

# Urteil vom 13. Dezember 2018, V R 52/17

## Vorsteuerabzug und Margenbesteuerung bei Kaffeefahrten

ECLI:DE:BFH:2018:U.131218.VR52.17.0

BFH V. Senat

UStG § 25, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG § 12 Anl 1 Nr 33, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 6, EWGRL 388/77 Art 26, UStG § 15 Abs 1a Nr 1, UStG § 25, UStG § 25 Abs 4 S 1, UStG § 25 Abs 4 S 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG § 12 Anl 1 Nr 33, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 1, EStG § 4 Abs 7, EGV 1989/2004, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, KN Pos 2202 UPos 1000, KN Pos 2208, KN Pos 2106, UStG § 15 Abs 1a Nr 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 18. Januar 2017, Az: 5 K 303/14

## Leitsätze

1. § 25 Abs. 4 Satz 1 UStG steht dem Vorsteuerabzug bei unentgeltlich erbrachten Reiseleistungen nicht entgegen.
2. Das Vorsteuerabzugsverbot aufgrund der Verletzung einkommensteuerrechtlicher Aufzeichnungspflichten bei Geschenken gemäß § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG in seiner bis 18. Dezember 2006 geltenden Fassung war wegen Verstoßes gegen Art. 17 Abs. 2 und 6 der Richtlinie 77/388/EWG unionsrechtswidrig (Fortführung des BFH-Urteils vom 12. August 2004 V R 49/02, BFHE 207, 71, BStBl II 2004, 1090).

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19. Januar 2017 5 K 303/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

- I.
- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) veranstaltete in den Streitjahren 1997 bis 1999 Busfahrten mit dem Ziel des Warenabsatzes ("Kaffeefahrten"). Bei einer der dabei angebotenen Waren handelte es sich um eine als Kurpaket bezeichnete Wareneinstellung bestehend aus sog. Q-Ampullen und L-Ölkapseln, die die Klägerin mit dem ermäßigten Steuersatz versteuerte.
- 2 Im Rahmen einer Außenprüfung stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in Bezug auf die Busfahrten fest, dass es sich um Reiseleistungen nach § 25 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gehandelt habe, die Klägerin dabei aber "zur Ermittlung der Marge den vereinnahmten Fahrtgeldern die (nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden) Reiseleistungen (Buskosten) und die Kosten der Zugaben gegenübergestellt" habe. In Bezug auf das Kurpaket verwies das FA auf unverbindliche Zolltarifauskünfte der Oberfinanzdirektion (OFD) Hamburg vom 13. Juni 2003 und der Zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalt (ZPLA) Berlin (OFD Cottbus) vom 7. Juli 2003, nach denen dieses dem Regelsteuersatz unterläge. Die Klägerin verwies auf eine unverbindliche Zolltarifauskunft der ZPLA München vom 6. Juni 2008, nach der der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei. Letztere erkannte das FA nicht an, da sich diese Auskunft auf ein Produkt mit 8 % Zitronensäure beziehe, was im Widerspruch zur unverbindlichen Zolltarifauskunft der ZPLA Berlin vom 7. Juli 2003 stehe.
- 3 Gegen die Steueränderungsbescheide der Streitjahre legte die Klägerin Einspruch ein, der nur insoweit Erfolg hatte,

als das FA in der Einspruchsentscheidung von einer Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die L-Ölkapseln ausging.

