Urteil vom 01. Februar 2022, V R 37/21 (V R 16/19)

Steuerentstehung bei Vermittlungsleistungen

ECLI:DE:BFH:2022:U.010222.VR37.21.0

BFH V. Senat

UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a S 1, UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a S 2, UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a S 3, UStG § 17 Abs 2 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 63, EGRL 112/2006 Art 64, EGRL 112/2006 Art 90, UStG § 16 Abs 1 S 1, UStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 25. März 2019, Az: 3 K 1816/18

Leitsätze

1. Die Vereinbarung einer Ratenzahlung begründet keine Uneinbringlichkeit i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

2. Die Steuerentstehung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG ist nicht auf bereits fällige Entgeltansprüche beschränkt.

3. Eine Teilleistung i.S. von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG, bei der für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird, erfordert eine Leistung mit kontinuierlichem oder wiederkehrendem Charakter.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 26.03.2019 - 3 K 1816/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) versteuerte im Jahr 2012 (Streitjahr) ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Sie war in diesem Jahr als Vermittlerin für die T-GmbH (GmbH) auf der Grundlage einer Honorarvereinbarung vom 07.11.2012 tätig. Danach hatte die GmbH (Auftraggeber) die Klägerin als Auftragnehmer beauftragt, im Rahmen eines Grundstückskaufvertrages über ein Grundstück in M vermittelnd tätig zu werden. Nach der Präambel zu dieser Vereinbarung war der Grundstückskaufvertrag bereits beurkundet worden. Es wurde festgestellt, dass der Auftragnehmer seine aus diesem Auftrag resultierenden Verpflichtungen umfassend erfüllt habe. Als Gegenleistung war vereinbart, dass der Auftragnehmer vom Auftraggeber ein Honorar in Höhe von 1.000.000 € zuzüglich Umsatzsteuer erhält. Das vereinbarte Honorar sollte in fünf Teilbeträgen von jeweils 200.000 € zuzüglich Umsatzsteuer gezahlt werden. Die Teilbeträge waren in einem Abstand von jeweils einem Jahr fällig und der erste Teilbetrag war am 30.06.2013 zu zahlen. Der Auftraggeber hatte dem Auftragnehmer zur Erfüllung der Honorarzahlungen eine Sicherheit zu leisten. In den Folgejahren erstellte die Klägerin Rechnungen mit Steuerausweis über die jeweiligen Teilbeträge zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt, vereinnahmte und versteuerte dementsprechend.

2 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Klägerin aufgrund der bereits im Streitjahr steuerpflichtig erbrachten Vermittlungsleistung das

gesamte Vermittlungshonorar zu versteuern habe. Dem Einwand der Klägerin, dass sie in den Jahren 2013 bis 2018 noch weitere Vermarktungsleistungen zu erbringen hatte und dass eine jährliche Zahlung von 200.000 € unter der Bedingung geschuldet sei, dass das Projekt eine entsprechende Entwicklung nehme, folgte das FA ebenso wenig wie einer Ergänzungsvereinbarung vom 15.03.2016, nach der ein sog. Leadmakler-Vermarktungsauftrag mit Erfolgshonorar zustande gekommen sei, nach dem der Auftragnehmer das vertragsgegenständliche Grundstück an den Auftraggeber vermittelt und das hierfür vom Auftraggeber entwickelte Gesamtprojekt durch aktive Begleitung der weiteren Vermarktung unterstützt habe. Daher änderte das FA die Umsatzsteuerfestsetzung 2012 durch Steuerbescheid vom 22.12.2016. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

3 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 835 veröffentlichten Urteil überwiegend statt. Die Klägerin habe ihre Vermittlungsleistung bereits im Streitjahr erbracht, wie sich aus der Honorarvereinbarung ergebe. Entgegen der Auffassung der Klägerin komme eine abweichende Auslegung entsprechend der Ergänzungsvereinbarung nicht in Betracht. Aus dieser ergebe sich nicht, dass die darin getroffenen Vereinbarungen bereits zum Zeitpunkt der ursprünglichen Honorarvereinbarung bestanden hätten. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei jedoch mit Ausnahme des ersten im Folgejahr 2013 vereinnahmten Betrags von einer Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 UStG auszugehen. Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision.

