



FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG

Im Namen des Volkes Urteil

Az.: 9 K 115/06

In dem Finanzrechtsstreit

Verein X

- Kläger -

prozessbevollmächtigt:

gegen

Finanzamt X

- Beklagter -

wegen Umsatzsteuer 2002

hat der 9. Senat des Finanzgerichts Baden-Württemberg in der Sitzung vom 29. März 2010 durch

Richter am Finanzgericht	als Vorsitzenden
Richter am Finanzgericht	
Richter	
ehrenamtliche Richterin	
ehrenamtlicher Richter	

für Recht erkannt:

I) Die Klage wird abgewiesen.

II) Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

III) Die Revision wird nicht zugelassen.

Die Revision ist nicht zugelassen worden. Die Nichtzulassung der Revision kann durch **Beschwerde** angefochten werden.

Die Beschwerde ist **innerhalb eines Monats** nach Zustellung des vollständigen Urteils **beim Bundesfinanzhof** schriftlich einzulegen *). Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigelegt werden. Die Beschwerde ist **innerhalb von zwei Monaten** nach der Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist beim Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder dass ein Verfahrensfehler vorliegt, auf dem das Urteil des Finanzgerichts beruhen kann.

Bei der Einlegung und Begründung der Beschwerde vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. **Innerhalb eines Monats** nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs ist jedoch beim Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des dritten Absatzes dieser Belehrung vertreten lassen.

Postanschrift des Bundesfinanzhofs:	Postfach 86 02 40, 81629 München
Hausanschrift:	Ismaninger Str. 109, 81675 München
Telefax-Anschluss:	(0 89) 92 31-2 01

*) Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofes eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite "www.bundesfinanzhof.de" lizenzkostenfrei herunter geladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

Tatbestand

Streitig ist, welche umsatzsteuerlichen Folgen sich beim Kläger (KI) aus einem Werbevertrag mit einem Automobilhersteller ergeben.

Der KI ist ein Verein, der ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S. des Abschnitts "Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung (AO) verfolgt. Seine Sportler nehmen zum Teil an internationalen Wettkämpfen teil.

Am 20. Dezember 1990 kam es zu einer Vereinbarung zwischen der Firma Y und dem KI. Nach dieser sollte die Firma Y Sponsor des KI werden und damit auch in der Öffentlichkeit werben können.

Der KI sollte u.a. auf der Sport- und Freizeitbekleidung den Schriftzug der Firma Y aufbringen und die Sportler verpflichten, diese bei Siegerehrungen oder anderen öffentlichen Terminen zu tragen. Darüber hinaus sollte die Firma Y das Recht erhalten, PR-Termine mit den Sportlern des KI durchzuführen, an der Wettkampfstätte des KI mittels Werbebanden für ihr Unternehmen zu werben oder in Publikationen des KI als Sponsor genannt zu werden.

Als Gegenleistung erhielt der KI keinen Geldbetrag, sondern von der Firma Y insgesamt 30 Fahrzeuge zur Verfügung gestellt, die dieser für seinen Sportbetrieb nutzen durfte. Sämtliche mit den Fahrzeugen zusammenhängende Kosten (Reparaturen, Versicherungen, Kfz-Steuer, Leasingraten etc.) übernahm die Firma Y.

Durch die Nachträge vom 04. Mai 1995 und vom 16. November 1998 wurde die Vertragsdauer bis zum 31. Dezember 2000 bzw. 31. Dezember 2004 verlängert.

In den seit 1991 beim BeKl eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärungen erklärte der KI weder Umsätze noch Vorsteuerbeträge aus der Vereinbarung mit der Firma Y.

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung beim KI, die sich u.a. auf die Umsatzsteuer 1995 bis 1999 erstreckte (Prüfungsanordnung vom 15. Dezember 2000, Erweiterung der Prüfungsanordnung vom 26. Oktober 2001), vertrat der Bekl die Ansicht, dass die Werbeleistungen aus den Werbeverträgen mit der Firma Y der Umsatzsteuer zum allgemeinen Steuersatz zu unterwerfen seien.

