

Steuerbemessungsgrundlage bei Tauschvorgängen für Zwecke der Umsatzsteuer

Diplomarbeit

**an der Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum
Fachbereich Steuer- und Finanzverwaltung**

vorgelegt von
Stefan Gerber
aus Dresden

Dresden, 8. März 2020

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1 Einleitung	1
2 Steuerbarkeit von Tauschvorgängen im Allgemeinen.....	3
2.1 Definition von Tauschvorgängen.....	3
2.2 Vermeintliche Differenzen zwischen nationalem und europäischem Recht.....	4
2.3 Voraussetzungen für die Steuerbarkeit.....	6
2.3.1 Vorgaben des UStG und der MwStSystRL.....	6
2.3.2 Konkretisierung durch den EuGH und den BFH.....	7
3 Gesetzlichen Grundlagen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage	8
3.1 Bemessungsgrundlage bei Umsätzen mit Geldzahlung als Gegenleistung	8
3.1.1 Ermittlung gemäß der MwStSystRL	8
3.1.2 Ermittlung nach dem UStG	10
3.2 Bemessungsgrundlage bei Tauschumsätzen.....	10
4 Konkretisierung der Ermittlung durch den EuGH	12
4.1 Historie der Rechtsprechungsentwicklung	12
4.1.1 Ansatz des subjektiven Werts	12
4.1.2 Ermittlung des Wertes der Gegenleistung aus Sicht des leistenden Unternehmers.....	14
4.1.2.1 Ansatz einer Kaufpreisminderung als Bemessungsgrundlage für die erbrachte Leistung.....	14
4.1.2.2 Eignung des Wertes der eigenen Leistung für Ermittlung des subjektiven Wertes der Gegenleistung	15
4.1.3 Ansatz der Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage bei Lieferungen.....	17
4.1.4 Verstoß gegen Unionsrecht durch Rückgriff auf einen objektiven Wert.....	19
4.1.5 Verständnis des EuGH zu den Aufwendungen des leistenden Unternehmers	20
4.1.6 Ansatz eines objektiven Wertes als Bemessungsgrundlage durch den EuGH.....	23
4.1.7 Erstmalige Entscheidung zur Ermittlung der Bemessungs- grundlage bei sonstigen Leistungen.....	25
4.1.8 Vergleich mit der wirtschaftlichen Realität.....	26
4.2 Zusammenfassung der Rechtsprechung des EuGH	27
4.3 Kritik an der Rechtsprechung des EuGH	28
5 Rechtsauffassung des BFH	30
5.1 Historische Entwicklung im Überblick.....	30
5.1.1 Ansatz des gemeinen Wertes	30
5.1.2 Änderung der BFH-Rechtsprechung	31

5.1.2.1	Einzelfälle mit einem Ansatz der Ausgaben.....	32
5.1.2.2	Aktuelles Urteil zu Tauschumsätzen im Fahrzeughandel.....	33
5.2	Vergleich mit Auffassung des EuGH.....	34
5.2.1	Gemeinsamkeit hinsichtlich des Ansatzes eines subjektiven Wertes	34
5.2.2	BFH verallgemeinert EuGH-Rechtsprechung.....	35
5.2.3	Kritik an der BFH-Rechtsprechung.....	36
6	Verwaltungsauffassung	38
6.1	Akzeptanz der Rechtsprechung.....	38
6.2	Ansatz des gemeinen Wertes aus Vereinfachungsgründen	38
6.2.1	Tauschumsätze im Zusammenhang mit Fahrzeugen.....	38
6.2.2	Tauschumsätze an Arbeitnehmer	40
7	Abwägung zwischen Rechtsrichtigkeit und einer einfachen Ermittlung der Bemessungsgrundlage.....	41
8	Fazit	43
	Quellenverzeichnis	V
	Gesetzesverzeichnis.....	V
	Verzeichnis der Rechtsprechung	VII
	Literaturverzeichnis.....	IX
	Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen.....	X
	Eidesstattliche Versicherung	XI

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	am Anfang
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a.E.	am Ende
a.F.	alte Fassung
Alt.	Alternative
Art.	Artikel
Az.	Aktenzeichen
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BStBl	Bundessteuerblatt
Bt-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
EuGH	Europäischer Gerichtshof
f.	folgend
ff.	fortfolgend
FG	Finanzgericht
i.V.m.	in Verbindung mit
Kfz	Kraftfahrzeug
m. Anm.	mit Anmerkung
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
Nr.	Nummer
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtsache
S.	Satz
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
Tz.	Textziffer
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStB	Der Umsatz-Steuerberater
UStG	Umsatzsteuergesetz
vgl.	vergleiche

1 Einleitung

Die Umsatzsteuer stellte die erste Steuer dar, welche für alle Mitgliedsstaaten der Europäischen Union harmonisiert wurde. Diese Vereinheitlichung begann bereits im Jahr 1976 zu Zeiten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft mit der Verabschiedung der Richtlinien 67/227/EWG und 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967, welche jeweils auch als erste und zweite Richtlinie bezeichnet werden. Als Grund wurde damals die Schaffung gleicher Wettbewerbsbedingungen in den Mitgliedsstaaten angeführt.¹ Daraufhin wurde ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug geschaffen, welches über die Jahre hinweg immer weiter geeint wurde.

Trotz dieser langen Existenz der europäischen Regelungen gibt es Problemstellungen, welche bereits damals auftraten, aber die Rechtsprechung bis heute beschäftigen, obwohl die Fälle vom Grundsatz her gleich geblieben sind. Ein derartiges Problem ist unter anderem die Frage, wie die Umsatzsteuer bei Tauschumsätzen zutreffend ermittelt wird. Dazu reicht die europäische Rechtsprechung zurück bis in die Achtzigerjahre des letzten Jahrhunderts, während das neueste Urteil erst im letzten Jahr erging. Auch der BFH musste sich bereits vor der Vereinheitlichung der Umsatzsteuer mit dieser Problemstellung befassen, wobei auch ihm bis dato weiterhin Fälle zu eben dieser Problematik vorgelegt werden. Aus dem Grund, dass der EuGH in seinem neuesten Urteil jedoch teilweise Auffassungen vertritt, welche auf den ersten Blick mit der bisherigen Rechtsprechung nicht übereinstimmen, habe ich diese Streitfrage zum Thema für meine Diplomarbeit gewählt.

Als Ausgangspunkt für die Analyse sollen dabei die gesetzlichen Regelungen dienen, weil diese den Rahmen für die Rechtsprechung und die Verwaltungsanweisungen bilden. Dabei werde ich zuerst die MwStSystRL betrachten, da diese als europäische Regelung einen Anwendungsvorrang vor dem nationalen UStG hat. Im Rahmen dessen werden insbesondere die Punkte offengelegt, welche durch Gesetz nicht geklärt werden und durch die Rechtsprechung ausgelegt werden müssen. Ferner ziehe ich einen Vergleich zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Umsätzen mit Geld als Gegenleistung, um eventuelle Unterschiede aufzuzeigen.

Darauf basierend liegt der Schwerpunkt der Arbeit in der kritischen Betrachtung der Rechtsprechung unter Zuhilfenahme von Auffassungen aus der Literatur. Ich

¹ Zweiter Erwägungsgrund der Richtlinie 67/227/EWG.

befasse mich dabei vorrangig mit den Urteilen des EuGH, da sich der BFH diesen Auffassungen zumeist anschließt. Auf Grund der Vielzahl an bisher ergangenen Entscheidungen werden dabei nicht alle Urteile betrachtet, sondern soweit einzelne Auffassungen mit einer ähnlichen Sichtweise vorliegen, werden diese größtenteils nur als Verweis angeführt. Es sollen vielmehr die jeweils voneinander abweichenden Aussagen betrachtet werden. Ein Ziel der Arbeit ist dabei auch, eventuelle Unterschiede in der Rechtsauffassung zwischen der europäischen und nationalen Gerichtsbarkeit dazulegen und deren Gründe zu erläutern.

Da es die Aufgabe der Verwaltung ist, die richtige Anwendung der Gesetze zu kontrollieren, habe ich mich weiterhin dafür entschieden, deren Auffassung anhand des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses dazulegen. Auf eine Prüfung von Verwaltungsvorschriften der einzelnen Oberbehörden der Länder zu Einzelfällen wird im Gegensatz dazu verzichtet, da die Arbeit vielmehr einen Überblick über den Grundsatz des Rechtsgebietes geben soll.

Das Ziel dieser Arbeit ist es somit, die Probleme, welche bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von Tauschumsätzen auftreten, aufzuzeigen und anschließend die über die Zeit entstandenen Ermittlungsarten gegeneinander abzugrenzen. Im Endeffekt möchte ich zu einem Ergebnis kommen, welcher Wert aus meiner Sicht für die Berechnung der Bemessungsgrundlage am besten geeignet ist.

2 Steuerbarkeit von Tauschvorgängen im Allgemeinen

2.1 Definition von Tauschvorgängen

Zu aller erst bedarf es einer Definition, was unter Tauschumsätzen zu verstehen ist. Dies erfolgt im nationalen Recht dabei in § 3 Abs. 12 S. 1 UStG, wonach ein Tausch eine Lieferung darstellt, deren Gegenleistung ebenfalls eine Lieferung ist.

Im Gegensatz dazu liegt gemäß § 3 Abs. 12 S. 2 UStG ein tauschähnlicher Umsatz vor, wenn die Gegenleistung für eine sonstige Leistung entweder in einer Lieferung oder ebenfalls in einer sonstigen Leistung besteht. Da es sich um das Verhältnis von zwei Leistungen zueinander handelt, bei welchem eine Leistung das Entgelt für die andere Leistung darstellt, muss diese gesetzliche Definition auch in umgekehrter Richtung gelten.²

Neben diesen beiden genannten Varianten von Tauschumsätzen existiert weiterhin die Hingabe an Zahlungs statt. Trotz dessen, dass diese Variante nicht in § 3 Abs. 12 UStG definiert wird, zählt sie ebenfalls zur Gruppe der Tauschgeschäfte. Dies ist darauf zurückzuführen, dass bei dieser Art von Umsätzen entsprechend § 10 Abs. 2 S. 2 3. Alt. UStG die Bemessungsgrundlage wie bei einem Tausch oder tauschähnlichem Umsatz ermittelt wird.

Zivilrechtlich beruht diese Variante des Tauschs auf § 364 BGB. Es handelt sich demnach um den Fall, dass mit Vertragsabschluss eine Leistung gegen Geldzahlung vereinbart wurde, während der Leistungserbringer jedoch im Nachhinein statt einer Bezahlung eine Leistung durch die andere Vertragspartei annimmt und somit tatsächlich ein Tausch oder ein tauschähnlicher Umsatz ausgeführt wird.

Da die Regelungen des § 3 Abs. 12 UStG die Tauschumsätze anhand von Lieferungen und sonstigen Leistungen definieren, zeigt sich, dass es sich folglich nur um eine Sonderform dieser Leistungen handelt. Aus diesem Grund ist es unbeachtlich, dass die Hingabe an Zahlungs statt nicht ebenfalls durch das UStG definiert wird, da dies einerseits in § 364 BGB erfolgt und sie andererseits bereits als Lieferung oder sonstige Leistung im Allgemeinen steuerbar ist.

² So auch BFH, Urteil vom 21.05.1992, Az. V R 66/86, BFH/NV 1995, 343, juris-Rn. 16.

2.2 Vermeintliche Differenzen zwischen nationalem und europäischem Recht

Vergleicht man das UStG mit der MwStSystRL, wird ersichtlich, dass die letztgenannte Norm keine dem § 3 Abs. 12 UStG vergleichbare Regelung enthält.

Daher wurde der EuGH bereits mehrfach mit der Bitte um Klärung im Rahmen einer Vorabentscheidung ersucht, ob eine Leistung, deren Vergütung ebenfalls in einer Leistung besteht, als entgeltlich anzusehen ist und somit steuerbar ist³ bzw. ob es sich dabei um ein oder zwei Umsätze handelt.⁴ Dabei hat der EuGH wiederholt entschieden, dass er nach seinem Wortlaut auf der einen Seite in Umsätze und auf der anderen Seite in Tauschvorgänge unterscheidet.⁵ Er definiert Umsätze dahingehend, dass dabei die Gegenleistung in Geld besteht, während sie bei Tauschvorgängen in Form von erhaltenen Leistungen erfolgt. Der EuGH entschied dabei weiterhin, dass diese beiden Varianten „unter wirtschaftlichen und geschäftlichen Gesichtspunkten“ gleich behandelt werden müssen.⁶ Dies bedeutet, dass es sich bei beiden Vorgängen unter den entsprechenden Bedingungen um steuerbare Vorgänge handeln muss. Demzufolge verstößt eine nationale Regelung, welche Tauschvorgänge gesondert definiert, nicht gegen EU-Recht.

Auch der BFH hat sich der Auffassung des EuGH angeschlossen, dass § 3 Abs. 12 UStG im Einklang mit der MwStSystRL steht.⁷

Die Auffassung des EuGH vermag dabei auch zu überzeugen, da jeder Unternehmer selbst entscheiden kann, welche Gegenleistung er für einen von ihm erbrachten Umsatz erhalten möchte. Er könnte anstatt eines Tauschumsatzes mit dem anderen Unternehmer auch eine Geldzahlung als Entgelt vereinbaren und simultan mit ihm einen weiteren Umsatz abschließen, bei welchem dieser seine Leistung gegen ebenjenes Geldbetrag erbringt. Da beide Vorgänge bezüglich des Warenaustauschs identisch sind, wäre eine andere als die durch den EuGH vertretene Auffassung nicht nachvollziehbar.

³ EuGH, Urteil vom 26.09.2013, Rs. C-283/12 - Serebryannay vek, DStRE 2014, 476, Rn. 35, Vorlagefrage 1.

⁴ EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 27, Vorlagefrage 1.

⁵ EuGH, Urteil vom 19.12.2012, Rs. C-549/11 – Orfey Balgaria, - UR 2013, 215, Rn. 35; EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 36.

⁶ EuGH, Urteil vom 19.12.2012, Rs. C-549/11 – Orfey Balgaria, - UR 2013, 215, Rn. 35; EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 36.

⁷ BFH, Urteil vom 11.07.2012, Az. XI R 11/11, BStBl II 2018, 146, Rn. 22.

Diese Meinung wird auch in der Literatur im überwiegenden Teil vertreten.⁸ Trotz dessen gibt es eine Mindermeinung,⁹ welche die Steuerbarkeit von Tauschumsätzen vollständig ablehnt. Diese Auffassung wird mit dem Argument begründet, dass mangels Geldzahlung bei Tauschumsätzen keine Umsatzsteuer eingenommen wird, welche an den Staat abgeführt werden kann. Aus diesem Grund kenne die MwStSystRL keine dem deutschen UStG entsprechende Regelung zur Steuerbarkeit von Tauschvorgängen.¹⁰ Weiterhin lasse sich an der Verwendung der Begriffe wie „Preis“ und „Zahlung“ in der MwStSystRL erkennen, dass diese nur auf Geldbeträge ausgelegt sei.¹¹

Gemäß meinen bisherigen Ausführungen ist die Definition in § 3 Abs. 12 S. 1, 2 UStG lediglich deklaratorischer Natur. Ergo muss die MwStSystRL keine vergleichbare Definition anführen, um Tauschumsätze ebenfalls der Steuerbarkeit zu unterwerfen. Aus der vorgenannten Gleichbehandlung aller Umsätze muss die MwStSystRL entsprechend dahingehend ausgelegt werden, dass unter einer Zahlung entgegen dem allgemeinen Wortgebrauch auch das Ausführen eines Umsatzes fallen muss. Dies hat wiederum zur Folge, dass der Preis nicht nur als reiner Geldbetrag, sondern vielmehr auch als ein der Gegenleistung entsprechender Wert verstanden werden muss.

So explizit wurde dies bereits in den Schlussanträgen des Generalanwalts zum EuGH-Urteil im Fall *Naturally Yours Cosmetics* beschrieben, wonach unter dem Begriff Gegenwert aus Art. 8 Buchst. a) Richtlinie 67/228/EWG auch der Wert der im Rahmen eines Tausches erhaltenen Leistungen zu verstehen ist.¹² Dieser Gegenwert soll mit dem in der Richtlinie 77/388/EWG - genannt sechste Richtlinie - verwendeten Begriff der Gegenleistung identisch sein. Die Bezeichnung Gegenleistung wird wiederum auch in der aktuellen Fassung des Art. 73 MwStSystRL verwendet, weshalb man von der Rechtsprechung zur zweiten Richtlinie auch auf die heutige MwStSystRL schließen kann.

Auch das verbleibende Argument lässt sich widerlegen, wenn man das folgende Beispiel zugrunde legt. Besteht ein Vertragspartner anstatt eines Tauschvorgangs auf die Durchführung zwei getrennter Umsätze gegen jeweils eine Bezahlung in

⁸ Nieskens in Rau/Dürwächter, UStG, 184. Lieferung 11.2019, § 3 UStG, Rn. 4467 f.; Korn in Bunjes, UStG, 18. Auflage, 2019, § 10 UStG, Rn. 44.

⁹ So beispielsweise Stadie in UR 2009, 745 (I. 2.) bzw. in Stadie, UStG, 3. Auflage, 2015, § 10 UStG, Rn. 80.

¹⁰ Stadie in Stadie, UStG, 3. Auflage, 2015, § 10 UStG, Rn. 80.