4 Im Revisionsverfahren hat der Senat mit Beschluss vom 07.05.2020 - V R 16/19 (BFHE 270, 158, BStBl II 2021, 884) das Verfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ausgesetzt und den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) um Vorabentscheidung zur Klärung folgender Fragen zur Auslegung der Richtlinie des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) ersucht:

> "1. Ergibt sich bei einer einmalig und daher nicht zeitraumbezogen erbrachten Dienstleistung der Anlass zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen i.S. von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL bereits aus der Vereinbarung einer Ratenzahlung?
>
> 2. Hilfsweise bei Verneinung der ersten Frage: Ist von einer Nichtbezahlung i.S. von Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL auszugehen, wenn der Steuerpflichtige bei der Erbringung seiner Leistung vereinbart, dass diese in fünf Jahresraten zu vergüten ist und das nationale Recht für den Fall der späteren Zahlung eine Berichtigung vorsieht, durch die die vorherige Minderung der Steuerbemessungsgrundlage nach dieser Bestimmung wieder rückgängig gemacht wird?"

5 Hierauf hat der EuGH seinem Urteil X-Beteiligungsgesellschaft vom 28.10.2021 - C-324/20 (EU:C:2021:880) wie folgt geantwortet:

> "1. Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG (...) ist dahin auszulegen, dass eine in Raten vergütete einmalige Dienstleistung nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt.
>
> 2. Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass bei Vorliegen einer Ratenzahlungsvereinbarung die Nichtbezahlung eines Teilbetrags der Vergütung vor seiner Fälligkeit nicht als Nichtbezahlung des Preises im Sinne dieser Bestimmung eingestuft werden und deshalb nicht zu einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage führen kann."

6 Das FA sieht sich durch das Urteil des EuGH bestätigt.

7 Es beantragt,
das Urteil des FG insoweit aufzuheben, als das FG der Klage stattgegeben hat und die Klage insgesamt abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Das FG habe den Sachverhalt fehlerhaft gewürdigt. Auf die vom EuGH entschiedene Frage komme es nicht an. Es bestehe keine Bindung nach § 118 Abs. 2 FGO. Sie sei als Revisionsbeklagte zur Gegenrüge berechtigt, zumal sie die unzutreffenden Tatsachenfeststellungen bereits im Verfahren vor dem FG gerügt habe. Die Ergänzungsvereinbarung vom 15.03.2016 sei keine Vertragsänderung, sondern eine Erläuterung des Inhalts der Ursprungsvereinbarung. Sie habe Leistungen über einen mehrjährigen Zeitraum erbracht. Ein Ertragsteuersenat des FG Rheinland-Pfalz sei mit

Urteil vom 17.03.2021 - 1 K 1997/18 zum selben Sachverhalt in Bezug auf dessen körperschaftsteuerrechtliche Würdigung aufgrund einer Beweiserhebung davon ausgegangen, dass über mehrere Jahre erbrachte Teilleistungen vorlägen. Als Leistung sei auch die aktive Unterstützung bei der Vermarktung vereinbart worden. Es sei für die Begleitung während des gesamten Projekts gezahlt worden.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG ist zu Unrecht von einer Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG ausgegangen. Im zweiten Rechtsgang sind weitere Feststellungen zur Steuerentstehung bei Teilleistungen zu treffen.

11 1. Die Ratenzahlung begründet keine Uneinbringlichkeit.

12 a) Ist das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden, kommt es gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu einer sinngemäßen Anwendung von § 17 Abs. 1 UStG. Nach dessen Satz 1 hat der Unternehmer, der einen steuerpflichtigen Umsatz i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen.

13 Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL. Neben den Fällen der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, wird danach auch bei einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung (oder einem Preisnachlass) nach der Bewirkung des Umsatzes die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.

14 b) Hierzu hat der EuGH in seinem das Revisionsverfahren betreffenden Urteil X-Beteiligungsgesellschaft (EU:C:2021:880) entschieden, dass die Nichtbezahlung eines Teilbetrags der Vergütung vor seiner Fälligkeit bei Vorliegen einer Ratenzahlungsvereinbarung nicht als Nichtbezahlung des Preises einzustufen ist und deshalb nicht die Steuerbemessungsgrundlage mindert. Nach Rz 61 ff. seines Urteils ist eine vor ihrem Zahlungstermin nicht fällige Honorarrate nicht dem gleichzusetzen, dass der Leistungsempfänger die gegen ihn bestehende Forderung nur teilweise erfüllt. Zudem könne ein Steuerpflichtiger in bestimmten Fällen zur Vorfinanzierung der von ihm an die Steuerverwaltung zu entrichtenden Mehrwertsteuer gezwungen sein.

