

# Urteil vom 29. Januar 2014, XI R 4/12

## Zum Vorsteuerabzug aus Leistungen zur Bewirtschaftung einer Betriebskantine

BFH XI. Senat

UStG § 2 Abs 2 Nr 2, UStG § 3 Abs 9a Nr 2, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 6 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 26 Abs 1, UStG § 10 Abs 1 S 3, UStAE Abschn 1.8 Abs 12 Nr 3

vorgehend FG Nürnberg, 21. November 2011, Az: 2 K 1408/2008

## Leitsätze

1. Leistet ein Unternehmer einen "Zuschuss" zu den Bewirtschaftungskosten seiner von einem Dritten (Caterer) in dessen Namen und für dessen Rechnung betriebenen Betriebskantine, kann der "Zuschuss" Entgelt für eine vom Unternehmer bezogene Eingangsleistung "Kantinenbewirtschaftung" sein (entgegen Abschn. 1.8. Abs. 12 Nr. 3 Beispiel 3 UStAE).
2. Der Unternehmer ist aus einer von ihm bezogenen Leistung "Kantinenbewirtschaftung" nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn diese Leistung ausschließlich dazu dienen soll, als sog. unentgeltliche Wertabgabe seinen Arbeitnehmern die Möglichkeit zu verschaffen, in der Betriebskantine verbilligt Speisen und Getränke zu beziehen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist umsatzsteuerrechtliche Organträgerin der X-GmbH (GmbH), die in den Jahren 2002 bis 2004 (Streitjahre) ihre Betriebskantine durch die Beigeladene bewirtschaften ließ.
- 2 Die GmbH hatte die Bewirtschaftung ihrer Betriebskantine mit Vertrag vom 11. Dezember 2001 (Bewirtschaftungsvertrag) mit Wirkung ab dem 1. April 2002 der Beigeladenen übertragen. Diese betrieb die Kantine in den Streitjahren im Rahmen eines gemeinsam verabschiedeten Budgets im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Öffnungszeiten und Grundkonzept für die Angebotspalette ergaben sich aus dem Bewirtschaftungsvertrag. Die Beigeladene hatte vertraglich festgelegte Abgabepreise zu beachten. Die GmbH stellte der Beigeladenen die für die Bewirtschaftung notwendigen Räume, deren Einrichtungen sowie das Groß- und Kleininventar kostenlos zur Verfügung und sorgte für den Unterhalt der Räume und des Inventars sowie alle erforderlichen Reparaturen. Darüber hinaus stellte sie die für den gesamten Betriebsgastronomiebereich notwendige Energie kostenlos zur Verfügung.
- 3 Die Beigeladene versorgte die Belegschaft der GmbH gegen Barzahlung mit warmem Mittagessen, warmer und kalter Zwischenverpflegung, Backwaren, Süßwaren, Artikeln des täglichen Bedarfs sowie mit kalten und heißen Getränken.

Im Bewirtschaftungsvertrag sind zum Abrechnungsmodus und zur Rechnungsstellung sowie zur Vertragsdauer und Kündigung im Einzelnen folgende Regelungen getroffen:

"8. Abrechnungsmodus

8.1 Zugrundegelegt wird der Abrechnungsmodus 'Gemeinsame Budgetierung'.

8.2 Das Jahresbudget bzw. der Jahreszuschuss werden gemeinsam festgelegt, wobei

- die Aufwendungen für den Wareneinsatz

- die Personalkosten einschließlich Personalnebenkosten
- die Betriebsnebenkosten bzw. Gemeinkosten
- die Dienstleistungsgebühr

vereinbart werden.

Für die Erstellung des Budgets für das folgende Geschäftsjahr werden die betriebswirtschaftlichen Daten des laufenden Geschäftsjahres unter Berücksichtigung der zu erwartenden Lohn- und Preissteigerungen und die voraussichtliche Beschäftigtenzahl des Kunden zugrundegelegt.

In der Regel erfolgen Lohnerhöhungen für die Mitarbeiter des Bewirtschafters zu Beginn eines Kalenderjahres.

Als Geschäftsjahr gilt das Kalenderjahr. Das für das jeweils folgende Geschäftsjahr gültige Budget wird zwischen den Vertragspartnern drei Monate vor Beginn des neuen Geschäftsjahres festgelegt und verabschiedet.

### 8.3 Zuschussregelungen

Für das erste Geschäftsjahr gilt der im Budget vom 01.10.2001 definierte Jahreszuschuss von DM ... (... €  $\Delta$  ... €/Monat).

In den Folgejahren sollte der Jahreszuschuss kontinuierlich bis auf DM ... verringert werden ( $\Delta$  ... €  $\Delta$  ... €/Monat).

