Urteil vom 15. April 2010, V R 10/08

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

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 12, EWGRL 388/77 Art 2, EWGRL 388/77 Art 11 Teil A Abs 1 Buchst a

vorgehend FG Köln, 29. Januar 2008, Az: 7 K 3412/06

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 .

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde mit notariellem Gesellschaftsvertrag vom 16. Dezember 2004 in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) gegründet. Gesellschafter der Klägerin waren zwei Kreditinstitute. Unternehmensgegenstand der Klägerin war die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Kreditanalyse und der Kreditsachbearbeitung für Kreditinstitute. Die Übernahme von Kreditrisiken und die Entscheidung über Kreditbewilligungen gehörten nicht hierzu.

2 Mit notariellem Gesellschaftsvertrag vom 4. August 2005 beschlossen die Gesellschafter gemäß § 190 ff. des Umwandlungsgesetzes, die Klägerin formwechselnd und mit Rückwirkung zum 1. Januar 2005 in eine GmbH & Co. KG umzuwandeln. Komplementärin der Klägerin wurde eine weitere GmbH mit einer Kapitaleinlage von 550 € sowie die beiden Kreditinstitute als Kommanditisten mit einer Kapitaleinlage von 45.000 € und 54.450 €. Unternehmensgegenstand der Klägerin war nach § 2 des neu abgeschlossenen Gesellschaftsvertrages die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Kreditanalyse und der Kreditsachbearbeitung für die Kommanditisten der Klägerin.

3 Nach § 3 Abs. 7 des neuen Gesellschaftsvertrages 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. Nach § 21 waren die Kommanditisten grundsätzlich zur Abnahme der von der Klägerin zu erbringenden Leistungen verpflichtet.

4 Die Kommanditisten schlossen mit der Klägerin am 13. Dezember 2005 jeweils Dienstleistungsrahmenverträge mit Wirkung zum 1. Dezember 2005. Die Verträge dienten der Auslagerung von Marktfolgeaufgaben im Bereich des Kreditgeschäfts durch den jeweiligen Kommanditisten auf die Klägerin. Nach § 2 der Verträge verpflichtete sich die Klägerin "für die anfallenden Tätigkeiten ausreichend geschultes und qualifiziertes Personal" einzusetzen. Nach § 5 der Verträge erbrachte die Klägerin ihre Leistungen gegenüber den Kommanditisten auf "Kostendeckungsbasis (genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten)".

5 In ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2005 erklärte die Klägerin dem Regelsteuersatz unterliegende Entgelte aus erbrachten Leistungen in Höhe von 348.086 € und Vorsteuerbeträge in Höhe von 483.120,65 €.

6 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung gingen der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) und die Klägerin übereinstimmend davon aus, dass die dem Regelsteuersatz unterliegenden Umsätze um 152.414 € zu erhöhen seien. Darüber hinaus erhöhte das FA die steuerpflichtigen Umsätze um 1.484.244 €, da der Wert der Personalgestellung durch die Kommanditisten an die Klägerin zum Entgelt gehöre.

7 Die Umwandlung der Klägerin in eine GmbH & Co. KG wurde am 7. Februar 2006 in das Handelsregister eingetragen.

8 Nachdem das FA Kenntnis von der Umwandlung der Klägerin und von der Eintragung in das Handelsregister erlangt hatte, hob das FA einen zuvor gegenüber der GmbH ergangenen Umsatzsteuerbescheid auf und erließ am 17. Juli 2006 einen nun an die Klägerin bekannt gegebenen Umsatzsteuerbescheid 2005. Danach hatte die Klägerin Umsätze in Höhe von 1.984.744 € ausgeführt, so dass sich die hierfür entstehende Umsatzsteuer auf 317.559,04 € belief. Unter Berücksichtigung der unstrittigen Vorsteuerbeträge ergab sich eine Steuervergütung von 165.561,61 €.

