

# Urteil vom 07. Oktober 2010, V R 4/10

## Beschränkte Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage

BFH V. Senat

UStG § 10, EWGRL 388/77 Art 6 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 27

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 09. Dezember 2009, Az: 6 K 4389/03

## Leitsätze

Die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 5 UStG setzt voraus, dass die Gefahr von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen besteht. Hieran fehlt es, wenn der Unternehmer von einer nahestehenden Person zwar ein niedrigeres als das marktübliche Entgelt verlangt, seine Leistung aber in Höhe des marktüblichen Entgelts versteuert .

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagter (Kläger) ist ein in der Rechtsform eines nichtrechtsfähigen Vereins bestehender Berufsverband i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes. Er unterhielt in gepachteten Baulichkeiten zwei Ferien- und Erholungsheime. Die Heime wurden durch Gewerkschaftsmitglieder und deren Familienangehörige gegen Entgelt genutzt. Sowohl der marktübliche Preis als auch die Selbstkosten überstiegen die von den Mitgliedern entrichteten "Halbpensionspreise" wie folgt:

|  |              |
|--|--------------|
| <b>2</b> Halbpensionspreis (Entgelt)       | 4.797.159 DM |
| Marktüblicher Preis                        | 5.249.691 DM |
| Selbstkosten                               | 8.100.148 DM |
| Differenz Entgelt/marktüblicher Preis      | 452.532 DM   |
| Differenz marktüblicher Preis/Selbstkosten | 2.850.457 DM |
- 3** Darüber hinaus betrieb der Kläger im Streitjahr "Bierstuben" in vier Schulungsheimen, in denen er Getränke und sonstige Kantinenwaren an Seminarteilnehmer zu nicht kostendeckenden Entgelten verkaufte. Entgelte und Kosten entstanden in folgender Höhe:

|   |              |
|---|--------------|
| <b>4</b> Entgelt                          | 815.270 DM   |
| Wareneinsatz                              | 432.353 DM   |
| Selbstkosten                              | 1.041.903 DM |
| Durch Entgelt nicht gedeckte Selbstkosten | 226.633 DM   |
- 5** Der Kläger ging davon aus, dass die von ihm in den Bierstuben verlangten Entgelte marktüblich gewesen seien, da die Bierstuben für die Allgemeinheit zugänglich waren.
- 6** In seiner Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr 1994 vom 31. Mai 1996 erfasste der Kläger die Umsätze in den

Ferien- und Erholungsheimen nicht nach dem Entgelt, sondern nach dem höheren marktüblichen Preis. Die Bierstubenumsätze versteuerte der Kläger nicht nach den Entgelten, sondern nach den höheren Selbstkosten.

