

Umsatzsteuerpflicht bei Vertriebsprovisionen ?

Dr. Klaus – R. WAGNER, Wiesbaden
Rechtsanwalt und Notar . Fachanwalt für Steuerrecht

I. Einleitung

Aufgrund Urteils des BFH vom 09.10.2003¹⁾ zur Frage der Umsatzsteuerfreiheit der Kreditvermittlung wird in der Presse bereits durch sog. „Berater“ gemutmaßt, diese Entscheidung bedrohe Finanzvertriebe schlechthin. Wegen der Umsatzsteuerpflicht müßten Geschäftsmodelle geändert werden, da 16 % Umsatzsteuer auf Vertriebsprovisionen zu berücksichtigen seien. Betroffen seien, Fonds, Banken und Kapitalanlagevertriebe. Ferner habe diese Entscheidung Rückwirkung, so daß sich jeder strafbar machen könne, der bei Abgabe seiner Steuererklärung dies nicht berücksichtigt habe bzw. berücksichtige. Wegen der zumindest medialen Breitenwirkung und der Frage, welche denkbaren Folgen diese Entscheidung des BFH für den Kapitalanlagevertrieb haben könnte, soll nachfolgend eine Einordnung versucht werden, jedoch eingegrenzt auf Kapitalanlagevertriebe, die sich mit der Vermittlung von Beteiligungen an geschlossenen (Immobilien) Fonds beschäftigt haben.

II. BFH 09.10.2003 – V R 05/03

Einer Einordnung voranzustellen ist zunächst einmal die Klärung der Frage, welchen Sachverhalt der BFH entschieden hat und wie er ihn rechtlich behandelt hat.

Der Kläger war ein selbständiger Handelsvertreter, der Ende 1993 nicht mit einer Bank sondern mit einem Dritten einen Repräsentantenvertrag geschlossen hatte. Er sollte die Finanzierung von Bankkunden „vorbereiten.“ Zu diesem Zweck erhielt er von der Bank Informationen, an Hand deren er einen Finanzierungsplan (betreffend Höhe und Laufzeit der Finanzierung, Möglichkeit der Zwischentilgung, Eigenkapitaleinsatz, Zinsbindungen, Tilgungspläne) aufstellte. Die Software wurde ihm von der Bank zur Verfügung gestellt. Entsprechend den Vorstellungen von Bankkunden wählte er aus der Angebotspalette eine optimale Finanzierung aus. Wünschte ein Bankkunde den Abschluss eines Kreditvertrages, dann entwarf die Bank denselben i.d.R. entsprechend den Vorgaben des Klägers, übersandte den Vertragsentwurf an den Kläger, in dessen Büro er dann vom Kunden unterschrieben wurde. Teilweise erhielt der Kläger von der Bank auch erfolgsabhängige Provisionen. Und diese Provisionen behandelte der Kläger als steuerfreie Umsätze gemäß § 4 Nr. 8 a) UStG 1993.

Für diesen Sachverhalt entschied der BFH, es habe sich um keine steuerfreie Kreditvermittlung gehandelt, sondern um eine sonstige steuerpflichtige Leistung. Und er begründet dies wie folgt:

1) BFH 09.10.2003 – V R 05/03, BB 2003, 2608

Gemäß § 4 Nr. 8 a) UStG sei die Gewährung und Vermittlung von Krediten umsatzsteuerfrei. Da § 4 Nr. 8 a) UStG die Umsatzsteuer-Richtlinie 77/88/EWG in das nationale Recht umgesetzt habe, sei der in § 4 Nr. 8 a) UStG vorhandene Begriff „Vermittlung“ nicht im Sinne des nationalen Rechts auszulegen, sondern sei richtlinienkonform auszulegen. Der in Art. 13 B. d) Nr. 1 RiL 77/88/EWG verwandte Begriff der „Vermittlung von Krediten“ sei vom EuGH in seiner Entscheidung vom 13.12.2001²⁾ ausgelegt worden. Dort hatte aber der EuGH sich nicht mit der Kreditvermittlung, sondern u.a. mit der Vermittlung von Aktien, Anteilen an Gesellschaften gemäß Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG befaßt und dazu ausgeführt: *Diese Vermittlung beziehe sich auf eine Tätigkeit,*

„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.*³⁾ 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.

