

Urteil vom 20. November 2025, V R 10/23

Umsatzsteuer und Transfergesellschaft

ECLI:DE:BFH:2025:U.201125.VR10.23.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 10 Abs 1 S 6, UStG § 4 Nr 15b S 1, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, FGO § 99 Abs 2, UStG VZ 2014, UStG VZ 2015, UStG VZ 2016, SGB 3 § 111 Abs 3 S 1 Nr 3, SGB 3 § 111 Abs 3 S 2, FGO § 118 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst c, UStG § 4 Nr 8 Buchst g

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 16. März 2023, Az: 1 K 2865/21

Leitsätze

1. Übernimmt ein zur Arbeitsförderung zugelassener Träger die Durchführung einer betriebsorganisatorisch eigenständigen Einheit im Sinne des § 111 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 SGB III aus Anlass einer betrieblichen Restrukturierung für den bisherigen Arbeitgeber aufgrund eines zwischen ihm und dem Arbeitgeber abgeschlossenen Durchführungsvertrags, erbringt er an diesen eine Leistung, zu deren Entgelt auch Aufstockungsbeträge gehören.
2. Diese Leistung ist nicht als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL steuerfrei.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Zwischenurteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 16.03.2023 - 1 K 2865/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Insoweit hat die Klägerin die Kosten des Revisionsverfahrens zu tragen.

Das Revisionsverfahren des Beklagten wird eingestellt, nachdem dieser seine Revision gegen das Zwischenurteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 16.03.2023 - 1 K 2865/21 zurückgenommen hat; insoweit hat der Beklagte die Kosten des Revisionsverfahrens zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, führte in den Jahren 2014 bis 2016 (Streitjahre) als zugelassener Träger betriebsorganisatorisch eigenständige Einheiten im Sinne des § 111 Abs. 3 des Sozialgesetzbuchs Drittes Buch (SGB III) für Unternehmen durch, bei denen aufgrund betrieblicher Restrukturierung Personalabbaumaßnahmen erfolgten. Die Klägerin fungierte dabei als Transfergesellschaft und übernahm die betroffenen Arbeitnehmer in ein zeitlich befristetes Transferarbeitsverhältnis.
- 2 Der betrieblichen Restrukturierung lagen insoweit verschiedene Vereinbarungen und Verträge zugrunde. So erfolgten zunächst Betriebsvereinbarungen zwischen dem Betriebsrat des Unternehmens und dem Unternehmen über einen Interessenausgleich und einen Sozialplan. Sodann schlossen die Klägerin und das Unternehmen einen Vertrag über die Durchführung des Interessenausgleichs und des Sozialplans (im Folgenden: Durchführungsvertrag). Schließlich erfolgte ein dreiseitiger Vertrag zwischen dem Unternehmen, der Klägerin und dem jeweiligen Arbeitnehmer.
- 3 Die zwischen dem Betriebsrat und dem Unternehmen geschlossene Betriebsvereinbarung regelte im Rahmen des Interessenausgleichs, dass den betroffenen Arbeitnehmern durch Vorlage entsprechender dreiseitiger Verträge der

Übertritt in die Klägerin als Transfergesellschaft angeboten werde. Die in die Transfergesellschaft eintretenden Arbeitnehmer sollten danach einen monatlichen Aufstockungsbetrag auf insgesamt 80 % ihres nach bestimmten Maßstäben berechneten früheren Nettoentgelts, das sie bei dem Unternehmen erzielt hatten, erhalten. Der in der Betriebsvereinbarung enthaltene Sozialplan sah vor, dass die in die Transfergesellschaft gewechselten Arbeitnehmer ab Eintritt auf Kurzarbeit "Null" gesetzt werden und diese Arbeitnehmer in der Transfergesellschaft eine Aufstockung auf das Transferkurzarbeitergeld auf 80 % des nach bestimmten Maßstäben berechneten letzten Nettoeinkommens erhalten. Zudem enthielt der Sozialplan einen wirtschaftlichen Ausgleich bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses (Sozialplanabfindung) als Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes auch für diejenigen Arbeitnehmer, die einen dreiseitigen Vertrag als Voraussetzung für den Eintritt in die Transfergesellschaft geschlossen hatten. Die Sozialplanabfindung wurde im Fall des Übertritts in die Transfergesellschaft mit der Beendigung des mit der Transfergesellschaft geschlossenen Arbeitsverhältnisses zur Zahlung fällig und fiel desto höher aus, je schneller der Arbeitnehmer die Transfergesellschaft verließ.