- 4 Die hiergegen eingelegte Klage hatte keinen Erfolg. Nach dem Urteil des Finanzgerichts (FG) handelt es sich bei den Kaffeefahrten um Reiseleistungen nach § 25 UStG. Dem stehe das Ziel, den Warenverkauf bei Verkaufsveranstaltungen zu fördern, nicht entgegen. Die Reiseleistung sei keine Nebenleistung zur Warenlieferung. Der Anwendung des § 25 UStG stehe nicht entgegen, dass die Empfänger der Reiseleistungen keine oder nur geringe Geldbeträge aufgewendet haben, um an den Tagesausflügen teilzunehmen. § 25 UStG enthalte die Entgeltlichkeit nicht als Tatbestandsmerkmal. Anders als bei § 25a Abs. 1 UStG werde nicht auf § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG verwiesen. Bei Anwendung des § 25 UStG auch auf unentgeltliche Reiseleistungen sei der Klägerin in allen Streitjahren der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen über die Bustouren, Bewirtungen und Besichtigungen zu versagen. Sei bei einer negativen Marge die Summe der für Reisevorleistungen aufgewendeten Beträge höher als die Summe der Umsatzerlöse habe dies nur zur Folge, dass keine Umsatzsteuer anfalle. Es lägen auch keine Eigenleistungen vor, die der Margenermittlung entgegenstehen. Die Klägerin sei auch dann nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn § 25 UStG nicht anzuwenden sei, da der Vorsteuerabzug dann an § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) scheitere. Diese Regelung sei auch dann anzuwenden, wenn die Voraussetzungen für eine Entnahmebesteuerung nicht vorlägen. Es handele sich um Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, für die die Klägerin Aufwendungen getätigt habe, die mangels Erfüllung der Aufzeichnungspflicht gemäß § 4 Abs. 7 EStG nicht als Betriebsausgaben abziehbar seien. Der von der Klägerin verfolgte Zweck, aus dem Wohlwollen des Bedachten Vorteile für den eigenen Betrieb zu ziehen, stehe der Unentgeltlichkeit der Zuwendung nicht entgegen. Die Tagesausflüge seien den Teilnehmern im Hinblick auf die Verkaufsveranstaltungen zugewendet worden. Hierdurch sollte erreicht werden, dass möglichst viele Personen an den Verkaufsveranstaltungen teilnahmen und es zu möglichst vielen Verkäufen kam. Die Tagesausflüge seien typische Zweckgeschenke im Vorfeld von Geschäftsabschlüssen gewesen. Die Teilnahme an den Verkaufsveranstaltungen sei keine Gegenleistung für die Gewährung des Tagesausflugs gewesen. Denn die Verkaufsveranstaltungen seien Bestandteil des zugewendeten Tagesausflugs gewesen und minderten allenfalls dessen Wert. Etwaige Käufe von Waren bei den Verkaufsveranstaltungen seien ebenfalls keine Gegenleistung des Teilnehmers für die Gewährung des Tagesausflugs gewesen. Aus Sicht sowohl des Teilnehmers eines Tagesausflugs als auch der Klägerin habe es sich bei jedem Warenkauf um ein selbständig neben dem Tagesausflug stehendes entgeltliches Rechtsgeschäft gehandelt, bei dem ein Austauschverhältnis nur zwischen der jeweils gekauften Ware und dem dafür hingegebenen Geld vorgelegen habe.
