Urteil vom 18. Januar 2024, V R 4/22

Steuerpflichtige Vermittlungsleistungen

ECLI:DE:BFH:2024:U.180124.VR4.22.0

BFH V. Senat

UStG § 3 Abs 9 S 1, UStG § 3a Abs 2 S 1, UStG § 4 Nr 2, UStG § 4 Nr 5 S 1 Buchst a, UStG § 8 Abs 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 2, EGRL 112/2006 Art 153 Abs 1, UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016 , FGO § 118 Abs 2, UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, AEUV Art 267 Abs 2

vorgehend FG Hamburg, 25. Februar 2022, Az: 6 K 134/20

Leitsätze

1. Ein Klarierungsagent (Schiffsmakler), der zur Klarierung eines bestimmten Seeschiffes (Schiffsabfertigung und -versorgung) einen Hafendienstleister darüber informiert, dass die Schifffahrtsgesellschaft ihn mit der Erbringung von --zu diesem Zeitpunkt nur teilweise feststehenden-- Leistungen beauftragen wird, stellt den Kontakt zu einem bestimmten Kunden her, so dass nur eine Vermittlungsleistung vorliegt, nicht aber mehrere Einzelvermittlungen in Bezug auf eine Vielzahl unterschiedlicher Leistungen.

2. Diese Vermittlungsleistung ist nicht gemäß § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a i.V.m. § 4 Nr. 2 und § 8 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes steuerfrei, wenn es infolge der Vermittlung des geschäftlichen Kontakts zu einer Vielzahl verschiedener, zum Zeitpunkt der Vermittlung nach Art und Umfang noch nicht abschließend bestimmter Umsätze kommt, die sowohl steuerpflichtig als auch steuerfrei sein können.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 25.02.2022 - 6 K 134/20 aufgehoben.

Die Umsatzsteuerbescheide 2014, 2015 und 2016 vom 23.04.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.07.2020 werden dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer für 2014 um ... € auf ... €, für 2015 um ... € auf ... € und für 2016 um ... € auf ... € herabgesetzt wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betrieb in den Jahren 2014 bis 2016 (Streitjahre) eine Seehafen-Spedition. Sie erbrachte Leistungen im Zusammenhang mit der Klarierung (Schiffsabfertigung und -versorgung) von Seeschiffen. Hierfür beauftragten die Reedereien oder die Schifffahrtsgesellschaften einlaufender Seeschiffe (Schifffahrtsgesellschaften) einen --auch als Schiffsmakler bezeichneten-- Klarierungsagenten. Im Namen und für Rechnung der jeweiligen Schifffahrtsgesellschaft beauftragte der jeweilige Klarierungsagent seinerseits die Klägerin, schiffs- und besatzungsbezogene Dienstleistungen zu erbringen, die der Klarierung des jeweiligen Seeschiffes dienten. Hierbei informierte er die Klägerin per E-Mail über die bereits von der Schifffahrtsgesellschaft beauftragten Leistungen. Teils beauftragten die jeweilige Schifffahrtsgesellschaft oder Schiffsbesatzung während der Liegezeit weitere Leistungen. Bei jedem Schiffseinlauf erbrachte die Klägerin bis zu 70 unterschiedliche Leistungen.

2 Die Klägerin rechnete --getrennt nach steuerfreien und steuerpflichtigen Leistungen-- gegenüber der jeweiligen Schifffahrtsgesellschaft ab, wobei sie die Rechnungen an den Klarierungsagenten sandte. Die Rechnungen wurden

Bestandteil der Hafenkostenabrechnung, mit welcher der Klarierungsagent gegenüber der Schifffahrtsgesellschaft sämtliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Klarierung abrechnete.

3 Der Klarierungsagent erhielt von der Klägerin eine Vermittlungsprovision, die sich nach einem prozentualen Anteil an dem Entgelt berechnete, das die Klägerin für die von ihr gegenüber der Schifffahrtsgesellschaft erbrachten Leistungen in Rechnung stellte. Über diese Provision erteilte die Klägerin dem Klarierungsagenten --getrennt nach den erbrachten steuerfreien und steuerpflichtigen Leistungen-- Gutschriften und wies dabei Umsatzsteuer aus, auch soweit die Provision auf die Erbringung steuerfreier Umsätze berechnet wurde.

