Finanzgericht Münster, 5 K 1120/12 U

Datum:	25.06.2015
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	5. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	5 K 1120/12 U
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2015:0625.5K1120.12U.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Umsatzsteuerbescheid für 2004 vom 25.2.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.2.2012 wird dergestalt geändert, dass die Umsatzsteuer auf 107.037,04 Euro festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 92% und der Beklagte zu 8%.

Tatbestand: 1

Streitig ist noch die steuerliche Behandlung des Verkaufs von Horoskopen an im Ausland ansässige Unternehmer und eine Adressenlieferung nach Hongkong. 2

Die Klägerin, eine GmbH, wurde im Jahr 0000 gegründet. Gegenstand der unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin ist das Erstellen und Vermarkten von Horoskopen und damit in Zusammenhang stehende Tätigkeiten, wie z.B. die Lieferung von Sternzeichenanhängern, Armreife, Magnet-Ohrclips oder Ähnliches. Die Klägerin lieferte Horoskope an inländische Endverbraucher und an im Ausland ansässige Unternehmer, die die Horoskope an Endverbraucher weiter veräußerten. 3

Die Geschäftsabwicklung im Hinblick auf die hier streitigen Horoskopumsätze in das Ausland stellte sich nach dem Sachvortrag der Klägerin wie folgt dar: 4

Ausländische Endkunden, die über Mailingaktionen oder andere Werbemaßnahmen der ausländischen Unternehmer geworben worden waren, gaben bei den ausländischen 5

Unternehmern Horoskope in Auftrag. Die astrologischen Daten, namentlich Geburtsort und -zeit und die Kunden-Bestelladressen wurden sodann von den ausländischen Unternehmern, deren Gesellschafter teilweise identisch mit denen der Klägerin waren, an die Klägerin übermittelt. Das IT-System der Klägerin errechnete daraus automatisch die entsprechenden astrologischen Informationen (Sternzeichen, Aszendent etc.) und wählte aus einem Fundus einzelner Textbausteine „randomisiert“, d. h. nach einem Zufallsprinzip, die benötigte Anzahl aus und setzte diese zu einem Gesamt-Horoskop zusammen. Je nach Vereinbarung mit dem ausländischen Unternehmer wurden deutsche oder schon in die jeweilige Landessprache übersetzte Textbausteine verwendet. Durch eine spezielle Programmsteuerung wurden Textwiederholungen vermieden, selbst wenn eine erneute Eingabe der exakt identischen persönlichen Daten erfolgte. Durch die „Randomisierung“ wurden jeweils individuelle Kombinationen erzeugt. Die Textbausteine waren so aufeinander abgestimmt, dass sie innerhalb des Horoskoptextes austauschbar waren. Die Horoskope hatten einen Umfang von 8 bis 15 Seiten und erweckten den Anschein, als ob sie individuell für den jeweiligen Endkunden angefertigt worden waren. Es wird wegen der Einzelheiten auf die von der Klägerin exemplarisch zu den Akten gereichten 4 Horoskope Bezug genommen. Die Klägerin gab die Daten der Endkunden „in Ermangelung einer einheitlichen IT-Schnittstelle“ manuell in ihr EDV-System ein, führte den Datenlauf zwecks Erstellung des „randomisierten“ Horoskoptextes durch, druckte die Horoskope aus, verpackte sie postfertig unter Beifügung von Prospektbeilagen und versandte oder lieferte sie an die ausländischen Unternehmen oder auch direkt an ausländische Postverteilungsstellen.

Die Vertragsabwicklung mit den ausländischen Unternehmern war teilweise durch schriftliche Verträge anders geregelt. Nach dem Inhalt der schriftlichen Verträge erhielt die Klägerin die fertigen Horoskoptexte auf digitalem Weg von ihren ausländischen Leistungsempfängern. Es wird wegen der Einzelheiten auf die von der Klägerin exemplarisch vorgelegten Verträge vom 2.1.2002 und 6.12.2004 (Gerichtsakte Bl. 28 ff) verwiesen. 6

Die Klägerin behandelte die Horoskoplieferungen an die ausländischen Unternehmer als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen. In den Rechnungen an die ausländischen Unternehmer war die Umsatzsteuer nicht ausgewiesen. Die Rechnungen enthielten den Vermerk „Diese innergemeinschaftliche Lieferung ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 1b i.V.m. § 6 UStG“. 7