- 5 Die Q-Ampullen seien nicht als in flüssiger Form vertriebenes Nahrungsergänzungsmittel in die Pos. 2106 der Kombinierten Nomenklatur (KN) einzureihen mit der Folge einer Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 33 der Anlage, sondern ein anderes Getränk nach Pos. 2208 KN. Die Q-Ampullen wiesen auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) die Eigenschaften eines Getränks auf, da sie in flüssiger Form in Trinkfläschchen vertrieben worden seien, als Nahrungsergänzungsmittel gekennzeichnet und unmittelbar zum Trinken geeignet gewesen seien. Unerheblich sei, dass sie nach den Empfehlungen des Herstellers nur in kleinen Mengen oder mit einer bestimmten Menge Wasser einzunehmen seien. Entscheidend sei allein die Darreichung in trinkbarer Form. Unerheblich sei, ob das Getränk nur in verdünnter Form eingenommen werden solle oder könne. Selbst wenn die Q-Ampullen 8 % Zitronensäure enthalten sollten, wären sie trotzdem als Getränk i.S. des Kap. 22 KN anzusehen. Entscheidend sei allein die Darreichung in trinkbarer Form unabhängig davon, ob das Getränk nur in verdünnter Form eingenommen werden solle. Dieses Beschaffenheitsmerkmal könne als wahr unterstellt werden. Daher sei der einheitliche Kaufpreis für die Wareneinstellung aufzuteilen.
- 6 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Sie rügt die Verletzung materiellen Rechts. Sie sei aus den von den Busunternehmern bezogenen Leistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt, da es sich um Leistungsbezüge für ihr Unternehmen gehandelt habe. Ihr Vorsteuerabzug sei weder nach § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen noch sei eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG durchzuführen. Der Bustransport sei kein Geschenk. Eine Gegenleistung der Fahrtenteilnehmer ergebe sich aus ihrer Bereitschaft, Produkte zu kaufen. Die Wertgrenze nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG sei nicht überschritten worden. Dies hätte das FG prüfen müssen. Ein Vorsteuerabzugsverbot wegen eines Verstoßes gegen die Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG sei ebenso unionsrechtswidrig wie ein Abzugsverbot für Geschenke mit streng geschäftlichem Charakter. Die unionsrechtliche "Standstill-Klausel" legitimiere auf der Grundlage der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) § 15 Abs. 1a UStG nicht. Der Vorsteuerabzug sei auch nicht nach § 25 Abs. 4 Satz 1 UStG ausgeschlossen. Insoweit trägt sie zunächst vor, dass sie kein Entgelt für Busfahrt und Verpflegung erhalten habe. Eine Reiseleistung liege nicht bei Unentgeltlichkeit vor. § 25 UStG enthalte nur Sonderregelungen zur

