Urteil vom 19. Juni 2011, XI R 8/09

Bemessungsgrundlage bei einer verbilligten Lieferung von Zeitungen an Arbeitnehmer - Vorliegen einer Leistung "auf Grund des Dienstverhältnisses" - Belegschaftsrabatt - Bemessung des Umsatzes nach den Selbstkosten - Keine Veröffentlichungspflicht eines Ermächtigungsantrags

BFH XI. Senat

UStG § 10 Abs 4 S 1 Nr 1, UStG § 10 Abs 5 Nr 2, EWGRL 388/77 Art 27 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 395 Abs 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStAE Abschn 1.8 Abs 6 S 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 18. Februar 2009, Az: 5 K 291/04

Leitsätze

Liefert ein Verlag seine Zeitungen verbilligt an seine Arbeitnehmer nach Hause, liegen Lieferungen auf Grund des Dienstverhältnisses i.S. von § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG vor. Diese Umsätze werden nach dem marktüblichen Entgelt (regulärer Abonnementpreis) bemessen, wenn dieses die nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG ermittelten Selbstkosten unterschreitet .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Verlagsgesellschaft, lieferte im Streitjahr 1992 Tageszeitungen im Abonnement an ihre Arbeitnehmer gegen ein Entgelt (nur) in Höhe der Zustellgebühr. Dieses unterwarf sie zzgl. eines pauschalen Zuschlags (30 % der Abonnementpreise) der Umsatzsteuer. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) war im Anschluss an eine Außenprüfung der Auffassung, dass auf diese Lieferungen die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1980 (UStG) anzuwenden sei. Er änderte mit Bescheid vom 14. November 2002 den Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr und setzte entsprechend einer bundeseinheitlichen Regelung über die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Mitarbeiterabonnements als Entgelt den nicht verbilligten Abonnementpreis einschließlich Versandkosten an.

2 Nach erfolglosem Einspruch wies das Finanzgericht (FG) die Klage als unbegründet ab. Das FA habe die Arbeitnehmerabonnements zutreffend nach den Regelungen über die Mindestbemessungsgrundlage, die mit dem Unionsrecht vereinbar seien, der Umsatzsteuer unterworfen. Für die Bemessung des Umsatzes nach den Selbstkosten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 i.V.m. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG seien nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28. Februar 1980 V R 138/72 (BFHE 130, 111, BStBl II 1980, 309) alle Kosten maßgebend, mit denen die Kostenrechnung des Unternehmens belastet werde. Der vom FA angesetzte Abonnementpreis sei niedriger als die danach maßgebenden Selbstkosten.

3 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 883 veröffentlicht.

4 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, das FG habe § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG unzutreffend ausgelegt, und rügt unvollständige Tatsachenwürdigung sowie einen Verstoß gegen die Denkgesetze. Es fehle bereits an einem Leistungsaustausch, denn bei den Zahlungen der Arbeitnehmer handele es sich nicht um Entgelt, sondern um einen nicht steuerbaren Zuschuss. Jedenfalls seien keine Leistungen "auf Grund des Dienstverhältnisses" i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG gegeben. Die Arbeitnehmerabonnements seien vorrangig aus unternehmerischen Gründen wie etwa Auflagensteigerung, Information der Arbeitnehmer über das Produkt und Förderung der Corporate Identity verbilligt abgegeben worden. Die Arbeitnehmerabonnements hätten ferner eine arbeitsmittelähnliche Funktion. Sollte gleichwohl die Mindestbemessungsgrundlage anwendbar sein, seien die dann maßgebenden Selbstkosten i.S. von § 10 Abs. 4 UStG nach den Grenzkosten, allenfalls nach den anteiligen Herstellungs- und Zustellkosten zu bestimmen, da mit der Produktion der Zeitung nicht nur eine Lieferung an deren Käufer, sondern auch eine Werbeleistung an die Auftraggeber der Anzeigen erbracht werde.