¹¹ Stadie in Stadie, UStG, 3. Auflage, 2015, § 1 UStG, Rn. 89.

¹² Schlussanträge des Generalanwalts da Cruz Vilaça vom 14.07.1988, Rs. 230/87 - *Naturally Yours Cosmetics*, Slg 1988, 6374, Rn. 13 Buchst. b).

Höhe des gleichen Geldbetrages, hätte der ausführende Unternehmer aufgrund der Zahlung an den anderen Unternehmer ebenfalls kein aus dem erbrachten Umsatz stammendes Geld zur Zahlung der Umsatzsteuer mehr übrig.¹³ Dies spricht ebenso für eine Gleichbehandlung von Tauschvorgängen und Umsätzen gegen Geldzahlung.

Aus diesem Grund hat auch der BFH bereits eine derartige Argumentation abgelehnt.¹⁴

Abschließend lässt sich somit sagen, dass es im Hinblick auf die Existenz von Tauschvorgängen keine Unterschiede zwischen den Regelungen nach dem UStG und der MwStSystRL gibt. Dies hat zur Folge, dass Tauschumsätze und Umsätzen gegen Geldzahlung gleichbehandelt werden.

2.3 Voraussetzungen für die Steuerbarkeit

2.3.1 Vorgaben des UStG und der MwStSystRL

Da es mithin keine Unterschiede zwischen Tauschvorgängen und Umsätzen gibt, gelten zum Zweck der Steuerbarkeit ebenso die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Folglich muss der Tauschvorgang durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt im Inland ausgeführt werden. Dies entspricht der Maßgabe des Art. 2 Abs. 1 Buchst. a) und c) MwStSystRL mit der Ausnahme, dass der Unternehmer dabei Steuerpflichtiger genannt wird und „als solcher“ – mithin ebenfalls im Rahmen seines Unternehmens – tätig werden muss.

Entscheidend ist dabei, was mit dem Begriff Entgelt gemeint ist. Das UStG spricht sowohl in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG als auch in § 10 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 1 UStG von einem Entgelt, wobei dem Begriff dabei unterschiedliche Bedeutungen zukommen. Im Zusammenhang mit der Steuerbarkeit eines Umsatzes bezieht sich die Bedeutung des Begriffes auf das Vorliegen einer Gegenleistung für den getätigten Umsatz. Dementsprechend ist ein Umsatz dann entgeltlich, wenn dem Unternehmer dafür eine Gegenleistung zukommt.

¹³ Ebenso begründet es auch Nieskens in Rau/Dürwächter, UStG, 184. Lieferung, 11.2019, § 3 UStG, Rn. 4468.

¹⁴ BFH, Urteil vom 15.04.2010, Az. V R 10/08, BStBl II 2010, 879, Rn. 25.

Unter Entgelt im Sinne von § 10 Abs. 1 S. 1 UStG versteht man indes den Wert dieser Gegenleistung, welche als Bemessungsgrundlage für den getätigten Umsatz dient.¹⁵ Diese Unterscheidung ergibt sich ebenfalls, wenn man den Wortlaut der MwStSystRL betrachtet.¹⁶ Dort wird in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a) und c) MwStSystRL von einer Lieferung bzw. Dienstleistung gegen Entgelt gesprochen, während Art. 73 MwStSystRL von einer Bemessungsgrundlage spricht.

Die Begriffe des Entgelts unterscheiden sich freilich nicht grundlegend, da sie sich beide auf die Gegenleistung des Umsatzes beziehen. Dies ist vermutlich auch der Grund, weshalb der EuGH Anforderungen, welche er an das Entgelt als solches richtet, sowohl für Zwecke der Steuerbarkeit als auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage zugrunde legt.¹⁷

2.3.2 Konkretisierung durch den EuGH und den BFH

Bei den oben genannten Voraussetzungen kann mitunter im Einzelfall insbesondere die Entgeltlichkeit strittig sein, da diese weder durch die MwStSystRL noch durch das UStG genauer definiert wird. Daher hat der EuGH nach ständiger Rechtsprechung die Voraussetzungen dahingehend genauer konkretisiert, dass zwischen der Leistung und dem vermeintlichen Entgelt ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen muss.¹⁸ Ein solcher sei gegeben, wenn zwischen den beiden Vertragsparteien eine Verpflichtung zum gegenseitigen Leistungsaustausch besteht und die erhaltene Leistung den „tatsächlichen Gegenwert“ für den erbrachten Umsatz ausmacht.¹⁹ Weiterhin muss das Entgelt den tatsächlich erhaltenen Wert widerspiegeln, in Geld ausdrückbar sein und subjektiv betrachtet werden.²⁰ Diese Aussage ist dabei zutreffend, da das Entgelt gleichzeitig als Bemessungsgrundlage dient und die Steuer prozentual nur von einem Geldbetrag berechnet werden kann. Was unter einem subjektiv zu betrachteten Wert zu verstehen ist, wird bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage aus Sicht des EuGH genauer erläutert.

¹⁵ So auch Nieskens in Rau/Dürwächter, UStG, 184. Lieferung, 11.2019, § 1 UStG, Rn. 802.

¹⁶ Nieskens in Rau/Dürwächter, UStG, 184. Lieferung, 11.2019, § 1 UStG, Rn. 803.

¹⁷ So auch EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 38, bei welcher er die Definition des Entgelts sowohl auf die Frage bezieht, ob der Umsatz gegen Entgelt erfolgt – mithin, ob er steuerbar ist – und dies auch für Zwecke der Bemessungsgrundlage ansetzt.

¹⁸ EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 31.

¹⁹ EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 31.

²⁰ EuGH, Urteil vom 13.06.2018, Rs. C-665/16 - Gmina Wrocław, UR 2018, 601 Rn. 43.

3 Gesetzlichen Grundlagen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Da Tauschumsätze nicht anders als Umsätze gegen Geldleistung behandelt werden dürfen, ist zu prüfen, ob die MwStSystRL oder das UStG die Bemessungsgrundlage von Tauschumsätzen jeweils abweichend vom Grundsatz ermitteln.

3.1 Bemessungsgrundlage bei Umsätzen mit Geldzahlung als Gegenleistung

3.1.1 Ermittlung gemäß der MwStSystRL

Die Bemessungsgrundlage wird auf europäischer Ebene in Art. 72 ff. MwStSystRL geregelt. Der Grundsatz nach Art. 73 MwStSystRL besagt dabei, dass alles zur Bemessungsgrundlage gehört, was den Wert der vom Leistungsempfänger geschuldeten Gegenleistung bildet.

Dies wirft die Frage auf, was unter dem Wert der Gegenleistung zu verstehen ist, da es für eine Leistung nicht den einen Wert gibt. Dieser hängt von der Definition ab, aus welcher Perspektive er ermittelt werden soll und welchem Zweck er dient. Auch die inneren und äußeren Umstände haben dabei einen Einfluss auf die Ergebnisse der einzelnen Ermittlungsarten.

Beispielsweise könnte unter dem Wert im Sinne des Art. 73 MwStSystRL der Geldwert zu verstehen sein, welcher unter fremden Dritten unter normalen Bedingungen für die Leistung bei der Veräußerung erzielt werden kann. Der nationalen Definition des § 9 Abs. 2 S. 1 BewG nach handelt es sich unter diesen Voraussetzungen um den gemeinen Wert. Dieser Wert ist in etwa deckungsgleich mit dem Normalwert im Sinne des Art. 72 MwStSystRL. Daher kann der gemeine Wert auch auf europäischer Ebene in Betracht gezogen werden.

Bei diesem sind gemäß § 9 Abs. 2 S. 2, 3 BewG alle preisbildende Umstände mit zu berücksichtigen, wobei persönliche Gründe für eine Wertbeeinflussung außen vor bleiben. Als Veräußerung im Sinne des § 9 Abs. 2 S. 1 BewG gilt dabei nur eine Handlung ohne Zwang,²¹ da es sich um einen genormten Vorgang handeln soll. Es ist dabei unwesentlich, ob dieser Zwang wirtschaftlicher Natur ist oder ob die Handlung auf Grund von familiären oder persönlichen Bindung unüblich ist. Ein wirtschaftlicher Zwang kann beispielsweise vorliegen, wenn ein Unternehmer man-

²¹ Knittel in Gürsching/Stenger, BewG, Stand 147. Lieferung 09.2019, § 9 BewG, Rn. 67.

gels Aufträge auf diesen Umsatz angewiesen ist und alle Bedingungen des Vertragspartners akzeptieren muss. Da beispielsweise im Einzel- oder im Großhandel unterschiedliche Preise für ein Produkt verlangt werden, ist bei der Wertermittlung dabei exakt auf die Handelsstufe abzustellen, bei der der handelnde Veräußerer an einen Erwerber verkauft.²²

Gemäß § 1 Abs. 2 BewG gilt der gemeine Wert weiterhin als allgemeine Wertermittlungsvorschrift im Steuerrecht,²³ weshalb dieser für Zwecke der Umsatzsteuer grundsätzlich anwendbar ist. Da dieser auf den möglichen Preis bei einer Veräußerung abstellt, ist er deshalb auch für Zwecke der Umsatzsteuer insoweit grundsätzlich geeignet, da bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ebenfalls auf eine Veräußerung abgestellt wird, soweit es sich um eine Lieferung handelt. Dies zeigt allerdings, dass der gemeine Wert für die Umsatzsteuer teilweise zu speziell ist. Laut § 9 Abs. 2 S. 1 BewG gilt er nur für Wirtschaftsgüter, worunter selbstständig bewertbare Sachen zu verstehen sind, welche für sich getrennt veräußert werden können.²⁴ Demnach ist für einen Großteil von sonstigen Leistungen keine Ermittlung eines gemeinen Wertes denkbar. Da diese Ermittlung nur auf einen Teil der Geschäftsvorfälle anwendbar ist, bedarf es ferner einer allgemeineren Definition für den Wert der Gegenleistung.

Vom gemeinen Wert abzugrenzen ist der Teilwert im Sinne des § 10 S. 2 BewG. Der Definition nach bildet er jedoch nur den Wert von Gegenständen eines Unternehmens im Rahmen eines Erwerbs des gesamten Betriebes ab. Da diese Vorgänge hingegen nur einen Teil der steuerbaren Umsätze betreffen, ist dieser für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu eng gefasst.

Der Preis, welcher für einen Umsatz im Endeffekt gezahlt wird, muss sich im Endeffekt auch nicht mit dem gemeinen Wert decken. Dies begründet sich gerade dadurch, dass der Wert im Sinne des § 9 Abs. 2 S. 1 BewG auf ein genormtes Verkaufsgeschäft abstellt, welches in der Realität nicht in jedem Fall gegeben ist. Weiterhin handelt es sich dabei auch um keinen exakten Betrag, da verschiedene Verkäufer dem Gegenstand mitunter jeweils einen unterschiedlichen Wert beimessen werden. Der gemeine Wert kann dabei vielmehr als ein bestimmter Preisbereich verstanden werden, welcher allgemein als fremdüblich anzusehen ist.

²² BFH, Urteil vom 17.01.1957, Az. V 25/56 U, BStBl III 1957, 83, juris-Rn. 5.

²³ So auch allgemein zum Anwendungsbereich des § 9 BewG Knittel in Gürsching/Stenger, BewG, Stand 147. Lieferung 09.2019, § 9 BewG, Rn. 6.

²⁴ Knittel in Gürsching/Stenger, BewG, Stand 147. Lieferung 09.2019, § 9 BewG, Rn. 26 f.

Welcher von diesen Werten der Umsatzsteuer unterworfen werden soll, ist durch die MwStSystRL nicht explizit geregelt. Insoweit bedarf es einer Auslegung des Gesetzestextes.

In der Literatur wird dazu noch hinzugefügt, dass es neben der Frage welcher Wert anzusetzen ist, auch entscheidend sein muss, aus welcher Sicht der Wert der Gegenleistung ermittelt werden soll, da ein Wert immer abhängig vom Betrachter ist.²⁵ Die MwStSystRL trifft dabei auch zu diesem Punkt keine Aussage.

3.1.2 Ermittlung nach dem UStG

Nach der aktuellen Fassung des deutschen Rechts wird die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 1 S. 2 UStG nahezu identisch mit Art. 73 MwStSystRL definiert. In den vorherigen Fassungen wurde diese bisher dagegen abweichend vom europäischen Gesetzeswortlaut bestimmt. So hieß es in § 10 Abs. 1 S. 2 UStG a.F.²⁶ bisher, dass das Entgelt alles umfasst, was der Leistungsempfänger für den Bezug einer Leistung aufwenden muss.

Dies stellt jedoch keinesfalls eine Abweichung von den vorgenannten Regelungen des europäischen Rechts dar. Dies hat die Bundesregierung in ihrem Gesetzesentwurf auch explizit dargestellt.²⁷ Diese führt aus, dass der bisherige nationale Gesetzeswortlaut die Bemessungsgrundlage allein aus Sicht des Leistungsempfängers betrachtet, während nach der Änderung die Sicht des leistenden Unternehmers maßgebend sein soll.

Insoweit sind europäisches und nationales Recht deckungsgleich, wobei auch das UStG nicht genauer erläutert, welcher Wert exakt als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt werden soll und aus welcher Sicht dieser zu betrachten ist.

3.2 Bemessungsgrundlage bei Tauschumsätzen

Die Ausführungen bezüglich der MwStSystRL unter Tz. 3.1.1 gelten mangels einer gesonderten Regelung zu Tauschumsätzen für alle Vorgänge. Lediglich das nationale Recht kennt analog zu einer gesonderten Definition von Tauschvorgängen mit § 10 Abs. 2 S. 2 UStG eine eigenständige Regelung für diese Umsätze.

²⁵ Lippross in UR 2017, 821 [III. 4. a)].

²⁶ Beispielsweise das Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom 21.02.2005 (BGBl I 2005, S. 386), letztmals geändert durch Gesetz vom 25.07.2014.

²⁷ Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 24.09.2018, Bt-Drs. 19/4455 [S. 59, Begründung - B - Besonderer Teil, zu Art 9 Nr. 4 Buchst. a)].

Diese besagt, dass bei allen Tauschvorgängen der Wert eines Umsatzes als Bemessungsgrundlage des anderen Umsatzes anzusetzen ist.

Auf den ersten Blick könnte darunter verstanden werden, dass bei Tauschumsätzen der Wert der beiden Umsätze identisch ist und es insofern genügt, den Wert einer der beiden Umsätze zu bestimmen, welcher entsprechend auch für dessen Pendant gelten würde.

Dieses Verständnis des Gesetzeswortlauts setzt allerdings voraus, dass beide Leistungen tatsächlich gleichwertig sind. Es sind jedoch Fälle vorstellbar, bei denen sich die Vertragspartner auf einen Tausch einigen, obwohl der Wert, den Sie Ihren eigenen Umsätzen beimessen, tatsächlich unterschiedlich ist. Dafür kann es unterschiedliche Gründe geben.

Ein erstes Beispiel kann sein, dass ein Vertragspartner aufgrund eines wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnisses keine andere Wahl hat, als den Tausch zu den von einem Unternehmer bestimmten Bedingungen durchzuführen. Zum Beispiel ist ein Hauptabnehmer wegen seiner größeren Warenabnahme durchaus in der Lage die Bedingungen in seinem Interesse zu beeinflussen. Genauso können jedoch auch persönliche oder private Gründe dafür ausschlaggebend sein, dass eine Gegenleistung vereinbart wird, welche nicht fremdüblich ist.

Dies zeigt, dass die getauschten Umsätze nicht in allen Fällen gleichwertig sind. Somit scheidet eine grundsätzliche Gleichsetzung der Werte für beide Umsätze aus.

Deshalb stellt sich die Frage, wie die Regelung des § 10 Abs. 2 S. 2 UStG richtigerweise verstanden werden soll. Legt man diese Norm wörtlich aus, besagt sie, dass der Wert des Umsatzes, den der leistende Unternehmer tätigt, die Bemessungsgrundlage für die Leistung seines Leistungsempfängers darstellt und umgekehrt. Vereinfacht gesagt, besteht die Bemessungsgrundlage in der Gegenleistung für den ausgeführten Umsatz.

Dies zeigt, dass auch das UStG trotz unterschiedlicher Formulierungen das Entgelt in § 10 Abs. 1 S. 2 UStG und § 10 Abs. 2 S. 2 UStG identisch anhand der geleisteten Gegenleistung ermittelt. Gleichwohl wird auch in § 10 Abs. 2 S. 2, 3 UStG nicht klargestellt, aus welcher Sicht der Wert ermittelt werden soll und welche Ermittlungsart anzuwenden ist.

4 Konkretisierung der Ermittlung durch den EuGH

4.1 Historie der Rechtsprechungsentwicklung

Da weder die MwStSystRL noch das UStG exakt vorschreiben, welcher Wert als Bemessungsgrundlage anzusetzen ist, hat der EuGH in diversen Urteilen dazu Stellung genommen.

4.1.1 Ansatz des subjektiven Werts

Bereits im Jahr 1981 urteilte der EuGH im Fall *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, dass die Bemessungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist.²⁸ In den Streitjahren ergab sich die Bemessungsgrundlage zwar noch aus Art. 8 Buchst. a) in Verbindung mit Nr. 13 des Anhangs A der zweiten Richtlinie, da dieser jedoch größtenteils dem heutigen Art. 73 MwStSystRL entspricht, kann diese Rechtsprechung auch zum jetzigen Zeitpunkt berücksichtigt werden.

