
Datum: 24.04.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 4355/05
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0424.7K4355.05.00

Tenor:

Die Umsatzsteuerbescheid 2004 vom2007 wird geändert.
Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Steuerfestsetzung
nach Maßgabe der Entscheidungsgrün-de zu berechnen und den
Umsatzsteuerbescheid 2004 mit dem geänderten Inhalt neu
bekannt zu geben.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen

<u>Tatbestand</u>	1
Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Kläger im Veranlagungszeitraum 2004 im Rahmen seiner Tätigkeit als Handelsvertreter gemäß § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG steuerbefreite Vermittlungsleistungen erbracht hat.	2
Aufgrund Handelsvertretervertrag vom2003 war der Kläger ab dem 01.08.2003 für die Firma AG, bei (Firma T.....), als Handelsvertreter tätig.	3
In diesem Handelsvertretervertrag wurde unter anderem folgendes geregelt:	4
§ 1 Gegenstand des Vertrages	5
1. Die Firma überträgt dem Handelsvertreter die Vermittlung von Private Capital Fonds der Vertrieb GmbH, (Firma SVC). Die Firma behält sich das Recht vor, dem Handelsvertreter weitere Kapitalanlageprodukte zur Vermittlung zu übertragen.	6

2. Dem Handelsvertreter werden für seine Vertriebsaktivitäten feste Vertriebspartner zugeordnet, dies gilt insbesondere für die vom Handelsvertreter im Rahmen seiner Aufgabenstellung neu gewonnenen Makler und Mehrfachagenten.	7
§ 2 Pflichten des Handelsvertreters	8
1. Der Handelsvertreter hat sich um die Vermittlung von Geschäften zu bemühen und ist verpflichtet, hierbei das Interesse der Firma mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu wahren. Er wird der vertretenen Firma nach besten Kräften alle für die Förderung des Geschäfts erforderlichen Nachrichten geben, namentlich ihr von jedem Auftrag unverzüglich Meldung machen.	9
2. Der Handelsvertreter wird die ihm zugeordneten Vertriebspartner regelmäßig besuchen und auf der Grundlage der Produktinformationen der Firma fortlaufend über die Entwicklung der Fondprodukte unterrichten.	10
...	11
§ 3 Pflichten der Firma	12
...	13
3. Die Firma hat den Handelsvertreter über ihre unmittelbaren geschäftlichen Tätigkeiten im Zusammenhang mit den dem Handelsvertreter zugeordneten Vertriebspartnern zu unterrichten und die mit potentiellen Abnehmern geführte Korrespondenz dem Handelsvertreter in Kopie zu überlassen.	14
§ 4 Provisionen und Ausgleichsabgeltungen	15
1. Der Handelsvertreter erhält als Provision für alle durch seine Vermittlung rechtsverbindlich zustande gekommenen Beteiligungen bezogen auf das Zeichnungsvolumen ohne Agio:	16
Rateneinlagen – gewerbliche Beteiligungen 0,7 % Einmaleinlagen – gewerbliche Beteiligungen 0,7 % Einmaleinlagen – vermögensverwaltende Beteiligungen 0,3 %	17
1.1 Diese Regelung hat Gültigkeit für alle mit den Vertriebspartnern vereinbarten Standard-Vertriebsvereinbarungen der SVC GmbH und einem Provisionssatz von maximal 10 % bei gewerblicher Beteiligung und 9 % bei vermögensverwaltender Beteiligung. Die Firma behält sich vor, bei Vertragsabweichung eine gesonderte Regelung hinsichtlich der Provision mit dem Handelsvertreter nach billigem Ermessen zu treffen.	18
...	19
2. Die Voraussetzungen des Entstehens des Provisionsanspruchs und seine Fälligkeit ergeben sich aus der diesem Vertrag als Anlage 1 a und 1 b beigefügten Provisionsbedingungen der Firma SVC über die atypisch stillen Beteiligungen sowie Kommanditbeteiligungen, die hiermit von beiden Vertragsparteien als binden zugrunde gelegt werden.	20
Mit Prüfungsanordnung vom2004 wurde beim Kläger eine Umsatzsteuersonderprüfung für die Voranmeldungszeiträume I. bis IV. Quartal 2003 angeordnet. Dabei wurde insbesondere die Tätigkeit des Klägers für die Firma Vermögensberatungs- und Vermittlungs-AG in (Firma F.....F.....) überprüft, für die der Kläger gemäß	21

Vereinbarung vom2001 ab dem 01.04.2002 bis zur Übernahme seiner Tätigkeit bei der Firma T..... zum 01.08.2003 tätig gewesen war. Für die Firma F.....F..... war der Kläger als Handelsvertreter gemäß § 84 HGB auf der Karrierestufe Vertriebsmanager mit der Funktion Personalmanager tätig. Gemäß der vertraglichen Vereinbarung hatte er die Interessen der Firma F.....F..... in allen Bereichen, Verkaufsförderung, Vertrieb, Organisation und Verwaltung, unter Beachtung der jeweils von der Firma F.....F..... erlassenen Geschäftsanweisungen wahrzunehmen.

Gemäß Zusatzvertrag für Handelsvertreter mit Verwaltungsfunktionen, ebenfalls vom2001, dort § 2, oblag dem Kläger als Führungskraft über die von ihm nach dem Handelsvertretervertrag übernommenen Aufgaben und Pflichten hinaus die weitere Pflicht, Handelsvertreter für die Firma F.....F..... anzuwerben und die bereits bestehende Organisation der Firma F.....F..... weiter auszubauen. Danach hatte der Kläger als Führungskraft im Interesse der Ausweitung des Geschäfts und der erfolgreichen Vermittlung bestandskräftiger Verträge die Handelsvertreter seiner Organisation auszubilden und sie laufend zu schulen. Insbesondere hatte er durch praktische Hilfen gegenüber den Handelsvertretern seiner Organisation bei Kundenberatung, Wettbewerben und Schulungen auf die Steigerung des Neugeschäfts hinzuwirken.

22

Im Rahmen der Prüfungsfeststellungen bezüglich des Prüfungszeitraums I. bis IV. Quartal 2003 führte die zuständige Umsatzsteuersonderprüfung aus, dass der Kläger sein Tätigkeitsfeld dahingehend umschrieben habe, dass seine Tätigkeit sich ausschließlich auf die Ausbildung, Betreuung, Schulung und Überwachung anderer Vermittler beziehe. Mit den eigentlichen Vermittlungsgeschäften habe der Kläger selber nichts zu tun. Die Bezahlung des Klägers erfolge durch die Firma F.....F..... bzw. die Firma T..... Die Provisionen, die der Unternehmer bekomme, seien abhängig von den vermittelten Umsätzen der Vermittler, die er betreue. Provisionen aus eigenen Vermittlungsleistungen habe der Unternehmer, der Kläger, im Prüfungszeitraum nicht erhalten.

