

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/3/18 2003/15/0088

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.03.2004

## Index

E3L E09301000;  
E6J;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art2;  
61993CJ0016 Tolsma VORAB;  
BAO §167 Abs2;  
UStG 1994 §1 Abs1 Z1;  
UStG 1994 §3a Abs1;  
UStG 1994 §3a Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der B GmbH in S, vertreten durch Dr. Werner Steinwender, Dr. Christian Mahringer und Mag. Guido Leitgeb, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Auerspergstraße 18, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 28. Juli 2003, Zi. RV/618- S/02, betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1997, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH (Beschwerdeführerin) ist auf dem Gebiet der Ein- und Ausfuhr sowie dem Vertrieb und der Vermietung von Kraftfahrzeugen, Zubehör und Ersatzteilen tätig. Am 21. September 1988 schloss die Beschwerdeführerin mit einem österreichischen Sportverband eine "Rahmenvereinbarung" ab, die mit Vereinbarung vom 21. Dezember 1990 abgeändert wurde. Die Beschwerdeführerin verpflichtete sich darin, dem Sportverband 20 Fahrzeuge zur Verfügung zu stellen, wobei diese in deren Eigentum verbleiben sollten. Der Sportverband verpflichtete sich ua zur Zahlung eines jährlichen "Verwaltungskostenbeitrages" in Höhe von S 240.000,-- (einschließlich Umsatzsteuer). Er räumte der Beschwerdeführerin das Recht ein, einen Slogan, wonach der offizielle Fuhrpark des

Sportlerteams des Verbandes aus Fahrzeugen der Automobilmarke der Beschwerdeführerin bestehe, zu verwenden. Weiters gestattete der Sportverband der Beschwerdeführerin die Wort- und Bildwerbung mit Aktiven und Trainern der österreichischen Nationalmannschaft. Der Sportverband sagte überdies die Unterstützung von PR-Aktivitäten der Beschwerdeführerin zu. Er verpflichtete sich weiters, sämtliche Werbetätigkeiten mit anderen Automobilmarken zu unterlassen und darauf einzuwirken, dass auch seine Aktiven und Trainer Werbung für Automobile ausschließlich von der Beschwerdeführerin betrieben. Weiters sollte der Sportverband die Beschwerdeführerin laufend über Termine von Sportveranstaltungen, die jeweiligen Vertragspartner des Sportverbandes sowie alle Änderungen der relevanten Werbebestimmungen informieren und seine "guten Dienste" für die von der Beschwerdeführerin im Rahmen der Zusammenarbeit geplanten Aktionen leisten.

Im September 1997 schlossen die Beschwerdeführerin und die X GmbH in Deutschland einerseits und der Sportverband andererseits eine neue Vereinbarung ab, derzufolge die Beschwerdeführerin und die X GmbH drei Sponsorpakete vom Sportverband erwarben. Das Sponsorpaket A enthielt die Verpflichtung der Beschwerdeführerin und der X GmbH, den "offiziellen Fuhrpark" des Sportlerteams des Sportverbandes mit 35 Fahrzeugen auszustatten. Der Sportverband gestattete in dieser Vereinbarung der Beschwerdeführerin und der X GmbH die Verwendung eines Slogans, wonach die von der Beschwerdeführerin und der X GmbH vertretene Automobilmarke ein "Partner" des Sportlerteams des Sportverbandes sei. Weiters gestattete der Sportverband der Beschwerdeführerin und der X GmbH die Wort- und Bildwerbung mit Aktiven der österreichischen Nationalmannschaften, soweit es sich um Gruppenbilder oder Mannschaftsfotos handle, sowie mit den im Fuhrparkprogramm erfassten Trainern im Rahmen der jeweils geltenden inländischen und internationalen Bestimmungen. Der Sportverband werde seinen Vertragspartnern die bei Werbekampagnen allenfalls notwendigen zusätzlichen Werberechte unter begünstigten Bedingungen anbieten. Er werde sich bemühen, die im Rahmen dieser Zusammenarbeit geplanten PR-Aktivitäten der Beschwerdeführerin und der X GmbH zu unterstützen. Er werde der Durchführung von Werbe- und PR-Aktionen zustimmen, wenn nicht gewichtige Interessen seinerseits verletzt würden. Er werde die Beschwerdeführerin und die X GmbH über die jeweiligen Termine von Sportveranstaltungen, die jeweiligen Vertragspartner des Sportverbandes sowie alle Änderungen der relevanten Werbebestimmungen laufend informieren und seine "guten Dienste" für die von der Beschwerdeführerin und der X GmbH im Rahmen der Zusammenarbeit geplanten Aktionen leisten. Während der Dauer der gegenständlichen Vereinbarung werde der Sportverband keine gleiche oder ähnliche Vereinbarung für Personenkraftwagen mit einem anderen Hersteller oder Importeur eingehen. Die Branchenexklusivität für die Beschwerdeführerin und die X GmbH in den Bereichen Personenkraftwagen, Motorräder und Flugmotoren gelte als ausdrücklich vereinbart.

