

Urteil vom 09. December 2010, V R 17/10

Kein Vorsteuerabzug beim Betriebsausflug, soweit keine Aufmerksamkeit (Grenze 110 €) vorliegt - Sofortentscheidung über die Berechtigung zum Vorsteuerabzug - Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangsumsatz und Ausgangsumsatz - Zuordnungswahlrecht - Leistungen an Arbeitnehmer - Zweck der Besteuerung der Verwendungsentnahme und Leistungsentnahme

BFH V. Senat

UStG § 3 Abs 9a, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 6 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2, UStR Abschn 12 Abs 4 Nr 8, UStR Abschn 12 Abs 13, UStR Abschn 12 Abs 4 Nr 6

vorgehend FG Münster, 05. May 2010, Az: 5 K 3950/07 U

Leitsätze

1. Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme i.S. von § 3 Abs. 9a UStG 1999 zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (Änderung der Rechtsprechung). Dies gilt auch, wenn er mit dieser Entnahme mittelbar Ziele verfolgt, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen .
2. Der Unternehmer ist aus Leistungen für Betriebsausflüge, die ausschließlich und unmittelbar dem privaten Bedarf des Personals i.S. von § 3 Abs. 9a UStG 1999 dienen, im Regelfall auch dann nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er mittelbar beabsichtigt, durch den Betriebsausflug das Betriebsklima zu verbessern. Anders ist es nur, wenn es sich im Verhältnis des Unternehmers zum Betriebsangehörigen um eine sog. Aufmerksamkeit handelt .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Steuerberaterpraxisgemeinschaft mit 18 Arbeitnehmern, veranstaltete in den Streitjahren 2003 und 2004 jeweils einen Betriebsausflug. Die Bruttokosten hierfür beliefen sich auf 3.694,22 € (2003) und auf 4.610,85 € (2004). Die Klägerin unterwarf diese Aufwendungen einer pauschalierten Lohnbesteuerung von 25 %. In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre erfasste sie die Betriebsausflüge nicht.
- 2 Im Anschluss an eine Lohnsteueraußenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Freigrenze von 110 € pro Arbeitnehmer überschritten worden sei und die Betriebsausflüge daher gemäß Abschn. 12 Abs. 4 Nr. 6 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (UStR) als steuerpflichtige Umsätze zu berücksichtigen seien. Das FA erließ am 23. Februar 2006 entsprechende Umsatzsteueränderungsbescheide, die gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter Vorbehalt der Nachprüfung standen. Am 27. Februar 2006 beantragte die Klägerin, die Bescheide gemäß § 164 Abs. 2 AO hinsichtlich der Besteuerung der Betriebsausflüge zu ändern. Das FA lehnte den Antrag mit Bescheid vom 12. Januar 2007 ab. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 3 Das Finanzgericht (FG) bestätigte mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1827 veröffentlichten Urteil das FA dahingehend, dass die Leistungen für die Betriebsausflüge nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 2. Alternative des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) der Umsatzsteuer unterlägen. Die Steuerbarkeit nach dieser Vorschrift entfalle nur, wenn die Befriedigung des privaten Bedarfs der Arbeitnehmer durch die mit der Maßnahme verfolgten betrieblichen Zwecke überlagert werde. Insoweit sei die lohnsteuerrechtliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen heranzuziehen. Steuerpflichtiger Arbeitslohn liege nicht vor, wenn die Zuwendung im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolge. Es sei aus Gründen der Praktikabilität erforderlich, die Frage des eigenbetrieblichen Interesses bei Betriebsveranstaltungen für Zwecke der Umsatzsteuer unabhängig vom Einzelfall typisierend nach einer betragsmäßigen Grenze zu beurteilen.