23

Auf der Grundlage dieser Prüfungsfeststellungen gelangte die Umsatzsteuersonderprüfung im Rahmen des Berichts vom2004 zu dem Ergebnis, dass die unternehmerische Tätigkeit des Klägers nicht unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG falle, da der Kläger nicht mit der Vermittlung der Umsätze aus Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen befasst sei. Denn die Vermittlung der Umsätze von Wertpapieren oder von Gesellschaftsanteilen sei eine Tätigkeit, die darauf gerichtet sei, dass jemand Wertpapiere oder Gesellschaftsanteile erwerbe. Eine solche Vermittlungstätigkeit sei nicht gegeben, wenn die Mittelperson zwar Kontakt zum Interessenten aufnehme, ihn betreue und schließlich eine Geschäftsbeziehung zwischen ihm und einem anderen herstelle, aber nicht auf den Abschluss eines konkreten Geschäfts hinwirke. Zwar könnten Vermittlungsleistungen auch von einem Generalvertreter oder Koordinator erbracht werden. Wenn dieser sich allerdings darauf beschränke, die ihm nachgeordneten Untervertreter vor der Einstellung auszuwählen und anschließend zu schulen, zu betreuen und zu überwachen, schaffe er nur die organisatorischen Voraussetzungen dafür, dass die Untervertreter ihrerseits Vermittlungsleistungen erbringen könnten. Er selbst bewirke keine eigenen Vermittlungsleistungen.

24

Aus diesem Grunde wurden die bislang als steuerfrei behandelten Umsätze des I. bis IV. Quartals 2003 als steuerpflichtig behandelt.

25

Auf der Grundlage dieses Umsatzsteuersonderprüfungsberichts erließ der Beklagte am2004 nicht nur geänderte Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide für das I. bis IV. Quartal 2003, sondern zugleich auch am2004 erstmalige Umsatzsteuer-

26

Vorauszahlungsbescheide für das I. und II. Quartal 2004, in dem er die vom Kläger erzielten Umsätze als steuerpflichtig behandelte.

Hiergegen legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein, den er im wesentlichen damit begründete, dass bei einer richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG die vom ihm erbrachten Leistungen als steuerbefreit anzusehen seien. 27

Mit Einspruchsentscheidung vom2005 wurde der Einspruch des Klägers seitens des Beklagten als unbegründet zurückgewiesen. Dabei stellte der Beklagte im wesentlichen darauf ab, dass die Tätigkeiten des Klägers für die Firma T..... lediglich Repräsentations- und Informationscharakter gehabt hätten und dies keine Vermittlungsleistungen im Sinne Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 5 der 6. EG-Richtlinie begründe. 28

Im Rahmen seiner hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht der Kläger geltend, dass er bereits nach dem zwischen ihm und der Firma T..... abgeschlossenen Handelsvertretervertrag zur Vermittlung von Private Capital Fonds für die Firma SVC zuständig sei. Bei diesen zu vermittelnden Capital Fonds handle es sich mithin um die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG. 29

Zudem sei der Begriff Vermittlung nicht im Sinne des nationalen Rechts auszulegen, sondern richtlinienkonform, mithin im Sinne des Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 5 der 6. EG-Richtlinie. 30

In tatsächlicher Hinsicht sei darauf hinzuweisen, dass der Kläger auf der Grundlage des zwischen ihm und der Firma T..... abgeschlossenen Handelsvertretervertrages im Auftrag der Firma T..... für die Firma SVC Vermittlungen von Private Capital Fonds vornehme. Dazu unterhalte die Firma T..... ihrerseits einen Geschäftsbesorgungsvertrag mit der Firma SVC. 31

Der Kläger nehme seine Tätigkeit aufgrund seines Geschäftsbesorgungsvertrages als Erfüllungsgehilfe der Firma T..... wahr. Er spreche und handle im Auftrag und im Namen der Firma T..... Die Firma T..... werde durch zwei Vorstände vertreten. Der Kläger berichte direkt dem Vorstand. Seine Arbeiten orientierten sich ausschließlich an den für eine Vermittlung notwendigen Erfüllungshandlungen. Der Kläger nehme dazu, stellvertretend und im Namen des Vorstands, unter anderem die Produkt- und Unternehmenspräsentationen vor Finanzdienstleistern vor, mit dem ursächlichen Ziel, diese für eine Zusammenarbeit und Vermittlung der SVC-Fonds zu gewinnen und habe im wesentlichen für die Betreuung und Unterstützung der gewonnenen Handelsvertreter zu sorgen. 32

Diese Art der Leistung, die durch den Kläger erbracht würde, sei die wesentlichen Leistung, durch die erst eine Vermittlung ermöglicht werde. 33

Der Kläger nehme in sämtlichen seiner wesentlichen Leistungen als Organ des Vorstands und somit insbesondere als Erfüllungsgehilfe in dessen Auftrag und Vertretung kausale Vermittlungsaufgaben nach außen hin wahr. Zudem nehme er einen repräsentierenden Charakter der Firma SVC gegenüber deren Abschlussvermittler und Kunden wahr. Sämtliche Repräsentations- und Informationstätigkeiten sowie Betreuungsaufgaben nehme der Kläger im Rahmen seines Geschäftsbesorgungsvertrages wahr, die dazu dienten, die Umsätze bzw. Vermittlungen im finanzwirtschaftlichen Bereich zu generieren. 34

Zudem sei zu berücksichtigen, dass der Berechnung der dem Kläger zufließenden erfolgsabhängigen Vergütung in Gestalt einer sogenannten Superprovision - also Beteiligung des Klägers an den Umsätzen der ihm zugeteilten und zugeordneten Vermittler - die selbe Vergütungssystematik zugrunde liege wie für die Abschlussprovision der betreffenden Vermittler.

