
Datum: 03.11.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1294/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1103.10K1294.02.00

Tenor:

Es wird festgestellt, das sowohl die Vermittlungsleistungen der Klägerin als auch die für den Leistungserfolg notwendigen Selektionsleistungen erst ausgeführt sind, wenn die jeweiligen aufbereiteten Datensätze an den jeweiligen "Lettershop" weitergeleitet sind.

Die Revision wird zugelassen.

Die Kostenentscheidung bleibt dem Schlussurteil vorbehalten.

Tatbestand

1

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist u. a. die Vermittlung von Adressenbeständen zum Zwecke der personalisierten Werbung (sog. Listbroking). Dabei vermittelt die Klägerin im Rahmen eines Alleinauftrags einen sog. "Mietvertrag" zwischen einem "Adressenvermieter", der Verfügungsberechtigter von Adressenbeständen ist, und einem "Adressenbenutzer" (direktwerbendes Unternehmen), der (z. B. für Katalog-Werbung) bestimmte Kunden bzw. Kundengruppen persönlich ansprechen will. Interessenten, die sich unmittelbar an den Adressenvermieter wenden, hat dieser an die Klägerin zu verweisen. Die Leistungsbeziehung in dem Dreiecksverhältnis zwischen dem jeweiligen Adressenvermieter, der Klägerin und dem Adressenbenutzer ist maßgeblich davon geprägt, dass der jeweilige Adressenbenutzer nicht den kompletten Adressenbestand des jeweiligen Vermieters anmieten will, sondern nur einen jeweils nach bestimmten Gesichtspunkten selektierten Adressenbestand (Clean-Bestand), worüber zwischen den Beteiligten der Leistungsbeziehung Einigkeit besteht; Gegenstand der Abrechnung und dementsprechend letztlich Gegenstand des bereits vor Erbringung der Selektionsleistung zwischen dem Adressenvermieter und dem

2

Adressenbenutzer über eine noch unbestimmte Adressenmenge abgeschlossenen "Mietvertrags" ist die letztlich vom Adressenbenutzer tatsächlich genutzte Adressenmenge.

Der Clean-Bestand wird unter Verwendung des Adressenbestands des Vermieters einerseits und einer vom Adressenbenutzer zur Verfügung gestellten Ausschlussdatei andererseits in der Weise erstellt, dass der Gesamt-Adressenbestand beispielsweise um im eigenen Adressenbestand des Benutzers vorhandene Dubletten, um Werbeverweigerer, um säumige Zahler, um Kunden mit hohen Retourenquoten oder um "notorische Katalogschnorrer" bereinigt wird. Zwischen der Klägerin, dem Adressenvermieter und Adressenbenutzer besteht Einigkeit darüber, dass die datechnische Aufarbeitung des Adressenmaterials (Selektionsleistung), die für die Bestimmung des Gegenstands des bereits zuvor unbestimmt abgeschlossenen "Mietvertrags" maßgeblich ist, durch die Klägerin selbst oder durch von ihr beauftragte externe Datenverarbeitungsunternehmen erbracht wird. Durch die Selektion wird der Adressenbestand des Adressenvermieters häufig um 50% (ins Einzelfällen auch 70%) reduziert. Im Regelfall entspricht der Clean-Bestand der Adressenmenge, die an den Lettershop zur Versendung weitergegeben und die dementsprechend letztlich den Gegenstand des Mietvertrags zwischen dem Adressenvermieter und dem Adressenbenutzer bestimmt. Gelegentlich kommt es zu einer weiteren Reduktion des sich nach der Selektion ergebenden Clean-Bestands, etwa wenn der Adressenbenutzer die anzumietende Adressenmenge von vornherein begrenzt hat, beispielsweise weil er nur eine bestimmte Anzahl von Katalogen hat drucken lassen. Bereits im Rahmen der Anbahnung des von der Klägerin zu vermittelnden Mietverhältnisses entscheidet der Adressenbenutzer, ob er auf den Adressenbestand eines bestimmten oder mehrerer Vermieter zugreifen will; schließlich kann auch der Adressenvermieter das Zustandekommen eines Mietverhältnisses ablehnen, etwa wenn es sich bei dem Benutzer um ein unerwünschtes Konkurrenzunternehmen handelt oder wenn der Vermieter in dem vom Adressenbenutzer angesetzten Werbezeitraum eine eigene Werbeaktion plant.