### 9. Rechnungsstellung

- 9.1 Der Bewirtschafter stellt dem Kunden eine monatliche Rechnung über 1/12 des vereinbarten, jährlichen Zuschussbetrages, zuzüglich der jeweils gültigen Mehrwertsteuer.

Sonderveranstaltungen werden gesondert und detailliert abgerechnet.

Die Rechnungsstellung des anteiligen Dienstleistungsbetrages erfolgt am 15. des Vormonats zum Ersten eines jeweiligen Monats und ist sofort und ohne Abzug im Voraus fällig.

### 10. Vertragsdauer und Kündigung

- 10.1 Dieser Vertrag tritt mit Wirkung vom 01.04.2002 in Kraft und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Eine Kündigung ist jeweils mit einer Frist von 6 Monaten zum Ende eines jeden Kalenderhalbjahres möglich, jedoch erstmalig am 31.03.2005."

Darüber hinaus enthält Anlage 8 des Vertrages u.a. folgende Vereinbarung:

"8.4 Der Zuschuss basiert auf einem Umsatz von netto ... DM  $\Delta$  ... €.

Bei einem Umsatz von  $\pm$  10 % bleibt ein Höchstzuschuss von TDM ... bestehen. Bei größeren Abweichungen sind die Vertragsparteien verpflichtet, über die Zuschussregelung in Verhandlung zu treten."

- 6** Die Beigeladene stellte der GmbH in den Streitjahren für den "Abrechnungsmonat April 2002" eine "Bewirtschaftungspauschale lt. Jahresbudget 2001" in Höhe von ... € und im Folgenden monatlich eine "Bewirtschaftungspauschale" in Höhe von ... € sowie eine "Personalkostenpauschale" in Höhe von ... € --jeweils zzgl. 16 % Mehrwertsteuer-- in Rechnung. Insgesamt beliefen sich die Rechnungen für 2002 auf ... € zzgl. ... € Umsatzsteuer und für 2003 und 2004 auf jeweils ... € zzgl. ... € Umsatzsteuer.

- 7** Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass der

Klägerin hinsichtlich der an die Beigeladene gezahlten Zuschussbeträge kein Vorsteuerabzug zustehe, weil insoweit kein Leistungsaustausch angenommen werden könne.

- 8 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers und setzte mit Änderungsbescheiden vom 23. November 2007 die Umsatzsteuer für die Streitjahre dementsprechend fest.
- 9 Bereits am 22. März 2006 hatte die Beigeladene berichtigte Rechnungen ausgestellt, mit denen sie die der GmbH bisher erteilten Rechnungen aufhob und dieser gegenüber nunmehr für April bis Dezember 2002 insgesamt ... € sowie für 2003 und 2004 insgesamt jeweils ... € in Rechnung stellte. Umsatzsteuer war in den Rechnungen nicht mehr ausgewiesen.
- 10 Die Einsprüche der Klägerin gegen die Umsatzsteueränderungsbescheide vom 23. November 2007 wurden vom FA mit Einspruchsentscheidung vom 8. August 2008 als unbegründet zurückgewiesen.
- 11 Die Klage hatte Erfolg.
- 12 Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung seiner Entscheidung im Wesentlichen aus, die gezahlte Pauschale sei Gegenleistung für die an die GmbH von der Beigeladenen erbrachte Leistung der Kantinenbewirtschaftung und stelle kein zusätzliches Entgelt der GmbH von dritter Seite i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) für die verbilligte Abgabe von Speisen und Getränken an die die Kantine nutzenden Arbeitnehmer dar.