Zudem stünden die Leistungen des Klägers in keinem Zusammenhang mit irgendeiner in diesem Zusammenhang denkbaren Sacharbeit und seien daher gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 5 der 6. EG-Richtlinie von der Umsatzsteuer zu befreien. Bereits die Formulierung in der vorgenannten Richtlinienbestimmung, wonach die Umsätze, einschließlich der Vermittlung, die sich auf Anteile von Gesellschaften und Vereinigungen beziehen, von der Umsatzsteuer befreit seien, weise darauf hin, dass der Begriff der Vermittlung nicht den wesentlichen Inhalt der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiung definiere, sondern deren Anwendungsbereich lediglich auf die Vermittlungstätigkeiten erstrecke. Vermittlungstätigkeiten können unter anderem auch darin bestehen, der Vertragspartei die Gelegenheit zum Abschluss eines solchen Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Rahmen oder für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln. Zweck der Tätigkeit sei es also, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages habe. Eine solche Tätigkeit nehme der Kläger als Organ und Erfüllungsgehilfe des Vorstands wahr. 36

Der Kläger hat zur Vertriebsstruktur weiterhin dargelegt, dass die Firma SVC ein Emissionshaus sei, das Fonds auflege, an denen sich Interessenten gesellschaftsrechtlich beteiligten bzw. beteiligen könnten und zwar entweder in Form einer stillen Beteiligung oder in Form einer KG. Die Firma SVC investiere in unterschiedliche Fonds der ganzen Welt. Der Vertrieb dieser Fonds erfolge ausschließlich über die Firma T....., die wiederum den Kläger als Overhead-Handelsvertreter engagiert habe, der berechtigt und verpflichtet sei, weitere Vertriebspartner für die Vertriebsaktivitäten der Firma T..... einzustellen. Diese Vertriebspartner, Makler, Mehrfachagenten oder Unterhandelsvertreter seien insgesamt dem Kläger als Overhead-Handelsvertreter zugeordnet. 37

Alle Abschlüsse, die seitens dieser Vertriebspartner getätigt würden, würden dem Kläger als Overhead-Handelsvertreter zugerechnet. Der Kläger erhalte dafür von der Firma SVC die Provision, die dann aufgrund eines entsprechenden Schemas aufgeteilt werde. Die Vergütung des Klägers bestehe somit in der Zahlung einer Provision, die jedoch nur dann gezahlt werde, wenn die rechtsverbindlich zustande gekommenen Beteiligungen durch den Kläger vermittelt worden seien. Die Tätigkeit des Klägers im Rahmen der Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften sei steuerfrei, da der Kläger als Mittelsperson der Firma SVC Gelegenheit zum Abschluss des Vertrages über den Erwerb eines Gesellschaftsanteils nachweise oder sonst alles erforderliche tue, damit der Vertrag über den Erwerb der Gesellschaftsanteile zustande komme. 38

Zwar sei es zutreffend, dass der Kläger für die Auswahl und Schulung der Untervertreter sowie deren Betreuung und Überwachung zuständig sei. Diese Tätigkeit sei jedoch lediglich Voraussetzung für die Vermittlung der Gesellschaftsanteile. Eine Vermittlung sei nur durch die Auswahl qualifizierter Mitarbeiter (Untervertreter) sowie deren Schulung und Betreuung möglich. Hinzu komme die Überwachung dieser Vertriebspartner (Makler, Mehrfachagenten und Unterhandelsvertreter), damit diese in rechtlich zulässiger Weise den Kunden, der die Anteile erwerben wolle, beraten könnten. 39

Bereits der Handelsvertretervertrag qualifiziere die Einnahmen des Klägers als Provision für alle durch seine Vermittlung rechtsverbindlich zustande gekommenen Beteiligungen. Der Kläger erhalte somit nur Provisionen für durch seine Vermittlung rechtsverbindlich zustande gekommenen Beteiligungen.

Entscheidend sei, dass der Kläger seine Vergütung weder dafür erhalten habe, dass er der Firma SVC bzw. der Firma T..... Vermittler gegen Entgelt zugeführt habe, noch Einnahmen für deren Ausbildung, Überwachung und Überprüfung erhalten habe, sondern nur für die Vermittlung des Verkaufs von Gesellschaftsanteilen mit Hilfe der Vertriebspartner sogenannte Overhead-Provisionen bezogen habe. 41

Unstreitig sei, dass Einnahmen, die für das Zuführen von Vermittlern oder deren Ausbildung, Betreuung und Schulung bezahlt würden, umsatzsteuerlich relevant seien. Wenn diese Tätigkeiten jedoch nur ausgeübt würden, um leichter und schneller die Provisionen zu erhalten und die Provisionen nur für die Vermittlung - wie im Streitfall - gezahlt würden, seien diese Provisionen nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG steuerbefreit. 42

Der Kläger hat im Rahmen des Erörterungstermins vom 26.10.2006 sein Tätigkeitsbild noch einmal präzisiert. Dabei hat er darauf hingewiesen, dass er ausweislich des Handelsvertretervertrages mit der Firma T..... für die Vermittlung von Private Capital Fonds der Firma SVC zu sorgen habe. Insoweit sei es ihm selbst überlassen, für einen unmittelbaren Absatz der betreffenden Fondprodukte zu sorgen oder dies über einen Makler oder weiteren Untervertreter zu bewerkstelligen. Wenn in seinem Handelsvertretervertrag davon die Rede sei, dass ihm feste Vertriebspartner zugeordnet seien, so müsse er darauf hinweisen, dass dies bislang noch nicht der Fall gewesen sei. Tatsächlich habe der Kläger vielmehr von Beginn an dafür gesorgt, dass über Makler, Regionaldirektoren und Untervertreter ein Absatz der entsprechenden Fondprodukte stattfinde. Neben den Regionaldirektoren bzw. unter diesen gebe es eine große Anzahl von Vermittlern. Nur wenn über die Vermittler bzw. Regionaldirektoren ein Fondprodukt abgesetzt werde, komme es zu der erfolgsabhängigen Provisionszahlung seitens der Firma SVC in Höhe des in § 4 des Handelsvertretervertrages bestimmten Umfangs an den Kläger. Komme es insoweit zum Verkauf eines Fondanteils an einen Endkunden durch einen Vermittler oder einen Regionaldirektor, so erhalte der Kläger neben dem unmittelbaren Vermittler sowie dem Regionaldirektor seine im Voraus bestimmte Provision. Neben diesem über die Vermittler und die Regionaldirektoren erfolgenden Absatz der Produkte komme es auch zu einem unmittelbaren Absatz durch den Kläger. So begleite er zum Teil Vermittler zum Endkunden bzw. führe Endkundenveranstaltungen durch. Bei diesen Gelegenheiten werde er auch unmittelbar von den Kunden angesprochen und verweise die dann kaufbereiten Kunden an den betreffenden Untervermittler. In jedem Fall würde der Untervermittler auch in dieser Situation, in der er unmittelbar vom Kunden angesprochen werde, seinen Provisionsanteil erhalten, da der betreffende Kunde dem Untervermittler zugeordnet sei. 43

Der Kläger hat weiterhin darauf hingewiesen, dass derzeit ca. 700 Vermittler für ihn tätig seien. Diese hohe Anzahl an Vermittlern habe er mit Beginn seiner Tätigkeit für die Firma T..... sukzessive aufgebaut. Im Veranlagungszeitraum 2004 seien es ca. 60 bis 70 Vermittler gewesen. 44