- 7** Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging demgegenüber davon aus, dass die Umsätze aus dem Betrieb der beiden Ferien- und Erholungsheime um die Differenz zwischen dem von dem Kläger erklärten marktüblichen Entgelt und den Selbstkosten von 8.100.148 DM um 2.850.457 DM zu erhöhen seien und erhöhte die Umsatzsteuer 1994 mit Bescheid vom 16. Mai 1997 um 427.568 DM auf 1.575.268 DM.
- 8** Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein und beantragte im Einspruchsverfahren nach § 164 der Abgabenordnung (AO) --entgegen seiner Jahreserklärung--, die Bierstubenumsätze nur in Höhe der Entgelte anstelle der Selbstkosten zu erfassen. Einspruch und Antrag hatten keinen Erfolg.
- 9** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt und änderte den angefochtenen Steuerbescheid dahingehend, dass die Umsatzsteuer für das Streitjahr auf 1.523.387,38 DM herabgesetzt wurde. Das FA habe die Pensionsleistungen in den Ferien- und Erholungsheimen gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) zu Recht nach den hierfür angefallenen Kosten bemessen, zu denen auch die nicht vorsteuerbelasteten Aufwendungen gehörten. Eine Beschränkung auf ein marktübliches Entgelt komme nicht in Betracht, da der Kläger mit den Heimgästen kein marktübliches Entgelt vereinbart habe. Demgegenüber seien die Bierstubenumsätze nur in Höhe der Entgelte von 815.270 DM zu erfassen. Eine Anwendung der Mindestbemessungsgrundlagen nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 UStG sei nicht möglich, da der Kläger für die gelieferten Getränke und sonstigen Kantinenwaren als Wareneinsatz nur 432.353 DM aufgewendet habe, so dass der Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten die tatsächlichen Entgelte nicht überstiegen habe. Hieraus ergebe sich eine Minderung der für das Streitjahr festgesetzten Umsatzsteuer in Höhe von 33.995 DM. Im Hinblick auf einen in der Revision nicht mehr verfolgten Streitpunkt ergab sich eine weitere Minderung der Steuer um 17.886 DM.
- 10** Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 759 veröffentlicht.
- 11** Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen und formellen Rechts. Da die Umsätze in den Ferien- und Erholungsheimen im Fall der Unentgeltlichkeit zu einem Verwendungseigenverbrauch geführt hätten, seien bei Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage nur die vorsteuerbelasteten Kosten zu berücksichtigen. Diese seien niedriger als das marktübliche Entgelt. Eine höhere Bemessungsgrundlage als das marktübliche Entgelt ergebe sich aus § 10 Abs. 5 UStG nicht. Dabei komme es nicht darauf an, ob vom Leistungsempfänger ein marktübliches oder ein niedrigeres Entgelt verlangt werde.
- 12** Der Kläger beantragt,  
  
das Urteil des FG insoweit aufzuheben, als es seine Umsätze im Rahmen der Ferien- und Erholungsheime betrifft, und den Umsatzsteuerbescheid 1994 vom 16. Mai 1997 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 17. Oktober 2003 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf 534.721,71 € (= 1.045.824,76 DM) herabgesetzt wird.
- 13** Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen, das Urteil des FG insoweit aufzuheben, als das FG zum Nachteil des FA entschieden hat und die Klage insoweit abzuweisen.
- 14** Hinsichtlich der Heimumsätze liege kein Verwendungseigenverbrauch vor, da es sich bei den Ferien- und Erholungsheimen um hotelähnliche Einrichtungen gehandelt habe, so dass die Leistung nicht durch eine bloße Überlassung von Gegenständen geprägt worden sei. Dies ergebe sich bereits aus der Höhe der angefallenen Personalkosten. Da es sich um einen Dienstleistungseigenverbrauch handele, seien alle Kosten einzubeziehen, was der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) entspreche.
- 15** Zugleich rügt das FA mit der selbständigen Anschlussrevision, dass das FG der Klage im Hinblick auf die Bierstubenumsätze stattgegeben habe. Entgegen dem FG-Urteil handele es sich insoweit um sonstige Leistungen, die nach den die Entgelte übersteigenden Gesamtkosten von 1.041.903 DM zu bemessen seien.
- 16** Hiergegen beruft sich der Kläger auf das Vorliegen von Lieferungen nach dem im Streitjahr geltenden nationalen Recht.

# Entscheidungsgründe

II.