Des Weiteren bezog die Klägerin in 2004 ein Paket „…-Adressen“ von einem in Hongkong ansässigen Unternehmen. Im Gegenzug übermittelte sie eine entsprechende Anzahl Ihrer Adressen zum Unternehmen nach Hongkong. Die Klägerin und der Unternehmer aus Hongkong berechneten jeweils die Adressen ohne Umsatzsteuerausweis und verrechneten die Entgelte. Die Klägerin behandelte diesen Vorgang als steuerfreie Ausfuhrlieferung. 8

Die Klägerin ist für Zeiträume, die den hier streitbefangenen Jahren 2003 und 2004 vorausgingen, im Rahmen von Umsatzsteuersonderprüfungen (Prüfungszeiträume 1986 bis III/1987; IV/1989), durch die Amtsbetriebsprüfung (Prüfungszeitraum 1988 bis 1991) und die Großbetriebsprüfung J (Prüfungszeitraum 1998 bis 2001) geprüft worden. Bei den Umsatzsteuersonderprüfungen vertraten die damaligen Prüfer die Auffassung, der Horoskopvertrieb sei als sonstige Leistung zum Regelsteuersatz zu qualifizieren. Aus den Berichten der Amtsbetriebsprüfung vom 20.8.1993 und der Großbetriebsprüfung vom 8.7.2004, auf die Bezug genommen wird, ergeben sich keine Anhaltspunkte für eine Prüfung des Horoskopvertriebs in umsatzsteuerlicher Hinsicht. 9

Nach einer in 2009 begonnenen Betriebsprüfung des Beklagten bei der Klägerin für 2002 - 2004 vertrat der Prüfer die Auffassung, der Horoskopvertrieb durch die Klägerin sei nicht im 10

Wege von Lieferungen, sondern im Wege von im Inland steuerbaren sonstigen Leistungen zum Regelsteuersatz ausgeführt worden. Es wird auf Tz 2.5.1 und 2.5.2 des Betriebsprüfungsberichts vom 14.12.2010 Bezug genommen.

Der Beklagte änderte nach Maßgabe des vorgenannten Betriebsprüfungsberichts die unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerfestsetzungen für die Streitjahre 2003 und 2004 (Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2003 und 2004, jeweils vom 25.2.2011). Der dagegen fristgemäß von der Klägerin eingelegte Einspruch war erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 22.2.2012). 11

Dagegen richtet sich die am 26.3.2012 (Montag) erhobene Klage. 12

Die Klage richtete sich ursprünglich auch gegen Tz 2.5.3 des Betriebsprüfungsberichts vom 14.12.2010 („…“) und betraf zusätzlich das Jahr 2002. Der Streitpunkt „…“ wird von der Klägerin nicht weiterverfolgt. Im Hinblick auf das Jahr 2002 hat der Beklagte wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung der Klage abgeholfen. 13

Die Klägerin trägt vor, der Beklagte sei nach den Grundsätzen von Treu und Glauben daran gehindert, die streitbefangenen Horoskopumsätze als im Inland steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistungen zu behandeln. Bei der Betriebsprüfung für die den Streitjahren vorhergehenden Jahre 1998 - 2001 sei dieser Sachverhalt von der Großbetriebsprüfung geprüft und die Auffassung der Klägerin nicht angezweifelt worden. Die Klägerin habe sich darauf eingestellt, dass das so bleibe. Wenn sie die abweichende Auffassung durch die Folgebetriebsprüfung gekannt hätte, hätte sie Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausstellen können und die Leistungsempfänger hätten im Inland einen Vorsteuervergütungsanspruch geltend machen können. Die Rechnungsausstellung mit Umsatzsteuerausweis sei im Übrigen immer noch möglich, so dass die Auffassung des Beklagten kein fiskalisches Mehrergebnis bewirke, jedoch umfangreichen Arbeitsaufwand für die Klägerin und die Leistungsempfänger im Ausland. 14

