
Datum: 10.11.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 3739/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1110.3K3739.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Kläger.

Tatbestand

1

Die Kläger wurden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Für die Streitjahre 1993 bis 1996 fand bei dem Kläger eine Betriebsprüfung statt, die zu den nunmehr angefochtenen geänderten Steuerbescheiden führte.

2

Die Kläger hatten in ihren Steuererklärungen für die Streitjahre Einkünfte des Ehemanns aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte der Ehefrau aus nicht selbständiger Tätigkeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Die Kläger waren zu je 50 v.H. als Gesellschafter an der Firma BT Finanzdienstleistungsvermittlungs GmbH (nachfolgend BT genannt) beteiligt. Einkünfte wurden insoweit nicht erklärt.

3

Die Betriebsprüfung führte in allen Jahren zu einer Gewinnerhöhung bei den gewerblichen Einkünften des Klägers. Dem liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Der Kläger war ab dem Jahr 1993 für die Firmagesellschaft und mbH (nachfolgend BCH genannt) tätig. Die BCH war für eine Unternehmensgruppe tätig, die einen Immobilienfonds aufgelegt hatte, der vornehmlich in Osteuropa investieren sollte. Nachdem der Kläger bereits im Jahr 1993 für die BCH tätig geworden war, schloss er am1994 mit der BCH einen Handelsvertretervertrag, der folgende Bestimmungen enthielt:

4

"1. Aufgabenbereich

5

Die BCH stellt Herrn als Leiter des Immobilienvertriebes ein. Herr ist freier Handelsvertreter im Sinne des § 84 HGB.

6

Sein Aufgabengebiet umfasst folgende Ressorts:	7
1. Aufbau des Außendienstes	8
2. Führung und Leitung des Außendienstes	9
3. Allgemeines Informationswesen	10
4. Vertriebscontrolling	11
5. Finanzierungsbeschaffung	12
6. Konzeptionelle Arbeiten.	13
Herr hat dem Geschäftsführer der BCH in noch zu bestimmenden Abständen bzw. auf Aufforderung zu berichten.	14
Dienstsitz ist	15
2. Vertragsdauer	16
Der Vertrag beginnt am1994 und wird auf unbestimmte Zeit geschlossen.	17
Er kann von beiden Seiten bei Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten jeweils zum Quartalsende gekündigt werden. Die Kündigung hat schriftlich zu erfolgen. Der Vertrag endet spätestens, wenn Herr sein 65. Lebensjahr vollendet hat.	18
3. Provisionen	19
Herr ... erhält aus dem Gesamtumsatz der Immobilienfondsprodukte eine Superprovision in Höhe von 0,5 % der jeweils provisionspflichtigen Zeichnungssumme.	20
4. Garantiezahlung	21
Neben der Provision erhält Herr eine monatliche Zahlung von 9.000,-- DM...	22
5. Reisekosten	23
Herrn werden die im Rahmen seiner Tätigkeit als Leiter des Immobilienvertriebes entstehenden Reisekosten, soweit diese im Interesse der BCH erforderlich sind, gegen Nachweis erstattet.	24
6. Arbeitsverhinderung	25
Sollte Herr durch Krankheit oder andere unverschuldete Ursachen vorübergehend an der Ausführung seiner Tätigkeit verhindert sein, bleiben ihm seine Bezüge ungeschmälert für die Zeit der Verhinderung längstens jedoch für die Dauer von 6 Wochen.	26
Bei Verhinderung durch Krankheit hat Herr unverzüglich den Geschäftsführer der BCH zu unterrichten und die voraussichtliche Dauer der Erkrankung mitzuteilen und spätestens am dritten Arbeitstag bzw. Werktag nach Beginn der Verhinderung eine Bescheinigung seines Arztes über die Arbeitsunfähigkeit vorzulegen.	27
7. Urlaub	28

