

Beschluss vom 10. Dezember 2025, V B 21/24

Revisionszulassung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung

ECLI:DE:BFH:2025:B.101225.VB21.24.0

BFH V. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 81 Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 13. März 2024, Az: 3 K 628/18

Leitsätze

NV: Eine fehlerhafte Anwendung höchstrichterlicher Rechtsprechungsgrundsätze auf die Besonderheiten des Streitfalles reicht grundsätzlich nicht für die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung aus.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 13.03.2024 - 3 K 628/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

- 1** Die Beschwerde der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist unbegründet. Soweit Zulassungsgründe im Sinne des § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) überhaupt in einer § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechenden Form dargelegt wurden, liegen sie jedenfalls nicht vor.
- 2** 1. Die Revision ist nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO wegen eines Verfahrensmangels zuzulassen. Der von der Klägerin geltend gemachte Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) liegt nicht vor.
- 3** a) Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das Finanzgericht (FG) den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen und gemäß § 81 Abs. 1 Satz 2 FGO die erforderlichen Beweise zu erheben. Dabei hat es den entscheidungserheblichen Sachverhalt so vollständig wie möglich und bis zur Grenze des Zumutbaren, das heißt unter Ausnutzung aller verfügbaren Beweismittel aufzuklären. Von den Verfahrensbeteiligten angebotene Beweise muss das FG grundsätzlich erheben, wenn es einen Verfahrensmangel vermeiden will. Auf die beantragte Beweiserhebung kann es im Regelfall nur verzichten, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann, wenn das Beweismittel unerreichbar, unzulässig oder absolut untauglich ist (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.07.2025 - VII B 46/24, BFH/NV 2025, 1198, Rz 12). Ferner ist das FG nicht verpflichtet, unsubstantiierten Beweisanträgen nachzugehen (z.B. BFH-Beschluss vom 06.08.2014 - VI B 38/14, BFH/NV 2014, 1904, Rz 9). Zudem muss der Beweisantrag entscheidungserheblich sein. Dafür kommt es auf den materiell-rechtlichen Standpunkt des FG an, selbst wenn er unrichtig sein sollte (z.B. Senatsbeschluss vom 31.01.2019 - V B 99/16, BFH/NV 2019, 409).
b) Nach diesen Grundsätzen brauchte das FG den Anträgen der Klägerin auf Vernehmung ihres Vertragspartners nicht nachzugehen.
aa) So hat die Klägerin mit dem in der mündlichen Verhandlung vor dem FG gestellten Antrag, ihren Vertragspartner "als Zeuge[n] hinsichtlich der Umstände der Vertragsabschlüsse zwischen ihm und der Klägerin zu vernehmen", nicht --wie § 373 der Zivilprozessordnung (ZPO) dies erfordert (vgl. dazu Senatsbeschluss vom 01.03.2016 - V B 44/15, BFH/NV 2016, 934, Rz 13)-- die konkreten Tatsachen bezeichnet, über welche die

Vernehmung des Zeugen stattfinden soll. Vielmehr zielte die Klägerin damit allein darauf, diejenigen Handlungen --und damit diejenigen Tatsachen-- zu ermitteln, welche die Klägerin nach ihrer Vorstellung erst in die Lage versetzt hätten, eine Lieferung an ihren Vertragspartner durch Verschaffung der Verfügungsmacht und mithin die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) darzutun. Ein solcher Beweisermittlungs- oder -ausforschungsantrag, der so unbestimmt ist, dass erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann, braucht jedoch regelmäßig dem Gericht eine Beweisaufnahme nicht nahezulegen (Senatsbeschluss vom 29.01.2008 - V B 201/06, BFH/NV 2008, 827; BFH-Beschlüsse vom 06.09.2005 - IV B 14/04, BFH/NV 2005, 2166; vom 02.08.2006 - IX B 58/06, BFH/NV 2006, 2117; vom 07.12.2006 - VIII B 48/05, BFH/NV 2007, 712).

