

GEMEINSAME STELLUNGNAHME vom 02.11.2020

**Entwurf eines BMF-Schreibens zur Umsatzsteuer
Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sachspenden;
Bemessungsgrundlage bei Sachspenden
GZ III C 2 - S 7109/19/10002 :001
DOK 2020/0798765**

1. Möglichkeit einer ebenso effektiven und für Unternehmer leichter anwendbaren Regelung

Wir unterstützen die mit der Regelung angestrebte Beschränkung der Umsatzsteuerpflicht auf Sachspenden. Wir sind dabei aber der Auffassung, dass sich diese mit weniger Voraussetzungen erreichen lässt. Denn das Risiko eines Missbrauchs oder einer über das Ziel hinausgehenden Anwendung besteht nicht:

Plakativ ausgedrückt hat kein Unternehmen etwas zu verschenken. Kein Unternehmen wird aus eigenem wirtschaftlichem Antrieb Ware unentgeltlich abgeben, wenn es sie noch in irgendeiner Weise entgeltlich veräußern kann. Eine Ware, die das Unternehmen für eine Spende vorsieht, ist daher stets eine solche, die für das Unternehmen aus welchen Gründen auch immer unverkäuflich ist und die das Unternehmen ansonsten vernichten würde.

Es ist daher ausreichend, dass in A 10.6. Abs. 1a UStAE (Entwurf) geregelt wird, dass bei einer Ware, die ein Unternehmen an einen fremden Dritten spendet, von einer fehlenden Marktgängigkeit auszugehen und daher die Bemessungsgrundlage auf 0 € zu bestimmen ist.

Jedwede weitere Voraussetzung – wie beispielsweise für Neuwaren in A 10.6. Abs. 1a Satz 7 UStAE (Entwurf) – wird dazu führen, dass ein Unternehmen bei Zweifeln über das Vorliegen der Voraussetzungen die Ware doch lieber wie bisher vernichten wird, anstatt sie an Bedürftige zu spenden.

Aus diesen Gründen bedarf es auch keiner Regelung zur verminderten Marktfähigkeit. (A 10.6. Abs. 1a Satz 4 f. UStAE (Entwurf).) Denn Ware, die eine noch so geringfügige Marktfähigkeit hat, wird das Unternehmen nicht spenden, sondern zu einem geringeren Preis veräußern. Als Beispiel seien Lebensmittelwaren genannt, deren Haltbarkeitsdatum in Kürze abläuft und die das Unternehmen zu einem heruntergesetzten Preis aus eben diesem Grund anbietet. Genannt werden kann auch der Direktverkauf von Waren, die als zweite Wahl verbilligt abgegeben werden.

Petitum: A 10.6. Abs. 1a UStAE wird wie folgt formuliert:

„(1) Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach den Grundsätzen des Absatzes 1 Satz 1 bis 6 ist auch zu berücksichtigen, ob Gegenstände zum Zeitpunkt der unentgeltlichen Wertabgabe aufgrund ihrer Beschaffenheit nicht mehr verkehrsfähig sind. (2) Davon ist auszugehen, wenn der Unternehmer die Ware an einen fremden Dritten, der zudem nicht zu dem Personal des Unternehmers gehört, spendet. (3) Von einer solchen Spende ist insbesondere dann auszugehen, wenn der fremde Dritte bedürftig oder eine Organisation ist, die Sachspenden an Bedürftige abgibt. (4) Bei einer solchen Ware ist die Bemessungsgrundlage mit 0 € anzusetzen.“

2. Allgemeine Anmerkungen – Richtlinienkonforme Auslegung

Im Einleitungstext des BMF-Schreiben-Entwurfs wird angeführt, dass die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie keine Möglichkeit vorsehe, bei Sachspenden aus einem Unternehmensvermögen aus Billigkeitsgründen abweichend von den im Entwurfsschreiben aufgeführten Grundsätzen auf eine Umsatzbesteuerung zu verzichten. Im Gegensatz dazu hat sich die Kommission auf eine Anfrage des Europäischen Parlaments (E-009571/2014 (<http://www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=E-2014-009571&language=EN>)) dahingehend geäußert, dass „das Spenden (...) an Wohltätigkeitsorganisationen ihrer Auffassung nach nicht durch steuerliche Barrieren behindert werden sollte“.

