

BFH, Urteil vom 30.03.2006 – V R 19/02

Leitsatz

1. Der Leistungsort der in § 3a Abs. 4 Nr. 10 UStG 1993 bezeichneten Vermittlungsleistungen bestimmt sich nicht nach § 3a Abs. 2 Nr. 4 Satz 1, sondern nach § 3a Abs. 3 UStG 1993.

1. Gründe: I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war in den Streitjahren 1994 und 1995 in M als Agent für die P tätig, die ihren Sitz in England hatte. Die Klägerin suchte unter Mitwirkung von für sie tätigen Telefonverkäufern potenzielle Interessenten für Börsengeschäfte. Bei Interesse übernahm die in M ansässige F die weitere Beratung und Betreuung der potentiellen Anleger, indem ihnen Prospekte und Vertragsmaterial überlassen wurden. Hatte der Kunde sich zum Abschluss von über Börsen abgewickelten Warentermingeschäften betreffend bestimmte Waren, Wertpapiere oder Devisen entschlossen, so schickte er einen unterschriebenen Vertrag und das "Orderticket" über den ersten Geschäftsauftrag an die Klägerin zurück. Diese leitete die Tickets an die F weiter, die diese Belege gesammelt nach England übermittelte.

2. Die Klägerin vermittelte auf diese Weise zwischen der P und deutschen Anlegern Warenterminkontrakte über Weizen, Kaffee, Rohöl, Orangensaft, Baumwolle, Zucker in den USA, über Kaffee in England sowie Terminkontrakte über Wertpapiere, Gold, Devisen, und zwar über Gold, Yen und T-Bonds in den USA, über German Bunds in England und über Dax in Deutschland.

3. Die Klägerin erhielt von der P für jeden abgeschlossenen Erstkontrakt einen festen Betrag und ein geringfügigeres, von der Höhe des Kontrakts abhängiges Agio. Außerdem bezog die Klägerin nachträgliche Provisionen aus den Folgegeschäften, die die Kunden in Auftrag gaben (sog. Kick backs). Von den deutschen Anlegern erhielt sie kein Entgelt. Neben diesen Vermittlungsumsätzen führte die Klägerin Umsätze durch Vermietung von Büroinventar an die F aus.

4. Eine Umsatzsteuersonderprüfung ließ zwar den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des steuerpflichtig vermieteten Büroinventars zu, ging aber hinsichtlich des Vorsteuerabzugs aus den Rechnungen der Telefonverkäufer davon aus, dass dieser der Klägerin nicht zustehe, weil die Leistungen der Telefonverkäufer nicht im Inland erbracht und somit nicht steuerbar und steuerpflichtig seien. Die verbleibenden Vorsteuerbeträge wurden wie folgt aufgeteilt: Die Vorsteuerbeträge aus Leistungsbezügen, die die Klägerin zur Vermittlung von Warentermingeschäften verwendet hatte, beurteilte die Prüfung als abziehbar, den Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen, die sie zur Vermittlung von Terminkontrakten über Wertpapiere, Gold und Devisen verwendet hatte, als nicht abziehbar. Zur Vereinfachung wurde nach dem Verhältnis der absoluten Anzahl der Kontrakte (89, 7 v. H. zu 10, 3 v. H.) aufgeteilt. Außerdem wurden Vorsteuerbeträge aus Rechnungen der Telefonverkäufer in Höhe von 10 798,02 DM nicht anerkannt, weil die Telefonverkäufer nicht steuerbare Umsätze ausgeführt hätten, so dass sie keine Umsatzsteuer hätten gesondert ausweisen dürfen bzw. keine entsprechenden Gutschriften hätten erhalten dürfen.

5. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt – FA -) nahm bei der Steuerfestsetzung für 1994 entsprechend den Prüfungsergebnissen eine Vorsteuerkürzung von 10 v. H. gegenüber der Steuererklärung vor. In der Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr 1995 kürzte das FA die vorangemeldeten Vorsteuerbeträge für Januar bis März um 12, 436 v. H. und gab dazu die Erklärung, dass die Klägerin ab April 1995 mit der A in den USA zusammenarbeite, so dass "nach dem mit dieser Firma vereinbarten Geschäftsablauf keine Vorsteuerkürzung statfinde".

6. Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2002, 1332 veröffentlicht. Zur Begründung seiner Entscheidung führte das FG im Wesentlichen aus, der Vorsteuerabzug sei in dem mit der Klage begehrten Umfang zu gewähren, weil die von der Klägerin ausgeführten Leistungen nicht nach

§ 4 Nr. 8 Buchst. c und e des in den Streitjahren geltenden Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) steuerfrei seien. Da es sich bei den Leistungen der P um Besorgungsleistungen i. S. des § 3 Nr. 11 UStG gehandelt habe, seien diese ebenso zu behandeln wie die besorgten Leistungen, d. h. die Leistungen der Broker. Der Vorsteuerabzug sei nicht ausgeschlossen. Die P habe selbst oder über die F umfangreiche Beratungsleistungen an die Anleger erbracht. Diese Leistungsgesamtheit sei nicht den "bloßen" Besorgungsleistungen von Börsenmaklern gleichzustellen. Es handle sich vielmehr um eine einheitliche, "unspezifisch/allgemeine" Leistung. Diese würde von den Befreiungsvorschriften des § 4 Nr. 8 Buchst. c und e UStG nicht umfasst. Sie führe damit nicht zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 UStG. Dasselbe gelte aus dem nämlichen Grund für die Vermittlungsleistungen der Klägerin.

7. Mit der Revision macht das FA Verletzung materiellen Rechts geltend. Es meint, die Klägerin habe keine Vermittlungsleistungen ausgeführt; ihre Tätigkeit sei vielmehr auf die Akquisition potenzieller Anleger gerichtet gewesen. Diese Leistungen habe die Klägerin im Inland ausgeführt; die Leistungen seien auch steuerpflichtig gewesen. Da eine Nachversteuerung der Umsätze wegen des Verbotes der Verböserung grundsätzlich nicht möglich sei, könne diese nur im Wege der Kompensation erfolgen, indem der an sich berechtigte Vorsteuerabzug in Höhe der im Streit befindlichen Vorsteuerbeträge nicht anerkannt werde.

8. Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9. Die Klägerin ist der Revision entgegengetreten.

10. II. Die Revision des FA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO -).

11. Das FG hat die streitigen Vorsteuerbeträge zu Unrecht in vollem Umfang anerkannt. Entgegen der Auffassung des FG ist der streitige Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG ausgeschlossen, weil die Klägerin die von ihr bezogenen Leistungen für Umsätze im Ausland verwendet hat, die nach § 4 Nr. 8 Buchst. c, e und k UStG steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden. Nur hinsichtlich eines Teils der von der Klägerin ausgeführten Verwendungsumsätze kommt gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a UStG der Ausschluss vom Vorsteuerabzug möglicherweise nicht in Betracht. Die hierzu erforderlichen Feststellungen muss das FG noch treffen.

12. 1. Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen i. S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Die Klägerin hat die im Streit befindlichen Vorsteuerbeträge in Höhe von 10 497,90 DM für 1994 und in Höhe von 2 893,10 DM für 1995 unstreitig von anderen Unternehmern für ihr Unternehmen bezogen.

13. 2. Nach § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen u. a. die Steuer für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer für Umsätze im Ausland verwendet, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden. Dieser Ausschluss vom Vorsteuerabzug tritt gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 UStG nicht ein, wenn die Umsätze - Buchstabe a): nach § 4 Nr. 1 bis 7, § 25 Abs. 2 UStG oder nach den in § 26 Abs. 5 UStG bezeichneten Vorschriften steuerfrei wären oder - Buchstabe b): nach § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g oder Nr. 10 Buchst. a UStG steuerfrei wären und der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig ist.

