



Sachstand

Umsatzsteuerliche Behandlung von Sachspenden

Umsatzsteuerliche Behandlung von Sachspenden

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 128/20
Abschluss der Arbeit: 14.12.2020
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Ursache der Umsatzsteuerbelastung auf Sachspenden	4
3.	Gesetzliche Grundlage für die Umsatzsteuerbelastung auf Sachspenden	5
3.1.	Rechtslage nach dem Umsatzsteuergesetz (UStG)	5
3.2.	Vorgaben des Unionsrechts	6
3.3.	Zweck der Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe	7
4.	Mögliche Ausnahmen von der Besteuerung der Sachspenden als unentgeltliche Wertabgabe	7
4.1.	Ausnahme für Geschenke von geringem Wert	8
4.2.	Keine Steuerbefreiung für Sachspenden	8
4.3.	Einschränkende Auslegung für Zuwendungen zu unternehmerischen Zwecken	9
4.4.	Bemessungsgrundlage für Sachspenden	10
4.4.1.	Spezielle Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben	10
4.4.2.	Restwert unverkäuflicher Waren	10
4.4.2.1.	Unverkäufliche Lebensmittel	11
4.4.2.2.	Unverkäufliche andere Waren	11
4.4.3.	Mögliche Klarstellung durch die Finanzverwaltung	12
4.5.	Fehlende Verkehrsfähigkeit der Waren?	12
4.6.	Verzicht auf die Besteuerung von Sachspenden aus Gründen der Billigkeit	13
4.7.	Alternative: Vereinbarung eines geringfügigen Kaufpreises?	14
5.	Zusammenfassung und Ausblick	15
5.1.	Auslegung und Anwendung der geltenden Bestimmungen	15
5.1.1.	Bewertung der Sachspenden	15
5.1.2.	Ausnahme für Geschenke von geringem Wert	15
5.2.	Mögliche Änderung des Umsatzsteuergesetzes	16

1. Fragestellung

Zahlreiche im Onlinehandel erworbene Waren werden von den Käufern zurückgeschickt. Ein Teil dieser Retouren wird vernichtet, obwohl eine weitere Nutzung bzw. Verwendung technisch möglich wäre. Im Handel generell werden zahlreiche unverkaufte Waren ebenfalls vernichtet. Häufig wird darauf hingewiesen, dass diese Waren anstelle ihrer Vernichtung als Spende (Sachspende) z.B. an gemeinnützige Organisationen unentgeltlich abgegeben werden könnten, die dabei entstehende Umsatzsteuer aber einen Anreiz setze, die Waren nicht zu spenden, sondern zu vernichten.¹

Vor diesem Hintergrund wird gefragt, ob eine Ausnahme von der Umsatzbesteuerung auf Sachspenden an gemeinnützige Organisationen in Deutschland im Hinblick auf die unionsrechtlichen Vorgaben möglich ist, und zwar insbesondere als Ausnahme von den der entgeltlichen Lieferung gleichgestellten Tatbeständen, als eigenständige Steuerbefreiung oder im Rahmen der Festlegung der Bemessungsgrundlage. Weiter wird gefragt, ob eine solche Ausnahme auf gemeinnützige Organisationen beschränkt werden darf. Zudem wird gefragt, ob für die Ausnahme eine Eingrenzung der Verkehrsfähigkeit nach den unionsrechtlichen Vorgaben erforderlich ist, und diese auch angenommen werden kann, wenn die Kosten der Weiterveräußerung bzw. Weitergabe höher sind als die Kosten der Vernichtung solcher Artikel.

2. Ursache der Umsatzsteuerbelastung auf Sachspenden

Einzelhändler unterliegen als umsatzsteuerliche Unternehmer mit ihren Ausgangsumsätzen (Verkäufen) der Umsatzsteuer. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt (die vereinbarten Nettokaufpreise). Für Eingangsumsätze sind sie zum Abzug der Vorsteuer berechtigt. Die auf retournierte Waren angefallene Umsatzsteuer wird berichtigt, d.h. der Händler erstattet dem Käufer den Brutokaufpreis und erhält die Umsatzsteuer zurück, soweit er sie bereits abgeführt hat. Vernichtet der Händler die retournierte Ware, verbleibt ihm aus Ankauf, rückabgewickelter Verkauf und Vernichtung der Ware keine Umsatzsteuerbelastung; auch die auf mögliche Vernichtungskosten anfallende Umsatzsteuer ist als Vorsteuer abzugsfähig. Der gesamte Vorgang einschließlich der Vernichtung ist für den Händler also umsatzsteuerlich neutral.²

Überlässt der Händler dagegen die Ware z.B. einer gemeinnützigen Organisation, ohne von dieser eine Gegenleistung zu erhalten (Sachspende), erfüllt er damit den Ersatztatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe. Die Sachspende ist daher umsatzsteuerbar. Eine Steuerbefreiung ist nicht einschlägig. Bemessungsgrundlage dafür ist der fiktive Einkaufspreis der Ware zum Zeitpunkt der

1 Vgl. MDR v. 3.8.2020 „Steuerrecht macht Spenden teurer als Wegwerfen“ (<https://www.mdr.de/nachrichten/panorama/onlinehandel-retouren-wegwerfen-vernichten-spenden-umsatzsteuer-100.html>); Deutschlandfunk v. 21.12.2019, Interview mit Gero Furchheim (https://www.deutschlandfunk.de/retourenware-vernichten-ist-guenstiger-als-spenden.694.de.html?dram:article_id=466478).

