



# Umsatzsteuer

## Inhalt:

Einheitlichkeit der Leistung  
Werklieferung/Werkleistung  
unentgeltliche Wertabgabe

© Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG  
Jägerallee 26, 31832 Springe  
Druck: Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG  
Alle Rechte vorbehalten.

## Inhaltsverzeichnis

	<u>Seite</u>
<b>1. Zusammenfassen von Leistungen .....</b>	5
1.1 Allgemeines .....	5
1.2 Einheitlichkeit der Leistung .....	7
1.3 Haupt- und Nebenleistung .....	7
<b>2. Werklieferungen, Werkleistungen (§ 3 Abs. 4 UStG).....</b>	10
2.1 Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG).....	10
2.1.1 Voraussetzungen.....	10
2.1.2 Be- oder Verarbeitung eines Gegenstands .....	11
2.1.3 Stoffbeschaffung.....	11
2.1.4 Abgrenzung der Werklieferung von der Werkleistung .....	12
2.1.5 Materialbeistellung.....	13
2.1.6 Andere Beistellungen.....	13
2.1.7 Gegenstand, Zeitpunkt und Ort der Werklieferung.....	14
2.2 Werkleistung.....	14
2.3 Spezialnormen § 3 Abs. 10 und § 3 Abs. 5 UStG .....	15
2.4 Varianten bei Be- oder Verarbeitung.....	16
<b>3. Unentgeltliche Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b, Abs. 9a UStG) .....</b>	16
3.1 Allgemeines .....	16
3.2 Sinn und Zweck.....	17
3.3 Gliederung der Darstellung .....	18
3.4 Gegenstandsentnahme für außerunternehmerische Zwecke (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG).....	18
3.5 Andere unentgeltliche Zuwendungen (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG) .....	25
3.5.1 Allgemeines .....	25
3.5.2 Voraussetzungen.....	26
3.5.3 Abgrenzung zu entgeltlichen Wertabgaben .....	26
3.5.4 Nicht steuerbare Wertabgaben .....	27
3.5.5 Steuerbare Wertabgaben .....	28
3.6 Verwendung von Gegenständen des Unternehmens (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) .....	30
3.6.1 Allgemeines .....	30
3.6.2 Besonderheiten bei gemischt genutzten Grundstücken .....	32

	<u>Seite</u>
3.7	Andere sonstige Leistungen für außerunternehmerische Zwecke (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG) ..... 33
<b>4.</b>	<b>Leistungen des Unternehmers an seine Arbeitnehmer</b> ..... 35
4.1	Allgemeines ..... 35
4.2	Leistungen gegen Entgelt ..... 36
4.3	Unentgeltliche Wertabgaben ..... 37
4.3.1	Allgemeines ..... 37
4.3.2	Aufmerksamkeiten ..... 37
4.3.3	Überwiegend betrieblich veranlasste Leistungen ..... 38
4.4	Steuerbare unentgeltliche Wertabgaben ..... 38
4.4.1	Personal ..... 38
4.4.2	Wertabgabe aus dem Unternehmen ..... 39
4.4.3	§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG ..... 39
4.4.4	§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ..... 40
4.4.5	§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG ..... 40
4.4.6	Zusammenfassende Übersicht ..... 41
<b>5.</b>	<b>Sonstige Besonderheiten bei unentgeltlichen Wertabgaben</b> ..... 43
5.1	Unentgeltliche Wertabgaben bei jPdÖR bzw. Erwerbsgesellschaften ..... 43
5.2	Ort der unentgeltlichen Wertabgaben ..... 44
5.3	Weitere Rechtsfolgen bei steuerbaren unentgeltlichen Wertabgaben ..... 44

## 1. Zusammenfassen von Leistungen

### 1.1 Allgemeines

Erbringt der Unternehmer ein Bündel von Einzelleistungen an seinen Abnehmer, wie z.B.

- bei der Lieferung und dem Versand der Ware durch einen Internehandler,
- beim Verkauf von Speisen und Getränken während einer Kino-, Theater- oder Varieté-Aufführung durch den Veranstalter oder
- bei der Lieferung einer SIM-Karte und eines Handys im Rahmen von Prepaid-Startpaketen der Mobilfunknetzbetreiber,

**Grundsatz:**  
jede Leistung  
selbstständig beurteilen

Können entweder eine einheitliche Leistung oder mehrere voneinander unabhängige eigenständige Leistungen vorliegen. Grundsätzlich gilt, dass jede Lieferung oder Dienstleistung als eigene, selbstständige Leistung zu beurteilen ist. Aufgrund der im Umsatzsteuerrecht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise dürfen jedoch einheitliche wirtschaftliche Vorgänge, die wirtschaftlich zusammengehören und ein einheitliches Ganzes bilden, nicht künstlich aufgespalten werden, sondern sind entsprechend ihrem wirtschaftlichen Inhalt als Einheit zu betrachten.

Einheitliche wirtschaftliche Vorgänge in diesem Sinne liegen vor, wenn entweder

- zwei oder mehr gleichwertige Einzelleistungen des Unternehmers für den Abnehmer so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbar wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung, vgl. Abschn. 3.10 Abs. 2 UStAE), oder
- eine (oder mehrere) der Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die anderen Einzelleistungen Nebenleistungen darstellen (Grundsatz von Haupt- und Nebenleistung, vgl. Abschn. 3.10 Abs. 5 UStAE).

**Ausnahmen:**

- **Einheitliche Leistung**
- **Haupt-/Nebenleistung**

Für ein Zusammenfassen mehrerer Einzelleistungen zu einer Gesamtleistung kommen nur Leistungen desselben Unternehmers an ein und denselben Abnehmer in Betracht; Leistungen verschiedener Unternehmer oder Leistungen des Unternehmers an verschiedene Abnehmer sind ausnahmslos jeweils für sich zu beurteilen (Abschn. 3.10 Abs. 4 UStAE).

**Wenn Personenidentität**

Beispiel: Die Lieferung und die Bebauung eines Grundstücks durch denselben Unternehmer stellen auch dann im Regelfall eine einzige nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG steuerfreie Lieferung dar, wenn hierüber ein Grundstückskaufvertrag und ein gesonderter Bauwerkvertrag geschlossen werden.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> BFH-Urteil vom 28.03.2012 II R 57/10, BStBl 2012 II S. 920

Erfolgt dagegen die Lieferung und die Bebauung des Grundstücks durch verschiedene Unternehmer, liegen 2 getrennte Umsätze vor, von denen nur die Grundstückslieferung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG steuerfrei ist. Dies gilt auch, wenn die beiden zugrunde liegenden Verträge für die Grunderwerbsteuer als einheitliches, auf den Erwerb von fertigem Wohnraum gerichtetes Vertragswerk beurteilt werden (Abschn. 4.9.1 Abs. 1 UStAE).

Sind Einzelleistungen zu einem Gesamtumsatz zusammenzufassen, gibt es grundsätzlich nur



- einen **Ort**/eine Steuerbarkeit,
- eine **Steuerpflicht**,
- eine **Bemessungsgrundlage**,
- einen **Steuersatz**,
- eine **Entstehung** der Steuer.

Auch wenn eine Gesamtleistung vorliegt, enthält das UStG für bestimmte Fallgestaltungen spezielle Aufteilungsregelungen, z.B. für

- grenzüberschreitende Personenbeförderungen in § 3b Abs. 1 Satz 2 UStG,
- die Lieferung von Grundstücken mit Betriebsvorrichtungen in § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GrEStG,
- die Vermietung/Verpachtung von Grundstücken mit Betriebsvorrichtungen in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG, s.a. Abschn. 4.12.10 UStAE sowie Abschn. 4.12.11 Abs. 2 UStAE betr. Sportanlagen,
- den Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG, wenn bei der Bestellung oder Übertragung von Erbbaurechten bzw. bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken der Leistungsempfänger das Grundstück nur teilweise für steuerpflichtige Umsätze und im Übrigen vorsteuerschädlich nutzt (§ 9 Abs. 2 UStG), und für
- bestimmte zahnprothetische Umsätze in § 4 Nr. 14 Buchstabe a Satz 2 UStG,
- die Anwendung verschiedener Steuersätze auf Teile des Entgelts gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG (Stichwort: Beherbergung).

#### Gesetzliche Aufteilungsregeln

Das im nationalen Recht angeordnete Aufteilungsgebot in bestimmten Fallgestaltungen steht aufgrund der Rechtsprechung des EuGH<sup>1</sup> auf der Kippe. In der Nachfolgeentscheidung des BFH<sup>2</sup> schließt dieser die Anwendung des § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG (Vermietung/Verpachtung von Grundstücken mit Betriebsvorrichtungen) aus, wenn die Verpachtung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen eine Nebenleistung zur Verpachtung des Gebäudes als Hauptleistung darstellt. Eine vorprägende Entscheidung „contra“ Aufteilungsgebot hat der BFH gleichwohl nicht getroffen.

<sup>1</sup> EuGH vom 04.05.2023, Az. C-516-21, s.a. BFH vom 07.03.2022 XI B 2/21; BFH, EuGH-Vorlage XI R 11/23, 13/23, 14/23 vom 10.01.2024

<sup>2</sup> BFH vom 17.08.2023 V R 7/23 (V R 22/20)

## 1.2 Einheitlichkeit der Leistung

Erbringt der Unternehmer mehrere, untereinander gleichwertige Einzelleistungen an seinen Abnehmer, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der leistende Unternehmer dem Abnehmer gegenüber mehrere selbstständige Hauptleistungen oder eine einheitliche (Gesamt-)Leistung erbringt. Dabei ist auf die Sicht des „Durchschnittsverbrauchers“ abzustellen, vgl. Abschn. 3.10 Abs. 1 UStAE. Dabei ist jedoch auch zu berücksichtigen, welche Leistungselemente unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung bestimmen.<sup>1</sup>

**Mehrere Leistungselemente nebeneinander**

Maßgebend ist hierbei die Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen der Umsatz erfolgt.<sup>2</sup> Von einer einheitlichen (Gesamt-)Leistung kann danach ausgegangen werden, wenn mehrere Leistungen derart aufeinander abgestimmt sind, dass sie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers ihre Selbstständigkeit verlieren. Vgl. auch Abschn. 3.10 Abs. 1 UStAE allgemein und Abschn. 3.5 UStAE für die Einordnung als Lieferung oder sonstige Leistung.