Leistungseinheit, zur Ortsbestimmung und zur Besteuerungstechnik, weiche aber nicht vom Erfordernis der Entgeltlichkeit ab. Eine Anwendung auf unentgeltliche Leistungen verstoße gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Nach ihrem Geschäftsmodell seien die Tagesfahrten keine Reiseleistungen.

- 7** Q-Ampullen seien eine Lebensmittelzubereitung nach Pos. 2106 KN und damit steuerermäßigt, nicht aber ein Getränk, da sie aufgrund ihres Zitronensäuregehalts von 8 % nicht unmittelbar trinkbar seien, wie sich auch aus einer Tarifierungsverordnung ergebe. Dem Durchschnittsverbraucher sei es aus gesundheitlichen oder geschmacklichen Gründen unmöglich, den Inhalt der Ampullen unmittelbar und ohne Verdünnung zu trinken. Daher liege nach der BFH-Rechtsprechung kein Getränk vor. Die Einreihung habe daher in Pos. 2106 KN zu erfolgen.
- 8** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die geänderten Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 1999 vom 20. November 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung, zugegangen am 29. Oktober 2014 dahingehend zu ändern, dass die Vorsteuerbeträge aus den Busleistungen voll abziehbar sind, und dass die in 1998 und 1999 ausgeführten Lieferungen des Kurpakets nach dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern sind.
- 9** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10** Aus Verbrauchersicht lägen Reiseleistungen vor. Die Busfahrten seien entgeltlich erfolgt. Die Außenprüfung habe für ein Jahr bei der Margenbesteuerung Fahrtgelder berücksichtigt. Eine Unentgeltlichkeit habe nur in späteren Jahren vorgelegen. Das FG habe sein Urteil nur darauf gestützt, dass die Aufwendung keiner oder nur geringer Geldbeträge der Anwendung der Margenbesteuerung nicht entgegenstehe. Unabhängig hiervon sei § 25 UStG auch auf unentgeltlich erbrachte Reiseleistungen anzuwenden. Eine Marge gehöre nicht zu den tatbestandlichen Erfordernissen. Bei unentgeltlichen Reiseleistungen sei es § 25 UStG immanent, dass eine negative Marge mit einer zu berücksichtigenden Bemessungsgrundlage von 0 € entstehe. Nur bei einer positiven Marge lägen Umsätze vor, die der Besteuerung zugrunde zu legen seien. Im Übrigen handele es sich um Geschenke, wofür der Vorsteuerabzug nicht in Anspruch genommen werden könne. Im Hinblick auf die bei § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG maßgebliche Freigrenze trage die Klägerin die Feststellungslast. § 15 Abs. 1a UStG verstoße nicht gegen das Unionsrecht, da es eine entsprechende Besteuerung als Eigenverbrauch bereits im UStG 1973 gegeben habe. Gegen den Vorsteuerausschluss für Geschenke i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG bestünden daher keine Bedenken, wie der BFH auch schon bei Aufwendungen für Segelyachten und Motoryachten i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG entschieden habe. Die Mitgliedstaaten seien nach der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) wie auch zuvor nach der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Richtlinie 77/388/EWG) berechtigt, alle Ausschlüsse beizubehalten, ohne dass es darauf ankomme, ob sich diese auf Ausgaben beziehen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben. Zu berücksichtigen sei auch die Rechtsprechung des EuGH und des BFH. Aus der unverbindlichen Zoltarifauskunft der ZPLA Berlin ergebe sich kein Hinweis auf Zitronensäure als Inhaltsstoff der Q-Ampullen. Es handele sich um eine unmittelbar trinkbare Flüssigkeit. Nach der BFH-Rechtsprechung komme es nur auf die unmittelbare Eignung zum menschlichem Genuss an. Die Empfehlung einer verdünnten Einnahme sei unerheblich.
- 11** Im Hinblick auf die Revisionserwiderung hat die Klägerin ihren Vortrag dahingehend geändert, dass früher Fahrtgelder von 9,90 DM bis 19,90 DM vereinnahmt worden seien. Sie habe auf Betreiben der Außenprüfung die Fahrtgelder aufgeteilt. Soweit Fahrtteilnehmer Zugabeartikel erhalten hätten, seien die Fahrtgelder teilweise als Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung und teilweise als Entgelt für die Verkaufsfahrt behandelt worden. Als Lieferentgelt habe eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestanden, als Fahrtentgelt wegen § 25 Abs. 4 UStG nicht. Soweit die Aufwendungen für die Busfahrten die (anteiligen) Fahrtgelder überschritten hätten, bestehe die allgemeine Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung). Das FG ist zu Unrecht davon

