

ProMemoria-Info-Brief (Mai 2016)

- Wichtige Bekanntgaben aus der Finanzrechtsprechung -

BFH-Urteil vom 14. Januar 2016 (V R 56/14 - BFH/NV 2016 S. 792)

„Entgeltliche Personalgestaltung keine im sozialen Bereich erbrachten Gemeinwohldienstleistungen“

Leitsatz:

Entgeltliche Personalgestaltungen sind keine im sozialen Bereich erbrachten Gemeinwohldienstleistungen i. S. des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL.

Gesetzliche Grundlagen:

EGRL 112/2006: Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe g; **UStG:** § 4 Nr. 18 Satz 1, § 4 Nr. 27a; **UStDV:** § 23 Nr. 1; **EWGRL 388/77:** Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i + g; **FGO:** § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, § 135 Abs. 1.

Vorinstanz:

FG Münster, Gerichtsbescheid vom 15.10.2014 (5 K 4314/12 U)

http://www.kommunsense.de/index.php3?site=promemoria_dl&id=2126

I. Sachlage:

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein eingetragener und als gemeinnützig anerkannter Verein, der in den Streitjahren (2008 bis 2010) Mitglied eines anerkannten Verbands der freien Wohlfahrtspflege war. Satzungsmäßiger Zweck des Klägers war, „Drogengefährdeten und -abhängigen bei der Bewältigung ihrer Probleme zu helfen“.

Aufgrund eines Ende 2007 mit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (Entleiher) geschlossenen Personalabordnungsvertrags verpflichtete sich der Kläger, dem Entleiher eine seiner Arbeitnehmerinnen zur inhaltlichen und fachlichen Koordination eines vom Entleiher initiierten Sozialfürsorgeprojekts (selektive Suchtprä-

vention) für den Streitzeitraum zu überlassen. Dabei blieb das Arbeitsverhältnis zwischen dem Kläger und der Arbeitnehmerin - ungeachtet der Überlassung an den Entleiher - bestehen. Der Entleiher war aber berechtigt, der Arbeitnehmerin fachliche Weisungen zu erteilen und deren Arbeitsausführung zu überwachen. Ihr Arbeitslohn wurde weiterhin vom Kläger bezahlt; dieser hatte jedoch für die Personalüberlassung gegenüber dem Entleiher einen vertraglichen Anspruch auf Aufwendungsersatz in Höhe der tatsächlich entstandenen Kosten.

Das vom Entleiher initiierte Sozialfürsorgeprojekt zielte darauf ab, Jugendlichen, die erstmals mit Suchtmitteln in Berührung gerieten, Maßnahmen der Frühintervention anzubieten. Dabei sollte die entlehene Arbeitnehmerin als Projektleiterin das Projekt des Entleihers umsetzen, weiterentwickeln und interessierten Organisationen vorstellen. Die Arbeitnehmerin hatte vor der Personalüberlassungsmaßnahme bei dem Kläger besondere Kenntnisse zum inhaltlichen Bereich dieses Projekts gesammelt, dieses insbesondere mitentwickelt.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt -FA-) setzte für die entgeltliche Personalgestellung Umsatzsteuer für die Streitjahre fest. Eine Steuerbefreiung komme nicht in Betracht.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nach erfolglosem Einspruchsverfahren mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 161 veröffentlichten Gerichtsbescheid insoweit statt, als es die Umsatzsteuer für die Streitjahre jeweils auf 0 € festsetzte. Der Kläger könne sich unmittelbar auf die Steuerbefreiung nach Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) berufen. Die Personalgestellung sei durch eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter erbracht worden. Zudem handle es sich - unter Berücksichtigung des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 14. Juni 2007 (C-434/05 „Horizon College“) - dabei um eine „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung“.

Mit der hiergegen eingelegten Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts.

Zwar seien sowohl der Kläger als auch der Entleiher Einrichtungen i. S. des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Gleichwohl lägen die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach dieser Bestimmung nicht vor. Das EuGH-Urteil „Horizon College“ (EU:C:2007:343), das zur Auslegung von Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i 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) ergangen sei, könne nicht auf Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe g MwStSystRL übertragen werden.

Das FA beantragt,

- den Gerichtsbescheid des FG Münster vom 15. Oktober 2014 (5 K 4314/12 U) aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.

Der Kläger beantragt,

- die Revision zurückzuweisen,
- hilfsweise das Verfahren auszusetzen und dem EuGH nach Artikel 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union die Rechtsfrage vorzulegen, „ob bei jeder Form von Personalgestellung die Anwendung des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ausscheidet oder ob dies nur in solchen Fällen anzunehmen ist, in denen gewerbliche Personalgestellung wesentlicher Teil der Tätigkeit des verleihenden und/oder entleihenden Einrichtung ist“.