- 17** Auf die Revision des Klägers ist das Urteil des FG aufzuheben und der angefochtene Umsatzsteuerjahresbescheid für das Streitjahr dahingehend zu ändern, dass die dem Regelsteuersatz unterliegenden Umsätze aus dem Betrieb der Heime um 2.850.457 DM zu mindern sind. Demgegenüber hat die Klage hinsichtlich der Bierstubenumsätze keinen Erfolg. Die Anschlussrevision des FA ist deshalb im Ergebnis unbegründet.
- 18** Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Heimumsätze nach § 10 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 UStG mit einer höheren Bemessungsgrundlage anzusetzen sind als das marktübliche Entgelt. Entgegen der Auffassung des Klägers sind als Bemessungsgrundlage nicht nur die vorsteuerbelasteten Aufwendungen zu berücksichtigen. Auch bei den Bierstubenumsätzen sind als Bemessungsgrundlage nicht nur die vorsteuerbelasteten Kosten anzusetzen. Da die Sache spruchreif ist, kann der Senat selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19** 1. Die Heimumsätze sind in Höhe des marktüblichen Entgelts zu versteuern.
- 20** a) Nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG unterliegen entgeltliche Leistungen, die Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Gemeinschaften im Rahmen ihres Unternehmens an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder, Teilhaber oder diesen nahestehende Personen (nahestehende Personen) ausführen, der sog. Mindestbemessungsgrundlage. Gegenüber nahestehenden Personen wie den Mitgliedern des Klägers erfolgt die Besteuerung dann nicht auf der Grundlage des vereinbarten Entgelts, sondern nach den Bemessungsgrundlagen des § 10 Abs. 4 UStG.
- 21** Unionsrechtlich handelt es sich bei § 10 Abs. 5 UStG um eine Sondermaßnahme nach Art. 27 der Richtlinie 77/388/EWG. Auf diese Bestimmung gestützte Sondermaßnahmen zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen sind nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) eng auszulegen und dürfen von der Richtlinie 77/388/EWG nur insoweit abweichen, als dies für die Erreichung des Ziels, der Gefahr der Steuerhinterziehung oder -umgehung entgegen zu wirken, unbedingt erforderlich ist (EuGH-Urteil vom 29. Mai 1997 C-63/96, Skripalle, Slg. 1997, I-2847, BStBl II 1997, 841 Rdnrn. 24 f.). Eine derartige Gefahr besteht nicht, wenn sich aus objektiven Umständen ergibt, dass der Steuerpflichtige korrekt gehandelt hat. Eine Regelung, nach der bei einem Umsatz zwischen nahestehenden Personen die entstandenen Kosten die Besteuerungsgrundlage auch dann bilden, wenn das vereinbarte Entgelt dem marktüblichen Entgelt entspricht, aber offensichtlich niedriger ist als diese Kosten, beschränkt sich nicht auf die Einführung der Maßnahmen, die unbedingt erforderlich sind, um die Gefahr einer Steuerhinterziehung oder -umgehung zu verhüten und ist demnach durch Art. 27 der Richtlinie 77/388/EWG nicht gedeckt (EuGH-Urteil Skripalle in Slg. 1997, I-2847, BStBl II 1997, 841 Rdnr. 26). Dies ist bei der Anwendung des § 10 Abs. 5 UStG im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung dieser Vorschrift zu berücksichtigen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. Oktober 1997 XI R 8/86, BFHE 183, 314, BStBl II 1997, 840, unter II.1.).
- 22** b) Entgegen dem Urteil des FG ist der Umsatz nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG zumindest auch dann nach dem marktüblichen Entgelt zu bemessen, wenn der Unternehmer für die Leistung an die nahestehende Person zwar ein niedrigeres als das marktübliche Entgelt vereinbart hat, seine Leistung aber nach dem marktüblichen Entgelt versteuert. Es besteht dann keine Rechtfertigung für eine Besteuerung nach der das marktübliche Entgelt übersteigenden Bemessungsgrundlage des § 10 Abs. 4 UStG. Allgemein hat der EuGH in seinem Urteil Skripalle in Slg. 1997, I-2847, BStBl II 1997, 841 die Besteuerung nach einem höheren als dem mit der nahestehenden Person vereinbarten marktüblichen Entgelt zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen als nicht erforderlich angesehen. Eine Gefahr von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen besteht darüber hinaus auch dann nicht, wenn der Unternehmer --wie im Streitfall der Kläger-- von einer nahestehenden Person nur ein niedrigeres als das marktübliche Entgelt verlangt, seine Leistung aber in Höhe des marktüblichen Entgelts versteuert. Es kann dann durch die Vereinbarung eines unter dem marktüblichen Entgelt liegenden Preises nicht zu einer Gefahr von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen kommen. Dass der Kläger nach Abgabe der Steuererklärung beantragt hat, nach einem niedrigeren als dem marktüblichen Entgelt besteuert zu werden, vermag gleichfalls nicht die Gefahr einer Steuerhinterziehung oder -umgehung zu begründen.
- 23** c) Der weiter gehenden Auffassung des Klägers, die Heimumsätze nur in Höhe der nicht vorsteuerbelasteten Aufwendungen anstelle in Höhe des marktüblichen Entgelts zu bemessen, war nicht zu folgen.
- 24** aa) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG liegt Eigenverbrauch vor, wenn ein Unternehmer im Rahmen seines

