www.kommunsense.de

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 16. April 2008

(Az.: XI R 56/06)

Zuverfügungstellung eines Sponsoringmobils:

„Umsatzsteuerliche Behandlung der ` unentgeltlichen` Überlassung eines Kfz mit Werbeaufdrucken“

Leitsätze:

1. Überlässt eine Werbeagentur einer Gemeinde ein mit Werbeaufdrucken versehenes Kfz im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes zur Nutzung mit dem Recht, es nach Ablauf von fünf Jahren ohne Zahlung eines Entgelts zu erwerben, liegt eine Lieferung vor.

2. Als Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungskosten des Kfz anzusetzen.

Rechtsgrundlage:

UStG § 1 Abs. 1, § 3 Abs. 1, 9 und 12, § 10 Abs. 2 Satz 2

Vorinstanz:

FG Hamburg vom 05. Mai 2006 - 2 K 108/04 - (EFG 2006 S. 1865)
http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=1335

► Sachverhalt:

Der Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betreibt seit dem Streitjahr 1997 unter der Bezeichnung „S-Sponsoring“ ein Einzelunternehmen, dessen Gegenstand die Vermietung von Werbeflächen an Kfz ist. Die Kfz überlässt er öffentlich-rechtlichen Körperschaften oder sozialen Einrichtungen zur Nutzung. Zu diesem Zweck erwirbt er Kfz und vermietet daran mittels sog. Werbeverträge Flächen, die die Mieter mit eigener Werbung belegen können. Nach den im Streitjahr abgeschlossenen Werbeverträgen verpflichtete sich der Kläger, auf den jeweiligen Halter des Fahrzeugs dahin einzuwirken, dass es werbewirksam eingesetzt wird und die Werbeflächen in sauberem und leserlichem Zustand gehalten werden. Die Gestaltung der Werbung wurde von der "Vertrags-Werbeagentur" des Klägers durchgeführt. An den Fahrzeugen sind fünf bis zwanzig Werbeaufschriften mittels Hochleistungsfolie angebracht.

Im Streitjahr 1997 kaufte der Kläger --neben einem Renault, dessen steuerliche Behandlung im Revisionsverfahren nicht mehr streitig ist-- einen Ford für 40 695,98 DM (netto). Er überließ ihn mit Werbeaufdrucken versehen, für die er 14 000 DM aufgewendet hatte, auf Grund sog. „Werbemobil-Vertrags“ vom 06. Februar 1997 am 12. September 1997 der Gemeinde H (Gemeinde) kostenlos für 60 Monate zur Nutzung und trat sämtliche Gewährleistungs- und Garantieansprüche bezüglich des Kfz ab. Die Vertragsparteien gingen laut Vertrag davon aus, dass das „Sponsoring-Mobil“ von der Gemeinde werbewirksam eingesetzt wird. Vereinbart wurde ferner, dass das Kfz der Gemeinde, die im Kraftfahrzeugbrief eingetragen wurde, zur freien Verfügung stand. Diese verpflichtete sich, die auf den Außenseiten des Fahrzeugs befindlichen Werbefolien u. Ä. nicht zu verändern, zu überkleben oder zu entfernen und bei deren Verlust oder Beschädigung unverzüglich den Kläger schriftlich zu informieren. Das Anbringen weiterer Werbung war ihr untersagt. Der Kläger sollte Eigentümer des Kfz bleiben und war berechtigt, nach vorheriger Anmeldung, jederzeit den Zustand des Kfz zu überprüfen; er hatte zudem die Möglichkeit, während der Nutzungsdauer die Werbeaufdrucke zu erneuern oder zu ändern. Ihm war der Kraftfahrzeugbrief und ggf. der Sicherungsschein des Kfz-Versicherers zu übergeben. Die Gemeinde hatte eine Vollkaskoversicherung abzuschließen und im Falle des Untergangs des Fahrzeugs ihren Anspruch gegen die Versicherung an den Kläger abzutreten, damit dieser ein neues Kfz zur Verfügung stellen konnte. Der Kläger verpflichtete sich, nach Ablauf der vereinbarten Vertragsdauer das Fahrzeug an die Gemeinde kostenlos zu übereignen, wenn diese dies spätestens einen Monat vor Ablauf der Vertragsdauer schriftlich anzeigte. Die Gemeinde war für diesen Fall verpflichtet, die während bzw. nach der Vertragsdauer entstehende Umsatzsteuer zu tragen und sämtliche Werbemittel an dem Kfz zu beseitigen.