Der KI erfasste in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2002 vom 20. Februar 2004 (bzw. deren Berichtigung vom 03. Mai 2004) die Werbeleistungen aus den Werbeverträgen mit der Firma Y zunächst nicht. Dies holte er erst in der berichtigenden Erklärung vom 20. Oktober 2004 nach.

Der Bekl änderte daraufhin nach § 164 Abs. 2 AO den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO stehenden Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 04. Mai 2004 durch Bescheid vom 16. November 2004 und behandelte die von der Firma Y bescheinigten Werbeleistungen als Umsätze zum allgemeinen Steuersatz. Den Wert der für die Firma Y erbrachten Werbeleistungen bemaß er mit xxx.xxx,xx € netto (=xxx.xxx,xx € brutto - Umsatzsteuerakte), die Umsatzsteuer setzte er auf xx.xxx,xx € fest. Im Bescheid vom 16. November 2004 versagte der Bekl dem KI auch den Vorsteuerabzug für Rechnungen der Firma Y vom 10. April, 22. April und 25. Juli 2002, mit denen die Firma Y die Fahrzeuggestellung aufgrund § 9 des Vertrages vom 20. Dezember 1990 dem KI für die Zeiträume 1994 bis 2001 in Rechnung stellte. Die Gesamthöhe des verwehrten Vorsteuerabzugs belief sich auf xxx.xxx,xx.

Für die Fahrzeuggestellung im Jahr 2002 legte der KI eine Rechnung der Firma Y vom 24. Oktober 2003 vor, die - bei einem Bruttorechnungsbetrag von xxx.xxx,xx € - eine Vorsteuer von xx.xxx,xx € ausweist.

Der KI hat gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für 2002 Einspruch eingelegt. Zur Begründung trug er u.a. vor, dass ihm der Bekl den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma Y über die Fahrzeugüberlassung in den Jahren 1994 bis 2001 (Rechnungen vom 10. April, 22. April und 25. Juli 2002) in einer Gesamthöhe von xxx.xxx,xx. € im Umsatzsteuerbescheid 2002 gewähren müsse.

Neben dem beim Bekl laufenden Einspruchsverfahren beantragte der Kl im Rahmen eines einstweiligen Rechtsschutzverfahrens beim Finanzgericht die Aussetzung der Vollziehung der Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 sowie der Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide Januar bis Juni 2002 (Az 9 V 50/02). Anlässlich eines gerichtlichen Erörterungstermins am 02. Dezember 2003 erklärten die Vertreter des Kl (=dortigen Antragstellers - Ast -), dass auf den von der Firma Y zur Verfügung gestellten Fahrzeugen kein Hinweis angebracht gewesen sei, der auf die Sponsorenschaft der Firma Y ausdrücklich hingewiesen habe (Protokoll des Erörterungstermins vom 02. Dezember 2003 unter dem Az 9 V 50/02, Finanzgerichtsakte, S. 93). Das Gericht hat durch Beschluss vom 24. September 2004 unter dem Aktenzeichen 9 V 50/02 die Aussetzung der Vollziehung des Umsatzsteuervorauszahlungsbescheides April 2002 in Höhe von x.xxx,xx € angeordnet, im Übrigen jedoch den Antrag abgelehnt.

Das Gericht hat die Akten aus dem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes (Az 9 V 50/02) zum hier geführten Hauptsacheverfahren beigezogen und dies den Beteiligten am 05. März 2010 mitgeteilt.

Während des Einspruchsverfahrens korrigierte die Firma Y mit Schreiben vom 14. Juni 2005 (Rechtsbehelfsakte, S. 77 ff.) nochmals den Wert für die vom Kl ihr gegenüber erbrachten Werbeleistungen im Jahr 2002. Dieser belief sich nunmehr auf xxx.xxx,xx € netto. Der Bekl beließ es jedoch bei dem bisher angesetzten, für den Kl günstigeren Wert von xxx.xxx,xx € und nahm keine Änderung der Steuerfestsetzung vor.

