

# Beschluss vom 30. April 2014, XI R 33/11

## Zum Vorsteuerabzug bei Kostentragung einer KG für Beurkundungs- und "due-diligence"-Leistungen; Leistungsempfänger

BFH XI. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 25. Oktober 2011, Az: 7 K 7313/10

## Leitsätze

NV: Trägt eine KG die Kosten der notariellen Beurkundung eines Kauf- und Übertragungsvertrages über ihre Kommanditanteile sowie die Kosten einer bei ihr durchgeführten sog. "due diligence"-Prüfung, ohne selbst Leistungsempfängerin der genannten Leistungen zu sein, steht ihr kein Vorsteuerabzug zu.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Einzige Komplementärin der Klägerin (ohne eigenen Kapitalanteil) ist die W-GmbH. Daneben waren an der Klägerin bis zum ... 2007 die E-GmbH zu 80 % (Kapitalanteil 200.000 €) und Herr B zu 20 % (Kapitalanteil 50.000 €) als Kommanditisten beteiligt.
- 2 Die Klägerin ist Eigentümerin eines Grundstücks in A, das sie durch Mietvertrag vom ... 2007 unter Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) zum Betrieb eines Hotels vermietete. Das bestehende Gebäude sollte vor Übergabe umgebaut und durch einen Anbau erweitert werden. Mit der Durchführung der Baumaßnahmen beauftragte die Klägerin eine Generalunternehmerin, die O-GmbH.
- 3 Mit "Kauf- und Übertragungsvertrag über Kommanditbeteiligungen an der ... [Klägerin]" vom ... 2007 (Urkunde Nr. 702/07 des Notars F veräußerten die E-GmbH und B als Verkäufer insgesamt 94 % der Kommanditanteile an der Klägerin an die P-GmbH, eine Projektentwicklungsgesellschaft aus dem Konzern der O-GmbH, als Käuferin. Die P-GmbH erwarb den gesamten Kommanditanteil des B und von der E-GmbH einen Kommanditanteil von 185.000 € (74 %). Nach der Übertragung waren an der Klägerin die P-GmbH zu 94 % und die E-GmbH zu 6 % als Kommanditisten beteiligt.

4

§ 17 Nr. 3 der Urkunde 702/07 lautet auszugsweise wie folgt:

"Jede Vertragspartei trägt ihre Kosten im Zusammenhang mit der Vorbereitung und Durchführung dieses Vertrages einschließlich ihrer Berater. Die Kosten der Beurkundung dieses Vertrages trägt die Gesellschaft. ..."

- 5 F erteilte der Klägerin am ... 2008 eine Rechnung, in der er u.a. hinsichtlich der Urkunde Nr. 702/07 die sich aus der Kostenordnung (KostO) für die Beurkundung ergebenden Notargebühren, Auslagen und Pauschalen sowie die Kosten für den Entwurf einer Genehmigungserklärung zu diesem Vertrag der Klägerin in Rechnung stellte. Zuvor hatte die D-GmbH, eine Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, unter dem ... 2008 der Klägerin für eine "Due Diligence im November/Dezember 2007" bei der Klägerin ... € zzgl. ... € Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.
- 6 Die Klägerin machte in ihren Umsatzsteuer-Voranmeldungen für das ... und ... Quartal 2008 aus beiden Rechnungen den Vorsteuerabzug geltend.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stimmte den Steueranmeldungen sowie der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008 (Streitjahr) zunächst zu, erließ aber am 23. April 2010 einen auf § 164

Abs. 2 der Abgabenordnung gestützten Umsatzsteueränderungsbescheid für das Streitjahr, in dem es die Umsatzsteuer aus beiden Rechnungen nicht mehr zum Vorsteuerabzug zuließ, weil die Klägerin nicht Leistungsempfängerin gewesen sei.