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

41. Nach alledem ist dem vorlegenden Gericht zu antworten, dass Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, 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 Erlöschen zu bringen, - der Ausdruck Vermittlung, die sich auf Wertpapiere bezieht, keine Dienstleistungen 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 BFH hat die Ausführungen des EuGH zu Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG (Vermittlung u.a. von Aktien und Gesellschaftsanteilen) auf Art. 13 B. d) Nr. 1 RiL 77/88/EWG (Kreditvermittlung) übertragen und aufgrund dessen eine entsprechende richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 8 a) UStG vorgenommen, der sich im nationalen Recht mit der Umsatzsteuerfreiheit der Kreditvermittlung befaßt. Und vor dem Hintergrund des oben wiedergegebenen besonderen Sachverhaltes hat er eine umsatzsteuerfreie Kreditvermittlung mit folgender Begründung verneint:

- Es sei keine Vermittlungsleistung an eine der beiden Parteien des Kreditvertrages (Kreditgeber oder Kreditnehmer) erbracht worden und von einer der Parteien als eigenständiger Mittlertätigkeit vergütet worden. Denn dazu hätte ein entgeltlicher Geschäftsbesorgungsvertrag

2) EuGH 13.12.2001 – Rs. C-235/00 (CSC Financial Services), Slg. 2001, I-10237 Rdn. 39 - 41

3) Kursivsetzungen durch den Autor

mit dem Kreditgeber oder Kreditnehmer abgeschlossen worden sein müssen. Dazu reiche es nicht, daß der Kläger *im Auftrag eines Dritten* das erforderliche getan habe, damit zwei Parteien einen Kreditvertrag abschließen.

- Der Kläger habe folglich seine Leistung nicht aufgrund eines Geschäftsbesorgungsvertrages einer der beiden Parteien des Kreditvertrages erbracht, sondern gegenüber dem Dritten.

III. Denkbare Folgerungen für den Kapitalanlagevertrieb

In der Praxis sind Vertriebskonzeptionen vorhanden, bei denen z.B. Vertriebsgesellschaften mit einem Initiator oder einer Fondsgesellschaft in Vertragbeziehungen stehen und von dort auch vergütet werden, wobei diese Vertriebsgesellschaften ihrerseits freie und selbständige Vermittlungs- bzw. Vertriebsgesellschaften quasi als Subunternehmer einschalten, die ihrerseits wiederum sich selbständiger Mitarbeiter bedienen, welche letztlich die Vermittlungstätigkeit ausüben. Diese Vermittlungstätigkeit ist z.B. bei einem geschlossenen Immobilienfonds darauf gerichtet, einen Treuhand- bzw. Beitrittsvertrag zu einem geschlossenen Immobilienfonds zu vermitteln. Bezahlt wird dieser (Unter-) Vermittler aber weder vom Anleger noch vom Fonds, sondern von seiner ihm vorgeschalteten Vertriebsgesellschaft, die ihrerseits wiederum von der (Ober-) Vertriebsgesellschaft bezahlt wird, welche ihrerseits wiederum z.B. entweder vom Initiator oder der Fondsgesellschaft selbst bezahlt wird. Es stellt sich folglich die Frage, ob die in die Hierarchie des Strukturvertriebes einer Vertriebsgesellschaft eingebundenen weiteren Zwischen- und Unter-Vertriebsgesellschaften sowie Vermittler eine umsatzsteuerbefreite Leistung erbringen oder eine umsatzsteuerpflichtige.

Zwar ist vorgenannte Entscheidung des BFH vom 09.10.2003⁴⁾ zur Frage der Umsatzsteuerfreiheit der Kreditvermittlung ergangen und nicht zu Frage der Umsatzsteuerfreiheit bei der Vermittlung von Gesellschaftsanteilen. Da aber der BFH bezüglich der Notwendigkeit einer richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts im Hinblick auf die von ihm in Bezug genommene Rechtsprechung des EuGH zur Umsatzsteuerfreiheit der Vermittlung von Gesellschaftsanteilen vorgenommen hat, ist § 4 Nr. 8 f) UStG richtlinienkonform nach Vorgabe dieser EuGH-Rechtsprechung auszulegen.

1. Richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 8 f) UStG bezüglich der Vermittlung von Gesellschaftsanteilen

Zunächst ist festzuhalten, daß die Entscheidung des BFH vom 09.10.2003⁵⁾ nicht zur Frage der Umsatzsteuerbefreiung bei der Vermittlung von Gesellschaftsanteilen (§ 4 Nr. 8 f) UStG) sondern zur Kreditvermittlung (§ 4 Nr. 8 a) UStG) ergangen ist. Interessant ist sie für die Frage der Umsatzsteuerbefreiung betreffend die Vermittlung von Gesellschaftsanteilen (§ 4 Nr. 8 f) UStG) allerdings deshalb, weil sich der BFH für eine richtlinienkonforme Auslegung des Begriffes „Vermittlung“ auf EuGH-Rechtsprechung bezogen hat, die sich nicht mit Fragen der Kreditver-

4) BFH 09.10.2003 – V R 05/03, BB 2003, 2608

5) BFH 09.10.2003 – V R 05/03, BB 2003, 2608

mittlung befaßt hat, sondern mit dem Vermittlungsbegriff in Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG, der u.a. die Vermittlung von Aktien und Gesellschaftsanteilen zum Gegenstand hat.

a) Bisherige Finanzrechtsprechung

Zunächst erscheint es lohnenswert, die bisherige Finanzrechtsprechung in Erinnerung zu rufen.

Man muß zwei Fragen unterscheiden:

- Handelt es sich bei der *Aufnahme* eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft gegen Bareinlage durch eine Fondsgesellschaft um eine umsatzsteuerspflichtige oder um eine umsatzsteuerbefreite Leistung? Auf Vorlage des BFH⁶⁾ hat der EuGH⁷⁾ entschieden, die Fonds-GbR erbringe bei Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage mangels wirtschaftlicher Tätigkeit keine Dienstleistung gegen Entgelt. Das gleiche gelte für die Veräußerung einer Beteiligung.
- Handelt es sich bei der *Vermittlung* von der Fondsgesellschaft neu zuzuführender Gesellschafter um eine umsatzsteuerspflichtige oder um eine umsatzsteuerbefreite Leistung?

Hier soll nur die *zweite* Frage behandelt werden.

Hatte eine Publikums-KG mit einer Vertriebsgesellschaft einen entgeltlichen Geschäftsbesorgungsvertrag geschlossen, dessen Gegenstand es war, der Publikums-KG neue Gesellschafter zuzuführen, so handelte es sich in der früheren Rechtsprechung insoweit um eine umsatzsteuerfreie Leistung.⁸⁾ Dies auch dann, wenn es sich um über einen Treuhandkommanditisten mittelbar Beteiligte handelte.⁹⁾ Zwar hatte der BFH zum Kreditvermittler schon in seiner Entscheidung vom 26.01.1995¹⁰⁾ entschieden, daß dann, wenn die Vermittlungstätigkeit nicht gegenüber einer der Vertragsparteien des Kreditvertrages erbracht werde, es sich um eine umsatzsteuerspflichtige Leistung handele. Ob diese Entscheidung aber so ohne weiteres auf Vermittler eines Strukturvertriebes zu übertragen war, der sich mit der Vermittlung von Gesellschaftsbeteiligungen befaßte(e), scheint mir im Hinblick auf die Notwendigkeit richtlinienkonformer Auslegung des nationalen Rechts im Hinblick auf Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG nicht abschließend geklärt. In der Rechtsprechung entschieden war lediglich, daß zwischengeschaltete Vertriebsgesellschaften nach FG München¹¹⁾ nur eine umsatzsteuerspflichtige verwaltende Tätigkeit und keine Vermittlungstätigkeit ausübten.

Jedenfalls fehlt bis heute eine Rechtsprechung des BFH zur richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Nr. 8 f) UStG bezüglich der Frage der Umsatzsteuerbefreiung von *Vermittlungstätigkeiten* betreffend *Gesellschaftsanteilen*, insbesondere z.B. geschlossene Fonds betreffend.

6) BFH 27.09.2001 - V R 32/00, BFH/NV 2002, 143

7) EuGH 26.06.2003 – Rs. C-442/01 (KapHag Renditefonds), ZIP 2003, 1649 Rdn. 39 ff.

8) BFH 18.12.1975 - V R 131/73, BStBl II 1976, 265; BFH 16.07.1987 - V R 147/79, BFH/NV 1988, 196;