Zu Einzelfällen siehe Abschn. 3.10 Abs. 6 UStAE.

## 1.3 Haupt- und Nebenleistung

Erbringt der Unternehmer mehrere wirtschaftlich miteinander verbundene Einzelleistungen an seinen Abnehmer, von denen die eine gegenüber den anderen dominiert, sind die Leistungen zu einem Gesamtsatz zusammenzufassen, wenn sie im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung zueinanderstehen. Eine Leistung ist grundsätzlich dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn

**Definition  
Nebenleistung**

- sie im Verhältnis zur Hauptleistung nebensächlich ist,
- mit ihr wirtschaftlich eng zusammenhängt (d.h. sie ergänzt, abrundet, verbessert) und
- in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt.

Davon ist insbesondere auszugehen, wenn die Leistung für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat, sondern lediglich ein Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Siehe Abschn. 3.10 Abs. 5 UStAE.

Nebenleistungen teilen das Schicksal der Hauptleistung, d.h. der gesamte Vorgang wird nach der Hauptleistung beurteilt. Die Nebenleistung tritt zurück und hat keine eigenständige Beurteilung. Zahlungen für die Nebenleistung gehören deshalb zum Entgelt für die Hauptleistung.



<sup>1</sup> BFH-Urteil vom 09.10.2002 V R 5/02, BStBl 2004 II S. 470; BFH-Urteil vom 14.02.2019 V R 22/17, BStBl 2019 II S. 350

<sup>2</sup> BFH-Urteil vom 28.09.2000 V R 14,15/99, BStBl 2001 II S. 78

Beispiele (positiv und negativ, mit Abgrenzungen):

- **Beförderungsleistungen**, die ein Unternehmer ausführt, um die von ihm verkaufte Ware zu seinem Abnehmer zu transportieren, sind i.d.R. Nebenleistungen zur Warenlieferung und wie diese zu behandeln (Abschn. 10.1 Abs. 3 Satz 12 UStAE). Dasselbe gilt für das Verpacken und die Versicherung der Ware gegen Transportschäden.
- **Warenkredite**: Gewährt der Unternehmer im Zusammenhang mit einer Lieferung einen (Raten-)Kredit, so stellt die Kreditgewährung grundsätzlich eine eigene selbstständige Leistung dar mit der Folge, dass die vereinbarten Zinsen nicht Teil des Warenkaufpreises sind. Die Kreditgewährung ist in diesem Fall grundsätzlich steuerfrei nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG. Die Kreditgewährung ist aber dann als unselbstständige Nebenleistung anzusehen, wenn keine eindeutige Trennung zwischen dem Kreditgeschäft und der Lieferung vorliegt (Abschn. 3.11 Abs. 1 UStAE).
- Die nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG steuerfreie **Vermietung und Verpachtung** von Grundstücken (Hauptleistung) umfasst als Nebenleistungen auch die Lieferung von Wärme, Strom und Wasser, die Treppen- und Flurreinigung, die Treppenbeleuchtung, die Gestellung eines Hauswerts sowie die anderen üblichen Gemeinschaftsleistungen des Vermieters (Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE).<sup>1</sup> Die Steuerbefreiung erstreckt sich in der Regel auch auf mitvermietete Einrichtungsgegenstände, (z.B. Mobiliar, vgl. Abschn. 4.12.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE). Die Überlassung von Fahrzeugabstellplätzen durch den Wohnungsvermieter stellt ebenfalls eine steuerfreie Nebenleistung dar, wenn zwischen Stellplatz und Wohnung ein räumlicher Zusammenhang besteht (Abschn. 4.12.2 Abs. 3 Sätze 4 ff. UStAE).
- **Warenumschließungen**, welche für die Lieferbarkeit von Waren an den Endverbraucher notwendig (z.B. Flaschen) oder üblich sind (z.B. Getränkekästen) oder unabhängig von ihrer Verwendung als Verpackung keinen dauernden selbstständigen Gebrauchswert haben, bilden einen unselbstständigen Teil der Warenlieferung und teilen deren Schicksal. Das für die Warenumschließung ggf. erhobene Pfandgeld ist deshalb Teil des Kaufpreises für die Ware. Wird das Pfandgeld bei Rückgabe der Warenumschließung zurückgezahlt, liegt eine Entgeltminderung für die Warenlieferung vor. **Transporthilfsmittel**, wie Paletten, Erntekisten, Rollcontainer usw., werden dagegen in erster Linie nur zur Vereinfachung von Transport, Lagerung und ggf. Warenpräsentation überlassen, sodass das erhobene Pfandgeld die Gegenleistung für eine eigenständige Lieferung darstellt (vgl. Abschn. 3.10 Abs. 5a UStAE).
- Die **Verpflegung von Hotelgästen** (z.B. Frühstück, Halb-/Vollpension, „All inclusive“, Minibar) ist eine Nebenleistung zur Übernachtungsleistung (Abschn. 3.10 Abs. 6 Nr. 13 UStAE). Zu beachten ist das Aufteilungsgebot hinsichtlich des Steuersatzes, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG (vgl. Abschn. 12.16 Abs. 8 UStAE).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> s.a. EuGH-Urteil vom 27.09.2012 C-392/11, Field Fisher Waterhouse; zur Stromlieferung als unselbstständige Nebenleistung zur steuerfreien Vermietung s. BFH-Urteil vom 15.01.2009 V R 91/07, BStBl 2009 II S. 615

<sup>2</sup> Aufteilungsgebot auf dem Prüfstand, vgl. BFH, EuGH-Vorlage XI R 11/23, 13/23, 14/23 vom 10.01.2024

- Werden **Prepaid-Startpakete** von Mobilfunknetzbetreibern oder Serviceprovidern zusammen mit einem Mobilfunkgerät vertrieben, steht nicht die Telekommunikationsdienstleistung, sondern das Produkt „Mobilfunkgerät“ im Vordergrund und gibt der Leistung das Gepräge. Startpakete mit Mobilfunkgerät stellen deshalb eine Handelsware und damit eine einheitliche Lieferung dar.<sup>1</sup> Beim Verkauf von Prepaid-Startpaketen ohne Mobilfunkgerät liegt dagegen eine einheitliche sonstige Leistung vor, welche in der Gewährung eines Anspruchs auf Abschluss eines Mobilfunkvertrages einschließlich Zugang zu einem Mobilfunknetz besteht. Die Dienstleistungselemente stehen gegenüber der Lieferung der SIM-Karte im Vordergrund und prägen die Leistung (Abschn. 3.5 Abs. 3 Nr. 15 UStAE).

Bei der unberechneten Übereignung eines Mobilfunkgerätes von einem Mobilfunkanbieter an einen Kunden, der gleichzeitig einen **längerfristigen Netzbenutzungsvertrag** abschließt, steht hingegen die auf Dauer angelegte Telekommunikationsleistung im Vordergrund. In diese sonstige Leistung geht die Übereignung des Mobilfunkgerätes als unselbstständige Nebenleistung auf. Ist jedoch für das Mobilfunkgerät eine (nicht nur symbolische) Zuzahlung zu leisten, tritt die Lieferung des Mobilfunkgerätes aus dem Schatten der Telekommunikationsleistung heraus; die Zuzahlung ist dann Entgelt für das Mobilfunkgerät (Abschn. 3.10 Abs. 6 Nr. 6 UStAE).<sup>2</sup>

- Der BFH hat mit Urteil vom 09.10.2002 (V R 5/02, BStBl 2004 II S. 470) die Lieferung und Einsaat von Getreide (Mais) sowie mit Urteil vom 25.06.2009 (V R 25/07, BStBl 2010 II S. 239) die Lieferung von Pflanzen (Bäume, Sträucher) und deren Einpflanzen jeweils als 2 getrennte Hauptleistungen angesehen (Abschn. 3.10 Abs. 6 Nr. 4 UStAE). In beiden Fällen wurde die Lieferung der Gegenstände zunächst als (eine) Hauptleistung (weil wirtschaftlich wesentlich) eingeordnet. Das Einsäen oder Einpflanzen war dann jeweils keine unselbstständige Nebenleistung, weil es für den Leistungsempfänger eine eigenständige Bedeutung hatte und nicht nur der Abrundung einer Hauptleistung diente.

Des Weiteren wurde kein wirtschaftlich einheitlicher, untrennbarer Vorgang angenommen, da die Leistungen „Lieferung“ und „sonstige Leistung“ getrennt voneinander erbracht werden konnten (und in anderen Fällen auch getrennt erbracht wurden) und auch getrennt berechnet wurden. So mit wurde von einem Leistungsbündel aus getrennt zu beurteilenden Hauptleistungen ausgegangen. Für die Annahme einer (einheitlichen) Werklieferung (des eingesäten Saatguts oder der eingepflanzten Pflanzen) bestand für den BFH keine Notwendigkeit.

