www.kommunsense.de
Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 24. Januar 2008
(Az.: V R 12/05)

Überlassung von Wochenmarkt-Standplätzen an Markthändler als einheitliche Vermietungsleistung

Orientierungssatz:

Die Überlassung von Standplätzen durch den Veranstalter von Wochenmärkten an die Markthändler kann als einheitliche Vermietungsleistung anzusehen sein (Abgrenzung zu den BFH-Urteilen vom 07. April 1960 - V 143/58 U -, BFHE 71, 41, BStBl III 1960 S. 261, unter 2.; vom 25. April 1968 - V 120/64 -, BFHE 93, 393, BStBl II 1969 S. 94).

Rechtsgrundlage:

UStG 1993 § 4 Nr. 12 Buchst. a;
Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil B Buchst. b

Vorinstanz:

Hessisches FG vom 14. Dezember 2004 - 6 K 1224/02 - (EFG 2005 S. 737)
http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=452

► Sachverhalt:

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine eingetragene Genossenschaft. Ihre Geschäftstätigkeit bestand darin, in Gemeinden Wochenmärkte zu organisieren und durchzuführen.

Nachdem die Gemeinden der Klägerin im Wege der Sondernutzungserlaubnis oder auf mietvertraglicher Basis das zeitlich und räumlich begrenzte Nutzungsrecht über den jeweiligen Marktplatz für die Dauer des Wochenmarktes überlassen hatten, schloss die Klägerin über ihre vor Ort tätigen Marktmeister mit den einzelnen Händlern mündlich sog. Marktverträge ab. Durch Abschluss des Marktvertrages wurde der Händler zum Wochenmarkt zugelassen und erhielt das Recht, an dem Wochenmarkt teilzunehmen. Die Klägerin stellte den Händlern zeitlich und räumlich begrenzte Teilbereiche (Standplätze) für deren Verkaufstätigkeiten zur Verfügung. Der Marktmeister vereinnahmte im Laufe des Markttages das sog. Standgeld in bar, das sich nach dem in Anspruch genommenen laufenden Meter Standfläche (Verkaufsfront) bemaß; er stellte den Marktteilnehmern hierüber eine Quittung ohne gesonderten Ausweis von Umsatzsteuer aus.

Außerdem sorgte die Klägerin für die Stromversorgung der Händler durch Bereitstellung von Stromverteilerkästen. Die entstehenden Kosten wurden zu Lasten der stromverbrauchenden Händler nach Pauschalen umgelegt. Schließlich übernahm die Klägerin auf einzelnen Wochenmärkten die Organisation der Endreinigung des Wochenmarktplatzes und verteilte die dabei entstehenden Kosten auf die beteiligten Händler. Auf einzelnen Wochenmärkten fanden "Sonderveranstaltungen" wie Musikdarbietungen statt.

Für das Jahr 1994 reichte die Klägerin am 23. Mai 1995 eine nicht zustimmungsbedürftige Umsatzsteuererklärung ein, von der der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt -- FA--) nicht abwich. Auch die Umsatzsteuererklärungen der übrigen Streitjahre (1995 bis 1998) führten zu Festsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Die Klägerin ging in den Umsatzsteuererklärungen für 1994 bis 1998 davon aus, dass 25 % der vereinnahmten Standgelder auf eine steuerpflichtige Leistung, 75 % der Standgelder allerdings auf eine nach § 4 Nr. 12 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG 1993) steuerfreie Grundstücksvermietung entfielen.

Außerdem erklärte die Klägerin wegen der privaten Kfz-Nutzung von geleasten Kfz durch Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder unentgeltliche Leistungen der Klägerin gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1993.

Im Anschluss an eine Außenprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 vertrat das FA die Auffassung, dass die Aufteilung der Leistungen an die Händler in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil zwar zutreffend, aber eine andere als die von der Klägerin gewählte Methode zur Aufteilung dieser Leistungen anzuwenden sei. Zudem sei die Umsatzsteuer aufgrund der unentgeltlichen Nutzung der Kfz zu erhöhen. Gleiches gelte für die nicht geprüften Jahre 1994 und 1995.