9 Die mit Zustimmung des FA zum Finanzgericht (FG) gemäß § 45 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erhobene Sprungklage hatte keinen Erfolg. Das FG stützte die Klageabweisung darauf, dass auch die Personalgestellung durch die Kommanditisten zum Entgelt für die von der Klägerin erbrachte Dienstleistung gehöre. Die von der Klägerin gegenüber den Kommanditisten erbrachten Dienstleistungen ständen sowohl hinsichtlich der Kostenerstattung als auch hinsichtlich der Personalgestellung in einem Leistungsaustauschverhältnis. Zu dem von den Kommanditisten der Klägerin für ihre Dienstleistungen gezahlten Entgelt gehöre neben der Kostenerstattung auch der Wert der Personalgestellung. Die Kommanditisten hätten sich nach § 3 Abs. 7 des Gesellschaftsvertrages vom 4. August 2005 verpflichtet, der Klägerin ohne besonderes Entgelt und damit unentgeltlich das für die Erbringung ihrer Dienstleistung erforderliche Personal zu überlassen. Die Überlassung des Personals an die Klägerin sei erfolgt, um ihr die Erbringung der geschuldeten Dienstleistung zu ermöglichen. Hierzu hätten sich die Kommanditisten als ausschließliche und unmittelbare Nutznießer und Empfänger der Leistung im Rahmen der Dienstleistungsrahmenverträge zur Erstattung aller bei der Klägerin entstehenden Kosten verpflichtet, so dass es bei der Bestimmung des Entgelts keinen Unterschied mache, ob der Klägerin selbst entstehende Personalkosten von den Gesellschaftern erstattet werden, oder ob die Klägerin insoweit auf die Anstellung von eigenem Personal verzichte und ihr das zur Erbringung ihrer Dienstleistungen erforderliche Personal von den Gesellschaftern überlassen werde.

10 Die Personalüberlassung durch die Kommanditisten sei auch kein echter, nicht umsatzsteuerbarer Gesellschafterbeitrag, da die Klägerin lediglich Leistungen gegenüber den Gesellschaftern erbringen und hierfür nur ihre Kosten ohne Gewinnmarge erstattet bekommen sollte. Schließlich liege keine nicht umsatzsteuerbare Personalbeistellung vor, da nicht ersichtlich sei, ob das von dem jeweiligen Kommanditisten überlassene Personal nur für die Leistungserbringung für den jeweils beistellenden Kommanditisten eingesetzt wurde.

11 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2008, 732 veröffentlicht.

12 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen und formellen Rechts. Zwar habe sie gegenüber ihren Kommanditisten entgeltliche Leistungen erbracht, es liege aber kein tauschähnlicher Umsatz vor, da es sich bei der Personalüberlassung um einen echten, nicht umsatzsteuerbaren Gesellschafterbeitrag gehandelt habe, der auf Erreichung des Gesellschaftszwecks und damit auf Leistungsvereinigung, nicht aber auf Leistungsaustausch gerichtet gewesen sei. Die Personalüberlassung sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen und durch die Beteiligung an Gewinn und Verlust der Klägerin abgegolten worden. Die Personalüberlassung stehe nicht in einem synallagmatischen Zusammenhang zu den Leistungen, die die Klägerin jeweils gegenüber den Kommanditisten erbringe. Das Personal sei nicht deswegen unentgeltlich überlassen worden, um die von dem das Personal überlassenden Kreditinstitut an die Klägerin zu leistende Zahlung für die Leistungen der Klägerin zu reduzieren. Es erfolge keine betragsmäßige Anrechnung der Personalüberlassung auf die Vergütung für die Leistungen der Klägerin. Es fehle auch an einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenwert. Bei Vorliegen eines Gesellschafterbeitrages sei eine verbilligte, d.h. fremdüblich niedrig entgoltene Leistung der Gesellschaft an ihren Gesellschafter, der den Gesellschafterbeitrag leistet, nicht als Gegenleistung der Gesellschaft für den Gesellschafterbeitrag anzusehen. Für den Entgeltcharakter müsse ein subjektives Äquivalent von Leistung und Gegenleistung vorliegen. Der Umfang der Personalgestellung habe sich nicht an der Beteiligungshöhe orientiert, da die Beteiligungsverhältnisse "Ausfluss von politischen Entscheidungen" seien. Die Personalüberlassung sei auch nicht für die Leistung durch die Klägerin erforderlich gewesen, da die Klägerin auch

eigenes Personal hätte anstellen können. Da das jeweils überlassene Personal nicht für die Leistungserbringung gegenüber dem Überlassenden verwendet wurde, fehle der unmittelbare Zusammenhang. Im Übrigen müsse die Leistung zweckgerichtet, final und um der Gegenleistung willen erbracht werden. Auf die steuerrechtlichen Folgen bei einer unterstellten Anstellung eigenen Personals und einer Weiterbelastung der Personalkosten komme es nicht an. Darüber hinaus würden die Personalkosten auch bei einer unentgeltlichen Leistungstätigkeit der Klägerin nicht der Umsatzsteuer unterliegen, da dann bei der Klägerin keine Ausgaben entstanden wären. Auch auf die Vereinbarung einer Gewinnmarge komme es nicht an. Für ihre Auffassung führt sie weiter insbesondere die Grundsätze zum sog. Spitzenausgleich, Mischentgelten und unentgeltlichen Leistungen an. Dabei beruft sie sich auch auf die Bestimmungen 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) und auf die hierzu ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft (seit 1. Dezember 2009: Gerichtshof der Europäischen Union --EuGH--).

