

# **Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sachspenden an gemeinnützige Abnehmer**

**Ein Gutachten von Dr. Wolfram Birkenfeld im  
Auftrag des bevh**

**München/Berlin, 29. April 2020**

Dr. Wolfram Birkenfeld

Dr. Wolfram Birkenfeld

81549 München, den 29. April 2020

Rechtsanwalt

Lincolnstr. 21 a

Richter am Bundesfinanzhof a.D.

Tel.: 089 699 18 28

## **Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sachspenden an gemeinnützige Abnehmer**

### **A. Einführung**

#### **I. Anlass der Untersuchung**

Jährlich werden in Deutschland neuwertige Gegenstände im Marktwert von geschätzten 7 Milliarden Euro aus unterschiedlichen Gründen (dazu unten unter B.) entsorgt <sup>(1)</sup>. Dadurch werden zahlreiche Waren vernichtet, obwohl ein Drittel davon für gemeinnützige Einrichtungen und für bedürftige Abnehmer noch verwendbar gewesen wären.

- Unternehmer, die dies veranlassen, handeln nach dem Grundsatz: Vernichten ist billiger als Spenden.

Zur Begründung weisen sie auf die Umsatzbesteuerung von Entnahmen und unentgeltlichen Zuwendungen hin. Danach wird die Entnahme und die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, wenn der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat (§ 3 Abs. 1b UStG). Deswegen wird die Entnahme bzw. die unentgeltliche Zuwendung des Gegenstands (für Spendenzwecke) mit 19% Umsatzsteuer belastet.

---

<sup>1</sup> Bundesumweltministerin Svenja Schulze, Pressemitteilung veröffentlicht von dpa am 6.8.2019.

Die folgende Prüfung untersucht umsatzsteuerrechtlich, ob diese Rechtsfolge zwingend oder ob und wie sie gesetzmäßig vermeidbar ist.

Gefragt ist nach einer gesetzmäßigen Begründung dafür, dass für einen Unternehmer - Spender der zuvor erwähnte Grundsatz umgekehrt wird:

- Spenden ist billiger als Vernichten.

Dafür braucht der Spender als Unternehmer die Rechtssicherheit, dass seine Spende – nachträglich bei Betriebsprüfungen - keine erheblichen steuerrechtlichen Nachteile (Nachzahlungen, Zinsfolgen) auslöst.

Für die Finanzbehörde muss die Gewissheit bestehen, dass die Spende an gemeinnützige Abnehmer gelangt. Dies muss leicht und sicher nachprüfbar sein.

## **II. Ergebnis der Prüfung**

Meine Prüfung richtet sich an der Systematik des nationalen und des vorgegebenen gemeinschaftsrechtlichen (unionsrechtlichen) Umsatzsteuerrechts aus. Ich stelle die Ergebnisse meiner Prüfung voran:

- Aus einem Unternehmen für Spendenzwecke entnommene und unentgeltlich zugewendete Waren sind steuerbar.
- Eine Steuerbefreiung für gespendete Waren ist derzeit nicht vorhanden.
- Der Einkaufspreis als Bemessungsgrundlage für gespendete Gegenstände (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG), die für den Spender nicht mehr verwendbar sind, ist mit Null Euro zu bemessen.

- Zur gleichmäßigen Rechtsanwendung sollte diese Auslegung des Gesetzes durch eine klarstellende Verwaltungsvorschrift (Umsatzsteuer-Anwendungserlass oder ein BMF-Schreiben) bekräftigt werden.
- Hilfsweise sollte diese Beurteilung der Bemessungsgrundlage für Sachspenden in einem Typisierungs- oder einem Billigkeitserlass geregelt werden. Darin könnte die Regelung auf gemeinnützige Abnehmer begrenzt und Voraussetzungen für eine Kontrolle der Spenden bezeichnet werden.
- Der Vorsteuerabzug des Spender-Unternehmers bleibt erhalten.

## **B. Der Sachverhalt**

Unternehmer (Hersteller, stationäre Händler und Onlinehändler) geben Waren aller Art (wie z.B. Kleidung, Freizeitartikel, Haushaltswaren, Werkzeuge, Elektroartikel), die sie nicht mehr am Markt absetzen können, ohne Gegenleistung, somit als Spenden, an gemeinnützige Abnehmer ab. Durch diese Spenden vermeiden die Spender ein kostenpflichtiges Entsorgen der Waren.

Den gespendeten Gegenständen fehlt die Marktgängigkeit. Sie sind unverkäuflich aufgrund von Mängeln bei der Produktion (z.B. durch Fehletikettierungen, Farbabweichungen, Minderbefüllungen, durch Schäden bei der Verpackung oder Umverpackung) oder sie sind im regelmäßigen Geschäftsverkehr als Saisonartikel, wegen eines Sortimentswechsels, infolge von Überproduktion oder von Retouren nicht mehr absetzbar.

Direkt oder über die Plattform eines gemeinnützigen Treuhänders werden die Spenden gesammelt, gelagert, sortiert und an gemeinnützige Organisationen vermittelt. Dafür erhält der Treuhänder als

Aufwendungsersatz eine Vermittlungsgebühr von 5 bis 20% des Marktpreises. Die nicht mehr marktfähigen, aber gleichwohl noch verwendbaren Produkte werden ausschließlich an in Deutschland als gemeinnützig anerkannte Organisationen und soziale Einrichtungen (wie z.B. Mutter/Kind-Einrichtungen, Bildungsträger, Einrichtungen der Obdachlosen- und Flüchtlingshilfe) überlassen. Sie werden im Betrieb der sozialen Einrichtung verwendet und verbraucht oder werden kostenlos an bedürftige Menschen abgegeben. Ein Verkauf, Tausch oder Verlosung ist ausdrücklich untersagt.

Auf diese Weise werden die gespendeten Waren, wie z.B. Wasch- und Reinigungsmittel, Körperpflegeprodukte, Sanitätserzeugnisse, Bettwaren, Haushaltsgeräte, Säuglingspflegemittel und -ausstattungen, Spielwaren, Werkzeuge, nicht als Abfall vernichtet. Sie werden trotz der geschilderten Mängel zweckentsprechend genutzt.

## **C. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung**

### **I. Aufgabe**

Zu beurteilen ist, ob und welche umsatzsteuerrechtlichen Folgen diese Vorgänge bei dem Spender und bei dem Abnehmer auslösen.

