
Datum: 26.06.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2924/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0626.3K2924.11.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, V R 41/14

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

- Tatbestand** 1
- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob von der Klägerin erbrachte Vermittlungsleistungen als gemäß § 4 Nr. 9 a UStG umsatzsteuerfrei zu behandeln sind. 2
- Die Klägerin verpflichtete sich aufgrund privatschriftlicher Verträge mit verschiedenen Grundstückseigentümern - dabei handelte es sich überwiegend um Unternehmen - in deren Namen deren Grundbesitz - dabei handelte es sich nahezu ausschließlich um Eigentumswohnungen - zu einem Mindestverkaufspreis zu veräußern. Über den Mindestverkaufspreis hinausgehende Verkaufspreiserlöse sollten der Klägerin als „Vertriebsentgelt“ zustehen. 3
- In diesen Verträgen wurden der Klägerin überwiegend ein alleiniges Verkaufsrecht und eine unwiderrufliche Verkaufsvollmacht - in den weitaus meisten Fällen unbefristet - eingeräumt. In zwei Fällen verpflichtete sich die Klägerin für den Fall, dass ihr die Veräußerung der Eigentumswohnungen nicht binnen einer bestimmten Frist gelingen sollte, die betreffenden Eigentumswohnungen selbst zum Mindestkaufpreis zu erwerben. Die Verträge enthielten teilweise den Hinweis, die Klägerin erhalte eine unwiderrufliche Verkaufsvollmacht, damit sie so wie ein Eigentümer gestellt werde und frei die Verkäufe tätig könne. 4

Nach den vertraglichen Vereinbarungen sollte der Kaufvertrag zwischen den Grundstückseigentümern und den Erwerbern unmittelbar zustande kommen. Der Kaufpreis sollte von den Erwerbern an die Grundstückseigentümer unmittelbar gezahlt werden. Die Grundstückseigentümer sollten den Mindestverkaufspreis einbehalten und den erzielten Mehrerlös als Vertriebsentgelt an die Klägerin abführen.

Auf der Grundlage dieser privatschriftlichen Vereinbarungen erteilten die Grundstückseigentümer in der überwiegenden Mehrzahl der Verträge der Klägerin oder ihrem Ehemann eine notarielle Verkaufsvollmacht. Teilweise wurden die von der Klägerin oder ihrem Ehemann abgeschlossenen notariellen Verkäufe von den Grundstückseigentümern nachträglich notariell genehmigt.

6

Die streitbefangenen Grundstücksgeschäfte wurden entsprechend diesen Vereinbarungen unmittelbar zwischen den jeweiligen Grundstückseigentümern und den Erwerbern abgeschlossen.

7

Über die von der Klägerin in den Jahren 2000 bis 2004 vermittelten ca. 70 Verkäufe von Grundstücken und Eigentumswohnungen erteilte sie den Grundstückseigentümern Rechnungen mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer, in denen das Nettoentgelt - das Vertriebsentgelt - der jeweils über den Mindestverkaufspreis hinausgehende Mehrerlös bildete. Die erbrachte Leistung wurde in den Rechnungen ausdrücklich als Vermittlungsleistung bezeichnet.

8

Die Vertriebsentgelte in Höhe von insgesamt 2.344.902 € (netto) meldete die Klägerin in den Jahren 2000 bis 2004 als steuerpflichtige Umsätze zum allgemeinen Steuersatz beim Beklagten an.

9

In Anbetracht der der Klägerin erteilten Verkaufsvollmachten sowie des ihr zustehenden Mehrerlöses unterwarfen der Beklagte sowie die Grunderwerbsteuerstellen anderer Finanzämter die vereinbarten Mindestverkaufspreise in einer Vielzahl der Fälle der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG und erließen entsprechende Grunderwerbsteuerbescheide gegenüber der Klägerin. Hiergegen wandte sich die Klägerin. Dabei wurde vom Finanzgericht Köln u.a. im Verfahren 5 K 1957/06 am 24.11.2008 entschieden, dass das Finanzamt gegenüber der Klägerin zu Recht Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 2 GrEStG festgesetzt habe. Auf die Entscheidungsgründe dieses Urteils - abgelegt in der Umsatzsteuerakte des Beklagten - wird Bezug genommen.

10

Im Streitjahr 2006 berichtigte die Klägerin gegenüber ihren Kunden die Rechnungen über die genannten Vertriebsentgelte, indem sie die Rechnungsbeträge unverändert ließ und mit dem Hinweis, die Leistungen seien nach § 4 Nr. 9 a UStG umsatzsteuerfrei, keine Umsatzsteuer mehr offen auswies.

11

Sodann erklärte sie im Rahmen ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung für 2006 negative Umsätze in Höhe von 2.318.708,10 € aus Rechnungsgutschriften. Dabei wies sie darauf hin, dass diese Rechnungsgutschriften auf Umsätzen im Zusammenhang mit den sog. unechten Maklerverträgen beruhten, die wie Eigenhandelsgeschäfte der Grunderwerbsteuer unterworfen worden seien. Für diese Umsätze werde nunmehr die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 9 a UStG in Anspruch genommen.

12

Im Rahmen einer daraufhin durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung gelangte der Beklagte gemäß Bericht vom 12.06.2008 zu der Auffassung, dass die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a UStG nicht zur Anwendung gelange.

13

Denn die Grundstückseigentümer hätten die Klägerin nach den vorliegenden Verträgen zur Vermittlung von Grundstücken an Käufer beauftragt. Als Entgelt für diese Vermittlungsleistungen sei die Differenz zwischen den tatsächlich erzielten Verkaufspreisen und den in den jeweiligen Vereinbarungen festgelegten Mindestverkaufspreisen vereinbart gewesen. Die vertraglich vereinbarte Leistung sei von der Klägerin erbracht, in Rechnung gestellt und von den Verkäufern gezahlt worden. Es handelt sich bei diesen Umsätzen um steuerbare, selbständige sonstige Leistungen in Gestalt von Vermittlungsleistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG, die auch dann selbständig blieben, wenn sie mit anderen Leistungen, hier den Grundstücksverkäufen, verbunden seien. Die von den Grundstückslieferungen abzugrenzende selbständige Vermittlungsleistung falle nicht unter das Grunderwerbsteuergesetz, weil die Verpflichtung zur Ausführung dieser Leistung nicht nach § 1 GrEStG als steuerbarer Rechtsvorgang bezeichnet werde. Aus umsatzsteuerlicher Sicht seien allein die Ausgangsumsätze der Klägerin zu beurteilen. Da diese aber keine Ausgangsumsätze im Wege der Grundstücksveräußerung erbracht habe, unterlägen diese Umsätze auch nicht der Grunderwerbsteuer mit der Folge, dass die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a UStG nicht in Betracht komme.	14
Daraufhin erließ der Beklagte am 24.06.2008 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006, in dem die von der Klägerin geltend gemachten negativen Umsätze in Höhe von 2.318.708,10 € keine Berücksichtigung fanden.	15
Hiergegen erhob die Klägerin fristgerecht Einspruch, der vom Beklagten mit Einspruchsentscheidung vom 03.09.2009 als unbegründet zurückgewiesen wurde. Dabei blieb der Vorbehalt der Nachprüfung bestehen.	16
Mit Schreiben vom 27.04.2010 beantragte die Klägerin die Berichtigung der Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2006 durch Minderung der strittigen umsatzsteuerpflichtigen Erlöse in Höhe von 2.318.708,10 €, da diese Umsätze nach § 4 Nr. 9 a UStG umsatzsteuerfrei seien.	17
Mit Bescheid vom 21.05.2010 wurde der Vorbehalt der Nachprüfung für die Umsatzsteuer 2006 aufgehoben und eine Änderung der Steuerfestsetzung unter Verweis auf den Prüfungsbericht vom 12.06.2008 abgelehnt.	18
Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. Im Laufe dieses Einspruchsverfahrens minderte die Klägerin die geltend gemachten negativen Umsätze aus den Rechnungsgutschriften von 2.318.708 € auf 2.297.743 €.	19
Am 18.08.2011 wurde der Einspruch der Klägerin vom Beklagten als unbegründet zurückgewiesen.	20
Im Rahmen ihrer hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a UStG unterscheide nicht zwischen der Art der ausgeführten Leistung, also zwischen Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG und sonstigen Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG. Die Formulierung „Umsätze“ in § 4 Nr. 9 a UStG zeige vielmehr, dass alle unter das Grunderwerbsteuergesetz fallenden Umsätze und damit auch die Umsätze, die, wie im Streitfall vom Finanzgericht Köln bereits am 24.11.2008 entschieden, § 1 Abs. 2 GrEStG zuzurechnen seien, erfasst werden. Selbst wenn die Auffassung des Beklagten zuträfe, dass die Klägerin den zukünftigen Grundstückserwerbern zumindest die Verfügungsmacht an den jeweiligen Grundstücken verschafft haben müsse, wäre auch diese Voraussetzung in Abgrenzung zu einer bloßen Vermittlungsleistung, wovon der Beklagte ausgehe, im Streitfall gegeben.	21