- 4 Die Leistungen bei den Betriebsausflügen dienten typischerweise der Freizeitgestaltung und Verpflegung und damit dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer. Die privaten Zwecke würden auch nicht durch betriebliche Zwecke der Klägerin überlagert. Gehe man zugunsten der Klägerin davon aus, dass jeweils alle 18 Arbeitnehmer an den Betriebsausflügen teilgenommen hätten, hätten die Aufwendungen pro Teilnehmer und Veranstaltung ca. 200 € bis 250 € betragen. Der vom Bundesfinanzhof (BFH) lohnsteuerrechtlich aufgestellte Höchstbetrag sei damit überschritten. Darüber hinaus lägen keine besonderen Umstände vor, die die Zuwendung der Betriebsveranstaltungen als geboten erscheinen ließen. Dass Betriebsausflüge zur Verbesserung des Arbeitsklimas und damit möglicherweise auch der Steigerung der Leistungsbereitschaft der Arbeitnehmer dienten, führe nicht zu einer Überlagerung privater Belange der Arbeitnehmer durch betriebliche Interessen der Klägerin. Bei der Veranstaltung der Betriebsausflüge handele es sich auch nicht um Aufmerksamkeiten. Aufmerksamkeiten seien nur Zuwendungen des Arbeitgebers, die ihrer Art nach und ihrem Wert Geschenken entsprechen, die im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht würden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führten.
- 5 Mit ihrer Revision macht die Klägerin Verletzung materiellen Rechts geltend. Es sei nicht ersichtlich und entspreche auch nicht der Lebenserfahrung, dass ein Betriebsausflug private Bedürfnisse des Arbeitnehmers erfüllen solle. Die Betriebsausflüge seien im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt, da die Arbeitnehmer für die Dauer des Betriebsausflugs von der Erbringung der Arbeitsleistung freigestellt gewesen seien, keine Angehörigen der Arbeitnehmer teilgenommen hätten und der Arbeitgeber die Aufwendungen vollständig getragen habe. Weiter sei die Bedeutung derartiger Veranstaltungen für das Betriebsklima, die Arbeitnehmerzufriedenheit und die sich hieraus ergebende Leistungsbereitschaft der Arbeitnehmer zu berücksichtigen. Es könne kein Zweifel daran bestehen, dass die Aufwendungen zumindest überwiegend im betrieblichen Interesse erfolgt seien. Im Übrigen handele es sich auch ertragsteuerrechtlich um Betriebsausgaben.
- 6 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 12. Januar 2007 und der Einspruchsentscheidung vom 21. August 2007 zu verpflichten, die Umsatzsteuerbescheide für 2003 und 2004 vom 23. Februar 2006 dahingehend zu ändern, dass die Steuer für 2003 auf 131.515,70 € und für 2004 auf 147.838,53 € herabgesetzt wird.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 8 Wie das FG zutreffend entschieden habe, liege eine unentgeltliche Zuwendung an das Personal der Klägerin vor.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Klägerin ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat keine Feststellungen zum vorrangig zu prüfenden Vorsteuerabzug getroffen, die eine abschließende Beurteilung durch den Senat erlauben.
- 10 1. Der Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er Eingangsleistungen für Zwecke seines Unternehmens und damit für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht. Beabsichtigt er bereits bei Empfang der Leistung, diese ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme i.S. von § 3 Abs. 9a UStG zu verwenden, kann er den Vorsteuerabzug auch dann nicht in Anspruch nehmen, wenn er hiermit mittelbar Ziele verfolgt, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen.
- 11 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Diese Vorschriften beruhen auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a 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), wonach der Steuerpflichtige (Unternehmer), der Gegenstände und

Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.

