www.kommunsense.de

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 15. April 2010

(V R 10/08 – UR 2010 S. 657)

Personalgestellung durch Gesellschafter als Teil des Entgelts für die durch die Gesellschaft erbrachte Leistung

Leitsätze:

1. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt für den Leistungsaustausch einen unmittelbaren, nicht aber einen inneren (synallagmatischen) Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt voraus. Dies gilt auch für Tausch und tauschähnliche Umsätze (§ 3 Abs. 12 UStG).

2. Ein tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe liegt auch dann vor, wenn

- eine Gesellschaft auf schuldrechtlicher Grundlage an ihre beiden Gesellschafter Leistungen gegen Entgelt erbringt und
- ihr die beiden Gesellschafter in unmittelbarem Zusammenhang hiermit auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage Personal zur Verfügung stellen.

3. Um eine Beistellung anstelle eines tauschähnlichen Umsatzes handelt es sich nur, wenn das vom jeweiligen Gesellschafter überlassene Personal ausschließlich für Zwecke der Leistungserbringung an den jeweiligen Gesellschafter verwendet wird.

► **Volltext:**
http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=3478

► DIE SPEZIELLE BFH-KOMMENTIERUNG:

A. Problemstellung

§ 10 Abs. 2 Satz 2 UStG sieht u.a. vor, dass beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz gilt. Nach § 3 Abs. 12 Satz 1 UStG ist ein Tausch gegeben, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer Lieferung besteht, nach Satz 2 dieser Bestimmung handelt es sich um einen tauschähnlichen Umsatz, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht. In der Literatur hat vor kurzem Stadie die Rechtmäßigkeit der Umsatzbesteuerung von Tauschvorgängen in Frage gestellt unter Hinweis darauf, dass die dem nationalen Recht zugrunde liegende Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) einen Tausch oder tauschähnlichen Umsatz nicht kenne (Stadie, UR 2009, 745 ff.). Der BFH hatte nun im Zusammenhang mit einer von Gesellschaftern gegenüber ihrer Gesellschaft erbrachten Personalgestellung Gelegenheit, sich mit dieser Kritik auseinanderzusetzen.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren Unternehmensgegenstand in der Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Kreditanalyse und der Kreditsachbearbeitung für ihre Kommanditisten bestand. Die Kommanditisten der Klägerin waren Kreditinstitute mit einer Kapitaleinlage von jeweils 45.000 Euro und 55.000 Euro. Nach dem entsprechenden Gesellschaftsvertrag hatten die Kommanditisten der Klägerin „ohne gesondertes Entgelt (unentgeltlich) Personal“ zu überlassen. Das „Wertverhältnis“ des unentgeltlich zu überlassenden Personals sollte den Beteiligungsverhältnissen der Kommanditisten an der Klägerin entsprechen. Die Kommanditisten waren grundsätzlich verpflichtet, die von der Klägerin zu erbringenden Leistungen abzunehmen. Sie vereinbarten jeweils mit der Klägerin im Dezember 2005 Dienstleistungsrahmenverträge. Diese dienten der Auslagerung von Marktfolgeaufgaben im Bereich des Kreditgeschäfts durch den jeweiligen Kommanditisten auf die Klägerin. Die Klägerin verpflichtete sich vertraglich, „für die anfallenden Tätigkeiten ausreichend geschultes und qualifiziertes Personal“ einzusetzen. Die Klägerin erbrachte ihre Leistungen gegenüber den Kommanditisten auf „Kostendeckungsbasis (genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an dem gemeinsamen Kosten)“. In ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2005 erklärte die Klägerin dem Regelsteuersatz unterliegende Entgelte aus erbrachten Leistungen i.H.v. ca. 350.000 Euro und Vorsteuerbeträge von ca. 485.000 Euro. Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung erhöhte das Finanzamt die steuerpflichtigen Umsätze der Klägerin u.a. um ca. 1,5 Mio. Euro, da der Wert der Personalgestellung durch die Kommanditisten an die Klägerin zum Entgelt gehöre. Die mit Zustimmung des Finanzamtes zum Finanzgericht erhobene Sprungklage hatte keinen Erfolg (FG Köln, Urteil vom 30.01.2008 - 7 K 3412/06 - EFG 2008, 732).

