VPB 69.62

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 12. Januar 2005 in Sachen X. [SRK 2003-109])

Mehrwertsteuer (MWSTV und MWSTG). Dienstleistungen. Personalverleih. Wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Art. 6 MWSTV. Art. 7 MWSTG.

- Als Dienstleistung im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes muss jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist, bezeichnet werden. Demnach stellt auch der so genannte Personalverleih eine Dienstleistung dar, die dann als steuerbar gilt, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer einem Unternehmen gegen Entgelt zur vorübergehenden Verfügung überlässt (E. 3a).

- Gemäss konstanter Rechtsprechung und Lehre hat die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (E. 3a).

- Wurde zwar die für einen Personalverleihbetrieb unabdingbare kantonale Bewilligung nicht eingeholt, liegt unabhängig von der zivilrechtlichen Vertragsregelung aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht dennoch ein steuerbarer Austausch von Leistungen vor, wenn ein Verein seine Arbeitskraft entgeltlich in die Dienste eines anderen Unternehmens stellt (E. 4a).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA et LTVA). Prestations de services. Location de personnel. Approche économique.

Art. 6 OTVA. Art. 7 LTVA.

- Doit être considérée comme prestation de services au sens de la loi sur la TVA toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien. La location de personnel doit ainsi être également considérée comme une prestation de services, qui est soumise à l'impôt si l'employeur met temporairement à disposition d'une entreprise ses employés à titre onéreux (consid. 3a).

- Conformément à la jurisprudence constante et à la doctrine, la qualification d'opérations sous l'angle de la TVA ne doit pas s'effectuer en premier lieu d'un point de vue du droit civil, respectivement du droit des contrats, mais, au contraire, selon des critères économiques effectifs (consid. 3a).

- Même si l'autorisation cantonale indispensable à une entreprise de location de personnel n'a pas été demandée, il existe néanmoins, du point de vue de la TVA, indépendamment du droit civil des contrats, un échange de prestations soumis à l'impôt, lorsqu'une association met sa force de travail au service d'une autre entreprise contre rémunération (consid. 4a).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA e LIVA). Prestazioni di servizi. Personale a prestito. Valutazione economica.

Art. 6 OIVA. Art. 7 LIVA.

- Ogni prestazione che non costituisce una fornitura di un oggetto deve essere considerata quale prestazione di servizi ai sensi della legge sull'imposta sul valore aggiunto. Il cosiddetto prestito di personale è quindi una prestazione di servizi che è imponibile quando il datore di lavoro mette temporaneamente a disposizione di un'impresa i propri lavoratori in cambio di un pagamento (consid. 3a).

- Secondo la costante giurisprudenza e la dottrina, la qualificazione di operazioni dal punto di vista del diritto dell'imposta sul valore aggiunto non deve essere effettuata in prima linea da un punto di vista civile, cioè contrattualistico, bensì secondo criteri economici (consid. 3a).

- Anche se per un'azienda di prestito di personale non è stata ottenuta l'indispensabile autorizzazione cantonale, indipendentemente da come è stata regolato l'aspetto contrattualistico di diritto civile, dal punto di vista del diritto sull'imposta sul valore aggiunto vi è uno scambio di prestazioni imponibile se un'associazione mette a disposizione di un'altra impresa la propria forza lavoro e riceve in cambio un pagamento (consid. 4a).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Unter dem Namen X. besteht seit 1946 ein Verein gemäss Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) mit Sitz in A. Der Verein informiert, berät und instruiert seine Mitglieder in den Bereichen Raumplanung, Baurecht, Umweltschutz und Finanzhaushalt des öffentlichen Gemeinwesens. Die Mitgliedschaft steht öffentlichen Körperschaften, Anstalten, Verbänden, Vereinen, Gesellschaften und Firmen sowie Einzelpersonen offen.

Der zur Förderung der Region B. und der Vertretung ihrer Interessen gegründete Verein «Region B.» (vgl. Art. 60 ff. ZGB) arbeitet mit der X. zusammen. Gemäss Statuten führt der Verein ein Regionssekretariat, welches vom Geschäftsführer geleitet wird. Dieser wird von der Mitgliederversammlung der Region B. gewählt.

