

Urteil vom 18. March 2010, V R 12/09

Kein Eigenverbrauch bei Zahlung eines Dritten - Abgrenzung zwischen Entgelt und nicht steuerbarem Zuschuss - Prüfung unentgeltlicher Leistungen eines Vereins für unternehmensfremde Zwecke - Beweiskraft des Sitzungsprotokolls

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 2 S 2 Buchst b, UStG § 10 Abs 1 S 3, FGO § 118 Abs 2, FGO § 94, ZPO § 160

vorgehend FG München, 09. January 2007, Az: 3 K 3940/04

Leitsätze

NV: Der Unternehmer führt keine Leistung für Zwecke aus, die "außerhalb des Unternehmens" liegen (Eigenverbrauch), wenn er die Leistungen zwar unentgeltlich erbringt, er hierfür aber ein als "Zuschuss" bezeichnetes Entgelt eines Dritten (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) erhalten hat .

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein eingetragener Verein; dessen Vereinszweck ist die Förderung der ... Medienarbeit. Die Mitglieder sind natürliche Personen, die einer X angehören. Der Kläger gibt unter anderem den "... Pressedienst" heraus, durch den er die Medien des Landes mit aktuellen Meldungen und Berichten zu ... Themen "beliefert". Der Pressedienst wurde gegenüber Dritten entgeltlich, gegenüber "Institutionen der X" unentgeltlich erbracht. Der Kläger finanzierte seine Leistungen durch die Verkaufserlöse der Nachrichtenagentur, des ..., eines Buchverlages sowie durch Zuschüsse der X.
- 2** Im Anschluss an eine Betriebsprüfung erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für die Streitjahre 1995 bis 1998 Änderungsbescheide, in denen er --entsprechend dem früheren Sachvortrag des Klägers, die Presseinformationen seien an ... Einrichtungen verbilligt überlassen worden-- Eigenverbrauch in Höhe der Mindestbemessungsgrundlage nach den Gesamtkosten (ohne Abzug von Kosten, für die kein Vorsteuerabzug möglich war) festsetzte. Dabei ging das FA davon aus, bei den Einrichtungen, die die verbilligten Presseinformationen erhielten, handele es sich um Personen, die den Vereinsmitgliedern des Klägers naheständen.
- 3** Nach vergeblichem Einspruchsverfahren wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab und führte zur Begründung aus: Nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) werde der Umsatz in den Fällen des Eigenverbrauchs i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG nach den Kosten bemessen. Eigenverbrauch liege vor, wenn der Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens sonstige Leistungen der in § 3 Abs. 9 UStG bezeichneten Art für unternehmensfremde Zwecke ausführe. Diese Voraussetzungen lägen vor, weil es sich bei den Pressediensten des Klägers unstreitig um sonstige Leistungen handele, die nicht zur Erzielung von Einnahmen, sondern --wie sich erst in der mündlichen Verhandlung herausgestellt habe-- an Teile des Empfängers unentgeltlich erbracht worden seien. Die Höhe des Verwendungseigenverbrauchs sei nach den Kosten zu bestimmen, ohne dass dabei diejenigen Kosten, für die kein Vorsteuerabzug möglich gewesen sei, aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden seien, da dies nach der Regelung des Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) lediglich für die unternehmensfremde Verwendung von Gegenständen, nicht jedoch bei der vorliegenden unentgeltlichen Erbringung von Dienstleistungen in Betracht komme.
- 4** Hiergegen wendet sich der Kläger mit der auf die Verletzung materiellen Rechts sowie auf Verfahrensfehler gestützten Revision. Das FG habe zu Unrecht Eigenverbrauch angenommen. Die unentgeltliche Überlassung der Pressemitteilungen an Institutionen sei nicht für unternehmensfremde Zwecke erfolgt, weil sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erhalt der Zuschüsse durch die X stehe. Wenn nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27. November 2008 V R 8/07 (BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397) in einem vergleichbaren Fall die Erbringung von Medienleistungen an die Landeskirche eine steuerbare Leistung sei, könne die Ausführung der entsprechenden Leistungen nicht als unternehmensfremd der Eigenverbrauchsbesteuerung unterliegen. Aber auch dann, wenn es

