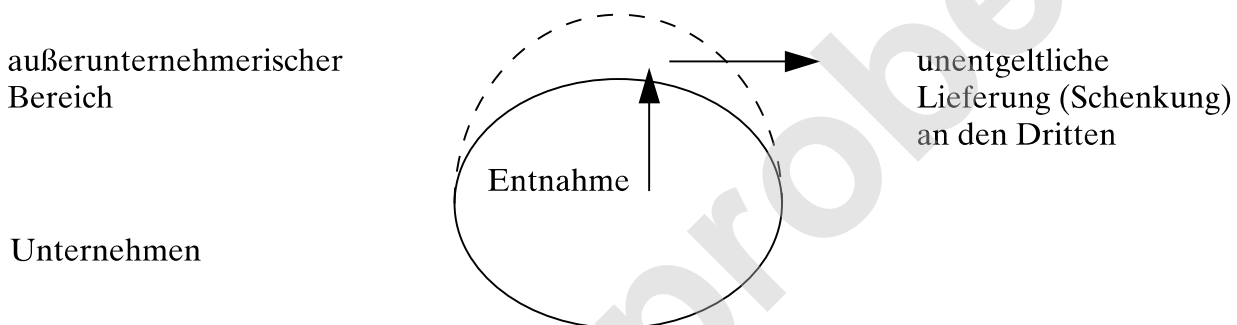


2 Steuergegenstand

äußerung gegenüber dem Erwerber zum Ausdruck bringt, dass er diesen Umsatz nicht der Besteuerung unterwerfen will (vgl. BFH vom 02.03.2006 – V R 35/04, BStBl 2006 II S. 675; wegen Einzelheiten vgl. oben 2.1.3).

Die Entnahme erfolgt **begrifflich ohne Beteiligung eines Dritten**. Wendet der Unternehmer den Gegenstand aus dem Unternehmen im Wege einer durch außerunternehmerische Gründe veranlassten Schenkung einem Dritten zu, geht der (unentgeltlichen) Lieferung an den Dritten in einer logischen Sekunde die Entnahme aus dem Unternehmen in den außerunternehmerischen Bereich voraus. Die anschließende Lieferung an den Dritten erfolgt deshalb nicht mehr „im Rahmen des Unternehmens“ (BFH vom 05.10.1993 – V B 58/93, BFH/NV 1994 S. 590; Nieskens in R/D, § 3 Rdnr. 1292).

Übersicht: Schenkung aus außerunternehmerischen Gründen



Bei **unfreiwilligen Wertabgaben** liegen keine Entnahmen i. S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG vor.

Beispiel:

Ein Unternehmer verwendet ein zum Unternehmensvermögen gehöriges Fahrzeug für eine Privatfahrt. Dabei entsteht an dem Fahrzeug durch einen Verkehrsunfall ein Totalschaden.

Der Schaden an dem Fahrzeug stellt im weiteren Sinne eine Wertabgabe dar, die jedoch nicht auf einer Willensentscheidung des Unternehmers beruht. Es liegt daher keine Entnahme vor (BFH vom 28.02.1980 – V R 138/72, BStBl 1980 II S. 309; Abschn. 3.3 Abs. 6 UStAE). Lässt der Unternehmer den Schaden an dem PKW beseitigen, bezieht er eine Leistung für das Unternehmen.

Der **Umfang der Entnahme** richtet sich danach, was Gegenstand der tatsächlichen Wertabgabe ist. Auch im Bereich der unentgeltlichen Wertabgaben gilt der Grundsatz der **Einheitlichkeit der Leistung** (Abschn. 3.3 Abs. 5 Satz 4 UStAE; Nieskens in R/D, § 3 Rdnr. 1260). Würde bei der Wertabgabe an einen Dritten eine Werklieferung vorliegen, ist das fertige Werk Gegenstand der unentgeltlichen Wertabgabe. Der (einheitliche) Vorgang ist also nicht in die Entnahme von Material und die Erbringung von sonstigen Leistungen i. S. des § 3 Abs. 9a UStG aufzuteilen (vgl. Probst in H/M, § 3 Abs. 1b Rdnr. 80 ff.; Heurmann in S/R, § 3 Rdnr. 311; a. A. Ruppe/Achatz, § 3 Rdnr. 211; Stadie, § 3 Rdnr. 67: Beschränkung der Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe auf die Entnahme von vorsteuerentlasteten Gegenständen). Nicht ausgeschlossen ist allerdings,

dass der Unternehmer Material speziell für den privaten Bereich einkauft und dieses mit den Mitteln seines Unternehmens bearbeitet. In diesem Fall beschränkt sich die unentgeltliche Wertabgabe auf die sonstigen Leistungen i. S. des § 3 Abs. 9a UStG (Reiß, Rdnr. 136). Ob durch den Entnahmevorgang der übliche Unternehmensrahmen erweitert wird, ist ohne Belang (Abschn. 3.3 Abs. 7 Satz 2 UStAE).

