
Datum: 14.05.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 3338/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0514.9K3338.09.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, XI R 29/14

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin Leistungen erbracht hat, für die sich der Leistungsort nach dem durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz mit Wirkung zum 1. Juli 2003 eingeführten § 3 a Abs. 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung – im Folgenden UStG – bestimmt (elektronisch erbrachte Dienstleistungen). 2

Die Klägerin ist eine amerikanische Kapitalgesellschaft mit Sitz in den Vereinigten Staaten. Das Unternehmen wird von den USA aus betrieben und hat in Europa bzw. in Deutschland keine Betriebs- oder Managementpräsenz. Geschäftsbetrieb der Klägerin ist das Betreiben von Kontaktbörsen, die Verbrauchern weltweit in den verschiedensten Ländern, unter anderem auch in Deutschland, zur Verfügung stehen. Die entgeltliche Mitgliedschaft berechtigt zum Zugriff auf persönliche Informationen anderer Mitglieder und ermöglicht eine Kontaktaufnahme im Sinne einer Partnervermittlung. Um registriertes Mitglied in einer von der Klägerin angebotenen Gemeinschaft (Community) zu werden, zahlen die Nutzer eine monatliche Mitgliedsgebühr, die in aller Regel per Kreditkarte oder Bankeinzug entrichtet wird. Die Klägerin unterhielt im Streitjahr verschiedene, ausschließlich auf sexuelle Kontakte ausgerichtete Communitis wie beispielsweise A oder B. Das Portal B hatte 2010 weltweit 32.796.088 Mitglieder, davon 1.804.138 in Deutschland. 3

- Allen Angeboten liegt das Prinzip zu Grunde, dass die Mitglieder sich über andere Mitglieder ihrer Community informieren, mit diesen kommunizieren und gegebenenfalls in Kontakt treten können. Zu diesem Zweck sind auf den Webseiten schriftliche Mitgliederprofile und Videoprofile hinterlegt. Die Portale enthalten Suchfunktionen mit denen Mitglieder nach bestimmten Kriterien wie beispielsweise Geschlecht, Wohnort, Interessenschwerpunkte, sexuelle Neigungen, usw. herausgefiltert werden können. Dabei besteht die Möglichkeit der Kontaktaufnahme über verschiedene Kommunikationsmöglichkeiten auf den jeweiligen Portalen und auch außerhalb der Webseiten über Telefon, E-Mail oder einem persönlichen Treffen, das – wie bei Partner- und Freundschaftsvermittlungen üblich – ein wesentliches Ziel der Mitglieder darstellt. Hinsichtlich der Möglichkeiten, die beispielsweise die Webseite B bietet, um Partner der unterschiedlichsten sexuellen Neigungen an den unterschiedlichsten Orten der Welt zu finden oder von anderen Mitgliedern nach dem eigenen, auf der Webseite hinterlegten Profil gefunden zu werden, wird auf die Ausdrücke der Online-Seiten der Homepage B, aus denen sich das Leistungsangebot der Klägerin im Einzelnen ergibt, verwiesen (Anlagen zum Schreiben des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung C an den Beklagten vom 20. April 2010 in der Rechtsbehelfsakte „UStG 2003 – 2007, Hefter „Stellungnahme zur Klagebegründung/Stellungnahme OFD“).
- Darüber hinaus enthalten die Webseiten Nachrichtenmagazine mit Inhalten, die für die Mitglieder der Communities zugänglich sind. Ferner besteht für die Nutzer die Möglichkeit Blogs einzustellen und Chat-Räume zu besuchen.
- Neben den verschiedenen Plattformen unterhält die Klägerin zudem Beschwerde-Hotlines sowie eine Abteilung, die die Mitgliederaktivitäten kontrolliert und Verletzungen der Privatsphäre oder sonstigem Missbrauch vorbeugt oder abhilft. Dabei werden die Mitgliederprofile auf ihre Geeignetheit bzw. die Möglichkeit der Verletzung der Rechte anderer Mitglieder überprüft und unpassende oder missbräuchliche Profile deaktiviert.
- Davon ausgehend, dass der Ort der von ihr erbrachten Leistungen in den USA liege, gab die Klägerin für die mit ihren in Deutschland ansässigen Kunden erzielten Umsätze zunächst keine Umsatzsteuererklärungen ab. Nachdem die Staatsanwaltschaft C mit Beschluss vom 18. April 2008 den dinglichen Arrest über einen Betrag von 610.343 € wegen der Hinterziehung von Umsatzsteuer angeordnet und der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 2003 mit Bescheid vom 4. Juli 2008 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung geschätzt hatte, reichte die Klägerin im August 2008 Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2003 bis Juni 2008 nach. Ab Juli 2008 machte sie von ihrem Wahlrecht nach § 18 Abs. 4 d UStG in Verbindung mit Art. 359 ff. der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (= Art. 26 c der 6. EG-Richtlinie) Gebrauch und wählte die Niederlande als den Mitgliedstaat aus, in dem sie ihre gesamten im Gemeinschaftsgebiet ausgeführten elektronischen und elektronisch erbrachten Dienstleistungen versteuert (sog. Einortregistrierung).
- Die eingereichte Umsatzsteuererklärung führte am 17. September 2008 zu einem geänderten Umsatzsteuerbescheid 2003, der hinsichtlich des Zahlenwerks unstrittig ist. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin am 13. Oktober 2008 Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 18. September 2009 als unbegründet zurückwies.
- Hiergegen hat die Klägerin am 20. Oktober 2009 die vorliegende Klage erhoben, mit der sie wie im Verwaltungsverfahren geltend macht, der Ort der steuerbaren Leistung liege in den USA. Zur Begründung führt sie aus, sie habe im Streitjahr keine elektronischen Dienstleistungen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 14 UStG ausgeführt. Vielmehr erbringe sie Dienstleistungen eigener Art nach § 3a Abs. 1 UStG. Partnerschaftsvermittlungen böten ein Leistungsbündel eigener Art an, das nach § 3 a Abs. 1 UStG zu besteuern und keiner

