Urteil vom 11. Juli 2012, XI R 11/11

Zur Frage des tauschähnlichen Umsatzes zwischen der eine Zeitschrift herausgebenden Ärztekammer und dem von ihr beauftragten Verlag - Bemessungsgrundlage für die Überlassung eines Anzeigenplatzierungsrechts - Vereinbarkeit von § 3 Abs. 12 UStG mit dem Unionsrecht

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 12, UStG § 10 Abs 2 S 2, UStG § 10 Abs 2 S 3, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG § 12 Anl 2 Nr 49, AO § 162, FGO § 118 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 6 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 11 Teil A Abs 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 14 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 24 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 73, BGB § 133, BGB § 157

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 22. Februar 2011, Az: 2 K 1894/10

Leitsätze

1. Beauftragt eine Ärztekammer als Herausgeber einen Verlag mit der Herstellung und dem Versand eines Ärzteblatts (Kammerzeitschrift) für ihre Mitglieder und überlässt sie dabei dem Verlag das Recht, im eigenen Namen und für eigene Rechnung in dem Ärzteblatt Werbeanzeigen zu platzieren, liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor .

2. Bemessungsgrundlage für die Überlassung des Anzeigenplatzierungsrechts durch die Ärztekammer sind die gesamten Kosten, die der Verlag für die Herstellung (einschließlich des Anzeigenteils) und den Versand der Ärzteblätter getragen hat .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein Verlag, der in den Jahren 2005 bis 2008 (Streitjahre) für mehrere Landesärztekammern monatlich Kammerzeitschriften ("Ärzteblatt ...") herstellte und an die Mitglieder der Kammern (Ärzte) kostenlos versandte. Die Zeitschriften enthielten einen redaktionellen Teil und Werbeanzeigen. Die Kammern lieferten die Beiträge wie Nachrichten, Aufsätze, Buchbesprechungen, Fortbildungsangebote etc. für die Zeitschriften, für die sie inhaltlich selbst verantwortlich waren. Sie übertrugen der Klägerin das Recht, die Beiträge zu drucken und zu verbreiten. Die Vertragsparteien trafen auch Abreden über die Platzierung von Werbeanzeigen in den Zeitschriften.

2 Im Einzelnen wurden zwischen der Klägerin und den Ärztekammern u.a. folgende, im Wesentlichen gleichlautende, Vereinbarungen geschlossen:

3

§ 1 Vertragsgegenstand

Vertragsgegenstand ist die Herausgabe, die Herstellung und der Versand der Zeitschrift "XXX Ärzteblatt" --nachfolgend "Zeitschrift" genannt-- einschließlich der Akquisition von Werbeanzeigen.

§ 2 Herausgeber-, Titel- und Verlagsrechte

(1) Die Herausgeber- und Titelrechte an der Zeitschrift liegen allein beim Herausgeber. Nach Vertragsende hat der Verlag keinerlei Anspruch auf diese Rechte.

(2) Der Herausgeber verfügt über das Recht, Beiträge in der Zeitschrift abzudrucken und zu verbreiten (Verlagsrechte). Insofern er nicht selbst Urheber der Beiträge ist, verschafft er sich die notwendigen Rechte von den Urhebern auf eigene Kosten.

(3) Der Herausgeber überträgt das Recht, Beiträge in der Zeitschrift abzudrucken und zu verbreiten auf den Verlag. (...)

§ 3 Aufgaben und Pflichten des Herausgebers

(1) Der Herausgeber ist für die inhaltliche und redaktionelle Gestaltung jeder Ausgabe der Zeitschrift in ihrem jeweiligen Bestand allein verantwortlich. Zwischen den Vertragsparteien besteht Einvernehmen darüber, dass der Verlag auf den redaktionellen Inhalt der Zeitschrift keinerlei Einfluss nehmen wird.

(2) Der Herausgeber liefert die Manuskripte vollständig und satzreif (...) an den Verlag (...). Der Herausgeber liest verantwortlich Korrektur und erteilt die Druckgenehmigung (Imprimatur).

(3) ...