ausgegangen, dass unentgeltlich erbrachte Reiseleistungen nach § 25 Abs. 4 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Das FG hat ebenso unzutreffend den Vorsteuerabzug aus Geschenken verneint, wenn einkommensteuerrechtliche Aufzeichnungspflichten nicht beachtet werden. Schließlich hat das FG zu Unrecht die Steuersatzermäßigung für die Q-Ampullen versagt. Die Sache ist nicht spruchreif. Im zweiten Rechtsgang sind Feststellungen zur Frage zu treffen, ob und ggf. inwieweit die Klägerin unentgeltliche Reiseleistungen erbracht hat. Weiter ist die Zusammensetzung der Q-Ampullen aufzuklären.

- 13** 1. Das FG hat den Vorsteuerabzug unzutreffend verneint.
- 14** a) § 25 Abs. 4 Satz 1 UStG steht dem Vorsteuerabzug bei unentgeltlich erbrachten Reiseleistungen nicht entgegen.
- 15** aa) § 25 UStG gilt für Reiseleistungen eines Unternehmers, die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt (§ 25 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die Leistung des Unternehmers ist als sonstige Leistung anzusehen (§ 25 Abs. 1 Satz 2 UStG). Die sonstige Leistung bemisst sich nach dem Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet (§ 25 Abs. 3 Satz 1 UStG). Abweichend von § 15 Abs. 1 UStG ist der Unternehmer nicht berechtigt, die ihm für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten sowie die nach § 13b UStG geschuldeten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen (§ 25 Abs. 4 Satz 1 UStG). Unionsrechtlich beruhte dies vor Inkrafttreten der MwStSystRL auf Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG.
- 16** bb) § 25 Abs. 4 Satz 1 UStG steht dem Vorsteuerabzug bei einer unentgeltlich erbrachten Reiseleistung nicht entgegen.
- 17** (1) Bei § 25 UStG handelt es sich um eine der "Sonderregelungen", wie sich aus der Überschrift zum Sechsten Abschnitt des UStG ergibt. Diese Sonderregelungen ersetzen nicht die Voraussetzungen der §§ 1 ff. UStG, aus denen sich entsprechend der Überschrift zum Ersten Abschnitt des UStG der Steuergegenstand und der Geltungsbereich des Gesetzes ergeben, sondern setzen eine nach den § 1 ff. UStG im Inland steuerbare Leistung voraus. Gleiches gilt für die Systematik nach der Richtlinie 77/388/EWG. Daher ist § 25 UStG nur auf "gegen Entgelt" i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erbrachte Reiseleistungen anzuwenden. Die Sonderregelung ist somit nur auf danach steuerbare Reiseleistungen anzuwenden. Bestätigt wird dies durch die Bemessung der Reiseleistung, die sich gemäß § 25 Abs. 3 Satz 1 UStG unter Berücksichtigung der Aufwendungen des Leistungsempfängers der Reiseleistung bestimmt.
- 18** Entgegen der Auffassung des FA kann aus dem Einleitungssatz von § 25a Abs. 1 UStG, wonach die Differenzbesteuerung für "die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 von beweglichen körperlichen Gegenständen gilt", nicht geschlossen werden, dass es für die anderen Vorschriften der §§ 23 ff. UStG nicht auf die Grundregelung zur Steuerbarkeit ankommt.
- 19** (2) Ebenso ist es nach dem Unionsrecht. Nach Art. 26 Abs. 2 Satz 3 der Richtlinie 77/388/EWG gilt als Besteuerungsgrundlage die Marge des Reisebüros als zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro durch die Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugutekommen. Aus dem Erfordernis der Marge folgt, dass es sich sowohl auf der Eingangs- als auch auf der Ausgangsseite um gegen Entgelt erbrachte Leistungen handeln muss.
- 20** (3) Im Übrigen geht auch die Finanzverwaltung davon aus, dass Reisen, die nicht gegen Entgelt und auch nicht als unentgeltliche Wertabgabe an Betriebsangehörige weitergegeben werden, sondern z.B. als Kundengeschenk im Unternehmen verwendet werden, keine Reiseleistungen nach § 25 UStG sind (Abschn. 25.3 Abs. 5 Nr. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserrlasses).
- 21** b) Rechtsfehlerhaft hat das FG zudem die Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund der Verletzung der einkommensteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten bei Geschenken angenommen.
- 22** aa) Dabei hat das FG den Vorsteuerabzug für die Streitjahre bis einschließlich 31. März 1999 auf der Grundlage einer in diesem Zeitraum nicht geltenden Vorschrift versagt, wobei dies auch nicht aus anderen Gründen zutreffend ist.
- 23** (1) Der vom FG für die Versagung des Vorsteuerabzugs zusätzlich angeführte § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG ordnete bei seinem Inkrafttreten an, dass Vorsteuerbeträge aus "Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7, Abs. 7 oder des § 12 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes gilt" nicht abziehbar sind. § 15 Abs. 1a UStG