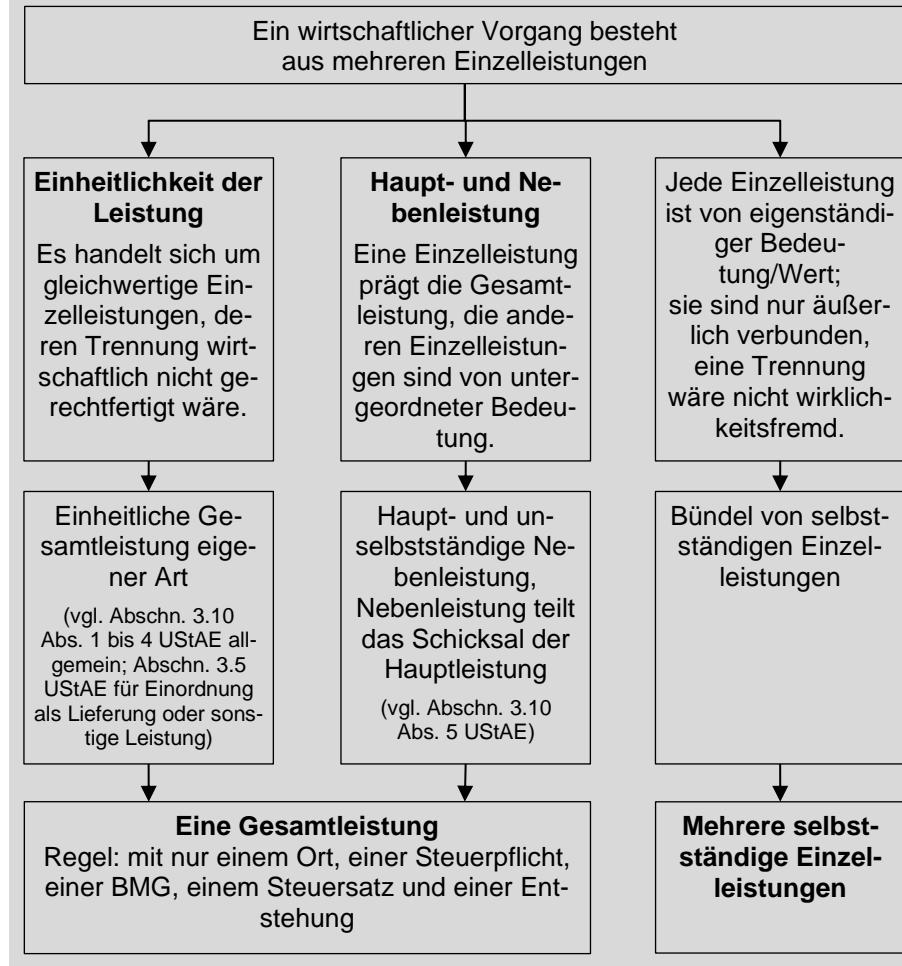
Inhaltlich dementsprechend für Pflanzenlieferungen für eine Gartenanlage, BFH-Urteil vom 14.02.2019 V R 22/17, BStBl 2019 II S. 350, auch wenn es im konkreten Fall eine einheitliche komplexe Leistung war (Stichwort: Gesamtkonzept zur Schaffung etwas selbstständiges Drittens).

<sup>1</sup> vgl. Tz 1 des BMF-Schreibens vom 03.12.2001, BStBl 2001 I S. 1010

<sup>2</sup> Siehe auch ausführlich OFD Niedersachsen vom 19.02.2016 (S 7100 - 407 - St 171).



## Haas-Quintessenz



## 2. Werklieferungen, Werkleistungen (§ 3 Abs. 4 UStG)

### 2.1 Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG)

#### 2.1.1 Voraussetzungen

Hat der Unternehmer die Herstellung, Reparatur oder Verarbeitung eines Gegenstands übernommen und stellt er dabei neben seiner Arbeitsleistung auch das erforderliche Material zur Verfügung, umfasst sein Umsatz sowohl Lieferungs- als auch Dienstleistungselemente, z.B.

- bei der Herstellung eines Gebäudes oder anderen Bauwerks durch einen Bauunternehmer oder
- beim Austausch von defekten Kfz-Teilen in der Kfz-Werkstatt.

Für Fälle dieser Art bestimmt § 3 Abs. 4 Satz 1 UStG, dass der Umsatz unter folgenden Bedingungen als Lieferung zu behandeln ist:

- Übernahme der Be- oder Verarbeitung eines Gegenstands,

**Definition  
Werklieferung**

- Verwendung von selbst beschafften Stoffen,
- die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind.

Eine Werklieferung liegt nur vor, „wenn der Unternehmer dem Abnehmer nicht nur die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft, sondern zusätzlich einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet, Abschn. 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE<sup>1</sup>. Nicht ausreichend für die Annahme einer Werklieferung ist demgegenüber die Be- oder Verarbeitung eigener Gegenstände des Leistenden.“

### Abgrenzung der Werklieferung von der Lieferung

Danach ist z.B. keine Werklieferung:

- die Lieferung von zubereiteten Speisen (außer Haus Verkauf)
- die Lieferung eines Pkw bei Herstellung nach Kundenwunsch (Spezifikation und Sonderausstattung)

Bei der Herstellung eines Gebäudes auf dem Grund und Boden des Auftraggebers liegt hingegen eine Werklieferung vor, da die Gebäudebestandteile mit dem (aus Sicht des Leistenden) fremden Grund und Boden verbunden werden, vgl. § 3 Abs. 4 Satz 2 UStG.

#### 2.1.2 Be- oder Verarbeitung eines Gegenstands

Der Begriff „Be- oder Verarbeitung“ ist sehr weit zu verstehen. Der wichtigste Fall der Werklieferung ist dabei die Herstellung eines Gegenstands aus Stoffen i.S.d. § 3 Abs. 4 Satz 1 UStG.

### Erweiterung, Erneuerung, Reparatur

Eine Werklieferung kann aber auch dann vorliegen, wenn der Leistende eine Erweiterung, Erneuerung oder Reparatur unter Verwendung von Stoffen i.S.d. § 3 Abs. 4 Satz 1 UStG ausführt, z.B.

- Lieferung und Einbau eines Austauschmotors oder eines neuen Kotflügels bei einem Pkw;
- Erneuerung der zentralen Heizungsanlage und von Heizkörpern in einem Haus;
- Liefern, Verlegen und Verkleben von Teppichböden in einer Wohnung.

#### 2.1.3 Stoffbeschaffung

### Selbst beschaffte Stoffe

Ein Stoff ist selbst beschafft worden, wenn der Werkunternehmer den Stoff im eigenen Namen erworben, selbst hergestellt oder gewonnen (urerzeugt) hat.

<sup>1</sup> Das JStG 2024 sieht eine Aufnahme des Tatbestandsmerkmal „fremden“ in § 3 Abs. 4 UStG vor. Das Gesetzgebungsverfahren ist zum aktuellen Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen.

## 2.1.4 Abgrenzung der Werklieferung von der Werkleistung

Nach § 3 Abs. 4 UStG ist für die Abgrenzung zwischen Lieferung (Werklieferung) oder sonstiger Leistung (Werkleistung, vgl. Abschn. 2.2 in diesem Heft) darauf abzustellen, ob die bei der Be- oder Verarbeitung verwendeten Stoffe des Werkunternehmers lediglich Zutaten und sonstige Nebensachen sind (= sonstige Leistung) oder nicht (= Lieferung).

Für die Annahme einer Werklieferung reicht es nach Auffassung der Finanzverwaltung bereits aus, wenn der Unternehmer (Werkunternehmer) nur einen (von evtl. mehreren) „Hauptstoffen“ selbst beschafft hat, Abschn. 3.8 Abs. 1 Satz 2 UStAE. Richtigerweise ist § 3 Abs. 4 UStG jedoch richtlinienkonform auszulegen, d.h. die Art der Leistung nach dem Wesen des Umsatzes aus der Sicht des Durchschnittsbetrachters zu ermitteln, Abschn. 3.8 Abs. 1 Satz 4 UStAE. Nach diesem Ergebnis richtet sich im Zweifel die Qualifizierung eines Stoffs als Haupt- oder Nebenstoff.

Bei der Reparatur beweglicher körperlicher Gegenstände kann jedoch aus Vereinfachungsgründen von einer Werklieferung ausgegangen werden, wenn der Entgeltanteil für das verwendete Material 50 % des Gesamtentgelts übersteigt und sich aufgrund der allgemeinen Abgrenzungskriterien keine zweifelsfreie Entscheidung ergibt (vgl. Abschn. 3.8 Abs. 6 UStAE).

Beispiel 1: Generalunternehmer Georg (G) errichtet auf dem Grund und Boden des Bauherrn Bruno (B) ein Einfamilienhaus (schlüsselfertig).

Lösung: G erbringt an B eine Werklieferung gem. § 3 Abs. 4 UStG.

Beispiel 2: Dachdeckermeister Dirk (D) hat vertraglich die Erneuerung der Dachrinnen am Bürogebäudes des Vermieters Victor (V) übernommen. Da er selbst bzw. seine Angestellten derzeit bereits ausgelastet sind, beauftragt er seinerseits den Dachdeckergesellen Lars (L) mit der Ausführung der Arbeiten. Das benötigte Material stellt D dem L allerdings zur Verfügung.

Lösung: L erbringt an D eine Werkleistung gem. § 3 Abs. 4 UStG Umkehrschluss i.V.m. § 3 Abs. 9 UStG, da er zwar einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet, aber keinerlei selbst beschafften Stoff verwendet.

D erbringt an V hingegen eine Werklieferung, da er die Be- oder Verarbeitung eines fremden Gegenstands übernimmt und dabei selbstbeschafften Hauptstoff verwendet.

Beispiel 3: Grafikdesignerin Steffi (S) bringt ihren Desktop-PC zur „Reparatur“ in das Fachgeschäft von Nerd (N). N wartet den PC, prüft und optimiert die Softwareinstallationen und befestigt einen „wackeligen“ Kontakt. Neue Teile baut er nicht ein.

Lösung: N erbringt an S eine Werkleistung gem. § 3 Abs. 4 UStG Umkehrschluss i.V.m. § 3 Abs. 9 UStG. Vgl. auch Abschn. 3.7 Abs. 4 UStAE (Stichwort: Kfz-Inspektion).

Ein gutes Beispiel für eine einheitliche Werklieferung ist auch der „Parkeggerfall“ aus Abschn. 13.4 Beispiel 4 UStAE.

**Zutaten oder sonstige Nebensachen**

**Vereinfachung (50 %-Regel)**

### 2.1.5 Materialbeistellung

Besonders bei Bauvorhaben kommt es häufiger vor, dass der Auftraggeber Baumaterial (z.B. Fliesen) selbst besorgt und dem Bauunternehmer zur Verwendung beim Bauvorhaben zur Verfügung stellt. Es liegt dann eine sog. Materialbeistellung vor.

