Urteil vom 26. August 2014, XI R 26/10

Zum Vorsteuerabzug eines geschäftsführenden Gesellschafters einer GbR aus dem Erwerb eines Mandantenstammes

BFH XI. Senat

EWGRL 388/77 Art 4 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst a, UStG § 2 Abs 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 15. Juni 2010, Az: 1 K 2111/06

Leitsätze

Ein Gesellschafter einer Steuerberatungs-GbR, der von der GbR durch Realteilung gegen Entgelt einen Teil des Mandantenstammes zu dem Zweck erwirbt, diesen anschließend einer von ihm gegründeten neuen Steuerberatungs-GbR unentgeltlich zur unternehmerischen Nutzung zu überlassen, kann nur dann zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Mandantenstammes berechtigt sein, wenn er diesen Mandantenstamm selbst im Rahmen seiner (beabsichtigten) unternehmerischen Tätigkeit als Geschäftsführer der neuen Steuerberatungs-GbR erworben hat und die Kosten aus diesem Erwerb zu den allgemeinen Aufwendungen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer gehören .

Tatbestand

I.

1 Der Rechtsstreit betrifft den Vorsteuerabzug des geschäftsführenden Gesellschafters einer (neuen) Steuerberatungsgesellschaft nach Übernahme des Mandantenstammes durch Realteilung einer aufgelösten (alten) Steuerberatungsgesellschaft.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war bis zum 31. Dezember 1994 zu 60 % als Gesellschafter an der A & Partner GbR (Alt-GbR) beteiligt. Außer ihm waren die Steuerberater X und Y zu je 20 % Mitgesellschafter. Zum 31. Dezember 1994 wurde die Alt-GbR in der Weise aufgelöst, dass jeder der Gesellschafter jeweils einen Teil des Mandantenstammes übernahm. Die beiden Gesellschafter X und Y waren ab dem 1. Januar 1995 jeweils in Einzelkanzleien als Steuerberater freiberuflich tätig.

3 Der Kläger gründete zum 31. Dezember 1994 eine neue GbR, die ab dem 1. Januar 1995 ebenfalls unter dem Namen A & Partner tätig war (Neu-GbR). An dieser Gesellschaft waren der Kläger zu 95 % und der --im Jahr 2000 verstorbene-- Steuerberater Z zu 5 % beteiligt.

4 Hinsichtlich der Alt-GbR hat das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 24. September 2003 1 K 250/00 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2003, 1776) entschieden, dass diese zum 31. Dezember 1994 durch Realteilung aufgelöst worden sei. Daraufhin setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gegenüber der Alt-GbR mit Bescheid vom 28. Juni 2004 Umsatzsteuer für 1994 für die Übertragung des Mandantenstammes fest. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig und die Umsatzsteuerschuld wurde beglichen.

5 Dementsprechend stellte die Alt-GbR, vertreten durch den Kläger, gegenüber dem Kläger unter Bezugnahme auf die "Realteilung zum 31.12.1994" unter dem 16. August 2004 für die "Realteilung zum 31.12.1994" eine Rechnung in Höhe von ... € mit gesondertem Umsatzsteuerausweis aus.

6 In seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat August 2004 machte der Kläger die Vorsteuer aus dem Erwerb des Mandantenstammes in Höhe von ... € geltend. Das FA versagte den Vorsteuerabzug mit Bescheid vom 14. Dezember 2004. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein und reichte eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2004 ein, in der er Umsätze als Steuerberater aus der Geschäftsführertätigkeit für die Neu-GbR in Höhe von ... € erklärte. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Es vertrat die Auffassung, der Kläger habe zwar den Mandantenstamm aufgrund der Realteilung im Rahmen eines steuerbaren und steuerpflichtigen

Leistungsaustauschs erhalten, den übernommenen Mandantenstamm aber nicht in seinem eigenen Unternehmen genutzt. Das Wirtschaftsgut sei vielmehr von der Neu-GbR als vom Kläger zu trennende Unternehmerin für eigene unternehmerische Zwecke verwendet worden, so dass dem Kläger insoweit kein Vorsteuerabzug zustehe.

