bei dem es um die Differenzierung von Verwendungseigenverbrauch und EV durch sonstige Leistung geht; der gleiche Differenzierungsmaßstab muss uE auch bei der Abgrenzung zwischen Entnahmeeigenverbrauch und Eigenverbrauch durch sonstige Leistung gelten!). Dass der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung auch für den Bereich des Eigenverbrauchs zu beachten ist, wird auch vom deutschen **BFH** judiziert (BFH vom 3.11.1983, BStBl 1984 II S 169).

Liegt somit insgesamt ein **Entnahmeeigenverbrauch** vor, so tritt die **Rechtsfolge des § 3 Abs. 2 Satz 2 UStG** ein: Eine **Eigenverbrauchsbesteuerung** ist **nur** dann (im Sinne von **insoweit**) vorzunehmen, **als der entnommene Gegenstand** oder seine Bestandteile **zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben**. Da im gegenständlichen Fall der Gebäudeentnahme hinsichtlich der von den Dienstnehmern bezogenen Vorleistung kein Vorsteuerabzug zustand (= Leistung von Privaten für das Unternehmen), ist daher insoweit keine Eigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen. Die grundsätzliche Möglichkeit eines **partiellen Eigenverbrauches** (Interpretation des Wortes „wenn“ im Sinne von „insoweit“) ergibt sich ua. aus **Rz 365 UStR** (vgl. *Kolacny/Caganeck*,

Kommentar zum UStG 1994³, § 3 Anm 34) und wird auch von der herrschenden Literatur vertreten: „Die Verknüpfung mit dem Vorsteuerabzug bezieht sich sowohl auf die Gegenstandsentnahme als auch auf die Gegenstandsnutzung (Verwendung). **Im Entnahmefall ist die Vorschrift als Tatbestandseinschränkung zu interpretieren (keine Steuerbarkeit, soweit kein Vorsteuerabzug möglich war)**“ (Ruppe, UStG³, § 3 Tz 263).

Folgt man obiger Auffassung nicht und vermeint, den „Werklieferungs-Eigenverbrauch“ entgegen dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung in eine Lieferungskomponente (Material) und eine Leistungskomponente (Arbeitsleistung) aufteilen zu müssen, so **ergibt sich uE hinsichtlich der Leistungskomponente folgende Konsequenz:**

Entsprechend den Ausführungen in **Rz 76 UStR** brauchen Kosten für einen Arbeitnehmer nicht zwingend einheitlich dem Unternehmen des Arbeitgebers zugeordnet werden. Erforderlich für eine derartige **Aufteilung der Arbeitsleistung** ist jedoch eine klare und nachvollziehbare Trennung der Arbeitsleistung für den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich. Dass eine derartige exakte **Trennung anhand von Stundenaufzeichnungen** im gegenständlichen Fall vorliegt, ist unstrittig (auf das Vorliegen von täglichen Stundenaufzeichnungen wurde von Außenprüfer in seiner schriftlichen Anfrage an den Fachbereich hingewiesen). **Der unternehmensfremde Dienstnehmereinsatz gilt daher gem. Rz 76 UStR von vornherein als nicht für die unternehmerische Sphäre bezogen, ein steuerbarer Eigenverbrauch kann sohin nicht vorliegen.**

Der unbegründeten Differenzierung der Umsatzsteuerrichtlinien (Rz 77) dahingehend, dass dann, wenn die sonstige Leistung (der Arbeitnehmer) Betriebsgegenstand ist, steuerbarer Eigenverbrauch vorliegen soll, kann uE nicht gefolgt werden. Es ist uE keine sachliche Begründung ersichtlich, die es rechtfertigen würde, den Fall der Privatgebäudeerrichtung für den Unternehmer durch Arbeitnehmer beispielsweise eines Schlossereibetriebes als nichtsteuerbar zu beurteilen, den wirtschaftlich exakt gleichen Vorgang jedoch dann der Besteuerung zu unterwerfen, wenn es sich um Arbeitnehmer eines Bauunternehmens handelt.