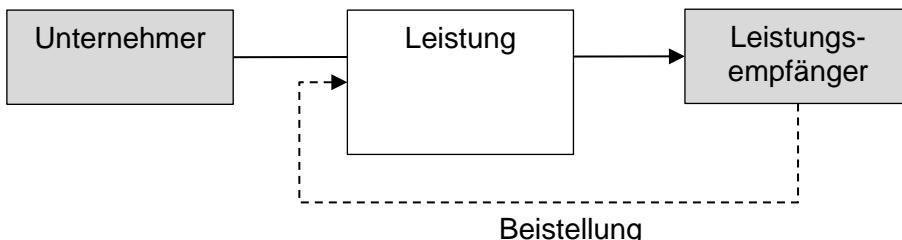
Merkmale der Materialbeistellung sind:

- Der Leistungsempfänger stellt einen Stoff (Hauptstoff, Nebenstoff oder Zutat) zur Be- und Verarbeitung oder Herstellung eines Gegenstands bereit.
- Der Werkunternehmer verpflichtet sich, den zur Verfügung gestellten Stoff ausschließlich im Rahmen seines Auftrags zur Be- oder Verarbeitung bzw. Herstellung des Gegenstands zu verwenden, und tut dies auch. Ein wirtschaftlich gerechtfertigter Stoffaustausch (gegen art-, funktions- und wertgleiche Stoffe) ist unschädlich (Abschn. 3.8 Abs. 3 und 4 UStAE).

Nur wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, wird das beigestellte Material nicht nach § 3 Abs. 1 UStG an den Werkunternehmer geliefert. Denn dieser ist nicht befähigt, im eigenen Namen über den Stoff zu verfügen, vgl. Abschn. 3.8 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStAE. Dem Leistungsempfänger ist vielmehr daran gelegen, einen eigenen Beitrag zur Herstellung des in Auftrag gegebenen Werks zu erbringen, welches er um die Beistellung billiger erhält. Die Materialbeistellungen erfolgen deshalb außerhalb jeden Leistungsaustausches; es liegt insbesondere auch kein Tausch i.S.v. § 3 Abs. 12 Satz 1 UStG vor.

#### **Definition**

#### **Keine Lieferung an Werkunter- nehmer**



### 2.1.6 Andere Beistellungen

Unter den in Abschn. 2.1.5 genannten Voraussetzungen können auch sonstige Leistungen (z.B. Arbeitskräfte, Maschinen, Werkzeuge, Kfz, Formen) und Hilfsstoffe (z.B. Baustrom und Bauwasser, Wärme, Benzin oder ähnliche Betriebsmittel) außerhalb des Leistungsaustausches beigestellt werden (Abschn. 3.8 Abs. 2 Satz 3 UStAE).

#### **Leistungsbeistel- lung**

Ein Sonderfall der Materialbeistellung ist die Materialgestellung. Sie liegt vor, wenn der Auftraggeber mindestens alle Stoffe, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind, d.h. alle Hauptstoffe selbst beschafft. In den Fällen der Materialgestellung erbringt der Auftragnehmer stets eine sonstige Leistung.

#### **Sonderfall Material- gestellung**

Beispiel: Baut ein Unternehmer lediglich die verschiedenen Teile einer Maschine zusammen, die ihm sämtlich vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt wurden, so ist dieser Umsatz eine (Werk-)Dienstleistung i.S.v. § 3 Abs. 9 UStG (Abschn. 3.5 Abs. 3 Nr. 16 UStAE i.V.m. Art. 8 der MwStVO).

Vgl. Abschn. 3.8 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UStAE sowie Abschn. 1.1 Abs. 6 und 7 UStAE zur Beistellung von Personal zu sonstigen Leistungen.

### 2.1.7 Gegenstand, Zeitpunkt und Ort der Werklieferung

- (1) Gegenstand der Werklieferung ist grundsätzlich das fertige Werk (Ausnahme siehe (4)) und nicht die zur Herstellung des Werkes verwendeten Stoffe.

Bei einer Beistellung bestimmt sich der Gegenstand der Werklieferung nach dem fertigen Werk abzüglich der Beistellung(en) (Abschn. 3.8 Abs. 2 Satz 1 UStAE).

**Gegenstand =  
fertiges Werk**

- (2) Eine Werklieferung ist eine besondere Art der Lieferung, sodass (mangels Spezialnormen) für die Ausführung, den Zeitpunkt und den Ort der Werklieferung die Vorschriften des § 3 Abs. 1 und § 3 Abs. 6 bis 8, § 3c und § 3e UStG anzuwenden sind. Einzelheiten dazu ergeben sich aus Abschn. 3.12 Abs. 4 und 5 UStAE.

**Zeitpunkt und Ort**

- (3) Bei Werklieferungen über Bauwerke geht das Eigentum an den verbauten Sachen auf den Grundstückseigentümer über, sobald eine Verbindung mit dem Grund und Boden (ggf. über das Gebäude) hergestellt wird (§§ 94, 946 BGB). Obwohl somit das zivilrechtliche Eigentum bereits mit dem Einbau der einzelnen Sachen auf den Lieferungsempfänger übergeht, liegt umsatzsteuerlich die Lieferung entsprechend dem Grundsatz unter (1) erst vor, wenn dem Lieferungsempfänger Verfügungsmacht am fertigen Werk verschafft wird. Dies wird in § 3 Abs. 4 Satz 2 UStG klargestellt. Die Abnahme oder die Schlüsselübergabe können Anhaltspunkte für den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht sein (siehe dazu Abschn. 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UStAE).

**Sonderfall Bau-  
werke**

- (4) Wenn jedoch ein Unternehmer, der sich zu einer Werklieferung verpflichtet hatte, aus in der Person des Abnehmers liegenden Gründen die bisher durchgeführten Arbeiten vorzeitig und endgültig einstellt, ist das bis dahin errichtete halbfertige Werk Gegenstand einer anderweitigen, hinter der ursprünglichen Vereinbarung zurückbleibenden Leistung. Die (neubestimmte) Werklieferung ist in dem Zeitpunkt ausgeführt, zu dem objektiv feststeht, dass endgültig keine Fertigstellung des Werkes erfolgt (endgültiger Abbruch der Arbeiten), Abschn. 3.9 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 UStAE.

Dies gilt grundsätzlich auch im Fall der Insolvenz des Bestellers; wegen der Einzelheiten siehe Abschn. 3.9 Abs. 1 und Abschn. 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Sätze 8 bis 10 UStAE).

### 2.2 Werkleistung

Der Begriff der Werkleistung ist im UStG nicht konkret geregelt, sondern ergibt sich im Umkehrschluss aus § 3 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 9 UStG. Eine Werkleistung liegt danach vor, wenn bei der Be- und Verarbeitung eines fremden Gegenstands die Voraussetzungen einer Werklieferung nicht erfüllt sind, weil der Unternehmer entweder

**Definition  
Werkleistung**

- keinerlei eigene, d.h. selbst beschaffte Stoffe dazutut, sondern nur sein Handwerkszeug verwendet oder wenn

- er zwar eigene Stoffe verwendet, es sich dabei aber aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers nur um Nebensachen oder Zutaten handelt; diese gehen dann für die umsatzsteuerliche Betrachtung in der Werkleistung unter.

Die Werkleistung ist eine Unterart der sonstigen Leistung. Die Ortsbestimmung und die Steuerbefreiung richten sich nach den Vorschriften für sonstige Leistungen.



Beispiele für Werkleistungen:

- Allgemeine Reparaturen, bei denen keine Stoffe oder nur Zutaten oder sonstige Nebensachen verwendet werden (z.B. Schrauben, Nägel usw.)
- Anfertigung eines Kleidungsstücks durch einen Schneider aus vom Kunden gestellten Stoff („Materialgestellung“)
- Bedrucken von Stoffen oder Papier

### 2.3 Spezialnormen § 3 Abs. 10 und § 3 Abs. 5 UStG

Die Vorschrift des § 3 Abs. 10 UStG zum sog. Stoffumtausch ist ein Sonderfall - insbesondere für den landwirtschaftlichen Bereich.

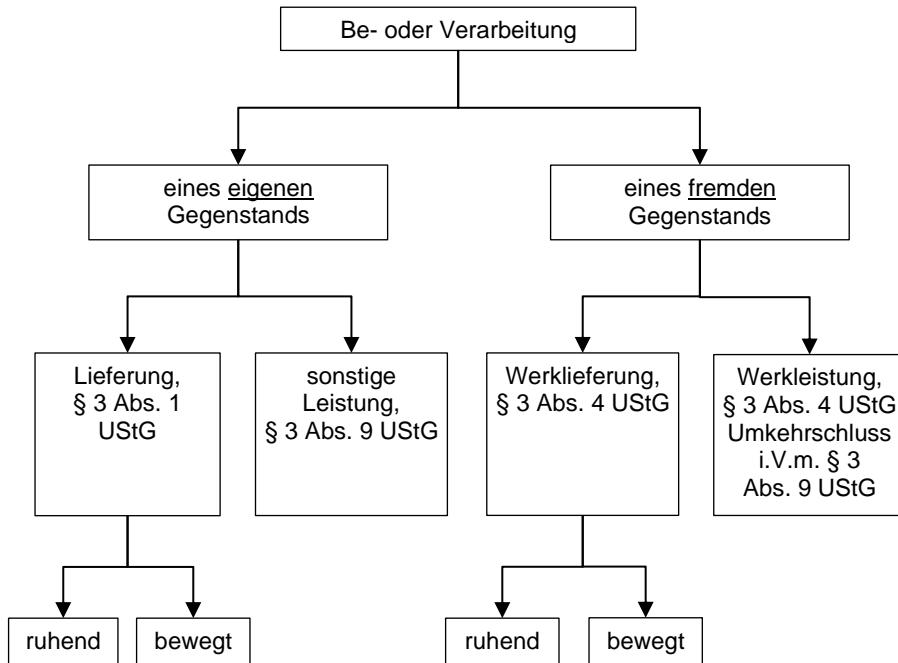
#### **§ 3 Abs. 10 UStG**

Ebenso wie § 3 Abs. 10 UStG („Stoffumtausch“) ist § 3 Abs. 5 UStG („Gehaltslieferung“) als Spezialnorm das Ergebnis der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Umsatzsteuerrecht. Nach bürgerlich-rechtlichen Vorschriften liegen Tauschgeschäfte vor (§§ 93, 950 i.V.m. § 480 BGB), während umsatzsteuerlich die Folgen des Tausches i.S.d. § 3 Abs. 12 UStG (Lieferung des zu be- oder verarbeitenden Gegenstands gegen Lieferung des durch Be- oder Verarbeitung entstandenen Gegenstands) nicht eintreten (sollen).

