

Urteil vom 16. April 2026, V R 1/25

Fehlende Leistungserbringung bei bloßer Hin- und Zurückberechnung einer Kostenpauschale für vergünstigte Kantinennutzung

ECLI:DE:BFH:2026:U.160426.VR1.25.0

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 14c Abs 2, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016 , UStG VZ 2017

vorgehend FG München, 26. September 2023, Az: 5 K 760/20

Leitsätze

Hat sich der Entleiher von Zeitarbeitskräften --im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung-- gegenüber seinem Betriebsrat verpflichtet, den Zeitarbeitskräften die Betriebskantinen zu denselben Konditionen wie dem eigenen Personal zur Verfügung zu stellen, und stellt er dafür dem Verleiher der Zeitarbeitskräfte eine Kostenpauschale in Rechnung, die der Verleiher dem Entleiher zurückberechnet, liegt insoweit keine Leistungserbringung zwischen Entleiher und Verleiher vor.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 26.09.2023 - 5 K 760/20 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Gegenstand des Unternehmens der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) ist die Vermittlung von Zeitarbeitskräften. In den Jahren 2010 bis 2017 (Streitjahre) überließ die Klägerin einer AG (A) Zeitarbeitskräfte, die in Betriebskantinen an verschiedenen Standorten der A tätig waren. Grundlage hierfür war ein zwischen der Klägerin und A abgeschlossener Rahmenvertrag zur Überlassung von Arbeitnehmern im kaufmännisch-/gewerblichen Bereich (Rahmenvertrag).
- 2** Dieser Rahmenvertrag wurde von den Beteiligten im März 2010 durch einen Nachtrag ergänzt. Nach der Präambel des Nachtrags waren Änderungen des Rahmenvertrages aufgrund einer zwischen A und dem Gesamtbetriebsrat der A geschlossenen Gesamtbetriebsvereinbarung für Entleihvorgänge, in denen eine Betriebsratseinheit der A Entleiher sei, notwendig. Der Nachtrag regelte unter anderem, dass die Zeitarbeitskräfte an der jeweiligen Betriebsratseinheit des Entleihers, in der sie eingesetzt werden, die dort vorhandene Kantine wie Mitarbeiter des Entleihers und zu den vergünstigten Mitarbeiterpreisen nutzen konnten (Kantinennutzung). Zur Umsetzung dieser Vereinbarung verpflichtete sich die Klägerin, mit dem zuständigen Ansprechpartner der A, einer internen Abteilung im Konzern der A, einen entsprechenden Kantinennutzungsvertrag abzuschließen sowie diesen während der Laufzeit des Rahmenvertrages aufrechtzuerhalten. Der Nachtrag sah weiter vor, dass die Klägerin berechtigt war, die ihr aufgrund des Kantinennutzungsvertrages entstehenden Mehrkosten netto zuzüglich jeweils geltender Umsatzsteuer dem Entleiher zusätzlich und gesondert in Rechnung zu stellen.
- 3** Der dem Nachtrag als Anlage beigefügte Kantinennutzungsvertrag wurde --ebenfalls im März 2010-- zwischen A und der Klägerin abgeschlossen. In diesem Vertrag verpflichtete sich die Klägerin, als Gegenleistung für die nach dem Kantinennutzungsvertrag zu erbringenden Leistungen, über die A eine den steuerlichen Vorschriften

genügende Rechnung ausstellen sollte, für jeden überlassenen Arbeitnehmer und Einsatztag eine pauschale Vergütung (Kopfpauschale) an A zu entrichten.