Der Referent hielt dem steuerlichen Vertreter vor, dass die Errichtung des Gebäudes nicht der Erzielung von Einnahmen diene und daher nicht im Rahmen des Unternehmens erfolgt sei. Folglich kann das Gebäude auch nicht dem Unternehmen entnommen worden sein. Vielmehr sei die Arbeitsleistung der Dienstnehmer entnommen worden. Dies stelle eine fiktive Dienstleistung iSd § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 dar, die unabhängig von einem vorherigen Vorsteuerabzug zu besteuern sei. Eine solche Besteuerung sei gerechtfertigt, weil ein Unternehmer hinsichtlich einer letztlich in dessen Privatbereich eingehenden Leistung nicht besser gestellt werden soll als ein Privater. Lässt nun ein Privater ein Gebäude errichtet, ist ja auch das gesamte hierfür zu entrichtende Entgelt, in welchem auch Lohnkosten enthalten sind, mit Umsatzsteuer belastet. Der steuerliche Vertreter wendete dagegen ein:

Beiliegend übermittle ich wie besprochen die Entscheidung des BFH aus 1959 zu Ihrer Information. Dieses Urteil stützt wie besprochen die auch heute noch vorherrschende Meinung, wonach im Falle einer Gebäudeerrichtung erst das fertige Objekt Gegenstand des Entnahmeeigenverbrauchs darstellt. Ob die Eigenverbrauchsbesteuerung nach damaliger Rechtslage im Bereich des Entnahmeeigenverbrauchs ebenso wie heute nur insoweit steuerbar war, als der Unternehmer aus bezogenen Vorleistungen iZm dem Gegenstand der Entnahme geltend machen konnte, vermag ich allerdings nicht zu beurteilen. Sollte seinerzeit der Wert des gesamten entnommenen Objektes in die Bemessungsgrundlage eingeflossen sein (somit auch die Arbeitsleistung), so kann allerdings die nach heutiger Rechtslage

bestehende Beschränkung der Steuerbarkeit des Entnahmeeigenverbrauchs auf jene Kostenbestandteile, die den Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt haben nichts an dem Umstand ändern, dass heute wie damals Gegenstand der Entnahme das fertige Gebäude ist. UU sind zwar die daran knüpfenden Rechtsfolgen andere (seinerzeit: Versteuerung des gesamten Wertes des entnommenen Gebäudes, heute: Versteuerung jener Bestandteile des Gesamtwertes, die den Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt haben), jedoch kann dieser Umstand nicht als Rechtfertigung dafür herangezogen werden, die Frage, was Gegenstand des Entnahmeeigenverbrauchs ist, anders zu beurteilen, als dies seinerzeit der BFH gemacht hat.

Stichwortartig darf ich die unsere Rechtsauffassung stützende Judikatur und Literatur wie folgt skizzieren (siehe dazu grds auch unsere Berufungsschrift):

Ruppe § 3 Tz 212: Werden Gegenstände, die üblicher Weise im Unternehmen erzeugt werden, für unternehmensfremde Zwecke entnommen (hier: das üblicher Weise im Rahmen einer Werklieferung hergestellte Gebäude), wird erst der fertige Gegenstand entnommen, die Arbeitsleistung - so Ruppe weiter - geht in diesem Fall im fertigen Gegenstand auf à die zuvor bezogenen Materialien, Hilfsstoffe etc (welche üblicher Weise in großen Mengen für das Unternehmen angeschafft und am Bauhof vorrätig gehalten werden) müssen daher bis zum Zeitpunkt der Entnahme des fertigen Gebäudes dem Unternehmen zugerechnet werden.

Dem EuGH zufolge (Rs C-20/91, de Jong, Rn 21) ist in einem Fall wie dem vorliegenden davon auszugehen, dass Gegenstand des einheitlichen Entnahmeeigenverbrauchs (der EuGH verweist auf die Bestimmung des Art 5 Abs 6 der seinerzeitigen 6. MWSt-RL!) das fertige Gebäude ist.

In diesem Sinne auch BFH v 3.11.1983, BSTBl 1984 II S 169.

Detto Scheiner/Kolacny/Caganek (§ 3 Tz. 30): "Ebenso wie Gegenstand einer Lieferung Waren- und Werklieferungen sind, so sind sie auch Gegenstand der Entnahme. Bei "unentgeltlichen" Werklieferungen erstreckt sich der Eigenverbrauch nicht auf die verwendeten Hauptstoffe, sondern auf das gesamte fertige Werk. Der Bauunternehmer, der auf einem fremden Grundstück [Anmerkung: gemeint wohl: einem nicht dem Unternehmensbereich zugehörigen Grundstück] mit eigenen Baustoffen unter Einsatz eigener Arbeitskräfte unentgeltlich ein Eigenheim errichtet, hat die Entnahme des fertigen Werks als Eigenverbrauch zu besteuern."