Den Wert der Gegenleistung bezeichnete der Gerichtshof als einen subjektiven Wert, welcher nach dessen Auffassung von einem objektiv geschätzten Wert zu unterscheiden sei und demnach nicht als Entgelt angesetzt werden könne. Der EuGH hat sich dabei insbesondere durch die Fürsprache des Generalanwalts²⁹ dem Standpunkt der Kommission der Europäischen Gemeinschaft angeschlossen. Die Kommission spricht selbst von einem subjektiven Wert, welcher die Bemessungsgrundlage von Umsätzen bildet. Zudem soll ihrer Auffassung nach unter dem Gegenwert einer Leistung die „tatsächlich empfangene Gegenleistung“ verstanden werden.³⁰

Weiterhin führt die Kommission aus, dass die erste Richtlinie in Art. 2 Abs. 1 bestimmt, dass die europäische Mehrwertsteuer eine Verbrauchsteuer ist. Diese soll per definitionem den tatsächlichen Verbrauch von Gegenständen besteuern. Davon ausgehend schlussfolgert die Europäische Kommission, dass für eine derartige Steuer nur der Grundsatz gelten kann, wonach die Steuer von den tatsächlichen Ausgaben zu berechnen sei, die für den Verbrauch eines Gegenstandes gezahlt wurden. Damit möchte die Kommission aussagen, dass als

²⁸ EuGH, Urteil vom 05.02.1981, Rs. 154/80 - *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, Slg. 1981, 445, S. 454, Rn. 13.

²⁹ Schlussanträge des Generalanwalts Warner vom 18.12.1980, Rs. 154/80 - *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, Slg. 1981, 456.

³⁰ Erklärung der Europäischen Kommission zitiert in EuGH, Urteil vom 05.02.1981, Rs. 154/80 - *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, Slg. 1981, 445, [S. 449, Tz. II B 1].

Bemessungsgrundlage der Wert der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung angesetzt werden muss.

Die Auffassung des EuGH und der Kommission, dass die tatsächlich erhaltene Gegenleistung für die Berechnung der Steuer maßgebend sein soll, ist aus mehreren Gründen zutreffend. Bereits in Nr. 13 des Anhangs A der zweiten Richtlinie ist explizit ausgeführt, dass auch der Wert der im Rahmen eines Tausches erworbenen Leistung zum Entgelt der ausgeführten Leistung zählt. Dieser Anhang kennt, wie es später der EuGH in seinen Urteilen ebenfalls ausführt, keine unterschiedliche Behandlung von Tauschvorgängen und Umsätzen. Bei der letztgenannten Umsatzart ist ferner unumstritten, dass der tatsächlich erhaltene Geldbetrag als Bemessungsgrundlage dient und nicht ein wie auch immer ermittelter pauschaler Preis. Mithin muss dies auch für Tauschumsätze gelten. Dabei sei bewusst der Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage im Sinne des § 10 Abs. 5 S. 1 UStG bzw. des Normalwertes gemäß Art. 80 Abs. 1 i.V.m. Art. 72 MwStSystRL außer Acht gelassen, da es sich dabei lediglich um einen Sonderfall mit explizit geregelten Voraussetzungen handelt, welcher an dieser Stelle unbetrachtet bleiben möge.

Außerdem überzeugt auch das Argument der Kommission, wonach bei der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer alles besteuert werden muss, was für diesen Verbrauch entrichtet wurde. Andernfalls bliebe ein Teil der Gegenleistung unbesteuert. Die Unternehmer haben jedoch auch bei einem Tausch der erhaltenen Gegenleistung einen Wert beigemessen, der bei der Bestimmung der Höhe der Gegenleistung eingeflossen ist, da sie jeweils auch Geldzahlungen hätten verlangen können.

Insbesondere, weil Art. 80 MwStSystRL den Ansatz des Normalwertes, welcher ein unter fremden Dritten üblicher Marktwert ist, gesondert vorsieht, zeigt dies, dass der Gesetzgeber den Ansatz dieses Normalwertes als *lex specialis* und somit abweichend vom Grundsatz betrachtet. Dieser Grundsatz kann somit nur ein Ansatz der tatsächlich gezahlten Gegenleistung sein.

Mit diesem Urteil hat der EuGH somit grundlegend entschieden, dass dem Grundsatz nach die tatsächliche Gegenleistung als Bemessungsgrundlage verstanden werden muss. Ungeklärt bleibt indes, wie sich ein derartiger Wert der Gegenleistung bei Tauschvorgängen ermitteln soll.

4.1.2 Ermittlung des Wertes der Gegenleistung aus Sicht des leistenden Unternehmers

4.1.2.1 Ansatz einer Kaufpreisminderung als Bemessungsgrundlage für die erbrachte Leistung

In einem späteren Urteil zum Fall *Naturally Yours Cosmetics* wird der EuGH dazu etwas deutlicher. Der Kläger in diesem Streitfall war ein Kosmetikprodukthersteller. Dessen Produkte wurden dabei über sogenannte Kosmetik-Beraterinnen vertrieben, welche die Waren zuvor vom Hersteller ankauften. Die Beraterinnen führten daraufhin bei einer Bekannten – der Gastgeberin – zu Hause Verkaufsveranstaltungen mit weiteren Freunden und Bekannten durch. Der Hersteller verkaufte zusätzlich ein Produkt an die jeweiligen Beraterinnen zu einem Betrag weit unter dem üblicherweise zu entrichtenden Großhändlerpreis. Dies galt jedoch nur unter der Voraussetzung, dass eine Verkaufsveranstaltung tatsächlich stattfand. War dies nicht der Fall, musste die Beraterin dem Hersteller entweder rückwirkend den normalen Verkaufspreis zahlen oder den Artikel zurückgeben.³¹

Der EuGH urteilte in diesem Fall, dass es einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Lieferung des Geschenkes durch den Hersteller und der Akquise von Kunden im Rahmen einer vorbezeichneten Verkaufsveranstaltung durch die Beraterin gab und somit ein steuerbarer Tauschvorgang vorliegt.³² Gemäß der Auffassung des Generalanwalts sei dies unter anderem darauf zurückzuführen, dass der Hersteller ein großes Interesse an dem Stattfinden der Veranstaltungen hatte, um den Absatz seiner Produkte zu erhöhen, weshalb er Anreize dafür schaffen wollte.³³

Bezüglich der Bemessungsgrundlage entschied der EuGH weiterhin, dass diese die tatsächliche Gegenleistung – mithin ein sogenannter subjektiver Wert – sein müsse.³⁴ Unter Zugrundelegung der Auffassung des Generalanwalts sah der Gerichtshof den Betrag, um den der Kaufpreis des Artikels gegenüber des üblicherweise in Rechnung gestellten Marktwertes gemindert wurde, als Wert der Akquise der Gastgeberin an.³⁵ Dies begründeten beide damit, dass der Preis nur im Falle

³¹ EuGH, Urteil vom 23.11.1988, Rs. 230/87 – *Naturally Yours Cosmetics*, Slg. 1988, 6385, Rn 3-5.

³² EuGH, Urteil vom 23.11.1988, Rs. 230/87 – *Naturally Yours Cosmetics*, Slg. 1988, 6385, Rn. 14.

³³ Schlussanträge des Generalanwalts da Cruz Vilaça vom 14.07.1988, Rs. 230/87 - *Naturally Yours Cosmetics*, Slg 1988, 6374, Rn. 33.

³⁴ EuGH, Urteil vom 23.11.1988, Rs. 230/87 – *Naturally Yours Cosmetics*, Slg. 1988, 6385, Rn. 16.

³⁵ EuGH, Urteil vom 23.11.1988, Rs. 230/87 – *Naturally Yours Cosmetics*, Slg. 1988, 6385, Rn. 17; Schlussanträge des Generalanwalts da Cruz Vilaça vom 14.07.1988, Rs. 230/87 - *Naturally Yours Cosmetics*, Slg 1988, 6374, Rn. 50.

eines Stattfindens einer Veranstaltung herabgesetzt werden würde und die Parteien dies somit als subjektiven Wert angesehen hätten.

Der EuGH ermittelt den Wert der Gegenleistung für die Lieferung dadurch anhand der Kaufpreisherabsetzung für ebenjene Lieferung. Man könnte damit annehmen, der EuGH bestimme die Umsatzsteuer nicht nach dem Wert der Gegenleistung, sondern anhand der eigentlich erbrachten Leistung. Für ein derartiges Vorgehen trägt er jedoch keine Gründe vor.

Als Begründung dazu gibt es zwei mögliche Erklärungen. Zum einen könnte der EuGH davon ausgehen, dass bei einem Tausch der Wert der Leistung mit dem Wert der Gegenleistung übereinstimmt und darum eine Gleichwertigkeit gegeben ist. Zum anderen ist es für die Bestimmung des Wertes bei einem Umsatz, der nicht gegen Geld ausgeführt wird, immer von Bedeutung, aus welcher Sicht man den Wert ermittelt.³⁶ Folglich kann das Urteil auch derart verstanden werden, dass der Wert der Gegenleistung aus Sicht des Leistungsempfängers ermittelt werden soll.³⁷

Es handelt sich dabei jedoch nicht um zwei getrennte Möglichkeiten, welche sich gegenseitig ausschließen.

4.1.2.2 Eignung des Wertes der eigenen Leistung für Ermittlung des subjektiven Wertes der Gegenleistung

Eine Wertermittlung der Gegenleistung aus Sicht des leistenden Unternehmers erscheint auf den ersten Blick, als würde der EuGH contra legem den Wert der eigentlichen Leistung für deren Bemessungsgrundlage ansetzen. Dies wird teilweise in der Literatur auch kritisiert.³⁸

Meines Erachtens ist in einer derartigen Ermittlung hingegen kein Widerspruch zu geltendem Recht erkennbar. Sofern sich zwei Unternehmer auf einen Tausch einigen, ist diese gewählte Ermittlung der Bemessungsgrundlage aus den nachfolgenden Gründen durchaus schlüssig.

Dies lässt sich am besten anhand eines Beispiels³⁹ genauer verdeutlichen.

³⁶ Lippross in UR 2017, 821 [III. 4. a)].

³⁷ So sieht das insbesondere auch Reiß in UR 2019, 281 [III. 2. b) cc)] und legt dabei spätere Entscheidungen des EuGH zu Grunde.

³⁸ Beispielsweise durch Reiß in UR 2018, 822 [III. 5.] und in UR 2019, 281 [III. 2. b) cc)].

³⁹ Ein ähnliches Beispiel wählt auch Korn in Bunjes, UStG, 18. Auflage, 2019, § 10 UStG, Rn. 50a.

Unternehmer A verkauft üblicherweise Laptops zum Preis von 1.000 EUR netto. Er einigt sich mit Unternehmer B, welcher Werbeleistungen erbringt und für diese normalerweise 900 EUR in Rechnung stellt, auf die Lieferung des Laptops gegen die Erbringung von Werbeleistungen ohne weitere Baraufgabe. Beide Unternehmer haben keine Vereinbarung bezüglich des Wertes getroffen, von dem sie für die Leistungen ausgehen und ihnen ist auch nicht der übliche Marktpreis des anderen Umsatzes bekannt.

Da A für seinen Gegenstand 1.000 EUR verlangen könnte und er sich auf den Tauschumsatz geeinigt hat, muss er zu mindestens davon ausgehen, dass die Gegenleistung einen gleichen Wert besitzt. Wäre er sich dessen bewusst, dass die Gegenleistung nur 900 EUR Wert ist, hätte er vermutlich auf zwei getrennte Umsätze mit Barzahlung bestanden. Folglich kann man von einer subjektiven Gleichwertigkeit der Lieferung des Laptops und der Werbeleistung aus Sicht von A ausgehen. Der Wert, den er den Umsätzen beimisst, ermittelt er anhand des Verkaufspreises für seinen getätigten Umsatz.

Dementsprechend geht B ebenfalls von einer Gleichwertigkeit aus und legt aus seiner Sicht wiederum seinen Marktwert von 900 EUR beiden Umsätzen zugrunde.

Es zeigt sich aber, dass von den Wertvorstellungen des A nicht automatisch auf die des B geschlossen werden kann.⁴⁰

In der Literatur wird dies zwar nicht in Frage gestellt,⁴¹ hingegen wird teilweise aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen, dass die beiden subjektiven Werte von Leistung und Gegenleistung identisch sind.⁴²

Dies erscheint insbesondere aus dem Grund zweckmäßig, da ein subjektiver Wert ohne entsprechende Angaben des jeweiligen Unternehmers oder anderweitige Anhaltspunkte nie exakt bestimmt werden kann. Für eine subjektive Wertvorstellung sind eine Vielzahl von Faktoren maßgebend, wodurch diese nur dann überprüft werden kann, wenn die jeweilige Person mitteilt, welche Umstände für die Wertbildung maßgebend waren oder sie direkt äußert, welchen Wert der Umsatz

⁴⁰ Ähnlich argumentiert auch Korn in Bunjes, UStG, 18. Auflage, 2019, § 10 UStG, Rn. 50a.

⁴¹ Anders zwar Lippross, UStG 24. Auflage, 2017, S. 884 a.E., wobei er allerdings nur aussagt, dass sich die Werte der Leistungen üblicherweise entsprechen werden. Dies bedeutet, dass es demnach auch andere Fallkonstellationen geben kann.

⁴² Reiß in UR 2019, 281 [III. 2. b) cc)] oder auch Stadie in Stadie, UStG, 3. Auflage, 2015, § 10 UStG, Rn. 82.

für sie hatte. Liegen diese Anhaltspunkte nicht vor, kann ein subjektiver Wert nur näherungsweise geschätzt werden.

Als Schätzungsgrundlage ist daher der Wert der eigenen Leistung durchaus geeignet, um den Wert der Gegenleistung zu schätzen. Dies ist freilich nur dann angemessen, wenn sich dieser Wert nicht anderweitig ergibt.

Die Entscheidung im Fall *Naturally Yours Cosmetics* kann aus diesen Gründen meines Erachtens so verstanden werden, dass der EuGH zum einen den Wert der Gegenleistung aus Sicht des leistenden Unternehmers betrachten will und er zum anderen von einer Gleichwertigkeit der Umsätze ausgeht, wenn sich der subjektive Wert einer Leistung nicht ermitteln lässt, während der Wert des anderen Umsatzes bestimmbar ist.

4.1.3 Ansatz der Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage bei Lieferungen

In einem späteren Urteil hat der EuGH ebenfalls zur Ermittlung des subjektiven Wertes Stellung genommen. In dem Fall *Empire Stores* ging es darum, dass ein Kunde ein vermeintlich kostenloses Geschenk erhält, wenn dieser sich oder andere Personen dem Unternehmen als möglichen Kunden vorgestellt und der Kunde eine erste Zahlung für ein Produkt des Unternehmens geleistet hat.⁴³ Bei den Geschenken handelte es sich einerseits um Gegenstände, die im Warenkatalog des Unternehmers angeboten wurden als auch um Gegenstände, welche bisher normalerweise nicht durch das Unternehmen vertrieben werden. Somit stand ein üblicher Verkaufspreis des Unternehmers nur für einen Teil der Geschenke zur Verfügung. In dem entsprechenden Steuerbescheid wurde das Geschenk als Lieferung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes behandelt. Als dessen Bemessungsgrundlage wurden wiederum die Selbstkosten zuzüglich eines Gewinnaufschlages von 50 % zugrunde gelegt, welcher der für das Unternehmen üblichen Gewinnmarge entsprach.⁴⁴

In der dagegen gerichteten Klage schloss sich der EuGH hingegen der Stellungnahme des Generalanwaltes an, wonach als Bemessungsgrundlage lediglich der Kaufpreis des Unternehmers für das Geschenk ohne Gewinnaufschlag anzusetzen sei.⁴⁵ Dies begründet das Gericht damit, dass als Bemessungsgrundlage für

⁴³ EuGH, Urteil vom 02.06.1994, Rs. C-33/93 – Empire Stores, Slg. 1994, 2329, Rn. 2.

⁴⁴ EuGH, Urteil vom 02.06.1994, Rs. C-33/93 – Empire Stores, Slg. 1994, 2329, Rn. 5.

⁴⁵ EuGH, Urteil vom 02.06.1994, Rs. C-33/93 – Empire Stores, Slg. 1994, 2329, Rn. 19 f; Schlussanträge des Generalanwalts van Gerven vom 16.03.1994, Rs. C-33/93 – Empire Stores, Slg. 1994, 2331, Rn. 21.

die Lieferung eines Unternehmers der subjektive Wert der Gegenleistung aus seiner Sicht anzusetzen ist. Er führt dabei aus, dass ein dieser Wert derjenige sei, „den der Empfänger der Dienstleistung, die die Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen darstellt, den Dienstleistungen beimisst, die er sich verschaffen will, und dem Betrag entsprechen, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist“.⁴⁶

Aus dieser Aussage ergibt sich deutlich, dass der EuGH den Wert der Gegenleistung aus Sicht des leistenden Unternehmers ermittelt.

