
Datum: 07.10.2005
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 441/02 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2005:1007.1K441.02U.00

Tenor:

Die Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 vom 01.09.2005 werden dahingehend abgeändert, dass die Umsatzsteuer auf 112.298,61 EUR (1999) und 79.617,86 EUR (2000) herabgesetzt wird.

Die Kosten des Verfahrens werden bis zum 01.09.2005 den Beteiligten je zur Hälfte und danach in vollem Umfang dem Beklagten auferlegt.

-
- Tatbestand: 1
- Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Kläger im Zusammenhang mit der Veräußerung von aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet - nach Aktenlage: Niederlande, Belgien und Frankreich - importierten neuen Kraftfahrzeugen in den Streitjahren als Vermittler oder Eigenhändler tätig geworden ist. 2
- Wenn der Kläger einen Interessenten für den Kauf eines derartigen Kraftfahrzeugs gewonnen hat, schloss er mit ihm einen als "Vermittlungsauftrag über EG-Fahrzeuge" bezeichneten formularmäßigen Vertrag ab. Nach dessen Wortlaut beauftragte der Kunde den als Vermittler bezeichneten Kläger damit, das dort näher beschriebene Neufahrzeug im Ausland zu den auf der Rückseite des verwendeten Formulars beschriebenen Geschäftsbedingungen zu bestellen, alle notwendigen Formalitäten und Zulassungsvoraussetzungen zu erledigen und das Fahrzeug zu überführen. Hinsichtlich des Wortlauts der vom Kläger verwendeten Geschäftsbedingungen, die als "Geschäftsbedingungen für die Vermittlung/Verkauf von EU- 3

Fahrzeugen" bezeichnet werden, wird auf Bl. 3R der beigezogenen Akten des LG E Bezug genommen.

Nach den Feststellungen des Beklagten wandte sich der Kläger nach Abschluss des "Vermittlungsauftrags" an einen im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Autohändler und bestellte dort unter Vorlage des "Vermittlungsauftrages" sowie einer auf den Kläger lautenden Vollmacht des Kunden und dessen Personalausweiskopie das gewünschte Fahrzeug. Sobald das Fahrzeug dem ausländischen Händler ausgeliefert worden war, holten der Kläger oder ein von ihm Beauftragter das Fahrzeug dort ab und überführten es auf das Betriebsgelände des Klägers in N-Stadt. Bei Abholung übergab der ausländische Autohändler dem Kläger bzw. seinem Beauftragten eine auf den Namen des Kunden lautende Rechnung in der jeweiligen Landeswährung ohne Umsatzsteuerausweis. Anschließend übernahm der Kläger die inländischen Zulassungsformalitäten und übergab dem Kunden das Fahrzeug. Die von dem ausländischen Autohändler erteilte Rechnung erhielt der Kunde nicht; vielmehr erteilte der Kläger dem Kunden eine Rechnung, mit der der Kläger gegenüber dem Kunden im eigenen Namen über eine inländische Fahrzeuglieferung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis abrechnete. 4

Entsprechende inländische Fahrzeuglieferungen erklärte der Kläger auch im Rahmen seiner Umsatzsteuererklärungen. Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat der Beklagte die Auffassung, der Kläger sei insoweit nicht als Verkäufer, sondern als Vermittler tätig geworden. Seine Leistung habe darin bestanden, den Kauf eines Fahrzeugs zu vermitteln, das Fahrzeug ins Inland zu überführen, inländische Fahrzeugpapiere zu besorgen und ggf. das Fahrzeug im Inland zuzulassen. Das von ihm zu versteuernde Entgelt ergebe sich aus der Differenz zwischen dem von dem ausländischen Autohändler berechneten und dem von dem Kunden tatsächlich bezahlten Kaufpreis. Da der Kläger über von ihm tatsächlich nicht ausgeführte Fahrzeuglieferungen Rechnungen mit offenem Umsatzsteuerausweis erteilt habe, schulde er diese Steuer - zusätzlich - nach § 14 Abs. 3 UStG 1999. 5