2 Etwas anderes würde gelten, wenn der Vorsteuerabzug aus dem Einkauf der Ware anlässlich der Vernichtung berichtigt werden müsste. Das widerspräche allerdings der Systematik des Vorsteuerabzugs, wenn die Vernichtung aus betrieblichen Gründen erfolgt und als (fortgesetzte) unternehmerische Verwendung angesehen werden muss. Der (Unions-)Gesetzgeber könnte aus Gründen, die außerhalb der Ziele der Mehrwertsteuer liegen, die Vernichtung von Waren als nicht unternehmerische Verwendung definieren und zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs verpflichten, um umgekehrt einen Anreiz gegen die Vernichtung von Waren zu setzen.

Spende. Auch in diesem Fall bleibt zwar der Ankauf der Ware für den Händler umsatzsteuerneutral, weil ihm der Vorsteuerabzug aus dem Ankauf erhalten bleibt. Die Sachspende führt allerdings zur Belastung mit Umsatzsteuer auf die genannte fiktive Bemessungsgrundlage, ohne dass der Händler dafür – anders als beim Verkauf der Ware – tatsächlich eine Zahlung erhält.

3. Gesetzliche Grundlage für die Umsatzsteuerbelastung auf Sachspenden

3.1. Rechtslage nach dem Umsatzsteuergesetz (UStG)

Die Umsatzbesteuerung der Sachspenden basiert auf der Vorschrift über unentgeltliche Wertabgaben in § 3 Abs. 1b Satz 1 UStG. Danach werden einer umsatzsteuerbaren Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt nach Nr. 1 die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, und nach Nr. 3 jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands. Die Besteuerung erfolgt aber nur, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). Eine explizite Ausnahme von der Steuerbarkeit nach Nr. 3 gilt nur für „Geschenke von geringem Wert“ und „Warenmuster“.

Ob eine Wertabgabe unter § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 oder unter Nr. 3 fällt, richtet sich danach, ob die außerunternehmerischen (dann Nr. 1) oder die unternehmerischen Zwecke (dann Nr. 3) überwiegen.³ In der Gesetzesbegründung zu § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG⁴ heißt es:

*„Nach dem neuen § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG werden unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen besteuert, die aus unternehmerischen Gründen (z. B. zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege) erbracht werden. Hierunter fallen z. B. höherwertige Geschenke an Geschäftsfreunde, **Sachspenden an Vereine**, Warenabgaben anlässlich von Preisausschreiben, Verlosungen usw. zu Werbezwecken. Ausgenommen von der Besteuerung werden lediglich Geschenke von geringem Wert oder die Abgabe von Warenmustern.“* (Hervorhebung nur hier)

Unter die Vorschrift der unentgeltlichen Wertabgabe fallen u.a. Sachspenden eines Unternehmers z.B. an eine gemeinnützige Organisation oder direkt an einzelne Personen.⁵ Erbringt die gemein-

3 Hahn, in: BeckOK UStG, 26. Ed. 5.10.2020, UStG § 3 Rn. 166 ff.; Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1304.

4 BT-Drs. 14/23, S. 196 vom 9.11.1998.

5 Hahn, in: BeckOK UStG, 26. Ed. 5.10.2020, UStG § 3 Rn. 193; Leonard/Robisch, in: Bunjes, 19. Aufl. 2020, UStG § 3 Rn. 158. Vgl. auch Abschnitt 3.3 Abs. 10 UStAE; OFD Niedersachsen, VfG. v. 27.3.2017, BeckVerw 340567; Antwort der Parlamentarischen Staatssekretärin Sarah Ryglewski v. 30.7.2020 auf eine Anfrage der Abg. Katrin Göring-Eckardt, BT-Drs. 19/21374, S. 7 (gilt auch für die unentgeltliche Bereitstellung von Nahrungsmitteln an Bedürftige; so auch OFD Niedersachsen, VfG. v. 9.2.2016, BeckVerw 325157 für Abgabe von Lebensmitteln an Tafeln).

nützige Organisation eine Gegenleistung z.B. in Form von Werbeleistungen, handelt es sich stattdessen um einen gewöhnlichen entgeltlichen Leistungsaustausch.⁶ Unter § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG fallen also unternehmerisch veranlasste Geschenke.⁷

3.2. Vorgaben des Unionsrechts

Die unionsrechtliche Grundlage für § 3 Abs. 1b UStG ist Art. 16 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie⁸ (MwStSystRL). Danach ist einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen

- für seinen privaten Bedarf
- oder für den Bedarf seines Personals
- oder als unentgeltliche Zuwendung
- oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke,

wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Nicht gleichgestellt werden Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster für die Zwecke des Unternehmens.

Die Vorschrift des § 3 Abs. 1b UStG entspricht diesen unionsrechtlichen Vorgaben.⁹ Die oben skizzierte Rechtslage über die Besteuerung der Spenden entspricht daher den Vorgaben der MwStSystRL.¹⁰ Davon geht auch die Bundesregierung aus;¹¹ folglich sei eine „Abschaffung“ der Umsatzbesteuerung für Sachspenden aus unionsrechtlichen Gründen nicht möglich.¹²

6 Vgl. *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, 89. EL Juni 2020, UStG § 3 Rn. 381 „Sponsoring“.

7 *Hahn*, in: BeckOK UStG, 26. Ed. 5.10.2020, UStG § 3 Rn. 207.

8 Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem; Vorläufer des Art. 16 MwStSystRL war Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie (Richtlinie 77/388/EWG).

9 BFH, Urt. v. 31.5.2017 – XI R 2/14, DStR 2017, 1822, Rn. 23 (zu Nr. 3); BFH, Urt. v. 12.12.2012 - XI R 36/10, Rn. 29 unter Hinweis auf seine Rechtsprechung; *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1375 zu Nr. 3.