- 4 Im Durchführungsvertrag, dem ein Treuhänder beitrug, verständigten sich das Unternehmen und die Klägerin auf die Einrichtung einer betriebsorganisatorisch eigenständigen Einheit im Rahmen einer Transfergesellschaft, wobei das Unternehmen den Arbeitnehmern ermöglichte, in die Klägerin als Transfergesellschaft einzutreten und Arbeitsverhältnisse befristeter Art mit der Transfergesellschaft durch den Abschluss eines dreiseitigen Vertrages im Sinne des Interessenausgleichs und Sozialplans abzuschließen. Das Unternehmen stellte die Finanzierung sämtlicher Kosten für die Durchführung der Transfergesellschaft über den Treuhänder sicher. Der Treuhänder war berechtigt, die erforderlichen Geldmittel von dem Unternehmen anzufordern und von dem Treuhandkonto abzufordern sowie der Transfergesellschaft die von dieser für die Durchführung benötigten Beträge zuzuweisen. Zu den vom Unternehmen zu zahlenden Beträgen gehörten auch die Personalkosten für die Arbeitnehmer, die vom Angebot auf Abschluss eines dreiseitigen Vertrages Gebrauch machten, soweit die Personalkosten über das in gesetzlicher Höhe gezahlte Transferkurzarbeitergeld (60 % oder 67 % der bisherigen Nettovergütung für die jeweilige Bezugsdauer) hinausgingen (im Folgenden: Aufstockungsbeträge). Danach gehörten hierzu die "erforderlichen Remanenzkosten (Aufzahlungsbeträge, Urlaubsgeld und betriebliche Sonderzahlung, soweit vereinbart, Beiträge für Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung, Berufsgenossenschaft und Schwerbehindertenabgabe)" sowie die Lohn- und Gehaltskosten (einschließlich Arbeitnehmer- und Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträgen, Berufsgenossenschaftsbeiträgen und Schwerbehindertenabgabe) nach Ablauf der Bezugsdauer des Transferkurzarbeitergeldes zur weiteren Durchzahlung der dann noch in der Transfergesellschaft verbliebenen Arbeitnehmer. Aus den vom Unternehmen zur Verfügung gestellten Beträgen hatte der Treuhänder für jeden Mitarbeiter sämtliche Aufstockungsbeträge zu bezahlen.
- 5 Der dreiseitige Vertrag zwischen dem Unternehmen, der Klägerin als Transfergesellschaft und dem jeweiligen Arbeitnehmer beendete das Arbeitsverhältnis zwischen dem Unternehmen und dem Arbeitnehmer und führte zu einem Anspruch des Arbeitnehmers auf die Sozialplanabfindung nach dem Sozialplan der Betriebsvereinbarung, der weiterhin allein gegenüber dem Unternehmen bestehen sollte, auch wenn die Abfindung von der Klägerin als Transfergesellschaft ausgezahlt werden konnte. Zugleich begründete der Vertrag ein neues, befristetes Arbeitsverhältnis zwischen dem Arbeitnehmer und der Klägerin als Transfergesellschaft, wobei die Sicherung der Finanzierung durch das Unternehmen Geschäftsgrundlage des neuen Arbeitsvertrages wurde.
- 6 Das Unternehmen zahlte nach dem Durchführungsvertrag die über das Transferkurzarbeitergeld hinausgehenden Aufstockungsbeträge. Die Zahlungen erfolgten auf das Treuhandkonto des Treuhänders, von dem der Treuhänder sodann die Auszahlung an die Arbeitnehmer verfügte. Soweit Sozialplanabfindungen auf Arbeitnehmer entfielen, die zu der Klägerin als Transfergesellschaft gewechselt waren, zahlte die Klägerin die Sozialplanabfindungen tatsächlich aus. Die Klägerin stellte den Unternehmen Rechnungen, in denen sie auf Grundlage des Durchführungsvertrages Verwaltungskosten und Qualifizierungskosten berechnete und hierfür Umsatzsteuer auswies. Umsatzsteuer auf die weiterbelasteten Aufstockungsbeträge und die von ihr ausgezahlten Sozialplanabfindungen berechnete die Klägerin nicht.
- 7 In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre berücksichtigte die Klägerin die Aufstockungsbeträge und die von ihr ausgezahlten Sozialplanabfindungen --im Gegensatz zu den aufgrund der Durchführungsverträge erhaltenen Zahlungen der Unternehmen für Verwaltung und Qualifizierung-- nicht.
- 8 Nach einer Außenprüfung gelangte der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, die Klägerin erbringe gegenüber den Unternehmen für die Durchführung der Transfergesellschaft insgesamt eine einheitliche Leistung, wobei die Aufstockungsbeträge und die von der Klägerin ausgezahlten Sozialplanabfindungen eine Gegenleistung für diese sonstige Leistung darstellten. Soweit Transfergesellschaften

im Prüfungszeitraum abgeschlossen worden seien und Schlussrechnungen vorlägen, werde "aus Vereinfachungsgründen" von einem Bruttobetrag in den Schlussrechnungen ausgegangen und die Umsatzbesteuerung im Jahr der jeweiligen Schlussrechnung vorgenommen. Bei den Transfergesellschaften, die im Prüfungszeitraum noch nicht abgeschlossen worden seien, unterlägen die Beträge als Anzahlungen der Umsatzsteuer. Die Einsprüche gegen die im Jahr 2019 entsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheide der Streitjahre blieben erfolglos.

- 9 Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 1417 veröffentlichten Zwischenurteil stellte das Finanzgericht (FG) fest, die "als 'Abfindungen' bezahlten Beträge [seien] nicht steuerbar, die im Übrigen als 'Remanenzkosten' [(Aufstockungsbeträge)] gezahlten Beträge aber steuerbar und steuerpflichtig". Der Erlass eines Zwischenurteils sei sachdienlich, da es auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung nicht ankäme, falls die Aufstockungsbeträge und die von der Klägerin ausgezahlten Sozialplanabfindungen kein Entgelt für eine Leistung der Klägerin an die Unternehmen wären. Der Zeitpunkt der Steuerentstehung sei zum Zeitpunkt der Entscheidung jedoch nicht ohne Weiteres zu bestimmen, da die Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren auch --nicht bezifferte-- Rückzahlungen an die Unternehmen (soweit deren Anzahlungen höher als die Aufstockungsbeträge gewesen seien) erwähnt und das FA in der mündlichen Verhandlung signalisiert habe, dass über diesen Punkt gegebenenfalls im Wege der Schätzung eine Einigung erzielt werden könne.
- 10 Die Aufstockungsbeträge seien Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung der Klägerin an die Unternehmen. Die Leistung der Klägerin an die Unternehmen erschöpfe sich nicht in der Durchführung der Personalverwaltung und der Lohn- und Gehaltsabrechnungen, sondern umfasse auch die Übernahme der Beschäftigungsverhältnisse. Die Überführung der Arbeitnehmer in die Transfergesellschaft als betriebsorganisatorisch eigenständige Einheit sei Bedingung für die Zahlung des Transferkurzarbeitergeldes und liege im Interesse der Unternehmen, die anderenfalls betriebsbedingte Kündigungen aussprechen müssten. Die Unternehmen würden von ihren bisherigen Pflichten befreit und könnten sich so am Markt besser positionieren. Sie brächten die Aufstockungsbeträge auf, um Arbeitnehmer zum Übergang in die Transfergesellschaft zu bewegen, die wiederum über kein Kapital zur Zahlung dieser Beträge verfüge. Unerheblich sei, dass die Klägerin die Beträge als eine Art Aufwendungsersatz den Unternehmen weiterbelaste und dass sie deren Höhe nicht beeinflussen könne. Die Leistung der Klägerin an die Unternehmen beruhe auf dem Durchführungsvertrag. Der Arbeitsvertrag, aus dem der Anspruch des Arbeitnehmers auf den Aufstockungsbetrag erwachse, bestehe ausschließlich zwischen der Klägerin als Transfergesellschaft und dem Arbeitnehmer. Das auf dem Durchführungsvertrag beruhende, umsatzsteuerrechtlich maßgebende Rechtsverhältnis werde auch nicht durch die Betriebsvereinbarung überlagert oder verdrängt. Denn erst auf Grundlage des --sozialversicherungspflichtigen-- Transferarbeitsverhältnisses erhielten die Arbeitnehmer die Aufstockungsbeträge. Ebenso wenig begründe § 77 Abs. 4 des Betriebsverfassungsgesetzes (BetrVG) einen Anspruch der Arbeitnehmer gegen die Unternehmen auf Auszahlung der Aufstockungsbeträge, da die Betriebsvereinbarung lediglich einen Anspruch auf Abschluss eines Transferarbeitsverhältnisses zu bestimmten Bedingungen enthalte. Die Aufstockungsbeträge seien für die Klägerin weiter keine durchlaufenden Posten, da diese Kosten aufgrund des Durchführungsvertrages als Entgelt zu beurteilen seien. Die Leistungen der Klägerin seien auch nicht aufgrund des Unionsrechts steuerfrei, da die Leistungen der Klägerin an die Unternehmen für die Sozialfürsorge und die soziale Sicherheit nicht unerlässlich seien. Gegenüber den Unternehmen als Leistungsempfänger handele es sich nicht um eine derartige Maßnahme, da es in deren Interesse sei, Arbeitnehmer freizusetzen, um die Sachmittel des Unternehmens ohne Arbeitsverhältnisse auf Dritte übertragen zu können. Die Einbeziehung der Aufstockungsbeträge in die Bemessungsgrundlage führe zudem im Hinblick auf die vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen zu keiner Belastung mit Umsatzsteuer. Weiter beeinflussten weder eine Steuerpflicht noch eine Steuerfreiheit der Leistung der Klägerin an die Unternehmen die Aufstockungsbeträge. Schließlich gehörten die Aufstockungsbeträge in voller Höhe zur Bemessungsgrundlage, da in dem Durchführungsvertrag alle Preise ohne die gesetzliche Umsatzsteuer vereinbart worden seien.
- 11 Demgegenüber stellten die Zahlungen für die Sozialplanabfindungen, die im früheren Arbeitsverhältnis der Arbeitnehmer zum Unternehmen begründet seien, für die Klägerin durchlaufende Posten dar, da diese hierfür lediglich als Zahlstelle fungiere.
- 12 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe im Hinblick auf die Aufstockungsbeträge zu Unrecht einen Leistungsaustausch zwischen ihr und den Unternehmen angenommen, zumindest aber rechtsfehlerhaft eine Steuerbefreiung nach Unionsrecht, auf das sie sich berufen habe, versagt.
- 13 Im Streitfall sei die sozialrechtlich begründete Drei-Parteien-Beziehung zu beachten, die einer ansonsten umsatzsteuerrechtlichen bilateralen Leistungsbeurteilung entgegenstehe. Allein entscheidend und kausal für