- 8** Den Einspruch der Klägerin, mit dem sie geltend machte, ihr stehe nach dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 26. Juni 2003 C-442/01 --KapHag-- (Slg. 2003, I-6851, BFH/NV Beilage 2003, 228) und dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 1. Juli 2004 V R 32/00 (BFHE 205, 555, BStBl II 2004, 1022, unter II.3.c bb) der Vorsteuerabzug zu, wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 21. September 2010 als unbegründet zurück.
- 9** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es vertrat in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 379 veröffentlichten Urteil die Auffassung, die Klägerin habe die Leistungen nicht "für ihr Unternehmen für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze bezogen".
- 10** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 15 UStG). Sie trägt vor, sie führe ausschließlich steuerpflichtige Umsätze aus, so dass der Vorsteuerauschluss des § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht eingreife; sie habe auch keinen nichtunternehmerischen Bereich. Die Versagung des Vorsteuerabzugs mit der Begründung, es liege kein Leistungsbezug für ihr Unternehmen vor, widerspreche insbesondere dem BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 29/09 (BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885). Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung (Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Frankfurt am Main vom 6. Januar 1999 S 7104 A - 47 - St IV 10, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1999, 336) stehe einer Gesellschaft der Vorsteuerabzug aus Gründungs- oder Kapitalerhöhungskosten zu. Dass die Gesellschaft, der in der Gründungs- oder Kapitalerhöhungsurkunde Kosten auferlegt worden seien, selbst als Beteiligte des notariellen Vertrags auftrete, sei entgegen der Auffassung des FG nicht Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.
- 11** Vorliegend seien die Beratungs- und Notarleistungen erforderlich gewesen, um das notwendige Kapital für die Durchführung des Bauvorhabens als Grundlage für die beabsichtigte und nachfolgend auch realisierte ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit zu erlangen. Die dafür angefallenen Kosten gehörten deshalb zu den notwendigen Kostenbestandteilen dieser umsatzsteuerpflichtigen (Vermietungs-)Tätigkeit. Im Übrigen seien die Notarkosten allgemeine Aufwendungen i.S. von Rz 22 des BFH-Urteils in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, da bei einer Personengesellschaft der Gesellschafterwechsel zu einer Änderung des Gesellschaftsvertrags führe.
- 12** Die Ausführungen des FG trügen hingegen die Versagung des Vorsteuerabzugs aus den Eingangsleistungen nicht. Da sie, die Klägerin, ausschließlich steuerpflichtige Umsätze ausführe, müssten alle Leistungen, die sie für ihr Unternehmen beziehe, mit steuerpflichtigen Ausgangsleistungen in Bezug stehen. Es gelte insoweit das Veranlassungsprinzip.
- 13** Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 21. September 2010 und den Umsatzsteueränderungsbescheid vom 23. April 2010 aufzuheben sowie die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 auf ... € festzusetzen.
- 14** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 15** II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält --auch unter Berücksichtigung der Schreiben der Klägerin vom 13. Februar 2014 und vom 31. März 2014-- einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 16** Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der Klägerin der begehrte Vorsteuerabzug nicht zusteht. Die Klägerin ist weder Leistungsempfängerin der Notarleistungen des F noch der "Due Diligence"-Leistung der D-GmbH.
- 17** 1. Ein Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer "für sein Unternehmen" ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Dies setzt voraus, dass der Unternehmer Leistungsempfänger ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 5. Oktober 1995 V R 113/92, BFHE 178, 493, BStBl II 1996, 111; vom 24. August 2006 V R 16/05, BFHE 215, 311, BStBl II 2007, 340, unter II.2.a; BFH-Beschluss vom 25. März 2011

V B 94/10, BFH/NV 2011, 1404; BFH-Urteile vom 28. August 2013 XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282, Rz 34, m.w.N.; vom 29. Januar 2014 XI R 4/12, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 797, Rz 34).