13 Im Übrigen habe das FG gegen §§ 76, 96 FGO verstoßen, da es nicht Beweis darüber erhoben habe, was der Wille der Beteiligten bezüglich der Personalüberlassung und ihrer Abgeltung gewesen sei. Die diesbezügliche Würdigung durch das FG sei völlig überraschend gewesen. Weiter habe das FG gegen den klaren Inhalt der Akten verstoßen, da es davon ausgegangen sei, die Klägerin hätte ohne Gewinnmarge tätig werden sollen. Demgegenüber sei bei der Klägerin --aus den Akten ersichtlich-- ein Jahresfehlbetrag in beträchtlicher Höhe entstanden.

14 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuer 2005 auf ./. 403.040,63 € festzusetzen.

15 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

16 Es bestehe ein synallagmatischer Zusammenhang zwischen der Kreditsachbearbeitung durch die Klägerin und der Gegenleistung der Gesellschafter. Die Personalgestellung diene nicht lediglich dem Zweck, die Klägerin in die Lage zu versetzen, die von ihr zugesagten Leistungen zu erbringen. Es liege keine vom beabsichtigten eigenen Leistungsbezug abgekoppelte Ausstattung der Klägerin mit Personal vor. Die Personalgestellung habe von Anfang an den Zweck verfolgt, verbilligt Dienstleistungen der Klägerin beziehen zu können. Insbesondere ergebe sich der synallagmatische Zusammenhang daraus, dass die Klägerin die von ihr zu erbringende Dienstleistung auch nur vor dem Hintergrund der vereinbarten Leistungs- und Vergütungskonditionen unter der Bedingung der Personalgestellung zusage, weil anders die beabsichtigte Kreditbearbeitung nicht zu den vereinbarten Konditionen von der Klägerin hätte erbracht werden können.

Entscheidungsgründe

17 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Wie das FG zutreffend entschieden hat, liegen entgeltliche Leistungen der Klägerin an ihre Kommanditisten vor, wobei die Personalgestellung durch die Kommanditisten an die Klägerin im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes zum Entgelt für die Leistungen der Klägerin gehört.

18 1. Die Klägerin erbrachte entgeltliche Leistungen.

19 Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH, der sich der Bundesfinanzhof (BFH) angeschlossen hat, erbringt der Unternehmer (Steuerpflichtige) eine Leistung gegen Entgelt, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) steuerbar ist und die gemäß Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegt, wenn zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.a, m.w.N. zur Rechtsprechung von EuGH und BFH).

20 Wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, erbrachte die Klägerin auf der Grundlage der Dienstleistungsrahmenverträge Leistungen an beide Kommanditisten gegen Kostenübernahme und damit gegen Entgelt.

21 2. 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.

22 a) Nach § 3 Abs. 12 Satz 1 UStG liegt ein Tausch vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer Lieferung besteht, nach Satz 2 dieser Vorschrift handelt es sich um einen tauschähnlichen Umsatz, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht.

23 aa) Die Richtlinie 77/388/EWG enthält keine § 3 Abs. 12 UStG entsprechende Bestimmung. Gleichwohl besteht kein Verstoß gegen die Richtlinie, da sich die durch § 3 Abs. 12 UStG angeordneten Rechtsfolgen aus Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG ergeben. Danach ist Besteuerungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer erhält oder erhalten soll. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist dabei nicht zwischen Gegenleistungen in Form von Geldzahlungen und in Form von Sachleistungen zu unterscheiden; beide Arten von Gegenleistungen sind vielmehr gleich zu behandeln, wobei es genügt, dass die Gegenleistung in Geld ausgedrückt werden kann (EuGH-Urteil vom 3. Juli 1997 C-330/95, Goldsmiths, Slg. 1997, I-3801 Rdnr. 23). Dementsprechend kann die Gegenleistung für eine Lieferung in einer Dienstleistung bestehen und Besteuerungsgrundlage der Lieferung sein, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung und der Dienstleistung besteht und wenn der Wert der Dienstleistung in Geld ausgedrückt werden kann (EuGH-Urteil vom 3. Juli 2001 C-380/99, Bertelsmann, Slg. 2001, I-5163, BFH/NV Beilage 2001, 192 Rdnr. 17). An den danach für Tausch und tauschähnlichen Umsatz erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang sind nach der Rechtsprechung des Senats dieselben Anforderungen zu stellen wie an den die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG begründenden Zusammenhang (s. oben II.1.). Denn Tausch und Tauschähnlichkeit sind nur eine besondere Modalität der Entgeltvereinbarung, die den unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2007 V R 42/06, BFHE 221, 74, BStBl II 2009, 493, unter II.1.a).