Der Kläger hat weiterhin ausgeführt, dass sich seine Tätigkeit darauf beziehe, Vermittler zu gewinnen, diese hinsichtlich der Fondprodukte und einer effektiven Vermarktungsstrategie zu unterrichten und diese weiterhin über die Entwicklung der Produkte auf dem laufenden zu halten. 45

Eine prozentuale Aufteilung derjenigen Fälle, in denen er, der Kläger, praktisch den letzten Anstoß beim Kunden gebe und in denjenigen Fällen, in denen die Vermittler die betreffenden Geschäftsanbahnungen letztendlich durchführten, sei dem Kläger nicht möglich. Eine solche prozentuale Zuordnung bei ca. 700 Untervertretern sei praktisch nicht möglich, zumal dieser Prozentsatz auch noch in den unterschiedlichen Zeiträumen stark schwankend sei.	
Eine Mitwirkung bei Verkaufsgesprächen mit einem Vermittler erfolge schwerpunktmäßig in den Fällen, in denen es sich um einen Erstvermittler handele bzw. um einen noch nicht so erfahrenen Vermittler.	47
Die vom Kläger durchgeführten Endkundenveranstaltungen würden immer häufiger stattfinden, insbesondere vor dem Hintergrund der stetig wachsenden Zahl der Vermittler. Bei solchen Endkundenveranstaltungen seien teilweise zwischen 10 und 200 Interessenten anwesend. Teilweise würde bei einem besonders potenten Kunden auch eine Einzelveranstaltung stattfinden.	48
Der Kläger hat zudem noch einmal dargelegt, dass die Gewinnung, Unterrichtung und Betreuung seiner Vermittler eine berufstypische Begleittätigkeit und eine vorbereitende Tätigkeit für den Abschluss darstelle, die nicht gesondert vergütet werde. Es bleibe dabei, dass einzig und allein der Abschluss, egal von wem er innerhalb der Vertriebsstruktur erzielt werde, vergütet werde, selbstverständlich unter Aufteilung der Provision auf die verschiedenen Vertriebsstufen. Insbesondere sei zu beachten, dass der Kläger seine Vergütung unmittelbar von der Firma SVC erhalte und nicht von der Firma T.....	49
Der Kläger hat im Laufe des Klageverfahrens eine Umsatzsteuerjahreserklärung für den Veranlagungszeitraum 2004 eingereicht und dabei die von ihm erzielten Umsätze als steuerfreie Umsätze erklärt. In dieser Umsatzsteuererklärung hat der Kläger dementsprechend keine abziehbaren Vorsteuerbeträge geltend gemacht.	50
Der Beklagte hat mit Umsatzsteuerbescheid 2004 vom2007 den Kläger unter Berücksichtigung der von ihm erklärten Umsätze und unter Annahme nicht steuerbefreiter Leistungen zur Umsatzsteuer herangezogen.	51
Der Umsatzsteuerjahresbescheid für den Veranlagungszeitraum 2004 vom2007 ist zum Gegenstand des Verfahrens geworden.	52
Aufgrund entsprechenden telefonischen Hinweises des Gerichts hat der Kläger zuletzt noch eine Aufstellung über die von ihm im Streitjahr gezahlten Vorsteuerbeträge eingereicht. Die in den Eingangsrechnungen enthaltene Vorsteuer beträgt insgesamt 2.542,25 €.	53
Der Kläger beantragt,	54
die Umsatzsteuer für 2004 auf 0,- € herabzusetzen,	55
im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	56
Der Beklagte beantragt,	57
die Klage mit der Maßgabe abzuweisen, dass Vorsteuerbeträge abzüglich der Steuer für den Eigenverbrauch in Höhe von insgesamt 2.042,25 € zusätzlich zu berücksichtigen sind,	58
im Unterliegensfall die Revision zuzulassen .	59
	60

Er steht auf dem Standpunkt, dass bei wortgetreuer Auslegung des zwischen dem Kläger und der Firma T..... bestehenden Handelsvertretervertrages der Kläger als selbständiger Handelsvertreter eines Finanzdienstleisters, im Streitfall der Firma T....., die Vermittlung von Gesellschaftsanteilen vorbereite. In einem vergleichbaren Fall habe der BFH mit Urteil vom 09.10.2003 (BStBl II 2003, 958) die Vermittlungsleistungen für umsatzsteuerpflichtig erklärt, da es nicht ausreiche, dass der Vermittler im Auftrag eines Dritten, des Finanzdienstleisters, zwei andere Parteien hier den Kunden sowie die Ausgabegesellschaft, zu einem Vertrag bewegt habe.

Der BFH habe in mehreren Entscheidungen hervorgehoben, dass der Vermittlungsbegriff des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG eng auszulegen sei. 61

Soweit der Kläger darauf hingewiesen habe, dass er für die Einstellung von Vertriebspartnern oder Unterhandelsvertretern eine Provision von der Firma SVC erhalte, so sei demgegenüber darauf hinzuweisen, dass er laut dem Handelsvertretervertrag, dort § 4, die Provision vom Finanzdienstleistungsunternehmen, der Firma T....., erhalte. 62

Klarstellend sei darauf hinzuweisen, dass für die Beurteilung einer eventuellen Steuerfreiheit der vom Kläger getätigten Umsätze die Art der tatsächlich von ihm getätigten Leistungen maßgeblich sei und nicht die in § 1 des Handelsvertretervertrages vereinbarten Leistungen. Bereits im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung habe der Beklagte festgestellt, dass das Tätigkeitsfeld des Klägers von der im Handelsvertretervertrag genannten Vermittlungstätigkeit abweiche, sich nämlich nicht auf die unmittelbare Vermittlung, sondern auf die Schulung, Betreuung, Anwerbung und Überwachung von Handelsvertretern beziehe, die danach persönlich die Vermittlungsleistungen erbringen würden. Diese Sachverhaltsfeststellungen beruhten allein auf den Angaben des Klägers gegenüber der Umsatzsteuersonderprüferin. 63

Über die unternehmerische Tätigkeit des Klägers bestehe zudem Einvernehmen, denn der zugrundeliegende Sachverhalt, dass er im Streitzeitraum keine Vermittlungen selbst persönlich und unmittelbar erbracht habe, sei unstrittig. Strittig sei lediglich, ob allein die Bezahlung des Klägers nach den von seinen Vermittlern erbrachten Vermittlungsleistungen auch als Vermittlungsleistung anzusehen sei. Es gehe mithin um eine rechtliche Wertung. 64