Unternehmens sonstige Leistungen der in § 3 Abs. 9 UStG bezeichneten Art für Zwecke ausführt, die außerhalb des Unternehmens liegen. Beim Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG ist der Umsatz gemäß § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG nach den bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Kosten zu bemessen. Eine Beschränkung der Besteuerung auf Kosten, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, sieht diese Vorschrift nicht vor.

- 25** bb) Der Kläger kann sich für seine gegenteilige Auffassung nicht auf Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG berufen.
- 26** (1) Nach Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG werden den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt
- 27** "a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;
- b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke."
- 28** Nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG ist Besteuerungsgrundlage in den beiden Fällen des § 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung.
- 29** Hierzu hat der EuGH entschieden, dass Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG die Besteuerung der privaten Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, bei dessen Lieferung der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer abziehen konnte, ausschließt, soweit diese Verwendung Dienstleistungen umfasst, die der Steuerpflichtige von Dritten zur Erhaltung oder zum Gebrauch des Gegenstands ohne die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat und dass sich Steuerpflichtige hierauf vor den nationalen Gerichten berufen können (EuGH-Urteil vom 25. Mai 1993 C-193/91, Mohsche, Slg. 1993, I-2615, BStBl II 1993, 812, Leitsätze 1 und 2).
- 30** (2) Die Berufung des Klägers auf das Unionsrecht führt nicht dazu, dass nur vorsteuerbelastete Kosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.
- 31** (a) Bei der vom Kläger erbrachten Leistung handelt es sich nicht um die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands (Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG), sondern um die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen (Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG).
- 32** Die vom Kläger erbrachten Leistungen in den Ferien- und Erholungsheimen beschränkten sich nicht auf die bloße Überlassung von Räumen, sondern umfassten auch pensions- und hotelübliche Serviceleistungen wie Reinigung und Verpflegung. In seinen Ferien- und Erholungsheimen erbrachte der Kläger Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen zu einem im Voraus festgelegten "Halbpensionspreis". Danach beschränkten sich die vom Kläger erbrachten Leistungen nicht auf die Verwendung eines Unternehmensgegenstandes, wie bei der Überlassung einer Wohnung ohne weitere Dienstleistungselemente. Es handelte sich vielmehr um eine Vielzahl von Leistungen, die u.a. auch ein wesentliches Verpflegungselement enthielten.
- 33** (b) Für seine gegenteilige Auffassung kann sich der Kläger nicht auf das von ihm angeführte Senatsurteil vom 15. Januar 2009 V R 9/06 (BFHE 224, 166, BStBl II 2010, 433) berufen. Aus diesem Urteil folgt entgegen der Auffassung des Klägers nicht, dass Verpflegungsleistungen als Nebenleistung zu einer Nutzungsüberlassung anzusehen sind, sondern nur, dass die Verpflegung von Hotelgästen zu den traditionellen Aufgaben eines Hoteliers gehört, so dass es sich bei derartigen Verpflegungsleistungen um Nebenleistungen zur Hotelunterbringung handelt (BFH-Urteil in BFHE 224, 166, BStBl II 2010, 433, unter II.2.). Bloße Nutzungsüberlassung und Hotelunterbringung unterscheiden sich dabei durch die zusätzlichen Dienstleistungen, die zwar bei einer Hotelunterbringung vorliegen, nicht jedoch bei einer bloßen Nutzungsüberlassung, bei der der Empfänger der Nutzungsüberlassung z.B. für die Reinigung selbst zuständig ist.
- 34** (c) Handelt es sich somit um eine Leistung i.S. von Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG und nicht um eine Leistung nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG, kommt nach dem Wortlaut dieser Bestimmungen eine Beschränkung des Kostenansatzes auf vorsteuerbelastete Kosten nicht in Betracht. Denn nur Art. 6 Abs. 2 Buchst. a, nicht aber Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG sieht eine Einschränkung auf "die Verwendung eines ... Gegenstands ..., wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat" vor.