- 12** b) Der Unternehmer ist nach diesen Vorschriften zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeiten) zu verwenden beabsichtigt (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 13. März 2008 C-437/06, *Securenta*, Slg. 2008, I-1597, Leitsatz 1; BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.1.). Im Hinblick auf den weiter erforderlichen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz ist dabei wie folgt zu differenzieren:
- 13** aa) Besteht der direkte und unmittelbare Zusammenhang zu einzelnen Ausgangsumsätzen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, die steuerpflichtig sind (gleichgestellt: Umsätze i.S. von § 15 Abs. 3 UStG und Art. 17 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG), kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Die für den Leistungsbezug getätigten Aufwendungen gehören dann zu den Kostenelementen seiner zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze (EuGH-Urteil vom 29. Oktober 2009 C-29/08, SKF, Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 57; BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a aa (1), jeweils m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung).
- 14** bb) Bei einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu einem Ausgangsumsatz, der mangels wirtschaftlicher Tätigkeit nicht dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegt oder --ohne Anwendung von § 15 Abs. 3 UStG (Art. 17 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG)-- steuerfrei ist, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug (EuGH-Urteile *Securenta* in Slg. 2008, I-1597 Rdnr. 30; SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 59, und BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a aa (2), jeweils m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung).
- 15** Dies gilt auch, wenn der Unternehmer eine Leistung für einen z.B. steuerfreien Ausgangsumsatz bezieht, um mittelbar seine zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu stärken, da "der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist" (EuGH-Urteile vom 6. April 1995 C-4/94, BLP, Slg. 1995, I-983 Rdnr. 19; vom 8. Juni 2000 C-98/98, *Midland Bank*, Slg. 2000, I-4177 Rdnr. 20, und vom 22. Februar 2001 C-408/98, *Abbey National*, Slg. 2001, I-1361 Rdnr. 25). Hieran ist auch nach Ergehen des EuGH-Urteils SKF in Slg. 2009, I-10413, das auf diese Entscheidungen --wenn auch in anderem Zusammenhang-- ausdrücklich Bezug nimmt, festzuhalten.
- 16** cc) Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und --als solche-- Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Derartige Kosten hängen dann direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammen (EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 58; BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a bb, jeweils m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung). Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist dann aber, dass die wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu Umsätzen führt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (EuGH-Urteil *Midland Bank* in Slg. 2000, I-4177 Rdnr. 31 zu Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG, § 15 Abs. 4 UStG; BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a bb). Geht der Unternehmer z.B. zugleich wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten nach, ist der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen i.S. des Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG zuzurechnen sind (EuGH-Urteil *Securenta* in Slg. 2008, I-1597, Leitsatz 1; BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a cc).
- 17** c) Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme i.S. von § 3 Abs. 9a UStG zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Senat hält an seinen hiervon abweichenden BFH-Urteilen vom 4. Juli 1985 V R 82/77 (BFHE 144, 81, BStBl II 1985, 538, unter 5.) und vom 18. Dezember 1986 V R 176/75 (BFHE 149, 78, BStBl II 1987, 350, unter B.I.2.b --zu einem Angelteich und einem Schwimmbad--) nicht fest (Änderung der Rechtsprechung).
- 18** aa) § 3 Abs. 9a UStG stellt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat (Nr. 1), und die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung (Nr. 2) durch Unternehmer einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleich, wenn diese Leistungen für Zwecke erfolgen, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern es sich nicht um Aufmerksamkeiten handelt.