Die Auffassung des Beklagten sei auch materiell-rechtlich falsch. Die vom Beklagten herangezogenen Entscheidungen des erkennenden Senats 5 K 5209/88, juris und des BFH, V B 71/70, BStBl II 1971, 632, stützten die Auffassung des Beklagten nicht. In den vorgenannten Entscheidungen sei als entscheidendes Abgrenzungsmerkmal zwischen Lieferung und sonstiger Leistung der persönliche Bezug zum Leistungsempfänger herausgestellt worden. Im Streitfall seien die Horoskoplieferungen aber an andere Unternehmer ergangen, die die Horoskope in großen Mengen als Ware angekauft hätten. Die Leistung der Klägerin sei ähnlich zu sehen wie die Lieferung der im Buchhandel vertriebenen Horoskopbücher zum jeweiligen Sternkreiszeichen. Zwischen der Klägerin und ihren Abnehmern seien die Lieferungen aufgrund spezieller Lieferverträge erfolgt. Darin seien keinerlei Beratungsleistungen vereinbart gewesen. Diese fehlende Beratungsleistung bzw. fehlende individuelle Direktleistung an den Kunden zeige sich auch an den Preisen für die Horoskope. Während ein Einzelhoroskop im Verkauf an Endkunden (mit „individueller“ Beratungsleistung) zwischen 22,90 Euro und 36,90 Euro pro Stück koste, liege der Abgabepreis für die massenhafte Abgabe an gewerbliche Abnehmer bei 0,80 Euro bis 1,40 Euro pro Stück. 15

Aus den Grundsätzen des so genannten „Kontaktlistenurteils“ des BFH (XI R 75/07) ergebe sich des Weiteren, dass auch der Adressentausch mit Hongkong als steuerfreie Lieferung angesehen werden müsse. 16

17

Selbst wenn keine Lieferungen, sondern sonstige Leistungen anzunehmen seien, läge der Leistungsort nicht in Deutschland. Die Leistungen fielen dann unter § 3 a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 und/oder Nr. 4 UStG a. F.

Bei den von der Klägerin bereitgestellten Texten handele es sich um urheberrechtlich geschützte Werke im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 UrhG. Wesentliche Elemente der Leistung der Klägerin seien die automatisierte Erstellung der Texte durch eine Datenverarbeitungsanlage und die Herausgabe der Texte mit der Einräumung des Nutzungsrechts durch Weitergabe an die Endkunden. 18

Das automatisierte Zusammenstellen der Horoskope durch die Klägerin stelle aber auch eine Datenverarbeitung im Sinne von § 3 a Abs. 4 Nr. 4 UStG a.F. dar. Es würden nur persönliche Daten als „Input“ eingegeben. Das Horoskop werde dann automatisch durch festgelegte Programmabläufe und hinterlegte Textbausteine erstellt. Eine menschliche Arbeitsleistung bei der Erstellung der Horoskope liege - abgesehen von der Eingabe der Daten und Entgegennahme der Ergebnisse - nicht vor. Auch die Menge der automatisiert bearbeiteten Einzelfälle spreche hier für die Bewertung als Datenverarbeitung. 19

Wegen der Einzelheiten des Vortrags der Klägerin wird auf ihre Schriftsätze vom 31.5.2012, 23.10.2012, 22.11.2014 Bezug genommen. 20

Die Klägerin beantragt, 21

die Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2003 und 2004, jeweils vom 25.2.2011 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.2.2012 dergestalt zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 2003 um 4.611,26 Euro und die Umsatzsteuer für 2004 um 6.294,88 Euro vermindert wird. 22

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen. 24

Er meint, die umsatzsteuerlichen Fragen der Horoskoplieferungen seien bei der Prüfung der Großbetriebsprüfung für 1998 bis 2001 nicht Prüfungsgegenstand gewesen. Im Übrigen hätten die Feststellungen der Großbetriebsprüfung auch deshalb keine Bindungswirkung gehabt, weil die Umsatzsteuer eine Jahressteuer sei. Die Vorjahre seien unerheblich, weil die Grundlagen der Festsetzung nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung für jedes Jahr neu zu ermitteln seien. Im Streitfall liege auch keine verbindliche Zusage der Finanzverwaltung einer bestimmten Sachbehandlung vor. 25