Der Kläger unterwarf seine Einnahmen aus der Überlassung der Werbeflächen der Umsatzsteuer und machte Vorsteuer aus den Fahrzeugkäufen geltend. Die Zurverfügungstellung der Kfz an die Gemeinde sah er als nicht umsatzsteuerbar an.

Dem folgte der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Anschluss an eine Außenprüfung nicht: Es liege eine Lieferung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes vor. Der Nutzer, hier die Gemeinde, erwerbe mit der Übergabe des Fahrzeugs wirtschaftliches Eigentum und leiste hierfür im Gegenzug den werbewirksamen Einsatz des Kfz. Bemessungsgrundlage sei der Nettoeinkaufspreis des Kfz zzgl. Nebenkosten.

Der nach erfolglosem Einspruch eingelegten Klage gab das Finanzgericht (FG) überwiegend statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2006, 1865).

Beide Beteiligten haben Revision eingelegt.

Der Kläger rügt Verletzung des § 1 Abs. 1, § 3 Abs. 1 und 9, § 10 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG).

Es fehle eine Gegenleistung des Kfz-Nutzers, denn dieser sei gerade nicht verpflichtet, das Kfz in irgendeiner Form werbewirksam einzusetzen. Er, der Kläger, habe gegenüber den Nutzenden keine Handhabe, die werbewirksame Nutzung zu erzwingen und letztlich könne er das auch nicht kontrollieren. Er habe hieran auch kein Interesse, denn sein Geschäftsmodell basiere auf dem Gedanken des Sozialsponsorings. Die Werbekunden zeigten mit ihrem Engagement ihre Sozialverbundenheit.

Anders als im Urteil des FG München vom 13. Mai 2004 -14 K 2886/93- (EFG 2004 S. 1329) übereigne er das Kfz nicht. Es könne auch nicht die spätere (wirksame) Ausübung des Optionsrechts unterstellt werden, da die Beseitigung der Beschriftung in der Regel sehr kostenintensiv sei und der Nutzer Aussicht auf die Überlassung eines fabrikneuen Kfz durch ihn habe. Auch könne er jederzeit das Kfz neu bzw. anders beschriften und unter gewissen Umständen zurückfordern. Zudem sei er für den Fall eines Totalschadens zur Stellung eines Ersatzfahrzeugs verpflichtet.

Als Bemessungsgrundlage sei allenfalls der Wert der Nutzungsüberlassung anzusetzen, der sich aber nicht an dem Einkaufswert des Ford bemesse. Einen subjektiven Wert habe die --vom FG unterstellte-- Werbeleistung für ihn nicht. Da die Gesamtheit der Vertragsbeziehungen zu berücksichtigen sei, sei zu beachten, dass er u.a. berechtigt sei, innerhalb von zwölf Monaten ab Vertragsunterzeichnung vom Vertrag zurückzutreten, wenn er nicht genügend Werbeverträge für das jeweilige „Sponsoring-Mobil“ abschließen könne. Er sei daher --an den Maßstäben der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) gemessen-- gerade wegen der Besonderheiten des Dreiecksverhältnisses nicht bereit, den Kaufpreis für das Kfz aufzubringen. Zur Nutzung überlassen sei zudem kein neuwertiges, sondern ein „beklebtes“ Kfz. Der 15 %ige Abschlag des FG von den Anschaffungskosten sei allerdings nicht nachvollziehbar. Selbst nach einer Neulackierung wäre das Kfz zusätzlich im Wert gemindert. Niemand erwerbe für einen Rabatt von 15 % einen Neuwagen, auf den sich bis zu 20 Werbeaufdrucke befänden. Bemessungsgrundlage könne daher allenfalls der Betrag sein, der marktüblich für die Anbringung von Werbung auf PKW von Werbeunternehmen gezahlt werde. Dies allein sei der Betrag, den ein Unternehmen bereit sei, für die Gebrauchsbeeinträchtigung zu zahlen. Bei einem Taxi sei dies z.B. pro Monat für einen Werbeaufdruck 105 €.

Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil des FG abzuändern und den Umsatzsteuerbescheid vom 11. Dezember 2001 und die Einspruchsentscheidung vom 10. März 2003, geändert durch den Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 11. März 2003, dahingehend zu ändern, dass ein um 71 050,15 DM niedrigerer Umsatz angesetzt wird und die Umsatzsteuer entsprechend um 10 657 DM (5 448,84 €) gemindert wird, und die Revision des FA zurückzuweisen.

Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuer für 1997 auf 10 146 DM (5 187,56 €) festzusetzen und die Revision des Klägers, soweit sie den Ford betrifft, als unbegründet zurückzuweisen.

Das Urteil des FG verletze § 3 Abs. 1, § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG und schätze den Wert der Gegenleistung unzutreffend.

Die Übergabe des Kfz sei eine Lieferung. Sie verschaffe der Gemeinde die Verfügungsmacht endgültig. Die wirtschaftliche Substanz, der Wert und der Ertrag des Kfz gingen auf die Gemeinde über. Der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums sei nicht notwendig. Die für Leasing entwickelten Grundsätze gälten entsprechend. Eine andere Alternative als die Ausübung des Optionsrechts erscheine nicht denkbar. Die Pflicht der Gemeinde zur kurzfristigen Rückgabe im Rahmen der Werbeverpflichtung zur neuen Beschriftung u.Ä. sei keine nennenswerte Beeinträchtigung des umfassenden Nutzungsrechts. Auch sei der Kläger zur Stellung eines Ersatzwagens bei Totalschaden verpflichtet.

Entgelt seien die Anschaffungskosten für das Kfz. Zwar sei der Verkehrswert eines mit Werbefolien beklebten Kfz gemindert. Diese Minderung könne aber nicht im Wege der Saldierung bei der Lieferung berücksichtigt werden, da die Gegenleistung gerade darin bestehe, den Wagen mit Werbefolien bekleben zu lassen. Die Wertminderung werde durch den Vorteil egalisiert, damit die geschuldete Gegenleistung erbringen zu können. Zudem würden die Überlegungen des Klägers zu einem systemwidrigen steuerfreien Endverbrauch führen.

Sowohl aus dem „Werbemobil-Vertrag“ als auch aus den Werbeverträgen ergebe sich, dass der Kläger auf den werbewirksamen Einsatz der Kfz hinzuwirken habe. Eine förmliche Verpflichtung zur (Gegen-)Leistung sei nicht notwendig. Der Kläger habe die Anschaffungskosten gezahlt. Dass er diese wirtschaftlich den Werbekunden weiterbelaste, ändere an dem Wert seiner Leistung gegenüber der Gemeinde nichts. Die Rücktrittsklausel greife nur für die Zeit vor der Kfz-Übergabe.

► Urteilsbegründung:

Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben. Der Klage ist nur insoweit stattzugeben, als sie die Überlassung des Renault betrifft (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision des Klägers ist unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO).

1. Das FG hat im Ergebnis zu Recht in der Überlassung des Ford einen steuerbaren Umsatz gesehen.

a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Umsatzsteuerbar sind auch der Tausch und der tauschähnliche Umsatz; dies stellt § 3 Abs. 12 UStG, der im Einklang mit Art. 5 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) steht, klar (allg. M.; vgl. z.B. Martin in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz 741; Nieskens

in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 3 Rz 4062, 4081, m.w.N.). Ein tauschähnlicher Umsatz liegt auch vor, wenn Entgelt für eine Lieferung eine sonstige Leistung ist (Martin in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 3 Rz 745, m.w.N.).