B. Am 10. Dezember 1987 schloss die X. mit dem gewählten Geschäftsführer, Dr. Y., einen Arbeitsvertrag per 1. Januar 1988 ab, worin sich Dr. Y. verpflichtete, die Führung des Regionssekretariates B. zu übernehmen. Die Entschädigung inklusive Sozialabgaben und -zulagen sowie Spesenvergütung richteten sich nach der kantonalen Besoldungsverordnung und des Personals der Staatsverwaltung des Kantons C. Mit Vereinbarung vom 1. Januar 1995 zwischen der X. und dem Regionsverband B. kamen die Vertragsparteien überein, dass Dr. Y. sein Gehalt inklusive Sozialleistungen und Spesen von der X. beziehen würde. Dr. Y. verblieb so in der Pensionskasse des Kantons C. Die X. verzichtete auf alle Arbeitgeberrechte und wurde gemäss Vereinbarung im Gegenzug vom Regionsverband B. zu 100% für ihren Arbeitnehmer entschädigt. Die Vergütung erfolgte nach Rechnungsstellung quartalsweise an die X.

C. Mit Weisungsschreiben vom 17. Mai 2002 unterrichtete die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die X. über den der Mehrwertsteuer unterliegenden Personalverleih. Im anschliessend verfassten Kontrollbericht vom 21. Mai 2002 (Kontrollzeitpunkt 17. Mai 2002) wurden die Steuerperioden vom 1. Januar 1997-31. Dezember 2001 revidiert (Kontrollbericht [...], Mehrwertsteuer-Nummer [...]). Mit Ergänzungsabrechnung (EA; ...; Steuerperiode 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2001) liess die ESTV der X. am 21. Mai 2002 eine Steuerveranlagung in der Höhe von Fr. 7'162.- zukommen. Eine zweite Veranlagung mit selbem Datum wurde für die Steuerperiode vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2000 (EA [...]) über den gesamthaft geschuldeten Betrag von

Fr. 34'602.- erlassen.

D. Mit Schreiben vom 27. Mai 2002 ersuchte der Direktor der X. die ESTV um Erlass einer anfechtbaren Verfügung beschränkt auf die Problematik «Zurverfügungstellen von Personal». Gestützt auf Art. 51 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) erliess die ESTV am 25. Oktober 2002 einen Entscheid und forderte von der X. für die Steuerperioden vom 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 2000 Fr. 25'044.90 (Fr. 34'602.- ×/× Fr. 9'557.10 [Zahlung vom 10. Juni 2002]) nach. Gleichentags entschied die ESTV in Anwendung von Art. 63 des Bundesgesetztes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20), die X. habe für die Perioden vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2001 den Betrag von Fr. 7'162.- nebst Verzugszins zu bezahlen.

E. Mit Einsprache vom 30. Oktober 2002 forderte die X. die Aufhebung der Entscheide der ESTV vom 25. Oktober 2002 und die Feststellung, dass die Arbeit von Dr. Y. nicht der Mehrwertsteuer unterliege. Die X. bestritt, dass sie einen Personalverleih betreibe. Der Geschäftsführer sei im Übrigen von der Mitgliederversammlung des Regionsverbandes B. gewählt. Nach Ansicht der Einsprecherin handelt es sich um ein Doppelarbeitsverhältnis, bei dem die X. nur deshalb noch als Mitarbeitgeberin auftrete, um Dr. Y. den Verbleib in der Pensionskasse des Kantons C. zu ermöglichen.

F. Im Einspracheentscheid vom 16. Juni 2003 legte die ESTV die beiden Verfahren zusammen und bestätigte die fraglichen Steuerforderungen. Zur Begründung hielt die ESTV im Wesentlichen fest, dass zwar kein Personalverleih nach MWSTG vorliege (vgl. Art. 14. Abs. 3 Bst. g MWSTG), das rechtliche Verhältnis zwischen der X. und der Region B. müsse dennoch als Dienstleistung nach Mehrwertsteuerrecht qualifiziert werden. Aus welchem Rechtsverhältnis - Wahl oder Arbeitsvertrag - diese Tätigkeit von Dr. Y. begründet werde, könne dahingestellt bleiben.