7 Das FG gab der hiergegen erhobenen Klage statt und ließ die Revision zu. Sein Urteil ist in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2011, 945 veröffentlicht.

8 Zur Begründung der hiergegen eingelegten Revision rügt das FA die Verletzung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG).

9 Der erkennende Senat hat insbesondere im Hinblick auf die Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) vom 29. April 2004 C-137/02 --Faxworld-- (Slg. 2004, I-5547, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2004, 362) und vom 1. März 2012 C-280/10 --Polski Trawertyn-- (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. C 118, 2, UR 2012, 366, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2012, 461) mit Beschluss vom 20. Februar 2013 XI R 26/10 (BFHE 240, 432, BStBl II 2013, 464) das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

10 "Sind Art. 4 Abs. 1 und 2 sowie Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG unter Berücksichtigung des Neutralitätsprinzips dahingehend auszulegen, dass ein Gesellschafter einer Steuerberatungs-GbR, der von der GbR einen Teil des Mandantenstammes nur zu dem Zweck erwirbt, diesen unmittelbar anschließend einer unter seiner maßgeblichen Beteiligung neu gegründeten Steuerberatungs-GbR unentgeltlich zur unternehmerischen Nutzung zu überlassen, zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Mandantenstammes berechtigt sein kann?"

11 Der EuGH hat die ihm vorgelegte Frage mit Urteil vom 13. März 2014 C-204/13 --Malburg-- (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 592, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2014, 270, UR 2014, 353) wie folgt beantwortet:

12 "Art. 4 Abs. 1 und 2 sowie Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung sind unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer dahin auszulegen, dass ein Gesellschafter einer Steuerberatungs-GbR, der von dieser einen Teil des Mandantenstamms nur zu dem Zweck erwirbt, diesen unmittelbar anschließend einer unter seiner maßgeblichen Beteiligung neu gegründeten Steuerberatungs-GbR unentgeltlich zur unternehmerischen Nutzung zu überlassen, ohne dass dieser Mandantenstamm jedoch dem Vermögen der neu gegründeten Gesellschaft zuwächst, nicht zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Mandantenstamms berechtigt ist."

13 Das FA führt hierzu aus, dass seine Rechtsauffassung durch die Entscheidung des EuGH bestätigt worden sei.

14 Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

15 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

16 Er hält die Vorentscheidung für zutreffend und trägt zur Entscheidung des EuGH ergänzend insbesondere vor, dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen widersprüchlich und daher für den Bundesfinanzhof (BFH) nicht bindend seien. Vielmehr bestünden verschiedene tatsächliche Alternativen hinsichtlich des dem Streitfall zugrunde liegenden Sachverhalts, die das FG nicht ausreichend ermittelt habe. Jedenfalls sei die Versagung des begehrten Vorsteuerabzugs nicht gerechtfertigt.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils der Vorinstanz und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

18 Das FG hat ausgehend von seinem bislang festgestellten Sachverhalt zu Unrecht den Vorsteuerabzug des Klägers aus dem Erwerb des Mandantenstammes bejaht. Der Senat kann in Ermangelung hinreichender tatsächlicher Feststellungen nicht durcherkennen.

19 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die ein Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet.

20 Diese Vorschriften beruhen auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG), wonach der Steuerpflichtige (Unternehmer), der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete und entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.

21 a) Der Unternehmer ist nach diesen Vorschriften zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeiten) zu verwenden beabsichtigt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 XI R 29/09, BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430, Rz 20; Vorlagebeschluss in BFHE 240, 432, BStBl II 2013, 464, Rz 26; BFH-Urteil vom 11. April 2013 V R 29/10, BFHE 241, 438, BStBl II 2013, 840, Rz 18).

22 b) Die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs setzt grundsätzlich einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum Abzug berechtigen, voraus (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil in BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430, Rz 26; in BFHE 241, 438, BStBl II 2013, 840, Rz 34; EuGH-Urteil --Malburg-- in DStR 2014, 592, MwStR 2014, 270, UR 2014, 353, Rz 34).