Der Umstand, dass die Klägerin die Horoskope nicht an Endkunden, sondern „zwischengeschaltete“ Unternehmer geliefert habe, ändere nichts daran, dass es sich um sonstige Leistungen gehandelt habe. Maßgeblich sei das „Produkt“ bzw. der Gegenstand der Leistung. Auch die Preisgestaltung sei für die Qualifizierung der Leistung der Klägerin unerheblich. 26

Wegen der Einzelheiten des Vortrags des Beklagten wird auf seinen Schriftsatz vom 5.7.2012 Bezug genommen. 27

Die Sache wurde am 22.9.2014 vor dem damaligen Berichterstatter erörtert und am 25.6.2015 vor dem Senat mündlich verhandelt. Es wird auf die Protokolle Bezug genommen. 28

Entscheidungsgründe: 29

Die Klage ist teilweise begründet. 30

Der angefochtene Bescheid für 2004 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Der Austausch der Adressenlisten mit dem Unternehmer in Hongkong unterliegt in Deutschland nicht der Besteuerung. 31

Die „Horoskoplieferungen“ sind steuerbar und steuerpflichtig zum Regelsteuersatz. Insoweit hat die Klage keinen Erfolg. 32

I. Die Adressenübermittlung der Klägerin an den Unternehmer in Hongkong ist im Inland nicht steuerpflichtig bzw. nicht steuerbar. 33

Der Senat kann dahinstehen lassen, ob insoweit eine Lieferung oder eine sonstige Leistung erbracht worden ist. Jedenfalls ist die Leistung der Klägerin in Deutschland nicht zu besteuern. 34

1) Bei einer Lieferung der Adressen wäre die Leistung steuerfrei gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. 6 Abs. 1 UStG. Die Ansässigkeit des Leistungsempfängers im Drittland (Hongkong) und das Gelangen der Adressen nach Hongkong sind unstreitig. Umstände, die dafür sprechen, dass die Adressen nicht nach Hongkong zu einem anderen Unternehmer gelangt sind, sind nicht ersichtlich. Auf weitere Nachweiserfordernisse im Sinne von § 6 Abs. 4 UStG kommt es daher nicht an, denn die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 6 Abs. 1 UStG greift auch ein, wenn trotz der Nichterfüllung der Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die materiellen Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung vorliegen (BFH-Urteil vom 19.11.2009 V R 8/09, BFH/NV 2010, 1141). 35

2) Sofern die Adressen nicht in Papierform oder einem körperlichen Datenträger, sondern digital nach Hongkong übermittelt worden sind, liegt eine in Deutschland nicht steuerbare sonstige Leistung vor. Gemäß § 3 a Abs. 3, Abs. 4 S. 2 Nr. 14 UStG liegt der Leistungsort bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen an Unternehmer am Ort des Leistungsempfängers (hier: Hongkong). Im Streitjahr 2004 beruhte § 3 a Abs. 3, Abs. 4 S. 2 Nr. 14 UStG auf Art. 9 Abs. 2 Buchst. e), letzter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.5.1977, 77/388/EWG (im Folgenden: 6. EGRL) i.V.m. Anhang L. Danach gehört zu den auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen unter anderem die Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie die Bereitstellung von Datenbanken. Was darunter fällt, ist in der 6. EGRL nicht definiert. Eine Definition von elektronisch erbrachten Dienstleistungen befindet sich in Art. 11 VO (EG) Nr. 1777/2005 vom 17.10.2005 (im Folgenden: VO). Gemäß Art. 11 Abs. 2 Buchst. f der vorgenannten VO i.V.m. deren Anhang I Ziff. 3 Buchst. c) gehört dazu der digitalisierte Inhalt von E-Books und anderen elektronischen Publikationen. Die digitale Übermittlung von digitalen Adressenlisten fällt unter diese Regelung. Zwar ist die vorgenannte VO erst am 1.7.2006, also erst nach den Streitjahren, in Kraft getreten. Außerdem ist die VO gemäß dem 1. Erwägungsgrund erst vom Zeitpunkt des Inkrafttretens an verbindlich. Gleichwohl kann die VO als Auslegungshilfe dafür herangezogen werden, was die 6. EGRL in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e) letzter Gedankenstrich unter der Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie von Datenbanken versteht. Letztlich kann eine digitale Übermittlung von Adressenlisten auch direkt unter den Begriff „Bereitstellung von Datenbanken“ subsumiert werden. 36

Die von der Betriebsprüfung festgestellten Hongkong-Umsätze betrugen im Streitjahr 2004 brutto 7.292,55 €. Dieses Entgelt ist als Bruttopreis zu verstehen, denn es bestehen keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass insoweit eine Nettoabrede getroffen wurde. Die im Entgelt enthaltene Umsatzsteuer zu 16 % beträgt 1.005,87 €. Insoweit ist die Umsatzsteuer für 2004 37

zu mindern.