### **II. Beurteilung des Unternehmer-Spenders**

#### **1. Die Spende**

Bei einer Spende geht es um aus dem Unternehmensvermögen eines Unternehmers unentgeltlich abgegebene Gegenstände. Es handelt sich um

Lieferungen <sup>(2)</sup> von Gegenständen im Inland (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, § 3 Abs. 1 UStG). Dafür geht die Verfügungsmacht an den Gegenständen von dem Spender-Unternehmer – unter Vermittlung durch den Treuhänder – unmittelbar auf den gemeinnützigen Abnehmer über <sup>(3)</sup>.

## **2. Steuerbarkeit**

Das Umsatzsteuerrecht besteuert grundsätzlich nur Lieferungen eines Unternehmers, die er gegen Entgelt <sup>(4)</sup> an einen Abnehmer ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG). Er muss zur Erzielung von Einnahmen nachhaltig tätig werden (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG).

### **a) Unentgeltliche Lieferung des Spenders**

Die Lieferungen des Spender-Unternehmers an den gemeinnützigen Spenden-Empfänger werden nicht gegen Entgelt ausgeführt.

Die Vermittlungsprovision, die der Spenden-Empfänger an den Treuhänder zahlt, ist nicht Entgelt von dritter Seite (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) an den Spender-Unternehmer <sup>(5)</sup>. Die Provision ist die Gegenleistung „für“ die Dienstleistung des Treuhänders durch Vermittlung an den Spenden-

---

<sup>2</sup> Die Unentgeltlichkeit steht einer Abgabe als Lieferung nicht entgegen.

<sup>3</sup> Zum Übergang der Verfügungsmacht vgl. zuletzt EuGH v. 17.10.2019, C-692/17 – Paulo Nascimento Consulting, MwStR 2019, 993, Rz 35.

<sup>4</sup> Vgl. dazu zuletzt EuGH v. 11.3.2020, C-94/11 – San Domenico Vetraria, noch Internet, Rz. 20.

<sup>5</sup> Vgl. zum Entgelt von dritter Seite: BFH v. 19.10.2001, V R 48/00, BFH/NV 2002, 146 (147).

Empfänger (<sup>6</sup>). Nur insoweit besteht ein Rechtsverhältnis (<sup>7</sup>), das einen unmittelbare Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem hierfür erhaltenen Gegenwert begründet (<sup>8</sup>). Für die Lieferung der gespendeten Gegenstände erhält der Spender-Unternehmer von dem Spenden-Empfänger keine Gegenleistung.

### **b) Einnahmeerzielungsabsicht bei einer Spende**

Die Steuerbarkeit einer unentgeltlichen Lieferung eines Gegenstands als Spende entfällt nicht,

- weil der Unternehmer dabei nicht mehr in der ursprünglich vorhandenen Einnahmeerzielungsabsicht handelt oder
- weil er den gespendeten Gegenstand nicht erfolgreich am Markt gegen Entgelt verwenden konnte.

Die Steuerbarkeit der Lieferung eines Gegenstands setzt danach grundsätzlich voraus, dass sie von einem Unternehmer in Einnahmeerzielungsabsicht ausgeführt wird.

Die Einnahmeerzielungsabsicht wird aus seiner Tätigkeit im Vorfeld zur späteren Lieferung beurteilt. Wer Gegenstände erwirbt, herstellt oder erzeugt, um sie später gegen Entgelt zu veräußern, handelt in

---

<sup>6</sup> Vgl. dazu BFH v. 29.3.2007, V B 208/05, BFH/NV 2007, 1542 (1543).

<sup>7</sup> Das Rechtsverhältnis ergibt sich aus den vertraglichen Beziehungen zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger (z.B. EuGH v. 24.10.1996, C-317/94 – Elida Gibbs, UR 1997, 265; BFH v. 26.10.2000, V R 12/00, BFH/NV 2001, 494).

Einnahmeerzielungsabsicht (<sup>9</sup>). Die dadurch begründete Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn es später nicht (insgesamt oder in einzelnen Fällen) zu einer entgeltlichen Veräußerung kommt.

Auch der erfolglose, umsatzlose Unternehmer ist und bleibt Unternehmer (<sup>10</sup>), wenn er Gegenstände in der Absicht angeschafft oder hergestellt hat, um sie am Markt abzusetzen (<sup>11</sup>), dies aber nicht gelingt.

Beweisanzeichen für diese Voraussetzungen, die die Steuerbarkeit im Vorfeld einer beabsichtigten entgeltlichen Lieferung begründen, ist der Vorsteuerabzug, den der Unternehmer bei der Anschaffung oder Herstellung der später gespendeten Gegenstände vorgenommen hat. Dadurch ordnet er den Gegenstand seinem Unternehmen zu. Der Unternehmer meldet bei der Finanzbehörde an (<sup>12</sup>), dass er die erworbenen oder hergestellten Gegenstände im Rahmen seines Unternehmens für entgeltliche, besteuerte Umsätze verwenden will (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 mit Abs. 2 Satz 1 UStG).

Daraus folgt, dass der spätere Wegfall der Einnahmeerzielungsabsicht die vorher begründete Steuerbarkeit der Lieferung nicht beeinträchtigt.

---

<sup>8</sup> EuGH v. 3.3.1994, C-16/93 - Tolsma, UR 1994, 399, Rz. 13; EuGH v. 15.5.2001, C-34/99 - Primback, UR 2001, 308, Rz. 23; BFH v. 19.10.2001, V R 48/00, BFH/NV 2002, 146, jeweils m.w.N.

<sup>9</sup> Vgl. auch Wäger in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, Band II § 2 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 UStG, Rz. 81 ff, August 2017.

<sup>10</sup> EuGH v. 29.2.1996, C-110/94 - INZO, BStBl II 1996, 655, Rz. 15, 16; EuGH v. 14.2.1985, C-268/83 - Rompelman, UR 1985, 199, Rz. 22, 23.

<sup>11</sup> EuGH v. 8.6. 2000, C-400/98 - Breitsohl, BStBl II 2003, 452; BFH v. 8.6.2000, C-396/98 - Schloßstraße, BStBl II 2003, 446; BFH v. 27.1.2011, V R 21/09, BStBl II 2011, 524, Rz. 34; BFH v. 8.3.2001, V R 24/98, BStBl II 2003, 430; BFH v. 17.5.2001, V R 38/00, BStBl II 2000, 434; BFH v. 11.12.2003, V R 48/02, BStBl II 2006, 384, m.w.N.

