Urteil vom 30. Juni 2022, V R 32/20

Vorsteuerabzug und Personalabbau

ECLI:DE:BFH:2022:U.300622.VR32.20.0

BFH V. Senat

UStG § 15, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG § 3 Abs 9, UStG § 3 Abs 12 S 2, UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend FG Köln, 25. August 2020, Az: 8 K 2707/17

Leitsätze

Bezieht der Unternehmer für einen von ihm angestrebten Personalabbau Leistungen von sog. Outplacement-Unternehmen, mit denen unkündbar und unbefristet Beschäftigte individuell insbesondere durch sog. Bewerbungstrainings bei der Begründung neuer Beschäftigungsverhältnisse unterstützt werden sollen, ist der Unternehmer aufgrund eines vorrangigen Unternehmensinteresses zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25.08.2020 - 8 K 2707/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Aktiengesellschaft mit zahlreichen Tochtergesellschaften, die mit ihr i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) organschaftlich verbunden sind, war in den Jahren 2009 bis 2011 (Streitjahre) nach ihrer Umsatztätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt.

2 Aufgrund wirtschaftlicher Gegebenheiten beabsichtigte die Klägerin in den Streitjahren, in erheblichem Umfang Kosten einzusparen, insbesondere den Personalaufwand zu reduzieren. Ihre Mitarbeiter waren allerdings zu einem großen Teil aufgrund von Tarifverträgen, die betriebsbedingte Kündigungen ausschlossen, oder aufgrund sonstiger Regelungen unkündbar und unbefristet beschäftigt. Der beabsichtigte Personalabbau konnte daher nur auf freiwilliger Basis mit Zustimmung der betroffenen Mitarbeiter zur Aufhebung ihrer Arbeits- oder Dienstverträge erfolgen.

3 Die Klägerin beauftragte (ebenso wie ihre Organgesellschaften) sog. Outplacement-Unternehmen, die sie bei der Erreichung ihrer Personalabbauziele unterstützten. Diese Unternehmen sollten Mitarbeiter individuell betreuen, fachlich beraten und organisatorisch bei der Suche nach einem neuen Arbeitsplatz unterstützen, damit diese freiwillig ihre bisherigen Beschäftigungsverhältnisse aufgaben. Dies umfasste eine Basisberatung, eine Standortanalyse des Mitarbeiters, eine Perspektiv- und Motivationsberatung, Vermittlungstätigkeiten zur Begründung eines neuen versicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisses, ein sog. ganzheitliches Placement mit Finanzberatung sowie ein sog. Newplacement mit Beratungsprogramm. Die Kosten trugen die Klägerin und ihre Organgesellschaften. Aus den Leistungen der Outplacement-Unternehmen machte die Klägerin den Vorsteuerabzug geltend.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erkannte den von der Klägerin geltend gemachten Vorsteuerabzug nur insoweit an, als er auf die allgemeine Beratung und auf sog. Erfolgspauschalen entfiel.

Demgegenüber versagte es den Vorsteuerabzug aus den personenbezogenen Beratungsleistungen, da die von der Klägerin bezogenen Leistungen durch die individuelle Beratung speziell auf die künftige berufliche Entwicklung der Beschäftigten, die individuell mental gestärkt werden sollten, zugeschnitten gewesen seien. Es habe keine Stundenbegrenzung bestanden. Die Beschäftigten seien einmal wöchentlich persönlich und telefonisch kontaktiert worden. Es sei eine psychologische Betreuung und Hilfestellung geleistet worden, die das Selbstbewusstsein der Mitarbeiter, deren Beschäftigungsverhältnis beendet werden sollte, stärken sollte, um das Trennungstrauma zu verarbeiten. Die Mitarbeiter seien zielorientiert gefördert worden, damit sie sich in Rollenspielen Bewerbungstechniken aneigneten. Es seien individuelle Bewerbungsmappen entwickelt und gestaltet worden. Die Betreuung habe auch die Arbeitsplatzsuche umfasst.

5 Das FA änderte die unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerfestsetzungen für die Streitjahre. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

6 Der hiergegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) statt. Nach seinem Urteil ist die Klägerin zum Vorsteuerabzug berechtigt. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zur Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) komme es darauf an, ob der vom Arbeitnehmer erlangte Vorteil gegenüber dem Bedarf des Unternehmers als nebensächlich erscheine.