spezielle Leistungskategorie des § 3 a Abs. 2 - 4 UStG zuzuordnen sei (Finanzgericht – FG – München, Beschluss vom 28. September 2000, 3 V 2871/00; Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 20. Januar 2001, 6 K 1949/00). Die wesentlichen Elemente ihres Leistungsbündels seien die Zurverfügungstellung und die Pflege der Kontaktdatenbanken, das Angebot und die stetige Anpassung und Modernisierung verschiedener Mitgliederprofilsuchen, die Erarbeitung neuer Communities, die Erneuerung bestehender Communities und die Modernisierung der Kommunikationsmittel sowie die Prüfung der Mitgliederprofile und -beiträge hinsichtlich möglicher Verstöße gegen die Interessen anderer Mitglieder. Auch wenn sie in ihrer Schwerpunktsetzung anders ausgerichtete Leistungen als eine E-Health-Agentur betreibe, bestehe die Übereinstimmung der Sachverhalte darin, dass auch von ihr über die bloße Informationsüberlassung hinaus eine Vielzahl von begleitenden Leistungselementen erbracht würden, die insgesamt für die Annahme eines Leistungsbündels eigener Art nach § 3 Buchst. a Abs. 1 UStG spreche. Ihr geschäftlicher Erfolg beruhe gerade auf den Leistungselementen der jeweiligen Community, die der Durchschnittsverbraucher von einer modernen Kontaktbörse erwarte und zu vergüten bereit sei.

Bei solchen Kontaktbörsen handle es sich bereits dem Grunde nach nicht um elektronische Dienstleistungen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 14 UStG. Diese Regelung beruhe auf den zwingenden Vorgaben des Art. 9 Abs. 2 Buchst. e) Anhang L der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG (6. Mehrwertsteuerrichtlinie), die eine exemplarische Aufzählung jener Leistungen enthalte, die als elektronische Dienstleistungen gelten sollen. Die zur 6. EG-Richtlinie am 1. Juli 2006 ergangene Verordnung 1777/05 enthalte in Art. 11 Abs. 2 und Anhang I eine noch etwas ausführlichere Auflistung dieser Dienstleistungen. Ziel dieser Regelungen sei es, den Typus der elektronischen Dienstleistungen nach Art einer Auslegungshilfe zu beschreiben. Es sei auffallend, dass die dort genannten Beispiele rein automatisierte E-Commerce Leistungen beträfen, wie die Überlassung digitaler Software, Hosting-Dienstleistungen, Fernwartung von Programmen, etc. Unter Art. 11 Abs. 2 Buchst. b der EG-Verordnung 1777/05 fänden sich Dienste zur Unterstützung von Webseiten des Kunden. Auch dies zielen auf typisch technisch orientierte E-Commerce-Dienste ab. Eine Kontakt- und Partnerschaftsvermittlung gehöre erkennbar nicht zu dem klassischen Typ der elektronischen Dienstleistung. Sie beruhe vielmehr auf einem auch vor dem Zeitalter des Internets angebotenen Geschäftsmodells. Auch das Beispiel in Art. 11 Abs. 2 Buchst. c der EG-Verordnung 1777/05, bei dem es um von einem Computer automatisch generierte Dienstleistungen über das Internet oder einem ähnlichen elektronischen Netz auf der Grundlage eines spezifischen Dateninputs des Leistungsempfängers gehe, führe zu keiner anderen Beurteilung. Angesichts des Zusammenhangs mit den anderen zitierten Beispielen liege der Schluss nahe, dass auch hiermit rein elektronische Datenbankservices gemeint seien, die sich dadurch auszeichneten, dass ein Nutzer lediglich Informationen über eine Datenbank abrufen oder automatisiert auswerten lasse. Ihr Geschäftsmodell gestatte demgegenüber den Verbrauchern, Mitglied einer bestimmten Community zu werden. Eine solche Partnerschaftsvermittlung lasse sich von ihrem Wesen her nicht auf eine bloße elektronische Datenbank im Rahmen eines typischen, rein automatisierten Informationsservices reduzieren. Hinzu komme, dass die eigentliche Leistung, d.h. die Mitgliedschaft in der gewählten Community, keine schwerpunktmäßig über das Internet erbrachte Leistung sei, sondern sich lediglich als Folge der Benutzung der Website ergebe. Die von ihr angebotene Möglichkeit, als registriertes Mitglied auf Informationen von anderen Mitgliedern zugreifen und über verschiedene Kommunikationswege in Kontakt treten zu können, sei keine voll automatisierte Leistung. Die Mitglieder kommunizierten selbst aktiv miteinander und bezögen nicht nur passiv Online-Information.