4 Im Anschluss an eine Außenprüfung versagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) den Vorsteuerabzug aus den Vermittlungsleistungen zu etwa 25 %, da die Klägerin die Vermittlungsleistungen insoweit zur Erbringung von Leistungen verwendet habe, die gemäß § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a i.V.m. § 4 Nr. 2 und § 8 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerfrei gewesen seien, und erließ für die Streitjahre geänderte Umsatzsteuerbescheide. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

5 Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1145 veröffentlichten Urteil ab. Ein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestehe nicht, da die Vermittlungsleistungen gemäß § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei seien, soweit sie sich auf vermittelte steuerfreie Leistungen gemäß § 4 Nr. 2 i.V.m. § 8 UStG bezögen. Auch wenn der jeweilige Klarierungsagent nur jeweils einen Auftrag vermittelt habe, liege keine einheitliche Leistung vor. Entscheidend für die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a UStG sei die Vermittlung von Umsätzen gemäß § 4 Nr. 2 UStG und damit die Abhängigkeit zu den vermittelten Leistungen. Die Provision sei nur ein Annex der vermittelten Leistungen, so dass sich ihre umsatzsteuerliche Qualifizierung nach diesen Leistungen richte. Dies gelte auch, wenn nach der Vermittlung weitere Leistungen beauftragt worden seien. Der Auftrag des Maklers sei ein "Rahmenauftrag", der sich mit jeder ausgeführten Leistung konkretisiere. Die vom FA vorgenommene Betrachtung führe nicht zu einer künstlichen Aufspaltung einer wirtschaftlich einheitlichen Leistung, denn maßgeblich sei nicht der Auftrag des Klarierungsagenten, sondern der Zusammenhang mit den an die Schifffahrtsgesellschaften erbrachten Leistungen. Diese Leistungen seien nicht so eng miteinander verbunden, dass sie eine untrennbare Einheit bildeten. Gegen eine einheitliche Leistung spräche zudem, dass die Steuerfreiheit der Vermittlungsleistung in diesem Fall vom weiteren Verlauf des Auftrags abhängig wäre.

6 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der vom FG zugelassenen Revision und rügt die Verletzung materiellen Rechts. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug bestehe auch für den Provisionsanteil, der auf die Erbringung steuerfreier Leistungen entfalle. Die Klarierungsagenten hätten eine einheitliche Vermittlungsleistung erbracht, die sich auf die Vermittlung steuerpflichtiger und steuerfreier Umsätze bezogen habe und daher insgesamt steuerpflichtig sei. Die vom FG vorgenommene Aufteilung der Provisionen widerspreche den Grundsätzen zur Ermittlung der Mehr- oder Einheit von Leistungen und führe zu einer künstlichen Aufspaltung eines wirtschaftlich einheitlichen Vorgangs. Die Annahme des FG, dass die Vermittlung nur ein Annex der vermittelten Leistungen sei, widerspreche der Feststellung des FG, dass jeweils nur ein Auftrag vermittelt worden sei, und führe zu der --vom FG gerade nicht gewollten-- Aufspaltung einer einheitlichen Leistung. Aus der Feststellung, dass jeder Klarierungsagent nur einen Auftrag erteilt habe, folge zwingend, dass er nur eine einzige Leistung erbracht habe, die in der Vermittlung eines Leistungsbündels bestünde.

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 2014, 2015 und 2016 vom 23.04.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.07.2020 dahingehend zu ändern, dass die Vorsteuerbeträge für 2014 um ... €, für 2015 um ... € und für 2016 um ... € erhöht werden.

8 Das FA hält das FG-Urteil für zutreffend und beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Es verteidigt die Vorentscheidung und weist darauf hin, dass aufgrund eines Rahmenvertrags keine einheitliche Leistung vorliege.

Entscheidungsgründe

II

...

10 Der Senat entscheidet in der geschäftsplanmäßigen Besetzung ohne die gemäß § 51 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 41 Nr. 6 der Zivilprozessordnung (ZPO) ausgeschlossene Richterin am Bundesfinanzhof A mit der nach dem Geschäftsverteilungsplan des Bundesfinanzhofs (BFH) für das Jahr 2024 (BStBl II 2024, 2) für deren Vertretung zuständigen Richterin am Bundesfinanzhof B.