10 Siehe auch EU-Mehrwertsteuerausschuss, Leitlinien aus der 97. Sitzung v. 7.12.2012, Dokument C – taxud.c.1 (2012) 1701663 – 745.

11 Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage „Umsatzsteuer auf Sachspenden von retournierten Waren“ v. 28.5.2020, BT-Drs. 19/19654, S. 2.

12 Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage „Kreislaufwirtschaft durch chemisches Recycling“ v. 14.8.2020, BT-Drs. 19/21641, S. 9.

3.3. Zweck der Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe

In der Gesetzesbegründung zu § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG¹³ heißt es:

*„Die Regelung [...] dient der **Vermeidung eines umsatzsteuerlich unbelasteten Letztverbrauchs**. Geschenke und andere unternehmerisch veranlasste Warenabgaben werden nur besteuert, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des abgegebenen Gegenstands oder seine Bestandteile mit Umsatzsteuer belastet waren und der Unternehmer hinsichtlich dieser Steuer entweder zum vollen oder zumindest teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt war.“* (Hervorhebung nur hier)

Normzweck von § 3 Abs. 1b UStG ist die Gleichstellung des Unternehmers zum privaten Endverbraucher und die Verhinderung des un versteuerten Verbrauchs durch den Unternehmer.¹⁴ Aus verbrauchsteuerlicher Sicht ist diese Gleichstellung geboten.¹⁵ Der Unternehmer soll sich nicht – vorsteuerentlastet – selbst versorgen können.¹⁶ Diese Zweckrichtung stimmt mit dem Unionsrecht und der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich überein.¹⁷

Zwar erfolgt die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nicht dadurch, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug rückgängig gemacht oder berichtigt wird. Ohne den vorherigen Vorsteuerabzug ist allerdings die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nicht erforderlich und unterbleibt ausdrücklich (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

4. Mögliche Ausnahmen von der Besteuerung der Sachspenden als unentgeltliche Wertabgabe

Im Folgenden wird geprüft, unter welchen Voraussetzungen die Besteuerung von unternehmerisch veranlassten Sachspenden unverkäuflicher Waren an gemeinnützige Organisationen als unentgeltliche Wertabgabe nicht eingreift.

13 BT-Drs. 14/23, S. 196 vom 9.11.1998.

14 EuGH, Urt. v. 30.9.2010 - C-581/08, EMI Group, Rn. 17 f.; BFH, Urt. v. 12.12.2012 - XI R 36/10, Rn. 31 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 15.9.2015 – 6 K 1844/13; OFD Niedersachsen, Vfg. v. 27.3.2017, BeckVerw 340567; *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, 89. EL Juni 2020, UStG § 3 Rn. 305, 372; *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1125.

15 *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1125 f.

16 *Jakob*, Umsatzsteuer, 4. Aufl. 2009, Rn. 415.

17 *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1146 (Verbrauchsteuergedanke, jedenfalls für Nr. 1; zu Nr. 3 siehe noch unter 4.3).

4.1. Ausnahme für Geschenke von geringem Wert

Eine ausdrückliche gesetzliche Ausnahme gilt – neben Warenmustern – für die unternehmerisch bedingte Abgabe von „Geschenken von geringem Wert“. Diese Ausnahmen sind zwar grundsätzlich eng auszulegen.¹⁸ Allerdings ist der Begriff der Geschenke von geringem Wert in der MwSt-SystRL nicht definiert, so dass die Mitgliedstaaten bei der Auslegung über einen Ermessensspielraum verfügen; dabei dürfen sie der Ausnahme für Geschenke von geringem Wert nicht ihre praktische Wirksamkeit nehmen.¹⁹ Für geringwertige Geschenke gilt eine – mit Unionsrecht vereinbare²⁰ – Obergrenze von 35 Euro pro beschenkter Person und Kalenderjahr.²¹ Zur Bewertung der Geschenke siehe noch unter 5.1.2.

4.2. Keine Steuerbefreiung für Sachspenden

Die geltenden Steuerbefreiungen für bestimmte steuerbare Umsätze in § 4 UStG verfolgen ganz unterschiedliche Zwecke; einige dienen insbesondere der Förderung dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten.²² Die Steuerbefreiungen beruhen auf Art. 131 ff. MwStSystRL. Die Steuerbefreiungen müssen unionsweit einheitlich und grundsätzlich eng ausgelegt und angewendet werden, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass entgeltliche Leistungen der Umsatzsteuer unterliegen.²³

Im Katalog der Steuerbefreiungen in Art. 131 ff. MwStSystRL sowie in § 4 UStG existiert keine Umsatzsteuerbefreiung für Sachspenden. Eine ausdrückliche Befreiung für Sachspenden an gemeinnützige Organisationen zur Weitergabe an Bedürftige auf nationaler Ebene in § 4 UStG ist daher als Verstoß gegen die Vorgaben der MwStSystRL nicht zulässig. Davon geht auch die Bundesregierung aus.²⁴

18 EuGH, Urt. v. 30.9.2010 - C-581/08, EMI Group, Rn. 20; BFH, Urt. v. 12.12.2012 - XI R 36/10, Rn. 32; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 15.9.2015 – 6 K 1844/13.

19 EuGH, Urt. v. 30.9.2010 - C-581/08, EMI Group, Rn. 42; vgl. auch *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1370 (weiter Ermessensspielraum).

20 *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1370 f., 1426.

21 Abschnitt 3.3 Abs. 11 UStAE.

22 *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, 89. EL Juni 2020, UStG § 4 Rn. 6 (ablehnend gegenüber der Verfolgung von – dem Umsatzsteuerrecht wesensfremden – Lenkungszwecken).

