

Beschluss vom 10. Januar 2024, XI B 13/22

Zur Unternehmereigenschaft einer Holdinggesellschaft

ECLI:DE:BFH:2024:B.100124.XIB13.22.0

BFH XI. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 1, FGO § 105 Abs 2 Nr 5, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 119 Nr 6, FGO § 135 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 9

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 12. November 2021, Az: 5 K 7227/15

Leitsätze

NV: Der Umstand, dass eine Holdinggesellschaft auch die Kosten für eigene Leistungsbezüge in das von den Tochtergesellschaften an sie zu zahlende Entgelt kalkulatorisch einbezieht, steht der Annahme, dass Leistungen gegen Entgelt erbracht werden und eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, nicht entgegen.

Tenor

Die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 12.11.2021 - 5 K 7227/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Gründe

- 1** Die Nichtzulassungsbeschwerde des Beklagten und Beschwerdeführers (Finanzamt --FA--) ist unbegründet und daher zurückzuweisen.
- 2** 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), die sich im zweiten Rechtsgang befindet, zuzulassen.
- 3** a) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Beantwortung der Rechtsfrage muss aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder der Rechtsentwicklung dem allgemeinen Interesse dienen. Es muss sich um eine klärungsbedürftige Rechtsfrage handeln, die im Revisionsverfahren auch geklärt werden könnte (vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.05.2021 - VIII B 88/20, BFH/NV 2021, 1353, Rz 7; vom 23.02.2022 - II B 26/21, BFH/NV 2022, 612, Rz 7). Einer allgemeinen und abstrakten Klärung nicht zugänglich und damit nicht klärungsfähig sind Rechtsfragen, deren Beantwortung von den besonderen Umständen des Einzelfalls abhängt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 21.09.2016 - VI B 34/16, BFH/NV 2017, 26, Rz 5; vom 23.07.2020 - VIII B 130/19, BFH/NV 2021, 33, Rz 4; vom 23.02.2022 - II B 26/21, BFH/NV 2022, 612, Rz 7). Die ordnungsgemäße Konkretisierung der Frage erfordert regelmäßig, dass die Rechtsfrage mit "ja" oder mit "nein" beantwortet werden kann; unzulässig ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt und damit auf die Antwort "kann sein" hinausläuft (vgl. BFH-Beschlüsse vom 26.04.2018 - XI B 117/17, BFH/NV 2018, 953, Rz 51; vom 24.10.2023 - VIII B 70/22, juris, Rz 6).
- 4** b) Den vom FA aufgeworfenen Rechtsfragen kommt danach keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu.
- 5** aa) Das FA hält es für klärungsbedürftig, "in welcher Weise und welchem Umfang Zahlungen auf entgeltlich vereinbarte Leistungen für die Beurteilung der Entgeltlichkeit zu berücksichtigen sind, insbesondere im Hinblick auf

die Abgrenzung zwischen steuerbarem Leistungsaustausch und nicht steuerbarem Gesellschafterbeitrag". Es wirft ferner die Frage auf, "inwieweit und wann tatsächliche Zahlungen auf vereinbarte Entgelte vorliegen müssen, um in Fällen von Leistungen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft nicht von einer Unentgeltlichkeit und damit nicht steuerbaren Gesellschafterbeiträgen auszugehen".