Beispiele:

a) Ein Bauunternehmer, der bisher nur Rohbauten durchgeführt hat, erstellt mit den Mitteln seines Unternehmens für seine Tochter ein schlüsselfertiges Haus.

Gegenstand der unentgeltlichen Wertabgabe ist das schlüsselfertige Haus (BFH vom 03.11.1983 – V R 4/73, BStBl 1984 II S. 169; Abschn. 3.3 Abs. 7 UStAE).

b) Ein Bauunternehmer erwirbt zur Verwendung für seine privaten Wohnzwecke ein Grundstück und errichtet darauf unter Verwendung von Baumaterial und Arbeitskräften seines Unternehmens ein Wohnhaus.

Das Grundstück ist kein Unternehmensvermögen geworden, da es für den außerunternehmerischen Bereich erworben worden ist. Gegenstand der unentgeltlichen Wertabgabe ist das im Rahmen des Unternehmens für außerunternehmerische Zwecke errichtete Wohnhaus (EuGH vom 06.05.1992 – C-20/91, de Jong, UR 1994 S. 309).

c) Kürschnermeister **K** erwirbt eine Partie ausgesuchter Felle, um daraus in seiner Werkstatt für seine Ehefrau einen Pelzmantel herzustellen. Die erforderlichen Nebenstoffe werden aus den vorhandenen Materialbeständen entnommen.

Die Felle sind nicht für das Unternehmen bezogen. Mit der Herstellung und Übergabe des Pelzmantels an seine Ehefrau hat **K** daher kein fertiges Werk entnommen, sondern er hat mit den Mitteln seines Unternehmens eine sonstige Leistung (Werkleistung) i. S. des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG erbracht.

Abgrenzungsprobleme ergeben sich, wenn der Unternehmer die Bindung an den Gegenstand nicht endgültig löst und lediglich **Nutzungsrechte übertragen oder Nutzungen vorbehalten** werden:

(1) Der Unternehmer überträgt ein mit Vorsteuerabzugsberechtigung erworbenes Betriebsgrundstück unentgeltlich auf seine Tochter, die ihm aufgrund eines **Pachtvertrages** das Grundstück zur weiteren (unternehmerischen) Verwendung überlässt.

Der Unternehmer hat das Grundstück entnommen, da die Bindung an das Unternehmen mit der Übereignung an die Tochter endete. Die unentgeltliche Wertabgabe i. S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG ist in entsprechender Anwendung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei (Abschn. 3.3 Abs. 7 Satz 4 UStAE). Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG ist im Fall des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG nicht möglich (vgl. Abschn. 9.1 Abs. 2 Satz 3 UStAE; Heuermann in S/R, § 9 Rdnr. 22). Sofern der Vorsteuerberichtigungszeitraum noch nicht abgelaufen ist, ist die Vorsteuer nach § 15a Abs. 8, 9, 1 und 5 UStG zu berichtigen.

(2) Der Unternehmer überträgt ein Betriebsgrundstück unentgeltlich auf seine Tochter und behält sich den lebenslänglichen Nießbrauch an dem Grundstück vor, um es wie bisher für unternehmerische Zwecke verwenden zu können (**Vorbehaltsnießbrauch**).

Nach Ansicht des BFH (Urteil vom 13.11.1997 – V R 66/96, BFHE 184 S. 134) liegt keine Entnahme vor, weil die unternehmerische Verwendung des Gegenstandes aufgrund der ursprünglichen Zuordnungsentscheidung fortgesetzt werden kann.

Ebenso liegt nach Ansicht des BFH (Urteil vom 26.04.1995 – XI R 5/94, BStBl 1996 II S. 248) keine Entnahme vor, wenn der Unternehmer das auf dem Grundstück einer Miteigentümergeinschaft – also auf fremdem Grund und Boden – errichtete Gebäude nach einer unter Vorbehalt des

2 Steuergegenstand

Nießbrauchs erfolgten Grundstücksveräußerung durch die Miteigentümergeinschaft weiterhin für sein Unternehmen nutzt.