23 *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, 89. EL Juni 2020, UStG § 4 Rn. 16

24 Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage „Umsatzsteuer auf Sachspenden von retournierten Waren“ v. 28.5.2020, BT-Drs. 19/19654, S. 3; Antwort der Parlamentarischen Staatssekretärin Sarah Ryglewski v. 30.7.2020 auf eine Anfrage der Abg. Katrin Göring-Eckardt, BT-Drs. 19/21374, S. 7. Die Bundesregierung geht weiter davon aus, dass eine solche Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerabzug) gegen die Systematik der MwSt-SystRL verstoßen würde, siehe Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage „Umsatzsteuer auf Sachspenden von retournierten Waren“ v. 28.5.2020, BT-Drs. 19/19654, S. 3.

4.3. Einschränkende Auslegung für Zuwendungen zu unternehmerischen Zwecken

Die für Sachspenden einschlägige Vorschrift des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG ist im Schrifttum massiver Kritik ausgesetzt. Die Kritik entzündet sich daran, dass von Nr. 3 „jede andere entgeltliche Zuwendung“ erfasst ist und damit – in Abgrenzung zu Nr. 1 – Zuwendungen, die zu unternehmerischen Zwecken erfolgen, auch ohne dass ein privater Endverbrauch stattfindet. Nach dem Sinn und Zweck einer Verbrauchsteuer sei in diesen Fällen keine Besteuerung erforderlich bzw. zweckwidrig, da keine (steuerwürdigen) Konsumaufwendungen geleistet würden.²⁵ Die Kritik verkennt allerdings nicht, dass § 3 Abs. 1b UStG die Vorgaben der MwStSystRL umsetzt.²⁶ Gefordert wird daher zumindest eine möglichst enge Auslegung des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG. Nr. 3 soll daher nicht anwendbar sein, wenn eine nichtunternehmerische Verwendung des Gegenstandes ausgeschlossen werden kann.²⁷

Der Versuch einer einschränkenden Auslegung wird von Teilen des Schrifttums²⁸ und von der Rechtsprechung abgelehnt. Der BFH stützt sich auf den weiten Wortlaut des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG sowie des Art. 16 MwStSystRL, der die im Schrifttum kritisierten Fälle ausdrücklich erfasse, auch wenn nach den Gesetzesmaterialien nur der unbelastete Letztverbrauch erfasst werden solle.²⁹ Der BFH verweist dabei auf die Rechtsprechung des EuGH, der eine wortlautgetreue Auslegung des Art. 16 MwStSystRL für erforderlich halte.³⁰ Es komme für die Besteuerung nicht darauf an, ob die Weitergabe des Gegenstandes für Zwecke des Unternehmens erfolge oder nicht.³¹

Nach der grundsätzlichen Kritik an § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG dürfte die Besteuerung von Sachspenden, die aus unternehmerischen Gründen abgegeben werden, gar nicht erfolgen. Die Sachspende dürfte danach nicht anders behandelt werden als die Vernichtung der Ware. Dieser Kritik könnte allerdings nur durch Änderung des Art. 16 MwStSystRL und Abschaffung des dort

-
- 25 Vgl. zur Kritik *Englisch*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 17 Rn. 158; *Hahn*, in: BeckOK UStG, 26. Ed. 5.10.2020, UStG § 3 Rn. 199 ff. (die Besteuerung sei daher gerade nicht angezeigt); *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, 89. EL Juni 2020, UStG § 3 Rn. 373 (Verstoß gegen das Neutralitätsgebot und ggf. auch gegen das Gebot der Folgerichtigkeit).
- 26 *Englisch*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 17 Rn. 179, der aber einen möglichen Verstoß gegen den unionsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz sieht.
- 27 *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1361; *Englisch*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 17 Rn. 179; *Hahn*, in: BeckOK UStG, 26. Ed. 5.10.2020, UStG § 3 Rn. 199 ff.; *Jakob*, Umsatzsteuer, 4. Aufl. 2009, Rn. 446.
- 28 *Leonard/Robisch*, in: Bunjes, 19. Aufl. 2020, UStG § 3 Rn. 157.
- 29 BFH, Urt. v. 31.5.2017 – XI R 2/14, DStR 2017, 1822, Rn. 23; BFH, Urt. v. 12.12.2012 - XI R 36/10, Rn. 44.
- 30 BFH, Urt. v. 31.5.2017 – XI R 2/14, DStR 2017, 1822, Rn. 23; zur weiten Auslegung durch den EuGH siehe auch *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1367.
- 31 BFH, Urt. v. 12.12.2012 - XI R 36/10, Rn. 44 mit Verweis auch auf die systematische wie historische Auslegung des Art. 16 MwStSystRL.

erfassten Falls der „unentgeltlichen Zuwendung“ begegnet werden. Die vorgeschlagene einschränkende Auslegung des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG würde im Fall der Sachspenden von Konsumgütern voraussichtlich nicht helfen und widerspricht zudem der Auffassung der Rechtsprechung.

4.4. Bemessungsgrundlage für Sachspenden

4.4.1. Spezielle Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben

Da bei unentgeltlichen Wertabgaben kein Entgelt als Gegenleistung vorhanden ist, bedarf es einer speziellen Regelung für die Bemessungsgrundlage. Nach Art. 74 MwStSystRL ist Steuerbemessungsgrundlage für die Entnahme der Einkaufspreis für diese oder gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden. Dieser Vorgabe entspricht § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG.