Ein solches Zusammenführen von Partnern könne auch ohne die Verwendung des Internets erfolgen. Partnervermittlungen gebe es schon seit Jahrzehnten und würden auch weiterhin ohne Verwendung des Internets angeboten. Der interessierte Bewerber gebe bei der Partneragentur seine Daten an und erhalte mögliche Partnervorschläge in seiner Umgebung. Der Kontakt könne dann über Telefon, E-Mail oder ein persönliches Treffen erfolgen. Ihre angebotenen Dienstleistungen folgten demselben Prinzip. Der interessierte Verbraucher gebe Suchkriterien wie Geschlecht, Alter und Wohnort online ein und erhalte Partnerschaftsvorschläge in seiner räumlichen Umgebung, die diesem Profil entsprächen. Insoweit bestehe kein wesentlicher qualitativer Unterschied zwischen der herkömmlichen Partneragentur und den von ihr angebotenen Dienstleistungen. Der Umstand, dass das Internet für ihre Leistungen von besonderer Bedeutung sei, da sie durch dieses Medium ein international verbreitetes Zielpublikum erreiche, führe nicht dazu, dass ein solches Unternehmen ohne Informationstechnologien nicht möglich wäre.

Es treffe auch nicht zu, dass ihre Leistungen nur mit minimalem menschlichem Zutun erbracht würden. So hätten ihre Mitarbeiter die in den Anmeldeformularen gemachten Angaben nach bestimmten Ausschlusskriterien zu prüfen. Die Mitglieder hätten zudem das Recht, ihre Mitarbeiter direkt zu kontaktieren, um über ungebetene Aktivitäten anderer Mitglieder zu berichten. Die vorgenannte menschliche Beteiligung erfordere derzeit weltweit 3 Kontroll- und Kundenservicezentren mit insgesamt ca. 350 Voll- und Teilzeitkräften (eigene Mitarbeiter und Dienstleister aus Servicecentern).

12

Dass es sich bei ihrer Partnerschaftsvermittlung nicht um eine elektronisch angebotene Dienstleistung handele, werde auch durch das EuGH-Urteil vom 3. September 2009 in der Rechtssache C-37/08 – RCI – bestätigt. RCI habe über das Internet die Möglichkeit angeboten, Mitglied einer Gemeinschaft zum Zwecke des Tausches von Nutzungsrechten an Ferienwohnungen zu werden. Der EuGH habe entscheiden müssen, ob es sich um eine am Sitz des Unternehmens in England zu steuernde Leistung allgemeiner Art nach Art. 9 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (77/388/EWG) oder um eine grundstücksbezogene Leistung handele, die am Belegenheitsort der Ferienanlagen in Spanien zu besteuern ist. Der EuGH habe zu erkennen gegeben, dass sich das Wesen einer Leistung, die gegen einen bloßen Mitgliedsbeitrag ausgeführt werde, durch die mit der Mitgliedschaft verfolgte Absicht definiere. Letztere bestehe bei der Mitgliedschaft in ihren Communities in einem sich außerhalb des Internets vollziehenden menschlichen Kontakt. Für den vorliegenden Streitfall sei dabei von Bedeutung, dass die Leistungen der RCI weder von der spanischen oder der englischen Steuerbehörde noch von der Generalanwältin oder dem EuGH als elektronische Dienstleistungen angesehen worden seien. Ansonsten hätte sich der EuGH zur Frage der Konkurrenz von grundstücksbezogenen und elektronischen Dienstleistungen äußern müssen, was nicht geschehen sei. Das impliziere, dass der EuGH die Betätigung der RCI nicht als elektronische Dienstleistungen angesehen habe. Die von ihr erbrachten Dienstleistungen seien hinsichtlich ihres Zusammenhangs mit dem Internet und der Maßgeblichkeit der zusätzlichen Aktivitäten und Leistungskomponenten mit denen der RCI vergleichbar. In beiden Fällen gehe es um die Besteuerung von Mitgliederbeiträgen, die eine Gegenleistung für die Teilnahme an einem System darstellten, das geschaffen worden sei, um miteinander in Kontakt zu treten. In beiden Fällen hätten die Mitglieder Zugang zu einer Datenbank erhalten, in der sie zunächst die von ihnen angebotenen Informationen hätten einstellen müssen. Die Profilsuche nach den Ferienobjekten (RCI) bzw. nach anderen Mitgliedern (Klägerin) sei über das Internet erfolgt. In beiden Fällen hätten die Unternehmen den Mitgliedern als Gegenleistung für die Mitgliedschaft Informationsmöglichkeiten zur Verfügung gestellt und telefonische Hotlines für Fragen unterhalten. Beide Unternehmen entstammten Branchen, die nicht zu den typischen E-Commerce-Branchen im Sinne der 6.