### **c) Steuerbarkeit der unentgeltlichen Abgabe eines Gegenstands aus dem Unternehmen**

Auch die unentgeltliche Abgabe des Gegenstands aus dem Unternehmen beseitigt die Steuerbarkeit der damit verbundenen Lieferung nicht.

§ 3 Abs.1b Satz 1 UStG stellt einer Lieferung gegen Entgelt gleich: die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen (§ 3 Abs.1b Satz 1 Nr. 1 UStG). Dies gilt auch für andere unentgeltliche Zuwendungen eines Gegenstands (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG); ausgenommen für Geschenke von geringem Wert.

Voraussetzung dafür ist nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Diese Voraussetzungen sind regelmäßig bei den im Sachverhalt erwähnten Spenden gegeben:

Durch die unentgeltliche Abgabe des Gegenstands, den der Unternehmer spendet, entnimmt er ihn zuvor aus seinem Unternehmen<sup>(13)</sup>. Eine Entnahme des Gegenstands für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, ist bei unternehmensfremden Tätigkeiten vorhanden. Als unternehmensfremde Tätigkeiten gelten Entnahmen für den privaten Bereich des Unternehmers als natürliche Person (§ 3 Abs.1b Satz 1 Nr. 1 UStG). Die

---

<sup>12</sup> Der Unternehmer nimmt den Vorsteuerabzug in seiner Umsatzsteuervoranmeldung vor.

<sup>13</sup> Eine Entnahme ist anzunehmen, wenn der Vorgang – wie hier – bei entsprechender Ausführung an einen Dritten, als Lieferung zu

Abgabe eines Unternehmensgegenstands als Spende ist eine unternehmensfremde Tätigkeit, weil sie nicht mit unternehmerischen (wirtschaftlichen) Zielen (durch unmittelbare oder mittelbare Entgelterzielung) verbunden ist (<sup>14</sup>).

Selbst wenn die Spende eines Unternehmensgegenstands zur Vermeidung von dessen Entsorgung oder Vernichtung aber nicht als unternehmensfremde Tätigkeit beurteilt werden würde, erfasst § 3 Abs.1b Satz 1 Nr. 3 UStG (und die Vorgabe durch Art. 16 Unterabs. 2 MwStSystRL [<sup>15</sup>]) diese Zuwendung als steuerbaren Vorgang.

Gemäß § 3 Abs.1b Satz 1 Nr. 3 UStG wird jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. „Jede andere“ unentgeltliche Zuwendung (<sup>16</sup>) erfasst auch Abgaben von Gegenständen aus unternehmerischen Gründen und von Unternehmern aller Art (z.B. auch von Gesellschaften). Es muss sich allerdings um Gegenstände aus dem Unternehmen handeln, die unentgeltlich zugewendet werden (<sup>17</sup>).

---

beurteilen wäre; vgl. Leonhard in Bunjes, UStG, 16. Aufl., § 3 Rz. 144.

<sup>14</sup> Auf die Abgrenzung von nichtunternehmerischen Tätigkeiten in den Formen von nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im engeren Sinne und unternehmensfremden Tätigkeiten (vgl. dazu BFH v. 3.3.2011, V R 23/10, BStBl II 2012, 74) gehe ich nicht ein, weil dies die vorliegende Prüfung nicht fördert.

<sup>15</sup> Vgl. auch EuGH v. 27.4.1999, C-48/97- Kuwait Petroleum, UR 1999, 278, Rz. 22.

<sup>16</sup> „Jede andere unentgeltliche Zuwendung“ erfasst in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG somit – anders als in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG – nicht nur Entnahmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen. Betroffen sind nicht nur natürliche Personen als Unternehmer, die Gegenstände aus dem Unternehmen für private Zwecke entnehmen. Der Gegenstand muss aber aus dem Unternehmensvermögen zugewendet werden.

Selbst wenn somit eine Gesellschaft Unternehmensgegenstände unentgeltlich als Spenden zuwendet, weil dies unternehmerisch günstiger ist als ihre kostenpflichtige Vernichtung oder anderweitige Entsorgung, bleibt der Vorgang steuerbar, wenn für die Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands Vorsteuer abgezogen worden ist.

#### **d) Ausnahmen**

Für Geschenke von geringem Wert gilt dies nicht (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 letzter Teil UStG). Diese Ausnahme von der Steuerbarkeit ist hier aber zu vernachlässigen<sup>(18)</sup>. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Kalenderjahr zuwendeten Gegenstände dürfen insgesamt 35 € (netto ohne Umsatzsteuer) nicht übersteigen<sup>(19)</sup>. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der hier zu untersuchenden Spendegenstände (nicht ihre Wertbemessung im Zeitpunkt der Zuwendung) übersteigen insgesamt die bezeichnete Wertgrenze.

---

<sup>17</sup> Vgl. dazu Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rz. 1470, Mai 2018.

<sup>18</sup> Der Ansatzpunkt für eine weitere Einschränkung der Steuerbarkeit für unentgeltliche Sachspenden liegt in einer Erweiterung des Ausnahmenkatalogs in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG. Von der Gleichstellung mit einer Lieferung gegen Entgelt könnten (weiter) ausgenommen werden „Sachspenden an gemeinnützige Abnehmer“.

Dies setzt M.E. aber eine Änderung des gemeinschaftsrechtlichen und des nationalen Umsatzsteuerrechts (Art. 16 MwStSystRL; § 3 Abs. 1b UStG) voraus. Dafür sind derzeit – jedenfalls in Deutschland – keine Bestrebungen erkennbar.

Gleichwohl hat Belgien die Lieferung von lebensnotwendigen Non-Food Erzeugnissen für wohltätige Zwecke von der Gleichstellung einer Lieferung ausgenommen (Art. 12 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c Belgisches Umsatzsteuergesetz mit Wirkung vom 16.05.2019). Im Namen der Europäischen Kommission hat Herr Gentiloni am 27.01.2020 auf eine Parlamentarischen Anfrage (Referenz: E-003465/2019) geantwortet: „Eine unentgeltliche Spende an eine gemeinnützige Organisation fällt nicht in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer“.

## **e) Ergebnis**

Aus dem Unternehmensvermögen als Spenden unentgeltlich zugewendete Gegenstände werden nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG steuerbar geliefert.