Die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe berücksichtigt also Änderungen des Wertes des Gegenstandes während seiner Verwendung im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit.³² Bemessungsgrundlage für Sachspenden sind also nicht die ursprünglichen Anschaffungskosten, sondern der fiktive Einkaufspreis zum Zeitpunkt der Spende.³³ Folglich ist der Zustand des gespendeten Gegenstandes zum Zeitpunkt der Spende zu berücksichtigen.³⁴ Demnach erfolgt eine Besteuerung nur, wenn der gespendete Gegenstand zum Zeitpunkt der Abgabe noch einen Restwert besitzt, unabhängig von dem Zeitraum, der seit der Anschaffung dieses Gegenstands vergangen ist.³⁵ Der Entnahmewert entspricht also dem Restwert der Gegenstände bzw. dem aktuellen Einkaufspreis für vergleichbare Gegenstände im Zeitpunkt der Entnahme.³⁶

4.4.2. Restwert unverkäuflicher Waren

In der Praxis dürfte es allerdings nicht leicht sein, den Restwert bzw. (fiktiven) Einkaufspreis gerade für unverkäufliche Ware in dem jeweiligen konkreten Zustand zu bestimmen.³⁷ Daher behilft man sich mit der Annahme, unverkäufliche Waren hätten generell keinen Wert mehr, so

32 EuGH, Urteil v. 16.06.2016 - C-229/15, Mateusiak, BeckRS 16, 81366 Rn. 38.

33 EU-Mehrwertsteuerausschuss, Leitlinien aus der 97. Sitzung v. 7.12.2012, Dokument C – taxud.c.1 (2012) 1701663 – 745; OFD Niedersachsen, Vfg. v. 27.3.2017, BeckVerw 340567; Hahn, in: BeckOK UStG, 26. Ed. 5.10.2020, UStG § 3 Rn. 166.3.

34 EU-Mehrwertsteuerausschuss, Leitlinien aus der 97. Sitzung v. 7.12.2012, Dokument C – taxud.c.1 (2012) 1701663 – 745.

35 Vgl. – allerdings zu Art. 18 Buchst. c MwStSystRL – EuGH, Urteil v. 16.06.2016 - C-229/15, Mateusiak, BeckRS 16, 81366 Rn. 39 im Hinblick auf den Zweck der Gleichbehandlung von Verbrauchern und Unternehmern.

36 Treiber, in: Sölch/Ringleb, 89. EL Juni 2020, UStG § 10 Rn. 438.

37 Oldiges, NWB 2016, 3018 (einen solchen Einkaufspreis dürfte es i.d.R. gar nicht geben).

dass eine Bemessungsgrundlage von null Euro anzusetzen sei.³⁸ Dann kommt es entscheidend darauf an, zu bestimmen, ob und wann eine Ware unverkäuflich ist. Dies kann verschiedene Gründe haben. Unverkäuflich ist eine Ware immer dann, wenn es dafür keine Nachfrage am Markt gibt.³⁹ Das gilt z.B. für mangelhafte, veraltete, falsch etikettierte, fehlerhaft abgefüllte oder fehlerhaft befüllte Waren.⁴⁰

4.4.2.1. Unverkäufliche Lebensmittel

Ein fiktiver Einkaufspreis bzw. Restwert von null Euro wird bei der Spende von Lebensmitteln angenommen, die kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums stehen, sowie für Frischwaren wie Obst und Gemüse, die Mängel aufweisen.⁴¹

4.4.2.2. Unverkäufliche andere Waren

Die für Lebensmittel geltenden Grundsätze sind auf andere Waren übertragen worden. Ein fiktiver Einkaufspreis bzw. Restwert von null Euro soll nach Auffassung der Finanzverwaltung angenommen werden, wenn die Waren aufgrund eines Verpackungsfehlers, einer Falschetikettierung o. Ä. vernichtet werden müssten oder aufgrund von erheblichen Materialfehlern nur schwer zu verkaufen sind.⁴² Dann sei ein entsprechend geringer Marktpreis als Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen, so dass entweder keine oder nur eine geringfügige Umsatzsteuer anfalle.⁴³ Auch die Bundesregierung geht davon aus, dass Sachspenden von nach den genannten Grundsätzen „nicht verkehrsfähiger Ware“ an gemeinnützige Organisationen „regelmäßig“ zu keiner umsatzsteuerlichen Belastung führen, da die Steuerbemessungsgrundlage „i.d.R. null beträgt“.⁴⁴

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind demnach vom Zustand der Waren abhängende Abstufungen denkbar von einem Wert von null Euro für unverkäufliche oder zu vernichtende Waren bis zu Werten von nahe null Euro für schwer zu verkaufende Waren.⁴⁵ Für diese Beurteilung spielt es keine Rolle, ob es sich um vom Käufer zurückgegebene Waren oder nicht verkaufte Lagerbestände handelt.

38 Vgl. OFD Niedersachsen, Vfg. v. 27.3.2017, BeckVerw 340567 (für Sachspenden allgemein); OFD Niedersachsen, Vfg. v. 9.2.2016, BeckVerw 325157 (für Spenden von Lebensmitteln an Tafeln); *Hahn*, in: BeckOK UStG, 26. Ed. 5.10.2020, UStG § 3 Rn. 166.3; *Oldiges*, NWB 2016, 3018 (3019).

39 *Oldiges*, NWB 2016, 3018.

40 *Oldiges*, NWB 2016, 3018.

41 OFD Niedersachsen, Vfg. v. 27.3.2017, BeckVerw 340567 (Wert wird „naturgemäß gegen 0 EUR tendieren“).

42 OFD Niedersachsen, Vfg. v. 27.3.2017, BeckVerw 340567.

43 OFD Niedersachsen, Vfg. v. 27.3.2017, BeckVerw 340567.

44 Antwort der Parlamentarischen Staatssekretärin Sarah Ryglewski v. 30.7.2020 auf eine Anfrage der Abg. Katrin Göring-Eckardt, BT-Drs. 19/21374, S. 8.