11 Nach § 51 Abs. 1 FGO gelten für die Ausschließung oder Ablehnung der Gerichtspersonen die §§ 41 bis 49 ZPO sinngemäß. Auf der Grundlage des § 41 Nr. 6 ZPO ist ein Richter unter anderem ausgeschlossen in Sachen, in denen er in einem früheren Rechtszug bei dem Erlass der angefochtenen Entscheidung mitgewirkt hat, sofern es sich nicht um die Tätigkeit eines beauftragten oder ersuchten Richters handelt. Die Regelung betrifft die Mitwirkung beim Erlass der angefochtenen Entscheidung selbst in einer früheren (unteren) Instanz (BFH-Beschluss vom 20.07.2023 - V R 13/21, BFHE 282, 40, BStBl II 2023, 1068, Rz 10). Dies trifft auf die Richterin am Bundesfinanzhof A zu, die an dem Urteil der Vorinstanz beteiligt war.

III.

12 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die vom FG vorgenommene Vorsteuerkürzung erweist sich als unzutreffend, da die Gutschriften in vollem Umfang gesetzlich geschuldete Steuerbeträge ausweisen. Entgegen dem Urteil des FG erbrachte der jeweilige Klarierungsagent bezogen auf das jeweilige Seeschiff nur eine Vermittlungsleistung, nicht aber mehrere Vermittlungsleistungen. Diese einheitliche Vermittlungsleistung ist steuerpflichtig und nicht --wie vom FG auf der Grundlage einer Leistungsmehrheit angenommen-- entsprechend den von der Klägerin ausgeführten Leistungen steuerfrei.

13 1. Das FG hat seiner Entscheidung im Ausgangspunkt zwar zutreffend die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Mehr- und Einheit von Leistungen zugrunde gelegt. Die danach maßgeblichen Grundsätze hat es aber rechtsfehlerhaft im Streitfall angewendet, so dass sein Urteil aufzuheben ist.

14 a) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des BFH ist bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen und Handlungen umfasst, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen, ob zwei oder mehrere getrennte Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Dabei sind unter Berücksichtigung der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers die charakteristischen Merkmale des Umsatzes zu ermitteln. Insoweit darf einerseits eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden. Andererseits sind mehrere formal getrennt erbrachte Einzelumsätze als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind. Dabei liegt zum einen eine einheitliche Leistung vor, wenn eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist insbesondere dann Neben- und nicht Hauptleistung, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Zum anderen kann sich eine einheitliche Leistung daraus ergeben, dass zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.02.2019 - V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 15 ff., m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung und vom 16.03.2023 - V R 17/21, BFH/NV 2023, 965, Rz 18).

15 b) Obwohl die Gesamtbetrachtung, ob eine einheitliche Leistung vorliegt oder ob zwei getrennte Leistungen gegeben sind, im Wesentlichen das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung durch das FG ist, an die der BFH grundsätzlich gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), kann diese Bindungswirkung im Einzelfall entfallen. Denn nach ständiger Rechtsprechung hat der BFH im Rahmen der revisionsrechtlichen Nachprüfung der Auslegung von Verträgen durch das FG auch nachzuprüfen, ob das FG die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände, insbesondere die Interessenlage der Beteiligten, erforscht und zutreffend gewürdigt hat (BFH-Urteile vom 10.02.2010 - XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, Rz 33 zur Garantiezusage; vom 10.01.2013 - V R 31/10, BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 35 zur Dinner-Show und vom 05.09.2019 - V R 57/17, BFHE 266, 430, BStBl II 2020, 356, Rz 34 zur Veräußerung von Kapitallebensversicherungen).