23 c) Fehlt dieser Zusammenhang, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören, und --als solche-- Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers zusammen (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 241, 438, BStBl II 2013, 840, Rz 21; vom 24. April 2013 XI R 25/10, BFHE 241, 451, BStBl II 2014, 346, Leitsatz 1 und Rz 24; EuGH-Urteil --Malburg-- in DStR 2014, 592, MwStR 2014, 270, UR 2014, 353, Rz 38).

24 2. Der EuGH hat in seinem Urteil --Malburg-- in DStR 2014, 592, MwStR 2014, 270, UR 2014, 353 --im Gegensatz zur Kommission-- die Vorlagefrage des Senats verneint (Rz 47). Er hat zur Begründung maßgeblich darauf abgestellt, dass der Ausgangsumsatz des Klägers --die unentgeltliche Überlassung des Mandantenstammes an die neue Gesellschaft-- nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt und nicht als "wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne der Richtlinie 77/388/EWG angesehen werden kann (Rz 35, 36). Der EuGH hat deshalb einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG eröffnen, verneint (Rz 37).

25 Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Anwendung des Grundsatzes der Neutralität (vgl. dazu EuGH-Urteil --Malburg-- in DStR 2014, 592, MwStR 2014, 270, UR 2014, 353, Rz 42 ff.). Denn es wären --worauf die Bundesregierung in ihrer Stellungnahme zum Vorabentscheidungsersuchen zutreffend hingewiesen hat-- andere Gestaltungen möglich gewesen, die ein Vorsteuerabzugsrecht aus dem Erwerb des Mandantenstammes begründet hätten. So wäre etwa eine unmittelbare Übertragung des Mandantenstammes auf die zum 31. Dezember 1994 bereits gegründete Neu-GbR in Betracht gekommen; die Neu-GbR hätte somit den entsprechenden Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können. Auch hätte der Kläger den Mandantenstamm der neu gegründeten GbR nicht unentgeltlich, sondern entgeltlich überlassen können (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 16. Mai 2002 V R 4/01, BFH/NV 2002, 1347, unter II.1.c, Rz 43). Insoweit ist dem Vorbehalt des EuGH in DStR 2014, 592, MwStR 2014, 270, UR 2014, 353, Rz 46 a.E. Rechnung getragen.

26 3. Der EuGH hat in seinem Urteil --Malburg-- in DStR 2014, 592, MwStR 2014, 270, UR 2014, 353 aber offen gelassen, ob im Streitfall ein Recht auf Vorsteuerabzug deshalb gegeben sein kann, weil der Kläger möglicherweise den fraglichen Mandantenstamm selbst im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer einer neu gegründeten Gesellschaft erworben hat und dass die Kosten, die sich aus diesem Erwerb ergeben, zu den allgemeinen Aufwendungen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer zu zählen sind (Rz 38).

27 Diese Hypothese hatte der Senat im Vorlagebeschluss (bewusst) --wegen insoweit unzureichender tatsächlicher Feststellungen des FG-- ausgeklammert (vgl. Beschluss in BFHE 240, 432, BStBl II 2013, 464, Rz 28), so dass sich der

EuGH hierzu nicht näher geäußert hat (vgl. EuGH-Urteil --Malburg-- in DStR 2014, 592, MwStR 2014, 270, UR 2014, 353, Rz 20, 39).

28 a) Nach der Rechtsprechung des BFH kann ein Geschäftsführer einer GbR trotz seiner Gesellschafterstellung selbständig tätig sein i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juni 2002 V R 43/01, BFHE 199, 49, BStBl II 2003, 36; BFH-Beschlüsse vom 28. April 2006 V B 217/04, BFH/NV 2006, 1716; vom 7. Juli 2006 V B 202/05, BFH/NV 2006, 2039; s. auch BFH-Urteil vom 14. Mai 2008 XI R 70/07, BFHE 221, 517, BStBl II 2008, 912). Dabei ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend. Die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden Merkmale, die im Einzelfall unterschiedlich gewichtet werden können, sind gegeneinander abzuwägen, wobei entscheidend auf die Weisungsfreiheit abzustellen ist (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 14. April 2010 XI R 14/09, BFHE 230, 245, BStBl II 2011, 433, Rz 20, 21, m.w.N.).