- 35** Hierin liegt entgegen der Auffassung des Klägers kein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerrechtlichen Neutralität, nach dem gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Leistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen. Es ist bereits nicht ersichtlich, aus welchen Gründen die nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. a und b der Richtlinie 77/388/EWG unterschiedlich zu behandelnden Arten unentgeltlicher Leistungen entgegen dieser gesetzlichen Differenzierung gleichartig sein oder sogar miteinander im Wettbewerb stehen sollten.
- 36** (d) Der Kläger kann sich für seine Auffassung auch nicht auf das von ihm zitierte BFH-Urteil vom 18. Dezember 1996 XI R 12/96 (BFHE 182, 395, BStBl II 1997, 374) berufen, das zu einer Vermietung ergangen ist und bei Unentgeltlichkeit den Fall der Verwendung nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG, nicht aber den der Dienstleistung nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG betrifft.
- 37** 2. Die Verfahrensrügen des Klägers greifen nicht durch.
- 38** a) Soweit das FG nach Auffassung des Klägers gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verstoßen habe, scheidet seine Rüge daran, dass der in der mündlichen Verhandlung fachkundig vertretene Kläger ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung vom 10. Dezember 2009 das Unterbleiben einer weiteren Sachaufklärung nicht gerügt hat, so dass von einem Rügeverzicht auszugehen ist.
- 39** Zur ordnungsgemäßen Rüge eines dahingehenden Verfahrensmangels hätte dargelegt werden müssen, weshalb in der mündlichen Verhandlung keine entsprechenden Beweisanträge gestellt wurden, da ein Verfahrensmangel nach § 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung nicht mehr erfolgreich geltend gemacht werden kann, wenn er eine Verfahrensvorschrift betrifft, auf deren Einhaltung die Prozessbeteiligten verzichten können und auch verzichten haben, indem sie ihre Verletzung nicht gerügt haben (z.B. BFH-Beschlüsse vom 22. Oktober 2009 V B 108/08, BFH/NV 2010, 170; vom 29. Oktober 2004 XI B 213/02, BFH/NV 2005, 566, m.w.N.). So ist es im Streitfall.
- 40** b) Soweit der Kläger eine fehlerhafte Beweiswürdigung durch das FG geltend macht, liegt kein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO, sondern eine Rüge der Verletzung materiellen Rechts vor. Entgegen der Auffassung des Klägers ist die Beweiswürdigung des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Auch wenn der Kläger höhere Löhne als andere Heimbetreiber bezahlt hat, konnte das FG davon ausgehen, dass hohe Personalkosten als Indiz für weitere Leistungen neben einer bloßen Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten anzusehen sind. Das FG hat insoweit auch nicht gegen seine Begründungspflicht (§ 96 Abs. 1 Satz 3 FGO) verstoßen.
- 41** 3. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die nach § 10 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 UStG anzusetzende Bemessungsgrundlage für die Umsätze in den Bierstuben hinter den hierfür vereinnahmten Entgelten zurückblieb. Selbst wenn man die in den Bierstuben erbrachten Umsätze aufgrund der im Streitjahr nach nationalem Recht bestehenden Rechtslage (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 und 3 UStG) als Lieferungen ansieht, sind diese Umsätze nach den Selbstkosten und nicht nach dem Wareneinsatz zu bemessen.
- 42** a) Nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG wurde im Streitjahr der Umsatz in den Fällen des Eigenverbrauchs i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG bei Entnahmen von Gegenständen aus dem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes bemessen.
- 43** b) Entgegen dem FG-Urteil kommt eine Bemessung nach dem Einkaufspreis nur in Betracht, wenn der entnommene dem eingekauften Gegenstand entspricht. Dies setzt voraus, dass sich die (im Streitfall verbilligte) Entnahme auf den Gegenstand in der Form des Wareneinkaufs bezieht. Das trifft auf die gastronomieähnlich in "Bierstuben" z.B. glasweise erfolgende Abgabe von Getränken, die zuvor in Flaschen oder Fässern erworben wurden, nicht zu. Selbst wenn diese Abgabe als Lieferung anzusehen wäre, ist die Entnahme nach den Selbstkosten, die die Kosten des Betriebs der Bierstube einschließt, zu bemessen. Gleiches gilt für die Abgabe von in Küchen zubereiteten Speisen.
- 44** c) Sind somit die Selbstkosten maßgeblich, sind bei deren Ermittlung auch die nicht vorsteuerbelasteten Aufwendungen zu berücksichtigen.
- 45** aa) Bei einer Beurteilung nach der im Streitjahr gemäß nationalem Recht bestehenden Rechtslage waren die in den Bierstuben ausgeführten Umsätze als Lieferungen zu behandeln, obwohl "Bierstubenumsätze" nach dem Unionsrecht als sonstige Leistungen anzusehen sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. November 1998 V R 20/98, BFHE 187, 340, BStBl II 1999, 326). Beruft sich der Kläger bei einer derartigen Abweichung nicht auf das Unionsrecht,