13

Mehrwertsteuerrichtlinie gehörten. In beiden Fällen hätten die Kunden letztlich ein über das Internetangebot hinausgehendes Ziel vor Augen gehabt; bei der RCI die Nutzung der Ferienanlage, bei ihr das physische Treffen der Mitglieder untereinander. Insofern habe der EuGH in der Rechtssache RCI darauf hingewiesen, dass die Mitgliedschaft weitestgehend nutzlos wäre, wenn sie nicht die Absicht verfolge, letztlich ein Nutzungsrecht auch tatsächlich zu tauschen und eine Ferienanlage zu nutzen.

Auch die deutsche Kommentarliteratur vertrete die Auffassung, dass nur solche Dienstleistungen unter § 3 a Abs. 4 Nr. 14 UStG fielen, die wesensmäßig nur auf elektronischem Wege über ein elektronisches Netz erbracht werden könnten (z.B. Stadie, UStG, 2009, § 3 a Rn. 106). Daher werde in der Kommentarliteratur durchweg eine enge Auslegung der Vorschrift befürwortet. 14

Auch nach den Zielvorgaben der OECD in der Ottawa-Konferenz 1998 für indirekte Steuern sollten Dienstleistungen, die sowohl online als auch offline erbracht werden könnten, nicht unterschiedlich besteuert werden. Gesetzessystematisch handele es sich bei § 3 a Abs. 4 Nr. 14 UStG um einen Ausnahme- und nicht um einen Auffangtatbestand. Ausnahmeregelungen seien nach der Rechtsprechung des EuGH im Allgemeinen eng auszulegen. Diese Erwägung beruhe wesentlich auf dem Gleichheitsgrundsatz und dem Prinzip der Rechtssicherheit. Gegen all das verstoße die vom Beklagten unausgesprochen erfolgte weite Auslegung des § 3 a Abs. 4 Nr. 14 UStG. 15

Für den Tatbestand des § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG sei entgegen der Auffassung des Beklagten im Übrigen nicht entscheidend, ob das konkrete Angebot ohne Informationstechnologien nicht vorstellbar wäre. Ansonsten wäre das Internet immer dann unverzichtbar, wenn es tatsächlich für eine Leistung genutzt werde und damit das konkrete Geschäftsmodell auf dem Einsatz des Internets basiere und ohne Internet nicht vorstellbar wäre. Maßgeblich sei vielmehr, dass die Dienstleistung ihrer Art nach nur auf elektronischem Wege erbracht werden könne. Die von ihr erbrachten Leistungen – nicht das konkrete Geschäftsmodell – seien hingegen ihrer Art nach auch ohne Informationstechnologien möglich, was sich aus der bereits angesprochenen Vergleichbarkeit ihrer Leistungen mit Dating- und Partnerschaftsvermittlungen ergebe. Unter einer Leistung, die ihrer Art nach nur auf elektronischem Wege erbracht werden könne, sei nur die klassische elektronische Dienstleistung zu verstehen, und damit ein neuartiger, erst durch das Zeitalter des Internets ermöglichter technischer Dienstleistungstyp für Internetnutzer. Andere Leistungstypen, die durch das Internet nur effizienter bzw. mit verändertem Abnehmerkreis angeboten würden, blieben ihrer Art nach durch die Nutzung des Internets unangetastet. Klassische Partnerschafts- und Kontaktvermittlungen hätten ihre Dienstleistungen typischerweise in Form von Paperback-Katalogen und Ähnlichem angeboten. Die Natur der Leistung verändere sich nicht dadurch, dass für diese Art der Dienstleistung aus Effizienzgründen mittlerweile zunehmend das Internet genutzt werde. 16

Sofern der Beklagte zur weiteren Begründung seiner Rechtsauffassung auf die Anonymität des Internets abstelle, sei das kein taugliches Abgrenzungskriterium. Zum einen sei das Internet bei Weitem nicht so anonym wie der Beklagte offenbar glaube. In vielen Fällen berge das Internet eher eine Gefahr für die Verletzung der Privatsphäre als eine Chance auf deren Wahrung. Im Übrigen betreffe die Anonymität auch nicht die Art einer elektronischen Dienstleistung. 17

