Urteil vom 12. Februar 2020, XI R 24/18

Zum Vorsteuerabzug einer Holding (Konzeptionskosten einer Holdingstruktur) bei angeblicher Dienstleistungskommission

ECLI:DE:BFH:2020:U.120220.XIR24.18.0

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 11, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 118 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 168, AO § 163, UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. Juni 2018, Az: 7 K 7227/15

Leitsätze

1. Die Finanzgerichte sind an eine ausdrückliche Billigkeitsentscheidung des Finanzamts, dass eine Gesellschaft nicht als Organgesellschaft zu behandeln ist, gebunden .

2. Um die Unternehmenseigenschaft einer Holdinggesellschaft zu begründen, müssen ihre steuerbaren Ausgangsleistungen an ihre Tochtergesellschaften grundsätzlich keine besondere "Eingriffsqualität" aufweisen. Es reicht außerdem aus, wenn solche Leistungen in Zukunft beabsichtigt sind .

3. Eine Dienstleistungskommission i.S. des § 3 Abs. 11 UStG im Verhältnis zu Tochtergesellschaften liegt nicht vor, wenn jenen eine wirtschaftlich nicht teilbare Gesamtleistung anteilig zugeordnet wird .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.06.2018 - 7 K 7227/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, die zur Unternehmensgruppe der B-AG gehört. Die B-Gruppe hat sich auf geschlossene ...-Fonds spezialisiert.

2 Die Klägerin wurde 2011 (Eintragung im Handelsregister am ...) gegründet. Ihr satzungsmäßiger Unternehmensgegenstand ist der Erwerb, die Errichtung, die Verwaltung, die Nutzung, das Betreiben und die Verwertung von ...anlagen, insbesondere in der Italienischen Republik (Italien), sowie das Eingehen von Beteiligungen zu diesem Zweck. Ihre alleinige Kommanditistin war zunächst die C GmbH & Co. KG, ab 21.10.2011 die D GmbH & Co. KG mit jeweiligem Sitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Ihre einzige Komplementärin war von Beginn an und ist noch immer die E GmbH, deren Firma am 09.12.2011 in F GmbH geändert wurde.

3 Alleingesellschafterin der Komplementär-GmbH war zunächst die C GmbH & Co. KG, ab 21.10.2011 die D GmbH & Co. KG. Laut Handelsregisteranmeldung war deren Unternehmensgegenstand mit demjenigen der Klägerin im Wesentlichen identisch.

4 Mit Verträgen vom 13.09.2011 erwarb die Klägerin jeweils 99,98 % der Kommanditanteile und alle Anteile an der jeweiligen Komplementärkapitalgesellschaft, die wiederum jeweils die übrigen 0,02 % der Kommanditanteile hielten, an drei im Jahr 2011 gegründeten Gesellschaften italienischen Rechts mit Sitz in Italien mit der Rechtsform S.r.l. & C. S.a.s. Es handelte sich um die H S.r.l. & C. S.a.s., die I S.r.l. & C. S.a.s. und die J S.r.l. & C. S.a.s. (Tochtergesellschaften).

5 Ebenfalls am 13.09.2011 schlossen die italienischen Tochtergesellschaften jeweils mit dem Generalunternehmer G sog. EPC-Verträge ("Engineering, Procurement and Construction") über die schlüsselfertige Errichtung und Lieferung von ...anlagen und sog. O & M-Verträge ("Operation and Maintenance") über deren Instandhaltung und Betriebsführung (von den Beteiligten zusammengefasst auch als Projekt "..." --L-- bezeichnet).

6 Im Jahr 2012 schlossen die italienischen Tochtergesellschaften ferner Kreditverträge mit der N-Bank über die Finanzierung der ...anlagen. Auch die Klägerin war als weitere Kreditnehmerin an den Kreditverträgen beteiligt.

7 Die Klägerin erklärte für die Jahre 2011 bis 2014 (Streitjahre) u.a. Ausgangsumsätze nach § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an die D GmbH & Co. KG, die Tochtergesellschaften (Leistungsgegenstand jeweils laut Rechnungen: "verauslagte Kosten" bzw. "for costs incurred") und die G (Leistungsgegenstand laut Rechnungen: "laut Anteilskaufverträgen von dieser zu zahlende und von der Klägerin verauslagte" Kosten).

8 Von den in ihren Steuererklärungen für die Streitjahre geltend gemachten Vorsteuern entfiel ein Teil auf Leistungen des Prozessbevollmächtigten über Abschluss-, Steuerberatungs- und Buchführungsarbeiten, eines Wirtschaftsprüfers über Prüfungsleistungen, der N-Bank über Retainer Fees, Additional Work Fees und Erstattungen laut Kostenübernahmeerklärungen, eines Notars über Beglaubigungsleistungen, einer britischen Firma über "EPC and O & M negotiations" u.Ä., einer Firma über eine Technische Due Diligence (die beiden Letzteren waren Gegenstand der Weiterberechnung der Klägerin an die D GmbH & Co. KG) und des ...-Instituts über Ertragsgutachten für die Standorte des Projekts "L".