erfolgt auch die Bemessung dieser Umsätze nach nationalem Recht. Maßgeblich sind danach gemäß § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG die Kosten, ohne dass dabei eine Einschränkung auf vorsteuerbelastete Kosten erfolgt. Dass nach Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG bei Entnahmen --entgegen der im Streitjahr nach nationalem Recht bestehenden Rechtslage-- nur vorsteuerbelastete Bestandteile zu erfassen waren (BFH-Urteil vom 20. Dezember 2001 V R 8/98, BFHE 197, 347, BStBl II 2002, 557) ist insoweit unerheblich.

- 46** Nach der im Streitjahr gemäß nationalem Recht bestehenden Rechtslage ist daher bei der Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG von Entnahmen nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG auszugehen, die gemäß § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG mit den Selbstkosten ohne Einschränkung auf vorsteuerbelastete Kosten anzusetzen sind. Anhaltspunkte dafür, dass diese Kosten ein marktübliches Entgelt überstiegen, bestehen nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht.
- 47** bb) Im Übrigen würde auch die Anwendung des Unionsrechts das Klagebegehren nicht stützen, da die dann gebotene Einordnung der Bierstubenumsätze als unentgeltliche Erbringung einer Dienstleistung (und nicht als unentgeltliche Verwendung eines Gegenstandes) dazu führt, dass ebenso wie bei den Heimumsätzen alle Kosten und nicht nur die vorsteuerbelasteten Kosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wären (s. oben II.1.c).
- 48** 4. Die Sache ist spruchreif. Die Umsätze in den Ferien- und Erholungsheimen sind mit dem marktüblichen Entgelt anzusetzen und der angefochtene Umsatzsteuerbescheid vom 16. Mai 1997 mit der Maßgabe zu ändern, dass die dem Regelsteuersatz unterliegenden Umsätze um 2.850.457 DM gemindert werden. Im Übrigen hat die Revision des Klägers --auch soweit er die Änderung nach § 164 Abs. 2 AO begehrt (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 11. März 1999 V B 24/99, BFHE 188, 128, BStBl II 1999, 335, unter II.1.a)-- keinen Erfolg. Die Anschlussrevision des FA ist im Ergebnis unbegründet.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)