#### **§ 3 Abs. 5 UStG**

Der wirtschaftliche Gehalt des Vorgangs beschränkt sich in den Fällen des § 3 Abs. 5 UStG auf die Lieferung des dem Abnehmer verbleibenden Bestandteils und in den Fällen des § 3 Abs. 10 UStG auf die Bearbeitung des Gegenstands.

## 2.4 Varianten bei Be- oder Verarbeitung



## **3. Unentgeltliche Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b, Abs. 9a UStG)**

### 3.1 Allgemeines

Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG besteuert nur Lieferungen und sonstige Leistungen, die der Unternehmer gegen Entgelt an Dritte abgibt. Von der Vorschrift nicht erfasst sind dagegen Wertabgaben für den Privatbereich des Unternehmers sowie Abgaben von Gegenständen und Leistungen, für die der Unternehmer keine Gegenleistung ver einbart hat, obwohl auch hier häufig ein Endverbrauch stattfindet.

#### Beispiele:

- Der Bäcker versorgt sich und seine Familie mit Backwaren aus seinem Betrieb.
- Der Unternehmer nutzt seinen Firmenwagen auch für Privatfahrten.
- Ein Unternehmer setzt Mitarbeiter seines Unternehmens für private Aufgaben ein, z.B. Pflege des privaten Gartens.
- Ein Versandhändler veranstaltet unter seinen Kunden eine Verlosung mit Sachpreisen aus seinem Warenbestand.

Über die Vorschriften des § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG wird sicher gestellt, dass derartige unentgeltliche Wertabgaben aus dem Unternehmen ebenfalls der Umsatzsteuer unterliegen, indem sie einer Lieferung oder sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt werden.

### 3.2 Sinn und Zweck

Die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe ist im Verbrauchsteuercharakter der USt begründet. Sie dient 2 Zielen:

Zum einen soll ein **unversteuerter Endverbrauch** vermieden werden. Denn es ist Sinn und Zweck der USt, jedweden Verbrauch von Waren und Dienstleistungen im Inland zu besteuern. Ein solcher Verbrauch tritt auch ein, wenn Waren und Dienstleistungen aus dem Unternehmen in die außerunternehmerische Sphäre gelangen.

#### **Zweck der Wertabgabenbesteuerung**

Zum anderen dient die Wertabgabenbesteuerung der **Gleichbehandlung aller Endverbraucher**: Sich „selbst versorgende“ Unternehmer sollen steuerlich nicht besser gestellt werden (infolge des Vorsteuerabzugs) als diejenigen, die ihren „privaten“ Bedarf fremd erwerben und infolge der Steuerüberwälzung die USt tragen müssen.<sup>1</sup>

Entsprechend dieser dualistischen Zielrichtung wird im UStG wie folgt unterschieden:

- Entnimmt oder verwendet der Unternehmer einen vorsteuerbelasteten Gegenstand aus seinem Unternehmen für außerunternehmerische Zwecke, so ist er mit einem privaten Konsumenten zu vergleichen, der einen Gegenstand gleicher Art kauft oder nutzt. So wie der private Konsument keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann, soll der sich selbst versorgende Unternehmer durch die Besteuerung seines Eigenverbrauchs den geltend gemachten Vorsteuerabzug rückgängig machen.<sup>2</sup> Die Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b und Abs. 9a Nr. 1 UStG ist also in erster Linie auf die **Kompensation des Vorsteuerabzugs** gerichtet. Folgerichtig hängt die Wertabgabenbesteuerung in diesen Fällen von der vollen oder teilweisen Vorsteuerabzugsberechtigung des entnommenen oder verwendeten Gegenstands ab.
- Bei der Wertabgabenbesteuerung des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG steht dagegen die Vermeidung eines **unversteuerten Endverbrauchs** im Vordergrund. Die Vorschrift soll sicherstellen, dass ein Unternehmer, der aus seinem Unternehmen eine Dienstleistung für seinen eigenen privaten Bedarf entnimmt (oder aus unternehmensfremden Gründen unentgeltlich weitergibt), ebenso mit USt belastet wird wie jeder andere Konsument auch, der die Leistung von einem fremden Unternehmen bezieht. Die Steuerpflicht der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG ist dementsprechend nicht davon abhängig, dass die für ihre Erbringung verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt haben.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> EuGH-Urteil vom 14.09.2006 C-72/05, Wollny, BStBl 2007 II S. 32, Rdnr. 32 und 33

<sup>2</sup> EuGH-Urteile vom 08.03.2001 C-415/98, Bakcsi, UR 2001 S. 149, Rdnr. 42, 45; und vom 20.01.2005 C-412/03, Hotel Scandic, UR 2005 S. 98, Rdnr. 23

<sup>3</sup> EuGH-Urteil vom 25.05.1993 C-193/91, Mosche, BStBl 1993 II S. 812

Um die o.g. Besteuerungsziele zu erreichen, hätte der Gesetzgeber auch ein Verfahren vorsehen können, bei dem der Vorsteuerabzug für solche Eingangsumsätze berichtigt wird, die in einen unentgeltlichen Endverbrauch einfließen. Aus Gründen der Steuerneutralität und Steuervereinfachung hat er sich jedoch für die Beibehaltung des Vorsteuerabzugs mit nachgelagerter Wertabgabenbesteuerung entschieden. Eine Ausnahme besteht lediglich für die private Nutzung unternehmerischer Grundstücke (siehe dazu Abschn. 3.6.2 in diesem Heft).

### 3.3 Gliederung der Darstellung

Wegen einiger Besonderheiten bei Wertabgaben durch den Arbeitgeber an sein Personal wird zunächst allgemein § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 und Nr. 3 sowie § 3 Abs. 9a UStG ohne dieses Sonderthema (in den nachfolgenden Abschn. 3.4 bis 3.7 in diesem Heft) dargestellt.

Abschn. 4 in diesem Heft beschäftigt sich dann mit den Leistungen des Unternehmers an seine Arbeitnehmer.

Zum Schluss folgt die Darstellung des Ortes für unentgeltliche Wertabgaben in Abschn. 5.2 und weitere (gemeinsame) Rechtsfolgen bei steuerbaren unentgeltlichen Wertabgaben in Abschn. 5.3 dieses Heftes.

### 3.4 Gegenstandsentnahme für außerunternehmerische Zwecke (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG)

Für die einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellte Entnahme nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG müssen folgende **Voraussetzungen** vorliegen, Fragen beantwortet werden:

(1) Handelt es sich um einen Gegenstand,

- d.h. ist oder wäre eine Leistung (einheitlich) eine Lieferung oder Werklieferung (Abschn. 3.3 Abs. 5 UStAE, und zur Errichtung eines Hauses Abschn. 3.3 Abs. 7 UStAE mit verschiedenen Fällen)?

(2) Gehörte der Gegenstand zum Unternehmen,

- d.h. war er dem Unternehmen zugeordnet worden (Abschn. 3.3 Abs. 1 UStAE)?

Die Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen richtet sich dabei nicht nach ertragsteuerrechtlichen Merkmalen, also nicht nach der Zuordnung zum Privat- oder Betriebsvermögen. Maßgebend ist die Zuordnung zum Unternehmensvermögen. Eine solche ist ausgeschlossen, **soweit** der Gegenstand zu nichtwirtschaftlichen Zwecken im engeren Sinne genutzt wird oder genutzt werden soll (Abschn. 15.2b Abs. 2 UStAE).

**Gegenstand des  
Unternehmens**

**Zuordnung zum  
Unternehmens-  
vermögen**

Bei **teilweiser** unternehmensfremder (privater) Nutzung (bis max. 90 %; siehe § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht (vgl. Abschn. 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b und Abs. 14 UStAE) und kann den Gegenstand voll seinem Unternehmensvermögen zuordnen. Dies erfordert jedoch eine (erkennbare) Zuordnungsentscheidung. Wird diese nicht (rechtzeitig) getroffen, darf die Zuordnung zum Unternehmensvermögen nicht unterstellt werden.

Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Bezug des Gegenstands, diesen ausschließlich und unmittelbar als Wertabgabe i.S.v. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG zu verwenden, so steht von vornherein fest, dass der Gegenstand in keinen besteuerten entgeltlichen Ausgangsumsatz einfließen wird. Der Unternehmer ist deshalb nicht berechtigt, den Gegenstand seinem Unternehmen zuzuordnen (Abschn. 3.3 Abs. 1 Satz 7 UStAE). Damit entfällt für den Gegenstand bereits der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG (Abschn. 15.15 Abs. 1 Satz 1 UStAE), sodass es auch keiner Wertabgabenbesteuerung zur Vermeidung eines unversteuerten Endverbrauchs bedarf (siehe auch § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).



Ein Anwendungsfall des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG kann sich somit grundsätzlich nur ergeben, wenn der Unternehmer zunächst eine - zumindest teilweise - unternehmerische Nutzung für entgeltliche Ausgangsumsätze plante (z.B. als Anlage- oder Umlaufvermögen) und deshalb den Gegenstand seinem Unternehmen zugeordnet hat und erst danach eine dauerhafte außerunternehmerische Verwendung in Form einer Entnahme für private Zwecke eintritt.

- (3) Hat der Unternehmer den Gegenstand aus seinem Unternehmen entnommen,
- d.h. erfolgte ein willentliches endgültiges Verlassen des Unternehmens (zur Abgrenzung siehe Abschn. 3.3 Abs. 6 UStAE für den Fall, dass ein Gegenstand infolge höherer Gewalt oder durch Totalschaden aus dem Unternehmen ausscheidet)?

