
Datum: 24.04.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 2347/15 G
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0424.14K2347.15G.00

Tenor:

Die Gewerbesteuer-Messbetragsbescheide 2005 und 2006 vom 01.08.2014 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.07.2015 werden aufgehoben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist, ob die vom Kläger in den Streitjahren 2005 bis 2012 bezogenen Beratungshonorare der Gewerbesteuer unterliegen. 1 2

Bis zum 28.04.2005 war der Kläger als Einzelunternehmer tätig und hielt über eine Besitzfirma Beteiligungen an verschiedenen Kapitalgesellschaften, u.a. der A-GmbH in Z-Stadt. Anschließend brachte er das Einzelunternehmen sowie die Beteiligungen in die neu gegründete A-Holding-GmbH & Co. KG ein. In den Jahren 2005 bis 2007 war der Kläger deren alleiniger Kommanditist und alleiniger Gesellschafter sowie Geschäftsführer der Komplementärin, der A-Holding-GmbH. Mit Vertrag vom 31.07.2008 übertrug der Kläger im Wege der Schenkung Teilkommanditanteile an Familienangehörige und behielt selbst einen Anteil von 1 % sowie den lebenslänglichen Nießbrauch an den geschenkten Geschäftsanteilen. Eine Übertragung von Anteilen an der GmbH fand nicht statt. 3

In Jahr 2006 reichte der Kläger als Einzelunternehmer eine Gewerbesteuererklärung 2006 unter der StNr. XXX1 ein. Diese enthält einen Gewinn in Höhe von ... Euro für die bis zum 28.04.2005 bestehende Besitzfirma. Der Beklagte setzte den Gewerbesteuerermessbetrag 2005 aufgrund eines Verlustabzugs auf 0 Euro fest. Ab dem Jahr 2006 gab der Kläger keine 4

Gewerbsteuererklärungen mehr ab.

Zwischen dem Kläger und den mit der Holding verbundenen Gesellschaften B-GmbH, C-GmbH und D-GmbH bestanden in den Streitjahren Beratungsverträge, welche die Beratung bei Aufgaben im Rahmen der strategischen Unternehmenssteuerung zum Gegenstand hatten. Wegen der Einzelheiten des Inhalts der Verträge wird auf die Anlagen zum Schriftsatz vom 10.01.2018 verwiesen. 5

An den vorgenannten drei Gesellschaften war der Kläger jeweils mittelbar über die A- Holding GmbH & Co. KG beteiligt. Die Höhe der Beteiligungen der Holding an den GmbH's lag zwischen 50 % und 76 %. Daneben hielten auch fremde Dritte Beteiligungen an den Gesellschaften. Der Kläger war für die Gesellschaften als Geschäftsführer ohne Bezüge tätig. Mit der B-GmbH und der D-GmbH bestanden keine gesonderten Geschäftsführerverträge. Mit der C-GmbH bestand bis zum Jahr 2014 ein nicht schriftlich geschlossener Geschäftsführervertrag. 6

In Bezug auf die Beratungstätigkeiten erklärte der Kläger in den Einkommensteuererklärungen 2005 und 2006 gewerbliche Einkünfte und danach Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Im Schreiben vom 22.05.2008 teilte der Bevollmächtigte des Klägers dem Beklagten mit, dass es sich bei der Beratungstätigkeit des Klägers um eine freiberufliche beratende Tätigkeit auf dem Gebiet der betriebswirtschaftlichen Beratung und Unternehmensführung handle und deshalb keine Pflicht zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung bestehe. Der Beklagte erfasste die Einkünfte des Klägers jeweils erklärungsgemäß. 7

Beginnend mit dem 01.12.2010 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung (GKBP) ... zur Steuernummer XXX1 zwei gesonderte Prüfungen durch. Die erste Prüfung für den Zeitraum 2005 bis 2007 betraf nur den Kläger. Die weitere Prüfung für den Zeitraum 2008 und 2009 betraf den Kläger und seine Ehefrau. Den Prüfungen liegen zwei Prüfungsanordnungen jeweils vom 21.10.2010 zugrunde, die als zu prüfende Steuer die Einkommensteuer 2005 bis 2007 bzw. die Einkommensteuer 2008 und 2009 benennen. Der Prüfungsbericht vom 22.04.2014 für die Jahre 2005 bis 2007 enthält als Angabe zum Gewerbebezweig/Beruf „Beteiligungsgesellschaften (Bauherrengemeinschaften). Als geprüfte Steuerarten werden die Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer 2005 bis 2007 angeführt. Hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte aus der Betriebsaufspaltung zur Gewerbesteuer 2005 weist der Bericht eine Herabsetzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb aus. Weitere Feststellungen zur Gewerbesteuer enthält der Bericht nicht. 8