sich wie vorliegend um "echte" Zuschüsse der X handele, die nicht als Entgelt für die Ausführung der Presseleistungen anzusehen seien, weil die Zahlungen nicht konkret mit der erhaltenen Dienstleistung verknüpft und sie auf der Grundlage eines Haushaltsbeschlusses gewährt worden seien, sei es für die X nicht nachvollziehbar, wenn der Kläger trotz der gewährten Zuschüsse aufgrund der unentgeltlichen Überlassung der Pressemitteilungen an Institutionen zur Eigenverbrauchsbesteuerung herangezogen werde.

- 5 Soweit entgegen der Rechtsansicht des Klägers in der unentgeltlichen Überlassung der Pressemitteilungen an die Institutionen gleichwohl eine unternehmensfremde Verwendung (Eigenverbrauch) zu sehen sei, stelle sich weiter die Frage, ob bei der Bemessung der Höhe des Eigenverbrauchs die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kosten auszuscheiden seien. Die in Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG enthaltene Differenzierung zwischen der Gegenstands- und Dienstleistungsentnahme widerspreche dem Gleichheitssatz des Art. 3 des Grundgesetzes. § 10 Abs. 4 UStG sei daher verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass sowohl bei Gegenstands- als auch bei Dienstleistungsentnahmen Kosten, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten, auszuscheiden seien.
- 6 Schließlich habe das FG verfahrensfehlerhaft seine Aufklärungspflicht (§ 76 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) verletzt, weil es die Herausgabe von Presseinformationen als sonstige Leistung beurteilt und nicht als Lieferung angesehen habe, für die auch nach der Rechtsauffassung des FG die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kosten aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden seien. Wenn das FG sich in der mündlichen Verhandlung ein Exemplar des Pressedienstes hätte vorlegen lassen, wäre es zu dem Ergebnis gelangt, es läge eine Lieferung vor.
- 7 Der Kläger beantragt sinngemäß,

unter Aufhebung des FG-Urteils und der Einspruchsentscheidung des FA vom 28. Juli 2004 die Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1998 wie folgt abzuändern:
 - 8 Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 5. April 2002 auf -... €,
 - Umsatzsteuerbescheid 1996 vom 9. Juli 2002 auf -... €,
 - Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 9. Juli 2002 auf -... €und

Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 9. Juli 2002 auf -... €.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Bei zutreffender Rechtsanwendung wären die Zuschüsse der X an den Kläger, die auf vertraglicher Grundlage für die Erbringung von Presseleistungen erbracht worden seien, entsprechend dem BFH-Urteil in BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397 als Entgelt für eine Leistung zu besteuern gewesen. Nach der Vereinbarung vom 16. August 1982 leiste die X für die Tätigkeit des Klägers Zahlungen mit der Maßgabe, dass dem Kläger "kein Verlust erwächst". Die X leiste somit für den unentgeltlich überlassenen Teil der Gesamtauflage des Pressedienstes einen kostenfüllenden Zuschuss. Die sich hieraus ergebende zusätzlich zu erfassende Umsatzsteuer sei höher als die sich aus dem Wegfall der Eigenverbrauchsbesteuerung ergebende Minderung.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist im Ergebnis begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO). Das FG hat nicht geprüft, ob die Abgabe der Pressemitteilungen im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolgte. Die Feststellungen des FG erlauben weder eine abschließende Beurteilung der Frage, ob die Klägerin für die streitigen Leistungen kein Entgelt erhalten hat, noch --unentgeltliche Leistungen unterstellt-- ob die Voraussetzungen für die Annahme steuerbarer und steuerpflichtiger Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG (Eigenverbrauch) in der in den Streitjahren 1995 bis 1998 geltenden Fassung vorliegen und --soweit dies der Fall sein sollte-- ob es sich bei dem "Pressedienst" um sonstige Leistungen oder Lieferungen im Sinne des UStG handelt.
- 12 1. Das FG hat angenommen, der Kläger habe durch die unentgeltliche Überlassung von Pressemitteilungen an Institutionen sonstige Leistungen für unternehmensfremde Zwecke ausgeführt und damit den Tatbestand des Verwendungseigenverbrauchs i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG verwirklicht.