sämtliche Ansprüche sei die Betriebsvereinbarung, ohne die die übrigen Verträge nicht geschlossen würden. Bereits die Betriebsvereinbarung verpflichte den Arbeitgeber verbindlich zur Zahlung der Aufstockungsbeträge gegenüber dem Arbeitnehmer, falls dieser in die Transfergesellschaft wechsele. Der Durchführungsvertrag gehe von diesem bereits begründeten Anspruch aus und lege nur die Rahmendaten für das Tätigwerden der Transfergesellschaft fest, da die Zahlung der Aufstockungsbeträge durch die Unternehmen Geschäftsgrundlage des Durchführungsvertrages sei und die Transfergesellschaft als bloße "Zahlstelle" weder Grund noch Höhe der Beträge beeinflussen könne. Sie, die Klägerin, wende den Unternehmen keinen Vorteil zu, da die mit den Aufstockungsbeträgen verbundene Zielrichtung allein die Arbeitnehmer bevorteilen solle. Die Beträge seien nicht --wie vom FG angenommen-- Entgelt für die Übernahme der Beschäftigungsverhältnisse, da Transfergesellschaften allein dem Ziel dienten, entlassene Arbeitnehmer in neue Beschäftigungsverhältnisse zu bringen. Im Rahmen einer Transfergesellschaft finde keine aktive Beschäftigung im Sinne einer eigenbetrieblichen wirtschaftlichen Tätigkeit statt, so dass die Aufstockungsbeträge kein Entgelt für die Übernahme der Arbeitnehmer durch die Transfergesellschaft darstellten. Dies zeige sich auch daran, dass die Arbeitnehmer trotz der Begründung eines Arbeitsverhältnisses bei der Transfergesellschaft auf Kurzarbeit "Null" gesetzt würden. Durch die Übernahme der Aufstockungsbeträge sei das Unternehmen insoweit gerade nicht entlastet worden, da es --gemeinsam mit dem Sozialträger-- das Gehalt der Arbeitnehmer bis zu einem bestimmten Prozentsatz weiterbezahlt habe. Zudem sei sie, die Klägerin, auch nicht insoweit bereichert worden, da sie infolge der Zwischenschaltung des Treuhänders zu keiner Zeit über die Beträge habe verfügen können. Der Anspruch der Arbeitnehmer auf die Aufstockungsbeträge beruhe auch nicht --wie vom FG angenommen-- ausschließlich auf dem Arbeitsvertrag, der zwischen dem Arbeitnehmer und ihr, der Klägerin, als Transfergesellschaft geschlossen worden sei. Das FG habe unberücksichtigt gelassen, dass sie für ihre Dienstleistungen aufgrund des Durchführungsvertrages bereits ein gesondertes Entgelt erhalte und die vom FG zitierte Regelung des Durchführungsvertrages nur die Verteilung und Abwicklung der Aufstockungsbeträge über einen Treuhänder betreffe, der Anspruch der Arbeitnehmer auf die Aufstockungsbeträge aber bereits verbindlich durch die Betriebsvereinbarung zwischen Unternehmen und Betriebsrat begründet werde. Der dreiseitige Vertrag führe lediglich die Ergebnisse der Betriebsvereinbarung, des Transfersozialplans und des Durchführungsvertrages zusammen. Wegen der Zwischenschaltung des Treuhänders habe sie, die Klägerin, auch keinen direkten Anspruch gegen das Unternehmen auf Zahlung der Aufstockungsbeträge. Dementsprechend sei zivilrechtlicher Schuldner möglicher Ansprüche der Arbeitnehmer auf Aufstockungsbeträge allein das Unternehmen, nicht aber sie, die hinsichtlich der Aufstockungsbeträge als bloße "Zahlstelle" fungiere. Die Aufstockungsbeträge entlohten die Bereitschaft der Arbeitnehmer, in die Transfergesellschaft einzutreten und dadurch dem Unternehmen die Möglichkeit einzuräumen, Sachmittel ohne bestehende Arbeitsverhältnisse auf einen Erwerber übertragen zu können. Die Aufstockungsbeträge seien danach letztlich Ausgestaltung und Grundlage des gesetzgeberischen, mit den Regelungen zum Transferkurzarbeitergeld verfolgten Ziels, über ein Anreizsystem den Arbeitnehmern den Übergang aus einem alten in ein neues Beschäftigungsverhältnis zu erleichtern und damit die Allgemeinheit von der ansonsten zwangsläufigen Zahlung des höheren Arbeitslosengeldes zu entlasten. Dem widerspräche eine Umsatzsteuerpflicht der Aufstockungsbeträge, da sie, die Klägerin, in diesem Fall an die Arbeitnehmer einen um die Umsatzsteuer gekürzten Aufstockungsbetrag auszuzahlen hätte. Weiter handele es sich bei den Klauseln des dreiseitigen Vertrages um Allgemeine Geschäftsbedingungen, was dazu führe, dass sich bei objektiver Auslegung nur ein Anspruch der Arbeitnehmer auf Zahlung der Aufstockungsbeträge gegen das Unternehmen ergebe, nicht aber gegen sie, die Klägerin. Das FG habe insoweit zu Unrecht auf die Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichtes (BAG) abgestellt. Ferner sei --falls eine Umsatzsteuerpflicht bejaht werden sollte-- die Umsatzsteuer aus den gezahlten Aufstockungsbeträgen herauszurechnen.