- 4 In den Streitjahren stellte A der Klägerin die Kantinennutzung entsprechend dem Kantinennutzungsvertrag mit offenem Umsatzsteuerausweis in Höhe von 19 % in Rechnung. Die Klägerin wiederum rechnete entsprechend dem Nachtrag die ihr von A für diese Kantinennutzung in Rechnung gestellten Nettoentgelte --zusätzlich zu dem für die Personaldienstleistungen vereinbarten Entgelt-- mit gesondertem Umsatzsteuerausweis wieder mit A ab.
- 5 Die Klägerin machte in ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der A über die Kantinennutzung geltend. Die von A gezahlten Beträge für die Mehrkosten sah sie als Entgelt für die Personalüberlassung an.
- 6 Nach einer Außenprüfung gelangte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, die Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der A seien nicht abzugsfähig, da es sich bei der zugrundeliegenden Zahlung um einen Essenzuschuss an die Mitarbeiter der Klägerin gehandelt habe und es insoweit an einem Leistungsaustausch mit A fehle. Die weiterberechneten Kantinenzuschüsse von der Klägerin an A seien Entgelte für die Personalüberlassung. Demgemäß änderte das FA die Umsatzsteuerbescheide der Streitjahre nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der nachfolgenden Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2025, 1188 veröffentlichtem Urteil statt. Die Klägerin sei Leistungsempfängerin einer Leistung der A. A habe gegen Entgelt den entliehenen Mitarbeitern der Klägerin die Kantinennutzung zu den gleichen, günstigen Bedingungen wie ihren eigenen Arbeitnehmern ermöglicht und damit der Klägerin einen wirtschaftlichen Vorteil zugewendet, der in einer Steigerung ihrer Attraktivität als Arbeitgeberin bestehe. Die Vereinbarung einer pauschalen Vergütung nach der Zahl der eingesetzten Mitarbeiter (unabhängig von der Anzahl der täglich tatsächlich in Anspruch genommenen Speisen) spreche gegen die Annahme eines Entgelts eines Dritten. Die Klägerin habe die streitgegenständlichen Leistungen auch nicht in vorsteuerschädlicher Weise zur Erbringung unentgeltlicher Wertabgaben im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG) an ihre Mitarbeiter verwendet. Im vorliegenden Fall seien ausnahmsweise die persönlichen Vorteile der Mitarbeiter der Klägerin --bestehend in der Nutzungsmöglichkeit der Kantine-- gegenüber dem Interesse der Klägerin am Abschluss des Kantinennutzungsvertrages untergeordnet gewesen. Denn die Klägerin habe damit eine eigene vertragliche Verpflichtung gegenüber A aus dem Nachtrag zum Rahmenvertrag erfüllt. Wäre die Klägerin dieser Verpflichtung nicht nachgekommen, hätte dies negative Folgen für die Geschäftsbeziehung mit A nach sich ziehen können.
- 8 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 9a UStG). Der persönliche Vorteil des Arbeitnehmers an der Mahlzeitengestellung oder --wie hier im vergleichbaren Fall-- der Kantinennutzung sei nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) gegenüber dem unternehmerischen Bedürfnis nur in Ausnahmefällen als untergeordnet anzusehen, so dass in der Regel eine Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vorliege (EuGH-Urteile Fillibeck vom 16.10.1997 - C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491, und Danfoss und Astrazeneca vom 11.12.2008 - C-371/07, ECLI:EU:C:2008:711). Das FG habe seine Entscheidung vorrangig auf die vertragliche Verpflichtung der Klägerin zum Abschluss des Kantinennutzungsvertrages gestützt, ohne eine weitere Abwägung der Gesamtumstände vorzunehmen. Die Auffassung des FG kehre das vom EuGH angenommene Regel-Ausnahmeverhältnis für Wertabgaben im Zusammenhang mit der Mahlzeitengestellung an Arbeitnehmer zugunsten der Entleiher um.
- 9 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 11 Das Recht auf Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen der A, die als Leistungsinhalt die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit der Betriebskantine für die Mitarbeiter der Klägerin zu den Mitarbeiter-Konditionen der A gehabt hätten, bestehe, da die Kosten für diese Eingangsleistung als Kostenelemente in die Ausgangsleistung Personalgestellung eingegangen seien. Die Aufwendungen für die Eingangsleistungen seien im Interesse der Klägerin getätigt worden, da A das Personal der Klägerin nicht ohne Abschluss des Kantinennutzungsvertrages hätte entleihen dürfen. Der Vorteil der Arbeitnehmer sei demgegenüber als nebensächlich und nur untergeordnet einzustufen. Der Bundesfinanzhof (BFH) sei an die Würdigung des FG gebunden.