

ProMemoria-Info-Brief (Januar 2013)

- Wichtige Bekanntgaben aus der Finanzrechtsprechung -

BFH-Urteil vom 10. Juli 2012 -NV-

(XI R 31/10 – HFR 2013 S. 60)

**Zum Vorliegen eines tauschähnlichen Umsatzes zwischen dem Auftraggeber/
Herausgeber einer Schriftenreihe und dem mit der Herstellung beauftragten
Verlag.**

Leitsätze (nicht amtlich):

1. Beauftragt der Herausgeber einen Verlag mit der Herstellung und dem Versand einer Schriftenreihe, erfordert die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes konkrete Feststellungen zu seiner Gegenleistung, wenn der redaktionelle Teil einschließlich aller Text- und Bildbeiträge entgeltlich von einem Dritten erstellt wird.
2. § 3 Abs. 12 UStG steht im Einklang mit Artikel 5 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG.

Gesetzliche Grundlagen:

UStG 1999: § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 2, § 3 Abs. 12; **EWGRL 77/388:** Artikel 2 Nr. 1, Artikel 5 Abs. 1, Artikel 6 Abs. 1; **EGRL 112/2006:** Artikel 2 Abs. 1a, Artikel 14, 24; **BGB:** §§ 328, 929 ff.

Vorinstanz:

Schleswig-Holsteinisches FG (EFG 2011, 576)

► Sachverhalt:

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klin., eine GmbH, in der Zeit vom 1. Januar bis 31. Mai 2004 (Streitzeitraum) mit der Herstellung und dem Vertrieb einer Schriftenreihe tauschähnliche Umsätze gegenüber ihrer Alleingeschafterin ausgeführt hat.

Alleinige Geschafterin der Klin., einer Verlagsgesellschaft, war im Streitzeitraum die S-GmbH (S). Die Klin. hat im Streitzeitraum im Zusammenwirken mit dem B e.V. (e. V.) eine Schriftenreihe hergestellt und vertrieben.

Grundlage dafür war ein schriftlicher Vertrag vom April 2002 der Klin. mit dem e. V. Danach stellte der e. V. der Klin. fachliche Beratung und Unterstützung bei allen von der Klin. im Auftrag der S als Herausgeberin verlegten Publikationen gegen Entgelt zur Verfügung. Die Klin. war berechtigt, bei der Werbung von Anzeigenkunden und in den Publikationen den Namen und das Logo des e. V. mit einem Hinweis auf die Zusammenarbeit zu benutzen. Der e. V. war ferner verpflichtet, den redaktionellen Teil einschließlich aller Text- und Bildbeiträge für alle von der Klin. im Auftrag der S verlegten Publikationen mit Ausnahme des Layouts und der sonstigen drucktechnischen Herstellung zu liefern. Zudem war der e. V. für die Text- und Bildbeiträge im Sinne des Presserechts verantwortlich. Für die fachliche Beratung und Unterstützung, für die Zurverfügungstellung des Namens und des Logos sowie für die Lieferung des redaktionellen Teils der Schriftenreihe war die Zahlung von pauschalen Aufwandsentschädigungen der Klin. an den e. V. vorgesehen. Die Klin. und der e. V. waren sich ferner einig, dass alle Rechte an Artikeln, Text- oder Bildbeiträgen, die im Rahmen des Vertrags geschaffen oder erstellt werden, allein der S zustehen.

Die Publikationen seien auf Wunsch der S von der Klin. hergestellt, von ihr mit akquirierten Anzeigen versehen und mit dem Hinweis auf die S als Herausgeber verteilt worden. Die Klin. habe für ihre Tätigkeit von der S kein Entgelt erhalten, sondern sich aus den akquirierten Werbeanzeigen finanziert. Soweit hieraus ein Gewinn bei ihr entstanden sei, sei er an die S als Muttergesellschaft auszukehren gewesen. Das beschriebene Prozedere sei beendet worden, als die S die Anteile an der Klin. im Juni 2004 verkauft habe.