Mit Schreiben vom 27.03.2014 übersandte das Prüfungsamt dem Beklagten einen Aktenvermerk über die Absetzung einer Betriebsprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 vom Prüfungsgeschäftsplan. Darüber hinaus enthält der Vermerk die Anregung, eine Überprüfung der Qualifizierung der Einkünfte aus der Beratungstätigkeit als freiberufliche Einkünfte vorzunehmen. 9

Der Beklagte erließ am 01.08.2014 unter der Steuernummer XXX2 Gewerbesteuer-Messbetragsbescheide für die Jahre 2005 bis 2012, in denen er die Einkünfte des Klägers aus seiner Beratungstätigkeit unter Hinweis auf das Fehlen eines betriebswirtschaftlichen oder volkswirtschaftlichen Studiums oder einer ähnlichen Ausbildung als gewerbliche Einkünfte behandelte. Hinsichtlich der erfassten Gewinne, die zwischen ... Euro und ... Euro liegen und der Höhe nach unstreitig sind, wird auf die Bescheide verwiesen. 10

Gegen die Bescheide legte der Kläger am 12.08.2014 Einspruch ein und trug zur Begründung vor: Er habe zunächst eine Ausbildung zum Werkzeugmacher absolviert. Danach habe er viele Jahre für ein Unternehmen *im europäischen Ausland* gearbeitet. Seit *Jahreszahl* sei er für die Firma E-GmbH tätig gewesen, bei der ihm ... Mitarbeiter in der Verwaltung und dem Verkauf unterstanden hätten. Mit der Verwaltung sei auch das betriebliche Rechnungswesen verbunden gewesen. Nach längerer Tätigkeit in führender Position auf dem Gebiet der ... habe er im Jahr *Jahreszahl* sein erstes Unternehmen gegründet. In den Folgejahren seien mindestens 11 weitere Firmen von ihm im In- und Ausland gegründet worden. Außerdem seien weitere Gesellschaften mit einer Beteiligung von mindestens 50 % hinzugekommen. Alle Firmen seien dem Sektor *Industriezweig A* zuzuordnen. Weltweit habe die Unternehmensgruppe den x. bzw. xx. Platz in diesem Industriezweig eingenommen. Hinzu komme ein selbst aufgebauter Anlagenbau, der die eigenen Firmen sowie andere in- und ausländische Firmen mit der maschinellen Technologie versorge. In den letzten Jahren habe die Unternehmensgruppe Umsätze von bis zu ... Millionen Euro verzeichnet. In den Jahren *Jahreszahl* bis *Jahreszahl* seien die Mitarbeiterzahlen ständig auf ca. ... Mitarbeiter angestiegen. Bei den meisten Gesellschaften sei er selbst als Geschäftsführer tätig gewesen und in den Bereichen Personal-, Finanz-, Kosten- und Investitionsentscheidungen ausnahmslos alleiniger Entscheider gewesen. Ohne tiefgreifende betriebswirtschaftliche Kenntnisse hätte die geschilderte Entwicklung nicht stattfinden können. Das Ausrüstungsvolumen habe in allen Gesellschaften pro Gesellschaft mehrere Millionen Euro betragen. Absolventen eines betriebs- oder volkswirtschaftlichen Studiums seien trotz ihrer akademischen Ausbildung in Mengen gescheitert. Demgegenüber besitze er trotz eines fehlenden Studiums mindestens die gleichen Fähigkeiten, die ein Absolvent einer Hochschule vorweisen könne. Anstatt mit Steuerkarte habe er seine Einkünfte durch Honorarrechnungen bezogen.

Zwischen 2005 und 2009 hätten wiederholt Großbetriebsprüfungen bei allen Gesellschaften stattgefunden, in deren Rahmen auch seine persönlichen Verhältnisse geprüft worden seien. Bei den Prüfungen habe für die Prüfer hinreichend Gelegenheit bestanden, sich selbst einen Eindruck zu verschaffen. Die Prüfungen seien jeweils zu dem Ergebnis gekommen, dass trotz fehlender volks- oder betriebswirtschaftlicher Ausbildung Honorare für eine freiberufliche Tätigkeit vorlägen. 12