§ 4 Aufgaben und Pflichten des Verlages

(1) Der Verlag ist verpflichtet, die Zeitschrift verlegerisch zu betreuen. Die verlegerische Betreuung umfasst die gesamte technische Herstellung, den Versand und den Vertrieb einschließlich Anzeigenwerbung und Anzeigenverwaltung.

(2) Die Zeitschrift wird vom Verlag an alle Ärzte im Bereich der Ärztekammer XXX oder an die vom Herausgeber benannten Bezugsberechtigten (...) geliefert.

(3) Der Verlag ist berechtigt, die Zeitschrift an Dritte zu liefern. (...)

...

§ 6 Anzeigen

(1) Werbeanzeigen werden vom Verlag auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko eingeworben, platziert und gedruckt. Die Platzierung hat in der Art zu erfolgen, dass der redaktionelle Fluss nicht beeinträchtigt wird und eine Verwechslung der Anzeige mit redaktionellem Inhalt ausgeschlossen ist. (...)

(2) Der Herausgeber nimmt auf das Anzeigengeschäft keinerlei Einfluss. Er kann dem Verlag das Annehmen von Anzeigen untersagen, wenn diese gegen die Berufsordnung der Ärzte oder gegen die Interessen der Ärzteschaft verstoßen. (...)

(3) ...

...

§ 9 Datenschutz

(1) Der Herausgeber stellt dem Verlag die Adressen der Bezugsberechtigten zur Herstellung der Versandetiketten zur Verfügung. (...)

...

§ 11 Kosten der verlegerischen Betreuung

(1) Der Verlag übernimmt die Kosten für Herstellung, Druck und Versand der Zeitschrift einschließlich der Druckvorlagenerstellung. (...)
Der Herausgeber gewährt einen Zuschuss zu den Versandkosten in Höhe von € XXX jährlich (Portokostenzuschuss). (...)

(2) ...

§ 12 Vergütung

(1) Die Einnahmen aus dem Anzeigengeschäft der Zeitschrift (Einnahmen aus Anzeigen, Beiheftern, Beilagen (...) etc.), die € XX.XXX im Jahr übersteigen, werden dem Herausgeber zu XX % vergütet.

(2) Über die Nettoeinnahmen aus dem Anzeigengeschäft der Zeitschrift hat der Verlag den Herausgeber jährlich unter Beifügung eines vom Steuerberater bestätigten Jahresabschlusses zu unterrichten.

(3) (...)

4 Die Ärztekammern --bis auf eine Landesärztekammer-- zahlten Porto- und Druckkostenzuschüsse in unterschiedlicher Höhe, die sich nach den zuvor kalkulierten Herstellungskosten richteten. Der in § 12 Abs. 1 der Verträge bestimmte Sockelbetrag richtete sich nach den angenommenen Herstellungskosten unter Berücksichtigung der jeweiligen Zuschüsse.

5 Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für 2003 und 2004 kam der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nach einer förmlichen Abstimmung des Bundesministeriums der Finanzen mit den Länderfinanzministerien zu dem Ergebnis, dass bei der vertraglichen Gestaltung, wie sie die Klägerin mit den Landesärztekammern gewählt hatte, ein tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe vorliege, wobei der Wert der Leistungen der Klägerin gegenüber den Ärztekammern anhand der Herstellungskosten der Zeitschriften zu schätzen sei (vgl. z.B. Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main vom 27. Juni 2008 S -7119 A- 7 - St 110, USt-Kartei HE § 3 Abs. 12 UStG S 7119 Karte 3). Nachfolgend ordnete er für 2005 bis 2008 eine Außenprüfung an, im Rahmen derer die umsatzsteuerpflichtigen Leistungen zum ermäßigten Steuersatz ausgehend von den Herstellungskosten wie folgt ermittelt wurden:

	2005 in €	2006 in €	2007 in €	2008 in €
Herstellungskosten abzüglich - Portokostenzuschuss - bereits versteuerter Druckkostenzuschuss - Seitenüberschreitung PDF-Datei - Abo-Einnahmen (Nichtmitglieder) = Zwischensumme	...	...	...	...
Zzgl. Portokostenzuschuss als Baraufgabe	...	...	...	...
Abzüglich Umsatzbeteiligung	...	...	...	...
Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer laut Betriebsprüfung	...	...	...	...
darauf entfallende Umsatzsteuer	...	...	...	...
Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer laut Klägerin	...	...	...	...
darauf entfallende Umsatzsteuer	...	...	...	...