b) Ein steuerbarer Umsatz in Form einer entgeltlichen Leistung liegt vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Voraussetzung für eine tauschähnliche Leistung ist, dass sich zwei entgeltliche Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG gegenüberstehen, die lediglich durch die Modalität der Entgeltvereinbarung (Tausch) miteinander verknüpft sind (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06. Dezember 2007 -V R 42/06-, BFH/NV 2008 S. 518, m.w.N.). Nicht maßgeblich ist, ob die Vertragsparteien die einander erbrachten Leistungen als entgeltlich oder unentgeltlich bezeichnen (BFH-Urteil vom 10. Juli 1997 -V R 95/96-, BFHE 183, 296, BStBl II 1997 S. 668). Der Gegenwert wird bei Tausch und tauschähnlichen Umsätzen i.S. von § 3 Abs. 12 UStG durch eine tatsächlich erhaltene Gegenleistung erbracht, die nicht in Geld besteht, aber in Geld ausdrückbar sein muss (EuGH-Urteile vom 21. März 2002 Rs. C-174/00 --Kennemer Golf--, Slg. 2002, I-3293, Randnr. 40; vom 02. Juni 1994 Rs. C-33/93 --Empire Stores Ltd.--, Slg. 1994, I-2329, Randnr. 16, 17).

c) Danach liegt im Streitfall ein tauschähnlicher Umsatz vor. Wie der V. Senat des BFH im Urteil vom 01. August 2002 -V R 21/01- (BFHE 200, 101, BStBl II 2003 S. 438) entschieden hat, erbringt ein gemeinnütziger Luftsportverein, dem Unternehmer „unentgeltlich“ Freiballone mit Firmenaufschriften zur Verfügung stellen, die er zu Sport- und Aktionsluftfahrten einzusetzen hat, im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes steuerbare Werbeumsätze.

Im Streitfall gilt nichts anderes. Es kann dahingestellt bleiben, ob ein Leistungsaustausch auch vorliegt, wenn die Gegenleistung gänzlich freiwillig erbracht wird (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17. Februar 1972 -V R 118/71-, BFHE 105, 79, BStBl II 1972 S. 405; Klenk in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 1 Rz 36). Davon ist im Streitfall nicht auszugehen. Auf Grund der „Werbeverträge“ und des „Werbemobil-Vertrags“ konnte der Kläger von der Gemeinde den tatsächlichen Einsatz des Kfz im öffentlichen Straßenverkehr verlangen, während die Gemeinde zur Nutzung des Kfz im öffentlichen Straßenverkehr verpflichtet war. Nach den vom FG in Bezug genommenen Werbeverträgen hatte sich der Kläger seinen Werbekunden gegenüber ausdrücklich dazu verpflichtet, auf den Halter des Fahrzeugs dahingehend einzuwirken, dass dieser das Fahrzeug „werbewirksam“ einsetzte. Damit korrespondiert die Klausel in dem mit der Gemeinde abgeschlossenen „Werbemobil-Vertrag“, wonach beide Vertragspartner vom „werbewirksamen“ Einsatz des „Sponsoring-Mobils“ durch die Nutzerin ausgingen. Damit besteht im Streitfall der vom EuGH in ständiger Rechtsprechung geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung --Überlassung Kfz-- und Gegenleistung --Nutzung des Kfz zu Werbezwecken-- (vgl. so bereits EuGH-Urteil vom 05. Februar 1981 Rs. C-154/80 --Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats--, Slg. 1981, 445, Randnr. 12).

2. Entgegen der Auffassung des FG hat der Kläger mit der Übergabe des mit den Werbeaufdrucken versehenen Kfz an die Gemeinde eine Lieferung und keine sonstige Leistung in Form einer bloßen Nutzungsüberlassung vorgenommen.

a) Lieferungen sind nach § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, durch die ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt,

im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Die Regelung setzt Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG in nationales Recht um.