Die Planung des Urlaubs ist mit dem Geschäftsführer der BCH abzustimmen, wobei die Dringlichkeit anstehender Aufgaben innerhalb der Gesellschaft zu berücksichtigen ist..."	29
Am 02.05.1996 vereinbarte der Kläger mit der BCH einen Nachtrag Nr. 1 zum Handelsvertretervertrag vom1994 mit folgendem Inhalt:	30
"In Abänderung des Handelsvertretervertrages vom1994 wird der Absatz Nr. 3 "Provisionen" ergänzt.	31
Der Absatz lautet nunmehr: "3. Provision	32
Herr erhält aus dem Gesamtumsatz der Immobilienfondsprodukte eine Superprovision in Höhe von 0,5 % der jeweils provisionspflichtigen Zeichnungssumme. Ab dem1996 werden zu den bisherigen Zahlungen monatlich 5.000,-- DM ...a'konto bezahlt. Diese Zahlung ist mit künftigen Superprovisionszahlungen zu verrechnen."	33
Bereits am1994 hatte der Kläger mit der Firma T.....Unternehmensberatung GmbH einen Vermittlungsvertrag geschlossen. Hiernach ist ihm von der Firma T..... der oben bezeichnete Handelsvertreterposten vermittelt worden.	34
Mit Schreiben vom 17.03.2000 erhielt der Kläger von der Firma F&V und GmbH (vormals BCH) eine Provisionsabrechnung mit folgendem Inhalt:	35
"Sehr geehrter Herr, hiermit bestätigen wir Ihnen, dass wir die Rechtsnachfolgerin nach Umbenennung der BCHgesellschaft und mbH sind.	36
In 1997 gingen die Hauptkunden und Produktgeber unseres Hauses in Konkurs. Durch den Wegfall dieser wichtigsten Produkte waren wir zum damaligen Zeitpunkt, im März 1998, gezwungen unser Vertragsverhältnis zu beenden. Wir erlauben uns, wie folgt abzurechnen.	37
Sie erhielten DM 40.000 Darlehen 1995 + DM 4.100 Zinsen (5 % p.a. für 1996 und 1997) DM 54.000 Provisionszahlungen 1994 DM 116.191,67 Provisionszahlung 1995 DM 151.287,80 Provisionszahlung 1996 DM 78.000 Provisionszahlung 1997 <u>DM 9.000 Provisionszahlung 1998</u> DM 452.579,47 Gesamt.	38
Die von Ihnen in diesem Zeitpunkt vermittelten Beteiligungen betrugen DM 3.240.000 x 14 % gemäß Provisionsvereinbarung	39
DM 453.600 Provisionsanspruch	40
Gemäß § 4 Nr. 8 UStG sind Provisionen für Kapitalvermittlungen umsatzsteuerfrei. Der Betrag ist daher ohne Umsatzsteuer angegeben. Wir erlauben uns, die Differenz in Höhe von 1.020,53 DM auf Ihr Konto zu überweisen."	41
Die Gewinne aus Gewerbebetrieb ermittelte der Kläger gemäß § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG).	42
In den Einkommensteuererklärungen für 1993 bis 1996 erklärte er bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb folgende Provisionseinnahmen:	43
1993: 55.000,-- DM 1994: 60.000,-- DM 1995: 116.191,67 DM 1996: 141.547,05 DM.	44
Den Gewinn- und Verlustrechnungen lag in allen Streitjahren eine Bescheinigung der BCH bei, derzufolge der Kläger in den Streitjahren als freier Handelsvertreter für die Gesellschaft	45

tätig geworden sei. Einen Großteil des Geldes, welches der Kläger von der BCH in den Streitjahren erhalten hatte, reichte er an die BT weiter. Diese Zahlungen wurden vom Beklagten überwiegend als Betriebsausgaben anerkannt.

In den Änderungsbescheiden für die Streitjahre ließ der Beklagte für 1996 Aufwendungen in Höhe von 2.000,-- DM an die T..... GmbH ebenso wenig zum Betriebsausgabenabzug zu wie Zahlungen in Höhe von 2.000,-- DM an die F..... GmbH und 9.400,-- DM im Jahr 1995 an die M..... GmbH, da insoweit ein Zahlungsempfänger nicht festgestellt werden könne. 46

In den Jahren 1994, 1995 und 1996 berücksichtigte der Beklagte zudem Zahlungen an die Lebensversicherung nicht als Betriebsausgaben, aber auch nicht als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen. Den Zahlungen liege - so der Kläger - eine Bürgschaftsverpflichtung zugrunde, welche er im Hinblick auf eine geplante Beteiligung eingegangen sei, die dann nicht zustande gekommen sei. Der Beklagte ließ diese Aufwendungen unberücksichtigt, da der Kläger keine Nachweise über seine Einkünfte aus Kapitalvermögen beigebracht hatte. 47