Der Beklagte wies den Einspruch in der Einspruchsentscheidung vom 08.07.2015 als unbegründet zurück. In den Gründen führte er aus: Den im Falle einer fehlenden volks- oder betriebswirtschaftlichen Ausbildung erforderlichen Nachweis des Erwerbs vergleichbarer theoretischer Kenntnisse in den Hauptbereichen der Betriebswirtschaftslehre als Autodidakt habe der Kläger nicht geführt. Es könne auch nicht ausgeschlossen werden, dass der Kläger eine gemischte Tätigkeit ausgeübt habe. Der Nachweis der erforderlichen Kenntnisse könne nicht allein durch eine langjährige Geschäftsführertätigkeit geführt werden. 13

Gegen die Einspruchsentscheidung hat der Kläger am 31.07.2015 Klage erhoben und trägt ergänzend vor: Für eine gewerbliche Tätigkeit fehle es bereits an einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Die Leistungen seien lediglich gegenüber Firmen erbracht worden, bei denen er alleinvertretungsberechtigter Gesellschafter gewesen sei und an denen er eine wesentliche Beteiligung gehalten habe. Anderen Interessenten seien keine Leistungen angeboten worden. Das Merkmal der „Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr“ setze eine Tätigkeit am Markt gegen Entgelt für Dritte voraus. Eigengesellschaften seien nicht Dritte im vorgenannten Sinne. 14

Auch eine selbständige Tätigkeit sei zu verneinen. Es hätten zwar weder eine Weisungsgebundenheit noch feste Arbeitszeiten bestanden, er habe jedoch feste Monatsbezüge erhalten.

Seit seiner Selbständigkeit im Jahr *Jahreszahl* habe er seine Kenntnisse fortwährend im Selbststudium erworben. Die Bereiche Finanzierung, Leasing, Ein- und Verkauf von Maschinen und Ausrüstungsgütern, Errichten von Betriebsgebäuden mit den entsprechenden Ausstattungsmerkmalen, Liquiditätsplanung, Personaleinstellung und Personalführung, Kalkulation von Dienstleistungspreisen (Beschichtungsumsätze), Aufstellen von Planrechnungen, Abschluss von Rahmenverträgen mit Großabnehmern, Marktrecherchen zur Gründung regionaler Gesellschaften u.s.w. hätten alle in seiner Verantwortung gelegen. Die Selbständigkeit verlange eine ständige Weiterbildung erlangter Kenntnisse durch das Studium von Fachbüchern, Lesen von Publikationen, durch den Besuch von Tagungen und Messen, Internetrecherchen, die Beobachtung der Marktentwicklungen und Beobachtung des Wettbewerbs. Seine Ehefrau sei studierte Betriebswirtin und verschaffe ihm – dem Kläger – Kenntnisse in ihrem Studienfach, insbesondere durch den Zugriff auf vorhandene Studienunterlagen. Seine Ehefrau habe wiederum mit seiner Unterstützung ihr Studium aufgenommen. 16

Der Kläger beantragt, 17

die Gewerbesteuer-Messbetragsbescheide 2005 bis 2012 vom 01.08.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.07.2015 aufzuheben. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Er nimmt Bezug auf die Gründe der Einspruchsentscheidung. 21

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf das Ergebnis der Anhörung des Klägers im Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 24.04.2018 und den Inhalt der Schriftsätze nebst Anlagen sowie die vom Beklagten überlassenen Steuerakten verwiesen. 22

Entscheidungsgründe 23

Die Klage ist hinsichtlich der Streitjahre 2005 und 2006 begründet, im Übrigen jedoch unbegründet. 24

Der Kläger ist durch die Gewerbesteuer-Messbetragsbescheide für die Streitjahre 2005 und 2006 vom 01.08.2014 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.07.2015 in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz der Finanzgerichtsordnung – FGO -), da die Bescheide nach Ablauf der Feststellungsfrist ergangen sind (hierzu unter I. 1.). Die Bescheide für die Streitjahre 2005 und 2006 sind daher rechtswidrig und waren – wie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung – aufzuheben. 25

Die Gewerbesteuer-Messbetragsbescheide für die Jahre 2007 bis 2012 vom 01.08.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.07.2015 sind hingegen innerhalb der regulären Feststellungsfrist ergangen und der Beklagte war auch nicht nach den Grundsätzen von Treu und Glauben an dem Erlass der angefochtenen Bescheide gehindert (hierzu unter I. 2.). 26

In materiell-rechtlicher Hinsicht erfüllen die vom Kläger vorgenommenen Beratungstätigkeiten die Merkmale eines gewerblichen Unternehmens im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) i.V.m. § 15 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (- EStG -, hierzu unter II.).