### **3. Steuerbefreiung**

Die unentgeltliche Zuwendung von Sachspenden aus dem Unternehmen ist für den Spender nicht steuerfrei.

#### **a) Deutsches Recht**

Eine Steuerbefreiungsvorschrift für Sachspenden (§§ 4 ff. UStG) ist im deutschen Recht nicht vorhanden.

§ 4 UStG regelt abschließend Steuerbefreiungen für bestimmte Umsätze. Die Befreiungen werden im Wesentlichen aus sozial- und kulturpolitischen Gründen (heilberufliche Umsätze, Leistungen der Sozialfürsorge, kulturelle bzw. unterrichtende Leistungen usw.), aus wettbewerbspolitischen Anlässen (Ausfuhren) und aus steuertechnischen Gründen (Vorumsätze der Seeschifffahrt und Luftfahrt) gewährt. Ebenso werden in den ergänzenden Steuerbefreiungsvorschriften Lieferungen von Gegenständen als Spenden weder allgemein noch an bestimmte Empfänger von der Umsatzsteuer befreit.

Auch eine erweiternde Auslegung der nationalen Steuerbefreiungsvoraussetzungen führt nicht zum Ziel. Die deutschen Steuerbefreiungsvorschriften setzen die Vorgaben der im

---

<sup>19</sup> Abschn. 3.3.Abs. 11 UStAE.

Gemeinschaftsrecht geregelten Steuerbefreiungen um. Dafür ist die Auslegung dieser Vorschriften durch den EuGH maßgebend <sup>(20)</sup>.

## **b) Gemeinschaftsrecht**

Die in Art. 131 ff. MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiungen enthalten autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen. Bei deren Auslegung ist der Gesamtzusammenhang des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu beachten <sup>(21)</sup>.

Steuerbefreiungsvorschriften sind nach ständiger Rechtsprechung des EuGH <sup>(22)</sup> grundsätzlich eng auszulegen <sup>(23)</sup>. Sie sind Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz, dass jeder Umsatz (z.B. Dienstleistungen), den ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt <sup>(24)</sup>. Das gilt auch für unentgeltliche Umsätze, die entgeltlichen Umsätzen gleichstehen <sup>(25)</sup>.

---

<sup>20</sup> Vgl. BFH v. 18.8.2011, V R 27/10, UR 2011, 902, Rz. 13.

<sup>21</sup> EuGH v. 8.3.2001, C-240/99, Försäkringsaktiebolag Skandia, UR 2001, 157, Rz. 23; vgl. auch Heiner in Bunjes, UStG, 17. Aufl., § 4 Rz. 5.

<sup>22</sup> EuGH v. 12.6.2014, C-461/12 - Granton Advertising, UR 2014, 856, Rz. 25; EuGH v. 5.7.2012, C-259/11 - DTZ Zadelhoff, UR 2012, 1440, Rz. 20,40; EuGH v. 28.7.2011, C- 350/10 - Nordea, UR 2011, 747, Rz. 23.

<sup>23</sup> Die enge Auslegung darf allerdings den Befreiungen nicht ihre Wirkung nehmen; z.B. EuGH 10.6.2010, C-86/09 - Future Health UR 2010, 540, Rz. 30.

<sup>24</sup> EuGH v. 3.6.2010, C- 237/09 - Natalie de Fruytier, UR 2010, 624, Rz. 19.

<sup>25</sup> Heidner in Bunjes, UStG, 16. Aufl., § 4 Rz. 1.

Der Unternehmer kann sich aber auf Steuerbefreiungen berufen (<sup>26</sup>), die im Gemeinschaftsrecht vorhanden sind, in das deutsche Umsatzsteuerrecht so noch nicht übernommen worden sind.

Im Gemeinschaftsrecht sind mehrere Steuerbefreiungen (Art. 131 ff MwStSystRL) für bestimmte – nicht alle (<sup>27</sup>) – dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten (Art. 132 MwStSystRL) vorhanden (<sup>28</sup>). Begünstigt werden Unternehmer, die solche Tätigkeiten ausführen. So sind z.B. eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen steuerfrei (Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL).

In Deutschland sind diese Vorgaben u.a. in § 4 Nr. 15 UStG für gesetzliche soziale Einrichtungen, in § 4 Nr. 15a UStG für medizinische Dienste, in § 4 Nr. 15b UStG für Eingliederungsleistungen nach SGB II, in § 4 Nr. 15c UStG für Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben und in § 4 Nr. 16 UStG für Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime umgesetzt worden.

Spenden von Unternehmern, die aus ihrem Unternehmensvermögen Gegenstände unentgeltlich liefern, sind in den Steuerbefreiungsvorschriften nicht enthalten. Spenden an gemeinnützige Einrichtungen werden im Gemeinschaftsrecht nicht steuerbefreit.

---

<sup>26</sup> Vgl. BFH v. 8.6.2011, XI R 22/09, UR 2011, 821, Rz. 25; vgl. auch EuGH v. 10.9.2002, C- 141/00 – Kügler, UR 2002, 513, Rz. 53

<sup>27</sup> z.B. EuGH v. 28.1.2010, C- 473/08 – Eulitz, UR 2010, 174, Rz. 26.

<sup>28</sup> Beispiel: Vgl. EuGH v. 20.11.2019, C-400/18 – Infoho, UR 2019, 932, Rz. 11, 41,42.

Eine entsprechende erweiternde Auslegung von vorhandenen Steuerbefreiungsvorschriften ist nicht zugelassen (<sup>29</sup>).

### **c) Ergebnis**

Die Lieferung von Gegenständen als Spenden an gemeinnützige Einrichtungen ist derzeit nicht umsatzsteuerbefreit (<sup>30</sup>).

## **4. Bemessungsgrundlage**

Der Umsatz wird bei Lieferungen im Sinne von § 3 Abs. 1b UStG nach dem Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand bemessen (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG).

---

<sup>29</sup> Vgl. z.B. EuGH v. 10.6.2010, C-262/08 – Copy Gene, UR 2020, 526, Rz. 39, 44 ff.