45 Vgl. OFD Niedersachsen, Vfg. v. 27.3.2017, BeckVerw 340567.

4.4.3. Mögliche Klarstellung durch die Finanzverwaltung

Die Bundesregierung plant zur Behandlung von Sachspenden ein BMF-Schreiben, um für mehr Klarheit und Rechtssicherheit zu sorgen⁴⁶ bzw. die Präzisierung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses im Hinblick auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage, um das Spenden von Waren für Unternehmen zu erleichtern⁴⁷. Die Bundesregierung geht davon aus, dass es sich um eine Klarstellung der geltenden Rechtslage handelt.⁴⁸

Aus den Ausführungen der Bundesregierung wird deutlich, dass die Bundesregierung – wie die OFD Niedersachsen – davon ausgeht, dass solche Spenden nicht generell ohne Umsatzsteuerbelastung erfolgen können, sondern Abstufungen im Wert denkbar sind, so dass im Einzelfall durchaus eine Umsatzsteuerbelastung entstehen kann. Die Bundesregierung sieht also keinen generellen Entlastungsgrund für Spenden an gemeinnützige Organisationen, etwa aus sozial- oder umweltpolitischen Gründen, sondern ordnet das Problem als ein Bewertungsproblem ein.

4.5. Fehlende Verkehrsfähigkeit der Waren?

Im Falle unverkäuflicher und daher nach den soeben genannten Kriterien wertloser Waren wird auch von fehlender „Verkehrsfähigkeit“ gesprochen.⁴⁹ Darüber hinaus wird auch versucht, bei unverkäuflichen Waren bereits auf der Tatbestandsebene eine unentgeltliche Wertabgabe zu verneinen. Wie der umsatzsteuerliche Leistungstatbestand generell setze auch die unentgeltliche Wertabgabe die Zuwendung eines werthaltigen Gegenstandes voraus.⁵⁰ Daher soll die Spende unverkäuflicher Lebensmittel an eine Tafel genauso wie die Vernichtung retournierter Waren, deren

46 Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage „Umsetzung der Maßnahmen gegen die Lebensmittelverschwendung“ v. 5.11.2020, BT-Drs. 19/24081, S. 2 (genaue Angaben zum Zeitpunkt seien nicht möglich); Antwort der Parlamentarischen Staatssekretärin Sarah Ryglewski v. 30.7.2020 auf eine Anfrage der Abg. Katrin Göring-Eckardt, BT-Drs. 19/21374, S. 8.

47 Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage „Kreislaufwirtschaft durch chemisches Recycling“ v. 14.8.2020, BT-Drs. 19/21641, S. 9. Die potentiellen Umsatzsteuereinnahmen aus gespendeten statt vernichteten Waren bzw. die potentiellen Umsatzsteuerausfälle aufgrund einer Neuregelung vermag die Bundesregierung nicht zu schätzen (dort S. 9).

48 Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage „Umsetzung der Maßnahmen gegen die Lebensmittelverschwendung“ v. 5.11.2020, BT-Drs. 19/24081, S. 2.

49 Vgl. Antwort der Parlamentarischen Staatssekretärin Sarah Ryglewski v. 30.7.2020 auf eine Anfrage der Abg. Katrin Göring-Eckardt, BT-Drs. 19/21374, S. 8.

50 *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1382. Der umsatzsteuerliche Leistungstatbestand setze die Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils voraus; Gegenstand einer Leistung könne daher nur ein „verkehrsfähiges Wirtschaftsgut“ bzw. ein „Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs“ sein, *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 1 Rn. 425, 427.

erneute Vermarktung teurer ist als ihre Vernichtung, den Tatbestand schon deshalb nicht auslösen, weil es an der Zuwendung eines verbrauchsfähigen Vorteils fehle.⁵¹ Die Annahme einer Bemessungsgrundlage von null Euro sei daher ein überflüssiger „Kunstgriff“.⁵²

4.6. Verzicht auf die Besteuerung von Sachspenden aus Gründen der Billigkeit

Steuern können niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre (§ 163 Abs. 1 Satz 1 AO). Eine vom Gesetz abweichende Festsetzung der Steuer kommt bei sachlicher Unbilligkeit in Betracht, um ein vom Gesetz gedecktes, aber vom Gesetzgeber nicht gewolltes Ergebnis zu vermeiden.⁵³

Im Umsatzsteuerrecht kommt z.B. zur Durchsetzung des Vertrauensschutzes bei der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs eine Entscheidung im Billigkeitsverfahren in Betracht. Die konkrete Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung zum Vertrauensschutz beim Vorsteuerabzug ist jedoch noch unklar; dies gilt auch für die Frage, ob die Umsetzung im Festsetzungsverfahren oder im Billigkeitsverfahren erfolgt.⁵⁴ Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die Gewährung von Vertrauensschutz beim Vorsteuerabzug gerade der Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer dient und damit einem Grundprinzip des Mehrwertsteuerrechts. Der Verzicht auf die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe bei Sachspenden würde dagegen Zielen dienen, die außerhalb der MwStSystRL liegen, insbesondere aus sozial- oder umweltpolitischen Gründen, während die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe durch die MwStSystRL gerade mit grundlegenden Prinzipien des Mehrwertsteuerrechts begründet wird (siehe unter 3.3).