G. Die X. (Beschwerdeführerin) führt mit Eingabe vom 30. Juni 2003 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 16. Juni 2003 an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und stellt den Antrag, diesen aufzuheben. Sie macht geltend, dass der Lohn des Regionssekretärs der Region B., Dr. Y.s, nicht der Mehrwertsteuer unterliegt. Denn es liege weder ein Personalverleih, noch eine der Mehrwertsteuer unterliegende gewöhnliche Dienstleistung vor. Nicht bestritten werde der Abschluss des Arbeitsvertrages mit Dr. Y. Das Verhältnis X., Region B. und Dr. Y. habe aber schon bestanden. Die Wahl zum Regionssekretär durch die Mitgliederversammlung, die Art. (...) der Statuten der Region B. sowie das Pflichtenheft würden genügen, um ein Arbeitsverhältnis gemäss Art. 320 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220) zwischen Dr. Y. und dem Regionsverband B. zu belegen.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Formelles)

b. (Kognition der SRK)

Sofern keine inhaltlichen Abweichungen zwischen neuem und altem Recht bestehen, werden nachfolgend die Normen der MWSTV zitiert und jene des MWSTG sowie der dazugehörenden Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) nicht auch noch einzeln aufgeführt.

2.a. Nach Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Das Bundesgericht hat zum Begriff des Leistungsaustausches in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen (BGE 126 II 443 E. 6; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6). Danach findet erst mit dem Austausch von Leistungen ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, Bern 1999, S. 223 ff.), wie das namentlich beim zweiseitigen Vertrag der Fall ist. Ein Leistungsaustausch kann indes auch gegeben sein, ohne dass ein Vertrag vorliegt (vgl. BGE 126 II 249 E. 4a).

b. Gemäss Art. 5 Abs. 1 MWSTV liegt eine Lieferung vor, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Auf Grund von Art. 6 Abs. 1 MWSTV gilt als Dienstleistung jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 24, Rz. 71; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Auflage, Rz. 275 ff.).

3.a. Als steuerbare Dienstleistung gilt der so genannte Personalverleih, bei dem ein Arbeitgeber seine Arbeitnehmer einem Unternehmen gegen Entgelt überlässt. Der beliehene Unternehmer kann demnach vorübergehend über die Arbeitnehmer verfügen und sie in seinem Betrieb einsetzen. Besteuert wird nach dem Empfängerortsprinzip (vgl. Alois Camenzind, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kompetenzzentrum MWST der Treuhandkammer [Hrsg.], Rz. 110 zu Art. 14 MWSTG).

Gesetzliche Grundlage für den Personalverleih bildet das Bundesgesetz über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih vom 6. Oktober 1989 (Arbeitsvermittlungsgesetz [AVG], SR 823.11). Art. 12 AVG unterstellt den Personalverleih der Bewilligungspflicht. Das AVG schreibt zudem für den Vertragsschluss Schriftlichkeit sowie die Regelung bestimmter Punkte (wie Arbeitsort, Einsatzbeginn usw.) vor (Art. 19 AVG; Wolfgang Portmann, Individualarbeitsrecht, Zürich 2000, Rz. 1413 f.). Der gewöhnliche Einzelarbeitsvertrag (EAV) hingegen bedarf zu seiner Gültigkeit grundsätzlich keiner besonderen Form, sofern das Gesetz nichts anderes bestimmt (Art. 320 Abs. 1 OR). Der EAV kommt durch den Austausch gegenseitiger übereinstimmender Willenserklärungen zustande (Art. 1 OR). Für den Vertragsschluss gelten die allgemeinen Regeln des OR (Frank Vischer, Der Arbeitsvertrag, 2. Auflage, Basel 1994, S. 46. f.; Manfred Rehbinder, Schweizerisches Arbeitsrecht, 15. Auflage, Bern 2002, Rz. 55 ff.).

Nach konstanter Rechtsprechung und Lehre hat die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts vom 14. November 2003 [2A.304/2003], E. 3.6.1, mit Hinweisen; statt vieler: Entscheid der SRK vom 18. Mai 1998 [SRK 14/97], E. 7, veröffentlicht in MWST-Journal 3/98, S. 138; ausführlich: Riedo, a.a.O., S. 112; s. auch Stefan Kuhn/Peter

Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41; vgl. Ivo P. Baumgartner, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2, Rz. 12).

b. Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.- übersteigen (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV; vgl. Entscheid der SRK vom 5. Oktober 2004 in Sachen K. [SRK 2003-079], E. 2e, mit weiteren Hinweisen).

c. Berechnet wird die Mehrwertsteuer vom Entgelt. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbstständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Aufgrund des Wesens der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist Bemessungsgrundlage alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 MWSTV; vgl. Riedo, a.a.O., 228). Begriff und Umfang des Entgelts ist folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer [MWST], Bern 1995, Rz. 761; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, S. 110 Rz. 3). Die Berechnungsgrundlage setzt sich letztlich aus dem Aufwand zusammen, den der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung zu erbringen bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheid der SRK vom 13. Februar 2001 i.S. S. [SRK 2000-67], E. 4b).