Mit dem Sponsorpaket B wurde der Beschwerdeführerin und der X GmbH gegen Zahlung von S 5 Mio das Recht eingeräumt, Werbeflächen auf der Kleidung eines bestimmten Herrentteams zu nützen. Mit dem Sponsorpaket C erwarben die Beschwerdeführerin und die X GmbH um S 8 Mio das Recht, Werbeflächen bei Veranstaltungen zu "buchen".

Anlässlich einer die Jahre 1995 bis 1997 betreffenden Betriebsprüfung stellte der Prüfer ua fest, das Zurverfügungstellen der Fahrzeuge an den Sportverband koste der Beschwerdeführerin zumindest den Wertverfall während der Benützung, dem mit einer Teilwertabschreibung von 15 % (für Vorführwagen) Rechnung getragen worden sei. Da der Sportverband der Beschwerdeführerin bestimmte Werbemaßnahmen gestatte, handle es sich um einen tauschähnlichen Umsatz. Dabei gelte der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.

1995

1996

1997

Kosten (15 %)

903.459,00

972.750,00

2.093.821,00

"Verwaltungskostenbeitrag"

300.000,00

336.000,00

Bemessungsgrundlage für  
tauschähnlichen Umsatz

603.459,00

636.750,00

2.093.821,00

Der Prüfer erhöhte die Umsätze der Beschwerdeführerin um die von ihm festgestellten Bemessungsgrundlagen für den tauschähnlichen Umsatz.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechende Umsatzsteuerbescheide.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung und brachte vor, dass neben der teilweise entgeltlichen Überlassung, für welche Umsatzsteuer abgeführt worden sei, auch eine unentgeltliche Überlassung vorliege. Durch die Überlassung der Fahrzeuge an populäre Sportler habe sich die Beschwerdeführerin einen Werbeeffekt erhofft. Eine Werbeleistung, wie sie der Prüfer vertreten habe, sei im Beschwerdefall nicht gegeben, da keine aktive Tätigkeit des Sportverbandes vereinbart worden sei. Die Beschwerdeführerin sei nur berechtigt gewesen, Wort- und Bildwerbung mit Aktiven und Trainern der österreichischen Nationalmannschaften auszuführen bzw. eigene PR-Aktivitäten durchzuführen und dabei auf die Verwendung der Fahrzeuge durch den Sportverband hinzuweisen etc. Die vom Sportverband gestatteten Aktivitäten stünden im Belieben und Interesse der Beschwerdeführerin. Sollte in der Tätigkeit des Sportverbandes eine Gegenleistung für die unentgeltliche Überlassung im Interesse der Beschwerdeführerin gesehen werden, sei diese kaum bewertbar, da der Beschwerdeführerin nur Allgemeinaktivitäten verschiedener Art erlaubt würden. Auch im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 16. Oktober 1997, Rs. 258/95, "Fillibeck") sei jedenfalls davon auszugehen, dass das teilweise unentgeltliche Zurverfügungstellen der Kraftfahrzeuge jedenfalls überwiegend im Interesse der Beschwerdeführerin erfolgt sei und sohin kein tauschähnlicher Umsatz begründet werde, weil das Interesse der Beschwerdeführerin im Vordergrund stehe. Da der Vorteil des Sportverbandes demgegenüber in den Hintergrund trete, sei der Wert einer allfälligen Gegenleistung nicht anzusetzen, weil dieser nicht konkretisierbar sei.

Hinsichtlich der Vereinbarung vom September 1997 wurde ausgeführt, dass Teil A der Vereinbarung eine Weiterführung der alten Vereinbarung aus 1988 (samt Zusatzvereinbarung aus 1990) darstelle, weil die Fahrzeuge im Interesse der Beschwerdeführerin dem Sportverband unentgeltlich überlassen würden, um dadurch eigene Werbemaßnahmen zu ermöglichen. Auch die in diesem Vertrag festgelegten "Pflichten" des Sportverbandes seien nicht geeignet, eine Gegenleistung (Werbeleistung) des Sportverbandes an die Beschwerdeführerin zu unterstellen. Auf Grund der vertraglichen Gegebenheiten habe die X GmbH die Sponsorpakete erworben und auch bezahlt. Es sei vertraglich nicht festgehalten, dass die Beschwerdeführerin selbst zur Überlassung von Fahrzeugen verpflichtet sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, es liege ein tauschähnlicher Umsatz gemäß § 3a Abs. 2 UStG vor. Im Beschwerdefall könne ein ausgeglichenes Austauschverhältnis angenommen werden, weil das Gestatten von Werbemaßnahmen äußerst hoch dotiert werde. Somit könne davon ausgegangen werden, dass bei Durchführung einer indirekten Wertermittlung der Wert der Gegenleistung (Leistung des Sportverbandes) dem Wert der Leistung der Beschwerdeführerin entspreche.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, die belangte Behörde teile die Ansicht des Finanzamtes, wonach bei vorliegender Vertragsgestaltung von einem tauschähnlichen Umsatz gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 auszugehen sei. Der Sportverband dulde ("gestattet"), dass mit ihm bzw. seinen Sportlern und Trainern geworben werde. Die Vereinbarung weise auch auf ein aktives Tun des Sportverbandes hin, wenn von der Leistung "seiner guten Dienste für von der Beschwerdeführerin im Rahmen der Zusammenarbeit für geplante Aktionen" die Rede sei. In der Vereinbarung vom September 1997 (gültig ab 1. Juli 1997) finde sich auch die