Erhöhung Umsatzsteuer	...	...	...	...

7 Entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung änderte das FA die vorangegangenen, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheide und setzte die Umsatzsteuer mit Bescheiden vom 21. Oktober 2010 für 2005 bis 2008 fest.

8 Die von der Klägerin mit Zustimmung des FA erhobene Sprungklage hatte keinen Erfolg.

9 Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) hat das FA die Herstellung, Herausgabe und den Versand der Ärzteblätter gegen das Recht, darin Anzeigen zu drucken, zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen. Die Klägerin habe gegenüber den Ärztekammern Lieferungen i.S. des § 3 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) durch die Herstellung, Herausgabe und Versendung an die Mitglieder erbracht. Die Ärztekammern hätten der Klägerin Gegenleistungen in der Form geschuldet, dass ihr gestattet gewesen sei, in den Zeitschriften Anzeigen bzw. Werbung zu drucken. Es handele sich dabei um eine sonstige Leistung, so dass ein tauschähnlicher Umsatz vorliege (§ 3 Abs. 12 UStG).

10 Das FA habe das Entgelt und damit die Besteuerungsgrundlagen zutreffend berechnet. Bei tauschähnlichen Umsätzen gelte der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz (§ 10 Abs. 2 Satz 2 UStG). Soweit der Wert nicht ermittelt werden könne, sei er zu schätzen. Als Schätzungsgrundlage seien die insgesamt entstandenen Herstellungskosten der Zeitschriften (einschließlich des Anzeigenteils) heranzuziehen. Diese Herstellungskosten habe das FA zutreffend ermittelt.

11 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1096 veröffentlicht.

12 Mit ihrer Revision macht die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts geltend. Sie trägt im Wesentlichen vor, das FG wende § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG nicht richtig an. Es berücksichtige nicht, dass es in Bezug auf das Anzeigenplatzierungsrecht bereits an einer Übertragung durch die Ärztekammern und damit an einer Gegenleistung zu ihren (der Klägerin) Gunsten fehle, weil ihr das Anzeigenplatzierungsrecht originär zustehe. Das FG verkenne die urheberrechtlichen und verlagsrechtlichen Aspekte bzw. würdige diese nicht korrekt. Es werde ferner der --lediglich klarstellenden-- Bedeutung der in § 6 der jeweiligen Verträge getroffenen Regelungen nicht gerecht.

13 Würde eine solche Rechteübertragung dennoch bejaht, hätte das FG bei der Ermittlung des Wertes des Anzeigenplatzierungsrechts den Teil der Herstellungskosten ausscheiden müssen, der auf die Anzeigenherstellung selbst entfalle, sowie die der Klägerin tatsächlich entstandenen Portokosten und die in den Herstellungskosten und Portokosten enthaltene Umsatzsteuer.

14 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und
die Umsatzsteuerbescheide vom 21. Oktober 2010 für die Jahre 2005 bis 2008 "bezogen auf die Umsätze mit den Ärztekammern in Bezug auf die Platzierung von Anzeigen dahingehend zu ändern, dass kein tauschähnlicher Umsatz vorliegt und lediglich die seitens der Ärztekammern und der Klägerin vereinbarten Zahlungen (Zuschüsse) in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen" sind,
hilfsweise, die Umsatzsteuerbescheide vom 21. Oktober 2010 für die Jahre 2005 bis 2008 "dahingehend zu ändern, dass die Bemessungsgrundlage eines zwischen den Ärztekammern und der Klägerin bestehenden tauschähnlichen Umsatzes in Bezug auf die Gestattung der Platzierung von Anzeigen um die Kosten der Herstellung der Anzeigen sowie um die tatsächlich der Klägerin entstandenen Portokosten und die in den vorangegangenen Positionen enthaltene Umsatzsteuer reduziert wird".

