




POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-

E-MAIL 

DATUM 23. Februar 2016

**- E-Mail-Verteiler U 1 -**

**- E-Mail-Verteiler U 2 -**

BETREFF **Umsatzsteuer;  
Unionsrechtskonforme Auslegung des § 10 Absatz 5 UStG;**

BEZUG BFH-Urteil vom 7. Oktober 2010, V R 4/10,  
BFH-Urteil vom 19. Juni 2011, XI R 8/09,  
BFH-Urteil vom 5. Juni 2014, XI R 44/12,

GZ **III C 2 - S 7208/11/10001**

DOK **2016/0119987**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

## **I. Deckelung der Bemessungsgrundlage auf marktübliches Entgelt**

Der EuGH (Urteil vom 29. Mai 1997, C-63/96, Skripalle, BStBl II S. 841) sowie nachfolgend der BFH (Urteile vom 8. Oktober 1997, XI R 8/86, BStBl II S. 840, vom 7. Oktober 2010, V R 4/10, BStBl 2016 II S. xxx, und vom 19. Juni 2011, XI R 8/09, BStBl 2016 II S. xxx) haben entschieden, dass die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG voraussetzt, dass die Gefahr von Steuerhinterziehung oder -umgehungen besteht. Hieran fehlt es im Ergebnis, wenn die Umsatzsteuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen an eine in § 10 Abs. 5 UStG benannte Person höher wäre als für vergleichbare Umsätze mit Endverbrauchern. Insoweit ist der Umsatz höchstens nach dem marktüblichen Entgelt zu bemessen. Mit dem KroatienAnpG zum 31. Juli 2014 wurde die von der Rechtsprechung vorgegebene Deckelung der Umsatzbesteuerung auf das marktübliche Entgelt in § 10 Abs. 5 UStG verankert. Die in diesem Zusammenhang stehenden BFH-Urteile vom 7. Oktober 2010, V R 4/10, und vom 19. Juni 2011, XI R 8/09, werden zeitgleich veröffentlicht. Im Nachfolgenden wird die aktuelle Verwaltungsauffassung in Abschnitt 10.7 Abs. 1 UStAE entsprechend angepasst.



## II. Grundsätze des BFH-Urteils vom 5. Juni 2014, XI R 44/12

Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils findet die Mindestbemessungsgrundlage bei Leistungen an einen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer jedenfalls dann keine Anwendung, wenn der vom Leistungsempfänger in Anspruch genommene Vorsteuerabzug keiner Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unterliegt. Zur Begründung führt der BFH aus, dass § 10 Abs. 5 UStG als abweichende nationale Sondermaßnahme zur Verhütung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen eng auszulegen ist und nur angewandt werden darf, soweit dies hierfür unbedingt erforderlich ist (Rz. 28).

## III. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Unter Bezugnahme auf die BFH-Urteile vom 7. Oktober 2010, V R 4/10, vom 19. Juni 2011, XI R 8/09, und vom 5. Juni 2014, XI R 44/12, und auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 16. Februar 2016 - III C 3 - S 7359/10/10003 (2016/0112341), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, in Abschnitt 10.7 wie folgt geändert:

1. Absatz 1 wird wie folgt geändert:

a) Satz 1 Nr. 1 wird wie folgt gefasst:

„Umsätze der in § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG genannten Vereinigungen an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder und Teilhaber oder diesen nahestehenden Personen (vgl. Beispiele 2 und 3);“

b) Die Sätze 4 und 5 und die nachfolgenden Beispiele werden wie folgt gefasst:

<sup>4</sup>Die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage setzt voraus, dass die Gefahr einer Steuerhinterziehung oder -umgehung besteht (vgl. BFH-Urteil vom 8. 10. 1997, XI R 8/86, BStBl II S. 840, und EuGH-Urteil vom 29. 5. 1997, C-63/96, Skripalle, BStBl II S. 841). <sup>5</sup>Hieran fehlt es, wenn das vereinbarte Entgelt dem marktüblichen Entgelt entspricht oder der Unternehmer seine Leistung in Höhe des marktüblichen Entgelts versteuert (vgl. BFH-Urteil vom 7. 10. 2010, V R 4/10, BStBl 2016 II S. XXX). <sup>6</sup>Insoweit ist der Umsatz höchstens nach dem marktüblichen Entgelt zu bemessen. <sup>7</sup>Marktübliches Entgelt ist der gesamte Betrag, den ein Leistungsempfänger an einen Unternehmer unter Berücksichtigung der Handelsstufe zahlen müsste, um die betreffende Leistung zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. <sup>8</sup>Dies gilt auch bei Dienstleistungen z.B. in Form der Überlassung von Leasingfahrzeugen an Arbeitnehmer. <sup>9</sup>Sonderkonditionen für besondere Gruppen von Kunden oder Sonderkonditionen für Mitarbeiter und Führungskräfte anderer Arbeitgeber haben daher keine Auswirkung auf das marktübliche Entgelt. <sup>10</sup>Das marktübliche Entgelt wird durch im Einzelfall gewährte Zuschüsse nicht gemindert. <sup>11</sup>Das Vorliegen und die Höhe eines die Mindestbemessungsgrundlage mindernden marktüblichen Entgelts ist vom Unternehmer darzulegen.