- 14** Im Übrigen sei die Steuerbefreiung auch nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--) zu gewähren, da die Zahlung der Aufstockungsbeträge zur Erreichung des sozialen Zweckes --Vermeidung von Arbeitslosigkeit und Entlastung der Sozialkassen-- im Sinne von Art. 134 Buchst. a MwStSystRL unerlässlich sei, wobei die mögliche Vorsteuerabzugsberechtigung der Arbeitgeber, die im Übrigen nicht immer bestehe, dem nicht entgegenstehe. Als anerkannter Träger erfülle sie, die Klägerin, auch die einrichtungsbezogene Voraussetzung der Steuerbefreiung.
- 15** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Zwischenurteil des FG insoweit aufzuheben, als es festgestellt hat, die Aufstockungsbeträge seien dem Grunde nach Entgelt für steuerbare und steuerpflichtige Leistungen der Klägerin, und festzustellen, dass die Aufstockungsbeträge dem Grunde nach kein Entgelt für steuerbare und steuerpflichtige Leistungen der Klägerin sind.

- 16** Das FA, das die von ihm eingelegte Revision zurückgenommen hat, beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 17** Die Leistung der Klägerin umfasse auch die Übernahme der Beschäftigungsverhältnisse, die im Interesse der Unternehmen liege. Diese müssten anderenfalls unter Beachtung der Vorgaben der Sozialauswahl betriebsbedingte Kündigungen aussprechen, würden von ihren Arbeitgeberpflichten entbunden und könnten sich ohne bestehende Arbeitsverhältnisse besser am Markt positionieren. Die Zahlung der Aufstockungsbeträge sei das Entgelt für diese Leistung, die auf der Grundlage des Durchführungsvertrages erbracht werde. Die Betriebsvereinbarung vermittele den Arbeitnehmern lediglich einen Anspruch auf den Abschluss eines Transferarbeitsverhältnisses, nicht aber einen unmittelbaren Anspruch gegen das Unternehmen. Daran ändere auch die Treuhandgestaltung nichts, da der Treuhänder dem Durchführungsvertrag lediglich beitrete und danach allein die direkte Vertragsbeziehung zwischen der Klägerin und dem Unternehmen maßgeblich sei. Weiter lägen auch die unionsrechtlichen Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nicht vor. Die Freisetzung der Arbeitnehmer durch die Unternehmen als Hauptzweck des Leistungsaustauschs sei keine Maßnahme der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit. Zudem erfolge keine Erhöhung der Kosten durch die Umsatzsteuerpflicht der Leistung, da diese an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer erbracht werde.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Entscheidung des FG durch Zwischenurteil, in dem es --im Hinblick auf die Revision der Klägerin-- sinngemäß festgestellt hat, die Aufstockungsbeträge seien dem Grunde nach Entgelt für steuerbare und steuerpflichtige Leistungen der Klägerin, ist sachdienlich im Sinne des § 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 19** 1. Nach § 99 Abs. 2 FGO kann das Gericht durch Zwischenurteil über eine entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfrage vorab entscheiden, wenn dies sachdienlich ist und die Beteiligten nicht widersprechen. Ob das FG in dieser Form entscheiden will, beurteilt es nach eigenem Ermessen. Der Bundesfinanzhof (BFH) prüft aber, ob die Voraussetzungen eines Zwischenurteils vorgelegen haben. Im Streitfall war der Erlass des Zwischenurteils durch das FG sachdienlich, da zu erwarten ist, dass die Beteiligten nach der verbindlichen Klärung der Rechtsfrage den Rechtsstreit rasch beilegen werden (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.2023 - V R 30/21, BFHE 282, 548, Rz 12 und 13). Das FG hat hierfür zutreffend darauf hingewiesen, dass der Klage stattzugeben wäre, falls die Aufstockungsbeträge und die --im Revisionsverfahren nicht mehr streitigen-- Abfindungen nicht zum Entgelt einer steuerpflichtigen Leistung der Klägerin gehörten, während anderenfalls weitere Ermittlungen zur Höhe der steuerpflichtigen Beträge im Hinblick auf die Entstehung der Umsatzsteuer (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 und 4 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung --UStG--) erforderlich wären, da das FA zum einen --soweit Transfergesellschaften im Prüfungszeitraum abgeschlossen waren-- "aus Vereinfachungsgründen" die Umsatzbesteuerung im Jahr der jeweiligen Schlussrechnung vorgenommen und zum anderen --soweit die Transfergesellschaften im Prüfungszeitraum noch nicht abgeschlossen waren-- eine Anzahlungsbesteuerung vorgenommen hat.
- 20** 2. Ist Gegenstand des Zwischenurteils des FG im Hinblick auf die Revision der Klägerin die sinngemäß erfolgte Feststellung, die Aufstockungsbeträge seien dem Grunde nach Entgelt für steuerbare und steuerpflichtige Leistungen, richtet sich das Begehren der Klägerin bei rechtsschutzgewährender Auslegung allein gegen diese Feststellung. Soweit die --fachkundig vertretene-- Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 03.08.2023 darüber hinaus die entsprechende Herabsetzung der jeweiligen Umsatzsteuerfestsetzungen beantragt hat, wird verkannt, dass konkrete Beträge nicht Gegenstand des Zwischenurteils waren, so dass eine Entscheidung hierüber von vornherein nicht in Betracht kommt. Demnach ist der Antrag der Klägerin bei verständiger Würdigung durch den Senat dahingehend zu verstehen, dass sie lediglich auf die sich ihrer Auffassung nach ergebenden Rechtsfolgen hinweist, falls das Zwischenurteil des FG im Hinblick auf ihr Begehren aufzuheben ist.

III.