Mit Einspruchsentscheidung vom 09. Januar 2006 wies der Beklagte den Einspruch wegen Umsatzsteuer 2002 als unbegründet zurück. Die vom Kl an die Firma Y auf Grund des Vertrages vom 20. Dezember 1990 erbrachten Werbeleistungen seien zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen worden, während Vorsteuerbeträge aus der Gestellung von Fahrzeugen durch die Firma Y an den Kl nicht berücksichtigt werden könnten.

Die in dem Vertrag mit der Firma Y vereinbarten Werbeleistungen führe der KI im Rahmen seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als Unternehmer aus und erbringe diesbezüglich steuerbare sonstige Leistungen an die Firma Y. Als Gegenleistung erhalte der KI zu besonderen Konditionen Fahrzeuge von der Firma Y zur Nutzung. Für die Unternehmereigenschaft spiele es keine Rolle, dass der KI ein gemeinnütziger Verein sei, weil für die Annahme einer unternehmerischen Betätigung allein die wirtschaftliche Tätigkeit maßgeblich sei (Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 01. August 2002 V R 21/01, Sammlung der Entscheidungen des BFH - BFHE - 200, 101, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2003, 438).

Da der KI die Werbeleistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes gegen Entgelt erbracht habe (1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) - das Entgelt habe in der Überlassung von Fahrzeugen zu besonderen Konditionen bestanden (s. § 9 des Vertrages mit der Firma Y vom 20. Dezember 1990) - gelte als Bemessungsgrundlage für die im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes erbrachte Werbeleistung der gemeine Wert der Gegenleistung (10 Abs. 2 Satz 2 UStG). Dies seien die bei der Firma Y für die Fahrzeuggestellung angefallenen Kosten, mithin für das Jahr 2002 xxx.xxx,xx € netto.

Der vom KI begehrte Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma Y für die Fahrzeuggestellung vom 10. April, 22. April und 25. Juli 2002 für die Zeiträume 1994 bis 2001 in einer Gesamthöhe von xxx.xxx,xx. € könne im Umsatzsteuerbescheid 2002 keine Berücksichtigung finden. Die für den Vorsteuerabzug notwendige Voraussetzung, dass eine Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt wird, d.h. in dessen unternehmerische Sphäre eingehe, fehle im vorliegenden Fall.

Der vom BFH insoweit geforderte direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen der bezogenen Lieferung oder sonstigen Leistung (hier: Überlassung der Fahrzeuge) und den Ausgangsumsätzen des Unternehmers, die einen Vorsteuerabzug ermöglichen, sei nicht gegeben. Der Bekl verwies dazu auf das BFH-Urteil vom 10. April 1997 V R 26/96, BFHE 182, 432, BStBl II 1997, 552.

Der unternehmerische Bereich des KI umfasse im Wesentlichen den Werbebetrieb, die Verpachtung von Werberechten. Der Sportbetrieb des KI gehöre dagegen zum nichtun-

ternehmerischen ideellen Bereich des Vereins. Da die überlassenen Fahrzeuge auch Arbeitnehmern des Vereins sowie fremden Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt und im Sportbetrieb (Fahrten zum Training, zu Turnieren, Fahrten von Jugendlichen zur Schule, Fahrten zu allgemeinen und organisatorischen Zwecken des Vereins sowie PKW-Nutzung der Sportler für private Zwecke) genutzt worden seien, habe hauptsächlich eine Verwendung im nichtunternehmerischen Bereich stattgefunden.

Die (Anm. des Gerichts: nach den damaligen Erkenntnissen des Bekl nicht mit Werbeaufklebern bedruckten) Fahrzeuge der Firma Y seien für die Werbung (für die Firma Y) nicht geeignet gewesen. Im Übrigen habe es im Vertrag vom 20. Dezember 1990 keine Klausel gegeben, aus der sich eine Verpflichtung der Kl ableiten lasse, die überlassenen Fahrzeuge zu Werbezwecken einzusetzen. Mangels nachgewiesener Möglichkeit, die Fahrzeuge unternehmerisch für Werbezwecke zu nutzen, scheide auch eine Aufteilung der Vorsteuer aus, wie dies bei einer gemischten Nutzung (teilweise für unternehmerische und teilweise für nichtunternehmerische bzw. ideelle Zwecke; Abschnitt 192 Abs. 21 Umsatzsteuerrichtlinien - UStR - 2005) möglich wäre.