Im Termin zur mündlichen Verhandlung haben die Prozessbevollmächtigten den Schriftsatz vom 14. Mai 2014 verlesen, der als Anlage zum Protokoll genommen wurde. Ferner haben sie erklärt, dass die Klägerin in den Streitjahren ausschließlich die pornographischen 18

Plattformen angeboten habe. Die nichtpornographischen Webseiten (z.B. D oder E seien von Tochterfirmen angeboten worden. Die Möglichkeit für Mitglieder, Blogs einzustellen, habe im Streitjahr noch nicht bestanden. Die eingestellten Magazine seien von ihren Mitarbeitern verfasst worden (Sex-Stories). Es habe für die Nutzer die Möglichkeit bestanden, interaktiv auf die Gestaltung der Magazine einzuwirken. In der Praxis sei dies jedoch nicht geschehen.	
Nach Angaben ihrer Mandantin sei jedes neu eingestellte oder geänderte Profil vor der Freigabe von einem Mitarbeiter auf Verstöße hin überprüft mit erst dann zugelassen worden.	19
Die Klägerin beantragt,	20
die Umsatzsteuerbescheide 2003 vom 17. September 2008 und 8. Juli 2008 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 18. September 2009 aufzuheben und	21
für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen,	22
hilfsweise, dem EuGH die im Schriftsatz vom 14. Mai 2014 (= Anl. 2 zum Protokoll der mündlichen Verhandlung) aufgeworfenen Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.	23
Der Beklagte beantragt,	24
die Klage abzuweisen.	25
Auch er vertritt die Auffassung, dass eine auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistung eine solche sei, die über das Internet oder ein sonstiges elektronisches Netz erbracht werde und deren Erbringung in hohem Maße auf Informationstechnologien angewiesen sei, weil sie im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erbracht werde und ohne Informationstechnologien nicht möglich wäre. Diese Voraussetzungen seien erfüllt. Die Klägerin erbringe ihre Leistungen ausschließlich über das Internet und zwar unabhängig davon, worin die Leistung genau bestehe. Ihre Leistungen würden im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erbracht. Sie bestünden nämlich darin, ein Forum zur Verfügung zu stellen, auf dem die Benutzer miteinander in Kontakt treten könnten. Der Zugang zu diesem Forum erfolge durch einfachen Aufruf der betreffenden Internetseite, wobei eine Zulassungsentscheidung durch einen Administrator oder einen ähnlichen Akt, in dem eine menschliche Beteiligung gesehen werden könnte, nicht statfinde. Auch die Zurverfügungstellung der in den Datenbanken gespeicherten Teilnehmerprofile erfolge automatisiert und ohne menschliches Zutun. Insoweit würden lediglich Programmleistungen in Anspruch genommen. Ob die Leistungsempfänger dabei als Mitglieder, Nutzer, Teilnehmer oder in sonstiger Art bezeichnet würden, sei unerheblich.	26
Ohne moderne Informationstechnologie sei die Leistung der Klägerin nicht möglich. Denn die Klägerin erbringe nicht dieselbe Dienstleistung wie eine herkömmliche Partnervermittlung. Die besondere Qualität der Dienstleistungen der Klägerin bestehe gerade darin, dass sie Kontaktaufnahmen ermögliche, ohne hierfür einen Vermittler konsultieren zu müssen. Eine Anbahnung sexueller Kontakte durch persönliches Tätigwerden eines Mitarbeiters, an den sich der Kontaktsuchende mit seinen sexuellen Wünschen vertrauensvoll wende, sei nicht vorstellbar. Sich selbst aus einer Datenbank einen Partner suchen zu können sei etwas anderes als sich mit seinem Kontaktwünschen einer Person offenbaren zu müssen. Insofern handele es sich nicht lediglich um eine andere, effizientere Vertriebsform einer auch persönlich erbringbaren Leistung. Die Leistung selbst sei eine andere. Die von der Klägerin erbrachten Leistungen seien nichts anderes als der Betrieb einer Datenbank und eines	27

Online-Kontaktforums mit den zugehörigen Funktionen, zu der die Bereitstellung und die Pflege der entsprechenden Suchinstrumente, durch die die Datenbank erst genutzt werden könne, und die Wahrnehmung von Kontrollpflichten gehörten.