Kosten für ein Arbeitszimmer berücksichtigte der Beklagte im Jahr 1996 in Höhe von 2.400,-- DM. Weitergehende Kosten in Höhe von 1.901,16 DM blieben ebenso unberücksichtigt wie ein vom Kläger im Jahr 1996 vorgenommener pauschaler Betriebsausgabenabzug in Höhe von 6.978,16 DM. 48

Der Beklagte erhöhte den Gewinn in allen Streitjahren um 10 v.H. der Einkünfte laut Kontrollmitteilung, da der Kläger nicht alle Kontoauszüge seines betrieblich genutzten Bankkontos vorgelegt hatte. 49

Der Beklagte erließ geänderte Einkommensteuerbescheide sowie erstmalige Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre, in denen er die Zahlungen der BCH an den Kläger der Umsatzsteuer unterwarf. 50

Die Einsprüche der Kläger wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidungen vom2002 als unbegründet zurück. Die deshalb erhobenen Klagen sind vom Gericht zu gemeinsamer Verhandlung und Entscheidung verbunden worden. 51

Der Kläger ist der Ansicht, für die Firma BCH nicht selbständig tätig gewesen zu sein. Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass er wie vergleichbare Beschäftigte der BCH, welche unstreitig nicht in einem selbständigen Beschäftigungsverhältnis gestanden hätten, für diese tätig geworden sei. Er habe eine feste Dienstzeit gehabt und sei weisungsgebunden gewesen, Urlaub habe er erst nach Genehmigung durch den Vorstand antreten können. Darüber hinaus sei, wie sich erst im Laufe der Tätigkeit herausgestellt habe, seine Arbeit nur in enger Abstimmung mit dem Vorstand möglich gewesen. Der Kläger hat zum Nachweis eine Bescheinigung der F & V und GmbH -vormals BCH Anlageberatungsgesellschaft- vom 27.08.2001 beigelegt (vgl. Bl. 37 der Akte 3 K 3833/02), mit der ihm bestätigt wird, dass er als Angestellter für das Unternehmen tätig geworden sei. Ebenso hat er einen Brief eines Herrn (vgl. Bl. 26 der Akte 3 K 3833/02) vorgelegt, in welchem Herr, der Angestellter des Unternehmens gewesen sein soll, bestätigt, der Kläger sei ebenso wie er selbst an die Einhaltung regelmäßiger Arbeitszeiten und Urlaubsgenehmigungen gebunden gewesen. 52

Hinsichtlich der Höhe der Einkünfte trägt der Kläger vor, eine Hinzuschätzung habe zu unterbleiben, da er alle Einnahmen erklärt habe und von ihm die Vorlage sämtlicher Kontoauszüge niemals verweigert worden sei. 53