Detto Bürgler, in Berger et al, UStG², § 3 Anm 92: "Besteht die Entnahme in einer Werklieferung, ist eine einheitliche Entnahmehandlung iRd § 3 Abs 2 zu unterstellen. Die Verweisstelle von Bürgler auf Nieskens in Rau/Dürnwächter haben wir in der Berufungsschrift wiedergegeben und auch wörtlich zitiert!

Obige Meinungen im Schrifttum gehen im Endeffekt auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung zurück, der spätestens seit der Neudefinition des Eigenverbrauchs in § 3 Abs. 2 UStG 1994 als fiktive Lieferung gegen Entgelt auch uneingeschränkt im Bereich des Entnahmeeigenverbrauchs gilt: "In dem Umfang, in dem bei einer entgeltlichen Leistung an einen Dritten eine einheitliche Leistung anzunehmen ist, erstreckt sich der Entnahmetatbestand. Maßgebend ist hierfür allein die Sicht des Durchschnittsverbrauchers." (Nieskens in : Rau/Dürnwächter, UStG, § 3 Anm 1154).

Zu beachten ist überdies, dass die Materialien im Regelfall vom Bauhof entnommen werden und somit ja schon unter Vornahme des Vorsteuerabzuges FÜR DAS UNTERNEHMEN eingekauft wurden. Wie eine Umqualifizierung im Nachhinein (also Annahme eines Leistungsbezuges für den NICHTunternehmensbereich VON VORNHEREIN) praktisch bewerkstelligt werden soll, bleibt dahin gestellt (genau diese Korrektur soll ja im Rahmen der Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen werden, weil ja im Zeitpunkt des

Leistungsbezuges in der Regel noch nicht bekannt ist, ob bzw inwieweit der betreffende Gegenstand für unternehmerische oder private Zwecke verwendet werden wird).

Vertritt man entgegen der Rechtsprechung des EuGH, des BFH sowie der herrschenden Lehrmeinung die Auffassung, die im Rahmen der Gebäudeerrichtung verwendeten Haupt- und Nebstoffe seien von vornherein nicht dem Unternehmen zuzurechnen, so muss man diese Betrachtung konsequenter Weise auch auf die Arbeitsleistung des Personals anwenden: Sobald die Dienstnehmer die "Privatbaustelle" betreten, erbringen sie ihre Arbeitsleistung nicht im Rahmen des Unternehmens, so dass sie ebenso wenig Gegenstand der Eigenverbrauchsbesteuerung sein können wie die Materialien. Es kann diesfalls unseres Erachtens nicht sein, dass das Umsatzsteuerrecht so "gebogen" wird, dass die Materialien etc von vornherein dem Nichtunternehmensbereich zugerechnet werden, hinsichtlich der Arbeitsleistung demgegenüber zunächst davon ausgegangen wird, die Arbeitsleistung wäre für den Unternehmensbereich bezogen und anschließend an den Nichtunternehmensbereich erbracht worden. Eine derartige Gesetzesinterpretation wäre unseres Erachtens ausschließlich von dem Gedanken getragen, ein unter Umständen wünschenswertes Besteuerungsergebnis herbeizuführen, lässt sich jedoch angesichts der aktuellen Rechtslage sowie dessen Interpretation durch die hM sowie die Gerichtshöfe unseres Erachtens nicht seriös vertreten.