<sup>30</sup> Ansatzpunkt für eine zukünftige Steuerbefreiung von „Sachspenden an gemeinnützige Abnehmer“ als dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten könnten die mit derartigen Lieferungen verbundenen Einsparungen von Kosten für die Spendenempfänger sein, die entstünden, wenn die Lieferungen dieser Gegenstände der Mehrwertsteuer unterworfen wären (vgl. in diesem Sinne z.B. EuGH v. 21.9.2017, C-605/15 – Aviva, UR 2017, 801, Rz.28; EuGH v. 5.10.2016, C-412/15 – TMD, C-412/15, UR 2016, 922, Rz. 30 – jeweils mit weiteren Nachweisen).

Dies setzt aber eine Änderung des gemeinschaftsrechtlichen und des nationalen Umsatzsteuerrechts voraus, für die derzeit – in Deutschland – keine Bestrebungen erkennbar sind.

In Italien sind durch Art. 31 des Gesetzesdekrets vom 2.03.2020 n.9 (GU Serie Generale n. 53 del 02-03-2020) Spenden von u.a. Textilien, Einrichtungsgegenstände, Baumaterial, und Haushaltsgegenstände von der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer) befreit. Ähnliche Erleichterungen für Spenden an Wohltätigkeitsorganisationen sind in Frankreich und im Vereinigten Königreich vorhanden.

Mangels eines Einkaufspreises sind die Selbstkosten Bemessungsgrundlage; jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes (<sup>31</sup>).

Für Entnahmen und für unentgeltliche Zuwendungen (Art. 16 Unterabs. 1 MwStSystRL) bestimmt Art. 74 MwStSystRL als Steuerbemessungsgrundlage den Einkaufspreis für diese oder gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises den Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden.

### **a) Richtlinienkonforme Auslegung**

Dazu hat der EuGH (sinngemäß) klargestellt (<sup>32</sup>), dass dieser Wert in der Praxis dem Restwert der genannten Gegenstände zum Zeitpunkt der Zuwendung entspricht. Zu berücksichtigen ist die Wertentwicklung der zugewendeten Gegenstände zwischen ihrer Anschaffung und dem Zeitpunkt der Zuwendung.

Darauf kann sich der Unternehmer gegenüber einer deutschen Finanzbehörde bei der Anfechtung eines Steuerbescheids berufen (<sup>33</sup>), weil Art. 74 MwStSystRL unmittelbare Wirkung hat.

Der Restwert der Ware im Zeitpunkt der Zuwendung beträgt 0 €.

### **b) Systematik**

---

<sup>31</sup> Die Entscheidungen des BFH v. 3.11.1983, V R 4 und 5/73, BStBl II 1984, 169 sind überholt, weil sie zum UStG 1951 ergangen sind.

<sup>32</sup> EuGH v. 8.5.2013, C-142/12 – Hristomir Marinov, UR 2013, 503, Rz. 35; EuGH v. 17.5.2001, C-322 und 323/99 – Fischer und Brandenstein, UR 2001, 293, Rz. 80.

Steuersystematisch ist die Regelung über die Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Zuwendungen keine bloße Rückabwicklung<sup>(34)</sup> eines „zu Unrecht“<sup>(35)</sup> geltend gemachten Vorsteuerabzugs<sup>(36)</sup>. Art. 74 MwStSystRL steht dem entgegen, weil es auf den (Rest)Wert im Zeitpunkt der Zuwendung ankommt<sup>(37)</sup>.

Im Zeitpunkt der Zuwendung hat die als Spende abgegebene Ware aber keinen Wert für eine weitere unternehmerische Verwendung. Ihr Restwert (EuGH) besteht darin, dass sie noch als Spende abgenommen wird. Der Unternehmer vermeidet dadurch weitere Kosten für Vernichtung oder Entsorgung.

### **c) Verwaltungsansicht**

Nach Verwaltungsansicht<sup>(38)</sup> entspricht der fiktive Einkaufspreis regelmäßig dem - auf der Handelsstufe des Unternehmers ermittelbaren - Wiederbeschaffungspreis im Zeitpunkt der Entnahme (bzw. Zuwendung).

---

<sup>33</sup> EuGH v. 8.5.2013, C-142/12 - Hristomir Marinov, UR 2013, 503, Rz. 40.

<sup>34</sup> Vgl. dazu Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rz. 1338 ff, Mai 2018.

<sup>35</sup> Der Vorsteuerabzug ist beim Erwerb der später gespendeten Gegenstände nicht zu Unrecht geltend gemacht worden (vgl. dazu unten c.6.).

<sup>36</sup> So aber (unzutreffend) Stadie, UR 2006, 645 (646) und Wagner, in Nieskens (Hrsg.) Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext - 25 Jahre Umsatzsteuerforum, S. 101 (12 ff).

<sup>37</sup> Zutreffend - wie hier - Nieskens, DStJG Band 32, Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, S. 279 (289); Widmann, UR 2007, 13 (15); Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., § 14 Rz. 72 - jeweils für die gleiche Problematik der Bemessungsgrundlage für Entnahmen; vgl. auch Oldiges, NWB 40/2016, S. 3018.

Zutreffend stellt die Finanzverwaltung auf den Zeitpunkt der Zuwendung ab. Ein Wiederbeschaffungspreis als Bemessungsgrundlage ist aber schon deshalb zweifelhaft (<sup>39</sup>), weil die als Spende zugewendete Ware von einem Unternehmer nicht wiederbeschafft, sondern abgegeben werden soll. Sie ist unverkäuflich.

Zudem soll der Wiederbeschaffungspreis „ermittelbar“ sein. Dazu müsste die Finanzbehörde, Ermittlungen durchführen, die regelmäßig den Aufwand dafür nicht rechtfertigen.

Hinzukommt, dass die Finanzbehörde die Beweislast für die von ihr berücksichtigte Bemessungsgrundlage trägt.

#### **d) Ergebnis**

Die Bemessungsgrundlage für unentgeltlich als Spenden zugewendete Gegenstände beträgt bei richtlinienkonformer Auslegung von § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG mit Art. 74 MwStSystRL Null Euro.

### **5. Sicherung des Auslegungsergebnisses**

Das zuvor begründete Auslegungsergebnis kann der Unternehmer-Spender in einem finanzgerichtlichen Verfahren einklagen. Wegen des Zeitverzugs bis zu einer höchstrichterlichen Entscheidung ist der Finanzgerichtsweg hier aber deshalb nicht geboten, weil die Gerichtsentscheidung zunächst nur einen Einzelfall betrifft.