Zur Weitergabe von Geldern an die BT trägt er vor, dass er sämtliche dieser Zahlungen nachgewiesen habe. Er legt hierzu drei Ablichtungen von Verrechnungsschecks vor (vgl. Bl. 20 - 22 der Gerichtsakte), aus denen sich die fehlenden Beträge ergäben. Hinsichtlich der übrigen strittigen Zahlungen seien die Empfänger nachgewiesen.	54
Wegen der Umsatzsteuer ist der Kläger der Ansicht, er sei für die BCH nicht als Unternehmer sondern nicht selbständig tätig gewesen (siehe oben). Darüber hinaus ergebe sich aus § 4 Nr. 8 und 11 Umsatzsteuergesetz (UStG) die Umsatzsteuerfreiheit der getätigten Umsätze. Die ausweislich des Emissionsprospektes erzielten Umsätze seien, sollten sie im Rahmen einer freien Handelsvertretertätigkeit erzielt worden sein, gemäß § 4 Nr. 8 UStG als Umsätze aus der Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und Vereinigungen von der Umsatzsteuer befreit.	55
Eine Befreiung könne sich aber auch nach § 4 Nr. 11 UStG ergeben. Da er als Finanzdienstleister im Strukturvertrieb tätig gewesen sei, sei hier zumindest eine analoge Anwendung dieser Vorschrift, welche für Bausparkassen- und Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler gelte, geboten; er verweist auf einen Aufsatz von Prof. Loritz (vgl. Bl. 16 ff der Gerichtsakte 3 K 3739/02).	56
Auch aus Artikel 189 Abs. 3 des EG-Vertrages sowie der 6. Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuer (Richtlinie 77/388/EWG) Abschnitt X Teil B ergebe sich die Steuerbefreiung, die sich nicht nur auf Versicherungsvertreter und Makler, sondern auf alle im Strukturvertrieb Tätigen erstrecken müsse. Eine solche Auslegung sei auch im Hinblick auf Art. 3 des Grundgesetzes geboten, in dem die Steuergerechtigkeit verankert sei, aus der sich dBT Leistungsfähigkeitsprinzip ergebe, welches durch die Besteuerung der vorliegenden Umsätze verletzt sei.	57
Die Kläger beantragen sinngemäß,	58
unter Aufhebung der Einspruchsentscheidungen vom2002, bei ihm eingegangen am2002,	59
1. die Umsatzsteuer für die Streitjahre auf 0,- DM,	60
2. die Einkommensteuer in folgender Höhe festzusetzen:,00 DM (1993),, - DM (1994),,00 DM (1995), 0,- DM (1996).	
Der Beklagte beantragt,	61
die Klage abzuweisen.	62
Der Beklagte verweist zur Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht sowie seine Einspruchsentscheidungen. Er ist der Ansicht, der Kläger sei als Unternehmer gewerblich für die BCH tätig geworden.	63
<u>Entscheidungsgründe</u>	64
Die Klagen sind unbegründet.	65
Die angefochtenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten.	66
	67

1. Der Kläger ist im Rahmen seiner Tätigkeit für die BCH selbständig gewerblich (als Unternehmer) tätig geworden, § 15 Abs.1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Eine solche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, soweit eine natürliche Person einem Unternehmen derart eingegliedert ist, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Die negative Abgrenzung zur Selbständigkeit entspricht der Begriffsbestimmung des Dienstverhältnisses in § 1 Abs. 2 der Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV) 1990 (BFH-Urteil vom 14.10.1976 V R 137/73, BStBl II 1977, 50). Nach dieser Bestimmung liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Beschäftigte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Das ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Dies bedeutet, dass die für und gegen die Unternehmereigenschaft sprechenden Merkmale, die im Einzelfall unterschiedlich gewichtet werden können, gegeneinander abgewogen werden. In diese Würdigung sind auch die der Tätigkeit zugrunde liegenden Vertragsverhältnisse einzubeziehen, sofern sie ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt worden sind. Für die Nichtselbständigkeit können folgende Merkmale sprechen:

- persönliche Abhängigkeit 69
- Weisungsgebundenheit bezüglich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit

- feste Arbeitszeiten 70
- Ausübung der Tätigkeit gleich bleibend an einem bestimmten Ort
- feste Bezüge
- Urlaubsanspruch
- Anspruch auf sonstige Leistungen
- Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall
- Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern
- Eingliederung in den Betrieb
- Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolges
- Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen eine Weisungsgebundenheit die Regel ist.

Für eine Selbständigkeit sprechen: 71

- Selbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit 72
- Unternehmerrisiko
- Unternehmerinitiative
- geschäftliche Beziehungen zu mehreren Vertragspartnern.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist der Senat der Überzeugung, dass der Kläger selbständig unternehmerisch tätig gewesen ist. 73

Hierfür spricht zum einen der Vertrag, den der Kläger mit der BCH abgeschlossen hat. Ausweislich des Vertrages ist er als freier Handelsvertreter angestellt worden. Nach dem Inhalt des Vertrages war der Kläger verantwortlich für den Aufbau von Vertriebsstrukturen sowie deren Betreuung. Damit war er aber in Organisation und Durchführung seiner Tätigkeit weitgehend frei. Der Kläger musste zur Durchführung seiner Tätigkeit auch Initiative entwickeln und er trug Unternehmerrisiko, denn er war durch die Gewährung der 74

Superprovision am Erfolg seiner Tätigkeit unmittelbar beteiligt.