7 Die Outplacement-Beratung habe in den überwiegenden Fällen im Rahmen einer ersten Fallgestaltung noch während des ungekündigten Beschäftigungsverhältnisses stattgefunden. Es habe für die unkündbar und unbefristet beschäftigten Mitarbeiter keine Motivation bestanden, einen Aufhebungsvertrag zu schließen, um in den Genuss von Outplacementleistungen zu kommen. Diese hätten Aufhebungsverträge nur dann unterschrieben, wenn das Outplacement im Sinne der Erlangung einer neuen Arbeitsstelle erfolgreich gewesen sei. Der Vorsteuerabzug rechtfertige sich hier aus einem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin und ihrer Organgesellschaften. Die Klägerin habe versuchen müssen, die Betroffenen durch die Outplacementberatung derart zu qualifizieren, dass sie anderweitig auf dem Arbeitsmarkt untergebracht werden konnten und dadurch freiwillig den Konzern verließen. Dieses eigenbetriebliche Interesse habe die Vorteile der Beschäftigten aus den Beratungsleistungen weit überwogen.

8 Dasselbe gelte auch dann, wenn die Gewährung der Outplacementberatung durch die Klägerin (und ihrer Organgesellschaften) im Rahmen einer zweiten Fallgestaltung vom Abschluss eines Aufhebungsvertrages abhängig gewesen sei. Der Klägerin sei es auch hier um den Personalabbau gegangen. Die Outplacementberatung sei hier für den Beschäftigten Bedingung gewesen, um den Aufhebungsvertrag überhaupt zu unterschreiben. Auch hier habe das eigenbetriebliche Interesse der Klägerin überwogen. Dass mit der Outplacementberatung stets eine Fortentwicklung der Persönlichkeit des beratenen Beschäftigten verbunden gewesen sei, stehe dem --wie bei anderen Fortbildungsmaßnahmen-- nicht entgegen. Denn die Stärkung der persönlichen Ressourcen des Beschäftigten sei Voraussetzung für die Chance gewesen, anderweitig am Arbeitsmarkt unterzukommen. Auch hier habe das übergeordnete Ziel bestanden, durch den Personalabbau die Wettbewerbsfähigkeit zu sichern, was den Vorteil des Betroffenen aus der Stärkung seiner Persönlichkeit deutlich überlagert habe. Im Hinblick auf andere Fortbildungsmaßnahmen sei nicht danach zu unterscheiden, ob dem Beschäftigten Leistungen im Zusammenhang mit der Weiterbeschäftigung oder dem Ziel der Beendigung des Arbeitsverhältnisses angeboten worden seien. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum Vorsteuerabzug aus Umzugskosten bestätige dies. Dabei sei unerheblich, dass die Outplacementberatung der existenziellen Sicherung des Lebensstandards gedient habe. Maßgeblich sei eine Abwägung zwischen dem Interesse der Klägerin am Personalabbau und dem Vorteil aus der Fortentwicklung der Persönlichkeit des Beschäftigten, nicht aber eine Abwägung im Hinblick auf die Sicherung des Lebensstandards. Im Übrigen liege auch kein tauschähnlicher Umsatz vor.

9 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Das FG habe in seine Würdigung nur unzureichend einbezogen, dass nicht nur bei der Klägerin, sondern auch bei den Beschäftigten ein massives Eigeninteresse an der Beratung bestanden habe. Die Klägerin habe selbst dargelegt, dass die Beschäftigten ohne die Outplacementberatung nicht gewillt gewesen seien, ihre unbefristeten und unkündbaren Beschäftigungsverhältnisse zu lösen. Dies belege deren immenses Interesse an der Beratung. Es sei um die Abschätzung der Folgen aus dem vorzeitigen Ausscheiden aus dem jeweiligen Beschäftigungsverhältnis gegangen. Der hier vorliegende Vorteil sei wesentlich höher einzuschätzen als der aus einer unentgeltlichen Beförderung, unentgeltlichen Mahlzeitengestellung oder Maklerkostenübernahme. Die Betreuung beim Ausscheiden aus einem unkündbaren Beschäftigungsverhältnis und der Begleitung in ein neues Arbeitsverhältnis sei für den Betroffenen von existenzieller Bedeutung. Demgegenüber spiele die Übernahme von Umzugskosten eine völlig untergeordnete Rolle. Der hier gewährte Vorteil sei nicht mit

den Umzugskosten, sondern nur mit der Verlegung des Lebensmittelpunkts als bedeutsamer Veränderung vergleichbar. Der Vergleich des FG mit Fortbildungsmaßnahmen trage nicht. Denn diese dienten in erster Linie dem Arbeitgeber, während es hier zu einer Weiterentwicklung der Beschäftigten außerhalb des Unternehmens gekommen sei.