- 6 bb) Diese vom FA aufgeworfenen Rechtsfragen können nicht mit "ja" oder "nein" beantwortet werden und sind auch sonst nicht allgemein klärungsfähig. Es hängt von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls ab, ob im Verhältnis von Gesellschafter und Gesellschaft ein entgeltlicher Leistungsaustausch oder ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag vorliegt.
- 7 cc) Im Übrigen sind die vom FA aufgeworfenen Fragen nicht klärungsbedürftig (vgl. BFH-Beschluss vom 11.06.2015 - V B 140/14, BFH/NV 2015, 1442, Rz 4 ff.). Im Kern macht das FA lediglich geltend, das Finanzgericht (FG) habe die Rechtsprechung des BFH unzutreffend auf den Streitfall angewendet, was die Zulassung der Revision nicht zu rechtfertigen vermag (vgl. BFH-Beschluss vom 09.04.2014 - XI B 10/14, BFH/NV 2014, 1099, Rz 15, m.w.N.).
- 8 2. Die Revision ist auch nicht zur Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen.
- 9 a) Eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO setzt voraus, dass über bisher ungeklärte Rechtsfragen "zur Fortbildung des Rechts" zu entscheiden ist. Dieser Zulassungsgrund konkretisiert den der Nr. 1 des § 115 Abs. 2 FGO (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 10.11.2010 - VIII B 159/09, BFH/NV 2011, 300, Rz 5; vom 09.06.2022 - X B 15/21, BFH/NV 2022, 1174, Rz 19). Es gelten insoweit die zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO höchstrichterlich entwickelten Darlegungsanforderungen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 22.03.2011 - X B 165/10, BFH/NV 2011, 985, Rz 3; vom 09.06.2022 - X B 15/21, BFH/NV 2022, 1174, Rz 19).
- 10 b) Die vom FA zum Zulassungsgrund der Rechtsfortbildung hinsichtlich Vermittlungsleistungen, Auslagenersatz und Nachhaltigkeit aufgeworfenen Rechtsfragen beziehen sich im Kern auf tatsächliche Verhältnisse des konkreten Einzelfalls und ihre rechtliche Würdigung. Sie sind einer allgemeinen und abstrakten Klärung mithin ebenso wenig zugänglich. Es handelt sich insoweit gleichfalls um nicht klärungsfähige Rechtsfragen.
- 11 c) Im Übrigen kommt es für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht auf die Zahl der Umsätze an, sondern darauf, ob sich eine Person wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender oder eine andere in Art. 9 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem genannte Person verhält (vgl. allgemein Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- AJFP Sibiu und DGRFP Braşov vom 20.01.2021 - C-655/19, EU:C:2021:40, Rz 29 ff.). Dies ist nach Auffassung des FG bei der Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin) der Fall. Da sich ein Unternehmer typischerweise durch die Festsetzung seiner Preise bemüht, seine Kosten zu decken und eine Gewinnspanne zu erzielen (vgl. EuGH-Urteil Gmina O. vom 30.03.2023 - C-612/21, EU:C:2023:279, Rz 38), steht der vom FA angeführte Umstand, dass die Klägerin auch die Kosten für eigene Leistungsbezüge in das von den Tochtergesellschaften an sie zu zahlende Entgelt kalkulatorisch einbezogen hat, der Auffassung des FG, es lägen Leistungen gegen Entgelt und eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, nicht entgegen.
- 12 3. Die Rüge von Verfahrensmängeln im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO ist entweder unbegründet oder nicht in der nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erforderlichen Weise dargelegt.
- 13 a) Der vom FA gerügte Verstoß, das Urteil des FG sei entgegen § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO nicht mit Gründen versehen (und damit im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3, § 119 Nr. 6 FGO verfahrensfehlerhaft), liegt nicht vor.
- 14 aa) Von einem Verstoß gegen das Begründungsgebot und damit vom Vorliegen eines Verfahrensmangels im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO ist (nur) dann auszugehen, wenn den Beteiligten --zumindest in Bezug auf einen der wesentlichen Streitpunkte-- die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 11.12.2013 - XI B 33/13, BFH/NV 2014, 714, Rz 17; vom 11.05.2015 - XI B 29/15, BFH/NV 2015, 1257, Rz 11; vom 23.03.2021 - XI B 69/20, BFH/NV 2021, 1108, Rz 34; jeweils m.w.N.). Ein Urteil enthält unter anderem dann keine hinreichenden Entscheidungsgründe, wenn das FG einen selbständigen Anspruch oder ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel mit Stillschweigen übergeht oder einen bestimmten Sachverhaltskomplex überhaupt nicht berücksichtigt; eine zu kurze, lücken- oder fehlerhafte Urteilsbegründung ist dagegen kein Verfahrensfehler (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 03.02.2016 - XI B 53/15, BFH/NV 2016, 954, Rz 20; vom 23.03.2021 - XI B 69/20, BFH/NV 2021, 1108, Rz 34; BFH-Urteil vom 14.11.2018 - XI R 32/17, BFH/NV 2019, 280, Rz 22 und 23, m.w.N.). Ebenso liegt kein Verfahrensfehler vor, wenn noch zu

erkennen ist, welche Feststellungen und Überlegungen für das Gericht maßgeblich waren (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 21.07.2017 - X B 167/16, BFH/NV 2017, 1447; vom 17.08.2020 - II B 32/20, BFH/NV 2021, 31, Rz 11; vom 23.03.2021 - XI B 69/20, BFH/NV 2021, 1108, Rz 34).