Diese Ausführungen dürfen dabei meines Erachtens nicht zu weit verallgemeinert werden.⁴⁷ Durch die einzelnen Bezeichnungen als „Empfänger der Dienstleistung“ oder auch „Lieferung von Gegenständen“ wird deutlich, dass der EuGH diese Art der Ermittlung einer Bemessungsgrundlage nur für den vorliegenden Fall vorsieht. Insofern kann diese Variante nur in Fällen angewandt werden, in welchen die Bemessungsgrundlage einer Lieferung ermittelt werden soll, welche im Rahmen eines Tauschumsatzes getätigt wurden. Die Aussage bezieht sich allerdings nicht auf die Ermittlung des Entgelts einer sonstigen Leistung. Hingegen ist es meiner Meinung nach unbeachtlich, ob die Gegenleistung wie im vorliegenden Fall in einer sonstigen Leistung oder in einer Lieferung liegt, da entsprechend der oben genannten Aussage die Aufwendungen für die ausgeführte Lieferung entscheidend sind. Soweit es das Ziel des EuGH gewesen wäre, insbesondere den Passus, dass der Wert der Gegenleistung dem entspricht, was der Leistungserbringer aufzuwenden bereit ist, als Grundsatz für alle Tauschumsätze anzusehen, hätte er voraussichtlich allgemeiner von Leistung und Gegenleistung gesprochen. Andernfalls hätte er explizit erläutern müssen, dass dies auch für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage von sonstigen Leistungen gelten soll.

Meines Erachtens setzt der EuGH die Aufwendungen des leistenden Unternehmers nur an, da der subjektive Wert in diesem Streitfall nicht anderweitig ermittelt werden kann. Bereits im Streitfall *Naturally Yours Cosmetics* hat der Generalanwalt erklärt, dass zur Ermittlung des subjektiven Wertes die Methode gewählt werden soll, welche den Willen der Vertragsparteien am wenigsten verzerrt.⁴⁸ Durch einen Ansatz der Aufwendungen wird der Tauschumsatz wie ein unentgeltlicher Umsatz behandelt. Dies kann im Einzelfall vom Unternehmer zwar beabsichtigt sein, wird

⁴⁶ EuGH, Urteil vom 02.06.1994, Rs. C-33/93 – Empire Stores, Slg. 1994, 2329, Rn. 19.

⁴⁷ Allgemein auch Lippross in UR 2017, 821 [I. a.E.].

⁴⁸ Schlussanträge des Generalanwalts da Cruz Vilaça vom 14.07.1988, Rs. 230/87 - *Naturally Yours Cosmetics*, Slg 1988, 6374, Rn. 56.

aber in einem Großteil der Fälle nicht realitätsnah sein.⁴⁹ Aus diesem Grund sollte diese Art der Entgeltermittlung nur für den Fall angewandt werden, in dem der subjektive Wert nicht anderweitig ersichtlich wird. Dies ist vermutlich auch der Grund, weshalb der Generalanwalt seine Präferenz für den Ansatz der Anschaffungskosten im vorliegenden Fall damit begründet, dass durch die Vertragspartner eine Schenkung beabsichtigt war was zur Folge hat, dass kein Gewinnzuschlag unterstellt werden kann.⁵⁰

4.1.4 Verstoß gegen Unionsrecht durch Rückgriff auf einen objektiven Wert

Auch die spätere Rechtsprechung zeigt keine Abweichung von der Auffassung, dass ein subjektiver Wert anzusetzen ist. Soweit die Voraussetzungen dem Streitfall *Empire Stores* entsprachen, dass ein tauschähnlicher Umsatz einer Lieferung gegen eine sonstige Leistung stattfand und der Wert der sonstigen Leistung nicht festgestellt werden konnte, behielt der EuGH seine bisherige Auffassung bei und verwies auf die entsprechenden Urteile.⁵¹

Weiterhin entschied der Gerichtshof auch, dass eine nationale Regelung, welche bei Tauschumsätzen als Bemessungsgrundlage ohne Ausnahme den Normalwert im Sinne des Art. 80 MwStSystRL zugrunde legt, nicht mit europäischem Recht vereinbar sei.⁵² Der Normalwert, welcher als ein üblicher Marktwert dem gemeinen Wert entsprechend angesehen werden kann, ist offensichtlich ein objektiver Wert, da er nicht die persönlichen Umstände berücksichtigt, sondern von allgemeinen und üblichen Vorgängen des Rechtsverkehrs ausgeht.

Ein Ansatz eines objektiven Wertes würde indes der Rechtsauffassung des EuGH widersprechen, wonach die tatsächlich erhaltene Gegenleistung maßgebend sein soll. Infolgedessen ist die Auffassung des EuGH zutreffend. Es stellt sich freilich die Frage, ob ein objektiver Wert in keinem Fall als Bemessungsgrundlage dienen darf. Dies könnte man vermuten, wenn man dem Wortlaut des EuGH folgt, wonach die Bemessungsgrundlage kein „nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert“ sein darf.⁵³

⁴⁹ So auch Lippross in UR 2017, 821 [III. 4. c)].

⁵⁰ Schlussanträge des Generalanwalts van Gerven vom 16.03.1994, Rs. C-33/93 – *Empire Stores*, Slg 1994, 2331, Rn. 21.

⁵¹ EuGH, Urteil vom 03.07.2001, Rs. C-380/99 – *Bertelsmann*, Slg. 2000, I-5163, Rn. 23; EuGH, Urteil vom 19.12.2012, Rs. C-549/11 – *Orfey Bulgaria*, - UR 2013, 215, Rn. 45.

⁵² EuGH, Urteil vom 19.12.2012, Rs. C-549/11 – *Orfey Bulgaria*, - UR 2013, 215, Rn. 49.

⁵³ EuGH, Urteil vom 02.06.1994, Rs. C-33/93 – *Empire Stores*, Slg. 1994, 2329, Rn. 18.

Einem derartigen Ansatzverbot hat hingegen bereits der Generalanwalt im Streitfall *Naturally Yours Cosmetics* widersprochen, in dem er ausführte, dass es Fälle gibt, in denen ein Rückgriff auf einen objektiven Wert die einzige Möglichkeit sein wird, um die Bemessungsgrundlage zu ermitteln.⁵⁴ Dementsprechend wird der EuGH teilweise auch dahingehend verstanden, dass er mit dem Ansatz des subjektiven Wertes lediglich die Auffassung vertrete, die Bemessungsgrundlage sei die tatsächliche Gegenleistung,⁵⁵ was jedoch keine Aussagekraft über die Ermittlungsart habe. Weiterhin sei es zutreffend, den Wert des Umsatzes anhand objektiver Merkmale zu schätzen, wenn der subjektive Wert nicht ermittelbar ist.

Da der EuGH hingegen zu diesem Zeitpunkt explizit ausführt, dass das Entgelt kein objektiv geschätzter Wert sein darf, ist im Zweifel davon auszugehen, dass er dies auch entsprechend wörtlich gemeint hat.

4.1.5 Verständnis des EuGH zu den Aufwendungen des leistenden Unternehmers

Auch das kürzlich ergangene Urteil des EuGH im Fall *A* stellt keine grundsätzliche Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung dar. In diesem Verfahren ging es um ein finnisches Abrissunternehmen namens *A*, welches mit Abbrucharbeiten beauftragt wurde. Dabei war das Unternehmen berechtigt, den entstandenen Metallschrott auf eigene Rechnung weiter zu veräußern, woraufhin es den in Rechnung gestellten Betrag um einen Schätzwert für den Schrott gemindert hat, ohne aber dem Kunden die Höhe der Kaufpreisminderung mitzuteilen.⁵⁶

Da Finnland in dessen Umsatzsteuergesetz von dem Wahlrecht des Art. 199 Abs. 1 Buchst. d) MwStSystRL Gebrauch macht, wonach bei einer Lieferung von Schrott eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft eintritt, musste der EuGH erstmals sowohl über die Bemessungsgrundlage für die Abrissleistung als auch über die der Lieferung des Schrottes entscheiden.

Dabei zeigt sich, dass der EuGH nicht eine einzige Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die beiden Umsätze verwendet. Bezüglich der Bestimmung des Ent-

⁵⁴ Schlussanträge des Generalanwalts da Cruz Vilaça vom 14.07.1988, Rs. 230/87 - *Naturally Yours Cosmetics*, Slg 1988, 6374, Rn. 59 f.

⁵⁵ Reiß in UR 2019, 281 [III. 1.].

⁵⁶ EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 15 f.

gelts einer Lieferung bleibt der EuGH bei der unter Tz. 4.1.3 genannten Formulierung.⁵⁷ Diese Definition bezieht er nach dem Wortlaut des Urteils explizit auf Lieferungen, was wiederum meinen dort genannten Ausführungen entspricht, wonach diese Definition des subjektiven Wertes nicht verallgemeinert werden kann.

Zusätzlich muss genauer definiert werden, was der EuGH mit seinem Begriff der Aufwendungen des Leistungserbringers auszudrücken beabsichtigt, da es dazu in der Literatur unterschiedliche Auffassungen gibt.

Im Urteil *Empire Stores*, in welchem der unter Tz. 4.1.3 zitierte Wortlaut erstmals verwendet wurde, argumentierten sowohl der EuGH als auch der Generalanwalt, dessen Meinung sich der EuGH angeschlossen hatte, dass die Anschaffungskosten des gelieferten Gegenstandes – ohne einen üblichen Gewinnzuschlag – angesetzt werden sollen.⁵⁸ Der EuGH legte in diesem Urteil jedoch keine Argumente für diesen Ansatz dar, wohingegen lediglich der Generalanwalt sein Vorgehen damit erklärt, dass es sich bei der damaligen Lieferung um ein Geschenk handeln sollte.⁵⁹ Demnach scheint er deshalb davon auszugehen, dass keine Gewinnerzielung für diesen Umsatz beabsichtigt war.

Im Fall *Bertelsmann* urteilte der EuGH dann explizit, dass die Ausgaben, welche der leistende Unternehmer aufwenden muss, als Bemessungsgrundlage anzusetzen seien.⁶⁰ Allerdings wurde in diesem Fall bereits in der Vorlagefrage allein danach gefragt, ob die Bemessungsgrundlage in den Ausgaben an sich besteht oder ob weiterer Nebenkosten hinzuzurechnen sind. Der Generalanwalt führt dabei aus, dass aus seiner Sicht mindestens die Ausgaben anzusetzen sind.⁶¹ Dies wiederum lässt darauf schließen, dass auch er die Meinung vertritt, dass ein Ansatz der Ausgaben als Bemessungsgrundlage in den überwiegenden Fällen unzureichend ist. Indem der EuGH seine Aussage demgegenüber allgemeiner fasst, ist indes davon auszugehen, dass er in diesem Punkt sich nicht dem Generalanwalt anschließen wollte.

⁵⁷ EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 38.

⁵⁸ EuGH, Urteil vom 02.06.1994, Rs. C-33/93 – *Empire Stores*, Slg. 1994, 2329, Rn. 19; Schlussanträge des Generalanwalts van Gerven vom 16.03.1994, Rs. C-33/93 – *Empire Stores*, Slg. 1994, 2331, Rn. 21 Abs. 2.

⁵⁹ Schlussanträge des Generalanwalts van Gerven vom 16.03.1994, Rs. C-33/93 – *Empire Stores*, Slg. 1994, 2331, Rn. 21 Abs. 2.

⁶⁰ EuGH, Urteil vom 03.07.2001, Rs. C-380/99 – *Bertelsmann*, Slg. 2001, I-5163, Rn. 24.

⁶¹ Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl vom 06.03.2001, Rs. C-380/99 – *Bertelsmann*, Slg. 2001, I-5165, Rn. 41.

Aus diesem Grund wird der EuGH sowohl in der Rechtsprechung des BFH⁶² als auch in der Literatur⁶³ dahingehend verstanden, dass die Anschaffungskosten anzusetzen sind.

Da der EuGH in seinen Urteilen hingegen regelmäßig allgemein von dem Betrag spricht, den der Leistende bereit ist aufzuwenden, und selten explizit von den Ausgaben spricht, könnte auch die Meinung vertreten werden, dass die Definition bewusst weiter gefasst wurde. Dementsprechend gibt es eine Mindermeinung, welche als Aufwendungen auch den Wert versteht, den der leistende Unternehmer seinem getätigten Umsatz beimisst, da er diesen Umsatz aufwendet, um die Gegenleistung zu erhalten.⁶⁴ Unter dem Wert, den der leistende Unternehmer seinem getätigten Umsatz beimisst, muss man dabei die Anschaffungskosten zuzüglich eines für den Unternehmer üblichen Gewinnzuschlages sehen, da er den Umsatz üblicherweise unter diesen Bedingungen vereinbart hätte. Eine derartige Ermittlung der Bemessungsgrundlage vertrat auch die beklagte britische Finanzverwaltung im Fall Empire Stores.⁶⁵ Doch gerade in diesem Fall setzte der EuGH allein die Anschaffungskosten an. Es zeigt sich somit, dass der EuGH unter dem Begriff der Aufwendungen vermutlich lediglich die Anschaffungskosten versteht.

Es bleibt nichtsdestotrotz fraglich, wie die Aussage des EuGH zu verstehen ist, wenn kein Wert für die ursprünglichen Anschaffungskosten ermittelt werden kann. In dem vorliegenden Fall A handelt es sich um die Lieferung von Schrott. Bei Erwerb des Wirtschaftsgutes steht zwar fest, dass am Ende der Nutzungsdauer mindestens ein Schrottwert übrig bleibt, wobei dessen Wert zu diesem Zeitpunkt freilich nicht exakt festgestellt werden kann. Zum Zeitpunkt des Kaufes ist aufgrund von schwankenden Rohstoff- und Schrottpreisen nicht vorhersehbar, welcher Preis bei Abbruch des Gegenstandes und anschließender Veräußerung dafür erzielt werden kann. Dies führt dazu, dass beispielsweise in einem solchem Fall der Ansatz von Anschaffungskosten nicht zielführend ist. Dessen ungeachtet ändert sich daran auch nichts, wenn man einen etwaigen Gewinnzuschlag ansetzen würde, da es keinen Wert gibt, auf den dieser berechnet werden kann. In einem derartigen Fall kann man den Wert der Lieferung lediglich näherungsweise durch andere Umstände ermitteln.

⁶² BFH, Urteil vom 01.08.2002, Az. V R 21/01, BStBl II 2003, 438, juris-Rn. 24; BFH, Urteil vom 11.07.2012, Az. XI R 11/11, BStBl II 2018, 146, Rn. 35.

⁶³ Lippross, UStG, 24. Auflage, 2017, S. 882; Treiber in Sölch/Ringleb, UStG, Stand 86. Lieferung 06.2019, § 10 UStG, Rn. 323, 325.

⁶⁴ Reiß in UR 2019, 281 [III. 2. c) dd)].

⁶⁵ EuGH, Urteil vom 02.06.1994, Rs. C-33/93 – Empire Stores, Slg. 1994, 2329, Rn. 5.

4.1.6 Ansatz eines objektiven Wertes als Bemessungsgrundlage durch den EuGH

Es zeigt sich, dass die vom EuGH erarbeitete Ermittlung des subjektiven Wertes anhand der Ausgaben im Fall A ins Leere geht. Dies ist vermutlich auch der Grund, weshalb der EuGH in diesem Streitfall weiterhin ausführt, dass sich der Wert der Lieferung aus dem Sachverhalt direkt ergibt und dem Betrag entsprechen soll, um den der Preis für die Abbrucharbeiten herabgesetzt wurde.⁶⁶

Eine Ermittlung anhand der Kaufpreisminderung überzeugt meines Erachtens aber deshalb nicht, da der leistende Unternehmer die Höhe dieser Minderung im vorliegenden Streitfall nicht kennt. Dazu führt der EuGH aus, dass diese Unkenntnis unbeachtlich sei.⁶⁷ Dies ist allerdings schwer nachzuvollziehen, denn soweit der Wert aus Sicht des leistenden Unternehmers betrachtet werden soll, muss er den Wert, der als Bemessungsgrundlage dient, kennen können.

Aus diesem Grund wirkt die vertretene Auffassung, als habe der EuGH den Wert aus Sicht des Leistungsempfängers – dem Abrissunternehmen – und nicht wie bisher aus Sicht des leistenden Unternehmers ermittelt. Ob dies die tatsächliche Absicht war, wird durch den EuGH im Urteil nicht erläutert. Da es sich um einen Fall mit umgekehrter Steuerschuldnerschaft handelt, könnte er den Wert auch aus Sicht des Steuerschuldners betrachtet haben. Dies ist insoweit schlüssig, da der Steuerschuldner die Umsatzsteuer berechnen und abführen muss, wobei er vermutlich in den meisten Fällen nur seine Wertvorstellungen kennt und nicht die des anderen Unternehmers. Dies widerspricht jedoch der auch im Fall A vertretenen Auffassung des Gerichtshofes, wonach es sich bei dem subjektiven Wert um den Wert handelt, den der Empfänger der Gegenleistung dieser erhaltenen Leistung beimisst.⁶⁸ Eine Ermittlung aus Sicht des Leistungsempfängers als Steuerschuldner würde zwar zu einer fallbezogenen Ungleichbehandlung von Umsätzen führen, welche allerdings aufgrund der unterschiedlichen Steuerschuldner vertretbar ist. Es handelt sich dabei in jedem Fall um eine praxistaugliche Art der Ermittlung der Bemessungsgrundlage, da der Leistungsempfänger nicht mutmaßen muss, welchen Wert der andere Unternehmer im Sinn hatte.