De facto bietet die MwStSystRL, ebenso wie die Ermittlung der Bemessungsgrundlage von Spenden als unentgeltliche Wertabgaben nach nationalem Recht, einen klaren Auslegungsspielraum. In einer Bekanntmachung der EU-Kommission vom 25.10.2017 (2017/C 361/01) wurden bspw. Leitlinien für Lebensmittelspenden aufgestellt. In diesen führt die Kommission aus, „durch die Anpassung der geltenden Vorschriften für unentgeltlich abgegebene Waren (nach Artikel 16 und 74 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) können die Mitgliedstaaten das Spenden (...) zu Wohltätigkeitszwecken erleichtern“ (S. 19). Sie empfiehlt: „Sind die Waren zwar unbedenklich, aber für den Verkauf ungeeignet, so sollten die Mitgliedstaaten diesen Umständen bei der Festlegung der fälligen Mehrwertsteuer - die (...) sogar null betragen könnte – Rechnung tragen.“ (S. 20).

Petitum:

Die Leitlinien stellen zwar eine für die Mitgliedstaaten nicht verbindliche Auslegung der MwStSystRL dar. Gerade in Zeiten, in denen sowohl bei Konsumenten als auch bei Unternehmern das Bewusstsein für Aspekte der Nachhaltigkeit wächst, und die Unternehmen sich damit konfrontiert sehen, den europäischen ESG-Standards – welche auch ausdrücklich von der Bundesregierung unterstützt werden – gerecht zu werden, sollte die Finanzverwaltung von einer zeitgemäßen Ausübung des Auslegungsspielraums Gebrauch machen.

3. Weitere Anmerkungen

Sollte die unter Nr. 1. vorgeschlagene Lösung nicht mitgetragen werden können, bitten wir, jedenfalls das Folgende zu berücksichtigen:

a. Umfang des Leistungsgegenstands

Bei dem Umfang der zu beurteilenden Sachspenden wird zwischen Lebensmitteln und anderen Gegenständen differenziert. Grundsätzlich begrüßen wir, dass die Regelung aus dem sog. Bäcker-Erlass in den UStAE übernommen werden soll. In einer Verfügung der OFD-Niedersachsen vom 22.12.2015 (OFD-Niedersachsen vom 22.12.2015 - S 7109 - 31 - St 171) werden neben Lebensmitteln, die kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums stehen und Frischwaren, wie Obst und Gemüse mit Mängeln, gleichermaßen Non-Food-Artikel mit falscher Etikettierung oder unzureichender Befüllung als Beispiel für eine Wertminderung angeführt. Die Regelung im UStAE sieht jedoch schärfere Anforderungen bei der Bewertung von Non-Food Artikeln vor (bspw. ‚erhebliche Fehler‘, Satz 3).

Petitum:

Die Einschränkung der Verkehrsfähigkeit sollte in ihrem Umfang und Anwendungsbereich auch für Non-Food-Artikel im Einklang mit der OFD-Verfügung ausgeübt werden. Dies ist insb. deshalb essenziell, weil sich derzeit viele Unternehmer im Verfügungsbereich der OFD Niedersachsen auf die Billigkeitsregelungen verlassen. Daraus, dass sich der MwSt-Ausschuss der EU-Kommission im Zeitpunkt der Befassung vordringlich mit Lebensmittelspenden auseinandergesetzt hat, kann keinesfalls geschlossen werden, dass sich der Auslegungsspielraum bzgl. der Bemessungsgrundlage nur auf bestimmte Waren beziehen und nicht auf Sachspenden angewendet werden kann.

b. Begründung der Wertminderung

Da Spenden aus dem Unternehmensvermögen umsatzsteuerrechtlich unentgeltliche Wertabgaben i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG darstellen, bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nach dem fiktiven Einkaufspreis im Zeitpunkt der Spende. Mit Urteil vom 17.05.2001 (vgl. EuGH-Urteil vom 17.5.2001, C-322/99 und 323/99, Rs. Fischer und Brandenstein, UR 2001, S. 293, Rz. 80) und vom 08.05.2013 (vgl. EuGH-Urteil vom 8.5.2013, C-142/12, Rs. Hristomir Marinov, UR 2013, S. 503, Rz. 35) hat der EuGH sinngemäß klargestellt, dass hierbei die Wertentwicklung der zugewendeten Gegenstände derart berücksichtigt werden muss, dass sie in der Praxis dem Restwert im Zuwendungszeitpunkt entspricht. Aus diesem Grund ist zu begrüßen, dass in Abschnitt 10.6 Abs. 1a Satz 1 und Satz 5 UStAE-E nun klargestellt werden soll, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist, ob die Gegenstände zum Zeitpunkt der unentgeltlichen Wertabgabe aufgrund ihrer Beschaffenheit nicht mehr oder nur noch eingeschränkt verkehrsfähig sind. Dabei soll jedoch eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit insbesondere dann nicht vorliegen, wenn **Neuware** ohne jegliche Beeinträchtigung aus **wirtschaftlichen** Gründen aus dem Warenverkehr ausgesondert wird.

