
Datum: 30.01.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 3412/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0130.7K3412.06.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, welches umsatzsteuerliche Entgelt die Klägerin im Streitjahr für die an ihre Gesellschafter erbrachten sonstigen Leistungen erhalten hat und wie dementsprechend die Umsatzsteuer gemäß § 10 Abs. 1 UStG zu bemessen ist.

3 Die Klägerin wurde mit notariellem Gesellschaftsvertrag vom2004 zunächst in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegründet. Gründungsgesellschafter der Klägerin waren diesparkasse sowie diesparkasse, wobei an die Stelle dersparkasse später deren Rechtsnachfolgerin, die Sparkasse trat. Das Stammkapital der Klägerin betrug ... €. Hiervon übernahm diesparkasse eine Stammeinlage i.H.v. ... € und diesparkasse eine Stammeinlage i.H.v. ... €. Gemäß dem genannten Gesellschaftsvertrag sollte Gegenstand der Klägerin die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen der Kreditanalyse und der Kreditsachbearbeitung für Kreditinstitute sein. Die Übernahme von Kreditrisiken und die Entscheidung über Kreditbewilligungen sollten ausdrücklich nicht Gegenstand der Klägerin sein.

4 Wegen der weiteren Einzelheiten dieses Gesellschaftsvertrages wird auf die notarielle Urkunde des beurkundenden Notars Dr. mit Sitz in zur Ur.Nr.für 2004 vom2004 Bezug genommen.

Erläuternd ist insoweit darauf hinzuweisen, dass die aufsichtsrechtlichen Mindestanforderungen an das Kreditgeschäft der Kreditinstitute eine klare Trennung von "Markt" und "Marktfolge" verlangen. Als "Markt" im Sinne dieser Anforderungen gelten insoweit Organisationseinheiten, die Kreditgeschäfte initiieren und bei Kreditentscheidungen eine schriftliche Stellungnahme abgeben. Als "Marktfolge" gelten insoweit Organisationseinheiten, die im Rahmen eigener Bonitätsprüfungen ein weiteres, vom "Markt" unabhängiges Votum abgeben und die erforderlichen Tätigkeiten der Kreditbearbeitung durchführen. Der Befolgung und Verwirklichung dieser Mindestanforderungen an das Kreditgeschäft der Kreditinstitute diene mithin die Ausgliederung von Funktionen der Kreditinstitutesparkasse und Sparkasse auf die Klägerin.

Zu den Leistungen der Klägerin im Rahmen der "Marktfolge" Kredit gehörten bei der Bearbeitung des Kreditneu- und Kreditbestandsgeschäfts unter anderem die Bilanzanalyse, die Ermittlung der Kapitaldienstfähigkeit, die Ermittlung bzw. Überprüfung und Festsetzung der Ratingnote, die Hereinnahme von Sicherheiten und deren Bewertung, die Erstellung von Beschlussvorlagen und Voten im Sinne qualifizierter Stellungnahmen, die Erstellung von Kredit- und Sicherungsverträgen, die Prüfung der Valutierungsvoraussetzungen sowie die Valutierung, die Abrechnung öffentlicher Fördermittel, die Sicherheitenverwaltung, die Kontenänderung sowie die Bearbeitung von Sondertilgungen, auslaufenden Festzinsvereinbarungen, Darlehensrückständen und von Avalen.

6

Das Leistungsangebot der Klägerin umfasste mithin innerhalb der "Marktfolge" ab Start ihrer operativen Tätigkeit im Dezember 2005 sämtliche erforderlichen Bausteine für die komplette Bearbeitung des gesamten Kreditneugeschäfts und Kreditbestandsgeschäfts für die Standardkundensegmente und für alle Standardprodukte des Kreditgeschäfts mit privaten und gewerblichen Kunden.

7

Zeitgleich mit der Errichtung des notariellen Gesellschaftsvertrages vom2004 stellte die Klägerin beim Beklagten einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft zu umsatzsteuerlichen Fragen. Dabei wurde die Erteilung einer verbindlichen Auskunft dahingehend beantragt, dass die Leistungen der Klägerin jeweils umsatzsteuerbefreite Leistungen darstellten und dass die Personalkosten für von den Gesellschaftern der Klägerin überlassenes Personal nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die von der Klägerin an die Gesellschafter erbrachten Leistungen darstelle. In der Sachverhaltsdarstellung des betreffenden Antrags wies die Klägerin bereits darauf hin, dass geplant sei, zu einem späteren Zeitpunkt einen Formwechsel von der Rechtsform der GmbH in die Rechtsform einer GmbH & Co. KG vorzunehmen. Weiterhin wurde darauf hingewiesen, dass die Klägerin ihre Leistungen gegenüber ihren Auftraggebern, den Sparkassen bzw. Kreditinstituten zu einem jeweils gesondert vereinbarten Entgelt erbringe. Für die Leistungen der Klägerin an ihre Gesellschafter, also derzeit diesparkasse sowie diesparkasse, solle ein reiner Kostenersatz ohne Gewinnmarge vorgenommen werden. Der Kostenersatz solle mangels insoweit eigener Kosten der Klägerin nicht Kosten für das von den Gesellschaftern der Klägerin unentgeltlich überlassene Personal beinhalten. Es sei jedenfalls beabsichtigt, dass die Gründungsgesellschafter der Klägerin dieser unentgeltlich Personal überlassen sollten, also ohne jegliche Kostenerstattung bzw. ohne ein gesondertes Entgelt. Grundlage hierfür sollten entsprechende Vereinbarungen dersparkasse bzw. dersparkasse mit der Klägerin sein.

8

Grund für die Personalüberlassung seitens der Gesellschafter an die Klägerin anstelle eines echten Arbeitgeberwechsel sei, dass sich nur auf diesem Wege die Erhaltung der umfangreichen arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Vorteile der

9

Sparkassenmitarbeiter, u.a. im Hinblick auf die Tarifstruktur und die Zusatzversorgungsansprüche, sichergestellt werden könnten.