Das FA erließ am 10. Februar 2000 entsprechende Änderungsbescheide für die Jahre 1994 bis 1998 (Streitjahre).

Die Einsprüche hatten keinen Erfolg.

Im Klageverfahren vertrat die Klägerin nunmehr die Auffassung, sämtliche Umsätze gegenüber den Händlern seien nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG 1993 steuerfrei. Damit entfalle auch die Besteuerung des "Eigenverbrauchs", da die Fahrzeuge dann nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten.

Die Klage hatte hinsichtlich der Jahre 1995 bis 1998 Erfolg. Bezüglich des Jahres 1994 wies das Gericht die Klage aber ab, soweit die Klägerin eine niedrigere Steuer als die in ihrer Umsatzsteuererklärung 1994 angegebene beantragte.

Das Finanzgericht (FG) führte in seinem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2005, 737 veröffentlichten Urteil aus, die Umsätze der Klägerin an die Händler seien nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG 1993 steuerfrei. Die Überlassung der Standplätze sei die Hauptleistung, die übrigen Leistungen der Klägerin lediglich Nebenleistungen. Ferner unterliege die private Nutzung der Kfz nicht der Umsatzsteuer. Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1994 sei bereits vor Erlass des Änderungsbescheides durch das FA Festsetzungsverjährung eingetreten.

Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts.

Nunmehr ist das FA der Ansicht, die Zulassung zum Markt gebe den Leistungen der Klägerin an die Händler "das Gepräge". Ebenso wie die Überlassung von Sportstätten nach dem Urteil des Senats vom 31. Mai 2001 - V R 97/98 - (BFHE 194, 555, BStBl II 2001 S. 658) regelmäßig nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG falle, so seien hier weder die gesamten Leistungen der Klägerin an die Händler noch ein Teil davon nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG 1993 steuerfrei.

Das FA beantragt, die angegriffene Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

► Urteilsbegründung:

Die Revision des FA ist unbegründet; sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Die Würdigung des FG, dass die Leistungen der Klägerin an die Händler nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG 1993 steuerfreie Vermietungen von Grundstücken sind, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

1. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG 1993 setzt die gemäß Art. 13 Teil B Buchst. b 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) vorgesehene Befreiung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken um.

Entsprechend der danach gebotenen richtlinienkonformen Auslegung gilt als wesentliches Merkmal des gemeinschaftsrechtlichen Begriffs der "Vermietung", dass dem Mieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, einen Gegenstand so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften -- EuGH-- vom 12. Juni 2003 Rs. C-275/01, Sinclair Collis Ltd., Slg. 2003, I-5965, BFH/NV Beilage 2003 S. 216 Rz 22, 25; vom 03. März 2005 Rs. C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbadehavn, Slg. 2005, I-1527, BFH/NV Beilage 2005 S. 175 Rz 27, 30; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01. April 2004 - V B 108/03 -, BFH/NV 2004 S. 1301).

2. Die Überlassung der Standplätze an die Händler erfüllt diese Voraussetzungen.

a) Das FG beurteilte die Leistungen der Klägerin ohne Rechtsverstoß als eine einheitliche Vermietungsleistung, die nicht in eine steuerpflichtige und eine steuerfreie Leistung aufzuteilen war.

Für die Annahme einer einheitlichen Leistung sind im Wesentlichen folgende Grundsätze maßgeblich: Jede Dienstleistung ist in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten; andererseits darf aber eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung nicht künstlich aufgespaltet werden (z.B. EuGH-Urteil vom 25. Februar 1999 Rs. C-349/96, Card Protection Plan Ltd., Slg. 1999, I-973, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 1999 S. 157 Rz 29 ff.; BFH-Urteil vom 02. März 2006 - V R 25/03 -, BFHE 213, 134, BStBl II 2006 S. 788, unter II.2.a bb). Nach dem Wesen des fraglichen Umsatzes ist zu ermitteln und festzustellen, ob eine einheitliche Leistung oder mehrere Leistungen vorliegen; eine Leistung ist dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat.

