

Beschluss vom 24. April 2025, V B 4/24

Zum Begriff der Vermittlung

ECLI:DE:BFH:2025:B.240425.VB4.24.0

BFH V. Senat

UStG § 25c Abs 1 S 2, UStG § 4 Nr 8 Buchst a, UStG § 4 Nr 8 Buchst e, UStG § 4 Nr 8 Buchst f, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst d, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst f, EGRL 112/2006 Art 347, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, UStG VZ 2016

vorgehend FG Düsseldorf, 30. November 2023, Az: 1 K 2559/20 U

Leitsätze

1. NV: Der Vermittlungsbegriff im Bereich der Finanzdienstleistungen umfasst keine Leistungen, die keinen spezifischen und wesentlichen Bezug zu dem einzelnen Geschäft aufweisen, das vermittelt werden soll (Anschluss an Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.10.2008 - V R 44/07, BFHE 223, 507, BStBl II 2009, 554).
2. NV: Zur Darlegung (§ 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) einer Divergenz im Hinblick auf das Erfordernis der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO müssen --aus dem Urteil des Finanzgerichts und aus der Divergenzentscheidung-- abstrakte Rechtssätze in Bezug auf dieselbe Rechtsfrage gegenübergestellt werden.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 30.11.2023 - 1 K 2559/20 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) vermittelte an die in den Niederlanden ansässige V 1 und an die in Dänemark ansässige V 2 Kunden, die Anlagegold in Form des Produktes X erwerben wollten. Das Gold stammte von der in den USA ansässigen R Inc., die ihrerseits die V 1 und V 2 mit der Vermittlung des Produktes X beauftragt hatte. Den Kontakt zwischen dem Kläger und V 1 hatte die in den Niederlanden ansässige NL vermittelt. Die Kunden schlossen den vom Kläger vermittelten Vertrag über den Erwerb des Goldes direkt mit der R Inc. ab. Der Kontakt zwischen den Kunden und dem Kläger kam ausschließlich über eine vom Kläger und einem weiteren Vermittler betriebene Internetseite zustande. Auf der Internetseite, die über das Produkt X informierte, konnten die Kunden ihre Kontaktdaten eintragen und wurden dann vom Kläger oder von dem in den Niederlanden ansässigen M, der als freier Mitarbeiter tätig war, kontaktiert. Der Vertragsschluss der Kunden mit der R Inc. wurde durch weitere Beratung und Übersendung der Vertragsunterlagen vom Kläger in die Wege geleitet.
- 2 Der Kläger zahlte ein Viertel seiner --von V 1 und V 2 erhaltenen-- Provisionen an die NL. Die NL stellte insoweit Rechnungen jeweils unter Angabe der Leistungsbeschreibung "Marketing und Beratungstätigkeit" und unter Nennung der Nummer des vermittelten Geschäfts. Auch von M erhielt der Kläger Rechnungen. Die Beteiligten gingen von der Steuerfreiheit ihrer Leistungen nach § 25c Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) aus. Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt) behandelte die Leistungen der NL und des M an den Kläger als steuerpflichtig und den Kläger hierfür als Steuerschuldner nach § 13b UStG.

- 3 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte bezüglich der zuletzt noch geltend gemachten Steuerfreiheit der Leistungen von NL und M keinen Erfolg. Zudem kam nach dem FG-Urteil ein Vorsteuerabzug für diese Eingangsleistungen nicht in Betracht, da die Umsätze aus der Vermittlungstätigkeit des Klägers an V 1 und V 2 (Ausgangsleistungen) steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt worden wären (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG).
- 4 Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Nichtzulassungsbeschwerde.

Entscheidungsgründe

II.