In diesem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft wies die Klägerin u.a. weiterhin darauf hin, dass sie nur für ihre Gesellschafter tätig werden wolle und nach etwa 2 Jahren daneben aber auch noch in einem gewissen Umfang Leistungen für fremde Kreditinstitute erbringen wolle. 10

Über den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft der Klägerin wurde seitens des Beklagten nach Abstimmung mit der zuständigen Oberfinanzdirektion und dem Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen mit Schreiben vom2005 entschieden. Dabei wurde seitens des Beklagten mitgeteilt, dass die Klägerin für ihre Leistungen keine Umsatzsteuerbefreiung, weder nach § 4 Nr. 8 a UStG noch nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe f der 6. EG-Richtlinie, in Anspruch nehmen könne. Darüber hinaus wurde darauf hingewiesen, dass Bemessungsgrundlage für die Leistung der Klägerin gemäß § 10 Abs. 1 UStG alles sei, was die Leistungsempfänger, also die Kreditinstitutesparkasse undsparkasse, aufwendeten, um die Leistung zu erhalten. Hierzu gehöre neben der Erstattung der entstandenen Kosten auch der Wert des überlassenen Personals im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes. 11

Am ...2005 sowie am ...2005 schlossen sodann sowohl diesparkasse als auch die Sparkasse mit der Klägerin Arbeitnehmerüberlassungsverträge in denen allerdings jeweils vorgesehen war, dass die Klägerin den Kreditinstituten die Lohnaufwendungen für diejenigen Arbeitnehmer, die bei der Klägerin eingesetzt wurden, zu ersetzen habe. 12

In § 3 Abs. 2 dieser Arbeitnehmerüberlassungsverträge wurde jeweils festgelegt, dass aufgrund der Eingliederung der Arbeitnehmer in den Betrieb der Klägerin diese, die Klägerin, für das Betriebsverhältnis zuständig sei. Zum Betriebsverhältnis in diesem Sinne sollten danach sämtliche Regelungen gehören, die den organisatorischen Ablauf der Erbringung der Arbeitsleistung betreffen. Hierzu sollte insbesondere die Ausübung des arbeitsrechtlichen Direktionsrechts, soweit es den Inhalt der Arbeitsleistung betreffe, gehören. 13

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die genannten Arbeitnehmerüberlassungsverträge Bezug genommen (diese befinden sich in der Vertragsakte des Beklagten). 14

Mit notariellem Gesellschaftsvertrag vom2005 beschlossen die Gesellschafter der Klägerin, also die genannten Kreditinstitute, diese formwechselnd gemäß § 190 ff. Umwandlungsgesetz mit rückwirkender Wirkung ab dem ...2005 in eine GmbH & Co KG umzuwandeln und fortan unter der Firma in GmbH & Co. KG mit Sitz in zu führen. In § 3 des Gesellschaftsvertrages wurde festgelegt, dass das Gesellschaftskapital der Klägerin ... € betragen solle. Alleinige persönlich haftende Gesellschafterin sollte dier Verwaltungsgesellschaft mbH mit Sitz in werden. An der Klägerin sollten die Komplementärin mit einer Kapitaleinlage von ... €, diesparkasse mit einer Kapitaleinlage von ... € sowie die Sparkasse mit einer Kapitaleinlage von ... € beteiligt sein. Laut Gesellschaftsvertrag sollten die Kapitaleinlagen durch das den Gesellschaftern zuzurechnende Stammkapital der in der in GmbH & Co. KG umzuwandelnden in GmbH gedeckt sein. 15
16

In § 3 Abs. 7 dieses notariellen Gesellschaftsvertrages wurde festgelegt, dass die Kommanditisten der Klägerin ohne gesondertes Entgelt und damit unentgeltlich Personal überlassen. Das Wertverhältnis des unentgeltlich zu überlassenden Personals sollte dabei 17

den Beteiligungsverhältnissen der Kommanditisten an der Klägerin entsprechen. Wegen der weiteren Einzelheiten dieses Gesellschaftsvertrages wird auf die notarielle Urkunde des beurkunden Notars Dr. zur Ur.Nr. für 2005 vom2005 Bezug genommen.

Die Umwandlung der Klägerin in eine GmbH & Co. KG wurde am2006 in das Handelsregister eingetragen. 18

Im Rahmen zweier Dienstleistungsrahmenverträgen zwischen dersparkasse und der Klägerin bzw. der Sparkasseund der Klägerin, beide vom ...2005 mit Vertragsbeginn zum ...2005, wurde jeweils festgelegt, dass die Klägerin als Serviceunternehmen ihre Dienstleistungen gegenüber den auslagernden Kreditinstituten auf Kostendeckungsbasis, also gegen genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten, erbringen solle. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die genannten Dienstleistungsrahmenverträge Bezug genommen (diese befinden sich in der Vertragsakte des Beklagten). 19
20

Diesparkasse und die Klägerin haben aber auch noch nach diesem geänderten notariellen Gesellschaftsvertrag vom2005 am2005 einen weiteren Arbeitnehmerüberlassungsvertrag abgeschlossen, in dem es in § 4 Abs. 2 erneut heißt, dass die Klägerin dersparkasse die ihr entstehenden Lohnaufwendungen aufgrund der Personalgestellungen ersetzt. Im weiteren Verlauf des Klageverfahrens hat die Klägerin darauf hingewiesen, dass dieser Vertragspassus, der im übrigen der Regelung im Gesellschaftsvertrag vom2005 widerspricht, versehentlich noch in diesen Arbeitnehmerüberlassungsvertrag aufgenommen worden ist. Die Beteiligten haben es insoweit unstreitig gestellt, dass die Personalgestellung seitens der Kreditinstitute an die Klägerin im Jahre 2005 unentgeltlich erfolgen sollte und auch unentgeltlich erfolgt ist. 21

Dies stimmt auch mit der Rechnungslegung und dem Jahresabschluss der Klägerin für das Jahr 2005 überein, die insoweit auch keinen Personalaufwand ausweisen. 22

Für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum Dezember 2005 erklärte die Klägerin die im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten ermittelten tatsächlich entstandenen Kosten, abzüglich der Umsatzsteuer, i.H.v. € als Erlös. Des weiteren machte die Klägerin gezahlte Vorsteuern i.H.v.,65 € geltend. 23

Im Rahmen einer mit Prüfungsanordnung vom2006 angeordneten Umsatzsteuersonderprüfung, den Voranmeldungszeitraum Januar bis Dezember 2005 betreffend, stellte der Beklagte gemäß Umsatzsteuersonderprüfungsbericht vom2006, fest, dass die Klägerin für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2005 lediglich die im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten ermittelten tatsächlich entstandenen Kosten, abzüglich der Umsatzsteuer i.H.v. € als Erlöse erklärt habe. Tatsächlich habe die Klägerin jedoch Abschlagszahlungen dersparkasse i.H.v. ... € sowie der Sparkasse i.H.v. ... € und zudem Erlöse aus dem Verkauf von Telefonen i.H.v. ... €, mithin Erlöse i.H.v. insgesamt netto ... € erzielt. Gegenüber den bisher als steuerpflichtige Erlöse erklärten Umsätzen i.H.v. € ergebe dies noch zu versteuernde Erlöse i.H.v. ... €, mithin ein Mehr an Umsatzsteuer i.H.v. ... €. Diese Umsatzerhöhung ist zwischen den Beteiligten unstreitig. 24