- 19** Die Besteuerung dieser Verwendungs- oder Leistungsentnahme beruht auf Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG, der die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat (Buchst. a) und die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen (Buchst. b) einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellt, wenn sie für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke erfolgen.
- 20** bb) Aus der Gleichstellung der unentgeltlichen Verwendungs- oder Leistungsentnahme mit entgeltlichen Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG folgt nicht, dass der Unternehmer auch zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn er bereits bei Bezug der Leistung beabsichtigt, diese ausschließlich für eine Verwendungs- oder Leistungsentnahme zu nutzen. Die von § 3 Abs. 9a UStG vorausgesetzte Leistungserbringung "für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den privaten Bedarf", und der nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erforderliche Leistungsbezug "für sein Unternehmen" schließen sich bereits nach dem Wortlaut dieser Vorschriften aus. Darüber hinaus umfassen die Unternehmensdefinitionen dieser Vorschriften entsprechend § 2 Abs. 1 UStG jeweils die wirtschaftliche Tätigkeit durch Erbringen entgeltlicher Leistungen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.1. zu § 15 Abs. 1 UStG). Eine Leistung kann dabei nicht für das Unternehmen (für wirtschaftliche Tätigkeiten) bestimmt sein und zugleich Zwecken außerhalb des Unternehmens oder privaten Zwecken (nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten) dienen.
- 21** Bestätigt wird dies durch den Normzweck der Entnahmebesteuerung. So bezweckt Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG, den Steuerpflichtigen, der für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals einen Gegenstand entnimmt oder eine Dienstleistung erbringt, und den Endverbraucher, der einen Gegenstand oder eine Dienstleistung gleicher Art erwirbt, gleich zu behandeln. Um diesen Zweck zu erreichen, lässt es Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG nicht zu, dass ein Steuerpflichtiger, der beim Kauf eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen konnte, der Zahlung der Mehrwertsteuer entgeht, wenn er diesen Gegenstand dem Vermögen seines Unternehmens für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals entnimmt, und daher gegenüber dem Endverbraucher, der den Gegenstand unter Zahlung von Mehrwertsteuer erwirbt, ungerechtfertigte Vorteile genießt. Ebenso wenig lässt es Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG zu, dass ein Steuerpflichtiger oder Angehörige seines Personals Dienstleistungen des Steuerpflichtigen, für die eine Privatperson Mehrwertsteuer hätte zahlen müssen, steuerfrei erhalten (EuGH-Urteil vom 20. Januar 2005 C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Slg. 2005, I-743 Rdnr. 23; ebenso zuvor EuGH-Urteil vom 16. Oktober 1997 C-258/95, Fillibeck, Slg. 1997, I-5577 Rdnr. 25).
- 22** Dies ist auch bei der Auslegung des nationalen Rechts zu beachten. Dient die Besteuerung der Verwendungs- oder Leistungsentnahme nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 und 2 UStG dazu, Unternehmer und Endverbraucher gleich zu behandeln, ist der Unternehmer aus Leistungen, die er ausschließlich und unmittelbar für Entnahmezwecke bezieht, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Errichtet daher ein Unternehmer z.B. ein ausschließlich für private Wohnzwecke zu nutzendes Einfamilienhaus, steht ihm kein Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten zu (BFH-Urteil vom 23. September 2009 XI R 18/08, BFHE 227, 226, BStBl II 2010, 313, Leitsatz).
- 23** cc) Unterbleibt die Entnahmebesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG im Hinblick auf sog. Aufmerksamkeiten, fehlt es an einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem konkreten Ausgangsumsatz (Entnahme), so dass über den Vorsteuerabzug nach der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmers zu entscheiden ist (s. oben II.1.b cc).
- 24** d) Beabsichtigt der Unternehmer eine bezogene Leistung nicht ausschließlich für Entnahmezwecke, sondern gemischt sowohl für seine wirtschaftliche Tätigkeit (s. oben II.1.b) als auch für eine Entnahme zu verwenden, kann er nur bei einer beabsichtigten Entnahme für Privatzwecke in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt sein.
- 25** aa) Bezieht der Unternehmer eine Leistung zugleich für seine wirtschaftliche und seine nichtwirtschaftliche Tätigkeit, ist der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen sind (EuGH-Urteil *Securenta* in Slg. 2008, I-1597, Leitsatz 1). Eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht daher insoweit nicht, als der Unternehmer bei Leistungsbezug eine Verwendung für Entnahmen nach § 3 Abs. 9a UStG und damit für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit beabsichtigt (vgl. EuGH-Urteil vom 12. Februar 2009 C-515/07, *VNLTO*, Slg. 2009, I-839 Rdnrn. 34 ff., 38 f. zu Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG).
- 26** bb) Handelt es sich bei der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit um den Sonderfall einer Entnahme für private Zwecke i.S. von Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG, und bezieht der Unternehmer eine Leistung zugleich für seine wirtschaftliche Tätigkeit und für private Zwecke, kann der Unternehmer die bezogene Leistung insgesamt seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zuordnen (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juli 2005 C-434/03, *Charles und Charles-Tijmens*, Slg.

2005, I-7037 Rdnr. 23). Er kann dann aufgrund dieser Unternehmenszuordnung --die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aufgrund der wirtschaftlichen Tätigkeit vorausgesetzt-- berechtigt sein, den Vorsteuerabzug auch für die Privatverwendung in Anspruch zu nehmen, muss dann aber insoweit eine Entnahme versteuern (EuGH-Urteile Charles und Charles-Tijmens in Slg. 2005, I-7037 Rdnrn. 23 ff.; VNLTO in Slg. 2009, I-839 Rdnrn. 32 und 39).