9 Zudem entfiel ein großer Teil auf Beratungsleistungen der Kanzlei O. Hierzu liegt ein "Letter of Engagement" zwischen O und der B-AG vom 13./29.04.2011 nebst Anlagen vor, wonach es bei den Leistungen der Kanzlei um die Steuerberatung bezüglich der Strukturierung des Investitionsvehikels in Form eines geschlossenen Fonds und um die Akquisition des Projekts in Italien von der G einschließlich Anteilskauf-, EPC- und O & M-Verträge gehen sollte. Weiterhin liegt eine Ergänzung zu diesem "Letter of Engagement" vom 01./13.02.2012 vor, wonach die Leistungen der Kanzlei betreffend die Projekte der Tochtergesellschaften auch für die Klägerin erbracht werden sollten und diese rückwirkend als Vertragspartei in den Vertrag eintrete. Die Bruttobeträge der Rechnungen von O an die Klägerin entsprechen jeweils (bis auf Rundungsdifferenzen) den in den Rechnungen der Klägerin an ihre Tochtergesellschaften in der Summe weiterberechneten Beträgen.

10 Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung kam der Prüfer zu der Einschätzung, die Klägerin habe mit ihrer Tätigkeit keine (Ausgangs-)Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne erbracht, so dass kein Vorsteuerabzugsrecht aus den Rechnungen über die von ihr bezogenen (Eingangs-)Leistungen bestehe. Hinsichtlich der Beratungsleistungen sei eine reine Kostenweiterberechnung an die Tochtergesellschaften anzunehmen. Nach den Unterlagen betreibe die Klägerin nicht selbst ...anlagen und erbringe keine Leistungen an die Tochtergesellschaften, sondern habe nur die Aufgabe, die Anteile an den Tochtergesellschaften zu halten.

11 Das seinerzeit zuständige Finanzamt ... (FA P) setzte die Umsatzsteuer 2011 mit Bescheid vom 25.01.2013 auf ... € fest, wobei es die erklärten Eingangsumsätze im Ausland ansässiger Unternehmer mit Steuerschuldnerschaft der Klägerin nach § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 UStG in Höhe von ... € ansetzte, aber keinen Vorsteuerabzug zuließ. Die Umsatzsteuer 2012 setzte es mit Bescheid vom 23.09.2013 auf ... € fest, wobei es einen Vorsteuerabzug versagte. Für die Umsatzsteuer 2013 und einige Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für 2014 lehnte das FA P die beantragten Umsatzsteuerfestsetzungen mit der Begründung ab, die Klägerin übe keine unternehmerische Tätigkeit aus.

12 Die dagegen eingelegten Einsprüche wies das FA P mit Einspruchsentscheidung vom 10.09.2015 als unbegründet zurück.

13 Nach Klageerhebung reichte die Klägerin am 04.11.2015 die Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2014 ein, in der sie auf Grundlage von Ausgangsumsätzen mit Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers und Vorsteuerbeträgen aus Rechnungen anderer Unternehmer einen Vorsteuerüberschuss errechnete. Mit Bescheid vom 12.11.2015 lehnte das FA P auch die Festsetzung der Jahresumsatzsteuer 2014 ab.

14 Zum 01.01.2016 ist im Zuge einer Neuorganisation der ... Finanzämter der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) für die Besteuerung der Klägerin zuständig geworden.

15 Die Klägerin hat am 19.02.2018 beim FA eine Billigkeitsregelung mit dem Inhalt beantragt, dass sie nach Rz 5 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 26.05.2017 - III C 2-S 7105/15/10002 (BStBl I 2017, 790) wegen ihrer Rechtsform als Personengesellschaft nicht als Organgesellschaft behandelt wird. Daraufhin hat das FA mit Bescheid vom 15.03.2018 eine entsprechende Billigkeitsregelung erlassen.

16 Mit Urteil vom 13.06.2018 - 7 K 7227/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 1300) gab das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg der Klage teilweise statt und wies sie im Übrigen als unbegründet ab. Es ließ den geltend gemachten Vorsteuerabzug zu. Die Klage hatte nur insofern keinen Erfolg, als die von der Klägerin angestrebte Festsetzung der Umsatzsteuer 2011 kompensatorisch um Umsatzsteuer zu erhöhen war, für die die Klägerin irrtümlich von einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (der D GmbH & Co. KG mit Sitz in Deutschland) ausgegangen war.

17 Mit der Revision macht das FA eine Verletzung materiellen Rechts geltend.

18 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben, soweit es der Klage stattgegeben hat, und die Klage abzuweisen.

19 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

20 Während des Revisionsverfahrens hat das FA die Umsatzsteuerbescheide für 2011 und 2012 mit Bescheiden vom 24.07.2019 dahingehend geändert, dass der Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) aufgehoben wurde.

21 Die Klägerin hat mitgeteilt, dass sich aus ihrer Sicht der Streitgegenstand materiell hierdurch nicht geändert habe.

Entscheidungsgründe

B.