14. a) Die Leistungsbezüge, um deren Vorsteuerabzug es hier geht, hat die Klägerin nach den Feststellungen des FG zur Ausführung von Vermittlungsumsätzen verwendet. Die Klägerin hat der P Kunden für Optionen auf Warenterminkontrakte und für Optionen auf Terminkontrakte betreffend Wertpapiere, Gold und Devisen vermittelt. Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) hat zum Begriff der Vermittlung in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) ausgeführt, dass dieser sich 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 einer Vertragspartei erbracht und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet wird. Sie kann u. a. 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 (EuGH-Urteil vom 13. Dezember 2001 Rs. C-235/00 , CSC Financial Services Ltd., Rz. 39, BFH/NV Beilage 2002, 35, Umsatzsteuer-Rundschau – UR – 2002, 84). Das trifft auf die von der Klägerin ausgeführten Leistungen zu.

15. b) Vermittlungsleistungen werden gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Dies gilt nach § 3a Abs. 2 Nr. 4 Satz 3 UStG allerdings nicht für die in § 3a Abs. 4 Nr. 10 UStG bezeichneten Vermittlungsleistungen, also die Vermittlung der in § 3a Abs. 4 UStG aufgeführten Leistungen. Derartige Vermittlungsleistungen hat die Klägerin erbracht (s. unten unter aa). Deshalb bestimmt sich der Leistungsort nicht nach § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG, sondern nach § 3a Abs. 3 und 4 UStG.

16. Das gilt unabhängig davon, ob die P – wovon das FG ausgeht – "umfassende" Beratungsleistungen erbracht haben sollte. Im Rahmen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 3a Abs. 4 UStG ist diese Überlegung schon deshalb ohne Bedeutung, weil auch die Beratungsleistungen selbst von dieser Vorschrift umfasst werden, nämlich als rechtliche und wirtschaftliche Beratung anderer Unternehmer i. S. des § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG. Es braucht also nicht weiter geprüft zu werden, ob die "Beratung" oder Betreuung jeweils Nebenleistung zu den Leistungen der in § 4 Nr. 8 Buchst. c, e und k UStG oder Hauptleistung der in § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG bezeichneten Art war.

17. Die Vermittlung durch die Klägerin betrifft jedenfalls Leistungen der in § 3a Abs. 4 UStG bezeichneten Art gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 10 UStG. Die Anwendbarkeit des § 3a Abs. 4 UStG auf die von der Klägerin ausgeführten Vermittlungsleistungen scheidet auch nicht aus dem Grunde aus, weil die vermittelten Leistungen, d. h. die von der P ausgeführten Leistungen nicht insgesamt unter § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g UStG fallen würden. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die von der P ausgeführten Leistungen deshalb nicht unter die Befreiungsvorschriften des § 4 Nr. 8 Buchst. c, e und k UStG fallen könnten, weil sie mit intensiven Beratungsleistungen einhergehen. Auf die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. Mai 1994 XI R 62/93 (BFHE 175, 142 , BStBl II 1994, 719), vom 18. Mai 1994 XI R 107/92 (BFH/NV 1994, 913) und vom 8. Dezember 1994 V R 132/93 (BFH/NV 1995, 1026) lässt sich die Auffassung des FG nicht stützen, weil sich diese Entscheidungen auf die Aussage beschränken, dass eine einheitlich als Besorgungsleistung zu beurteilende Leistung nur anzunehmen ist, wenn nicht neben der eigentlichen Besorgung weitere (Beratungs-) Leistungen von wirtschaftlichem Gewicht ausgeführt werden.

18. aa) Da die Leistungsempfängerin (die P) Unternehmerin war, ist gemäß § 3a Abs. 3, Abs. 4 Nr. 3, 6 a und b, Nr. 10 UStG Ort der von der Klägerin erbrachten Vermittlungsleistungen der Ort, von dem die P ihr Unternehmen betrieben hat. Das ist nach den Feststellungen des FG England.