- 18** Auch nach den unionsrechtlichen Vorgaben können Unternehmer als Vorsteuer insoweit (nur) die Mehrwertsteuer abziehen, die für die "von ihnen" erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen geschuldet wird (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 29. November 2012 C-257/11 --SC Gran Via Moinesti SRL--, UR 2013, 224, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 80, Rz 20, 28, m.w.N.).
- 19** 2. Danach ist der Klägerin der Vorsteuerabzug bereits deshalb zu versagen, weil sie nicht Empfängerin der Leistungen des Notars F und der D-GmbH ist.
- 20** a) Leistungsempfänger im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist grundsätzlich derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (Schuldverhältnis) als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 22. Februar 2008 XI B 189/07, BFH/NV 2008, 830; BFH-Urteile vom 23. September 2009 XI R 14/08, BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243; vom 27. Januar 2011 V R 38/09, BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68, Rz 39; in BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282, Rz 34; in DStR 2014, 797, Rz 36; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 3. Dezember 2012 1 BvR 1747/11, juris, Rz 7; EuGH-Urteil vom 20. Juni 2013 C-653/11 --Newey--, UR 2013, 628, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2013, 373, Rz 43).
- 21** Nicht maßgeblich ist dagegen u.a., wem die empfangene Leistung wirtschaftlich zuzuordnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 20. Oktober 1994 V R 96/92, BFH/NV 1995, 459, unter II.1.) oder wer sie bezahlt hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 178, 493, BStBl II 1996, 111, unter II.3.). Die bloße Übernahme der Kosten einer Leistung an einen Dritten führt nicht zum Recht auf Vorsteuerabzug des Zahlenden (vgl. BFH-Urteile vom 29. Januar 1987 V R 112/77, BFH/NV 1987, 472; in BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282; s.a. EuGH-Urteil vom 21. Februar 2013 C-104/12 --Becker--, UR 2013, 220, MwStR 2013, 129, Rz 32).
- 22** Im Rahmen der Ermittlung, wer Leistungsempfänger ist, ist das Abrechnungspapier nur ein Beweisanzeichen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 830, m.w.N.).
- 23** b) Empfänger einer Leistung kann allerdings auch derjenige sein, an den der Leistende eine Leistung tatsächlich erbracht hat, ohne dazu rechtlich verpflichtet zu sein (vgl. BFH-Urteil vom 1. Juni 1989 V R 72/84, BFHE 157, 255, BStBl II 1989, 677; s.a. zum tatsächlich Leistenden BFH-Urteil vom 13. März 1987 V R 33/79, BFHE 149, 313, BStBl II 1987, 524). Dies steht in Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH (vgl. zuletzt EuGH-Urteil --Newey-- in UR 2013, 628, MwStR 2013, 373, Rz 42 und 44 f., m.w.N.).
- 24** c) Nach diesen Grundsätzen haben --sowohl rechtlich als auch tatsächlich-- die Vertragsparteien der notariellen Urkunde Nr. 702/07, also Herr B, die E-GmbH, die W-GmbH und die P-GmbH vom Notar F Notarleistungen (Beurkundung und Bescheinigung) als Leistungsempfänger bezogen und nicht die Klägerin.
- 25** aa) Aus der Rechnung des Notars F Nr. ... vom ... 2008, auf die das FG Bezug genommen hat, ergibt sich, dass der Notar F gegenüber der Klägerin eine Rechnung über den "Kauf- und Übertragungsvertrag über Kommanditbeteiligungen an der [Klägerin] ... sowie Gesellschaftervereinbarungen etc." erteilt hat. F hat zur Urkunde Nr. 702/07 die Beurkundung von Verträgen, Erteilung einer Bescheinigung, sonstige Auslagen und eine Dokumentenpauschale sowie hinsichtlich des Entwurfs der Genehmigungserklärung zu UR 702/07 Betreuungsgebühren in Rechnung gestellt.
- 26** bb) Die Klägerin hat diese Leistungen weder rechtlich noch tatsächlich bezogen.
- 27** (1) Nach § 141 KostO in der im Streitjahr geltenden Fassung waren auf die Kosten der Notare die Vorschriften des Ersten Teils der KostO anzuwenden. Kostenschuldner der Notargebühren war nach § 141 i.V.m. § 2 Nr. 1 KostO u.a. bei Geschäften, die nur auf Antrag vorzunehmen sind, jeder, der die Tätigkeit des Notars veranlasst, insbesondere bei der Beurkundung von Rechtsgeschäften, wie sie vorliegend gegeben ist, jeder Teil, dessen Erklärung beurkundet ist.
- 28** Hier hat F Willenserklärungen von Herrn B, der E-GmbH, der W-GmbH und der P-GmbH beurkundet. Weder ein Leistungsbezug noch eine Kostenschuldnerschaft der Klägerin sind danach ersichtlich (vgl. Lappe in Korintenberg/Lappe/Bengel/Reimann, KostO, 18. Aufl., § 2 Rz 53 f.; Waldner in Rohs/Wedewer, KostO, § 2, S. 6.4 f.). Es wurden nämlich keine Willenserklärungen oder Anträge der Klägerin vom Notar F in der Urkunde Nr. 702/07 beurkundet oder später bescheinigt. Auch eine sonstige Veranlassung durch die Klägerin (vgl. dazu Beschluss des