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

23 I. Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen insoweit aufzuheben, als die nach Ergehen des FG-Urteils erlassenen Umsatzsteuerbescheide für 2011 und 2012 vom 24.07.2019 an die Stelle der ursprünglich angefochtenen Bescheide getreten sind. Dem FG-Urteil liegen infolgedessen nicht mehr existierende Bescheide zu Grunde und das angefochtene Urteil kann deswegen insoweit keinen Bestand mehr haben (vgl. z.B. Senatsurteile vom 27.09.2017 - XI R 18/16, BFH/NV 2018, 244, Rz 17; vom 05.12.2018 - XI R 8/14, BFH/NV 2019, 426, Rz 25; jeweils m.w.N.).

24 Auch wenn sich durch die Änderungsbescheide an den zwischen den Beteiligten streitigen Punkten nichts geändert hat, ist der Senat gehindert, in der Sache selbst zu entscheiden, da entscheidungserhebliche Feststellungen des FG fehlen (s. zu II.).

25 II. Ob die Klägerin als Holdinggesellschaft den Vorsteuerabzug im geltend gemachten Umfang vornehmen kann, hängt davon ab, ob sie steuerbare Umsätze an ihre Tochtergesellschaften oder die D GmbH & Co. KG erbracht hat. Im Verhältnis zu den Tochtergesellschaften ist das FG im angefochtenen Urteil zu Unrecht von Dienstleistungskommissionen der Klägerin ausgegangen. Im Übrigen fehlen zur entscheidungserheblichen Frage, ob die Klägerin sonstige steuerbare Ausgangsleistungen an die Tochtergesellschaften oder Gesellschafterbeiträge erbracht hat, ausreichende Feststellungen des FG.

26 1. Auch wenn im Streitfall möglicherweise die Voraussetzungen einer Organschaft vorliegen und demnach die Klägerin als Organgesellschaft i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht selbständig tätig war, ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass dies aufgrund der insoweit bindenden Billigkeitsentscheidung des FA, die Klägerin nicht als Organgesellschaft zu behandeln, nicht der Überprüfung im Revisionsverfahren unterliegt.

27 a) Besteht eine Nichtbeanstandungsanweisung der Finanzverwaltung, die als eine sachliche Billigkeitsregelung der Verwaltung i.S. des § 163 AO anzusehen ist und trifft das FA eine darauf gestützte (Billigkeits-)Entscheidung, kommt dieser für die Steuerfestsetzung die Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids (§ 171 Abs. 10 AO) zu (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.08.2001 - I R 25/00, BFHE 196, 485, BStBl II 2003, 923, Rz 13; vom 16.03.2004 - VIII R 33/02, BFHE 205, 270, BStBl II 2004, 927, Rz 17; vom 10.05.2017 - I R 93/15, BFHE 259, 49, BStBl II 2019, 278, Rz 37; BFH-Beschluss vom 12.07.2012 - I R 32/11, BFHE 237, 307, BStBl II 2015, 175, Rz 15; jeweils m.w.N.). Sie ist der gerichtlichen Überprüfung auch dann entzogen, wenn sie den Anforderungen der §§ 163, 227 AO nicht genügen sollte (vgl. BFH-Urteile in BFHE 196, 485, BStBl II 2003, 923, Rz 13; vom 05.03.2008 - I R 12/07, BFHE 220, 454, BStBl II 2015, 409, Rz 20).

28 b) Aufgrund der Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Larentia + Minerva vom 16.07.2015 - C-108/14 und C-109/14 (EU:C:2015:496, BStBl II 2017, 604) und der nachfolgenden geänderten Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 02.12.2015 - V R 25/13, BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547; Senatsurteil vom 19.01.2016 - XI R 38/12, BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567) hat auch die Finanzverwaltung Personengesellschaften als Organgesellschaften anerkannt (BMF-Schreiben in BStBl I 2017, 790). Hierin lag eine Abweichung von der bisher geübten Verwaltungspraxis, so dass die Finanzverwaltung allgemeine Übergangsregelungen erlassen hat, um die Steuerpflichtigen im Hinblick auf im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage getroffene Dispositionen nicht zu enttäuschen (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 23.08.2017 - I R 52/14, BFHE 259, 20, BStBl II 2018, 232, Rz 19, m.w.N.). So sind nach der Übergangsregelung in Teil III dieses BMF-Schreibens die Änderungen zur Eingliederung von Personengesellschaften erst für nach dem 31.12.2018 ausgeführte Umsätze anzuwenden, sofern sich nicht die am Organkreis Beteiligten bei der Beurteilung des Umfangs der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft übereinstimmend auf die entsprechenden Regelungen des BMF-Schreibens berufen.

29 c) Unter Bezugnahme auf diese Regelung hat das FA auf Antrag der Klägerin durch Billigkeitsmaßnahme vom 15.03.2018 entschieden, dass es erst für Umsätze ab dem 01.01.2019 von einer eventuellen Organschaft der Klägerin mit der D GmbH & Co. KG bzw. C GmbH & Co. KG ausgehen wird. Daran sind die Finanzgerichte gebunden und haben ohne eigene Sachprüfung davon auszugehen, dass eine Organschaft nicht besteht.