Verpflichtung des Sportverbandes, dass er "seine guten Dienste für die Interessen der Beschwerdeführerin im Aktionsbereich einsetzen und von ihr durchgeführte flankierende Maßnahmen nach besten Möglichkeiten unterstützen werde".

Das Entgelt für die Fahrzeugüberlassung bestehe somit zum Teil aus einer "Barleistung" und zum Teil aus einer sonstigen Leistung, die in einem Dulden bestehe. Bei Tausch und tauschähnlichen Umsätzen bestimme sich das Entgelt als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer nicht nach dem Aufwand des Leistungsempfängers, sondern nach dem gemeinen Wert des anderen Umsatzes. Sei der Wert auf diese Weise nicht bestimmbar, sei eine indirekte Wertermittlung, ausgehend vom Wert des eigenen Umsatzes zulässig, sofern von einem ausgeglichenen Austauschverhältnis ausgegangen werden könne. In diesen Fällen könne angenommen werden, dass der Wert der Gegenleistung dem Vermögenseinsatz des Unternehmers entspreche. In der Regel werde dieser Vermögenseinsatz durch die Wiederbeschaffungskosten des hingegebenen Gegenstandes bestimmt (siehe Ruppe, Kommentar zum UStG 1994, § 4 Tz 140).

Diese Literaturmeinung, welche auf das Urteil des EuGH vom 2. Juni 1994, Rs. C 33/93, Bezug nehme, sei auch im Beschwerdefall anzuwenden. Es sei nicht zu erkennen, dass kein ausgeglichenes Austauschverhältnis vorliege und die Interessen der Beschwerdeführerin im Vordergrund stünden. Der gegenständlichen Vorgehensweise seien ausreichend Verhandlungen vorausgegangen, bei welchen die beiden Vertragspartner die in Rede stehenden Leistungen und Gegenleistungen sehr wohl überprüft und aufeinander abgestimmt hätten. Im Wirtschaftsleben werde - von Naheverhältnissen abgesehen - üblicherweise nichts umsonst gewährt. So sei gerade bei Sportverbänden die Hingabe ihres Werbewertes aus budgetären Gründen von ganz besonderer Bedeutung. Wenn die Beschwerdeführerin lediglich in ihrem Bereich den Vorteil sehe und den Vorteil des Sportverbandes als in den Hintergrund tretend beurteile, so sei ihr vorzuwerfen, dass sie dafür jeglichen Beweis schuldig geblieben sei. Dieses Vorbringen stelle somit eine leere Behauptung dar. Dabei sei auch davon auszugehen, dass der Sportverband nicht nur den Fuhrpark zur Verfügung gestellt bekomme, sondern dass die Ausstattung seines Fuhrparkes durch eine äußerst renommierte Kfz-Marke eine erhebliche Imagesteigerung bedeute. Das Finanzamt sei daher zutreffend davon ausgegangen, dass bei indirekter Wertermittlung die Leistung des Sportverbandes dem Wert der Leistung der Beschwerdeführerin entspreche und habe daher das Zurverfügungstellen der Fahrzeuge durch die Beschwerdeführerin mit dem Wertverfall während der Benützungszeit bewertet. Diesem Wertverfall werde mit einer Teilwertabschreibung von 15 % Rechnung getragen, was der Abschreibung von Vorfahrwagen entspreche. Gegen die Höhe dieser Abschreibungen habe die Beschwerdeführerin keine Einwendungen vorgebracht.