- 13 Die Beigeladene habe eine Leistung gegenüber der GmbH erbracht, die es dieser ermöglicht habe, ihren Beschäftigten eine Kantine bieten zu können, die zu günstigen Preisen und Konditionen ein breites Angebot an Speisen und Getränken abgebe.
- 14 Im Streitfall liege die Zahlung eines Gesamtpauschalbetrages vor, der sich --anders als in dem vom FG Düsseldorf mit Urteil vom 24. April 2009 1 K 4135/07 U, AO (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 601) entschiedenen Fall-- nicht nach der Anzahl der Tischgäste bemessen habe und davon unabhängig sei.
- 15 Der Vorsteuerabzug der Klägerin sei auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Beigeladene am 22. März 2006 berichtigte Rechnungen ohne Ausweis von Umsatzsteuer erstellt habe. Der Vorsteuerabzug falle --wie hier-- dann nicht rückwirkend weg, wenn der Geschäftspartner die ursprüngliche richtige Rechnung mit Steuerausweis später "berichtige", indem er die Steuer niedriger oder überhaupt nicht mehr ausweise und diese "Berichtigung" dazu führe, dass die "berichtigte" Rechnung unrichtig sei.
- 16 Das FA stützt seine Revision auf die Verletzung materiellen Rechts.
- 17 Es bringt vor, der Vorentscheidung stehe § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG entgegen. Nach Abschn. 12 Abs. 12 Nr. 3 Beispiel 3 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005/2008 (UStR) --nunmehr Abschn. 1.8. Abs. 12 Nr. 3 Beispiel 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE)-- sei vorliegend von einer Entgeltzahlung von dritter Seite i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG auszugehen. Der Dritte --wie hier die GmbH-- sei nicht Leistungsempfänger und deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- 18 Die GmbH habe die Zahlungen an die Beigeladene ausschließlich im Interesse ihrer Arbeitnehmer geleistet, die aufgrund dessen ein Essen zu einem vergünstigten Preis hätten erwerben können. Dies ergebe sich aus dem Bewirtschaftungsvertrag (Ziff. 8), wonach die Zahlungen lediglich als Zuschuss im Rahmen einer gemeinsamen Budgetierung geleistet worden seien. Die wesentliche Verpflichtung der Beigeladenen habe darin bestanden, die vertraglich festgelegten Abgabepreise zu beachten. Diese hätten ihre Kosten jedoch nicht decken können, weshalb von der GmbH ein "Kostenausgleich" gezahlt worden sei, um die von ihr --der GmbH-- vorgegebenen Abgabepreise auf ein wirtschaftlich sinnvolles Niveau anzuheben.
- 19 Dagegen könnten die Zahlungen der GmbH keinem gesonderten Leistungsaustausch "Kantinenbewirtschaftung" zugeordnet werden. Aus dem Bewirtschaftungsvertrag folge nicht, dass die Beigeladene mit der Bewirtschaftung der Kantine eine konkrete, der GmbH obliegende Verpflichtung übernommen habe.
- 20 Das FG habe nicht beachtet, dass es für die insgesamt notwendige Bemessung der Höhe des Zuschusses, der eine vernünftige Bewirtschaftung durch den Betreiber erst ermögliche, keinen Unterschied mache, ob der geleistete Betrag --wie im vom FG Düsseldorf (EFG 2010, 601) entschiedenen Streitfall-- "auf ein Essen herunter gebrochen" oder --wie hier-- "im Gesamten vereinbart" werde.
- 21 Der Auslegung des Bewirtschaftungsvertrags durch das FG könne auch deshalb nicht gefolgt werden, weil es in

