Urteil vom 10. September 2015, V R 41/14

Verhältnis Umsatzsteuer zur Grunderwerbsteuer

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 9 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst g, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst h, EWGRL 388/77 Art 33, GrEStG § 1 Abs 2, UStG VZ 2006

vorgehend FG Köln, 25. Juni 2014, Az: 3 K 2924/11

Leitsätze

Vermittlungsleistungen eines atypischen Maklers mit Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG sind nicht gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26. Juni 2014 3 K 2924/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) verpflichtete sich gegenüber Grundstückseigentümern in deren Namen deren Grundbesitz (Eigentumswohnungen) zu einem Mindestverkaufspreis zu veräußern. Über den Mindestverkaufspreis hinausgehende Verkaufserlöse sollten der Klägerin als Vertriebsentgelt zustehen.

2 Die Grundstückseigentümer erteilten der Klägerin alleinige Verkaufsrechte und "unwiderrufliche Verkaufsvollmachten". Zusätzlich erteilten die Grundstückseigentümer im Regelfall der Klägerin oder ihrem Ehemann notarielle Verkaufsvollmachten. Teilweise wurden die von der Klägerin oder ihrem Ehemann abgeschlossenen notariellen Verkäufe von den Grundstückseigentümern nachträglich notariell genehmigt.

3 Nach den von der Klägerin und den Grundstückseigentümern getroffenen Vereinbarungen sollten die Kaufverträge 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. Die Grundstücksgeschäfte wurden dementsprechend unmittelbar zwischen den Grundstückseigentümern und den Erwerbern abgeschlossen.

4 Die Klägerin erteilte über die in den Jahren 2000 bis 2004 vermittelten Verkäufe von Grundstücken (Eigentumswohnungen) Rechnungen mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer an die Grundstückseigentümer. Dabei behandelte sie den über den Mindestverkaufspreis hinausgehenden Kaufpreisanteil (Vertriebsentgelt) als "Nettoentgelt" für eine von ihr erbrachte Vermittlungsleistung. Die Klägerin versteuerte ihre Leistungen dementsprechend.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging ebenso wie andere für die Grunderwerbsteuer zuständige Finanzbehörden davon aus, dass die Klägerin als atypische Maklerin gegenüber den Grundstückseigentümern nach § 1 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) steuerpflichtige Leistungen erbracht habe.

6 Im Streitjahr 2006 berichtigte die Klägerin die den Grundstückseigentümern erteilten Rechnungen. Anstelle eines gesonderten Ausweises von Umsatzsteuer enthielten die Rechnungen nunmehr den Hinweis auf die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 9 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Die als Gegenleistung ausgewiesenen Beträge blieben unverändert. Aufgrund dieser Rechnungsberichtigungen machte sie in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung 2006 eine Umsatzminderung von 2.318.708,10 € geltend. Dem schloss sich das FA nicht an und erließ am 24. Juni 2008 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung) stehenden Umsatzsteuerbescheid 2006, in dem der von der Klägerin geltend gemachte Berichtigungsbetrag nicht berücksichtigt wurde. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom 3. September 2009 als unbegründet zurückwies. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Die Einräumung der Verwertungsbefugnis sei als Beistellung anzusehen.

7 Mit Schreiben vom 27. April 2010 beantragte die Klägerin die Berichtigung der Umsatzsteuerfestsetzung 2006 in Höhe des bereits zuvor geltend gemachten Berichtigungsbetrages. Demgegenüber hob das FA mit Bescheid vom 21. Mai 2010 den Vorbehalt der Nachprüfung auf und lehnte eine Änderung der Steuerfestsetzung ab.

8 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Nach dem Urteil des Finanzgerichts (FG) erbrachte die Klägerin nach der zum nationalen Recht wie auch nach der zur Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) gegenüber den Grundstückseigentümern Vermittlungsleistungen. Dem stehe nicht entgegen, dass grunderwerbsteuerrechtlich zwischen ihr und den Grundstückseigentümern eine nach § 1 Abs. 2 GrEStG steuerpflichtige Verwertungsbefugnis durch den Zwischenerwerb als atypischer Makler vorliege. Die Leistungen seien auch nicht gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei.

9 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Es seien die Grundsätze der Kommission bei Lieferungen (§ 3 Abs. 3 UStG) anzuwenden. Aufgrund der ihr eingeräumten Verwertungsbefugnis sei es den Grundstückseigentümern verwehrt gewesen, selbst zu verwerten. Nur sie habe als atypischer Makler über die Grundstücke verfügen können. Sie habe so die Verfügungsmacht erlangt. Ihre Leistungen seien nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei. Die Steuerfreiheit sei auf Lieferungen und sonstige Leistungen anzuwenden. Eine hiervon abweichende Beurteilung aus Gründen des Unionsrechts sei weder mit dem Wortlaut des nationalen Rechts noch mit dem sich hieraus für sie ergebenden Vertrauensschutz vereinbar. Vermittlung und Einräumung der Verwertungsbefugnis seien zivil- und steuerrechtlich eine Einheit. Daher unterliege die Vermittlung in Bezug auf die zu ihr gehörende Einräumung der Verwertungsbefugnis der Grunderwerbsteuer. Die Grundstücke seien an sie geliefert worden, so dass sie wie bei einer Kommission selbst geliefert habe. Es komme zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung.

10 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Umsatzsteuerbescheid 2006 dahingehend zu ändern, dass die bisher vom FA als steuerpflichtig behandelten Beträge steuerfrei behandelt werden und in Höhe von 2.297.743 € Berücksichtigung finden.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit lägen nicht vor. Zwar handele es sich bei der Vermittlung und der Einräumung der Verwertungsbefugnis zivilrechtlich um einen einheitlichen Vorgang. Steuerrechtlich sei dieser aber aufzuteilen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, erbrachte die Klägerin umsatzsteuerbare Leistungen. Diese Leistungen sind nicht nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei, wie das FG zu Recht entschieden hat.