ist durch Art. 7 Nr. 11 Buchst. b des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (BGBl I 1999, 402) mit Wirkung vom 1. April 1999 in das UStG eingefügt worden. Wie der erkennende Senat bereits entschieden hat, ist § 15 Abs. 1a UStG nicht mit Rückwirkung auf Besteuerungszeiträume vor seinem Inkrafttreten anzuwenden (BFH-Urteil vom 12. August 2004 V R 49/02, BFHE 207, 71, BStBl II 2004, 1090, unter II.2.).

- 24** (2) Eine dem Abzugsverbot ähnliche Wirkung ergibt sich zwar aus anderen bis zum 31. März 1999 geltenden Rechtsvorschriften. Diese sind aber unionsrechtswidrig und daher nicht zu Lasten der Klägerin anzuwenden.
- 25** (a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG in seiner bis zum 31. März 1999 geltenden Fassung lag sog. Eigenverbrauch vor, wenn ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens Aufwendungen tätigte, die unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 7 oder Abs. 7 oder § 12 Nr. 1 EStG fallen.
- 26** Nach § 4 Abs. 7 Satz 1 EStG sind Aufwendungen i.S. des Abs. 5 Nr. 1 bis 5 und 7 einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. Soweit diese Aufwendungen nicht bereits nach Abs. 5 vom Abzug ausgeschlossen sind, dürfen sie bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie nach Satz 1 besonders aufgezeichnet sind (§ 4 Abs. 7 Satz 2 EStG).
- 27** (b) § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG in seiner bis zum 31. März 1999 geltenden Fassung i.V.m. § 4 Abs. 7 Satz 2 EStG wirkte wie eine Einschränkung des Vorsteuerabzugs und ist als Einschränkung des Vorsteuerabzugs wegen nicht eingehaltener Formvorschriften für den Nachweis für Betriebsausgaben im Ertragsteuerrecht unionsrechtswidrig, wie der erkennende Senat bereits ausdrücklich entschieden hat. Danach sieht Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG ein derartiges Abzugsverbot, das auch nicht als Sondermaßnahme nach Art. 27 der Richtlinie 77/388/EWG anzusehen ist, nicht vor (BFH-Urteil in BFHE 207, 71, BStBl II 2004, 1090, Leitsatz und unter II.3.b).
- 28** Damit hat der erkennende Senat auch entschieden, dass für § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG in seiner bis zum 31. März 1999 geltenden Fassung i.V.m. § 4 Abs. 7 Satz 2 EStG keine Grundlage in Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG besteht. Zwar waren die Mitgliedstaaten danach berechtigt, Vorsteuerauschlüsse für Aufwendungen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen, beizubehalten. Dies rechtfertigt aber nur ein Abzugsverbot bei Aufwendungen für Geschenke, nicht aber auch ein Abzugsverbot für die Verletzung einkommensteuerrechtlicher Aufzeichnungspflichten bei Geschenken.
- 29** (c) Die hiergegen gerichteten Einwendungen des FA, das eine Unionsrechtswidrigkeit in Abrede stellt, da die Besteuerung des Eigenverbrauchs aufgrund der Verletzung einkommensteuerrechtlicher Aufzeichnungspflichten für Geschenke bereits vor dem Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG Bestandteil des UStG 1973 gewesen sei, greifen nicht durch.
- 30** (aa) Zwar weist das FA zu Recht darauf hin, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 176 Abs. 2 MwStSystRL (ebenso zuvor Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG) bis zu einer weitergehenden unionsrechtlichen Harmonisierung alle Ausschlüsse beibehalten können, die am 1. Januar 1979 vorgesehen waren. Dies setzt aber voraus, dass die Ausschlüsse, die die Mitgliedstaaten beibehalten dürfen, nach der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (Amtsblatt 1967, Nr. 71, S. 1303, im Folgenden: Richtlinie 67/228/EWG), die der Richtlinie 77/388/EWG vorausging, rechtmäßig waren (EuGH-Urteil Oasis East vom 30. September 2010 C-395/09, EU:C:2010:570, Rz 21). Die für die Mitgliedstaaten dabei bestehende Ermächtigung ist zudem eng auszulegen (EuGH-Urteil Oasis East, EU:C:2010:570, Rz 24; ebenso PARAT Automotive Cabrio vom 23. April 2009 C-74/08, EU:C:2009:261, Rz 23; X Holding und Oracle Nederland vom 15. April 2010 C-538/08 und C-33/09, EU:C:2010:192, Rz 43, und Dankowski vom 22. Dezember 2010 C-438/09, EU:C:2010:818, Rz 42).
- 31** (bb) Nach Art. 11 Abs. 4 der Richtlinie 67/228/EWG konnten bestimmte Gegenstände und bestimmte Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden, und zwar insbesondere die Gegenstände und Dienstleistungen, die ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können. Dies rechtfertigt die Beibehaltung eines Vorsteuerauschlusses für "Werbebeschenke" oder "andere Zuwendungen" (EuGH-Urteil X Holding und Oracle Nederland, EU:C:2010:192, Rz 57). Dementsprechend hat auch der erkennende Senat den Vorsteuerauschluss gemäß § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG für Aufwendungen für Segelyachten und Motoryachten als von der sog. Stillhalteklausele des Art. 176 MwStSystRL umfasst angesehen (BFH-Urteil vom 21. Mai 2014 V R 34/13, BFHE 246, 232, BStBl II 2014, 914, Leitsatz 1).