**Entnahmehandlung**

Dem UStG ist der Begriff „Betrieb“ grundsätzlich fremd. Das Unternehmen kann mehrere Betriebe und auch solche nachhaltigen Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen umfassen, die nicht im Rahmen eines gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeübt werden, z.B. infolge der Vermietung eines privaten Miethauses.



Bei einer einkommensteuerlichen Entnahme von Gegenständen aus einem gewerblichen Betrieb, einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder aus einem Vermögen, das der selbstständigen Arbeit dient, für betriebsfremde Zwecke muss deshalb nicht in jedem Falle eine unentgeltliche Wertabgabe vorliegen (vgl. Abschn. 3.1 dieses Heftes).

Verlässt ein Gegenstand zwar einen Teilbereich des Unternehmens, nicht jedoch das Unternehmen, liegt keine Entnahme im Sinne des UStG vor (z.B. ein Grundstück wird nicht mehr eigenbetrieblich genutzt, sondern vermietet. Ertragsteuerrechtlich findet zwar eine Entnahme aus dem Betriebs- in das Privatvermögen statt, das Unternehmen im umsatzsteuerlichen Sinn umfasst aber sowohl die gewerbliche Tätigkeit als auch die Vermietung. Das Grundstück hat den unternehmerischen Bereich somit nicht verlassen; es liegt ein bloßer nicht steuerbarer Innenumumsatz vor).

(4) Erfolgte die Entnahme für Zwecke außerhalb des Unternehmens?

- Die Vorschrift des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG erfasst nach ihrem Wortlaut alle Entnahmen aus dem Unternehmen für Zwecke außerhalb des Unternehmens. Die Verwaltung<sup>1</sup> schließt hieraus, dass die Vorschrift nicht nur die Entnahmen für unternehmensfremde Zwecke betrifft (d.h. für Zwecke des **privaten Bedarfs** des Unternehmers als natürliche Person bzw. für private Zwecke des Gesellschafters), sondern auch solche Entnahmen, die für den **nichtwirtschaftlichen Bereich im engeren Sinne** bestimmt sind.
- Liegen der Wertabgabe sowohl unternehmerische als auch nichtunternehmerische Erwägungen zugrunde, ist entscheidend, ob die außerunternehmerischen Gründe überwiegen; eine Aufteilung des einheitlichen (Wertabgabe-) Vorgangs in eine unternehmerische und eine außerunternehmerische Wertabgabe ist nicht möglich.<sup>2</sup>

Außerunternehmerische Zwecke

<sup>1</sup> siehe das Schaubild in Abschn. 15.2b Abs. 2 UStAE

<sup>2</sup> BFH-Urteil vom 30.04.1987 V R 154/78, BStBl 1987 II S. 688, betr. Errichtung eines Gedenkbrunnens

- (5) Berechtigte der Gegenstand oder seine Bestandteile den Unternehmer zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Vorsteuer (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG)?

Dabei ist zu unterscheiden:

- Berechtigte der **Gegenstand** bei seiner Anschaffung oder Herstellung zum **Vorsteuerabzug**, so unterliegt seine Entnahme in vollem Umfang der Wertabgabenbesteuerung. Bemessungsgrundlage sind nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG die Wiederbeschaffungskosten für den Gegenstand (einschließlich seiner Bestandteile) im Zeitpunkt der Entnahme (Restwert).
- Hat der Gegenstand bei seinem Bezug für das Unternehmen selbst nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt,<sup>1</sup> hat aber der Unternehmer später **Bestandteile** eingebaut, für die er zum **Vorsteuerabzug** berechtigt war, so unterliegen bei der Entnahme des Gegenstands nur diese Bestandteile mit ihren Wiederbeschaffungskosten im Zeitpunkt der Entnahme (Restwert) der Wertabgabenbesteuerung (Abschn. 3.3 Abs. 2 Satz 2 UStAE).

**Merkmale des vorangegangenen Vorsteuerabzugs**

Ob ein nachträglich z.B. in einen Pkw eingebauter Bestandteil im Zeitpunkt der Entnahme des Pkw (noch) einen Restwert hat, lässt sich im Allgemeinen unter Heranziehung anerkannter Marktübersichten für den Wert gebrauchter Pkw (z.B. sog. „Schwacke-Liste“ oder vergleichbare Übersichten von Automobilclubs) beurteilen. Wenn insoweit kein „Aufschlag“ auf den - im Wesentlichen nach Alter und Laufleistung bestimmten - durchschnittlichen Marktwert des Pkw im Zeitpunkt der Entnahme üblich ist, scheidet der Ansatz eines „Restwertes“ aus (Abschn. 10.6 Abs. 2 UStAE).<sup>2</sup>

- War der Unternehmer **weder** für den **Gegenstand noch** für die nachträglich eingebauten **Bestandteile** zum **Vorsteuerabzug** berechtigt, unterliegt die Entnahme für Zwecke außerhalb des Unternehmens insgesamt nicht der Umsatzsteuer. U.U. kommt aber eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 Satz 2 UStG in Betracht, wenn vor der Entnahme Erhaltungsaufwendungen und ähnliche Arbeiten an dem Gegenstand durchgeführt wurden, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, selbst aber keine Bestandteile darstellen.

<sup>1</sup> z.B. bei einer Einlage aus dem Privatvermögen ins Unternehmensvermögen, bei Erwerb von einem Nichtunternehmer bzw. von einem Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt oder für den Umsatz die Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG bzw. die Differenzbesteuerung des § 25a UStG anwendet; s.a. Abschn. 10.6 Abs. 3 Satz 6 UStAE

<sup>2</sup> s.a. BFH-Urteil vom 18.10.2001 V R 106/98, BStBl 2002 II S. 551, unter II.4.b.aa

**Bestandteile** i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG sind diejenigen gelieferten Wirtschaftsgüter, die

- aufgrund ihres Einbaus ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren haben und ferner
- zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Gegenstands geführt haben.

Hierzu zählen z.B. bei einem Kraftfahrzeug der nachträgliche Einbau einer Klimaanlage, eines Katalysators oder eines Austauschmotors (Abschn. 3.3 Abs. 2 Satz 3 UStAE).

**Keine** Bestandteile sind hingegen:

- **sonstige Leistungen** einschließlich derjenigen, für die zusätzlich kleinere Lieferungen von Gegenständen erforderlich sind (Abschn. 3.3 Abs. 2 Satz 4 UStAE), z.B. Karosserie- und Lackarbeiten an einem Fahrzeug. Hat der Unternehmer für derartige sonstige Leistungen Vorsteuern abgezogen und unterliegt die Entnahme des Gegenstands nicht der Wertabgabenbesteuerung, so ist der Vorsteuerabzug unter den Voraussetzungen des § 15a Abs. 3 Satz 3 UStG zu berichtigen;
- nachträglich in einen Gegenstand eingebaute Wirtschaftsgüter, die leicht von dem Gegenstand getrennt werden und Gegenstand unabhängiger Geschäfte sein können, also Wirtschaftsgüter, die (trotz Einbau) ihre **körperliche und wirtschaftliche Eigenart be halten**. Hierzu gehört z.B. der nachträgliche Einbau eines Autotelefons oder -radios.<sup>1</sup> Bei der Entnahme des Gegenstands bilden diese Wirtschaftsgüter einen eigenen Entnahmevergang, der umsatzsteuerlich gesondert zu beurteilen ist;
- nachträglich in einen Gegenstand eingebaute Wirtschaftsgüter, die zwar mit dem Einbau ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart verlieren, aber lediglich einen **werterhaltenden Charakter** haben; bei einem Kfz z.B. Bremsbeläge, Zündkerzen, Wischerblätter, Autobatterie.<sup>2</sup> Aus Vereinfachungsgründen nimmt die Finanzverwaltung eine lediglich werterhaltende Maßnahme an, wenn die vorsteuerentlasteten Aufwendungen für den Einbau des Wirtschaftsgutes (= das Netto-Entgelt) 20 % der Anschaffungskosten des Gegenstands und einen Betrag von 1.000 EUR nicht übersteigen. Dabei ist jedes Wirtschaftsgut für sich zu betrachten, auch wenn es in einem zeitlichen oder sachlichen Zusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern eingebaut wird (Abschn. 3.3 Abs. 3 und 4 UStAE).

Beispiel: Unternehmer U hat am 01.07.01 für sein Unternehmen einen gebrauchten Pkw zum Preis von 10.000 EUR von einem Nichtunternehmer erworben. Am 01.03.02 lässt er eine Klimaanlage nachträglich einbauen (Entgelt: 2.500 EUR). Am 01.08.02 lässt er nach einem Unfall die Windschutzscheibe (Entgelt: 500 EUR) und einen vorderen Kotflügel (Entgelt: 750 EUR) erneuern. Aus diesen Maßnahmen hat U den Vorsteuerabzug geltend gemacht.

**Bestandteil**

<sup>1</sup> BFH-Urteil vom 18.10.2001 V R 106/98, BStBl 2002 II S. 551, unter II.3.b.aa

<sup>2</sup> BFH-Urteil vom 18.10.2001 V R 106/98, BStBl 2002 II S. 551, unter II.3.b.bb

Am 01.03.03 entnimmt U den Pkw in sein Privatvermögen. Gem. „Schwacke-Liste“ hätten sich für die eingebauten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Entnahme folgende (Netto-)Aufschläge auf den Marktwert des Pkw ergeben: Klimaanlage 1.500 EUR, Windschutzscheibe 50 EUR, Kotflügel 0 EUR.