29 b) Das FG hat zwar ausgeführt, der Kläger habe seine Geschäftsführertätigkeit als Steuerberater nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen --im Streitjahr 2004 in Höhe von ... €-- ausgeübt. Es hat aber nicht festgestellt, auf welcher Rechtsgrundlage der Kläger seit wann welche Leistungen an die Neu-GbR erbracht hat und weshalb diese Tätigkeit unternehmerisch ist. Es fehlen ferner tatsächliche Feststellungen des FG dazu, ob der Kläger bereits zum Jahreswechsel des 31. Dezember 1994/1. Januar 1995 --und damit zum maßgeblichen Zeitpunkt der Übertragung des Mandantenstammes-- beabsichtigt hat, als Geschäftsführer der Neu-GbR unternehmerisch tätig zu sein, und ob er in der Folgezeit im Rahmen dieser Stellung Umsätze --ggf. welcher Art und Höhe-- ausgeführt hat. Ein entsprechender Gesellschaftsvertrag der Neu-GbR liegt ebenso wenig vor wie ein Geschäftsführervertrag des Klägers mit der Neu-GbR o.Ä.

30 Die bislang getroffenen tatsächlichen Feststellungen des FG tragen damit nicht seine Entscheidung, dass die Unternehmereigenschaft des Klägers sich bereits aus seiner Stellung als Geschäftsführer der Neu-GbR ergibt. Sein Urteil war daher aufzuheben.

31 c) Falls die Unternehmereigenschaft des Klägers nach § 2 Abs. 1 UStG im Hinblick auf seine Tätigkeit als Geschäftsführer gegeben sein sollte, wird das FG weiterhin im Lichte der Vorgaben des EuGH in DStR 2014, 592, MwStR 2014, 270, UR 2014, 353, Rz 38 zu prüfen haben, ob die Voraussetzungen für einen Anspruch des Klägers auf Vorsteuerabzug insoweit vorliegen.

32 Zwar sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass hier objektiv ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Mandantenstammes von der Alt-GbR und der Geschäftsführertätigkeit bei der Neu-GbR bestand. Es ist jedoch möglich, dass die Kosten für den Mandantenstamm zu den allgemeinen Kosten des Klägers gehörten und daher "als solche" Bestandteile der von ihm erbrachten Dienstleistungen als Geschäftsführer waren.

33 4. Die Ausführungen des Klägers führen zu keinem anderen Ergebnis.

34 a) Soweit der Kläger die Auffassung vertritt, der Mandantenstamm sei der Neu-GbR nicht unentgeltlich überlassen worden, ist der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO an die dem entgegenstehenden tatsächlichen Feststellungen des FG --die auch Grundlage des EuGH-Urteils --Malburg-- in DStR 2014, 592, MwStR 2014, 270, UR 2014, 353 waren-- gebunden. Dasselbe gilt für die Behauptung des Klägers, der Mandantenstamm sei der Neu-GbR "zugewachsen" und auf diese Weise in Wahrheit bereits auf die Neu-GbR übertragen worden. Vor diesem Hintergrund ist im Revisionsverfahren auch das Vorbringen des Klägers ohne Belang, es habe sich um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. von § 1 Abs. 1a UStG gehandelt.

35 b) Der weitere Vortrag des Klägers, in Wahrheit habe es sich umsatzsteuerrechtlich um eine "verdeckte Einzelpraxis" und nicht um eine Neu-GbR gehandelt, ist gleichfalls neues tatsächliches Vorbringen, das im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden darf (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20. März 2013 XI R 37/11, BFHE 240, 394, BFH/NV 2013, 1170, Rz 38).

36 c) Die Berufung des Klägers auf das BFH-Urteil vom 30. März 1994 I R 52/93 (BFHE 175, 33, BStBl II 1994, 903) bleibt ohne Erfolg, weil dieses Urteil eine im Streitfall nicht maßgebende ertragsteuerrechtliche Beurteilung betrifft.

37 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de