Der Umstand, dass der Kläger nicht lediglich feste Bezüge, sondern eine Provision erhielt, spricht ebenso für seine selbständige Tätigkeit wie der Umstand, dass von der BCH bis auf eine Fortzahlung des Fixums im Krankheitsfall sonstige soziale Leistungen nicht übernommen worden waren. Letztlich hätte ein Nichtunternehmer nicht große Teile seines Einkommens als Provisionen an Dritte weitergereicht. 75

Der Umstand, dass dem Kläger neben der Superprovision von 0,5 v.H. der Zeichnungssumme eine "Garantiezahlung" von monatlich 9.000,- DM zugesagt worden war, die ihm auch im Krankheitsfall verbleiben sollte, zwingt nicht zur Annahme einer Arbeitnehmertätigkeit. Wie die Provisionsabrechnung vom ...2000 zeigt, wurden sämtliche bezogenen ("Provisions"-) Zahlungen (z.B. 1994: 6 x 9.000,- DM = 54.000,- DM) mit dem Provisionsanspruch (von 14%, nicht 0,5%) verrechnet. Die monatliche Garantiezahlung war damit im Ergebnis lediglich als Vorauszahlung an einen auf Provisionsbasis arbeitenden Selbständigen und nicht, wegen Weitergewährung im Krankheitsfall, als Sozialleistung an einen Arbeitnehmer zu werten. 76

Soweit der Kläger vorträgt, er sei bezüglich Ort, Zeit sowie Gestaltung der Arbeit wie ein von der BCH angestellter Arbeitnehmer tätig geworden und hierfür Beweis anbietet, kann dies als wahr unterstellt werden. Diese Umstände treten aber hinter den oben aufgezeigten Merkmalen, die für seine selbständige Tätigkeit sprechen, zurück. 77

Das Schreiben der F&V und GmbH als Nachfolgerin der BCH, mit welchem ihm bescheinigt wird, er sei als Angestellter tätig geworden, vermag keine andere Beurteilung zu rechtfertigen. Denn zuvor hatte die BCH für sämtliche Streitjahre Bescheinigungen ausgestellt, die der Kläger seinen Einkommensteuererklärungen beigelegt hatte, denzufolge der Kläger als freier Handelsvertreter für sie tätig geworden ist. 78

Der Kläger hat folgerichtig für alle Jahre seine Einkünfte aus der Tätigkeit für die BCH als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Hieran sieht man, dass beide Vertragsparteien bei Vertragsschluss zunächst davon ausgingen, der Kläger werde als selbständiger Unternehmer für die BCH tätig, und dies für mehrere Jahre durch ihr Erklärungsverhalten bestätigten. 79

Auch das Fehlen eines Konkurrenzverbotes für den Kläger spricht für seine selbständige Tätigkeit. Denn angestellte Mitarbeiter sind in der Regel verpflichtet ihre ganze Arbeitskraft in den Dienst des Unternehmens zu stellen und es ist ihnen verboten weitere Tätigkeiten auszuüben. Im Streitfall war es dem Kläger dagegen ausdrücklich erlaubt, weitere Tätigkeiten neben der für die BCH auszuüben. 80

2. Die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer begegnet keinen Bedenken. 81

a) Der Beklagte war insbesondere berechtigt, in allen Jahren eine Zuschätzung von 10 v.H. der mit der BCH laut Kontrollmitteilung abgewickelten Umsätze vorzunehmen. Denn der Kläger hat für die Streitjahre keine betrieblichen Bankkonten zur Überprüfung seiner Zahlungseingänge zur Verfügung gestellt. Hierzu wäre er aber als Gewerbetreibender nach § 97 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) verpflichtet gewesen. Der Kläger kann sich auch nicht darauf berufen, er habe sich nie geweigert, die Kontoauszüge vorzulegen. Denn dann hätte er diese spätestens bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung einreichen können und sollen. Soweit ihm diese nicht mehr zur Verfügung standen, hätte er sie auf eigene Kosten durch die Bank neu erstellen lassen können. 82