---

<sup>38</sup> Abschn. 10.6 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

<sup>39</sup> Zu Zweifeln an der Regelung (aus anderen Gründen) vgl. Stadie, UStG, 3. Aufl., § 10 Rz. 97.

### **a) Rechtssicherheit durch eine Vorschrift der Finanzverwaltung**

Geboten ist eine Regelung durch die Finanzverwaltung mit bundeseinheitlicher Geltung.

Sie schafft für den Spender-Unternehmer die notwendige Rechtssicherheit, wenn darin die Bemessungsgrundlage für nicht mehr marktgängige Gegenstände, die an gemeinnützige Abnehmer gespendet werden, mit Null Euro beurteilt wird.

Allgemeine Verwaltungsvorschriften werden von der Wissenschaft entsprechend ihrem Inhalt u.a. in norminterpretierende oder typisierende Verwaltungsvorschriften oder Billigkeitsregelungen eingeteilt. Vielfach enthalten Verwaltungsvorschriften (z.B. UStAE) mehrere der bezeichneten Regelungselemente <sup>(40)</sup>. Sie haben keine Rechtsnormqualität <sup>(41)</sup>, gleichwohl kommt ihnen eine wichtige Außenwirkung bei <sup>(42)</sup>.

Geboten ist eine allgemein – für eine Vielzahl von Fällen - geltende Verwaltungsvorschrift, wenn Finanzbehörden Tatbestandsmerkmale in einer einschlägigen Rechtsnorm unterschiedlich auslegen, wenn sie nach aufwendigen Ermittlungen zu unterschiedlichen Bewertungen kommen oder wenn sie in zahlreichen Einzelfällen unterschiedliche Billigkeitsentscheidungen treffen.

---

<sup>40</sup> Auf die Bezeichnung der Verwaltungsvorschrift kommt es nicht an; vgl. von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 227 AO, Rz. 32.

<sup>41</sup> Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO, Rz. 85 ff; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO, Rz. 45, 80 ff.; Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 5 Rz. 28 ff.

<sup>42</sup> Vgl. Schmieszek in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 FVG, Rz. 15 ff.

Abhilfe leistet eine bundeseinheitlich geltende allgemeine Verwaltungsvorschrift. Sie entlastet die mit Sachspenden befassten Finanzbehörden, ebenso die betroffenen Steuerpflichtigen und auch die Finanzgerichte. Eine solche Regelung schließt die Möglichkeit ein, den Umfang der Geltung (nur für bestimmte Spendenempfänger) zu begrenzen und die Nachweisvoraussetzungen zu bestimmen. Für den hier beurteilten Bereich der Sachspenden kommen in Betracht:

### **b) Norminterpretierende Verwaltungsvorschrift**

Die für die Praxis notwendige Rechtssicherheit ist erreicht, wenn die Finanzverwaltung die oben begründete Auslegung durch eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift (Richtlinie oder Erlass) mit Wirkung für alle nachgeordneten Finanzbehörden in Deutschland verlautbart<sup>(43)</sup>. Die Rechtsgrundlage dafür ist sicher, weil die Finanzbehörden berechtigt und verpflichtet sind bei der Anwendung von Steuerrechtsnormen gesetzliche Tatbestandsmerkmale auszulegen. Wie sie allgemein auszulegen sind, kann durch die Leitung der Finanzverwaltung (Art. 108 Abs. 7 GG, § 3 Abs. 1 FVG) in allgemeinen Verwaltungsvorschriften gesichert werden<sup>(44)</sup>, um eine gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts<sup>(45)</sup> zu gewährleisten.

---

<sup>43</sup> Vgl. dazu BFH v. 28.11.2019, IV R 28/19, ZIP 2020, 551, Rz. 53; BFH v. 23.08.2017, I R 52/14, BStBl II 2018, 232, Rz 16; BFH v. 26.6.2014, IV R 10/11, BStBl II 2015, 300, Rz 24.

<sup>44</sup> Schmieszek in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Einf. FVG, Rz. 31 ff.

<sup>45</sup> Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 5 Rz. 31, 32.

Dass sie Steuerpflichtige und Finanzgerichte bei unzutreffender Gesetzesauslegung nicht bindet (<sup>46</sup>), ist kein Hinderungsgrund, norminterpretierende Verwaltungsvorschriften nicht zu schaffen. Im vorliegenden Fall sind gegen eine Verwaltungsvorschrift, in der die Bemessungsgrundlage für Spenden von unverkäuflichen, nicht mehr marktgängigen Gegenständen mit Null Euro bestimmt wird, keine Angriffe von Steuerpflichtigen oder von Finanzgerichten zu erwarten, weil keine Beschwer damit verbunden wäre.

### **c) Hilfsweise Typisierungsrichtlinie**

Zur Vereinfachung der Sachverhaltsfeststellung können im Steuerrecht wiederkehrende Sachverhalte, bei denen Werte für die Bestimmung von Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden müssen, in Verwaltungsvorschriften typisiert und Werte pauschaliert werden (sog. Pauschalierungs- und Typisierungsrichtlinien [<sup>47</sup>]). Darin enthaltene vertretbare Schätzungen der Verwaltung sind durch die Arbeitsvereinfachung für den Steuerpflichtigen und für die Finanzbehörden und wegen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerechtfertigt (<sup>48</sup>).

Eine Regelung durch Richtlinie oder Erlass entlastet die Finanzbehörden von Ermittlungen in Einzelfällen, von Gerichtsverfahren und enthält Möglichkeiten, den Umfang der Geltung (nur für bestimmte Spendenempfänger) zu begrenzen und die Nachweisvoraussetzungen zu bestimmen.

---

<sup>46</sup> BFH v. 31.10.1990, I R 3/86, BStBl II 1991, 610 m.w.N.

<sup>47</sup> Dazu Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO, Rz. 86; August 2015; Gersch in Klein, AO, 14. Aufl., § 4 Rz. 11.

Derzeit sind Verwaltungsvorschriften über die umsatzsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen Wertabgaben von Sachspenden vorhanden. Sie beurteilen die Probleme der Bemessungsgrundlage bei Sachspenden übereinstimmend mit der hier zuvor dargelegten Begründung. Die Anweisung gilt aber nicht bundesweit und umfasst nur einen Teil der hier behandelten Sachspenden.

