

Urteil vom 08. September 2010, XI R 31/08

Kein Vorsteuerabzug aus Rechnungen für Dienstleistungen zur Erfüllung einkommensteuerrechtlicher Pflichten der Gesellschafter

BFH XI. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 17, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 181 Abs 2 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 08. April 2008, Az: 5 K 3229/06 U

Leitsätze

Eine Personengesellschaft kann die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für von ihr bezogene Dienstleistungen, die der Erfüllung einkommensteuerrechtlicher Verpflichtungen ihrer Gesellschafter dienen, nicht als Vorsteuer abziehen .

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist zwischen den Beteiligten, in welchem Umfang die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) Vorsteuern aus bezogenen Geschäftsbesorgungsleistungen abziehen kann.
- 2** Die Klägerin ist ein von der X initiiertes geschlossener Immobilien-Leasing-Fonds in Form einer GmbH & Co. KG. Gesellschafter der Klägerin sind zwei GmbHs als persönlich haftende Gesellschafter ohne Beteiligung am Vermögen, eine GmbH als Gründungskommanditist sowie sieben natürliche Personen als weitere Kommanditisten.
- 3** Die Klägerin hat von der ebenfalls seitens der X initiierten S-GmbH & Co. KG ein Erbbaurecht an einem bebauten Grundstück erworben. Dieses wurde mit Leasingvertrag, in den die Klägerin eingetreten ist, an die L-GmbH verleast. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass das Leasingverhältnis umsatzsteuerrechtlich als (umsatzsteuerpflichtige) Vermietung des Leasinggegenstandes durch den Leasinggeber (Klägerin) an den Leasingnehmer zu werten ist.
- 4** Da die Klägerin über kein eigenes Personal verfügt, schloss sie mit der X einen Geschäftsbesorgungsvertrag. Nach § 2 des Geschäftsbesorgungsvertrags überträgt die Klägerin der X "zur Unterstützung der Komplementäre die Besorgung der mit ihrem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb laufenden Geschäfte. Die Geschäftsbesorgung erstreckt sich auf alle Geschäfte und Maßnahmen, die dem Zweck der KG und ihrem Geschäftsbetrieb dienen".
- 5** Anlässlich einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, aus den Rechnungen der X über die von ihr erbrachten Geschäftsbesorgungsleistungen sei ein Vorsteuerabzug nicht möglich, soweit die X Leistungen nicht gegenüber der Klägerin, sondern gegenüber deren Gesellschaftern erbracht habe. In der Schlussbesprechung zu der Betriebsprüfung einigte sich die Klägerin mit dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) dahingehend, dass hiervon 15 % der auf Grundlage des Geschäftsbesorgungsvertrags erbrachten Leistungen betroffen sind.
- 6** Zu diesen Leistungen, die als unmittelbar gegenüber den Gesellschaftern erbracht angesehen wurden, gehören u.a. die Erstellung der Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte sowie Hilfestellung bei Vorauszahlungsanpassungsanträgen der einzelnen Gesellschafter durch Information auch über die Ergebnisse der Folgejahre.
- 7** Das FA erließ entsprechend der Auffassung des Betriebsprüfers geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000. Die dagegen gerichteten Einsprüche wies es als unbegründet zurück.
- 8** Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Meinung, der Klägerin stehe als Leistungsempfängerin der Vorsteuerabzug aus den hier in Frage stehenden Eingangsleistungen zu, weil die Kosten dieser Leistungen Teil ihrer

allgemeinen Kosten seien, die direkt und unmittelbar mit ihrer unternehmerischen Betätigung zusammenhängen. Das Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 220.