- 13** a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b des in den Streitjahren 1995 bis 1998 anwendbaren UStG liegt Eigenverbrauch vor, wenn ein Unternehmer "im Rahmen seines Unternehmens sonstige Leistungen der in § 3 Abs. 9 bezeichneten Art für Zwecke ausführt, die außerhalb des Unternehmens liegen". Diese Regelung entspricht Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG, wonach einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt wird die unentgeltliche Erbringung einer Dienstleistung durch den Steuerpflichtigen "für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke". Ob dies der Fall ist, kann der Senat anhand der getroffenen Feststellungen nicht beurteilen.
- 14** b) Nach dem Inhalt des Sitzungsprotokolls, das zu den der revisionsrechtlichen Überprüfung unterliegenden tatsächlichen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) des FG gehört (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. Juni 1993 VI R 67/90, BFHE 171, 515, BStBl II 1994, 182; vom 5. Mai 1976 I R 121/74, BFHE 119, 59, BStBl II 1976, 541), hat der Kläger seine Leistungen finanziert u.a. durch "Zuschüsse" der X, auf deren Zusammenhang mit den streitigen Leistungen auch der Kläger hinweist. Das FG-Urteil enthält keine Feststellungen zu den rechtlichen und tatsächlichen Grundlagen dieser Zahlungen, die die Beurteilung der Frage erlauben, ob diese in unmittelbarem Zusammenhang zu den streitigen Leistungen des Klägers (Überlassung des Pressedienstes an "Institutionen der X") stehen und ob sie --wenn die vom FG nicht näher konkretisiert als "Institutionen der X" bezeichneten Empfänger nicht mit der zahlenden X identisch sind-- als Zahlung eines Dritten (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) zum Entgelt für die betreffende Leistung gehören oder ob es sich bei den Zahlungen um nicht steuerbare Zuschüsse handelt, die lediglich der Förderung der Tätigkeit des Empfängers allgemein aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen dienen und nicht Gegenwert für eine hinreichend konkretisierbare wirtschaftliche Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber sind (zur Abgrenzung zwischen Entgelt und nicht steuerbarem Zuschuss vgl. BFH-Urteile vom 23. Juli 2009 V R 93/07, BFH/NV 2009, 2073; in BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, mit zustimmender Anmerkung Kaufmann/Schmitz-Herscheidt, Betriebs-Berater 2009, 938; a.A. Lippross, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, 781; BFH-Urteile vom 8. November 2007 V R 20/05, BFHE 219, 403, BStBl II 2009, 483; vom 9. November 2006 V R 9/04, BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285, jeweils m.w.N.).
- 15** Die Sache geht deshalb zur Nachholung entsprechender Feststellungen an das FG zurück.
- 16** 2. Hat der Kläger die streitigen Leistungen nicht gegen Entgelt erbracht, wird das FG unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union --EuGH-- (Urteile vom 12. Februar 2009 C-515/07, VNLTO, DStR 2009, 369 Rdnrn. 32 ff.; vom 13. März 2008 C-437/06, Securenta, Umsatzsteuer-Rundschau 2008, 344 Tz. 28 ff.) zu prüfen haben, ob der Kläger Leistungen unentgeltlich für unternehmensfremde Zwecke erbracht hat, wofür auf den Satzungszweck des Klägers abzustellen ist. Ist dies der Fall, kann es somit weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (EuGH-Urteil VNLTO in DStR 2009, 369 Rdnr. 28). Liegen hingegen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG der in den Streitjahren 1995 bis 1998 geltenden Fassung vor, wird das FG zu prüfen haben, ob es sich bei den Presseinformationen um Lieferungen oder sonstige Leistungen handelt. Die Ausführungen des Klägers im Revisionsverfahren ("Druckschrift") legen nahe, dass es sich nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 13. Mai 2009 XI R 75/07 (BFHE 226, 161, BStBl II 2009, 865) um Lieferungen handelt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de