Der BFH wies die Revision der Klägerin als unbegründet zurück und führte im Einzelnen aus: Das Finanzgericht habe zutreffend entschieden, dass entgeltliche Leistungen der Klägerin an ihre Kommanditisten vorlägen. Die Personalgestellung durch die Kommanditisten an die Klägerin seien im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes erfolgt und gehörten insoweit zum Entgelt für die Leistungen der Klägerin.

Die Klägerin habe auf der Grundlage der Dienstleistungsrahmenverträge Leistungen an beide Kommanditisten gegen Kostenübernahme und damit gegen Entgelt erbracht. Im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes gehörten nicht nur die durch die Kommanditisten erbrachten Zahlungen, sondern auch die durch beide Kommanditisten erfolgte Gestellung von Personal zum Entgelt für die Leistungen der Klägerin. Die Richtlinie 77/388/EWG enthalte zwar keine § 3 Abs. 12 UStG entsprechende Bestimmung. Gleichwohl bestehe kein Verstoß gegen die Richtlinie, da sich die durch § 3 Abs. 12 UStG angeordneten Rechtsfolgen aus Artikel 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Artikel 73 MwStSystRL) ergäben. Danach sei Besteuerungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bilde, die der Lieferer erhalte oder erhalten solle. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei dabei nicht zwischen Gegenleistungen in Form von Geldzahlungen und in Form von Sachleistungen zu unterscheiden; beide Arten von Gegenleistungen seien vielmehr gleich zu behandeln, wobei es genüge, dass die Gegenleistung in Geld ausgedrückt werden könne (EuGH-Urteil vom 03.07.1997 - C-330/95 „Goldsmiths“ - EuGHE I 1997, 3801 Rn. 23). Dementsprechend könne die Gegenleistung für eine Lieferung in einer Dienstleistung bestehen und Besteuerungsgrundlage der Lieferung sein, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung und der Dienstleistung bestehe und wenn der Wert der Dienstleistung in Geld ausgedrückt werden könne (EuGH-Urteil vom 03.07.2001 - C-380/99 „Bertelsmann“ - EuGHE I 2001, 5163 = BFH/NV Beilage 2001, 192, Rn. 17). An den danach für Tausch und tauschähnlichen Umsatz erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang seien nach der Rechtsprechung des Senats dieselben Anforderungen zu stellen wie an den die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG begründenden Zusammenhang. Denn Tausch und Tauschähnlichkeit seien nur eine besondere Modalität der Entgeltvereinbarung, die den unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründe. Dementsprechend könne sich der den Tausch und tauschähnlichen Umsatz begründende unmittelbare Zusammenhang auch aus gesellschaftsvertraglichen Regelungen ergeben (z.B. BFH-Urteil vom 05.12.2007 - V R 60/05 - BStBl II 2009, 486).

Der Senat halte an seiner bisherigen Rechtsprechung zu Tausch und tauschähnlichen Umsätzen auch unter Berücksichtigung der von Stadie geäußerten Kritik fest (Stadie, UR 2009, 745 ff.). Gegen die Auffassung von Stadie spreche bereits, dass die Rechtsprechung des EuGH eindeutig sei und keinen Raum für Zweifel zur Steuerbarkeit von Tauschvorgängen lasse. Weiter verstoße dies entgegen der Auffassung von Stadie auch nicht gegen den Neutralitätsgrundsatz. Zwar vereinnahme der Unternehmer bei einem bloßen Tausch keinen Geldbetrag, den er für eine Steuerzahlung verwenden könnte. Dies sei jedoch unbeachtlich, da es Sache des Unternehmers sei, Umfang und Art der Gegenleistung für seine Leistung mit dem Leistungsempfänger zu vereinbaren. Nur die Gleichbehandlung aller Gegenleistungen entspreche dem Neutralitätsgrundsatz.