II. Die von der Klägerin durchgeführten „Horoskoplieferungen“ an ausländische Unternehmer waren im Inland gemäß § 3 a Abs. 1 UStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung (im Folgenden: UStG) steuerbar. 38

1) Der Ort der sonstigen Leistung der Klägerin lag nicht gemäß § 3 a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 UStG im Ausland. Die Klägerin hat kein geschütztes Recht im Sinne der soeben genannten Regelung eingeräumt, übertragen oder (für andere) wahrgenommen. 39

Gemäß den von der Klägerin exemplarisch vorgelegten Verträgen vom 2.1.2002 und 6.12.2004 (Gerichtsakte Bl. 28 ff) liegt gar keine Zurverfügungstellung von Texten durch die Klägerin an die ausländischen Unternehmer vor, denn gemäß Ziff. 1 der Verträge werden die notwendigen astrologischen Texte vom ausländischen Unternehmer der Klägerin zur Verfügung gestellt. Gemäß Ziff. 3 der Verträge verpflichtet sich die Klägerin zum Urheberrechtsschutz. Nach der Vertragsfassung ist somit die Klägerin gar nicht Urheberrechtsberechtigte. 40

Aber auch für den Fall, dass die vorgenannte Verträge in den Streitjahren nicht „gelebt“ wurden und der Vortrag der Klägerin zur Geschäftsabwicklung in den Streitjahren zutreffend ist, hat die Klägerin kein geschütztes Recht im Sinne von § 3 a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 UStG übertragen. Die Horoskopausdrucke sind nicht gemäß § 2 Abs. 2 Urheberrechtsgesetz geschützt, denn dem Urheberrechtsschutz unterliegen nur persönliche geistige Schöpfungen. Die Klägerin trägt jedoch selbst vor, die Textbausteine der Horoskope würden automatisiert nach einem Zufallsprinzip den persönlichen Daten der Endkunden zugeordnet. Eine solche vom Zufallsprinzip bestimmte und technikgesteuerte Erstellung von Texten ist nicht nach dem Urheberrechtsgesetz geschützt (BGH - Urteil vom 27.6.1991 I ZR 7/90, BGHZ 115, 69). Für eine Übertragung der Rechte oder Einräumung der Verwertungsbefugnis im Hinblick auf das von der Klägerin benutzte Computerprogramm gibt es keine Anhaltspunkte. 41

2) Die Klägerin kann sich auch nicht auf die Leistungsortregelung des § 3 a Abs. 4 S. 2 Nr. 4 UStG (Datenverarbeitung) stützen. Unter Datenverarbeitung ist die manuelle, mechanische oder elektronische Speicherung, Umwandlung, Verknüpfung und Verarbeitung von Daten zu verstehen. Hierzu gehören insbesondere die Automatisierung von gleichförmig wiederholbaren Abläufen, die Sammlung, Aufbereitung, Organisation, Speicherung und Wiedergewinnung von Informationsmengen sowie die Verknüpfung von Datenmengen oder Datenstrukturen mit der Verarbeitung dieser Informationen aufgrund computerorientierter Verfahren (Abschn. 3a.9. Abs. 15 UStAE). 42

Der Senat lässt dahinstehen, ob eine automatisierte Zuordnung von Sternzeichen und Aszendenten zum Geburtstag, zur Geburtszeit und zum Geburtsort der Endkunden und eine nach einem Zufallsprinzip erfolgte Zuordnung von feststehenden Textbausteinen eine „Datenverarbeitung“ im Sinne von § 3 a Abs. 4 S. 2 Nr. 4 UStG darstellt. Zweifel hat der Senat deshalb, weil nach dem Vortrag der Klägerin bei völlig identischen Daten der Endkunden jeweils unterschiedliche Textergebnisse (Horoskope) erzeugt werden. Es ist somit fraglich, ob eine Verarbeitung von Daten nach einem feststehenden System mittels wiederholbarer Abläufe vorliegt, denn die Ergebnisse sollten gerade nicht wiederholbar sein. 43

