

# Beschluss vom 29. September 2011, V B 23/10

## Einheitliche Leistung im Umsatzsteuerrecht bei Leistungsbündel - Ort einer komplexen sonstigen Leistung - Entsprechende Anwendung des § 126 Abs. 4 FGO im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren

BFH V. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 116 Abs 1, FGO § 116 Abs 3, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 4, UStG § 3a, FGO § 116 Abs 5

vorgehend FG Hamburg, 01. February 2010, Az: 2 K 224/09

## Leitsätze

1. NV: Eine einheitliche Leistung kann sich nicht nur daraus ergeben, dass eine Leistung als Hauptleistung und andere Leistungen als Nebenleistungen zu beurteilen sind, sondern auch daraus, dass zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden (Leistungsbündel) .
2. NV: Im Falle eines Leistungsbündels erfordert die umsatzsteuerrechtliche Qualifizierung der einheitlichen Leistung eine Bestimmung ihrer dominierenden oder wesentlichen Bestandteile .

## Gründe

- 1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg und ist daher zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) geltend gemachte Zulassungsgrund der Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO) ist weder entsprechend den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt worden noch liegt die behauptete Divergenz tatsächlich vor.
- 2 Nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO ist die Revision zuzulassen, wenn die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) erfordert. Die Nichtzulassung kann mit der Beschwerde angefochten werden (§ 116 Abs. 1 FGO). In der Beschwerdebegründung müssen die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO dargelegt werden (§ 116 Abs. 3 Satz 2 FGO).
- 3 1. Die Zulassung wegen Divergenz kommt im Streitfall schon deshalb nicht in Betracht, weil die Klägerin insoweit die Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 2 FGO nicht erfüllt hat.
- 4 a) Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge gehört nicht nur eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidung, sondern auch die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des Finanzgerichts (FG) einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen. Des Weiteren ist insbesondere auszuführen, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und um eine identische Rechtsfrage handelt (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Beschlüsse vom 17. Mai 2011 V B 73/10, BFH/NV 2011, 1544; vom 21. Januar 2009 X B 125/08, BFH/NV 2009, 951, m.w.N.).
- 5 b) Unter Hinweis auf die BFH-Urteile vom 17. April 2008 V R 39/05 (BFH/NV 2008, 1712), vom 15. Januar 2009 V R 9/06 (BFHE 224, 166, BStBl II 2010, 433) und vom 21. Oktober 2009 V R 8/08 (BFH/NV 2010, 476) hat die Klägerin zwar den abstrakten Rechtssatz angeführt, dass nach der Rechtsprechung des BFH eine Leistung dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen ist, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Der von der Klägerin als divergierenden Rechtssatz des FG formulierte Rechtssatz "Die Vermittlung eines Geschäftsbesorgungsvertrags zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger ist dann keine Leistung (des Vermittlers) mit eigenem Zweck (Vermittlung), wenn der Vermittler an den Leistungsempfänger (auch noch) zusätzliche, weitere Leistungen erbringt, die dem Leistungsempfänger den Empfang der Leistung des

Leistenden ermöglichen oder erleichtern; jedenfalls ist dies so, wenn die zusätzlichen weiteren Leistungen qualitativ und quantitativ höher zu bewerten sind als die Vermittlungsleistung als solche", steht jedoch nicht im Widerspruch zur Begriffsbestimmung einer Nebenleistung im abstrakten Rechtssatz des BFH, sondern gibt lediglich das Ergebnis der Würdigung des FG im Einzelfall wieder.