5 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

die Vorentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 1992 vom 14. November 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Juni 2004 dahin zu ändern, dass die Umsatzsteuer für die verbilligte Lieferung der Zeitungen an ihre Arbeitnehmer nach dem Entgelt gemäß § 10 Abs. 1 UStG in Höhe von ... DM, hilfsweise nach den Selbstkosten i.S. von § 10 Abs. 4 UStG, ermittelt aus der Summe von Fortdruck- und Zustellkosten in Höhe von ... DM, weiter hilfsweise nach den Selbstkosten i.S. von § 10 Abs. 4 UStG, ermittelt aus der Summe der anteiligen Herstellungs- und Zustellkosten in Höhe von ... DM, bemessen wird.

6 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

7 Es tritt der Revision der Klägerin entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die verbilligte Lieferung von Zeitungen an die Arbeitnehmer der Klägerin der Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG unterliegt. Die Vorentscheidung geht ferner zutreffend davon aus, dass die im Streitfall nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG anzusetzenden Selbstkosten höher sind als die regulären Abonnementpreise und das FA deshalb zu Recht in dem angefochtenen Bescheid Letztere als Bemessungsgrundlage angesetzt hat.

10 1. Die Klägerin hat mit der Lieferung der Zeitungen an ihre Arbeitnehmer Lieferungen gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erbracht.

11 Die Zahlungen der Arbeitnehmer an die Klägerin waren Entgelt für die Lieferung von Zeitungen. Es bestand ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 27. November 2008 V R 8/07, BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, m.w.N.; Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 20. Januar 2005 Rs. C-412/03 --Hotel Scandic Gasabäck--, Slg. 2005, I-743, BFH/NV Beilage 2005, 90, Rz 22, m.w.N.). Es handelt sich bei dem Entgelt in Höhe (nur) der Zustellgebühr auch nicht etwa um eine nur symbolische Vergütung ohne Entgeltcharakter. Ob das Entgelt dem Wert der Leistung entspricht, ist für das Vorliegen eines Leistungsaustausches unerheblich (vgl. dazu EuGH-Urteil --Hotel Scandic Gasabäck-- in Slg. 2005, I-743, BFH/NV Beilage 2005, 90, Rz 26). Unerheblich ist insoweit ferner die mit der Zeitungslieferung an die Arbeitnehmer verfolgte Zielsetzung der Klägerin (vgl. BFH-Urteil vom 27. Februar 2008 XI R 50/07, BFHE 221, 410, BStBl II 2009, 426).

12 Soweit die Klägerin unter Hinweis auf Überlegungen von Widmann (Deutsches Steuerrecht 2009, 1061) die Zahlungen der Arbeitnehmer in Höhe der Zustellgebühr nicht als Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, sondern als nicht steuerbaren Zuschuss ansieht, vermag der Senat ihr nicht zu folgen. Selbst nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin käme ein nicht steuerbarer Zuschuss nur in Betracht, wenn sie mit der verbilligten Abgabe der Arbeitnehmerabonnements ganz überwiegend eigenbetriebliche Zwecke verfolgt hätte. Das ist jedoch nicht der Fall (vgl. dazu unten unter II.2.d der Gründe).

13 2. Im Streitfall ist die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG anwendbar.

14 a) Nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer an seine Arbeitnehmer oder deren Angehörige auf Grund des Dienstverhältnisses ausführt, der Mindestbemessungsgrundlage, wenn die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG das durch den Arbeitnehmer entrichtete Entgelt übersteigt.

15 b) § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG stellt eine abweichende Sondermaßnahme i.S. des Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) --nunmehr Art. 395 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.

November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 347/1)-- dar (vgl. BFH-Urteile vom 29. Mai 2008 V R 12/07, BFHE 221, 525, BStBl II 2009, 428; in BFHE 221, 410, BStBl II 2009, 426; EuGH-Urteil vom 29. Mai 1997 Rs. C-63/96 --Skripalle--, Slg. 1997, I-2847, BStBl II 1997, 841, Rz 22 f.).