- 6 bb) Auch soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem FG den "Beweisantrag" in dem Schriftsatz vom 30.10.2018 in Bezug genommen hat, ist verfahrensrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG von einer Vernehmung des dort als Zeugen benannten Vertragspartners der Klägerin abgesehen hat.
- 7 (1) Die Klägerin hat in diesem Schriftsatz den Umstand, dass zivilrechtliche Übereignungen jeweils durch Einigung und Vereinbarung eines Besitzkonstituts erfolgt seien und über die Verkäufe hinausgehende Sicherungsabreden nicht getroffen worden seien, in das Wissen des Zeugen gestellt. Aus der Aussage des Zeugen soll sich ergeben, dass dem Vertragspartner mittelbarer Besitz eingeräumt worden sei, der die Übergabe gemäß § 930 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ersetze.
- 8 (2) Hiervon ist jedoch auch das FG ausgegangen, für das keine Anhaltspunkte erkennbar waren, weshalb die von der Klägerin zu den Umständen der Vertragsabschlüsse aufgestellten Behauptungen unzutreffend sein sollten (FG-Urteil, S. 25), so dass es die Vereinbarung eines Besitzkonstituts als wahr unterstellt hat. Angesicht des Umstandes, dass die Klägerin --so das FG weiter-- "nunmehr nicht mehr zivilrechtliche Eigentümerin" der Anlagen gewesen sei, ging auch das FG von einer Ersetzung der für die Eigentumsübertragung erforderlichen Übergabe durch ein Besitzkonstitut im Sinne des § 930 BGB aus. Ähnliches gilt, soweit die Klägerin den Zeugen für das Fehlen von Sicherungsabreden benannt hat. Auf solche neben die Übereignungen tretende vertragliche Vereinbarungen hat das FG bei seiner Würdigung nicht abgestellt.
- 9 (3) Allerdings hat das FG diesen Umstand für nicht entscheidend erachtet. Es hat trotz der als wahr unterstellten Vereinbarung im Rahmen seiner Würdigung für die Verneinung einer Lieferung darauf abgestellt, dass die veräußerten Anlagen "unverändert" bei der Klägerin verblieben seien und diese "unveränderten Besitz" gehabt habe. Die Verfügungsmacht an den Gegenständen sei trotz der zivilrechtlichen Übereignungen durchgängig bei der Klägerin als wirtschaftlicher Eigentümerin verblieben (FG-Urteil, S. 20 ff.).
- 10 cc) Vergleichbares gilt, soweit die Klägerin in ihrer Beschwerdebegründung die in ihrem an das FG gerichteten Schriftsatz vom 26.02.2024 enthaltenen Anträge in Bezug nimmt.
- 11 (1) Dabei lässt der Senat offen, ob die Klägerin, die diese Anträge in der vor dem FG geführten mündlichen Verhandlung nicht wiederholt hat, sondern sich ausschließlich auf den Schriftsatz vom 30.10.2018 bezogen hat, insoweit ihr Rügerecht nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 ZPO verloren hat (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 20.10.2016 - VI R 27/15, BFHE 255, 529, BStBl II 2018, 441, Rz 29).
- 12 (2) Jedenfalls war auch insoweit eine Vernehmung des als Zeugen benannten Vertragspartners durch das FG nicht veranlasst; denn das FG hat auch die in dem Schriftsatz vom 26.02.2024 aufgestellten Behauptungen, dass die Verkäufe ohne Sicherungs-, Nutzungs- oder sonstige Rückkaufvereinbarungen erfolgten und lediglich die Verwahrung der Kaufgegenstände durch die Klägerin stillschweigend vereinbart worden sei, was im Wesentlichen den Ausführungen in dem Schriftsatz vom 30.10.2018 entspricht, als wahr unterstellt. Auch dies war jedoch aus Sicht des FG wegen der weiterhin fortbestehenden Verfügungsmacht der Klägerin über die Gegenstände für die Bejahung einer Lieferung nicht ausreichend.
- 13 dd) Bei dem Vorbringen der Klägerin in ihrer Beschwerdebegründung, dass sie und ihr Vertragspartner sich in den Kaufverträgen einvernehmlich darauf geeinigt hätten, dass der Vertragspartner sie, die Klägerin, in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht vollständig aus der "Verfügung" der verkauften Maschinen verdränge, handelt es sich --anders als die Klägerin meint-- nicht um eine dem Beweis zugängliche Tatsache. Vielmehr wendet sich die Klägerin damit im Kern gegen die Würdigung des FG, nach der die Verfügungsmacht über die Anlagen durchgängig bei der Klägerin verblieben sei und daher keine Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG vorlägen, und damit gegen die materiell-rechtliche Richtigkeit der Entscheidung. Damit kann eine Zulassung der Revision wegen eines

Verfahrensmangels im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO nicht erreicht werden (z.B. BFH-Beschluss vom 07.03.2025 - XI B 25/24, BFH/NV 2025, 529, Rz 10).