Abhängigkeit von der Höhe des Zuschusses zu einer Erhöhung oder Minderung der Zahlung des Arbeitnehmers an den Kantinenbetreiber komme. Falle der Zuschuss entsprechend hoch aus, finde ein unverteuerter Endverbrauch statt, weil die Speiseliieferungen nur in Höhe der von den Arbeitnehmern selbst erbrachten Zahlungen versteuert würden.

- 22 Zudem wäre der Vorsteuerabzug selbst dann zu versagen, wenn man mit dem FG davon ausginge, dass die GmbH die Eingangsleistung "Kantinenbewirtschaftung" bezogen hätte. Denn nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 9. Dezember 2010 V R 17/10 (BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53) bestehe keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug, wenn bereits bei Leistungsbezug feststehe, dass die bezogenen Leistungen ausschließlich und unmittelbar --wie hier mit der Verschaffung des Zugangs der Arbeitnehmer zu verbilligtem Essen-- für eine unentgeltliche Wertabgabe i.S. des § 3 Abs. 9a UStG verwendet würden. Gründe für die Annahme, dass die Abgabe von Mahlzeiten nicht unternehmensfremd wäre, seien im Streitfall nicht erkennbar. Das Vorhalten einer Werkskantine möge zwar zu einem geordneten Geschäftsablauf beitragen und sich auch auf das Betriebsklima förderlich auswirken, was jedoch nicht ausreiche, um einen Vorsteuerabzug zu begründen.
- 23 Bei dem auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden (anteiligen) Zuschussbetrag handele es sich um keine --die Besteuerung gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG ausschließende-- "Aufmerksamkeit".
- 24 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 25 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 26 Die zutreffende Würdigung des FG als Tatsacheninstanz folge der höchstrichterlichen Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 8. November 2007 V R 20/05, BFHE 219, 403, BStBl II 2009, 483), wonach bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet hätten, grundsätzlich ein Leistungsaustausch vorliege.
- 27 Die Beigeladene habe einerseits aufgrund des Bewirtschaftungsvertrags an die GmbH durch das Betreiben der Werkskantine eine Bewirtschaftungsleistung erbracht und als Gegenleistung das vereinbarte Bewirtschaftungsentgelt erhalten. Andererseits habe sie entgeltlich Mahlzeiten an die Arbeitnehmer geliefert.
- 28 Die Endverbrauchsbesteuerung sei gewährleistet, weil in die Bemessungsgrundlage für die von der Beigeladenen erbrachten Mahlzeitenlieferungen sowohl der von dem jeweiligen Arbeitnehmer gezahlte Essenspreis als auch das entrichtete Bewirtschaftungsentgelt einzubeziehen sei.
- 29 Der Vorsteuerabzug sei auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil eine ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Leistungsbezugs für eine unentgeltliche Wertabgabe i.S. des § 3 Abs. 9a UStG vorliege. Denn die Bewirtschaftung der Kantine sei --was das FG zutreffend festgestellt habe-- im unternehmerischen Interesse erfolgt und habe dem optimalen Ablauf des betrieblichen Leistungsprozesses gedient, sodass das hierfür geleistete Entgelt zu den allgemeinen Kosten gehöre, die als solche Bestandteil der gesamtwirtschaftlichen Tätigkeit seien und in die Preise der Ausgangsumsätze einfließen, was den Vorsteuerabzug eröffne.
- 30 Jedenfalls lägen Aufmerksamkeiten i.S. des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor, sodass der Vorsteuerabzug selbst dann zu gewähren sei, wenn die bezogene "Bewirtschaftungsleistung" als unentgeltliche Zuwendung an die die Kantine nutzenden Arbeitnehmer zu beurteilen wäre.