9) BFH 29.01.1988 - X R 7/81, BStBl II 1988, 506; BFH 21.11.1991 - V R 99/87, BStBl II 1992, 637

10) BFH 26.01.1995 – V R 09/93, BStBl. II 1995, 427

11) FG München 23.10.1998 - 14 V 3081/98, DStRE 1999, 74

Würde nun die Finanzverwaltung dazu übergehen, die Grundsätze der *Kreditvermittlungs-* Entscheidung des BFH¹²⁾ zu § 4 Nr. 8 a) UStG auf die *Vermittlung von Gesellschaftsanteilen* gemäß § 4 Nr. 8 f) UStG quasi 1 : 1 zu übertragen und damit Vertriebsgesellschaften und Vermittler in diesem Geschäftssegment rückwirkend mit Umsatzsteuer belasten, dann stellt sich die Frage, ob für den Fall zu führender Einspruchs- bzw. Finanzgerichtsverfahren davon Betroffenen Argumente zur Verfügung stehen würden, solche Belastungen abzuwenden. Und dies wird maßgeblich davon abhängen, was das Ergebnis einer richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Nr. 8 f) UStG im Lichte der EuGH-Rechtsprechung zu Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG ergeben könnte.

b) SDC-Entscheidung des EuGH

In seiner Entscheidung vom 05.06.1997 hatte der EuGH¹³⁾ zu dem für eine richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 8 f) UStG maßgeblichen Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG (Vermittlung u.a. von Aktien und Gesellschaftsanteilen) ausgeführt, der von der Umsatzsteuer befreite Umsatz werde durch die Art der erbrachten Dienstleistung bestimmt und werde nicht durch den Erbringer oder Empfänger der Leistung definiert. Denn Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG enthalte nämlich keine Bezugnahme auf diese Letzteren. Und zu den Beziehungen zwischen dem Erbringer und dem Empfänger der Leistung führte der EuGH¹⁴⁾ weiter aus, es sei ohne Bedeutung, wer die Leistung erbringe und wer sie empfangen. Der BFH¹⁵⁾ meint diesbezüglich, diesbezüglich sei nicht die Vermittlungstätigkeit angesprochen gewesen, vielmehr hätte es sich um eine Aussage des EuGH im Context des von ihm zu beurteilen gewesenen Sachverhaltes gehandelt. Diese Meinung des BFH ist nicht zwingend:

In der Entscheidung des EuGH¹⁶⁾ zu Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG ging es u.a. um folgenden Sachverhalt:¹⁷⁾ Bei der SDC handelte es sich um eine Vereinigung, deren mehrheitliche Mitglieder Sparkassen waren. Sie erbrachte nicht nur ihren Mitgliedern sondern auch anderen Kunden (z.B. Banken oder deren Kunden) Leistungen, wozu u.a. auch der in Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG geregelte Wertpapierhandel gehörte. Wenn sie solche Leistungen für Kunden der Banken erbrachte, wurde sie gleichwohl von den Banken bezahlt.¹⁸⁾ Der Kunde ermächtigte dazu die Bank. Der Namen des SDC trat gegenüber den Kunden der Bank nicht in Erscheinung und die SDC übernahm gegenüber Kunden der Bank keine rechtliche Verpflichtung. Der SDC wurden die Unterlagen, die für den Wertpapierhandel erforderlich waren, den die SDC für solche Kunden der Banken vornahm, von den Banken im Namen der jeweiligen Bank zugesandt.¹⁹⁾ Und

12) BFH 09.10.2003 – V R 05/03, BB 2003, 2608

13) EuGH 05.06.1997 – Rs. C-02/95 (SDC), Slg. 1997, I-3017 Rdn. 32

14) EuGH 05.06.1997 – Rs. C-02/95 (SDC), Slg. 1997, I-3017 Rdn. 48

15) BFH 09.10.2003 – V R 05/03, BB 2003, 2608

16) EuGH 05.06.1997 – Rs. C-02/95 (SDC), Slg. 1997, I-3017

17) EuGH 05.06.1997 – Rs. C-02/95 (SDC), Slg. 1997, I-3017 Rdn. 7 ff.

18) EuGH 05.06.1997 – Rs. C-02/95 (SDC), Slg. 1997, I-3017 Rdn. 10

19) EuGH 05.06.1997 – Rs. C-02/95 (SDC), Slg. 1997, I-3017 Rdn. 11

es stellte sich nun in diesem Zusammenhang die Frage, ob die SDC u.a für diese von ihr erbrachten Leistungen von der Umsatzsteuer befreit war.