- 14** 2. Ebenso wenig erfordert im Streitfall die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO).
- 15** a) Die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen Divergenz setzt voraus, dass das FG seiner Entscheidung einen abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt hat, der mit tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (z.B. Senatsbeschlüsse vom 09.09.2014 - V B 43/14, BFH/NV 2015, 68; vom 30.05.2025 - V B 60/23, BFH/NV 2025, 1067, Rz 9), dass das FG in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (z.B. BFH-Beschluss vom 16.11.2021 - IX B 37/21, BFH/NV 2022, 115, Rz 7).
- 16** b) Gemessen daran liegt eine Divergenz der angefochtenen Entscheidung zu den von der Klägerin benannten BFH-Urteilen vom 08.09.2011 - V R 43/10 (BFHE 235, 501, BStBl II 2014, 203) und vom 09.09.2015 - XI R 21/13 (BFH/NV 2016, 597) nicht vor.
- 17** aa) Zwar kann --wie sich aus den von der Klägerin benannten Divergenzentscheidungen ergibt-- eine Lieferung auch dadurch bewirkt werden, dass der Liefergegenstand in Vollzug einer auf Eigentumsübertragung gerichteten Vereinbarung durch Einräumung mittelbaren Besitzes übergeben wird (Senatsurteil vom 08.09.2011 - V R 43/10, BFHE 235, 501, BStBl II 2014, 203, Rz 18; BFH-Urteil vom 09.09.2015 - XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597, Rz 27).
- 18** bb) Hierzu steht die Annahme des FG, dass es trotz "unveränderten Besitzes" der Klägerin, die "nunmehr nicht mehr zivilrechtliche Eigentümerin" gewesen sei, an einer Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG fehle, nicht in Widerspruch. Vielmehr ist auch bei einer Ersetzung der Übergabe durch ein Besitzkonstitut im Sinne des § 930 BGB erforderlich, dass Substanz, Wert und Ertrag übertragen werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25.02.2015 - XI R 15/14, BFHE 249, 343, BStBl II 2023, 514, Rz 66), ohne dass es auf die zivilrechtliche Eigentumsübertragung ankommt (vgl. BFH-Urteil vom 16.04.2008 - XI R 56/06, BFHE 221, 475, BStBl II 2008, 909, unter II.2.a); eine Lieferung ist --anders als es die Klägerin annimmt-- nicht "alleine wegen der Einräumung mittelbaren Besitzes" zu bejahen.
- 19** cc) Demnach richtet sich das Vorbringen der Klägerin, nach dem ihr Vertragspartner nach dem Kauf "wie ein Eigentümer" über die Anlagen verfügt haben soll, im Ergebnis auch insoweit gegen die Würdigung des FG, das eine Verschaffung der Verfügungsmacht verneint hat. Eine damit --allenfalls-- in Betracht kommende fehlerhafte Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze auf die Besonderheiten des Streitfalles rechtfertigt eine Zulassung der Revision wegen Divergenz nicht (z.B. BFH-Beschlüsse vom 29.03.2011 - VIII B 170/10, BFH/NV 2011, 1169; vom 03.02.2021 - XI B 45/20, BFH/NV 2021, 673, Rz 14 und 17).
- 20** c) Auch kann die Klägerin nicht mit Erfolg eine Abweichung des FG-Urteils von dem Senatsurteil vom 06.04.2016 - V R 12/15 (BFHE 253, 475, BStBl II 2017, 188) geltend machen.
- 21** aa) Zwar hat der Senat in dem genannten Urteil angenommen, dass Sale-and-lease-back-Geschäfte als Mitwirkung des Käufers und Leasinggebers an einer bilanziellen Gestaltung des Verkäufers und Leasingnehmers zu steuerpflichtigen sonstigen Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG führen können (Senatsurteil vom 06.04.2016 - V R 12/15, BFHE 253, 475, BStBl II 2017, 188, Leitsatz).
- 22** bb) Jedoch fehlt es in Bezug auf jenes Urteil --was zur schlüssigen Darlegung einer Divergenz erforderlich ist (z.B. BFH-Beschluss vom 05.12.2007 - VIII B 79/07, BFH/NV 2008, 732)-- bereits an Ausführungen der Klägerin dazu, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und eine identische Rechtsfrage handelt.
- 23** Hierzu hätte insbesondere aufgrund des Umstandes Veranlassung bestanden, dass in der dem Senatsurteil vom 06.04.2016 - V R 12/15 (BFHE 253, 475, BStBl II 2017, 188) zugrunde liegenden Fallgestaltung ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens im Anschluss an eine Veräußerung an den Veräußerer verleast wurde. Demgegenüber wurden im Streitfall von der Klägerin teils Kaufverträge mit dem ursprünglichen Käufer der Anlagen sowie teils "Mietkaufverträge" mit Dritten, welche die Anlagen von dem ursprünglichen Käufer erworben hatten, geschlossen. Dass im Streitfall eine bilanzielle Gestaltung mit dem Ziel, einen Aktivposten in Höhe des Kaufpreises oder der

