

EuGH-Vorlage vom 20. Februar 2013, XI R 26/10

EuGH-Vorlage zum Vorsteuerabzug des Gründungsgesellschafters einer GbR

BFH XI. Senat

EWGRL 388/77 Art 2 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 22 Abs 3 Buchst a UAbs 6, UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 2 Abs 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1

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

Leitsätze

Dem EuGH wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

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 ?

Tatbestand

I.

- 1 Der Rechtsstreit betrifft den Vorsteuerabzug eines Gesellschafters aus der Übernahme eines Teils des Mandantenstammes bei der Realteilung einer Steuerberatungsgesellschaft.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war bis zum 31. Dezember 1994 zu 60 % als Gesellschafter an der M & Partner Gesellschaft bürgerlichen Rechts (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 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 Zum 31. Dezember 1994 wurde unter maßgeblicher Beteiligung des Klägers eine neue GbR gegründet, die ab dem 1. Januar 1995 ebenfalls unter dem Namen M & Partner tätig war (Neu-GbR). An dieser Gesellschaft waren der Kläger zu 95 % und der Steuerberater Z zu 5 % beteiligt. Der Kläger überließ der Neu-GbR den von ihm übernommenen Mandantenstamm nach den --den Senat bindenden-- Feststellungen des Finanzgerichts (FG) unentgeltlich zur unternehmerischen Nutzung.
- 4 Hinsichtlich der Alt-GbR hat das 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 Umsatzsteuer für 1994 für die Übertragung des Mandantenstammes fest. Der Umsatzsteuerbescheid für 1994 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 eine Rechnung in Höhe von ... DM (= ... €) mit gesondertem Umsatzsteuerausweis aus.
- 6 In seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat August 2004 machte der Kläger die ihm für den Erwerb des Mandantenstammes in Höhe von ... € in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend. Das FA versagte den Vorsteuerabzug. Im Rahmen des anschließenden Einspruchsverfahrens reichte der Kläger eine Umsatzsteuer-

Jahreserklärung für 2004 ein, in der er außer dem geltend gemachten Vorsteuerabzug Umsätze aus der Geschäftsführertätigkeit für die Neu-GbR in Höhe von ... € erklärte. Das FA wies den Einspruch des Klägers 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 deren 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 materiellen Rechts. Die Grundsätze des zwischenzeitlich ergangenen Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 1. März 2012 C-280/10 --Polski Trawertyn-- (Amtsblatt der Europäischen Union --ABEU-- Nr. C 118, 2, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2012, 366, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2012, 461) seien schon deshalb im Streitfall nicht anzuwenden, weil es sich um ganz unterschiedliche Sachverhalte handele. Während der EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens über den Vorsteuerabzug einer OHG befunden habe, gehe es im Streitfall um den Vorsteuerabzug eines Gründungsgesellschafters.
- 9 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Er hält die Vorentscheidung im Ergebnis für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Der Senat legt dem EuGH die im Leitsatz bezeichnete Frage zur Auslegung des Unionsrechts vor und setzt das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH aus.
- 13 1. Die maßgeblichen Vorschriften und Bestimmungen
- 14 a) Nationales Recht
- 15 Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
- 16 Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, wobei das Unternehmen gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers umfasst. Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.
- 17 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG sieht vor, dass der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen kann. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet.
- 18 b) Unionsrecht
- 19 Art. 2 Nr. 1 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) sieht vor, dass Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen.
- 20 Nach Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

