

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 12. Mai 2009

(Az.: V R 24/08)

Fahrzeugüberlassung:

Unterscheidung zwischen einem steuerbaren Tausch oder tauschähnlichen Umsatz und einer nichtsteuerbaren Beistellung

Leitsätze:

1. Bei sog. nichtsteuerbaren Beistellungen liegt weder ein Tausch noch ein tauschähnlicher Umsatz (§ 3 Abs. 12 UStG) vor.
2. Die nichtsteuerbare Beistellung setzt voraus, dass der Beistellende Empfänger einer an ihn erbrachten Leistung ist und die Beistellung ausschließlich für Zwecke der Leistungserbringung an den Beistellenden verwendet wird.
3. Sind für einen Unternehmer Handelsvertreter tätig, denen der Unternehmer Kfz überlässt, ist die Überlassung als Beistellung anzusehen, wenn die Handelsvertreter die Fahrzeuge nur für Zwecke der Handelsvertreterertätigkeit, nicht aber auch für private Zwecke verwenden dürfen, und dieses Verbot auch in geeigneter Weise tatsächlich überwacht wird.

Gesetzliche Grundlage:

UStG 1993: § 3 Abs. 12

Vorinstanz:

FG Münster vom 28. Februar 2008 (5 K 2044/04 U - EFG 2008 S. 1828)

I. Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) lieferte im Rahmen eines Kommissionsverhältnisses Haushaltswaren an Endverbraucher. Der Warenabsatz erfolgte über sog. Gruppenberaterinnen als selbständige Handelsvertreterinnen. Die Gruppenberaterinnen erhielten neben ihrer allgemeinen Provision eine Zusatzprovision von 3 % des Umsatzes der ihnen zugeordneten und von ihnen betreuten Beraterinnen (Zusatzprovision). Außerdem wurden den Gruppenberaterinnen von der Klägerin geleaste PKW mit Versicherungsschutz gestellt. Der Versicherungsschutz umfasste ein 24-Stunden-Unfallschutz-Programm für die Gruppenberaterin und deren Ehemann. Auch die GEZ-Gebühr für das Autoradio wurde von der Klägerin bezahlt. Insgesamt waren für die Klägerin nach ihren Angaben ca. 300 Beraterinnen tätig. Im Streitjahr 1997 hatte die Klägerin 14 Fahrzeuge und im Streitjahr 1998 18 Fahrzeuge geleast. Als Fahrzeuge standen in den Streitjahren für die Gruppenberaterinnen zwei Fahrzeugtypen zur Verfügung, wobei Gruppenberaterinnen bei höheren Umsätzen das bessere Modell erhielten.

Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt -FA-) davon aus, dass die von der Klägerin getragenen Kfz-Aufwendungen (Leasingraten) für die PKW-Überlassung eine Zusatzprovision darstelle und die Nutzungsüberlassung als tauschähnlicher Umsatz gemäß § 3 Abs. 12 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) zusätzlich zu erfassen sei. Das FA erließ am 15. August 2004 entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre 1997 und 1998. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Während des finanzgerichtlichen Verfahrens ergingen am 23. November 2005 geänderte Umsatzsteuerbescheide für beide Streitjahre, die gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Klageverfahrens wurden.

Das Finanzgericht (FG) bestätigte in dem in „Entscheidungen der Finanzgerichte“ 2008 S. 1828 veröffentlichten Urteil das FA, dass ein tauschähnlicher Umsatz i.S. von § 3 Abs. 12 UStG, nicht aber ein beistellungsähnlicher Vorgang vorliege. Die Klägerin erbringe eine sonstige Leistung gemäß § 3 Abs. 9 UStG, indem sie ihren Gruppenberaterinnen - soweit sie diese für geeignet halte - die kostenlose Nutzung der PKW ermögliche. Es handele sich rechtlich und wirtschaftlich um eine zusätzliche Provision. Dieser Umstand werde aus dem Gesamtverhalten der Klägerin deutlich, die die PKW überlasse, um ihre Vertreterinnen für erbrachte Leistungen zu honorieren und zu höheren Umsätzen und zur Anwerbung von neuen Vertreterinnen zu motivieren, da eine Vertreterin ohne Status als Gruppenberaterin keinen PKW erhalte. Die Klägerin habe selbst den zusätzlichen Entgeltcharakter betont, da nach ihren Anga-