Meines Erachtens wird der BFH mit seiner Würdigung dem wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs nicht gerecht (vgl. auch Martin in S/R, § 3 Rdnr. 72; Nieskens in R/D, § 3 Rdnr. 640). Dem Erwerber wird mit der Zuwendung des Eigentums ein verkehrsfähiges Wirtschaftsgut zugewendet, das er – zumindest durch Weiterveräußerung – verbrauchen kann. Der Vorbehaltsnießbraucher hat auch nicht die volle Verfügungsmacht an dem Grundstück behalten, da er das Grundstück nur noch nutzen, aber nicht mehr mit seiner Substanz verwerten kann. Wirtschaftlich gesehen wird also die Verfügungsmacht an dem Grundstück aufgespalten (vgl. EuGH-Urteil vom 15.12.2005 – C-63/04, Centralan Property, UR 2006 S. 418).

Die Entnahme des unentgeltlich übertragenen Anteils an dem Grundstück ist nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei (vgl. unten 3.2.13 unter d). Für eventuelle Vorsteuerberichtigungen nach § 15a Abs. 8 und 9 UStG ist auf das Wertverhältnis zwischen dem dem Vorbehaltsnießbraucher verbliebenen Anteil an dem Grundstück und dem entnommenen Anteil abzustellen (vgl. EuGH vom 15.12.2005 – C-63/04, Centralan Property, UR 2006 S. 418).

(3) Der Unternehmer bestellt einem Angehörigen unentgeltlich einen lebenslangen Nießbrauch (§ 1030 BGB) an einem Unternehmensgrundstück (Zuwendungsnießbrauch).

Das Grundstück wird i. S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG entnommen, wenn der Nießbrauchbesteller die unternehmerische Tätigkeit mit dem Grundstück auf unbestimmte Zeit einstellt (BFH vom 16.09.1987 – X R 51/81, BStBl 1988 II S. 205, und vom 26.02.1987 – V S 4/86, BFH/NV 1987 S. 604 zur unentgeltlichen Erbbaurechtsbestellung).

(4) Der Unternehmer bestellt einem Angehörigen unentgeltlich einen befristeten Nießbrauch an einem Unternehmensgrundstück.

Da das Grundstück nicht endgültig aus dem Unternehmensbereich entfernt wird, kann lediglich eine unentgeltliche Wertabgabe i. S. des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vorliegen (BFH vom 02.02.1989 – V R 98/84, BStBl 1989 II S. 578).

Sie ist nur steuerbar, wenn das Grundstück zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Im Fall der Steuerbarkeit ist der Umsatz m. E. nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. c UStG steuerfrei.

(5) Der Unternehmer räumt einem Angehörigen unentgeltlich ein dingliches Wohnrecht (§ 1093 BGB) an einer Wohnung in einem Gebäude ein, das zum Unternehmensvermögen gehört.

Eine Entnahme i. S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG scheidet aus, weil das Gebäude Unternehmensvermögen bleibt und nur teilweise für außerunternehmerische Zwecke genutzt wird. Die aus außerunternehmerischen Gründen erfolgte Bestellung des dinglichen Wohnrechts ist daher als unentgeltliche Wertabgabe i. S. des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG zu erfassen (vgl. BFH vom 02.02.1989 – V R 98/84, BStBl 1989 II S. 578). Zur Steuerbarkeit und Steuerbefreiung vgl. das vorangehende Beispiel.

(6) Ein Unternehmer U bringt die Wirtschaftsgüter seines bisherigen Unternehmens mit Ausnahme eines Betriebsgrundstücks in eine neu gegründete Personengesellschaft ein. Das Grundstück überlässt er der Gesellschaft langfristig als Sonderbetriebsvermögen, ohne dass für die Gebrauchsüberlassung ein Sonderentgelt vereinbart wird.

U hat mit der Einbringung seines Unternehmens in die Personengesellschaft eine – nicht steuerbare – Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a UStG verwirklicht. Das von der Einbringung ausgenommene ehemalige Betriebsgrundstück ist für nichtunternehmerische Zwecke entnommen worden (vgl. BFH vom 21.12.1989 – V R 184/84, UR 1990 S. 212).

d) Für außerunternehmerische Zwecke

Die Entnahme muss für Zwecke erfolgen, „die außerhalb des Unternehmens liegen“. Das Tatbestandsmerkmal der außerunternehmerischen Zwecke muss in seinem systema-

tischen Zusammenhang mit den anderen Tatbeständen des § 3 Abs. 1b Satz 1 UStG ausgelegt werden: Unentgeltliche Lieferungen an das Personal werden von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG erfasst. Deshalb kann offenbleiben, ob der Unternehmer mit unentgeltlichen Wertabgaben an das Personal Zwecke verfolgt, die außerhalb seines Unternehmens liegen. Unentgeltliche Lieferungen, mit denen der Unternehmer Zwecke seines Unternehmens verfolgt, gehören in den Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG. Mit der Entnahme verfolgt ein Unternehmer somit außerunternehmerische Zwecke i. S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, wenn die Wertabgabe für den privaten Bedarf des Unternehmers oder für den privaten Bedarf der Gesellschafter erfolgt.

