

---

**Datum:** 19.01.2010  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 379/06 U  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2010:0119.15K379.06U.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgabenrecht

---

**Tenor:**

Der Umsatzsteuer-Bescheid für 2000 vom 26.04.2005 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 06.01.2006 wird dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer 2000 auf 8.547,38 Euro (= 16.717,22 DM) festgesetzt wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

---

**Tatbestand:**

Streitig ist im Rahmen der Umsatzsteuer(USt)-Festsetzung für 2000, ob der Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters Entgelt für eine im Inland gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerbare sonstige Leistung ist. 1

Der Kläger (Kl.) ist Handelsvertreter mit Sitz in F. Er war aufgrund des sog. Vertretervertrags vom 30.05.1996 ab dem 01.06.1996 für die in J (*Ausland*) ansässige Firma E tätig und vermittelte Möbelverkäufe als Alleinvertreter des ihm übertragenen Gebietes in Deutschland. Die durch die Vermittlung des Kl. verkauften Waren lieferte die Firma E direkt an Händler in Deutschland. Für die Firma E stellten diese Lieferungen – wovon die Beteiligten 3

übereinstimmend ausgehen – in J steuerbare und steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen dar. Der Ort der Lieferungen der Firma E an die Händler in Deutschland befand sich danach in J. Der Kl. und die Firma E beendeten das Vertragsverhältnis zum 30.06.2000. In der "Vereinbarung zu der Einstellung des Vertretungsmandats" vom 15.06.2000 vereinbarten sie bezüglich des Ausgleichsanspruchs im Sinne des § 89b des Handelsgesetzbuchs (HGB) Folgendes: "Für die Anbahnung wird entsprechend der bewährten Regelung ein Betrag von 114.809,25 DM vereinbart, der sich anhand des Durchschnitts des Zeitraums Juni 1996 bis April 2000 ergibt (siehe auch Tabelle Anlage A)". Dieser Betrag wurde dem Kl. von der Firma E ab dem 31.10.2000 in 18 Monatsraten ausgezahlt.

Der Kl. reichte am 28.06.2001 seine (nicht zustimmungsbedürftige) USt-Erklärung für 2000 beim Beklagten (Bekl.) ein, in der er den Betrag in Höhe von 114.809,25 DM nicht der USt unterwarf. Der Bekl. führte 2004/2005 eine Außenprüfung bei dem Kl. unter anderem für das Streitjahr 2000 durch. In dem Bericht über die Außenprüfung vom 02.03.2005 führte der Prüfer in Tz. 2.6. sinngemäß aus: Da bezüglich des Ausgleichsanspruchs des Handelsvertreters nach § 89b HGB im UStG kein spezieller Leistungsort bestimmt sei, gelte die allgemeine Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 1 UStG. Der Ort der sonstigen Leistung liege im Inland, da der Kl. sein Unternehmen in Deutschland betrieben habe. Die Regelung des § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG sei nicht einschlägig. Sie knüpfe an konkret vermittelte Umsätze an. Der Betrag in Höhe von 114.809,25 DM sei jedoch kein Entgelt für konkret vermittelte Umsätze, sondern eine Gegenleistung, die allgemein für den Aufbau bleibender Kundenbeziehungen gewährt worden sei. Weil der Leistungsort sich nach dem vermittelten Umsatz richte, komme eine Anknüpfung nicht in Betracht, wenn kein Umsatz vermittelt werde. Die Ausgleichszahlung sei daher der USt zu unterwerfen und die USt für 2000 insoweit um 15.835,76 DM (= 8.096,70 Euro) zu erhöhen. Der Bekl. erließ nach Maßgabe der Prüfungsfeststellungen unter dem 26.04.2005 eine gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte USt-Festsetzung für 2000. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde gemäß § 164 Abs. 3 AO aufgehoben. 4

Der Kl. legte gegen diesen Bescheid am 24.05.2005 Einspruch ein. Zur Begründung trug er vor: Der Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB sei Teil der Gegenleistung für seine damaligen Vermittlungsleistungen, die steuerfrei gewesen seien. Er verweise insoweit auch auf das Urteil des Bundesfinanzhof (BFH) vom 25.06.1998 V R 57/97, BFHE 186, 451, BStBl II 1999, 102. Mithin sei der Ausgleichsanspruch nicht der USt zu unterwerfen. Die Ausführungen des Bekl., dass die Regelung des § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG an konkret vermittelte Umsätze anknüpfe, gehe über den Gesetzestext hinaus. 5