I. Im Zeitpunkt der Absendung der Gewerbesteuer-Messbetragsbescheide 2005 und 2006 vom 01.08.2014 war die reguläre Feststellungsfrist wegen des Fehlens einer Ablaufhemmung bereits abgelaufen und der Erlass der genannten Bescheide aufgrund dessen nicht mehr zulässig (§§ 181 Abs. 1 Satz 1, 169 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung – AO -). 28

Für die Jahre 2007 bis 2012 ist die reguläre Feststellungsfrist durch die Absendung der Bescheide vom 01.08.2014 hingegen gewahrt. 29

1. Die Feststellungsfrist beginnt gemäß §§ 181 Abs. 1 Satz 1, 170 Abs. 1 AO grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuer entstanden ist. Die Gewerbesteuer entsteht gemäß § 18 GewStG mit Ablauf des Erhebungszeitraums. 30

Gemäß §§ 181 Abs. 1 Sätze 1 und 2, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO wird der Beginn der Feststellungsfristen nach § 169 Abs. 2 AO hinausgeschoben, wenn aufgrund gesetzlicher Vorschriften eine Feststellungserklärung abzugeben ist. Im Streitfall folgt die Verpflichtung zur Abgabe der Feststellungserklärung zur Gewerbesteuer aus § 14a Satz 1 GewStG. Hat der Unternehmer mehrere Gewerbebetriebe, ist für jeden Gewerbebetrieb eine Gewerbesteuererklärung abzugeben (Selder in Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl., § 14a Rn 2). 31

Wird keine Steuererklärung abgegeben, so beginnt der Lauf der Feststellungsfrist mit Ablauf des dritten Jahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (§§ 181 Abs. 1 Satz 1, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). 32

a) Mangels der Abgabe von Gewerbesteuererklärungen für die Einkünfte aus den Beratungstätigkeiten begann der Lauf der Feststellungsfrist für das Streitjahr 2005 mit Ablauf des Jahres 2008 und für die nachfolgenden Erhebungszeiträume entsprechend später. 33

Auch für das Streitjahr 2005 fehlt es bezogen auf die Einkünfte aus den Beratungstätigkeiten an der Abgabe einer Gewerbesteuererklärung. Die vom Kläger für 2005 abgegebene Erklärung hatte nur die Einkünfte aus der Betriebsaufspaltung zum Gegenstand. Insoweit handelt es sich im Verhältnis zu den Beratungsleistungen des Klägers um einen sachlich und wirtschaftlich selbständigen Betrieb, der bereits zum 28.04.2005 beendet worden war. 34

b) Unter Berücksichtigung der regulären Feststellungsfrist von 4 Jahren gemäß §§ 181 Abs. 1 Satz 1, 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO hat die Feststellungsfrist für das Streitjahr 2005 mit Ablauf des Jahres 2012 und für das Streitjahr 2006 mit Ablauf des Jahres 2013 geendet und war damit vor dem Erlass der Bescheide vom 01.08.2014 bereits abgelaufen. 35

Für die Streitjahre 2007 bis 2012 endeten die Feststellungsfristen hingegen beginnend mit dem Ablauf des Jahres 2014 bzw. später, so dass die Feststellungsfrist für diese Streitjahre gewahrt ist. 36

c) Bezogen auf die Streitjahre 2005 und 2006 sind die vierjährigen Feststellungsfristen vor ihrem Ende mit Ablauf des Jahres 2012 bzw. 2013 zuvor auch nicht durch den Beginn der Betriebsprüfung für diese Jahre am 01.12.2010 nach §§ 181 Abs. 1, 174 Abs. 4 AO gehemmt worden. 37