- 21** Die in Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind nach Art. 4 Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt gemäß Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.
- 22** Nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG ist der Steuerpflichtige, der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt, die von ihm im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.
- 23** Art. 22 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG ermächtigt die Mitgliedstaaten, Steuerpflichtigen, die in ihrem Hoheitsgebiet die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen bewirken, Fristen für die Rechnungstellung zu setzen.
- 24** 2. Zur Anrufung des EuGH
- 25** a) Der Senat neigt zu der Auffassung, dass dem Kläger der begehrte Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Mandantenstammes zusteht.
- 26** aa) Der Unternehmer ist nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG, Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) bezieht, die für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden oder verwendet worden sind (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 29. April 2004 C-137/02 --Faxworld--, Slg. 2004, I-5547, UR 2004, 362, Rz 24; vom 15. Dezember 2005 C-63/04 --Centralan Property--, Slg. 2005, I-11087, UR 2006, 418, Rz 52; vom 29. November 2012 C-257/11 --SC Gran Via Moinești SRL--, HFR 2013, 80, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2013, 33, Rz 23; vom 6. Dezember 2012 C-285/11 --Bonik EOOD--, UR 2013, 195, HFR 2013, 192, MwStR 2013, 37, Rz 29).
- 27** Nach der Rechtsprechung des EuGH können die wirtschaftlichen Tätigkeiten i.S. von Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG mehrere aufeinanderfolgende Handlungen umfassen. Dabei sind vorbereitende Tätigkeiten bereits der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen (vgl. z.B. EuGH-Urteile in ABIEU Nr. C 118, 2, UR 2012, 366, HFR 2012, 461, Rz 28, und in HFR 2013, 80, MwStR 2013, 33, Rz 26, jeweils m.w.N.). Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verlangt, dass schon die ersten Investitionsausgaben, die für die Zwecke eines Unternehmens und zu dessen Verwirklichung getätigt werden, als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen sind (EuGH-Urteil in ABIEU Nr. C 118, 2, UR 2012, 366, HFR 2012, 461, Rz 29, m.w.N.).
- 28** Unabhängig davon, ob die Unternehmereigenschaft des Klägers bei Erwerb und Überlassung des Mandantenstammes sich ggf. auch aus einer Geschäftsführerstellung bei der Neu-GbR --die er lt. der Umsatzsteuererklärung im Streitjahr 2004 ausgeübt hat-- ergeben könnte (vgl. zu den Voraussetzungen z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. April 2010 XI R 14/09, BFHE 230, 245, BStBl II 2011, 433), war der Kläger mit dem Erwerb des Mandantenstammes, den er anschließend der Neu-GbR unentgeltlich zur Nutzung im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit überließ, nach Auffassung des Senats jedenfalls bereits kraft seiner vorbereitenden Tätigkeit für die Neu-GbR unternehmerisch tätig (vgl. EuGH-Urteil in ABIEU Nr. C 118, 2, UR 2012, 366, HFR 2012, 461, Rz 31, und Anmerkung Klenk, HFR 2012, 461, 463).
- 29** bb) Die Übertragung des Mandantenstammes erfolgte auch an den Kläger als Leistungsempfänger. Denn der Kläger hat den Mandantenstamm im eigenen Namen und für eigene Rechnung von der Alt-GbR im Wege einer Realteilung erworben und erst anschließend der Neu-GbR unentgeltlich zur Nutzung überlassen.
- 30** cc) Im Streitfall ist ferner das Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG der gesetzlich geschuldeten Steuer für den Eingangsbezug erfüllt. Denn für die Veräußerung des Mandantenstammes an den Kläger hatte das FA gegenüber der Alt-GbR für das Jahr 1994 Umsatzsteuer festgesetzt, die auch bezahlt wurde.
- 31** b) Der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs steht nach Auffassung des Senats nicht entgegen, dass der Kläger als Gesellschafter der Neu-GbR den erworbenen Mandantenstamm unentgeltlich der Neu-GbR zur Nutzung überlassen hat und insoweit kein steuerbarer Ausgangsumsatz (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26. Januar 1984 V R 65/76, BFHE 140, 121, BStBl II 1984, 231, und vom 18. März 1988 V R 178/83, BFHE 153, 166, BStBl II 1988, 646; vgl. auch Abschn.