ben den Gruppenberaterinnen kein Anspruch auf PKW-Überlassung zugestanden habe, sondern die Auswahl der durch die PKW-Überlassung geförderten Gruppenberaterinnen durch das zusätzliche Kriterium der Eignung ergänzt worden sei. Hieraus ergebe sich, dass die PKW-Überlassung und die Staffelung der Modelle nach der Höhe des Umsatzes einen finanziellen Anreiz bilden solle, der sich im Bewusstsein der höheren Provision durch Beteiligung an den Umsätzen der von der Gruppenberaterin betreuten Vertreterinnen und der Kostensparnis ausdrücke, indem der PKW kostenlos zur Verfügung gestellt werde. Schließlich werde die finanzielle Belohnung durch höhere Entgelte (zusätzlich zu den erhöhten Provisionen) in Form der Naturalprovision durch die unterschiedlichen Modelle bestätigt, die bei besseren Vertriebsleistungen durch leistungsstärkere, besser ausgestattete bzw. in späteren Jahren noch teurere PKW, erfolge. Im Streitfall liege wegen der tatsächlichen Handhabung keine ausschließliche Nutzung für Zwecke der Klägerin und damit kein „beistellungsähnlicher Vorgang“ vor. Die PKW seien nicht ausschließlich für den Vertrieb genutzt worden. Die Nutzung der PKW habe nicht - wie für einen beistellungsähnlichen Vorgang nötig - ausschließlich dem Zweck der Auftragsdurchführung gedient. Gegen eine ausschließliche Nutzung für Zwecke der Klägerin spreche, dass die PKW in erster Linie dem jeweiligen Unternehmen der Gruppenberaterin gedient hätten, die unter Nutzung des PKW die für die Provisionserzielung nötigen Verkaufsgespräche etc. durchgeführt und dafür die Provisionen erhalten hätten. Damit sei die unmittelbare Nutzung für unternehmerische Zwecke der jeweiligen Gruppenberaterin erfolgt. Die Überlassung der PKW nur bei ausreichender Eignung der Gruppenberaterin zeige, dass die PKW für den Vertrieb durch die Gruppenberaterinnen verzichtbar gewesen seien. Da die PKW für die Tätigkeit der freien Handelsvertreterinnen nicht zwingend erforderlich gewesen seien, hätte die Klägerin die Erforderlichkeit für die Handelsvertreterstätigkeit in jedem Einzelfall prüfen müssen. Das sei nicht geschehen. Dass die PKW nicht ausschließlich zur Durchführung konkreter Vermittlungsleistungen und damit verbundener Fahrten überlassen worden seien, ergebe sich aus der tatsächlichen Handhabung der PKW-Überlassung. Bereits die unstrittig nicht erfolgte Kontrolle der Fahrzeugnutzung nur zu Fahrten im Zusammenhang mit dem Vertrieb der Produkte indiziere die private Nutzung. Dem stehe die nach den Verträgen ausschließlich vertriebsbezogen gestattete Nutzung der PKW nicht entgegen, da sie nicht kontrolliert worden sei. Die Klägerin habe die ausschließliche Nutzung der Fahrzeuge zu betrieblichen Zwecken nicht überwacht und hätte dies auch nicht kontrollieren können, weil sie keine zeitnahen Aufzeichnungen oder Fahrtenbücher verlangt habe. Die nicht ausschließlich berufliche Nutzung werde zudem durch den über das notwendige Maß hinausgehenden Versicherungsschutz bestätigt, der nicht nur die Gruppenberaterin, sondern auch deren Ehemann umfasse und nicht auf betriebliche Fahrten beschränkt worden sei. Schließlich ergebe sich aus der Lebenserfahrung und damit aus einem Anscheinsbeweis die private Nutzung und damit das Fehlen einer ausschließlich betrieblichen Nutzung der PKW. Die Berechnung des Entgelts durch das FA nach den von der Klägerin aufgewandten Kosten sei schließlich unstrittig.

Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen und formellen Rechts. Das FG habe übersehen, dass es an einem Leistungsaustausch fehle, wenn die Leistung im eigenen wirtschaftlichen Interesse erbracht werde. Selbständige Handelsvertreterinnen wie die Gruppenberaterinnen handelten im eigenen wirtschaftlichen Interesse und würden deshalb keine zusätzliche Leistung gegenüber der Klägerin erbringen.