Am 09. Februar 2006 hat der Kl beim Finanzgericht Klage erhoben. Zur Begründung verwies er auf seine Argumentation im Einspruchsverfahren.

Das Gericht hat im vorliegenden Hauptsacheverfahren zur Umsatzsteuer 2002 am 18. April 2007 einen Erörterungstermin durchgeführt, auf dessen Protokoll verwiesen wird (Finanzgerichtsakte, S. 70).

Am Montag, den 21. Dezember 2009, fand zudem eine mündliche Verhandlung statt. Wenige Minuten vor Beginn der mündlichen Verhandlung erhielt das Gericht einen Schriftsatz des Klägersvertreters vom 17. Dezember 2009, in dem nunmehr vorgetragen wurde, dass auf den von der Firma Y zur Verfügung gestellten PKW verschiedene Werbeaufkleber der Firma Y aufgebracht worden seien. Der Kl begehre daher den Vorsteuerabzug zu Recht.

Aufgrund dieser neuen Umstände wurde die mündliche Verhandlung nach einer kurzen Erörterung der Sach- und Rechtslage mit der Verkündung des Beschlusses geschlossen, dass die Sache abgesetzt werde.

Der erkennende Senat hat in der mündlichen Verhandlung vom 29. März 2010 durch die Vernehmung der Zeugen K., T., S., U. und D. zu der Frage Beweis erhoben, welche Werbemaßnahmen die Firma Y in den Jahren 1994 bis 2002 mit Fahrzeugen durchführte, die sie dem Kl zur Nutzung zur Verfügung stellte. Insoweit wird auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 29. März 2010 Bezug genommen.

In der mündlichen Verhandlung erklärten die Klägervvertreter, dass es zutreffend sei, dass die vom Kl für die Firma Y erbrachten Werbeleistungen (aufgrund des Vertrages vom 20. Dezember 1990) bei diesem - als umsatzsteuerlichem Zurechnungssubjekt - einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellten und der Umsatzsteuer zum allgemeinen Steuersatz unterlägen. Aus diesem Grund nahmen sie auch die Klage wegen Umsatzsteuer 2000 und 2001 zurück - in den Jahren 2000 und 2001 stand kein Vorsteuerabzug für den Kl im Streit.

Der Kl beantragt,

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 09. Januar 2006 den Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 16. November 2004 insoweit zu ändern, dass ein zusätzlicher Vorsteuerabzug in Höhe von xxx.xxx,xx. € zugelassen wird,

die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären und

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Bekl beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er erklärte in der mündlichen Verhandlung, dass nach der durchgeführten Beweisaufnahme wohl auf einigen Fahrzeugen Werbeaufdrucke gewesen seien. Er halte jedoch an seiner Rechtsauffassung fest, dass ein Vorsteuerabzug dem Kl nicht zu gewähren sei.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze mitsamt Anlagen, die sich in der finanzgerichtlichen Akte befinden, sowie die vom Finanzamt vorgelegten Steuerakten (1 oranger Bd. Umsatzsteuerakten 2000- 2002, Bd. 5, Stnr., 1 oranger Bd. Umsatzsteuerakten „1) USt-VA Jan. 2001 - Dez. 2001, 2) USt-VA Jan. 2002 bis Aug. 2002“, Stnr., 1 oranger Bd. Umsatzsteuerakten, Stnr. /-, 1 roter Bd. Akten „“, 1 gelber Bd. Allgemeine Akten, Bd. 1, Stnr., 1 grüner Bd. Rechtsbehelfsakten „Sportverein X - Umsatzsteuer 2000 - 2002 - Hauptsacheverfahren, 1 brauner Bd. Bilanzakten 2000-2002, Stnr., 1 schwarzer LO „/Originale“, Stnr.) Bezug genommen (§ 71 Abs. 2 FGO).