Die OFD Niedersachsen (<sup>49</sup>) hat verfügt:

*Spendet ein Unternehmer Waren, die nicht mehr verkäuflich sind, wird der Wert naturgemäß gegen 0€ tendieren. Solche Waren sind z.B. Artikel des Non-Food-Bereichs mit falscher Etikettierung oder unzureichender Befüllung.*

Diese Verfügung ist zwar zutreffend, reicht aber nicht aus.

Sie gilt nicht bundesweit, sondern unmittelbar nur im Bereich der OFD Niedersachsen. Inhaltlich bekräftigt sie („naturgemäß“), dass der Wert unverkäuflicher Waren gegen 0 € „tendiert“, worin wiederum Raum für abweichende Einzelentscheidungen der Finanzbehörden eröffnet wird. Die betroffenen Artikel des Non-Food-Bereichs werden zutreffend, aber nur unvollständig (falsche Etikettierung oder unzureichende Befüllung) bezeichnet.

Geboten ist eine bundesweit geltende Verwaltungsregelung, in der die Bemessungsgrundlage für alle unverkäuflichen Waren des Non-Food-Bereichs mit 0 € beurteilt wird.

---

<sup>48</sup> BFH v. 26.7.1991, VI R 114/88, BStBl II 1992, 105 (106); BFH v. 25.10.1985, BStBl II 1986, 200.

<sup>49</sup> OFD Niedersachsen, Verfügung v. 22.12.2015, S 7109 - 31 - St 171, DStR 2016, 814.

#### **d) Hilfsweise Billigkeitserlass**

Die hier angeregte allgemein Verwaltungsvorschrift könnte hilfsweise auch als allgemeine Billigkeitsrichtlinie erlassen werden.

Die in Einzelfällen in §§ 163, 227 AO zugelassene Billigkeitsentscheidung wird zur gleichmäßigen Rechtsanwendung allgemein getroffen. Es gilt bei der Handhabung des gesetzten Rechts eine Regel für alle gleichgelagerten Fälle zu finden, bei denen das im Regelfall gerechte Ergebnis (hier § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG) für die hier behandelten Sachspenden berichtigt wird, weil es unbillig ist. Die Rechtsprechung lässt Billigkeitsrichtlinien zu, wenn eine Gruppe gleichgelagerter Einzelfälle zur einheitlichen Behandlung zusammengefasst werden, um die Voraussetzungen der sachlichen Unbilligkeit gleichmäßig zu beurteilen<sup>(50)</sup>.

Bisher hat die Finanzverwaltung in Sachsen aus „Billigkeitsgründen“ von einer „Umsatzbesteuerung abgesehen“, wenn Lebensmittel unentgeltlich abgegeben werden<sup>(51)</sup>. In Niedersachsen<sup>(52)</sup> ist für die unentgeltliche Abgabe von Lebensmitteln, die nicht mehr verkäuflich sind, an eine „Tafel“ verfügt worden, dass der „fiktive Einkaufspreis gegen 0 Euro tendieren“ werde<sup>(53)</sup>.

Ein Billigkeitserlass könnte (hilfsweise) das Problem der Bemessungsgrundlage für unentgeltlich als Spenden zugewendete

---

<sup>50</sup> Vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393, Rz. 112f; BFH v. 23.8.2017, I R 52/14, BStBl II 2018, 20, Rz. 16, 32; BFH v. 25.3.2015, X R 23/13, BStBl II 2015, 696, Rz. 87.

<sup>51</sup> LSF Sachsen, Verfügung v. 18.9.2012, S 7109-10/2-213, DStR 2013, 199.

<sup>52</sup> OFD Niedersachsen, Verfügung v. 09.02.2016 - S 2223 - 324 - St 235 S 0185 - 7 - St 245 S 7100 - 674 - St 171 G 1412 - 27 - St 251), NWB CAAAF-68670.

Gegenstände im Non-Food-Bereich entschärfen. Der Erlass sollte für sämtliche Gegenstände aus diesem Bereich gelten, die unverkäuflich sind, damit die Entlastungswirkung für alle Beteiligten eintritt.

Für eine Billigkeitsregelung müssen die Entwicklungen eingehen, dass der Umfang der Waren, die ohne eine steuerrechtliche Klarstellung vernichtet werden würden, in den letzten Jahren wesentlich gestiegen ist. Das gewachsene Bewusstsein für nachhaltiges Verhalten nach ökologischen und ethischen Grundsätzen ist bei einer Billigkeitsentscheidung zu beachten. Dazu ist zu berücksichtigen, dass die unverkäuflichen, aber noch verwendbaren Gegenständen letztlich an bedürftige Endabnehmer gespendet werden.

## **6. Vorsteuerabzug**

### **a) Entstehung des Vorsteuerabzugsanspruchs**

Der Vorsteuerabzug für den Spender-Unternehmer beim Erwerb der später gespendeten Gegenstände war berechtigt.

Die Voraussetzungen dafür nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG lagen vor. Die Gegenstände sind von einem anderen Unternehmer für das Unternehmen des Spender-Unternehmers in der Absicht erworben worden, damit besteuerte Umsätze auszuführen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG). Darüber hat der Spender-Unternehmer eine für den Vorsteuerabzug geeignete Rechnung erhalten (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG).

---

<sup>53</sup> Vgl. auch Gersch, AO-StB 2016, 130 (132).

Unbestritten reicht es für die Geltendmachung des Vorsteuerabzug aus, wenn der Unternehmer Gegenstände für sein Unternehmen in der glaubhaften Absicht erworben hat, damit besteuerte Umsätze zu erbringen<sup>(54)</sup>.

Der Vorsteuerabzug wird nicht erst zugelassen, wenn er die erworbenen Gegenstände gegen Entgelt durch Weiterlieferung umgesetzt hat. Der danach zugelassene Sofortabzug der Vorsteuer<sup>(55)</sup> entspricht der Rechtsprechung des BFH zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG<sup>(56)</sup>.

### **b) Kein rückwirkender Wegfall**

Die Vorsteuerabzugsberechtigung entfällt somit materiell-rechtlich nicht rückwirkend, wenn der Unternehmensgegenstand später nicht unternehmerisch verwendbar ist<sup>(57)</sup>.