Nach den von der Klägerin exemplarisch vorgelegten Verträgen vom 2.1.2002 und 6.12.2004 (Gerichtsakte Bl. 28 ff) bestand die Leistung der Klägerin darin, manuelle Dateneingaben vorzunehmen (Vertrag v. 6.1.22004), die Horoskope zu drucken, zu verpacken, mit Prospektbeilagen zu versehen und zu versenden bzw. auszuliefern. Die notwendigen Daten 44

der Endkunden und die fertigen Horoskoptexte sollten ausweislich der Verträge vom ausländischen Unternehmer digital übertragen werden. Bei Zugrundelegung dieser Verträge hat die Klägerin keine Daten „verarbeitet“, sondern lediglich ihr zur Verfügung gestellte Daten benutzt, um Horoskope zu drucken.

Selbst wenn die oben genannten Verträge in den Streitjahren nicht angewandt worden sind und die von der Klägerin durchgeführte Erstellung des zufallsgestützten Horoskops als eine „ Datenverarbeitung“ im Sinne von § 3 a Abs. 4 S. 2 Nr. 4 UStG angesehen würde, wäre keine Leistungsortverlegung in das Ausland anzunehmen. Bei den in § 3 a Abs. 4 S. 2 UStG genannten Leistungen muss es sich um Hauptleistungen handeln. Liegt der wirtschaftliche Schwerpunkt einer einheitlich zu beurteilenden Leistung nicht in der „Datenverarbeitung“, sondern wird eine andere einheitliche Leistung nur mithilfe der Datenverarbeitung erbracht, greift die Ortsregelung des § 3 a Abs. 4 S. 2 Nr. 4 UStG nicht (BFH-Beschluss vom 30.5.1996 V B 24/96, BFH/NV 1997, 71). 45

So liegt es im Streitfall. Die Leistung der Klägerin an die ausländischen Unternehmer bestand aus einem Leistungsbündel (siehe dazu unten Gliederungspunkt III. 1). Neben der computergestützten Herstellung von Horoskopen, die gegenüber den Endkunden den Eindruck erwecken sollten, sie seien individuell für sie erstellt worden, hat die Klägerin weitere Leistungen an ihre Abnehmer erbracht (manuelle Eingabe der persönlichen Daten der Endkunden, Druck der Horoskope, Verpackung, Beifügung von Prospektmaterial, Verschaffung der Verfügungsmacht an den Horoskopen, Postfertigmachen, Versandt, Auslieferung). Die „Datenverarbeitung“ stellte nicht den Schwerpunkt der Leistung der Klägerin dar. Ein gewichtiges Indiz dafür, dass die „Datenverarbeitung“ für die Leistungsbeteiligten keine Hauptleistung darstellte, ist der Umstand, dass für die „Datenverarbeitung“ kein zusätzliches Entgelt berechnet wurde. Nach dem Vortrag der Klägerseite in ihrem Schriftsatz vom 22.11.2014 wurden die Daten der Endkunden vom ausländischen Unternehmen auf digitalem Weg an die Klägern übermittelt und von der Klägerin „in Ermangelung einer einheitlichen IT-Schnittstelle“ manuell in das lokale System der Klägerin eingegeben. Daraus wurde sodann das „randomisierte“ Horoskop mittels der Datenverarbeitungsanlage der Klägerin erstellt. Nach den schriftlichen Verträgen vom 2.1.2002 und 6.12.2004 sollten demgegenüber die fertigen Horoskoptexte vom ausländischen Unternehmen an die Klägerin übermittelt werden. An der Preisgestaltung hat sich trotz der abweichenden Verfahrensweise nichts geändert. Dies zeigt, dass der bei der Klägerin anstatt beim ausländischen Unternehmer durchgeführte Datenlauf kein wesentliches Element der Leistungsbeziehung gewesen sein kann. Die Klägerin hat daher keine Datenverarbeitungsleistung, sondern eine sonstige Leistung eigener Art erbracht, die nicht unter den Katalog des § 3 a Abs. 4 S. 2 UStG fällt. 46