- 9 Das FA trägt zur Begründung der Revision im Wesentlichen vor, es gehe um Leistungen, die gerade nicht der Gesellschaft, sondern ihren Gesellschaftern zugute kämen. Weder der Bundesfinanzhof (BFH) noch der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) habe bisher entschieden, dass die von einer Gesellschaft bezogene, aber letztlich eindeutig nur den persönlichen Belangen der Gesellschafter dienende Leistung ein Recht auf Vorsteuerabzug eröffne, wenn sie kalkulatorisch in die unternehmerischen Ausgangsumsätze der Gesellschaft "eingepreist" worden sei. Eine solche Sichtweise wäre auch systemwidrig. Das "Kostenüberwälzungsargument" des FG würde dazu führen, dass Gesellschaften gestalterisch unter Wahrung ihres Vorsteuerabzugs ihren Gesellschaftern originär deren Privatsphäre betreffende Leistungen zukommen lassen könnten. Es ergäbe sich dann ein unversteuerter Letztverbrauch.
- 10 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Die Klägerin ist der Auffassung, die Kosten für die Erstellung der einheitlichen und gesonderten Feststellung von gewerblichen Einkünften und die damit zusammenhängenden Tätigkeiten seien zwangsläufig Folge ihrer unternehmerischen Tätigkeit. Sie trägt im Kern vor, bei richtlinienkonformer Auslegung bestehe das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn die für den Bezug der Eingangsleistungen notwendigen Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten Ausgangsumsätze gehörten. Aufwendungen, die aus gesellschaftsrechtlichen oder steuerrechtlichen Gründen mit dem Beteiligungsverhältnis verbunden seien, müssten umsatzsteuerrechtlich ebenso wie Aufwendungen behandelt werden, die eine Gesellschaft im Zusammenhang mit der Aufnahme eines Gesellschafters tätige. Falls davon aus Sicht des Senats Zweifel bestünden, sei er zur Vorlage an den EuGH verpflichtet. Die gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe der Erklärungen zur gesonderten Feststellung i.S. des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) könne in der Rechtswirklichkeit nur eine Personengesellschaft erfüllen. Deren Geschäftsführer sei nach § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 i.V.m. § 34 AO hierzu auch verpflichtet. Jedenfalls bei dem hier verwirklichten Fondskonzept hätte sich kein Anleger beteiligt, wenn die Geschäftsführung nicht auch die Erledigung der gesetzlichen Erklärungspflichten der Gesellschafter umfassen würde. Sämtliche Informationen über gesellschaftsbezogener Bestandteile des festzustellenden Gewinns würden ohnehin für die Erstellung der Gewerbesteuererklärung benötigt. Eine Ungleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften in der Frage der Zuordnung einer Leistung zur unternehmerischen Sphäre lasse sich nicht mit der Besonderheit der Einkommensteuerermittlung bei Personengesellschaften begründen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Klägerin Vorsteuerbeträge auch insoweit abziehen kann, als die in Rechnung gestellten Dienstleistungen der Erfüllung der einkommensteuerrechtlichen Pflichten ihrer Gesellschafter gedient haben.
- 14 1. Nach § 15 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG) kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. § 15 UStG beruht auf Art. 17 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) und ist nach den gleichen Grundsätzen auszulegen (BFH-Urteil vom 3. Juli 2008 V R 51/06, BFHE 222, 128, BStBl II 2009, 213, m.w.N.). Der Steuerpflichtige ist nach Art. 17 Abs. 2 der vorgenannten Richtlinie zum Vorsteuerabzug befugt, "soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden".
- 15 a) Das FG hat zu Recht angenommen, die Klägerin sei Leistungsempfängerin der Geschäftsbesorgungsleistungen. Denn die Person des Leistungsempfängers bestimmt sich nach ständiger Rechtsprechung des BFH nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (vgl. BFH-Urteil vom 18. Februar 2009 V R 82/07, BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, m.w.N.). Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hatte den

zivilrechtlichen Anspruch auf die Geschäftsbesorgungsleistungen die Klägerin. Das maßgebliche Rechtsverhältnis bestand somit zwischen ihr und der X.