Etwas anderes folge auch nicht aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache RCI (C-37/08). RCI habe Reise- und Unterkunftsleistungen angeboten, bei denen lediglich die Bezahlung in besonderer Weise geregelt gewesen sei. Das gelte auch für das angebotene Tauschprogramm. RCI habe nicht – wie die Klägerin – ein Forum bereitgestellt, in dem sich Nutzer treffen können, um einen nicht weiter beeinflussten Austausch zu pflegen. RCI sei vielmehr selbst Anbieter einer im Internet erwerbbarer Leistung gewesen. Dass dies keine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 14 UStG sei liege auf der Hand. 28

Die von der Klägerin betriebenen Communities seien ohne das Internet zweifellos unmöglich. Das zeige sich bereits daran, dass bei der Community B allein in Deutschland 1.804.138 und weltweit 32.796.088 Mitglieder registriert seien. Dass das Tätigwerden von Firmenmitarbeitern am Sitz der Klägerin in irgendeiner Form wesentlich leistungsprägend gewesen sei, habe die Klägerin nicht nachgewiesen. Abgesehen von der Programmierung der Datenbankabfragen und der diversen Forenoberflächen erfolge die Leistung ausschließlich automatisiert und ohne menschliche Beteiligung. Die Klägerin greife nicht selbsttätig in den Prozess der Partnervermittlung ein, sondern überlasse dies ausschließlich programmgesteuerten Vorgängen. Um die Leistungen auf herkömmlichem Wege bewerkstelligen zu können, müssten eine Vielzahl von Betriebsstätten in einer Vielzahl von Ländern unterhalten werden, die dann ebenfalls zu einer Besteuerung in dem jeweiligen Land führen würden. Es sei gerade Ziel der EU-Richtlinie gewesen, auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen an dem Ort des Endkunden der Besteuerung zu unterwerfen, um so Erwerbsvorteile der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Leistungserbringer zu mindern. 29

Entscheidungsgründe 30

Die Klage ist unbegründet. 31

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 32

Zutreffend hat der Beklagte die Bundesrepublik Deutschland als den Ort der von der Klägerin erbrachten Leistungen bestimmt. 33

Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Nach § 3 a Abs. 1 UStG wird eine sonstige Leistung grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Ist hingegen der Empfänger einer in § 3 a Abs. 4 Nr. 14 UStG bezeichneten sonstigen Leistung kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung abweichend von § 3 a Abs. 1 UStG dort ausgeführt, wo er seinen Wohnsitz oder Sitz hat, wenn die sonstige Leistung von einem Unternehmer ausgeführt wird, der – wie die Klägerin – im Drittlandsgebiet (§ 1 Abs. 2a Satz 3 UStG) ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte hat, von der die Leistung ausgeführt wird. 34

§ 3 a Abs. 4 Nr. 14 UStG erfasst die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen. Die Vorschrift wurde ebenso wie § 3 a Abs. 3a UStG durch Art. 6 Nr. 1 i.V.m. Art. 35

14 Abs. 2 des Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl I, 660) mit Wirkung ab 1. Juli 2003 in § 3a UStG 1999 eingefügt. Die Einfügung dieser Vorschriften diene der Anpassung des nationalen Rechts an die Einfügung des Art. 9 Abs. 2 Buchst. e letzter Gedankenstrich und Buchst. f sowie des Anhangs L in die 6. Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) durch die Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7. Mai 2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen – Richtlinie 2002/38/EG – (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 128/41).

Nach § 11 der Verordnung (EG) 1777/2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften der 6. EG Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Buchst. e letzter Gedankenstrich und des Anhangs L der Richtlinie 77/388/EWG Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologien nicht möglich wäre. Hierzu gehören nach Abs. 2 Buchst. c auch die von einem Computer automatisch generierten Dienstleistungen über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz auf der Grundlage eines spezifischen Dateninputs des Leistungsempfängers. Nach Anhang I zur Richtlinie 1777/2005 gehören hierzu ferner der digitalisierte Inhalt von E-Books und anderen elektronischen Publikationen sowie Online-Informationen, die automatisch anhand spezifischer vom Leistungsempfänger eingegebener Daten etwa aus dem Rechts- oder Finanzbereich generiert werden, ferner die Benutzung von Suchmaschinen und Internetverzeichnissen (Dritter Anhang L Nr. 3 der Richtlinie 77/388/EWG Buchst. c, d, und l). Nach Art. 56 Abs. 1 Buchst. k i.V.m. Anhang II Nr. 3 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. September 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie; ABl. L 347 vom 11. Dezember 2006, vom 11. Dezember 2006, Seite 1-118), die die Neufassung der 6. EG-Richtlinie 77/388 darstellt, gehören zu den elektronisch erbrachten Dienstleistungen unter anderem auch die Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie die Bereitstellung von Datenbanken.

