Urteil vom 06. Juni 2019, V R 18/18

Behandlung von Umzugskosten beim Arbeitgeber

ECLI:DE:BFH:2019:U.060619.VR18.18.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 9a Nr 2, UStG § 3 Abs 12, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, UStG VZ 2013

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 21. Februar 2018, Az: 6 K 2033/15

Leitsätze

1. Beauftragt eine Konzerngesellschaft Makler für die Wohnungssuche von Angestellten, die aufgrund einer konzerninternen Funktionsverlagerung aus dem Ausland an den Standort der Konzerngesellschaft in das Inland versetzt werden und trägt die Konzerngesellschaft die Kosten hierfür, liegt im Verhältnis zu den zu ihr versetzten Arbeitnehmern weder ein tauschähnlicher Umsatz noch eine Entnahme vor.

2. In einem solchen Fall ist die Konzerngesellschaft aus den von ihr bezogenen Maklerleistungen entsprechend ihrer Unternehmenstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 22.02.2018 - 6 K 2033/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) erbringt nach ihrem Unternehmensgegenstand Dienstleistungen an Gesellschaften einer Konzerngruppe, der sie angehört.

2 Die Klägerin wurde mit der Aufgabe gegründet, die Zusammenarbeit zwischen den Gruppengesellschaften zu verstärken und sollte eine zentrale Führungsposition hinsichtlich der Gruppenstrategie und internen Richtlinien übernehmen. Hierfür wurden Zuständigkeiten und Funktionen vom Hauptsitz und anderen Standorten auf die Klägerin in das Inland verlagert. Im Zuge der Funktionsverlagerung und der Aufnahme der gruppeninternen Dienstleistungserbringung mussten erfahrene Mitarbeiter, die zuvor am Hauptsitz und an anderen Standorten tätig waren, an den Standort Z der Klägerin versetzt werden, damit die Klägerin ihre Tätigkeit aufnehmen konnte.

3 Im Jahr 2013 vereinbarte die Gruppe deshalb mit verschiedenen Mitarbeitern schriftlich, dass diese künftig für die Klägerin in Z arbeiten. In diesem Zusammenhang wurde Mitarbeitern, die bislang im Ausland tätig waren und daher erst nach Z umziehen mussten, zugesagt, verschiedene dabei entstehende Kosten zu übernehmen. Insbesondere sollten sie bei der Suche nach einer Wohnung oder einem Haus unterstützt werden. Dementsprechend zahlte die Klägerin im Streitjahr 2013 für Angestellte, die von anderen Konzerngesellschaften zu ihr wechselten und nach Z umzogen, Maklerprovisionen aus ihr erteilten Rechnungen.

4 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Kostenübernahme arbeitsvertraglich vereinbart gewesen sei, weshalb es sich um einen tauschähnlichen Umsatz gehandelt habe. Bemessungsgrundlage sei der gemeine Wert der Gegenleistung. Daher

wurden die Umsätze zum Regelsteuersatz für die Voranmeldungszeiträume Juli bis Oktober 2013 um insgesamt 49.425 € erhöht. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein.

5 Die Klägerin gab ihre Umsatzsteuererklärung 2013 ohne Berücksichtigung der vom FA angenommenen tauschähnlichen Umsätze ab. Daher erließ das FA einen seiner Rechtsauffassung entsprechenden Änderungsbescheid, der gemäß § 365 Abs. 3 der Abgabenordnung Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

6 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt. Nach seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1496 veröffentlichten Urteil liegt eine Leistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes nach § 3 Abs. 12 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) nicht vor, wenn der Arbeitgeber schriftlich zugesagte Kosten im Zusammenhang mit dem Umzug von Mitarbeitern übernimmt, um die für eine Konzernumstrukturierung benötigten Mitarbeiter zum Umzug zu veranlassen. Auch eine steuerbare unentgeltliche Leistung i.S. des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG liege unter Berücksichtigung der zur Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) hinsichtlich der vom Arbeitgeber übernommenen Maklerkosten nicht vor, da die Kostenübernahme bereits bei einem Konzern beschäftigte Arbeitnehmer betroffen habe, um dadurch schnell eine Konzernumstrukturierung zu ermöglichen. Der private Bedarf der Arbeitnehmer, den Arbeitsplatz rechtzeitig zu erreichen, sei auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) hinter das unternehmerische Interesse des Arbeitgebers zurückgetreten, so dass die Umzugskostenübernahme durch vorrangige unternehmerische Interessen veranlasst gewesen sei. Ein so zurücktretender persönlicher Vorteil des Arbeitnehmers stehe auch dem Vorsteuerabzug nicht entgegen.