## Entscheidungsgründe

II.

- 31 Auf die begründete Revision des FA hin war die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 32 Die Klägerin ist nicht berechtigt, die in den der GmbH zunächst monatlich erteilten Rechnungen der Beigeladenen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Zwar ist die Würdigung des FG, dass die GmbH Empfängerin einer von der Beigeladenen erbrachten Leistung "Kantinenbewirtschaftung" sei, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Ein Vorsteuerabzug scheidet jedoch aus, weil bereits bei Bezug dieser Leistung beabsichtigt war, diese ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Wertabgabe i.S. des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG zu

verwenden. Keiner Entscheidung bedarf, ob der Vorsteuerabzug (auch) daran scheitert, dass die Rechnungen später berichtigt worden sind und dabei nunmehr ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis abgerechnet wurde.

- 33** 1. Zwischen der Klägerin als Organträgerin und der GmbH als Organgesellschaft bestand in den Streitjahren 2002 bis 2004 --was außer Streit steht-- eine Organschaft i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG mit der Folge, dass die in den Eingangsrechnungen der Organgesellschaft ausgewiesene Umsatzsteuer unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG beim Organträger --dem Unternehmer-- als Vorsteuer abziehbar ist (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 28/09, BFH/NV 2012, 1493, Rz 24, m.w.N.; Bunjes/Korn, UStG, 12. Aufl., § 2 Rz 138, m.w.N.).
- 34** 2. Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG in der in den Streitjahren 2002 und 2003 geltenden Fassung "die in Rechnungen im Sinne des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind", als Vorsteuerbeträge abziehen. Nach der für das Streitjahr 2004 anzuwendenden Fassung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer als Vorsteuerbeträge "die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind" abziehen; nach Satz 2 dieser Vorschrift setzt die Ausübung des Vorsteuerabzugs voraus, "dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt". Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist mithin, dass der Unternehmer Leistungsempfänger ist.
- 35** Auch unionsrechtlich können Unternehmer als Vorsteuer insoweit (nur) die Mehrwertsteuer abziehen, die für die "von ihnen" erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen geschuldet wird (vgl. z.B. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 29. November 2012 C-257/11 --SC Gran Via Moinesti S.R.L.--, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 224, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2013, 80, Rz 20, 28, m.w.N.).
- 36** a) Leistungsempfänger im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist grundsätzlich derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (Schuldverhältnis) als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 22. Februar 2008 XI B 189/07, BFH/NV 2008, 830; BFH-Urteile vom 23. September 2009 XI R 14/08, BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243; vom 27. Januar 2011 V R 38/09, BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68, Rz 39; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 3. Dezember 2012 1 BvR 1747/11, juris, Rz 7; EuGH-Urteil vom 20. Juni 2013 C-653/11 --Newey--, UR 2013, 628, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2013, 373, Rz 43).
- 37** Nicht maßgeblich ist dagegen u.a., wem die empfangene Leistung wirtschaftlich zuzuordnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 20. Oktober 1994 V R 96/92, BFH/NV 1995, 459, unter II.1.) oder wer sie bezahlt hat (vgl. BFH-Urteil vom 5. Oktober 1995 V R 113/92, BFHE 178, 493, BStBl II 1996, 111, unter II.3.). Die bloße Übernahme der Kosten einer Leistung an einen Dritten führt nicht zum Recht auf Vorsteuerabzug des Zahlenden (vgl. BFH-Urteile vom 29. Januar 1987 V R 112/77, BFH/NV 1987, 472; vom 28. August 2013 XI R 4/11, BFHE 243, 41, BFH/NV 2013, 2029, Der Betrieb 2013, 2429; s.a. EuGH-Urteil vom 21. Februar 2013 C-104/12 --Becker--, UR 2013, 220, MwStR 2013, 129, Rz 32).
- 38** Im Rahmen der Ermittlung, wer Leistungsempfänger ist, ist das Abrechnungspapier nur ein Beweisanzeichen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 830, m.w.N.).
- 39** b) Empfänger einer Leistung kann allerdings auch derjenige sein, an den der Leistende eine Leistung tatsächlich erbracht hat, ohne dazu rechtlich verpflichtet zu sein (vgl. BFH-Urteil vom 1. Juni 1989 V R 72/84, BFHE 157, 255, BStBl II 1989, 677; s.a. zum tatsächlich Leistenden BFH-Urteil vom 13. März 1987 V R 33/79, BFHE 149, 313, BStBl II 1987, 524). Dies steht in Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH (vgl. zuletzt Urteil --Newey-- in UR 2013, 628, MwStR 2013, 373, Rz 42 und 44 f., m.w.N.).
- 40** 3. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die GmbH Empfängerin der von der Beigeladenen in den Streitjahren erbrachten sonstigen Leistung "Kantinenbewirtschaftung".
- 41** a) Das FG hat festgestellt, dass sich die Beigeladene vertraglich verpflichtet hatte, die Kantine der GmbH zu den vereinbarten Bedingungen zu betreiben. Sie hatte hiernach die von der GmbH vorgegebenen Öffnungszeiten einzuhalten und das vorgegebene Angebot an Speisen und Getränken zu vorher vereinbarten, festen Preisen bereitzustellen.
- 42** b) Die Vorinstanz hat dies dahingehend gewürdigt, dass die Beigeladene damit eine Leistung ("Kantinenbewirtschaftung") gegenüber der GmbH erbracht habe, wodurch diese ihren Beschäftigten eine Kantine