30 2. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Diese Vorschrift beruht auf Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach der Steuerpflichtige, der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.

31 a) Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist eine Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie --unbeschadet ihrer Rechte als Aktionärin oder Gesellschafterin-- unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, keine Mehrwertsteuerpflichtige i.S. von Art. 9 MwStSystRL und somit nicht zum Vorsteuerabzug nach Art. 167 ff. MwStSystRL berechtigt. Der bloße Erwerb und das bloße Halten von Aktien stellen für sich genommen keine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. der MwStSystRL dar, die den Erwerber bzw. Inhaber zum Steuerpflichtigen machen würde, da diese Vorgänge nicht die Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen beinhalten, weil das einzige Entgelt aus ihnen in einem etwaigen Gewinn beim Verkauf dieser Aktien liegt (EuGH-Urteile Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, BStBl II 2017, 604, Rz 18 f.; Marle Participations vom 05.07.2018 - C-320/17, EU:C:2018:537, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 753, Rz 27 f.; Ryanair vom 17.10.2018 - C-249/17, EU:C:2018:834, HFR 2018, 994, Rz 16; C Foods Acquisition vom 08.11.2018 - C-502/17, EU:C:2018:888, HFR 2018, 996, Rz 30; EuGH-Beschluss MVM vom 12.01.2017 - C-28/16, EU:C:2017:7, HFR 2018, 750, Rz 30 f.; jeweils m.w.N.).

32 b) Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die finanzielle Beteiligung an einem anderen Unternehmen unbeschadet der Rechte, die dem Anteilseigner in seiner Eigenschaft als Aktionär oder Gesellschafter zustehen, mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht, an der die Beteiligung begründet worden ist, soweit ein solcher Eingriff die Vornahme von Umsätzen einschließt, die gemäß Art. 2 MwStSystRL der Mehrwertsteuer unterliegen, wie die Erbringung von administrativen, buchführerischen, finanziellen, kaufmännischen, der Informatik zuzuordnenden und technischen Dienstleistungen (EuGH-Urteile Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, BStBl II 2017, 604, Rz 20 f.; Marle Participations, EU:C:2018:537, HFR 2018, 753,

Rz 29 f.; C Foods Acquisition, EU:C:2018:888, HFR 2018, 996, Rz 32; EuGH-Beschluss MVM, EU:C:2017:7, HFR 2018, 750, Rz 32 f.; jeweils m.w.N.).

33 aa) Dabei handelt es sich nicht um eine abschließende Aufzählung; der Begriff "Eingriff einer Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaft" ist dahin zu verstehen, dass er alle Umsätze umfasst, die eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen und von der Holding für ihre Tochtergesellschaft erbracht werden (EuGH-Urteil Marle Participations, EU:C:2018:537, HFR 2018, 753, Rz 31 f.).

34 bb) Außerdem sind, da die wirtschaftlichen Tätigkeiten i.S. der MwStSystRL mehrere aufeinanderfolgende Handlungen umfassen können, die vorbereitenden Tätigkeiten bereits der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen. Somit muss jeder, der die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt, als Steuerpflichtiger gelten (EuGH-Urteil Ryanair, EU:C:2018:834, HFR 2018, 994, Rz 18 f., m.w.N.).

35 c) Da die entgeltlichen Ausgangsleistungen an die Tochtergesellschaften damit --entgegen der Auffassung des FA-- keine besondere Qualität (z.B. i.S. eines "Eingreifens") aufweisen müssen (vgl. EuGH-Urteil Cibo Participations vom 27.09.2001 - C-16/00, EU:C:2001:495, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2001, 500, Rz 16; s.a. von Streit/Streit, Der Umsatz-Steuer-Berater --UStB-- 2019, 105, 108, m.w.N.), und auch ein Bezug der Leistungen vor Gründung der Tochtergesellschaften der Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit nicht entgegen steht, da allein darauf abzustellen ist, dass seit Gründung der Klägerin die Absicht zur Erzielung umsatzsteuerbarer Umsätze bestanden hat, ist von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen, wenn die Klägerin steuerbare Ausgangsleistungen an ihre Tochtergesellschaften oder die D GmbH & Co. KG erbracht hat.

36 3. Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

37 a) Nach § 3 Abs. 11 UStG liegt eine sog. Dienstleistungskommission vor, wenn ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet wird und er im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt. Dabei folgt das Umsatzsteuerrecht für die Bestimmung der Leistungen und der Leistungsbeziehungen grundsätzlich dem Zivilrecht (BFH-Urteile vom 12.05.2011 - V R 25/10, BFH/NV 2011, 1541, Rz 16 f.; vom 22.08.2019 - V R 9/16, BFH/NV 2019, 1482, Rz 25; Senatsbeschluss vom 02.01.2018 - XI B 81/17, BFH/NV 2018, 457, Rz 18; jeweils m.w.N.).