15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

16 Nach seiner Ansicht hat der Klägerin das "Anzeigenverwertungsrecht" nicht bereits originär zugestanden. Die Ärzteblätter seien urheberrechtlich geschützte Sammelwerke i.S. von § 4 Abs. 1 des Urheberrechtsgesetzes (UrhG). Die Ärztekammern seien Inhaber der Urheberrechte an den Zeitschriften. An dem Anzeigenteil bestehe kein eigenes, von der übrigen Zeitschrift getrenntes Urheberrecht und Verwertungsrecht.

17 Für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage sei für die von der Klägerin erbrachte Leistung auf die Herstellungskosten der gesamten Zeitschrift (redaktioneller Teil und Werbeteil) abzustellen. Bei der Ermittlung der gesamten Herstellungskosten seien von den der Klägerin tatsächlich entstandenen Portokosten die Portokostenzuschüsse abgezogen worden. Der Wertansatz der aufgewendeten Leistung sei auch nicht um die

Umsatzsteuer zu mindern, da die Ärztekammern als juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht unternehmerisch tätig seien.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision ist im Haupt- und Hilfsantrag unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

19 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 Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. März 2004 V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798; vom 18. August 2005 V R 31/04, BFHE 211, 551, BStBl II 2007, 183; vom 26. Januar 2006 V R 36/03, BFH/NV 2006, 1525; vom 6. Dezember 2007 V R 42/06, BFHE 221, 74, BStBl II 2009, 493, unter II.1., m.w.N.).

20 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; in BFH/NV 2006, 1525; in BFHE 221, 74, BStBl II 2009, 493; Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 2. Juni 1994 C-33/93 --Empire Stores Ltd.--, Slg. 1994, I-2329, Rz 12, 16 und 17; vom 3. Juli 2001 C-380/99 --Bertelsmann AG--, Slg. 2001, I-5163, BFH/NV Beilage 2001, 192, Rz 17). § 3 Abs. 12 UStG erfasst auch den Fall, dass als Entgelt für eine Leistung eine Barzahlung mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung verbunden wird (sog. tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe; vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19. Februar 2004 V R 10/03, BFHE 205, 495, BStBl II 2004, 675; vom 21. April 2005 V R 11/03, BFHE 211, 50, BStBl II 2007, 63).

21 Voraussetzung für die Annahme einer tauschähnlichen Leistung ist, dass sich zwei entgeltliche Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gegenüberstehen, die lediglich durch die Modalität der Entgeltvereinbarung (Tausch) miteinander verknüpft sind (BFH-Urteile in BFHE 221, 74, BStBl II 2009, 493, unter II.1.a; vom 16. April 2008 XI R 56/06, BFHE 221, 475, BStBl II 2008, 909; vom 17. März 2010 XI R 17/08, BFHE 230, 466, BFH/NV 2010, 2359, unter II.2.b aa).

22 b) § 3 Abs. 12 UStG steht im Einklang mit Art. 5 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG), nunmehr Art. 14 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 347/1 (vgl. z.B. Martin in Sölch/ Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz 741; Nieskens in Rau/ Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 3 Rz 4081, m.w.N.).

23 2. Danach liegt im Streitfall ein tauschähnlicher Umsatz vor (vgl. Baum, Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau 1988, 66, 67). Die Klägerin erbrachte entgeltliche Leistungen gegenüber den Ärztekammern durch die Herstellung und Versendung der Ärzteblätter an die Mitglieder. Das Entgelt der Ärztekammern bestand --abgesehen von gezahlten Zuschüssen für Druck- und Portokosten-- in der Überlassung der Rechte, Werbeanzeigen in den Zeitschriften zu platzieren. Das hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden.