- 6 2. Die behauptete Divergenz zwischen der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur einheitlichen Leistung und dem Urteil des FG liegt im Übrigen auch nicht vor. Das FG ist vielmehr bei seiner Entscheidung von den Grundsätzen der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des BFH ausgegangen.
- 7 a) Danach kann sich eine einheitliche Leistung nicht nur daraus ergeben, dass eine Leistung als Hauptleistung und andere Leistungen als Nebenleistungen zu beurteilen sind, sondern auch daraus, dass zwei oder mehr Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung --aus der maßgeblichen Sicht eines Durchschnittsverbrauchers-- wirklichkeitsfremd wäre (EuGH-Urteile vom 27. Oktober 2005 C-41/04, Levob Verzekeringen und OV Bank, Slg. 2005, I-9433 Rdnr. 22; vom 29. März 2007 C-111/05, Aktiebolaget NN, Slg. 2007, I-2697 Rdnr. 23, und vom 19. November 2009 C-461/08, Don Bosco, Slg. 2009, I-11079, BFH/NV 2010, 144 Rdnr. 37; BFH-Urteil vom 3. März 2011 V R 24/10, BFHE 233, 282). In diesem Falle erfordert die umsatzsteuerrechtliche Qualifizierung der einheitlichen Leistung eine Bestimmung ihrer dominierenden (EuGH-Urteil Levob Verzekeringen und OV Bank in Slg. 2005, I-9433 Rdnr. 27) oder wesentlichen (EuGH-Urteil Aktiebolaget NN in Slg. 2007, I-2697 Rdnr. 27) Bestandteile (vgl. BFH-Urteil vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109).
- 8 b) Das FG hat unter Berücksichtigung dieser Grundsätze zunächst auf den Seiten 11 bis 14 erster Absatz der Urteilsgründe das Vorliegen einer einheitlichen Leistung geprüft und deshalb bejaht, weil die von der Klägerin erbrachten Leistungen aufeinander aufbauen, sich einander bedingen und die jeweilige einzelne Leistung ohne die anderen Leistungen keinen Sinn für den Vertragspartner ergebe. Im Anschluss daran hat es geprüft, welche der Leistungen den "erforderlichen Schwerpunkt der einheitlichen Leistung" (S. 15 erster Absatz) bilden und damit im Sinne der EuGH- und BFH-Rechtsprechung ihre dominierenden oder wesentlichen Bestandteile darstellen. Dabei hat es zwar Vermittlungsleistungen der Klägerin auch in den Fällen angenommen, in denen der Kontakt zu den Interessenten über den ausländischen Wettanbieter hergestellt wurde, ist jedoch zu dem Ergebnis gelangt, dass diese Vermittlungsleistungen nicht den Schwerpunkt der einheitlichen Leistung darstellten, weil die anderen Tätigkeiten der Klägerin (Betreuung und Ausstattung der Shops) qualitativ und quantitativ höher zu bewerten seien. Entscheidend war für das FG, dass die Klägerin die Kassensysteme und andere Gegenstände der Geschäftsausstattung auf ihre Kosten angeschafft und sie damit ein erhebliches eigenes wirtschaftliches Risiko getragen habe, das über das Risiko eines normalen Vermittlers hinausgehe.
- 9 c) Ob die Aufteilung der erbrachten Leistungen zu einer künstlichen Aufspaltung einer wirtschaftlichen Leistung führt, ist das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung des FG, an die der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich gebunden ist (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2008, 1712, unter II.2.d; vom 24. Januar 2008 V R 12/05, BFHE 221, 310, BStBl II 2009, 60, unter II.2.c; vom 6. Dezember 2007 V R 66/05, BFHE 221, 60, BStBl II 2008, 638, unter II.3.). Dasselbe gilt für die Frage, ob eine von mehreren Leistungen für die wirtschaftliche Gesamtleistung prägend ist (BFH-Beschluss vom 6. August 2010 V B 65/09, BFH/NV 2010, 2111, m.w.N.). Diese Bindung entfällt, wenn die Folgerungen mit den Denkgesetzen und Erfahrungssätzen unvereinbar sind. Die Gesamtwürdigung durch das FG bindet das Revisionsgericht selbst dann, wenn sie nicht zwingend ist, sie muss nur möglich sein (vgl. BFH-Urteile vom 26. Juni 2007 IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347, unter II.1.b; vom 19. März 1998 V R 54/97, BFHE 185, 351, BStBl II 1998, 466, m.w.N.).
- 10 Bei Zugrundelegung dieses Prüfungsmaßstabs ist die Würdigung des FG, die Ausstattung und Betreuung der Shops, nicht aber die Vermittlungsleistungen der Klägerin stellten den Schwerpunkt der Gesamtleistung dar, nicht zu beanstanden. Soweit die Klägerin die "Vermengung zweier Fallgruppen" beanstandet und ausführt, das FG habe im ersten Teil der Entscheidungsgründe die erste Fallgruppe angenommen, im zweiten Teil aber unzutreffend das Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung geprüft, macht sie lediglich eine unzutreffende Rechtsanwendung durch das FG geltend und rügt damit die inhaltliche Unrichtigkeit des Urteils des FG, womit die Zulassung der Revision nicht erreicht werden kann (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 2111).
- 11 3. Im Übrigen wäre die Revision in entsprechender Anwendung des § 126 Abs. 4 FGO nicht zuzulassen, weil sich die klageabweisende Entscheidung des FG jedenfalls im Ergebnis als richtig darstellt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22. Oktober 2009 X B 102/08, BFH/NV 2010, 225; vom 16. Juli 2008 X B 25/08, BFH/NV 2008, 1673; vom 31. Januar 2007 I B 44/06, BFH/NV 2007, 1191; vom 15. Dezember 2004 X B 116/04, BFH/NV 2005, 715; vom 19. Juli 1999 V B

8/99, BFH/NV 2000, 192). Auch wenn --entgegen der Würdigung des FG-- die "anderen Tätigkeiten", die zusätzlich zur Vermittlungshandlung von der Klägerin erbracht wurden (Shopeinrichtung und -ausstattung) nicht den Schwerpunkt der Gesamtleistung bildeten, würde sich der Ort der sonstigen Leistung gleichwohl nach § 3a Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes bestimmen. Denn in diesem Fall wäre von mehreren gleichwertigen Hauptleistungen und damit einer komplexen sonstigen Leistung im Sinne des EuGH-Urteils vom 25. Januar 2001 C-429/97, Kommission/Frankreich (Slg. 2001, I-637) auszugehen. Danach bestimmt sich der Ort der Leistung für verschiedene Dienstleistungen auf dem Gebiet der Abfallbehandlung --wie das Einsammeln, das Sortieren, die Beförderung, die Lagerung, die Bearbeitung, die Wiederverwertung und die eigentliche Beseitigung-- gemäß Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG nach dem Ort, an dem das Hauptunternehmen den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (EuGH-Urteil Kommission/Frankreich in Slg. 2001, I-637 Rdnr. 49).

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