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

11 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Vorliegend habe es sich um Personalkosten gehandelt, die zum Vorsteuerabzug berechtigten. Das Beenden sei ebenso wie die Begründung von Arbeits- und Dienstverhältnissen eine typische wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmers. Der Vorsteuerabzug aus Kosten eines sog. Headhunters bestehe unstreitig. Zu berücksichtigen sei die Neuregelung in § 3 Nr. 19 Satz 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I 2020, 3096, BStBl I 2021, 6). Danach würden Beratungsleistungen zur beruflichen Neuorientierung wie Weiterbildungsleistungen behandelt. Es habe ein überwiegendes betriebliches Interesse an der Senkung der Personalkosten bestanden. Es sei nicht darum gegangen, den Betroffenen etwas Gutes zu tun, sondern um die Bereinigung geerbter Altlasten. Die Klägerin habe über die Möglichkeit zur Inanspruchnahme der Beratung entschieden.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

14 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Bezieht der Unternehmer für einen von ihm angestrebten Personalabbau Leistungen von sog. Outplacement-Unternehmen, mit denen unkündbar und unbefristet Beschäftigte individuell insbesondere durch sog. Bewerbungstrainings bei der Begründung neuer Beschäftigungsverhältnisse unterstützt werden sollen, ist der Unternehmer aufgrund eines vorrangigen Unternehmensinteresses zum Vorsteuerabzug berechtigt.

15 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.

16 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 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) zu verwenden beabsichtigt.

17 Dabei muss der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz vorliegen, der z.B. zur wirtschaftlichen Gesamttätigkeit bestehen kann (BFH-Urteil vom 09.02.2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 21, 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-Urteile vom 09.12.2010 - V R 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Leitsatz 1, und vom 06.06.2019 - V R 18/18, BFHE 265, 538, BStBl II 2020, 293, Rz 26).

18 Für die Feststellung des maßgeblichen direkten und unmittelbaren Zusammenhangs ist zudem der "ausschließliche Entstehungsgrund des fraglichen Umsatzes" zu berücksichtigen (EuGH-Urteil Bastova vom 10.11.2016 - C-432/15, EU:C:2016:855, Rz 45). Stellt die Verfolgung der steuerpflichtigen Tätigkeit nicht den ausschließlichen

Entstehungsgrund für die Tätigung bestimmter Kosten und Ausgaben dar, können diese nicht als in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Tätigkeit stehend angesehen werden (EuGH-Urteil Becker vom 21.02.2013 - C-104/12, EU:C:2013:99, Rz 25).

19 c) Wie das FG zutreffend entschieden hat, bestand für die Klägerin ein vorrangiges Unternehmensinteresse, hinter dem das Interesse des Beschäftigten an der Outplacementberatung zurücktrat. Dies ist für Zwecke des Vorsteuerabzugs nach den für die Entnahmebesteuerung maßgeblichen Kriterien zu beurteilen (BFH-Urteil in BFHE 265, 538, BStBl II 2020, 293, Rz 27).

20 aa) Danach liegt ein vorrangiges Unternehmensinteresse z.B. dann vor, wenn die Übernahme der Beförderung des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter besonderen Umständen durch die Erfordernisse der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens bedingt ist und der durch den Arbeitnehmer erlangte persönliche Vorteil gegenüber dem Bedarf des Unternehmens als nebensächlich erscheint (EuGH-Urteil Julius Fillibeck Söhne vom 16.10.1997 - C-258/95, EU:C:1997:491, Rz 26 ff.), wenn bei der Abgabe von Mahlzeiten ausnahmsweise der persönliche Vorteil, den die Arbeitnehmer daraus ziehen, gegenüber den Bedürfnissen des Unternehmens als nur untergeordnet erscheint (BFH-Urteil in BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz 31) oder wenn der private Bedarf der Arbeitnehmer bei der Übernahme von Maklerkosten hinter dem unternehmerischen Interesse zurücktritt, erfahrene Mitarbeiter des Konzerns unabhängig von deren bisherigem Arbeits- und Wohnort für den Aufbau eines Konzerndienstleisters umzusiedeln (BFH-Urteil in BFHE 265, 538, BStBl II 2020, 293, Rz 22).

21 bb) Im Einklang hiermit hat das FG entschieden, dass die Klägerin zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Das Interesse der Klägerin am Personalabbau überwiegt den Vorteil, der sich für die dort Beschäftigten an der Begründung eines neuen Arbeitsverhältnisses ergab. So ist es jedenfalls dann, wenn es um die Begründung neuer Arbeitsverhältnisse für unkündbar und unbefristet Beschäftigte geht. Bei derartigen Beschäftigungsverhältnissen konnte das FG davon ausgehen, dass sich das Interesse an der Begründung neuer Arbeitsverhältnisse nicht aus dem Wunsch des Beschäftigten nach einem Arbeitgeberwechsel, sondern aus dem unternehmerischen Ziel erklärte, Beschäftigte, deren gegenwärtige Betätigung aus unternehmerischen Gründen beendet werden sollte, denen aber nicht gekündigt werden konnte, davon zu überzeugen, einer Auflösung des bestehenden Beschäftigungsverhältnisses zuzustimmen. Den Beschäftigten wurde ein von ihnen ursprünglich nicht gewünschter Vorteil aus unternehmerischen Gründen quasi aufgedrängt. Dass Beschäftigte von sich aus Arbeitsverhältnisse neu begründen wollten, hat das FG nicht festgestellt und wird auch nicht mit der Revision geltend gemacht.