16 Im Streitfall ist danach die Bindung an die Würdigung durch das FG entfallen, da es die maßgebliche Interessenlage der Beteiligten, wie sie sich aus den der Leistungserbringung zugrunde liegenden Rechtsverhältnissen ergibt, außer Betracht gelassen hat. Auf deren Grundlage ergibt sich die Einheitlichkeit der Vermittlungsleistung im Streitfall aus

dem von allen Beteiligten verfolgten Zweck, die Klarierung innerhalb der geplanten Liegezeit eines Seeschiffes durchzuführen und in dieser Zeit Schiff und Besatzung für die Weiterfahrt mit allen hierfür erforderlichen Leistungen zu versorgen. Da ein Seeschiff einen Seehafen erst wieder verlassen kann, nachdem alle Pflichten im Zusammenhang mit dem Ein- und Auslaufen erfüllt, notwendige Reparaturen abgeschlossen sind und sich die Besatzung verproviantiert hat, kam es dem jeweiligen Klarierungsagenten, der hierfür gegenüber der jeweiligen Schifffahrtsgesellschaft verantwortlich war, gerade darauf an, durch einen einzigen Vermittlungsakt dafür zu sorgen, dass alle erforderlichen Leistungen, für deren Erbringung ein bestimmter Hafendienstleister in Betracht kommt, erledigt wurden. Welche Leistungen infolge der Vermittlung im Einzelnen zu erbringen waren, war im Zeitpunkt der Vermittlung nicht nur überwiegend unklar, sondern vor dem Hintergrund des Zwecks der Vermittlungsleistung --die Gewährleistung einer reibungslosen Klarierung des Seeschiffes-- für den Klarierungsagenten zudem von nachrangiger Bedeutung. Die im Zeitpunkt der Vermittlung fehlende Konkretisierung der vermittelten Leistungen war --entgegen dem Urteil des FG-- geradezu typisch für diese Dienstleistung.

17 Hiergegen spricht nicht, dass die dem jeweiligen Klarierungsagenten zustehende Provision nicht pauschal berechnet wurde, sondern vom Wert der infolge der Vermittlung erbrachten Leistungen abhängig war. Eine solche quotale Preisgestaltung ist nicht nur typisch für Provisionen, sondern im Streitfall dem Umstand geschuldet, dass aufgrund der Unwägbarkeiten, mit denen die Klarierung eines Seeschiffes behaftet ist, im Zeitpunkt der Vermittlung noch nicht absehbar war, welche Leistungen die jeweilige Schifffahrtsgesellschaft tatsächlich in Auftrag geben würde. Die Provisionsabrede war somit keine gesonderte Entgeltvereinbarung für verschiedene Leistungselemente, sondern eine Absprache über den variablen Preis einer (einzigen) Vermittlungsleistung.

18 2. Auf dieser Grundlage liegt im Streitfall eine --jeweils auf die Abfertigung eines Schiffes bezogene-- steuerpflichtige Vermittlungsleistung des Klarierungsagenten vor.

19 a) Ein Klarierungsagent (Schiffsmakler), der zur Klarierung eines bestimmten Seeschiffes (Schiffsabfertigung und -versorgung) einen Hafendienstleister darüber informiert, dass die Schifffahrtsgesellschaft ihn mit der Erbringung von --zu diesem Zeitpunkt nur teilweise feststehenden-- Leistungen beauftragen wird, stellt den Kontakt zu einem bestimmten Kunden her, so dass nur eine Vermittlungsleistung vorliegt, nicht aber mehrere Einzelvermittlungen in Bezug auf eine Vielzahl unterschiedlicher Leistungen.

20 So verhält es sich im Streitfall, in dem der jeweilige Klarierungsagent die Klägerin informierte, dass die Schifffahrtsgesellschaft sie mit der Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Klarierung eines von ihm der Klägerin benannten einlaufenden Seeschiffes beauftragen werde. Die Klägerin erbrachte sodann bis zu 70 einzelne steuerfreie und steuerpflichtige Leistungen, deren Bedarf teilweise bereits feststand, als sie über den Schiffseinlauf informiert wurde, und die teilweise nachträglich --auch durch die Schiffsbesatzung-- in Auftrag gegeben wurden. Dass der Klarierungsagent die Klägerin bei Gelegenheit der Vermittlung über einzelne, von der Schifffahrtsgesellschaft bereits angeforderte Leistungen informierte, steht der Einheitlichkeit des einen Vermittlungsvorgangs nicht entgegen.

21 b) Diese Vermittlungsleistung ist nicht gemäß § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a i.V.m. § 4 Nr. 2 und § 8 Abs. 1 UStG steuerfrei, wenn es infolge der Vermittlung des geschäftlichen Kontakts zu einer Vielzahl verschiedener, zum Zeitpunkt der Vermittlung nach Art und Umfang noch nicht abschließend bestimmter Umsätze kommt, die sowohl steuerpflichtig als auch steuerfrei sein können.

