

---

**Datum:** 28.01.2020  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 2629/17 U  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2020:0128.15K2629.17U.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

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

---

Tatbestand	1
Streitig ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes.	2
Die Klägerin war im Streitzeitraum 2011 bis 2013 als ... nichtselbständig tätig. Daneben erstellte sie im Streitzeitraum Skripte/Materialien, welche als Unterrichtsgrundlagen durch ... genutzt werden konnten. Die Bereitstellung der Skripte/Materialien erfolgte dabei ausschließlich auf elektronischem Wege über die von der Klägerin betriebene Webseite „XYZ.de“. In den Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Rechtsgeschäfte zwischen Nutzern (Kunde) und der Klägerin (Anbieter) heißt es u.a.:	3
[...]	4
In den Informationen zu XYZ heißt es:	5
[...]	6
In den Rechnungen, die die Klägerin ihren Kunden erteilte, heißt es exemplarisch:	7
<b>„Rechnung für die Nutzung von intern.XYZ.de</b>	<b>8</b>

Für die von Ihnen gebuchten Leistungen erlaube ich mir folgende Rechnung zu stellen.	9
<b>Position</b> <b>EUR</b>	10
...                    xxx EUR	11
Nettobetrag                    xxx EUR	12
7 % MWST                    xxx EUR	13
<b>Rechnungsbetrag</b> xxx EUR	14
Auf der Website der Klägerin heißt es u.a.:	15
[...]	16
Die Nutzungsentgelte, die die Klägerin allesamt zum ermäßigten Umsatzsteuersatz versteuerte, betragen brutto xxx € (2011), xxx € (2012) und xxx € (2013).	17
Anlässlich einer Betriebsprüfung für die Streitjahre vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Klägerin auf elektronischem Wege Leistungen erbringe, die nicht dem ermäßigten, sondern dem Regelsteuersatz unterlägen. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht (Bp-Bericht) vom 28.11.2016 Bezug genommen.	18
Entsprechend den Prüfungsfeststellungen erließ der Beklagte am 2.3.2017 geänderte Umsatzsteuer(USt-)bescheide für die Streitjahre, in denen er die USt auf xxx € (2011), xxx € (2012) und xxx € (2013) festsetzte.	19
Zur Begründung ihres hiergegen eingelegten Einspruchs machte die Klägerin geltend, dass entsprechend der vertraglichen Vereinbarung der Schwerpunkt der von ihr erbrachten Leistung in der Übertragung der Urheberrechte liege. Sie halte gem. § 3 Abs. 1 der AGB sowohl im internen Bereich als auch im Blogbereich Inhalte zum Download bereit. Für diese Übertragung der Urheberrechte erbrächten ihre Kunden als Gegenleistung im Rahmen des Leistungsaustausches die vereinbarte Gebühr. Für die Einräumung der Nutzungsrechte an den Inhalten, die denen von Büchern, Abhandlungen und Vorträgen bzw. Gutachten oder Studien entsprechen würde, für die der ermäßigte Steuersatz eingreife (Abschn. 12.7 Abs. 6 des UStAE), sei der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c) des Umsatzsteuergesetzes (UStG) anzuwenden.	20
Mit Einspruchsentscheidung vom 11.7.2017 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.	21
Hiergegen hat die Klägerin die vorliegende Klage erhoben. Zur Begründung wiederholt sie ihr Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren.	22
Die Klägerin beantragt,	23
die geänderten USt-Bescheide 2011 bis 2013 vom 2.3.2017 sowie die Einspruchsentscheidung vom 11.7.2017 aufzuheben.	24
Der Beklagte beantragt,	25
die Klage abzuweisen.	26
	27

Zur Begründung verweist er auf die Ausführungen im Bp-Bericht und in der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass nach der BFH-Rechtsprechung der Tatbestand des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c) UStG nicht „elektronisch erbrachte Dienstleistungen“ erfasse.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen. 28