In den "Mietbedingungen" der Klägerin "über vermittelte Mietverträge von Adressenlisten" wird die Leistung der Klägerin wie folgt beschrieben: "... vermittelt im Namen und im Auftrag von Adressen-Anbietern (auch "Vermieter" genannt) Mietverträge über die Nutzung von Adressenmaterial an Interessenten (auch "Mieter" genannt) zu Werbe- und anderen nach dem Bundesdatenschutz erlaubten Zwecken". Die Klägerin wird danach auf der Grundlage eines sog. Maklervertrags im Auftrag der Adressen-Vermieter tätig und hat in ihren Mietbedingungen deshalb bestimmt, dass die Mieter Ansprüche aus dem Mietverhältnis nicht gegen die Klägerin selbst sondern ausschließlich gegen den Vermieter erheben können. Der Mietvertrag kommt gemäß Tz 4 der Mietbedingungen erst nach Auftragsbestätigung durch den Vermieter zustande, die die Klägerin in dessen Auftrag erteilt (vgl. ferner PV-Schreiben vom 12. Oktober 2001, Bl. 2; ferner Tz 4 der Mietbedingungen). Die vom Vermieter für die Vermittlungsleistung der Klägerin zu zahlende Provision sollte 30% des Preises betragen, der in der Anlage I des Maklervertrags festgelegt war. Die Rechnungsstellung gegenüber dem Kunden sollte nach § 6 des Vertrags durch die Klägerin in eigenem Namen erfolgen, wobei die Rechnung neben den weiterzuleitenden Mieteentgelten (durchlaufende Posten) auch die der Klägerin zustehende Vermittlungsprovision und das Entgelt für die zu erbringende Selektionsleistung enthielt; auch das Inkasso hatte die Klägerin durchzuführen. Denn durch die EDV-gestützte Aufarbeitung des Adressenmaterials verfügte ausschließlich die Klägerin über die notwendigen Basisdaten, um die Abrechnung zwischen den Vertragsparteien vornehmen zu können.

Nach dem Vortrag des früheren Beraters der Klägerin im Verwaltungsverfahren stand erst ca. 9 bis 12 Monate nach Abschluss des "Mietvertrags" zwischen dem Adressenvermieter und

dem Adressenbenutzer endgültig fest, welche Adressenmenge der Mieter aus dem bereitgestellten Bestand tatsächlich verwendet hatte und damit auch die endgültige Höhe des Entgelts. Deshalb erfolgte eine erhebliche Umsatz-Reduzierung dadurch, dass die noch nicht endgültig abgerechneten Vertragsverhältnisse im Wege einer Schätzung auf der Aktivseite der Bilanz als "unfertige Leistungen" verbucht wurden, etwa im Jahr 1995 mit 1.364.000 DM, so dass im Ergebnis die Umsatzbesteuerung dieser Leistungen erst im Folgejahr erfolgte (im Rahmen der Ertragsteuer wurde die Erlöserfassung auf dem Konto "Bestandsveränderung aus unfertigen Leistungen" durch die Einbuchung einer erheblichen Drohverlust-Rückstellung 1.832.000 DM mehr als rückgängig gemacht). An dem sowohl vom Gericht als auch vom Beklagten bezweifelte Vortrag, die tatsächlich benutzte Adressenmenge habe erst ca. 9 bis 12 Monate nach Abschluss des Mietvertrags festgestanden, hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung nicht festgehalten und den angegebenen Zeitraum ebenfalls für zu lang erachtet. Zeitraum und Umfang der Selektionsleistung für Adressenbestände, die am Jahresende noch nicht selektiert waren, steht zwischen den Beteiligten noch nicht abschließend fest, weil diese im Anschluss an eine im Jahr 2000 für die Jahre 1995 bis 1998 durchgeführte Betriebsprüfung bereits dem Grund nach darüber streiten, ob die Vermittlungsleistung der Klägerin umsatzsteuerlich bereits bei Vertragsschluss zwischen Adressenvermieter und Adressenbenutzer zu erfassen ist, also noch bevor aufgrund der anschließenden Selektionsleistung der Umfang der letztlich zu überlassenden Adressenmenge feststeht. Denn der Prüfer vertrat die Ansicht, die noch nicht abgerechneten Listbroking-Umsätze seien bereits bei Vertragsschluss der Umsatzsteuer zu unterwerfen; die Leistung des Vermittlers sei ausgeführt, wenn der vermittelte Vertrag zustande gekommen sei. Daraus ergab sich eine Mehrsteuer für das Streitjahr 1995 von 204.600 DM und für 1998 von 68.846 DM, für die nicht angefochtenen Jahre 1996 und 1997 ergaben sich Mindersteuern. Die Berechnung als solche ist zwischen den Beteiligten unstrittig. Wegen der Einzelheiten wird auf den BP-Bericht vom 4. Oktober 2000 verwiesen. Die entsprechenden Änderungsfestsetzungen ergingen am 11. Dezember 2000, wobei die Nachzahlung für 1995 von 204.818 DM außerdem noch auf einer unstrittigen weiteren Änderung von 218 DM beruht.