Ob insoweit eine Vermittlungsleistung erbracht werde oder der atypische Makler als Eigenhändler tätig werde, sei nach Auffassung der Finanzverwaltung nach den Leistungsbeziehungen zwischen den Beteiligten zu entscheiden. Maßgebend für die Bestimmung der umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen sei grundsätzlich das Zivilrecht. Ob der Vermittler gegenüber dem Leistungsempfänger oder dem Leistenden tätig werde, sei insoweit ohne Bedeutung. Entsprechend der Regelung des § 164 Abs. 1 BGB liege danach eine Vermittlungsleistung umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich nur dann vor, wenn der Vertreter - Vermittler - das Umsatzgeschäft erkennbar im Namen des Vertretenen abschließe. Dem Leistungsempfänger müsse beim Abschluss des Umsatzgeschäftes nach den Umständen des Falles bekannt sein, dass er zu einem Dritten in unmittelbare Rechtsbeziehungen trete. Dies setze nicht voraus, dass der Name des Vertretenen bei Vertragsabschluss genannt werde, sofern er feststellbar sei. Würden Zahlungen für das Umsatzgeschäft an den Vertreter geleistet, sei es zur Beschränkung des Entgelts auf die Vermittlungsprovision nach § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG erforderlich, dass der Vertreter nicht nur im Namen, sondern auch für Rechnung des Vertretenen handle.

22

Eine Lieferung liege hingegen vor, wenn die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft werde. Die Verschaffung der Verfügungsmacht beinhalte den von den Beteiligten endgültig gewollten Übergang der wirtschaftlichen Substanz, des Werts und des Ertrags eines Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger. Der Abnehmer müsse faktisch in der Lage sein, mit dem Gegenstand nach Belieben zu verfahren, ihn insbesondere wie ein Eigentümer nutzen und veräußern zu können. Dabei sei zu berücksichtigen, dass die Verschaffung der Verfügungsmacht ein Vorgang vorwiegend tatsächlicher Natur sei, der in den Regel mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergang verbunden sei, aber nicht notwendigerweise damit verbunden sein müsse. In Folge dessen gelange die Rechtsprechung auch in Fällen der Verkaufskommission von Gegenständen zu der Auffassung, dass z. B. der Kommissionär im eigenen Namen auf fremde Rechnung den vom Kommittenten zur Verfügung gestellten Gegenstand liefere und gleichzeitig eine Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär im Zeitpunkt der Lieferung des Kommissionsguts an den Abnehmer vorliege. Kommissionär im Sinne des § 383 Abs. 1 HGB sei in Abgrenzung zu einem Makler/Vermittler, wer es gewerbsmäßig übernehme, Waren oder Wertpapiere für Rechnungen eines anderen (des Kommittenten) in eigenem Namen zu kaufen oder zu verkaufen.

23

In den seitens der Finanzverwaltung nach § 1 Abs. 2 GrEStG grunderwerbsteuerpflichtig gestellten Vorgängen sei die Klägerin durch die jeweiligen Grundstückseigentümer unwiderruflich ermächtigt worden, das betreffende Grundstück bzw. Wohnungseigentum in eigenem Namen, aber für fremde Rechnung zu verwerten. Dabei sei es - grunderwerbsteuerrechtlich - gleichgültig, ob es sich um eine Einwilligung im Sinne der §§ 183, 185 BGB, eine Vollmacht nach §§ 176 ff BGB oder eine irgendwie sonst geartete Ermächtigung zur Verfügung über das Grundstück handle. Entscheidend sei, dass der Ermächtigte auf eigenem Namen handeln dürfe und ein besonders hoher Verkaufspreis in erster Linie ihm und nicht dem Eigentümer zu Gute komme. Ergebe sich für die Klägerin aus der Gesamtheit der mit den jeweiligen Grundstückseigentümern getroffenen Vereinbarungen die Möglichkeit - wie im Übrigen bereits durch das Finanzgericht Köln im grunderwerbsteuerlichen Verfahren exemplarisch für eine Vielzahl von Grundstücksverwertungen festgestellt -, die Eigentumswohnungen auf eigene Rechnung zu verwerten, so unterliege dieser Rechtsvorgang zutreffend nach § 1 Abs. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer.