Darüber hinaus gelangte der Beklagte zu der Feststellung, dass die Personalgestellung als Bestandteil des Leistungsaustauschs zwischen der Klägerin und den das Personal stellenden Gesellschaftern, den genannten Kreditinstituten, anzusehen sei, da sie im wechselseitigen Austausch für die gewollte Leistung aufgewendet worden sei. Beim Tausch 25

oder tauschähnlichen Umsatz gelte jedoch gemäß § 10 Abs. 2 UStG der gemeine Wert als Entgelt für den jeweils anderen Umsatz. Dies bedeute, dass als Entgelt für eine Leistung der übliche Preis der vom Leistungsempfänger enthaltenen Gegenleistung anzusetzen sei. Dabei sei die Umsatzsteuer stets herauszurechnen. Als Bemessungsgrundlage seien somit die von der Klägerin selbst ermittelten Personalkosten i.H.v. insgesamt18 € der Besteuerung zugrunde zu legen. Aus diesem Betrag sei die Umsatzsteuer herauszurechnen, so dass sich mithin eine Umsatzerhöhung i.H.v. € ergebe und mithin ein Mehr an Umsatzsteuer i.H.v.02 €. Diese Zahlen sind insoweit zwischen den Beteiligten unstreitig.

Keine Beanstandung fanden die von der Klägerin geltend gemachten Vorsteuerbeträge i.H.v.,65 €. 26

Auf der Grundlage dieser Prüfungsfeststellungen gelangte der Beklagte im erstmaligen Umsatzsteuerbescheid vom2006, der allerdings an die Firma in GmbH adressiert wurde, zu steuerpflichtigen Umsätzen zu 16 % Umsatzsteuer i.H.v. € und zu einer Umsatzsteuer i.H.v.,04 €. Hiervon setzte der Beklagte die Vorsteuerbeträge i.H.v.,65 € ab und errechnete so eine festzusetzende Umsatzsteuer i.H.v.,61 €. 27

Nachdem dem Beklagte bekannt geworden war, dass die Klägerin bereits vor Erlass dieses Bescheides in eine GmbH & Co. KG umgewandelt worden war und dies im Februar 2006 bereits in das Handelsregister eingetragen worden war, hob er den genannten Umsatzsteuerbescheid vom2006 mit Bescheid vom2006 auf. 28

Am2006 erließ der Beklagte sodann mit den identischen Zahlen den hier streitbefangenen Umsatzsteuerbescheid für 2005 und gab diesen an die Klägerin bekannt. 29

Hiergegen hat die Klägerin am2006 fristgerecht Sprungklage erhoben, der der Beklagte am2006 zugestimmt hat. 30

Im Rahmen ihrer Klage macht die Klägerin geltend, dass der Beklagte zu Unrecht Kosten für das von den Gesellschaftern, den Kreditinstituten an die Klägerin überlassene Personal als Teil der Bemessungsgrundlage für die von der Klägerin an die Gesellschafter erbrachten Leistungen erfasst habe, also zu Unrecht von einem tauschähnlichen Umsatz mit Baraufgabe bzw. Barzahlung ausgegangen sei. Die Klägerin habe ihre Leistungen gegenüber den Kreditinstituten zu einem jeweils gesondert vereinbarten Entgelt erbracht. Für die Leistungen der Klägerin an ihre Gesellschafter sei ein reiner Kostenersatz ohne Gewinnmarge vereinbart worden. Der Kostenersatz habe aber mangels insoweit eigener Kosten der Klägerin nicht Kosten der Gesellschafter der Klägerin für das von den Gesellschaftern der Klägerin unentgeltlich überlassene Personal beinhaltet. Tatsache sei, dass der Klägerin seitens der Gesellschaftersparkasse und Sparkasse im Streitjahr unentgeltlich, d.h. ohne Kostenerstattung, das zur Erbringung ihrer Dienstleistung erforderliche Personal überlassen worden sei. Diese Form der Personalüberlassung seitens der Gesellschafter habe dem Wohl der betroffenen Mitarbeiter gedient. Wesentlicher Grund gegen einen echten Arbeitgeberwechsel seien die umfangreichen Rechte von Sparkassenmitarbeitern - in Gestalt der Tarifstruktur, den Begünstigungen durch eine Zusatzversorgungskasse und dergleichen - gewesen, die den überlassenen Arbeitnehmern hätten erhalten bleiben sollen, was im Falle eines Arbeitgeberwechsels nicht hätte sichergestellt werden können. Im Streitfall liege kein tauschähnlicher Umsatz vor. Nach Rechtsauffassung der Klägerin sei allein der Nettobetrag des vereinbarten Sonderentgelts, welches nicht die Kosten des überlassenen Personals beinhalte, Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer. Das Überlassen des Personals stelle gerade kein zusätzliches Entgelt für die Dienstleistungen der Klägerin an ihre Gesellschafter dar. Ein Leistungsaustausch zwischen den jeweiligen Gesellschaftern und der Klägerin bzw. 31

umgekehrt liege im Zusammenhang mit der Personalüberlassung gerade nicht vor. Bei der Personalüberlassung seitens der Gesellschafter an die Klägerin handele es sich jeweils um einen echten, nicht umsatzsteuerbaren Gesellschafterbeitrag der Gesellschafter an die Klägerin gemäß Abschnitt 6 der UStR 2005 . Die Tätigkeit der Gesellschafter und die Personalüberlassung sei auf Leistungsvereinigung zur Erreichung des Gesellschaftszwecks gerichtet und eben nicht auf Leistungsaustausch. Durch die Personalüberlassung werde der Klägerin erst ein Tätigwerden ermöglicht. Die Personalüberlassung stehe also nicht im Leistungsaustausch bzw. in einem synallagmatischen Zusammenhang zu den Leistungen, die die Klägerin jeweils gegenüber dersparkasse und der Sparkasse erbringe. Diese Leistungen der Klägerin würden vielmehr separat vergütet. Gegenleistung für die Leistungen der Klägerin an die Gesellschafter, diesparkasse sowie die Sparkasse seien daher allein die hierfür vereinbarten Nettogeldbeträge als Kostenersatz. Insbesondere bestehe kein Gegenseitigkeitsverhältnis zwischen der unentgeltlichen Personalüberlassung und den Leistungen der Klägerin. Das überlassene Personal sei nicht Gegenstand eines Leistungsaustauschs. Für einen Leistungsaustausch müssten Leistung und Gegenleistung vielmehr in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. Die Leistung müsse zweckgerichtet, final, um der Gegenleistung willen erbracht werden. Im Streitfall fehle es aber an einem inneren, synallagmatischen Zusammenhang zwischen der unentgeltlichen Personalüberlassung und den niedrig bemessenen Leistungen der Klägerin. Die unentgeltliche Personalüberlassung werde eben gerade nicht deshalb erbracht, um die von dem das Personal überlassenden Kreditinstitut an die Klägerin zu leistende Zahlung für die von der Klägerin erbrachten Leistungen zu reduzieren. Insbesondere finde auch keine betragsmäßige Anrechnung der Personalüberlassung auf die Vergütung für die Leistungen der Klägerin statt. Im übrigen gelte, dass bei Vorliegen eines Gesellschafterbeitrages eine verbilligte, d.h. fremdüblich niedrig entgeltene, Leistung der Gesellschaft an ihren Gesellschafter, der den Gesellschafterbeitrag tätigt, nicht als Gegenleistung der Gesellschaft für den Gesellschafterbeitrag anzusehen sei. Ein tauschähnlicher Umsatz liege insoweit nicht vor. Dies entspreche der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Die Gestaltung im Streitfall unterscheidet sich auch von einer typischen Personalbeistellung dadurch, dass bei Personalbeistellungen zwischen den Vertragsparteien in aller Regel keine gesellschaftsrechtliche Verbundenheit bestehe, sondern lediglich schuldvertragliche Beziehungen. Bei Personalüberlassungen auf schuldrechtlicher Basis stelle sich die Frage, ob die Personalkosten Gegenstand eines Leistungsaustauschs seien, im Sinne eines tauschähnlichen Umsatzes, oder ob das Personal im ausschließlichen Eigeninteresse des überlassenden Arbeitgebers eingesetzt werde. Diese Frage stelle sich im Streitfall aber schon deswegen nicht, weil die Rechtsgrundlage für die Personalüberlassung gesellschaftsrechtlicher Natur sei und mithin einen Gesellschafterbeitrag darstelle. Der Zuwendungsgrund für die Personalüberlassung liege also im Gesellschaftsverhältnis. Von daher stelle sich nicht mehr die Frage, ob die Personalüberlassung ein Zusatzentgelt für die Dienstleistungen der Klägerin sei.