15 c) Dem schließt sich der Senat bei Auslegung des Begriffs der Uneinbringlichkeit in § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG an, so dass diese nicht bereits aufgrund der Vereinbarung einer Ratenzahlung vorliegt. Damit erweist sich das Urteil des FG, wonach bei einer hinausgeschobenen Fälligkeit über mehr als zwei Besteuerungszeiträume gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG Uneinbringlichkeit anzunehmen ist, als unzutreffend.

16 Welche Folgen sich hieraus für sog. Sicherungseinbehalte bei Gewährleistungsansprüchen ergeben, für die der Senat die Anwendung dieser Vorschrift bejaht hat (BFH-Urteil vom 24.10.2013 - V R 31/12, BFHE 243, 451, BStBl II 2015, 674), ist vorliegend nicht zu entscheiden.

17 2. Hat das FG somit zu § 17 UStG unzutreffend entschieden, erweist sich sein Urteil auch nicht aus anderen Gründen als richtig. So kann die (überwiegende) Klagestattgabe durch das FG nicht mit einer Einschränkung der Sollbesteuerung auf fällige Entgeltansprüche begründet werden.

18 a) Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.

19 Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 63 MwStSystRL, wonach Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.

20 b) Hierzu hat der EuGH entschieden, dass der Steueranspruch gemäß Art. 63 MwStSystRL zum Zeitpunkt der Ausführung des jeweiligen Umsatzes unabhängig davon entsteht, ob die für diesen Umsatz geschuldete Gegenleistung bereits entrichtet wurde. Daher schuldet der Lieferer oder der Dienstleistungserbringer dem Fiskus die Mehrwertsteuer, selbst wenn er von seinem Kunden noch keine Zahlung für den bewirkten Umsatz erhalten hat

(EuGH-Urteil X-Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2021:880, Rz 54). Dementsprechend kommt eine Einschränkung der Sollbesteuerung dergestalt, dass der Unternehmer nur bereits fällige Entgeltansprüche zu versteuern hat, nicht in Betracht. Der EuGH sieht insoweit den Umstand, dass die Steuerpflichtigen die Mehrwertsteuer, die sie an den Staat zu entrichten haben, vorfinanzieren müssen, wenn sie einmalige Leistungen erbringen, deren Vergütung ratenweise erfolgt, als unbeachtlich an (EuGH-Urteil X-Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2021:880, Rz 51).

21 c) Dies ist der Auslegung von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG zugrunde zu legen, so dass die Sollbesteuerung nicht auf bereits fällige Entgeltansprüche beschränkt ist. Der an dieser EuGH-Rechtsprechung geäußerten Kritik (Stadie, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2022, 1) schließt sich der Senat im Hinblick auf die durch das Unionsrecht in Art. 66 Buchst. b MwStSystRL eingeräumte und durch § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 20 UStG nur eingeschränkt ausgeübte Möglichkeit, die Steuer erst mit der Entgeltvereinnahmung entstehen zu lassen, nicht an. Es obliegt dem nationalen Gesetzgeber, die Voraussetzungen für diese Istbesteuerung, die auf die Klägerin nach der Ausgestaltung der im Streitjahr bestehenden Rechtslage nicht anzuwenden ist, festzulegen. Bei seiner unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zu treffenden Entscheidung kann sich der nationale Gesetzgeber davon leiten lassen, dass die Richtlinie eine Steuerentstehung nach dem Sollprinzip als allgemeine Regel vorschreibt (vgl. zur Verhältnismäßigkeit des Sollprinzips als Regelfall auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 20.03.2013 - 1 BvR 3063/10, UR 2013, 468, Rz 32, zumal der EuGH dies nicht als Verstoß gegen allgemeine Rechtsgrundsätze, wie den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, beanstandet.

22 3. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann nicht selbst entscheiden, ob im Streitfall von einer Steuerentstehung nach Teilleistungen gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG auszugehen ist.