- 32** (cc) Bei der gebotenen engen Auslegung ist aber zwischen dem Geschenk i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG und der Verletzung der einkommensteuerrechtlichen Aufzeichnungspflicht hierfür nach § 4 Abs. 7 EStG zu unterscheiden. Ein umsatzsteuerrechtlicher Vorsteuerauschluss ist nur im Hinblick auf die materiell-rechtlich tatsächlich für Geschenke angefallenen Aufwendungen, nicht aber auch für die Verletzung von formellen Aufzeichnungspflichten zulässig.
- 33** bb) Bei Annahme unentgeltlich erbrachter Reiseleistungen bestand auch für den Zeitraum ab 1. April 1999 kein Abzugsverbot. Denn das Vorsteuerabzugsverbot aufgrund der Verletzung einkommensteuerrechtlicher Aufzeichnungspflichten bei Geschenken gemäß § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG in seiner Fassung vor Änderung durch Art. 7 Nr. 8 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 des Jahressteuergesetzes (JStG) 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) mit Wirkung ab 19. Dezember 2006 war wegen Verstoßes gegen Art. 17 Abs. 2 und 6 der Richtlinie 77/388/EWG unionsrechtswidrig.
- 34** (1) Nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 7 Satz 2 EStG waren Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen für die § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG bezeichneten Geschenke nicht abziehbar. Wie der erkennende Senat bereits zu § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG in seiner bis zum 31. März 1999 i.V.m. § 4 Abs. 7 Satz 2 EStG entschieden hat, ist diese Einschränkung des Vorsteuerabzugs wegen nicht eingehaltener Formvorschriften für den Nachweis für Betriebsausgaben im Ertragsteuerrecht unionsrechtswidrig (BFH-Urteil in BFHE 207, 71, BStBl II 2004, 1090). Dies gilt ebenso für § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 7 Satz 2 EStG. Es bestehen keine Sachgründe, die diese Regelung in unionsrechtlicher Hinsicht im Gegensatz zur früheren Rechtslage legitimieren könnten.
- 35** (2) Bestätigt wird dies durch die Streichung der Verweisung in § 15 Abs. 1a auf § 4 Abs. 7 UStG, die sich nunmehr nur noch auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 EStG bezieht (vgl. Art. 7 Nr. 8 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 JStG 2007). Nach der amtlichen Gesetzesbegründung beruhte die Streichung der Verweisung in § 15 Abs. 1a UStG auf § 4 Abs. 7 EStG auf dem Senatsurteil in BFHE 207, 71, BStBl II 2004, 1090, wonach "die Einschränkung des Vorsteuerabzugs wegen nicht eingehaltener ertragsteuerlicher Formvorschriften für den Nachweis als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 7 EStG)" mit Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie nicht zu vereinbaren ist. Für den Vorsteuerabzug gelten die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG; die bisher in § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG enthaltene Einschränkung ist aufzuheben" (BRDrucks 622/06, S. 131).
- 36** c) Danach ist das Urteil des FG aufzuheben. Das FG hat seiner Entscheidung zugrunde gelegt, dass die Empfänger der Reiseleistungen keine oder nur geringe Geldbeträge aufgewendet haben, um an den Tagesausflügen teilzunehmen. Zwar haben die Beteiligten im Revisionsverfahren übereinstimmend vorgetragen, dass die Klägerin für die Busfahrten von den Teilnehmern Fahrtgelder vereinnahmt habe, die das FG in seinem Urteil zwar auch erwähnt, zu denen es aber keine näheren Feststellungen getroffen hat, so dass der erkennende Senat diese Fahrtgelder nicht zum Gegenstand einer abschließenden Entscheidung machen kann. Zu klären ist dabei insbesondere, in welchen Zeiträumen und in welcher Höhe Fahrtgelder gezahlt wurden. Im Übrigen weist der Senat vorsorglich auf Folgendes hin:
- 37** aa) Sollten keine Fahrtgelder vorliegen, kommt eine Versagung des Vorsteuerabzugs nach § 25 Abs. 4 Satz 1 UStG nicht in Betracht (s.oben II.1.a bb). Ebenso wenig scheidet der Vorsteuerabzug an einer Verletzung der einkommensteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG oder ist im Hinblick hierauf durch die Annahme eines Eigenverbrauchs zu kompensieren (s.oben II.1.b). Es ist dann aber zu prüfen, ob die Ermöglichung der Teilnahme an den Busfahrten zu einem Geschenk nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG führt und das materielle Vorliegen eines Geschenks --ohne dass es auf die Aufzeichnungspflichten ankommt-- zu einem Vorsteuerabzugsverbot oder einem Eigenverbrauch führt.
- 38** bb) Liegen Fahrtgelder vor, ist zu entscheiden, ob diese entsprechend dem Vortrag der Beteiligten im Revisionsverfahren anteilig den Busfahrten und anteilig der --u.U. unentgeltlichen-- Abgabe von "Zugabeartikeln" zugeordnet werden können. Nach dem bisherigen Sachstand spricht wenig für eine derartige Aufteilung, die möglicherweise auf der Erwägung beruhte, für die Zugabeartikel die Annahme eines Geschenks nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG zu vermeiden.
- 39** Demgegenüber dürfte davon auszugehen sein, dass die Fahrtgelder vollständig in die Margenbesteuerung für die dann entgeltlichen Reiseleistungen einzubeziehen sind. Es ist dann für die Abgabe der Zugabeartikel das Vorliegen eines Geschenks nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG mit der Folge eines Vorsteuerauschlusses oder eines Eigenverbrauches zu prüfen.
- 40** Sollte sich trotz der vollständigen Erfassung der Fahrtgelder bei den Reiseleistungen eine negative Marge ergeben,