- 27** 2. Eine Leistungsentnahme i.S. von § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG (Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG) liegt vor, wenn die Leistung des Unternehmers dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer dient und nicht durch besondere Umstände der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens bedingt ist.
- 28** Im Streitfall hat die Klägerin Leistungen für einen Betriebsausflug bezogen. Soweit es sich dabei um Beförderungsleistungen und die Abgabe von Mahlzeiten handelt, sind die Grundsätze der EuGH-Rechtsprechung hierzu zu berücksichtigen.
- 29** a) Nach dem EuGH-Urteil Fillibeck in Slg. 1997, I-5577 Rdnr. 19 unterliegen Leistungen eines Arbeitgebers für die Beförderung des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG, da sie aus der Sicht des Arbeitnehmers dessen privaten Zwecken dienen. Gleichwohl kann die Übernahme der Beförderung auf dieser Strecke durch den Arbeitgeber unter besonderen Umständen durch die Erfordernisse der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens bedingt sein, so dass hierin keine Leistung des Arbeitgebers zu unternehmensfremden Zwecken zu sehen ist und der durch den Arbeitnehmer erlangte persönliche Vorteil gegenüber dem Bedarf des Unternehmens als nebensächlich erscheint (EuGH-Urteil Fillibeck in Slg. 1997, I-5577 Rdnrn. 26 ff.).
- 30** b) Zur Abgabe von Mahlzeiten an Arbeitnehmer hat der EuGH im Urteil vom 11. Dezember 2008 C-371/07, Danfoss und AstraZeneca (Slg. 2008, I-9549, BFH/NV 2009, 336 Rdnrn. 55 bis 62) entschieden, es sei Sache des Arbeitnehmers, für seine Mahlzeiten zu sorgen, so dass Dienstleistungen, die in der unentgeltlichen Abgabe von Mahlzeiten an Arbeitnehmer bestehen, unter normalen Umständen dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer i.S. von Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG dienen. Anders sei es, so der EuGH, wenn es die Erfordernisse der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens unter besonderen Umständen gebieten, dass der Arbeitgeber die Bewirtung im Rahmen von Sitzungen mit aus verschiedenen Staaten angereisten Arbeitnehmern übernehme, sich das Interesse des Unternehmens an der Bereitstellung von Speisen und Getränken für seine Arbeitnehmer im speziellen Rahmen von unternehmensinternen Sitzungen darin zeige, dass er hierdurch in die Lage versetzt werde, diese Mahlzeiten rationell und effizient zu organisieren und zu kontrollieren, und dem Arbeitgeber hierdurch ermöglicht werde, Gründe für eine Unterbrechung der Sitzungen zu begrenzen, so dass die Bewirtung letztlich dem Arbeitgeber ermögliche, die Kontinuität und den ordnungsgemäßen Ablauf der Sitzungen zu gewährleisten. Dabei könne zu berücksichtigen sein, dass Mahlzeiten nur aus Sandwichs und kalten Gerichten beständen, die im Sitzungsraum serviert würden. Unter derartigen Umständen erfolge die Gewährung von Mahlzeiten an Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber nicht zur Befriedigung eines privaten Bedarfs der Arbeitnehmer, sondern zu Zwecken, die nicht unternehmensfremd seien, wobei der persönliche Vorteil, den die Arbeitnehmer daraus zögen, gegenüber den Bedürfnissen des Unternehmens als nur untergeordnet erscheine. Dem folgt auch die Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. auch BFH-Beschluss vom 31. März 2010 V B 112/09, BFH/NV 2010, 1313).
- 31** c) Daraus ergibt sich allgemein, dass Leistungen an Arbeitnehmer, die aus der Sicht des Arbeitnehmers dessen privaten Zwecken dienen, wie z.B. die Beförderung von der Wohnung zum Arbeitsplatz und 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. Soweit der erkennende Senat in den Urteilen in BFHE 144, 81, BStBl II 1985, 538, unter 2. und 3., und in BFHE 149, 78, BStBl II 1987, 350, unter B.I.2.b für Leistungen an Betriebsangehörige für deren Freizeitnutzung eine Verwendungsentnahme verneint hat, hält er daran nicht fest, da dies mit der vorstehend wiedergegebenen Rechtsprechung des EuGH nicht zu vereinbaren ist.
- 32** 3. Die Sache ist nicht spruchreif, da das FG --seinem Rechtsstandpunkt entsprechend-- keine Feststellungen zu dem von der Klägerin in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug getroffen hat.
- 33** a) Über die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist im Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu entscheiden ("Sofortentscheidung"). Denn nach Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Nach Art. 10 Abs. 2 dieser Richtlinie ist dies der Fall, sobald die Lieferung oder die Dienstleistung bewirkt ist (EuGH-Urteile vom 8. Juni 2000 C-400/98, Breitsohl, Slg. 2000, I-4321 Rdnr. 36; vom 8. Juni 2000 C-396/98, Schloßstraße, Slg. 2000, I-4279 Rdnr. 38, und vom 29. April 2004 C-152/02, Terra Baubedarf, Slg. 2004, I-5583 Rdnr. 31; BFH-Urteile vom 16. Mai 2002 V R 56/00, BFHE 199, 37, BStBl