23 a) § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 UStG ordnet eine Steuerentstehung mit Leistungsausführung auch für Teilleistungen an. Teilleistungen liegen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird. Die nationale Regelung für Teilleistungen beruht auf Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL. Geben Lieferungen von Gegenständen, die nicht die Vermietung eines Gegenstands oder den Ratenverkauf eines Gegenstands i.S. des Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL betreffen, und Dienstleistungen zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass, gelten sie jeweils als mit Ablauf des Zeitraums bewirkt, auf den sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen.

24 Hierzu hat der EuGH entschieden, dass eine in Raten vergütete einmalige Dienstleistung nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt. Der EuGH begründet dies damit, dass Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL nur Leistungen mit "kontinuierlichem oder wiederkehrendem Charakter" (EuGH-Urteil X-Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2021:880, Rz 45) erfasst, die in den Zeiträumen erbracht werden, auf die sich die hierfür erfolgenden Zahlungen beziehen (EuGH-Urteil X-Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2021:880, Rz 38). Die Regelung erkläre sich daraus, dass die Zeitpunkte der tatsächlichen Erbringung der Leistungen nicht eindeutig seien und zu unterschiedlichen Beurteilungen Anlass geben könnten (EuGH-Urteil X-Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2021:880, Rz 45). Die Bestimmung gelte daher nicht für eine einmalige Leistung, selbst wenn diese in Raten vergütet werden solle (EuGH-Urteil X-Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2021:880, Rz 39), da ihr Beendigungszeitpunkt anhand des Vertragsverhältnisses zwischen den Umsatzbeteiligten exakt bestimmbar sei (EuGH-Urteil X-Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2021:880, Rz 46).

25 Dementsprechend geht der EuGH von einer Anwendung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL auf Dauerschuldverhältnisse aus, wie sie aus der Sicht des EuGH z.B. bei der Vermietung eines Fahrzeugs (Urteil Eon Aset Menidjmunt vom 16.02.2012 - C-118/11, EU:C:2012:97), oder bei der Rechts-, Wirtschafts- und Finanzberatung (Urteile Asparuhovo Lake Investment Company vom 03.09.2015 - C-463/14, EU:C:2015:542, und Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos vom 15.09.2016 - C-516/14, EU:C:2016:690) vorliegen (EuGH-Urteil X-Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2021:880, Rz 50).

26 b) Auf dieser Grundlage entspricht der nationale Begriff der Teilleistung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG zumindest im Regelfall den Begrifflichkeiten des Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL, da es sich bei der wirtschaftlich teilbaren Leistung um eine Leistung mit einem "kontinuierlichen oder wiederkehrenden Charakter" handelt, wie die vom EuGH als Anwendungsfälle von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL angeführten Beispiele der Fahrzeugvermietung oder der Erbringung von Rechts-, Wirtschafts- und Finanzberatungen im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen zeigen. Diese sind auch nach nationalem Recht als Teilleistungen anzusehen.

27 Da das Erfordernis einer Leistung mit "kontinuierlichem oder wiederkehrendem Charakter", eine Anwendung von

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG auf eine einmalige Leistung gegen bloße Ratenzahlung ausschließt, entfallen somit die Zweifel an einer zutreffenden Umsetzung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL durch den nationalen Teilleistungsbegriff, die zuvor aufgrund des EuGH-Urteils baumgarten sports & more vom 29.11.2018 - C-548/17 (EU:C:2018:970) entstanden waren (vgl. hierzu die zutreffende Umsetzung noch verneinend BFH-Urteil vom 26.06.2019 - V R 8/19 (V R 51/16), BFHE 265, 544, Rz 17 ff.). Nicht zu entscheiden ist vorliegend, ob sich aus einer Würdigung der EuGH-Rechtsprechung ergibt, dass es sich bei der "Vermittlung eines Spielers an einen Fußballverein und dessen dortigen Verbleib" um eine Teilleistung handelt (verneinend BFH-Urteil in BFHE 265, 544, Rz 17 ff.) oder ob anstelle einer Anwendung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL auf diese Fallgestaltung von einer nachträglichen Entgelterhöhung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG aufgrund eines von einem ungewissen Ereignis abhängigen und nur im Erfolgsfall geschuldeten Vergütungsbestandteils auszugehen ist.