Entscheidungsgründe 29

I. Die zulässige Klage ist unbegründet. 30

Die angefochtenen USt-Bescheide 2011 bis 2013 vom 2.3.2017 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 11.7.2017 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Zu Recht hat der Beklagte die in den Streitjahren von der Klägerin durch den Betrieb der Internetseite mit der Webadresse www.XYZ.de erzielten Umsätze der Umsatzbesteuerung unterworfen. Diese Umsätze stellen im Inland steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistungen dar, die nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, sondern dem Regelsteuersatz von 19%. 31

1. 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. 32

a) Für das Erfordernis einer entgeltlichen Leistung muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung bildet (vgl. z.B. EuGH-Urteil Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia vom 22. November 2018 C-295/17, EU:C:2018:942, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2019, 58, Rz. 39; BFH-Urteil vom 13. Februar 2019 XI R 1/17, Sammlung der Entscheidungen des BFH --BFHE-- 263, 560, Rz. 16). 33

Dies ist dann der Fall, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. z.B. EuGH-Urteil Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia, EU:C:2018:942, HFR 2019, 58, Rz. 39; BFH-Urteil vom 16. Januar 2014 V R 22/13, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH --BFH/NV-- 2014, 736, Rz. 20; jeweils m.w.N.). 34

Es bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis, ob eine Leistung des Unternehmers vorliegt, die derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) gerichtet ist. Bei Leistungen aufgrund eines gegenseitigen Vertrags, durch den sich eine Vertragspartei zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen und die andere sich hierfür zur Zahlung einer Gegenleistung verpflichtet, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG regelmäßig erfüllt, falls der leistende Vertragspartner Unternehmer ist (vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 2017 XI R 3/16, BFHE 261, 84, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 2018, 727, Rz. 35 m.w.N.). 35

b) Die Klägerin hat mit der Gewährung des Zugangs zum internen Bereich ihrer Website an die zahlenden Nutzer sonstige Leistungen gegen Entgelt ausgeführt. Die Hauptleistung der Klägerin (für die der Nutzer eine einmalige „...“ zu zahlen hatte, damit er für den internen Bereich von der Klägerin freigeschaltet wird) besteht darin, dass es dem Nutzer ermöglicht 36

wird, die von der Klägerin auf ihren Website im internen Bereich zur Verfügung gestellten Materialien einzusehen und diese ggf. auszudrucken und/oder im Wege eines sog. Downloads auf eigene Datenträger abzuspeichern.

Diese Leistungen werden im Wege eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erbracht. 37  
Zwar hat die Klägerin das Entgelt als „...“ und in der Rubrik „Häufig gestellte Fragen – FAQ“ als „...“ bzw. „...“ bezeichnet. Da eine Freischaltung durch die Klägerin und damit ein Zugriff des Nutzers auf den internen Bereich jedoch erst nach Zahlung erfolgte, ist der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der sonstigen Leistung der Klägerin und dem von den Nutzern zu zahlenden Betrag gegeben.

c) Die von der Klägerin erbrachten sonstigen Leistungen wurden im Streitzeitraum - was 38  
zwischen den Beteiligten unstreitig ist - im Inland erbracht (§ 3a Abs. 1 UStG in der im Streitzeitraum gültigen Fassung). Denn die Klägerin betrieb ihr Unternehmen im Inland und auch die Leistungsempfänger, die die Leistungen für ihre nichtselbständige Tätigkeit als ... bezogen, hatten ihren Wohnsitz im Inland. Letzteres hat der Prozessbevollmächtigte der Klägerin auf Nachfrage in der mündlichen Verhandlung bestätigt. Danach kommt vorliegend weder die Regelung des § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 13 UStG (in der in den Streitjahren gültigen Fassung --a.F.--) in Verbindung mit § 3a Abs. 4 Satz 1 UStG a.F. zur Leistungsortbestimmung zur Anwendung, noch die Regelung in § 3a Abs. 5 UStG a.F.