II 2006, 725, unter II.2.a; vom 6. Juni 2002 V R 27/00, BFH/NV 2002, 1621, unter II.2.b; vom 28. November 2002 V R 51/01, BFH/NV 2003, 515, unter II.1.; vom 2. März 2006 V R 49/05, BFHE 213, 249, BStBl II 2006, 729, unter II.2.a; zum Zeitpunkt bei Anzahlungen: BFH-Urteil vom 17. Mai 2001 V R 38/00, BFHE 195, 437, BStBl II 2003, 434, Leitsatz 2). Daher bestimmt die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen den Umfang des Vorsteuerabzugs, zu dem der Steuerpflichtige nach Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG befugt ist (EuGH-Urteile Breitsohl in Slg. 2000, I-4321 Rdnr. 35, und Schloßstraße in Slg. 2000, I-4279 Rdnr. 37). Demgegenüber ist das Recht auf Vorsteuerabzug nicht bereits für den Voranmeldungszeitraum des Leistungsbezugs auszuüben, sondern erst für den Erklärungszeitraum, in dem neben dem Leistungsbezug dem Unternehmer auch die hierüber ausgestellte Rechnung vorliegt (EuGH-Urteil Terra Baubedarf in Slg. 2004, I-5583, Leitsatz; BFH-Urteil vom 1. Juli 2004 V R 33/01, BFHE 206, 463, BStBl II 2004, 861, Leitsatz).