16 Die Vorentscheidung geht zutreffend davon aus, dass eine mangelnde Veröffentlichung des Ermächtigungsantrags zum Erlass dieser abweichenden Sondermaßnahme die Wirksamkeit der Regelung über die Mindestbemessungsgrundlage nicht berührt. Denn Art. 27 der Richtlinie 77/388/EWG erfordert nicht, dass ein dort vorgesehener Ermächtigungsantrag eines Mitgliedstaats veröffentlicht werden müsste (vgl. EuGH-Urteil vom 29. April 2004 Rs. C-17/01 --Sudholz--, Slg. 2004, I-4243, BStBl II 2004, 806, Rz 25).

17 c) Eine Leistung "auf Grund des Dienstverhältnisses" i.S. von § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG liegt vor, wenn die Leistung des Arbeitgebers zwar aus betrieblichem Anlass erfolgt, diese jedoch den privaten Bedarf der Arbeitnehmer befriedigt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 410, BStBl II 2009, 426, unter II.2.b bb, m.w.N.). Nach der Rechtsprechung des BFH kann eine Leistung auf Grund des Dienstverhältnisses nur dann angenommen werden, wenn sie ohne Entgeltvereinbarung als unentgeltliche Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b UStG der bis zum März 1999 geltenden Fassung --nunmehr § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG-- steuerbar wäre (vgl. BFH-Urteile in BFHE 221, 525, BStBl II 2009, 428; in BFHE 221, 410, BStBl II 2009, 426; EuGH-Urteil --Skripalle-- in Slg. 1997, I-2847, BStBl II 1997, 841, Rz 24). Bei Leistungen, die durch eigene betriebliche Erfordernisse des Unternehmers bedingt sind, ist dies nicht der Fall.

18 Mithin kommt es darauf an, ob die Leistung einen privaten Bedarf des Arbeitnehmers befriedigt oder ob sie durch die eigenen betrieblichen Erfordernisse des Unternehmens bedingt ist, sofern es sich nicht um Aufmerksamkeiten handelt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 410, BStBl II 2009, 426). Aus der Rechtsprechung des EuGH zur unentgeltlichen Beförderung des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Urteil vom 16. Oktober 1997 Rs. C-258/95 --Fillibeck--, Slg. 1997, I-5577, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1998, 61) und zur unentgeltlichen Lieferung von Mahlzeiten an das Personal (Urteil vom 11. Dezember 2008 Rs. C-371/07 --Danfoss und Astrazeneca--, Slg. 2008, I-9549, UR 2009, 60) ergibt sich, dass Leistungen an Arbeitnehmer, die ihren privaten Zwecken dienen, nur dann nicht steuerbar sind, wenn ausnahmsweise deren persönliche Vorteile den Bedürfnissen des Unternehmers gegenüber als nur untergeordnet erscheinen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 V R 17/10, BFHE 232, 243).

19 d) Bei der Anwendung der vorstehenden Grundsätze auf den Streitfall sind die Arbeitnehmerabonnements nach der zutreffenden Würdigung des FG als Leistungen auf Grund des Dienstverhältnisses i.S. von § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG zu beurteilen.

20 aa) Es liegen weder besondere Umstände der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin vor, die einen Zeitungsbezug nach Hause erfordern würden, noch sind zwingende betriebliche Belange ersichtlich, die --wie etwa eine gebotene Gesundheitshygiene bei der verbilligten Überlassung von Arbeitskleidung (vgl. BFH-Urteile in BFHE 221, 525, BStBl II 2009, 428; in BFHE 221, 410, BStBl II 2009, 426)-- die persönlichen Vorteile der Arbeitnehmer als nur untergeordnet erscheinen lassen. Mit der Vorentscheidung ist davon auszugehen, dass an die Arbeitnehmer nach Hause gelieferte Zeitungen der Befriedigung des privaten Bedürfnisses an Information dienen. Der Vorteil eines erheblich ermäßigten Bezugs von Tageszeitungen zur Befriedigung eines privaten Informationsbedürfnisses der Arbeitnehmer ist hiernach gegenüber den betrieblichen Gründen, die die Klägerin in Gestalt von Auflagensteigerung, Information der Arbeitnehmer über das Produkt und Förderung der Corporate Identity vorbringt, nicht nur als untergeordnet zu betrachten.