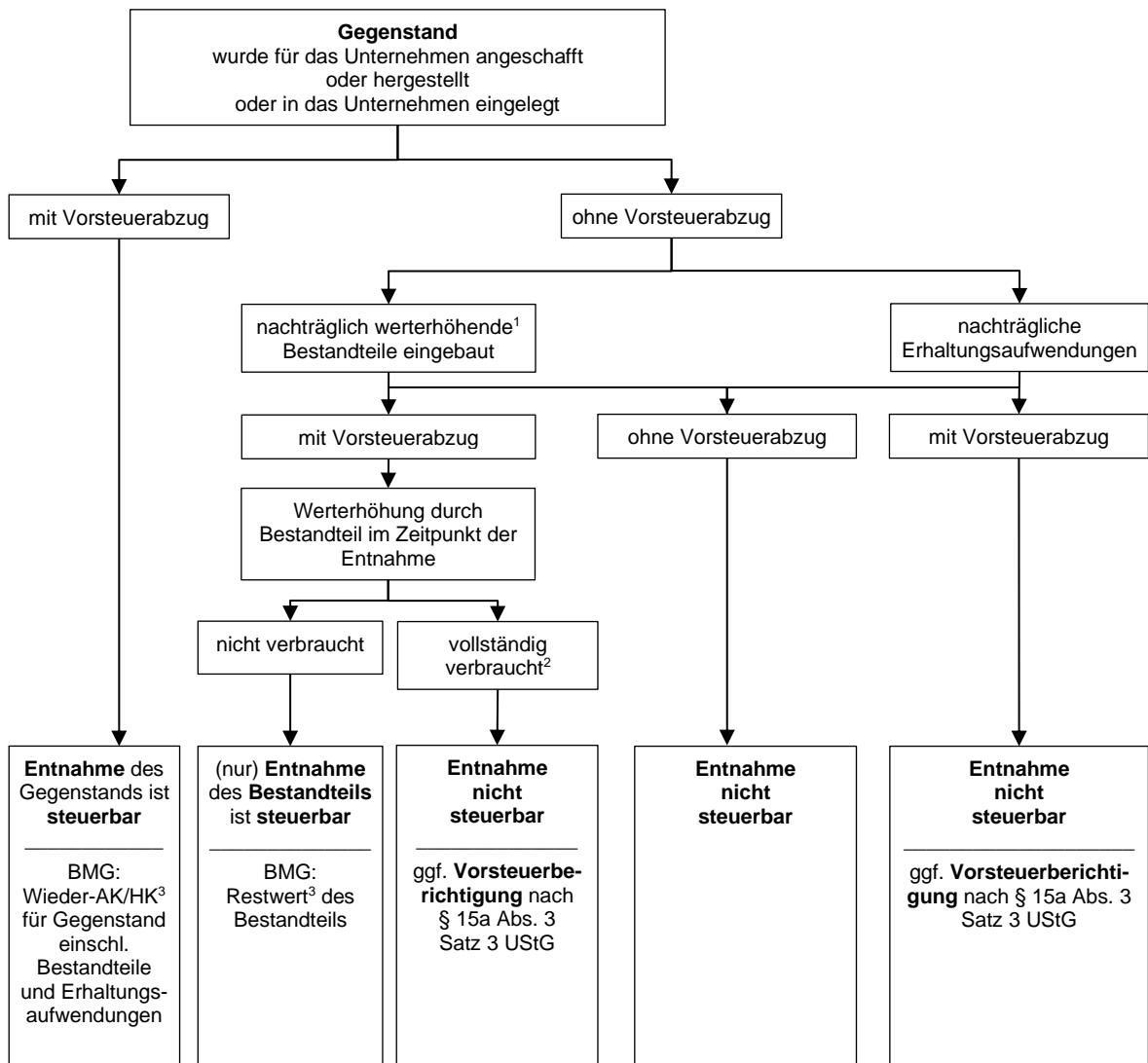
Lösung: Da der Pkw bei seiner Anschaffung selbst nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, kommt eine Besteuerung der Entnahme gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG nur in Betracht, wenn die nachträglichen Einbau- und Erneuerungsmaßnahmen zu Bestandteilen i.S.v. § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG geführt haben.

Das aufgewendete Entgelt für die Erneuerung der Windschutzscheibe und des Kotflügels beträgt jeweils weniger als 20 % der ursprünglichen Anschaffungskosten des Pkw (20 % von 10.000 EUR = 2.000 EUR) und übersteigt jeweils auch nicht den Betrag von 1.000 EUR. Die Aufwendungen führen damit nicht zu einer dauerhaften Werterhöhung des Pkw und gehören deshalb nicht zu seinen Bestandteilen i.S.v. § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG. Sie scheiden daher aus der Entnahmeebesteuerung aus.<sup>1</sup>

Die Klimaanlage hat mit ihrem Einbau ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart als selbstständig nutzungsfähiges Wirtschaftsgut endgültig verloren. Sie hat zudem zu einer dauerhaften Werterhöhung des Pkw geführt, weil das für sie aufgewendete Entgelt mit 2.500 EUR mehr als 20 % der ursprünglichen Anschaffungskosten des Pkw beträgt. Da diese Werterhöhung im Zeitpunkt der Entnahme ausweislich des Aufschlags lt. „Schwacke-Liste“ noch nicht vollständig verbraucht ist, stellt die Klimaanlage einen Bestandteil i.S.v. § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG dar mit der Folge, dass die Entnahme dieses Bestandteils mit einer Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG i.H.v. 1.500 EUR der Umsatzsteuer unterliegt.

---

<sup>1</sup> Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG scheidet ebenfalls aus, weil - unabhängig von den Tatbestandsvoraussetzungen - bereits die Bagatellgrenze des § 44 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 UStDV nicht überschritten ist.



Stellt der entnommene Gegenstand die **wesentliche Grundlage** des bisherigen Unternehmens (oder eines gesondert geführten Betriebes) dar oder wird er zusammen mit solchen unentgeltlich übereignet, liegt eine **Geschäftsveräußerung** vor und die Entnahme ist bei Weiterführung des Unternehmens durch den Beschenkten nicht steuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG ist insoweit vorrangig).<sup>4</sup>

**Geschäftsveräu-  
ßerung**

<sup>1</sup> Aufwendungen für Einbau übersteigen 20 % der AK/HK des Gegenstands oder 1.000 EUR

<sup>2</sup> (Netto-)Restwert lt. Schwacke-Liste o.Ä. = 0 EUR

<sup>3</sup> im Zeitpunkt der Entnahme

<sup>4</sup> BFH-Urteil vom 18.11.1999 V R 13/99, BStBl 2000 II S. 153

Entnimmt der Unternehmer einen Gegenstand, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hatte, vor der Veräußerung seinem Unternehmen, ist es nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG unzulässig, die Entnahme zu besteuern. Wenn der Unternehmer den Gegenstand dann veräußert, so ist diese Leistung seinem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen; sie unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer.<sup>1</sup>

### Veräußerung nach Entnahme



#### Haas-Quintessenz

**Entnahmen** i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG liegen vor, wenn

- ein lieferfähiger **Gegenstand**,
- der **dem Unternehmen zugeordnet** worden ist,
- **willentlich** (Entnahmewille) und
- nicht nur vorübergehend, sondern **auf Dauer** (endgültig)
- **für Zwecke außerhalb des Unternehmens** (d.h. unternehmensfremd oder nichtwirtschaftlich im engeren Sinne) **verwendet** wird, wobei
- der **Gegenstand** selbst **oder seine** nachträglich eingebauten werterhöhenden **Bestandteile zum Vorsteuerabzug berechtigt** haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

#### Rechtsfolge:

Die Entnahme des Gegenstands wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt und ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar.

### 3.5 Andere unentgeltliche Zuwendungen (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG)

#### 3.5.1 Allgemeines

Dieser Tatbestand erfasst die Zuwendungen von Gegenständen an fremde Personen, die aus unternehmerischen Gründen, jedoch nicht gegen Entgelt erfolgen.

Einzelheiten ergeben sich aus Abschn. 3.3 Abs. 10 bis 20 UStAE.

### Unentgeltliche Zuwendung an Dritten aus unter- nehmerischen Gründen

<sup>1</sup> BFH-Urteil vom 31.01.2002 V R 61/96, BStBl 2003 II S. 813; zur Anerkennung einer Entnahme im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung - unter dem Vorbehalt des Gestaltungsmisbrauchs gem. § 42 AO - siehe OFD Frankfurt 05.04.2005 - S 7100 A - 198 - St I 1.10 -, UR 2005 S. 511

### 3.5.2 Voraussetzungen

Die Gleichstellung mit einer Lieferung gegen Entgelt nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG setzt voraus (Abschn. 3.3 Abs. 10 Sätze 1 bis 8 UStAE):

- eine unentgeltliche Zuwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands an einen Dritten (im Sinne einer zielgerichteten Bereicherung des Empfängers),
- aus unternehmerischen Gründen (sonst ist bereits § 3 Abs. 1b Satz 1 **Nr. 1** UStG anwendbar),
- kein Geschenk von geringem Wert oder Warenmuster (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG Ausnahme),
- voller oder teilweiser Vorsteuerabzug für den Gegenstand oder seine Bestandteile (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

Auch hier gilt: Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Bezug des Gegenstands, diesen ausschließlich und unmittelbar als Wertabgabe i.S.v. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG zu verwenden, besteht kein Recht auf Zuordnung zum Unternehmen (Abschn. 3.3 Abs. 1 Satz 7 UStAE). In diesem Fall steht dem Unternehmer kein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands zu (Abschn. 15.15 Abs. 1 Satz 1 UStAE), sodass es auch keiner Wertabgabenbesteuerung zur Vermeidung eines unversteuerten Endverbrauchs bedarf (siehe auch § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).



Ein Anwendungsfall des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG kann sich somit grundsätzlich nur ergeben, wenn der Unternehmer zunächst eine - zu mindest teilweise - unternehmerische Nutzung für entgeltliche Ausgangsumsätze plante (z.B. als Anlage- oder Umlaufvermögen) und deshalb den Gegenstand seinem Unternehmen zugeordnet hat und sich erst danach aus unternehmerischen Gründen für eine unentgeltliche Zuwendung des Gegenstands an einen Dritten entscheidet.

### 3.5.3 Abgrenzung zu entgeltlichen Wertabgaben

In folgenden Fällen erfolgt die Wertabgabe aus dem Unternehmen nur scheinbar unentgeltlich, ist aber bei wirtschaftlicher Betrachtung Teil eines insgesamt entgeltlichen Umsatzes, welcher bereits nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG der Umsatzsteuer unterliegt:

- Übereignung zusätzlicher Stücke ohne Berechnung bei Abnahme einer bestimmten Menge,
- Übereignung eines anderen Gegenstands bei Abnahme einer bestimmten Menge,

Beispiel: Bei Abnahme von 20 Fernsehgeräten wird eine Stereoanlage ohne Berechnung mitgeliefert.