Eine gesetzliche Rechtfertigung für die rückwirkende Versagung des Vorsteuerabzugs ist nicht vorhanden. Der Spender-Unternehmer hat den Vorsteuerabzug für die später gespendeten Gegenstände nicht „zu Unrecht“

---

<sup>54</sup> EuGH v. 8.6.2000, C-396/98 - Schloßstraße, UR 2000, 336, Rz. 36; EuGH v. 15.1.1998, C- 37/95 - Ghent Coal Terminal, UR 1998, 149, Rz 19 f.; EuGH v. 8.6.2000, C-400/98 - Breitsohl, UR 2000,329, Rz. 36 f; EuGH v. 8.6.2000, C-396/98 - Schlosstrasse, UR 2000, 446, Rz. 38 f.

<sup>55</sup> EuGH v.29.2.1996, C-110/94 -INZO, UR 116, 116, Rz 15; EuGH v. 15.1.1998, C-37/95 - Ghent Coal Terminal, UR 1998, 149, Rz 19 f.; EuGH v. 8.6.2000, C-400/98 - Breitsohl, UR 2000,329, Rz. 36 f; EuGH v. 8.6.2000, C-396/98 - Schlosstrasse, UR 2000, 446, Rz. 38 f.

<sup>56</sup> BFH v. 24.4.2013, XI R 25/10, UR 2014, 64, Rz. 37 f.

<sup>57</sup> Vgl. dazu auch Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3, Rz. 1579, August 2018.

(<sup>58</sup>) geltend gemacht. Der Gesetzeswortlaut in Art. 168 Buchst. a MwStSystRL in der Auslegung durch den EuGH ergibt, dass dem Unternehmer das Recht auf Abzug der für die bezogenen Gegenstände geschuldeten Mehrwertsteuer zustehen muss, wenn er sie in der durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht erworben hat, um sie für den Bedarf seines Unternehmens zu verwenden (<sup>59</sup>).

Einer rückwirkenden Versagung des Vorsteuerabzugs steht auch die Gesetzessystematik entgegen (<sup>60</sup>). Der in § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG vorausgesetzte Vorsteuerabzug wird nicht korrigiert, sondern löst (nur) einen Steuertatbestand aus, wenn die Voraussetzungen von § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Entnahme) oder § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 (andere unentgeltliche Zuwendung) vorliegen (vgl. dazu auch oben die Ausführungen im Zusammenhang mit Art. 74 MwStSystRL).

### **c) Vorsteuerberichtigung**

Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG scheidet aus, weil die Voraussetzungen dafür nicht vorliegen.

Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8 UStG für Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG setzt voraus, dass das zugewendete Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Zuwendung tatsächlich objektiv noch verwendbar ist (<sup>61</sup>) und dass dieser Umsatz hinsichtlich des Vorsteuerabzugs anders zu beurteilen ist

---

<sup>58</sup> So aber Stadie, UR 2006, 645 (646) und Wagner, in Nieskens (Hrsg.) Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext – 25 Jahre Umsatzsteuerforum, S. 101 (12 ff).

<sup>59</sup> EuGH v. 8.6.2000, C-400/98 – Breitsohl, UR 2000, 329, Rz. 34.

<sup>60</sup> Vgl. auch Nieskens, DStJG Band 32, Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, S. 279 (289); Widmann, UR 2007, 13 (15); Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., § 14 Rz. 72.

<sup>61</sup> Heidner in Bunjes, UStG, 16. Aufl., § 15a Rz. 62.

als der ursprüngliche Vorsteuerabzug (<sup>62</sup>). Beide Bedingungen sind nicht erfüllt.

### **III. Umsatzbesteuerung des Spendenempfängers**

#### **1. Besteuerung**

Die gemeinnützige Einrichtung als Spendenempfänger erfüllt durch den Empfang und die eigene Verwendung für gemeinnützige Zwecke sowie durch die unentgeltliche zweckgemäße Abgabe der gespendeten Gegenstände an bedürftige Personen keinen Umsatzsteuertatbestand.

Ein Vorsteuerabzug scheidet bei der gemeinnützigen Einrichtung aus.

#### **2. Nachweise**

Der Empfang der Spende ist zu dokumentieren. In der Quittung an den Spender-Unternehmer darf als Wert (Bemessungsgrundlage) der Spende ein Betrag mit Null Euro ausgewiesen werden. Dadurch entfällt ein Steuerausweis. Gleichwohl ist der Abgang der Gegenstände bei dem Spender-Unternehmer leicht und einwandfrei prüfbar.

Im Übrigen kann sich der Nachweis – auch über den Treuhänder – an den in § 50 Abs. 5 EStDV bezeichneten Voraussetzungen ausrichten.

### **IV. Ergebnisse und Einwendungen dagegen**

---

<sup>62</sup> Vgl. Abschn. 15a.2 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UStAE.

Die Ergebnisse sind bereits zuvor (oben A. II.) dargestellt worden.

Der Einwand, mit der vorgeschlagenen Verwaltungsvorschrift, werde eine Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug eingeführt, ist steuersystematisch unzutreffend. Der Vorsteuerabzug ist – wie begründet worden ist – zwingend, weil die später als Spenden verwendeten Gegenstände in der Absicht erworben worden sind, sie für besteuerte Umsätze zu verwenden.

Die Zuwendung unverkäuflicher Gegenstände als Sachspenden an gemeinnützige Einrichtungen ist (noch) kein Steuerbefreiungstatbestand, sondern ein steuerbarer Umsatz mit einer Bemessungsgrundlage von Null Euro.

Eine Rückabwicklung des Vorsteuerabzugs ist gesetzlich ausgeschlossen, weil stattdessen die Sachspende in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 mit Satz 2 UStG erfasst worden ist. Die Voraussetzungen für eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8 UStG liegen nicht vor.

Durch die vorgeschlagene Lösung kommt es auch nicht zu einem Umsatzsteuerausfall. Falls die unverkäufliche Ware vernichtet (entsorgt) wird, entsteht mangels positiver Bemessungsgrundlage - ebenso wie hier vorgeschlagen – kein Steueranspruch. Der Vorsteuerabzug bleibt erhalten.

Wenn geltend gemacht würde, „ein genereller Ansatz von Null-Euro widerspreche dem Umsatzsteuersystem“ trifft dies für die Umsatzbesteuerung von unverkäuflichen Sachspenden, die unentgeltlich an gemeinnützige Einrichtungen zugewendet werden, nicht zu. Nur für diese

Dr. Wolfram Birkenfeld

---

Fallgestaltung beträgt die Bemessungsgrundlage in Übereinstimmung mit dem Umsatzsteuersystem Null Euro.

Dr. Wolfram Birkenfeld

München, den 29. April 2020