- 21** Die Revision der Klägerin ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass die Klägerin mit der Übernahme von Beschäftigungsverhältnissen auf der Grundlage eines mit dem bisherigen Arbeitgeber geschlossenen Durchführungsvertrages eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung an diesen erbracht hat, die auch durch die Aufstockungsbeträge als Entgelt vergütet wird.

- 22** 1. Das FG hat die Steuerbarkeit der von der Klägerin erbrachten Leistungen zutreffend bejaht.
- 23** a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Für Dienstleistungen beruht dies unionsrechtlich auf Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL.
- 24** aa) Sonstige Leistungen werden nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG gegen Entgelt ausgeführt und unterliegen als Dienstleistungen gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL der Mehrwertsteuer, wenn zwischen einer Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht und sich dieser Zusammenhang aus einem Rechtsverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Leistung bildet (ständige Rechtsprechung, so etwa Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia vom 22.11.2018 - C-295/17, EU:C:2018:942, Rz 39; BFH-Beschluss vom 12.11.2020 - V R 22/19, BFHE 271, 279, BStBl II 2021, 544, Rz 16).
- 25** Eine Leistung gegen Entgelt liegt dabei auch dann vor, wenn der Leistende im Auftrag des Leistungsempfängers für diesen eine Aufgabe übernimmt und insoweit gegen Aufwendungsersatz tätig wird. Als Leistungsempfänger ist grundsätzlich derjenige anzusehen, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt. Hierzu ist erforderlich, dass einem identifizierbaren Verbraucher ein Vorteil verschafft wird, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (BFH-Urteil vom 05.12.2024 - V R 13/22, BStBl II 2025, 978, Rz 17).
- 26** bb) Die vom nationalen Gericht (EuGH-Urteil Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija vom 04.07.2024 - C-87/23, EU:C:2024:570, Rz 24) und somit vom FG vorzunehmende Prüfung, ob der Leistungsempfänger im Rahmen eines Leistungsaustauschs einen verbrauchsfähigen Vorteil erhält, liegt auf tatsächlichem Gebiet und bindet gemäß § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich den BFH als Revisionsgericht. Der BFH kann jedoch als Revisionsgericht das Urteil des FG daraufhin überprüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln, die Denkgesetze und Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind. Insoweit ist die Auslegung von Verträgen Rechtsanwendung, die vom BFH in vollem Umfang nachprüfbar ist. Revisionsrechtlich nachprüfbar ist danach auch, ob das FG die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände, insbesondere die Interessenlage der Beteiligten, erforscht und zutreffend gewürdigt hat (BFH-Urteil vom 05.12.2024 - V R 13/22, BStBl II 2025, 978, Rz 19). Von einer Verletzung der Denkgesetze durch unrichtige Schlussfolgerungen ist dabei etwa dann auszugehen, wenn nach dem Sachverhalt nur eine einzige Folgerung möglich, jede andere jedoch denkgesetzlich unmöglich ist, und das Gericht die in diesem Sinne allein denkbare Folgerung nicht gezogen hat (BFH-Urteil vom 08.01.2003 - VII R 11/02, BFHE 201, 352, unter II.d).
- 27** b) Danach hat das FG zutreffend entschieden, dass ein zur Arbeitsförderung zugelassener Träger, der die Durchführung einer betriebsorganisatorisch eigenständigen Einheit im Sinne des § 111 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 SGB III aus Anlass einer betrieblichen Restrukturierung für den bisherigen Arbeitgeber aufgrund eines zwischen ihm und dem Arbeitgeber abgeschlossenen Durchführungsvertrages übernimmt, an diesen eine entgeltliche Leistung erbringt. Das FG hat den --zwischen der Klägerin als zugelassenem Träger und dem bisherigen Arbeitgeber abgeschlossenen-- Durchführungsvertrag zutreffend als umsatzsteuerrechtlich maßgebendes Rechtsverhältnis und infolgedessen die Übernahme der Beschäftigungsverhältnisse als Leistung des zugelassenen Trägers an den bisherigen Arbeitgeber angesehen, die mit den vom bisherigen Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Aufstockungsbeträgen entgolten wird. Die vom FG vorgenommene Würdigung entspricht ebenso der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität wie auch der Interessenlage der Beteiligten.
- 28** aa) Das FG hat zutreffend angenommen, der Durchführungsvertrag begründe das umsatzsteuerrechtlich maßgebende Rechtsverhältnis. Mit diesem wurde die Klägerin in die vom bisherigen Arbeitgeber angestrebte Personalabbaumaßnahme dadurch eingebunden, dass sich die Klägerin verpflichtete, die Arbeitsverhältnisse zu übernehmen, wobei zugleich eine Pflicht des bisherigen Arbeitgebers begründet wurde, der Klägerin Aufstockungsbeträge zu gewähren, damit diese ihre Zahlungspflichten gegenüber den Arbeitnehmern erfüllen konnte.
- 29** Die Durchführung der für die Gewährung von Transferkurzarbeitergeld notwendigen betriebsorganisatorisch eigenständigen Einheit nach § 111 Abs. 3 Satz 2 SGB III durch die Klägerin als zugelassenem Träger lag im Interesse des jeweiligen Arbeitgebers, der bei einem dauerhaften nicht vermeidbaren Arbeitsausfall entscheiden kann, Personal entweder mit Hilfe des arbeitsmarktpolitischen Instruments des Transferkurzarbeitergeldes (vgl.

Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 21.10.2021 - B 5 R 11/20 R, SozR --Sozialrecht-- 4-2600 § 51 Nr 6, Rz 22) oder durch betriebsbedingte Kündigungen unter Beachtung der Vorgaben der Sozialauswahl abzubauen (vgl. BAG-Urteil vom 11.09.1986 - 2 AZR 564/85, Betriebs-Berater 1987, 1882, unter I.4.c bb; BSG-Urteil vom 14.09.2010 - B 7 AL 29/09 R, Rz 14; vgl. auch BFH-Urteil vom 30.06.2022 - V R 32/20, BFHE 276, 428, BStBl II 2023, 45, Rz 21 und 22). Lässt der Arbeitgeber die betriebsorganisatorisch eigenständige Einheit --wie hier-- von einem Dritten und damit von einem zugelassenen Träger wie der Klägerin durchführen, wird er von seinen Pflichten als Arbeitgeber befreit, da jedenfalls das bisherige Arbeitsverhältnis zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer mit dem Eintritt der Arbeitnehmer in die Transfergesellschaft endet und der bisherige Arbeitgeber nur noch insoweit wirtschaftlich belastet bleibt, als er die Aufstockungsbeträge im Ergebnis trägt, so dass er Sachmittel oder Teile seines Unternehmens ohne bestehende Arbeitsverhältnisse auf einen Dritten übertragen und sich so am Markt besser positionieren kann. Zudem sind die bisherigen Arbeitgeber (Unternehmen) auch bei Zahlung von Aufstockungsbeträgen, die --wie im Streitfall-- nur bis zur sozialversicherungsrechtlich fingierten Höhe der beitragspflichtigen Einnahmen in Höhe von 80 % der Bemessungsgröße des Transferkurzarbeitergeldes vereinbart sind (vgl. § 232a Abs. 2 des Sozialgesetzbuchs Fünftes Buch - Gesetzliche Krankenversicherung; § 163 Abs. 6 des Sozialgesetzbuchs Sechstes Buch - Gesetzliche Rentenversicherung; § 57 Abs. 1 Satz 1 des Sozialgesetzbuchs Elftes Buch - Soziale Pflegeversicherung, § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 der Sozialversicherungsentgeltverordnung), nicht in dem Umfang mit Personalkosten belastet, wie sie bei einer Weiterbeschäftigung der Arbeitnehmer bestünden.