22 aa) Steuerfrei ist gemäß § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a UStG die Vermittlung der Umsätze für die Seeschifffahrt (§ 4 Nr. 2 i.V.m. § 8 Abs. 1 UStG). Diese Steuerbefreiung dient der Umsetzung von Art. 153 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--). Danach befreien die Mitgliedstaaten "Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, von der Steuer, wenn sie in den Kapiteln 6, 7 und 8 genannte Umsätze oder Umsätze außerhalb der Gemeinschaft betreffen", wozu insbesondere die in Art. 148 Buchst. a bis d MwStSystRL genannten Umsätze im Zusammenhang mit Schiffen gehören. Die Tatbestandsvoraussetzungen der in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen stellen autonome unionsrechtliche Begriffe dar (BFH-Urteil vom 09.10.2003 - V R 5/03, BFHE 203, 395, BStBl II 2003, 958, unter II.2.) und sind als Ausnahmevorschriften eng auszulegen (EuGH-Urteile BlackRock Investment Management (UK) vom 02.07.2020 - C-231/19, EU:C:2020:513, Rz 22 f.; Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 35 zu Art. 135 Abs. 1 MwStSystRL).

23 bb) Nach der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 1 und 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern

--nunmehr Art. 135 Abs. 1 Buchst. b und f MwStSystRL-- liegt eine Vermittlung vor, wenn eine Mittelsperson, die nicht den Platz einer der Parteien des zu vermittelnden Vertrags einnimmt und deren Tätigkeit sich von den vertraglichen Leistungen, die von den Parteien dieses Vertrags erbracht werden, unterscheidet, das Erforderliche tut, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen. Die Mittlertätigkeit kann darin bestehen, einer Vertragspartei Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrags nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln (EuGH-Urteile CSC Financial Services vom 13.12.2001 - C-235/00, EU:C:2001:696, Rz 39; Ludwig vom 21.06.2007 - C-453/05, EU:C:2007:369, Rz 23, 28; BFH-Urteile vom 30.10.2008 - V R 44/07, BFHE 223, 507, BStBl II 2009, 554, unter II.1.; vom 08.09.2011 - V R 42/10, BFHE 235, 492, BStBl II 2012, 248, Rz 19; vom 12.12.2012 - XI R 30/10, BFHE 239, 526, BStBl II 2013, 348, Rz 28; vgl. auch BFH-Urteil vom 28.05.2009 - V R 7/08, BFHE 226, 172, BStBl II 2010, 80, unter II.1.b aa; EuGH-Urteil Arthur Anderson vom 03.03.2005 - C-472/03, EU:C:2005:135, Rz 36). Eine Vermittlungsleistung kann auch darin bestehen, die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags zu vermitteln, ohne dass der Inhalt dieses Vertrags bereits feststehen muss (zum "Tippgeber" Prätzler in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 4 Nr. 8 Rz 47; vgl. BFH-Urteil vom 28.05.2009 - V R 7/08, BFHE 226, 172, BStBl II 2010, 80, unter II.1.b aa).

24 cc) Dies ist auch dem Begriff des Vermittlers in Art. 153 Abs. 1 MwStSystRL zugrunde zu legen, da für das Erfordernis einer hiervon abweichenden Begriffsbildung in diesem Bereich keine sachlichen Gründe vorliegen. Daher muss die steuerfreie Vermittlungsleistung im Sinne von § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a UStG im Streitfall einen eindeutigen Bezug zu konkreten Umsätzen im Sinne von § 4 Nr. 2 und § 8 Abs. 1 UStG aufweisen. Es genügt nicht, dass lediglich ein geschäftlicher Kontakt --zu einem Kunden-- vermittelt wird, in dessen Folge es zu einer Vielzahl verschiedener, zum Zeitpunkt der Vermittlung nach Art und Umfang noch nicht konkretisierter Umsätze kommt, die sowohl steuerpflichtig als auch steuerfrei sein können.