- 5 Die Beschwerde ist unzulässig, zumindest aber unbegründet und daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 6 1. Die Beschwerdebegründung entspricht nicht den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.
- 7 a) Die Darlegung der vom Kläger geltend gemachten grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO verlangt substantiierte Ausführungen insbesondere zur Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten Rechtsfrage, die im konkreten Streitfall voraussichtlich auch klärbar ist und deren Beurteilung von der Klärung einer zweifelhaften oder umstrittenen Rechtslage abhängig ist. Hierzu muss sich die Beschwerde insbesondere mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), den Äußerungen im Schrifttum sowie mit den gegebenenfalls veröffentlichten Verwaltungsmeinungen auseinandersetzen. Darüber hinaus ist auch auf die Bedeutung der Klärung der konkreten Rechtsfrage für die Allgemeinheit einzugehen (BFH-Beschluss vom 07.06.2022 - VIII B 105/21, BFH/NV 2022, 929, Rz 4).
- 8 Vorliegend fehlt es bereits an einer Darlegung, weshalb die vom Kläger aufgeworfene Frage für die Allgemeinheit bedeutsam ist. In Bezug auf die vom Kläger angesprochenen Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Ludwig vom 21.06.2007 - C-453/05, EU:C:2007:369 und SDC vom 05.06.1997 - C-2/95, EU:C:1997:278 fehlt es zudem an jeglicher Auseinandersetzung mit der Folgerechtsprechung des BFH zu diesen Entscheidungen (z.B. BFH-Urteile vom 30.10.2008 - V R 44/07, BFHE 223, 507, BStBl II 2009, 554 und vom 20.12.2007 - V R 62/06, BFHE 221, 92, BStBl II 2008, 641) oder dem Schrifttum hierzu (vgl. z.B. Jacobs in Wäger, UStG, 3. Aufl., § 4 Nr. 8 Rz 24).
- 9 b) Da diese Darlegungsanforderungen für den Zulassungsgrund der Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO entsprechend gelten (BFH-Beschluss vom 08.09.2020 - XI B 17/20, BFH/NV 2021, 185, 2. Leitsatz), ist die Beschwerde auch insoweit unzulässig.
- 10 c) In Bezug auf das Erfordernis der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung im Sinne einer Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ist gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO darzulegen, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH oder ein anderes FG. Gleiches gilt für Entscheidungen eines anderen obersten Bundesgerichts oder des EuGH. Dabei muss das FG seinem Urteil einen entscheidungserheblichen (tragenden) abstrakten Rechtssatz zu Grunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt. Hierfür sind --unter genauer Angabe der angeführten Divergenzentscheidung mit Datum und Aktenzeichen oder Fundstelle-- tragende, abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus der Divergenzentscheidung andererseits gegenüberzustellen, um die Abweichung deutlich zu machen. Dabei muss sich in der angefochtenen und in der Divergenzentscheidung dieselbe Rechtsfrage stellen (BFH-Beschluss vom 27.03.2019 - IX B 117/18, BFH/NV 2019, 708, Rz 5 f.) und muss der Sachverhalt des FG als durch den in der Divergenzentscheidung aufgestellten Rechtssatz als mitentschieden anzusehen sein (BFH-Beschluss vom 06.02.2019 - VIII B 103/18, BFH/NV 2019, 566, Rz 6).
- 11 Vorliegend stellt der Kläger keine abstrakten Rechtssätze in Bezug auf dieselbe Rechtsfrage gegenüber. Zwar bildet der Kläger hinsichtlich des FG-Urteils den Rechtssatz, dass für die Steuerfreiheit ein Bezug zu jedem einzelnen vermittelten Vertragsverhältnis vorausgesetzt wird, wobei allerdings der tatsächlich vom FG gebildete Rechtssatz dahingeht, dass keine "Steuerfreiheit für Leistungen [besteht], die keinen spezifischen und wesentlichen Bezug zu einzelnen Vermittlungsgeschäften aufweisen, sondern allenfalls dazu dienen, einen anderen Unternehmer, der Vermittlungsleistungen erbringt, zu unterstützen" (FG-Urteil, S. 11).