hat das FG weiter zu prüfen, ob die Einbeziehung der vollständigen Aufwendungen für die Busfahrten in die Margenbesteuerung, die nur zu einer Vereinfachung führen soll (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21. November 2013 V R 11/11, BFHE 244, 111, unter II.2.a), gerechtfertigt ist. Es ist dann zu entscheiden, ob diese Aufwendungen nur in Höhe der Fahrtgelder in die Margenbesteuerung einzubeziehen sind, so dass weitergehende Aufwendungen aufgrund eines unmittelbaren und direkten Zusammenhangs mit der steuerpflichtigen Liefertätigkeit der Klägerin zum Vorsteuerabzug berechtigten, um so ein der Regelbesteuerung dem Grunde nach entsprechendes Ergebnis zu erzielen.

- 41** 2. Das FG hat ebenso rechtsfehlerhaft die Steuersatzermäßigung versagt. Auch deshalb ist das Urteil des FG aufzuheben und an das FG zurückzuverweisen.
- 42** a) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 33 der Anlage erfasst die Steuersatzermäßigung die Lieferung verschiedener Lebensmittelzubereitungen i.S. von Kap. 21 KN. Die Steuersatzermäßigung ist daher nicht anwendbar, wenn es sich bei dem gelieferten Gegenstand zolltarifrechtlich um ein Getränk handelt, da die Anlage zum UStG hierauf nicht verweist.
- 43** aa) Zu den nicht steuersatzbegünstigten Getränken der Pos. 22 KN gehören nach der Rechtsprechung des BFH alle zum menschlichen Genuss geeigneten und bestimmten Flüssigkeiten, soweit sie nicht von einer anderen spezifischen Einteilung erfasst werden. Maßgeblich sind objektive Kriterien, ohne dass es auf die Art und Weise der Einnahme, die eingenommene Menge oder die besonderen Zwecke ankommt, denen die verschiedenen Arten genießbarer Flüssigkeiten dienen können. Ein Erzeugnis ist nur dann als nicht trinkbar anzusehen, wenn es jedem Durchschnittsverbraucher unmöglich wäre --aus gesundheitlichen oder geschmacklichen Gründen-- das Erzeugnis unmittelbar, ohne Verdünnung oder sonstige Beigabe zu trinken (BFH-Urteil vom 30. März 2010 VII R 35/09, BFHE 229, 399, BStBl II 2011, 74, unter II.1.a, m.w.N. zur Rechtsprechung von EuGH und BFH). Maßgeblich ist, ob ein unmittelbarer, unverdünnter Verzehr ausgeschlossen ist (BFH-Urteil in BFHE 229, 399, BStBl II 2011, 74, unter II.1.b). Der BFH hat auch in seiner weiteren Rechtsprechung darauf abgestellt, ob z.B. geschmacksneutrale Produkte trinkbar sind oder ob es jedem Durchschnittsverbraucher aus geschmacklichen Gründen unmöglich wäre, diese unmittelbar zu trinken (BFH-Beschluss vom 24. September 2014 VII R 54/11, BFHE 247, 378, BStBl II 2015, 169, unter II.1.).
- 44** bb) Im Streitfall hat es das FG erstinstanzlich als wahr unterstellt, dass in den Q-Ampullen 8 % Zitronensäure enthalten war. Damit stellt sich die von der Klägerin bereits erstinstanzlich aufgeworfene und in der Revision zutreffend wiederholte Frage, ob das streitgegenständliche Erzeugnis trinkbar ist oder es i.S. der BFH-Rechtsprechung jedem Durchschnittsverbraucher unmöglich ist --aus gesundheitlichen oder geschmacklichen Gründen-- das Erzeugnis unmittelbar, ohne Verdünnung oder sonstige Beigabe zu trinken.
- 45** Wie sich aus der Verordnung (EG) Nr. 1989/2004 der Kommission vom 19. November 2004 zur Einreihung von bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur ergibt, ist die Unterpos. 2202 10 00 KN nicht anwendbar, wenn nicht alkoholhaltige Getränke aufgrund ihres Säuregehalts bei einer "Citronensäure von 5 GHT" (Gewichtshundertteilen) nicht unmittelbar als Getränk verwendet werden können. Die Verordnung betrifft zwar nicht die Streitjahre, kann aber gleichwohl für die Beurteilung der Verwendungsfähigkeit Berücksichtigung finden, da es sich um eine bloße Auslegungsbestimmung ohne konstitutiven Charakter handelt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 12. April 2011 VII R 20/07, BFHE 233, 561, Leitsatz 1). Danach können Einreihungsverordnungen der Kommission, die nicht zur Änderung des Tarifrechts, sondern zur Klarstellung der Rechtslage und zur einheitlichen Anwendung der KN ergehen, als Indiz für die zutreffende tarifliche Einreihung auch solcher gleichartiger Waren herangezogen werden, die vor dem Inkrafttreten dieser Verordnung eingeführt wurden.
- 46** b) Das FG hat im zweiten Rechtsgang ausdrückliche Feststellungen zur Frage zu treffen, ob das Kurpaket, wie von der Klägerin bereits erstinstanzlich vorgetragen, über eine Ware mit einem Anteil an Zitronensäure von 8 % verfügte. Ist dies zu bejahen, dürfte die Trinkbarkeit i.S. der BFH-Rechtsprechung zu verneinen sein, so dass der Klage insoweit stattzugeben wäre und sich die Frage nach einer Entgeltaufteilung erübrigt.
- 47** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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