Entgegen der Auffassung des Klägers behauptet der Beklagte auch nicht, dass der Kläger für die Tätigkeit aufgrund des Handelsvertretervertrages keine Einkünfte erhalte, sondern lediglich, dass das Tätigkeitsbild von dem eines Vermittlers, wie im Vertrag angegeben, abweiche. Die Kopplung der Einnahmen des Klägers an die Vermittlungsleistungen der Vermittler werde nicht bestritten. Von daher sei auch der Argumentation des Klägers, er erhalte die Provisionen für Vermittlungsleistungen, zu folgen. Entscheidend sei jedoch, dass es insoweit nicht um seine persönlichen und unmittelbaren Vermittlungsleistungen gehe, sondern um die Vermittlungsleistungen dritter Personen, nämlich der Untervermittler, nach denen sich seine, des Klägers, Provisionen richteten. Die Leistungen eben dieser Dritter habe er durch deren Betreuung und Schulung indirekt miterzielt. Dennoch habe er selbst ausnahmslos andere Leistungen als Vermittlungsleistungen erbracht. Die vom Kläger erbrachten Leistungen könnten nicht unter den Begriff der Vermittlungsleistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes bzw. der 6. EG-Richtlinie eingeordnet werden. 65

Die Beteiligten haben im Termin zur mündlichen Verhandlung unstreitig gestellt, dass im Hinblick auf den KfZ-Eigenverbrauch Steuern in Höhe von 500,- € anfallen. 66

Im übrigen ist die Höhe der Vorsteuerbeträge zwischen den Beteiligten unstreitig. 67

68

Entscheidungsgründe

- Die Klage ist nur hinsichtlich der nachträglich geltend gemachten Vorsteuerbeträge begründet, im übrigen aber nicht begründet. 69
- Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, die vom Kläger im Veranlagungszeitraum 2004 erbrachten Leistungen als umsatzsteuerfrei im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG anzusehen. Die vom Kläger insoweit erbrachten Leistungen können nicht als Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen im Sinne der vorgenannten Vorschrift angesehen werden. Für den erkennenden Senat sind auch keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die nationale Umsatzsteuervorschrift des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG die Bestimmung des Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 5 der 6. EG-Richtlinie nicht zutreffend oder nicht vollständig umgesetzt hat. 70
- I. Gemäß § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStG fallenden Umsätze steuerfrei die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen. Die Vorschrift des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG setzt Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 5 der 6. EG-Richtlinie in das nationale Recht um. Nach dieser Richtlinienbestimmung befreien die Mitgliedsstaaten unter den dort genannten Bedingungen unter anderem Umsätze - einschließlich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und Verwaltung -, die sich auf Anteile an Gesellschaften oder Wertpapiere beziehen. 71
- Zum Begriff der Vermittlung hat der EuGH in seinem Urteil vom 13. Dezember 2001 (Rs.C-235/00, CSC Financial Services, BFH/NV 2002, Beilage, Seite 35) wörtlich ausgeführt: 72
- "37. Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 5 der 6. EG-Richtlinie enthält keine Definition des Ausdrucks "Vermittlung, die sich auf Wertpapiere bezieht" im Sinne dieser Vorschrift. 73
38. Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 5 der 6. EG-Richtlinie ist zu entnehmen, dass die Worte "einschließlich der Vermittlung" nicht den wesentlichen Inhalt der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiung definieren, sondern deren Anwendungsbereich auf die Vermittlungstätigkeiten ausdehnen sollen. 74
39. Ohne dass die genaue Bedeutung des Begriffs "Vermittlung" ermittelt werden müsste, der auch in anderen Bestimmungen der 6. EG-Richtlinie, und zwar in Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 bis 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 werden. Denn die Vermittlungstätigkeit ist eine Dienstleistung, die von einer Vertragspartei erbracht und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet wird. Sie kann unter anderem darin bestehen, der Vertragspartei die Gelegenheiten 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. 75
40. Dagegen handelt es sich nicht um eine Vermittlungstätigkeit, wenn eine der Vertragsparteien einen Subunternehmer mit einem Teil der mit dem Vertrag verbundenen 76

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 den selben Platz ein wie der Anbieter des Finanzprodukts und ist daher keine Mittelperson, die nicht den Platz einer Vertragspartei einnimmt, im Sinne der fraglichen Bestimmung.

41. Nach alldem ist Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 5 der 6. EG-Richtlinie dahin auszulegen, 77 dass - 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 löschen zu bringen. - der Ausdruck "Vermittlung, die sich auf Wertpapiere bezieht" keine Dienstleistung betrifft, die sich auf die Erteilung von Informationen über ein Finanzprodukt und gegebenenfalls die Annahme und Bearbeitung der Anträge auf Zeichnung der entsprechenden Wertpapiere beschränken und nicht deren Ausgabe umfassen."

Der Bundesfinanzhof hat dieser grundlegenden Entscheidung des EuGH zur Auslegung des 78 Begriffs der Vermittlung die Aussage entnommen, dass bei der Beteiligung von Kapitalanlegern an Emissionsgesellschaften eine "Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften" im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG nur dann vorliegt, wenn eine Mittelperson der Gesellschaft oder dem zukünftigen Gesellschafter die Gelegenheit zum Abschluss des Vertrages über den Erwerb eines Gesellschaftsanteils nachweist oder sonst das Erforderliche tut, damit der Vertrag über den Erwerb der Gesellschaftsanteile zustande kommt (so grundlegend BFH-Urteil vom 23. Oktober 2002 V R 68/01, BStBl II 2003, 618).

In diesem Sinne hat der Bundesfinanzhof die Zuführung von Abschlussvermittlern, deren 79 Aus- und Weiterbildung sowie deren Überwachung durch einen Unternehmer für eine mehrstufig strukturierte Vertriebsorganisation nicht als die Vermittlung von Umsätzen von Anteilen an Gesellschaften im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG angesehen.

Darüber hinaus hat der Bundesfinanzhof im Rahmen der Entscheidung vom 9. Oktober 2003 80 (V R 5/03, BStBl II 2003, 958) für die Fallgruppe der Gewährung und Vermittlung von Krediten gemäß § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG ausgeführt, dass eine steuerfreie Kreditvermittlung nur dann vorliegen könne, wenn die Leistung an eine Partei des Kreditvertrages, also den Kreditgeber oder den Kreditnehmer erbracht werde und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet werde. Der Leistung müsse also ein entgeltlicher Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Kreditgeber oder Kreditnehmer zugrunde liegen. Für das Vorliegen einer Vermittlungsleistung reiche es nicht aus, dass der leistende Unternehmer im Auftrag eines Dritten das Erforderliche tue, damit zwei Parteien einen Kreditvertrag schließen. Dabei hat der Bundesfinanzhof darauf abgestellt, dass die Ausführungen des EuGH im Urteil vom 13.12.2001 (Rs.C-235/00, a.a.O.), das zu Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 5 der 6. EG-Richtlinie ergangen sei, auch für die Vermittlung von Krediten im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG sowie Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 der 6. EG-Richtlinie gelten würden. Insoweit sei von einem einheitlichen Begriff der Vermittlung im Rahmen des § 4 Nr. 8 UStG auszugehen (bestätigt durch die Entscheidung des BFH vom 3. November 2005 V R 21/05, BStBl II 2006, 282).