36

Die von der Klägerin erbrachten Leistungen entsprechen dem Typus der vorgenannten Dienstleistungen. Auch wenn der Klägerin darin zuzustimmen sein sollte, dass sie nicht eine einheitliche Leistung, sondern ein Bündel verschiedener Leistungen erbracht hat, führt das nicht zu der Rechtsfolge, dass sich der Ort der von ihr erbrachten Leistungen nach § 3 a Abs. 1 UStG bestimmt. Dem steht entgegen, dass auch die einzelnen Komponenten der von ihr erbrachten Leistungen unter den Begriff der elektronisch erbrachten Dienstleistung zu subsumieren sind. Auf ihren Plattformen stellt die Klägerin ihren Kunden Datenbanken mit einer automatisierten Such- und Filterfunktion zur Verfügung. Das ist die Hauptleistung, für die der Kunde seine Mitgliedsbeiträge zahlt. Insoweit weist die Klägerin zu Recht darauf hin, dass der von den Nutzern verfolgte Zweck der Mitgliedschaft darin besteht, andere Mitglieder zwecks sexueller Kontakte kennen zu lernen, was angesichts der angestrebten großen Mitgliederzahl ohne eine Datenbank mit automatischer Such- und Filterfunktion nicht möglich wäre. Der Betrieb einer solchen Datenbank entspricht dem Typus der in Art. 56 Abs. 1 Buchst. k i.V.m. Anhang II Nr. 4 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vom 28. November 2006 geregelten elektronischen Dienstleistungen, zu denen die Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie die Bereitstellung von Datenbanken gehört. Diese Dienstleistung entspricht auch Artikel 9 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG, nach der elektronisch erbrachte Dienstleistungen solche sind, die über das Internet oder einem ähnlichen

37

elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologien nicht möglich wäre. Genau das geschieht in den Datenbanken der Klägerin. Denn die Klägerin bietet ihren Kunden nicht lediglich einen Katalog an, den sie den Nutzern statt in herkömmlicher Papierform nunmehr online zur Verfügung stellt. Bei der inzwischen auf mehr als 32 Millionen Mitgliedern angewachsenen Plattform B wäre ein solcher Katalog für den Kunden nutzlos, weil eine solche Datenmenge ohne ein sie eingrenzendes Such- und Filterprogramm nicht zu bewältigen wäre. Genau hier setzt die Hauptleistung der Klägerin ein. Über ihre programmgesteuerten Datenbanken ermöglicht sie es dem Nutzer, die Datenmenge zu beherrschen und anhand eines von ihm zuvor eingegebenen Dateninputs die für ihn interessanten Kontakte herauszufinden oder sich selbst herausfinden zu lassen. Diese Kernleistung geschieht rein elektronisch und ohne menschliches Zutun. Eine weltweite Datenbank solchen Ausmaßes kann ? was auf der Hand liegt – ohne moderne Informationstechnologie nicht zur Verfügung gestellt werden. Sie ist nur als elektronische Dienstleistung denkbar. Insofern handelt es sich bei der von der Klägerin erbrachten Hauptleistung um einen Dienstleistungstyp, der erst durch das Zeitalter des Internets ermöglicht wurde und nicht um einen klassischen Dienstleistungstyp, der durch das Internet lediglich effizienter bzw. mit verändertem Abnehmerkreis angeboten wird.

Aber selbst wenn man das verneinen wollte, lägen die Voraussetzungen für eine elektronisch erbrachte Dienstleistung vor. Denn entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin können elektronisch erbrachte Dienstleistungen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 14 UStG auch solche sein, die ohne Internetnutzung denkbar sind. Für die Abgrenzung ist allein maßgeblich, wie die Ausführung der Leistung tatsächlich geschieht. Das ergibt sich aus der Entscheidung des Bundesfinanzhofs im Beschluss vom 14. Mai 2008 (V B 227/07, BFH/NV 2008, 1371 unter II 2. a) bb) = Rz. 19 der juris-Dokumentation). In diesem Rechtsstreit hatte der Bundesfinanzhof über eine Leistung einer in der Schweiz ansässigen Aktiengesellschaft zu entscheiden, bei der der Nutzer unter Auswertung der von ihm eingegebenen Daten eine statistische Prognose seiner Lebenserwartung oder einen „Sex-Check“ erhielt. Statistische Prognosen über die Lebenserwartung oder „Sex-Checks“ können durchaus auch außerhalb des Internets im Rahmen einer persönlichen Konsultation, per Post oder telefonisch erstellt werden. Gleichwohl kommt der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung zu dem Ergebnis, dass eine elektronisch erbrachte Dienstleistung zu bejahen ist, weil die Leistung so wie sie von der Antragstellerin des BFH-Verfahrens ausgeführt worden war, ohne moderne Informationstechnologie nicht möglich gewesen wäre. Dieser Auslegung schließt sich der erkennende Senat auch für das vorliegende Verfahren an. 38

Sie führt zur Bejahung einer elektronisch erbrachten Dienstleistung, weil die konkrete Leistung der Klägerin, so wie sie von ihr angeboten wurde, ohne moderne Informationstechnologien nicht möglich gewesen wäre. 39

Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin scheitert die Eingruppierung ihrer Hauptleistung als elektronisch erbrachte Dienstleistung auch nicht daran, dass sie – nach Auffassung der Klägerin – mit mehr als einer minimalen menschlichen Beteiligung erbracht wurde. Selbst wenn man zu Gunsten der Klägerin als wahr unterstellt, dass jedes neu eingestellte oder abgeänderte Mitgliederprofil vor der Freischaltung von einem Mitarbeiter überprüft wird – woran der Senat große Zweifel hat –, bleibt es beim Vorliegen einer elektronisch erbrachten Dienstleistung. Denn hierfür ist entscheidend, ob die eigentliche Leistung, für die der Kunde das Entgelt zahlt, ohne oder nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erbracht wird. Daher ist Streitfall auf die Nutzung der Datenbank unter Zuhilfenahme der dort hinterlegten Such- und Filtermechanismen abzustellen. Diese laufen programmgesteuert und ohne 40

menschliches Zutun ab. Die menschlich erbrachten Leistungen dienen lediglich der Vorbereitung und – soweit es die spätere Überprüfung der Mitgliederprofile betrifft – der Sicherung der eigentlichen Hauptleistung. Der Kunde zahlt seine Mitgliederbeiträge nicht dafür, dass die Klägerin sein Profil überprüft, sondern dafür, dass er im Anschluss an diese Überprüfung auf der jeweiligen Plattform nach sexuellen Kontakten suchen kann.

Auch die weiteren Leistungen, die auf den Portalen der Klägerin angeboten werden, um die Suche nach geeigneten Kontakten zu verbessern oder intensivieren, unterfallen dem Begriff der elektronisch erbrachten Dienstleistung. Hierbei handelte es sich im Streitjahr insbesondere um die auf den Webseiten zur Verfügung gestellten Chat-Räume und die Nachrichtenmagazine. Chat-Räume sind rein virtuelle Begegnungsstätten, die außerhalb des Internets nicht existieren und die ihrer Art nach erst durch die modernen Informationstechnologien ermöglicht wurden. Aus diesem Grunde kann die Zurverfügungstellung eines Chat-Raums nichts anderes als die Erbringung einer elektronischen Dienstleistung darstellen. Dasselbe gilt hinsichtlich der von der Klägerin interaktiv gestalteten Nachrichtenmagazine. Die hierin enthaltenen Informationen können nur über das Internet einem potentiellen Leserkreis von beispielsweise 32 Millionen gleichgesinnten Menschen (B) zur Verfügung gestellt werden. Ein Versand in Papierform oder durch E-Mails ist allenfalls rein theoretisch möglich. Denn anders als bei einem flächendeckenden Versand der Informationen durch Papier oder E-Mails wird bei einem interaktiven Nachrichtenmagazin vermieden, dass die Mitglieder mit Informationen überhäuft werden, an deren Erhalt kein Interesse besteht. Gleichwohl hat jeder Nutzer die Möglichkeit, sich mit Hilfe eines datenverarbeitungsgestützten Vorgangs unmittelbar an dem Informationsaustausch zu beteiligen, soweit dieser für ihn von Interesse ist. 41

Mit den interaktiven Nachrichtenmagazinen stellt die Klägerin ihren Kunden im Übrigen auch den digitalisierten Inhalt verschiedener elektronischer Publikationen zur Verfügung, was nach Anhang I der Verordnung 1777/2005 zu den auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen zählt. 42

Entgegen der Rechtserfassung der Klägerin lässt sich auch aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache C-37/08 – RCI – nicht herleiten, dass die von ihr erbrachten Leistungen nicht § 3 Abs. 4 Nr. 14 UStG unterfallen. Die Klägerin weist zutreffend darauf hin, dass der EuGH in dieser Entscheidung keine Aussage zu elektronisch erbrachten Dienstleistung getroffen hat. Die Gründe, weshalb der EuGH hierzu schweigt, sind dem erkennenden Senat nicht bekannt. Es ist denkbar, dass der EuGH Art. 9 Abs. 2 Buchst. e) Anhang L der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG deshalb nicht erwähnt, weil die Voraussetzungen des Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EG (= Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück) vorlagen und damit der Ort der sonstigen Leistung bestimmt war. Es ist auch denkbar, dass der EuGH zu Art. 9 Abs. 2 Buchst. e) Anhang L der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG schweigt, weil dies nicht Gegenstand der Vorlagefrage war. Aus dem Schweigen kann jedenfalls nicht geschlossen werden, dass die Leistungen der Klägerin nach der Rechtsprechung des EuGH keine elektronisch erbrachten Dienstleistungen darstellen. 43

Von der Vorlage der von der Klägerin aufgeworfenen Rechtsfragen zur Vorabentscheidung an den EuGH sieht das Gericht ab. Im Streitfall geht es nicht um die Auslegung von Gemeinschaftsrecht oder um die Vereinbarung einer deutschen Rechtsnorm mit dem Gemeinschaftsrecht, sondern allein um die Frage, ob der Geschäftsbetrieb der Klägerin unter § 3 Buchst. a Abs. 4 Nr. 14 UStG zu subsumieren ist. Dies zu entscheiden ist Aufgabe der nationalen Gerichte. 44

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

45

Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO), weil die Frage, welche Leistungstypen unter den Begriff der elektronisch erbrachten Dienstleistungen zu subsumieren sind, bislang noch nicht als höchstrichterlich geklärt angesehen werden kann.

46