haben bieten können, die zu günstigen Preisen und Konditionen ein breites Angebot an Speisen und Getränken angeboten habe. Das FG geht bei dem zu beurteilenden Vorgang davon aus, dass es sich bei der "Kantinenbewirtschaftung" um einen eigenen, der GmbH unmittelbar zugutekommenden (wirtschaftlichen) Vorteil gehandelt habe, weil ein breites und zu günstigen Preisen erhältliches Kantinenangebot einen Wettbewerbsvorteil bei der Suche nach qualifizierten Beschäftigten auf dem Arbeitsmarkt darstelle, während der Vorteil der Mitarbeiter, günstig essen zu können, sich lediglich aus der gegenüber der GmbH erbrachten Leistung der Beigeladenen ergebe.

- 43** c) Diese Würdigung der vom FG auf Grundlage des Inhalts des von ihm in Bezug genommenen Bewirtschaftungsvertrags getroffenen tatsächlichen Feststellungen, die im Übrigen nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen worden sind, ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze und gegen Erfahrungssätze; sie bindet deshalb den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, Rz 33, m.w.N.; vom 24. April 2013 XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, Rz 34, m.w.N.).
- 44** Wenn das FA dagegen meint, die GmbH habe die Zahlungen an die Beigeladene ausschließlich im Interesse ihrer Arbeitnehmer geleistet, die vertraglich festgelegten Abgabepreise hätten die Kosten der Beigeladenen nicht decken können, es mache für die insgesamt notwendige Bemessung der Höhe des Zuschusses keinen Unterschied, ob der geleistete Betrag "auf ein Essen herunter gebrochen" oder "im Gesamten vereinbart" werde, und der Auslegung des Bewirtschaftungsvertrags durch das FG könne auch deshalb nicht gefolgt werden, weil es in Abhängigkeit von der Höhe des Zuschusses zu einer Erhöhung oder Minderung der Zahlung des Arbeitnehmers an den Kantinenbetreiber komme, setzt es lediglich seine Würdigung an die Stelle der vertretbaren Würdigung des FG.
- 45** d) Die Beurteilung des FG, dass die GmbH Leistungsempfängerin der "Bewirtschaftungsleistung" ist (ebenso Urteil des FG Düsseldorf vom 3. März 1999 5 K 7909/94 U, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2000, 42), steht im Übrigen im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH, wonach von einem Leistungsaustausch auszugehen ist, wenn die öffentliche Hand die Betriebsführung von Schwimmbädern an einen Privaten überträgt und diesem aufgrund eines gegenseitigen Vertrags Betriebskostenzuschüsse für die in ihrem Interesse stehende Aufrechterhaltung des öffentlichen Badebetriebs zahlt (Urteil vom 19. November 2009 V R 29/08, BFH/NV 2010, 701).
- 46** Im Streitfall steht die Bewirtschaftung der Kantine --vergleichbar der Bewirtschaftung der Schwimmbäder-- im Interesse der --hier zwar privatwirtschaftlich handelnden-- GmbH, die hierdurch --wie das FG nachvollziehbar ausgeführt hat-- einen Wettbewerbsvorteil bei der Suche nach qualifizierten Beschäftigten auf dem Arbeitsmarkt erlangen konnte und hierfür ein Entgelt entrichtete.
- 47** e) Soweit die Finanzverwaltung in Fällen, in denen der Arbeitgeber und der Betreiber von dessen Kantine (Caterer) vereinbaren, dass der Caterer die Preise für die Verpflegung mit dem Arbeitgeber abzustimmen hat und der Arbeitgeber dem Caterer einen jährlichen (pauschalen) Zuschuss (Arbeitgeberzuschuss) zahlt, einen Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Caterer verneint, die vom Arbeitgeber in pauschalierter Form gezahlten Beträge (lediglich) als Entgelt von dritter Seite i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für die Abgabe der Speisen durch den Caterer an die Arbeitnehmer ansieht und den Arbeitgeber als nicht zum Vorsteuerabzug aus der Zahlung des Zuschusses an den Caterer berechtigt ansieht (Abschn. 12 Abs. 12 Nr. 3 Beispiel 3 UStR, nunmehr Abschn. 1.8. Abs. 12 Nr. 3 Beispiel 3 UStAE), folgt dem der Senat jedenfalls für den vorliegenden Streitfall nicht.
- 48** 4. Gleichwohl steht der Klägerin der von ihr geltend gemachte Vorsteuerabzug nicht zu.
- 49** a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist der Unternehmer nach § 15 Abs. 1 und 2 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er die von ihm bezogenen Leistungen --im Streitfall die "Kantinenbewirtschaftung"-- für sein Unternehmen und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11. April 2013 V R 29/10, BFHE 241, 438, BStBl II 2013, 840, Rz 18, m.w.N.; zum erforderlichen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz vgl. ferner BFH-Urteile in BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz 12; vom 9. Februar 2012 V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 21; ferner EuGH-Urteile --Becker-- in UR 2013, 220, MwStR 2013, 129, Rz 20; vom 18. Juli 2013 C-124/12 --AES-3C Maritza East 1--, HFR 2013, 958, MwStR 2013, 475, Rz 27 f., jeweils m.w.N.).
- 50** b) Hieran fehlt es im Streitfall.
- 51** aa) Die GmbH hat die Leistungen der Beigeladenen für eine unentgeltliche Wertabgabe an ihre Arbeitnehmer bezogen. Anhaltspunkte für einen tauschähnlichen Umsatz i.S. von § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG, bei dem die

Arbeitsleistung des Dienstverpflichteten durch Lohnzahlung und zusätzlich durch eine Sachzuwendung vergütet wird (vgl. dazu BFH-Urteil vom 31. Juli 2008 V R 74/05, BFH/NV 2009, 226; EuGH-Urteil vom 29. Juli 2010 C-40/09 --Astra Zeneca UK--, Slg. 2010, I-7505, UR 2010, 734), sind weder vorgebracht noch ersichtlich. Bei einseitigen Sachzuwendungen, die --wie im Streitfall-- ohne Bezug zum Umfang der durch den betreffenden Arbeitnehmer zu erbringenden Arbeitsleistung und unabhängig von dem hierfür bezogenen Lohn erfolgen, ist die Sachzuwendung kein Entgelt für die Arbeitsleistung (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz 34; ferner EuGH-Urteile vom 16. Oktober 1997 C-258/95 --Fillibeck--, Slg. 1997, I-5577, UR 1998, 61, Rz 16 ff.; vom 18. Juli 2013 C-210/11 u.a. --Medicom--, HFR 2013, 853, MwStR 2013, 544).