Wohl aus diesen Gründen geht die Bundesregierung davon aus, dass aufgrund der harmonisierten Vorgaben des Unionsrechts sachliche Billigkeitsmaßnahmen bei unentgeltlichen Zuwendungen nach § 3 Abs. 1b UStG nicht möglich sind. So hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) wiederholt im Zusammenhang mit steuerlichen Billigkeitsmaßnahmen bei Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen und Spenden anlässlich verschiedener Naturkatastrophen und Notlagen sachliche Billigkeitsmaßnahmen bei unentgeltlichen Zuwendungen nach § 3 Abs. 1b UStG abgelehnt; zur Begründung hat das BMF ausdrücklich darauf verwiesen, dass aufgrund der zwingenden Vorgaben der MwStSystRL die Mitgliedstaaten keine Möglichkeit hätten, zur Bewältigung von Naturkatastrophen, wenn auch nur zeitlich und sachlich begrenzt, von den verbindlichen Richtlinienvorschriften abzuweichen.⁵⁵

51 So *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1383.

52 *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1383.

53 *Rüsken*, in: Klein, 15. Aufl. 2020, AO § 163 Rn. 35.

54 Dazu näher *Oelmeier*, in: Sölch/Ringleb, 89. EL Juni 2020, UStG § 15 Rn. 73, 78 f.

55 BMF-Schreiben vom 21.6.2013, DStR 2013, 1335 (Hochwasserlage in Deutschland); BMF-Schreiben vom 28.11.2013, IStR 2014, 78 (Taifun „Haiyan“ auf den Philippinen); BMF-Schreiben vom 17.6.2014 (Hochwasser auf dem Balkan); vgl. auch BMF-Schreiben vom 22.9.2015, DStR 2015, 2240 (Hilfe für Flüchtlinge).

Etwas anderes gilt aber speziell für die unentgeltliche Bereitstellung von medizinischem Bedarf durch Unternehmen an Einrichtungen, die einen unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Coronavirus-Pandemie leisten, wie insbesondere Krankenhäuser, Kliniken, Arztpraxen, Rettungsdienste, Pflege- und Sozialdienste, Alters- und Pflegeheime sowie weitere öffentliche Institutionen wie Polizei und Feuerwehr; hier sieht die Finanzverwaltung von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe im Billigkeitswege ab.⁵⁶ Dabei handele es sich um eine „Billigkeitslösung“, die nicht auf andere Sachspenden übertragbar sei.⁵⁷

4.7. Alternative: Vereinbarung eines geringfügigen Kaufpreises?

Wird anstelle einer unentgeltlichen Spende ein Kaufpreis für die Abgabe der Waren vereinbart, handelt es sich um eine gewöhnliche steuerbare Lieferung gegen Entgelt. Die Umsatzsteuer richtet sich nach dem vereinbarten Entgelt. Auch bei einem sehr niedrigen Kaufpreis und einer auffallend großen Diskrepanz zu dem Wert der Sache handelt es sich grundsätzlich um einen einheitlichen entgeltlichen Vorgang, der nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufgeteilt wird.⁵⁸ Das soll sogar bei einem lediglich symbolischen, sehr niedrigen Kaufpreis von z.B. einem Euro für eine größere Warenmenge gelten.⁵⁹ Auch im Schrifttum wird empfohlen, bei geplanten Sachspenden den Tatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe durch ein sehr geringes Entgelt „auszuhebeln“.⁶⁰

Dieses Vorgehen bleibt für Unternehmer allerdings mit Risiken behaftet. Zum einen dient der Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen durch Vereinbarung symbolischer oder sehr niedriger Kaufpreise die Vorschrift über die Mindestbemessungsgrundlage in § 10 Abs. 5 UStG,⁶¹ auch wenn diese auf Sachspenden an gemeinnützige Organisationen nicht anwendbar sein dürfte. Zum anderen wird im Schrifttum darauf verwiesen, dass der EuGH gerade für den Fall eines nur symbolischen Kaufpreises offengelassen habe, ob hierbei nicht doch eine unentgeltliche Wertabgabe anzunehmen sei.⁶²

56 FM Sachsen-Anhalt, Erlass v. 4.5.2020, BeckVerw 468369 (befristet bis zum 31.12.2020).

57 So die Parlamentarische Staatssekretärin Sarah Ryglewski, zitiert bei MDR v. 3.8.2020 „Steuerrecht macht Spenden teurer als Wegwerfen“ (<https://www.mdr.de/nachrichten/panorama/onlinehandel-retouren-wegwerfen-vernichten-spenden-umsatzsteuer-100.html>).

58 *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, 89. EL Juni 2020, UStG § 3 Rn. 376; *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1109.

59 Darauf verweist die Parlamentarische Staatssekretärin Sarah Ryglewski, zitiert bei MDR v. 3.8.2020 „Steuerrecht macht Spenden teurer als Wegwerfen“ (<https://www.mdr.de/nachrichten/panorama/onlinehandel-retouren-wegwerfen-vernichten-spenden-umsatzsteuer-100.html>).

60 Vgl. *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1378.

61 *Englisch*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 17 Rn. 257.

62 So *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, 188. EL August 2020, UStG § 3 Rn. 1109, der dies unter Hinweis darauf ablehnt, dass Missbrauchsfälle mit § 10 Abs. 5 UStG bzw. generell § 42 AO bekämpft werden könnten. Siehe auch *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, 89. EL Juni 2020, UStG § 10 Rn. 624 ff. zur Korrektur einer Entgeltvereinbarung über einen missbräuchlichen symbolischen Preis mit der Folge, dass die Lieferung doch wieder als unentgeltliche Wertabgabe behandelt wird.