Im Ergebnis wäre die Nichtzurechnung der Arbeitsleistung zum Unternehmensbereich (und daher das Nichtvorliegen eines Eigenverbrauches) insoweit konsistent, als der "Vergleichsfall" bei einem Nichtunternehmer nämlich die (nicht umsatzsteuerbare) Beschäftigung von EIGENEN Dienstnehmern wäre und nicht der Zukauf von FREMDpersonal (zB von einem Personalleasing-Unternehmen): Es ist keinem Nichtunternehmer verwehrt, für die Errichtung eines Privatgebäudes Dienstnehmer einzustellen, bei der GKK anzumelden etc. Tatsächlich passiert dies bekannter Maßen in Österreich sogar sehr häufig, wenn natürlich auch zugegeben werden muss, dass viele dieser von Privatpersonen beschäftigten Dienstnehmer ihren Meldeverpflichtungen bei der GKK sowie dem Finanzamt leider nicht nachkommen. Dieser Umstand des leider häufig vorkommenden gesetzeswidrigen Verhaltens in Bezug auf die Anmeldung von Dienstnehmern hat unseres Erachtens allerdings keinen Einfluss auf den UMSATZSTEUERLICHEN Umstand, dass der "Eigenpersonal" verwendende Unternehmer für Zwecke der Eigenverbrauchsbesteuerung mit dem ebenfalls "Eigenpersonal" verwendenden Nichtunternehmer zu vergleichen ist und nicht mit dem "Fremdpersonal" zukaufenden Nichtunternehmer. Hinsichtlich des "Fremdpersonals" herrscht bei dieser Betrachtungsweise ebenfalls wieder "Gleichklang" zwischen Unternehmer und Nichtunternehmer: der Nichtunternehmer ist mit der Umsatzsteuer auf das Leasingentgelt (oder den Dienstleistungszukauf) belastet, der Unternehmer in einem ersten Schritt auf Grund der Möglichkeit des Vorsteuerabzuges hingegen nicht à im Zuge der Entnahme des fertigen Objektes unterliegt der zunächst vorsteuerentlastete Zukauf von Fremdpersonal/Dienstleistungen der Umsatzsteuer, da ja der Entnahmeeigenverbrauch bekannter Maßen insoweit umsatzsteuerbar ist, als die Kostenbestandteile des Entnahmegegenstandes den Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt haben.

FAZIT:

Nach hM und Judikatur handelt es sich beim vorliegenden Fall um eine EINHEITLICHE Entnahme eines Gegenstandes im Rahmen eines Vorganges, der im Falle einer Erbringung Dritten gegenüber als Werklieferung zu beurteilen wäre. Die Arbeitsleistung geht in der "Werklieferung" auf und ist im Rahmen der Besteuerung des Entnahmeeigenverbrauches NICHT UMSATZSTEUERBAR, da der Unternehmer keine Vorsteuer aus den bezogenen Arbeitsleistungen geltend machen konnte.

Sollten - entgegen unserer Auffassung - die Materialien etc als von vornherein für den Nichtunternehmensbereich bezogen zu qualifizieren sein, muss dies unseres Erachtens auch für die Arbeitsleistungen des Personals gelten. Wie obige Ausführungen zeigen, kann nur dadurch eine dem Nichtunternehmer vergleichbare Besteuerungssituation hergestellt werden

(würde der Unternehmer Umsatzsteuer für die Arbeitsleistungen bezahlen müssen, wäre er hinsichtlich der Umsatzsteuer im Vergleich zu einem Nichtunternehmer, der für die Errichtung des privaten Wohnhauses EIGENpersonal verwendet, schlechter gestellt).

Über diesbezüglichen Vorhalt teilte der steuerliche Vertreter noch mit:

Die Errichtung von Gebäuden zählt zu den üblichen Tätigkeiten der Berufungswerberin, wobei jedoch das Geschäftsvolumen im Bereich „Wasserbau“ um ein Vielfaches höher ist im „Hochbau“ (Unternehmensschwerpunkt ist somit der „Wasserbau“).

Da der GF/Komplementär und dessen Sohn selbst Baumeister sind, wurde ein Großteil der Arbeitsleistung auch von ihnen persönlich erbracht. Lediglich zur Überbrückung von Stillstandszeiten im Betrieb sowie bei Arbeiten, die mehrere Personen erfordern (zB. Heben schwerer Teile), wurde hilfsweise auf Unternehmenspersonal zurück gegriffen → vorwiegend Hilfsarbeiter im Einsatz und das auch nicht regelmäßig, sondern nur sporadisch.