Abschnitt 10.6 Abs. 1a Satz 7 und 8 UStAE-E enthält detaillierte Regelungen für Produkte am Ende der Wertschöpfungskette, sogar solche, die schon beim Endkunden waren. Detailliert werden u.a. Regelungen für Retouren vorgestellt, und es wird immer noch ein Wertansatz für Produkte, die auch schon beschädigt sein können, vorgeschrieben. Aus unserer Sicht ist dieser Fall – ganz am Ende der B2C-Wertschöpfungskette – für eine systematische Spendentätigkeit irrelevant. In aller Deutlichkeit: Einzelteile und beschädigte Teile sind als Sachspenden für den sozialen Sektor ungeeignet. Produkte, die ein stationärer oder Online-Händler mit Abschlag nicht mehr verkaufen kann, sind auch für den sozialen Sektor in der Regel uninteressant. Nicht nur würden Sortieren und Weiterverteilen von Einzelteilen hohe Komplexität und Kosten verursachen, von denen unklar ist, wer sie übernehmen soll; vor allem verschaffen diese Teile nicht die mit einer fabrikneuen Sachspende verbundenen Ziele nach Würde und Teilhabe.

Bei der Bewertung eines Gegenstandes sind unseres Erachtens neben den offensichtlichen Einflussfaktoren wie Produktfehler oder Transportbeschädigung zudem betriebswirtschaftliche Erwägungen hinsichtlich einer faktischen Unverkäuflichkeit für den Unternehmer einzubeziehen. Dazu gehören bspw. auch Rest- oder Übermengen, die ansonsten entsorgt würden. Auch der

UStAE-E führt diese Gründe im Prinzip an („Bemessungsgrundlage von 0 € bei ansonsten zu vernichtender Ware“, Satz 5, oder „eingeschränkte Verkehrsfähigkeit bei fehlender Marktgängigkeit“, Satz 3). Die hierzu aufgeführten Beispiele beziehen sich aber nicht auf die für die Spendentätigkeit elementaren neuwertigen Waren.

Petition:

Der Erlass sollte auch verkehrsfähige, aber wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll verwertbare Güter erfassen. Vor allem aber sollte keine Negativabgrenzung erfolgen, wann für Non-Food-Artikel kein Verlust der (vollständigen) Verkehrsfähigkeit eingetreten ist, da dies im Einzelfall zu unsachgerechten Ergebnissen führen kann. Vielmehr sollte ein positiv formulierter Ermessensspielraum eingeräumt werden und der Umfang der Wertminderungsgründe wirtschaftliche Erwägungen umfassen.

c. Höhe der Wertminderung

Zwar sieht der UStAE-E grundsätzlich auch den Ansatz einer Bemessungsgrundlage von 0 € vor. Allerdings ist die beispielhafte Aufzählung hierfür sehr eingeschränkt. Aber auch in der bereits zitierten Verfügung der OFD-Niedersachsen vom 22.12.2015 heißt es, dass wenn ein Unternehmer Waren spendet, die nicht mehr verkäuflich sind, der Wert „naturgemäß gegen 0 € tendieren“ wird. Zudem führt die unter Punkt b angeführte EuGH-Rechtsprechung, wonach die Wertentwicklung der zugewendeten Gegenstände zwischen ihrer Anschaffung und dem Zeitpunkt der Zuwendung zu berücksichtigen ist, unter Beachtung der ebenfalls unter Punkt b genannten wertbegründenden Tatsachen zu einem Restwert von 0 €.

Petition:

Der in der MwStSystRL vorgesehene Auslegungsspielraum sollte nicht zuletzt auch unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten, aber auch aus Gründen der Förderung nachhaltigen und verantwortungsbewussten Wirtschaftens, dahingehend genutzt werden, dass eine Gleichbehandlung zwischen Lebensmitteln und Non-Food-Artikeln hergestellt und nicht das Spenden bestimmter Produktgruppen systematisch umsatzsteuerlich benachteiligt wird. Um Missbrauch zu vermeiden und in Einklang mit den Empfehlungen des EU-MwSt-Ausschusses zu stehen, könnte danach differenziert werden, an welchen Empfänger die unentgeltliche Wertabgabe erfolgt und bei Spenden an gemeinnützige Einrichtungen eine großzügigere Herabsetzung der Bemessungsgrundlage auf 0 € gebilligt werden.