24

Die Klägerin habe damit - ähnlich einem Kommissionär - die von den jeweiligen Grundstückseigentümern gehaltenen Grundstücke und Eigentumswohnungen wegen der ihr unwiderruflich erteilten Verkaufsvollmacht in eigenem Namen, aber auf fremde Rechnung veräußert und durch diese seitens der Grundstückseigentümer eingeräumte „Verwertungs- bzw. Verfügungsbefugnis“ den Grundstückserwerbern an den jeweiligen Grundstücken die Verfügungsvollmacht - anders als bei einer bloßen Makler- oder Vermittlungstätigkeit - verschafft.	
Damit wäre, wenn man der Ansicht des Beklagten folgen wollte und für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a UStG zwingend eine Lieferung für notwendig erachte, auch diese Voraussetzung erfüllt.	26
Die Art der Abrechnung der Klägerin mit Ausweis des Verkaufspreises des Grundstücks und der Abzug einer „Provision“ in Form des vereinbarten Mehrbetrages ändere am Vorliegen der Verfügungsmacht der Klägerin für die im Streitfall zu beurteilenden „kommissionierten“ Umsätze nichts. Insbesondere habe die Klägerin den Erwerbern sogar die Verfügungsmacht an den Grundstücken und Eigentumswohnungen verschafft.	27
Da die Klägerin wirtschaftlich über die Objekte habe verfügen können, sei die Leistung der Klägerin als Lieferung - Verschaffung der Verfügungsmacht - im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG zu qualifizieren.	28
Wegen der offenen Formulierung in § 4 Nr. 9 a UStG und der Tatsache, dass die Klägerin den Käufern im Rahmen eines kommissionsähnliches Geschäft die Verfügungsmacht an den Eigentumswohnungen verschafft habe, sei im Streitfall die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a UStG auf die streitbefangenen Ausgangsumsätze der Klägerin anzuwenden.	29
Die Klägerin beantragt,	30
den Beklagten zu verpflichten, den Umsatzsteuerbescheid 2006 dahingehend zu ändern, dass negative Umsätze in Höhe von 2.297.743 € Berücksichtigung finden,	31
im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	32
Der Beklagte beantragt,	33
die Klage abzuweisen.	34
Er weist darauf hin, dass der atypische Makler insofern über ein Grundstück rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, als er den durch das Grundstück verkörperten Sachwert vereinnahmen dürfe, ohne den rechtlichen Eigentümer über eine vereinbarte Gegenleistung hinaus (garantierte Substanzbeteiligung) an diesem Wert beteiligen zu müssen. In einem solchen Falle habe der Eigentümer sein Grundstück unter Vereinbarung eines ihm zustehenden Mindestverkaufspreises an den atypischen Makler „wirtschaftlich verkauft“. Die Erhebung der Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 2 GrEStG resultiere aus dem gedachten Zwischenerwerb auf der Grundlage der dem Eigentümer garantierten Substanzbeteiligung. Die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 2 GrEStG sei nur gegeben, wenn es auch zum Verkauf komme.	35
Die atypischen Maklerverträge, bei denen der BFH als Gegenleistung für die Verschaffung der Verwertungs- bzw. Verfügungsbefugnis die dem Eigentümer garantierte Substanzbeteiligung angesehen habe, seien dadurch gekennzeichnet, dass der Verwertungs- bzw. Verfügungsbefugte - hier die Klägerin - die garantierte Substanzbeteiligung dem Eigentümer nach Art eines Kaufpreises schulde. Dem	36

atypischen Makler, der aufgrund der Substanzbeteiligung auf eigene Rechnung handle, stehe die Differenz zwischen einem dem rechtlichen Verkäufer gewährten Preis und dem tatsächlich erzielten Weiterveräußerungspreis zu. Die Gegenleistung für den Erwerb der Verwertungsbefugnis sei somit nicht identisch mit dem Preis, der bei der Veräußerung des Grundstücks dem Eigentümer zu zahlen sei. Die Gegenleistung könne nur aus dem Wert dessen errechnet werden, was der atypische Makler für den Erwerb der Verwertungsbefugnis aufgewendet habe. Im Streitfall sei dies der Mindestverkaufspreis, der vom Finanzgericht Köln im Verfahren 5 K 1957/06 auch nur der Grunderwerbsteuer unterworfen worden sei.	
Hinsichtlich der über den Mindestverkaufspreis hinausgehenden Erlöse handle es sich um eine Vermittlungsleistung der Klägerin an den jeweiligen Voreigentümer bzw. Ver-äußerer. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a UStG seien insoweit nicht gegeben.	37
Wie die Klägerin zutreffend ausführe, sei nach den Leistungsbeziehungen zwischen den Beteiligten zu entscheiden, ob jemand eine Vermittlungsleistung erbringe oder als Eigenhändler tätig werde. Vorliegend habe die Klägerin gegenüber den Veräußerern Leistungen im Sinne der §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 9 UStG ausgeführt, denn sie habe - entsprechend der vertraglichen Vereinbarungen - ihren Vertragspartnern Käufer benannt, die die Kaufverträge auch tatsächlich abgeschlossen hätten. Diese Leistungen seien im Rahmen eines Leistungsaustausches zwischen den Vertragsparteien gegen Entgelt erbracht worden. Zur Annahme eines Leistungsaustauschs sei auf der Seite des leistenden Unternehmers ein Verhalten erforderlich, das auf den Erhalt einer Gegenleistung im Austausch gegen die erbrachte Leistung abziele oder geeignet sei, eine Vergütung für die erbrachte Leistung auszulösen. Zwischen Leistung und Gegenleistung (Entgelt) müsse eine innere Verknüpfung in dem Sinne bestehen, dass der Leistende die Leistung des Entgelts wegen erbringe und der Leistungsempfänger zahle, weil der Leistende die Leistung erbringe oder erbracht habe.	38
Die Veräußerer hätten im Streitfall die den Mindestkaufpreis übersteigenden Beträge deshalb an die Klägerin gezahlt, weil diese vertragsgemäß entsprechende Käufer genannt habe, die bereit gewesen seien, mehr als die vereinbarten Mindestkaufpreise zu zahlen und die Kaufverträge auch tatsächlich zustande gekommen seien.	39
Die Klägerin habe die Vermittlungsleistung erbracht, um diese Beträge im Sinne eines Vertriebsentgelts zu erhalten.	40
Dementsprechend seien vom Beklagten auch die der Grunderwerbsteuer unterworfenen Mindestverkaufspreise gem. § 4 Nr. 9 a UStG umsatzsteuerfrei belassen worden.	41
Die über den Mindestverkaufspreis hinausgehenden Erlöse, die sog. Vertriebsentgelte, seien hingegen zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen worden.	42
Entscheidungsgründe	43
Die Klage ist nicht begründet.	44
Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin im Rahmen der streitbefangenen Grundstücksgeschäfte umsatzsteuerpflichtige Vermittlungsleistungen gegenüber den Grundstückseigentümern erbracht hat und keine Eigengeschäfte.	45
Ebenfalls zu Recht ist der Beklagten davon ausgegangen, dass diese umsatzsteuerpflichtigen Vermittlungsleistungen der Klägerin nicht nach § 4 Nr. 9 a UStG	46

steuerbefreit sind.

Die Ablehnung der vom Kläger begehrten Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2006 durch den Beklagten ist daher rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten im Sinne des § 101 FGO. 47

I. Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 14 c UStG kann der Aussteller einer Rechnung die zu Unrecht ausgewiesene und nach § 14 c UStG geschuldete Umsatzsteuer unter den Voraussetzungen dieser Vorschrift berichtigen. Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG entfaltet die Berichtigung der Rechnung im Zeitpunkt ihrer Durchführung Wirkung, d.h. der Unternehmer muss den geschuldeten Steuerbetrag in dem Besteuerungszeitraum berichtigen, in dem er die Berichtigung der Rechnung vorgenommen hat (vgl. Korn in Bunjes, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 13. Auflage 2014, § 14 c Rn. 30 m.w.N. zur Rspr. des BFH). 48

Im Streitfall hat die Klägerin zwar eine Berichtigung der den Grundstückseigentümern erteilten Rechnungen im Streitjahr 2006 vorgenommen, sodass der Steuerbetrag auch in diesem Besteuerungszeitraum zu berichtigen wäre. Da die den Grundstückseigentümern in den Jahren 2000 bis 2004 erteilten Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis jedoch nicht unrichtig gewesen sind - da die Klägerin diesen gegenüber umsatzsteuerpflichtige Vermittlungsleistungen erbracht hat -, war die Klägerin nicht berechtigt, derartige Rechnungsberichtigungen vorzunehmen, diese entfalten vielmehr keine Rechtswirkungen. 49