- 34** b) Die Klägerin hat die Leistungen zur unentgeltlichen Weitergabe an ihre Arbeitnehmer bezogen. Im Streitfall liegen keine Anhaltspunkte für einen tauschähnlichen Umsatz i.S. von § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG vor, bei dem die Arbeitsleistung des Dienstverpflichteten durch Lohnzahlung und zusätzlich durch Sachzuwendung vergütet wird (BFH-Urteil vom 31. Juli 2008 V R 74/05, BFH/NV 2009, 226, unter II.2.). Bei einseitigen Sachzuwendungen, die --wie im Streitfall-- ohne Bezug zum Umfang der durch den Arbeitnehmer zu erbringenden Arbeitsleistung und unabhängig von dem hierfür bezogenen Lohn erfolgen, ist die Sachzuwendung kein Entgelt für die Arbeitsleistung (vgl. EuGH-Urteil Fillibeck in Slg. 1997, I-5577 Rdnrn. 16 ff.).
- 35** c) Ob die Klägerin trotz der unentgeltlichen Leistungen an ihre Arbeitnehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann der Senat nicht entscheiden. Hierzu sind weitere Feststellungen zu treffen, wobei im zweiten Rechtsgang Folgendes zu berücksichtigen ist:
- 36** aa) Vorrangig ist zu prüfen, ob und ggf. in welchem Umfang die von der Klägerin für die "Betriebsausflüge" bezogenen Leistungen ausschließlich dem privaten Bedarf der Betriebsangehörigen dienen oder durch besondere Umstände der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens im Sinne der EuGH-Urteile Fillibeck in Slg. 1997, I-5577 und Danfoss und AstraZeneca in Slg. 2008, I-9549, BFH/NV 2009, 336 bedingt waren. Letzteres kann z.B. bei Leistungsbezügen anzunehmen sein, die wie z.B. die Anmietung von Tagungsräumen und Übernachtungsmöglichkeiten bei einer an einem Wochenende durchgeführten Schulung direkt und unmittelbar der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens dienen. Bei derartigen "Betriebsveranstaltungen" kann auch die Gewährung von Übernachtungsmöglichkeiten und Verpflegung ähnlich wie bei dienstlich veranlassten Auswärtstätigkeiten durch besondere Umstände dieser wirtschaftlichen Tätigkeit bedingt sein (ebenso z.B. Abschn. 12 Abs. 4 Nr. 8 und Abs. 13 UStR).
- 37** bb) Dient eine "Betriebsveranstaltung" oder ein "Betriebsausflug" lediglich dazu, das Betriebsklima durch gemeinsame Freizeitgestaltung zu verbessern, liegt demgegenüber ein ausschließlicher Zusammenhang der für den Betriebsausflug bezogenen Leistungen zum privaten Bedarf des Personals und damit zu einer Entnahme nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (s. oben II.1.c).
- 38** Hieran ändert sich auch nichts dadurch, dass der Unternehmer --wie ggf. im Streitfall-- die Teilnahme am Betriebsausflug dadurch zu veranlassen sucht, dass am Ausflug nicht teilnehmende Arbeitnehmer am Ausflugstag ihre normale Arbeitsleistung zu erbringen oder Urlaub zu nehmen haben. Lediglich mittelbar verfolgte Zwecke, wie z.B. die Verbesserung des Betriebsklimas, können einen Vorsteuerabzug im Hinblick auf die wirtschaftliche Gesamttätigkeit des Unternehmers im Regelfall nicht rechtfertigen, da "der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist" (s. oben II.1.b bb, und EuGH-Urteile BLP in Slg. 1995, I-983 Rdnr. 19; Midland Bank in Slg. 2000, I-4177 Rdnr. 20, und Abbey National in Slg. 2001, I-1361 Rdnr. 25).
- 39** cc) Sollte es sich danach um einen zur Entnahmebesteuerung führenden Betriebsausflug handeln, ist der Unternehmer nur zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Entnahmebesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG unterbleibt, weil es sich um eine "Aufmerksamkeit" i.S. des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG handelt. Aufgrund des dann fehlenden unmittelbaren Zusammenhangs zu einem konkreten Ausgangsumsatz ist über den Vorsteuerabzug nach der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmers zu entscheiden (s. oben II.1.c cc).
- 40** dd) Hinsichtlich der Aufmerksamkeiten i.S. von § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG 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 abweicht. Entsprechend der Rechtsprechung des BFH zum Lohnsteuerrecht kann daher die dort aus Gründen der Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung festgelegte Freigrenze, bei deren Unterschreiten Zuwendungen an Arbeitnehmer bei Betriebsveranstaltungen nicht als Arbeitslohn anzusehen sind (BFH-Urteil vom 16. November 2005 VI R 151/00, BFHE 211, 325, BStBl II 2006, 442, unter II.2.) auch für die

Auslegung des Begriffs der Aufmerksamkeit berücksichtigt werden (vgl. auch Abschn. 12 Abs. 4 Nr. 6 UStR). Der Senat kann dabei offenlassen, ob er sich der in Abschn. 12 Abs. 4 UStR zugrunde liegenden Auffassung anschließt, nach der bei Einhaltung der betragsmäßigen Freigrenze das betriebliche Interesse die Befriedigung des privaten Bedarfs des Arbeitnehmers überlagert. Unabhängig hiervon besteht aber entgegen der Auffassung der Klägerin kein Anspruch auf Erhöhung der in Abschn. 12 Abs. 4 Nr. 6 UStR genannten Freigrenze. Der Senat schließt sich insoweit der Rechtsprechung des BFH zur entsprechenden Beurteilung im Lohnsteuerrecht an (BFH-Urteil in BFHE 211, 325, BStBl II 2006, 442, unter II.2.b).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de