Das FG habe formelles Recht verletzt, da sie, die Klägerin, mit Schriftsatz vom 25. Februar 2008 Beweis angeboten habe, dass eine private Nutzung der PKW nicht festgestellt werden könne. Der Nachweis, dass keine Privatfahrten erfolgt seien, sei nicht zwingend durch Vorlage eines Fahrtenbuchs zu erbringen. Das Verbot, PKW privat zu nutzen, könne ausreichen, um den Anscheinsbeweis einer privaten PKW-Nutzung zu erschüttern. Dieses Verbot sei im Streitfall schriftlich und nicht nur zum Schein ausgesprochen worden. Es habe auch eine tatsächliche Überwachung dieses Verbots vorgelegen, da ihr Ehemann die Fahrten kontrolliert habe. So hätten die Gruppenberaterinnen die PKW auf dem Hof der Klägerin abstellen müssen, wenn sie für bestimmte Zeiträume nicht als Gruppenberaterinnen tätig gewesen seien. Ihre Berechnungen zeigten, dass sich aus einer Plausibilitätsprüfung ergebe, dass eine private Nutzung nicht erfolgt sei. Das FG habe den Umfang des Versicherungsschutzes nicht richtig bewertet. Nur die Ehemänner der Gruppenberaterinnen seien mitversichert gewesen, da davon ausgegangen worden sei, dass diese ihre Ehefrauen bei der Vertriebstätigkeit unterstützten. Im Übrigen böten Versicherer einen Versicherungsschutz nur für betriebliche Fahrten nicht an. Sie, die Klägerin, habe auch deshalb ein Interesse an einer ausschließlich betrieblichen Nutzung der PKW, da sie dies im Rahmen des Gesamtvertriebssystems zu überwachen habe. Auf in den Folgejahren verwirklichte Umstände komme es nicht an. Gruppenberaterinnen, denen kein PKW überlassen worden sei, hätten keine anderweitig erhöhte Provision erhalten. Sie, die Klägerin, habe schließlich für eine unterstellte Privatnutzung keine Aufwendungen zu tragen gehabt, da sie nur die gebrauchsunabhängigen Kosten getragen habe. Da sie für die Privatfahrten nichts aufgewendet habe, fehle es an einem Entgelt.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG aufzuheben und die geänderten Umsatzsteuerjahresbescheide 1997 und 1998 vom 23. November 2005 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 17. März 2004 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 1997 um 6 001,11 DM (3 067,81 €) und für 1998 um 6 973,92 DM (3 565,71 €) gemindert wird.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Das Urteil des FG sei zutreffend. Es liege kein Verfahrensfehler vor. Die Bemessungsgrundlage sei im Verfahren vor dem FG unstrittig gewesen.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Nutzungsüberlassung der PKW im Rahmen tauschähnlicher Umsätze erfolgte.

1. Nach ständiger Rechtsprechung erbringt ein Unternehmer Leistungen gegen Entgelt i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, wenn zwischen ihm und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (vgl. z.B. Urteil des

Bundesfinanzhofs -BFH- vom 05. Dezember 2007, V R 60/05, BFHE 219 S. 455, BFH/NV 2008 S. 1072, unter II. 2. a, m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften und des BFH). Eine steuerbare Leistung gegen Entgelt liegt auch vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht in einer Geldzahlung, sondern in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht. Es handelt sich dann um einen tauschähnlichen Umsatz (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG), bei dem zwei Leistungen durch die Modalität der Entgeltvereinbarung (tauschähnlicher Umsatz) miteinander verknüpft sind (BFH-Urteil vom 06. Dezember 2007, V R 42/06, BFHE 221 S. 74, BFH/NV 2008 S. 518, Leitsatz 1). Ein derartiger Leistungsaustausch liegt z.B. dann vor, wenn ein Unternehmer als Arbeitgeber seinem Mitarbeiter einen PKW zur privaten Nutzung überlässt. Ein Teil der Arbeitsleistung kann dann Entgelt für die sonstige Leistung, Nutzungsüberlassung, sein (BFH-Urteile vom 10. Juni 1999, V R 87/98, BFHE 189 S. 196, BStBl II 1999 S. 580, unter II. 1. a; ebenso vom 31. Juni 2008, V R 74/05, BFH/NV 2009 S. 226, Leitsatz 1).

Demgegenüber liegt kein tauschähnlicher Umsatz, sondern eine sog. Beistellung z.B. vor, wenn der Unternehmer einem anderen Unternehmer einen Gegenstand ausschließlich zu dem Zweck zur Nutzung überlässt, damit der Berechtigte ihn zur Ausführung der Leistung an ihn, dem überlassenden Unternehmer, nutzt und eine anderweitige Verwendung beim Nutzungsberechtigten aufgrund der zwischen den Beteiligten bestehenden Vereinbarungen und deren tatsächliche Handhabung ausgeschlossen ist (BFH-Urteil in BFHE 221 S. 74, BFH/NV 2008 S. 518, unter II. 1. b).