II. Eine zulässige Rechnungsberichtigung scheitert im Streitfall nämlich daran, dass die Klägerin gegenüber den Grundstückseigentümern umsatzsteuerpflichtige Vermittlungsleistungen erbracht hat und daher über das ihr für diese sonstige Leistung zustehende Entgelt - das Vertriebsentgelt - diesen gegenüber zu Recht Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erteilt hat. Auch die grunderwerbsteuerliche Behandlung des streitbefangenen Sachverhalts steht dem nicht entgegen. 50

1. Die Klägerin hat gegenüber den Grundstückseigentümern sonstige Leistungen in Form von Vermittlungsleistungen erbracht. 51

a) Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. 52

Sonstige Leistungen (unionsrechtlich - Art. 24 MwStSystRL - Dienstleistungen genannt) sind alle Leistungen, die keine Lieferungen sind. Sie können in einem positiven Tun, einem Dulden oder Unterlassen bestehen. Der Leistungsempfänger muss einen Vorteil erhalten, aufgrund dessen er als Empfänger einer Dienstleistung angesehen werden kann (vgl. Robisch in Bunjes, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 13. Auflage 2014, § 1 Rn. 11 m. w. N. zur Rspr. des EuGH und BFH). 53

Zu den sonstigen Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG gehören Dienstleistungen jeglicher Art, insbesondere Vermittlungsleistungen (Leonard in Bunjes, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 13. Auflage 2014, § 3 Rn. 234 m. w. N. zur Rspr. des EuGH und BFH). 54

Die Tätigkeit der Handelsvertreter, Makler, Agenten und Geschäftsbesorger stellt eine wesentliche Gruppe der sonstigen Leistungen dar, wenn sich deren Tätigkeit auf die Vermittlung von Lieferungen oder sonstigen Leistungen zwischen ihrem Auftraggeber und einem Dritten beschränkt. Kennzeichen für eine Vermittlungstätigkeit ist, dass sie einer Partei erbracht wird und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit (Dienstleistung) vergütet wird. 55

Die Vermittlungstätigkeit beschränkt sich darauf, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages hat (vgl. Martin in Sölch/Ringleb, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Stand September 2012, § 3 Rn. 552 m. w. N. zur Rspr. des EuGH und BFH).

In den Austausch der vermittelten Leistung ist der Vermittler nicht einbezogen. Das von ihm vermittelte Geschäft kommt zivilrechtlich zwischen seinem Auftraggeber und dem Dritten zustande. Keine Vermittlungsleistung liegt vor, wenn eine der Vertragsparteien einen Subunternehmer mit einem Teil der mit dem Vertrag verbundenen Sacharbeit betraut oder wer zwar im Interesse und für Rechnungen des Auftraggebers tätig wird, gegenüber dem Dritten jedoch im eigenen Namen auftritt (Kommissionär/Strohmann). Auch wer gegen Entgelt als Vertreter in fremden Namen und für dessen Rechnung eine Leistung erbringt oder bezieht, erbringt an den Vertretenen eine sonstige Leistung. Maßgeblich sind insoweit regelmäßig die zivilrechtlichen Vereinbarungen (vgl. BFH-Urteile vom 10. November 2010 XI R 15/09, BFH/NV 2011, 867 sowie vom 12. Mai 2011 V R 25/10, BFH/NV 2011, 1541).

Nur wenn der Geschäftsbesorger im Außenverhältnis im eigenen Namen auftritt, sind die Grundsätze der Leistungskommission zu beachten. Erbringt der Geschäftsbesorger (Kommissionär oder Strohmann) eine Leistung im eigenen Namen und für Rechnung seines Auftraggebers (Kommittenten), wird nach § 3 Abs. 3 UStG - oder bei Dienstleistungen nach § 3 Abs. 11 UStG - fingiert, er habe dieselbe Leistung gleichzeitig von seinem Auftraggeber erhalten. Es liegen zwei Leistungen vor, die des Geschäftsbesorgers an den Dritten und eine mit Ausnahme der persönlichen Besteuerungsmerkmale gleich zu behandelnde Leistung des Geschäftsherrn an den Geschäftsbesorger (vgl. Martin in Sölch/Ringleb, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Stand September 2012, § 3 Rn. 553 m. w. N. zur Rspr. des EuGH und BFH).

Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen, den schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäften. Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferung oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst ausführt oder durch einen Beauftragten ausführen lässt. Leistungsempfänger ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH grundsätzlich derjenige, der aus dem der Leistung zu Grunde liegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist. Unbeachtlich ist dabei, wer zivilrechtlicher Eigentümer des bezogenen Leistungsgegenstandes wird, wem die Leistung wirtschaftlich zuzuordnen ist oder wer die empfangene Leistung bezahlt hat (vgl. BFH-Urteile vom 23. September 2009 XI R 14/08, BStBl. II 2010, 243; sowie vom 12. August 2009 XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Stand April 2013, § 1 Rn. 2a).

Trotz dieses klaren Grundsatzes ist es aber nicht immer ohne Weiteres erkennbar, wer an einem Leistungsaustausch beteiligt ist. Insbesondere wenn mehr als zwei Parteien beteiligt sind, ist die Frage, wem bestimmte Umsätze zuzurechnen sind, oft schwer zu beantworten. Haben die Parteien in einem solchen Fall klar geregelt, wer an wen Leistungen erbringt, sollte dem auch umsatzsteuerlich gefolgt werden. Das Problem hat nicht nur Bedeutung für die Bestimmung des richtigen Steuerschuldners, sondern von der richtigen Zuordnung kann es abhängen, ob ein Umsatz überhaupt steuerbar ist, ob er unter eine persönliche Steuerbefreiung fällt, dem ermäßigten Steuersatz unterliegt oder einer Sonderbesteuerung zu unterwerfen ist.

Von besonderer Bedeutung für die Bestimmung eines Leistungsaustauschs ist die Abgrenzung zwischen dem Eigenhändler, dem Kommissionär und dem Vermittler. Der

Eigenhändler handelt im eigenen Namen und für eigene Rechnung, der Kommissionär im eigenen Namen für fremde Rechnung und der Vermittler in fremdem Namen für fremde Rechnung. Die Zuordnung der von diesen Personen getätigten Umsätze richtet sich entscheidend nach dem Außenverhältnis, d.h. dem Auftreten im Wirtschaftsleben nach außen hin. Das Innenverhältnis kann lediglich als Beweisanzeichen für die Zuordnung dienen. Der Unterschied zwischen dem Eigen- und dem Vermittlungsgeschäft besteht darin, dass der Eigenhändler seine Leistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erbringt. Alles, was er dafür erhält, stellt demnach das Entgelt einschließlich der anfallenden Umsatzsteuer dar. Der Vermittler handelt dagegen in fremdem Namen und auf fremde Rechnung. Sofern er vom Leistungsempfänger die Gegenleistung vereinnahmt, muss er diese an den Leistenden weiterreichen, was bei ihm wiederum einen nicht steuerbaren durchlaufenden Posten darstellt. Er selbst muss nur die auf seine Provision entfallende Umsatzsteuer abführen. Der Kommissionär wird hingegen umsatzsteuerlich dem Eigenhändler gleichgestellt.

Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei der Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist (vgl. hierzu nur Robisch in Bunjes, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 13. Auflage 2014, § 1 Rd. 88 ff m. w. N. zur Rspr. des BFH). 61

b) Im Streitfall erbringt die Klägerin gegenüber den Grundstückseigentümern umsatzsteuerpflichtige Vermittlungsleistungen. 62

Aus den Grundstückskaufverträgen, die die Klägerin exemplarisch vorgelegt hat und die in den Steuerakten abgelegt sind, ist ersichtlich, dass die Klägerin die Grundstücksveräußerungen zwischen den jeweiligen Grundstückseigentümern und den Erwerbern vermittelt. Diese Grundstückskaufverträge kommen in zivilrechtlicher Hinsicht allein und unmittelbar zwischen den Grundstückseigentümern und den Erwerbern zustande. 63

Damit betreibt die Klägerin gerade keinen Eigenhandel. Denn zwischen der Klägerin und den Grundstückserwerbern entstehen keine zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen. 64

Die Klägerin unterhält allein gegenüber den Grundstückseigentümern zivilrechtliche Rechtsbeziehungen, nach denen sie sich ausweislich der privatschriftlichen Vereinbarungen gegenüber den Grundstückseigentümern verpflichtet, die betreffenden Verkaufsgeschäfte vorzunehmen und dabei einen Mindestkaufpreis zu erlösen. 65

Ein Eigengeschäft der Klägerin im Rahmen des Verkaufs der betreffenden Grundstücke könnte nur dann zustande kommen, wenn die Klägerin selbst im eigenen Namen die betreffenden Objekte an die Erwerber veräußern würde. Ein solcher Eigenhandel im Sinne eines Reihengeschäfts, in dem die Klägerin die betreffenden Grundstücke von den Eigentümern ankauft und sodann an die Erwerber weiterverkauft, ist jedoch im Hinblick auf die zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen, die für die umsatzsteuerliche Betrachtungsweise ausschlaggebend sind, nicht feststellbar. 66

Aufgrund der unmittelbar zustande kommenden Verkaufsgeschäfte zwischen den Grundstückseigentümern und den Erwerbern liegt kein Eigenhandel der Klägerin vor, auch nicht in Gestalt eines Reihengeschäfts. 67

Da die Klägerin gegenüber dem Grundstückserwerbern auch nicht im eigenen Namen sondern ausschließlich im Namen der jeweiligen Grundstückseigentümer auftritt, können auch nicht die Rechtsgrundsätze über die sog. Verkaufskommission im Sinne des § 383 Abs. 68

1 HGB eingreifen. Denn wesentliche Voraussetzung für eine sog. Verkaufskommission im Sinne des § 383 Abs. 1 HGB ist das Auftreten im eigenen Namen so wie das Handeln auf fremde Rechnung.

Da die Klägerin jedoch gerade nicht im eigenen Namen auftritt, sondern für die jeweiligen Grundstückseigentümer, kann es sich bei den betreffenden
Grundstücksübertragungsgeschäften nicht um Kommissionsgeschäfte handeln. 69

Auch der Umstand, dass der Klägerin teilweise ein Alleinvertriebsrecht sowie eine unwiderrufliche Verkaufsvollmacht erteilt worden sind, bedeutet nicht, dass insoweit die zivilrechtlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten überlagert werden. Denn es verbleibt auch insoweit in zivilrechtlicher Hinsicht dabei, dass die betreffenden Eigentumswohnungen von den zivilrechtlichen Eigentümern unmittelbar an die Erwerber veräußert wurden, ohne einen Zwischenerwerb der Klägerin. 70

Auch der Umstand, dass die Klägerin sich in zwei privatschriftlichen Vereinbarungen verpflichtet hat, für den Fall, dass sie den Verkauf der Grundstücke nicht in einem bestimmten Zeitraum zum vereinbarten Mindestkaufpreis vermitteln kann, diese selbst zum Mindestkaufpreis anzukaufen, bedeutet nur, dass sie jedenfalls für den Zeitraum ihrer Vermittlungsbemühungen wie ein ganz normaler Vermittler anzusehen ist. Ab dem Zeitpunkt des eigenen Ankaufs der betreffenden Grundstücke tritt eine veränderte rechtliche Situation und ein Wechsel der Rechtsbeziehungen ein. Die Klägerin ist dann nicht mehr als Vermittlerin tätig, sondern erwirbt die betreffenden Grundstücke und tritt sodann im Außenverhältnis gegenüber den Erwerbern als Eigentümerin und Eigenhändlerin auf. Bei einem sich anschließenden Weiterverkauf des Grundstücks kommt es dann auch zu entsprechenden zivilrechtlichen Beziehungen zwischen der Klägerin und den betreffenden Erwerbern. 71

Nur wenn die Klägerin nach Erwerb einer zivilrechtlichen „Verwertungsbefugnis“ allein auf eigene Rechnung und im eigenen Namen gegenüber den Grundstückserwerbern tätig würde, würde sie alleine im eigenen Interesse und auf eigenem wirtschaftlichen Risiko handeln und keine Leistung gegenüber den jeweiligen Grundstückseigentümern erbringen. 72

Für ein Handeln auf eigene Rechnung könnte zwar sprechen, dass die Klägerin nicht einen bestimmten prozentualen Anteil am Gesamtkaufpreis als Vergütung erwirbt, sondern ihr der über den Mindestverkaufspreis hinaus gehende „Mehrerlös“ zugestanden wird. Dies lässt die Situation so erscheinen, als wenn die Klägerin Zwischenerwerberin des jeweiligen Objekts wird und den Kaufpreis für den Zwischenerwerb oder die Verwertungsbefugnis an den Grundstückseigentümer nur unter der Bedingung zu leisten hat, dass ihr ein Verkauf des betreffenden Grundstücks zum Mindestverkaufspreis gelingt. Man würde dann aus dem Umstand, dass die Klägerin den gesamten Mehrerlös behalten kann - und nicht nur einen prozentualen Anteil am Gesamtkaufpreis entsprechend einer Maklercourtage - schließen, dass ihr wirtschaftliches Eigeninteresse an dem Geschäft so stark ist, dass sie dieses nicht als Dienstleistung für den Eigentümer vermittelt, sondern praktisch selbst „vornimmt“. 73

Dagegen spricht jedoch entscheidend, dass anders als bei einem Zwischenerwerb keine Rechtsbeziehung zwischen der Klägerin und den Erwerbern zustande kommt. Deshalb sind Hinweise der Klägerin auf ein Reihen- oder Kommissionsgeschäft auch nicht zielführend. Letztendlich wird von der Klägerin ein Rechtsgeschäft zwischen dem Eigentümer und dem Erwerber zustande gebracht und damit vermittelt. Dies stellt eine Dienstleistung der Klägerin an die Grundstückseigentümer dar, für die diese der Klägerin den Mehrerlös als Provision bzw. Vertriebsentgelt überlassen. 74

Damit wird der Mehrerlös aber zum Entgelt für die erbrachte Dienstleistung in Gestalt der Benennung eines Erwerbsinteressenten, der das betreffende Grundstück zumindest zum Mindestkaufpreis zu erwerben bereit ist, und für das tatsächliche Zustandbringen eines solchen Vertragsabschlusses.