Entscheidungsgründe

I) Die zulässige Klage ist nicht begründet.

Die vom Kl gegenüber der Firma Y erbrachten Werbeleistungen stellen bei ihm einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar und unterliegen dem allgemeinen Umsatzsteuersatz.

Gleichwohl steht dem Kl kein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma Y vom 10. April, 22. April und 25. Juli 2002 zu, da die Zurverfügungstellung der Fahrzeuge nicht für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Kl erfolgte.

1) Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG). Nach Art. 4 Abs. 2 Satz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) muss eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werden, die u.a. bei Tätigkeiten eines Dienstleistenden gegeben ist. Es ist gleichgültig, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis die Tätigkeit ausgeführt wird.

Wer bei einem Umsatz Leistender ist, ergibt sich regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen (BFH-Urteile vom 13. März 1987 V R 33/79, BFHE 149, 313, BStBl II 1987, 524, unter 1.; vom 01. Juni 1989 V R 72/84, BFHE 157, 255, BStBl II 1989, 677, unter 2. b; vom 28. Januar 1999 V R 4/98, BFHE 188, 456, BStBl II 1999, 628; BFH-Beschluss vom 20. Februar 2004 V B 152/03, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH - BFH/NV - 2004, 833). Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber Dritten im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist (vgl. BFH-Urteile vom 28. November 1990 V R 31/85, BFHE 164, 134, BStBl II 1991, 381).

Nach diesen Grundsätzen betätigte sich der KI als Unternehmer, der auch die Leistungen aus dem Vertrag vom 20. Dezember 1990 mit der Firma Y dieser gegenüber erbacht hat. Da der Vertrag umfangreiche Aktivitäten und verschiedenste Maßnahmen vorsah, die der KI für die Firma Y zu erbringen hatte (vgl. dazu §§ 1-8 des Vertrages), wurde der KI im Rahmen seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs - vorliegend Werbebetriebs - nachhaltig unternehmerisch im Sinne des UStG tätig. Für die Unternehmereigenschaft des KI spielt es jedenfalls keine Rolle, dass dieser ein gemeinnütziger Verein ist (BFH-Urteil vom 01. August 2002 V R 21/01, BFHE 200, 101, BStBl II 2003, 438).

Der KI erbrachte die Werbeleistungen auch gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG in Gestalt tauschähnlicher Umsätze (§ 3 Abs. 12 UStG). Eine Leistung wird gegen Entgelt bewirkt, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden (Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften - EuGH - vom 21. März 2002 Rs. C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, Umsatzsteuer-Rundschau - UR - 2002, 320, Rdnr. 40). Der Gegenwert kann - bei Tausch und tauschähnlichen Umsätzen i.S. von § 3 Abs. 12 UStG - durch eine tatsächlich erhaltene Gegenleistung erbracht werden, die nicht in Geld bestehen, aber in Geld

ausdrückbar sein muss (vgl. EuGH-Urteil vom 02. Juni 1994 Rs. C-33/93, Empire Stores Ltd., Slg. 1994, I-2329, UR 1995, 64, Rdnrn. 16 und 17).

Vorliegend bestand das Entgelt für die Werbeleistung des KI in der Überlassung von Fahrzeugen durch die Firma Y (§ 9 des Vertrags), es war somit in Geld mess- und ausdrückbar.