2. Nach diesen Grundsätzen ist die Entscheidung des FG, die Nutzungsüberlassung der PKW sei ein zusätzliches Entgelt für die Leistungen der Gruppenberaterinnen an die Klägerin und keine „Beistellung“, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

a) Gegen eine nichtsteuerbare „Beistellung“ spricht allerdings entgegen dem Urteil des FG nicht bereits, dass die PKW-Nutzung dem jeweiligen Unternehmen der Gruppenberaterinnen dienen. Denn Empfänger einer „Beistellung“ kann auch ein Unternehmer sein, der an den Beistellenden eine entgeltliche Leistung (Lieferung oder sonstige Leistung) erbringt (BFH-Urteil in BFHE 221 S. 74, BFH/NV 2008 S. 518, unter II. 1. c).

b) Überlässt ein Unternehmer einem anderen für ihn tätigen Unternehmer - wie hier die Klägerin den für sie tätigen selbständigen Handelsvertreterinnen - PKW ohne gesondert berechnetes Entgelt zur Nutzung, hängt die Frage, ob es sich dabei um eine zusätzliche Provision für deren Leistung an sie oder lediglich um eine nichtsteuerbare „Beistellung“ handelt, davon ab, ob eine private Nutzung durch ein entsprechendes, klar und eindeutig vereinbartes Verbot und dessen tatsächliche Handhabung ausgeschlossen ist. Entscheidend ist, ob das Verbot auch tatsächlich beachtet, überwacht und damit durchgesetzt wird (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 08. Oktober 2008, XI R 66/07, BFH/NV 2009 S. 616, unter II. 2. und 3., m.w.N.).

c) Das FG ist von diesen Grundsätzen ausgegangen. Nach den mit begründeten Revisionsrügen nicht angegriffenen und damit für den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) sind die PKW nicht ausschließlich zur Durchführung der konkreten Vermittlungsleistungen und damit verbundener Fahrten überlassen worden. Dies hat das FG auf die tatsächliche Handhabung der PKW-Überlassung und insbesondere auf die unterbliebene Kontrolle des Nutzungsverbots für private Zwecke gestützt. Dementsprechend ist im Streitfall von einem

tauschähnlichen Umsatz, nicht aber von einer Beistellung auszugehen. Ob die Klägerin entsprechend ihrer Auffassung keine Aufwendungen für die Privatnutzung zu tragen hatte, da für sie „nur die gebrauchsunabhängigen Kosten“ entstanden seien oder ob die Klägerin nicht zumindest die Kosten einer erhöhten km-Laufleistung und damit höhere Leasingkosten zu tragen hatte, ist dabei unerheblich.

Entgegen der Auffassung der Klägerin lässt sich im Übrigen aus dem BFH-Urteil vom 07. März 1995 (XI R 72/93, BFHE 177 S. 171, BStBl II 1995 S. 518, Leitsatz), nach dem die „Gewährung einer Werbeprämie für die Vermittlung eines Neuabonnenten regelmäßig einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch [begründet], wenn die Werbung nicht im eigenen wirtschaftlichen Interesse des Empfängers am Erfolg der Werbemaßnahme steht“, nicht entnehmen, dass ein eigenes wirtschaftliches Interesse stets einen Leistungsaustausch i.S. des § 1 Abs. 1 UStG ausschließt, sondern nur, dass die Gewährung einer Sachprämie für das Betreiben von Werbung im eigenen wirtschaftlichen Interesse durch einen Zeitschriftenhändler, der bezogene Zeitungen im Rahmen seines eigenen Betriebs weiterveräußert, als Preisnachlass für die Zeitschriftenbelieferung anzusehen ist.

3. Der geltend gemachte Verfahrensfehler (Verletzung der nach § 76 Abs. 1 FGO bestehenden Sachaufklärungspflicht) liegt nicht vor. Zum einen hat die Klägerin ausweislich ihres Schriftsatzes vom 22. Februar 2008 keinen Beweisantrag gestellt, sondern nur um einen richterlichen Hinweis gebeten, ob Zeugenbeweis angetreten werden soll. Zum anderen hat es die durch einen Steuerberater in der mündlichen Verhandlung vertretene Klägerin ausweislich des Sitzungsprotokolls unterlassen, das Übergehen des nach ihrer Auffassung gestellten „Beweisantrags“ in der mündlichen Verhandlung vom 28. Februar 2008 zu rügen; sie kann sich deshalb hierauf nicht mehr berufen (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Beschlüsse vom 17. März 2005, X B 46/04, BFH/NV 2005 S. 1132; vom 07. April 2005, IX B 194/03, BFH/NV 2005 S. 1354; vom 29. Juni 2005, VI B 120/04, BFH/NV 2005 S. 1848; vom 28. August 2006, V B 60/05, BFH/NV 2006 S. 2311).

► **Bekanntgabe:**

Bundesfinanzhof (BFH)
Internet-Veröffentlichung vom 18.11.2009