Es gibt allerdings auch andere Möglichkeiten, wie der EuGH den Wert der Lieferung in dem vorliegenden Fall ermittelt haben könnte. Er könnte beispielsweise von einer Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung ausgegangen sein.

⁶⁶ EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 42.

⁶⁷ EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 43.

⁶⁸ So etwa in EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 38.

Der Wert der Abrissleistung lässt sich anhand der bisherigen Grundsätze der EuGH-Rechtsprechung nicht ermitteln, während der subjektive Wert der Schrottlieferung sich aus den Vertragsgestaltungen ergibt, wie sich im Folgenden noch zeigen wird. Demnach könnte der EuGH diesen Betrag als Wert für die sonstige Leistung angesetzt haben.

Es ist hingegen auch möglich, dass der EuGH den Wert der sonstigen Leistung, welche als Bemessungsgrundlage für die Lieferung dient, anhand eines objektiven Wertes der Lieferung ermittelt hat. Dies ist der Wert, den der Schrottlieferer für seinen Umsatz am Markt erzielen könnte. Da das Abrissunternehmen die Kaufpreisminderung bereits anhand des voraussichtlich zu erzielenden Verkaufspreises geschätzt hatte,⁶⁹ handelt es sich dabei um den gemeinen Wert für den Schrott. Soweit man den Wert aus Sicht des Leistenden ermitteln möchte, ist diese Variante meines Erachtens die einzige denkbare Möglichkeit, einen Wert zu ermitteln, welchen der leistende Schrotthändler seiner erhaltenen Gegenleistung beigemessen haben wird. Dies beruht darauf, dass er entsprechend meinen Ausführungen unter Tz. 4.1.2.2 der Abrissleistung den Preis beimessen wird, für den er den Schrott hätte veräußern können. Ein eventuelles Gegenargument, dass die Bemessungsgrundlage in diesem Fall anhand des Wertes der eigenen Leistung ermittelt würde, lässt sich aus diesem Fall widerlegen. Soweit es möglich sein kann, den Wert der Gegenleistung anhand der Ausgaben für die erbrachte Leistung zu ermitteln, muss es auch möglich sein, diesen Wert anhand des gemeinen Wertes des erbrachten Umsatzes zu berechnen. Für eine derartige Ermittlung müsste der Schrotthändler allerdings diesen Marktwert kennen, wozu im Urteil keine Aussage getroffen wird.

Bisher hat der EuGH in seinen Urteilen explizit ausgeführt, dass als Bemessungsgrundlage kein anhand von objektiven Werten geschätzter Betrag angesetzt werden darf. Diese Formulierung fehlt indes im Urteil zum Fall A. So könnte der EuGH diese Formulierung bewusst weggelassen haben.

Der EuGH setzt die Kaufpreisminderung der Abbruchleistung entsprechend seinen Erläuterungen außerdem nur an, weil es aus seiner Sicht in diesem Fall möglich ist, den Wert der Abbruchleistung zu ermitteln.⁷⁰ Dementsprechend scheint sich der Fall A nach Meinung des Gerichtshofes offensichtlich von anderen Fällen zu unterscheiden. Dies spricht gegen das Argument, dass der EuGH von einer

⁶⁹ EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 16.

⁷⁰ EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 42.

Gleichwertigkeit der Umsätze ausgegangen ist. Würde er in jedem Fall ohne Weiteres von einer Gleichwertigkeit der Umsätze ausgehen, so hätte der EuGH vermutlich nicht erläutert, dass diese Ermittlung im vorliegenden Fall realisierbar ist, da dieses Verständnis auch bei allen anderen Tauschvorgängen durchführbar wäre.

Auch in der Literatur wird der Fall insoweit von den vorherigen Urteilen abgegrenzt, dass in Streitfall A ein Marktwert für die Schrottlieferung feststellbar gewesen sei,⁷¹ wobei sich dies meist auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der sonstigen Leistung bezieht.

Zwar ist es meines Erachtens zutreffender in einem Fall der abweichenden Steuerschuldnerschaft den Wert aus Sicht des Leistungsempfängers zu bestimmen, allerdings scheint dies nicht die Auffassung zu sein, die der EuGH in diesem Fall vertritt, da er keine dahingehenden Ausführungen macht. Dies ergibt sich insbesondere aus der Aussage, dass die abweichende Ermittlung der Bemessungsgrundlage in diesem Fall möglich ist, und aufgrund dessen, dass er den objektiven Wert nicht mehr per se ausschließt. Deshalb ist zu vermuten, dass der EuGH den Wert der sonstigen Leistung im vorliegenden Fall anhand des gemeinen Wertes für den Schrott ermittelt hat.

4.1.7 Erstmalige Entscheidung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei sonstigen Leistungen

Wie bereits unter Tz. 4.1.5 genannt wurde, musste der EuGH in dem dort aufgeführten Urteil wegen der Besonderheit des Sachverhalts auch erstmals über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei sonstigen Leistungen entscheiden. Die durch den EuGH verwendete Formulierung für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Abrissdienstleistung⁷² unterscheidet sich demgegenüber nicht grundlegend von jener für die Lieferung. Auch hier legt der EuGH den tatsächlich gezahlten Preis zugrunde, den der Leistungserbringer dem Umsatz beimisst. Im Gegensatz zu der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Lieferungen fehlt jedoch die Gleichsetzung dieses Wertes mit dem, was der leistende Unternehmer bereit ist, aufzuwenden. Da der EuGH im gleichen Urteil auch über die Bemessungsgrundlage einer Lieferung entschieden hat und er dort diesen entsprechen-

⁷¹ Spilker in UStB 2019, 212 [B – „Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage für Tauschumsätze“, C] und allgemeiner zur Ermittlung einer Bemessungsgrundlage wenn ein Marktwert vorhanden ist Reiß in UR 2018, 822 [III. 3. a), IV. 1. a.E.].

⁷² EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 46.

den Passus verwendete, ist davon auszugehen, dass er ihn bewusst nicht aufgenommen hat und sich die Ermittlung des Entgelts bei sonstigen Leistungen somit in diesem Punkt von Lieferungen unterscheiden soll.

Eine andere Auffassung wäre schließlich auch schwer zu vertreten. Allein bei Lieferungen ist bereits fraglich, ob ein etwaiger Gewinnzuschlag in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden muss, wenn diese anhand der Aufwendungen des Lieferers ermittelt wird. Demgegenüber kann es bei einer sonstigen Leistung vorkommen, dass die eigenen Aufwendungen nahezu nicht vorhanden bzw. sehr gering sind, da beispielsweise ein geistiges oder ähnlich gelagertes Tätigwerden abgerechnet wird. Als Beispiel können dafür unter anderem Beratungsleistungen, das Anfertigen von Gutachten oder auch die Durchführung von Werkleistungen genannt werden.⁷³

In dem konkreten Fall bestimmt der EuGH die Bemessungsgrundlage aus dem Wert der Lieferung zuzüglich der Barzahlung. Die Ermittlung des Wertes der Lieferung folgt dabei auch der bisher durch den EuGH vertretenen Auffassung, dass dieser ein subjektiver Wert sein soll und aus Sicht des leistenden Unternehmers zu ermitteln ist. Dadurch dass das Abrissunternehmen den Preis für die eigene Leistung um einen bestimmten geschätzten Wert für die Schrottlieferung gemindert hat, zeigt sich, welchen Wert der Unternehmer der Gegenleistung beimisst.

Das Urteil macht somit deutlich, dass der EuGH auch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer sonstigen Leistung den subjektiven Wert der Gegenleistung ansetzt, soweit dieser sich aus den Umständen ergibt.

4.1.8 Vergleich mit der wirtschaftlichen Realität

Da es vorkommen kann, dass die Vertragspartner sich auf einen Wert ihrer getätigten Umsätze einigen, welcher nicht dem tatsächlichen Wert entspricht, um daraus steuerliche Vorteile zu erzielen, entschied der EuGH in seinem neuesten Urteil ebenfalls, dass nachgeprüft werden muss, ob die Vereinbarungen der wirtschaftlichen Realität entsprechen.⁷⁴ Weiterhin hatte der Gerichtshof bereits entschieden, dass Vereinbarungen dann nicht für die Umsatzbesteuerung maßgebend sind, wenn es sich um eine rein künstliche Gestaltung handelt, welche zum Zwecke einer Steuerverkürzung vereinbart wurde.⁷⁵ Da dies gleichwohl einen Sonderfall bei

⁷³ Spilker in UStB 2019, 212 [B – „Bestimmte Fallkonstellationen nicht lösbar“].

⁷⁴ EuGH, Urteil vom 10.01.2019, Rs. C-410/17 – A, UR 2019, 222, Rn. 47.

⁷⁵ EuGH, Urteil vom 20.06.2013, Rs. C-653/11 – Newey, UR 2013, 628-633, Rn. 45, 52.

der Ermittlung der Bemessungsgrundlage darstellt, wird an dieser Stelle auf weitere Ausführungen verzichtet.

4.2 Zusammenfassung der Rechtsprechung des EuGH

Wie sich an dem unterschiedlichen Verständnis der Rechtsprechung in der Literatur zeigt, lassen sich die Urteile nur schwer allgemeingültig zusammenfassen. Dies zeigt sich auch daran, dass die Rechtsprechung mitunter vollständig unterschiedlich verstanden wird. Deswegen wird teilweise die Auffassung vertreten, dass der EuGH generell die Anschaffungskosten bzw. die Aufwendungen des leistenden Unternehmers als Bemessungsgrundlage ansetzt, da der EuGH dies als subjektiven Wert definiert.⁷⁶ Dies ist aus meiner Sicht indessen unzutreffend. Zum einen hat der EuGH in seinem neuesten Urteil zwar erläutert, dass der subjektive Wert mit den Aufwendungen des Leistenden gleichgesetzt werden kann, zum anderen setzt er aber im Ergebnis einen aus seiner Sicht tatsächlich vereinbarten Preis an. Dies zeigt, dass der EuGH gerade nicht in jedem Fall die Ausgaben zugrunde legt. Weiterhin hat der EuGH bisher nur in einigen Fällen wie zum Beispiel *Empire Stores* und *Bertelsmann* die Ausgaben angesetzt. Dabei handelte es sich aber im ersten Fall um ein beabsichtigtes Geschenk und im zweiten Fall wurde bereits in der Vorlagefrage ausdrücklich nur nach dem Ansatz der Ausgaben gefragt, weshalb es sich insoweit um Sonderfälle handelt.⁷⁷

Weiterhin wird in der Literatur auch darauf hingewiesen, dass es sich bei allen bisher ergangenen Urteilen um Einzelfallentscheidungen handelt, welche unter den Umständen des jeweiligen Sachverhalts betrachtet werden müssen.⁷⁸ Dementsprechend sind auch grundlegende Verallgemeinerungen nur schwer möglich.⁷⁹ Trotz dessen lassen sich allgemeine Vorgehensweisen des EuGH zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage erkennen. Alle Urteile haben gemein, dass der Gerichtshof die tatsächlich erhaltene Gegenleistung als Bemessungsgrundlage ansetzt, deren Wert er aus Sicht des leistenden Unternehmers ermittelt. Den sich dabei ergebenden Betrag definiert er als subjektiven Wert. Dabei wendet der Gerichtshof jedoch nicht eine allgemeine Ermittlung dieses Wertes für alle Fälle an, sondern er differenziert dabei je nach Sachverhalt. Er unterscheidet einerseits in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage von Lieferungen und andererseits in jene bei sonstigen Leistungen. Soweit sich aus den Umständen der Wert ergibt,

⁷⁶ Treiber in Sölch/Ringleb, USt, Stand 86. Lieferung 06.2019, § 10 UStG, Rn. 323 und 325.

⁷⁷ Siehe dazu meine Erläuterungen unter Tz. 4.1.6.

⁷⁸ Lippross in UR 2017, 821 [I.].

⁷⁹ Ähnlich wird es in Spilker in UStB 2019, 212 [A II. – „BFH verallgemeinert EuGH-Rechtsprechung“], auf einen konkreten Fall bezogen, angeführt.

den der Leistungserbringer der erhaltenen Gegenleistung beimisst, so setzt er diesen Wert an. Bei diesen Umständen handelte es sich in den Urteilen bisher um Kaufpreisminderungen für die Lieferung, wenn dafür eine Gegenleistung anstatt einer Geldzahlung erbracht wurde. Dabei führt der EuGH aus, dass es unbeachtlich sein soll, ob der Leistungsempfänger über die Höhe der Minderung Kenntnis hatte. Es sind aber auch andere Maßstäbe denkbar, woraus sich der subjektive Wert erkennen lässt. Demnach kann sich der Wert beispielsweise auch aus Vereinbarungen in den Verträgen ergeben. Im Falle, dass kein vereinbarter Wert erkennbar ist, muss dieser geschätzt werden. Für den Fall, dass für diese Gegenleistung ein üblicherweise am Markt erzielbarer Wert vorhanden ist, setzt der Gerichtshof diesen als Bemessungsgrundlage an. Andernfalls schätzte er die Bemessungsgrundlage mit den Anschaffungskosten des leistenden Unternehmers für den gelieferten Gegenstand. Dabei geht der EuGH von einer Gleichwertigkeit der beiden Umsätze aus.

Davon abzugrenzen ist die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer sonstigen Leistung. Dabei wurde bisher nur über den Fall entschieden, dass der Wert der Gegenleistung sich aus dem Sachverhalt ergeben hat. Dieser Wert wurde dann dem Umsatz zugrunde gelegt. Wie das Entgelt in einem Fall zu ermitteln ist, indem der Wert der Gegenleistung nicht ersichtlich ist, bleibt somit offen. Jedoch soll die tatsächlich erhaltene Gegenleistung auch hier als subjektiver Wert bezeichnet werden. Aus der Rechtsprechung ergibt sich entsprechend den bisherigen Ausführungen, dass in diesen Fallkonstellationen keine Ermittlung anhand der eigenen Aufwendungen erfolgen kann. Folglich muss der subjektive Wert in den Fällen, in denen er sich nicht direkt aus den Umständen ergibt, anderweitig ermittelt werden. Es ist zu vermuten, dass der EuGH entweder von einer Gleichwertigkeit der Umsätze ausgeht oder dass er einen Marktwert zugrunde legen würde, soweit dieser vorhanden ist.

4.3 Kritik an der Rechtsprechung des EuGH

In der Summe ist die Rechtsprechung des EuGH schlüssig. Trotz dessen werden in einzelnen Urteilen mitunter Auffassungen vertreten, welche wenig überzeugend erscheinen.

Dazu gehört zum Beispiel das Abstellen auf die Anschaffungskosten bei einer Lieferung für die Ermittlung des Werts der Gegenleistung, soweit der Wert nicht ohne Weiteres zu ermitteln ist. Dies wurde bereits des Öfteren kritisiert. Ein Hauptkritikpunkt ist dabei, dass mit dem Ansatz der Anschaffungskosten diese Lieferung wie

eine unentgeltliche Wertabgabe nach Art. 74 MwStSystRL besteuert wird.⁸⁰ Damit werden Lieferungen im Rahmen eines Tausches anderen Umsätzen gegenüber bessergestellt, da nach Abzug der Vorsteuer keine Umsatzsteuerzahllast auf Ebene des leistenden Unternehmers anfällt.

Dadurch dass der Unternehmer den gelieferten Gegenstand im Wege des Tausches hergibt, entgeht ihm die Möglichkeit, diesen mit einem Gewinnzuschlag zu veräußern. In einem Großteil der Fälle wird ein Unternehmer dies aber nur dulden, wenn er eine Gegenleistung erhält, die für ihn persönlich in etwa so viel wert ist, wie er durch eine Veräußerung seines Gegenstandes hätte erzielen können. Es sind durchaus einzelne Fälle denkbar, in denen der leistende Unternehmer seinem Vertragspartner den Gegenstand tatsächlich zu den Anschaffungskosten weitergeben will. Bei einem derartigen Umsatz gegen Geldzahlung würde auch in diesem Fall der Wert der Gegenleistung in Höhe der Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage angesetzt werden. Ergo muss dies auch bei einem Tauschumsatz gelten. Weiterhin ist für das Vorliegen einer Unternehmereigenschaft auch keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich, weshalb auch nicht unterstellt werden kann, dass jeder Unternehmer mit seinen Umsätzen Gewinn erzielen will. In den überwiegenden Fällen wird der Unternehmer mit seinem Umsatz hingegen einen Gewinn erzielen wollen. Eine ähnliche Sichtweise vertrat auch der Generalanwalt im Fall *Bertelsmann*, in dem er erläuterte, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Umsatzsteuer grundsätzlich für einen entgeltlichen Vorgang spricht.⁸¹ Somit ist es meines Erachtens zutreffender, wenn man auch einen Gewinnzuschlag berücksichtigt, der für den Unternehmer üblich ist.

Im Endeffekt kann ein subjektiver Wert, außer in Fällen in denen er sich aus dem Sachverhalt tatsächlich ergibt, lediglich geschätzt werden. Sowohl ein Ansatz der Anschaffungskosten als auch eine Ermittlung unter Berücksichtigung von eventuellen Gewinnzuschlägen stellen dabei lediglich Schätzungen dar. Aus den vorstehend aufgeführten Gründen wird diese zweite Variante im Zweifelsfall realitätsnäher sein. Dies ist auch der Grund, weshalb ich die frühere Auffassung des EuGH, wonach die Bemessungsgrundlage nicht anhand eines objektiven Wertes ermittelt werden darf, für unzutreffend halte. Allerdings scheint er seine Meinung dazu im Fall A richtigerweise geändert zu haben.