Als Bemessungsgrundlage bei derartigen tauschähnlichen Umsätze nach § 3 Abs. 12 UStG gilt nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG der Wert jedes Umsatzes für den anderen Umsatz ohne Berücksichtigung der Umsatzsteuer, § 10 Abs. 2 Satz 3 UStG. Der Wert des anderen Umsatzes wird in richtlinienkonformer Auslegung der bezeichneten Vorschrift unter Beachtung von Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG durch den subjektiven Wert für die tatsächlich erhaltene Gegenleistung bestimmt (vgl. EuGH-Urteile vom 23. November 1988 Rs. 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Slg. 1988, 6365, UR 1990, 307, Rdnr. 16; in Slg. 1994, I-2329, UR 1995, 64, Rdnr. 18, 19). Als subjektiver Wert ist derjenige Wert festzustellen, den der Empfänger den Dienstleistungen beimisst, die er sich verschaffen will, und deren Wert dem Betrag entspricht, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist (EuGH-Urteil vom 03. Juli 2001 Rs. C-380/99, Bertelsmann, UR 2001, 346, Rdnr. 23). Dieser Wert umfasst alle Ausgaben einschließlich der Kosten der Nebenleistungen, die der Empfänger aufwendet, um die fragliche Leistung zu erhalten (z.B. BFH-Beschluss vom 05. August 1999 V R 14/98, BFHE 189, 214; BFH-Urteil vom 10. Juli 1997 V R 95/96, BFHE 183, 296, BStBl II 1997, 668). Soweit der Wert des Entgelts nicht ermittelt werden kann, ist er zu schätzen (§ 162 AO).

Das dem KI insoweit gewährte Entgelt für seine Umsätze bestand gemäß § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG in den Kosten, die bei der Firma Y durch die Überlassung der Fahrzeuge an den KI entstanden sind (Leasingraten, Wartungskosten, Prämien zur Kfz-Versicherung etc.) Die Firma Y hat diese Kosten durch Schreiben vom 14. Juni 2005 (Rechtsbehelfsakte, S. 77 ff.) mit xxx.xxx,xx € für das Jahr 2002 ermittelt. Für den erkennenden Senat bestehen daher grundsätzlich keine Bedenken diesen Wert in die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn auch nur - wie es der Bekl im angegriffenen Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 16. November 2004 getan hat - in Höhe von xxx.xxx,xx € netto.

Die Werbeleistungen des KI unterlagen auch dem allgemeinen Steuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG, da der KI die Werbeleistung nicht zum ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG erbringen konnte.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt sich die Umsatzsteuer u.a. für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar u.a. gemeinnützigen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO). Das gilt nach Satz 2 dieser Vorschrift aber nicht für die Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Gemeint ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (§ 14 AO), der kein Zweckbetrieb ist (§ 64 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 65 bis 68 AO). Die bezeichneten Voraussetzungen für eine steuerermäßigte Tätigkeit erfüllt der Kläger nicht.

Der Kläger erzielte die Einnahmen durch Werbeleistungen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG i.V.m. § 14 AO).

Bei einem gemeinnützigen Verein liegt nur dann kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft für Zuwendungen zur Unterstützung ihrer Tätigkeit nur die Nutzung ihres Namens duldet oder sich darauf beschränkt, ohne besondere Hervorhebungen auf die Unterstützung durch einen Unternehmer auf Plakaten, in Veranstaltungsbekanntmachungen oder Katalogen hinzuweisen (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen - BMF - vom 18. Februar 1998, BStBl I 1998, 212, unter III. - sog. Sponsoring-Erlass). Ein darüber hinausgehendes aktives Tätigwerden eines Vereins begründet dagegen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH-Urteile vom 01. August 2002 V R 21/01, BFHE 200, 101, BStBl II 2003, 438; vom 07. November 2007, BFHE 219, 558, BStBl II 2008, 949 m.w.N.)

Vorliegend duldete der KI nicht nur das Werben mit seinem Logo oder Namen durch die Firma Y, sondern verpflichtete sich seinerseits zu einem bunten Strauß von Einzelmaßnahmen (u.a. Tragen bedruckter Trainings- und Freizeitbekleidung, Vereinbarung gemeinsamer PR-Termine und Verkaufsförderaktionen, Anbringung von Werbeanlagen und Platzierung von Werbespots, Gestellung von Ehrenkarten, Gewährung von Akkreditierungsrechten etc.).

Die vertragliche Stellung der Firma Y als Hauptsponsor des KI stellt nach Ansicht des erkennenden Senats daher eindeutig einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Ein Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG) liegt nicht vor.

Ein Zweckbetrieb setzt voraus, dass nur die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke der Körperschaft verwirklicht werden (§ 65 Nr. 1 AO), die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (§ 65 Nr. 2 AO) und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO). Für die Annahme eines Zweckbetriebs müssen alle drei Voraussetzungen gegeben sein (vgl. BFH-Urteil vom 09. April 1987 V R 150/78, BFHE 149, 319, BStBl II 1987, 659).