Die Gestellung des Personals durch die beiden Kommanditisten gehöre zum Entgelt für die von der Klägerin erbrachten Leistungen. Der für die Einbeziehung der Personalgestellung in den Leistungsaustausch erforderliche unmittelbare Zusammenhang ergebe sich daraus, dass

der Unternehmensgegenstand der Klägerin im Streitfall darin bestanden habe, Dienstleistungen an die Kommanditisten zu erbringen, sie dabei nach dem mit den Kommanditisten abgeschlossenen Rahmenverträgen gegen Kostenerstattung tätig gewesen sei, sie weiter nach den Rahmenverträgen verpflichtet gewesen sei, geeignetes Personal einzusetzen, und sich die Kommanditisten gesellschaftsvertraglich verpflichtet hätten, der Klägerin dieses Personal zu überlassen. Dies genüge, um den erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zu begründen. Selbst ohne die gesellschaftsvertragliche Verpflichtung handele es sich bei der Personalgestellung nur um eine besondere Modalität der von den Kommanditisten geschuldeten Kostentragung. Für die steuerrechtliche Beurteilung sei es dabei unerheblich, dass die Leistung der Klägerin sich aus den Dienstleistungsrahmenverträgen ergebe, während sich die Kommanditisten gesellschaftsvertraglich zur Personalgestellung verpflichtet hätten. Denn der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt könne sich auch aus verschiedenen Rechtsverhältnissen ergeben, wenn diese im unmittelbaren Zusammenhang miteinander stünden.

Ohne Erfolg berufe sich die Klägerin insoweit auf die Rechtsprechung des EuGH (EuGH-Urteil vom 27.04.1999 - C-48/97 „Kuwait Petroleum“ - EuGHE I 1999, 2323). Dass dort bei einer im Anschluss an Kraftstofflieferungen erfolgten Gewährung von Geschenken im Rahmen eines Bonussystems der unmittelbare Zusammenhang zwischen dem „Geschenk“ und den Zahlungen für den Kraftstoff gefehlt habe, sei darauf zurückzuführen, dass die Abnehmer für den Kraftstoff einen feststehenden Preis zu entrichten hätten, der unabhängig von der Inanspruchnahme des Geschenks gewesen sei. Demgegenüber stelle sich die Personalgestellung im Streitfall als Modifikation der von den Kommanditisten übernommenen Kostentragungspflicht dar. Gegen den Entgeltcharakter der Personalgestellung sprächen auch nicht die Grundsätze zu Gesellschafterleistungen bei sog. Arbeitsgemeinschaften (Abschnitt 6 Abs. 8 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2008) und zum sog. Spitzenausgleich bei Leistungen zwischen mehreren Gesellschaftern (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 29.04.2004 - C-77/01 „EDM“ - EuGHE I 2004, 4295 Rn. 87 ff.). Diese beträfen die Leistungserbringung durch den Gesellschafter, nicht aber den umgekehrten Fall einer durch die Gesellschaft erbrachten Leistung und die sich dann zu stellende Frage, ob eine Leistung des Gesellschafters zum Entgelt für die durch die Gesellschaft erbrachte Leistung gehöre.

Die Klägerin berufe sich auch zu Unrecht für ihre abweichende Auffassung auf die frühere Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 18.12.1996 - XI R 12/96 - BStBl II 1997, 374). Soweit der BFH dort davon ausgegangen sei, dass die Leistung eines Gesellschafters nur dann als Entgelt für eine Leistung der Gesellschaft anzusehen sei, wenn zwischen den Leistungen ein „innerer (synallagmatischer) Zusammenhang“ bestehe, sei diese Rechtsauffassung spätestens mit dem Urteil des BFH (BFH-Urteil vom 05.12.2007 - V R 60/05 - BStBl II 2009, 486) aufgegeben worden, in dem der BFH klargestellt habe, dass auch zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern ein lediglich unmittelbarer Zusammenhang ausreiche, damit Leistungen „gegenseitig“ ausgetauscht würden. Nicht entscheidungserheblich sei die Behandlung von sog. Mischentgelten nach Abschnitt 6 Abs. 5 der UStR, da gewinnabhängige Zahlungen nur für Leistungen des Gesellschafters, nicht aber auch für Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter vorliegen könnten. Schließlich lägen auch die von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensfehler nicht vor.