- 30** bb) Hiergegen bringt die Klägerin zwar vor, die Betriebsvereinbarung sei allein entscheidend für sämtliche Ansprüche, da diese bereits den Anspruch des Arbeitnehmers auf Zahlung der Aufstockungsbeträge bei Wechsel in die Transfergesellschaft verbindlich regelt und sie Geschäftsgrundlage des Durchführungsvertrages für die Zahlung der Aufstockungsbeträge sei, die die Klägerin weder ihrem Grund noch ihrer Höhe nach beeinflussen könne. Zudem führe der dreiseitige Vertrag "lediglich" die Ergebnisse der Betriebsvereinbarung, des Transfersozialplans und des Durchführungsvertrages zusammen und finde keine aktive Beschäftigung der Arbeitnehmer bei der Klägerin statt, da bei ihr Kurzarbeit "Null" vorliege. Letztlich habe das FG verkannt, dass die mit den Aufstockungsbeträgen verbundene Zielrichtung nur die Arbeitnehmer bevorteilen und deren Bereitschaft entlohnen soll, in die Transfergesellschaft einzutreten.
- 31** Indes lässt die Klägerin mit diesem Vorbringen die Bedeutung des zwischen ihr und dem bisherigen Arbeitgeber abgeschlossenen Durchführungsvertrages, durch den erst ihre Verpflichtung begründet wird, weitgehend unberücksichtigt. Maßgeblich ist insoweit, dass der vom FG zutreffend als umsatzsteuerrechtlich maßgeblich angesehene Durchführungsvertrag dazu diene, die zivilrechtliche Verpflichtung des bisherigen Arbeitgebers gegenüber seinen Arbeitnehmern dadurch umzusetzen, dass er die Klägerin mit der Durchführung der Transfergesellschaft beauftragt, da die aus § 77 Abs. 4 Satz 1 BetrVG folgende Bindungswirkung der Betriebsvereinbarung das zwischen dem bisherigen Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer bestehende Arbeitsverhältnis betrifft (Kania in Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 25. Aufl., BetrVG § 77 Rz 5; Gaul in Henssler/Willemsen/Kalb, Arbeitsrecht Kommentar, 11. Aufl., § 77 BetrVG Rz 2) und das --wie das FG ebenso zutreffend erkannt hat-- lediglich zu einem Anspruch der Arbeitnehmer auf Abschluss eines Transferarbeitsverhältnisses zu bestimmten Bedingungen führt. Zudem lässt die Klägerin unberücksichtigt, dass auch bei Kurzarbeit "Null" der Begriff der "Arbeit" etwa auch eine vertraglich vereinbarte Teilnahme an angebotenen Weiterbildungs- und Qualifizierungsmaßnahmen umfasst und dass die Arbeitspflicht auch im Rahmen von Arbeitsverhältnissen entfallen kann (BAG-Urteil vom 24.01.2013 - 2 AZR 453/11, Der Betrieb --DB-- 2013, 1365, Rz 17; vgl. zu von der Transfergesellschaft geleisteten Aufstockungsbeträgen als einkommensteuerrechtlicher Arbeitslohn BFH-Urteile vom 12.03.2019 - IX R 44/17, BFHE 264, 1, BStBl II 2019, 574, und vom 20.07.2010 - IX R 23/09, BFHE 230, 373, BStBl II 2011, 218; vgl. zur Arbeitgeber-eigenschaft einer Transfergesellschaft BSG-Urteil vom 20.05.2020 - B 13 R 23/18 R, BSGE 130, 153, Rz 18, sowie BAG-Urteile vom 19.03.2014 - 5 AZR 299/13 (F), DB 2014, 1494, Rz 24, und vom 24.01.2013 - 2 AZR 453/11, DB 2013, 1365, Rz 13 ff.).
- 32** Soweit die Klägerin weiter vorbringt, Transfergesellschaften bevorteilen allein die Arbeitnehmer, lässt sie die Vorteile des bisherigen Arbeitgebers außer Betracht, die dadurch entstehen, dass dieser zur Erlangung von Transferkurzarbeitergeld eine betriebsorganisatorisch eigenständige Einheit von einem Dritten durchführen lässt, wodurch dem bisherigen Arbeitgeber ermöglicht wird, sich von Beschäftigungsverhältnissen zu entledigen. Zudem findet sich die Argumentation der Klägerin, wonach gesetzgeberisches Ziel gewesen sei, über ein Anreizsystem den Arbeitnehmern den Übergang aus einem alten in ein neues Beschäftigungsverhältnis zu erleichtern und damit die Allgemeinheit von der ansonsten zwangsläufigen Zahlung des höheren Arbeitslosengeldes zu entlasten, nur in der Gesetzesbegründung der Leistungen zur Förderung der Teilnahme an Transfermaßnahmen (jetzt § 110 SGB III), nicht aber beim Transferkurzarbeitergeld (BRDrucks 557/03, S. 264).