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist aus anderen als vom FA geltend gemachten Gründen begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin ist aus den Rechnungen der A über die Kantinennutzung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hat sich der Entleiher von Zeitarbeitskräften --im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung-- gegenüber seinem Betriebsrat verpflichtet, den Zeitarbeitskräften die Betriebskantinen zu denselben Konditionen wie dem eigenen Personal zur Verfügung zu stellen, und stellt er dafür dem Verleiher der Zeitarbeitskräfte eine Kostenpauschale in Rechnung, die der Verleiher dem Entleiher zurückberechnet, liegt insoweit keine Leistungserbringung zwischen Entleiher und Verleiher vor. Die Sache ist im Hinblick auf die Anwendung von § 14c Abs. 2 UStG spruchreif.
- 13** 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 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. Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach ist der Steuerpflichtige (Unternehmer) berechtigt, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert, erbracht wurden oder werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.
- 14** Nach ständiger Rechtsprechung erstreckt sich das Recht auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in einer Rechnung ausgewiesen ist. Vielmehr muss die in der Rechnung ausgewiesene Steuer aufgrund einer erbrachten Leistung gesetzlich geschuldet werden (so z.B. zuletzt BFH-Urteil vom 04.12.2025 - V R 37/23, BStBl II 2026, 464, Rz 14, unter Bezugnahme insbesondere auf das EuGH-Urteil Genius Holding/Staatssecretaris van Financiën vom 13.12.1989 - C-342/87, ECLI:EU:C:1989:635, und das BFH-Urteil vom 02.04.1998 - V R 34/97, BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695, unter II.3.b).
- 15** 2. Damit eine Steuer im vorstehenden Sinne für eine Leistung gesetzlich geschuldet wird, muss zunächst eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Leistung vorliegen. Nach dieser Vorschrift unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Für die --vorliegend allein in Betracht kommenden-- sonstigen Leistungen beruht dies unionsrechtlich auf Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL.
- 16** a) Die Steuerbarkeit nach dieser Vorschrift setzt voraus, dass zwischen einer Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht und sich dieser Zusammenhang aus einem Rechtsverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Leistung bildet. Dabei muss der Leistungsempfänger einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt. Hierzu ist erforderlich, dass einem identifizierbaren Verbraucher ein Vorteil verschafft wird, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (vgl. z.B. zuletzt BFH-Urteile vom 20.11.2025 - V R 10/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 24 f., und vom 05.12.2024 - V R 13/22, BFHE 288, 532, BStBl II 2025, 978, Rz 17).
- 17** b) Die vom FG vorzunehmende Prüfung, ob der Leistungsempfänger im Rahmen eines Leistungsaustauschs einen verbrauchsfähigen Vorteil erhält, liegt auf tatsächlichem Gebiet und bindet gemäß § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich den BFH als Revisionsgericht. Der BFH kann jedoch als Revisionsgericht das Urteil des FG daraufhin überprüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln, die Denkgesetze und Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind. Insoweit ist die Auslegung von Verträgen Rechtsanwendung, die vom BFH in vollem Umfang nachprüfbar ist. Revisionsrechtlich nachprüfbar ist danach auch, ob das FG die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände, insbesondere die Interessenlage der Beteiligten, erforscht und zutreffend --unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität-- gewürdigt hat (BFH-Urteile vom 20.11.2025 - V R 10/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 26, und vom 05.12.2024 - V R 13/22, BFHE 288, 532, BStBl II 2025, 978, Rz 19).
- 18** 3. Im Streitfall ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin eine steuerbare Leistung bezogen hat, die die Klägerin --im Fall einer zusätzlichen Steuerpflicht-- zum Vorsteuerabzug berechtigt. Das FG hat bei seiner Würdigung, dass A der Klägerin die Möglichkeit zur vergünstigten Kantinennutzung durch die Arbeitnehmer der Klägerin eingeräumt hat, die Interessenlage der Beteiligten und zudem die geschäftliche Realität, die sich aus dem