21 bb) Eine Leistung auf Grund des Dienstverhältnisses wäre auch nicht --wie die Klägerin meint-- ausgeschlossen, wenn der von ihr gewährte Preisnachlass als Belegschaftsrabatt behandelt würde. Soweit die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage regelmäßig nicht vorliegen, wenn die Verbilligung auf einem Belegschaftsrabatt beruht, wie z.B. bei der Lieferung von Jahreswagen an Werksangehörige (vgl. Abschn. 1.8. Abs. 6 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses), folgt der Senat dem jedenfalls für die hier zu beurteilenden Zeitungsabonnements nicht.

22 e) Der Umsatz wird bei den im Streitfall vorliegenden Lieferungen nach dem Einkaufspreis zzgl. der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels Einkaufspreises nach den Selbstkosten jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes bemessen (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 i.V.m. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG).

23 aa) Nach der Rechtsprechung des BFH sind für die --hier mangels eines Einkaufspreises vorzunehmende-- Bemessung des Umsatzes nach den Selbstkosten alle diejenigen Kosten maßgebend, mit denen die

Kostenrechnung des Unternehmens belastet wird (vgl. Urteil in BFHE 130, 111, BStBl II 1980, 309).

24 Diese Definition entspricht dem allgemeinen Sprachgebrauch des Begriffs der Selbstkosten. Danach sind Selbstkosten die Kosten, die für den Hersteller bei der Fertigung einer Ware bzw. beim Erbringen einer Leistung anfallen (vgl. Duden, Das große Wörterbuch der deutschen Sprache, 2. Aufl., 1994, "Selbstkosten"), oder die Kosten für Herstellung und Vertrieb der Erzeugnisse eines Unternehmens (Wahrig, Deutsches Wörterbuch, 1996, "Selbstkosten").

25 Damit kann sich die Klägerin mit ihrer Auffassung, die Selbstkosten i.S. des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG seien nach den Grenzkosten, allenfalls nach den anteiligen Herstellungs- und Zustellkosten zu bestimmen, nicht auf den Wortlaut der Vorschrift stützen.

26 bb) Auch der Zweck der Vorschrift rechtfertigt die von der Klägerin begehrte Auslegung nicht.

27 Der Zweck der Vorschrift ist es, einen Steuerpflichtigen, der für den privaten Bedarf seines Personals einen Gegenstand entnimmt oder eine Dienstleistung erbringt, weitgehend einem Endverbraucher, der einen solchen Gegenstand oder eine Dienstleistung gleicher Art erwirbt, gleichzustellen (vgl. EuGH-Urteil --Danfoss und Astrazeneca-- in Slg. 2008, I-9549, UR 2009, 60, Rz 46, m.w.N.).

28 Danach ist der Ansatz der Selbstkosten als Bemessungsgrundlage dann nicht mehr vom Zweck der Vorschrift gedeckt, wenn dadurch die Umsatzsteuer für die verbilligten Lieferungen oder Leistungen eines Unternehmers an seine Arbeitnehmer höher wäre als für vergleichbare Umsätze mit sonstigen Endverbrauchern. Deshalb ist für den Fall, dass die Selbstkosten den Marktpreis übersteigen, der Umsatz nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 i.V.m. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG höchstens nach dem marktüblichen Entgelt zu bemessen (vgl. BFH-Urteil vom 8. Oktober 1997 XI R 8/86, BFHE 183, 314, BStBl II 1997, 840; EuGH-Urteil --Skripalle-- in Slg. 1997, I-2847, BStBl II 1997, 841, Rz 31).

29 Dies ist im Streitfall geschehen. Für eine darüber hinausgehende Einschränkung des Begriffs der Selbstkosten besteht kein Anlass. Die Arbeitnehmer der Klägerin erhielten im Streitjahr ebenso wie alle anderen Zeitungskunden das Produkt Zeitung, das aus einem redaktionellen Teil und einem Anzeigenteil bestand. Es widerspricht nicht dem Zweck des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG, dass die Klägerin für die Lieferung des gleichen Produkts auch Umsatzsteuer in gleicher Höhe zu entrichten hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de