14 1. Die Leistungen der Klägerin sind nicht steuerfrei.

15 a) § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG befreit von der Umsatzsteuer die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Die Vorschrift beruhte in den Jahren, in denen die Klägerin als Vermittler tätig war, unionsrechtlich auf Art. 13 Teil B Buchst. g und h der Richtlinie 77/388/EWG sowie auf Art. 28 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG i.V.m. Anhang F Nr. 16. Danach bestand für die Mitgliedstaaten die Befugnis, die Lieferung von Gebäuden und Gebäudeteilen von der Umsatzsteuer zu befreien.

16 b) Bei den Vermittlungsleistungen der Klägerin handelt es sich nicht um Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.

17 aa) Die Klägerin erbrachte gegenüber den Grundstückseigentümern Vermittlungsleistungen. Entgelt für die Vermittlung war die Beteiligung der Klägerin am Verkaufspreis.

18 (1) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind der Leistungsinhalt und die Person des Leistungsempfängers nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis zu bestimmen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2011 V R 29/10, BFHE 236, 242, BStBl II 2012, 441, Rz 24).

19 (2) Nach den Verträgen, die die Klägerin mit den Grundstückseigentümern abgeschlossen hatte, war die Klägerin verpflichtet, für die Grundstückseigentümer Grundstücksverkäufe zu vermitteln. Die auf der Vermittlung beruhenden Verträge schloss die Klägerin nach den ihr erteilten Vollmachten im Namen der Grundstückseigentümer, nicht aber im eigenen Namen mit den Erwerbern ab.

20 Soweit die Klägerin hiergegen geltend macht, dass sie aufgrund von "Verkaufsvollmachten" bei den Verkäufen "im eigenen Namen" gehandelt habe, steht dies im Widerspruch zu den für den Senat im Revisionsverfahren bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO), die die Klägerin nicht mit --zulässigen und begründeten-- Revisionsrügen angegriffen hat. Auf die von der Klägerin als maßgeblich angesehene Frage der Lieferbeziehungen bei Treuhandverhältnissen oder bei der Sicherheitenverwertung kommt es daher nicht an.

21 bb) Die Vermittlung ist für sich genommen kein Umsatz, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt.

22 (1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 2 GrEStG auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Dabei wendet der BFH diese Vorschrift auch auf Rechtsvorgänge an, bei denen ein sog. atypischer Makler aufgrund besonderer Abreden in einem Vermittlungsauftrag über Grundstückseigentum eine Rechtsstellung erhält, die ihm eine "Chance zur Beteiligung an der Substanz des Grundstücks" einräumt und es ihm ermöglicht, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, da der Grundstückseigentümer zum Abschluss von Kaufverträgen mit vom Makler benannten Käufern verpflichtet ist und dem Makler der über den festgelegten Mindestkaufpreis hinausgehende Betrag als Vermittlungsprovision zusteht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17. Oktober 1990 II R 55/88, BFH/NV 1991, 556).

23 (2) Der nach § 1 Abs. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegende Rechtsvorgang des atypischen Maklervertrages ist nicht identisch mit der von der Klägerin erbrachten Vermittlungsleistung. Die Vermittlungsleistung ergibt sich aus dem der Klägerin erteilten Vermittlungsauftrag, während der sich aus § 1 Abs. 2 GrEStG ergebende Steuertatbestand darauf beruht, dass der Vermittler zusätzlich zum Vermittlungsauftrag besondere Befugnisse erhält, die ihm eine Verwertung auf eigene Rechnung ermöglichen.

24 Bestätigt wird die Trennung zwischen Vermittlung und Verwertungsbefugnis dadurch, dass die Klägerin nicht auf der Grundlage ihres Vermittlungsentgelts zur Grunderwerbsteuer herangezogen wurde (vgl. auch BFH-Urteil vom 26. Juli 2000 II R 33/98, BFH/NV 2001, 206, unter II.1.b). Zudem sind einzelne Vorgänge umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich als eigenständig zu betrachten (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27. Februar 2014 V R 14/13, BFHE 245, 272, BStBl II 2014, 869).

25 Gegen die Umsatzsteuerpflicht der von der Klägerin erbrachten Leistungen bestehen keine unionsrechtlichen Bedenken. Denn das Unionsrecht gestattet die Anwendung der Steuerfreiheit nur für Lieferungen (s. oben II.1.a), nicht aber auch für Vermittlungsleistungen als sonstige Leistungen (Dienstleistungen).

26 2. Es liegt auch keine unionsrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung vor. Wie der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) bereits ausdrücklich entschieden hat, weist die Grunderwerbsteuer nicht die Merkmale einer Umsatzsteuer auf (EuGH-Beschluss Vollkammer vom 27. November 2008 C-156/08, EU:C:2008:663, Rz 33, Umsatzsteuer-Rundschau 2009, 136). Die Doppelbesteuerung eines Sachverhaltskomplexes mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer verstößt daher nicht gegen Art. 33 der Richtlinie 77/388/EWG. Hiervon geht auch die ständige

Rechtsprechung des BFH aus (BFH-Urteile vom 2. April 2008 II R 53/06, BFHE 220, 550, BStBl II 2009, 544, unter II.2.d aa, und vom 3. September 2008 XI R 54/07, BFHE 222, 153, BStBl II 2009, 499, unter II.3.d).

27 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de