24 Entsprechend den zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geltenden Grundsätzen kann sich der den Tausch und tauschähnlichem Umsatz begründende unmittelbare Zusammenhang auch aus gesellschaftsvertraglichen Regelungen ergeben (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.b zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

25 bb) Der Senat hält an seiner bisherigen Rechtsprechung zu Tausch und tauschähnlichen Umsätzen auch unter Berücksichtigung der von Stadie in Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2009, 745 ff. geübten Kritik fest. Gegen die Auffassung von Stadie spricht bereits, dass die EuGH-Rechtsprechung (s. oben aa) eindeutig ist und keinen Raum für Zweifel hinsichtlich der Steuerbarkeit bei Tauschvorgängen lässt. Weiter verstößt die Steuerbarkeit von Tauschvorgängen entgegen der Auffassung von Stadie auch nicht gegen den Neutralitätsgrundsatz. Zwar vereinnahmt der Unternehmer bei einem bloßen Tausch keinen Geldbetrag, den er für eine Steuerzahlung verwenden könnte. Dies ist jedoch unbeachtlich, da es Sache des Unternehmers ist, Umfang und Art der Gegenleistung für seine Leistung mit dem Leistungsempfänger zu vereinbaren. Dem Unternehmer steht es frei, ob sich die Gegenleistung bei einem Tauschvorgang auf den Austausch von Lieferungen oder sonstigen Leistungen beschränkt oder ob er die Erbringung seiner Leistung von einer zusätzlichen Zahlung eines Geldbetrages z.B. in Höhe der für seine Leistung entstehenden Umsatzsteuer abhängig macht. Nur die Gleichbehandlung aller Gegenleistungen --gleichgültig, ob in Geld, Lieferungen oder sonstigen Leistungen-- entspricht dem Neutralitätsgrundsatz. Schließlich sprechen auch die Folgeprobleme, die sich aus dieser Auffassung ergeben und die Stadie durch Gesetzesanalogien vermeiden will, gegen seine Auffassung.

26 b) Die Gestellung des Personals durch die beiden Kommanditisten gehörte zum Entgelt für die von der Klägerin erbrachten Leistungen.

27 aa) Der für die Einbeziehung der Personalgestellung in den Leistungsaustausch erforderliche unmittelbare Zusammenhang ergab sich im Streitfall daraus, dass der Unternehmensgegenstand der Klägerin darin bestand, Dienstleistungen an die Kommanditisten zu erbringen, sie dabei nach den mit den Kommanditisten abgeschlossenen Rahmenverträgen gegen Kostenerstattung tätig war, sie weiter nach den Rahmenverträgen geeignetes Personal einzusetzen hatte, und sich die Kommanditisten gesellschaftsvertraglich verpflichtet hatten, der Klägerin dieses Personal zu überlassen. Dies genügt, wie das FG zutreffend festgestellt hat, um den erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zu begründen. Selbst ohne die gesellschaftsvertragliche Verpflichtung würde es sich bei der Personalgestellung nur um eine besondere Modalität der von den Kommanditisten geschuldeten Kostentragung handeln.

28 bb) Wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, erfüllt die Personalgestellung nicht die Voraussetzungen für eine nichtsteuerbare Beistellung, die der Empfänger der Leistung dem Leistenden (Beistellungsempfänger) zum Zweck der Leistungserbringung zur Verfügung stellt. Eine Beistellung ist nur gegeben, wenn der Empfänger der Leistung

dem Leistenden Sachmittel nur für die Leistungserbringung an ihn zur Verfügung stellt und eine anderweitige Verwendung ausgeschlossen ist (BFH-Urteil in BFHE 221, 74, BStBl II 2009, 493, unter II.1.b). Lediglich im Hinblick auf derartige Verwendungsbeschränkungen ist die Beistellung weder als Gegenwert für die erbrachte Leistung noch als eigenständige Leistung anzusehen.

