



## NEUE REGELN ZUM VORSTEUERABZUG BEI UNENTGELTLICHEN ZUWENDUNGEN

Mit BMF-Schreiben vom 24.01.2024 hat sich die Finanzverwaltung durch eine Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) der Auffassung des BFH (Urteil vom 16.12.2020, Az. XI R 26/20 (XI R 28/17)) und EuGH (Urteil vom 16.09.2020, Rs. C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie) angeschlossen und erleichtert den Vorsteuerabzug bei unentgeltlichen Zuwendungen an Dritte bzw. reduziert den Anwendungsbereich der unentgeltlichen Wertabgabe. Zugleich wird die Veröffentlichung des BFH-Urteils im BStBl. II angekündigt.

### HINTERGRUND

Mit Urteil vom 16.09.2020 (Rs. C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie) urteilte der EuGH, dass ein Vorsteuerabzugsrecht aus Ausbaumaßnahmen einer Gemeindestraße besteht, wenn eine Straße sowohl vom Steuerpflichtigen als auch der Öffentlichkeit genutzt wird und der Ausbau nicht über die betrieblichen Erfordernisse hinausgeht. Diese Rechtsprechung hatte der BFH mit Urteil vom 16.12.2020 (Az. XI R 26/20 (XI R 28/17)) bestätigt und gleichzeitig die Voraussetzungen näher definiert, wann trotz unentgeltlicher Übertragung keine Wertabgabenversteuerung zu erfolgen hat. Dabei gab er seine ältere Rechtsprechung auf.

### Hinweis

Gemäß BMF-Schreiben vom 07.06.2012 (Az. VID 2 - S 7300/07/10001:001) war bisher der Vorsteuerabzug aus Erschließungsmaßnahmen bei unentgeltlicher Weiterlieferung der Erschließungsanlagen auf die Gemeinde ausgeschlossen. Daher musste im Hinblick auf unentgeltliche Wertabgaben bisher umsatzsteuerlich zwischen der unentgeltlichen Lieferung und der unentgeltlichen Leistungserbringung unterschieden werden. Während (bisher) jede unentgeltliche Lieferung zu einer Wertabgabenbesteuerung und damit zum Vorsteuerausschluss führte, kam es zu dieser

Rechtsfolge bei einer unentgeltlichen Leistungserbringung nur beim Vorliegen von außerbetrieblichen Gründen.

Mit der o. g. Entscheidung erkannte der BFH erstmals an, dass auch mittelbar verfolgte Zwecke für den Vorsteuerabzug ausreichend sein können.

## NEUES BMF-SCHREIBEN

### GRUNDSÄTZLICHE BESTÄTIGUNG UND FORTGELTUNG DER VERWALTUNGSGRUNDSÄTZE ZU ERSCHLIESSUNGSMASSNAHMEN

Mit dem nun vorliegenden Schreiben vom 24.01.2024 (Az. III C 2 – S 7109/19/10004 :001) bestätigt das BMF zwar zunächst die bisherigen, zuletzt mit BMF-Schreiben vom 07.06.2012 aufgestellten Grundsätze zum Vorsteuerabzug bei Erschließungsmaßnahmen. Die darin niedergelegten Grundsätze, die regelmäßig zum Vorsteuerausschluss führen, gelten unverändert fort. Denn die unentgeltliche Wertabgabe von Leistungen würde in den dortigen Fällen, so das BMF, im Regelfall zu einem un versteuerten Endverbrauch führen.

### IN AUSNAHMEFÄLLEN: UNIONSRECHTSKONFORME EINSCHRÄNKENDE AUSLEGUNG DER WERTABGABENBESTEUERUNG UND ÄNDERUNG DES USTAE

Gleichwohl schließt sich die Finanzverwaltung der Rechtsprechung des BFH zum Vorsteuerabzug bei „mittelbarer“ Veranlassung an und ändert den UStAE entsprechend:

Gemäß dem neu eingefügten A 3.2 Abs. 4 UStAE entfällt aufgrund einer einschränkend unionsrechtskonformen Auslegung der § 3 Abs. 1b und 9a UStG die Wertabgabenbesteuerung, wenn kein unverteuerter Endverbrauch droht.

Ein unverteuerter Endverbrauch droht nicht, wenn

- die bezogene Eingangsleistung nicht über das hinausgeht, was erforderlich bzw. unerlässlich ist, um diesen Zweck zu erfüllen,
- die Kosten der Eingangsleistung (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangssumme enthalten sind und
- der Vorteil des Dritten allenfalls nebensächlich ist.