Nach der Feststellung des FG wurden der Druckauftrag für die Schriftenreihe sowie die Werbung der Anzeigenkunden von der Klin. an andere Unternehmen vergeben. Die Verträge über die Aufträge schloss sie selbst ab. Die Schriftenreihe umfasste 18 Einzelausgaben und erschien in verschiedenen Regionalgebieten monatlich mit einem neuen Thema. Je Regionalgebiet und Einzelausgabe erhielt jeder Inserent 20 persönliche Exemplare mit seiner Anzeige auf der Titelseite.

Die Klin. stellte in dem Streitzeitraum nur die o. a. Schriftenreihe her. In den Heften wird als Herausgeber die S genannt, als Verlag und verantwortlich für den Anzeigenteil wird die Klin. aufgeführt, des Weiteren wird auf die Unterstützung des e. V. und dessen Verantwortlichkeit für den redaktionellen Teil hingewiesen.

Das FA gelangte nach einer USt-Sonderprüfung zu der Auffassung, die Klin. sei von der S mit der Herstellung und dem Vertrieb sowie der Anzeigenwerbung für die Schriftenreihe beauftragt worden. Sie erhalte für ihre Tätigkeit von der S zwar keine Zahlungen; diese dulde aber, dass die Klin. die Broschüren für eigene Rechnung mit Werbung von Anzeigenkunden versehe. Die Herstellung und der Vertrieb der Schriftenreihe stelle einen tauschähnlichen Umsatz zwischen der Klin. und der S dar, bei dem der Herstellung und dem Vertrieb die Einräumung der Möglichkeit, Werbekunden zu akquirieren und die Druckerzeugnisse mit der Fremdwerbung zu versehen, als Gegenleistung gegenüberstehe. Die von der Klin. in diesem Zusammenhang ausgeführten Leistungen bestünden in Lieferungen der Druckerzeugnisse sowie in Vertriebsleistungen (sonstige Leistung). Insoweit seien die Besteuerungsgrundlagen unter Berücksichtigung von § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG zu schätzen.

Dementsprechend setzte das FA für den Zeitraum Januar bis Mai 2004 hinsichtlich Vertriebsleistungen der Klin. Umsätze zu 16 % sowie hinsichtlich Lieferungen der Zeitschriften Umsätze zu 7 % an.

Die Klage blieb ohne Erfolg. Die Revision führte zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG.

► Der BFH führte aus:

Steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt

...

1. Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (ständige Rspr., vgl. z. B. BFH-Urteile vom 18. März 2004, V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBl. II 2004, 798, HFR 2004, 911; vom 18. August 2005, V R 31/04, BFHE 211, 551, BStBl. II 2007, 183, HFR 2006, 67; vom 26. Januar 2006, V R 36/03, BFH/NV 2006, 1525, HFR 2006, 1021; vom 6. Dezember 2007, V R 42/06, BFHE 221, 74, BStBl. II 2009, 493, unter II.1., HFR 2008, 482, m. w. N.).

Gegenwert bei Tausch und tauschähnlichen Umsätzen

a) Der Gegenwert kann bei Tausch und tauschähnlichen Umsätzen i. S. von § 3 Abs. 12 UStG durch eine tatsächlich erhaltene Gegenleistung erbracht werden, die nicht in Geld bestehen, aber in Geld ausdrückbar sein muss (vgl. BFH-Urteile vom 1. August 2002, V R 21/01, BFHE 200, 101, BStBl. II 2003, 438, HFR 2003, 279; in BFH/NV 2006, 1525, HFR 2006, 1021; in BFHE 221, 74, BStBl. II 2009, 493, HFR 2008, 482; EuGH-Urteile vom 2. Juni 1994, C-33/93 – Empire Stores Ltd. –, Slg. 1994, I-2329, Rz. 12, 16 und 17, HFR 1994, 561; vom 3. Juli 2001, C-380/99 – Bertelsmann AG –, BFH/NV Beilage 2001, 192, Rz. 17, HFR 2001, 923).