- 33** cc) Es kann danach offenbleiben, ob Allgemeine Geschäftsbedingungen --wie die Klägerin für den dreiseitigen Vertrag meint-- im finanzgerichtlichen Revisionsverfahren revisionsrechtlich voll überprüfbar sind (für das arbeitsgerichtliche Revisionsverfahren vgl. BAG-Urteil vom 31.08.2005 - 5 AZR 545/04, BAGE 115, 372, Rz 38; für das zivilgerichtliche Revisionsverfahren vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 03.12.2014 - VIII ZR 224/13, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2015, 264, Rz 16). Das FG hat bei seiner Würdigung des Durchführungsvertrages als umsatzsteuerrechtlich maßgebendes Rechtsverhältnis im Hinblick auf den dreiseitigen Vertrag lediglich darauf hingewiesen, dass den Arbeitnehmern aufgrund dieses Vertrages bekannt war, dass die Klägerin aufgrund der Finanzierung durch das Unternehmen imstande war, die aufgrund des Arbeitsverhältnisses zwischen der Klägerin und des Arbeitnehmers zu leistenden Zahlungen an die Arbeitnehmer zu erbringen. Eine Auslegung dieses Vertrages ist im Hinblick auf die bindende Würdigung des FG zum umsatzsteuerrechtlich maßgeblichen Rechtsverhältnis nicht vorzunehmen, zumal die Sicherung der Finanzierung durch das Unternehmen Geschäftsgrundlage des neuen Arbeitsvertrages war und das Unternehmen nur aufgrund des Durchführungsvertrages der Klägerin die hierfür erforderlichen finanziellen Mittel gewährte.
- 34** Ebenso wenig kommt es im Hinblick auf die bindende Würdigung des FG darauf an, ob die Klägerin --wie sie vorbringt-- wegen der Zwischenschaltung des Treuhänders über die Aufstockungsbeträge nicht verfügen und deshalb insoweit nicht bereichert gewesen sein konnte.
- 35** 2. Die Leistung der Klägerin ist auch nicht steuerfrei.
- 36** a) Eine sich aus dem Unionsrecht ergebende Steuerfreiheit kommt nicht in Betracht.
- 37** aa) Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden.
- 38** Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL zielt dadurch, dass er für bestimmte im sozialen Sektor erbrachte Leistungen, die dem Gemeinwohl dienen, eine Steuerfreiheit gewährt, darauf ab, die Kosten dieser Leistungen zu senken und dadurch diese Leistungen dem Einzelnen, der sie in Anspruch nehmen könnte, zugänglicher zu machen (z.B. EuGH-Urteil Finanzamt D vom 08.10.2020 - C-657/19, EU:C:2020:811, Rz 28 und 29).
- 39** bb) Die Übernahme von Beschäftigungsverhältnissen in ein Transferarbeitsverhältnis durch einen zugelassenen Träger als Dritten, der eine Transfergesellschaft für das personalabbauende Unternehmen durchführt und der hierfür über das Transferkurzarbeitergeld hinaus Aufstockungsbeträge von dem Unternehmen erhält, um den Entgeltausfall der Arbeitnehmer (teilweise) zu ersetzen, ist keine eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung.
- 40** (1) Die Zahlung von Transferkurzarbeitergeld nach § 111 SGB III durch die Agentur für Arbeit ist als Entgeltersatzleistung (§ 3 Abs. 4 Nr. 4 SGB III) zwar eine Leistung der aktiven Arbeitsförderung (§ 3 Abs. 2 SGB III) zum Verbleib in Beschäftigung (SGB III, Drittes Kapitel, Sechster Abschnitt). Indes stellt es als Arbeitslohnersatz in Form einer Geldzahlung keine umsatzsteuerrechtliche Leistung dar (vgl. Nieskens in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 1 Rz 457).
- 41** (2) Zwar handelt es sich um eine Dienstleistung eines --wie hier der Klägerin-- Dritten, die in einem Zusammenhang mit der Übernahme der Arbeitnehmer in eine Transfergesellschaft als betriebliche Voraussetzung zur Gewährung von Transferkurzarbeitergeld durch die Agentur für Arbeit an die betroffenen Arbeitnehmer steht. Indes ist die umsatzsteuerrechtliche Leistung der Klägerin gegenüber den Unternehmen von der Erfüllung der Voraussetzungen für die Gewährung von Transferkurzarbeitergeld dem Grunde nach unabhängig. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass die Aufstockungsbeträge --wie es das FG zutreffend gewürdigt hat-- von den Unternehmen als Anreiz angesehen werden, um die Arbeitnehmer zum Wechsel in die Transfergesellschaft zu bewegen und nur die Höhe der Aufstockungsbeträge durch tatsächlich gewährtes Transferkurzarbeitergeld gemindert wird. Unabhängig davon, ob eine Entgeltersatzleistung an Arbeitnehmer überhaupt ein (Dritt-)Entgelt für irgendeine Dienstleistung der Klägerin sein kann, ist die hier in Rede stehende Leistung der Klägerin jedenfalls nicht im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit eng verbunden.
- 42** Übernimmt die Klägerin die Arbeitnehmer der Unternehmen in Beschäftigungsverhältnisse, hat eine solche, gegenüber den Unternehmen erbrachte Leistung für sich keinen Bezug zur Sozialfürsorge und zur sozialen

Sicherheit im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL, da mit der bloßen Übernahme von Beschäftigungsverhältnissen keine Leistung im sozialen Sektor erbracht wird, die dem Gemeinwohl dient.