III. Die Klägerin hat im Hinblick auf die „Horoskoplieferungen“ an im Ausland ansässige Unternehmer keine steuerbefreiten Umsätze gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6 a UStG durchgeführt. Die Steuerbefreiung wird nur für Lieferungen im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG gewährt. Die „Horoskoplieferungen“ stellen aber keine „Lieferungen“ im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG sondern sonstige Leistungen im Sinne von § 3 Abs. 9 UStG dar. 47

1) Die „Horoskoplieferungen“ sind als einheitliche Leistung anzusehen, die sowohl Lieferungselemente (Verschaffung der Verfügungsmacht an den Horoskopausdrucken) als auch Dienstleistungselemente (manuelle Eingabe der Daten der Endkunden, „randomisierte“ Zusammenstellung der Textbausteine unter Berücksichtigung der astrologischen Daten der Endkunden, personenbezogene Abfassung der Horoskope, Ausdrucke der Horoskope, Beifügung von Prospektbeilagen, Postversand) enthalten. Diese Elemente sind so eng 48

miteinander verbunden, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (siehe dazu z.B. EuGH-Urteil vom 27.6.2013, C-155/12, ABl EU 2013, Nr. C 225, 30 - 31). Diese einheitliche Leistung ist als sonstige Leistung im Sinne von § 3 Abs. 9 UStG zu qualifizieren, denn die Dienstleistungselemente überwiegen gegenüber den Lieferungselementen. Den Empfängern der „Horoskoplieferungen“ kam es nicht auf die Übertragung der Horoskopausdrucke, sondern auf deren Inhalte an. Die Horoskopausdrucke stellen lediglich das Mittel zur Übermittlung der „persönlichen“ Horoskope dar und haben keinen eigenen Zweck (zur Abgrenzung von Lieferungen zu sonstigen Leistungen siehe BFH-Urteil vom 23.8.1990 V R 28/85, BFH/NV 1993, 63; FG Münster, Urteil vom 23.5.1991, 5 K 5209/88, juris).

Der Umstand, dass die Klägerin die Horoskope nicht direkt an Endkunden, sondern an andere Unternehmer übermittelt hat, die ihrerseits die Horoskope an die Endkunden/Horoskopbesteller weitergeleitet haben, steht der Qualifikation als Dienstleistung nicht entgegen. Die Klägerin war in eine Leistungskette eingeschaltet. Die ausländischen Unternehmer sind von den Endkunden mit der Erstellung eines „persönlichen“ Horoskops beauftragt worden. Diese Leistung haben sie nicht selbst erbracht, sondern von der Klägerin ausführen lassen. Die Leistungen der Klägerin sind von den ausländischen Unternehmern an die Endkunden durchgehandelt worden, ohne dass sich dadurch an der Art der Leistung etwas geändert hätte. 49

Der Senat lässt dahinstehen, ob § 3 Abs. 11 UStG in den Streitjahren eingreift, denn im Falle der Anwendung des § 3 Abs. 11 UStG wird ein Reihengeschäft fingiert mit der Folge, dass sich an der Qualifikation der besorgten Leistung nichts ändert (siehe dazu Michl in Offerhaus/Söhn/Lange, § 3 UStG Rn. 203). 50

Das von der Klägerin herangezogene so genannte „Kontaktlistenurteil“ (BFH-Urteil vom 13.5.2009 XI R 75/07, BStBl II 2009, 865) kann an der vorgenannten Qualifizierung der Horoskoplieferungen als sonstige Leistung nichts ändern. Nach dem vorgenannten BFH-Urteil überwiegt der Dienstleistungscharakter eines Druckerzeugnisses, wenn eine individuelle, auf die Wünsche des Kunden zugeschnittene Leistung bestellt und erbracht wird. Das Lieferungselement überwiegt hingegen, wenn Gegenstand der Leistung ein für eine unbestimmte Anzahl von Interessenten bestimmtes „fertiges“ Produkt angeboten wird. Im Streitfall überwiegt der Dienstleistungscharakter der Horoskope. Die Horoskope sind individualisiert, denn sie verwenden die persönlichen Daten des Bestellers und enthalten eine persönliche Ansprache an den Besteller. Für Dritte wäre ein solches Produkt wertlos. 51