Sei danach ein tauschähnlicher Umsatz gegeben, bemesse sich das Entgelt nach den von den Kommanditisten für die Leistung der Klägerin getätigten Aufwendungen. Hierzu gehörten neben den Zahlungen der beiden Kommanditisten auch der bei ihnen anfallende Aufwand für die Personalgestellung.

Nach diesen Grundsätzen hätten auch die Kommanditisten mit der jeweiligen Personalgestellung eine entgeltliche Leistung an die Klägerin erbracht. Ob die Klägerin insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, sei im Streitjahr nicht entscheidungserheblich, da die Klägerin für diese Leistungen keine Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis vorgelegt habe. Ferner brauche der Senat im Hinblick auf die Bindung an die Klageanträge auch nicht zu entscheiden, ob die Leistungen der Klägerin im Bereich der Kreditbearbeitung steuerfrei sein könnten (vgl. zur sog. Kreditfabrik z.B. Philipowski, UR 2009, 469, Wäger in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 8 Rn. 53). Denn dies hätte nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG den Verlust des Vorsteuerabzugs zur Folge und würde damit zu einer unzulässigen Verböserung führen.

C. Kontext der Entscheidung

Der BFH hat mit dem Besprechungsurteil der von Stadie vertretenen Auffassung, wonach die Umsatzbesteuerung von Tauschvorgängen gemeinschaftsrechtswidrig sei (UR 2009, 745 ff.), unter Hinweis auf die insoweit eindeutige Rechtsprechung des EuGH (z.B. EuGH-Urteil vom 03.07.1997 - C-330/95 „Goldsmiths“ - EuGHE I 1997, 3801 Rn. 23) eine klare Absage erteilt.

Der BFH hat im Besprechungsfall außerdem eine zwischen den Beteiligten unstreitige Abgrenzung zur sog. Beistellung vorgenommen. Eine Beistellung liegt nur vor, wenn der Empfänger der Leistung dem Leistenden Sachmittel nur für die Leistungserbringung an ihn zur Verfügung stellt und eine anderweitige Verwendung ausgeschlossen ist. Ein Standardbeispiel für eine Beistellung ist etwa der Fall, dass ein Juwelier für einen Kunden einen Ring aus Gold herstellt, das der Kunde zur Verfügung gestellt hat. Hier beschränkt sich die Leistung des Juweliers auf die Arbeitsleistung. Der Kunde erbringt mit der Beistellung (Materialgestellung) keine Leistung an den Juwelier (vgl. Lippross, Umsatzsteuer, 22. Aufl. 2008, S. 71). Eine derartige nichtsteuerbare Beistellung scheiterte im Streitfall in erster Linie daran, dass von Seiten der Klägerin keine Verpflichtung bestand, das vom jeweiligen Kommanditisten überlassene Personal nur für Leistungen an diesen Kommanditisten einzusetzen.

Weitere Hinweise zu den Voraussetzungen für die Annahme eines steuerbaren tauschähnlichen Umsatzes finden sich ferner in der jüngeren Rechtsprechung des BFH zur Überlassung eines mit Werbeflächen versehenen Fahrzeugs durch eine Werbeagentur an eine Gemeinde zur unentgeltlichen Nutzung (BFH-Urteil vom 16.04.2008 - XI R 56/06 - BStBl II 2008, 909).

D. Auswirkungen für die Praxis

Der BFH hat für die Praxis geklärt, dass an den für Tausch und tauschähnlichen Umsatz erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung dieselben Anforderungen zu stellen sind wie an den die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG begründenden Zusammenhang. Dementsprechend kann sich der unmittelbare Zusammenhang dabei auch aus gesellschaftsvertraglichen Regelungen ergeben. Dies kann - wie im Besprechungsfall - zu einer entsprechenden unvorhergesehenen Erhöhung des umsatzsteuerrechtlichen Entgelts bei der Gesellschaft führen. Die Grundsätze des Besprechungsurteils sollten daher zukünftig bei entsprechenden Gestaltungen von Leistungen zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern berücksichtigt werden.

Autor und Fundstelle:

Friederike G r u b e (Richterin am Bundesfinanzhof) –
jurisPR-SteuerR 37/2010 Anm. 6