- 52** bb) Die Klägerin hat keinen Anspruch auf den geltend gemachten Vorsteuerabzug, weil die GmbH die von der Beigeladenen erbrachte "Bewirtschaftungsleistung" bereits im Bezugszeitpunkt nicht für ihre wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Wertabgabe i.S. von § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG zu verwenden beabsichtigte.
- 53** (1) Der V. Senat des BFH hat unter Änderung seiner früheren Rechtsprechung entschieden, dass der Unternehmer, der --wie im Streitfall-- bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Wertabgabe i.S. von § 3 Abs. 9a UStG zu verwenden, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz 17). Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung aus den dort genannten Gründen an.
- 54** (2) Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG "die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen", gleichgestellt. Eine unentgeltliche Wertabgabe in diesem Sinne liegt --wie hier-- vor, wenn die Leistung des Unternehmers dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer dient und nicht durch besondere Umstände der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens bedingt ist (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz 27).
- 55** Aus der Rechtsprechung des EuGH zur Abgabe von Mahlzeiten an Arbeitnehmer (vgl. dazu Urteil vom 11. Dezember 2008 C-371/07 --Danfoss und AstraZeneca--, Slg. 2008, I-9549, UR 2009, 60, Rz 55 ff.; ferner BFH-Urteil in BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz 30) ergibt sich allgemein, dass Leistungen an Arbeitnehmer, die aus deren Sicht ihren privaten Zwecken dienen --wie z.B. die Abgabe von Mahlzeiten-- nur dann nicht als Entnahme zu berücksichtigen sind, wenn ausnahmsweise der persönliche Vorteil, den die Arbeitnehmer daraus ziehen, gegenüber den Bedürfnissen des Unternehmens als nur untergeordnet erscheint (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz 31; vom 19. Juni 2011 XI R 8/09, BFHE 234, 455, BFH/NV 2011, 2184, Rz 18).
- 56** (3) Im Streitfall dient die von der GmbH bezogene "Bewirtschaftungsleistung", mit der sie ihren Arbeitnehmern gegenüber die unentgeltliche Leistung erbracht hat, in ihrer Betriebskantine zu festgesetzten verbilligten Abgabepreisen günstig essen zu können, deren privatem Bedarf.
- 57** Selbst wenn --wie die Klägerin vorbringt und was naheliegt-- die Bewirtschaftung der Kantine im unternehmerischen Interesse erfolgt ist und dem optimalen Ablauf des betrieblichen Leistungsprozesses gedient hat, ist weder ersichtlich noch vorgebracht, dass ausnahmsweise der persönliche Vorteil, den die Arbeitnehmer aus der mit der Bewirtschaftung verbundenen verbilligten Abgabe von Mahlzeiten ziehen, gegenüber den Bedürfnissen der GmbH als nur untergeordnet im Sinne der vorgenannten Rechtsprechungsgrundsätze erscheint. Denn es ist Sache des Arbeitnehmers, für seine Mahlzeiten zu sorgen, sodass Dienstleistungen, die in der unentgeltlichen --oder wie hier: verbilligten-- Abgabe von Mahlzeiten an Arbeitnehmer bestehen, unter normalen Umständen dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer i.S. von Art. 6 Abs. 2 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. 26 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)-- dienen (vgl. dazu EuGH-Urteil --Danfoss und AstraZeneca-- in Slg. 2008, I-9549, UR 2009, 60, Rz 57; zur unentgeltlichen Beförderung vgl. EuGH-Urteil --AES-3C Maritza East 1-- in HFR 2013, 958, MwStR 2013, 475, Rz 29, jeweils m.w.N.).
- 58** Nur in Fällen, in denen die Erfordernisse des Unternehmens im Hinblick auf bestimmte besondere Umstände --wie z.B. die Bereitstellung von Speisen und Getränken für Arbeitnehmer im speziellen Rahmen von unternehmensinternen Sitzungen (vgl. dazu EuGH-Urteil --Danfoss und AstraZeneca-- in Slg. 2008, I-9549, UR 2009, 60, Rz 59) oder die Arbeitnehmerbeförderung bei bestehender Schwierigkeit auf andere geeignete Verkehrsmittel zurückzugreifen (vgl. dazu EuGH-Urteil --AES-3C Maritza East 1-- in HFR 2013, 958, MwStR 2013, 475, Rz 29, m.w.N.)-- es gebieten, dass der Arbeitgeber die betreffende, dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer dienende

Leistung übernimmt, erfolgt deren Gewährung nicht zur Befriedigung des privaten Bedarfs, sondern zu Zwecken, die nicht unternehmensfremd sind (vgl. dazu EuGH-Urteile --Fillibeck-- in Slg. 1997, I-5577, UR 1998, 61, Rz 30; --Danfoss und AstraZeneca-- in Slg. 2008, I-9549, UR 2009, 60, Rz 58 f.; --AES-3C Maritza East 1-- in HFR 2013, 958, MwStR 2013, 475, Rz 29; ferner BFH-Urteil in BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz 30, m.w.N.). Dies ist hier nicht der Fall.