Grundsätzlich sollte die Minderung der Bemessungsgrundlage auf 0 € die Regel und nicht die Ausnahme darstellen. Sofern sich diese Herabsetzung im Einzelfall nicht vertreten lassen sollte, ist eine Festlegung eines bestimmten prozentualen Wertansatzes zu empfehlen. Diese dient der Rechtssicherheit und Vermeidung langwieriger Auseinandersetzungen in Betriebsprüfungen und schlussendlich hoher Umsatzsteuernachzahlungen inkl. Verzinsung, welche dem Anliegen der Sachspende nicht gerecht würden. Bei den nachfolgenden Beispielen für Anwendungsfälle einer Bemessungsgrundlage von 0 € in Abschnitt 10.6 Abs. 1a Satz 5 UStAE-E sollte ein ausdrücklicher Hinweis erfolgen, dass die Aufzählung nicht abschließend, sondern nur beispielhaft („z.B.“) gemeint ist. Sie sollte durch weitere Beispiele der „Einschränkung der Verkehrsfähigkeit“ erweitert werden (etwa mangelnde Verkaufsfähigkeit aufgrund Retouren, Saisonabhängigkeit, Überproduktion).

Zudem regen wir hilfsweise, wenn die Europarechtskonformität weiterhin in Zweifel stehen sollte, ausdrücklich an, die Chance einer auf Nachhaltigkeit ausgerichteten deutschen Ratspräsidentschaft für einen europäischen Impuls zu nutzen, dessen Ziel eine entsprechende Klarstellung der MwStSystRL sein sollte.

d. Fehlende Rechtssicherheit

Das Ziel, Rechtssicherheit für Spender zu schaffen, kann durch den beabsichtigten Erlass nur zu einem kleinen Teil erreicht werden. Dieser bindet – anders als eine mögliche gesetzliche Klarstellung – nur die Finanzverwaltung und Unsicherheiten über die Bemessungsgrundlage bleiben.

Petition:

Es sollte eine europarechtskonforme (s.o. Punkt 2) gesetzliche Regelung für die Minderung der Bemessungsgrundlage bei Sachspenden getroffen werden.

e. Reduzierter Verkauf keine Alternative zur Spende

Der explizit gemachte Vorschlag, die finanzielle Belastung einer Spende durch den Verkauf zu einem geringen symbolischen Wert zu reduzieren, ist keine Alternative. Er brächte in Hinblick auf § 20 Abs. 3 Ziffer 2 GWB (Verkauf unter Einstandspreis) erhebliche wettbewerbsrechtliche Probleme vor allem in wettbewerbsintensiven Branchen mit hoher Konzentration, wie gerade dem Sektor der Lebens- und Bedarfsmittel. Hinzu kommt, dass ein solches Vorgehen weder den gesellschaftlichen Vorstellungen von sozialem Engagement, noch den für den sozialen Sektor geschaffenen oder selbst verabredeten Standards zum Schutze seiner Seriosität national oder international entspricht.

Als Anhang ist beispielhaft das direkte Feedback von Unternehmerinnen und Unternehmern zu dem geplanten Erlass in der jetzigen Fassung beigefügt.

4. Fazit

Die Umsatzsteuer sollte nicht zum Hindernis für spendenwillige Unternehmer werden. Sowohl die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie als auch das deutsche Umsatzsteuerrecht lassen Auslegungsspielräume bei der Besteuerung von Spenden zu. Die Auslegung der gesetzlichen Regelungen sollte immer auch im Einklang mit dem gesellschaftlichen Zeitgeist stehen, um ein in sich konsistentes und von allen Bürgern akzeptierbares Rechtssystem zu schaffen.

Vor diesem Hintergrund sollte gesellschaftlich erwünschtes Verhalten innerhalb des möglichen Auslegungsrahmens nicht durch steuerliche Regelungen benachteiligt werden und somit eine Hürde für spendenwillige Unternehmer darstellen. Hierfür ist weder eine gesellschaftspolitische noch eine fiskalische Rechtfertigung zu finden, da im Alternativszenario, in dem der Unternehmer statt nicht mehr verkäufliche Waren zu spenden, diese vernichtet, ebenfalls kein Umsatzsteueraufkommen generiert werden könnte.

Zudem besteht kein Risiko eines steuerlichen Missbrauchs oder einer extensiven Anwendung, da kein Unternehmen etwas verschenkt, wenn es die Ware noch in irgendeiner Form entgeltlich abgeben kann. Um zu verhindern, dass rechtliche Zweifel bei der Anwendung des A 10.6. Abs. 1a UStAE-E die Unternehmen vom Spenden abhalten und sie stattdessen weiterhin Ware vernichten, bitten wir, den von uns unter Nr. 1 vorgeschlagenen Formulierungsvorschlag in Betracht zu ziehen.

- Anhang