38 aa) Für die Frage, ob jemand im eigenen Namen handelt, kommt es maßgeblich darauf an, wie der Unternehmer nach außen auftritt. Wenn der eingeschaltete Unternehmer im fremden Namen auftritt und damit als Vermittler oder als Vertreter seines Auftraggebers handelt, kommt die Leistungsbeziehung allein zwischen seinem Auftraggeber und dem Dritten zustande (EuGH-Urteil CSC Financial Services vom 13.12.2001 - C-235/00, EU:C:2001:696, HFR 2002, 264, Rz 39 f.; Senatsurteile vom 24.04.2013 - XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, Rz 46; vom 25.04.2018 - XI R 16/16, BFHE 261, 429, Rz 28; in BFH/NV 2019, 1482, Rz 26; jeweils m.w.N.).

39 bb) Vom Eigenhändler unterscheidet sich der Dienstleistungskommissionär durch sein Handeln für fremde Rechnung. Dies ist nach dem Innenverhältnis zwischen dem Auftraggeber und der Zwischenperson zu beurteilen. Der Geschäftsbesorger ist in fremdem Interesse tätig. Dabei ist unerheblich, dass er zugleich auch eigene Zwecke mitverfolgt (Monfort in Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 3 Abs. 11 Rz 20). Er muss sich gemäß § 667 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) bzw. § 384 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs verpflichten, seinem Auftraggeber das infolge seines ausgeführten Auftrags Erlangte herauszugeben. Die wirtschaftlichen Folgen der besorgten Leistung sollen bei einem Handeln des Auftragnehmers für fremde Rechnung entsprechend den zivilrechtlichen Vereinbarungen nur den Auftraggeber treffen (Senatsurteil in BFHE 261, 429, Rz 30; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24.03.2011 - 6 K 2456/09, EFG 2011, 1566, Rz 140; Herbert in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 3 Abs. 11 Rz 13; Fritsch in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 3 Rz 699.6). So trägt der Auftragnehmer (im Innenverhältnis) das Risiko des Geschäfts nicht, weil er z.B. einen Provisions- und einen Aufwendungsersatzanspruch für seine Ausgaben (im Außenverhältnis) hat (FG Rheinland-Pfalz in EFG 2011, 1566, Rz 140; Slapio in Birkenfeld/Wäger, a.a.O., § 3 Abs. 3 Rz 10).

40 cc) Bei der idealtypischen Kommission lässt sich ein dreiphasiger Ablauf erkennen: Auftragsgeschäft, Ausführungsgeschäft, Abwicklungsgeschäft. Konstruktiv stellt der Kommissionsvertrag das Auftragsgeschäft dar, dem das Ausführungs- und das Abwicklungsgeschäft als Vollzugsphasen folgen (Oetker/Martinek, HGB, 6. Aufl., § 383 Rz 7). Soll der "Kommissionär" eine Ware liefern, die er zum Zeitpunkt der Vereinbarung des "Kommissionsvertrages" bereits gekauft hatte, ist dieser Vertrag als Kaufvertrag zu qualifizieren, falls dies für den

Kommittenten erkennbar war (Koller in Großkomm. HGB, 5. Aufl., § 383 Rz 127; Lenz in Röhricht/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl., § 383 Rz 28).

41 dd) Im Streitfall hat das FG festgestellt, dass die Klägerin an die Tochtergesellschaften Rechnungen gestellt hat, mit denen Kosten für Leistungen weiterbelastet wurden, die im überwiegenden Interesse der Tochtergesellschaften von der Klägerin bezogen wurden. Diese Rechnungen wurden bezahlt und von den Tochtergesellschaften wurden entsprechende innergemeinschaftliche Erwerbe in Italien erklärt. Dabei stützt das FG seine rechtliche Würdigung, dass die Klägerin im Streitzeitraum Leistungen gegen Entgelt im Wege der Dienstleistungskommission an ihre Tochtergesellschaften erbracht habe, auf "mündliche Vereinbarungen" zwischen der Klägerin und den Tochtergesellschaften. Dies ist jedoch nicht frei von Rechtsfehlern.

42 aaa) Zwar ist die Entscheidung, ob eine Leistung im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung erbracht wird, im Rahmen des zu Grunde liegenden Rechtsverhältnisses nach dem Gesamtbild des Einzelfalls zu treffen und obliegt daher der Würdigung des FG (BFH-Urteile vom 23.09.2015 - V R 4/15, BFHE 251, 444, BStBl II 2016, 494, Rz 14 f.; in BFH/NV 2019, 1482, Rz 27; Senatsurteil in BFHE 261, 429, Rz 31, m.w.N.).

43 Die vorinstanzliche Sachverhaltswürdigung bindet den BFH jedoch nur, wenn sie frei von Verfahrensfehlern ist und weder Widersprüche noch einen Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze enthält und die Vertragsauslegung nach den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB zumindest möglich ist. Das Revisionsgericht prüft, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (z.B. Senatsurteile vom 14.11.2018 - XI R 16/17, BFHE 263, 71, Rz 25; vom 10.07.2019 - XI R 28/18, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2020, 313, Rz 29; jeweils m.w.N.).