⁸⁰ Lippross in UR 2017, 821 [III. 4. c)].

⁸¹ Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl vom 06.03.2001, Rs. C-380/99 – Bertelsmann, Slg. 2001, I-5165, Rn. 37.

5 Rechtsauffassung des BFH

5.1 Historische Entwicklung im Überblick

5.1.1 Ansatz des gemeinen Wertes

Bereits zu Zeiten der Bruttoumsatzsteuer vor dem Jahr 1968 stimmte der Gesetzeswortlaut zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Tauschumsätzen mit der heutigen Fassung des UStG überein.⁸² Aus diesem Grund können die Entscheidungen und Argumentationen des BFH zu den damals gültigen Gesetzesfassungen auch heute noch herangezogen werden.

Der Gerichtshof legte in seinen Urteilen ursprünglich den Gesetzeswortlaut dahingehend aus, dass die Bemessungsgrundlage nach objektiven Gesichtspunkten zu ermitteln sei.⁸³ Mangels abweichender Definitionen des Wertes im Sinne des § 10 Abs. 2 S. 2, 3 UStG a.F. legte er den gemeinen Wert⁸⁴ zu Grunde.⁸⁵ Als grundsätzliche Wertermittlungsvorschrift im Steuerrecht erscheint dies vertretbar. Der BFH stellte dabei auf den Wert der erhaltenen Gegenleistung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ab.

Interessant ist dabei unter anderem ein Urteil des BFH, bei welchem der Sachverhalt im Allgemeinen mit dem Fall des EuGH-Urteils *Naturally Yours Cosmetics* vergleichbar war. Es ging dabei um die vermeintlich unentgeltliche Lieferung eines Gegenstandes durch einen Tupperwarenhändler an den Gastgeber einer sogenannten Hausparty für die Zurverfügungstellung der dafür benötigten Räumlichkeiten.⁸⁶

Der BFH entschied dabei, dass es sich um eine Lieferung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes handelt, deren Bemessungsgrundlage nach objektiven Maßstäben zu ermitteln ist.⁸⁷ Mit Verweis auf das EuGH-Urteil *Empire Stores* vertrat er anschließend die Meinung, dass dafür die Anschaffungskosten des Händlers maßgebend seien.⁸⁸

Auf den ersten Blick erscheint dies verwunderlich, da der EuGH im Urteil *Naturally Yours Cosmetics* die Bemessungsgrundlage in diesem Fall anhand des üblichen

⁸² Vgl. dazu beispielsweise § 5 Abs. 2 UStG in der Fassung vom 01.09.1951 (BGBl I 1951, S. 791).

⁸³ BFH, Beschluss vom 12.11.1987, Az. V B 52/86, BStBl II 1988, 156, juris-Rn. 14;

BFH, Urteil vom 24.11.1988, Az. V R 30/83, BStBl II 1989, 210, juris-Rn. 22.

⁸⁴ BFH, Urteil vom 17.01.1957, Az. V 25/56 U, BStBl III 1957, 83, juris-Rn. 5.

⁸⁵ BFH, Urteil vom 25.04.2018, Az. XI R 21/16, BStBl II 2018, 505, juris-Rn. 20.

⁸⁶ BFH, Urteil vom 28.03.1996, Az. V R 33/95, BFH/NV 1996, 936, juris-Rn. 1.

⁸⁷ BFH, Urteil vom 28.03.1996, Az. V R 33/95, BFH/NV 1996, 936, juris-Rn. 9.

⁸⁸ BFH, Urteil vom 28.03.1996, Az. V R 33/95, BFH/NV 1996, 936, juris-Rn. 10.

Verkaufspreises ermittelt hatte, indem er die Preisminderung im Vergleich zu diesem üblichen Marktwert ebenfalls als Entgelt ansah. Auch wenn der zu Grunde liegende Sachverhalt im Ansatz gleich ist, ging es in dem EuGH-Urteil allerdings um die vorherige Handelsstufe, in concreto um die Lieferung des Herstellers an den Händler, während es in dem vorliegenden BFH-Urteil um eine Lieferung des Händlers an den Gastgeber ging. Mithin steht die nationale Entscheidung auch nicht im direkten Gegensatz zu der bis zu dem Zeitpunkt ergangenen europäischen Rechtsprechung, da die Anschaffungskosten des Händlers den üblichen Handelspreis des Herstellers widerspiegeln.⁸⁹ Es ist dabei auch zumindest vertretbar, dass in dem nationalen Fall der Händler den Gegenstand tatsächlich ohne Gewinn weitergeben wollte, da er dies als Geschenk ansah.

Trotz dessen, dass der BFH in diesem Urteil dem EuGH folgend die Anschaffungskosten ansetzte, erläuterte er, dass ein derartiger Ansatz nur eine Schätzung darstellt und die Bemessungsgrundlage grundsätzlich nach objektiven Gesichtspunkten zu ermitteln ist.⁹⁰ Obwohl der EuGH von einer subjektiven Ermittlung spricht, ist dies zum Teil zutreffend. Der Wert der Gegenleistung muss in den Fällen geschätzt werden, wenn sich der subjektive Wert nicht aus den Umständen ergibt. Eine derartige hilfsweise Schätzung kann nur nach objektiven Maßstäben erfolgen, da diese nicht die persönlichen Beweggründe des leistenden Unternehmers berücksichtigen. Soweit die Rechtsprechung des BFH jedoch einen vorrangigen Ansatz eines objektiven Wertes wie des gemeinen Wertes vorsieht, ist diese aus den bisher vorgetragenen Gründen unzutreffend.

Auch die Aussage des BFH, wonach die Anschaffungskosten ein Anhaltspunkt für den Wert der Gegenleistung sein können, ist entsprechend meinen bisherigen Ausführungen zutreffend, wenn auch meines Erachtens der übliche Verkaufspreis unter Umständen ebenfalls ein geeigneter Anhaltspunkt ist.

5.1.2 Änderung der BFH-Rechtsprechung

In der Zwischenzeit hat der BFH seinen Standpunkt geändert. Seit einem Urteil im Jahr 2002 vertritt er nunmehr die Auffassung, dass die Bemessungsgrundlage eines Tauschumsatzes der subjektive Wert sei, und begründet dies mit der Rechtsprechung des EuGH.⁹¹

⁸⁹ BFH, Urteil vom 28.03.1996, Az. V R 33/95, UR 1997, 29 m. Anm. Weiß [Anmerkung 2.].

⁹⁰ BFH, Urteil vom 28.03.1996, Az. V R 33/95, BFH/NV 1996, 936, juris-Rn. 8.

⁹¹ BFH, Urteil vom 01.08.2002, Az. V R 21/04, BStBl II 2003, 438, juris-Rn. 24 und bezüglich der konkreten Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung BFH, Urteil vom 16.04.2008, Az. XI R 56/06, BStBl II 2008, 909, juris-Rn. 34.

Der BFH legt dabei den Wortlaut des EuGH bezüglich der Aufwendungen des leistenden Unternehmers so aus, dass darunter seine Kosten zum Erhalt der Gegenleistung zu verstehen sind.⁹²

5.1.2.1 Einzelfälle mit einem Ansatz der Ausgaben

Dieses Verständnis eines subjektiven Wertes findet sich in allen folgenden Urteilen des BFH wieder.⁹³ In einzelnen Fällen erscheint der Ansatz der Kosten für den Leistungsbezug durchaus angemessen. Beispielsweise entschied der BFH, dass ein Verein, welcher Ballonfahrten anbietet und von seinem Vertragspartner dafür einen Luftfahrtballon mit Firmenlogo gestellt bekommt, Werbeleistungen im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes erbringt, deren Bemessungsgrundlage die Aufwendungen des Vertragspartners sind.⁹⁴ Da der Verein die Fahrten lediglich zur Erfüllung des satzungsmäßigen Zweckes anbietet und nach seinen Aussagen dafür auch keine Einnahmen erzielt,⁹⁵ ist anzunehmen, dass dieser nicht beabsichtigte einen Gewinn zu erzielen. Insofern wäre es nicht gerechtfertigt, einen Gewinnzuschlag zu unterstellen. Hierbei handelt es sich jedoch um einen Einzelfall.

In diesem Urteil unterstellt der BFH offensichtlich auch eine Gleichwertigkeit der beiden Umsätze, da anderenfalls eine Ermittlung der Bemessungsgrundlage aus Sicht des leistenden Unternehmers nicht möglich wäre, da dem Verein für seinen Umsatz durch die Kostenübernahme keine Aufwendungen entstanden sind.

Auch bei einer Kfz-Überlassung an einen Arbeitnehmer vertritt der BFH die Auffassung, dass grundsätzlich die Ausgaben anzusetzen sind.⁹⁶ Diese Ermittlung ist auch in diesem Fall vertretbar, da bei derartigen Vorgängen vermutlich vielmehr die Bindung von Arbeitnehmern an das Unternehmen anstatt einer Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund steht. Trotz dessen urteilte der BFH, dass es dem Unternehmer unbenommen bleibt, entsprechend der Verwaltungsanweisung die lohnsteuerlichen Werte anzusetzen. Entsprechend seinen Ausführungen stellt dies im Hinblick auf eine vereinfachte Ermittlung der Bemessungsgrundlage eine zulässige Schätzung dar,⁹⁷ welche vorgenommen werden muss, soweit der Wert des Entgelts nicht ermittelt werden kann.⁹⁸

⁹² BFH, Urteil vom 01.08.2002, Az. V R 21/04, BStBl II 2003, 438, juris-Rn. 24.

⁹³ Beispielsweise BFH, Urteil vom 16.04.2008, Az. XI R 56/06, BStBl II 2008, 909, juris-Rn. 38; BFH, Urteil vom 25.04.2018, Az. XI R 21/16, BStBl II 2018, 505, Rn. 21.

⁹⁴ BFH, Urteil vom 01.08.2002, Az. V R 21/04, BStBl II 2003, 438, juris-Rn. 21, 24, 26.

⁹⁵ BFH, Urteil vom 01.08.2002, Az. V R 21/04, BStBl II 2003, 438, juris-Rn. 8.

⁹⁶ BFH, Urteil vom 05.06.2014, Az. XI R 2/12, BStBl II 2015, 785, Rn. 28.

⁹⁷ BFH, Urteil vom 05.06.2014, Az. XI R 2/12, BStBl II 2015, 785, Rn. 30 - 32.

⁹⁸ BFH, Urteil vom 01.08.2002, Az. V R 21/04, BStBl II 2003, 438, juris-Rn. 24.

5.1.2.2 Aktuelles Urteil zu Tauschumsätzen im Fahrzeughandel

In dem neuesten Urteil des BFH ging es um Tauschumsätze mit gebrauchten Kraftfahrzeugen. Dabei hatte ein Kraftfahrzeughändler einen Neuwagen gegen Erhalt eines Gebrauchtwagens zuzüglich einer Geldzahlung im Wege eines Tausches mit Baraufgabe veräußert. Dazu hatte das Finanzgericht Niedersachsen in der vorherigen Instanz die Barzahlung und die Kaufpreisminderung für den Neuwagen als Bemessungsgrundlage für die Veräußerung dieses Neuwagens angesetzt.⁹⁹ Der BFH erklärt dabei, dass seiner Meinung nach bei allen Tauschvorgängen der subjektive Wert angesetzt werden müsse, da der Marktwert nach Art. 80 MwStSystRL nur in den dort aufgeführten Fällen angewandt werden darf und dies demzufolge gegen einen Ansatz des gemeinen Wertes spricht.¹⁰⁰ Aus diesem Grund sei die Verwaltungsanweisung, wonach bei Kfz-Tauschumsätzen der gemeine Wert anzusetzen ist, unzutreffend, da diese gegen geltendes europäisches Recht verstößt.¹⁰¹

Der BFH verkennt dabei allerdings, dass der gemeine Wert, entsprechend den bisherigen Ausführungen durchaus als Schätzungsgrundlage für den subjektiven Wert angewandt werden kann. Er führt zutreffend aus, dass der Gesetzgeber mit Schaffung des Art. 80 MwStSystRL gezeigt hat, dass der Ansatz des Marktwertes lediglich eine Ausnahme darstellt und daher grundsätzlich eine andere nicht näher bestimmte Ermittlung vorgenommen werden muss. Eine Schätzung anhand des Marktwertes für die Ermittlung des subjektiven Wertes steht dazu aber nicht im Widerspruch, da die MwStSystRL kein derart explizites Verbot kennt. Meines Erachtens wollte der Gesetzgeber eher ausdrücken, dass ein sofortiger Ansatz des Marktwertes bei Tauschumsätzen wie er im Streitfall *Orfey Bulgaria* vorgenommen wurde, nicht zulässig ist.

Trotz seiner Ablehnung des gemeinen Wertes urteilte der BFH, dass soweit ein Unternehmer die Verwaltungsanweisung hingegen selbst anwendet, dies durch den BFH nicht gerügt wird,¹⁰² da es sich bei der Auffassung der Verwaltung um eine Vereinfachungsregelung handele.¹⁰³ Ist der Unternehmer mit dieser Vereinfachung

⁹⁹ Niedersächsisches FG, Urteil vom 26.05.2016, Az. 11 K 10290/15, juris, juris-Rn. 20.

¹⁰⁰ BFH, Urteil vom 25.04.2018, Az. XI R 21/16, BStBl II 2018, 505, Rn. 25.

¹⁰¹ BFH, Urteil vom 25.04.2018, Az. XI R 21/16, BStBl II 2018, 505, Rn. 27.

¹⁰² BFH, Urteil vom 25.04.2018, Az. XI R 21/16, BStBl II 2018, 505, Rn. 27 a.E..

¹⁰³ BFH, Urteil vom 25.04.2018, Az. XI R 21/16, BStBl II 2018, 505, Rn. 29.

chungsregelung nicht einverstanden, stehe es ihm selbstverständlich frei, den subjektiven Wert anzusetzen und diesen durch Ausweis seiner Anschaffungskosten für den gelieferten Neuwagen in der Rechnung zum Ausdruck zu bringen.¹⁰⁴

Der BFH bleibt leider bei der Frage, wie der subjektive Wert in diesem Fall zu ermitteln ist, ungenau. Auf der einen Seite führt er zwar aus, dass die Ermittlung durch das FG zutreffend sei, nimmt dazu hingegen aber nicht weiter Stellung und begründet dies damit, dass sich die Klägerin nicht gegen eben diese Berechnung wendet.¹⁰⁵ Auf der anderen Seite spricht er sich wiederum für einen Ansatz der Anschaffungskosten aus. Dies zeigt sich beispielsweise anhand der Aussage, dass der Kläger die Anschaffungskosten in der Rechnung hätte ausweisen können. Auch seine allgemeine Definition des subjektiven Wertes, wonach dieser alle Ausgaben umfasst,¹⁰⁶ spiegelt ein derartiges Verständnis wieder. In der Literatur wird das Urteil deshalb in dem Sinne verstanden, dass der BFH den Ansatz der Anschaffungskosten für zutreffender hält.¹⁰⁷ Dies erscheint aufgrund der Rechtsprechungshistorie und der lediglich knappen Aussage zur Richtigkeit der vom FG angewandten Ermittlung schlüssig.

5.2 Vergleich mit Auffassung des EuGH

5.2.1 Gemeinsamkeit hinsichtlich des Ansatzes eines subjektiven Wertes

Der BFH nimmt die Rechtsprechung des EuGH als Grundlage für seine neueren Entscheidungen und bezieht sich in diesen auch des Öfteren auf entsprechende Urteile des EuGH. Folglich kommen auch beide Gerichte zu dem Ergebnis, dass die Bemessungsgrundlage anhand der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung ermittelt werden muss. Der EuGH bezeichnet diesen als subjektiven Wert. Im Ergebnis setzen beide somit im Grundsatz nicht einen von den Vereinbarungen der Vertragsparteien unabhängigen, objektiven Wert an, sondern legen eine personenbezogene Entgeltermittlung zugrunde. Dabei ermitteln sie das Entgelt jeweils aus Sicht des leistenden Unternehmers, da beide die Definitionen des subjektiven Wertes nach dessen Sichtweise ausrichten.

¹⁰⁴ BFH, Urteil vom 25.04.2018, Az. XI R 21/16, BStBl II 2018, 505, Rn. 33.

¹⁰⁵ BFH, Urteil vom 25.04.2018, Az. XI R 21/16, BStBl II 2018, 505, Rn. 25, 40.

¹⁰⁶ BFH, Urteil vom 25.04.2018, Az. XI R 21/16, BStBl II 2018, 505, Rn. 21.

¹⁰⁷ Reiß in UR 2018, 822 [II. 2.].

In Einzelfällen setzt der EuGH als Bemessungsgrundlage auch die Ausgaben des leistenden Unternehmers an, wenn sich der Wert der Leistung nicht anders ermitteln lässt. Diese Methode wählt der BFH seit der Abkehr von seiner ursprünglichen Rechtsauffassung nunmehr in allen Fällen.

5.2.2 BFH verallgemeinert EuGH-Rechtsprechung

Der EuGH ermittelt den subjektiven Wert entsprechend der obigen Ausführungen unter Tz. 4.2 auf vielfältige Weise. Er kennt dabei nicht eine einzige Art der Ermittlung, welche in allen Fällen angewandt wird.