- Nach der genannten Regelung läuft die Feststellungsfrist für Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht ab, wenn vor dem Ablauf der Feststellungsfrist mit der Außenprüfung begonnen wird 38
- aa) Zum Umfang der Ablaufhemmung bestimmt §§ 181 Abs. 1, 171 Abs. 4 Satz 1 AO, dass die Feststellungsfrist „für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt“, nicht abläuft, so dass der Ablauf der Feststellungsfrist nur für die in der Außenprüfungsanordnung genannten Steuern gehemmt wird. Zwar kommt es für den – endgültigen - sachlichen Umfang der Ablaufhemmung darauf an, worauf sich die Außenprüfung tatsächlich erstreckt hat. Der mögliche sachliche Umfang der Ablaufhemmung ergibt sich jedoch allein aus der von der Finanzbehörde schriftlich zu erteilenden Prüfungsanordnung (§ 196 AO). Diese bezeichnet den äußersten Rahmen der Ablaufhemmung, der durch die Finanzbehörde und nicht durch den Prüfer bestimmt wird (BFH-Urteil vom 18.07.1991 V R 54/87, Bundessteuerblatt Teil II - BStBl II 1991, 824). Aufgrund dessen kann eine Ablaufhemmung auch dann nicht eintreten, wenn der Prüfer Steuerarten prüft, die in der Prüfungsanordnung nicht genannt sind und die Überschreitung des Prüfungsumfangs für den Steuerpflichtigen erkennbar war oder wenn er sich widerspruchslos auf die Prüfung eingelassen hat (BFH-Urteil vom 11.08.1993 II R 34/90, BStBl II 1994, 375 m.w.N.). 39
- bb) Im Streitfall liegt bereits die für eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO erforderliche Voraussetzung einer Prüfungsanordnung zur Gewerbesteuer 2005 und 2006 nicht vor. In der Prüfungsanordnung vom 21.10.2010 wird als Prüfungsgegenstand nur die Einkommensteuer der Jahre 2005 bis 2007 genannt. Allein durch die tatsächliche Erstreckung der Prüfungshandlungen auch auf die Gewerbesteuer wird die Ablaufhemmung nicht ausgelöst. Auf die Frage, welche rechtlichen Schlussfolgerungen der Tatsache beizumessen sind, dass sich nach dem Akteninhalt die Prüfungshandlungen zudem auch tatsächlich nicht auf den Bereich der Beratungsleistungen als eigenständig anzusehenden Steuergegenstand (vgl. BFH-Urteil vom 24.06.2009 X R 36/06, BStBl II 2010, 171) erstreckt haben, kommt es aufgrund dessen nicht an. 40
2. Bezogen auf die Streitjahre 2007 bis 2012 war die Befugnis des Beklagten zum Erlass der streitigen Gewerbesteuer-Messbetragsbescheide nicht nach den Grundsätzen von Treu und Glauben ausgeschlossen, insbesondere nicht verwirkt. 41
- a) Verwirkung ist ein Anwendungsfall des Verbots widersprüchlichen Tuns, der Inhalt des die gesamte Rechtsordnung beherrschenden Grundsatzes von Treu und Glauben ist. Der Tatbestand der Verwirkung setzt neben dem bloßen Zeitmoment (zeitweilige Untätigkeit des Anspruchsberechtigten) sowohl ein bestimmtes Verhalten des Anspruchsberechtigten voraus, demzufolge der Verpflichtete bei objektiver Beurteilung darauf vertrauen durfte, nicht mehr in Anspruch genommen zu werden (Vertrauenstatbestand), als auch, dass der Anspruchsverpflichtete tatsächlich auf die Nichtgeltendmachung des Anspruchs vertraut und sich hierauf eingerichtet hat (ständige Rechtsprechung z.B. BFH-Urteile vom 07.06.1984 IV R 180/81, BStBl II 1984, 780, und vom 21.02.2017 VIII R 45/13, Sammlung aller Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH/NV - 2017, 1116). 42
- b) Im Streitfall fehlt es an einem entsprechenden Vertrauenstatbestand. Es liegen bereits keine Anhaltspunkte dafür vor, dass sich der Beklagte zu der Frage der Qualifikation der Einkünfte in vertrauensbildender Weise geäußert hat. Der Beklagte ist vielmehr den Angaben des Klägers zur Qualifikation der Einkünfte gefolgt, ohne beim Erlass der Einkommensteuerbescheide zum Ausdruck gebracht zu haben, nach (abschließender) Prüfung sei eine Freiberuflichkeit der Tätigkeit anzunehmen. Die Frage der Einkünftequalifizierung ist daher - bei objektiver Betrachtung – für den Kläger ungeklärt 43

geblieben.

Der Beklagte hat auch nicht in anderer Weise einen Vertrauenstatbestand begründet. Das gilt selbst dann, wenn – wie die Klägerseite vorträgt - die Qualifizierung der Beratungstätigkeiten im Rahmen der Prüfung der von ihm beratenen Firmen Thema gewesen sein sollte. Denn dies hätte auf die Beurteilung im Rahmen seiner eigenen Gewerbesteuerpflicht keine Auswirkung.