- 59** (4) Der Annahme einer unentgeltlichen Wertabgabe der GmbH an ihre Arbeitnehmer steht im Streitfall nicht entgegen, dass die Beigeladene die Verpflegungs- und sonstigen Leistungen an die Arbeitnehmer im eigenen Namen und für eigene Rechnung erbracht hat, sodass insoweit jeweils ein Leistungsaustausch zwischen der Beigeladenen und dem einzelnen Arbeitnehmer vorliegt.
- 60** Denn die hier zu beurteilende unentgeltliche Wertabgabe der GmbH besteht in der ihren Arbeitnehmern zugewendeten Möglichkeit, in der Betriebskantine verbilligt Speisen und Getränke zu erwerben. Diese unentgeltliche Zuwendung tritt neben den Leistungsaustausch zwischen der Beigeladenen und dem Arbeitnehmer beim Erwerb von Speisen und Getränken.
- 61** c) Soweit die Klägerin vorbringt, es lägen im Streitfall lediglich "Aufmerksamkeiten" i.S. des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor, sodass der Vorsteuerabzug selbst dann zu gewähren sei, wenn diese bezogene Leistung als unentgeltliche Zuwendung an die die Kantine nutzenden Arbeitnehmer zu beurteilen wäre, greift dieser Einwand nicht durch.
- 62** aa) Unterbleibt die Entnahmebesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG im Hinblick auf sog. Aufmerksamkeiten, fehlt es zwar an einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem konkreten Ausgangsumsatz (Entnahme), sodass über den Vorsteuerabzug nach der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmers zu entscheiden ist (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz 23), was vorliegend --bei Steuerpflicht der Ausgangsumsätze der GmbH-- zum Vorsteuerabzug berechtigen würde.
- 63** bb) Entgegen dem Vorbringen der Klägerin handelt es sich bei der den Arbeitnehmern der GmbH zugewendeten "Bewirtschaftungsleistung" jedoch nicht um "Aufmerksamkeiten" i.S. des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG.
- 64** Hinsichtlich der Aufmerksamkeiten in diesem Sinne ist zu beachten, dass das nationale Recht insoweit zugunsten des Unternehmers, der ansonsten eine Entnahme zu versteuern hätte, von Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG --nunmehr Art. 26 Abs. 2 der MwStSytRL-- abweicht (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz 40). Entsprechend der Rechtsprechung des BFH zum Lohnsteuerrecht sind daher --wovon die Finanzverwaltung in Abschn. 12 Abs. 3 Satz 1 UStR, nunmehr Abschn. 1.8. Abs. 3 Satz 1 UStAE ausgeht-- aus Gründen der Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz 40) als Aufmerksamkeiten solche Zuwendungen zu verstehen, die nach ihrer Art und nach ihrem Wert Geschenken entsprechen, die im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22. März 1985 VI R 26/82, BFHE 143, 539, BStBl II 1985, 641, unter 1.b).
- 65** Dies trifft auf die den Arbeitnehmern zugewendete Möglichkeit, in der Betriebskantine verbilligt Speisen und Getränke zu erwerben, nicht zu, weil sie nach Art und Umfang nicht dem entspricht, was im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht wird.
- 66** 5. Es bedarf im Streitfall danach keiner Erörterung, welche Bedeutung der späteren Rechnungsberichtigung mit Abrechnung nunmehr ohne Steuerausweis zukommt.
- 67** Es ist fraglich, ob die vom FG unter Bezug auf das FG Rheinland-Pfalz (Urteil vom 25. November 2010 6 K 2114/08, EFG 2011, 746) vertretene Rechtsansicht, dadurch sei die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht rückwirkend entfallen, im Lichte der Rechtsprechung des EuGH (vgl. dazu Urteile vom 15. Juli 2010 C-368/09 --Pannon Gep Centrum--, Slg. 2010, I-7467, UR 2010, 693; vom 8. Mai 2013 C-271/12 --Petroma Transports SA--, MwStR 2013, 272, UR 2013, 591) und des BFH (vgl. dazu Urteile vom 24. April 2013 XI R 9/11, BFH/NV 2013, 1457, Rz 26; vom 19. Juni 2013 XI R 41/10, BFHE 242, 258, BFH/NV 2013, 2041; vgl. zum rückwirkenden Verlust des Anspruchs auf Vorsteuerabzug bei Widerruf des Verzichts auf die Steuerfreiheit nach § 9 UStG ferner BFH-Urteile vom 1. Februar 2001 V R 23/00, BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673, unter II.5.; vom 6. Oktober 2005 V R 8/04, BFH/NV 2006, 835, unter II.2.; BFH-Beschluss vom 3. April 2013 V B 64/12, BFH/NV 2013, 1135, Rz 7) zutreffend ist.
- 68** 6. Das Urteil des FG war danach aufzuheben. Die Sache ist spruchreif im Sinne einer Abweisung der Klage.



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