28 c) Im Streitfall kann der Senat nicht entscheiden, ob danach die Voraussetzungen für eine Teilleistung vorliegen.

29 aa) Zwar ist das FG bei seinem Urteil von einer nur "einmaligen Leistung" ausgegangen, die der vorstehenden EuGH-Rechtsprechung entspricht. Das FG hat dies damit begründet, dass eine abweichende Auslegung der Honorarvereinbarung, wie die Klägerin dies mit der nachträglich gefertigten Ergänzungsvereinbarung erreichen möchte, nicht in Betracht komme, da sich aus dieser nicht ergebe, ob die darin getroffenen Vereinbarungen bereits zum Zeitpunkt der ursprünglichen Honorarvereinbarung bestanden haben, zumal die Ergänzungsvereinbarung etwas vollkommen Neues in den zwischen den Parteien der Honorarvereinbarung geschlossenen Vertrag einführen und sich geradezu in Widerspruch zu dem klaren und eindeutigen Wortlaut der dort getroffenen Vereinbarungen setzen würde. Damit käme es zur Steuerentstehung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG (s. oben II.2.c).

30 bb) Diese Würdigung ist aber für den Senat nicht bindend i.S. des § 118 Abs. 2 FGO, da die Klägerin als Revisionsbeklagte hierzu eine zulässige und begründete Verfahrensgegenrüge erhoben hat. Die Gegenrüge ermöglicht es einem Revisionsbeklagten, der aufgrund seines Obsiegens in der Vorinstanz dazu bislang keinen Anlass und keine Möglichkeit hatte, Tatsachenfeststellungen der Vorinstanz anzugreifen, um zu verhindern, dass die Revisionsinstanz bei einer für ihn ungünstigen rechtlichen Beurteilung des Streitfalls auf der Grundlage der von der Vorinstanz getroffenen, aus seiner Sicht aber unzutreffenden Tatsachenfeststellungen eine ihm nachteilige Revisionsentscheidung trifft. Sie kann unbefristet bis zum Schluss der Revisionsinstanz erhoben werden (BFH-Urteil vom 05.02.2015 - III R 30/14, BFH/NV 2015, 980, Rz 19).

31 Somit ist im Streitfall zu berücksichtigen, dass im Gegensatz zu dem vorliegend angefochtenen und ohne Beweiserhebung ergangenen FG-Urteil zur Umsatzsteuer ein Ertragsteuersenat aufgrund einer Beweiserhebung durch Zeugeneinvernahme zur dortigen Beurteilung der Leistung desselben Sachverhalts entschieden hat, dass den Begleitumständen der Honorarvereinbarung besondere Bedeutung zukomme und davon auszugehen sei, dass die Klägerin "lediglich selbständige Teilleistungen" erbracht habe. Dafür spreche die Aussage des Zeugen B, der als Geschäftsführer dem Auftraggeber der Klägerin erläutert habe, dass der Gesamtbetrag von 1.000.000 € nicht ausschließlich für die Grundstücksvermittlung gezahlt wurde, sondern auch für die "Begleitung" während des gesamten Projekts. Aufgrund dieser Rüge, die so im Verfahren vor dem FG noch nicht erhoben werden konnte, kann es auch in der hier vorliegenden Umsatzsteuersache in Betracht kommen, Teilleistungen zu bejahen, die über einen Zeitraum von mehreren Jahren erbracht wurden (s. oben II.3.b).

32 Ohne dass dabei für das vorliegende Verfahren eine Bindung an die Würdigung der tatsächlichen Umstände in einem anderen Verfahren zu einer anderen Steuerart besteht, ist es im Hinblick hierauf erforderlich, dass das FG in einem zweiten Rechtsgang neben der bereits vorgenommenen Auslegung der schriftlich abgeschlossenen Vereinbarungen auch zusätzliche Erkenntnisse aus einer weitergehenden Beweiserhebung berücksichtigt. Dabei wird das FG unter Beachtung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 81 FGO) B als Zeugen grundsätzlich selbst vernehmen müssen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 27.11.2018 - V B 72/18, BFH/NV 2019, 202, sowie Krumm in Tipke/Kruse, § 81 FGO Rz 23 und 27a).

33 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de