Der Begriff „Lieferung eines Gegenstands“ in Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG bezieht sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen. Er umfasst vielmehr jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (EuGH-Urteile vom 08. Februar 1990 Rs. C-320/88 --Shipping and Forwarding Enterprise Safe--, Slg. 1990, I-285, Randnr. 7; vom 6. Februar 2003 Rs. C-185/01 --Auto Lease Holland--, Slg. 2003, I-1317, Randnr. 32, und vom 15. Dezember 2005 Rs. C-63/04, --Centralan Property--, Slg. 2005, I-11087, Randnr. 62). Nach ständiger BFH-Rechtsprechung setzt die Verschaffung einer derartigen Verfügungsmacht die Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag voraus (BFH-Urteile vom 07. Mai 1987 -V R 56/79-, BFHE 150, 85, BStBl II 1987 S. 582; vom 09. Februar 2006 -V R 22/03-, BFHE 213, 83, BStBl II 2006 S. 727; vom 06. Dezember 2007 -V R 24/05-, BFH/NV 2008 S. 713).

Eine Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag ohne zivilrechtlichen Eigentumsübergang kann z.B. dann vorliegen, wenn der dem zivilrechtlichen Eigentümer zustehende Herausgabeanspruch wertlos ist (BFH-Urteil in BFHE 150, 85, BStBl II 1987 S. 582) oder der Eigentümer den wirtschaftlichen Gehalt des Gegenstands dem Abnehmer auf sonstige Weise zuwendet (BFH-Urteil vom 23. Oktober 1997 -V R 36/96-, BFHE 185, 71, BStBl II 1998 S. 584). Dem Herausgabeanspruch des Eigentümers kommt dabei z.B. dann keine wirtschaftliche Bedeutung mehr zu, wenn der Nutzungsberechtigte nach dem Nutzungsvertrag verlangen kann, dass ihm das zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut unentgeltlich oder zu einem geringen Entgelt übertragen wird. Dies trifft z.B. auf Leasingverhältnisse zu, wenn zu erwarten ist, dass auf den Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit das bürgerlich-rechtliche Eigentum an dem Leasinggegenstand ohne Zahlung eines zusätzlichen Entgelts oder gegen Zahlung eines nur geringen Entgelts übergeht (BFH-Urteil vom 08. Juni 1995 -IV R 67/94-, BFH/NV 1996 S. 101).

Ob die Verfügungsmacht in diesem Sinne übertragen wird, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, d.h. den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 213, 83, BStBl II 2006 S. 727, m.w.N.). Dies ist vom nationalen Gericht festzustellen (vgl. z.B. EuGH-Urteile in Slg. 1990, I-285, Randnr. 11, und in Slg. 2005, I-11087).

b) Vor diesem rechtlichen Hintergrund verbietet es sich zwar, --wie das FA-- pauschal auf die zum Leasing entwickelten Rechtsgrundsätze zu verweisen, zumal auch die steuerliche Behandlung von Leasingverträgen jeweils anhand der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen ist (vgl. z.B. grundlegend BFH-Urteile vom 26. Januar 1970 -IV R 144/66-, BFHE 97, 466, BStBl II 1970 S. 264; vom 03. August 2004 -X R 55/01-, BFH/NV 2005 S. 517; Martin in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 3 Rz 97 ff., m.w.N.; Leonard in Bunjes/Geist, UStG, 8. Aufl., § 3 Rz 17). Gleichwohl ist hier davon auszugehen, dass die Gemeinde mit der Überlassung des Kfz im Streitjahr befähigt wurde, über das Kfz wie ein Eigentümer zu verfügen.