19. Gemäß § 3a Abs. 3 UStG wird eine sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist und eine in § 3a Abs. 4 UStG bezeichnete Leistung bezogen hat. Eine sonstige Leistung i. S. des § 3a Abs. 3 UStG ist gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 10 UStG die Vermittlung der in Abs. 4 bezeichneten Leistungen. Darunter fallen gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 6 a UStG "die sonstigen Leistungen der in § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g und Nr. 10 UStG bezeichneten Art" und gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 6 b UStG die "sonstigen Leistungen im Geschäft mit Gold, Silber und Platin".

20. Die Vermittlungsleistungen der Klägerin betreffen Leistungen der in § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g UStG bezeichneten Art oder solche im Geschäft mit Gold. Die Klägerin hat der P Kunden für Optionen auf Wareterminkontrakte und für Optionen auf Terminkontrakte betreffend Wertpapiere, Gold und Devisen vermittelt.

21. Als eine derartige Option wird üblicherweise eine Vereinbarung verstanden, aus der für den Käufer (Optionsinhaber) das Recht, nicht aber die Verpflichtung folgt, in der Zukunft eine bestimmte Menge und Qualität einer Ware oder eines Wertes (z. B. Devisen, Wertpapiere) zu einem im Voraus festgelegten Preis (Basispreis) vom Verkäufer der Option (sog. Stillhalter) zu erwerben oder an ihn zu veräußern (vgl. Finanzministerium Niedersachsen, Erlass vom 17. März 1998 S 7100—208—32, UR 1998, 355; Schilling, UR 2002, 205, 206).

22. Die Vermittlung von Optionsgeschäften über Wareterminkontrakte und Devisen fällt unter § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG, die Vermittlung von Optionsgeschäften über Wertpapiere fällt unter § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG und die Vermittlung von Optionsgeschäften über Gold wird von § 4 Nr. 8 Buchst. k UStG umfasst.

23. aaa) Unter § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG fallen die Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Einziehung von Forderungen. Die Vermittlung von Umsätzen mit Devisen ist ein Umsatz im Geschäft mit Geldforderungen (vgl. z. B. Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 8 UStG Rz. 34 "Optionsgeschäfte").

24. Der Begriff "Geldforderungen" umfasst bei richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG auch Geschäfte mit Warenforderungen wie z. B. Optionen im Waretermingeschäft. § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG setzt Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Richtlinie 77/388/EWG um. Nach dieser Bestimmung befreien die Mitgliedstaaten die Umsätze – einschließlich der Vermittlung – im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, mit Ausnahme der Einziehung von Forderungen von der Steuer. Durch die mit Wirkung ab 1. Januar 2002 durch das Steueränderungsgesetz 2001 eingefügte Neufassung des § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG hat der Gesetzgeber klarstellen wollen, dass der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung auch Umsätze von Forderungen in Form anderer Handelspapiere, insbesondere Geschäfte mit Warenforderungen (z. B. Optionen im Waretermingeschäft) umfasst (vgl. BTDruks 14/6877, zu Art. 14, zu Nr. 1 Buchst. a). Soweit der Senat im Urteil vom 28. November 1985 V R 169/82 (BFHE 145, 253, BStBl II 1986, 160) und im Beschluss vom 10. Oktober 1985 V S 4/85 (BFH/NV 1986, 183) von einer anderen Auffassung ausgegangen ist, hält er hieran nicht mehr fest. Die im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 10. April 2000 IV D 2 -S 7160c- 1/00 (UR 2000, 258) vertretene Auffassung der Finanzverwaltung, wonach Optionen im Waretermingeschäft auch schon vor der Gesetzesänderung entsprechend § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG als steuerfrei behandelt wurden, sofern die Optionsausübung keine Warenlieferung zur Folge hatte, führt zu keinem anderen Ergebnis, weil das FG derartige Warenlieferungen nicht festgestellt hat.