einheitlichen Vertragswerk --bestehend aus dem Nachtrag zum Rahmenvertrag und dem Kantinennutzungsvertrag-- ergeben, nicht hinreichend berücksichtigt. Der Senat ist daher an diese Würdigung nicht gebunden. Er kann zudem die Vertragsauslegung vorliegend selbst vornehmen, da das FG den Inhalt des Nachtrags zum Rahmenvertrag und des Kantinennutzungsvertrages festgestellt hat (vgl. BFH-Urteil vom 16.06.2021 - X R 29/19, BFH/NV 2022, 577, Rz 26).

- 19** a) Der Nachtrag zum Rahmenvertrag und der Kantinennutzungsvertrag sind Teile eines einheitlichen Vertragswerks. Dies ergibt sich bereits daraus, dass der Nachtrag auf den Kantinennutzungsvertrag Bezug nimmt, dieser dem Nachtrag als Anlage beigelegt ist und die Klägerin beide Verträge am selben Tag unterzeichnete. Darüber hinaus beziehen sich beide Verträge inhaltlich aufeinander und enthalten Regelungen für denselben Lebenssachverhalt der Kantinennutzung. Diese waren erforderlich, da aufgrund einer zwischen A und ihrem Gesamtbetriebsrat geschlossenen Gesamtbetriebsratsvereinbarung Änderungen und Ergänzungen des Rahmenvertrages notwendig geworden waren. Zu den notwendigen Änderungen und Ergänzungen gehörte insbesondere die den Mitarbeitern der Klägerin zu gewährende vergünstigte Kantinennutzung an der jeweiligen Betriebseinheit der A.
- 20** b) Dieses einheitliche Vertragswerk ist der Besteuerung zugrunde zu legen. Nach der Gesamtheit der Vereinbarungen sollte A nicht nur die vergünstigte Nutzungsmöglichkeit unmittelbar den Mitarbeitern der Klägerin zuwenden, sondern auch die damit verbundenen, erst bei tatsächlicher Nutzung der Kantinen entstehenden Kosten tragen. Die Kostenpauschale wurde zwar der Klägerin von A zunächst in Rechnung gestellt, jedoch in gleicher Höhe von der Klägerin wieder an A zurückberechnet. Nach der wirtschaftlichen Realität sollte somit alleine A mit den Kosten einer tatsächlichen Kantinennutzung durch die Mitarbeiter der Klägerin belastet werden. Letztlich diene die in den Verträgen vorgesehene Inrechnungstellung der Kopfpauschalen von A an die Klägerin und deren Rückbelastung von der Klägerin an A nur einer pauschalen --mit der Nutzungsmöglichkeit der Kantinen verbundenen-- Zuordnung von Kostenanteilen zu der Kostenstelle der zuständigen Abteilung bei A. Der Inrechnungstellung und Rückbelastung der Kopfpauschale lagen somit keine Leistungen zugrunde. Vielmehr wurde die Klägerin lediglich als Dritte in die interne Kostenzuordnung der A einbezogen. Ohne Bedeutung ist somit, dass die Klägerin die Vereinbarungen mit unterschiedlichen Betriebsabteilungen der A geschlossen hatte und die Abrechnung der Klägerin gegenüber von einer anderen Betriebsabteilung erfolgte, als derjenigen, der gegenüber die Klägerin abrechnete.
- 21** Bestätigt wird dies dadurch, dass die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat ausführte, dass sie den Kantinennutzungsvertrag nicht abgeschlossen hätte, wenn sie die aus diesem Vertrag resultierenden Mehrkosten in Höhe der Kopfpauschale nicht ihrerseits an A hätte zurückberechnen können.
- 22** c) Ohne Bedeutung ist entgegen der Auffassung des FG demgegenüber, dass die Klägerin durch den Kantinennutzungsvertrag einen eigenen einklagbaren Anspruch auf die Gewährung der vergünstigten Kantinennutzung für ihre Mitarbeiter gegenüber A erlangt und die Kantinennutzung zu einer Attraktivitätssteigerung der Klägerin als Arbeitgeberin geführt haben soll. Denn insoweit hat das FG außer Betracht gelassen, dass A sich, wie sich aus der Präambel des Nachtrags zum Rahmenvertrag ergibt, bereits vor Abschluss des Kantinennutzungsvertrages gegenüber ihrem eigenen Gesamtbetriebsrat verpflichtet hatte, Änderungen und Ergänzungen des Rahmenvertrages vorzunehmen. Diese Verpflichtung wurde im Nachtrag zum Rahmenvertrag umgesetzt und umfasste auch die Einräumung der vergünstigten Kantinennutzung an die Mitarbeiter der Klägerin. Zudem bestand seit dem 01.12.2011 für A nach § 13b Abs. 1 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) i.d.F. des Ersten Gesetzes zur Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes - Verhinderung von Missbrauch der Arbeitnehmerüberlassung vom 28.04.2011 (BGBl I 2011, 642) eine hierauf gerichtete gesetzliche Verpflichtung (vgl. auch Art. 6 Abs. 4 der Richtlinie 2008/104/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.11.2008 über Leiharbeit, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. L 327, 9), so dass der vertraglichen Regelung zwischen A und der Klägerin keine konstitutive Bedeutung zukam. Einem möglichen Anspruch der Klägerin gegenüber A, der auch nur auf eine Gewährung der vergünstigten Kantinennutzung unmittelbar an ihre Mitarbeiter gerichtet gewesen wäre, kam danach keine darüber hinausgehende eigenständige Bedeutung zu. Im Hinblick hierauf ist die vom FG angenommene Steigerung der Attraktivität der Klägerin als Arbeitgeberin zu vernachlässigen.
- 23** Darüber hinaus wandte die Klägerin ihren Mitarbeitern nicht selbst den Vorteil der vergünstigten Kantinennutzung zu. Ein derartiger Anspruch der Mitarbeiter gegen die Klägerin wäre lediglich auf Zahlung eines Sachwertausgleichs gerichtet gewesen (vgl. § 10 Abs. 4 AÜG i.d.F. vom 28.04.2011, BGBl I 2011, 642, und § 8 Abs. 1 Satz 3 AÜG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes und anderer Gesetze vom 21.02.2017, BGBl I 2017, 258; s. dazu BeckOK ArbR/Motz, 78. Ed. 01.12.2025, AÜG § 8 Rz 41). Eine derartige bloße Geldzahlung führt