aa) Nach dem BFH-Urteil in BFH/NV 2005 S. 517 kommt eine Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Vermögen des Nutzenden und damit umsatzsteuerrechtlich eine Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag vor allem dann in Betracht, wenn sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gegenstands und die Grundmietzeit annähernd decken, oder zwar die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erheblich länger als die Grundmietzeit ist, jedoch dem Nutzenden ein Recht auf Mietverlängerung oder Kauf zusteht und bei Ausübung der Option nur ein geringer Mietzins oder Kaufpreis zu entrichten ist. Die Möglichkeit der Ausübung eines Kaufoptionsrechts allein reicht aber nicht aus. Hinzukommen muss vielmehr, dass mit der Wahrnehmung dieser Möglichkeit zu rechnen ist (BFH-Urteil vom 09. Dezember 1999 -III R 74/97-, BFHE 191, 125, BStBl II 2001 S. 311, m.w.N.). Eine abweichende Beurteilung ergibt sich auch nicht aus Art. 5 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG, der in ähnlichen Fällen für eine Lieferung eine vertragliche Klausel voraussetzt, wonach das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird. Diese Bestimmung engt den Anwendungsbereich des Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG nicht ein. Sie enthält lediglich für einen Einzelfall eine Klarstellung, ohne dass Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG abschließender Charakter zukommt.

bb) Unter Berücksichtigung der Umstände im Streitfall konnte die Gemeinde über das Kfz wie ein Eigentümer verfügen. Sie konnte insbesondere nach Ablauf von 60 Monaten dessen kostenlose Übereignung vom Kläger verlangen. Typischerweise wird eine solche Option ausgeübt, sei es, um das Wirtschaftsgut weiterhin zu nutzen oder den verbliebenen Marktwert zu realisieren. Damit stand der Gemeinde Substanz, Wert und Ertrag zu, während der Herausgabeanspruch des Klägers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hatte. Dem steht nicht entgegen, dass die Gemeinde die Aussicht hatte, nach Vertragsablauf vom Kläger ein neues, wiederum mit Werbeplakaten versehenes Kfz gestellt zu bekommen. Denn die Gemeinde konnte die Option ausüben und ein nochmaliges Angebot des Klägers auf ein neues Kfz annehmen. Ihr stand mit dem ausschließlichen Recht, das Kfz zu fahren, dessen „Ertrag“ zu. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass sich der Kläger das ausschließliche Recht zurückbehielt, Außenflächen des Kfz zu nutzen und durch deren Vermietung ebenfalls „Ertrag“ zu erzielen (dazu unten 3. b cc). Ein vorbehaltenes Nutzungsrecht steht einer Lieferung jedenfalls dann nicht mehr entgegen, wenn der Gegenstand übergeben wurde (BFH-Urteil vom 13. November 1997 -V R 66/96-, BFHE 184, 134, m.w.N.). Auch auf das dem Kläger vorbehaltene Recht, die Beschriftung zu ändern, kommt es nicht an.

3. Die Sache ist spruchreif.

a) Zu Unrecht hat das FG als Entgelt den „Gebrauchswert“ des mit Werbeaufdrucken versehenen Kfz angesetzt. Der Umsatz wird nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG). Bei Tausch oder tauschähnlichen Umsätzen i.S. des § 3 Abs. 12 UStG gilt nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG als Bemessungsgrundlage der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Auf den Streitfall bezogen bedeutet dies, dass das Entgelt für die Lieferung des Kfz der Wert der Gegenleistung und damit der Werbeleistung, nicht der "Gebrauchswert" des Kfz ist.

b) Der Wert des anderen Umsatzes wird in richtlinienkonformer Auslegung der bezeichneten Vorschrift unter Beachtung von Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG jedenfalls für den Wert einer im Gegenzug erhaltenen Dienstleistung durch

den subjektiven Wert für die tatsächlich erhaltene und in Geld ausdrückbare Gegenleistung bestimmt. Als subjektiver Wert ist derjenige Wert festzustellen, den der Empfänger der Leistung beimisst, die er sich verschaffen will und deren Wert dem Betrag entspricht, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist (EuGH-Urteile in Slg. 1994, I-2329, Randnr. 19, m.w.N.; vom 24. Oktober 1996 Rs. C-288/94 --Argos Distributors Ltd.--, Slg. 1996, I-5311, Randnr. 16; BFH-Urteil in BFHE 200, 101, BStBl II 2003 S. 438, m.w.N.). Dieser Wert umfasst alle Ausgaben einschließlich der Nebenleistungen, die der Empfänger der jeweiligen Leistung aufwendet, um die fragliche Leistung zu erhalten (vgl. z.B. zu Versandkosten EuGH-Urteil vom 03. Juli 2001 Rs. C-380/99 --Bertelsmann--, Slg. 2001, I-5163; zu einer Werbeleistung vgl. auch EuGH-Urteil vom 23. November 1988 Rs. 230/87 --Naturally Yours Cosmetics--, Slg. 1988, 6365; BFH-Urteil vom 28. März 1996 -V R 33/95-, BFH/NV 1996 S. 936). Soweit der Wert des Entgelts nicht ermittelt werden kann, ist er nach § 162 der Abgabenordnung zu schätzen (BFH-Urteil in BFHE 200, 101, BStBl II 2003 S. 438).