Generalanwalt *Colomer* formulierte die Fragestellung in seinen Schlussanträgen dahingehend, ob es für die Umsatzsteuerbefreiung in Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG von Bedeutung sei, wenn der Steuerpflichtige die Vorgänge im Sinne dieser Vorschrift für Rechnung der Bank ausführe, in deren Namen die Leistung erbracht wurde.²⁰⁾ Denn in der Sache handelte es sich ja um u.a. Wertpapierhandel für Kunden der Banken. Und Generalanwalt *Colomer* weist darauf hin, daß u.a. Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG keinen Bezug zu personenbezogenen Elementen der befreiten Umsätze aufweist.²¹⁾ Er wies darauf hin, daß die SDC ihre Leistungen gegenüber den Banken erbringe und zwischen der SDC und den Kunden der Banken keine rechtlichen Beziehungen bestanden.²²⁾ Wenn die Banken sich der Leistungen der SDC bedienen, dann liege in diesem Verhältnis eine mehrwertsteuerpflichtige Leistung vor,²³⁾ es sei denn, die SDC betreibe für *seine* Kunden – nämlich die Banken – auf deren Rechnung Wertpapierhandel. Im letzteren Fall läge dann eine mehrwertsteuerbefreite Leistung vor.²⁴⁾

Und vor diesem Hintergrund entschied dann der EuGH in dieser SDC-Entscheidung u.a. zu Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG, für die befreiten Umsätze komme es auf die Art der erbrachten Dienstleistung an und nicht auf den Erbringer.²⁵⁾ Und die Steuerbefreiung von der Umsatzsteuer hänge nicht davon ab, daß die Leistungen von einem Unternehmen erbracht würden, die mit den Kunden der Bank in einer rechtlichen Beziehung stehen. Daß der Vorgang von einem Dritten erbracht werde, stehe der Befreiung dieses Vorganges von der Steuer nicht entgegen.²⁶⁾

Bei einer richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Nr. 8 f) UStG im Lichte dieser SDC-Entscheidung des EuGH zu Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG stellen sich für die Vermittlung von Gesellschaftsanteilen durch Vermittler mithin folgende Frage:

Wenn eine Vertriebsgesellschaft, die von einer Fondsgesellschaft aufgrund entgeltlichen Geschäftsbesorgungsvertrages beauftragt ist, dieser neue Gesellschafter zuführt und die Vertriebsgesellschaft sich dazu Dritter bedient, warum sollen dann die von der Vertriebsgesellschaft an die Dritten gezahlten Vergütungen nicht ebenso von der Umsatzsteuer befreit sein wie es im SDC-Fall die von den Banken an die SDC gezahlten Vergütungen waren ?

c) CSC Financial Services-Entscheidung des EuGH

Zur Beantwortung dieser Frage bedarf es eines Abgleiches mit der Entscheidung des EuGH vom 13.12.2001.²⁷⁾ In dieser ging es um folgenden Sachverhalt:

20) Generalanwalt *Colomer* in EuGH 04.07.1996 – Rs. C-02/95 (SDC), Slg. 1997, I- 3017 Nr. 5

21) Generalanwalt *Colomer* in EuGH 04.07.1996 – Rs. C-02/95 (SDC), Slg. 1997, I- 3017 Nr. 31

22) Generalanwalt *Colomer* in EuGH 04.07.1996 – Rs. C-02/95 (SDC), Slg. 1997, I- 3017 Nr. 49

23) Generalanwalt *Colomer* in EuGH 04.07.1996 – Rs. C-02/95 (SDC), Slg. 1997, I- 3017 Nr. 58

24) Generalanwalt *Colomer* in EuGH 04.07.1996 – Rs. C-02/95 (SDC), Slg. 1997, I- 3017 Nr. 77

25) EuGH 05.06.1997 – Rs. C-02/95 (SDC), Slg. 1997, I-3017 Leitsatz 1.

26) EuGH 05.06.1997 – Rs. C-02/95 (SDC), Slg. 1997, I-3017 Leitsatz 2.

27) EuGH 13.12.2001 – Rs. C-235/00 (CSC Financial Services), Slg. 2001, I-10237

Die CSC bot Finanzinstituten Dienstleistungen als „Call Center“ in der Weise an, daß sie zwar alle Außenkontakte von Finanzinstituten im Zusammenhang mit bestimmten Finanzprodukten gegenüber Verbrauchern, nicht aber den Verkauf, übernahm. Die CSC hatte dafür Vermittler eingeschaltet, die gegenüber Verbrauchern nur Informationen und Auskünfte erteilten und Antragsformulare versenden durften, nicht aber beraten durften. Alsdann überprüften diese Vermittler bei rücklaufenden Formularen, ob diese ordnungsgemäß ausgefüllt worden waren, ob der Interessent die geforderten Voraussetzungen erfüllte und ob ein ordnungsgemäßer Zahlungsbeleg beigelegt war. Mit den Formalitäten betreffend Ausgabe oder Übertragung der entsprechenden Wertpapiere hatten weder CSC noch ihre Vermittler zu tun.²⁸⁾ Bezahlt wurde die CSC von ihrem Auftraggeber nach einem Tarif, der sich aus einem festen Bestandteil und einem nach der Zahl der Anrufe und Verkäufe berechneten Anteil zusammensetzte.²⁹⁾