24 a) Das FG hat u.a. ausgeführt, ein eigenes Anzeigenplatzierungsrecht der Klägerin im urheberrechtlich geschützten Werk der Ärztekammern (Sammelwerk i.S. von § 4 Abs. 1 UrhG) habe nicht bestanden. In den einzelnen Verträgen sei ausdrücklich geregelt worden, dass die Klägerin Werbeanzeigen auf eigene Rechnung und Risiko einwerbe und drucke, sofern diese nicht gegen die Interessen der Ärzte verstießen oder unangemessen erschienen. Hätte dieses Recht der Klägerin, wie diese meine, von vornherein bestanden, hätte es auch dieser vertraglichen Vereinbarungen nicht bedurft. Dass die Vertragsparteien von einem Austausch der Leistung durch die Klägerin --Herstellung und Vertrieb der Zeitschriften-- und einer Überlassung des Rechts auf Platzierung von Anzeigen durch die Ärztekammern ausgingen, werde auch dadurch bestätigt, dass der Klägerin aus den Anzeigeneinnahmen auf jeden Fall die Beträge zustehen sollten, mit denen sie ihre Herstellungs- und Vertriebskosten decken konnte. Dementsprechend seien die Sockelbeträge bei der Verteilung dieser Einnahmen berechnet.

25 b) Diese Beurteilung des FG --die sich im Wesentlichen auf eine Vertragsauslegung stützt-- hält im Ergebnis einer revisionsrechtlichen Nachprüfung stand.

26 aa) Die Auslegung von Verträgen gehört zu den tatsächlichen, den BFH grundsätzlich bindenden Feststellungen des FG i.S. des § 118 Abs. 2 FGO (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 5. September 2000 IX R 33/97, BFHE 192, 559, BStBl II 2000, 676, unter II.2.a (3); vom 11. Januar 2005 IX R 15/03, BFHE 209, 77, BStBl II 2005, 477, unter II.2.b aa; vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109; vom 1. Februar 2012 I R 57/10, BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407, jeweils m.w.N.).

27 bb) Die Auslegung der Verträge im Streitfall entspricht den allgemeinen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Die Würdigung des FG ist verfahrensfehlerfrei zustande gekommen. Sie verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze und ist daher revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

28 cc) Die Einwendungen der Klägerin bleiben ohne Erfolg.

29 Die Klägerin macht mit der Revision zwar u.a. geltend, die Gestattung der Platzierung von Anzeigen könne nur dann eine Gegenleistung darstellen, wenn es ein entsprechendes zugrunde liegendes Recht überhaupt gebe und dieses den Ärztekammern auch originär zustehe. Die Ärztekammern hätten keine eigene schöpferische Leistung erbracht. Darüber hinaus lege das FG die Reichweite des Urheberrechtsschutzes zu weit aus, und zwar sowohl hinsichtlich des Schutzbereichs des Urheberrechts als auch in Hinblick darauf, wann ein Eingriff vorliege. Der Umstand, dass die Klägerin die Kosten und somit auch das wirtschaftliche Risiko der Veröffentlichung einer Zeitschrift trage, deute auf ein eigenes Anzeigenplatzierungsrecht der Klägerin hin. Aus den Besonderheiten des Verlagsrechts ergäbe sich, dass insbesondere bei Verlagsverträgen als Sonderfällen von Urheberrechtsnutzungsverträgen den Verlagen ein originäres Anzeigenplatzierungsrecht zustehe.

30 In dem Revisionsvorbringen der Klägerin liegen jedoch weder zulässige Verfahrensrügen, mit der die Berücksichtigung nicht festgestellter Tatsachen angestrebt würde, noch sind die Voraussetzungen erfüllt, unter denen bei einer auf die Verletzung von materiellem Recht gestützten Revision vom BFH tatsächliche Feststellungen, Schlussfolgerungen tatsächlicher Art und Beweiswürdigungen als rechtsfehlerhaft angesehen werden dürfen.

31 Dabei kann offenbleiben, ob sich im Streitfall aus dem Urheberrecht, insbesondere aus § 4 Abs. 1 UrhG, ein Anzeigenplatzierungsrecht ableiten lässt. Entscheidend ist die Würdigung des FG, dass sich aus den geschlossenen Verträgen --die nicht auf das Urheberrecht verweisen-- ergibt, dass die Ärztekammern der Klägerin vertraglich ein Anzeigenplatzierungsrecht einräumen. Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 der Verträge zwischen den Ärztekammern --denen nach § 2 Abs. 1 der geschlossenen Verträge die Herausgeber- und Titelrechte an den Zeitschriften zustehen-- und dem Verlag werden die Werbeanzeigen vom Verlag auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko eingeworben, platziert und gedruckt. Durch diese vertragliche Regelung wird --nach der revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Würdigung des FG-- der Klägerin von den Ärztekammern ein Anzeigenplatzierungsrecht in den Ärzteblättern überlassen, was durch die Regelung über die Verteilung der Einnahmen aus dem Anzeigengeschäft in § 12 Abs. 1 der Verträge bestätigt werde.

32 Mit ihrem Vorbringen, bei § 6 Abs. 1 Satz 1 der Verträge handele es sich nur um eine klarstellende Regelung, setzt die Klägerin lediglich ihre eigene Würdigung an die Stelle der --wie dargelegt vertretbaren-- Vertragsauslegung des FG.

33 3. Die Bemessungsgrundlage für die tauschähnlichen Umsätze (§ 3 Abs. 12, § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG) hat das FG im Ergebnis zutreffend ermittelt.

34 a) Bei tauschähnlichen Umsätzen i.S. des § 3 Abs. 12 UStG gilt nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG als Bemessungsgrundlage der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.

35 Der Wert des anderen Umsatzes wird in richtlinienkonformer Auslegung der bezeichneten Vorschrift unter Beachtung von Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG (vgl. auch Art. 73 MwStSystRL) jedenfalls für den Wert einer im Gegenzug erhaltenen Dienstleistung 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 (EuGH-Urteile in Slg. 1994, I-2329, Rz 19; vom 24. Oktober 1996 C-288/94 --Argos Distributors Ltd.--, Slg. 1996, I-5311, Rz 16; BFH-Urteile in BFHE 200, 101, BStBl II 2003, 438; in BFHE 221,

475, BStBl II 2008, 909, m.w.N.). Dieser Wert umfasst alle Ausgaben einschließlich der Nebenleistungen, die der Empfänger der jeweiligen Leistung aufwendet, um die fragliche Leistung zu erhalten (vgl. z.B. zu Versandkosten EuGH-Urteil in Slg. 2001, I-5163, BFH/NV Beilage 2001, 192; zu einer Werbeleistung vgl. auch EuGH-Urteil vom 23. November 1988 C-230/87 --Naturally Yours Cosmetics--, Slg. 1988, 6365; BFH-Urteile vom 28. März 1996 V R 33/95, BFH/NV 1996, 936; in BFHE 221, 475, BStBl II 2008, 909). Soweit der Wert des Entgelts nicht ermittelt werden kann, ist er nach § 162 der Abgabenordnung zu schätzen (BFH-Urteile in BFHE 200, 101, BStBl II 2003, 438; in BFHE 221, 475, BStBl II 2008, 909).

36 b) Das FG hat insoweit im Streitfall zu Recht die gesamten Herstellungskosten der Zeitschriften herangezogen.

37 aa) Der Klägerin war die Überlassung des Anzeigenplatzierungsrechts in den Ärzteblättern der Gesamtbetrag ihrer Aufwendungen für die Herstellung und Versendung abzüglich der Druck- und Portokostenzuschüsse wert (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 200, 101, BStBl II 2003, 438).

38 bb) Entgegen der Ansicht der Klägerin ist eine Aufspaltung der Kosten für die Zeitschriften in einen Anzeigenteil und einen Teil für den übrigen Text- und Bildteil nicht vorzunehmen, da sie wirtschaftlich eng miteinander verflochten sind und sich gegenseitig bedingen (vgl. BFH-Urteile vom 2. Februar 1967 V 138/64, BFHE 88, 529, BStBl III 1967, 502; vom 15. September 1994 XI R 51/91, BFH/NV 1995, 553; vom 15. Oktober 2009 XI R 52/06, BFHE 227, 231, BStBl II 2010, 869; BFH-Beschluss vom 18. Dezember 1980 V B 24/80, BFHE 132, 147, BStBl II 1981, 197; EuGH-Urteil vom 27. Oktober 2005 C-41/04 --Levob Verzekeringen und OV Bank--, Slg. 2005, I-9433, BFH/NV Beilage 2006, 38). Die Klägerin hat sich zudem in den Verträgen verpflichtet, die Kammerzeitschriften insgesamt herzustellen. Dementsprechend ist auf den Gesamtaufwand abzustellen.

39 cc) Zu Recht hat das FG --wie das FA-- die Aufwendungen der Klägerin für das Porto und den Versand in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen, denn die Versandkosten sind notwendiger Bestandteil für die Erbringung der einheitlichen vertraglichen Leistung der Klägerin gegenüber den Ärztekammern.

40 Nach § 1 und § 4 Abs. 1 der Verträge war die Klägerin verpflichtet, die Zeitschrift verlegerisch zu betreuen. Dies umfasste die Herstellung und den Versand. Die einzelnen Leistungen waren aufeinander abgestimmt, um den Druck und die Verteilung an die Adressaten der Ärzteblätter zu gewährleisten.

41 dd) Die von den Ärztekammern gezahlten Portokostenzuschüsse sind zutreffend als Baraufgaben in die Ermittlung des Entgelts einbezogen worden.

42 Um eine doppelte Berücksichtigung der Produktionskosten- und Portokostenzuschüsse zu vermeiden, waren bei der Ermittlung der Herstellungskosten die angefallenen Produktions- und Portokosten um die erhaltenen Zuschüsse zu kürzen, da die Klägerin nur mit dem übersteigenden Betrag wirtschaftlich belastet ist.

43 Dementsprechend hat das FA bei der Ermittlung der gesamten Herstellungskosten von den der Klägerin tatsächlich entstandenen Portokosten in Höhe von ... € (Streitjahr 2005), ... € (Streitjahr 2006), ... € (Streitjahr 2007) und ... € (Streitjahr 2008) die Portokostenzuschüsse in Höhe von ... € (Streitjahr 2005), ... € (Streitjahr 2006), ... € (Streitjahr 2007) und ... € (Streitjahr 2008) bereits abgezogen, so dass nur Portokosten in Höhe von ... € (Streitjahr 2005), ... € (Streitjahr 2006), ... € (Streitjahr 2007) und ... € (Streitjahr 2008) berücksichtigt worden sind.

44 c) Der Senat geht mangels anderer Anhaltspunkte davon aus, dass --entgegen dem Hilfsantrag der Klägerin-- in den ermittelten Herstellungs- und Portokosten keine Umsatzsteuer enthalten ist.

45 Die Umsatzsteuer gehört zwar gemäß § 10 Abs. 2 Satz 3 UStG nicht zum Entgelt. Der in der Revisionsbegründung vom 8. Juni 2011 erstmals vorgebrachte Einwand der Klägerin, dass die Herstellungskosten der Anzeigen und die tatsächlich entstandenen Portokosten um enthaltene Umsatzsteuer zu reduzieren ist, setzt aber voraus, dass im Streitfall in diesen Kosten Umsatzsteuer tatsächlich enthalten ist.

46 Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Revisionsbegründung die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt, enthalten. Die Klägerin hat insoweit lediglich ausgeführt, dass die Ärztekammern als Körperschaften des öffentlichen Rechts im Streitfall als Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG tätig wurden. Dies ist --entgegen der Auffassung des FA-- zwar zutreffend, weil sie gegenüber der Klägerin auf der Grundlage privatrechtlicher Verträge gehandelt haben (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 15. April 2010 V R 10/09, BFHE 229, 416, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 1083; in BFHE 230, 466, BFH/NV 2010, 2359, unter II.2.c). Die Klägerin hat aber nicht dargelegt, ob und in welchem Umfang in den genannten Kosten Umsatzsteuer

enthalten ist, und wenn ja, ob die Umsatzsteuer Eingang in die vom FG bestätigte Berechnung bzw. Schätzung des FA gefunden hat.

47 4. Die Leistung der Klägerin gegenüber den Ärztekammern unterliegt dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 49 der Anlage 2 zum UStG, da der wesentliche Leistungsinhalt im Druck einer Zeitschrift besteht. Das ist zu Recht unter den Beteiligten nicht umstritten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de