44 Dagegen ist die rechtliche Einordnung des von den Vertragspartnern Gewollten am Maßstab der jeweils einschlägigen Normen durch das FG für den BFH als Revisionsgericht nicht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, sondern in vollem Umfang nachprüfbare Rechtsanwendung (Senatsurteil in BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, Rz 35; BFH-Urteile vom 30.01.2019 - II R 26/17, BFHE 264, 47, Rz 31; vom 06.08.2019 - VIII R 22/17, BFHE 266, 152, BStBl II 2020, 92, Rz 16; jeweils m.w.N.).

45 bbb) Bei seiner Würdigung hat das FG zu Recht offengelassen, ob sich eine Marge für die Klägerin ergeben hat. Denn da eine Leistung gegen Entgelt regelmäßig dann vorliegt, wenn der Leistende im Auftrag des Leistungsempfängers für diesen eine Aufgabe übernimmt und insoweit gegen Aufwendungsersatz tätig wird (vgl. BFH-Urteil vom 04.07.2013 - V R 33/11, BFHE 242, 280, BStBl II 2013, 937, Rz 19; Senatsurteil vom 13.02.2019 - XI R 1/17, BFHE 263, 560, Rz 19, m.w.N.), ist es unerheblich, wenn der Kommissionär entweder nur den vertraglich oder gesetzlich geschuldeten Aufwendungsersatz (Senatsurteil vom 14.05.2008 - XI R 70/07, BFHE 221, 517, BStBl II 2008, 912, Rz 21; BFH-Urteil vom 02.12.2015 - V R 67/14, BFHE 251, 547, BStBl II 2017, 560, Rz 10, m.w.N.; Martin in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz 404, 723; Herbert in Hartmann/Metzenmacher, a.a.O., § 3 Abs. 11 Rz 21; von Streit/Streit, UStB 2019, 178, 180, m.w.N.) oder diesen zuzüglich einer Provision erhält (vgl. Senatsurteil in BFHE 261, 429, Rz 32).

46 ccc) Allerdings hat das FG bei der Qualifizierung als Dienstleistungskommission nicht berücksichtigt, dass es sich bei der aus seiner Sicht besorgten Leistung um ein "Gesamtpaket" gehandelt hat, das nicht nur die Erarbeitung von Verträgen, die von den Tochtergesellschaften abgeschlossen wurden, enthielt, sondern neben der Konzeption des Gesamtprojekts auch die Anteilskäufe durch die Klägerin beinhaltete. In diesem Zusammenhang hat das FG offengelassen, ob ein Teil der von der Klägerin bezogenen Beratungsleistungen (insbesondere Beratungen betreffend den Erwerb der Beteiligungen und der Struktur des Gesamtengagements) nur ihrer eigenen Verwaltung diente bzw. ob bezüglich der von O abgerechneten Beratungsstunden, die bereits "erbracht" worden seien, bevor die Klägerin die Anteile an den Tochterunternehmen erworben hatte, steuerbare Ausgangsumsätze der Klägerin in Form von Dienstleistungskommissionen vorliegen.

47 Zur anwaltlichen Vergütung hat das FG auf der Grundlage einer Gesamtschau der Vereinbarungen zwischen der B-AG bzw. der Klägerin und der Kanzlei O festgestellt, dass O für den Erfolg aller abzuschließenden Verträge (Finanzierung, O & M, EPC, Anteilsakquisition) in dem Sinne verantwortlich gewesen sei, dass das gesamte Projekt unter rechtlichen Gesichtspunkten "funktionieren" sollte; das FG hat diesen Umstand dahingehend gewürdigt, dass zwischen den einzelnen Beratungstätigkeiten von O eine Verknüpfung i.S. einer einheitlichen Gesamtleistung bestand und somit keine Teilleistungen vorlagen. Diese Würdigung der vereinbarten Leistungen als wirtschaftlich nicht teilbar ist als Ergebnis einer Gesamtbetrachtung und Vertragsauslegung für den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend, da sie den gesetzlichen Auslegungsregeln sowie den Denkgesetzen und den allgemeinen

Erfahrungssätzen entspricht, unabhängig davon, ob sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (vgl. z.B. Senatsurteile vom 13.11.2013 - XI R 24/11, BFHE 243, 471, BStBl II 2017, 1147, Rz 42; vom 26.06.2019 - XI R 5/18, BFHE 266, 67, Rz 29; jeweils m.w.N.).

48 Daraus folgt allerdings auch, dass die Annahme einer Kommissionsleistung nur bezüglich Teilen einer insgesamt wirtschaftlich nicht teilbaren Gesamtleistung als widersprüchlich anzusehen ist und daher keinen Bestand haben kann.

49 So widerspricht es dem Wesen der Kommission, dass ein Kommittent den Kommissionär beauftragt, auf seine Rechnung Leistungen zu besorgen, deren Empfänger der Kommissionär selbst sein soll. Gleiches gilt, soweit die Tochter- (bzw. Enkel-)gesellschaften Beratungen für ein Gesamtkonzept besorgen lassen, das sie nur in Teilen betrifft.