II. Für die vom Kläger in den Jahren 2007 bis 2012 ausgeübte Beratertätigkeit besteht auch eine Gewerbesteuerpflicht.

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen i.S. des EStG zu verstehen. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, und die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist.

a) Es bedarf keiner näheren Begründung, dass der Kläger nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht tätig geworden ist.

b) Der Kläger war auch selbstständig tätig.

aa) Die Frage, ob jemand eine Tätigkeit selbstständig oder nichtselbstständig ausübt, ist anhand einer Vielzahl in Betracht kommender Merkmale zu beurteilen. Für die Würdigung ist unter anderem von Bedeutung, ob eine Weisungsgebundenheit hinsichtlich Zeit, Ort und Inhalt der Tätigkeit besteht, ob feste Arbeitszeiten und feste Bezüge vereinbart wurden, Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative bestehen, inwieweit der Betroffene in der Organisation eingebunden ist und ob die Arbeitskraft oder der Arbeitserfolg geschuldet werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 02.12.1998 X R 83/96, BStBl II 1999, 534). Diese Merkmale sind im konkreten Einzelfall zu gewichten und gegeneinander abzuwägen (BFH-Urteil vom 29.03.2017 I R 48/16, BFH/NV 2017, 1316). Bei einem Geschäftsführer, der selbst eine Beteiligung hält, ist die Beteiligung eines von vielen Indizien, die im Rahmen der Gesamtwürdigung zu berücksichtigen sind. Auch im Falle einer Mehrheitsbeteiligung ist nicht im Sinne einer Vorprägung grundsätzlich von einer selbstständigen Tätigkeit auszugehen (BFH, BFH/NV 2017, 1316 mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung verschiedener BFH-Senate).

bb) Unter Zugrundelegung der vorgenannten Kriterien sind die Beratungstätigkeiten des Klägers als selbstständige Tätigkeiten zu beurteilen. Ausweislich der vorliegenden Beraterverträge hat der Kläger zwar von den einzelnen Firmen monatlich feste Honorare unabhängig vom Arbeitserfolg erhalten. Diesem für eine unselbstständige Tätigkeit sprechenden Merkmal stehen jedoch gewichtige, überlagernde Merkmale für eine selbstständige Tätigkeit gegenüber. Diese ergeben sich vorliegend daraus, dass der Kläger nach den verschiedenen Verträgen keinerlei Vorgaben zum Umfang seiner einzusetzenden Arbeitskraft unterlag und die Verträge auch keinerlei Abstimmungsverpflichtung enthalten. Nach § 2 der jeweiligen Beraterverträge war der Kläger vielmehr berechtigt, seinen Arbeitsort und seine Arbeitszeit selbst zu bestimmen. Dies deckt sich mit den eigenen Angaben des Klägers im Rahmen seiner Anhörung, wonach durch die Verträge eine freie Zeiteinteilung für seine Aufgaben bei den verschiedenen Gesellschaften sichergestellt werden sollte und im Übrigen bei jeder Gesellschaft ein weiterer angestellter Geschäftsführer die Geschäfte vor Ort

geleitet hat. Die genannten Tätigkeitsmerkmale beim Kläger belegen, dass dieser vollkommen autonom in seiner Zeiteinteilung und in keinsten Weise in die betriebliche Organisation der verschiedenen Gesellschaften eingebunden war. Aufgrund dessen ist im Rahmen der gebotenen Gesamtwürdigung die Feststellung einer selbständigen Tätigkeit gerechtfertigt.

c) Auch die Voraussetzungen für eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind erfüllt. 51

aa) Das Merkmal der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert eine Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird (BFH-Urteil vom 29.10.1998 XI R 80/97, BStBl II 1999, 48; BFH-Beschluss vom 10.03.2005 X B 182/03, BFH/NV 2005, 1068). Nicht erforderlich ist hingegen, dass die Tätigkeit für das allgemeine Publikum erkennbar ist. Es genügt bereits die Erkennbarkeit für die beteiligten Kreise, ohne dass die Leistungen einer Mehrzahl von Personen angeboten werden müssen. Dem entsprechend lässt es die ständige Rechtsprechung des BFH für eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausreichen, wenn der Unternehmer seine Betätigung auf einen bestimmten Kundenkreis beschränkt, ohne sich auf einen fest begrenzten Personenkreis festzulegen (BFH-Urteile vom 12.07.1991 III R 47/88, BStBl II 1992, 143, und vom 13.08.2002 VIII R 14/99, BFH/NV 2002, 1535). Ferner reichen auch Geschäftsbeziehungen zu einem einzigen Vertragspartner aus, und zwar selbst dann, wenn der Steuerpflichtige vertraglich an der Begründung von Geschäftsbeziehungen zu weiteren Personen gehindert ist (BFH-Urteil vom 15.12.1999 I R 16/99, BStBl II 2000, 404; BFH-Beschluss vom 10.03.2005 X B 182/03, BFH/NV 2005, 1068). Generell auszuschließen sind hingegen alle Vermögensmehrungen durch „Eigenleistungen“ an sich selbst (Reiß in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 15 Rz. 29). 52