Noch eine Anmerkung dazu:

Meines Erachtens kann gerade der Umstand, dass die von den Hilfsarbeitern konkret erbrachten Tätigkeiten (Heben von Lasten, Hilfstätigkeiten) NICHT ident sind mit dem Unternehmensgegenstand (Errichtung GANZER Bauwerke), gegen die von Ihnen angesprochene „Gärtner-Theorie“ ins Treffen geführt werden: **Die „Kerntätigkeit“ wurde ja eigentlich vom GF und seinem Sohn (sie sind wie erwähnt Baumeister) erbracht**, lediglich vorwiegend für Hilfsarbeiten wurde sporadisch Unternehmenspersonal eingesetzt. Wenn die vom Unternehmenspersonal erbrachten Dienstleistungen nicht dem Unternehmensgegenstand entsprechen (Heben und Senken von Lasten etc. ist per se ja keine Bauleistung, sondern nur ein kleines Fragment davon sowie inhaltlich eine Leistung, die ja nicht nur in der Baubranche vorkommen) und weiters eine direkte Zuordenbarkeit der Arbeitsstunden zum Unternehmensbereich einerseits und zum Privatbereich andererseits gegeben ist, verbleibt meines Erachtens kein Raum für eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach der Gärtnertheorie (analog dem von Ihnen gebrachten – überzogenen - Beispiel, wonach die Mithilfe der Sekretärin am Bau nach der Gärtner-Theorie nicht zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führen würde).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Entnahme des Gebäudes?

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

Die Errichtung eines Gebäudes, das nicht veräußert, sondern nach Fertigstellung privat genutzt wird, dient nicht der Erzielung von Einnahmen und erfolgt daher nicht im Rahmen des Unternehmens.

Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn das Gebäude gegen fremdübliches Entgelt an den Geschäftsführer (und dessen Gattin) veräußert worden wäre. Das Gebäude wäre dann zwar zunächst im Unternehmensbereich errichtet worden, im zu versteuernden Entgelt würden aber diesfalls auch die Lohnkosten (und ein Gewinnaufschlag) enthalten sein.

Jüngst hat auch der BFH (in Änderung seiner Rechtsprechung) ausgesprochen, dass eine beabsichtigte unentgeltliche Entnahme keine Vorsteuerabzugsberechtigung hinsichtlich der zugrundeliegenden Leistung vermittelt (Urteil vom 9.12.2010, V R 17/10). Dies ist aber wohl nur dann der Fall, wenn die bezogene Leistung nicht in den Unternehmensbereich eingeht bzw. eingegangen ist. Demnach geht auch eine Eigenleistung (hier: Errichtung des Gebäudes durch die Dienstnehmer, den Geschäftsführer und dessen Sohn) nicht in den Unternehmensbereich ein.

Für den konkreten Fall bedeutet dies, dass das errichtete Gebäude nicht entnommen worden sein kann, weil es sich gar nicht im Unternehmensbereich befindet bzw. befunden hat (siehe auch 2.). Dies würde auch für den Fall zutreffen, dass ein Einzelunternehmer auf seinem Grundstück (egal ob es dem Unternehmen zugeordnet ist oder nicht) ein für private Zwecke bestimmtes Gebäude errichtet bzw. errichten lässt. Es kommt daher zu keiner unsachlichen Differenzierung dahingehend, ob das Privatgebäude auf (aus der Sicht des Unternehmers) eigenem oder fremdem Grundstück errichtet wird.

Die in der Berufung angeführten (gegenteiligen) Literaturansichten gehen unzutreffend und ohne Begründung davon aus, dass das Gebäude im Rahmen des Unternehmens errichtet wird.

Auch der Verweis auf Ruppe, UStG 1994³, § 3 Tz 274, wonach der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung eine Aufspaltung in die Entnahme von Gegenständen und die Entnahme von Dienstleistungen verbiete, geht ins Leere. Hätte ein Dritter das Gebäude errichtet und nach Fertigstellung übergeben, läge zwar eine Werklieferung vor. Dies führt aber im berufungsgegenständlichen Fall nicht dazu, dass insgesamt Eigenverbrauch durch Entnahme eines Gegenstandes vorliegt, weil sich ja das Gebäude nie im Unternehmensbereich befunden hat. Außerdem wäre bei der angesprochen Werklieferung Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer der gesamte Preis des Gebäudes, also inklusive der Lohnkosten.