Voraussetzung für die Annahme einer tauschähnlichen Leistung ist, dass sich zwei entgeltliche Leistungen i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gegenüberstehen, die durch die Modalität der Entgeltvereinbarung (Tausch) miteinander verknüpft sind (BFH-Urteile in BFHE 221, 74, BStBl. II 2009, 493, unter II.1.a, HFR 2008, 482; vom 16. April 2008, XI R 56/06, BFHE 221, 475, BStBl. II 2008, 909, HFR 2008, 952; vom 17. März 2010, XI R 17/08, BFHE 230, 466, BFH/NV 2010, 2359, HFR 2011, 58).

b) § 3 Abs. 12 UStG steht im Einklang mit Artikel 5 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG (vgl. z. B. Martin in Sölch/Ringleb, USt, § 3 Rz. 741; Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG, § 3 Rz. 4081, m. w. N.).

2. Das FG ist zutreffend ... davon ausgegangen, dass zwischen der Klin. und der S keine Organschaft gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und damit kein nicht steuerbarer Innenumsatz vorliegt (wird ausgeführt).

Unmittelbarer Zusammenhang bei Tausch bzw. tauschähnlichem Umsatz

3. Die Vorentscheidung hält der Revision auch insoweit stand, als das FG angenommen hat, entsprechend den zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geltenden Grundsätzen könne sich der den Tausch bzw. den tauschähnlichen Umsatz begründende unmittelbare Zusammenhang sowohl aus einer schuldrechtlichen Vereinbarung als auch auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage ergeben (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 5. Dezember 2007, V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl. II 2009, 486, unter II.1.b, HFR 2008, 730, zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG; vom 15. April 2010, V R 10/08, BFHE 229, 406, BStBl. II 2010, 879, HFR 2010, 1087).

Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes erfordert konkrete Feststellungen

4. Allerdings sind die Ausführungen des FG, der Leistung der Klin. stehe ‚in der Berechtigung, auf eigenen Namen und auf eigene Rechnung Anzeigen für die Schriftenreihe werben zu dürfen, eine Gegenleistung gegenüber‘, unzureichend.

a) Für die vom FG getroffene Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes fehlen Feststellungen, ob der Klin. von der S ein Recht, Anzeigenkunden für die Schriftenreihe akquirieren zu dürfen, überlassen worden ist.

aa) Im Streitfall lieferte ... der e. V. und nicht die S der Klin. den redaktionellen Teil einschließlich aller Text- und Bildbeiträge für alle von der Klin. im Auftrag der S verlegten Publikationen und Druckerzeugnisse mit Ausnahme des Layouts und der drucktechnischen Herstellung. Er stellte ferner die fachliche Beratung und Unterstützung zur Verfügung und ermächtigte die Klin., den Namen und das Logo des e. V. zu benutzen. Dies spricht dafür, dass die Rechte an den erstellten Artikeln, Text- oder Bildbeiträgen zunächst dem e. V. zustanden und die Verwertungsrechte von dem e. V. auf die Klin. übergingen, für die sie ... ein Entgelt gegenüber dem e. V. entrichtete.

bb) Keine abweichende rechtliche Beurteilung ergibt sich aus § 4 des Vertrags, wonach die Rechte an Artikeln, Text- oder Bildbeiträgen auf Grund eines ‚Vertrags zugunsten Dritter‘ unmittelbar der S zustehen sollen.

Nach § 328 BGB kann zwar durch Vertrag eine Leistung an einen Dritten mit der Wirkung bedungen werden, dass der Dritte unmittelbar das Recht erwirkt, die Leistung zu fordern. Die Vorschrift ist aber auf dingliche Rechte weder unmittelbar noch analog anwendbar (vgl. z. B. BGH-Urteile vom 29. Januar 1964, V ZR 209/61, BGHZ 41, 95, 96; vom 16. Februar 1965, V ZR 264/62, WM 1965, 464; vom 17. April 1986, IX ZR 54/85, WM 1986, 749, 750; BGH-Beschluss vom 9. November 1989, V ZR 18/89, BGHR BGB § 328 Abs. 1; BGH-Urteil vom 8. Juli 1993, IX ZR 222/92, BGHZ 123, 178, unter II.1.a; Palandt/Grüneberg, BGB, 71. Aufl., Einführung vor § 328 Rz. 9; Erman/Westermann, BGB, 13. Aufl., § 328 Rz. 2).