bb) Gemessen an diesen Grundätzen sieht der Senat die Voraussetzung einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Streitfall nach Art und Umfang der Beratungsleistungen des Klägers bereits aufgrund der Tatsache als erfüllt an, dass es sich bei den vom Kläger beratenen Gesellschaften um rechtlich selbständige juristische Personen gehandelt hat. Daran ändert auch deren Konzernzugehörigkeit nichts. Etwas anderes könnte nur dann gelten, wenn die Beratungsleistungen des Klägers konzernleitende Maßnahmen zum Gegenstand gehabt hätten (vgl. BFH-Urteil vom 29.08.1984 I R 68/81, BStBl II 1985, 120, 124), was aber nach dem Ergebnis der Anhörung des Klägers nicht der Fall war. Danach bezogen sich die den streitigen Einnahmen zugrunde liegenden Beratungsleistungen auf die unternehmerischen Tätigkeiten der einzelnen Gesellschaften. 53

cc) Der vom Kläger angeführte Gesichtspunkt, aufgrund seiner Beteiligung an der A-Holding GmbH & Co. KG handle es sich bei den Beratungsleistungen um Leistungen an „Eigengesellschaften“, wodurch die Annahme einer Marktteilnahme ausgeschlossen werde, rechtfertigt kein anderes Ergebnis. 54

(a) Die Verneinung der Voraussetzungen einer unternehmerischen Marktteilnahme im Verhältnis zwischen einer GmbH und einem an ihr beteiligten Gesellschafter könnte nach Auffassung des Senats allenfalls dann in Betracht zu ziehen sein, wenn der Gesellschafter an der von ihm beratenen Gesellschaft selbst eine 100 %ige Beteiligung hält. „Eigengesellschaften“ in diesem Sinne hat der Kläger aber vorliegend nicht beraten. Zum einen waren im Streitfall - unstreitig - auch fremde Dritte an den jeweiligen Gesellschaften beteiligt. Zum anderen hielt der Kläger an den Gesellschaften selbst lediglich eine mittelbare Beteiligung über seine Anteile an der A-Holding GmbH & Co. KG, die zudem ab dem 31.07.2008 lediglich noch 1 % betrug und ansonsten in einem lebenslänglichen Nießbrauch 55

an den auf Familienangehörige übertragenen Kommanditanteilen bestand.

(b) Darüber hinaus sind nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich auch bei Leistungen eines Gesellschafters an eine vom ihm beherrschte oder ihm nahe stehende Kapitalgesellschaft die Voraussetzungen einer Marktteilnahme erfüllt (BFH-Urteil vom 19.09.2002 X R 51/98, BStBl II 2003, 394; BFH, BFH/NV 2005, 1068). Soweit ersichtlich hat der BFH bislang lediglich im Beschluss vom 26.07.2006 X B 58/06 (BFH/NV 2006, 1837), der ein Beschwerdeverfahren des einstweiligen Rechtsschutzes zum Gegenstand hatte, die Marktteilnahme eines Gesellschafter-Geschäftsführers in Abgrenzung zu seiner Stellung als Gesellschafter für Provisionszahlungen der GmbH an den Gesellschafter aufgrund von Bürgschaften zur Absicherung von Krediten ohne die Gestellung von Sicherheiten seitens der GmbH im Hinblick auf eine möglicherweise fehlende Fremdüblichkeit in Frage gestellt. Diese Konstellation ist mit dem vorliegenden Sachverhalt jedoch bereits deshalb nicht vergleichbar, weil keine Anhaltspunkte für eine fehlende Fremdüblichkeit der an den Kläger gezahlten Beraterhonorare vorliegen.

56

d) Schließlich liegt auch keine freiberufliche Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG vor. Der Kläger hat weder gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG den Katalogberuf eines beratenden Betriebswirts, noch einem dem beratenden Betriebswirt „ähnlichen Beruf“ ausgeübt. Voraussetzung für die Anerkennung als beratender Betriebswirt ist der Nachweis der hierfür erforderlichen Ausbildung und der Nachweis einer dem Berufsbild entsprechenden Tätigkeit (z.B. BFH-Urteile vom 11.07.1991 IV R 73/90, BStBl II 1991, 878, und vom 11.08.1999 XI R 47/98, BStBl II 2000, 31).