Überdies vertritt gerade Ruppe in Tz 211 zu § 3 die Ansicht, eine Einheitsbetrachtung sei dann nicht vorzunehmen, wenn sie zu unsystematischen Effekten führt. Als Beispiel hiefür führt er einen mit dem berufungsgegenständlichen Fall vergleichbaren Fall an: *„Arbeitnehmer des Unternehmers legen die Elektroleitungen im Haus des Unternehmers unter Verwendung von Material aus dem Unternehmen. Dritten gegenüber wäre eine Werklieferung gegeben. Hinsichtlich des Materials ist ein Entnahmeeigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 anzunehmen, hinsichtlich der Arbeitnehmer liegt Eigenverbrauch von sonstigen Leistungen nach § 3a Abs. 1a vor.“*

In dem von der Berufungswerberin ins Treffen geführten EuGH-Urteil C 20/91, de Jong, ging es um die Frage, ob für den Fall, dass ein Bauunternehmer auf seinem privaten Grundstück ein Wohnhaus für sich selbst errichtet, nur das Haus oder das Haus samt Grundstück entnommen wird. Der EuGH hat diese Frage dahingehend beantwortet, dass (nur) das Haus entnommen wird (Rn 21). Dies würde zwar für den Berufungsstandpunkt sprechen, andererseits hat er aber in Rn 18 ausgeführt, dass der Gleichheitsgrundsatz gebietet, einen Unternehmer, der ein Haus selbst errichtet, genauso zu behandeln wie einen gewöhnlichen Verbraucher, der einen Dritten mit der Errichtung eines Hauses auf seinem Grundstück beauftragt. *Im letzteren Fall wäre nämlich die Mehrwertsteuer nur auf den Preis des Hauses (und nicht auch auf den Preis des Grundstückes) zu entrichten.* Somit hat der EuGH im Ergebnis ausgesprochen, dass nicht bloß die verwendeten Materialien, sondern auch die Arbeitsleistungen in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Letzteres wäre aber (aus den in der Berufung angeführten Gründen) dann nicht der Fall, wenn das Gebäude entnommen worden wäre.

2. Umsatzsteuerbare/pflichtige Entnahme von Dienstleistungen?

Somit stellt sich nur mehr die Frage, ob die Verwendung der Dienstnehmer für die Errichtung des privaten Gebäudes als umsatzsteuerpflichtige Leistungsentnahme zu beurteilen ist. Wie soeben dargelegt wäre dies auf Richtlinienebene bereits nach dem Urteil de Jong zu bejahen. Auch innerstaatlich trifft nichts anderes zu: Gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 erster Halbsatz UStG 1994 wird die unentgeltliche Erbringung von sonstigen Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt. (Damit wurde Art. 6 Abs. 2 der 6. MWSt-RL umgesetzt.) Mit dieser Bestimmung sind auch und gerade von Arbeitnehmern des Unternehmers erbrachte Dienstleistungen für den privaten Bedarf erfasst (siehe Ruppe, UStG 1994³, § 3 Tz 279).

Es könnte nun eingewendet werden, dass die Errichtung des Gebäudes wegen der dabei vorgenommenen Entnahme von Materialien und Dienstleistungen fiktiv gegen Entgelt ausgeführt wird, weshalb die Errichtung doch im Rahmen des Unternehmens erfolgt sei. Eine solche Schlussfolgerung stellt jedoch eine unlösbare und damit unzulässige Verkettung dar: Würde die Errichtung im Rahmen des Unternehmens erfolgen, würde ja keine Dienstleistungen mehr entnommen, sondern (wie in der Berufung vertreten) das gesamte Gebäude. Damit würden aber keine Dienstleistungen mehr entnommen, womit die Errichtung des Gebäudes wiederum nicht im Rahmen des Unternehmens erfolgen würde (siehe 1.) usw....

Nach den Berufungsausführungen müssen aber für den Fall, dass die bei der Gebäudeerrichtung verwendeten Materialien von vornherein nicht dem Unternehmen

zuzurechnen seien, auch die strittigen Arbeitsleistungen konsequenter Weise als nicht im Rahmen des Unternehmens ausgeführt betrachtet werden. Der angeführte Fall liegt aber gar nicht vor, weil für die verwendeten Materialien unstrittig der Vorsteuerabzug zustand und auch vorgenommen wurde, weshalb die Materialien sehr wohl zunächst dem Unternehmen zugeordnet waren.