- 43** Die Umsatzsteuerpflicht der Leistung der Klägerin beeinflusst nicht die Kosten der nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL zu befreienden Leistungen, da die Aufstockungsbeträge unabhängig von diesen Leistungen gewährt werden. Die Aufstockungsbeträge gehen über die Zahlungen des Transferkurzarbeitergeldes hinaus. Sie führen zu einem vom Transferkurzarbeitergeld unabhängigen und über dieses hinausgehenden Entgelt, um die Arbeitnehmer zum Wechsel in die Transfergesellschaft zu bewegen, so dass die Klägerin ihre Leistung gegenüber den Unternehmen erbringen kann. Die Weiterleitung der Aufstockungsbeträge an die Arbeitnehmer und --im Hinblick auf eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung-- an die Sozialversicherungsträger stellt sich als bloße Folge des umsatzsteuerrechtlichen Leistungsverhältnisses zwischen Klägerin und Unternehmen dar.
- 44** Auch soweit andere Leistungen den Bezug von Transferkurzarbeitergeld voraussetzen, werden die Kosten solcher Leistungen durch eine Steuerpflicht der hier in Rede stehenden Leistung nicht beeinflusst. Eine derartige Steuerpflicht würde allenfalls diejenigen Mittel des Unternehmens beschränken, die das Unternehmen als Zuschuss zu anderen Maßnahmen (etwa für Maßnahmen der beruflichen Weiterbildung nach § 111a SGB III oder für Transfermaßnahmen im Sinne des § 110 SGB III) einsetzen kann.
- 45** cc) Der Durchführungsvertrag sah ferner keine Dienstleistung der sozialen Sicherheit vor, die half, Arbeitslosigkeit zu verhindern (vgl. hierzu Hölzer in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 15b Rz 71 ff.), sondern erfasste verschiedene Leistungen der Klägerin (a.A. Rust, Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht 2023, 2410, der insoweit ausführt, "Errichtung und Betrieb der Transfergesellschaft" sei objektiver Gegenstand der Leistung und als notwendige Voraussetzung des § 111 SGB III unerlässlich zur Erreichung des sozialen Ziels). Soweit die Klägerin weiter meint, die Zahlung der Aufstockungsbeträge sei zur Erreichung des sozialen Zweckes --Vermeidung von Arbeitslosigkeit und Entlastung der Sozialkassen-- im Sinne von Art. 134 Buchst. a MwStSystRL unerlässlich, lässt sie außer Betracht, dass die Zahlung der Aufstockungsbeträge nur eine Gegenleistung ist.
- 46** b) Die hier in Rede stehende, gegenüber den Unternehmen erbrachte Leistung der Klägerin ist --was das FG nicht geprüft hat-- für den Besteuerungszeitraum 2015 auch nicht steuerfrei nach § 4 Nr. 15b Satz 1 UStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014 (BGBl I 2014, 1266), der der Umsetzung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL im Bereich der Arbeitsförderung dient (BTDrucks 18/1529, S. 76). Die Leistung der Klägerin ist keine Leistung der aktiven Arbeitsförderung nach dem Sozialgesetzbuch Drittes Buch oder eine dieser vergleichbaren Leistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden.
- 47** Zwar ist nach § 111 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 SGB III eine der betrieblichen Voraussetzungen, die zur Gewährung von Transferkurzarbeitergeld an die Arbeitnehmer durch die Agentur für Arbeit erfüllt sein müssen, dass die von Arbeitsausfall betroffenen Arbeitnehmer in einer betriebsorganisatorisch eigenständigen Einheit zusammengefasst werden, die nach § 111 Abs. 3 Satz 2 SGB III auch durch einen Dritten wie der Klägerin als einem zugelassenen Träger durchgeführt werden kann. Soweit aber die hier zu betrachtende Leistung der Klägerin betroffen ist, die in der Übernahme der Beschäftigungsverhältnisse gegen Zahlung der Aufstockungsbeträge besteht, ist diese Leistung von einer Maßnahme der aktiven Arbeitsförderung unabhängig (s. oben III.2.a bb[2]).
- 48** c) Lediglich ergänzend weist der Senat darauf hin, dass auch die Anwendung der von den Beteiligten nicht angesprochenen Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG nicht in Betracht kommt, da die vorgesehene Befreiung für die Übernahme von Verbindlichkeiten bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 135 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL sich auf die Übernahme von Geldverbindlichkeiten beschränkt (BFH-Urteil vom 30.11.2016 - V R 18/16, BFHE 255, 572, Rz 12) und daher nicht die Übernahme von Arbeitsverhältnissen erfasst.
- 49** 3. Das FG hat zutreffend dahin erkannt, dass die von den Unternehmen an die Klägerin gezahlten Aufstockungsbeträge dem Grunde nach zur Bemessungsgrundlage im Sinne des § 10 UStG ihres hier in Rede stehenden Umsatzes gehören. Auch Beträge, die der bisherige Arbeitgeber über das Transferkurzarbeitergeld hinaus zur Verfügung stellt, um die Entlohnung der Arbeitnehmer im Transferarbeitsverhältnis mit der Transfergesellschaft auf 80 % des letzten Nettoeinkommens nebst Sozialversicherungsbeiträgen aufzustocken, sind Entgelt in diesem Sinne. Selbst wenn dem der Charakter eines bloßen Aufwendungsersatzes zukäme, ist dieser wie bei anderen Arten der Aufwendungsersatzgewährung --wie etwa der Erstattung von Reisekosten-- Teil des Entgelts (BFH-Urteil vom 05.12.2007 - V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.a).

- 50** Die Aufstockungsbeträge sind für die Klägerin keine durchlaufenden Posten im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG, da die Klägerin nicht, wie dies für die Annahme eines durchlaufenden Postens erforderlich wäre, lediglich als vermittelnde Person in eine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen dem Unternehmen und dem Arbeitnehmer zwischengeschaltet war (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.2020 - V R 34/18, BFHE 272, 167, BStBl II 2021, 576, Rz 43). Die Klägerin tilgt aufgrund des dreiseitigen Vertrages insoweit jedenfalls eine eigene Schuld (vgl. auch BFH-Urteil vom 02.03.1967 - V 54/64, BFHE 88, 306, BStBl III 1967, 377), so dass es nicht darauf ankommt, ob die Klägerin --wie sie meint-- hinsichtlich der Aufstockungsbeträge deshalb als bloße Zahlstelle anzusehen ist, weil ihr wegen der Zwischenschaltung des Treuhänders kein direkter (zivilrechtlicher) Anspruch gegen das Unternehmen auf Zahlung der Aufstockungsbeträge zugestanden haben sollte. Zudem wäre zu berücksichtigen, dass die Gegenleistung für die Dienstleistung auch von einem Dritten erbracht werden kann (EuGH-Urteil Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija vom 04.07.2024 - C-87/23, EU:C:2024:570, Rz 27), falls --wie die Klägerin meint-- sich die Ansprüche der Klägerin auf Zahlung aufgrund des Durchführungsvertrages (zivilrechtlich) nur gegen den Treuhänder richten sollten. Ob neben der Verpflichtung der Klägerin noch ein Anspruch der Arbeitnehmer gegen das Unternehmen besteht, ist unerheblich, da auch eine Gesamtschuldnerschaft, bei der das Unternehmen die Beträge gesamtschuldnerisch mit dem Empfänger seiner Leistung schuldet, vorliegend nicht in Betracht kommt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 03.07.2014 - V R 1/14, BFHE 246, 562, BStBl II 2023, 89, Rz 33).
- 51** 4. Im Hinblick auf den beschränkten Gegenstand des Revisionsverfahrens der Klägerin gegen das Zwischenurteil des FG (s. oben II.2.) ist nicht zu entscheiden, in welcher Höhe die Aufstockungsbeträge als Bemessungsgrundlage im Sinne des § 10 UStG zu berücksichtigen sind.
- 52** 5. Die Kostenentscheidung folgt, soweit sie das Revisionsverfahren der Klägerin betrifft, aus § 135 Abs. 2 FGO.

IV.

- 53** Das Revisionsverfahren des FA wird eingestellt, nachdem es seine Revision im Verlauf des Revisionsverfahrens zurückgenommen hat (§ 125 Abs. 1, § 121 Satz 1 i.V.m. § 72 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 54** Soweit das Revisionsverfahren des FA betroffen ist, folgt die Kostenentscheidung aus § 136 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de