Der BFH versteht den EuGH indes so, dass sich der subjektive Wert generell über die Aufwendungen des Leistungserbringers bestimmen soll. Dies schließt er einerseits aus den Urteilen, in denen der EuGH tatsächlich die Ausgaben als Entgelt zugrunde legte und andererseits aus dessen Aussage, dass der subjektive Wert derjenige sei, den der Leistende seiner erhaltenen Gegenleistung beimisst. Der BFH verallgemeinert dabei diese fallabhängigen Urteile dahingehend, dass der EuGH diese Ermittlung in allen Fällen anwenden will.¹⁰⁸

In dem neuesten Urteil des EuGH zum Fall A, welches zeitlich nach dem letzten BFH-Urteil ergangen ist, bestimmt dieser die Bemessungsgrundlage hingegen gerade nicht anhand der Aufwendungen. Er definiert zwar allgemein, dass der subjektive Wert dem Betrag entspreche, welchen der Leistende bereit ist auszugeben, während er im Ergebnis dagegen einen Wert ansetzt, der sich seiner Meinung nach aus den Umständen ergibt.

Folglich zeigt sich, dass der BFH die europäische Rechtsprechung zu weit verallgemeinert und von einigen Urteilen auf sämtliche vorstellbaren Fälle schließt.

Dies hat auch zur Folge, dass EuGH und BFH jeweils ein unterschiedliches Verständnis des subjektiven Wertes haben. Während der EuGH auf Grund der vielfältigen Ermittlung dieses Wertes unter dem subjektiven Wert lediglich den personenbezogenen Wert für die tatsächlich erhaltene Gegenleistung versteht, kommt insbesondere durch die BFH-Rechtsprechung zum Ausdruck, dass dieser unter dem Begriff des subjektiven Wertes die Ausgaben des Leistungserbringers für den Erhalt der Gegenleistung versteht.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Lippross in UR 2017, 821 [I., IV.]; Spilker in UStB 2019, 212 [A. II. – „BFH verallgemeinert EuGH-Rechtsprechung“].

¹⁰⁹ Ähnlich wird dies auch von Spilker in UStB 2019, 212 [B. – „Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage für Tauschumsätze“] verstanden.

5.2.3 Kritik an der BFH-Rechtsprechung

Das Verständnis der EuGH-Rechtsprechung durch den BFH, dass lediglich die Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage dienen, führt in seinen neuesten Urteilen zu unzutreffenden Ergebnissen.

Bei einem Kfz-Handel ist es nicht nachvollziehbar, warum lediglich die Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage dienen soll. Insbesondere wenn es sich bei dem Verkäufer des gebrauchten Fahrzeuges ebenfalls um einen Unternehmer handeln sollte, treten bei einem Ansatz der Anschaffungskosten seinerseits Probleme auf. Dieser würde durch seinen Verkauf ebenfalls eine steuerpflichtige Lieferung erbringen. Dadurch dass das Fahrzeug bereits gebraucht ist, wäre es unzutreffend, die ursprünglichen Anschaffungskosten als Entgelt zu betrachten. Würde man hingegen einen Betrag für die wirtschaftliche Abnutzung abziehen, um eine zutreffendere Bemessungsgrundlage zu erhalten, so handelte es sich bei diesem Wert um den gemeinen Wert, den der BFH entschieden ablehnt. Demnach wäre in diesem Fall keine Ermittlung denkbar, welche die wirtschaftliche Realität abbilden würde.

Genauso entspricht es nicht der Realität, dass ein Händler beabsichtigt, Gegenstände zu seinen Anschaffungskosten weiter zu veräußern. Er erzielt seinen Gewinn gerade dadurch, dass er bei der Veräußerung von Gegenständen einen höheren Preis erzielt, als er bei der Anschaffung aufwenden musste. Dieser Gewinn bliebe durch ein Vorgehen, wie es der BFH vorsieht, un versteuert, was wiederum dem Wesen der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer zuwiderlaufen würde. Dies wird deshalb auch häufig kritisiert.¹¹⁰

Die Ermittlung anhand der Kaufpreisminderung, welche das Niedersächsische FG in diesem Fall vertreten hat, überzeugt dabei mehr. Der EuGH hat bereits in den Fällen *Naturally Yours Cosmetics* und *A* die gleiche Ermittlung der Bemessungsgrundlage vorgenommen. Da die Bemessungsgrundlage aus Sicht des Leistungserbringers ermittelt werden muss, erfüllt eine Kaufpreisherabsetzung durch den Verkäufer offensichtlich diese Anforderungen. Durch die Minderung zeigt dieser eindeutig, welchen Wert er persönlich der Gegenleistung beimisst. Auch die teilweise in der Literatur aufkommende und dagegen gerichtete Kritik,¹¹¹ welche darin

¹¹⁰ Treiber in Sölch/Ringleb, USt, Stand 86. Lieferung 06.2019, § 10 UStG, Rn. 323; Spilker in UStB 2019, 212 [B. – „Die Rechtsprechung des BFH wird in der Literatur kritisiert“].

¹¹¹ Reiß in UR 2018, 822 [IV. 3.].

einen gesetzwidrigen Ansatz des Wertes der eigenen Leistung sieht, ist aus diesem Grund und den unter Tz. 4.1.2.2 genannten Ausführungen unbegründet.

Dies gilt auch für den Verkaufsumsatz des Gebrauchtwagens. Der Verkäufer des Gebrauchtwagens misst dem erhaltenen Neuwagen bei einem Tauschumsatz vermutlich dessen Neuwagenpreis zu. Infolgedessen ergibt sich dieser aus dem gezahlten Geldbetrag zuzüglich der Kaufpreisminderung. Dafür muss der Verkäufer zwar den Neuwagenpreis kennen, wovon aber im Allgemeinen ausgegangen werden kann.

Es wird somit deutlich, dass die derzeitige BFH-Rechtsprechung durchaus Ansatzpunkte für Kritik bietet, welche auf die unzutreffende Auslegung der EuGH-Rechtsprechung zurückzuführen sind. Dabei muss man wiederum beachten, dass zum Zeitpunkt der Verkündung des BFH-Urteils die Tendenz des EuGH eher zu einem Ansatz der Ausgaben ging. Erst mit dem Fall *A* zeigte sich endgültig, dass der EuGH immer noch die Bemessungsgrundlage auf vielfältige Weise ermittelt. Dies deutete sich jedoch bereits vorher an und auch in der Literatur wurde ebenso vor dem Urteil zum Fall *A* hingewiesen, dass der EuGH nicht in allen Fällen die Anschaffungskosten ansetzen kann.

Es wäre somit wünschenswert gewesen, wenn der BFH in dem neuesten Urteilsfall seine bisherige Rechtsauffassung gelockert hätte, da diese im vorliegenden Fall offensichtlich zu unzutreffenden Ergebnissen führt.

6 Verwaltungsauffassung

6.1 Akzeptanz der Rechtsprechung

Die Verwaltung hat sich der Rechtsprechung insoweit angeschlossen, als dass sie gemäß Abschn. 10.5 Abs. 1 S. 2 UStAE die tatsächlich erhaltene Gegenleistung als Bemessungsgrundlage ansetzt. Für diese Gegenleistung soll der subjektive Wert maßgebend sein, welche sie in Übereinstimmung mit dem BFH entsprechend Abschn. 10.5 Abs. 1 S. 3, 4 UStAE anhand der Ausgaben definiert und dabei auf die entsprechenden Urteile des EuGH verweist.

Dies zeigt, dass sie ähnlich wie der BFH, die Rechtsprechung des EuGH unzutreffend würdigt. Korrespondierend mit den Urteilen des BFH gründet dies vermutlich darauf, dass die Verwaltungsanweisung zur Bemessungsgrundlage bei Tauschumsätzen noch vor dem letzten EuGH-Urteil erging. Mithin konnte auch diese die aktuellen Entwicklungen nicht mit berücksichtigen.

Weiterhin vertritt sie in Abschn. 10.5 Abs. 1 S. 6 UStAE die Meinung, dass der gemeine Wert in Fällen anzusetzen ist, in denen der Leistungserbringer keine Ausgaben für den Leistungsbezug aufgewendet hat. Da dieser Betrag entsprechend den bisherigen Ausführungen als Bemessungsgrundlage besser geeignet ist als ein Ansatz der Anschaffungskosten, überzeugt die Verwaltungsauffassung im Gegensatz zur BFH-Rechtsprechung mehr.

Soweit ein Wert für die Leistung nicht zu ermitteln ist, so soll dieser entsprechend Abschn. 10.5 Abs. 1 S. 7 UStAE geschätzt werden. Daher stimmen auch insoweit die Auffassungen des BFH und der Verwaltung überein.

Ferner regelt die Verwaltungsanweisung in Abschn. 10.5 Abs. 2 UStAE explizit die Fälle von Tauschvorgängen im Zusammenhang mit werthaltigem Abfall. Da diese größtenteils der Rechtsprechung des EuGH im Fall A entspricht, werden an dieser Stelle keine weiteren Erläuterungen dazu vorgenommen.

6.2 Ansatz des gemeinen Wertes aus Vereinfachungsgründen

6.2.1 Tauschumsätze im Zusammenhang mit Fahrzeugen

Neben der Aussage in Abschn. 10.5 Abs. 1 S. 6 UStAE wird der gemeine Wert auch in einigen anderen Fällen angesetzt. Dementsprechend ist dieser gemäß Abschn. 10.5 Abs. 3 S. 2 UStAE unter anderem auch bei Tauschumsätzen eines

gebrauchten Fahrzeugs zugrunde zu legen. Da die Verwaltung dabei nicht erläutert, dass grundsätzlich der subjektive Wert anzusetzen sei, welchen sie nach Abschn. 10.5 Abs. 1 S. 1 UStAE über die Ausgaben definiert, zeigt sich, dass auch sie offensichtlich die Meinung vertritt, dass ein Ansatz der Anschaffungskosten in diesem Fall zu unzutreffenden Ergebnissen führen würde.

Der BFH sieht in der Verwaltungsanweisung eine Vereinfachungsregel. Dies lässt sich dagegen nicht aus dem Anwendungserlass entnehmen. Der BFH hatte jedoch meines Erachtens keine andere Möglichkeit als dies dahingehend zu verstehen, da er den Ansatz des gemeinen Wertes in seinen Urteilen strikt ablehnt. Mithin konnte er die Verwaltungsanweisung nur weiterhin für gültig erklären, indem er dies als Vereinfachungsregel betrachtet. Die Verwaltung indes zeigt an keiner Stelle, dass sie auch einen anderen als den gemeinen Wert bei Kfz-Tauschumsätzen zulassen würde. Da die Verwaltung jedoch kein Wahlrecht vorsieht und hier nach tatsächlich in jedem Fall den gemeinen Wert ansetzt, verstößt sie damit gegen die Grundsätze der EuGH-Rechtsprechung, wonach die tatsächlich erhaltene Gegenleistung maßgebend sein muss. Aus Gründen einer einfachen Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist eine derartige Vereinfachungsregel unter der Bedingung, dass der Unternehmer sich gegen diese Anwendung entscheiden kann, zu begrüßen. Die Aussage des BFH, wonach das Wahlrecht von den Angaben in der Rechnung abhängig gemacht wird, ist dabei zutreffend. Die Berechnung der Umsatzsteuer in der Rechnung ermöglicht eine Ableitung, ob der gemeine oder der subjektive Wert angesetzt wurde, auch wenn die jeweiligen Werte jeweils eine bestimmte Preisspanne abdecken und sich mitunter überschneiden können. Damit kann bei einer späteren Kontrolle durch die Verwaltung die Ermittlung des Wertes auf ihre Richtigkeit geprüft werden.

Die Verwaltung hat dabei mit Abschn. 10.5 Abs. 4 S. 6 UStAE auch eine eigenständige Ermittlungsvorschrift für den gemeinen Wert des erhaltenen Gebrauchtwagens geschaffen. Dabei wird entweder auf das Gutachten eines Sachverständigen oder auf den späteren Bruttoverkaufspreis bei der Folgeveräußerung abzüglich pauschaler Abschläge abgestellt. Beide Ermittlungsarten sind für die Ermittlung eines gemeinen Wertes geeignet. Durch das Abstellen auf den späteren Verkauf abzüglich eines pauschalen Abschlages für den Gewinn des Händlers wird der gemeine Wert im Zeitpunkt des Erwerbes des Gebrauchtwagens ermittelt, indem enthaltene Gewinnzuschläge herausgerechnet werden. Der einzige Kritikpunkt an dem Abstellen auf die spätere Veräußerung ist, dass der Erwerber des Gebrauchtwagens nicht sicher sagen kann, zu welchem Preis und zu welchem

Zeitpunkt er diesen wieder veräußern wird. Mithin kann es vorkommen, dass er einen unzutreffenden gemeinen Wert ermittelt und die Umsatzsteuer dadurch falsch ausweist. Der Vorteil dieser Berechnung ist freilich, dass es eine leicht nachprüfbare Möglichkeit für eine Kontrolle gibt. Diese Problematik zeigt dagegen, dass auch das Abstellen auf den gemeinen Wert problematisch sein kann. Ein Ansatz einer Kaufpreisminderung, wie diese vom EuGH in einigen Urteilen vertreten wird, würde diese Schwierigkeit umgehen, zumal sie nicht bloß eine Vereinfachung, sondern die tatsächliche Gegenleistung darstellt. Bei dieser Variante weiß der leistende Unternehmer exakt, welcher Wert anzusetzen ist, da er sowohl seinen eigentlichen Preis als auch die Preisminderung kennt.

6.2.2 Tauschumsätze an Arbeitnehmer

Bei der Kfz-Überlassung an Arbeitnehmer im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes vertritt die Verwaltung in Abschn. 15.23 Abs. 10 S. 3,4 UStAE die Auffassung, dass als Bemessungsgrundlage die Aufwendungen des Unternehmens für diese Überlassung anzusetzen sind. Soweit die Vertragsparteien Aussagen zum Wert der Arbeitsleistung treffen, welcher durch diese Überlassung abgegolten werden soll, so ist dieser Wert anzusetzen. Dies soll auch für Fälle gelten, in denen der vereinbarte Wert größer als die Ausgaben ist. Diese Auffassung deckt sich dabei mit den Grundsätzen der europäischen Rechtsprechung. Die Vereinbarungen stellen den Wert dar, welchen der Leistungserbringer seiner Überlassung beimisst, was wiederum dem subjektiven Wert im Verständnis des EuGH entspricht. Da der Gerichtshof einen vorrangigen Ansatz dieses Wertes vorsieht, ist es infolgedessen unbeachtlich, ob die Ausgaben höher oder niedriger als dieser Wert sind.

Allerdings kennt die Verwaltung auch hier eine Vereinfachungsregelung, welche sie in diesem Fall auch explizit als eine solche betrachtet. Dabei greift sie laut Abschn. 15.23 Abs. 11 S. 1 UStAE auf die lohnsteuerlichen Werte für die Kfz-Eigennutzung zurück, wenn dies vom Unternehmer gewünscht ist. Da diese nicht die persönlichen Gründe für eine Wertfindung berücksichtigen, handelt es sich dabei ebenfalls um objektive Werte, weshalb der BFH diese grundsätzlich als ungeeignet für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage betrachtet. Im Ergebnis kommt er aber zutreffender Weise zu dem Schluss, dass es sich dabei lediglich um eine vereinfachende Regelung handelt, welche mit der Rechtsprechung im Einklang steht.¹¹²

¹¹² BFH, Urteil vom 05.06.2014, Az. XI R 2/12, BStBl II 2015, 785, Rn. 32.

7 Abwägung zwischen Rechtsrichtigkeit und einer einfachen Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Aufgrund der Vereinfachungsregelungen wird deutlich, dass es sinnvoll ist, bei der Ermittlung zwischen Rechtsrichtigkeit auf der einen Seite und einer einfachen Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf der anderen Seite abzuwägen.¹¹³

Die Rechtsprechung des EuGH verfolgt meines Erachtens lediglich den Grundsatz, die Bemessungsgrundlage möglichst genau zu bestimmen. Dies ist auch zutreffend, da der Auftrag der Gerichte darin besteht, für den Einzelfall die richtigen gesetzlichen Schlussfolgerungen zu ziehen. Eben das führt jedoch dazu, dass die Möglichkeiten, wie das Entgelt zu ermitteln ist, sehr stark ansteigen.

Für den Unternehmer, welcher die Umsatzsteuer selbst berechnen und an das Finanzamt abführen muss, ist wiederum auch die Sicherheit wichtig, dass seine gewählte Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer Kontrolle durch die Verwaltung standhält. Soweit die Verwaltung die Berechnung für unzutreffend hält, würde sie die Umsatzsteuer nacherheben, welche der Unternehmer in dieser Höhe nicht vom Leistungsempfänger erhalten hat. Dies führt zu einer Belastung des leistenden Unternehmers, was für eine indirekte Steuer nicht wünschenswert ist. Auch eine Nachforderung der Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger nach einer berechtigten Rechnung wird nur in den Fällen Erfolg haben, in denen dieser zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Allein die Möglichkeit der tatsächlichen Belastung des leistenden Unternehmers rechtfertigt hingegen nicht, für alle Tauschumsätze die gleiche Berechnung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage vorzunehmen. Trotz dessen zeigt dies, dass eine möglichst einfache Ermittlung zweckmäßig ist.