Forderung anzusetzen (vgl. Senatsurteil vom 06.04.2016 - V R 12/15, BFHE 253, 475, BStBl II 2017, 188, Rz 30), vorliegt, ergibt sich aus dem Vorbringen der Klägerin nicht.

- 24** Vielmehr macht die Klägerin, nach deren Vorbringen sich das FG nur damit beschäftigt habe, ob Lieferungen der Klägerin vorgelegen hätten, und verkannt habe, dass die Klägerin auch eine sonstige Leistung für ihr Unternehmen empfangen haben könne, im Kern geltend, das FG habe die einschlägige BFH-Rechtsprechung übersehen. Hiermit kann die Zulassung der Revision wegen Divergenz nicht erreicht werden (z.B. BFH-Beschluss vom 21.07.2004 - I B 190/03, BFH/NV 2004, 1642).
- 25** cc) Außerdem setzt sich die Klägerin nicht hinreichend mit dem Senatsurteil vom 27.11.2019 - V R 25/18 (BFHE 267, 184, BStBl II 2023, 596) auseinander. Soweit die Klägerin annimmt, dass die Mitwirkung des Zeugen (und der beiden Leasingunternehmen) jeweils eine sonstige Leistung darstellen solle, die die Klägerin für ihr Unternehmen bezogen habe, ergibt sich daraus angesichts der Laufzeit der Verträge nicht hinreichend, dass dieser Leistungsbezug im Streitjahr erfolgt wäre (oder Anzahlungen vorliegen könnten).
- 26** dd) Auf den weiteren Umstand, dass keine Rechnungen des Zeugen (und der beiden Leasingunternehmen) über diese angeblichen sonstigen Leistungen vorliegen, sondern über andere, aus Sicht des FG nicht ausgeführte Lieferungen, geht die Klägerin trotz § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG, Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ebenfalls nicht hinreichend ein.
- 27** d) Im Streitfall kann damit offenbleiben, ob ein --ebenfalls zur Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) führender-- qualifizierter Rechtsfehler auch dann vorliegt, wenn dargelegt wird (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO), dass eine nicht auf einen Verfahrensmangel bezogene Rechtsverletzung (Sachrüge) zu einer begründeten Revision (§ 118 Abs. 2 i.V.m. § 126 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 FGO) führt, wobei ohne weiteres erkennbar --und damit ohne Befassung mit einer nach ihrer sachlichen Tiefe dem Revisionsverfahren vorbehaltenden Argumentation-- mit einem Erfolg der Revision zu rechnen ist (vgl. Senatsbeschluss vom 07.04.2025 - V B 7/24, BFH/NV 2025, 710, Rz 35). Denn eine in diesem Sinne eindeutige Rechtsverletzung wird jedenfalls nicht geltend gemacht, wenn --wie im Streitfall-- lediglich Einwendungen gegen die materiell-rechtliche Einzelfallwürdigung des FG erhoben werden (Senatsbeschluss vom 30.05.2025 - V B 60/23, BFH/NV 2025, 1067, Rz 19).
- 28** 3. Von der Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.
- 29** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de