Außerunternehmerische Zwecke sind auch ideelle, insbesondere humanitäre Zwecke. Bei Sachspenden an sog. „Tafeln“ sieht die Finanzverwaltung allerdings von der Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe ab, wenn über die Zuwendung keine Spendenbescheinigung ausgestellt wird (LSF Sachsen vom 18.09.2012, DStR 2013 S. 199). Sonderregeln gelten auch für Sachspenden von Einzelhändlern im Zuge der Corona-Krise an begünstigte Organisationen (vgl. BMF vom 18.03.2021, BStBl 2021 I S. 384). Grundsätzlich müssen Sachspenden jedoch als unentgeltliche Wertabgaben besteuert werden, sofern die Waren nicht unverkäuflich sind und der fiktive Einkaufspreis 0 Euro beträgt (BMF vom 18.03.2021, BStBl 2021 I S. 384; OFD Niedersachsen vom 27.03.2017, MwStR 2017 S. 515).

Beispiele:

a) Ein Möbeleinzelhändler entnimmt seinem Lager einen Wohnzimmerschrank, um ihn zur dauernden privaten Nutzung in seiner Privatwohnung aufzustellen.

Es liegt eine Entnahme für außerunternehmerische Zwecke vor.

b) Ein Unternehmer (Installateur) verlegt unentgeltlich eine neue Wasserleitung in einem Mietwohngrundstück, das ihm und seiner Ehefrau jeweils zu 50 % als Miteigentum gehört und von den Ehegatten gemeinsam vermietet wird.

Mit der unentgeltlichen Werklieferung an die Miteigentümergeinschaft bewirkt der Unternehmer eine Entnahme i. S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG. Die Entnahme erfolgt für Zwecke, die außerhalb seines Unternehmens liegen, da er mit seiner Wertabgabe nicht sein Unternehmen, sondern das Unternehmen der Miteigentümergeinschaft fördern will (zur Frage der Unternehmerfähigkeit der Miteigentümergeinschaft vgl. oben 2.2.2.3.2 unter b).

c) Eine AG, die Rollstühle herstellt, spendet aus humanitären Gründen einer gemeinnützigen Einrichtung fünf Rollstühle.

Es liegt eine Entnahme i. S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG vor, da die AG mit der Spende nicht ihr Unternehmen fördern, sondern ideelle Zwecke verfolgen will.

d) Ein Unternehmer, der bisher ein Einzelunternehmen betrieb, beteiligt sich an der Gründung einer Gesellschaft, in der er seine bisherige Tätigkeit fortführt. Einzelne Gegenstände, die er bisher in seinem Einzelunternehmen verwendet hatte, überlässt er unentgeltlich der Gesellschaft.

Der Unternehmer hat, gleichgültig ob er mit seiner Beteiligung an der Gesellschaft eine Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a UStG bewirkt hat oder nicht, seine bisherige unternehmerische Betätigung beendet. Die Gegenstände, die er der Gesellschaft unentgeltlich zur Nutzung überlassen hat, hat er gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG seinem (früheren) Unternehmen entnommen (BFH vom 21.05.2014 – V R 20/13, BStBl 2014 II S. 1029).

Außerunternehmerische Zwecke liegen m. E. auch vor, wenn **Wertabgaben aus dem Unternehmen in den unternehmensnahen Bereich**, d. h. für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. (hier als „Sphäre 2“ bezeichnet), erfolgen. Der BFH hat diese Auffassung neuerdings – ohne überzeugende Begründung – in Zweifel gezogen und mit Beschluss vom 07.07.2020 – V R 40/19 (DStR 2020 S. 1367) den EuGH zur Vorabentscheidung angerufen (Az. EuGH: C-269/20).