Mit ihrem Einspruch machte die Klägerin geltend, ihre Leistung sei erst dann erbracht, wenn der Mieter die Adressen tatsächlich nutze; erst dann sei die Leistung vollständig ausgeführt. Ebenso sei die Leistung eines Handelsvertreters ausgeführt, wenn der vertretene Unternehmer die Lieferung oder sonstige Leistung an den Kunden ausgeführt habe. Die Leistung des Handelsmaklers werde im Zeitpunkt der Erteilung der Schlussnote (§ 94 HGB) ausgeführt. Dies werde bestätigt durch eine Tabelle über den Vergleich der Daten der Inventur zum 31. Dezember 1995 mit den später tatsächlich abgerechneten Leistungen.

6

Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 12. Februar 2002) erhobenen Klage bezieht sich die Klägerin in Wesentlichen auf ihr Vorbringen in der Einspruchsbegründung. Außerdem legte die Klägerin eine gutachterliche Stellungnahme des von ihr beauftragten Rechtsanwalt ... vor, der verstärkt im Bereich des Listbroking tätig ist. Danach hat die Klägerin eine zusammengesetzte Leistung zu erbringen, die über eine reine Vermittlungstätigkeit hinausgeht (GA Bl. 44 ff.). Erst mit der Übergabe der Werbebriefe an die Versendeeinrichtung (Post) könne auf der Grundlage des "Abgleichprotokolls" die geleistete Adressenmenge berechnet und anschließend in Rechnung gestellt werden. Dieses Protokoll müsse nach den Standards des deutschen Direktmarketing-Verbands den ursprünglichen Datenbestand enthalten, die Bereinigung um eliminierte Adressen und eventuelle Reduzierungen sowie den Clean-Bestand.

7

Die Klägerin beantragt, die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für 1995 und 1998 dahin zu ändern, dass die Vermittlungsleistungen der Klägerin erst dann zu besteuern sind, wenn der aufbereitete Adressenbestand an den Lettershop weitergeleitet wird.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise die Zulassung der Revision.