aa) Entgegen der Auffassung des Klägers ist danach nicht der Preis maßgeblich, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für die (Werbe-)Leistung zu erzielen wäre. Die ältere Rechtsprechung des BFH, die auf den gemeinen (§ 9 des Bewertungsgesetzes) und damit einen objektiven Wert abstellte (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 12. November 1987 -V B 52/86-, BFHE 151, 474, BStBl II 1988 S. 156), ist insoweit durch die Rechtsprechung des EuGH überholt (EuGH-Urteile in Slg. 1994, I-2329, Randnr. 18; in Slg. 2001, I-5163, Randnr. 22). Dem hat sich der BFH spätestens mit Urteil in BFHE 200, 101, BStBl II 2003 S. 438 für Fälle der vorliegenden Art angeschlossen (vgl. z.B. aber auch schon BFH-Urteile vom 07. März 1995 -XI R 72/93-, BFHE 177, 171, BStBl II 1995 S. 518; in BFHE 183, 296, BStBl II 1997 S. 668; Wagner in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 10 Rz 254, 260 f.; a.A. z.B. Heidner in Bunjes/Geist, a.a.O., § 10 Rz 54, 61; Handzik in Offerhaus/ Söhn/Lange, § 10 UStG Rz 131 f., 136 f., jeweils m.w.N.).

bb) Der als „Entgelt“ anzusetzende subjektive Wert, den die hier streitige „Werbeleistung“ der Gemeinde für den Kläger hat, bestimmt sich nach dem Betrag, den er tatsächlich hierfür aufgewendet hat.

aaa) Dazu gehören nach den Feststellungen des FG nur die Anschaffungskosten für das Kfz. Zu Recht hat das FG --wie das FA-- die Aufwendungen des Klägers für die Anbringung der Werbung nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen (ebenso FG München in EFG 2004 S. 1329), denn diese standen in unmittelbarem Zusammenhang mit den Leistungen des Klägers gegenüber Dritten, nämlich den Vertragspartnern aus den Werbeverträgen. Sie gehen nach den Grundsätzen der Beistellung nicht in die Bemessungsgrundlage ein (vgl. BFH-Urteile vom 17. Januar 1957 -V 157/55 U-, BFHE 64, 241, BStBl III 1957 S. 92; in BFH/NV 2008 S. 518).

bbb) Bemessungsgrundlage für den subjektiven Wert der „Werbefahrten“ sind im Streitfall die gesamten dem Kläger entstandenen Anschaffungskosten.

Nach dem EuGH-Urteil Empire Stores in Slg. 1994, I-2329, Randnr. 19, ergibt sich der subjektive Wert der Lieferung aus dem Wert, den der Lieferer (als Empfänger der Dienstleistung, die die Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen darstellt) den Dienstleistungen beimisst, die er sich verschaffen will, wobei dieser Wert dem Betrag entspricht, den der Lieferer zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist. Handelt es sich um die Lieferung eines Gegenstands, ergibt sich dieser Wert nach dem EuGH-Urteil Empire Stores

aus dem Kaufpreis, den der Lieferer für den Erwerb des Gegenstands gezahlt hat, den er als Gegenleistung für die betreffenden Dienstleistungen liefert. Aufwendungen für die Beistellung gehören nicht hierzu.

► Fundstelle:

Bundesfinanzhof (BFH)
Internet-Veröffentlichung vom 25.06.2008