Rein vorsorglich sei anzumerken, dass die Bemessungsgrundlage auch nicht im Hinblick auf § 10 Abs. 4 und Abs. 5 UStG (Mindestbemessungsgrundlage) zu erhöhen sei. Da der Klägerin insoweit keine weitergehenden Personalkosten entstanden seien, könnten diese auch nicht im Rahmen einer fiktiven Bemessungsgrundlage als Entgelt zugrunde gelegt werden. 32

Die Klägerin weist abschließend darauf hin, dass sie sich vorbehalte, in späteren Veranlagungszeiträumen den Rechtsstandpunkt zu vertreten, dass es sich bei den von ihr erbrachten Dienstleistungen um umsatzsteuerbefreite Leistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes bzw. der 6. EG-Richtlinie handele. Dies hindere die Klägerin im 33

Streitfall jedoch nicht, für den Veranlagungszeitraum 2005 von einer Umsatzsteuerpflicht ihrer Leistungen auszugehen.

Die Klägerin beantragt, 34

die Umsatzsteuer 2005 auf ./.....,63 € herabzusetzen und den Umsatzsteuerbescheid 35
2005 entsprechend zu ändern, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, 36

die Klage abzuweisen, 37

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 38

Er vertritt den Rechtsstandpunkt, dass im Streitfall eine Ursächlichkeit zwischen der 39
Dienstleistung und der Personalgestellung gegeben sei und die Personalgestellung damit als
Gegenleistung für die Kreditsachbearbeitung durch die Klägerin anzusehen sei. Die
Personalgestellung sei daher Bestandteil des von den Gesellschaftern, den Kreditinstituten,
zu leistenden Entgelts für die von der Klägerin erbrachte Dienstleistung. Insbesondere
bestehe auch ein synallagmatischer Zusammenhang zwischen der Kreditsachbearbeitung
durch die Klägerin und der Gegenleistung der Gesellschafter. So diene die
Personalgestellung nicht lediglich dem Zweck, die Klägerin in die Lage zu versetzen, die von
ihr zugesagten Leistungen zu erbringen. Es liege insoweit keine, vom beabsichtigten eigenen
Leistungsbezug abgekoppelte Ausstattung der Klägerin mit Personal vor, sondern die
Personalgestellung verfolge von Anfang an den Zweck, verbilligt die Dienstleistung 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. Nur unter dieser Bedingung könnte die
beabsichtigten Kreditbearbeitung, zumindest zu den vereinbarten Konditionen, von der
Klägerin erbracht werden.

Entscheidungsgründe 40

Die Klage ist nicht begründet. 41

Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die von den Gesellschaftern der 42
Klägerin vorgenommene unentgeltliche Personalgestellung an die Klägerin einen Bestandteil
des von den Gesellschaftern der Klägerin zu leistenden Entgelts für die von der Klägerin
erbrachte Dienstleistung im Sinne des § 10 Abs. 1 UStG darstellt. Insbesondere stehen die
von der Klägerin erbrachten Dienstleistungen gegenüber ihren Gesellschaftern sowohl im
Hinblick auf die Kostenerstattungsbeträge als auch im Hinblick auf die unentgeltliche
Personalgestellung in einem Leistungsaustauschverhältnis im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1
UStG.

I. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und 43
sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines
Unternehmens ausführt. Der Umsatz wird insoweit nach dem Entgelt bemessen, § 10 Abs. 1
Satz 1 UStG.

Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 44
setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung
und dem empfangenen Gegenwert voraus. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar

sein, er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinn des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (st. Rspr. des BFH, vgl. zuletzt Urteile vom 07.07.2005 V R 34/03, BStBl II 2007, 66 und vom 24.08.2006 V R 19/05, BStBl II 2007, 187, beide mit Nachw. zur damit übereinstimmenden st. Rspr. des EuGH).

Gegen Entgelt i.S. des § 1 UStG wird eine sonstige Leistung erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet. Dabei liegt eine Leistung gegen Entgelt u.a. auch dann vor, wenn ein Unternehmer für einen anderen tätig wird und hierfür lediglich einen Aufwendungsersatz erhält (vgl. BFH-Urteile vom 11.04.2002 V R 65/00, BStBl II 2002, 782; vom 16.01.2003 V R 92/01, BStBl II 2003, 732; vom 18.03.2004 V R 101/01, BStBl II 2004, 798; vom 01.02.2007 V R 69/05, BFH/NV 2007, 1205). 45

1. Auch zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern ist ein Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG möglich. Aus der Vorschrift des § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG ergibt sich bereits, dass eine Personenvereinigung auch dann steuerbare Leistungen gegen Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG ausführen kann, wenn sie nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. 46