25 Die demgegenüber vom FG --auf der unzutreffenden Grundlage einer Mehrzahl von Vermittlungsleistungen-- vorgenommene Annexbetrachtung wie auch die Annahme eines bloßen Rahmenvertrags stehen damit nicht in Einklang. Aus dem Umstand, dass zeitlich nach einer Vermittlungstätigkeit auch steuerfreie Umsätze ausgeführt wurden, kann nicht geschlossen werden, dass insoweit eigenständige Vermittlungsleistungen vorliegen, die gesondert auf die Vermittlung dieser steuerfreien Leistungen gerichtet sind. Dies lässt unberücksichtigt, dass es die Vermittlungsleistung gerade ausmacht, nicht mit der vermittelten Leistung identisch zu sein, da die Vermittlung eine eigenständige Leistung ist, die sich hinsichtlich der Vertragsparteien und der wesentlichen Vertragsinhalte von der vermittelten Leistung unterscheidet (vgl. auch BFH-Urteil vom 15.03.2022 - V R 35/20, BFHE 276, 377, BStBl II 2023, 150, Rz 18), was sich im Streitfall daraus ergibt, dass es vorrangig um die Vermittlung eines geschäftlichen Kontakts zur Erbringung nicht abschließend bestimmter Leistungen ging.

26 dd) Die jeweils einheitliche Vermittlungsleistung ist auch nicht anteilig steuerfrei. Ebenso wie eine einheitliche Leistung zum Beispiel einem einzigen Steuersatz unterliegen muss (EuGH-Urteile Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22, Rz 26; BlackRock Investment Management (UK) vom 02.07.2020 - C-231/19, EU:C:2020:513, Rz 35; Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 36), kommt eine Aufteilung der Vermittlungsleistung in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil grundsätzlich nicht in Betracht. Für die Annahme einer ausnahmsweise gegebenenfalls möglichen Aufteilung ergeben sich insbesondere aus dem Einleitungssatz von § 4 UStG, dem Wortlaut von § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a UStG oder dem Normzusammenhang dieser Vorschrift keine Anhaltspunkte. Es war im Zeitpunkt der Erbringung der Vermittlungsleistungen weitgehend unklar, in welchem Umfang die Klägerin aufgrund der Vermittlung steuerfreie und steuerpflichtige Leistungen erbringen würde. Hierfür spricht im Streitfall auch, dass die von der Klägerin erbrachten Leistungen zu etwa 75 % und damit zu einem weit überwiegenden Anteil steuerpflichtig waren.

27 3. Die Sache ist spruchreif, so dass der Senat in der Sache selbst entscheiden kann.

28 a) Der Klägerin steht der betragsmäßig zwischen den Beteiligten unstreitige Vorsteuerabzug aus den Gutschriften für Provisionen auf die Vermittlung steuerfreier Umsätze zu, da der Klarierungsagent für jeden Schiffseinlauf jeweils eine einzige --gemäß § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG im Inland steuerbare-- Vermittlungsleistung erbrachte. Da diese Vermittlungsleistung nicht konkret auf die Vermittlung einzelner steuerfreier Leistungen gerichtet war, ist sie nicht gemäß § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei und unterliegt damit dem Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG). Damit weisen die Gutschriften im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG gesetzlich geschuldete Steuerbeträge aus.

29 b) Soweit die Klägerin die Vermittlungsleistung nicht nur zur Ausführung steuerpflichtiger, sondern auch für steuerfreie Ausgangsleistungen gegenüber den Schifffahrtsgesellschaften verwendete, kommt es nicht zu einem Ausschluss vom Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG, da insoweit nach § 4 Nr. 2 i.V.m. § 8 Abs. 1

UStG steuerfreie Ausgangsleistungen vorliegen, die gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG zum Vorsteuerabzug berechtigen. Sollte die Klägerin einzelne sonstige Leistungen nach Maßgabe von § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG im Ausland erbracht haben, ergibt sich dasselbe im Hinblick auf den dann anzuwendenden § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG aus § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a UStG.

30 4. Ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ist nicht veranlasst (vgl. zu den Voraussetzungen EuGH-Urteile CILFIT u.a. vom 06.10.1982 - 283/81, EU:C:1982:335, Rz 21 und Consorzio Italian Management und Catania Multiservizi vom 06.10.2021 - C-561/19, EU:C:2021:799, Rz 66). Für den Senat bestehen keine Zweifel an der Auslegung des Vermittlungsbegriffs, wie er Art. 153 Abs. 1 MwStSystRL zugrunde liegt.

31 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de