Außerunternehmerische Zwecke liegen auch dann vor, wenn der **Empfänger** der unentgeltlichen Zuwendung den Gegenstand **unternehmerisch nutzt**. Die Umsatzsteuerbelastung des Unternehmers wird in solchen Fällen nicht durch einen korrespondierenden Vorsteuerabzug des Empfängers kompensiert. Es kann deshalb vorteilhaft sein, den Gegenstand nicht unentgeltlich, sondern teilentgeltlich abzugeben und den Vorgang auf der Grundlage der Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG) zu versteuern (vgl. Nieskoven, GStB 2008 S. 117).

e) Zeitpunkt der Entnahme

Die Entnahme ist verwirklicht, sobald der Unternehmer seinen Willen, den Gegenstand zu entnehmen, durch Handlungen hinreichend zum Ausdruck bringt.

Beispiel:

Ein Unternehmer errichtet auf einem bisher dem Unternehmen zugeordneten, mit Vorsteuerabzugsberechtigung erworbenen Grundstück mit Mitteln des Unternehmens ein Einfamilienhaus zu eigenen Wohnzwecken.

Das Grundstück ist bereits entnommen, sobald der Unternehmer seinen Willen, das Grundstück privaten Zwecken zuzuführen, zum Ausdruck bringt (BFH vom 07.08.1959 – V 49/57, BStBl 1959 III S. 396). Der Umsatz ist nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei (Abschn. 3.3 Abs. 7 Satz 4 UStAE). Gegenstand einer weiteren Entnahme ist das Einfamilienhaus, das im Zeitpunkt der Fertigstellung als fertiges Werk entnommen wird (vgl. oben c). Diese unentgeltliche Wertabgabe ist steuerpflichtig.

f) Ort der Entnahme

Unentgeltliche Wertabgaben i. S. des § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG sollten nach § 3f Satz 1 UStG a. F. an dem Ort ausgeführt werden, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (Unternehmensortprinzip). Wurden die Leistungen von einer Betriebsstätte ausgeführt, sollte der Ort der Betriebsstätte maßgeblich sein (§ 3f Satz 2 UStG a. F.). Die Regelung ist durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – JStG 2019 (BGBl 2019 I S. 2451) mit Wirkung ab 18.12.2019 aufgehoben worden. Deshalb gelten nunmehr für die Bestimmung des Orts der Entnahme die allgemeinen Vorschriften für den Ort von Lieferungen nach § 3 Abs. 6 bis 8 UStG.

Für die Regelung des § 3f UStG a. F. fehlte die erforderliche unionsrechtliche Vorgabe. Sie war darüber hinaus auch systematisch bedenklich, weil der Gesetzgeber das Konzept der Gleichstellung unentgeltlicher Wertabgaben mit entgeltlichen Lieferungen und entgeltlichen sonstigen Leistungen nicht durchgehalten hat. Bei grenzüberschreitenden Vor-

gängen führte die Anwendung des § 3f UStG zu Ergebnissen, die mit dem Bestimmungslandprinzip unvereinbar waren (vgl. Voraufl. S. 354 f.). Für die Zeit vor dem 18.12.2019 kann sich der Unternehmer m. E. auf die unionsrechtlichen Ortsvorschriften berufen, wenn nach diesen Regeln – entgegen § 3f UStG a. F. – der Ort der Entnahme nicht im Inland liegt (zur Problematik vgl. Heuermann in S/R, § 3f Rdnr. 3; Widmann in Sch/W/R, § 3f Rdnr. 5 ff.).

Beispiel:

Uhrenfabrikant **U** aus Villingen unternimmt im Januar 2021 mit einer Musterkollektion im Gepäck eine Geschäftsreise in die Niederlande. Bei einem Treffen mit seiner in Amsterdam studierenden Tochter **T** schenkt er dieser spontan eine wertvolle Uhr aus der Kollektion.

U bewirkt im Zeitpunkt der Schenkung der Uhr an **T** eine Entnahme aus seinem Unternehmen i. S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG. Der Ort der Entnahme bestimmt sich m. E. nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG und ist deshalb Amsterdam. Das gleiche Ergebnis ergäbe sich auch bei Anwendung der Ortsregelung des § 3 Abs. 6 UStG.

Mit der Entnahme der Uhr hat **U** auch den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens (§ 3 Abs. 1a, § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a Abs. 2 UStG) und aus niederländischer Sicht einen innergemeinschaftlichen Erwerb verwirklicht. **U** hatte die Uhren zwar zunächst zu einer nur vorübergehenden Verwendung in die Niederlande verbracht. Die Ausnahmeregelung für die (nicht steuerbare) sog. befristete Verwendung ist jedoch mit der Entnahme der Uhr und der Schenkung in den Niederlanden entfallen (Abschn. 1a.2 Abs. 13 Satz UStAE).