50 Unabhängig davon fehlen nicht nur Feststellungen des FG zum entsprechenden Inhalt der mündlich geschlossenen Verträge, sondern auch Ausführungen dazu, wie eine Auftragsvergabe nach bereits begonnenem Ausführungsgeschäft mit den Grundsätzen des Kommissionsgeschäfts vereinbar wäre. Unklar ist, wann welche handelnden Personen einen Vertrag welchen Inhalts geschlossen haben.

51 b) Auch wenn somit nicht von Leistungen der Klägerin an die Tochtergesellschaften in Form von Dienstleistungskommissionen auszugehen ist, schließt dieser Umstand das Vorliegen eines Leistungsaustauschs (da die Ergebnisse der von der Klägerin bezogenen Beratung, z.B. in Form der dann unterzeichneten EPC- und O & M-Verträge, zu den Tochtergesellschaften gelangt sind) nicht aus. Jedoch fehlen ausreichende Feststellungen des FG, um abschließend beurteilen zu können, ob die Klägerin eigene Leistungen an die Tochtergesellschaften im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustauschs erbracht hat oder ob es sich hierbei um nicht steuerbare Gesellschafterbeiträge handelte.

52 aa) Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft richtet sich danach, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag (§ 705 BGB) durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, oder um Leistungen, die gegen (Sonder-)Entgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gerichtet sind (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 242, 280, BStBl II 2013, 937, Rz 16; Senatsurteil vom 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535, Rz 74, m.w.N.; Friedrich-Vache in Reiß/Kraeusel/Langer, a.a.O., § 1 Rz 375). Zu letzteren gehören auch Belastungen der Gesellschaft durch einen seiner Gesellschafter mit Kosten, die diesem Gesellschafter im eigenen Namen, aber für Rechnung der Gesellschaft handelnd entstanden sind (vgl. EuGH-Urteil Kommission/Luxemburg vom 04.05.2017 - C-274/15, EU:C:2017:333, HFR 2017, 654, Rz 83).

53 Der Gesellschafter kann grundsätzlich frei entscheiden, in welcher Eigenschaft er für die Gesellschaft tätig wird. Dabei kann er seine Verhältnisse so gestalten, dass sie zu einer möglichst geringen steuerlichen Belastung führen (Senatsurteile vom 16.03.1993 - XI R 52/90, BFHE 171, 117, BStBl II 1993, 562; in BFHE 262, 535, Rz 74, m.w.N.). Ob ein Gesellschafter gegenüber einer Gesellschaft aufgrund eines gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnisses tätig wird oder allein auf gesellschaftsvertraglicher Ebene, unterliegt im Wesentlichen der tatrichterlichen Würdigung (vgl. BFH-Urteil vom 16.05.2002 - V R 4/01, BFH/NV 2002, 1347, Rz 44). Dabei ist zu beachten, dass die Abhängigkeit des Entgelts vom Umfang des jeweiligen Leistungsbeitrages das entscheidende Merkmal der Abgrenzung zwischen nicht steuerbarem Leistungsbeitrag und steuerbarem Leistungsaustausch ist (BFH-Beschluss vom 11.06.2015 - V B 140/14, BFH/NV 2015, 1442, Rz 5 ff., m.w.N.).

54 bb) Das FG hat zwar zu Recht dahin erkannt, dass die Bemessung des Entgelts nach einem an den Nennleistungen der Anlagen bzw. der Kaufpreise bemessenen Schlüssel für die Abgrenzung zwischen Leistungsaustausch und Gesellschafterbeitrag nicht zwingend schädlich ist. Auch der Umstand, dass kein eigenes Personal eingesetzt wurde, ist unschädlich.

55 Allerdings fehlt eine Würdigung der Gesamtumstände, zu denen sowohl die gesellschaftsvertraglichen Regelungen als auch der Inhalt der mündlichen Vereinbarungen gehören, um ausschließen zu können, dass von der Klägerin bezogene Leistungen den Tochtergesellschaften als Gesellschafterbeitrag zur Verfügung gestellt wurden. So bestanden nach der Feststellung des FG zwar mündliche Vereinbarungen zwischen der Klägerin und den Tochtergesellschaften, daneben kommt jedoch das parallel dazu zwischen der Klägerin und den Tochtergesellschaften bestehende Gesellschaftsverhältnis als Rechtsgrundlage für die Weitergabe von Beratungsergebnissen und Kostenweiterbelastungen in Betracht.

56 cc) Daneben kann das angefochtene Urteil zwar so verstanden werden, dass das FG angenommen hat, dass die Klägerin Due Diligence-Leistungen bezogen und diese an die D GmbH & Co. KG weiter berechnet habe. Allerdings fehlen insoweit bereits die nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. Senatsbeschluss vom 30.04.2014 - XI R 33/11, BFH/NV 2014, 1239, m.w.N.) erforderlichen tatsächlichen Feststellungen, um beurteilen zu können, ob die Klägerin diese Leistungen selbst bezogen hat. Unklar ist, wer diese Leistungen wann beim Leistungserbringer beauftragt hat und welchen genauen Inhalt der ggf. darüber abgeschlossene Vertrag hat. Außerdem ist unklar, auf welcher (z.B. vertraglichen) Grundlage die ggf. erfolgte Weiterberechnung der Klägerin an die D GmbH & Co. KG erfolgt ist. Auch hierzu muss das FG die erforderlichen weiteren tatsächlichen Feststellungen treffen.