Im Streitfall sind diese Voraussetzungen (§ 65 Nr. 1 und Nr. 2 AO) nicht erfüllt. Nach der Rechtsprechung wären die steuerbegünstigten Zwecke ohne die wirtschaftliche Betätigung nur dann nicht erreichbar, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb sich von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen ließe, vielmehr als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen sei (vgl. BFH-Urteile vom 13. August 1986 II R 246/81, BFHE 147, 299, BStBl II 1986, 831; vom 02. Oktober 1968 I R 40/68, BFHE 93, 522, BStBl II 1969, 43; vom 20. September 1963 III 328/59 U, BFHE 77, 578, BStBl III 1963, 532; Tipke/ Kruse, Kommentar zur AO/FGO, § 65 AO Rn. 2).

Es ist aber nicht ersichtlich, dass der Zweck, den Sport zu fördern, nur durch entgeltliche Werbeleistungen erreicht werden könnte (vgl. dazu BFH-Urteile vom 27. März 1991 I R 31/89, BFHE 164, 508, BStBl II 1992, 103, - Banden- und Trikotwerbung- ; vom 13. März 1991 I R 8/88, BFHE 164, 57, BStBl II 1992, 101, -Bandenwerbung-; vom 01. August 2002 V R 21/01 - Überlassung eines Ballons mit Werbeaufdruck -).

2) Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene (geschuldete) Steuer für Lieferungen und

sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang von bezogenen Gegenständen und Dienstleistungen mit den Ausgangsumsätzen, die das Recht auf den Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Dabei ist der vom Steuerpflichtigen letztlich verfolgte Zweck unerheblich. Dieser Zusammenhang ist angegeben, wenn die für den Bezug der Gegenstände und Dienstleistungen getätigten Aufwendungen Teil der Kosten der zum Abzug berechtigten Ausgangsumsätze sind, für die die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden (EuGH-Urteile vom 08. Juni 2000 Rs. C - 98/98 Midland Bank, UR 2000, 342, Rz. 20; vom 27. September 2001 Rs. C - 16/00, Cibo Participations SA, UR 2001, 500 Rz. 28; vom 29. April 2004 Rs. C - 77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA [EDM], Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht - UVR - 2004, 304, Rz. 53; BFH-Urteil vom 10. April 1997 V R 26/96, BFHE 182, 432, BStBl II 1997, 552).

Entscheidend ist somit, ob der Leistungsbezug des Kl den steuerpflichtigen Ausgangsleistungen an die Firma Y direkt und unmittelbar zuzurechnen ist. Ein Vorsteuerabzug kommt für Leistungen in Betracht, die dem Unternehmer im Zusammenhang mit seiner besteuerten Werbetätigkeit berechnet worden sind (vgl. Anmerkung in: Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung - HFR - 2003, 282 zum BFH-Urteil vom 01. August 2008 V R 21/01; Klenk in : Kommentierte Finanzrechtsprechung - KFR - Fach 7, § 10 UStG, 2/03, S. 101; Schiffer, Steuer und Bilanzen - StuB - 2002, 1222; F. K., Deutsches Steuerrecht - DStR - 2002, 2219, s. auch Urteil des FG München vom 13. Mai 2004 14 K 2886/03, EFG 2004, 1329).

Vereine kommen jedoch nach Ansicht des erkennenden Senats nicht in den Genuss eines Vorsteuerabzugs, wenn die Verwendung der bezogenen Sach- und Dienstleistung für den ideellen, nichtunternehmerischen Bereich erfolgt (Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 21. Oktober 2009 8 K 1174/08, -juris; Kasper, DStZ 2005, 397; s. auch Verfügung der OFD Hannover vom 11. Februar 2003 S 7100-427-StO 351, S 7100-915-StH 446).