Schleswig-Holsteinischen Oberlandesgerichts --OLG-- vom 30. November 1993 9 W 158/93, Deutsche Notar-Zeitschrift 1994, 721; Beschluss des Brandenburgischen OLG vom 4. Juli 2007 13 Wx 5/07, Zeitschrift für die notarielle Beratungs- und Beurkundungspraxis 2009, 28) ist nicht gegeben; das FG hat nämlich festgestellt, dass die Klägerin am Abschluss dieses Vertrags (gar) nicht beteiligt war. An sie wurden mithin von F keine Notarleistungen erbracht.

- 29** (2) § 3 Nr. 2 KostO rechtfertigt --entgegen der Auffassung der Klägerin-- keine andere Beurteilung. Zwar ist nach § 141 i.V.m. § 3 Nr. 2 KostO Kostenschuldner ferner derjenige, der die Kosten durch eine vor dem Notar abgegebene oder dem Notar mitgeteilte Erklärung übernommen hat. Hieraus ergibt sich hier jedoch schon deshalb nichts anderes, weil die Erklärung in § 17 Nr. 3 Satz 2 der Urkunde nicht von der Klägerin stammt, da diese, wie das FG --für den Senat bindend-- tatsächlich festgestellt hat, am Vertragsschluss nicht beteiligt war. Ob überhaupt ein Fall des § 3 Nr. 2 KostO oder nur eine interne Kostenübernahme vorliegt (dazu Waldner in Rohs/Wedewer, a.a.O., § 2, S. 6.4 f.), kann folglich offen bleiben. Überdies rechtfertigt die freiwillige Übernahme von Kosten ohnehin nicht den Vorsteuerabzug (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 830, m.w.N.; BFH-Urteile in BFH/NV 1995, 459; in BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243, Rz 23; in BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282, Rz 34; vom 16. Oktober 2013 XI R 39/12, BFHE 243, 77, BFH/NV 2014, 137, Rz 62; a.A. Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 15 Rz 311).
- 30** cc) Im Übrigen ist vom Senat nicht zu entscheiden, ob die Auffassung der Klägerin zur ertragsteuerrechtlichen Rechtslage überhaupt zutrifft, da auch ertragsteuerrechtlich eine Anteilsveräußerung nicht der Gesellschaft selbst, sondern den Gesellschaftern obliegt und sämtliche Kosten der Veräußerung oder des Erwerbs von Anteilen von den Gesellschaftern selbst zu tragen sind (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17. Mai 2000 I R 79/99, BFHE 192, 97, BStBl II 2000, 480, unter II.2.; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 585, 587, m.w.N.).
- 31** dd) Entgegen der Auffassung der Klägerin liegt auch keine Abweichung von dem EuGH-Urteil --KapHag-- in Slg. 2003, I-6851, BFH/NV Beilage 2003, 228, Rz 15 sowie den BFH-Urteilen in BFHE 205, 555, BStBl II 2004, 1022, unter I., Rz 5 und in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, Rz 4, vor; denn diese betreffen Sachverhalte, in denen --anders als im Streitfall-- die jeweiligen Klägerinnen Leistungsempfängerinnen waren.