29 Die Beurteilung als nichtsteuerbare Beistellung scheitert im Streitfall daran, dass die Klägerin über das ihr von den beiden Kommanditisten gestellte Personal frei verfügen konnte und insbesondere keine Verpflichtung bestand, das vom jeweiligen Kommanditisten überlassene Personal nur für Leistungen an diesen Kommanditisten einzusetzen. Auf die hierfür maßgeblichen Gründe --wie z.B. betriebswirtschaftliche Überlegungen (Effizienz des Arbeitseinsatzes)-- kommt es nicht an.

30 3. Die hiergegen gerichteten Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.

31 a) Der für die Einbeziehung der Personalgestellung maßgebliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt (s. oben II.2.a aa) erfordert nur einen sich aus einem Rechtsverhältnis ergebenden Zusammenhang. Für die steuerrechtliche Beurteilung ist es dabei unerheblich, dass die Leistung der Klägerin auf den Dienstleistungsrahmenverträgen beruhte, während sich die Kommanditisten gesellschaftsvertraglich zur Personalgestellung verpflichtet hatten. Denn der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt kann sich auch aus verschiedenen Rechtsverhältnissen ergeben, wenn diese im unmittelbaren Zusammenhang miteinander stehen; im Streitfall dadurch, dass die Klägerin nach ihrem gesellschaftsvertraglichen Unternehmensgegenstand Leistungen an ihre Kommanditisten erbringen soll, sie diese Leistungen auf schuldvertraglicher Grundlage erbringt und ihr das für diese Leistungen benötigte Personal durch die Kommanditisten auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage zur Verfügung gestellt wird. Ob diese Gestaltung rechtsmissbräuchlich (§ 42 der Abgabenordnung) sein könnte, ist daher unerheblich.

32 b) Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin auf das EuGH-Urteil vom 27. April 1999 C-48/97, Kuwait Petroleum (Slg. 1999, I-2323). Dass dort bei einer im Anschluss an Kraftstofflieferungen erfolgende Gewährung von Geschenken im Rahmen eines Bonussystems der unmittelbare Zusammenhang zwischen dem "Geschenk" und den Zahlungen für den Kraftstoff fehlte, beruhte darauf, dass die Abnehmer für den Kraftstoff einen feststehenden Preis zu entrichten hatten, der unabhängig von der Inanspruchnahme des Geschenks war (EuGH-Urteil Kuwait Petroleum in Slg. 1999, I-2323 Rdnr. 31). Demgegenüber stellt sich die Personalgestellung im Streitfall als Modifikation der von den Kommanditisten übernommenen Kostentragungspflicht dar. Denn ohne die Personalgestellung wäre bei der Klägerin ein entsprechend höherer Aufwand für Personal entstanden, den die Kommanditisten dann im Rahmen ihrer allgemeinen Kostenübernahme durch Geldzahlung hätten tragen müssen.

33 c) Gegen den Entgeltcharakter der Personalgestellung sprechen auch nicht die Grundsätze zu Gesellschafterleistungen bei sog. Arbeitsgemeinschaften (Abschn. 6 Abs. 8 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2008 --UStR--) und zum sog. Spitzenausgleich bei Leistungen zwischen mehreren Gesellschaftern (vgl. z.B. auch EuGH-Urteil vom 29. April 2004 C-77/01, EDM, Slg. 2004, I-4295 Rdnrn. 87 ff.). Diese betreffen die Leistungserbringung durch den Gesellschafter, nicht aber den umgekehrten Fall einer durch die Gesellschaft erbrachten Leistung und die sich dann --auch im Streitfall-- stellende Frage, ob eine Leistung des Gesellschafters zum Entgelt für die durch die Gesellschaft erbrachte Leistung gehört. Ob Mehrleistungen eines Kommanditisten z.B. beim streikbedingten Ausfall des vom anderen Kommanditisten zu stellenden Personals auch als Entgelt für die durch die Klägerin erbrachte Leistung anzusehen sind oder ob im Umfang der Mehrleistung ein durch einen Spitzenausgleich zu vergütender Leistungsaustausch zwischen den Kommanditisten der Klägerin vorliegt, hat der Senat im Übrigen nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht zu entscheiden.