## Beispiel 1:

Fall	Vereinbartes Entgelt	Marktübliches Entgelt	Wert nach § 10 Abs. 4 UStG	Bemessungsgrundlage
1	10	20	15	15
2	12	10	15	12
3	12	12	15	12
4	10	12	15	12

## Beispiel 2:

<sup>1</sup>Eine KG überlässt einem ihrer Gesellschafter einen firmeneigenen Personenkraftwagen zur privaten Nutzung. <sup>2</sup>Sie belastet in der allgemeinen kaufmännischen Buchführung das Privatkonto des Gesellschafter im Kalenderjahr mit 2 400 €. <sup>3</sup>Der auf die private Nutzung des Pkw entfallende Anteil an den zum Vorsteuerabzug berechtigten Ausgaben (z.B. Anschaffungs- oder Herstellungskosten verteilt auf den maßgeblichen Berichtszeitraum nach § 15a UStG, Kraftstoff, Öl, Reparaturen) beträgt jedoch 3 600 €.

- a) <sup>1</sup>Die marktübliche Miete für den PKW beträgt 4 500 € für das Kalenderjahr.  
<sup>2</sup>Das vom Gesellschafter durch Belastung seines Privatkontos entrichtete Entgelt ist niedriger als die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG sowie als das marktübliche Entgelt. <sup>3</sup>Nach § 10 Abs. 5 Satz 1 1. Halbsatz UStG ist deshalb die PKW-Überlassung mit 3 600 € zu versteuern.
- b) <sup>1</sup>Die marktübliche Miete für den PKW beträgt 1 800 € für das Kalenderjahr.  
<sup>2</sup>Das vom Gesellschafter durch Belastung seines Privatkontos entrichtete Entgelt übersteigt zwar nicht die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG, jedoch das niedrigere marktübliche Entgelt. <sup>3</sup>Gemäß § 10 Abs. 5 Satz 2 UStG ist daher die Pkw-Überlassung mit dem vereinbarten Entgelt in Höhe von 2 400 € zu versteuern.
- c) <sup>1</sup>Die marktübliche Miete für den PKW beträgt 2 800 € für das Kalenderjahr.  
<sup>2</sup>Das marktübliche Entgelt bildet die Höchstgrenze für die Mindestbemessungsgrundlage. <sup>3</sup>Da das vereinbarte Entgelt unter dem marktüblichen Entgelt liegt, kommt gemäß § 10 Abs. 5 Satz 1 2. Halbsatz UStG das marktübliche Entgelt in Höhe von 2 800 € zum Ansatz.

## Beispiel 3:

<sup>1</sup>Ein Verein gestattet seinen Mitgliedern und auch Dritten die Benutzung seiner Vereinseinrichtungen gegen Entgelt. <sup>2</sup>Das von den Mitgliedern zu entrichtende Entgelt ist niedriger als das von Dritten zu zahlende Entgelt.

- a) <sup>1</sup>Der Verein ist nicht als gemeinnützig anerkannt.  
<sup>2</sup>Es ist zu prüfen, ob die bei der Überlassung der Vereinseinrichtungen entstandenen Ausgaben das vom Mitglied gezahlte Entgelt übersteigen. <sup>3</sup>Ist dies der Fall, sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG **grundsätzlich** die Ausgaben als Bemessungsgrundlage anzusetzen. <sup>4</sup>**Übersteigen die Ausgaben das von den Dritten zu zahlende Entgelt, ist dieses (marktübliche) Entgelt die Bemessungsgrundlage.** <sup>5</sup>**Bei einem Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage** erübrigt sich die Prüfung, ob ein Teil der Mitgliederbeiträge als Entgelt für Sonderleistungen anzusehen ist.
- b) <sup>1</sup>Der Verein ist als gemeinnützig anerkannt.  
<sup>2</sup>Mitglieder gemeinnütziger Vereine dürfen im Gegensatz zu Mitgliedern anderer Vereine nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln des Vereins erhalten. <sup>3</sup>Erbringt der Verein an seine Mitglieder Sonderleistungen gegen Entgelt, braucht aus Vereinfachungsgründen eine Ermittlung der Ausgaben **und ggf. des marktüblichen Entgelts**

erst dann vorgenommen zu werden, wenn die Entgelte offensichtlich nicht kostendeckend sind.“

2. Absatz 6 wird wie folgt gefasst:

„(6) <sup>1</sup>Der Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage steht nicht entgegen, dass über eine ordnungsgemäß **erbrachte Leistung** an einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer abgerechnet wird (vgl. BFH-Urteil vom 24. 1. 2008, V R 39/06, BStBl 2009 II S. 786). <sup>2</sup>**Die Mindestbemessungsgrundlage ist jedoch bei Leistungen an einen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer dann nicht anwendbar, wenn der vom Leistungsempfänger in Anspruch genommene Vorsteuerabzug keiner Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 5. 6. 2014, XI R 44/12, BStBl 2016 II S. XXX).** <sup>3</sup>Dies ist der Fall, wenn die bezogene Leistung der Art nach keinem Berichtigungstatbestand des § 15a UStG unterfällt. <sup>4</sup>Abnehmer, die ihre Vorsteuern nach Durchschnittssätzen entsprechend den Sonderregelungen nach §§ 23, 23a und 24 UStG ermitteln, sind keine zum vollen Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer.“

#### IV. Anwendung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.