2. Die hier wegen des Leistungsorts im Inland steuerbaren und mangels Eingreifens einer 39  
Steuerbefreiung auch steuerpflichtigen Umsätze der Klägerin hat der Beklagte zu Recht dem Regelsteuersatz von 19% unterworfen (§ 12 Abs. 1 UStG). Denn diese Umsätze unterfallen weder der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 2 jeweils i.V.m. Anlage 2 Nr. 49 Buchst. a) UStG noch nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c) UStG, soweit die Klägerin das Material im internen Bereich zur Ansicht und zum Download bereitstellt.

a) Die Leistungen der Klägerin unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 40  
1 Nr. 2 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 49 Buchst. a) UStG. Danach ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Lieferung der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände. Nach Nr. 49 dieser Anlage gehören hierzu auch "Bücher, Broschüren und ähnliche Drucke, auch in Teilheften, losen Bogen oder Blättern".

Die Steuerermäßigung für die Lieferung von Büchern (einschließlich Broschüren, Prospekte 41  
und ähnliche Drucksachen) beruht unionsrechtlich auf Art. 98 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden (Abs. 1), allerdings nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien (Abs. 2 Unterabs. 1). Die ermäßigten Steuersätze sind nicht anwendbar auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen (Abs. 2 Unterabs. 2).

Nach Anhang III Nr. 6 MwStSystRL können die ermäßigten Steuersätze gemäß Art. 98 42  
MwStSystRL auf die Lieferung von Büchern auf jeglichen physischen Trägern, einschließlich des Verleihs durch Büchereien (einschließlich Broschüren, Prospekte und ähnliche Drucksachen), angewandt werden.

Im Streitfall hat die Klägerin aber keine Lieferungen der von ihr erstellten Materialien auf 43  
physischen Trägern erbracht, sondern diese auf elektronischem Weg als sonstige Leistungen zum Abruf und Download ihren Nutzern zur Verfügung gestellt.

b) Die Leistungen der Klägerin unterliegen auch nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 44  
Abs. 2 Nr. 2 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 49 Buchst. a) UStG (in der im Streitjahr gültigen

Fassung. Danach ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Vermietung der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände.

Die Steuerermäßigung für die Vermietung von Büchern (einschließlich Broschüren, Prospekte und ähnliche Drucksachen) beruht unionsrechtlich ebenfalls auf die (vorstehend unter a) bereits zitierte) Regelung in Anhang III Nr. 6 zu Art. 98 MwStSystRL. 45

Nach der Rechtsprechung des EuGH waren die Mitgliedstaaten in den Streitjahren aufgrund der Richtlinienregelung nicht ermächtigt, einen ermäßigten Steuersatz auf die Lieferung von digitalen oder elektronischen Büchern anzuwenden (EuGH-Urteile Europäische Kommission gegen die Französische Republik vom 5. März 2015, EU:C:2015:141, HFR 2015, 305, Rz. 27 ff., 33, 34, und Europäische Kommission gegen das Großherzogtum Luxemburg, vom 5. März 2015 EU:C:2015:143, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2015, 335, Rz. 35 ff., 40, 41). 46

Dementsprechend ist § 12 Abs. 2 Nr. 2 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 49 Buchst. a) UStG richtlinienkonform einschränkend auszulegen. Das Tatbestandsmerkmal "Bücher, Broschüren, Prospekte und ähnliche Drucksachen" setzt auch im Fall des Verleihs bzw. der Vermietung/Überlassung einen physischen Träger voraus, auf dem das entsprechende Werk materialisiert ist (BFH, Urteil vom 3. Dezember 2015 V R 43/13, BFHE 252, 171, BStBl II 2016, 858, Rn. 15). Digitale oder elektronische Sprachwerke und Materialien, wie sie die Klägerin auf dem internen Bereich ihrer Website für zahlende Nutzer bereitstellt, fallen in den Streitjahren damit nicht unter diese Steuerermäßigung. 47