- 12** Hierauf bezogen fehlt es an der Darlegung eines hiervon divergierenden Rechtssatzes aus der vom Kläger angeführten EuGH-Rechtsprechung. Soweit der Kläger dabei auf die sich aus den von ihm angeführten EuGH-Urteilen ergebende Bejahung einer mehrstufigen Vermittlung verweist, lässt er insbesondere unberücksichtigt, dass auch das FG von einer Steuerfreiheit für diese Fallgestaltung ausgegangen ist (FG-Urteil, S. 11 zur Untervermittlung) und dabei zutreffend angenommen hat, dass dies nicht in Widerspruch zu seinem darüber hinaus gebildeten Rechtssatz steht, nach dem es für die Steuerfreiheit auf einen spezifischen und wesentlichen Bezug zu einzelnen Vermittlungsgeschäften ankommt. Insoweit hat das FG zudem zutreffend auf die Rechtsprechung des Senats (BFH-Urteil vom 30.10.2008 - V R 44/07, BFHE 223, 507, BStBl II 2009, 554) verwiesen, die der Kläger auch unberücksichtigt lässt.
- 13** Ebenso wenig hat der Kläger im Hinblick auf ein mögliches arbeitsteiliges Vorgehen im Sinne einer vertikalen Aufgliederung einen divergierenden Rechtssatz aus dem EuGH-Urteil SDC vom 05.06.1997 - C-2/95, EU:C:1997:278 abgeleitet. Alleine der Verweis auf eine Randziffer des EuGH-Urteils, die sich darüber hinaus nur mit einem Teilaspekt der Antwort des EuGH befasst, reicht nicht aus.
- 14** 2. Zudem ist die Beschwerde unbegründet.
- 15** a) Der Rechtssache kommt keine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zu. Selbst wenn die Darlegungsanforderungen in Bezug auf die vom Kläger aufgeworfene Frage, "welche Anforderungen an einen Vermittler i.S.d. § 25[c] Abs. 1 S. 2 UStG zu stellen sind und ob hier immer ein Bezug zu jeder einzelnen Vermittlung vorauszusetzen ist, um eine Steuerfreiheit zu begründen oder aber ob der Ansicht des EuGH zu folgen ist, dass ein Einzelfallbezug nicht immer vorliegen muss", die abstrakte und nicht nur im Einzelfall zu klärende Rechtsfrage entnommen werden könnte, ob die Vermittlung der Lieferung von Anlagegold im Sinne des § 25c Abs. 1 Satz 2 UStG nur dann steuerfrei ist, wenn die vermittelnde Tätigkeit sich jeweils auf einzelne zu vermittelnde Lieferungen von Anlagegold bezieht, als erfüllt anzusehen wären, fehlt es zumindest an der Klärungsbedürftigkeit dieser Rechtsfrage.
- 16** Denn für den Vermittlungsbegriff in Art. 135 Abs. 1 Buchst. b, d und f der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), der Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 1, 3 und 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Richtlinie 77/388/EWG) entspricht und der durch § 4 Nr. 8 Buchst. a, e, f UStG in nationales Recht umgesetzt wurde, ist --entgegen der Auffassung des Klägers-- höchststrichterlich insoweit geklärt, dass er Leistungen nicht umfasst, die keinen spezifischen und wesentlichen Bezug zu dem einzelnen Geschäft, das vermittelt werden soll, aufweisen (BFH-Urteil vom 30.10.2008 - V R 44/07, BFHE 223, 507, BStBl II 2009, 554).
- 17** Der Kläger hat zudem keine Gesichtspunkte vorgetragen, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH erforderlich machen würden. Er hat darüber hinaus nicht dargelegt, dass, und aus welchen Gründen der Begriff der Vermittlung in Art. 135 Abs. 1 Buchst. b, d und f MwStSystRL oder § 4 Nr. 8 Buchst. a, e, f UStG seiner Auffassung nach nicht zur Auslegung des Vermittlungsbegriffs in Art. 347 MwStSystRL, auf dem § 25c Abs. 1 Satz 2 UStG beruht, herangezogen werden kann.
- 18** b) Die Revision ist nicht zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO). Dieser Zulassungsgrund ist, wie bereits oben unter II.1.b erwähnt, ein Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung und setzt daher ebenfalls die Darlegung und das Vorliegen einer klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage voraus (vgl. BFH-Beschlüsse vom 10.06.2016 - V B 97/15, BFH/NV 2016, 1497, Rz 11 und vom 03.03.2016 - VIII B 25/14, BFH/NV 2016, 1021, Rz 19). Hieran fehlt es.
- 19** c) Es kommt auch keine Zulassung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (Divergenz) gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO in Betracht. Denn die vom Kläger gerügte Divergenz des finanzgerichtlichen Urteils zu den EuGH-Urteilen Ludwig vom 21.06.2007 - C-453/05, EU:C:2007:369 und SDC vom 05.06.1997 - C-2/95, EU:C:1997:278 liegt nicht vor.
- 20** aa) Soweit der Kläger zur Begründung der Divergenz vorträgt, das FG habe bezüglich der Leistung der NL verkannt, dass für die Anerkennung einer steuerfreien Vermittlungsleistung ein Bezug zu jedem einzelnen vermittelten Vertragsverhältnis vom EuGH nicht vorausgesetzt werde, da der EuGH ausdrücklich eine mehrstufige Vermittlung in seinem Urteil Ludwig vom 21.06.2007 - C-453/05, EU:C:2007:369 und ein arbeitsteiliges Vorgehen im Sinne einer vertikalen Aufgliederung der Vermittlungsleistung in seinem Urteil SDC vom 05.06.1997 - C-2/95, EU:C:1997:278 zugelassen habe, geht dies fehl.