Gegen den dementsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheid 1999 vom 30.08.2001 und Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für August 2000 vom 24.08.2001 hat der Kläger nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 02.01.2002) Klage erhoben. Im Verlauf des Klageverfahrens hat der Beklagte mit Bescheid vom 08.01.2004 die Umsatzsteuerjahresveranlagung durchgeführt und die Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 darüber hinaus in der Folgezeit mehrfach geändert. 6

Der Kläger ist der Auffassung, er habe keine Vermittlungsleistungen erbracht, sondern die fraglichen Fahrzeuge geliefert. 7

Der Kläger beantragt, 8

die Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 vom 01.09.2005 in der Weise zu ändern, dass die steuerpflichtigen Umsätze um 299.931.- DM (1999) und 181.713.- DM (2000) herabgesetzt werden. 9

Der Beklagte beantragt, 10

die Klage abzuweisen. 11

Er hält unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung an seiner Auffassung fest, der Kläger habe keine Fahrzeuge geliefert, sondern deren Kauf nur vermittelt. Ausweislich des 12

abgeschlossen Vertrages sei der Kläger gegenüber seinen Kunden ausdrücklich als Vermittler aufgetreten. Auch bei den ausländischen Autohändlern habe der Kläger die Fahrzeuge erkennbar in fremdem Namen bestellt.

Soweit der Kläger ursprünglich weitere Einwendungen gegen die angefochtenen Bescheide erhoben hat, hat der Beklagte diesen nach Vorlage weiterer Belege durch die im Verlauf des Klageverfahrens erlassenen Änderungsbescheide teilweise entsprochen. Darüber hinaus hält der Kläger an diesen Einwendungen nicht mehr fest. 13

Entscheidungsgründe: 14

Die Klage ist mit dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Klageantrag begründet. 15

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 vom 01.09.2005 sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Entgegen der Auffassung des Beklagten hat der Kläger hinsichtlich der streitigen Fahrzeuge keine Vermittlungsleistungen erbracht, sondern diese geliefert. 16

Für die Bestimmung der Leistungen und der Leistungsbeziehungen folgt das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich dem Zivilrecht. Entsprechend der Regelung des § 164 Abs. 1 BGB ist demnach bei einem Handeln im Namen des Vertretenen umsatzsteuerrechtlich die dem Leistungsempfänger erbrachte Leistung grundsätzlich dem Vertretenen zuzurechnen. Das gilt jedoch nicht, wenn nach den erkennbaren Umständen durch das Handeln in fremdem Namen lediglich verdeckt wird, dass er der Leistende ist (BFH, Urteile vom 16.03.2000 V R 44/99, BStBl II 2000, 362 und vom 04.09.2003 V R 9, 10/02, BStBl II 2004, 627 m. w. N.; vgl. auch Abschn. 26 Abs. 1 UStR 2005). 17

Bei Zugrundelegung zivilrechtlicher Auslegungsgrundsätze ist der Kläger im Streitfall als Eigenhändler tätig geworden. Denn die zwischen ihm und seinen Kunden geschlossenen formularmäßigen Verträge sind trotz der gewählten Bezeichnung "Vermittlungsauftrag" zivilrechtlich als Kaufverträge zu qualifizieren. Im Urteil vom 28.06.2001 hat das OLG F die zwischen dem Kläger (dort: Beklagter) und seinen Kunden (dort: Kläger) geschlossenen Vereinbarungen einer umfassenden zivilrechtlichen Würdigung unterzogen und die diesbezüglichen Vereinbarungen als Kaufvertrag gewürdigt. Zur Begründung hat das OLG F Folgendes ausgeführt: 18

