
Datum: 23.07.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 5372/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0723.3K5372.99.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob auf die Lieferung von Multimediaboxen der ermäßigte Steuersatz oder der Regelsteuersatz anzuwenden ist.

2

Die Klägerin ist eine GmbH. Gegenstand ihres Unternehmens ist der Vertrieb von Sprachlehrmethoden. Im Streitjahr importierte sie von der französischen Muttergesellschaft S.A. autodidaktische Sprachlehrcurse, bestehend aus einem Lehrbuch und einer Tonaufnahme (Audiokassette oder Audio-CD). Die Sprachkurse wurden im Groß- und Einzelhandel weiterveräußert. Dabei wurden sowohl einzelne Lehrbücher, einzelne Tonkassetten oder CD's als auch beide Produkte (Lehrbuch und Tonträger) zusammen als sog. Multimediabox veräußert. Im Streitjahr unterwarf die Klägerin die Umsätze aus dem Verkauf einzelner Tonträger dem Regelsteuersatz, die Lieferungen einzelner Bücher und der Multimediaboxen dem ermäßigten Steuersatz.

3

In der am 01.07.1996 begonnenen Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass mit dem Verkauf der Multimediaboxen zwei Lieferungen getätigt worden seien: Zum einen die Lieferung von Lehrbüchern, zum anderen eine Lieferung von Tonträgern. Der Beklagte erließ einen geänderten Umsatzsteuerbescheid, in dem er den geschätzten Anteil der Umsätze, die auf die gelieferten Tonträger entfielen, dem Regelsteuersatz unterwarf. Den Anteil der mit der Multimediabox erzielten Umsätze an den dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Umsätzen schätzte er anhand von ca. 2.300 Ausgangsrechnungen mit 70 v.H. Die Aufteilung der auf diese Weise ermittelten Umsätze in begünstigte und nicht begünstigte Umsätze erfolgte im Verhältnis der Einzelverkaufspreise (Bücher 20 v.H., Tonträger 80 v.H.).

4

5

Gegen den Änderungsbescheid legte die Klägerin Einspruch ein, mit dem sie die Einordnung der Multimediaboxen als Warenzusammenstellung begehrte. Ihrer Auffassung nach sei der Steuersatz nach dem charakterbestimmenden Bestandteil der Lieferung - hier dem Lehrbuch - zu ermitteln, was sich aus dem BFH-Urteil vom 23.07.1998 VII R 36/97 (BStBl. II 1998, 739) ergebe.

Mit Einspruchsentscheidung vom 13.07.1999 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück und vertrat die Auffassung, es handele sich bei der Lieferung der Tonträger und der Lehrbücher um zwei getrennt zu behandelnde selbständige Einzellieferungen. Ein ermäßigter Steuersatz käme nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG nur dann in Betracht, wenn der Gegenstand der Lieferung in dem maßgebenden Zolltarif aufgeführt sei. Für die Abgrenzung der Frage, ob eine Warenzusammenstellung oder mehrere Lieferungen vorlägen, seien die Erläuterungen zum Zolltarif heranzuziehen. Danach liege eine Warenzusammenstellung nicht vor, wenn bei der Lieferung mehrerer Gegenstände ein charakterbestimmender Teil nicht ermittelt werden könne. Dies sei bei Sprachlektionen, bestehend aus Lehrheften und Tonträgern, regelmäßig der Fall. Außerdem stehe einer gemeinsamen Einordnung der Gesamtware entgegen, dass nach der vorrangigen Regelung der Anm. 6 zu Kapitel 85 der Kombinierten Nomenklatur Gegenstände der Position 85.23 und 85.24 (Schallplatten und andere Aufzeichnungsträger) immer getrennt einzureihen seien. Das von der Klägerin zitierte BFH-Urteil VII R 36/97 sei aufgrund des Nichtanwendungserlasses des BMF vom 06.01.1999 über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

Mit der am 10.08.1999 erhobenen Klage vertritt die Klägerin die Auffassung, Anm. 6 zu Kapitel 85 der Kombinierten Nomenklatur sei nicht anwendbar, da die CD nicht mit einem Gerät, sondern mit einem Buch zusammengestellt worden sei. Desweiteren sei die Besteuerung der Lieferungen von Multimediaboxen mit dem ermäßigten Steuersatz in einer früheren Umsatzsteuersonderprüfung nicht beanstandet worden, so dass eine Abweichung hiervon gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoße.

Die Klägerin beantragt,
unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 13.07.1999 den Umsatzsteuerbescheid vom 03.12.1997 dahingehend zu ändern, dass auf die Lieferungen der Multimediaboxen der ermäßigte Steuersatz angewandt wird.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen,
hilfsweise die Revision zuzulassen.

Er vertritt die Auffassung, dass die 1989 im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung vertretene Rechtsauffassung nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung für das Streitjahr nicht relevant sei.

Im Übrigen verweist er auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

In der mündlichen Verhandlung sind die Lektionen 2-6 unter Zuhilfenahme eines Abspielgerätes vorgespielt und mit den Seiten 2 und 3 des Lehrbuchs, die den Beteiligten in Kopie vorgelegen haben, verglichen worden.