Dass die Klägerin den Mehrerlös erhält und nicht lediglich einen prozentual Anteil am Gesamtkaufpreis, führt zu keinem abweichenden Ergebnis. Denn auch der typische Makler hat ein starkes Interesse an einem möglichst hohen Kaufpreis, da er dieses Bemühen zum einen dem Eigentümer schuldet und er damit zum anderen auch seine eigene Vergütung in Gestalt der Vermittlungsprovision steigert.

76

Der Unterschied zu einem Kommissionsgeschäft besteht darin, dass die Klägerin nicht im eigenen Namen nach außen auftritt. Der Unterschied zum Reihengeschäft oder klassisch-typischen Zwischenerwerb besteht darin, dass die Klägerin nicht das Grundstück erwirbt oder hierzu verpflichtet ist, sondern, dass sie allein das Geschäft zwischen dem Grundstückseigentümer und dem Erwerber vermittelt. Insbesondere trägt die Klägerin auch nicht das typische wirtschaftliche Risiko eines Eigen- oder Zwischenhändlers, dass darin besteht, dass dieser nicht weiß, ob er selbst das Grundstück zu einem über den Ankaufspreis liegenden Weiterverkaufspreis, also mit Gewinn weiterveräußern kann. Die Klägerin trägt vielmehr nur das maklertypische Risiko, dass sie im Falle eines Scheiterns ihrer Vermittlungsbemühungen kein Entgelt für ihre Leistungen erhält. Vor dem Hintergrund dieser klassischen Risikolage, der zivilrechtlichen Rechtsbeziehung zwischen der Klägerin und den Grundstückseigentümern sowie aufgrund des Umstands, dass zwischen der Klägerin und den Grundstückserwerbern keine zivilrechtliche Rechtsbeziehung zustande kommt, ist unter Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Rechtsbeziehung mithin festzustellen, dass die Klägerin im Ergebnis die Grundstücksveräußerungen zwischen den Grundstückseigentümern und den Erwerbern „vermittelt“. Hierfür hat die Klägerin mit den Grundstückseigentümern als „Vertriebsentgelt“ den jeweiligen Mehrerlös, der über den Mindestverkaufspreis liegt, vereinbart.

77

Mithin erbringt die Klägerin sonstige Leistungen in Gestalt einer Vermittlungsleistung gegenüber den jeweiligen Grundstückseigentümern und ist nicht als Eigenhändlerin, Zwischenerwerberin oder Verkaufskommissionärin anzusehen.

78

2. Der umsatzsteuerlichen Feststellung, dass die Klägerin im Rahmen der streitbefangenen Grundstücksgeschäfte gegenüber den Grundstückseigentümern umsatzsteuerpflichtige Vermittlungsleistungen erbracht hat und daher nicht als Eigenhändlerin im Rahmen eines Reihen- oder Kommissionsgeschäfts gegenüber den Grundstückserwerbern anzusehen ist, steht auch nicht entgegen, dass die zivilrechtlichen Beziehungen zwischen der Klägerin und den Grundstückseigentümern in grunderwerbssteuerlicher Hinsicht als ein gedachter Zwischenerwerb behandelt werden.

79

a) So ist es zwar zutreffend, dass die Klägerin im Streitfall in grunderwerbsteuerlicher Hinsicht in einer erheblichen Anzahl von Fällen als sog. atypische Maklerin behandelt worden ist.

80

Atypischer Makler ist derjenige, dem eine Verkaufsermächtigung und damit eine Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG eingeräumt worden ist.

81

Charakteristisch für die Rechtsposition des sog. atypischen Maklers ist die ihm eingeräumte Möglichkeit, ein Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Im Rahmen des sog. atypischen Maklervertrags wird dem Makler aus eigenem Recht eine Teilhabe an der

82

Grundstückssubstanz gewährt. Insoweit muss der Berechtigte aus diesem Vertrag die Verwertung auf eigene Rechnung selbst herbeiführen können. Als atypischer Makler ist nur derjenige anzusehen, der auf eigene Rechnung handeln kann. Dies tut er nur dann, wenn er nach den getroffenen Abmachungen den Mehrerlös, der über einen vom Eigentümer ausbedungenen Mindestpreis hinaus erzielt wird, ganz oder im Wesentlichen behalten kann. Wenn es insoweit zum Verkauf auf Weisung kommt, ist der Verwertungsbefugte wirtschaftlich wie ein Zwischenerwerber anzusehen, dem die Differenz zwischen einem, dem rechtlichen Verkäufer gewährten Entgelt und dem tatsächlich erzielten Weiterveräußerungspreis zusteht (vgl. Fischer in Boruttau, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, 17. Auflage 2011, § 1 Rn. 727 ff m. w. N. zur Rspr. des BFH).

Für den Erwerb eines Grundstücks auf „eigene Rechnung“ reicht es allerdings nicht aus, dass jemand am wirtschaftlichen Ergebnis einer Verwertung des Grundbesitzes, insbesondere am Mehrerlös aus einer etwaigen Veräußerung teil hat. Erforderlich ist vielmehr, dass er diese Verwertung auch selbst herbeiführen kann, d.h. vom Grundstückseigentümer die Veräußerung an bestimmte Personen verlangen kann. Nur wenn beide Merkmale vorliegen und es tatsächlich zum Verkauf auf Weisung kommt, ist der Verwertungsbefugte wirtschaftlich wie ein Zwischenerwerber anzusehen, dem die Differenz zwischen einem dem rechtlichen Verkäufer gewährten Preis und dem tatsächlich erzielten Weiterveräußerungspreis zusteht (vgl. BFH-Urteile vom 18. Dezember 1985 II R 180/83, BStBl. II 1986, 417; vom 19. September 1988 II R 116/85, BStBl. II 1989, 52; vom 17. Oktober 1990 II R 55/88, BFH/NV 1991, 556; vom 10. März 1999 II R 35/97, BStBl. II 1999, 491).

Der Berechtigte muss mithin die Verwertung selbst herbeiführen, d.h. vom Grundstückseigentümer die Veräußerung des Grundstücks an bestimmte Personen verlangen können. Insoweit reicht es aus, wenn der Abschluss eines Kaufvertrages zu dem vom Makler bestimmten Kaufpreis durch Erteilung einer diesbezüglichen Vollmacht sichergestellt ist und der Grundstückseigentümer die Vollmacht ohne Verletzung seiner Pflichten aus dem Maklervertrag nicht widerrufen kann (vgl. BFH-Urteil vom 19. September 1988 II R 116/85, BStBl. II 1989, 52).

Die von § 1 Abs. 2 GrEStG vorausgesetzte Rechtsgrundlage einer Verkaufsermächtigung auf eigene Rechnung ist gegeben, wenn der Verwertungsberechtigte die Verwertung auch selbst herbeiführen, d.h. vom Grundstückseigentümer die Grundstücksveräußerung an bestimmte Personen verlangen kann. Dafür genügen schuldrechtliche Bindungen des Grundstückseigentümers. Einer Befugnis zur dinglichen Verfügung über das Grundstück bedarf es nicht. Im Einzelnen kann Grundlage einer Ermächtigung zur Veräußerung eines Grundstücks eine Bevollmächtigung nach § 167 BGB sein; deren Widerruflichkeit oder Unwiderruflichkeit ist hierbei ohne Bedeutung (vgl. BFH-Beschluss vom 17. Februar 1993 II B 118/92, BFH/NV 1994, 123). Die Ermächtigung kann auch in der Einwilligung des Eigentümers nach § 185 Abs. 1 BGB zu einer Veräußerung durch den Ermächtigten sowie in einer Verkaufsermächtigung im Rahmen eines atypischen Maklervertrages liegen.

