

Überlassung von Werbemobilen an gemeinnützige Einrichtungen und öffentlich-rechtliche Körperschaften

Häufig überlassen Werbefirmen gemeinnützigen Einrichtungen (Institutionen) bzw. Juristischen Personen des öffentlichen Rechts (JPdöR) mit Werbeflächen versehene Fahrzeuge, die zu Werbezwecken im Stadtbild bewegt werden („Werbemobile“). Für die Gebrauchsüberlassung sind regelmäßig keine Zahlungen an die Werbefirma zu leisten. Die Gegenleistung besteht mithin in der werbewirksamen Nutzung des „Werbemobils“.

Im Folgenden werden die Auswirkungen dieser unentgeltlichen Fahrzeugüberlassung insbesondere in umsatzsteuerlicher Sicht dargestellt.

Mit Verfügung vom 23.04.2003 (S 7100 A - St 443) hat die OFD Koblenz zu der umsatzsteuerlichen Behandlung der dargestellten Nutzungsüberlassung sowie der Gegenleistung durch die Institution bzw. JPdöR Stellung genommen.

1. Auswirkungen bei der Werbefirma

Danach ergeben sich hinsichtlich der erbrachten Leistung der Werbefirma keine Besonderheiten. Mit Übergabe des Fahrzeuges erbringt diese eine steuerpflichtige Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG. Da es sich um ein tauschähnliches Geschäft handelt, stellt der Umsatz der Institution bzw. der JPdöR das Entgelt für die Nutzungsüberlassung dar, §10 Abs. 2 S. 2 UStG. Der Wert der Gegenleistung bemisst sich nach dem von der Werbefirma gezahlten Einkaufspreis für das Fahrzeug.

2. Auswirkungen bei der gemeinnützigen Einrichtung (Institution)

Bei der Werbeleistung der Institution handelt es sich umsatzsteuerlich um eine sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG.

Hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht der von der Institution erbrachten Werbeleistung kommt es nicht darauf an, ob diese bei der Institution zu einem ertragsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt. Die Institution handelt in jedem Fall als Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG, da die Werbeflächen nachhaltig (über mehrere Jahre) zur Verfügung gestellt werden.

Eine umsatzsteuerpflichtige Leistung liegt somit in jedem Fall vor.

Lediglich für die Frage nach dem anzuwendenden Steuersatz ist relevant, ob es sich um eine Leistung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder im Rahmen der Vermögensverwaltung handelt.

2.1 Werbeleistung durch wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes unterliegt die Werbeleistung dem Regelsteuersatz von 16 % (ab 01.01.2007 19 %).

Dies ist laut OFD Koblenz der Fall, wenn die Institution aktiv an der Werbemaßnahme mitwirkt, in dem sie beispielsweise vertraglich verpflichtet ist, das Fahrzeug über den jeweiligen eigenen notwendigen Zweck hinaus einzusetzen, es werbewirksam abzustellen, Pressekonferenzen zu veranstalten und Kontakte zwischen potentiellen Werbeträgern und dem Werbeunternehmen herzustellen (so auch OFD Frankfurt/Main, vom 07.07.1999).

2.2 Werbeleistung als reine Vermögensleistung

Erfolgt die Werbeleistung nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (insoweit wird auf 2.1 verwiesen), handelt es sich um eine Tätigkeit, die der reinen gemeinnützigkeitsunschädlichen Vermögensverwaltung zuzuordnen ist. Insoweit unterliegt die Werbeleistung gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst a UStG dem ermäßigten Steuersatz von 7 % (dieser ändert sich zum 01.01.2007 nicht).

2.3 Bemessungsgrundlage, Entstehung der Umsatzsteuer

Bemessungsgrundlage ist in beiden Fällen der von der Werbefirma gezahlte Einkaufspreis für das Fahrzeug. Die Umsatzsteuer entsteht mit Vereinnahmung des vereinbarten Entgeltes (Ist-Besteuerung), also mit Überlassung des „Werbemobils“ zu Beginn des Vertrages, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst, b Satz 1 UStG.

2.4 Berechtigung zum Vorsteuerabzug

Die Institution ist nur insoweit zum Vorsteuerabzug aus der Fahrzeuglieferung und aus den laufenden Kosten berechtigt, als zusätzliche Werbefahrten durchgeführt werden. Soweit das Fahrzeug im Rahmen der satzungsgemäßen Zwecke werbewirksam eingesetzt wird, kann dieses nicht der unternehmerischen Sphäre bzw. den Werbeumsätzen zugeordnet werden (vgl. BFH v. 15.07.1993; V R 61/89).

Gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG kommt ein Vorsteuerabzug bezüglich dieser Fahrten zudem nur dann in Betracht, wenn ein Fahrzeug, das nach dem 31. März 1999 erworben wurde, zu mehr als 10 % für derartige - separate - Werbefahrten im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs eingesetzt werden.

2.5 Beurteilung

Aus unserer Sicht ist unverständlich, dass die Finanzverwaltung einerseits beabsichtigt, bei Vorliegen einer vertraglichen Verpflichtung, das Fahrzeug über den jeweiligen eigenen notwendigen Zweck hinaus einzusetzen, die gesamte Bemessungsgrundlage (= Wert des Fahrzeugs) dem Regelsteuersatz zu unterwerfen, da insoweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliege, andererseits jedoch den Vorsteuerabzug lediglich insoweit zulassen möchte, als tatsächlich zusätzliche Werbefahrten durchgeführt werden.