Dienstleistungen der Sozialfürsorge seien Hauptzweck des Klägers sowie des Entleihers. Die Arbeitnehmerin habe bei beiden Einrichtungen identische Tätigkeiten ausgeübt, nämlich eng mit der Sozialfürsorge verbundene Projektarbeiten. Im Übrigen sei das EuGH-Urteil Go fair-Zeitarbeit vom 12. März 2015 (C-594/13) im Streitfall nicht anwendbar, weil er, der Kläger, eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter sei und keine gewerbliche Personalgestellung betreibe.

II. Entscheidungsgründe:

Die Revision ist begründet. Das Urteil ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Zu Unrecht hat das FG entschieden, dass die entgeltliche Personalgestellung des Klägers nach Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL steuerfrei ist.

1. Die Personalgestellung gegen Aufwendungsersatz ist ein steuerbarer Umsatz i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes -UStG- (Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 23. Juli 2009, V R 93/07, BFHE 226, 435, BStBl. II 2015, 735, unter II. 1. a, m. w. N.).
2. Zu Recht geht das FG davon aus, dass die Personalgestellungsleistung nicht nach § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG steuerfrei ist.

Steuerfrei sind danach die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften [...], die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, wenn [...] die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung [...] begünstigten Personenkreis zugutekommen [...]. Ungeachtet dessen, dass der Kläger als Mitglied in einem

nach § 23 Nr. 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung amtlich anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege zum begünstigten Personenkreis gehört, hat er durch die Personalgestellung keine Leistungen erbracht, die unmittelbar dem nach seiner Satzung begünstigten Personenkreis zugutegekommen sind (§ 4 Nr. 18 Satz 1 Buchst. b UStG).

Das Merkmal der Unmittelbarkeit ist leistungsbezogen, d.h. die Leistung selbst muss dem nach der Satzung begünstigten Personenkreis unmittelbar zugutekommen (BFH-Urteile vom 7. November 1996, V R 34/96 , BFHE 181, 532, BStBl. II 1997, 366 , unter II. 2., m. w. N.; in BFHE 226, 435, BStBl. II 2015, 735, unter II. 2. b, m.w.N., und vom 15. September 2011, V R 16/11, BFHE 235, 521, Rz 14 f.). Nicht ausreichend ist, dass die Leistung lediglich als Vorleistung in eine vom Leistungsempfänger - hier Entleiher - an den begünstigten Personenkreis erst noch zu erbringende Leistung eingeht (BFH-Urteil vom 30. April 2009, V R 3/08, BFHE 226, 144, BStBl. II 2013, 873, unter II. 4.a bb (1), m. w. N.). Mit der Personalgestellung unterstützte der Kläger nicht unmittelbar die nach der Satzung des Klägers begünstigten Personen (drogengefährdete Jugendliche). Vielmehr erbrachte er im Streitzeitraum sonstige Leistungen an den Entleiher, die den begünstigten Personen allenfalls mittelbar zugutegekommen sind.

3. Das FG-Urteil ist aber aufzuheben, weil sich der Kläger nicht mit Erfolg auf Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen kann (zur grundsätzlichen unmittelbaren Anwendbarkeit der Richtlinie, z. B. EuGH-Urteil vom 15. November 2012 C-174/11 „Zimmermann“, Rz 32, m. w. N.; BFH-Urteil vom 25. April 2013, V R 7/11, BFHE 241, 475, BStBl. II 2013, 976 , Rz 21).

a) Nach Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL (und der wortlautidentischen Vorgängerbestimmung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG) befreien die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer: „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden“.

Entgeltliche Personalgestellungen stellen als solche keine im sozialen Bereich erbrachten Gemeinwohldienstleistungen dar und sind somit keine „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Umsätze“ i. S. von Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL (EuGH-Urteil „Go fair-Zeitarbeit“, EU:C:2015:164, Rz 28). Dies gilt auch dann, wenn die aufgrund der Gestellung auszuführende Tätigkeit als Leistung der Sozialfürsorge zu charakterisieren ist und die Gestellung an eine Einrichtung mit sozialem Charakter oder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts erbracht wird (EuGH-Urteil „Go fair-Zeitarbeit“, EU:C:2015:164, Rz 28). Für

den erkennenden Senat bestehen insoweit keine Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL.

b) Das FG-Urteil geht von anderen Grundsätzen aus und ist daher aufzuheben. Nachdem Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL auf Personalgestellungsleistungen nicht anzuwenden ist, lässt sich eine Steuerbefreiung auch nicht aus der früheren EuGH-Rechtsprechung zu Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i und g der Richtlinie 77/388/EWG herleiten.

4. Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen, da die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht erfüllt sind. Der Höhe nach ist die festgesetzte Umsatzsteuer für die Streitjahre nicht streitig.

Der Kläger hat Personal gestellt. Seiner Leistung liegt - auch unter Berücksichtigung des Ergebnisses der mündlichen Verhandlung - kein sog. Projektführungsvertrag zugrunde, der möglicherweise die Voraussetzungen des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL erfüllen könnte.