Im Beschwerdefall bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den erbrachten Leistungen. Die Einräumung von Werberechten könne sehr wohl in Geld ausgedrückt werden. Dem Urteil des EuGH vom 16. Oktober 1997, wonach bei Leistungen an Arbeitnehmer kein tauschähnlicher Umsatz vorliege, weil vom Arbeitnehmer keine konkrete Gegenleistung erbracht werde, könne im Beschwerdefall keine Bedeutung haben, weil kein Arbeitgeber/Arbeitnehmerverhältnis zu Grunde liege. Es sei hinlänglich bekannt, dass der genannte Sportverband streng nach unternehmerischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten geführt werde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht. Eine sonstige Leistung kann gemäß § 3a Abs. 1 zweiter Satz legitimately auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Gemäß Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 - im Folgenden: 6. Richtlinie - unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Eine Dienstleistung wird nur dann im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 (der 6. Richtlinie) gegen Entgelt erbracht und ist somit steuerpflichtig, wenn zwischen Leistendem und dem Leistungsempfänger ein Rechtverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (Urteil des EuGH vom 3. März 1994, Rechtssache C-16/93 - Tolsma, EuGHE 1994, I-743). Ob der Wille der Beteiligten in der Tat auf eine

unentgeltliche Leistungserbringung gerichtet ist, stellt eine nach der Lage des Falles zu lösende Beweisfrage dar (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2001, 95/15/0172, mwN).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid schlüssig dargelegt, dass sie einen einen Leistungsaustausch bildenden Zusammenhang zwischen der Überlassung der Fahrzeuge durch die Beschwerdeführerin einerseits und der "Kostenbeteiligung" des Sportverbandes sowie dessen Verpflichtungen im Zusammenhang mit Werbe- und PR-Aktionen der Beschwerdeführerin andererseits sieht. Zu diesen Verpflichtungen zählte die belangte Behörde das Dulden, dass seitens der Beschwerdeführerin mit Aktiven und Trainern für die Beschwerdeführerin geworben werde, die Bereitschaft zu "guten Diensten" für die von der Beschwerdeführerin geplanten Werbe- und PR-Aktionen, das Unterlassen von Werbetätigkeiten für andere Automobilmarken und das Bemühen, Aktive und Trainer des Sportverbandes dazu zu bewegen, Werbung für Fahrzeuge ausschließlich der Beschwerdeführerin zu betreiben. Diese Verpflichtungen des Sportverbandes wurden von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Dass die Fahrzeuge dem Sportverband auch überlassen worden wären, hätte dieser die erwähnten Verpflichtungen nicht übernommen, wurde von der Beschwerdeführerin nicht behauptet.

In der Beschwerde wird unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 16. Oktober 1997, Rs. C 258/95 ("Fillibeck") das Berufungsvorbringen, die Überlassung der Fahrzeuge sei überwiegend in ihrem eigenen Interesse erfolgt, wiederholt. Dem sind aber die vertraglichen Gestaltungen entgegenzuhalten, welche das Interesse der Beschwerdeführerin auch an den vom Sportverband eingeräumten Werbemöglichkeiten als Gegenleistung (z. B. Verwendung eines bestimmten Slogans, Möglichkeit der Wort- und Bildwerbung mit Aktiven des Sportverbandes) dokumentieren.

Das Vorbringen, die Beschwerdeführerin sei aus dem Vertrag vom September 1997 nicht verpflichtet worden, weil darin vereinbart worden sei, dass der Sportverband Rechnungen nur an die X GmbH legen werde und dass Zahlungsverpflichtungen nur durch die X GmbH erfüllt würden, ist schon deshalb nicht geeignet, darzulegen, dass die Beschwerdeführerin am - im Beschwerdefall strittigen - Leistungsaustausch nicht teilgenommen hätte, weil die genannte Vereinbarung nur die Sponsorpakete B und C betroffen hat, welche aber im Beschwerdefall nicht strittig sind. Dass die Beschwerdeführerin ab der zweiten Jahreshälfte 1997 dem Sportverband keine Fahrzeuge überlassen hätte, wurde von ihr weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde behauptet.

Auf Grund der Tatsache, dass sich die Beschwerdeführerin - wie oben dargestellt - ein bestimmtes Verhalten des Sportverbandes im Zusammenhang mit ihren eigenen Werbe- und PR-Aktivitäten vertraglich zusichern ließ, konnte die belangte Behörde davon ausgehen, dass dieses Verhalten vom Leistungsaustausch umfasst gewesen ist. Die Gegenleistung für die Überlassung der Fahrzeuge bestand somit im Beschwerdefall einerseits in Geld und andererseits in sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit den Werbe- und PR-Aktivitäten der Beschwerdeführerin.

Gegen die von der Behörde vorgenommene Ermittlung der Bemessungsgrundlage enthält die Beschwerde kein Vorbringen.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 18. März 2004

### **Gerichtsentscheidung**

EuGH 61993J0016 Tolsma VORAB

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2003150088.X00

**Im RIS seit**

12.05.2004

**Zuletzt aktualisiert am**

15.04.2019

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)