57

aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH übt derjenige den Beruf des beratenden Betriebswirts aus, der nach einem entsprechenden Studium oder einem vergleichbaren Selbststudium, verbunden mit praktischer Erfahrung, mit den hauptsächlichen Bereichen der Betriebswirtschaft (Unternehmensführung, Leistungserstellung, Materialwirtschaft, Finanzierung, Vertrieb, Verwaltungs- und Rechnungswesen sowie Personalwesen) und nicht nur mit einzelnen Spezialgebieten vertraut ist und diese fachliche Breite seines Wissens auch bei seinen praktischen Tätigkeiten einsetzen kann und tatsächlich einsetzt (BFH-Urteil vom 19.09.2002 IV R 70/00, BStBl II 2003, 25). Dem Berufsbild eines beratenden Betriebswirts entsprechend liegt ein „ähnlicher Beruf“ nur dann vor, wenn er auf einer vergleichbar breiten fachlichen Vorbildung beruht und sich die Beratungstätigkeit auf einen vergleichbar breiten betrieblichen Bereich erstreckt (BFH-Urteil vom 20.10.2016 VIII R 2/14, BStBl II 2017, 882).

58

Die erforderliche Vorbildung kann durch den Abschluss eines einschlägigen Studienganges nachgewiesen werden. Ein Autodidakt – wie der Kläger – kann den Nachweis einer vergleichbaren Tiefe und Breite seiner Vorbildung durch Belege über eine erfolgreiche Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen oder ein Selbststudium, anhand praktischer Arbeiten oder durch eine Art Wissensprüfung führen (BFH, BStBl II 2017, 882).

59

bb) Den Erwerb entsprechender Kenntnisse in allen Hauptbereichen der Betriebswirtschaftslehre hat der Kläger trotz der gerichtlichen Aufforderung im Schreiben vom 04.12.2017 weder dargelegt noch nachgewiesen. Allein durch die Hinweise auf die langjährigen Tätigkeiten, insbesondere als Geschäftsführer, sowie auf Mitarbeiter- und Umsatzzahlen können die theoretischen Fachkenntnisse in den Hauptbereichen der Betriebswirtschaftslehre nicht nachgewiesen werden (vgl. BFH-Beschluss vom 22.01.2009 VIII B 43/08, BFH/NV 2009, 759).

60

Letztlich kann die Frage der erforderlichen Ausbildung aber auch dahingestellt bleiben, da die vom Kläger in den Streitjahren tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten jedenfalls nicht denjenigen

61

eines beratenden Betriebswirts entsprachen, sondern unternehmerische Entscheidungen an sich zum Gegenstand hatten und daher als gewerblich zu qualifizieren sind. Prägend für die Tätigkeit eines beratenden Betriebswirts ist, dass dieser seinem Auftraggeber auf der Grundlage seines einschlägigen Studiums bzw. seiner autodidaktisch erworbenen Kenntnisse in unternehmerischen Entscheidungen berät. Dabei muss der Schwerpunkt der Beratung auf den typischen Gebieten der Betriebswirtschaft liegen, da nach dem Gesetzeswortlaut nicht jeder Betriebswirt freiberuflich tätig ist, sondern nur der „beratende Betriebswirt“. Nicht zum Berufsbild des beratenden Betriebswirts gehört die Umsetzung unternehmerischer Entscheidungen selbst (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.1991 IV R 135/90, BStBl II 1991, 169).

Nach den Schilderungen des Klägers im Rahmen seiner Anhörung bestand seine Tätigkeit für die Gesellschaften in der Umsetzung unternehmerischer Entscheidungen im Rahmen des Aufbaus bzw. Ausbaus der Firmen und kann deshalb nicht als beratende Tätigkeit i.S. des § 18 EStG qualifiziert werden. Entscheidend gegen eine beratende Tätigkeit spricht zudem, dass der Kläger neben den vor Ort tätigen Geschäftsführern als weiterer Geschäftsführer für die Gesellschaften tätig war. 62

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Dem Kläger waren die Kosten des Verfahrens insgesamt aufzuerlegen, da der Beklagte nur zu einem geringen Teil von unter 1 % unterlegen ist 63

IV. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO im Hinblick auf die nicht abschließend geklärten Fragen im Zusammenhang mit den Voraussetzungen einer Marktteilnahme i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG bei Leistungen eines Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft, an der er selbst beteiligt ist, zulassen. 64