7 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Es bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den übernommenen Umzugskosten und der Arbeitsleistung der Arbeitnehmer. Die Kostenübernahme sei Gegenstand der Arbeitsverträge gewesen. Der erforderliche sachliche Zusammenhang mit der Aufnahme der Tätigkeit in Z liege vor. Die Kosten seien auf die gesamte Tätigkeitsdauer zu verteilen. Bei Fehlen eines unmittelbaren Zusammenhangs läge zumindest ein tauschähnlicher Vorgang vor. Der generelle Wohnbedarf gehöre zu den privaten Belangen des Arbeitnehmers. Ob ein Umzug durch einen Arbeitsplatzwechsel bedingt sei, sei unerheblich. Leistungen des Arbeitgebers beim Umzug führten daher zu einer unentgeltlichen Wertabgabe, die dem Vorsteuerabzug entgegenstehe. Ein gesteigertes unternehmerisches Interesse am Umzug liege nicht vor. Es fehle an einer Unerlässlichkeit wie bei einer Residenzpflicht. Der Aufbau einer Zentralstelle sei eine Personalentscheidung. Die bisherige Entfernung zum neuen Arbeitsort sei privat verursacht. Die Klägerin habe kein Direktionsrecht ausgeübt. Es fehlten auch Sachverhaltsfeststellungen.

8 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Beauftragt eine Konzerngesellschaft --wie die Klägerin-- Makler für die Wohnungssuche von Angestellten, die aufgrund einer konzerninternen Funktionsverlagerung aus dem Ausland an den Standort der Klägerin in das Inland versetzt werden und trägt sie die Kosten hierfür, liegt im Verhältnis zu den zu ihr versetzten Arbeitnehmern weder ein tauschähnlicher Umsatz noch eine Entnahme vor. Zudem ist die Klägerin aus den von ihr bezogenen Maklerleistungen entsprechend ihrer Unternehmenstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt.

11 1. Das FG hat den tauschähnlichen Umsatz zutreffend verneint. Der erkennende Senat hat nicht zu entscheiden, ob die Klägerin mit der Übernahme der Umzugskosten eine Leistung an ihre Arbeitnehmer erbracht hat. Es liegen jedenfalls nicht die Voraussetzungen für eine Entgeltlichkeit einer derartigen Leistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes vor.

12 a) Steuerbar sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG die Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines

Unternehmens im Inland erbringt (vgl. hierzu auch Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und b MwStSystRL). 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. Die MwStSystRL 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 nach der Rechtsprechung des EuGH aus der Auslegung der Richtlinie ergeben. Hierzu hat der EuGH jüngst entschieden, dass es sich bei Tauschverträgen, bei denen die Gegenleistung in einer Sachleistung besteht und Umsätzen, bei denen die Gegenleistung in Geld erbracht wird, unter wirtschaftlichen und geschäftlichen Gesichtspunkten um zwei gleichartige Situationen handelt (EuGH-Urteil A vom 10. Januar 2019 - C-410/17, EU:C:2019:12, Rz 36).

13 b) Die Klägerin erbrachte mit der Übernahme der Umzugskosten keine Leistung gegen Entgelt an die hiervon begünstigten Arbeitnehmer, so dass kein tauschähnlicher Umsatz vorliegt.

14 aa) Zum tauschähnlichen Umsatz zwischen Unternehmer und Arbeitnehmer hat der erkennende Senat bereits entschieden, dass die Überlassung eines Firmenwagens zur Privatnutzung ein untrennbarer Bestandteil der Vergütung von Führungskräften sein kann, ohne dass es darauf ankommt, ob eine Berechnung des Vorteils konkret vereinbart ist (BFH-Urteil vom 10. Juni 1999 - V R 87/98, BFHE 189, 196, BStBl II 1999, 580, unter II.1.b). Entscheidend ist, ob die Pkw-Überlassung bei Würdigung der Umstände des Einzelfalls als (üblicher) Vergütungsbestandteil anzusehen ist. Der bloße Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis genügt nicht (BFH-Urteil vom 31. Juli 2008 - V R 74/05, BFH/NV 2009, 226, unter II.2.b). Die einkommensteuerrechtliche Beurteilung ist zudem ohne Bedeutung (BFH-Urteil vom 5. Juni 2014 - XI R 2/12, BFHE 246, 244, BStBl II 2015, 785, unter II.1.c).