15.20. Abs. 1 Satz 5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses) gegeben war, so dass es grundsätzlich an dem erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Eingangsumsatz und einem steuerpflichtigen Ausgangsumsatz fehlte.

- 32** aa) Nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache --Polski Trawertyn-- darf der Umstand, dass die Einbringung eines Grundstücks in eine Gesellschaft durch deren Gesellschafter ein von der Umsatzsteuer befreiter Umsatz ist, nicht dazu führen, dass die Gesellschafter im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit mit der Umsatzsteuer belastet werden, ohne dass sie diese abziehen oder erstattet bekommen können (Urteil in ABIEU Nr. C 118, 2, UR 2012, 366, HFR 2012, 461, Rz 31, 32). Die Art. 9, 168 und 169 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach weder die Gesellschafter einer Gesellschaft noch die Gesellschaft selbst ein Recht auf Vorsteuerabzug für Investitionskosten geltend machen dürfen, die vor Gründung und Eintragung dieser Gesellschaft von den Gesellschaftern für die Zwecke und im Hinblick auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft getragen wurden (EuGH-Urteil in ABIEU Nr. C 118, 2, UR 2012, 366, HFR 2012, 461).
- 33** Der EuGH verweist in diesem Zusammenhang auf seine Rechtsprechung, wonach ein Steuerpflichtiger, dessen einziger Geschäftszweck die Vorbereitung der wirtschaftlichen Tätigkeit eines anderen Steuerpflichtigen ist und der keinen steuerbaren Umsatz ausgeführt hat, in Anwendung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer ein Vorsteuerabzugsrecht im Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen geltend machen kann, die von dem zweiten Steuerpflichtigen bewirkt wurden (Urteil in ABIEU Nr. C 118, 2, UR 2012, 366, HFR 2012, 461, Rz 33, 34, unter Hinweis auf EuGH-Urteil in Slg. 2004, I-5547, UR 2004, 362, Rz 41 und 42).
- 34** bb) Der Senat hält diese Rechtsprechung für anwendbar, weil seiner Auffassung nach der Streitfall mit den vom EuGH entschiedenen Fällen vergleichbar ist. Insbesondere hätte im Streitfall die Neu-GbR als eigenständiges Unternehmen keinen eigenen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Kosten für den Erwerb des Mandantenstammes, weil es an einem steuerbaren Eingangsumsatz und einer entsprechend erteilten Rechnung fehlt. Bei der Versagung des Vorsteuerabzugs auch beim Kläger als Gründungsgesellschafter bliebe es andernfalls im Streitfall entgegen dem Neutralitätsprinzip (vgl. dazu auch EuGH-Urteil vom 19. Dezember 2012 C-549/11 --Orfey--, HFR 2013, 188, Rz 33, 34) bei einer Belastung der unternehmerischen Sphäre mit Umsatzsteuer, obwohl die Erwerbskosten im Rahmen einer vorbereitenden unternehmerischen Tätigkeit des Klägers angefallen sind und ein Wirtschaftsgut --hier den Mandantenstamm-- betreffen, das ausschließlich für unternehmerische Zwecke der Neu-GbR verwendet werden soll und von vornherein für eine außerunternehmerische Nutzung nicht in Betracht kommt. Auch Anhaltspunkte für einen Missbrauch des Vorsteuerabzugs (vgl. dazu EuGH-Urteil in ABIEU Nr. C 118, 2, UR 2012, 366, HFR 2012, 461, Rz 36) liegen nicht vor.
- 35** c) Die Auffassung des Senats, die auf einer entsprechenden Auslegung des EuGH-Urteils --Polski Trawertyn-- (ABIEU Nr. C 118, 2, UR 2012, 366, HFR 2012, 461) beruht (vgl. dazu z.B. Klenk, HFR 2012, 463; Korn, Neue Wirtschaftsbriefe 2013, 416), wird von dem ebenfalls für umsatzsteuerrechtliche Streitfälle zuständigen V. Senat des BFH nicht geteilt.
- 36** aa) Der V. Senat des BFH hat auf eine vorsorglich gestellte Anfrage des Senats (Beschluss vom 14. November 2012 XI R 26/10, BFH/NV 2013, 417) mitgeteilt, dass er an seiner bisherigen Rechtsprechung festhält, wonach ein Gesellschafter, der ein Wirtschaftsgut außerhalb einer eigenen wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit nach § 2 UStG erwirbt und dieses seiner Gesellschaft unentgeltlich zur Nutzung überlässt, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (vgl. BFH-Urteile vom 15. Januar 1987 V R 3/77, BFHE 149, 272, BStBl II 1987, 512; in BFHE 153, 166, BStBl II 1988, 646; vom 16. Mai 2002 V R 4/01, BFH/NV 2002, 1347, und vom 6. September 2007 V R 16/06, BFH/NV 2008, 1710, HFR 2008, 840). Er stimmt einer Abweichung von dieser Rechtsprechung nicht zu (BFH-Beschluss vom 6. Dezember 2012 V ER-S 2/12, BFH/NV 2013, 418).
- 37** Der V. Senat des BFH hält es für zweifelhaft, ob die Ausführungen des EuGH in seinem Urteil --Polski Trawertyn-- (ABIEU Nr. C 118, 2, UR 2012, 366, HFR 2012, 461) auf den Streitfall übertragbar sind. So sei schon fraglich, ob hier ein "Investitionsumsatz" vergleichbar dem dem EuGH-Urteil --Polski Trawertyn-- (ABIEU Nr. C 118, 2, UR 2012, 366, HFR 2012, 461) zugrunde liegenden Sachverhalt gegeben sei. Denn ein Investitionsumsatz der Gesellschaft setze den Erwerb eines Investitionsguts (vgl. dazu EuGH-Urteil vom 16. Februar 2012 C-118/11 --Eon Aset Menidjmont OOD--, ABIEU Nr. C 98, 9, UR 2012, 230, HFR 2012, 454, Rz 33, 34, 45 f. und 53) voraus. Hieran fehle es, wenn ein Investitionsgut der Gesellschaft nur zur Nutzung überlassen werde, wie dies hier bei dem Mandantenstamm der Fall gewesen sei.
- 38** Zweifelhaft sei ferner, ob die Grundsätze des EuGH-Urteils --Polski Trawertyn-- (ABIEU Nr. C 118, 2, UR 2012, 366,