Für die Frage, ob im Verhältnis Gesellschaft und Gesellschafter entgeltliche Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen, gelten daher keine Besonderheiten. Allein maßgeblich ist, ob ein Leistungsaustausch im Sinne der genannten Vorschrift vorliegt (vgl. BFH-Urteile vom 18.04.1996 V R 123/93, BStBl II 1996, 387; vom 06.06.2002 V R 43/01, BStBl II 2003, 36; vom 25.05.2000 V R 66/99, BStBl II 2004, 310; sowie vom 28.11.2002 V R 18/01, BStBl II 2003, 443). Entscheidend ist danach, ob die Personenvereinigung dem Mitglied eine Leistung zuwendet, für die sie ein (Sonder)-Entgelt erwartet und erhält (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2001 V R 37/01, BFH/NV 2002, 378; BFH-Beschluss vom 23.01.2001 V B 129/00, BFH/NV 2001, 940). Bei Leistungen aufgrund eines gegenseitigen Vertrages, durch den sich die Gesellschaft zur Erbringung einer sonstigen Leistung gegenüber den Gesellschaftern verpflichtet, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG regelmäßig erfüllt. Insbesondere ist regelmäßig von einem Leistungsaustausch auszugehen, wenn die Gesellschaft ihre Leistungen im Rahmen und auf Grundlage eines eigenständigen schuldrechtlichen Vertrages an die Gesellschaft erbringt (vgl. hierzu zuletzt Wäger, UR 2008, 69 m.w.N. zur Rspr. des BFH). 47

Der Annahme eines Leistungsaustauschs steht es aber auch nicht entgegen, dass die zu erbringende Leistung dem Grunde nach bereits im Gesellschaftsvertrag vereinbart worden ist. Denn entscheidend ist insoweit der materielle Inhalt der Vereinbarung und nicht die äußere Form (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.1993 XI R 44/90, BStBl II 1993, 529). Der Annahme eines Leistungsaustauschs steht es ferner weder entgegen, dass die Personenvereinigung für alle Mitglieder gleichartige Leistungen ausführt, noch dass sie durch ihre Tätigkeit Leistungen gleichzeitig für alle Mitglieder erbringt. Dient die Tätigkeit der Personenvereinigung ausschließlich oder teilweise dem konkreten Individualinteresse des Mitglieds, folgt das Vorliegen eines Leistungsaustauschverhältnisses bereits aus dieser Art der Leistung (vgl. BFH-Urteile vom 27.09.2001 V R 37/01, a.a.O. sowie vom 28.11.2002 V R 18/01, a.a.O.). 48

Für die Annahme eines Leistungsaustauschs zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern genügt es aber nicht, wenn die Gesellschafter nur gemeinschaftlich die Kosten für den Erwerb und die Unterhaltung eines Wirtschaftsguts tragen, das sie gemeinsam nutzen wollen 49

(vgl. BFH-Urteile vom 06.06.2002 V R 43/01, a.a.O. sowie vom 28.11.2002 V R 18/01, a.a.O.) oder wenn sie aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis begründet sind, die Verluste ihrer Gesellschaft übernehmen, um ihr die weitere Tätigkeit zu ermöglichen, wenn also die Zahlung nur dazu dient, die Gesellschaft mit dem für ihre Tätigkeit notwendigen Kapital auszustatten (vgl. BFH-Urteile vom 11.04.2002 V R 65/00, a.a.O. und vom 01.02.2007 V R 69/05, a.a.O.).

2. Im Streitfall stellen die von der Klägerin erbrachten Dienstleistungen im Rahmen der Kreditanalyse und der Kreditsachbearbeitung für ihre Kommanditisten, die.....sparkasse und die Sparkasse, sonstige Leistungen i.S.d. § 1 Abs. Nr. 1 Satz 1 UStG gegen Entgelt dar. 50

Sowohl im Rahmen des Gesellschaftsvertrages vom ...2005 als auch auf der Grundlage der am2005 abgeschlossenen Dienstleistungsrahmenverträge hat sich die Klägerin gegenüber den genannten Kreditinstituten zur Erbringung einer dort konkret beschriebenen Dienstleistung - nämlich zur Übernahme von Marktfolgeaufgaben im Bereich der Kreditwirtschaft - verpflichtet und damit die Erbringung sonstiger Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinne an ihre Gesellschafter zugesagt. 51

Die Erbringung dieser Dienstleistung der Klägerin steht auch im unmittelbaren Zusammenhang mit der Gewährung einer Gegenleistung, eines Entgelts. Denn in § 5 dieser Dienstleistungsrahmenverträge, der die Überschrift "Vergütung" trägt, haben sich die Kreditinstitute ihrerseits verpflichtet, dem auf der Grundlage dieses Rahmenertrages tätig werdenden Serviceunternehmen, gemeint ist die Klägerin, diejenigen Kosten auf Kostendeckungsbasis - im Sinne einer genauen Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten - zu ersetzen, die ihm aufgrund der zu erbringenden Dienstleistung entstehen. Damit hat sich die Klägerin sowohl auf gesellschaftsvertraglicher als auch auf gesonderter schuldrechtlicher Grundlage zur Erbringung einer konkret bestimmten sonstigen Leistung gegen Entgelt verpflichtet. 52

Entsprechend den vorab dargestellten Rechtsprechungsgrundsätzen ist es in diesem Zusammenhang unerheblich, dass die Klägerin nur für ihre Gesellschafter tätig wird, diesen gegenüber die identische Leistung erbringt und ihre Tätigkeit ausschließlich dem konkreten Individualinteresse ihrer Gesellschafter dient. Auch der Umstand, dass sich das der Klägerin zu zahlende Entgelt an deren konkreten Aufwand orientiert, mithin einen bloßen Aufwendungsersatz darstellt, hindert im Streitfall nicht daran, dennoch von einer Leistung gegen Gewährung einer zwar niedrig bemessenen, aber dennoch als umsatzsteuerliches Entgelt anzusehenden Gegenleistung auszugehen. 53

Anders als bei einer Kapitaleinlage, einem sonstigen Gesellschafterbeitrag oder bei einer Übernahme der Schulden der Gesellschaft durch den oder die Gesellschafter orientiert sich auch die zugesagte Kostenerstattung an dem der Klägerin für die zu erbringende Dienstleistung konkret entstehenden Aufwand, sodass auch von daher an einem umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch insoweit - im Sinne eines konkreten und unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung - keine durchgreifenden Bedenken bestehen. 54

II. Zu dem von den Kreditinstituten der Klägerin für ihre Dienstleistungen gezahlten Entgelt i.S.d. §§ 1 Abs. 1 und 10 Abs. 1 UStG gehört im Streitfall neben der gewährten Kostenerstattung aber auch der Wert der erfolgten Personalgestellung. 55

1. Zum Entgelt gehört nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Ob Aufwendungen des Leistungsempfängers als Entgelt für die Leistung anzusehen sind, richtet sich nicht nach der von den Beteiligten gewählten Bezeichnung, sondern allein nach der inneren Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung. Maßgebend für die Höhe des Entgelts ist, was der Leistungsempfänger vereinbarungsgemäß um der Leistung willen aufwendet (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.1995 V R 57/94, BStBl II 1996, 206). Der Leistungsempfänger muss mit seiner Zahlung oder anderweitigen Gegenleistung auf die Erlangung der Leistung abzielen (vgl. Heidner in Bunjes/Geist, 8. Auflage 2005, § 10 UStG Rdn. 3 ff. m.w.N. zur st. Rspr. des BFH).