Demgegenüber ist es aber auch unzutreffend wegen eventueller Schwierigkeiten bei der Wertfindung, die Bemessungsgrundlage von Tauschumsätzen und Umsätzen gegen Geldzahlung unterschiedlich zu behandeln. Dabei wird man demgegenüber nie eine exakte Gleichbehandlung herstellen können. Während man bei Geldumsätzen einen festen Preis hat, anhand dessen man die Umsatzsteuer berechnen kann, muss dieser bei Tauschumsätzen erst ermittelt werden. Dennoch muss es das Ziel sein, den Wert so nah wie möglich an einen entsprechenden Preis bei einer Geldzahlung anzunähern.

¹¹³ So auch Grootens in Lippross / Seibel, Steuerrecht, Stand 117. Lieferung 01.2020, § 9 BewG, Rn. 1 allgemein zur Ermittlung des gemeinen Wertes.

Im Endeffekt ist eine getrennte Betrachtung erforderlich. Da die Gerichte den Einzelfall anhand der gesetzlichen Regelungen betrachten sollen, ist die fallbezogene Ermittlung, wie sie vom EuGH vorgenommen wird richtig und zutreffend. Die Verwaltung kann hingegen Vereinfachungsregelungen schaffen, die es dem Unternehmer ermöglichen, die Bemessungsgrundlage unter grundsätzlicher Beachtung der Rechtsprechung einfacher zu ermitteln. Der Unternehmer muss dabei trotz allem die Möglichkeit haben, diese Vereinfachungen nicht in Anspruch zu nehmen und den Wert anzusetzen, den er persönlich der erhaltenen Gegenleistung beimisst. Dies wird von der Verwaltung bisher bereits gut umgesetzt. Deshalb sind nur geringe Änderungen an den Verwaltungsanweisungen erforderlich.

Die Vereinfachungsregelungen der Verwaltung, welche bereits bisher existieren und auf objektive Werte zurückgreifen, können demnach beibehalten werden. Allein das allgemeine Verständnis von einem subjektiven Wert im Sinne der europäischen Rechtsprechung muss derart geändert werden, dass damit nicht – wie bisher angenommen – die Ausgaben, sondern der personenbezogene Wert der erhaltenen Gegenleistung zu verstehen ist.

8 Fazit

Es zeigt sich abschließend, dass für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage von Tauschumsätzen keine allgemeingültige Ermittlung vorgenommen werden kann. Es kommt folglich immer auf den Einzelfall an, wobei im Rahmen einer Diplomarbeit nicht auf alle Einzelheiten eingegangen werden kann. Mithin haben sich die Gerichte nicht ohne Grund über die Jahrzehnte immer wieder mit diesem Thema beschäftigen müssen. Meines Erachtens gibt es dennoch eine Verfahrensweise, anhand derer sich die Bemessungsgrundlage gut ermitteln lässt.

Sowohl die Rechtsprechung als auch die herrschende Meinung und die Verwaltung legen dar, dass als Bemessungsgrundlage in jedem Fall der Wert dienen muss, den der leistende Unternehmer seiner tatsächlich erhaltenen Gegenleistung beimisst. Dieser wird insbesondere durch den EuGH als subjektiver Wert bezeichnet. Nur dann ist eine Gleichbehandlung von Tauschumsätzen und Umsätzen gegen Geldzahlung denkbar. In Fällen einer abweichenden Steuerschuldnerschaft erweist sich hingegen eine Wertermittlung aus Sicht des Steuerschuldners für praktikabler.

Demgegenüber verstößt ein vorrangiger Ansatz des gemeinen Wertes, wie er in früheren Urteilen des BFH zu finden ist, gegen die MwStSystRL, da es sich dabei nicht um den persönlichen Wert der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung, sondern um einen üblichen personenunabhängigen Wert handelt.

Dieser subjektive Wert kann dabei aus den äußeren Umständen abgeleitet werden, worunter beispielsweise Vereinbarungen in Verträgen oder Absprachen zwischen den Vertragspartnern über die jeweils angenommenen Werte zählen. Eine Ermittlung kann weiterhin anhand von Kaufpreisminderungen gegenüber dem ursprünglichen Preis erfolgen. Insbesondere die letztgenannte Variante ist zur Ermittlung des subjektiven Wertes gut geeignet, da sie ausdrückt, welchen Wert der Leistungserbringer seiner erhaltenen Gegenleistung beimisst. Da er auch den Preis seines Umsatzes ohne Kaufpreisminderung kennt, stellt diese Berechnungsart weiterhin eine einfache Ermittlung der Bemessungsgrundlage dar. Bei der Ermittlung des subjektiven Wertes kann dabei grundsätzlich nicht vom Wert des einen Umsatzes auf den Wert des anderen Umsatzes geschlossen werden, da jeweils eine unterschiedliche Sichtweise verschiedener Betrachter zugrunde liegt.

Sofern der subjektive Wert nicht ermittelt werden kann, muss er geschätzt werden. Dabei können verschiedene Schätzungsgrundlagen einbezogen werden. In dem

Fall, dass ein gemeiner Wert oder ein üblicher Marktpreis für die erhaltene Gegenleistung ermittelbar ist, so dient dieser als Bemessungsgrundlage.

Lässt sich ein derartiger Wert hingegen nicht bestimmen, kann er anhand der Anschaffungskosten zuzüglich eines für den Unternehmer üblichen Gewinnzuschlages berechnet werden. Erst wenn diese Kalkulation mangels eines üblichen Gewinnzuschlages für diesen Unternehmer und diese Art von Umsätzen nicht möglich ist, kann ausnahmsweise von einer Gleichwertigkeit der Umsätze ausgegangen werden. Ein Ansatz der Anschaffungskosten wie ihn der BFH und teilweise auch der EuGH vorsehen, ist nach meinem Dafürhalten lediglich dann vorzunehmen, wenn der Unternehmer begründet darlegen kann, dass er den Umsatz ohne Gewinnerzielungsabsicht ausführen wollte.

Soweit der subjektive Wert sich nicht aus den Umständen ableiten lässt, muss es das Ziel sein, den Wert des Umsatzes möglichst nah an der wirtschaftlichen und tatsächlichen Realität auszurichten. Damit soll sichergestellt werden, dass der Tauschvorgang und ein denkbarer Umsatz gegen Geldzahlung gleichbehandelt werden.

Diese Vorgehensweise entspricht dabei größtenteils der Auffassung des EuGH. Lediglich im Hinblick auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage in Fällen, in welchen der übliche Preis des erhaltenen Umsatzes nicht feststellbar ist, setzt er unzutreffenderweise direkt die Anschaffungskosten an. Aus diesem Grund sollte der EuGH seinen Standpunkt dahingehend überdenken, zu dem oben beschriebenen Schema überzugehen, da dies meines Erachtens der Realität näher kommt.

Der BFH ermittelte abweichend von meinen bisherigen Ausführungen die Bemessungsgrundlage in allen Fällen anhand der Ausgaben des leistenden Unternehmers. Dies begründete er mit einigen Urteilen des EuGH, welche in diese Richtung argumentierten. Insbesondere hinsichtlich des neu ergangenen EuGH-Urteils im Fall A wird es dem BFH jedoch schwerfallen seine Rechtsauffassung beizubehalten. Soweit der BFH sich dabei nicht sicher ist, wie die Rechtsprechung des EuGH richtig anzuwenden ist, wäre es auch aus Gründen des allgemeinen besseren Verständnisses der EuGH-Rechtsprechung sinnvoll, den entsprechenden Fall dem EuGH vorzulegen. Der BFH sollte auch weiterhin die Vereinfachungsregelungen der Verwaltung zulassen, um eine einfache Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Einzelfall zu ermöglichen.

Auch die Verwaltung muss meiner Ansicht nach ihre Auffassung vor allem derart ändern, dass sie die Ausgaben nicht mehr als Definition des subjektiven Wertes betrachtet, sondern zu der vorstehend beschriebenen Berechnung übergeht. Es ist dabei allerdings weiterhin zu begrüßen, wenn sie für bestimmte Sonderfälle von Tauschvorgängen die bisher bereits existierenden Vereinfachungsregelungen weiter beibehält. Dabei muss es hingegen die Möglichkeit für den Unternehmer geben, diese Vorschriften auch abzuwählen, damit er den tatsächlichen subjektiven Wert ansetzen kann.

Ein Handlungsbedarf des Gesetzgebers die Formulierungen zu konkretisieren sehe ich bei aller dem nicht. Insbesondere da die Wertfindung stark fallabhängig ist, lässt sich dies nicht per Gesetz regeln. Die jetzigen Normen reichen vollständig aus. Es ist vielmehr die Aufgabe der Rechtsprechung eine allgemeingültige Handlungsweise zu erarbeiten.

Schlussendlich bleibt es trotzdem abzuwarten, wie der EuGH in zukünftigen oder bereits anhängigen Streitfragen den subjektiven Wert definiert. Es ist dabei wünschenswert, dass diese Erläuterungen etwas verständlicher sind, da die bisherigen Ausführungen offensichtlich Interpretationsspielraum lassen und deshalb zu stark abweichenden Ergebnissen führen. Deshalb beruhen beispielsweise einige meiner eigenen Überlegungen lediglich auf Vermutungen, was der EuGH mit seinen Aussagen beabsichtigte. Gleiches gilt für einige meiner Erläuterungen, welche Auffassungen dieser vertritt, da sich selbst diese teilweise nicht eindeutig aus den Urteilen ergeben. Insofern ist es zu begrüßen, wenn weiterhin Vorlagefragen der obersten Gerichte der Nationalstaaten an den EuGH herangetragen werden und im Rahmen dessen explizit bezüglich der Auslegung von missverständlichen Begriffen nachgefragt wird. Bei den Urteilen des EuGH wiederum bleibt zu hoffen, dass dieser seine Überlegungen, welche hinter den Entscheidungen stecken, verstärkt auch in die Urteilsbegründung einfließen lässt. Dies würde es erleichtern, von den Einzelfällen der Rechtsprechung auf andere Sachverhalte zu schließen.

All dies zeigt, dass auch weiterhin mit neuer Rechtsprechung zu Tauschvorgängen zu rechnen ist, da es einerseits immer strittige Einzelfälle geben wird und andererseits noch Fragen dazu bestehen, wie einige Aussagen des EuGH zu verstehen sind.

Quellenverzeichnis

Gesetzesverzeichnis

Richtlinie 67/227/EWG des Rates (ABl. P71 1967, S. 1301) vom 11. April 1967

Richtlinie 67/228/EWG des Rates (ABl. P71 1967, S. 1303) vom 11. April 1967

Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 2006, S. 1) vom 28. November 2006, letztmals geändert durch Richtlinie (EU) 2019/475 des Rates zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und 2008/118/EG hinsichtlich der Aufnahme der italienischen Gemeinde Campione d'Italia und des zum italienischen Gebiet gehörenden Teils des Luganer Sees in das Zollgebiet der Union und in den räumlichen Anwendungsbereich der Richtlinie 2008/118/EG, Richtlinie vom 18. Februar 2019, ABl. L 83 2019, S. 42

Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl I 1991, S. 230), letztmals geändert durch Artikel 25 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Gesetz vom 12. Dezember 2019, BGBl I 2019, S. 2451

Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl I 2002, S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes zur Verlängerung des Betrachtungszeitraums für die ortsübliche Vergleichsmiete, Gesetz vom 21. Dezember 2019, BGBl I 2019, S. 2911

Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. September 1951 (BGBl I 1951, S. 791)

Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl I 2005, S. 386), letztmals geändert durch Artikel 7 des Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Gesetz vom 25. Juli 2014, BGBl I 2014, S. 1266

Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl I 2005, S. 386), letztmals geändert durch Artikel 3 des Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, Gesetz vom 21. Dezember 2019, BGBl I 2019, S. 2886

Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 24. September 2018, Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BT-Drs. 19/4455

Verzeichnis der Rechtsprechung

EuGH, Urteil vom 5. Februar 1981, Rs. 154/80 – Coöperatieve Aardappelenbelaarplaats, Slg 1981, 445

EuGH, Urteil vom 23. November 1988, Rs. 230/87 – Naturally Yours Cosmetics, Slg. 1988, 6385

EuGH, Urteil vom 2. Juni 1994, Rs. C-33/93 – Empire Stores, Slg. 1994, 2329

EuGH, Urteil vom 3. Juli 2001, Rs. C-380/99 – Bertelsmann, Slg. 2001, I-5163

EuGH, Urteil vom 19. Dezember 2012, Rs. C-549/11 – Orfey Bulgaria, EU:C:2012:832, UR 2013, 215

EuGH, Urteil vom 20. Juni 2013, Rs. C-653/11 – Newey, EU:C:2013:409, UR 2013, 628

EuGH, Urteil vom 26. September 2013, Rs. C-283/12 - Serebryannay vek, EU:C:2013:599, DStRE 2014, 476

EuGH, Urteil vom 13. Juni 2018, Rs. C-665/16 - Gmina Wrocław, EU:C:2018:431, UR 2018, 601

EuGH, Urteil vom 10. Januar 2019, Rs. C-410/17 – A, EU:C:2019:12, UR 2019, 222

Erklärung der Europäischen Kommission zitiert in EuGH, Urteil vom 5. Februar 1981, Rs. 154/80 - Coöperatieve Aardappelenbelaarplaats, Slg 1981, 445

Schlussanträge des Generalanwalts Jean-Pierre Warner vom 18. Dezember 1980, Rs. 154/80 - Coöperatieve Aardappelenbelaarplaats, Slg 1981, 456

Schlussanträge des Generalanwalts José Luís da Cruz Vilaça vom 14. Juli 1988, Rs. 230/87 - Naturally Yours Cosmetics, Slg 1988, 6374

Schlussanträge des Generalanwalts Walter van Gerven vom 16. März 1994, Rs. C-33/93 – Empire Stores, Slg 1994, 2331

Schlussanträge der Generalanwältin Christine Stix-Hackl vom
6. März 2001, Rs. C-380/99 – Bertelsmann, Slg. 2001, I-5165

BFH, Urteil vom 17. Januar 1957, Az. V 25/56 U, BStBI III 1957, 83

BFH, Urteil vom 24. November 1988, Az. V R 30/83, BStBI II 1989, 210

BFH, Urteil vom 21. Mai 1992, Az. V R 66/86, BFH/NV 1995, 343

BFH, Urteil vom 28. März 1996, Az. V R 33/95, BFH/NV 1996, 936

BFH, Urteil vom 28. März 1996, Az. V R 33/95, UR 1997, 29
m. Anm. Weiß

BFH, Urteil vom 01. August 2002, Az. V R 21/01, BStBI II 2003, 438

BFH, Urteil vom 16. April 2008, Az. XI R 56/06, BStBI II 2008, 909

BFH, Urteil vom 15. April 2010, Az. V R 10/08, BStBI II 2010, 879

BFH Urteil vom 11. Juli 2012, Az. XI R 11/11, BStBI II 2018, 146

BFH, Urteil vom 5. Juni 2014, Az. XI R 2/12, BStBI II 2015, 785

BFH, Urteil vom 25. April 2018, Az. XI R 21/16, BStBI II 2018, 505

BFH, Beschluss vom 12. November 1987, Az. V B 52/86,
BStBI II 1988, 156

Niedersächsisches FG, Urteil vom 26. Mai 2016, Az. 11 K 10290/15, juris

Literaturverzeichnis

Bunjes, Umsatzsteuergesetz – Kommentar, C. H. Beck Verlag, gebundenes Werk, 18. Auflage, 2019

Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht – Kommentar, Dr. Otto Schmidt Verlag, Loseblattwerk, Stand 147. Lieferung September 2019

Lippross / Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Dr. Otto Schmidt Verlag, Loseblattwerk, Stand 117. Lieferung Januar 2020

Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuergesetz – Kommentar, Dr. Otto Schmidt Verlag, Loseblattwerk, Stand 184. Lieferung November 2019

Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer – Kommentar, C. H. Beck Verlag, Loseblattwerk, Stand 86. Lieferung Juni 2019

Stadie, Umsatzsteuergesetz – Kommentar, Dr. Otto Schmidt Verlag, gebundenes Werk, 3. Auflage, 2015

Lippross, Umsatzsteuer – Lehrbuch, Erich Fleischer Verlag, gebundenes Werk, 24. Auflage, 2017

Reiß „Der ‚subjektive Wert der Gegenleistung‘ als Bemessungsgrundlage für den eigenen Umsatz? - Anmerkung zu der verfehlten Gesetzesauslegung des BFH bei Tauschumsätzen im Kfz-Handel“; UR 2018, 822, Dr. Otto Schmidt Verlag

Reiß „Die Steuerbemessungsgrundlage bei Tauschvorgängen“, UR 2019, 281

Spilker „Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Tausch – BFH im Einklang mit dem EuGH?“, UStB 2019, 212, Dr. Otto Schmidt Verlag

Stadie „Tauschvorgänge und Umsatzsteuer“, UR 2009, 745, Dr. Otto Schmidt Verlag

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen

Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, Az. IV D 3 - S 7015/10/10002 (2010/0815152) (BStBl I 2010, S. 846), letztmals geändert durch das BMF-Schreiben von 6. Februar 2020, Az. III C 3 -S 7156/19/10002:001 (2020/0057950) (noch nicht veröffentlicht)

Eidesstattliche Versicherung

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Diplomarbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der Diplomarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Dresden, den 8. März 2020

Stefan Gerber