15 bb) Im Streitfall hat das FG ohne Verstoß gegen diese Maßstäbe einen tauschähnlichen Umsatz verneint. Danach sollte die Kostenübernahme Konzernangestellte veranlassen, unter Inkaufnahme von erheblichen persönlichen Veränderungen, wie sie sich aus einem Familienumzug ergeben, Aufgaben bei der Klägerin in Z zu übernehmen. Damit sollten durch eine einmalige Vorteilsgewährung die Voraussetzungen dafür geschaffen werden, dass Arbeitsleistungen erbracht werden konnten, ohne dass diese Vorteilsgewährung als Gegenleistung für die spätere Arbeitsleistung anzusehen ist. Besondere Umstände, die eine abweichende Würdigung rechtfertigen könnten, liegen nicht vor. Insbesondere hatte nach den Feststellungen des FG die Höhe der übernommenen Umzugskosten keinen Einfluss auf die Höhe des Gehalts. Eine Wertbeimessung entsprechend dem EuGH-Urteil A (EU:C:2019:12) kommt im Streitfall daher nicht in Betracht. Einmalige Leistungen anlässlich der Begründung eines Arbeitsverhältnisses können zudem anders zu behandeln sein, als Dauerleistungen während des Arbeitsverhältnisses.

16 cc) Die hiergegen gerichteten Einwendungen des FA greifen nicht durch. Auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) reicht ein lediglich sachlicher Zusammenhang für die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes nicht aus. Die Würdigung des FG ist möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze.

17 2. Es ist auch keine Entnahme zu erfassen.

18 a) § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG stellt die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung 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 Leistungsentnahme beruht auf Art. 26 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL (zuvor Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG--), der die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen 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 Nach dem hierzu ergangenen EuGH-Urteil Fillibeck vom 16. Oktober 1997 - C-258/95 (EU:C:1997:491, Rz 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 EU:C:1997:491, Rz 26 ff.).

21 Daraus folgt nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats, 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 (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 - V R 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, unter II.2.c).

22 b) Unter Berücksichtigung dieser Maßstäbe hat das FG auf der Grundlage seiner Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) zu Recht entschieden, dass eine Entnahmebesteuerung nicht vorzunehmen ist. Das FG konnte zutreffend davon ausgehen, dass der private Bedarf der Arbeitnehmer hinter dem unternehmerischen Interesse der Klägerin zurücktrat, erfahrene Mitarbeiter des Konzerns unabhängig von deren bisherigem Arbeits- und Wohnort für den Aufbau der Klägerin als neuem Konzerndienstleister nicht zuletzt rasch nach Z zu holen.

23 Auch insoweit wendet sich das FA, ohne einen Rechtsfehler aufzuzeigen, nur gegen die rechtliche Würdigung des FG, die auch insoweit weder gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstößt.

24 3. Die Klägerin ist auch zum Vorsteuerabzug berechtigt.

25 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. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 168 Buchst. a MwStSystRL. Danach ist der Steuerpflichtige (Unternehmer), der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt, 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.

26 b) Der Unternehmer ist nach diesen Vorschriften zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 MwStSystRL) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Nr. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) zu verwenden beabsichtigt. Dabei muss der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz vorliegen, der z.B. zur wirtschaftlichen Gesamttätigkeit bestehen kann (BFH-Urteil vom 9. Februar 2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, unter II.1.b, m.w.N. zur Rechtsprechung von EuGH und BFH). Beabsichtigt der Unternehmer bereits beim 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 allerdings nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BFH-Urteil in BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Leitsatz 1).

27 c) Wie das FG zutreffend entschieden hat, ist die Klägerin aufgrund ihres vorrangigen Unternehmensinteresses, hinter dem das Arbeitnehmerinteresse an der Begründung eines neuen Familienwohnorts zurücktritt und das eine Entnahmebesteuerung nicht zu begründen vermag (s. oben II.2.), zum Vorsteuerabzug berechtigt. Sie ist daher entsprechend ihrer Unternehmenstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt.

28 Für den Vorsteuerabzug spricht im Übrigen auch, dass das frühere Vorsteuerabzugsverbot für Umzugskosten in § 15 Abs. 1a Nr. 3 UStG durch Art. 7 Nr. 8 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) aufgehoben wurde. Damit hat der Gesetzgeber die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs in diesem Bereich anerkannt.

29 4. Sollte in der Rüge ungenügender Sachverhaltsfeststellungen die Geltendmachung eines Verfahrensfehlers zu sehen sein, hätte das FA diesen nicht in hinreichender Weise bezeichnet (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO).

30 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de