Diese Rechtsprechung steht im übrigen mit dem bereits früher vom Bundesfinanzhof 81 vertretenen Standpunkt im Einklang, wonach eine steuerfreie Vermittlung von Krediten im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG nur der ausführt, der gegenüber den künftigen Vertragsparteien des Kreditvertrages als selbständiger Vermittler auftritt (vgl. BFH-Urteil vom 26. Januar 1995 V R 9/93, BStBl II 1995, 427).

II. Im Streitfall erfüllt der Kläger mit den von ihm erbrachten Leistungen nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG.

1. Unstreitig steht der Kläger weder mit der Kapitalanlagengesellschaft, der Firma SVC, deren Fondsanteile vermittelt werden, noch dem Kapitalanleger, dem Endkunden, in einem unmittelbaren Vertragsverhältnis. Ein diesbezüglicher Geschäftsbesorgungsvertrag besteht allein zwischen der Firma T..... und der betreffenden Kapitalanlagegesellschaft, der Firma SVC. 83

Der Kläger selbst wird auf der Grundlage eines Handelsvertretervertrages mit der Firma T..... für diese tätig und gerade nicht für die Kapitalanlagegesellschaft SVC. Die Leistung des Klägers beruht daher gerade nicht auf einem entgeltlichen Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen ihm und der Kapitalanlagegesellschaft der Firma SVC bzw. dem einzelnen Kapitalanleger. 84

2. Aber selbst wenn man die vom BFH verlangte unmittelbare Rechts- bzw. Geschäftsbeziehung zu einem der an dem zu vermittelnden Vertrag beteiligten Vertragspartner nicht als Tatbestandsvoraussetzung des in § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG verwandten Begriffs der "Vermittlung" ansehen wollte, so sind die vom Kläger erbrachten Leistungen von ihrem Tätigkeitsbild her und somit auch der Sache und ihrem Inhalt nach nicht auf die Vermittlung eines Kapitalanlageprodukts, eines Gesellschaftsanteils ausgerichtet. Die Tätigkeit des Klägers steht nicht im Zusammenhang mit dem Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages über den Erwerb eines Gesellschaftsanteils. Der Kläger tut auch insoweit nicht das Erforderliche, damit ein solcher Vertrag über den Erwerb der Gesellschaftsanteile zustande kommt. Der Kläger erfüllt gerade nicht die typische Leistung einer Mittelsperson, die der Kapitalanlagegesellschaft oder dem zukünftigen Gesellschafter Möglichkeiten eines Vertragsabschlusses im Hinblick auf den Erwerb der betreffenden Kapitalanlageprodukte nachweist und auf einen entsprechenden Vertragsabschluss hinwirkt. 85

Der Kläger hat im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung gegenüber der Umsatzsteuersonderprüferin geäußert, dass sich seine Tätigkeit ausschließlich auf die Ausbildung, Betreuung, Schulung und Überwachung anderer Vermittler beziehe und er mit den eigentlichen Vermittlungsgeschäften selber nichts zu tun habe. 86

Der Kläger hat diese Darstellung seiner tatsächlichen Leistungen bzw. seines Tätigkeitsbildes im Laufe des Einspruchsverfahrens sowie des Klageverfahrens dahingehend präzisiert, dass er stellvertretend und im Namen des Vorstands unter anderem die Produkt- und Unternehmenspräsentation vor Finanzdienstleistern vornehme, mit dem ursächlichen Ziel, diese für eine Zusammenarbeit und Vermittlung der SVC-Fonds zu gewinnen und dass er im wesentlichen für die Betreuung und Unterstützung der gewonnenen Handelsvertreter zu sorgen habe. 87

Genau diese Tätigkeit erfüllt jedoch nicht die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des Vermittlungsbegriffs des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG bzw. des Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 5 der 6. EG-Richtlinie. Die Tätigkeit des Klägers bezieht sich vielmehr schwerpunktmäßig und im wesentlichen darauf, Abschlussvermittler der Firma T..... zuzuführen, diese also anzuwerben, zu schulen und im Rahmen ihres Einsatzes für die Firma T..... zu betreuen und zu unterstützen. 88

Auch der Umstand, dass im Streitjahr 2004 bereits ca. 70 Untervertreter für den Kläger tätig gewesen sind und sich diese Zahl innerhalb von 2 Jahren auf ca. 700 Untervertreter 89

verzehnfacht hat, zeigt zur Überzeugung des Senats, dass die Tätigkeit des Klägers bereits im Streitjahr im wesentlichen und schwerpunktmäßig auf den Aufbau einer mehrstufig strukturierten, breit gefächerten Vertriebsorganisation ausgerichtet gewesen ist und allenfalls geringfügig auf eine eigenständige unmittelbare Vermittlungsarbeit des Klägers selbst "vor Ort", das heißt beim Endkunden selbst.

Soweit der Kläger sich auf den Standpunkt stellt, dass sämtliche seiner wesentlichen Leistungen als Organ des Vorstands und somit insbesondere als Erfüllungsgehilfe in dessen Auftrag und Vertretung kausale Vermittlungsaufgaben darstellten, so ist dies allenfalls insofern zutreffend, als nur auf der Grundlage eines weiten Kausalitätsbegriffes auch solche mittelbaren Beiträge noch als ursächlich für den Vermittlungserfolg angesehen werden könnten.

90

Und auch die Auffassung des Klägers, dass die von ihm übernommenen Repräsentations- und Informationstätigkeiten sowie die Betreuungsaufgaben, die er im Rahmen seines Geschäftsbesorgungsvertrages wahrnehme, allein dazu dienten, die Umsätze bzw. Vermittlungen im finanzwirtschaftlichen Bereich zu generieren, lässt jedoch die Tatsache unberücksichtigt, dass der Bundesfinanzhof im Rahmen des von ihm auf der Grundlage der Rechtsprechung des EuGH zugrunde gelegten Vermittlungsbegriffs insofern eine unmittelbare Vermittlungstätigkeit verlangt, eine Vermittlungstätigkeit also, die tatsächlich auf ein unmittelbares Bewirken des Vertragsabschlusses abstellt, insbesondere durch unmittelbaren vertraglichen Kontakt mit einer der beiden Vertragsparteien des betreffenden Kapitalanlagegeschäfts.