Die (ausdrückliche oder konkludente) Überlassung eines urheberrechtlichen (einfachen oder ausschließlichen) Nutzungsrechts hat dinglichen Charakter (vgl. BGH-Urteil vom 29. April 2010, I ZR 69/08, BGHZ 185, 291, NJW 2010, 2731, unter II.3.c aa).

b) Soweit das FA vorträgt, das FG sei zu Recht davon ausgegangen, dass die S Eigentümerin der Druckerzeugnisse geworden sei und aus dieser Rechtsposition heraus in Ausübung des mit der Eigentümerstellung einhergehenden alleinigen Verwertungsrechts geduldet habe, dass die Klin. das Anzeigengeschäft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betrieben habe, vermag der Senat dem nicht zu folgen.

Denn dafür findet sich im vorinstanzlichen Urteil keine (ausreichende) Grundlage. In seiner rechtlichen Würdigung geht das FG weder auf die Eigentümerstellung an den Schriften noch auf ein ‚Dulden von Anzeigen‘ ein. Das FG führt lediglich aus, der klägerischen Leistung stehe ‚in der Berechtigung der Klin., auf eigenen Namen und auf eigene Rechnung Anzeigen für die Schriftenreihe werben zu dürfen, eine Gegenleistung gegenüber‘. Zudem fehlen tatsächliche Feststellungen über einen Eigentumserwerb der S nach §§ 929 ff. BGB an den Schriften.

Darüber hinaus würde die Annahme einer Gegenleistung der S in Form der Duldung, dass die Klin. das Anzeigengeschäft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betreiben dürfe, den vom FG getroffenen Feststellungen widersprechen. Denn die Klin. selbst hat den redaktionellen Teil, der ihr das Platzieren von Anzeigen erst ermöglichte, ... einschließlich aller Text- und Bildbeiträge entgeltlich unmittelbar von dem e. V. bezogen.

5. Das Urteil des FG war danach aufzuheben.

Ob die Entscheidungsgründe des vorinstanzlichen Urteils darüber hinaus ... widersprüchlich sind, weil das FG hinsichtlich der Herstellung und dem Vertrieb der Schriftenreihe von ‚einem‘ tauschähnlichen Umsatz gegenüber der S ausgehe, während es später ausführe, das Verhalten der Klin. gegenüber der S bestehe nicht aus einem Umsatz, sondern aus zwei Umsätzen in Form von Herstellung und Vertrieb, bedarf im vorliegenden Revisionsverfahren keiner Entscheidung mehr. ...

6. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird im zweiten Rechtsgang (konkrete) Feststellungen dazu treffen müssen, ob die S gegenüber der Klin. eine Leistung – und ggf. welche – erbracht hat. ... Es wird auch zu berücksichtigen sein, dass das FA die Feststellungslast für das Vorliegen einer Leistung der S trägt.

7. Für den Fall, dass das FG im zweiten Rechtsgang einen entgeltlichen Leistungsaustausch zwischen der Klin. und der S bejaht, wird es seine Auffassung überprüfen müssen, dass die Herstellung und der Versand der Schriftenreihe umsatzsteuerrechtlich als zwei selbständige Leistungen (vgl. dazu z. B. BFH-Urteil vom 15. Oktober 2009, XI R 52/06, BFHE 227, 231, BStBl. II 2010, 869, unter II.2.a, HFR 2010, 279) zu beurteilen seien, von denen nur die Herstellung (Lieferung) dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. Nr. 49 der Anlage 2 zum UStG unterliege (a. A. Sächsisches FG, Urteil vom 23. Februar 2011, 2 K 1894/10, EFG 2012, 1096).