Entscheidungsgründe

17

Die Klage ist begründet.

Der Beklagte hat zu Unrecht die Einzelbestandteile der Multimediabox (Lehrbuch und Tonträger) als zwei verschiedenen Waren eingereiht und die Lieferungen der Tonträger dem Regelsteuersatz unterworfen. 18

1. Bei der Multimediabox handelt es sich um eine Kombination von Bestandteilen, die als Warenzusammenstellung im Sinne der Allgemeinen Vorschrift (AV) 3b anzusehen ist. Da sich das Lehrbuch als charakterbestimmender Bestandteil darstellt, ist die gesamte Ware dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen. 19

Ein ermäßigter Steuersatz kommt bei der Lieferung von graphischen Druckerzeugnissen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) i.d.F. v. 01.01.1990 i.V.m. Nr. 49 der Anlage zum UStG in Betracht. Die Auslegung dieser Anlage erfolgt nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) (vgl. EuGH-Urteil v. 20.06.1996 Rs. C-121/95, EuGHE 1996, I-3047, Rz. 13; BFH-Urteil v. 15.11.1994 VII R 36/94, BFH/NV 1995, 846) ausschließlich nach zolltariflichen Vorschriften. Diese setzen sich aus den einzelnen im Zolltarif genannten Positionen und Unterpositionen und den dazugehörigen Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln des gemeinsamen Zolltarifs zusammen (vgl. AV 1 und 6 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (KN)). Soweit hiernach nichts anders bestimmt ist, richtet sich die Einreihung nach den Allgemeinen Vorschriften (AV) (BFH-Urteil v. 23.07.1998 VII R 36/97, BStBl. II 1998, 739). 20

Die AV 3 KN bietet drei Methoden zur Lösung einer Konkurrenz von zwei oder mehr Positionen an, die in der Reihenfolge anzuwenden sind, wie sie in dieser Vorschrift aufgeführt sind. Das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren ist allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften - hier nach deren stofflicher Zusammensetzung - zu suchen (Lux in Dorsch, Zollrecht, VO KN, Einführung, Rz. 48). 21

Vorliegend führt die vorrangige AV 3a Satz 1, wonach die Position mit der genaueren Warenbezeichnung gegenüber den Positionen mit allgemeiner Warenbezeichnung den Vorrang genießt, zu keinem Ergebnis. Die Ware ist aus zwei verschiedenen Bestandteilen zusammengesetzt, wobei jede der in Betracht kommenden Positionen sich auf einen dieser Bestandteile bezieht und eine genauere Warenbezeichnung einer Position nicht festgestellt werden kann. 22

Bei der Multimediabox handelt es sich um eine für den Einzelverkauf aufgemachte Warenzusammenstellung i.S. der AV 3a Satz 2, die mangels Einreihung nach AV 3a Satz 1 gemäß AV 3b nach dem Bestandteil einzureihen ist, der ihr den wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Bestandteil ermittelt werden kann. 23

Nach Auffassung des erkennenden Senats ist das Lehrbuch als charakterbestimmender Bestandteil anzusehen und die Ware der Position 4904 KN zuzuweisen. Die streitigen Gegenstände (Lehrbuch und Tonträger) sind für den Einzelverkauf aufgemacht, da sie sich ohne vorheriges Umpacken zur direkten Abgabe an die Verbraucher eignen. Zwar besteht zu den einzelnen Bestandteilen keine untrennbare Verbindung. Dies spielt jedoch keine Rolle, solange die Bestandteile zueinander passen, sich gegenseitig ergänzen, üblicherweise nicht getrennt zum Kauf angeboten werden und ihre Zusammensetzung ein Ganzes bildet (vgl. Erläuterungen zum HS zur AV 3b Rz. 20.0). 24

Diese Voraussetzungen erfüllt die Multimediabox. Zwar kommt es im Streitfall vor, dass Lehrbücher und Tonträger getrennt zum Kauf angeboten werden. Dabei ist nach Auffassung des Senats jedoch zu berücksichtigen, dass die Tonträger speziell für das beiliegende Lehrbuch angefertigt werden und dem Lernenden lediglich Aufschluss geben über die richtige Aussprache des gerade Erlernten, so dass sich die Bestandteile in besonderer Weise ergänzen.

Welcher Bestandteil dieser Warenzusammenstellung charakterbestimmend ist, richtet sich nach der Art und Beschaffenheit des Stoffes oder der Bestandteile, dem Umfang, der Menge, dem Gewicht, dem Wert oder der Bedeutung in Bezug auf die Verwendung der Ware (Erläuterungen zum HS zur AV 3b Rz. 19.0; vgl. EuGH-Urteil v. 20.06.1996 Rs. C-121/95, a.a.O.). Welches dieser nicht abschließend aufzählbaren Merkmale im Einzelfall zu berücksichtigen ist, hängt von der Art der Ware ab (vgl. BFH-Urteil v. 02.06.1992 VII K 2/91, BFH/NV 1992, 853).