b) Es begegnet auch keinen Bedenken, die Zahlungen des Klägers an die Lebensversicherung in den Streitjahren 1994 bis 1996 nicht zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Denn es ist für den Senat nicht erkennbar, inwieweit die Aufwendungen mit dem Gewerbebetrieb des Klägers zusammenhängen. Allein seine Behauptung, er habe sich an der GmbH beteiligen wollen und deshalb die Bürgschaft zu Gunsten der Lebensversicherung abgeben müssen, reicht hierzu nicht aus. Denn es ist nicht erkennbar, ob er aufgrund dieser Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen wollte oder es sich um einen Vorgang auf der Vermögensebene gehandelt hat. Im Rahmen der Betriebsprüfung trug der Kläger vor, die Bürgschaft sei im Hinblick auf den Erwerb eines Geschäftsanteils von 50 % an der GmbH durch die BT (Kläger und Ehefrau sind zu je 50 v.H. beteiligt) erfolgt. Damit bleibt der Grund für die Übernahme dieser Verpflichtung offen, so dass für den erkennenden Senat nicht erkennbar ist, ob die betreffenden Zahlungen Betriebsausgaben/Werbungskosten darstellen oder auf privater Ebene getätigt wurden.	
c) T..... GmbH 1996	84
Es ist nicht erkennbar, aufgrund welcher Verpflichtung der Kläger 2.000,-- DM an die Firma T..... GmbH im Jahr 1996 hätte zahlen sollen (vgl. Bl. 333 der BP-Handakte). Ausweislich der BP-Handakte wurde Einvernehmen darüber erzielt, den Betriebsausgabenabzug insoweit zu verweigern.	85
d) F..... GmbH 1995	86
Auch der Betriebsausgabenabzug in Höhe von 9.400,-- DM ist zu Recht abgelehnt worden. Einen schriftlichen Vertrag mit der F..... hat der Kläger ebenso wenig vorgelegt wie einen Nachweis der angeblich erbrachten Barzahlungen. Insbesondere hat der Kläger trotz des Verlangens des Beklagten, den Empfänger nach § 160 AO zu benennen, diesen Nachweis nicht geführt. Nach einer Auskunft des für die F..... örtlich zuständigen Finanzamtes (vgl. Bl. 340 der BP-Handakte) hat an der angegebenen Anschrift ein Büro oder Geschäftssitz nie bestanden.	87
e) M..... GmbH in 1995 (Provisionszahlungen i.H.v. 33.000,-- DM)	88
Auch insoweit bestehen nach eigenen Angaben des Klägers lediglich mündliche Vereinbarungen über Provisionszahlungen. Zwar hat der Kläger Abrechnungspapiere vorgelegt, wonach die Zahlungen bar erbracht wurden. Doch hat er den wahren Empfänger nicht benannt. Empfänger der Zahlungen soll, nach Angaben des Klägers, ein Herr gewesen sein, mit einer Postfachanschrift Straße .. in Hierbei handelt es sich um die Wohnanschrift der Kläger. Nach Kontrollmitteilungen des Finanzamtes ist die M..... Financial GmbH zwischenzeitlich in Immobilien GmbH umbenannt worden. Die letzte Anschrift der Gesellschafterin sei (Polen), seit 1997.	89
f) BT GmbH 1996	90
Gesellschafter an der BT waren zu je 50 v.H. die Kläger. Nach Angaben des Klägers sind Gelder an die BT weitergegeben worden. Schriftliche Verträge bestehen hierüber nicht. Die Barzahlung in Höhe von 19.320,-- DM ist zudem von der BT nicht quittiert worden. Für den erkennenden Senat ist die betriebliche Veranlassung dieser Zahlung nicht erkennbar, da Vermittlungsleistungen der BT nicht glaubhaft gemacht worden sind. Hiernach lässt es sich nicht ausschließen, dass es sich insoweit um eine auf Gesellschafterebene liegende Einlage handelt.	91

g) Soweit der Beklagte Betriebsausgaben für das Arbeitszimmer im Jahr 1996 um 1.901,16 DM gekürzt sowie um einen pauschalen Betriebsausgabenabzug 6.978,16 DM verringert hat, begegnet dies keinen Bedenken. Betriebsausgaben für das Arbeitszimmer sind in Höhe von 2.400,-- DM berücksichtigt worden; für einen darüber hinausgehenden Anspruch ist nichts vorgetragen. Ein pauschaler Betriebsausgabenabzug ist im Gesetz nicht vorgesehen. Der Kläger hat insoweit auch keine Einwendungen erhoben. 92