Vor diesem Sachverhalt war u.a. die Frage zu entscheiden, ob der in Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG (Vermittlung u.a. von Aktien und Gesellschaftsanteilen und sonstigen Wertpapieren) enthaltene Ausdruck „Umsätze – einschließlich der Vermittlung -, die sich auf Wertpapiere beziehen,“ eine Dienstleistung umfasse,

„die darin besteht, potentielle Anleger zu informieren und ihre Anträge auf Ausgabe eines Wertpapiers entgegenzunehmen und zu bearbeiten, wenn diese Dienstleistung von einer Person, die keine Rechte oder Pflichten aus dem Wertpapier hat, an eine Person erbracht wird, die solche Rechte oder Pflichten hat“.³⁰⁾

Der EuGH verweist bezüglich des Wertpapierhandels zunächst u.H.a. seine SDC-Entscheidung darauf, daß Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG für eine Steuerbefreiung erfordere, daß die rechtliche und finanzielle Lage zwischen Parteien geändert werde und den Handlungen im Überweisungs- und Zahlungsverkehr ähnlich seien.³¹⁾ Umsätze für Informationstätigkeiten im finanzwirtschaftlichen Bereich seien nicht von der Steuerbefreiung erfaßt.³²⁾ Folglich umfasse der Ausdruck „Umsätze – einschließlich der Vermittlung -, die sich auf Wertpapiere beziehen,“ die Begründung, Änderung oder das Erlöschen von Rechten und Pflichten von Parteien im Hinblick auf Wertpapiere.³³⁾

Der weitere in Art. 13 B. d) Nr. 5 RiL 77/88/EWG verwandte Ausdruck „Vermittlung, die sich auf Wertpapiere bezieht“ soll den Anwendungsbereich von der Dienstleistung auf die Vermittlungstätigkeit ausdehnen.³⁴⁾ Der EuGH betont ausdrücklich, daß er in dieser CSC-Entscheidung die genaue Bedeutung des Begriffes „Vermittlung“ für Art. 13 B. d) Nr. 1 - 4 RiL 77/88/EWG nicht abschließend entscheiden müsse. Jedenfalls für die Nr. 5 des Art. 13 B. d) RiL 77/88/EWG

28) EuGH 13.12.2001 – Rs. C-235/00 (CSC Financial Services), Slg. 2001, I-10237 Rdn. 6 -9

29) EuGH 13.12.2001 – Rs. C-235/00 (CSC Financial Services), Slg. 2001, I-10237 Rdn. 10

30) EuGH 13.12.2001 – Rs. C-235/00 (CSC Financial Services), Slg. 2001, I-10237 Rdn. 14 zu lit. b)

31) EuGH 13.12.2001 – Rs. C-235/00 (CSC Financial Services), Slg. 2001, I-10237 Rdn. 28

32) EuGH 13.12.2001 – Rs. C-235/00 (CSC Financial Services), Slg. 2001, I-10237 Rdn. 31

33) EuGH 13.12.2001 – Rs. C-235/00 (CSC Financial Services), Slg. 2001, I-10237 Rdn. 33

34) EuGH 13.12.2001 – Rs. C-235/00 (CSC Financial Services), Slg. 2001, I-10237 Rdn. 38

gelte das, was oben bereits im Zusammenhang mit der Entscheidung des BFH³⁵⁾ im Hinblick auf die CSC-Entscheidung Rdn. 39 – 41 wörtlich zitiert wurde.

Eine Vertriebsgesellschaft, die mithin aufgrund eines entgeltlichen Geschäftsbesorgungsvertrages mit einem Fonds diesem neue Gesellschafter zuführt, ist danach Vermittler. Eine Vermittlungstätigkeit wäre aber insoweit nicht gegeben, wenn bzw. soweit eine solche Vertriebsgesellschaft einen Subunternehmer