"Allerdings bezeichneten die Parteien das zwischen ihnen begründete Rechtsverhältnis in dem ... Bestellformular als "Vermittlungsauftrag". Gegenstand des Vertrages sollten nach dem Wortlaut dieses Auftrages die Bestellung eines Neufahrzeugs im Ausland, die Erledigung aller notwendigen Formalitäten und Zulassungsvoraussetzungen und die Überführung des Fahrzeugs nach N-Stadt sein. Diese Ausgestaltung war ersichtlich auf Art. 3 Nr. 11 der Verordnung (EG) Nr. 1475/95 der Kommission vom 28. Juni 1995 über die Anwendung von Art. 85 Abs. 3 des Vertrages auf Gruppen von Vertriebs- und Kundendienstvereinbarungen über Kraftfahrzeuge (Gruppenfreistellungsverordnung für den Kfz-Vertrieb - Kfz-GVO -) zugeschnitten. Nach dieser Verordnung werden selektive Vertriebssysteme im Bereich des Handels mit neuen Kraftfahrzeugen unter bestimmten Voraussetzungen vom durch Art. 85 des EWG-Vertrages begründeten Verbot den freien Warenaustausch beschränkender Vereinbarungen freigestellt. Art. 3 Nr. 10 lit. a) Kfz-GVO gestattet dabei Vereinbarungen, wonach der Vertragshändler Vertragswaren und ihnen entsprechende Waren nur dann an einen Wiederverkäufer liefern darf, wenn dieser selbst dem Vertriebsnetz angehört. Nach Art. 3 Nr. 11 Kfz-GVO kann darüber hinaus vereinbart werden, dass Kraftfahrzeuge des Vertragsprogramms oder ihnen entsprechende Waren 19

Endverbrauchern, die einen Vermittler eingeschaltet haben, nur dann verkauft werden dürfen, wenn der Vermittler vorher schriftlich zum Kauf eines bestimmten Kraftfahrzeugs und bei Abholung durch diesen auch zur Abnahme bevollmächtigt wurde. Diese dem Schutz des selektiven Vertriebssystems vor sogenannten "grauen Importen" dienenden Bestimmungen sind regelmäßig Bestandteil von Vertragshändlerverträgen. Der Beklagte als freier Kraftfahrzeughändler konnte das gewünschte Fahrzeug deshalb nur auf der Grundlage des vom Kläger unterzeichneten Vermittlungsauftrages von einem ausländischen, im Rahmen seiner Vertriebsbindungen handelnden Vertragshändler beschaffen. Ein unmittelbarer Erwerb vom Vertragshändler mit anschließender Weiterveräußerung an den Kläger hätte zwar nicht gegen ein gesetzliches Verbot verstoßen (§ 134 BGB), weil die Kfz-GVO nur die vertraglichen Beziehungen zwischen Herstellern und ihren autorisierten Händlern regelt und dabei den Umfang der im Rahmen der Gruppenfreistellung zulässigen marktbeschränkenden Vereinbarungen konkretisiert. Durch eine solche zweistufige Veräußerung hätte der Vertragshändler jedoch seine vertraglichen Pflichten gegenüber dem Hersteller verletzt und damit Sanktionen riskiert, so dass ein offenes Eigengeschäft des Beklagten zumindest mit praktischen Schwierigkeiten und Unwägbarkeiten verbunden gewesen wäre.

Das bedeutet indes nicht, dass der Vertrag zwischen den Parteien tatsächlich nur die Vermittlung eines Kaufvertrages zwischen dem Kläger und einem ausländischen Händler sowie die in dem Vermittlungsauftrag bezeichneten Nebenleistungen zum Gegenstand hatte. Maßgeblich ist insoweit nicht der Wortlaut des unterzeichneten Formulars, sondern der wirkliche Wille der Parteien (§ 133 BGB). Dieser war auf den Abschluss eines Kaufvertrages gerichtet: 20

Bereits die Überschrift der in den Vertrag einbezogenen "Geschäftsbedingungen für die Vermittlung/Verkauf von EU-Fahrzeugen" und die mehrfache Bezeichnung des Beklagten als "Vermittler/Verkäufer" oder "Verkäufer" lassen erkennen, dass die Parteien zumindest auch einen Kaufvertrag miteinander abschließen wollten. Das vom Kläger unterzeichnete Formular sah keine Wahlmöglichkeit zwischen einem Vermittlungsauftrag und einem Kaufantrag vor. Es bestand deshalb kein Anlass, in den auf der Rückseite abgedruckten Geschäftsbedingungen beide Alternativen zu berücksichtigen. Wenn in dem Klauselwerk gleichwohl mehrfach von "Verkauf", "Käufer", "Kaufgegenstand" etc. die Rede war und der Beklagte sich selbst nicht nur als "Vermittler", sondern auch als "Verkäufer" bezeichnete, lässt das darauf schließen, dass er sich auf der Grundlage des Vermittlungsauftrages in einer Doppelfunktion sah. 21