5. Zusammenfassung und Ausblick

5.1. Auslegung und Anwendung der geltenden Bestimmungen

Der Umsatzsteuertatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe erfasst ausdrücklich Sachspenden aller Art von Unternehmen. Dies gilt auch für Sachspenden, die ausschließlich zu unternehmerischen Zwecken und ohne private Mitveranlassung erfolgen, z.B. um unverkäufliche Waren abzugeben. Voraussetzung ist, dass der Unternehmer die Vorsteuer aus dem Ankauf der Waren geltend gemacht hat, was bei Handelsunternehmen grundsätzlich der Fall ist. Die Umsatzsteuer bemisst sich nach dem fiktiven Einkaufswert bzw. dem Restwert der gespendeten Gegenstände zum Zeitpunkt der Spende. Diese Bestimmungen des UStG entsprechen den Vorgaben der MwStSystRL. Zweck dieser Regelungen ist die Verhinderung eines un versteuerten Letztverbrauchs und die Gleichstellung des Unternehmers zum Endverbraucher.

Eine Ausnahme von der Umsatzbesteuerung von Sachspenden vom Tatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe, als Steuerbefreiung oder im Wege einer generellen sachlichen Unbilligkeit kommt weder nach dem UStG noch nach der MwStSystRL in Betracht.

5.1.1. Bewertung der Sachspenden

Die Besteuerung unterbleibt nur dann, wenn die Sachspende nach den genannten Bewertungsregeln einen Wert von null Euro hat. Das soll immer der Fall sein, wenn die gespendeten Waren unverkäuflich sind. Das gilt nicht nur für Lebensmittel, sondern auch für andere Waren. Bewertungen von Gegenständen sind jedoch stets mit Unsicherheiten verbunden und belassen Einschätzungsspielräume. Daher bleibt auch die Bewertung der gespendeten unverkäuflichen Waren mit Unsicherheiten verbunden. Zur Wahrung der Neutralität der Umsatzbesteuerung sollte diese Einschätzung aus Sicht des Unternehmers erfolgen, d.h. wenn dieser die Waren aus unternehmerischen Gründen für unverkäuflich hält und die Spende gerade anstelle einer ansonsten erfolgenden (umsatzsteuerneutralen) Vernichtung der Ware erfolgt, kann die Sachspende als wertlos bewertet werden. Die Finanzverwaltung kann dies im Interesse einer einheitlichen Anwendung durch eine Verwaltungsvorschrift regeln, um zur Rechtsicherheit beizutragen (zu bestehenden Vorschriften und entsprechenden Plänen siehe unter 4.4.).

5.1.2. Ausnahme für Geschenke von geringem Wert

Anstatt unverkäufliche Waren mit dem Wert von null Euro im Rahmen der Bestimmung der Bemessungsgrundlage auszunehmen, kommt ggf. auch eine Einordnung als „Geschenke von geringem Wert“ und damit als gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Ausnahme von der unentgeltlichen Wertabgabe in Betracht.⁶³ Die unionsrechtliche Bedeutung des Begriffs der Geschenke von geringem Wert ist nicht geklärt und lässt den Mitgliedstaaten Spielräume bei der Umsetzung. Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass eine Interpretation, die – nach den oben genannten Kriterien wertlose – Sachspenden unverkäuflicher Waren an gemeinnützige Organisationen von der Besteuerung ausnimmt, noch im Rahmen der unionsrechtlichen Vorgabe „Geschenke von geringem

63 Vgl. auch EU-Mehrwertsteuerausschuss, Leitlinien aus der 97. Sitzung v. 7.12.2012, Dokument C – taxud.c.1 (2012) 1701663 – 745.

Wert“ liegt. So könnte auch die Abgabe mehrerer solcher Sachspenden an die gleiche gemeinnützige Organisation möglich sein. Die Behandlung der Sachspenden unverkäuflicher Waren als Geschenke von geringem Wert würde allerdings an dem Bewertungsproblem grundsätzlich nichts ändern, weil es auch hierbei auf eine Bewertung im Einzelfall ankommt. Eine mögliche Verwaltungsvorschrift dazu könnte sich also ggf. auch auf die gesetzliche Ausnahme für Geschenke von geringem Wert stützen. Die unionsrechtlichen Grenzen des Begriffs der Geschenke von geringem Wert bleiben allerdings ungeklärt.

5.2. Mögliche Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Unter der Annahme, dass die MwStSystRL die unter 5.1.2. beschriebene Auslegung des Begriffs der Geschenke von geringem Wert ermöglicht, ist auch eine ausdrückliche Ergänzung des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG im Rahmen dieser Vorgaben denkbar. Dabei ist zu beachten, dass dem Tatbestand der Nr. 3 nicht seine praktische Wirksamkeit genommen werden darf. Eine Beschränkung auf Sachspenden an gemeinnützige Organisationen würde allerdings Abgrenzungs- und Gleichbehandlungsprobleme aufwerfen, z.B. im Vergleich zu direkten Sachspenden des Unternehmers (dies würde auch bei einer entsprechenden Regelung in einer Verwaltungsvorschrift gelten). Eine solche Beschränkung ließe sich ggf. damit rechtfertigen, dass sich so typisierend eine anderweitige außerunternehmerische Mitveranlassung der Sachspende ausschließen ließe. Die Vereinbarkeit einer solchen Einschränkung auf gemeinnützige Organisationen mit Unionsrecht bleibt aber unklar.

Im Übrigen besteht kein weitergehender Spielraum zur Änderung des Tatbestands der unentgeltlichen Wertabgabe auf nationaler Ebene, da das UStG in seiner aktuellen Fassung Vorgaben der MwStSystRL umsetzt.

* * *