34 d) Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin für ihre abweichende Auffassung auf das BFH-Urteil vom 18. Dezember 1996 XI R 12/96 (BFHE 182, 395, BStBl II 1997, 374). Soweit der BFH dort davon ausgegangen ist, dass die Leistung eines Gesellschafters nur dann als Entgelt für eine Leistung der Gesellschaft anzusehen ist, wenn zwischen den Leistungen ein "innerer (synallagmatischer) Zusammenhang" besteht, wurde diese Rechtsauffassung spätestens mit BFH-Urteil in BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486 aufgegeben, in dem der BFH klargestellt hat, dass auch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ein lediglich unmittelbarer Zusammenhang ausreicht, damit Leistungen "gegenseitig" ausgetauscht werden (s. oben II.1.). Ob das BFH-Urteil in BFHE 182, 395, BStBl II 1997, 374 bereits bei seinem Ergehen der EuGH-Rechtsprechung widersprach, auf die sich die Beurteilung im BFH-Urteil in BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486 stützt, ist dabei unerheblich. Da der Senat bei Ergehen seines Urteils in BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486 nach der Geschäftsverteilung des BFH ausschließlich für Umsatzsteuer zuständig war, bedurfte es hierfür keiner Zustimmung durch den XI. Senat, der sich inzwischen im Übrigen dieser Rechtsprechung des

erkennenden Senats angeschlossen hat (vgl. BFH-Urteile vom 16. April 2008 XI R 56/06, BFHE 221, 475, BStBl II 2008, 909, unter II.1.b; vom 14. Mai 2008 XI R 70/07, BFHE 221, 517, BStBl II 2008, 912, unter II.1.).

35 e) Nicht entscheidungserheblich ist die Behandlung von sog. Mischentgelten nach Abschn. 6 Abs. 5 UStR, da gewinnabhängige Zahlungen nur für Leistungen des Gesellschafters, nicht aber auch für Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter vorliegen können.

36 f) Schließlich liegen auch die von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensfehler nicht vor. Ausgehend von der maßgeblichen Rechtsauffassung des FG kam es auf die von der Klägerin für erforderlich gehaltene Beweiserhebung über die Vorstellungen der Vertragsparteien bei Abschluss der mehrfach geänderten Verträge nicht an. Verpflichtet sich der Gesellschafter alle Kosten der Leistungserbringung zu tragen, steht der unmittelbare Zusammenhang zwischen dieser Leistung und einer Personalgestellung durch den Gesellschafter, die den zu zahlenden Aufwendungsersatz durch den Gesellschafter mindert, fest, ohne dass es für die Würdigung der getroffenen Vereinbarungen einer weiter gehenden Beweiserhebung bedurfte. Dass die Vertragsparteien mit den Vereinbarungen einen umsatzsteuerrechtlich relevanten Zusammenhang zwischen der Leistung der Klägerin und der Personalgestellung vermeiden wollten, kann dabei zugunsten der Klägerin unterstellt werden, ist aber als Motivirrtum über die Rechtsfolgen der tatsächlich getroffenen Vereinbarungen unbeachtlich. Unerheblich ist darüber hinaus auch, dass bei der Klägerin "Verluste" entstanden sind; da die Klägerin nur gegenüber ihren Gesellschaftern tätig wird und diese zum Ersatz der Aufwendungen für die Leistungen der Klägerin an sie verpflichtet sind, scheidet eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung am Gewinn oder Verlust mangels anderweitiger Tätigkeit der Klägerin aus.

37 4. Liegt danach ein tauschähnlicher Umsatz vor, bemisst sich das Entgelt nach den von den Kommanditisten für die Leistung der Klägerin getätigten Aufwendungen (BFH-Urteil in BFHE 221, 475, BStBl II 2008, 909, unter II.3.b). Hierzu gehörte neben den Zahlungen der beiden Kommanditisten auch der bei ihnen angefallene Aufwand für die Personalgestellung. Einwendungen gegen die vom FG getroffenen Feststellungen über die Höhe dieses Aufwands hat die Klägerin nicht erhoben.

38 5. Nach den vorstehenden Grundsätzen haben auch die Kommanditisten mit der jeweiligen Personalgestellung eine entgeltliche Leistung an die Klägerin erbracht. Ob die Klägerin insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, ist im Streitjahr nicht entscheidungserheblich, da der Klägerin für diese Leistungen keine Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis vorliegen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).

39 Weiter braucht 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, § 4 Nr. 8 Rz 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.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de