Dem entspricht auch der weitere Inhalt der Geschäftsbedingungen. So ließ sich die in Abschnitt I. Abs. 2 vorgesehene Bindung des Kunden an den Auftrag bis zum Ablauf des unverbindlichen Liefertermins nicht mit einem - bereits durch §§ 675 Abs. 1, 649 BGB hinreichend gewährten - Provisionsinteresse des Beklagten, sondern nur mit seinem eigenen Interesse an dem Warenumsatz als solchem erklären. Die Bestimmungen zu den Rechten des Beklagten, falls der Kunde das Fahrzeug nach Bereitstellung nicht abnimmt (Abschnitt I. Abs. 4 der Geschäftsbedingungen), sowie der Gewährleistungsausschluss (Abschnitt III. Satz 1 der Bedingungen) lassen sich mit einem reinen Vermittlungsauftrag ebenfalls nicht vereinbaren. Bei einem solchen Vertrag hätte der Beklagte seine Pflicht zur Vermittlung mit dem Zustandekommen eines Kaufvertrages zwischen dem Kunden und dem ausländischen Händler vollständig erfüllt und nur noch die vereinbarten Nebenleistungen zu erbringen. Etwaige Ansprüche aus Gewährleistung oder Nichterfüllung beträfen dann allein das Verhältnis zwischen dem Verkäufer und dem Käufer und wären im Rahmen des Vermittlungsvertrages nicht zu regeln. Der Beklagte hätte die ihm zustehende Provision verdient und wäre nicht auf einen Rücktritt vom Vertrag oder pauschalierten Schadensersatz 22

wegen Nichterfüllung, dessen Höhe im Übrigen dem im Kraftfahrzeughandel üblichen Satz von 15 % entspricht, angewiesen (Abschnitt I. Abs. 4 der Geschäftsbedingungen). Zwar stellte der Beklagte in Abschnitt IV. Satz 2 der Bedingungen klar, dass er nicht Vertragspartner des Herstellers oder des ausliefernden Vertragshändlers sei. Diese Bestimmung schließt einen Kaufvertrag zwischen den Parteien, der einen vorangegangenen Erwerb des Fahrzeugs durch den Beklagten vom Vertragshändler voraussetzt, an sich aus. Abgesehen davon, dass der Beklagte sich in diesem Zusammenhang nur als "Vermittler" bezeichnet, steht diese Aussage indes in Widerspruch zu dem vorangehenden Satz, wonach der Vermittler das Fahrzeug "für den Kunden im Ausland kauft" und nicht etwa nur in dessen Namen den Vertrag mit dem Händler abschließt. Jedenfalls konnte aber durch eine solche formularmäßige Klausel der ersichtlich gewollte Inhalt des Vertrages nicht geändert werden.