Alle vorgenannten Vereinbarungen bringen regelmäßig eine Bindung des Eigentümers zur Grundstücksveräußerung mit sich und sind daher gem. § 311 b Abs. 1 Satz 1 BGB beurkundungspflichtig. Fehlt es an der not. Beurkundung dieser Vereinbarungen und lassen die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Vertrags bzw. der Mehrheit der Verträge eintreten und bestehen, ist § 1 Abs. 2 GrEStG auch in diesem Fall erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 1990 II R 55/88, BFH/NV 1991, 556).

Beim atypischen Maklervertrag lässt also die Verkaufsermächtigung den Ermächtigten zum wirtschaftlichen Zwischenhändler werden, sein Erwerb stellt sich gedanklich als Zwischenerwerb dar. Eine solche Verwertungsbefugnis kann auch in Betracht kommen, wenn nicht sämtliche spezifischen Merkmale des sog. atypischen Maklervertrags erfüllt sind. Sie ist regelmäßig zu bejahen, wenn der Makler kraft unwiderruflicher Veräußerungsermächtigung zur Veräußerung eines Grundstücks berechtigt ist und ihm ein über den mit dem Eigentümer ausbedungenen Festpreis hinausgehender Mehrerlös zusteht. Diese gegenüber dem Makler eingegangene Verpflichtung zur Veräußerung eines Grundstücks ist nach § 311 b Abs. 1 Satz 1 BGB formbedürftig. Die fehlende Beurkundung der Veräußerungsermächtigung steht der Verwirklichung des § 1 Abs. 2 GrEStG aber nicht entgegen, wenn der Vertrag tatsächlich durchgeführt wird (vgl. Pahlke, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, 5. Auflage 2014, § 1 Rn. 249 ff m.w.N. zur Rspr. des BFH).

b) Im Streitfall ist die Klägerin zwar in grunderwerbsteuerrechtlicher Hinsicht als atypische Maklerin anzusehen. Denn jedenfalls bei der ganz überwiegenden Mehrzahl der mit den Grundstückseigentümern abgeschlossenen Vereinbarungen wurde ihr oder ihrem Ehemann eine unwiderrufliche Verkaufsvollmacht erteilt, sowohl in den privatschriftlichen Vereinbarungen als auch in den entsprechenden notariellen Bevollmächtigungen. Insbesondere wurde ihr auch der über den von den Grundstückseigentümern ausbedungenen Mindestverkaufspreis hinausgehende Verwertungserlös zugestanden, sodass eine effektive Verwertungsbefugnis im Sinne § 1 Abs. 2 GrEStG vorgelegen hat. 88

Dies steht jedoch nicht der Feststellung entgegen, dass trotz dieses grunderwerbsteuerlichen gedachten Zwischenerwerbs der Klägerin sie in umsatzsteuerlicher Hinsicht nicht als Eigenhändlerin anzusehen ist, sondern vielmehr gegenüber den Grundstückseigentümern umsatzsteuerpflichtige Vermittlungsleistungen erbracht hat. 89

Denn nach den umsatzsteuerrechtlichen Wertungen kommt es bezüglich der Leistungsbeziehungen entscheidend auf die zivilrechtlichen Vereinbarungen zwischen den Beteiligten an. Und auf der Grundlage der zivilrechtlichen Vereinbarungen steht eindeutig fest, dass die betreffenden Grundstücke von den Grundstückseigentümern unmittelbar an die Erwerber veräußert worden sind. Nach den umsatzsteuerrechtlichen Wertungen handelt es sich mithin nicht um ein Reihen- oder Kommissionsgeschäft, in dem die Klägerin als Zwischenerwerberin und Eigenhändlerin gegenüber den Enderwerbern aufgetreten und zwischengeschaltet gewesen ist und bei dem sie nach ihrem eigenen Zwischenerwerb die Grundstücke bzw. Eigentumswohnungen an die Erwerber weiterveräußert hat. Die grunderwerbsteuerliche Fiktion eines Zwischenerwerbs bzw. eines Zwischenhandels durch die Klägerin hat auf der Grundlage des Vorrangs der zivilrechtlichen Beziehungen für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung keine Bedeutung. Dies wird im Übrigen auch dadurch bestätigt, dass die Klägerin keinerlei zivilrechtliche Beziehungen gegenüber dem Grundstückserwerbern unterhalten hat. 90

Dies bedeutet zugleich, dass die Klägerin umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistungen gegenüber den Grundstückseigentümern in Gestalt der Vermittlung von Erwerbsinteressenten und des Zustandebringens der Grundstückskaufverträge erbracht hat und für diese Vermittlungsleistungen ein Entgelt in Gestalt des Mehrerlöses als sog. Vertriebsentgelt erhalten hat. 91

In umsatzsteuerlicher Hinsicht kann daher der der Klägerin zugeflossene Mehrerlös nicht als ihre Gewinnspanne aus einer Weiterveräußerung der von ihr zuvor erworbenen Grundstücke angesehen werden. 92

3. Die sich aus diesen Vermittlungsleistungen ergebenden Umsätze der Klägerin sind auch nicht gem. § 4 Nr. 9 a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die Voraussetzungen dieses Befreiungstatbestands sind im Streitfall nicht gegeben.

a) Gemäß § 4 Nr. 9 a sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei 94
die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.

Die Vorschrift soll eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und bestimmten anderen 95
Verkehrssteuern, die der Umsatzsteuer ähnlich sind, ausschließen. Gemäß Artikel 135 Abs. 1
j, k der MwStSystRL befreien die Mitgliedsstaaten die Lieferung von Gebäuden und
Gebäudeteilen und dem dazu gehörigen Grund und Boden sowie die Lieferung unbebauter
Grundstücke mit Ausnahme im einzelnen näher bezeichneter Baugrundstücke von der
Umsatzsteuer. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, sind stets steuerfrei,
selbst wenn sie von der Grunderwerbsteuer befreit sind oder die Grunderwerbsteuer erlassen
wird. Es reicht somit aus, dass die Umsätze grunderwerbsteuerbar sind.

Da der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge unterliegen, die mithin 96
grunderwerbsteuerbar sind und die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung
einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf
eigene Rechnung zu verwerten, stellt auch die Verschaffung einer Verwertungsbefugnis im
Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang dar, der zur
umsatzsteuerlichen Steuerfreiheit gem. § 4 Nr. 9 a UStG führt (so zum grundsätzlichen
Anwendungsbereich des § 4 Nr. 9 a UStG Mößlang in Sölch/Ringleb, Kommentar zum
Umsatzsteuergesetz, Stand November 2013, § 4 Nr. 9 Rn. 1 ff; Heidner in Bunjes,
Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 13. Auflage 2014, § 4 Nr. 9 Rn. 2 ff, beide m.w.N. zur
Rspr. des BFH).

b) Die umsatzsteuerliche Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9 a UStG kann allerdings nur 97
die grundstücksbezogenen Ausgangsumsätze eines Unternehmers erfassen.