„mit einem Teil der mit dem Vertrag verbundenen *Sacharbeit*³⁶⁾ betraut, wie der Erteilung von Informationen an die andere Partei oder der Annahme und Bearbeitung der Anträge auf Zeichnung der Wertpapiere, die Gegenstand des Vertrages sind. In einem solchen Fall nimmt der Subunternehmer denselben Platz ein wie der Anbieter des Finanzprodukts und ist daher keine Mittelsperson, die nicht den Platz einer Vertragspartei einnimmt, im Sinne der fraglichen Bestimmung.“

d) Fazit

Legt man für eine richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 8 f) UStG die zuvor dargelegte Rechtsprechung des EuGH zugrunde, dann könnte von folgendem ausgegangen werden:

- Für die Frage einer Vermittlungstätigkeit kommt es auf die Art der erbrachten Dienstleistung an und nicht auf den Erbringer.
- Dafür muß der Erbringer nicht mit Kunden in rechtlicher Beziehung stehen.
- Der Erbringer der Vermittlungsleistungen kann sich Dritter bedienen.
- Die Vergütung, die der Erbringer an diesen Dritten zahlt, ist umsatzsteuerbefreit,
- sofern der Dritte nicht statt Vermittlungsleistungen Sacharbeit erbringt.

Diese denkbare richtlinienkonforme Auslegung könnte dazu führen, daß die Provisionen, die eine Vertriebsgesellschaft aufgrund eines entgeltlichen Geschäftsbesorgungsvertrages mit dem Fonds von diesem erhält, umsatzsteuerbefreit wären wie auch die Provisionen, die die Vertriebsgesellschaft an die mit der Vermittlung eingeschalteten Dritten bezahlt, ebenso umsatzsteuerbefreit wären.

Ob eine richtlinienkonformen Auslegung für eine Umsatzsteuerbefreiung auch für solche Provisionen zugänglich wäre, die die Vertriebsgesellschaft an Untervertriebsgesellschaften bezahlen würde, welche ihrerseits Vermittler einschalten, die die eigentliche Vermittlungstätigkeit tätigen, ist vom EuGH (noch) nicht entschieden worden. Die Beantwortung dieser Frage hängt davon ab, ob diese Untervertriebsgesellschaft auch (noch) eine Vermittlungstätigkeit ausübt oder „Sacharbeit“ erledigt. Ebenfalls ist für eine richtlinienkonforme Auslegung offen, ob die Vermittlungsprovision umsatzsteuerbefreit ist, die der eigentliche Vermittler von der Untervertriebsgesellschaft erhält und nicht von der Vertriebsgesellschaft, die den entgeltlichen Geschäftsbesorgungsvertrag betreffend Zuführung neuer Gesellschafter vom Fonds erhält.

35) BFH 09.10.2003 – V R 05/03, BB 2003, 2608

36) Kursivsetzung durch den Autor

Andererseits sind Provisionen jedenfalls für die Tätigkeiten nicht umsatzsteuerbefreit, die mit der vom EuGH beschriebenen „Sacharbeit“ zusammenhängen wie z.B. die Annahme und Bearbeitung von Anträgen auf Zeichnung von Beteiligungen etc..

2. Was ist zu tun ?

Jede Vertriebsgesellschaft, Zwischen- oder Untervertriebsgesellschaft und jeder Vermittler, der für die Vermittlung von Beteiligungen an Fonds Provisionen vereinnahmt hat, ohne Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und an das Finanzamt abgeführt zu haben, ist gut beraten, zu prüfen oder prüfen zu lassen, ob dies aufgrund § 4 Nr. 8 f) UStG zutreffend oder nicht doch rechtlich zweifelhaft war.

Wo eine richtlinienkonforme Auslegung im Hinblick auf Umsatzsteuerbefreiung geboten sein kann und wo nicht, ist eine Frage des Einzelfalles und kann nicht pauschal beantwortet werden. Im Zweifel empfiehlt es sich, Umsatzsteuererklärungen abzugeben und dort, wo man die Meinung der Umsatzsteuerfreiheit mit guten Gründen vertreten zu können glaubt, im Zusammenhang mit der Umsatzsteuererklärung schriftlich begründet, warum man deshalb die Auffassung vertritt, trotz abgegebener Umsatzsteuererklärung bezüglich Provisionszahlungen nicht umsatzsteuerpflichtig zu sein und deshalb diesbezüglich *keine* zu zahlende Umsatzsteuer ausweist. Dies deshalb, um sich nicht der Gefahr des Vorwurfes einer Umsatzsteuerhinterziehung auszusetzen. Diese vorzunehmende *Begründung* sollte ungeachtet der auf vorgeschriebenem Vordruck abzugebenden Umsatzsteuererklärung (§ 150 Abs. 1 AO)