Hinweis: Bis zum 17.12.2019 wäre der Ort der Entnahme nach § 3f UStG a. F. der Sitzort des **U** in Villingen gewesen. Demnach hätte die Entnahme im Inland besteuert werden müssen. Da die unentgeltliche Lieferung an **T** jedoch nach Unionsrecht in den Niederlanden erfolgt und dort zu besteuern gewesen wäre, hätte sich **U** m. E. zur Vermeidung der Besteuerung in Deutschland auf die unionsrechtlichen Vorschriften berufen können.

g) Vorsteuerabzug für den Gegenstand oder seine Bestandteile

Nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG ist Voraussetzung für die Steuerbarkeit der unentgeltlichen Wertabgaben nach Satz 1 der Vorschrift, „dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben“. Der Gesetzgeber hat damit die unionsrechtliche Vorgabe aus Art. 16 MwStSystRL umgesetzt, die in der Vergangenheit bereits aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts von der Rechtsprechung (BFH vom 29.08.1991 – V B 113/91, BStBl 1992 II S. 267) und der Verwaltung (BMF vom 01.05.1994, BStBl 1994 I S. 298) beachtet worden war.

► Der **Gegenstand** hat zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt, wenn der Unternehmer bei der Anschaffung oder der Herstellung des Gegenstandes Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG geltend machen konnte. Ob der Unternehmer Vorsteuern, die nach § 15 Abs. 1 UStG abzugsfähig und auch nicht nach § 15 Abs. 1a, 1b sowie Abs. 2 und 3 UStG vom Abzug ausgeschlossen waren, tatsächlich abgezogen hat, ist ohne Belang, da das Gesetz ausdrücklich auf die „Berechtigung“ abstellt (Ruppe/Achatz, § 3 Rdnr. 255; Nieskens in R/D, § 3 Rdnr. 1458; noch weiter gehend Probst in H/M, § 3 Abs. 1b Rdnr. 248: Auch bei fehlender Rechnung mit gesondertem Steuerausweis könne bereits eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug gegeben sein. Nicht berechtigt zum Vor-

2 Steuergegenstand

steuerabzug ist dagegen ein Kleinunternehmer, weil dessen Berechtigung nach § 19 Abs. 1 UStG ausdrücklich ausgeschlossen ist (vgl. § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG).

Die Vorsteuerabzugsberechtigung bezieht sich nur auf **deutsche Vorsteuern**, also nicht nach ausländischem Recht in einem anderen EG-Mitgliedstaat vergütete Mehrwertsteuerbeträge (ebenso Stadie in R/D, Einf. Rdnr. 303; a. A. Nieskens in R/D, § 3 Rdnr. 1458; Ruppe/Achatz, § 3 Rdnr. 255; Tehler, UVR 2014 S. 29). Bei Gegenständen, die der Unternehmer aus anderen Mitgliedstaaten erworben hat, kommt es darauf an, ob er Vorsteuer aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG geltend machen konnte.

Ausreichend ist auch eine **teilweise Berechtigung zum Vorsteuerabzug**. Diese Voraussetzung ist z. B. erfüllt, wenn der Unternehmer den erworbenen Gegenstand im Erstjahr nur teilweise für vorsteuerunschädliche und teilweise für vorsteuerschädliche Umsätze (vgl. § 15 Abs. 2 und 3 UStG) verwendet hat und die Vorsteuer deshalb im Abzugsjahr nur teilweise (vgl. § 15 Abs. 4 UStG) abziehen konnte.

Dagegen liegen die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG m. E. nicht vor, wenn der Unternehmer die bei der Anschaffung oder Herstellung angefallene Vorsteuer nach § 15 Abs. 2 UStG nicht abziehen konnte, jedoch wegen nachträglicher Änderung der Verwendungsverhältnisse ein **Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 15a UStG** entstanden ist (ebenso Nieskens in R/D, § 3 Rdnr. 1458).

Beispiel:

Unternehmer U hat im Jahre 01 für 6.000 € zzgl. 1.140 € Umsatzsteuer ein Kopiergerät (Nutzungsdauer 5 Jahre) angeschafft und in 01 ausschließlich in seinem Unternehmensbereich als Versicherungsvertreter (§ 4 Nr. 11 UStG) genutzt. Im Jahre 02 wird das Gerät zu 50 % auch in dem Unternehmensbereich Hausverwaltung und damit zu 50 % für steuerpflichtige Umsätze genutzt. U macht deshalb für 02 gem. § 15a UStG einen Vorsteuerberichtigungsbetrag von $(1/5 \text{ von } 1.140 \text{ €} \times 50 \% =) 114 \text{ €}$ geltend. Anfang 03 entnimmt U das Kopiergerät für außerunternehmerische Zwecke aus seinem Unternehmen.