2) Der Beklagte war nicht daran gehindert, die „Horoskoplieferungen“ an die ausländischen Unternehmer als sonstige Leistungen zu beurteilen. Der Beklagte hat keine verbindliche Zusage im Sinne von §§ 204 ff AO abgegeben. 52

Der Beklagte war auch nicht nach den Grundsätzen von Treu und Glauben gebunden. Zwar können die Finanzbehörden auch in anderen Fällen als den §§ 204 ff AO Auskünfte mit bindender Wirkung erteilen. Eine solche Bindung der Finanzbehörden liegt vor, wenn das Finanzamt einem Steuerpflichtigen zugesagt hat, einen konkreten Sachverhalt, dessen steuerliche Behandlung zweifelhaft erscheint und der für die wirtschaftliche Disposition des Steuerpflichtigen bedeutsam ist, bei der Besteuerung in einem bestimmten Sinn zu beurteilen. Die Bindung besteht auch dann, wenn die zugesagte Sachbehandlung rechtswidrig sein sollte. Voraussetzung für eine solche Bindung ist allerdings unter anderem, dass der im Zeitpunkt der Auskunftserteilung für die spätere Entscheidung im Veranlagungsverfahren zuständige Beamte oder der Vorsteher die die Bindung erzeugende Auskunft erteilt hat. 53

An der letztgenannten Voraussetzung scheitert die Annahme einer verbindlichen Zusage, denn die Klägerin leitet die den Beklagten bindende Zusage aus dem Verhalten des Prüfers der Betriebsprüfung J her. Dieser war jedoch nicht für die Veranlagung der Klägerin zuständig. Im Übrigen ergibt sich aus dem Betriebsprüfungsbericht der Großbetriebsprüfung J vom 8.7.2004 kein Hinweis darauf, dass im Hinblick auf die „Horoskoplieferungen“ eine bestimmte Sachbehandlung zugesagt worden ist. Aus dem bloßen Nichtaufgreifen eines vom Steuerpflichtigen in einer bestimmten Weise gewürdigten Sachverhaltes kann nicht der Schluss gezogen werden, dass der Prüfer die rechtliche Würdigung des Steuerpflichtigen teilt. Keinesfalls kann daraus hergeleitet werden, dass insoweit eine Zusage dergestalt abgegeben werden sollte, dass für künftige Veranlagungszeiträume dieselbe rechtliche Würdigung wie bisher erfolgen wird. 54

IV. Die „Horoskoplieferungen“ sind auch nicht ermäßigt zu besteuern. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 49 der Anl. 2 findet keine Anwendung, denn die Regelung setzt „Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb“ bestimmter Gegenstände voraus. Bei den „Horoskoplieferungen“ handelt es sich jedoch um sonstige Leistungen (siehe Gliederungspunkt III.1), die nicht in den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG fallen. 55

V. Der Beklagte hat die Entgelte für die „Horoskoplieferungen“ zu Recht als Nettobemessungsgrundlage der Besteuerung zu Grunde gelegt. Zwar umfasst grundsätzlich der zivilrechtlich vereinbarte Kaufpreis auch die Umsatzsteuer, so dass grundsätzlich die Umsatzsteuer aus dem Kaufpreis heraus zurechnen ist (BFH-Urteil v. 19.11.2003, I R 22/02, BStBl II 2004, 560; Handzik in Offerhaus/Söhn/Lange, § 10 UStG Rn. 62 ff mit zahlreichen weiteren Nachweisen). Im Streitfall ergibt sich aber aus der Rechnungsstellung der Klägerin (umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung) und den exemplarisch vorgelegten Verträgen, dass die Umsatzsteuer von den ausländischen Leistungsempfängern getragen werden sollte. Die vereinbarten Entgelte stellten somit die Nettobemessungsgrundlage dar (zur Regelung der Steuertragungspflicht im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung s. BGH-Urteil v. 14.1.2000, V ZR 416/97, UR 2000, 247). 56

VI. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 S. 1 FGO. 57

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE