



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch KPMG Alpentreuhand Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 27. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 27. Oktober 2009 betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2007 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate Dezember 2008 und März 2009 nach der am 11. Mai 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde anderem festgestellt, dass die Umsatzsteuer falsch ausgewiesen worden war. Die Überlassung von Fahrzeugen an die inländische Presse stelle tauschähnliche Umsätze dar. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wurden die übernommenen Betriebskosten und Wertminderungen der Fahrzeuge herangezogen.

Für den Prüfungszeitraum 2003 bis 2006 ergaben sich nachstehende Hinzurechnungen auf Grund der Qualifizierung dieser Überlassung als tauschähnlicher Umsatz:

	2003	2004	2005	2006
Tauschähnlicher Umsatz lt. BP	€ 180.403,42	€ 228.727,17	€ 240.635,64	€ 117.913,11

Nachforderung lt. BP 20%	€ 36.080,68	€ 45.745,43	€ 48.127,13	€ 23.582,62
--------------------------	-------------	-------------	-------------	-------------

Für den Nachschauzeitraum ermittelte das Finanzamt folgende Umsätze:

	2007	12/2008	3/2009
Tauschähnlicher Umsatz lt. BP	€ 147.229,79	€ 164.501,51	38.223,19
Nachforderung lt. BP 20%	€ 29.445,96	€ 32.900,30	7.644,64

In der fristgerecht eingebrachten Berufung wendete die Bw ein, dass als „Presse“ diverse für Tageszeitungen, Wochenmagazine oder Klubzeitschriften tätige Journalisten zu verstehen seien, welche in diversen Medien über Kraftfahrzeuge berichten. Diese Medien seien bspw. die Kronenzeitung, Autorevue, autotouring, DerStandard, Tiroler Tageszeitung, Alles Auto, GO! usw. Das Ziel dieser Medien sei, die Leser bzw. Klubmitglieder mit kompakter und übersichtlicher Information über bestimmte Kraftfahrzeugtypen bzw. mit Typenvergleichen innerhalb einer Fahrzeugklasse von unterschiedlichen Herstellern zu servizieren.

Um diese Berichte anbieten zu können, benötige die Presse die entsprechenden Fahrzeuge. Das Produkt in Form des Vergleichsberichts an die Leserschaft könne nur entstehen, wenn den testenden Personen ein Kraftfahrzeug beigestellt werde. Erst durch die Benutzung eines Kraftfahrzeuges könne das Produkt „Vergleichsbericht“ erstellt werden.

In der Praxis beobachte daher die Presse, welche Fahrzeuge wann und von welchem Hersteller auf den Markt gebracht würden. Erscheine ein neues Modell, würden die Medien - unabhängig vom Hersteller - im Auftrag der Kundschaft tätig. Die Leserschaft erwarte entsprechende Berichte und gäbe durch den Kauf der diversen Medien den Auftrag, über Neuigkeiten am Fahrzeugmarkt zu berichten.

Um dem Kundenauftrag Folge zu leisten, wenden sich die Presseleute an die Bw und ersuchen, ein entsprechendes Fahrzeug zur Verfügung gestellt zu bekommen, um eine Probefahrt mit dem Zweck der anschließenden Berichterstattung über dieses Fahrzeug durchführen zu können.

Die Fahrzeuge seien nur zu Probefahrten zur Verfügung gestellt worden. Eine private Nutzung dieser KFZ würde nicht eingeräumt.

Ein potentieller Käufer würde in diesem Fall nichts Anderes machen. Mit der Intention, eine Probefahrt durchzuführen, würde dieser zu einem Fahrzeughändler gehen, um einen Vorführwagen anzufragen und dementsprechend sein Resümee zu ziehen. Mangle es der potentiellen Kundschaft an Markenpräferenz, sei der weitere logische Schritt, den nächsten

Konkurrenten aufzusuchen und ein Auto derselben Klasse zu testen, um einen Vergleich zu bekommen. Dies sei jedoch sehr aufwändig. Daher stellten Berichte in einschlägigen Medien eine wichtige Bereicherung dar, da dadurch die potentielle Kundschaft eine Vorselektion treffen könne.

Für den Fahrzeugimporteur oder Händler ergebe sich kein Rechtsanspruch auf Veröffentlichung entsprechender Berichte. Daher könne kein Auftragsverhältnis zwischen der Bw und der Presse gegeben sein. Dementsprechend ergäbe sich auch die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Art der Berichterstattung nicht. Die Fahrzeuge würden von der Presse mitunter einer kritischen Beurteilung unterzogen, um der Leserschaft einen objektiven Überblick über Vor- und Nachteile der Fahrzeuge bieten zu können. Der Sachverhalt würde sich anders darstellen, wenn die Bw entsprechende Medien beauftragte, Berichte zu verfassen und den Inhalt beeinflussen oder vorgeben könnte. Solche Berichterstattung sei aber idR als bezahlte Werbung tituliert und stelle eine Werbeeinschaltung dar. Dieser Sachverhalt sei jedoch nicht Gegenstand der Berufung.

Notwendige Voraussetzung für die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes sei eine Vereinbarung zwischen den Beteiligten, die einen Leistungsaustausch zum Inhalt habe. Der Unterschied zwischen einem Tausch und einem normalen Umsatz sei, dass beim Tausch als Gegenleistung eine andere Leistung vereinbart werde. Ob eine Vereinbarung mit einer Leistung, die einen eigenständigen wirtschaftlichen Gehalt besitze, vorliege, führe in der Praxis oft zu Abgrenzungsproblemen gegenüber anderen Arten von Vereinbarungen wie insbesondere Beistellungen und dem Gesellschafterbeitrag, welche beide nicht der Umsatzsteuer unterlägen.

Wenn Personen zusammenwirken, müsse dies nicht zwingend im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolgen, sondern die Beteiligten könnten auch Beiträge zu einem gemeinsamen Ziel leisten.

Gegenständlich sei das gemeinsame Ziel der Bw und der Presse, der Leserschaft spezielle Informationen über das jeweilige Produkt zukommen zu lassen. Der wesentliche Beitrag der Bw bestehe darin, kostenlos Fahrzeuge temporär zur Verfügung zu stellen, während die Presse die eigentliche Informationstätigkeit gegenüber ihrer Kundschaft erbringe. Die Presse erbringe daher gegenüber der Bw keine Leistung. Die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes zwischen der Bw und der Presse werde dem Parteiwillen nicht gerecht. Die Presse erbringe Leistungen ausschließlich gegenüber ihrer Leserschaft und die Bw stelle dafür entsprechende Fahrzeuge für Probefahrten außerhalb eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches bei.

Leistungen seien nur umsatzsteuerbar, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt würden. Es müsse zu einem Leistungsaustausch kommen. Die Formulierung „Leistung gegen Entgelt“ bringe zum Ausdruck, dass zwischen der Leistung und der Gegenleistung ein Zusammenhang, eine innere Verknüpfung bestehen müsse (Ruppe³, UStG, § 1 Rz 63).

Strittig sei, welcher Art die innere Verknüpfung sein solle. Entweder reiche ein kausaler Zusammenhang, oder es bedürfe eines finalen Zusammenhanges (eine Leistung wird erbracht, um eine Gegenleistung zu erhalten und die Gegenleistung wird aufgewendet, um die Leistung zu erhalten). Der VwGH sei in seiner Rechtsprechung zu diesem Thema nicht eindeutig. *Ruppe* komme zu dem Schluss, dass die Leistung eines Unternehmers auf den Erhalt eines Entgelts gerichtet sein müsse (Finalitätsprinzip). Sei das Verhalten des Unternehmers von vorneherein nicht gewinnorientiert, fehle es an einer Grundvoraussetzung der Steuerbarkeit.

Im vorliegenden Fall treffe dies zu, da die Bw das Fahrzeug nicht zur Verfügung stelle, um ein Entgelt zu erhalten. Der Presse sei es auch nicht möglich, eine entsprechende Leistung an den Fahrzeugimporteur zu erbringen, da sich deren Leistung in einer objektiven Berichterstattung für die Leserschaft erschöpfe.

Die Zurverfügungstellung der Fahrzeuge sei nicht als umsatzsteuerbare Leistung, sondern als nicht umsatzsteuerbare Beistellung zu werten. Der EuGH hätte in der Rs Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co KG EuGH 16.10.1997, [C-258/95](#) sinngemäß entschieden. Nach der Rechtsprechung des EuGH setze der Begriff Dienstleistung gegen Entgelt iSd Art 2 Nr. 1 der 6. Mehrwertsteuer Richtlinie [RL 77/388/EWG](#) das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert voraus. Der EuGH sprach in dem zitierten Erkenntnis aus, dass die Zurverfügungstellung von Transportleistungen an die Arbeitnehmer, welche im Interesse des Arbeitgebers lägen und die für die Arbeitnehmer entgeltlos zur Verfügung stünden, keinen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch begründen würden, da die Arbeitnehmer keine Gegenleistung erbrächten. Dies sei auch auf den vorliegenden Fall umzulegen, da der Fahrzeugimporteur keine Gegenleistung bekomme. Unter sinngemäßer Anwendung dieser Rechtsprechung liege daher kein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch vor.

Selbst unter der Annahme, dass ein tauschähnlicher Umsatz unterstellt werden könne, erhebe sich die Frage nach der Bemessungsgrundlage. Es sei zweifelhaft, welchen Wert die Leistung der Presse für die Bw hätte. Es sei der Bw in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kaum zu unterstellen, dass sie Werbeleistungen einkaufen wolle, indem sie als Gegenleistung kostenlos Fahrzeuge zur Verfügung stelle, zumal der Bw keinerlei Rechtsanspruch auf eine unmittelbare

Gegenleistung zustehe. Die Bw könne weder einen positiven noch negativen Gehalt der Gegenleistung beeinflussen oder in konkreter Weise bestellen.

Ein objektiver Wert sei somit kaum zu ermitteln. Beide Werte seien daher mit Null anzusetzen, denn dieser Wert wäre auch für einen unterstellten Werbeeffekt heranzuziehen.

Die Bw gelange daher zu nachstehender Schlussfolgerung:

Um Test-/Vergleichsberichte erstellen zu können, benötige die Presse Fahrzeuge, welche nicht durch den Abnehmer des Mediums, sondern durch einen Dritten, die Bw, beigestellt würden. Unbestritten sei, dass zwischen Leserschaft und Presse ein Leistungsaustausch stattfinde. Der Beistellung der Fahrzeuge einen tauschähnlichen Umsatz zu unterstellen, würde dem Parteiwillen nicht gerecht. Die Bw stelle die Fahrzeuge nicht deswegen zur Verfügung, um in den Genuss von Werbeleistungen der Presse zu gelangen.

Das gemeinsame Ziel der Bw und der Presse sei es, spezielle Informationen über das jeweilige Produkt zu erstellen. Der wesentliche Beitrag der Bw bestehe in der kostenlosen und temporären Zurverfügungstellung eines Fahrzeuges.

Die Beistellung erfolge somit außerhalb eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches und stelle einen nicht steuerbaren Vorgang zwischen der Bw und der Presse dar.

Stellungnahme der Betriebsprüfung:

Im Bezug auf das Vorbringen der Bw, dass die Presse beobachte, welches Fahrzeug auf den Markt gebracht werde, und dass die Presseleute im Auftrag ihrer Kundschaft tätig würden, wurde entgegnet, dass es unstrittig sei, dass sich die Leserschaft Berichte über neue Modelle erwarte. Nicht zugestimmt werden könne jedoch der Ansicht, dass die Presse bzw. der einzelne Journalist im Auftrag der Kundschaft, also des Zeitungslesers, tätig werde. Ein Auftragsverhältnis bestehe vielmehr zwischen der Bw und dem Artikelschreiber.

Auf das Vorbringen der Bw, dass von Seiten der Bw Fahrzeuge zur Verfügung gestellt würden, um den Kundenaufträgen Folge zu leisten, wurde entgegnet, dass es aus der Sicht der Betriebsprüfung keine Kundenaufträge gäbe, wohl aber eine Erwartungshaltung der Leserschaft. Es sei aber zu bedenken, dass sehr viele Leser über Motorsport bzw. Berichte in diesem Zusammenhang nichts wissen wollten. Die behauptete ausschließliche Verwendung der Fahrzeuge für Probefahrten sei nicht überprüfbar, insbesondere bei Dauertests von bis zu 5.000 km bzw. 50.000 km. Im Übrigen erscheine dies der Betriebsprüfung für die rechtliche Beurteilung irrelevant.

Zu einem Rechtsanspruch der Bw auf Berichterstattungen und auf einen bestimmten Inhalt der Berichte könne keine Meinung abgegeben werden, da dementsprechende Vereinbarungen nicht vorgelegt wurden. Ein Auftragsverhältnis zwischen der Bw und der Presse bestehe jedoch allemal, da sich die Bw durch Hingabe eines Fahrzeuges zur Probefahrt einen entsprechenden Beitrag in der Presse erhoffe. Die Betriebsprüfung gebe zu bedenken, dass nach der Literatur ein Leistungsaustausch auch vorläge, wenn die Gegenleistung freiwillig erbracht werde oder kein Rechtsanspruch bestehe. Alleine der Wunsch bzw. die Erwartung der Bw, dass etwas über das zum Test überlassene Fahrzeug geschrieben werde, sei ausreichend. Die Ansicht, dass der Journalist für die Kundschaft – also den Leser - tätig werde, entspreche nicht der Verkehrsauffassung.

Der Betriebsprüfung lägen zwar keine Vereinbarungen vor. Es werde jedoch davon ausgegangen, dass es Abmachungen in irgendeiner Form geben müsse. Es sei nicht vorstellbar, dass die Bw ein Fahrzeug auf längere Zeit zur Probe überlasse, ohne eine Regelung darüber zu treffen, was dafür bzw. nach Ablauf einer gewissen Zeit zu geschehen hätte. Es werde auf die Literatur verwiesen (Ruppe, UStG², § 1 Rz 17ff), dass die umsatzsteuerliche Leistung keine vertragliche oder anders begründete Verpflichtung zur Leistung erfordere. Es genüge die tatsächliche Leistung (ebenso VwGH vom 05.04.1989, [85/13/0086](#)).

Die Informationstätigkeit der Presse gegenüber der Kundschaft erfolge nicht kostenlos. Diese müsse in Form des Kaufpreises der Zeitung abgegolten werden. Es stelle sich daher die Frage, weshalb die Hingabe von Fahrzeugen seitens der Bw an die Presse kostenlos erfolgen solle, insbesondere unter Bedachtnahme auf die große Anzahl an hingegebenen Fahrzeugen; darunter seien einige, welche jahrelang für große Tests überlassen worden seien. Sehe man von der fehlenden betrieblichen Veranlassung bei einer Gratisüberlassung ohne Gegenleistung ab, würde eine solche Vorgangsweise jeglichem kaufmännischen Denken widersprechen und mit den Aufgaben eines Geschäftsführers nicht vereinbar sein.

Auf den Willen der Parteien komme es nicht an. Für die Umsatzsteuer sei nicht relevant, welche Leistung vereinbart würde, sondern welche Leistung effektiv ausgeführt werde. Es sei unbestreitbar, dass die Presse Vergleichsberichte für die von der Bw überlassenen neuen Fahrzeugmodelle erstelle.

Die Betriebsprüfung komme daher zu dem Schluss, dass der Behauptung, die Presse berichte nicht im Auftrag der Bw sondern im Auftrag der Kundschaft, nicht gefolgt werden könne. Der Ansicht, dass Pressefahrzeuge wie Vorführwagen zu qualifizieren seien, werde nicht zugestimmt.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung hob die Bw neuerlich hervor, dass nicht behauptet werden könne, dass die Bw in Auftrag gebe, ein bestimmtes Fahrzeug zu testen. Vielmehr verständigten sich die zuständigen Personen der Presse, welche Fahrzeuge einem Test unterzogen würden. Diese Serviceleistung könne nur unter Verwendung von Fahrzeugen erfolgen. Somit komme kein Leistungsaustausch zwischen der Presse und dem Fahrzeughändler zustande.

Die Presse könne Fahrzeuge anschaffen, inkognito Vorführwagen testen, sich bei jeweiligen Fahrzeughändlern als potentieller Kunde ausgeben und einen Vorführwagen Probe fahren, oder wie in der Branche üblich direkt auf einen Händler zukommen. Gegenständlich bestünden keinerlei schriftliche oder mündliche Vereinbarungen, dass der Testende einen Bericht zu erstellen habe. Allein die Hoffnung auf einen Bericht könne iSd eines Erfüllungsgeschäftes nicht umsatzsteuerbar sein. Würde ein Journalist inkognito einen Vorführwagen Probe fahren, müsste unter der vom Finanzamt zu Grunde gelegten Argumentation auch ein tauschähnlicher Umsatz vorliegen. Für den Fall, dass die Fahrzeughändler ihre Fahrzeuge dem jeweiligen potentiellen Kunden selbst zur Verfügung stellten, ergebe sich unter Berücksichtigung der Argumentation der Betriebsprüfung, dass - sollte der Kunde umsatzsteuerlicher Unternehmer sein - bei einer Probefahrt des potentiellen Kunden ein tauschähnlicher Umsatz vorläge.

Der Ansicht der Betriebsprüfung, dass der Journalist entsprechend der Verkehrsauffassung für den Fahrzeughändler tätig werde, sei demnach nicht zuzustimmen.

In der am 11. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ausgeführt:

Ergänzend wurde von der steuerlichen Vertretung vorgebracht, dass sich die gegenständlichen Testberichte, die von den Journalisten über die Fahrzeuge erstellt würden, im redaktionellen Teil der Zeitung befänden, welche der Pressefreiheit unterlägen. In diesem Bereich sei der Journalist nur dem Leser verantwortlich, er berichte frei, sein Bericht könne von der Bw daher nicht gekauft oder bestellt werden. Dies müsse deutlich von Einschaltungen oder Inseraten unterschieden werden. Diese Unterscheidung sei von der Bw auch getroffen worden, hinsichtlich der Einschaltungen sei keine Berufung erhoben worden.

Das Argument der Betriebsprüfung, dass nach der Verkehrsauffassung ein Auftragsverhältnis zu unterstellen sei, werde von der steuerlichen Vertretung insofern abgelehnt, als der Begriff Verkehrsauffassung ein sehr schwammiger sei, der gesetzlich nicht determiniert sei.

Diesbezüglich verwies der steuerliche Vertreter auf einen Artikel im autotouring Nr.5/2011, welcher den Standpunkt der Bw, dass die Journalisten nicht beeinflusst werden könnten, untermauere.

Weiters verwies der steuerliche Vertreter auf ein EuGH-Erkenntnis (EuGH [C-581/08](#) vom 15.4.2010, RS EMI Group LTD), in dem es um die Zurverfügungstellung von kostenlosen Warenmustern ging. Ob ein Eigenverbrauch vorliege, sei in dieser Entscheidung aber nicht beantwortet worden.

Der Vertreter des FA entgegnete, dass der Leistungsaustausch zwischen Leser und Presse bejaht werde, daneben ginge aber die Finanzbehörde von einem weiteren Leistungsaustausch aus. Die Bw erziele durch die Veröffentlichung dieser Testberichte einen Werbeeffect, welcher im redaktionellen Teil noch größer sei als im Inseratenteil. Dies sei auf jeden Fall ein großer Nutzen für den Fahrzeughersteller. Da sich die Bw und die Presse im kaufmännischen Bereich bewegten, sei davon auszugehen, dass nichts ohne Gegenleistung erbracht werde. Die Bw erwarte eine solche Gegenleistung. Im Übrigen sei die Tatsache, ob auf die Berichte ein Einfluss genommen werde, für die Beurteilung der Rechtsfrage nicht wesentlich. Jeder, auch ein negativer Bericht, verschaffe mediale Präsenz. Darüber hinaus ziehe der Fahrzeughändler auch aus einem Test über 50.000 Kilometer einen Nutzen für sich in Form einer Rückmeldung eines potenziellen Kunden über das Fahrzeug.

Der steuerliche Vertreter wies nochmals darauf hin, dass der Wille der Bw nicht auf einen Fahrzeugbericht für sich, sondern auf einen Fahrzeugbericht für den Leser gerichtet sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der rechtlichen Würdigung zu Grunde gelegt.

Im Rahmen von Berichterstattungen in diversen Zeitungen/Zeitschriften treten Journalisten an die Bw heran, um ein Fahrzeug zu diversen Tests und Vergleichen zur Verfügung gestellt zu bekommen. Die Bw kommt diesen Ersuchen nach und stellt verschiedenen Journalisten Fahrzeuge für Testfahrten zur Verfügung.

Der Zeitraum der Zurverfügungstellung erfolgt variabel je nach Testbericht und bewegte sich bei den beispielhaft vorgelegten Abrechnungen von 826 gefahrenen Kilometern innerhalb von 21 Tagen bis zu 35.304 gefahrenen Kilometern innerhalb von 308 Tagen. Ein vorgelegter Testbericht zeigt, dass ein Fahrzeug auch einem Dauertest über eine Laufleistung von 50.000 Kilometern für einen Langzeitbericht unterzogen wurde.

Schriftliche oder mündliche Vereinbarungen über die Bedingungen der Verwendung und Rückgabe der Fahrzeuge wurden nicht vorgelegt. Jedoch wurde den vorgelegten Abrechnungen und den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung

zufolge die Fahrzeuge der Bw nach Durchführung der Tests zurückgegeben und von der Bw sodann an Vertragshändler weiterveräußert.

Die während der Testfahrten angefallenen Betriebskosten wurden einschließlich des verbrauchten Kraftstoffes von der Bw getragen. Die testenden Personen legten diesbezüglich Abrechnungen an die Bw, in der die gefahrenen Kilometer, die Zeitdauer der Nutzung mit genauem Datum, der Ort der Übernahme und Rückgabe des Fahrzeuges, der Leihnehmer, das Medium, für das der Leihnehmer tätig wurde und die genaue Bezeichnung des Fahrzeuges und das Kennzeichen des Fahrzeuges festgehalten waren. Die Abrechnungsbelege hatten ein einheitliches Erscheinungsbild. Die Bw machte die mit den Betriebskosten anfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend.

Die Journalisten bzw. deren Zielmedium entrichteten für die Nutzung der Fahrzeuge kein gesondertes Entgelt. Die Bw trug auch die daraus resultierenden Wertminderungen der Fahrzeuge.

Es erschienen infolge der Nutzung und Testung der neuen Fahrzeugmodelle zahlreiche Testberichte und Artikel in den diversen Zeitschriften, von welchen einige beispielhaft der Betriebsprüfung vorgelegt wurden.

Die Bw bietet ihre Fahrzeuge seit 1995 auf dem österreichischen Markt an. Im Jahr 2003 konnte ein Marktzuwachs von 71 Prozent verzeichnet werden. Im Jahr 2004 wurde ein Neuzulassungsplus von 66 Prozent im Jahresvergleich und im Jahr 2005 noch ein weiteres Plus von 25 Prozent erzielt (Angaben der Bw in den Bilanzen zum Geschäftsverlauf und vergleichbare Angaben im Internetauftritt).

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und ist insoweit nicht strittig.

Beweiswürdigung:

Gemäß [§ 167 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO3, § 167 Tz. 8 und die darin angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Die Bw hat im Rahmen der Betriebsprüfung keine Vereinbarungen vorgelegt, aus denen ersichtlich wäre, welche Abmachungen zwischen den die Fahrzeuge testenden Personen und der Bw getroffen wurden. Damit ist nicht erkennbar, zu welchen Bedingungen und mit welchen Absichten die Fahrzeuge überlassen wurden.

Die Bw bringt vor, dass die Überlassung der Fahrzeuge unentgeltlich erfolgt sei und die Presse gegenüber der Bw keine Leistung erbracht hätte.

Der Glaubwürdigkeit dieses Vorbringens stehen folgende Tatsachen entgegen:

Die Bw ist Unternehmerin und nimmt als solche am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil. Dieses Teilnehmen ist im konkreten Fall darauf gerichtet, die Fahrzeuge der Bw an den Kunden veräußern zu können. Da die Bw erst seit 1995 ihre Fahrzeuge am österreichischen Markt anbietet und es sich dabei um eine bis zu diesem Zeitpunkt am österreichischen Markt unbekannte Automarke handelte, muss sie sich erst gegenüber den bereits seit Jahrzehnten bekannten Autoherstellern ein Marktsegment erobern. Diese Eroberung gelingt nur, indem die Bw mit ihren Fahrzeugen einen gewissen Bekanntheitsgrad erreicht und der potentielle Kunde weiß, dass es diese Fahrzeuge gibt und er auch unter diesen wählen kann.

Der Bekanntheitsgrad lässt sich jedenfalls durch Werbemaßnahmen steigern.

In der Fahrzeugbranche ist es üblich, dass über neue Automodelle in diversen Pressemedien berichtet wird, in welchen diese beschrieben und beurteilt werden. Würde die Bw alleine auf Werbemaßnahmen zum Vertrieb ihrer Produkte angewiesen sein, würde das einen empfindlichen Wettbewerbsnachteil gegenüber den etablierten Fahrzeugherstellern bedeuten, welche zusätzlich zu den Werbemaßnahmen noch Nutzen aus der Berichterstattung in der Presse ziehen können.

Derartige Publikationen haben gegenüber der Werbung insofern eine höhere Glaubwürdigkeit, weil diese Berichte nach den Grundsätzen der Pressefreiheit erstellt werden und die potentiellen Leser dieser Berichte davon ausgehen, dass die Journalisten bei Ausübung ihres Berufes in diesen Testberichten der Wahrheit verpflichtet sind. Zudem handelt es sich bei den Journalisten um dritte Personen, die außerhalb der wirtschaftlichen Interessen der Bw stehen und daher Rahmenbedingungen für ihre Berichte vorfinden, die Objektivität und Berichtswahrheit ermöglichen. Es handelt sich daher bei diesen Berichten neben den üblichen Werbemaßnahmen um einen gesonderten Werbeeffect durch Vertrauenswürdigkeit und mediale Aufmerksamkeit von Presseberichten, der für die Bw, die mit anderen Fahrzeugherstellern am Markt konkurriert, unverzichtbar ist.

Darüber hinaus tritt die Bw als Unternehmer am Markt auf, dessen Handeln gewinnorientiert ist. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung kann davon ausgegangen werden, dass ein Unternehmer seine Leistungen grundsätzlich nicht gratis erbringt. Selbst wenn der Leistung nicht ein unmittelbares Entgelt gegenübersteht, ist davon auszugehen, dass das Handeln des Unternehmers auf einen Vorteil für sein Unternehmen gerichtet ist. Sollten die Berichte in den Medien für die Bw wertlos sein und lediglich die Presse einen Nutzen daraus ziehen, so müßte unter Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes von der Presse zumindest eine Abgeltung der Kosten, die der Bw für die Überlassung der Fahrzeuge entstehen, verlangt werden. Da eine derartige Abgeltung nicht erfolgt, ist daher davon auszugehen, dass die Presseberichte den geschäftlichen Vorteilsausgleich darstellen.

Die Bw hat ja selbst vorgebracht, dass die Berichte eine Bereicherung für die potentielle Kundschaft darstellten. Diese Bereicherung der potentiellen Kundschaft dient letztlich dem wirtschaftlichen Interesse der Bw und kommt so der Bw wieder zugute.

Davon ist auch die Betriebsprüfung in ihrer Beurteilung der Sachlage ausgegangen. Die Bw ist dieser Beurteilung nur mit Schutzbehauptungen abseits einer wirtschaftlichen Wirklichkeit entgegengetreten und ist Beweise für eine im Wirtschaftsleben unübliche Vorgangsweise schuldig geblieben.

Auch wenn die Bw keine diesbezüglichen Absichtserklärungen offen gelegt hat oder Vereinbarungen vorgelegt hat, aus denen ersichtlich wäre, aus welchem Grund die Bw die Fahrzeuge überlassen hat, ist davon auszugehen, dass Vereinbarungen getroffen wurden. Darauf deutet jedenfalls hin, dass die Bw die Kraftstoffkosten für die Testfahrten übernommen hat und die testenden Personen diese Kosten einheitlich abgerechnet haben. Demnach war zumindest die Übernahme der Kosten vereinbart. Weiters gab die Bw an, dass eine private Nutzung nicht eingeräumt worden sei. Also muß auch dies vereinbart gewesen sein.

Auf Grund der dargestellten Überlegungen wird davon ausgegangen, dass die Überlassung der Fahrzeuge durch die Bw erfolgte, um eine mediale Präsenz für ihre Fahrzeuge zu erreichen. Um sich zuverlässig neben den etablierten Autoherstellern ein Marktsegment erobern zu können, war es für die Bw unverzichtbar, ihre Fahrzeuge in diversen Medien im redaktionellen Teil dargestellt zu bekommen, welcher höhere Vertrauenswürdigkeit genießt als Werbemaßnahmen. Es ist daher anzunehmen, dass sich die Bw eine Darstellung und Beurteilung ihrer Fahrzeuge in den Medien zumindest erwartete oder erhoffte.

Es wird daher in der weiteren Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes davon ausgegangen, dass die Überlassung der Fahrzeuge durch die Bw darauf gerichtet war, dass

die Fahrzeuge der Bw in verschiedenen Artikeln besprochen und beschrieben werden. Um diese Leistung der Presse zu erhalten, überließ sie die Fahrzeuge vorübergehend für Testfahrten, ohne dafür ein gesondertes Entgelt zu verrechnen. Da die Erstellung der Berichte in den verschiedenen Zeitungen und Zeitschriften dem kaufmännischen Interesse der Bw diene, trug sie auch die mit der Überlassung der Fahrzeuge verbundenen Betriebs- und Kraftstoffkosten und die aus der Nutzung der Fahrzeuge resultierende Wertminderung. Ob diese Berichte auch noch in weiterer Hinsicht neben den oben dargestellten Gründen dem Interesse der Bw dienen, kann dahingestellt bleiben.

Der Sachverhalt wird rechtlich wie folgt gewürdigt:

Gemäß [Art. 2 Nr. 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie](#) RL 77/388/EWG (für die Jahre 2003 bis 2006) bzw. der [RL 2006/112/EG](#) (ab 2007) unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Gemäß [§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994](#) der entsprechenden nationalen Regelung unterliegen Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Lieferung bedeutet die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand, d.h. jemanden zu befähigen, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen. Der Begriff der Lieferung im Sinne der [RL 77/388/EWG](#) bezieht sich nicht auf die Eigentumsübertragungen in den durch das nationale Recht vorgesehenen Formen. Er umfasst vielmehr jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (Vgl. BFH 16.4.2008, XI R 56/06, Rz. 25).

Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch im Unterlassen oder einem Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen ([§ 3a Abs. 1 UStG 1994](#)).

Eine Dienstleistung wird dann im Sinne von [Art. 2 Nr. 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie](#) [RL 77/388/EWG](#) und ab 2007 [RL 2006/112/EG](#) gegen Entgelt erbracht und ist somit steuerpflichtig, wenn zwischen Leistendem und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die vom Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (VwGH 18.3.2004, [2003/15/0088](#)).

Zwischen Leistung und Gegenleistung muss eine innere Verknüpfung gegeben sein. Es ist erforderlich, dass sich die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet und damit die gewollte oder erwartbare Gegenleistung auslöst, sodass schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sind (Kolacny/Caganek, UStG³ 2005, § 1 Anm 5).

Auch ohne zweiseitiges Verpflichtungsgeschäft kann es zum Leistungsaustausch kommen. Die Gegenleistung braucht nicht vereinbart worden sein. Auch wenn die Gegenleistung freiwillig erbracht wird oder kein Rechtsanspruch besteht, liegt Leistungsaustausch vor (Kolacny/Caganek, UStG³ 2005, § 1 Anm 6).

Ein Leistungsaustausch kann schließlich außerhalb vertraglicher oder gesetzlicher Austauschbeziehungen zustande kommen. Die innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung kann auch rein faktischer Natur sein (Ruppe, UStG³, § 1 Tz. 63).

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.

Bei Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger erhält oder erhalten soll ([Art 11 Teil A Abs. 1 lit. a der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie](#) RL 77/388/EWG bzw. ab 2007 Art. 73 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie 2006/112/EG).

Gemäß [§ 4 Abs. 1 UStG 1994](#) der nationalen Regelung ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme). Gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung gehört zum Entgelt auch, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz ([§ 4 Abs. 6 UStG 1994](#)).

Der Wert des anderen Umsatzes wird in richtlinienkonformer Auslegung 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. Dieser Wert umfasst alle Aufwendungen einschließlich der Nebenleistungen, die der Empfänger der jeweiligen Leistung aufwendet, um die fragliche Leistung zu erhalten (vgl. BFH 16.4.2008, XI R 56/06, Rz. 33).

Abschließend sei angemerkt, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von keiner Bedeutung ist, ob der Wert der Leistung dem Wert der Gegenleistung entspricht (vgl. Kolacny/Caganeck, UStG3 2005, § 4 Anm 1, VwGH [97/14/0133](#)).

Für den vorliegenden Fall bedeutet das:

Die Bw hat durch das vorübergehende Überlassen der Fahrzeuge an diverse Journalisten eine sonstige Leistung erbracht. Dieser Leistung der Bw stand eine Leistung der Journalisten in Form von Berichten und Artikeln in den diversen Zeitschriften gegenüber. Zwischen diesen beiden Leistungen bestand ein innerer Zusammenhang, weil die Überlassung der Fahrzeuge durch die Bw die erwartbare und gewollte Gegenleistung in Form von Berichten und Artikeln über die Fahrzeuge der Bw auslöste. Indem diese Berichte dem wirtschaftlichen Interesse der Bw dienten, erfolgte die Überlassung der Fahrzeuge zum Zweck der Berichterstattung auch im Rahmen des Unternehmens.

Dass die Bw die Artikel ihrem Inhalt nach nicht bestellen konnte, sondern von Seiten der Presse allenfalls freiwillig erbracht wurden, ist für die Bejahung eines Leistungsaustausches und eines inneren Zusammenhanges für diese beiden Leistungen nicht maßgeblich, weil auch eine innere Verknüpfung rein faktischer Natur ausreicht. Die Überlassung der Fahrzeuge löst die erwartbare und auch von der Bw gewollte Gegenleistung, nämlich die Darstellung und Beschreibung der Fahrzeuge der Bw in diversen Zeitungen und Zeitschriften, aus. Eines Rechtsanspruches der Bw auf die erwartbare Gegenleistung bedarf es zur Bejahung des Leistungsaustausches nicht, weil auch freiwillige Leistungen einen Leistungsaustausch begründen können.

Da der Leistung der Bw eine Leistung der Presse gegenübersteht, welche im Rahmen des Unternehmens erfolgt und die mit der Überlassung der Fahrzeuge erwirkten Artikel die Gegenleistung darstellen, stellen diese das Entgelt für die Leistung der Bw dar. Die Bw hat damit einen steuerbaren tauschähnlichen Umsatz verwirklicht.

Zur Bemessung und Bewertung des Entgelts für die Bw ist nach der gesetzlichen Definition darauf abzustellen, was die Bw aufwenden musste, um diese Leistung zu erhalten. Dies umfasst alle Aufwendungen, die die Bw tätigen musste, um die Gegenleistung zu erhalten. Dazu gehört die Wertminderung der Fahrzeuge, die die Bw in Kauf nahm und wirtschaftlich tragen musste sowie die übernommenen Betriebskosten. Ob die Summe der Aufwendungen der Bw dem Wert der erhaltenen Gegenleistung in Form der veröffentlichten Artikel entspricht, ist nicht maßgeblich.

Dem Vorbringen der Bw, die Zurverfügungstellung der Fahrzeuge stelle eine umsatzsteuerlich unbeachtliche Beistellung dar, kann nicht gefolgt werden. Eine umsatzsteuerlich unbeachtliche

Leistungsbeistellung liegt vor, wenn der Abnehmer dem Unternehmer Gegenstände oder sonstige Leistungen zur Verfügung stellt, die der Unternehmer zur Erstellung der vereinbarten Leistung für den Abnehmer verwenden soll oder benötigt. Dieses Vorbringen erkennt jedoch, dass die Überlassung der Fahrzeuge gerade den Mittelpunkt des Leistungsaustausches zwischen der Bw und der Presse darstellt, was die Qualifikation der Zurverfügungstellung als unbeachtliche Beistellung logisch ausscheiden lässt.

Auf das Vorbringen der Bw im Bezug auf das Urteil des EuGH vom 16.10.1997, [C-258/95](#), Rs *Fillibeck*, ist anzumerken, dass es tatsächlich der Rechtsprechung des EuGH entspricht, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen erbrachter Dienstleistung und empfangenen Gegenwert bestehen muss, um das Tatbestandsmerkmal des Art 2 Nr. 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie [RL 77/388/EWG](#) und [RL 2006/112/EG](#) als erfüllt anzusehen. Im vorgebrachten Urteil erkannte der EuGH jedoch einen unmittelbaren Zusammenhang deswegen nicht, „da die auszuführende Arbeit und der bezogene Lohn nicht davon abhängen, ob die Arbeitnehmer die ihnen von ihrem Arbeitgeber gebotene Beförderungsleistung in Anspruch nehmen“ (vgl. EuGH [C-258/95](#), Rs *Fillibeck*, Rz 16). Im vorliegenden Fall jedoch besteht zwischen der kostenlosen Zurverfügungstellung der Fahrzeuge und den Testberichten eine innere Verknüpfung, weshalb ein unmittelbarer Zusammenhang iSd Art 2 Nr. 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG gegeben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Mai 2011