Die Entnahme ist nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG nicht steuerbar, da U beim Erwerb des Geräts nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war. Mit der nicht steuerbaren Entnahme tritt keine Änderung der Verhältnisse ein, sodass die ursprünglich angefallene Vorsteuer nicht nach § 15a Abs. 8, 1 und 5 UStG zu berichtigen ist.

Noch nicht höchstrichterlich entschieden ist die Frage, ob eine Entnahmebesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG noch **nach Ablauf des Vorsteuerberichtigungszeitraums** nach § 15a UStG in Betracht kommt (vgl. Thüringer FG vom 11.08.2010 – 2 V 109/09, EFG 2010 S. 2122). Sieht man den Zweck der Entnahmebesteuerung ausschließlich in der Berichtigung des vorgenommenen Vorsteuerabzugs, spricht alles für eine solche zeitliche Beschränkung der Entnahmebesteuerung (so insbesondere Stadie in R/D, Einf. Rdnr. 320 ff., und § 3 Rdnr. 74; a. A. Heuermann in S/R, § 3 Rdnr. 385; Nieskens in R/D, § 3 Rdnr. 1338 ff.; zum Streitstand Dziadkowski, UR 2011 S. 92). Die auch in Art. 16 MwStSystRL nicht geregelte Frage lässt sich m. E. nur im Vorabentscheidungsverfahren durch den EuGH abschließend klären.

Zweifelhaft ist, ob auch der pauschalierte Vorsteuerabzug nach § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG eine Vorsteuerabzugsberechtigung i. S. des § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG ist. Der BFH spricht insoweit von einer „pauschalierten Form der Steuerberechnung“ (vgl. Urteil vom 01.03.2018 – V R 35/17, BStBl 2020 II S. 749). Meines Erachtens ist auf die Vorsteuerabzugsberechtigung nach § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG abzustellen, soweit die unentgeltlichen Wertabgaben ihrer Art nach der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen (ebenso Schüler-Täsch in S/R, § 24 Rdnr. 56).

► Nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG ist die Entnahme auch dann steuerbar, wenn nicht der Gegenstand, wohl aber seine **Bestandteile** ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt haben. Bestandteile i. S. des § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG sind nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 17.05.2001 – C-322/99, C-323/99, Fischer, Brandenstein, UR 2001 S. 293; Nachfolgeentscheidungen: BFH vom 18.10.2001 – V R 106/98, BStBl 2002 II S. 551, und vom 20.12.2001 – V R 8/98, BStBl 2002 II S. 557) „greifbare und körperliche, in den Gegenstand integrierte Objekte“ (z. B. Katalysator und Windschutzscheibe eines PKW, nicht aber Dienstleistungen wie „Karosserie- und Lackierarbeiten“ an einem PKW). **Keine Bestandteile** sind Gegenstände, die trotz ihres Einbaus in den entnommenen Gegenstand ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart behalten (m. E. z. B. ein Autoradio; wohl auch die dachintegrierte Photovoltaikanlage eines Gebäudes, vgl. Obermaier, DStR 2007 S. 932). Werden solche „Nicht-Bestandteile“ aus dem Unternehmen entnommen, handelt es sich um selbständig zu beurteilende Entnahmevorgänge i. S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG.

Wurden in den ohne Vorsteuerabzug erworbenen Gegenstand Bestandteile integriert, für die eine Vorsteuerabzugsberechtigung bestand, ist die Entnahme des Gegenstandes nach dem vorgenannten Urteil des EuGH nur steuerbar, wenn die Verbindung mit dem vorsteuerentlasteten Bestandteil

- zu einer **dauerhaften Werterhöhung** geführt hat und
- diese im Zeitpunkt der Entnahme **noch nicht vollständig verbraucht** ist.

Beispiel:

In den ohne Vorsteuerabzugsberechtigung erworbenen PKW wurde (mit Vorsteuerabzug) ein Katalysator eingebaut. Der Wert des PKW wurde dadurch erhöht. Diese Werterhöhung ist im Zeitpunkt der Entnahme – zumindest teilweise – noch gegeben.

Die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG sind erfüllt.