Aber selbst für den Fall, dass die Berufungsausführungen so zu verstehen sind, dass die Arbeitsleistungen nicht als im Rahmen des Unternehmens ausgeführt anzusehen seien, wenn die Errichtung des Gebäudes nicht im Rahmen des Unternehmens erfolgt sei, wäre diesen Ausführungen nicht zu folgen: Wäre es nämlich so wie die Berufungswerberin meint, dass die von den privat verwendeten Dienstnehmern erbrachten Arbeitsleistungen von vornherein nicht im Rahmen des Unternehmens erbracht werden, wäre § 3a Abs. 1a Z 2 erster Halbsatz UStG 1994 ohne Anwendungsbereich. Gerade weil die Gebäudeerrichtung nicht im Rahmen des Unternehmens erfolgt, liegt eine Leistungsentnahme vor (siehe auch oben).

Daran ändern auch die zutreffenden Berufungsausführungen (vgl. auch Ruppe, UStG 1994³, § 3 Tz 279) nichts, dass eine Differenzierung dahingehend, dass (nur) dann, wenn die sonstige Leistung (der Arbeitnehmer) Betriebsgegenstand ist, steuerbarer Eigenverbrauch vorliegen soll, unbegründet sei. Eine steuerpflichtige Leistungsentnahme liegt nämlich mangels diesbezüglicher Differenzierung im Gesetz auch dann vor, wenn die sonstigen Leistungen (der Arbeitnehmer) nicht den Betriebsgegenstand bilden. Daher geht auch der Berufungseinwand, die Dienstnehmer hätten nur Hilfsarbeiten verrichtet, die nicht ident mit dem gesamten Unternehmensgegenstand seien, ins Leere. Überdies erbringen Dienstnehmer nie die ganze Bandbreite der vom Unternehmen angebotenen bzw. erbrachten Leistungen. Wäre dem Berufungseinwand zu folgen würde dies demnach dazu führen, dass nie eine Leistungsentnahme vorläge.

Nach den Berufungsausführungen sei Vergleichsfall nicht der Zukauf von Fremdpersonal, sondern die Beschäftigung von privat angestellten Dienstnehmern. Es sei keinem Nichtunternehmer verwehrt, für die Errichtung eines Privatgebäudes Dienstnehmer anzustellen. Deren Arbeitsleistung würde diesfalls nicht in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer eingehen, woran auch nichts ändern würde, wenn die Dienstnehmer (gemeint wohl die Unternehmer = Arbeitgeber) ihren sonstigen gesetzlichen Verpflichtungen nicht nachkommen. Dem ist (wie bereits oben ausgeführt) entgegenzuhalten, dass § 3a Abs. 1a Z 2 erster Halbsatz UStG 1994 bei Zutreffen dieser Berufungsansicht keinen Anwendungsbereich hätte.

Auch ein allfälliger Umstand, dass die Dienstnehmer nur in den Stehzeiten privat verwendet worden sind, ändert nichts daran, dass sie Dienstnehmer der Unternehmerin (der Berufungswerberin) und nicht des Geschäftsführers (und dessen Gattin) sind.

Ruppe wirft die Frage auf, ob eine teleologische Reduktion dahingehend vorzunehmen sei, dass eine Leistungsentnahme nur insoweit zu besteuern sei, als die Leistung ansonsten typischerweise von einem (steuerpflichtigen) Unternehmer, also mit Umsatzsteuerbelastung, bezogen wird (Ruppe, UStG 1994³, § 3 Tz 195 und Tz 279). Die Errichtung eines Gebäudes erfolgt nun typischerweise nicht durch eigens für die Errichtung des Privathauses privat angestellte Dienstnehmer, sondern durch steuerpflichtige Unternehmer. Es kann zwar vorkommen, dass steuerbefreite Kleinunternehmer an der Gebäudeerrichtung mitwirken. In welchem Umfang dies typischerweise der Fall ist, ist jedoch nicht feststellbar und unterliegt möglicherweise auch gebäudespezifischen und regionalen Unterschieden. Eine teleologische Reduktion ist daher jedenfalls bei Sacherhalten wie dem berufungsgegenständlichen nicht vorzunehmen.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass auch die Kleinunternehmergrenze überschreitende Schwarzarbeiter steuerpflichtige Unternehmer sind. Würde die Ansicht vertreten werden, dass jener Anteil an den Lohnkosten nicht zu besteuern sei, der jenem Anteil entspricht, in welchem üblicherweise bzw. durchschnittlich ein Gebäude „schwarz“ errichtet wird, dürfte konsequenterweise auch „Schwarzarbeitern“ keine Umsatzsteuern vorgeschrieben werden. Letzteres ist aber eindeutig nicht der Fall.

Linz, am 30. Juni 2011