HFR 2012, 461) nur für gemeinsame Leistungsbezüge durch alle Gesellschafter oder auch für Leistungsbezüge durch einzelne Gesellschafter gelten würden, und außerdem, ob sich bereits aus dem Unionsrecht ein gegenüber dem Vorsteuerabzug der Gesellschaft vorrangiger Anspruch der Gesellschafter auf Vorsteuerabzug ergebe.

- 39** Schließlich handele es sich im Streitfall bei dem "Ausgangsumsatz" des Klägers nicht um eine steuerbare, aber von der Steuer befreite Leistung wie in dem dem EuGH-Urteil --Polski Trawertyn-- (ABIEU Nr. C 118, 2, UR 2012, 366, HFR 2012, 461) zugrunde liegenden Sachverhalt, sondern schon um einen nicht steuerbaren Vorgang.
- 40** bb) Der erkennende Senat hält die vom V. Senat genannten Bedenken wegen des vom EuGH in seiner Rechtsprechung hervorgehobenen Neutralitätsprinzips (vgl. Urteile in ABIEU Nr. C 118, 2, UR 2012, 366, HFR 2012, 461, sowie z.B. auch in HFR 2013, 188, Rz 33, 34) nicht für durchgreifend und richtet insoweit das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH.
- 41** 3. Rechtsgrundlage für die Anrufung des EuGH ist Art. 267 Abs. 3 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union.
- 42** 4. Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 der Finanzgerichtsordnung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de