Entscheidungsgründe

1. Da die Beteiligten sowohl dem Grunde nach darüber streiten, wann die Vermittlungsleistungen der Klägerin abstrakt ausgeführt waren, als auch über die Höhe des Umsatzsteueranspruchs (auch die Dauer und der Umfang der Selektionsleistungen sind streitig, die nach Vertragsabschluss zur Bestimmung der angemieteten Adressenmenge zu erbringen waren), hielt es das Gericht im Streitfall für zweckmäßig, gemäß § 99 Abs. 1 FGO vorab dem Grunde nach über den Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer für die Vermittlungsleistungen zu entscheiden. Nach Auffassung des erkennenden Senats sind sowohl die Vermittlungsleistungen der Klägerin als auch die Selektionsleistungen - unabhängig davon, ob die Klägerin die für die Bestimmung des Leistungsumfangs notwendigen Selektionsleistung gegenüber dem Adressenvermieter oder gegenüber dem Adressenbenutzer erbringt - erst ausgeführt, wenn die aufbereiteten Datensätze an den jeweiligen "Lettershop" weitergeleitet sind.

a) Die Umsatzsteuer entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.

b) Die Steuer entsteht danach mit Vollendung bzw. Erbringung der sonstigen Leistung. Dies setzt allerdings nicht nur voraus, dass aus der Sicht des Leistenden die Erfüllungshandlung vollendet sein muss; hinzu kommen muss vielmehr, dass der aus der Leistungshandlung resultierende wirtschaftliche Vorteil den Leistungsempfänger erreicht (Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG, § 13 Rz 78).

c) Für das Zivilrecht bestimmt § 652 Abs. 1 BGB, dass derjenige, der für die Vermittlung eines Vertrags einen Maklerlohn verspricht, zur Entrichtung des Lohnes nur verpflichtet ist, wenn der Vertrag infolge der Vermittlung des Maklers zustande kommt. Ergänzend bestimmt § 87a Abs. 1 HGB für den Handelsvertreter, der als selbständiger Gewerbetreibender ständig damit betraut ist, für einen anderen Unternehmer Geschäfte zu vermitteln oder in dessen Namen abzuschließen (§ 84 Abs. 1 HGB), dass der Provisionsanspruch entsteht, *sobald und soweit* der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat.

Deshalb ist nach Ansicht des Schrifttums für die Entstehung der Umsatzsteuer auf Handelsvertreter-Leistungen entscheidend, wann der Handelsvertreter seinen Provisionsanspruch verdient hat. Erst im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Entstehung des Provisionsanspruchs in der Person des Handelsvertreters, also bei Ausführung des Geschäfts durch den Unternehmer, ist auch der wirtschaftliche Vorteil gegenüber dem Geschäftsherrn erbracht. Umstände, die den Provisionsanspruch nachträglich entfallen lassen oder ändern, führen zu einer Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 17 UStG (Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG, § 13 Rz 80, 81).

d) Ebenso kommt es für die Leistungen des Handelsmaklers, der gewerbsmäßig für andere Personen, ohne von ihnen auf Grund eines Vertragsverhältnisses ständig damit betraut zu sein, die Vermittlung von Verträgen über Gegenstände des Handelsverkehrs übernimmt (§ 93

Abs. 1 HGB), entscheidend darauf an, wann dieser seinem Auftraggeber den wirtschaftlichen Vorteil seiner Leistung zuwendet. Der Handelsmakler hat nach § 94 Abs. 1 HGB nach Abschluss des Geschäfts jeder Partei eine Schlussnote zuzustellen, welche auch den Gegenstand und den Umfang der Lieferung bezeichnen muss. Mit Übersendung dieser Schlussnote ist die Leistung des Handelsmaklers ausgeführt und dementsprechend die Umsatzsteuer entstanden (Nieskens in Rau/Dürrewächter, UStG, § 13 Rz 85).

e) Des Weiteren hat der BFH im Urteil vom 18. Mai 1961 V 34/59 U, BFHE 73, 92, BStBl III 1961, 301 für einen Fall, in denen der Steuerpflichtige Bücher ohne feste Kaufvereinbarung mit einer vorläufigen Rechnung und unter vorläufiger Verbuchung an Buchhandlungen sandte (ein Kauf kam erst bei einer Weiterveräußerung oder ausdrücklicher Erklärung der Übernahme zustande), die Auffassung des Finanzamts abgelehnt, bereits in der "Bedingt-Rechnung" eine Entgeltvereinbarung zu sehen, weil diese nur vorläufigen Charakter habe. 17