Vorliegend hat der KI die von der Firma Y aufgrund des Vertrages vom 20. Dezember 1990 zur Verfügung gestellten Fahrzeuge nicht für sein Unternehmen, d.h. seinen Werbetrieb als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, bezogen. Dafür ist es unerheblich, dass die Fahrzeuge - wie die Beweisaufnahme ergeben hat - nach der Überzeugung des Gerichts zum Großteil mit Werbung der Firma Y bedruckt waren.

Die Tatsache, dass ein Gegenstand mit einer Werbeaufschrift versehen ist, macht diesen nicht per se zu einem Werbemittel. Er muss vielmehr als solches eingesetzt und zur tatsächlichen und nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet werden (BFH-Urteil vom 04. September 2008 V R 10/06, BFH/NV 2009, 230). - Dies war vorliegend nicht der Fall. Der KI erhielt kein Entgelt dafür, dass er bzw. seine Sportler und Angestellten mit werbebedruckten Fahrzeugen unterwegs waren.

Die Zeuginnen K., T. und S. haben ausgesagt, dass die Sportler-Fahrzeuge für Fahrten zum Training, zum Wettkampf, zum Arbeitsplatz oder dem Schul- bzw. Studienort sowie für Privatfahrten eingesetzt wurden. Diese Aussagen hat der Zeuge U. auch bezgl. der Fahrzeuge bestätigt, die er den Trainern für die jeweiligen Wettkämpfe zur Verfügung gestellt hat. Der KI nutzte die überlassenen Fahrzeuge, um seinen (ideellen) Sportbetrieb aufrechtzuerhalten bzw. zu optimieren. Weitere, ausschließlich zum Zwecke der Werbung durchgeführte Fahrten fanden mit den überlassenen Fahrzeugen nicht statt.

Daran ändert auch die Aussage des Zeugen D. nichts, dass die werbebedruckten Fahrzeuge des KI zum Teil von der Firma Y als Werbeträger bei hochkarätigen Sportveranstaltungen eingesetzt wurden. Für die insoweit vom KI wegbeordneten Fahrzeuge wurden ihm nach der glaubhaften Einlassung des Zeugen D. in gleicher Anzahl Ersatzfahrzeuge zur Verfügung gestellt. Insoweit handelte es sich bei den von der Firma Y bei den genannten Sportveranstaltungen eingesetzten Fahrzeugen um eigene Werbemaßnahmen der Firma Y und nicht um solche, zu denen der KI aufgrund des Vertrages vom 20. Dezember 1990 verpflichtet gewesen wäre.

Dass der Einsatz der Fahrzeuge im Sportbetrieb des KI einen Werbeeffect für die Firma Y gehabt haben könnte, stellt nach Ansicht des erkennenden Senats einen bloßen Reflex dar, führt jedoch nicht zur Annahme einer Fahrzeugnutzung innerhalb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Im Übrigen weist der erkennende Senat noch darauf hin, dass selbst dann, wenn eine - im Streitfall nicht ersichtliche - unternehmerische Nutzung der Außenflächen eines Sportfahrzeugs zu Reklamezwecken vorliegen würde, keine unternehmerische Nutzung des ganzen Fahrzeugs gegeben ist. Ein Vorsteuerabzug für den Erwerb, den Betrieb oder die Instandhaltung des Fahrzeugs scheidet aus diesen Gründen aus (BFH-Urteil vom 15. Juli 1993 V R 61/89, BFHE 172, 183, BStBl II 1993, 810 unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 23. Oktober 1957 V 153/55 U, BFHE 65, 585, BStBl II 1957, 457).

Nach alledem war die Klage abzuweisen.

II) Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

III) Da keiner der in § 115 Abs. 2 FGO normierten Revisionszulassungsgründe ersichtlich ist, lässt das Gericht gegen das Urteil die Revision zum BFH nicht zu. Der BFH hat sich insbesondere in seinen Urteilen vom 15. Juli 1993 (V R 61/89, BFHE 172, 183, BStBl II 1993, 810) und vom 04. September 2008 (V R 10/06, BFH/NV 2009, 230) dazu geäußert, inwieweit ein Vorsteuerabzug bei der Erzielung von Werbeeinnahmen mit Fahrzeugen möglich ist.