- 16** b) Soweit die von der Klägerin bezogenen Geschäftsbesorgungsleistungen mit der Einkommensteuer ihrer Gesellschafter zusammenhängen, hat die Klägerin diese nicht für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendet. Denn diese haben ihren Entstehungsgrund nicht in den unternehmerischen Tätigkeiten der Klägerin.
- 17** aa) Der Senat hat mit Urteil vom 13. Juli 1994 XI R 55/93 (BFHE 175, 160, BStBl II 1994, 907) entschieden, dass eine Personengesellschaft, die von einem Steuerberater Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung und die Vermögensaufstellungen auf ihre Kosten erstellen lässt, nur hinsichtlich der Vermögensaufstellungen zum Abzug der in Rechnung gestellten Vorsteuern berechtigt ist.
- 18** Zu unterscheiden ist danach zwischen den Aufwendungen, die auf die Ermittlung des Gewinns entfallen, und denen, die für die Erstellung der Steuererklärung in Rechnung gestellt werden. Die zum Zweck der zutreffenden Ermittlung des Gewinns aufgewendeten Steuerberaterkosten sind betrieblich veranlasst. In vergleichbarer Weise erkennt der BFH die Kosten für die gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses in ständiger Rechtsprechung als betrieblich veranlasst an. Dagegen sind Kosten im Zusammenhang mit der Erstellung der Einkommensteuererklärung sowie der Erstellung der Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von gewerblichen Einkünften nicht dem betrieblichen Bereich zuzuordnen. Da die Einkommensteuer keine Betriebssteuer ist, muss auch die Verpflichtung zur Erstellung der Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von gewerblichen Einkünften als eine den persönlichen Bereich betreffende Verpflichtung angesehen werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 175, 160, BStBl II 1994, 907, m.w.N.). An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest.
- 19** Nach dem Senatsurteil vom 22. April 1998 XI R 61/97 (BFHE 185, 547, BStBl II 1998, 586) kann eine Personengesellschaft die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für die entgeltliche Übernahme von Verwaltungsaufgaben durch einen Treuhänder-Kommanditisten insoweit als Vorsteuer abziehen, als die Verwaltungsaufgaben zum Geschäftsbereich der Gesellschaft gehören. Zum Bereich der unternehmerisch (betrieblich) veranlassten Geschäftsführung gehören danach auch der innerbetriebliche Verwaltungsbereich und der Bereich der innergesellschaftlichen Kommunikation. Abzugsgrenzen ist dieser Bereich von dem der einzelnen Gesellschafter; dieser Bereich wird berührt, wenn die Stellung der einzelnen Gesellschafter und damit die Behandlung der einzelnen Anteile im Vordergrund steht und nicht Angelegenheiten der Gesellschaft als solcher betroffen sind. Einzelne Tätigkeiten (wie z.B. die laufende Information der Kommanditisten) gehören danach zum Geschäftsbereich. Andere Aufgaben (wie etwa die Mitteilung der einkommen- und vermögenssteuerrechtlichen Ergebnisanteile, die Prüfung der auf die Gesellschafter entfallenden Vergütungen, die Vertretung der Gesellschafter im Außenverhältnis) werden eher dem Gesellschafterbereich zuzuordnen sein (vgl. BFH-Urteil in BFHE 185, 547, BStBl II 1998, 586).
- 20** bb) Diese Urteile stimmen mit der Rechtsprechung des EuGH überein.
- 21** Nach der Rechtsprechung des EuGH erfordert das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG, "dass grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Umsätzen der nachfolgenden Stufe, die zum Vorsteuerabzug berechtigen ...", besteht (vgl. EuGH-Urteile vom 8. Juni 2000 Rs. C-98/98 --Midland Bank plc--, Slg. 2000, I-4177, Rz 24; vom 22. Februar 2001 Rs. C-408/98 --Abbey National--, Slg. 2001, I-1361, BFH/NV Beilage 2001, 48, Rz 26; vom 3. März 2005 Rs. C-32/03 --Fini H--, Slg. 2005, I-1599, BFH/NV Beilage 2005, 179, Rz 26).
- 22** Dies setzt voraus, dass die für den Bezug der Leistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten Umsätze gehören. Die Aufwendungen müssen somit Teil der Kosten der Ausgangsumsätze sein, für die die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden (vgl. EuGH-Urteil --Midland Bank plc-- in Slg. 2000, I-4177, Rz 30). Dies hat der EuGH bejaht für die allgemeinen Kosten der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen (vgl. EuGH-Urteil --Abbey National-- in Slg. 2001, I-1361, BFH/NV Beilage 2001, 48, Rz 39). Zu diesen Kosten zählen Aufwendungen aber nur, soweit sie ihren ausschließlichen Entstehungsgrund in den steuerpflichtigen Tätigkeiten haben (EuGH-Urteil vom 8. Februar 2007 Rs. C-435/05 --Investrand BV--, Slg. 2007, I-1315, BFH/NV Beilage 2007, 289, Rz 33). Nichts anderes ergibt sich aus der von der Klägerin angeführten neueren Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 29. Oktober 2009 Rs. C-29/08 --AB SKF--, BFH/NV 2009, 2099). Vielmehr verdeutlicht der EuGH in der vorgenannten Entscheidung unter Rz 60, dass trotz der kalkulatorischen Berücksichtigung von Aufwendungen für den Bezug von Leistungen zu untersuchen ist, ob diese zu den allgemeinen Aufwendungen gehören, die mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen.