- 21** Denn dabei lässt der Kläger außer Betracht, dass nach der Rechtsprechung des EuGH, die das FG zur Auslegung des Begriffs der Vermittlung in § 25c Abs. 1 Satz 2 UStG herangezogen hat, die von der Steuer befreiten Umsätze durch die Art der erbrachten Dienstleistungen definiert werden. Um als eine von der Steuer befreite Vermittlungsleistung zu gelten, muss danach die Dienstleistung ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes sein, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer von der Steuer befreiten Vermittlungsleistung erfüllt (vgl. EuGH-Urteile Ludwig vom 21.06.2007 - C-453/05, EU:C:2007:369, Rz 25 und 27 zum Vermittlungsbegriff des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG --nunmehr Art. 135 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL-- und SDC vom 05.06.1997 - C-2/95, EU:C:1997:278, Rz 66 zu steuerbefreiten Leistungen im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 und 5 der Richtlinie 77/388/EWG --nunmehr Art. 135 Abs. 1 Buchst. d und f MwStSystRL--). Eine Leistung hat nur dann einen eigenständigen Charakter und erfüllt die spezifischen und wesentlichen Aspekte einer Vermittlungstätigkeit, wenn sie die Kundensuche und die Kontaktherstellung zwischen den Parteien, die den vermittelten Vertrag abschließen sollen, umfasst (vgl. EuGH-Urteile Aspiro vom 17.03.2016 - C-40/15, EU:C:2016:172, Rz 37 und Arthur Andersen vom 03.03.2005 - C-472/03, EU:C:2005:135, Rz 36). Dies gilt unter Berücksichtigung der --vom Kläger angeführten-- Freiheit des Organisationsmodells (vgl. EuGH-Urteil Ludwig vom 21.06.2007 - C-453/05, EU:C:2007:369, Rz 35 ff.; BFH-Urteil vom 30.10.2008 - V R 44/07, BFHE 223, 507, BStBl II 2009, 554, Rz 17) auch dann, wenn die Vermittlung eines Geschäfts arbeitsteilig von verschiedenen Personen ausgeführt wird und somit in verschiedene Dienstleistungen zerfällt.
- 22** Das FG hat dies seiner Entscheidung zu Grunde gelegt und nach seiner nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und damit für den BFH bindenden Würdigung (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt, dass sich die Vermittlung der NL nur auf den Vermittlungsvertrag, der zwischen dem Kläger und der R Inc. abgeschlossen wurde, bezog und es sich damit nicht um die Vermittlung der Lieferung von Anlagegold, sondern um das Anwerben eines Vermittlers gehandelt hat (FG-Urteil unter Entscheidungsgründe, S. 12 f.).
- 23** bb) Mit dem weiteren Vorbringen, für die Steuerbefreiung reiche es aus, wenn jemand zwar in eigener Person keine Vermittlungstätigkeit ausübe, aber veranlasse, dass in seinem Namen ein Dritter vermittelnd tätig werde und dieser Dritte Kunden werbe, führt der Kläger einen anderen als den vom FG nach § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellten Sachverhalt an. Das FG hat entgegen dem vom Kläger vorgebrachten Sachverhalt festgestellt, dass die NL gerade nicht in die "Vermittlungskette" Kläger-V 1/V 2-R Inc. eingebunden war (FG-Urteil unter Entscheidungsgründe, S. 13). Eine Divergenz, die sich auf abweichende (abstrakte) Rechtssätze bezieht, kann durch dieses Vorbringen, das sich allenfalls gegen die Würdigung von Tatsachen im Einzelfall richtet, nicht begründet werden.
- 24** cc) Auch soweit der Kläger rügt, bei der Tätigkeit des M handele es sich um eine sogenannte Nachweisvermittlung, deren Steuerbefreiung durch den EuGH im Urteil CSC Financial Services vom 13.12.2001 - C-235/00, EU:C:2001:696 anerkannt und durch das EuGH-Urteil Ludwig vom 21.06.2007 - C-453/05, EU:C:2007:369 bestätigt worden sei, ist die Revision nicht wegen Divergenz nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.
- 25** Der Kläger trägt insoweit vor, M habe im Rahmen des ersten Gespräches das vage Interesse der Kunden, die sich auf der auch vom Kläger betriebenen Internetseite angemeldet hätten, konkretisiert und abschlusswillige Kunden an den Kläger weitervermittelt. M habe damit maßgeblich dazu beigetragen, dass eine Weitervermittlung durch den Kläger habe erfolgen können.
- 26** Das FG hat indes unter Berücksichtigung der oben unter II.2.c aa dargestellten Grundsätze, die auch der EuGH in seinem Urteil CSC Financial Services vom 13.12.2001 - C-235/00, EU:C:2001:696, Rz 37 ff. zu Grunde gelegt hat, bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt, dass M nicht als Untervermittler des Klägers tätig geworden ist, da die von ihm erbrachte Tätigkeit kein eigenständiges Ganzes darstellte, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen der Vermittlung erfülle (FG-Urteil unter Entscheidungsgründe, S. 13 f.). Mit seinem Vorbringen wendet sich der Kläger im Ergebnis alleine gegen die Würdigung der Tatsachen im Einzelfall, womit eine Zulassung der Revision nicht erreicht werden kann.
- 27** 3. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 28** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.