Für einen Kaufvertrag spricht auch die sonstige Ausgestaltung der Abrede. So sollte der auf ... DM bezifferte "Endpreis" an den Beklagten gezahlt werden. Das steht zwar einer bloßen Vermittlertätigkeit, die auch die Weiterleitung des Kaufpreises umfassen konnte, nicht entgegen. Dem Beklagten hätte in diesem Fall jedoch nur eine Provision zugestanden, die im Gegensatz zu den Überführungskosten nicht gesondert ausgewiesen wurde, sondern offenkundig in dem "Grundpreis" enthalten ist. Schon aus steuerlichen Gründen hätten zudem getrennte Rechnungen über das Kaufgeschäft zwischen dem Kunden und dem Vertragshändler sowie über die Vermittlung durch den Beklagten erstellt werden müssen. Eine solche getrennte Rechnungslegung, auf die der Kläger auch nach §§ 675 Abs. 1, 666 BGB Anspruch gehabt hätte, war in dem Vermittlungsauftrag und den zugehörigen Geschäftsbedingungen indes nicht vorgesehen. Schließlich hätte ein Abschlussvermittler dem Kunden schon wegen der unmittelbar zwischen diesem und dem Lieferanten begründeten Rechtsbeziehungen die Identität des Vertragshändlers offen legen und den in seinem Namen geschlossenen Kaufvertrag zur Verfügung stellen müssen. Auch das ist erkennbar nicht geschehen und war nach dem Vertrag anscheinend auch nicht vorgesehen. Vielmehr vollzog sich der Kontakt zum Lieferanten allein in der Sphäre des Beklagten. Das ist mit der Annahme unmittelbarer Vertragsbeziehungen zwischen dem Kläger und dem ausländischen Vertragshändler nicht zu vereinbaren.

Ein unmittelbarer Kaufvertrag zwischen den Parteien entsprach auch deren übereinstimmenden Interessen. Dem Endabnehmer, der ein reimportiertes Neufahrzeug erwirbt, ist regelmäßig nicht an Vertragsbeziehungen zu einem ausländischen Vertragshändler gelegen, zumal dieses Rechtsverhältnis gemäß Art. 28 Abs. 1 und 2 EGBGB, 2 lit. a) CISG gewöhnlich ausländischem Recht unterläge und eine etwaige Rechtsverfolgung damit mit erheblichen Erschwernissen und Unwägbarkeiten verbunden wäre. Der Importvermittler wäre gegebenenfalls gehalten, seine Provision und damit seine in dem "Grundpreis" enthaltene Gewinnmarge offen zu legen, was ebenfalls regelmäßig nicht seinem Interesse entspricht. In der Praxis behält der Importvermittler deshalb häufig die vom ausländischen Vertragshändler an den Endabnehmer gerichtete Rechnung für sich und wickelt das weitere Geschäft als Eigenlieferung ab. In dieser Weise wurde offenbar auch vorliegend verfahren. Während der Vermittlungsauftrag mit Blick auf Art. 3 Nr. 11 Kfz-GVO die Grundlage für die Beschaffung des Reimportfahrzeugs bei einem ausländischen Vertragshändler bereiten sollte, wurde das Rechtsverhältnis zwischen den Parteien - wie die vorstehenden Erwägungen zeigen - als Kaufvertrag ausgestaltet."

Das erkennende Gericht hält diese Ausführungen des OLG F für zutreffend und schließt sich ihnen an. Soweit der Beklagte in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, das OLG habe lediglich das Verhältnis des Klägers zum Fahrzeugkäufer beurteilt, aber nicht hinreichend geprüft, ob der Kläger gegenüber dem ausländischen Autohändler Vermittlungsleistungen

erbracht hat, teilt das Gericht diese Ansicht nicht. Denn die Annahme einer Lieferung des Klägers an den Endkunden setzt dennotwendig voraus, dass dem Kläger die Verfügungsmacht an den Fahrzeugen durch den Vorlieferanten verschafft worden ist. Im Übrigen wären gegenüber den ausländischen Autohändlern erbrachte Vermittlungsleistungen im Inland nicht steuerbar. Denn gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. § 3 Abs. 6 UStG läge der Ort der Vermittlungsleistung im Ausland (vgl. dazu auch Martin in Sölch/Ringleb, UStG, § 3a Rn. 137).

Nach dem vorstehend Gesagten mindert sich die Umsatzsteuer um die bisher auf die vom Beklagten angenommenen Vermittlungsleistungen entfallende Steuer von 47.989.- DM (1999) und 29.074.- DM (2000). Die vom Beklagten unter Zugrundelegung seiner Rechtsauffassung nach § 14 Abs. 3 UStG 1999 angesetzte Steuer schuldet der Kläger nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

26

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 136 Abs. 1, 137 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung.

27