25. bbb) Die Wertpapieroptionsgeschäfte und deren Vermittlung fallen unter § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG.

26. ccc) Soweit die Klägerin darüber hinaus Optionen auf Goldgeschäfte vermittelt hat, fallen diese unter § 4 Nr. 8 Buchst. k UStG; diese Vorschrift umfasst die Umsätze im Geschäft mit Goldbarren, mit Goldmünzen, die als gesetzliche Zahlungsmittel gelten, mit unverarbeitetem Gold und die Vermittlung dieser Umsätze. Insoweit greift für den Ort der Leistung – mit demselben Ergebnis – nicht § 3a Abs. 4 Nr. 6 Buchst. a, sondern Buchst. b UStG ein.

27. bb) Die Klägerin hat die von ihr bezogenen Leistungen i. S. des § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG damit zur Ausführung von Umsätzen im Ausland verwendet. Ausland ist gemäß § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG das Gebiet, das nicht Inland ist. Inland ist gemäß § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG – von hier nicht einschlägigen Ausnahmen abgesehen – das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Auch das Gemeinschaftsgebiet und das Drittlandsgebiet (§ 1 Abs. 2 a UStG) gehören damit zum Ausland (vgl. auch Abschn. 13 Abs. 2

der Umsatzsteuer-Richtlinien).

28. c) Sind die von der Klägerin an die P ausgeführten (Vermittlungs-) Leistungen aus den o. g. Gründen im Ausland ausgeführt worden, so sind die Vorsteuerbeträge, die auf die für diese Umsätze bezogenen Eingangsbezüge entfallen, nach § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG vom Abzug ausgeschlossen, wenn diese Umsätze steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden. Dies wäre für die Warentermin- und Devisengeschäfte nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG der Fall (s. o. II. 2. b aa aaa), für die Wertpapieroptionsgeschäfte nach § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG und für die Optionen auf Goldgeschäfte nach § 4 Nr. 8 Buchst. k UStG.

29. d) Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug (nach § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG) tritt nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 UStG nicht ein (d. h. die Vorsteuerbeträge sind insoweit abziehbar), wenn

30. – Buchstabe a): die Verwendungsumsätze nach § 4 Nr. 1 bis 7, § 25 Abs. 2 UStG oder nach den in § 26 Abs. 5 UStG bezeichneten Vorschriften steuerfrei wären oder

31. – Buchstabe b): die Verwendungsumsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g oder Nr. 10 Buchst. a UStG steuerfrei wären und der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig ist. Buchst. b greift schon deshalb nicht ein, weil der Empfänger der Leistungen der Klägerin – die P – nicht im Drittlandsgebiet ansässig ist.

32. Wohl aber könnte Buchst. a eingreifen: Gemäß § 4 Nr. 5 Buchst. a UStG ist die Vermittlung der Umsätze, die ausschließlich im Drittlandsgebiet bewirkt werden, steuerfrei. Dies könnte für die Geschäfte in den USA in Betracht kommen.

33. Das FG hat aber keine Feststellungen getroffen, die dem Senat die Beurteilung ermöglichen, in welchem Umfang diese Voraussetzungen erfüllt sind; denn aus den Feststellungen ergibt sich nicht mit hinreichender Deutlichkeit, ob und ggf. in welchem Umfang die Umsätze der P im Drittland ausgeführt worden sind. Das FG wird die Feststellung, wo die P die ihr von der Klägerin vermittelten Leistungen ausgeführt hat, nachholen müssen.

Zitiervorschlag: BFH, Urteil vom 30.03.2006 – V R 19/02

Quelle: lexetius.com, abgerufen 29.07.2026

Nicht-amtliche Fassung — maßgeblich ist die Ausfertigung des Gerichts

Dieses Dokument: <https://recht.nulegal.eu/rechtsprechung/bfh/2006-03-30/v-r-19-02>