22 Weiter bestätigt das Kriterium des ausschließlichen Entstehungsgrundes das für die Klägerin bestehende Recht auf Vorsteuerabzug. Dieser Entstehungsgrund ergab sich aus dem unternehmerischen Ziel des Personalabbaus, nicht aber aus einem Zuwendungswillen gegenüber den Beschäftigten. Insoweit führt die Klägerin zu Recht an, dass sie entschied, welche Beschäftigten welche Qualifizierungsleistungen in Anspruch nehmen konnten. Die Leistungen standen damit nicht allen Beschäftigten offen. So waren z.B. Beschäftigte von dem Angebot ausgeschlossen, die sich selbst für einen Beschäftigungswechsel interessierten, die die Klägerin aber in ihrem Unternehmen halten wollte.

23 cc) Die hiergegen gerichteten Einwendungen des FA greifen nicht durch. Zum einen sind Einwendungen gegen die bloße Würdigung des FG im Revisionsverfahren nicht durchgreifend. Denn die tatsächliche Würdigung des FG bindet den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO). Ob sie zwingend oder auch nur naheliegend ist, hat der Senat dabei nicht zu entscheiden, es reicht aus, dass sie --wie hier-- weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt (vgl. BFH-Urteile vom 22.07.1999 - V R 74/98, BFH/NV 2000, 240, Rz 32; vom 02.07.2021 - XI R 29/18, BFHE 274, 8, BStBl II 2022, 205, Rz 28). Zum anderen sollten durch die Outplacementberatung Beschäftigte zu einem Wechsel veranlasst werden, bei denen zu vermuten ist, dass sie aufgrund ihrer unkündbaren Stellung kein Interesse an einem aufgezwungenen Arbeitgeberwechsel hatten. Das FA lässt bei seinem Vortrag zum massiven Eigeninteresse der Beschäftigten und zur existenziellen Bedeutung eines Arbeitgeberwechsels außer Betracht, dass für die Beratenen keine Notwendigkeit zur Aufgabe ihrer bisherigen Betätigung bestand, der sie aufgrund ihrer Unkündbarkeit ungehindert weiter fortgehen konnten. Die vom FA hervorgehobenen Umstände konnten nur eintreten, wenn der Beschäftigte bereit war, auf das unternehmerisch veranlasste Beratungsangebot einzugehen, obwohl hierzu keine Verpflichtung bestand und es in der Folge auch zu einer Beendigung der bisherigen Tätigkeit kam. Es handelt sich somit nur um Umstände in der Folge einer unternehmerischen Zielsetzung, nicht aber um eine eigenständige Vorteilszuwendung an die Beschäftigten. Auf einen Vergleich mit anderen Vorteilen kommt es nicht an.

24 Bestätigt wird dies durch die Rechtsprechung des EuGH zur sog. Nebensächlichkeit. Ist erwiesen, dass ein direkter

und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den dem Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistungen und seiner wirtschaftlichen Tätigkeit besteht, kann der Umstand, dass auch ein Dritter von diesen Dienstleistungen profitiert, es nicht rechtfertigen, dem Steuerpflichtigen das entsprechende Abzugsrecht für diese Dienstleistung zu versagen, wenn der dem Dritten durch diese Dienstleistungen entstehende Vorteil gegenüber dem Bedarf des Steuerpflichtigen nur als nebensächlich anzusehen ist (EuGH-Urteil Vos Aannemingen vom 01.10.2020 - C-405/19, EU:C:2020:785, Rz 28 f.). So verhält es sich jedenfalls dann, wenn es --wie im Streitfall-- um die Beendigung von Beschäftigungsverhältnissen unkündbar und unbefristet tätiger Mitarbeiter geht.

25 2. Im Übrigen hat das FG auch die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG) im Ergebnis zutreffend verneint. Dies gilt auch für die Fälle, in denen die Outplacementberatung im Zusammenhang mit einer Vertragsaufhebung erfolgte. Auch insoweit fehlt es an einer Leistung an die Mitarbeiter.

26 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de