Keine besondere Bedeutung ist vorliegend der Art und Beschaffenheit sowie dem Umfang und dem Gewicht der beiden Bestandteile beizumessen. Den Tonträgern ist zwar nach den Feststellungen des Beklagten ein höherer Anteil an dem Gesamtwert der Multimediabox zuzurechnen als dem Lehrbuch (80 v.H. / 20 v.H.), dies führt jedoch nicht dazu, dass diese charakterbestimmend sind. Entscheidend für eine Warenzusammenstellung ist nach Auffassung des Senats nicht der Einzelverkaufspreis, sondern der Wert des einzelnen Bestandteils für die Warenzusammenstellung.

Danach ist das Lehrbuch wegen der Bedeutung seiner von dem anderen Bestandteil losgelösten Verwendung als charakterbestimmender Bestandteil der Multimediabox anzusehen. Der erkennende Senat ist durch Inaugenscheinnahme der Multimediabox und Abspielen des Tonträgers in der mündlichen Verhandlung zu der Erkenntnis gelangt, dass der im Rahmen der Multimediabox zum Verkauf angebotene Tonträger speziell für das Lehrbuch hergestellt wurde und ohne dieses für das Erlernen einer Sprache nur einen sehr geringen Nutzen hat. Während das Lehrbuch, das in einzelne Übungen aufgeteilt ist, fremdsprachige Texte, Übersetzungen in die deutsche Sprache und Erläuterungen zur Aussprache und Grammatik enthält, werden auf dem Tonträger lediglich die fremdsprachigen Texte ohne jegliche Erläuterung vorgetragen. Für das Erlernen einer Sprache reicht es jedoch nicht aus, eine Aneinanderreihung ausländischer Sätze zu hören. Wichtiger ist es, den Sinn der Sätze und deren Grammatik zu verstehen, was ohne das in der Multimediabox enthaltene Lehrbuch nicht möglich ist. Das Lehrbuch ist für einen Autodidakten auch ohne weiteres ohne den beigelegten Tonträger verwendbar. Demgegenüber erscheint dem Senat eine isolierte Nutzung des Tonträgers mit ausschließlich fremdsprachigen Texten ohne jegliche Erläuterungen von geringerer Bedeutung zu sein

2. Die Einreihung nach der AV 3b wird im Streitfall nicht durch eine spezielle Tarifierungsvorschrift ausgeschlossen. Die Anm. 6 zu Kap. 85 KN greift nicht ein, da die Tonträger nicht mit einem Gerät, sondern mit einem Buch gestellt worden sind. Die Auffassung des Beklagten, dass die Anm. 6 zu Kap. 85 KN eine Warenzusammenstellung nach AV 3b immer dann ausschließt, wenn ein Aufzeichnungsträger einen Bestandteil dieser Kombination bildet, geht fehl (vgl. auch BFH-Urteil v. 23.07.1998 VII R 36/97, BStBl. II 1998, 739).

Nach Auffassung des Senats kommt die Anm. 6 bei der vorliegenden Warenzusammenstellung bereits vom Wortlaut her nicht in Betracht. Dieser geht zunächst davon aus, dass Aufzeichnungsträger als solche der Positionen 8523 oder 8524 KN zuzuweisen sind. Die weitere Formulierung, dass dies auch (sogar, selbst wenn) dann gilt,

wenn die Aufzeichnungsträger mit dem Gerät, für das sie bestimmt sind, gestellt werden, lässt keine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung zu (vgl. auch BFH-Urteil v. 23.07.1998 VII R 36/97, a.a.O.). Nach der Anm. 6 erfolgt nur in diesem speziellen Fall, der Gestellung mit einem Abspielgerät, eine Zuweisung - und zwar des Aufzeichnungsträgers - zu den Positionen 8523 oder 8524 KN. Nur insoweit wird festgestellt, daß es bei der Einreihung des Aufzeichnungsträgers in der Position 8523 oder 8524 KN verbleibt. Eine weitergehende Schlussfolgerung im Sinne der Auffassung des Beklagten kann den einschlägigen Sprachfassungen der Anm. 6 sowie den Erläuterungen zum HS (Rz. 14.0 zu Position 8524 KN), nicht entnommen werden. Dies gilt insbesondere auch deswegen, weil sich kein Anhaltspunkt für einen möglichen beispielhaften Charakter der Regelung, wie man ihn etwa mit den Worten z.B. oder u.a. hätte deutlich machen können, feststellen lässt. Der Anmerkung ist auch nicht zu entnehmen, dass der Gesetzgeber mit der aufgeführten Kombination (CD und Gerät) die stärkste denkbare Zusammenstellung von Aufzeichnungsträgern und anderen Waren anführen wollte.

Das Gericht hat gem. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO die Berechnung der Umsatzsteuer dem Beklagten übertragen, weil die Ermittlung der Beträge einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert. 31

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 32

Der Senat hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, weil an der Beantwortung der Frage, ob auf Multimediaboxen als Warenzusammenstellung der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist, ein allgemeines Interesse besteht. Da vergleichbare Produkte von verschiedenen Verlagen vertrieben werden, hat die Entscheidung Auswirkungen auf eine Vielzahl tatsächlicher Fälle. 33