- den beurteilungsrelevanten Sachverhalt schildern und
- die rechtlichen Gründe aufgrund richtlinienkonformer Auslegung darlegen sowie

aus folgenden Gründen mit großer Sorgfalt abgefaßt werden:

Die Umsatzsteueranmeldung steht einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 AO). Mit der Umsatzsteuererklärung wird folglich vom Steuerpflichtigen selbst ein Steuerbescheid erlassen. Es ist zu verdeutlichen, daß es diesbezüglich nicht um die Frage der Herabsetzung einer Umsatzsteuer geht, sondern um die Frage, daß von vornherein eine Umsatzsteuerbefreiung aufgrund richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr. 8 f) UStG gegeben ist. Das Finanzamt ist dann verpflichtet, § 4 Nr. 8 f) UStG auch im Hinblick auf gemeinschaftsrechtliche Gründe zu prüfen. Dem Finanzamt ist nämlich nicht gestattet, die deutsche Norm des § 4 Nr. 8 f) UStG unter Ausblendung gemeinschaftsrechtlicher Gründe bzw. einer richtlinienkonformen Auslegung zu prüfen. Welchen Pflichten ein Finanzamt hinsichtlich der Anwendung von europäischem Gemeinschaftsrecht, und sei es im Wege richtlinienkonformer Auslegung, unterliegt, hat der EuGH³⁷⁾ iüngst wie folgt entschieden:

Alle Stellen eines Mitgliedstaates haben die Einhaltung des Gemeinschaftsrechts zu gewährleisten.³⁸⁾ Dazu zählen auch Finanzämter und zwar unabhängig davon, ob zu einer gemeinschafts-

37) EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), n. V.

38) EuGH 12.06.1990 – Rs. C-08/88 (Deutschland/Kommission), Slg. 1990, I-2321 Rdn. 13; EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), n. V. Rdn. 20

rechtlich relevanten Frage schon eine Vorabentscheidung des EuGH vorhanden ist.³⁹⁾ Folglich ist es sinnvoll und geboten, dort, wo man als Vertriebsgesellschaft und/oder Vermittler glaubt, aufgrund des konkreten Sachverhaltes sich bezüglich erhaltener Provisionen auf eine Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 8 f) UStG in richtlinienkonformer Auslegung berufen zu können, dies auch gegenüber dem Finanzamt sorgfältig zu begründen.

Würde das Finanzamt dem nicht folgen und in Anbetracht der §§ 168 Satz 1, 164 Abs. 2 Satz 1 AO einen belastenden Abänderungsbescheid erlassen, so könnte dagegen Einspruch eingelegt werden und Aussetzung der Vollziehung begehrt werden. Und sollte das Finanzamt auch dem Einspruch bzw. der Aussetzung der Vollziehung nicht entsprechen, sollte je nach Einzelfall geprüft werden, ob man dagegen nicht Klage zum Finanzgericht erhebt bzw. dort Aussetzung der Vollziehung (§ 69 Abs. 3 FGO) begehrt. Bejaht man dies, wären sowohl die Klageschrift wie auch der an das Finanzgericht gerichtete Aussetzungsantrag u.a. im Hinblick auf die richtlinienkonforme Auslegung sorgfältig zu begründen und für den Fall, daß nach Erhebung einer finanzgerichtlichen Klage zur Hauptsache eine Vorlage zum EuGH erforderlich sein sollte, auch diese sorgfältig zu begründen.⁴⁰⁾

IV. Konsequenzen

Man muß folglich unterscheiden:

Für die *Vergangenheit* wird seitens Vertriebsgesellschaften und Vermittlern, soweit sie auf Vertriebsprovisionen keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und an das Finanzamt abgeführt haben, im Hinblick auf den jeweiligen konkreten Sachverhalt das zuvor Angesprochene zu prüfen sein. Und der gleiche Firmen-/Personenkreis wird für die *Zukunft* prüfen müssen, ob bisherige Geschäftsmodelle geändert werden müssen oder nicht. Dabei bleibt allerdings das Problem, daß die Frage der Umsatzsteuerbefreiung für Provisionen von durch Vertriebsgesellschaften eingesetzten Vermittlern bei der Vermittlung von *Fondsbeteiligungen* in richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr. 8 f) UStG noch nicht abschließend geklärt ist und zwar weder vom BFH noch vom EuGH.

39) EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), n. V. Rdn. 22

40) Dazu *Wagner*, Die Praxis des Steuerprozesses, 2003, Rdn. 208 ff.