umsatzsteuerrechtlich nicht zu einer steuerbaren Leistungserbringung der Klägerin an ihre Mitarbeiter (vgl. BFH-Urteil vom 15.09.2011 - V R 36/09, BFHE 235, 507, BStBl II 2012, 365, Rz 28).

- 24** 4. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist abzuweisen, da die angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheide rechtmäßig sind.
- 25** a) Liegen den hier in Rede stehenden Rechnungen der A --wie oben ausgeführt-- keine Leistungen der A an die Klägerin zugrunde, gilt dies gleichermaßen für die Rechnungen der Klägerin über die rückbelastete vergünstigte Kantinennutzung an A, so dass die Klägerin die Umsatzsteuer insoweit nicht im Hinblick auf eine erbrachte Leistung schuldet. Da die Klägerin die Umsatzsteuer für die rückbelastete vergünstigte Kantinennutzung jedoch in ihren Rechnungen an A offen ausgewiesen hat, schuldet sie die Umsatzsteuer nach § 13a Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 14c Abs. 2 Satz 2, § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG. Die Klägerin hat in ihren Rechnungen neben der Personalgestellung (nach Stundenzahl) zusätzlich und eigenständig eine "Kantinennutzung" abgerechnet und insoweit über eine nicht ausgeführte Leistung eine Rechnung mit offenem Steuerausweis ausgestellt. Demgegenüber war sie tatsächlich lediglich als Dritte in eine konzerninterne Kostenverrechnung einbezogen.
- 26** b) Eine Leistung der Klägerin an ihre Arbeitnehmer, die A entliehen hat, liegt bezüglich der vergünstigten Kantinennutzung bei A ebenfalls nicht vor. Die vergünstigte Kantinennutzung wird unmittelbar von A selbst den Arbeitnehmern der Klägerin gewährt.
- 27** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de