57 4. Soweit das FG im zweiten Rechtsgang feststellen kann, dass die Klägerin steuerpflichtige Ausgangsleistungen an ihre Tochtergesellschaften erbracht hat, ist der Klägerin der Vorsteuerabzug aus den von ihr bezogenen Eingangsleistungen für diese Ausgangsleistungen zu gewähren.

58 a) So war die Klägerin nach den bisherigen Feststellungen des FG Leistungsempfängerin der Leistungen der O, aus denen sie den Vorsteuerabzug geltend macht. Denn diese wurden entweder von ihr in Auftrag gegeben bzw. betreffen sie inhaltlich unmittelbar selber oder die Beratungsleistung wurde zwar nicht von der Klägerin in Auftrag gegeben, jedoch als wirtschaftlich nicht teilbare Gesamtleistung (vgl. oben) erst zu einem Zeitpunkt ausgeführt, in dem die Klägerin bereits in den Vertrag eingetreten war, so dass die Klägerin im Zeitpunkt der Steuerentstehung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG Leistungsempfängerin war.

59 b) Der zu gewährende Vorsteuerabzug würde auch die Eingangsleistungen umfassen, die ohne Weiterberechnung direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Klägerin zusammenhängen.

60 aa) Ein Recht auf Vorsteuerabzug zugunsten des Steuerpflichtigen wird auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und --als solche-- Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (EuGH-Urteile Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, BStBl II 2017, 604, Rz 23; Cibo Participations, EU:C:2001:495, UR 2001, 500, Rz 31; Portugal Telecom vom 06.09.2012 - C-496/11, EU:C:2012:557, HFR 2012, 1119, Rz 36; Ryanair, EU:C:2018:834, HFR 2018, 994, Rz 31; EuGH-Beschluss MVM, EU:C:2017:7, HFR 2018, 750, Rz 39).

61 So gehören nach ständiger Rechtsprechung die Kosten einer in die Verwaltung einer Tochtergesellschaft eingreifenden Holdinggesellschaft für die verschiedenen im Rahmen einer Beteiligung an dieser Tochtergesellschaft erworbenen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen und sind als solche Kostenelemente seiner Leistungen. Sie hängen somit grundsätzlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Holdinggesellschaft zusammen. Dabei ist das Vorsteuerabzugsrecht zu gewährleisten, ohne dieses an ein Kriterium wie Ort, Zweck oder Ergebnis der Wirtschaftstätigkeit des Steuerpflichtigen zu knüpfen (EuGH-Urteil Marle Participations, EU:C:2018:537, HFR 2018, 753, Rz 43 f., m.w.N.). Insofern ist auch der Umfang der wirtschaftlichen Tätigkeit oder deren Erfolg grundsätzlich unerheblich (vgl. von Streit/Streit, UStB 2019, 105, 108; Sterzinger, UStB 2018, 260, 267; Friedrich-Vache, Betriebs-Berater 2019, 993, 995, m.w.N.).

62 bb) Das FG hat festgestellt, dass die Klägerin keine weitere Beteiligungen hatte, hinsichtlich derer sie als reine Finanzholding und somit nichtwirtschaftlich agiert habe, und auch sonst keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich seien, dass sie neben der unternehmerischen Tätigkeit als Führungsholding für die Tochtergesellschaften einen nichtunternehmerischen Bereich gehabt hätte. Damit kann die Klägerin --unabhängig davon, ob sie sämtliche Eingangsumsätze an die Beteiligungsgesellschaften weiterbelastet hat-- auch für die Eingangsleistungen, welche ausschließlich ihre eigene Verwaltung betrafen (z.B. Steuererklärungen, Handelsregisteranmeldungen u.Ä.), den vollen Vorsteuerabzug geltend machen, da diese Aufwendungen zu den Gemeinkosten ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit gehören.

63 Eine vergleichbare Konstellation wie in dem der BFH-Entscheidung vom 06.04.2016 - V R 6/14 (BFHE 253, 456, BStBl II 2017, 577, Rz 38) zu Grunde liegenden Fall vermag der Senat im Übrigen nicht zu erkennen.

64 c) Sollte die Klägerin die Due Diligence-Leistungen bezogen haben und mit ihnen gegenüber der D GmbH & Co. KG unternehmerisch tätig geworden sein, steht ihr insoweit nach den unter a) genannten Grundsätzen der Vorsteuerabzug aus den bezogenen Leistungen zu. Hinzu käme nach den obigen Grundsätzen ein (ggf. anteiliger) Vorsteuerabzug für die Allgemeinkosten (zur ggf. erforderlichen Vorsteueraufteilung, falls Beteiligungen

nichtunternehmerisch gehalten werden, s. EuGH-Urteil Marle Participations, EU:C:2018:537, HFR 2018, 753, Rz 36 ff.).

65 III. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de