- 23** cc) Ob Aufwendungen ihren Entstehungsgrund in den steuerpflichtigen Tätigkeiten des Unternehmers haben, kann sich entgegen der Meinung der Klägerin auch aus nationalen Vorschriften, z.B. denen des Einkommensteuergesetzes, ergeben. Dem steht nicht entgegen, dass Begriffe einer Vorschrift des Unionsrechts, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Union eine autonome und einheitliche Auslegung finden müssen (vgl. EuGH-Urteil vom 27. November 2003 Rs. C-497/01 --Zita Modes--, Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 34). Fraglich ist insoweit nicht die Auslegung des Unionsrechts, sondern ob die vom nationalen Recht gesetzte Ursache bestimmter Aufwendungen in der wirtschaftlichen oder nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers begründet ist. Es ist deshalb anhand des nationalen Gesetzes zu prüfen, ob der Unternehmer mit seiner wirtschaftlichen oder seiner nichtwirtschaftlichen Tätigkeit den Tatbestand dieses Gesetzes verwirklicht.
- 24** dd) Sofern eine einheitliche Leistung sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke verwendet wird, sind die Vorsteuern nach der Rechtsprechung des EuGH entsprechend dem Verhältnis der unternehmerischen bzw. nichtunternehmerischen Verwendung in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen (vgl. Urteil vom 13. März 2008 Rs. C-437/06 --Secureta--, Slg. 2008, I-1597, BFH/NV Beilage, 2008, 207, Rz 31).
- 25** c) Nach diesen Grundsätzen sind im Streitfall Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, soweit sie auf Aufwendungen für von der Klägerin bezogene Dienstleistungen entfallen, die mit den einkommensteuerrechtlichen Pflichten ihrer Gesellschafter zusammenhängen. Die Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen ist nichtunternehmerisch veranlasst.
- 26** aa) Zu Unrecht meint das FG unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 1. Juli 2004 V R 32/00 (BFHE 205, 555, BStBl II 2004, 1022), es sei nicht einzusehen, warum die Kosten für die laufende "Betreuung" der Gesellschafter anders zu beurteilen sein sollten als Kosten, die mit deren Aufnahme zusammenhängen. Denn soweit die laufende "Betreuung" darin besteht, die Gesellschafter bei der Erfüllung ihrer einkommensteuerrechtlichen Pflichten durch Beauftragung Dritter zu unterstützen, liegt die Ursache dieser Leistungen nicht in der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin --der steuerpflichtigen Vermietung--, sondern in deren Entschluss, diese Leistungen für ihre Gesellschafter zu übernehmen.
- 27** bb) Dies gilt entgegen der Ansicht der Klägerin auch dann, wenn sich Anleger ohne diese "Betreuung" durch die Geschäftsführung nicht an ihr (der Klägerin) als Fondsgesellschaft beteiligt hätten. Entscheidend für den Vorsteuerabzug ist nicht die Kausalität, also die Frage, ob die Übernahme der Geschäftsbesorgung für die Gesellschafter nicht hinweggedacht werden kann, ohne dass die Klägerin ihr Unternehmen hätte gründen und in Gang setzen können. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Kosten der bezogenen Leistungen allgemeine Kosten des Unternehmens sind und deshalb grundsätzlich direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 555, BStBl II 2004, 1022). Dies ist bei den von der Klägerin bezogenen Geschäftsbesorgungsleistungen, soweit sie für die einkommensteuerrechtlichen Belange ihrer Gesellschafter verwendet wurden, gerade nicht der Fall. Soweit die Klägerin geltend macht, in der Rechtswirklichkeit könnten nur die Geschäftsführer der Personengesellschaft, nicht aber ihre Gesellschafter die gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe der Erklärung zur gesonderten Feststellung i.S. des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO erfüllen, ändert dies nichts daran, dass diese Erklärung nicht der Festsetzung einer Unternehmenssteuer, sondern der privaten Einkommensteuer des Gesellschafters dient.
- 28** Darin liegt auch kein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz. Denn Vorsteuer aus Leistungen, die die privaten einkommensteuerrechtlichen Belange der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft oder die eines Einzelunternehmers betreffen, kann weder eine Kapitalgesellschaft noch ein Einzelunternehmer abziehen.
- 29** 2. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist seine Entscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif im Sinne einer Klageabweisung. Die Beteiligten sind nach den tatsächlichen Feststellungen des FG in der Schlussbesprechung übereinstimmend davon ausgegangen, dass der mit der Einkommensteuer der Gesellschafter zusammenhängende Anteil an den Gesamtaufwendungen 15 % beträgt. Deshalb hat das FA die geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu Recht um diesen Anteil gekürzt.
- 30** 3. Eine Vorlage an den EuGH nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ist nicht geboten. Zweifel an der Auslegung des für die Entscheidung im Streitfall einschlägigen Unionsrechts bestehen nicht. Vielmehr geht die Entscheidung von den durch den EuGH geklärten Auslegungsgrundsätzen aus. Für die Beurteilung der tatsächlichen Umstände ist der EuGH nicht zuständig. Denn es obliegt dem nationalen Gericht, das Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs auf den Sachverhalt unter Berücksichtigung aller

Umstände anzuwenden, unter denen die fraglichen Umsätze getätigt wurden (vgl. EuGH-Urteil --AB SKF-- in BFH/NV 2009, 2099, Rz 63).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de