91

Soweit der Kläger im Rahmen des Erörterungstermins auf seine Teilnahme auf sogenannten Endkundenveranstaltungen bzw. Verkaufsgesprächen mit Endkunden hingewiesen hat, so entnimmt der erkennende Senat jedoch der Darstellung des Klägers, dass diese Teilnahme des Klägers an Endkundenveranstaltungen bzw. effektiven Verkaufsgesprächen nicht für seine Tätigkeit prägend gewesen ist. Der Kläger hat vielmehr im wesentlichen und schwerpunktmäßig herausgestellt, dass er von Beginn seiner Tätigkeit an dafür gesorgt habe, dass über Makler, Regionaldirektoren und Untervertreter ein Absatz der entsprechenden Fondprodukte stattfand. Er hat des weiteren darauf hingewiesen, dass seine Tätigkeit sich darauf beziehe, Vermittler zu gewinnen, diese hinsichtlich der Fondprodukte und einer effektiven Vermarktungsstrategie zu unterrichten und weiterhin über die Entwicklung der Produkte auf dem laufenden zu halten. Aus dieser Darstellung ergibt sich für den erkennenden Senat, dass die Anwerbung, Schulung und Fortbildung sowie Betreuung und Organisation der Makler, Regionaldirektoren und Untervertreter das wesentliche und prägende Element der Tätigkeit des Klägers darstellt. Die daneben erfolgende Teilnahme an Endkundenveranstaltungen sowie unmittelbaren Verkaufsgesprächen, deren prozentualer Anteil an der Gesamttätigkeit der Kläger im übrigen selbst noch nicht einmal ansatz- bzw. schätzungsweise hat angeben können, treten hingegen hinter der schwerpunktmäßigen und wesentlichen Tätigkeit des Klägers weit zurück. Darüber hinaus vermag der Senat auch nicht zu erkennen, dass bereits die bloße Teilnahme an Endkundenveranstaltungen bzw. Endkundengesprächen, gemeinsam und neben dem zuständigen Untervermittler, dem der betreffende Endkunde zugeordnet ist, den sachlichen und inhaltlichen Voraussetzungen des Vermittlungsbegriffs im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG, so wie er vom BFH verstanden wird, gerecht werden kann.

92

3. Soweit der Kläger darauf hingewiesen hat, dass allein bereits die Tatsache, dass er seine Vergütung unmittelbar durch die Firma SVC erhalte und diese zudem erfolgsabhängig sei, nämlich von den von den Untervermittlern erzielten Abschlüssen abhängig sei, zeige, dass

93

seine Tätigkeit als unmittelbare Vermittlungstätigkeit anzusehen sei, so vermag sich der Senat diesem Rechtsstandpunkt des Klägers nicht anzuschließen.

Allein der Umstand, dass die von ihm durchgeführten Anwerbungen, Schulungsveranstaltungen und fortlaufende Betreuungstätigkeiten nicht mit einer festen Vergütung entgolten werden, sondern ebenfalls durch eine provisionsabhängige und damit erfolgs- und abschlussabhängige Vergütungsstruktur bezahlt werden, stellt für den erkennenden Senat vielmehr einen branchenspezifischen und systemimmanenten Umstand dar. Insoweit soll es nämlich für einen entsprechenden Vergütungsanspruch des Klägers nicht ausreichend sein, dass dieser überhaupt Untervermittler und Abschlussvertreter anwirbt, schult und betreut. Diese Tätigkeit des Klägers soll nur dann als Leistung honoriert und entgolten werden, wenn die betreffenden Untervermittler und Abschlussvertreter auch tatsächlich dauerhafte und bestandskräftige Vertragsabschlüsse herbeiführen. Die Tätigkeit des Klägers, die ja schließlich eine selbständige erfolgsbezogene Tätigkeit darstellt, wird mithin auch nur erfolgsbezogen vergütet, was für die gesamte Vertriebsstruktur, in die der Kläger eingebunden ist, ein spezifisches Charakteristikum darstellt.

94

Auch der Umstand, dass die erfolgsabhängige Vergütung nicht von der Firma T....., sondern unmittelbar von der Firma SVC an den Kläger ausgezahlt wird, führt nicht dazu, dass der Kläger insoweit in einem unmittelbaren Geschäftsbesorgungsverhältnis zu dieser Kapitalanlagegesellschaft steht. Der erkennende Senat sieht diesen Umstand vielmehr als eine wirtschaftlich sinnvolle, vereinfachende abgekürzte Leistung an. Insbesondere nimmt der zwischen der dem Kläger und der Firma T..... abgeschlossene Handelsvertretervertrag hinsichtlich des Entstehens und der Fälligkeit des Provisionsanspruchs des Klägers ausdrücklich Bezug auf die Provisionsbedingungen der Firma SVC und macht diese in bindender Weise zum Gegenstand des Handelsvertretervertrages des Klägers. Liegt damit aber auch der Firma SVC das Berechnungsschema für die Aufteilung der Provisionen eindeutig vor, so liegt es praktisch nahe, dass die Firma SVC, die die Provisionen letztendlich wirtschaftlich zu tragen hat, nicht nur an ihren unmittelbaren Vertriebspartner, die Firma T....., sondern auch an deren nachgeordnete Vertriebs Ebenen auszahlt.

95

Von daher misst der erkennende Senat dem Umstand, dass die Provisionen von der Firma SVC sowohl an die Regionaldirektoren als auch an die Vermittler und auch den Kläger unmittelbar ausgezahlt werden, für den vorliegenden Streitfall keine maßgebliche Bedeutung bei.

96

4. Letztlich vermag auch die im Fachschrifttum geäußerte, vielfältige und ganz erhebliche Kritik (vgl. z.B. Herrmann, UR 2004, 393; Wäger, UR 2004, 602; Hamacher, UR 2005, 362; Philipowski, UR 2005, 521; Reiß, UR 2005, 593; Schiller, UR 2006, 500; Philipowski, UR 2006, 553) an dem vom Bundesfinanzhof entwickelten Vermittlungsbegriff im Streitfall nicht zu einer anderweitigen Entscheidung zu führen.

97

Die insoweit geäußerte Kritik wird vom erkennenden Senat zur Kenntnis genommen und für durchaus beachtlich angesehen.

98

Sie richtet sich vornehmlich gegen die Tatsache, dass der Bundesfinanzhof für das Vorliegen einer Vermittlung verlangt, dass der betreffende Unternehmer im Rahmen eines unmittelbaren Geschäftsbesorgungsvertrages seine Vermittlungsleistung gegenüber dem Kapitalanlagegesellschaft oder gegenüber dem Kapitalanleger als Endkunden erbracht haben muss. Denn damit ist nicht mehr die sachliche und inhaltliche Ausgestaltung einer Leistung das ausschlaggebende und damit entscheidende Kriterium für die Beurteilung ihrer Steuerfreiheit, sondern vielmehr die Frage, wem gegenüber die Leistung erbracht wird, wer

99

Leistungsempfänger ist, mithin ein Umstand, der bislang für die Frage der Steuerfreiheit einer Leistung als unbeachtlich angesehen wurde.

