



Besorgungsleistung von Kommissionären vermehrt steuerfrei

1 Grundlagen der Dienstleistungskommission

Dass Zivilrecht und Umsatzsteuer nicht immer konform gehen, zeigt sich am Beispiel der Dienstleistungskommission. Kommissionäre besorgen ihren Auftraggebern für fremde Rechnung eine Leistung und erhalten dafür eine Provision. Sie unterscheiden sich insoweit nicht von einem Vermittler. Kommissionäre handeln jedoch, anders als Vermittler, im eigenen Namen. Zivilrechtlich basiert die Besorgungsleistung auf einem Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 384 Abs. 2 HGB; § 675 BGB). Gemäß § 3 Abs. 11 UStG (Art. 28 MwStSystRL) wird die zivilrechtliche Geschäftsbesorgungsleistung jedoch ausgeblendet. Stattdessen wird umsatzsteuerlich eine Leistungskette fingiert. Für die Umsatzsteuer werden Kommissionäre demzufolge so behandelt, als hätten sie die besorgte Leistung selbst erhalten und zugleich erbracht.

2 Auffassung der Finanzverwaltung bei personenbezogenen Steuerbefreiungen

Ist die besorgte Leistung, die als an den Kommissionär ausgeführt gilt, steuerfrei, stellt sich die Frage nach der Steuerpflicht der Besorgungsleistung des Kommissionärs. Die Finanzverwaltung vertritt in Abschnitt 3.15 Abs. 3 Satz 1 UStAE die Auffassung, dass die personenbezogenen Merkmale der an der Leistungskette Beteiligten für jede Leistung gesondert zu würdigen sind. Besorgt der Kommissionär Umsätze etwa von Kleinunternehmern (§ 19 UStG), von Landwirten, die die Durchschnittsbesteuerung anwenden (§ 24 UStG), Blinden (§ 4 Nr. 19 Buchst. a UStG) oder Theatern (§ 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG), wird für seine Leistung nach der Verwaltungsmeinung nicht automatisch ebenfalls keine Umsatzsteuer erhoben.



Eveline Beer
Rechtsanwältin, Steuerberaterin
Fachanwältin für Steuerrecht,

+49 (0) 211 54 095-335
eveline.beer@kmlz.de

3 Entscheidung des BFH

Im Urteil des BFH vom 25.04.2018 (XI R 16/16) geht es um die Besorgung von Opernkarten durch einen Hotelservice, also um eine recht spezielle Dienstleistung. Der BFH trifft jedoch allgemeine Aussagen zu den Rechtsfolgen einer Dienstleistungskommission. Im Einklang mit der Verwaltungsauffassung stellt das Gericht fest, dass die beiden Leistungen der fingierten Leistungskette inhaltlich gleich zu behandeln seien. Die für die besorgte Leistung geltenden Vorschriften finden demnach auch auf die Besorgungsleistung Anwendung. Abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung beinhaltet diese Fiktion auch die für die Anwendung einer Steuerbefreiung maßgeblichen personenbezogenen Merkmale. Die besorgte Leistung und die Besorgungsleistung teilen nach Auffassung des BFH umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich das gleiche Schicksal und sind einheitlich beide entweder steuerpflichtig oder steuerfrei. Der Kommissionär verlangt für seine Tätigkeit im Regelfall einen Aufschlag. Die Entscheidung stellt klar, dass sich die Fiktion auch auf diesen Aufschlag erstreckt. Ist die besorgte Leistung steuerfrei, erstreckt sich die Steuerbefreiung nach Auffassung des BFH demnach auf das gesamte an den Kommissionär gezahlte Entgelt. In diesem Zusammenhang sei es ferner unschädlich, dass der Kommissionär grundsätzlich über den Gesamtbetrag abrechnet. Eine gesonderte Abrechnung über das verdiente Entgelt wird nicht gefordert.

4 Praxisfolgen

Die Aussagen des BFH zur Steuerbefreiung der Besorgungsleistung können auf alle Kommissionäre übertragen werden. Potenziell führt die Entscheidung zu Änderungen für alle Kommissionäre, wenn sie Leistungen besorgen, die aufgrund personenbezogener Merkmale steuerbefreit oder steuerbegünstigt sind. Ein möglicher Anwendungsfall ist die Besorgung von Leistungen, die von Kleinunternehmern erbracht werden. Die Kleinunternehmerschaft stellt ein personenbezogenes Merkmal dar, welches nach der BFH-Entscheidung auf den Kommissionär zu übertragen ist. Entsprechendes muss etwa auch für die Umsätze von Blinden (i. S. d. § 4 Nr. 19 Buchst. a UStG) sowie von Land- und Forstwirten, die für ihren Betrieb die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwenden, gelten. Als personenbezogene Merkmale dürften auch Berufe gelten, für die eine Qualifikation erforderlich ist. Für besorgte ärztliche Leistungen (§ 4 Nr. 14 UStG) könnten sich demzufolge ebenfalls Änderungen aufgrund der BFH-Entscheidung ergeben.

Kommissionäre sollten überprüfen, ob sie Leistungen besorgen, die von der Umsatzsteuer befreit sind. Unter Umständen erstreckt sich diese Steuerbefreiung nunmehr auch auf die eigene Leistung innerhalb der für umsatzsteuerliche Zwecke fingierten Leistungskette. Wird weiterhin mit Umsatzsteuer abgerechnet, riskiert der Kommissionär, die Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG zu schulden.

Die Entscheidung findet für alle offenen Fälle Anwendung. Haben Kommissionäre in der Vergangenheit von der Umsatzsteuer befreite Leistungen besorgt, sollten sie prüfen, ob eine Steuererstattung in Betracht kommt.