- 15** bb) Das FG hat nachvollziehbar begründet, warum es nach der Rechtsprechung des BFH und des EuGH davon ausgeht, dass die Klägerin im gesamten Streitzeitraum Unternehmerin war und gegen Entgelt Leistungen, die sie selbst von anderen Unternehmen bezog, an ihre Tochtergesellschaften erbracht hat. Das FG begründet ferner, weshalb nach dem Willen der Klägerin und den Tochtergesellschaften umsatzsteuerliche Leistungsentgelte abgerechnet werden sollten. Das FG hält es mit den im Termin vorgelegten Unterlagen für nachgewiesen, dass tatsächlich Zahlungen auf die abgerechneten Leistungen an die Klägerin geleistet worden seien. Danach hat das FG auch die Frage nach den Zahlungen in seiner Begründung nicht übergangen, so dass auch insoweit entgegen dem Beschwerdevorbringen kein Verfahrensfehler in Gestalt eines Verstoßes gegen das Begründungsgebot zu erkennen ist.
- 16** b) Der vom FA als Verfahrensmangel im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO gerügte Verstoß gegen Denkgesetze führt ebenfalls nicht zur Zulassung der Revision. Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze sind in der Regel materiell-rechtliche Fehler und können nicht als Verfahrensmangel gerügt werden (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 20.06.2012 - X B 1/12, BFH/NV 2012, 1616, Rz 9; vom 03.02.2016 - XI B 53/15, BFH/NV 2016, 954, Rz 36; vom 11.02.2020 - XI B 69, 70/19, BFH/NV 2020, 891, Rz 5).
- 17** c) Hinsichtlich der Rüge, das FG habe gegen den klaren Inhalt der Akten verstoßen, fehlt es an der erforderlichen Darlegung.
- 18** aa) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Das Gesamtergebnis des Verfahrens umfasst den gesamten durch das Klagebegehren begrenzten und durch die Sachaufklärung des Gerichts und die Mitverantwortung der Beteiligten konkretisierten Prozessstoff. Insbesondere verpflichtet § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO das Gericht, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist danach zum Beispiel verletzt, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde legt, der dem schriftlich festgehaltenen Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn eine nach den Akten klar feststehende Tatsache oder sonst Teile des Gesamtergebnisses des Verfahrens unberücksichtigt geblieben sind (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 26.06.2021 - VIII B 46/20, BFH/NV 2021, 1511, Rz 23; vom 20.09.2022 - VIII B 82/21, BFH/NV 2022, 1295, Rz 27; jeweils m.w.N.). Bei der Prüfung, ob ein Verfahrensmangel vorliegt, ist der --gegebenenfalls auf einer anderen Vertragsauslegung und Sachverhaltswürdigung beruhende-- materiell-rechtliche Standpunkt des FG zugrunde zu legen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 15.12.2008 - IX B 39/08, juris, unter 2.b; vom 20.09.2022 - VIII B 82/21, BFH/NV 2022, 1295, Rz 27).
- 19** bb) Einen Verstoß gegen die Verpflichtung aus § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO hat das FA nicht aufgezeigt.
- 20** Soweit das FA geltend macht, dass die Auslegung der mündlichen Vereinbarung über den Auslagenersatz durch das Gericht nicht dem schriftlichen Vortrag der Klägerin entspreche, legt es schon nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dar, welche Schlussfolgerungen sich dem FG ausgehend von dessen materiell-rechtlichem Standpunkt, dass die Kosten einer in die Verwaltung einer Tochtergesellschaft eingreifenden Holdinggesellschaft zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehörten und als solche Kostenelemente seiner Leistungen seien, aufgrund dieser Tatsachen hätten aufdrängen müssen. Ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt im Übrigen nicht bereits deshalb vor, weil das FG --wie das FA mit seinem Vorbringen, dass das FG die Rechtsfrage zum Vorsteuerabzug für Gemeinkosten und die Rechtsfrage zum Abhängigkeitsverhältnis des Entgelts zum Umfang der Leistung auf unzulässige Weise vermische, im Kern geltend macht-- den ihm vorliegenden Akteninhalt nicht entsprechend den klägerischen Vorstellungen gewürdigt hat oder die Würdigung fehlerhaft erscheint. Insoweit handelt es sich um materiell-rechtliche Fehler, nicht indes um einen Verfahrensverstoß (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 12.09.1996 - X B 76/96, BFH/NV 1997, 246; vom 24.04.2007 - VIII B 251/05, BFH/NV 2007, 1521; vom 18.06.2012 - VI B 108/11, BFH/NV 2012, 1612; jeweils m.w.N.).
- 21** 4. Der Beschluss ergeht nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ohne weitere Begründung und ohne erneute Wiedergabe des Tatbestands (vgl. dazu das im ersten Rechtsgang ergangene BFH-Urteil vom 12.02.2020 - XI R 24/18, BFHE 268, 351, BStBl II 2022, 191).
- 22** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de