Für die Qualifizierung der Zahlungen der Gesellschafter als Entgelt für eine von der Gesellschaft an sie erbrachte Leistung ist daher zunächst einmal die im Gesellschaftsvertrag enthaltene Bezeichnung als Gesellschafterbeitrag (Einlagen/Nachschüsse) unerheblich (vgl. BFH-Urteile vom 18.04.1996 V R 123/93, a.a.O. und vom 01.02.2007 V R 69/05, a.a.O.).

57

Der Entgeltcharakter der Zahlungen ist auch nicht deshalb zu verneinen, weil sich die Zahlungen nicht am Umfang der Inanspruchnahme der Leistung durch die Gesellschafter, sondern der Gesellschaftsbeteiligung und deshalb mittelbar am zu verwaltenden Vermögen der Gesellschafter orientiert. Abgesehen davon, dass dieser Maßstab nur einen groben Anhaltspunkt für die Inanspruchnahme der Leistungen abgeben könnte, ist es in diesen Fällen zur Annahme eines Leistungsaustauschs auch nicht erforderlich, dass das Entgelt nach Maßgabe der Inanspruchnahme der Leistungen der Gesellschaft bemessen wird. In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist die Staffelung der Zahlungen lediglich als Beweisanzeichen im Rahmen der Beurteilung herangezogen worden, ob eine konkrete Leistung der Gesellschaft an den Gesellschafter oder lediglich die Wahrnehmung von Gesamtbelangen der Gesellschaft gegeben ist. Für den Entgeltcharakter einer Gegenleistung des Gesellschafters ist es daher unerheblich, ob sich seine Zahlungen oder Leistungen am Umfang der Inanspruchnahme der Leistungen der Gesellschaft oder aber an der Höhe seiner Beteiligung an dieser orientieren (vgl. BFH-Urteile vom 18.04.1996 V R 123/93, a.a.O., vom 27.09.2001 V R 37/01, a.a.O., sowie vom 28.11.2002 V R 18/01, a.a.O.). Entscheidend ist mithin, welche Gegenleistung der Gesellschafter letztlich erbringt, um die Leistung der Gesellschaft zu erhalten.

58

2. Im Streitfall haben sich die Gesellschafter der Klägerin, die Kreditinstitutesparkasse und Sparkasse in § 3 Abs. 7 des Gesellschaftsvertrages vom2005 verpflichtet, der Klägerin ohne besonderes Entgelt und mithin unentgeltlich das für die Erbringung ihrer Dienstleistung erforderliche Personal zu überlassen. Sowohl die Kostenübernahme als auch die Personalgestellung stellen aber Bestandteile eines einheitlichen Entgelts dar, das die Gesellschafter der Klägerin für die von ihr erbrachte Dienstleistung zu leisten haben und im Streitjahr auch geleistet haben. Denn die Klägerin konnte die von ihr zugesagte Dienstleistung nur erbringen, wenn ihr sowohl die hierzu erforderlichen sächlichen Mittel zur Verfügung gestellt wurden bzw. der insoweit entstandene Aufwand ersetzt wurde, als auch insbesondere dasjenige qualifizierte Personal unentgeltlich überlassen wurde, ohne das eine vertragsgemäße Kreditsachbearbeitung überhaupt nicht möglich gewesen wäre.

59

Da aber sowohl die Kostenerstattung als auch die Personalgestellung an die Klägerin seitens der Kreditinstitute mit dem Ziel vorgenommen worden sind, diese erst in die Lage zu versetzen, die von ihr zugesagte sonstige Leistung zu erbringen, stehen daher Leistung und Gegenleistung in dem für einen Leistungsaustausch erforderlichen unmittelbaren

60

wirtschaftlichen Zusammenhang. Insbesondere zielte auch die Überlassung des benötigten Personals an die Klägerin darauf ab, diese in die Lage zu versetzen, die zugesagte Dienstleistung zu erbringen. Damit ist aber auch die Personalgestellung Bestandteil der von den Kreditunternehmen erbrachten Gegenleistung, also des insoweit maßgeblichen Entgelts i.S.d. § 10 Abs. 1 UStG. Insofern ist die Rechtsauffassung des Beklagten zutreffend, dass es sich bei der Dienstleistung der Klägerin gegen Erstattung der ihr entstehenden Kosten sowie gegen Überlassung des insoweit benötigten Personals um einen tauschähnlichen Umsatz mit Barzuzahlung im Sinne des § 3 Abs. 12 S. 2 UStG handeln.

a. Zwar befindet sich die Verpflichtung zur unentgeltlichen Personalgestellung in § 3 des Gesellschaftsvertrages vom ...2005, der mit der Überschrift "Gesellschaftskapital, Gesellschafter und Einlagen" betitelt ist. Dennoch handelte es sich insoweit bei der unentgeltlichen Personalgestellung nicht um eine Gesellschaftereinlage oder einen Gesellschafterbeitrag. Denn mit dem Gesellschaftskapital und den Einlagen der Gesellschafter befassen sich insoweit die Absätze 1 - 6 des genannten § 3 des Gesellschaftsvertrages. Die unentgeltliche Personalgestellung ist demgegenüber gerade nicht als eine Sacheinlage der Gesellschafter ausgestaltet worden. Zudem würde auch die Bezeichnung als Gesellschafterbeitrag bzw. die Aufnahme dieser Pflicht zur Personalüberlassung im Gesellschaftsvertrag selbst und nicht in einer eigenständigen schuldvertraglichen Absprache sachlich keine Bedeutung für die Qualifizierung dieser Verpflichtung als Gegenleistung und damit als Entgeltsbestandteil haben.