Insoweit erscheint es in der Tat fraglich, ob die Entscheidung des EuGH vom 13. Dezember 2001 (Rs.C-235/00, a.a.O.) tatsächlich dahingehend zu verstehen ist, dass eine Vermittlungsleistung nur dann vorliegen kann, wenn die betreffende Leistung zumindest gegenüber einer der beiden Vertragsparteien auf der Grundlage eines mit dieser Vertragspartei bestehenden Geschäftsbesorgungsvertrages erbracht worden ist. 100

So hat denn auch die Finanzverwaltung trotz grundsätzlicher Zustimmung zur Rechtsprechung des BFH in dieser Frage nach zwei Übergangsregelungen (vgl. BStBl I 2004, 1199; 2005, 711) inzwischen signalisiert, dass sie außerhalb der Kreditvermittlung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG an diesem Erfordernis nicht mehr festhalten will (BStBl I 2005, 1043). 101

Ebenso erscheint es zumindest nicht zwingend, dass allein die Ausgliederung einzelner Tätigkeiten auf selbständige Haupt-, Unter- und Abschlussvermittler zu einem Verlust der Steuerfreiheit auf den nachgeordneten Vertriebsstufen führen soll, wenn andererseits dieselben Tätigkeiten insgesamt steuerfrei bleiben würden, wenn sie "in einer Hand" verbleiben würden, nämlich bei einem mit der betreffenden Kapitalanlagegesellschaft vertraglich verbundenen Finanzdienstleister ohne mehrstufige Vertriebsstruktur. Die Tatsache, dass Untervermittlungsleistungen nunmehr steuerpflichtig sein sollen, nur weil sie nicht vom Hauptvermittler selbst erbracht werden, erscheint nicht nur von der Sache her unbefriedigend, sondern führt bei den Kapitalanlagegesellschaften und Finanzdienstleistungsunternehmen auch zu erheblichen wirtschaftlichen Belastungen durch nichtabzugsfähige Vorsteuerbeträge. 102

Und letztlich erscheint es auch nicht überzeugend, dass gerade die Leistung des Abschlussvermittlers, der zwar weder zur Kapitalanlagegesellschaft noch zum Endkunden vertragliche Beziehungen unterhält, der aber den Vertragsabschluss mit dem Endkunden vor Ort gerade entscheidend fördert und zustande bringt, nicht dem Vermittlungsbegriff genügen soll. 103

Andererseits ist jedoch zu bedenken, dass allein bereits die sprachliche Fassung des Begriffs Vermittlung insoweit verlangt, dass eine Vertragsbeziehung zwischen zwei Vertragspartnern zur Entstehung gebracht wird bzw. gefördert wird. Bei einer mehrstufig strukturierten Vertriebsorganisation wird eine solche Vermittlungstätigkeit im Wortsinne eigentlich nur von dem unmittelbar durch die Kapitalanlagegesellschaft eingeschalteten Strukturvertrieb erbracht. Die bei einer mehrstufig strukturierten Vertriebsorganisation nachgeordneten Untervermittlungsstufen erbringen Dienstleistungen gegenüber dem betreffenden Strukturvertrieb, vermitteln jedoch nichts im Hinblick auf ihren eigentlichen Leistungsempfänger, den betreffenden Strukturvertrieb. 104

Darüber hinaus können Dienstleistungen in Gestalt der Anwerbung, Schulung, Fortbildung, Betreuung, Koordination und Organisation der Untervertreter und Abschlussvertreter kaum noch sachlich und inhaltlich dem Begriff des Vermittelns untergeordnet bzw. zugeordnet werden. 105

Selbst wenn man daher das Erfordernis einer unmittelbaren Geschäftsbesorgungsbeziehung des leistenden Unternehmers zu einem der Geschäftspartner für das Vorliegen einer Vermittlungsleistung im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG als nicht notwendig ansehen wollte, so muss sich die zu beurteilende Leistung innerhalb der mehrstufigen Vertriebsstruktur 106

dennoch an den sachlichen und inhaltlichen Anforderungen messen lassen, die mit dem Vermittlungsbegriff einhergehen. Das Anwerben, Schulen und Betreuen von Unter- und Abschluss- vermittlern stellt dabei jedoch eine Dienstleistung dar, die mit der Vermittlung eines Vertragsabschlusses als solchen nur noch eine höchst mittelbare, auf jeden Fall zu entfernte Beziehung aufweist, als dass sie noch unter den Vermittlungsbegriff des Umsatzsteuergesetzes oder der 6. EG-Richtlinie eingeordnet werden könnte.

III. Hinsichtlich der nachträglich geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von 2.542,25 € 107 ist die Klage hingegen unter Berücksichtigung einer angemessenen Vorsteuerkürzung im Hinblick auf den erfolgten PKW-Eigenverbrauch begründet.

Insoweit ist die Steuer um einen Betrag in Höhe von 2.042,25 € (2.542,25 € ./ 500 € Steuern 108 auf KfZ-Eigenverbrauch) herabzusetzen.

Der Senat gibt dem Beklagten gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO auf, die Steuer selbst zu 109 berechnen.

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 137 FGO. Die Kosten waren dem Kläger insgesamt, 110 also auch soweit er obsiegt hat, aufzuerlegen, da er die Tatsachen, auf denen sein Obsiegen beruht, nämlich die steuermindernd zu berücksichtigenden Vorsteuerbeträge, erst im Klageverfahren und damit verspätet geltend gemacht hat.

V. Der Senat lässt die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher 111 Bedeutung zu, da die im Fachschrifttum gegen die Rechtsprechung des BFH zum Vermittlungsbe-

griff im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG vorgetragenen Bedenken beachtlich sind und 112 sich der BFH mit ihnen bislang noch nicht näher auseinandergesetzt hat. Der erkennende Senat geht daher insoweit von einer wieder klärungsbedürftig gewordenen Rechtsfrage aus. Dies um so mehr, als zwischenzeitlich das FG Brandenburg dem EuGH die Frage vorgelegt hat, ob jedenfalls für den Bereich der Kreditvermittlung im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG Art 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 der 6. EG-Richtlinie für die Steuerbefreiung voraussetzt, dass der Unternehmer zu einer der Parteien des zu vermittelnden Kreditgeschäftes in einem unmittelbaren Vertragsverhältnis steht (vgl. Vorlagebeschluss vom 23. November 2005, 1 K 692/05, EFG 2006, 221; von der mündlichen Verhandlung am 08.03.2007 vor dem EuGH in diesem unter dem Aktz.: C-453/05 geführten Vorabentscheidungsverfahren hat zuletzt Phlipowski, UR 2007, 285 berichtet).