- 32** ee) Etwas anderes ergibt sich ebenfalls nicht aus der von der Klägerin angeführten Verfügung der OFD Frankfurt am Main in UR 1999, 336. Diese betrifft nicht die Veräußerung von Kommanditanteilen durch Gesellschafter. Abgesehen davon handelt es sich dabei um eine norminterpretierende Verwaltungsanweisung, die die Gerichte nicht bindet (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 13. Januar 2011 V R 12/08, BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, Rz 68; vom 5. September 2013 XI R 7/12, BFHE 242, 399, BStBl II 2014, 37).
- 33** d) Auch in Bezug auf die unter dem 19. März 2008 in Rechnung gestellte "Due Diligence"-Leistung der D-GmbH war die Klägerin nicht Leistungsempfängerin.
- 34** aa) Eine "Due Diligence" (übersetzt: "gebührende Sorgfalt") ist die eingehende Prüfung eines zum Verkauf stehenden Unternehmens durch den Verkäufer oder Käufer (vgl. Vogt, DStR 2001, 2027; Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 34a Rz 75). Die Prüfung erfolgt insbesondere im Hinblick auf die wirtschaftlichen, rechtlichen, steuerlichen und finanziellen Verhältnisse des Unternehmens durch Fachleute des Käuferunternehmens unter Zuhilfenahme externer Berater (vgl. Gabler, Wirtschaftslexikon, Stichwort "Due Diligence").
- 35** Leistungsempfängerin der im Streitfall abgerechneten "Due Diligence"-Leistung ist danach nicht die Klägerin --bei der diese Leistung ausweislich der Rechnung der D-GmbH vom ... 2008 durchgeführt wurde-- als Objekt der "Due Diligence", sondern die P-GmbH als Käuferin der Kommanditanteile an der Klägerin. Die Klägerin hat lediglich die Kosten getragen.
- 36** bb) Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang behauptet, es liege keine klassische "Due Diligence"-Leistung der D-GmbH vor, steht dies mit den tatsächlichen Feststellungen des FG, an die der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, nicht in Einklang.
- 37** Das FG hat das Vorliegen einer "Due Diligence"-Leistung dadurch tatsächlich festgestellt, dass es auf die Rechnung der D-GmbH, in der die Leistung von der D-GmbH ausdrücklich als "Due Diligence" beschrieben ist, Bezug genommen hat.
- 38** Deshalb muss der erkennende Senat nicht mehr entscheiden, ob die Leistungsbeschreibung "Due Diligence" in der Rechnung der D-GmbH vom ... 2008 ausreichen würde, um mit dieser ein Recht auf Vorsteuerabzug für eine --von

der Klägerin behauptete, völlig andersartige-- Beratungsleistung auszuüben.

- 39** e) Die weiteren Einwendungen der Klägerin, die auf der Annahme beruhen, es handele sich bei den Leistungen des F und der D-GmbH um Eingangsleistungen der Klägerin, greifen deshalb nicht durch. Es liegen --anders als nach dem Sachverhalt des BFH-Urteils in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, auf das sich die Klägerin insbesondere beruft-- im Streitfall keine Eingangsleistungen der Klägerin vor.
- 40** 3. Über die von der Klägerin aufgeworfene Frage, ob der P-GmbH ein Recht auf Vorsteuerabzug aus den Leistungen des F und der D-GmbH zustehen könnte, ist im Besteuerungsverfahren der Klägerin nicht zu befinden.
- 41** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)