Wenn allein die Vorsteuerabzugsberechtigung für einen Bestandteil des entnommenen Gegenstandes zur Steuerbarkeit des Entnahmevorgangs führt, wirkt sich das auf den **Entnahmegegenstand** und **auch auf die Bemessungsgrundlage** aus: Sie ergibt sich aus dem Einkaufspreis für diesen Bestandteil, und zwar im Zeitpunkt der Entnahme (EuGH vom 17.05.2001 – C-322/99, C-323/99, UR 2001 S. 293; vgl. auch unten 2.6.7.1 unter c). Anzusetzen ist also der „Restwert“ des Bestandteils im Zeitpunkt der Entnahme (vgl. BFH vom 18.10.2001 – V R 106/98, BStBl 2002 II S. 551). Anhaltspunkte für diesen Restwert ergeben sich bei PKW aus anerkannten Marktübersichten über den Wert

2 Steuergegenstand

gebrauchter PKW, soweit in diesen Listen Ausstattungsmerkmale ausgewiesen sind und zu einer Werterhöhung führen. Wegen der Reduktion der Bemessungsgrundlage auf den Restwert des Bestandteils hat die Gesamtproblematik zumindest im Bereich von PKW-Entnahmen kaum noch praktische Bedeutung.

Ob eine Bestandteilsverbindung zu einer „dauerhaften“ Werterhöhung geführt hat und ob diese Werterhöhung im Zeitpunkt der Entnahme „noch nicht vollständig“ verbraucht ist, lässt sich im Einzelfall nur schwer beurteilen. Die Finanzverwaltung hat deshalb in Abschn. 3.3 Abs. 4 UStAE eine **Vereinfachungsregelung** getroffen. Danach wird keine dauerhafte Werterhöhung durch die Bestandteilsverbindung angenommen, wenn die vorsteuerentlasteten Aufwendungen für den Einbau des Bestandteils

- weder 20 % der Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts
- noch einen Betrag von 1.000 Euro nicht übersteigen.

Für die Anwendung der Vereinfachungsregelung ist im Übrigen von Bedeutung, dass nach Verwaltungsansicht im Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG jede Verbindung des Gegenstandes mit einem Bestandteil isoliert geprüft und mehrere Bestandteile auch dann nicht zu einer einheitlichen Maßnahme zusammengefasst werden, wenn der Einbau in einem zeitlichen oder sachlichen Zusammenhang erfolgt ist (Abschn. 3.3 Abs. 4 Satz 3 und 4 UStAE). Im Anwendungsbereich der Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 und 2 UStG werden demgegenüber mehrere Bestandteilsverbindungen und ggf. auch sonstige Leistungen zu einem „Berichtigungsobjekt“ zusammengefasst, wenn eine „einheitliche Maßnahme“ vorliegt. Die Regelungen über die Entnahmebesteuerung und die Vorsteuerberichtigung sind von den verantwortlichen Instanzen (Gesetzgeber und Verwaltung) offensichtlich nicht ausreichend aufeinander abgestimmt worden (zur Kritik vgl. auch Nieskens in R/D, § 3 Rdnr. 1473).

Beispiel:

Bauunternehmer **U** erwirbt am 01.07.01 für 35.000 € ohne Vorsteuerabzugsberechtigung aus Beständen der Bundeswehr einen Bus, den er für Transporte seiner Bauarbeiter zu Baustellen einsetzt. Er stattet den Bus für 6.000 € zzgl. 1.140 € Umsatzsteuer mit einer Klimaanlage aus. Am 01.07.03 stiftet der **U** den Bus aus humanitären Gründen dem Malteser Hilfsdienst. Im Zeitpunkt der Abgabe des Busses an den Malteser Hilfsdienst beträgt die durch den Einbau der Klimaanlage herbeigeführte Werterhöhung des Busses nach einer halbamtlichen Schätzliste 2.000 €.

U hat die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG erfüllt, indem er den Bus für außerunternehmerische Zwecke aus dem Unternehmen entnommen hat. Nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG ist die Entnahme allerdings nur steuerbar, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Vorliegend hat **U** aus dem Einbau der Klimaanlage (Bestandteile des Fahrzeugs) den Vorsteuerabzug geltend machen können. Der Entnahmetatbestand beschränkt sich deshalb auf die Klimaanlage. Die Vereinfachungsregelung in Abschn. 3.3 Abs. 4 Satz 1 und 2 UStAE kommt nicht zur Anwendung, weil die Aufwendungen für den Einbau den Betrag von 1.000 € übersteigen. Die Entnahme ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und auch steuerpflichtig. Die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG beträgt 2.000 €, die Umsatzsteuer 380 €.