Die Zuordnung der Werbefahrten zum wirtschaftlichen Bereich muss für Zwecke der Bemessung der abzuführenden Umsatzsteuer und für Zwecke des Vorsteuerabzugs einheitlich erfolgen.

Somit gehen wir davon aus, dass auch für Zwecke der Ermittlung der Umsatzsteuerschuld die tatsächliche Verwendung des „Werbemobils“ entscheidend ist.

Demnach ist unserer Auffassung nach in einem solchen Fall wie folgt zu differenzieren:

- Ist die Institution vertraglich verpflichtet, separate Werbefahrten durchzuführen, handelt es sich lediglich insoweit um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, als solche Werbefahrten tatsächlich durchgeführt werden. Die auf diese Fahrten entfallenden anteiligen Umsätze unterliegen dem Regelsteuersatz von derzeit noch 16%.
- Soweit die Institution Fahrten im Rahmen ihres steuerbegünstigten Satzungszwecks durchführt und dabei das Fahrzeug werbewirksam einsetzt, handelt es sich hingegen um eine reine Vermögensverwaltung, deren Umsätze dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen.

Da die Umsatzsteuer zu Beginn des Vertrages entsteht, ergibt sich hier freilich ein praktisches Problem, da der Anteil der separaten Werbefahrten zur Gesamtfahrleistung noch nicht bekannt ist. Für die Bemessung der Umsatzsteuerschuld ist somit das Verhältnis zwischen Werbefahrten, die dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind, und den Fahrten

im Rahmen der Vermögensverwaltung im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln.

Ergibt sich nachträglich ein abweichendes Verhältnis, hat unserer Meinung nach eine Korrektur nach § 17 UmstG (Änderung der Bemessungsgrundlage) zu erfolgen.

2.6 Kleinunternehmerregelung

Hinzuweisen ist noch auf § 19 UStG (Kleinunternehmer-Regelung).

Danach wird die Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn die Umsätze zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Jahr 17.500,00 EUR nicht überschritten haben und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50.000,00 EUR nicht übersteigen werden. Im Gegenzug entfällt die Berechtigung zum Abzug der in den Eingangsrechnungen enthaltenen Vorsteuer.

Auf die Steuerbefreiung kann gem. § 19 Abs. 2 UStG verzichtet werden.

2.7 Ertragsteuerliche Konsequenzen

Grundsätzlich ist die gemeinnützige Einrichtung mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben i.S.d. § 14 AO Körperschaftsteuer- und gewerbsteuerpflichtig, § 64 Abs. 1 AO.

Hier ist jedoch § 64 Abs. 3 AO zu beachten. Danach unterliegen die den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben einer steuerbegünstigten Körperschaft zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Ertragsbesteuerung, wenn die jährlichen Einnahmen sämtlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe 30.678 € nicht übersteigen.

Nach Auffassung der OFD Koblenz ist diesbezüglich der Wert des „Werbemobils“ auf die Laufzeit des Vertrags mit der Werbefirma aufzuteilen, da die wirtschaftliche Tätigkeit „Werbeleistung“ über die gesamte Laufzeit erbracht wird. Die Einnahme-Grenze des § 64 Abs. 3 AO dürfte daher regelmäßig nicht überschritten sein.

3. Auswirkungen bei der Juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Sofern eine JPdöR das zur Verfügung gestellte Werbemobil werbewirksam einsetzt, ist dies lediglich im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art (BgA) i.S.d. § 4 KStG umsatzsteuerlich relevant; JPdöR sind lediglich im Rahmen ihrer BgA umsatzsteuerlich als Unternehmer anzusehen, § 2 Abs. 3 UStG.

Ein BgA liegt nach Auffassung der OFD Koblenz vor, wenn die JPdöR aktiv an der Werbemaßnahme mitwirkt. Insoweit wird auf die oben dargestellten Ausführungen zur gemeinnützigen Einrichtung verwiesen.

Hier ist jedoch zu beachten, dass ein BgA i.S.d. § 4 KStG nur dann vorliegt, wenn sich die zu beurteilende Tätigkeit innerhalb der Gesamtbetätigung der JPdöR wirtschaftlich heraushebt.

Dies ist nach Abschnitt 6 Abs. 5 KStR in der Regel erfüllt, wenn der Jahresumsatz € 30.678 nachhaltig übersteigt.

Da in den hier zugrunde liegenden Fällen der Wert des Fahrzeuges auf die Laufzeit der Tätigkeit „Werbeleistung“ aufzuteilen ist (vgl. bereits unter 2.7), dürfte diese Umsatzgrenze jedenfalls dann deutlich unterschritten werden, wenn der jeweiligen JPdöR lediglich ein Werbemobil überlassen wird. Die Tätigkeit würde sich dann wirtschaftlich nicht innerhalb der Gesamtbetätigung hervorheben. Die Werbeleistungen von JPdöR sind in diesen Fällen ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich unbeachtlich.

Etwas anderes kann sich ggf. dann ergeben, wenn einer JPdöR gleichzeitig mehrere Fahrzeuge zu Werbezwecken unentgeltlich überlassen werden, da dann insgesamt eine Tätigkeit von ausreichendem wirtschaftlichen Gewicht vorliegen kann, die zur Begründung eines BgA führt.

In diesem Fall unterliegt die aktive und damit im Rahmen eines BgA erfolgende Werbeleistung dem Regelsteuersatz von derzeit noch 16 %. Der Gewinn des BgA unterliegt der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.