61

b. Die Klägerin kann sich auch nicht mit Erfolg auf den Standpunkt stellen, dass sich die unentgeltliche Personalgestellung praktisch außerhalb ihrer umsatzsteuerlichen Rechtsphäre abspielt und daher auch nicht von einem diesbezüglichen Entgeltanspruch umfasst wird. Die Klägerin hat nämlich nicht lediglich die Zurverfügungstellung sächlicher Mittel in Gestalt eines Bürogebäudes, von Computersoft- und -hardware, Büromöbeln sowie von Verbrauchsmaterialien bzw. die ordnungsgemäße Bewirtschaftung (durch Beheizung und Säuberung) der Büroräumlichkeiten zugesagt. Die Klägerin hat sich vielmehr zur Erbringung einer umfassenden Dienstleistung im Bereich der Kreditanalyse und Kreditsachbearbeitung verpflichtet. Das von der Klägerin zugesagte Produkt, die Dienstleistung in Gestalt der vielfältigen Aufgaben bei der Kreditanalyse und Kreditsachbearbeitung, kann insoweit nicht lediglich unter Einsatz sächlicher Mittel, sondern und insbesondere nur unter gleichzeitigem Einsatz erheblicher personeller Ressourcen erbracht werden. Die von der Klägerin zugesagte Dienstleistung beruht mithin sowohl auf dem Einsatz sächlicher Mittel als auch insbesondere auf dem Einsatz höchst qualifizierten Personals. Um die Erbringung dieser Dienstleistung durch die Klägerin sicherzustellen, haben sich die Gesellschafter als ausschließliche und unmittelbare Nutznießer, Empfänger dieser Dienstleistung verpflichtet, der Klägerin sämtliche dabei entstehende Kosten zu erstatten und ihr das hierfür erforderliche Personal unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. In diesem Zusammenhang kann es daher in umsatzsteuerlicher Hinsicht für die Qualifizierung der Personalgestellung als Entgeltbestandteil keinen Unterschied machen, ob die Klägerin selbst Personal einstellt und die hierfür entstehenden Kosten an die Gesellschafter weiterberechnet, oder ob die Gesellschafter im Rahmen einer Sachgegenleistung und mithin im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes der Klägerin das benötigte Personal im Rahmen einer Personalgestellung zur Verfügung stellen. Die Klägerin hat sich im Rahmen schuldrechtlicher Leistungsaustauschbeziehungen gegenüber ihren Gesellschaftern zur Erbringung einer komplexen Dienstleistung verpflichtet, die den Einsatz sowohl sächlicher als auch personeller Mittel unbedingt erforderlich macht. Demgegenüber haben sich die Gesellschafter gegenüber der Klägerin verpflichtet, der Klägerin all diejenigen sachlichen und persönlichen Mittel zur Verfügung zu stellen, die diese in die Lage versetzen, die von ihr zugesagte Dienstleistung zu erbringen. Hierzu gehört auch, dass der Klägerin die

62

personellen Mittel zur Erbringung der zugesagten Dienstleistung an die Hand gegeben werden, sei es in finanzieller Form durch Erstattung der Klägerin entstehender Personalkosten, sei es in naturaler, unmittelbarer Form, also durch eine Gestellung des benötigten Personals durch die Gesellschafter selbst. Nimmt man insoweit hinzu, dass sich die Gesellschafter im Rahmen der Dienstleistungsrahmenverträge zur Erstattung aller dem Serviceunternehmen, der Klägerin, entstehenden Kosten verpflichtet haben, so kann es in umsatzsteuerlicher Hinsicht, bei der Bestimmung des Umfangs des hierfür der Klägerin gezahlten Entgelts keinen Unterschied machen, ob der Klägerin insoweit selbst entstehende Personalkosten von den Gesellschaftern erstattet werden, oder ob die Klägerin insoweit aus den dargestellten und nachvollziehbaren Gründen auf die Anstellung von eigenem Personal verzichtet und ihr insoweit das zur Erbringung ihrer Dienstleistung erforderliche Personal von den Gesellschaftern überlassen wird. Die von der Klägerin zu erbringende Dienstleistung beinhaltet sowohl den Einsatz sächlicher Mittel als auch den Einsatz eines qualifizierten Personals. Das von der Klägerin zu erstellende Produkt, die von der Klägerin zu erbringende Dienstleistung, umfasst mithin diese beiden Komponenten. Die Gesellschafter als Leistungsempfänger haben sich insoweit verpflichtet, als Gegenleistung für die von der Klägerin zu erbringende Dienstleistung den gesamten Aufwand zu übernehmen, der der Klägerin für die Erbringung ihrer Dienstleistung entsteht. Zu diesem Aufwand gehören jedoch neben den sächlichen Mitteln, deren Kostenersatz die Gesellschafter zugesagt haben, auch der Einsatz von Personal und mithin die Übernahme des insoweit erforderlichen Personalaufwands. Von der Sache her ist es dabei unerheblich, ob der Klägerin ein insoweit ihr unmittelbar und selbst entstehender Personalaufwand in Gestalt von eigenen Personalkosten erstattet wird, oder die Klägerin auf den unmittelbaren eigenen Einsatz von Personal verzichtet und ihr das diesbezügliche Personal von den Gesellschaftern gestellt wird.

c. Die Personalüberlassung seitens der Gesellschafter an die Klägerin könnte nur dann als echter, nicht umsatzsteuerbarer Gesellschafterbeitrag der Kreditunternehmen an die Klägerin gewertet werden, wenn insoweit feststünde, dass diese Leistung in Gestalt der Personalgestellung allein durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Klägerin abgegolten wird. Denn die Beteiligung am Gewinn und Verlust ist kein Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinne. Da die Klägerin aber aufgrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Konzipierung zunächst einmal lediglich Leistungen gegenüber den Gesellschaftern erbringen soll und hierfür lediglich ihre Kosten erstattet bekommen soll, ohne Gewinnmarge, können die Gesellschafter auch nicht davon ausgegangen sein, dass ihre Leistung in Gestalt der Personalgestellung durch ihre Beteiligung an Gewinn und Verlust der Klägerin abgegolten werden wird. Sowohl die Kostenerstattung als auch die Personalgestellung sollten mithin durch die von der Klägerin zu erbringende Dienstleistung "abgegolten" werden und nicht durch eine mehr oder weniger unbestimmte Erwartung einer Gewinnbeteiligung in der Zukunft.

63

d. Die streitbegangene Personalgestellung durch die Kreditinstitute ist, entgegen der Auffassung der Klägerin, gerade nicht als Gesellschafterbeitrag oder -einlage in die Klägerin anzusehen (vgl. zu den Tatbestandsvoraussetzungen eines nicht umsatzsteuerbaren gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses BFH-Urteile 16.03.1993 XI R 44/90, a.a.O., vom 18.12.1996 XI R 12/96, BStBl II 1997, 374 sowie vom 06.06.2002 V R 43/01, a.a.O.).

64

Denn die Pflicht zur Personalüberlassung ist nämlich zum einen bereits im Gesellschaftsvertrag nicht als Gesellschafterbeitrag ausgestaltet worden. Sie stellt sich vielmehr als separate, auf schuldrechtlicher Grundlage basierende Verpflichtung dar, neben der in den Dienstleistungsrahmenverträgen vereinbarten Vergütung in Form einer

65

Kostenerstattung.