Die Klägerin hat jedoch gerade keine grundstücksbezogenen Ausgangsumsätze gegenüber 98
den Erwerbern getätigt. Sie hat nämlich weder einen Kaufvertrag noch ein anderes
Rechtsgeschäft geschlossen, das den Anspruch auf Übereignung der betreffenden
Grundstücke begründet.

Sie hat zudem auch keine Rechtsgeschäfte vorgenommen, die es ohne Begründung eines 99
Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein
inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Im Streitfall kann es allein darum gehen, inwieweit die Klägerin gegenüber den 100
Grundstückseigentümern grundstücksbezogene Ausgangsumsätze vorgenommen hat. Dies
ist jedoch nicht der Fall.

Die im Streit befindliche Leistung der Klägerin besteht nämlich nicht in einem irgendwie 101
gearteten grundstücksbezogenen Rechtsgeschäft, sondern in der Suche und Auswahl von
Kaufinteressenten und dem Zustandebringen eines Kaufvertrags zwischen einem
Erwerbsinteressenten und dem jeweiligen Grundstückseigentümer.

Schon von daher kann es im Streitfall nicht um die Anwendung des § 4 Nr. 9 a UStG gehen. 102
Die Klägerin erbringt keine Ausgangsumsätze, bei denen die Gefahr besteht, dass sie sowohl
der Grunderwerbsteuer als auch der Umsatzsteuer unterzogen werden. Vielmehr haben
allein die Grundstückserwerber die Grunderwerbsteuer auf den Gesamtkaufpreis

(Mindestkaufpreis zuzüglich Mehrerlös) zu zahlen. Die Grundstückseigentümer haben der Klägerin den Mehrerlös zzgl. Mehrwertsteuer zu überlassen. In dem einen Fall zahlen die Grundstückserwerber die Grunderwerbsteuer für den Erwerb der Objekte, im anderen Fall zahlen die Grundstückseigentümer die Umsatzsteuer für die von der Klägerin erbrachte Vermittlungsleistung.

Dass die Klägerin für die ihr eingeräumte Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG Grunderwerbsteuer gezahlt hat, betrifft allein den Ausgangsumsatz der Grundstückseigentümer gegenüber der Klägerin. Dieser hätte nach der Bestimmung des § 4 Nr. 9 a UStG nicht auch noch mit Umsatzsteuer belegt werden können. Diese Doppelbelastung soll § 4 Nr. 9 a UStG ausschließen. Der Ausgangsumsatz der Klägerin den Grundstückseigentümern gegenüber in Gestalt ihrer Vermittlungsleistungen hat hingegen keinen Bezug zu einer grunderwerbsteuerlichen Belastung, sodass die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9 a UStG nicht zu Anwendung gelangen kann. 103

4. Im Streitfall liegt auch keine unzulässige Doppelbelastung der Klägerin mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer vor. 104

a) Die Klägerin hat in einer bestimmten Anzahl von Fällen für den Erwerb der Verwertungsbefugnis gem. § 1 Abs. 2 GrEStG Grunderwerbsteuer gezahlt. Diese Grunderwerbsteuer wurde auf die Bemessungsgrundlage für den Erwerb der Verwertungsbefugnis in Höhe des Mindestverkaufspreises gezahlt. 105

Im Streit befindet sich vorliegend hingegen der Ausgangsumsatz der Klägerin gegenüber den Grundstückseigentümern in Gestalt ihrer Vermittlungstätigkeit als sonstige Leistung. Das der Klägerin für diese Leistung in Gestalt der Vermittlungstätigkeit gezahlte Entgelt i.H.d. Mehrerlöses unterliegt keiner grunderwerbsteuerlichen Belastung, so dass auch keine Doppelbelastung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer entstehen kann. 106

Eine Doppelbelastung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer könnte nur dann gegeben sein, wenn bei der Veräußerung eines Grundstücks der Grundstückserwerber auf den Grundstückskaufpreis zugleich Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer zu zahlen hätte. Ungeachtet des Umstands, dass im Streitfall die Grunderwerbsteuer auf den Mindestkaufpreis von der Klägerin getragen und die Umsatzsteuer auf den Mehrerlös als Vertriebsentgelt den Grundstückseigentümern weiterbelastet wurde, liegt eine solche Belastungskonstellation erkennbar nicht vor. 107

b) Darüber hinaus lässt sich Art. 401 MwStSystRL entnehmen, dass außerhalb des Anwendungsbereichs des Steuerbefreiungstatbestandes des § 4 Nr. 9 a UStG eine Doppelbelastung mit beiden Steuerarten grundsätzlich nicht ausgeschlossen ist. 108

Denn Art. 401 MwStSystRL, wonach die Mitgliedsstaaten nicht gehindert sind, neben der harmonisierten Umsatzsteuer Grunderwerbsteuern beizubehalten oder einzuführen, setzt gerade ein Nebeneinander beider Steuerarten voraus. Insofern liegen dem Steuerbefreiungstatbestand des § 4 Nr. 9 a UStG in erster Linie spezifische finanzpolitische Zweckmäßigkeitserwägungen zugrunde und kein grundsätzliches rechtliches Gebot, eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer auszuschließen. Die Vorschrift des § 4 Nr. 9 a UStG schließt mithin nicht generell eine Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer aus, sondern verhindert diese allein in ihrem tatbestandsmäßigen Anwendungsbereich (vgl. BFH-Urteile vom 2. April 2008 II R 53/06, BStBl. II 2009, 544, vom 3. September 2008 XI R 54/07, BStBl. II 2009, 499, vom 27. September 2012 II R 7/12, BStBl. II 2013, 86; vgl. Pahlke, Kommentar zum 109

Grunderwerbsteuergesetz, 5. Auflage 2014, Einleitung Rn. 22 sowie Fischer in Boruttau, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, 17. Auflage 2011, Vorbemerkungen Rn. 181 ff).

Selbst wenn daher im Streitfall tatsächlich von einer Doppelbelastung der Klägerin mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer auszugehen wäre, so würde diese Doppelbelastung jedenfalls jenseits des Tatbestands des § 4 Nr. 9 a UStG weder zu einer Grunderwerbsteuer- noch zu einer Umsatzsteuerfreiheit führen. 110

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 111

IV. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 112

Soweit ersichtlich liegt bislang noch keine finanzgerichtliche oder höchstrichterliche Stellungnahme zu der Frage vor, inwieweit die grunderwerbsteuerliche Behandlung des atypischen Maklers als gedachten Zwischenerwerber dazu führt, dass dieser auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht als Zwischenerwerber und mithin Eigenhändler oder Verkaufskommissionär anzusehen ist. Hätte diese grunderwerbsteuerliche Betrachtungsweise auch für das Umsatzsteuerrecht Gültigkeit, hätte dies zur Folge, dass der atypische Makler dem Grundstückseigentümer gegenüber keine Vermittlungsleistungen erbringt, sondern dem Enderwerber gegenüber als Eigenhändler auftritt, sodass der ihm verbleibende Mehrerlös auch keine umsatzsteuerpflichtige Vermittlungsprovision, sondern die Gewinnspanne aus einer von ihm als Zwischenhändler getätigten - gedachten - Weiterveräußerung - mithin aus einem Eigengeschäft - darstellt. 113