3. Auch die Umsatzsteuerfestsetzungen sind rechtmäßig. 93

a) Wie oben zu 1. gezeigt, ist der Kläger als Unternehmer für die BCH tätig geworden. 94

b) Der Kläger hat steuerbare Umsätze für die BCH erbracht. 95

Nach § 1 UStG hat er als Unternehmer sonstige Leistungen gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt. Denn er hat für die BCH unter anderem eine Vertriebsstruktur aufgebaut, organisiert und kontrolliert. 96

c) Die vom Kläger getätigten Umsätze sind auch keine steuerfreien Umsätze durch die Vermittlung von Anteilen an einer Gesellschaft oder anderen Vereinigung im Sinne des § 4 Nr. 8 f UStG. 97

Die Leistungen des Klägers, nämlich der Aufbau einer Vertriebsorganisation für die BCH, können nicht als Vermittlung von Anteilen an der Emissionsgesellschaft angesehen werden. 98

Einer Ausweitung der Steuerbefreiung - wie vom Kläger vorgetragen - auf diese Leistungen steht bereits der Wortlaut des § 4 Nr. 8 f UStG entgegen. Eine Ausdehnung der Steuerbefreiung über den Wortlaut hinaus kommt nicht in Betracht, da Befreiungsvorschriften eng auszulegen sind (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 05.06.1997 Rs C - 2/95, SDC, Slg. 1997, I - 3017). 99

Die Vorschrift des § 4 Nr. 8 f UStG setzt Art. 13 Teil B d Nr. 5 der Richtlinie 77/388/EWG in nationales Recht um. Nach dieser Richtlinienbestimmung befreien die Mitgliedsstaaten unter den dort genannten Bedingungen unter anderem die Umsätze - einschließlich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und der Verwaltung -, die sich auf Anteile an Gesellschaften oder auf Wertpapiere beziehen. 100

Zum Begriff der Vermittlung hat der EuGH in seinem Urteil vom 13.12.2001 Rs. C - 235/00, CSC (Umsatzsteuerrundschau 2002, 84) wörtlich ausgeführt: 101

"37. Art. 13 Teil B d Nr. 5 der 6. Richtlinie enthält keine Definition des Ausdrucks "Vermittlung, die sich auf Wertpapiere bezieht" im Sinne dieser Vorschrift. 102

38. Art. 13 Teil B d Nr. 5 der 6. Richtlinie ist zu entnehmen, dass die Worte "einschließlich Vermittlung" nicht den wesentlichen Inhalt der in dieser Bestimmung vorgesehen Befreiung definieren, sondern deren Anwendungsbereich auf die Vermittlungstätigkeiten ausdehnen sollen. 103

39. Ohne dass die genaue Bedeutung des Begriffes "Vermittlung" ermittelt werden müsste, der auch in anderen Bestimmungen der 6. Richtlinie, und zwar in Art. 13 Teil B d Nr. 1 - 4, auftaucht, ist festzustellen, dass sich dieser Begriff im Rahmen der Nr. 5 auf eine Tätigkeit bezieht, die von einer Mittelsperson ausgeübt wird, die nicht den Platz einer Partei eines Vertrages über ein Finanzprodukt einnimmt und deren Tätigkeit sich von den typischen vertraglichen Leistungen unterscheidet, die von den Parteien solcher Verträge erbracht 104

werden. Denn die Vermittlungstätigkeit ist eine Dienstleistung, die einer Vertragspartei erbracht und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet wird. Sie kann unter anderem darin bestehen, der Vertragspartei die Gelegenheit zum Abschluss eines solchen Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln. Zweck dieser Tätigkeit ist es also, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages hat.