Auch hieraus wird ersichtlich, dass die Pflicht zur Personalgestellung ihren Grund in einem gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnis hat und gerade nicht in einem gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnis. Und da bereits aufgrund des Gesellschaftsvertrages die unentgeltliche Personalgestellung nicht als Gesellschafterbeitrag oder Gesellschaftereinlage rechtlich qualifiziert werden kann und die Personalgestellung in einem konkreten unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der von der Gesellschaft an die Gesellschafter zu erbringenden Dienstleistung steht, kann es sich insoweit bei der unentgeltlichen Personalgestellung nur um einen Entgeltbestandteil der von den Gesellschaftern zu erbringenden Gegenleistung an die Klägerin für deren an die Gesellschafter zugesagte Dienstleistung handeln. 66

e. Insoweit ist es für den Entgeltcharakter der Personalgestellung auch nicht erheblich, dass sich die Gegenleistung in Gestalt der Personalgestellung nicht am Umfang der Inanspruchnahme der Leistungen der Klägerin durch die Gesellschafter, sondern an der Höhe der Gesellschaftsbeteiligung und deshalb mittelbar am Anteil am Vermögen der Gesellschaft orientiert. Abgesehen davon, dass die Anteile an der Personalgestellung nur einen groben Anhaltspunkt für die tatsächliche Inanspruchnahme der betreffenden Leistungen abgeben können, ist es in diesen Fällen nach ständiger Rechtsprechung des BFH für die Annahme eines Leistungsaustausches auch nicht erforderlich, dass das Entgelt nach Maßgabe der Inanspruchnahme der Leistungen der Gesellschaft bemessen wird (vgl. BFH-Urteile vom 18.04.1996 V R 123/93, a.a.O.; vom 27.09.2001 V R 37/01, a.a.O.). 67

f. Nimmt man hinzu, dass nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entgeltliche Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter insbesondere dann vorliegen, wenn das Handeln der Gesellschaft ausschließlich und unzweifelhaft dem konkreten Individualinteresse der Gesellschafter dient, so sind auch diese Voraussetzungen im Streitfall erfüllt. Insbesondere die gesellschaftsvertragliche Ausgestaltung, wonach Gegenstand der Klägerin allein die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen der Kreditanalyse und der Kreditsachbearbeitung für die Kommanditisten der Gesellschaft ist, zeigt, dass es im Streitfall um einen konkreten Leistungsaustausch zwischen der Klägerin als Gesellschaft und ihren Gesellschaftern geht. Im unmittelbaren sachlichen und inhaltlich konkreten Zusammenhang stehen dieser Dienstleistung der Klägerin sowohl die Kostenerstattung als auch die Personalgestellung als Gegenleistung gegenüber und sind mithin als Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 UStG anzusehen. 68

g. Im Streitfall liegt auch keine gemäß Abschnitt 1 Abs. 7 und 8 der UStR 2005 nicht umsatzsteuerbare Personalbeistellung vor. 69

Denn eine solche nicht steuerbare Beistellung von Personal setzt nach Abschnitt 1 Abs. 8 Satz 1 - 3 UStR 2005 bereits voraus, dass das Personal nur im Rahmen der Leistung des Auftragnehmers für den Auftraggeber eingesetzt wird und der Einsatz dieses Personals für Drittkunden des Auftragnehmers sowohl vertraglich als auch tatsächlich ausgeschlossen ist, was der Auftragnehmer sicherzustellen hat und wofür er die objektive Beweislast trägt. 70

Im Streitfall ist aber bereits nicht ersichtlich, dass insoweit sichergestellt ist, dass das von dersparkasse gestellte Personal nur für die Kreditsachbearbeitung von bei dersparkasse gestellter Kreditanträge bei der Klägerin zuständig ist, bzw. das von der Sparkasse gestellte Personal nur die dieses Kreditinstitut betreffenden Aufträge bei der Klägerin zu bearbeiten hat. Nimmt man hinzu, dass der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag der Klägerin nicht nur ein Arbeiten für ihre Gesellschafter, sondern für Kreditinstitute ganz 71

allgemein gestattete und auch der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vom2004 darauf hinweist, dass die Klägerin zunächst nur für ihre Gesellschafter tätig werden wolle, nach etwa 2 Jahren daneben aber auch noch in einem gewissen Umfang Leistungen für fremde Kreditinstitute erbringen wolle (vgl. Gliederungspunkt I.2.a.aa. des Antrags), so wird ersichtlich, dass die Personalgestellung bereits insoweit nicht die Tatbestandsvoraussetzungen einer nicht umsatzsteuerbaren Personalbeistellung erfüllt.

Darüber hinaus setzt eine nicht umsatzsteuerbare Personalbeistellung gemäß Abschnitt 1 Abs. 8 S. 5 der UStR 2005 voraus, dass dem Auftraggeber weiterhin und grundsätzlich das Weisungsrecht über seine Arbeitnehmer obliegt. Ausweislich der vorliegenden Arbeitnehmerüberlassungsverträge ist jedoch die Ausübung des arbeitsrechtlichen Direktionsrechts, soweit es den Inhalt der Arbeitsleistung betraf, gerade der Klägerin übertragen worden. Auch vor diesem Hintergrund kann daher im Streitfall gerade nicht von einer nicht umsatzsteuerbaren, bloßen Personalbeistellung ausgegangen werden.

72

III. Im Hinblick darauf, dass der von der Klägerin begehrte weitergehende Vorsteuerüberhang bereits daran scheitert, dass die von den Gesellschaftern vorgenommene unentgeltliche Personalgestellung als Bestandteil des von den Gesellschaftern der Klägerin für die von ihr erbrachte Dienstleistung geleistete Entgelt anzusehen ist, kann mithin die Frage dahingestellt bleiben, inwieweit es sich im Streitfall bei den von der Klägerin erbrachten Leistungen um umsatzsteuerfreie Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 8 UStG bzw. des Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe f der 6. EG-Richtlinie handelt. Denn selbst wenn es sich bei den Dienstleistungen der Klägerin um steuerfreie Umsätze handeln würde und mithin ein Vorsteuerabzug für die Eingangsumsätze der Klägerin insgesamt ausscheiden würde, würde sich im Streitfall im Hinblick auf das finanzgerichtliche Verböserungsverbot kein abweichendes Ergebnis ergeben.

73

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

74

V. Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision zu, da die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung der Auslagerung bisher innerbetrieblicher Leistungsvorgänge auf selbstständige Gesellschaften (sogenanntes Outsourcing) bislang noch nicht abschließend geklärt erscheint. Der Senat verweist insoweit auf sein eigenes Urteil vom 31.08.2005 (7 K 2550/03, EFG 2005, 1970) und auf das hierzu anhängige Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof zum Aktenzeichen V R 60/05.

75