f) Darüber hinaus hat der BFH im Urteil vom 21. Juni 2001 V R 80/99, BFHE 195, 440, BStBl II 2003, 810 für langjährige Grabpflegeverträge entschieden, dass die Umsatzsteuer auf die Grabpflegeleistungen nicht bereits bei Abschluss der Verträge, sondern erst in dem Besteuerungszeitraum entsteht, indem die jeweiligen Grabpflegeleistungen erbracht worden sind. Da der Steuerpflichtige keine von vornherein bestimmten Pflanzen liefern sollte, sei die Leistung vertragsgemäß erfüllt, wenn er das jeweilige Grab durch Dienstleistungen unter Verwendung entsprechender Pflanzen seiner Wahl in einen würdigen und der Jahreszeit gemäßen Zustand versetze. 18

g) Dementsprechend entsteht die Umsatzsteuer auch im Streitfall in dem Zeitpunkt, in dem der aus der Leistungshandlung resultierende wirtschaftliche Vorteil den Leistungsempfänger erreicht. Danach sind im Streitfall für die Entstehung der Umsatzsteuer zwei selbständige Leistungen maßgeblich: Zum einen erbringt die Klägerin in dem Dreiecksverhältnis zwischen Adressenvermieter und Adressenbenutzer eine Vermittlungsleistung; zum anderen erbringt sie - entweder selbst oder durch ein externes Datenverarbeitungsunternehmen - eine Selektionsleistung. Unstreitig entsteht die Umsatzsteuer auf die Selektionsleistung der Klägerin, wenn der selektierte Datenbestand an den Lettershop weitergeleitet worden ist. 19

Entgegen der Ansicht des Beklagten kann aber hinsichtlich der Vermittlungsleistung nicht davon ausgegangen werden, dass der wirtschaftliche Vorteil aus dieser Leistung den Adressenvermieter und den Adressenbenutzer bereits bei Vertragsschluss/Auftragsbestätigung erreicht. Denn bei Vertragsabschluss besteht zwischen Adressenvermieter und Adressenbenutzer Einigkeit darüber, dass der Mietvertrag nicht über einen undifferenzierten Datenbestand, sondern letztlich nur über einen selektierten Datenbestand zustandekommen soll; nur über diesen wird schließlich abgerechnet. Im nach Ansicht des Beklagten maßgeblichen Zeitpunkt der Auftragsbestätigung, in welchem lediglich ein noch unspezifizierter Datensatz vorhanden ist, der nicht den vertraglichen Abreden entspricht, steht weder der für einen Vertrag essenzielle Vertragsgegenstand noch die Entgelthöhe fest. Nach Ansicht des erkennenden Senats kann eine Vermittlungsleistung nicht vollendet bzw. erbracht sein, bevor der Gegenstand des vermittelten Vertrags feststeht. Unabhängig davon, ob die Klägerin die für die Bestimmung des Leistungsumfangs notwendige Selektionsleistung letztlich gegenüber dem Adressenvermieter oder gegenüber dem Adressenbenutzer zu erbringen hat, ist die Bestimmung des Gegenstands des von der Klägerin vermittelten Vertrags ohne die Selektionsleistung nicht möglich. Wegen dieser Besonderheit des Streitfalls erreicht auch der wirtschaftliche Vorteil aus der Vermittlungsleistung den Empfänger dieser Leistung erst dann, wenn der selektierte Datenbestand an den Lettershop weitergeleitet worden ist, der daraus die durch die Post zu 20

versendenden Werbebriefe erstellt. Denn wenn der selektierte Datenbestand zuvor aus irgendwelchen Gründen verloren gehen sollte, besteht zwischen Andresenvermieter und Adressenbenutzer lediglich eine leere Vertragshülle ohne Gegenstand, die nicht abrechenbar ist.

2. Die Kostenentscheidung war dem Endurteil vorzubehalten. Die Sache konnte noch nicht abschließend entschieden werden, weil die Beteiligten auch über den Zeitraum streiten, der für die Selektionsleistungen benötigt wird, und damit über die Höhe des sich nach ihren unterschiedlichen Auffassungen ergebenden Differenzbetrags.

21