Zwar ist durch die Richtlinie (EU) 2018/1713 des Rates vom 6. November 2018 (ABl. 2018 L 286, 20) die MwStSystRL dahingehend geändert wurde, dass sie den Mitgliedstaaten nunmehr die Möglichkeit einräumt, auf Umsätze mit Büchern, Zeitungen, Zeitschriften und anderen Erzeugnissen unabhängig von der äußerer Form der Publikation einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Der nationale Gesetzgeber hat in Umsetzung dieser Richtlinie durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 („JStG 2019“, veröffentlicht am 18.12.2019 im Bundesgesetzblatt --BGBl-- I 2019, 2451, 2468) durch Art. 11 Nr. 7 Buchst. b) den § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG neu in das UStG eingefügt. Danach gilt nunmehr die Steuersatzermäßigung auch für folgende Leistungen: „die Überlassung der in Nr. 49 Buchst. a) bis e) und Nr. 50 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG bezeichneten Erzeugnisse in elektronischer Form, unabhängig davon, ob das Erzeugnis auch auf einem physischen Träger angeboten wird, mit Ausnahme der Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen in Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen“. 48

Diese Neuregelung kommt jedoch erstmals mit Wirkung vom 18.12.2019 zur Anwendung, so dass eine rückwirkende Anwendung für die Streitjahre nicht in Betracht kommt. 49

c) Die Leistungen der Klägerin unterliegen als elektronische Dienstleistungen auch nicht der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c) UStG. Danach ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urhebergesetz --UrhG-- ergeben. 50

Unionsrechtlich beruht diese Vorschrift auf Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 i.V.m. Anhang III Nr. 9 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten eine Steuersatzermäßigung auf Dienstleistungen von Schriftstellern, Komponisten und ausübenden Künstlern sowie diesen geschuldete urheberrechtliche Vergütungen anwenden. Nach Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL sind die ermäßigten Steuersätze wiederum nicht auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen anwendbar. 51

Dementsprechend ist § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c) UStG nach Auffassung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, einschränkend auszulegen, dass diese Regelung nur solche Rechte des UrhG umfasst, die im Rahmen des harmonisierten Unionsrechts umsatzsteuerrechtlich überhaupt unter eine Ermäßigungsvorschrift fallen können. Dies ist bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen nicht der Fall (so ausdrücklich BFH, Urteil vom 3. Dezember 2015 V R 43/13, BFHE 252, 171, BStBl II 2016, 858).	52
Soweit die Klägerin ihren Nutzern Nutzungsrechte an den von ihr im internen Bereich ihrer Website eingeräumt hat, hat sie elektronische Dienstleistungen erbracht, die nicht von der Steuerermäßigung umfasst sind, sondern vielmehr dem regulären Umsatzsteuersatz von 19 % unterfallen.	53
Die von ihr erbrachten sonstigen Leistungen erfüllen die Kriterien für "elektronisch erbrachte Dienstleistungen" nach Art. 11 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (VO (EG) Nr. 1777/2005; jetzt ab 1. Juli 2011: Art. 7 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --DVO (EU) Nr 282/2011--).	54
Nach Art. 7 MwStSystRL-DVO umfassen „elektronisch erbrachte Dienstleistungen“ im Sinne der Richtlinie 2006/112/EG 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 Informationstechnologie nicht möglich wäre.	55
Die Hauptleistung der Klägerin (für die der Nutzer eine einmalige „...“ zu zahlen hatte, damit er für den internen Bereich von der Klägerin freigeschaltet wird) besteht – wie bereits vorstehend dargelegt – darin, dass es dem Nutzer ermöglicht wird, die auf der Website im internen Bereich zur Verfügung gestellten Materialien einzusehen und diese ggf. auszudrucken und/oder im Wege eines sog. Downloads auf eigene Datenträger abzuspeichern und für Unterrichtszwecke zu nutzen und hierfür ggf. zu vervielfältigen. Dieses erfolgte rein elektronisch und ohne menschliche Beteiligung, da der Nutzer selbst die für ihn interessanten Materialien herausfinden konnte. Dass die Klägerin zuvor selbst die Materialien entwickelt und erstellt und in den internen Bereich ihrer Website hochgeladen und eingestellt hatte, diente dabei lediglich der Vorbereitung und Sicherung der eigentlichen Hauptleistung.	56
II. Die Kostenentscheidung ergeht gem. § 135 Abs. 1 FGO.	57
III. Die Revision war nicht zuzulassen, da kein Zulassungsgrund im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.	58