Der Bekl. wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 06.01.2006 als unbegründet zurück. Zur Begründung wiederholte er unter Hinweis auf den Aufsatz von Bellstedt in der Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 1994, 301 die Ausführungen in dem Bericht über die Außenprüfung und führte ergänzend aus: In das UStG in der Fassung vom 27.04.1993 sei mit § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG erstmals eine spezielle Regelung für den Ort von Vermittlungsleistungen eingeführt worden. Danach richte sich der Ort der Vermittlungsleistung für einen Geschäftsherrn mit Sitz im Ausland nach § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG, also nach dem Ort, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt werde. Damit der Ort der Vermittlungsleistung nach § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG bestimmt werden könne, müsse die Vermittlungsleistung mit einem weiteren Geschäftsvorfall, einem konkret zur Ausführung gelangenden Umsatz im Zusammenhang stehen. Im Umkehrschluss könne daraus nur gefolgert werden, dass der Ort einer Vermittlungsleistung, die nicht zur Ausführung eines konkreten Umsatzes geführt habe, nicht nach der "Spezialvorschrift" des § 3a Abs. 2 Nr. 4 6

UStG bestimmt werden könne. Auch wenn der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters teilweise als Gegenleistung für erbrachte Vermittlungsleistungen des Handelsvertreters verstanden werde und somit ein gewisser Bezug zu infolge geleisteter Vermittlungen ausgeführter Umsätze bestehe, sei § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG nicht einschlägig. Denn im Ergebnis stelle der Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB kein Entgelt für konkret vermittelte Umsätze dar. Vielmehr sei er zum wesentlichen Teil Gegenleistung, die allgemein für den Aufbau allgemeiner Kundenbeziehungen gewährt werde. Da hierfür kein besonderer Leistungsort im Gesetz vorgesehen sei, verbleibe es bei der Grundregel des § 3a Abs. 1 UStG. Diese Rechtsauffassung werde in der Fachliteratur bestätigt (vgl. Martin in Sölch/Ringleb UStG, § 3a Rz. 130). Stadie in Rau/Dürrwächter UStG § 3a Rz. 152 sehe in dem Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters eine sonstige Leistung eigener Art, die im Aufbau bleibender Kundenbeziehungen liege und nicht einzelnen Vermittlungsleistungen zugeordnet werden könne. Der Ort richte sich deshalb nach § 3a Abs. 1 UStG. Soweit der Kl. sich auf das BFH-Urteil vom 25.06.1998 V R 57/97, BFHE 186, 451, BStBl II 1999, 102 beziehe, weise er darauf hin, dass sich das Urteil auf die Streitjahre 1990 und 1991 bezogen und somit Zeiträume betroffen habe, für die der in das UStG eingefügte § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG nicht zu beachten gewesen sei.

Der Kl. hat am 30.01.2006 Klage erhoben. Zur Begründung trägt er ergänzend vor: Der Ausgleichsanspruch sei für die getätigten Vermittlungsleistungen entstanden. Man könne insoweit auch sagen, dass die Provisionen für die laufenden Vermittlungsleistungen zugunsten des Ausgleichsanspruchs jeweils etwas niedriger festgesetzt worden seien. 7

Der Kl. beantragt, 8

den USt-Bescheid für 2004 vom 26.04.2005 in der Fassung der EE vom 06.01.2006 dahingehend zu ändern, dass die USt für 2004 um 8.096,70 Euro (= 15.835,76 DM) herabgesetzt wird, 9

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 10

Der Bekl. beantragt, 11

die Klage abzuweisen. 12

Er verweist zur Begründung auf seine Ausführungen in der EE. 13

**Entscheidungsgründe:** 14

Die Klage ist begründet. 15

Die angefochtene USt-Festsetzung für 2000 vom 26.04.2005 in der Fassung der EE vom 06.01.2006 ist rechtswidrig und verletzt den Kl. in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). 16

Der streitbefangene Ausgleichsanspruch stellt kein Entgelt für eine im Inland ausgeführte, nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare sonstige Leistung des Kl. an die Firma E dar. 17

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der USt. Der Ort von sonstigen Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG) bestimmt sich vorbehaltlich besonderer gesetzlicher Regelungen nach § 3a UStG. Nach der "Grundregel" des § 3a Abs. 1 UStG wird eine sonstige Leistung vorbehaltlich der §§ 3b und 3f UStG an dem Ort ausgeführt, von dem 18

aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Abweichend von § 3a Abs. 1 UStG gelten nach § 3a Abs. 2 bis 4 UStG je nach der Art der ausgeführten sonstigen Leistung besondere Regelungen zur Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung.

Im Streitfall stellt der Ausgleichsanspruch im Sinne des § 89b HGB (bzw. im Sinne des Art. 17 der Richtlinie 86/53/EWG zur Koordinierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten betreffend die selbständigen Handelsvertreter vom 18. Dezember 1986) Entgelt für die von dem Kl. gegenüber der Firma E erbrachten Vermittlungsleistungen (= sonstigen Leistungen gemäß § 3 Abs. 9 UStG) dar. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der der Senat folgt, ist der Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters eine Gegenleistung für bereits erbrachte Vermittlungsleistungen; er ist die zusätzliche Vergütung für die vor dem Vertragsende geleisteten und nach Vertragsende fortwirkenden (Vermittlungs-)Dienste des Handelsvertreters (vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 17. Mai 2002 V B 158/01, BFH/NV 2002, 1350; BFH-Urteil vom 25. Juni 1998 V R 57/97 V R 57/97, BFHE 186, 451, BStBl II 1999, 102 mit weiteren Nachweisen; vgl. zur übereinstimmenden zivilrechtlichen Beurteilung: BGH-Urteil vom 28. Juni 2006 VIII ZR 350/04, BB 2006, 1648; BGH-Urteil vom 13. Mai 1957 II ZR 318/56, BGHZ 24, 214; Löwisch in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn HGB § 89b Rdnr. 2). Der Handelsvertreter hat insoweit keine gegenüber den Vermittlungsleistungen selbständige sonstige Leistung erbracht, für die die Ausgleichszahlung gewährt wird (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 25. Juni 1998 V R 57/97 V R 57/97, BFHE 186, 451, BStBl II 1999, 102; BFH-Beschluss vom 28. Juli 1993 V B 29/93, BFH/NV 1994, 350; zur ertragsteuerlichen Beurteilung als laufender Gewinn/Gewerbeertrag: vgl. BFH-Beschluss vom 17. März 2009 X B 225/08, BFH/NV 2009, 967 und BFH-Urteil vom 25. Juli 1990 X R 111/88, BFHE 162, 38, BStBl II 1991, 218). Dem Ausgleichsanspruch liegt insoweit auch keine sonstige Leistung eigener Art zugrunde, die im Aufbau und der Überlassung bleibender Kundenbeziehungen besteht, da die von dem Kl. bei seinen Vermittlungsleistungen an die Firma E überlassenen Informationen über die Kunden bereits unselbständiger Bestandteil der Vermittlungsleistungen waren (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 1998 V R 57/97 V R 57/97, BFHE 186, 451, BStBl II 1999, 102; zur zivilrechtlichen Beurteilung vgl. auch BGH-Urteil vom 28. Juni 2006 VIII ZR 350/04, BB 2006, 1648; andere Auffassung: Stadie in Rau/Dürrwächter § 3a Anm. 152).

19

Der Ort der von dem Kl. während der Laufzeit des Vertrags mit der Firma E durchgeführten Vermittlungen von Möbelverkäufen bestimmte sich – was zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist – abweichend von der "Grundregel" des § 3a Abs. 1 UStG nach § 3a Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG. Danach waren die (laufenden) Vermittlungsleistungen durch den Kl. an dem Ort erbracht worden, an dem der jeweils vermittelte Umsatz (die Lieferung der Möbel durch die Firma E ) ausgeführt worden war. Der Ort der (laufenden) Vermittlungsleistungen war mithin jeweils in J, so dass die Vermittlungsleistungen im Inland nicht steuerbar waren (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Entgegen der Auffassung des Bekl. gilt "für den Ausgleichsanspruch" des Kl. jedoch nichts anderes. Der Ausgleichsanspruch im Sinne des § 89b HGB ist – wie bereits ausgeführt – eine zusätzliche Vergütung für die vor dem Vertragsende geleisteten und nach Vertragsende fortwirkenden (Vermittlungs-)Dienste des Handelsvertreters und stellt kein Entgelt für eine weitere Leistung des Handelsvertreters bei Beendigung des Vertragsverhältnisses dar. Hiervon ausgehend ist der Ausgleichsanspruch den bereits erbrachten und der Bemessung des Ausgleichsanspruchs zugrunde liegenden Vermittlungsleistungen des Handelsvertreters unmittelbar zuzuordnen (anderer Auffassung: Martin in Sölch/Ringleb UStG § 3a Rz. 130; Leonard in Bunjes/Geist § 3a Rz. 24; Bellstedt UR 1994, 301). Der Ausgleichsanspruch knüpft an die vermittelten Umsätze, im Streitfall an die von dem Kl. der Firma E vermittelten Lieferungen, und daher auch an den Ort der bereits erbrachten (laufenden) Vermittlungsleistungen des Kl. an. Er stellt nachträgliches Entgelt im

20

Sinne des § 17 Abs. 1 Nr. 1 UStG für die bereits erbrachten Vermittlungsleistungen dar. Der Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters ist daher nur insoweit Entgelt für eine im Inland steuerbare sonstige Leistung, soweit auch die bereits erbrachte (laufende) Vermittlungsleistung, für die der (anteilige) Ausgleichsanspruch eine zusätzliche Vergütung darstellt, im Inland erbracht worden ist. Soweit der Unternehmer Vermittlungsleistungen für seinen Auftraggeber sowohl im Inland als auch im Ausland erbracht hat, ist der auf das Inland entfallende Anteil des Ausgleichsanspruchs zum Beispiel unter Zugrundelegung der Berechnung des Ausgleichsanspruchs gesondert zu ermitteln oder gegebenenfalls zu schätzen.

Im Streitfall hatte der Kl. seine (laufenden) Vermittlungsleistungen gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG nicht im Inland, sondern in J erbracht. Mithin stellt auch der Ausgleichsanspruch kein (nachträgliches) Entgelt für eine im Inland steuerbare Leistung des Kl. dar. 21

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 22

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 23