- unberechnete Abgabe von „Zubehör“,

Beispiel: Kfz-Händlerin K baut ihrem Kunden, Privatmann P, anlässlich des Kaufs eines Pkw für 58.000 EUR ohne Berechnung ein Autoradio ein (Wert 870 EUR).

Lösung: Bei der Bezahlung der 58.000 EUR handelt es sich insgesamt um Aufwendungen für die einheitliche Lieferung eines Pkw mit eingebautem Radio, die steuerbar und steuerpflichtig ist. Für eine unentgeltliche Wertabgabe ist kein Raum.

- unberechnete Übereignung eines Gegenstands (z.B. Handy) bei Abschluss eines längerfristigen Nutzungsvertrages,
- Sachprämien im Zusammenhang mit Vertragsabschlüssen (z.B. bei Abo-Verträgen im Zeitungs- und Zeitschriftenhandel).

Siehe im Einzelnen Abschn. 3.3 Abs. 18 bis 20 UStAE.

#### 3.5.4 Nicht steuerbare Wertabgaben

Im Umkehrschluss zu den in Abschn. 3.5.2 genannten Voraussetzungen sind folgende unentgeltliche Wertabgaben **nicht steuerbar** nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG:

- Wertabgaben, die als sonstige Leistung einzuordnen sind (Abschn. 3.3 Abs. 10 Sätze 10 und 11 UStAE )

Beispiele:

  - Unentgeltliche Bewirtung von (potentiellen) Kunden bei einer Betriebsbesichtigung (vgl. Abschn. 3.6 UStAE),
  - Leih aus betrieblichen Gründen
- fehlende (private) Bereicherung des Abgabeempfängers (Abschn. 3.3 Abs. 14 und 15 UStAE)

Beispiele:

- Kataloge,
- Anzeigenblätter,
- Warenständen.

- Geschenke von geringem Wert, d.h. bis 50 EUR (netto)<sup>1</sup> im Kalenderjahr (Abschn. 3.3 Abs. 11 UStAE)

Beispiele: Kugelschreiber, Kalender, Feuerzeuge.

- Warenmuster (Abschn. 3.3 Abs. 13 UStAE)

Beispiele:

- Warenmodelle,
- Käse- oder Wurstproben im Lebensmittelhandel,
- Probepackungen von Zahnpasta usw. in einer Apotheke.

<sup>1</sup> bis 31.12.2023: 35 EUR (netto)

- fehlender Vorsteuerabzug (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

Hierunter fallen insbesondere Geschenke an Geschäftsfreunde aus dem Warenbestand oder dem sonstigen Unternehmensvermögen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 EUR übersteigen. Denn diese Geschenke stellen gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähige Betriebsausgaben dar, für die über § 17 Abs. 2 Nr. 5 i.V.m. § 15 Abs. 1a UStG nachträglich der Vorsteuerabzug entfällt, sodass es einer Wertabgabenbesteuerung zur Vermeidung eines unversteuerten Endverbrauchs nicht (mehr) bedarf (vgl. Abschn. 3.3 Abs. 12 UStAE).

Der Vorsteuerabzug kann auch aus anderen Gründen versagt sein, z.B. bei Erwerb von späteren Geschenken von Nicht- oder Kleinunternehmern i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG.

- Wertabgabe ohne Gefahr des unversteuerten Endverbrauchs

§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG ist unionsrechtskonform dahingehend einschränkend auszulegen, dass eine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nicht erfolgt, wenn kein unversteuerter Endverbrauch droht (vgl. EuGH in Rs. Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG<sup>1</sup>)

Beispiel 1: Einem Unternehmer war die Genehmigung zum Betrieb eines Kalksteinbruchs unter der Auflage erteilt worden, eine für den Abtransport des gewonnenen Kalksteins zu nutzende öffentliche Gemeindestraße auszubauen. Die Stadt war Eigentümerin der Straße. Aus den für den Ausbau von anderen Unternehmern bezogenen Bauleistungen machte die GmbH den Vorsteuerabzug geltend.

Lösung: Dem Unternehmer steht der Vorsteuerabzug aus dem Ausbau der Straße zu, da die Eingangsleistung erforderlich/unerlässlich war, um die unternehmerische Tätigkeit zu ermöglichen und die Kosten der Eingangsleistung (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangsumsätze enthalten sind. Der Vorteil des Dritten (hier: Allgemeinheit) ist allenfalls Nebensächlich.

Eine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG erfolgt nicht, da kein unversteuerter Endverbrauch droht.

### 3.5.5 Steuerbare Wertabgaben

Aufgrund der Subsidiarität des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG sowie der Voraussetzungen und Ausnahmen der Vorschrift sind, die Anwendungsfälle der Fiktion **eher selten**, z.B.:

#### **§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG**

- bei unentgeltlicher Abgabe von vorsteuerbelasteten Gegenständen zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege aus dem Warenbestand oder sonstigem Unternehmensvermögen (Abschn. 3.3 Abs. 10 Satz 9 UStAE).

<sup>1</sup> EuGH vom 16.09.2020 – C 528/19; BFH-Urteil vom 16.12.2020 XI R 26/20

Beispiel 1: Ein Möbelunternehmer führt für seinen Betrieb eine Werbeaktion mit Preisausschreiben durch. Dabei gewinnt ein Kunde eine neue Sitzgarnitur, die der Unternehmer seinem Warenbestand entnimmt.

Lösung: Da bei der Anschaffung der Sitzgarnitur ihre Weiterveräußerung vorgesehen war, konnte der Unternehmer die Garnitur seinem Unternehmen zuordnen und den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten vornehmen. Die tatsächliche Verwendung der Garnitur in Form einer unentgeltlichen Zuwendung lässt den Vorsteuerabzug unberührt, weil Preise anlässlich eines Preisausschreibens nicht als Geschenk i.S.v. § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG gelten, vgl. R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 EStR. Zum Ausgleich für den Vorsteuerabzug hat der Unternehmer die Zuwendung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG zu versteuern. Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 2 UStG der Einkaufspreis (abzgl. Umsatzsteuer) zum Zeitpunkt des Umsatzes.

Beispiel 2: Im Rahmen der Werbeaktion aus Beispiel 1 gewinnt ein anderer Kunde einen VW Golf, den der Möbelunternehmer zu diesem Zweck vorher erworben hat.

Lösung: Die Zuwendung des Pkw stellt ihrer Art nach eine unentgeltliche Wertabgabe i.S.v. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG dar, es handelt sich nicht um ein Geschenk von geringem Wert. Da der Unternehmer bereits bei Bezug des Pkw beabsichtigte, diesen ausschließlich und unmittelbar als Wertabgabe i.S.v. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG zu verwenden, kann er ihn nicht seinem Unternehmen zuordnen (Abschn. 3.3 Abs. 1 Satz 7 UStAE). Dem Unternehmer steht deshalb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des Pkw zu. Da die Zuwendung somit keinen Gegenstand des Unternehmens betrifft und zudem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, entfällt die Wertabgabenbesteuerung (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 i.V.m. Satz 2 UStG).

Siehe auch Abschn. 15.15 Abs. 1 Beispiel 1 Buchstabe a) UStAE!

Beispiel 3: Ein Kaufhausunternehmen spendet Sportgeräte und Bälle aus seinem Warenbestand für den Sportunterricht an örtliche Schulen und Vereine und macht hierauf durch Aufdrucke auf den Geräten und Bällen aufmerksam. Über die Spende wird in der örtlichen Zeitung berichtet.

Lösung: Bei Anschaffung der Sportgeräte und Bälle beabsichtigte das Kaufhausunternehmen, diese im Rahmen seines Unternehmens zu veräußern. Dem Kaufhaus stand deshalb der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten zu. Die unentgeltliche Zuwendung der Sportgeräte lässt den Vorsteuerabzug unberührt, weil es sich insoweit nicht um ein steuerschädliches Geschenk i.S.v. § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG handelt (s.a. Abschn. 3.3 Abs. 10 Satz 9 UStAE). Die Zuwendung dient der Öffentlichkeitsarbeit und Unternehmenswerbung und ist somit unternehmerisch begründet. Sie unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG der Umsatzsteuer.<sup>1</sup>

- bei vorsteuerbelasteten Geschenken an Geschäftsfreunde, die beim Empfänger ausschließlich betrieblich genutzt werden können (Abschn. 3.3 Abs. 10 Satz 6 UStAE); für diese gilt das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht (vgl. R 4.10 Abs. 2 Satz 4 EStR), sodass die Vorsteuer abziehbar bleibt (§ 15 Abs. 1a UStG Umkehrschluss) und § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG somit erfüllt ist.

<sup>1</sup> s.a. OFD Karlsruhe vom 29.02.2016 - S 7100, mit allgemeinen Ausführungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Sponsoring



## Haas-Quintessenz

Die Vorschrift des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG erfasst Wertabgaben, die folgende Bedingungen erfüllen:

- Ein lieferfähiger **Gegenstand**,
- der **dem Unternehmen zugeordnet** worden ist und
- dort selbst oder über seine nachträglich eingebauten werterhöhenden Bestandteile **zum Vorsteuerabzug berechtigt** hat (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG),
- wird einem **Dritten**
- mit **Bereicherungswillen**
- **aus unternehmerischen Gründen**
- **unentgeltlich zugewendet**.
- **Ausgenommen** sind **Warenmuster und Geschenke** von geringem Wert ( $\leq 50$  EUR netto im Kalenderjahr).

### Rechtsfolge:

Die unentgeltliche Wertabgabe des Gegenstands wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt und ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar.

**Herausgeber**

Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG  
Jägerallee 26  
31832 Springe

Fon 0 50 41.94 24.0  
Fax 0 50 41.94 24.56  
Mail [info@lwhaas.de](mailto:info@lwhaas.de)