40. Dagegen handelt es sich nicht um eine Vermittlungstätigkeit, wenn eine der Vertragsparteien einen Subunternehmer mit einem Teil der mit dem Vertrag verbundenen Sacharbeit betraut, wie der Erteilung von Informationen an die andere Partei oder der Annahme und Bearbeitung der Anträge auf Zeichnung der Wertpapiere, die Gegenstand des Vertrages sind. In einem solchen Fall nimmt der Subunternehmer denselben Platz ein wie der Anbieter des Finanzprodukts und ist daher keine Mittelsperson, die nicht den Platz einer Vertragspartei einnimmt, im Sinne der fraglichen Bestimmung. 105

41. Nach alledem ist dem vorlegenden Gericht zu antworten, dass Art. 13 Teil B d Nr. 5 der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass 106

- der Ausdruck "Umsätze, die sich auf Wertpapiere beziehen" Umsätze betrifft, die geeignet sind, Rechte und Pflichten der Parteien in Bezug auf Wertpapiere zu begründen, zu ändern oder zum Erlöschen zu bringen, - der Ausdruck "Vermittlung, die sich auf Wertpapiere bezieht" keine Dienstleistungen betrifft, die sich auf Erteilung von Informationen über ein Finanzprodukt und ggf. die Annahme und Bearbeitung der Anträge auf Zeichnung der entsprechenden Wertpapiere beschränken und nicht deren Ausgabe umfassen". 107

Übereinstimmend damit hat der BFH bereits im Urteil vom 12.01.1989 V R 43/84 (BStBl II 1989, 339) die Beschaffung von Anschriften interessierter Kapitalanleger für einen Anlageberater nicht als "Vermittlung der Umsätze von Wertpapieren" im Sinne von § 4 Nr. 8 a f UStG beurteilt. 108

Entsprechendes muss auch für die Vermittlung von Umsätzen von Geschäftsanteilen im Sinne des Art. 13 Teil B d Nr. 5 der Richtlinie 77/388/EWG und des § 4 Nr. 8 f UStG gelten. 109

Danach liegt - bei der Beteiligung von Kapitalanlegern an Emissionsgesellschaften - eine "Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften" im Sinne des § 4 Nr. 8 f UStG nur vor, wenn eine Mittelsperson der Gesellschaft oder dem zukünftigen Gesellschafter die Gelegenheit zum Abschluss des Vertrages über den Erwerb eines Geschäftsanteils nachweist und sonst das Erforderliche tut, damit der Vertrag über den Erwerb der Geschäftsanteile zustande kommt (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.2002 V R 68/01, BStBl II 2003, 618). 110

Die streitbefangene Tätigkeit erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Der Kläger trat nicht als Vermittler i.d.S. auf. Denn er bekam sein Entgelt nicht als Mittelsperson zwischen den Vertragspartnern, d.h. den Kapitalanlegern und der Gesellschaft (hier der AG), an der die Anleger sich beteiligten (Emissionsgesellschaft), sondern von der BCH. Hätte die AG ihre Anteile mit eigenen Abschlussvertretern vertrieben und hätte der Kläger diesen Vertrieb aufgebaut, hätte er als Subunternehmer der Emissionsgesellschaft steuerpflichtige Leistungen an diese erbracht. An der Steuerpflicht dieser Leistungen ändert der Umstand nichts, dass die Emissionsgesellschaft die BCH mit dem Vertrieb der Anteile beauftragt hat und der Kläger in deren Auftrag tätig geworden ist. 111

Der Kläger hat mit den streitbefangenen Umsätzen auch keine Umsätze von Anteilen an Gesellschaften getätigt. Seine Umsätze hatten keinen unmittelbaren Einfluss auf die Gesellschafterstellung der Kapitalanleger.

c) Die Leistungen des Klägers sind auch nicht in entsprechender Anwendung des § 4 Nr. 11 UStG als Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter oder Versicherungsmakler steuerfrei. Wie oben (b) ausgeführt, sind Befreiungsvorschriften eng auszulegen. Der Kläger ist aber nicht als Bausparkassenvertreter oder Versicherungsmakler tätig geworden. 113

d) Ein Verstoß gegen das aus Artikel 3 des Grundgesetzes abgeleitete Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist ebenfalls nicht zu erkennen. Sein Anwendungsbereich ist beschränkt auf Steuern vom Einkommen und Vermögen; dagegen hat es keine Aussagekraft für Verbrauchsteuern wie die Umsatzsteuer (vgl. Tipke/Kruse, AO § 3 Tz.50). Die Umsatzsteuer nach dem Mehrwertsteuersystem mindert nicht die Leistungsfähigkeit des Klägers, sondern wird als Preisbestandteil vom Verbraucher getragen. 114

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 115