Flankiert wird die Änderung durch Negativbeispiele als Folge von weiteren BFH-Urteilen, in denen ein unverteuerter Letztverbrauch droht. Danach führt bspw. die Abgabe von bürgerlicher Kleidung an Arbeitnehmer grundsätzlich zur unentgeltlichen Wertabgabe (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2022, Az. XI R 3/22) wie auch Zuwendungen an das Personal im Rahmen von Betriebsveranstaltungen, wenn diese ausschließlich dem privaten Bedarf der Betriebsangehörigen dienen und über Aufmerksamkeiten hinausgehen (vgl. BFH-Urteil vom 10.05.2023, Az. V R 16/21). Dies ist regelmäßig dann gegeben, wenn die 110 EUR-Freigrenze überschritten wird (vgl. weitere Details hierzu in [novus August/September 2023, S. 19](#)).

Die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs trotz unentgeltlicher Übertragung in Folge der o. g. EuGH-Rechtsprechung in der Rs. Mitteldeutsche Hartstein-Industrie und die hierzu geänderte Verwaltungsauffassung fin-

den sich nunmehr in der Ergänzung von A 15.2b Abs. 2 Satz 3 UStAE und dem neu eingefügten Abs. 2a. Zunächst werden darin die oben aufgezählten Voraussetzungen wiederholt. Sind diese erfüllt, reicht nunmehr insoweit eine mittelbare Veranlassung für den Vorsteuerabzug aus. In der Folge konkretisiert das BMF die einzelnen Voraussetzungen, unter denen zukünftig ein Vorsteuerabzug ausnahmsweise möglich ist:

- Ein Leistungsbezug ist dann erforderlich und unerlässlich, wenn der Unternehmer seine wirtschaftliche Tätigkeit ohne diese Leistung nicht ausführen oder fortführen könnte (A 15.2 Abs. 2a S. 3 UStAE).
- Eine rechtliche Verpflichtung, bspw. behördliche Auflage, allein genügt jedoch nicht.
- Geht der Leistungsbezug über das Erforderliche hinaus, ist der Vorsteuerabzug nur anteilig möglich und eine Aufteilung des Vorsteuerabzugs ggf. analog A 15.17 UStAE vorzunehmen. Hierzu wurden flankierend erläuternde Beispiele aufgenommen.

#### ANWENDUNG IN ALLEN OFFENEN FÄLLEN

Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Die Regelungen im BMF-Schreiben vom 07.06.2012 sind weiter anzuwenden, soweit mit dem nun vorliegenden BMF-Schreiben keine abweichende Regelung getroffen wurde.

#### WAS BEDEUTET DIES FÜR SIE IN DER PRAXIS?

Die Anerkennung der Mitteldeutsche Hartstein-Rechtsprechungsgrundsätze durch die Finanzverwaltung ist zu begrüßen.

Betroffene Unternehmer können damit auch für die Vergangenheit ganz oder teilweise den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Erschließungsmaßnahmen begehren, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind. Ebenso könnte in einzelnen Fällen ein Vorsteuerabzug bei aus unternehmerischen Gründen ohne Entgelt abgegebenen Gegenständen (z. B. Blutzuckermessgeräte, die nachzukaufende Teststreifen erfordern) möglich sein.

Zu beachten ist jedoch, dass das BMF-Schreiben nicht als Freifahrtschein verstanden werden darf, dass zukünftig in allen Fällen der Vorsteuerabzug uneingeschränkt möglich ist. Nur wenn die genannten Voraussetzungen erfüllt sind, erkennt die Finanzverwaltung nun den Vorsteuerabzug an. Insofern ist neben der Überprüfung der Voraussetzungen auch auf eine ausreichende Dokumentation zu achten.

Dienen die Maßnahmen nicht allein vorwiegend unternehmerischen Belangen, ist ein Vorsteuerabzug grundsätzlich nur anteilig möglich. Idealerweise werden daher z. B. Gewerke separat beauftragt. Soweit dies nicht möglich ist, ist eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge anhand eines geeigneten Aufteilungsmaßstabes vorzunehmen. Auch insoweit ist wieder an eine geeignete Dokumentation zu denken.

## ANSPRECHPARTNER



Die Ihnen bekannten Ansprechpartner bei RSM Ebner Stolz stehen Ihnen bei Fragen zum Vorsteuerabzug bei unentgeltlichen Zuwendungen jederzeit gerne zur Verfügung. Zudem können Sie sich auch gerne an unsere Umsatzsteuerexperten wenden.

### Herausgeber

RSM Ebner Stolz  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte Partnerschaft mbH  
[www.ebnerstolz.de](http://www.ebnerstolz.de)

Rechtsstand: 31.01.2024

### Redaktion

Dr. Ulrike Höreth, Tel. +49 711 2049-1371  
Brigitte Stelzer, Tel. +49 711 2049-1535

Diese Publikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser dieser Publikation eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Die Ausführungen unterliegen urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

The RSM Ebner Stolz group companies are members of RSM network and trade as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction. The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 50 Cannon Street, London, EC4N 6JJ. The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2024

**THE POWER OF UNDERSTANDING**  
ASSURANCE | TAX | CONSULTING | LEGAL