4. Im vorliegenden Fall stellt sich die Rechtsfrage, ob die Beschwerdeführerin durch die von Dr. Y. beim Regionsverband B. verrichtete Tätigkeit eine steuerbare Dienstleistung erbringt.

a. Wie die Vorinstanz und auch die Beschwerdeführerin richtig dafürhalten, liegt zwar kein Personalverleih im Sinne des AVG zwischen der Beschwerdeführerin und dem Regionsverband B. vor, untersteht ein derartiger Personalverleih doch der Bewilligungspflicht (E. 3a). Eine solche Bewilligung wurde aber von der Beschwerdeführerin bei den kantonalen Behörden nie eingeholt. Darauf kommt es mehrwertsteuerrechtlich jedoch nicht an, wenn dennoch sämtliche Tatbestandselemente einer steuerbaren Dienstleistung erfüllt sind. Dies trifft in casu nun ganz offensichtlich zu. Aufgrund der Akten stand Dr. Y. in der massgeblichen Zeit in einem arbeitsrechtlichen Verhältnis zu der Beschwerdeführerin, was diese denn ausdrücklich einräumt. Indem die Beschwerdeführerin ihre Arbeitskraft in die Dienste des Regionsverbandes B. stellte, erbrachte sie dieser zweifelsfrei eine Dienstleistung im Sinne der Mehrwertsteuergesetzgebung. Der Regionsverband als Leistungsempfänger hat diese Dienste unbestrittenermassen entschädigt. Sowohl die ursächliche als auch die wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dieser Leistung und der entsprechenden Gegenleistung sind ohne jeden Zweifel gegeben. Es liegt ein steuerbarer mehrwertsteuerlicher Austausch von
Leistungen vor. Da die Beschwerdeführerin überdies mit Recht keine substantiierten Einwände gegen ihre subjektive Steuerpflicht vortragen kann und sie auch die massgebende Umsatzhöhe erreichte, ist nicht zu beanstanden, wenn die ESTV die fragliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin der Steuer unterstellte.

b. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin vermögen nicht durchzudringen. Wie das Verhältnis zwischen Dr. Y. und dem Regionsverband B. zivilrechtlich zu qualifizieren ist, spielt für die mehrwertsteuerliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes keine Rolle, nachdem feststeht, dass die Beschwerdeführerin ihre Arbeitskraft, Dr. Y., in die Dienste des Regionsverbandes stellte. Dass ein Arbeitsvertrag oder zumindest ein arbeitsrechtliches Verhältnis zwischen ihr und Dr. Y. bestand, kann nicht ernsthaft in Abrede gestellt werden, was die Beschwerdeführerin auch gar nicht erst versucht. Nebst dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin und Dr. Y. ihrem Arbeitsvertrag vom 10. Dezember 1987 gegenseitige Willenserklärungen zugrunde legten, die darauf abzielten, ein Arbeitsverhältnis zu begründen, bezog der Arbeitnehmer sein Gehalt inklusive Sozialleistungen und Spesen von der Beschwerdeführerin. Diese rechtlichen und tatsächlichen Voraussetzungen genügen zur Annahme, dass es die Beschwerdeführerin war, welche ihre Arbeitskraft dem Regionsverband B. zur Verfügung stellte, was - wie gezeigt - eine steuerbare Dienstleistung an letzteren darstellt. Daran ändert nichts, dass der Regionsverband B. laut Vereinbarung vom 1. Januar 1995
zwischen ihm und der Beschwerdeführerin deren Arbeitskraft gegenüber allein weisungsbefugt war. Ebenso wenig vermag die vorliegende mehrwertsteuerliche Sichtweise umzustossen, dass die gleiche Vereinbarung auch von einem «Arbeitsverhältnis» zwischen dem Regionsverband und Dr. Y. spricht.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. (...)

Dokumente der SRK