Die Rechtsprechung des Senats (z.B. BFH-Urteile vom 07. April 1960 - V 143/58 U -, BFHE 71, 41, BStBl III 1960 S. 261, unter 2.; vom 25. April 1968 - V 120/64 -, BFHE 93, 393, BStBl II 1969 S. 94), wonach bei Wochenmärkten, Jahrmärkten und ähnlichen Veranstaltungen unter Umständen eine Aufteilung in Betracht zu ziehen ist, ist mit dem Urteil des BFH in BFHE 194, 555, BStBl II 2001 S. 658, unter II.1. überholt. Wie das FA inzwischen selbst einräumt, gilt diese Entscheidung nicht nur für Sportstätten, sondern allgemein für die Beurteilung einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG 1993 (BFH-Beschluss vom 13. September 2002 - V B 51/02 -, BFH/NV 2003 S. 212, unter II.2.a). Danach ist für die Steuerbefreiung entscheidend, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, und wenn dies zutrifft, ob die Vermietungsteilleistung prägend ist.

b) Das FG ging von diesen Grundsätzen aus. Es würdigte den Sachverhalt dahingehend, dass die Überlassung der Standplätze das wesentliche Element der Leistungen der Klägerin an die Händler sei. Die darüber hinaus erbrachten Leistungen der Klägerin seien Nebenleistungen. Dem jeweiligen Händler komme es gerade darauf an, unter Ausschluss anderer Händler für die Dauer des Marktes eine Standfläche zu erhalten, von der aus er sein Warensortiment vertreiben könne. Die Organisationsleistung der Klägerin sowie die Bereitstellung von Strom und die Reinigung des Marktplatzes seien für die Händler nur im Hinblick auf die Verkaufsmöglichkeit im Rahmen ihres Standplatzes von Nutzen. Die besondere Bedeutung der Standplätze für die Händler sowie die Abhängigkeit der "Serviceleistungen" von dem Zur-Verfügung-Stellen der Standplätze rechtfertigten es, diese auch dann als Nebenleistung zu einer dann einheitlichen steuerfreien Leistung anzusehen, wenn

die Attraktivität einzelner Wochenmärkte durch vereinzelte "Sonderveranstaltungen" gesteigert worden sei.

c) Die Würdigung des FG ist möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze und bindet den Senat daher (§ 118 Abs. 2 FGO).

aa) Das Urteil des EuGH vom 09. März 2006 C-114/05, Gillan Beach (Slg. 2006, I-2427, BFH/NV Beilage 2006 S. 278) steht ihr nicht entgegen. In dieser Entscheidung hatte der EuGH über den Ort von komplexen, eine Vielzahl verschiedenster Dienstleistungen umfassenden Leistungen, der Veranstaltung von Schiffsmessen, zu entscheiden. Dabei ging es um die Frage, ob es sich hierbei um Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie ggf. der damit zusammenhängenden Tätigkeiten handelte (Art. 9 Abs. 2 Buchst. c 1. Gedankenstrich der in den Streitjahren geltenden Fassung der Richtlinie 77/388/EWG). Hierzu führte er in Rz 25 seines Urteils aus: "Eine Ausstellung oder Messe ist unabhängig von ihrem Thema darauf gerichtet, einer Vielzahl von Empfängern grundsätzlich an einem einzigen Ort und zu einer bestimmten Zeit verschiedene, komplexe Dienstleistungen zu erbringen, um u.a. Informationen, Waren oder Ereignisse so zu präsentieren, dass für sie bei den Besuchern geworben wird." Im Gegensatz hierzu erbrachte die Klägerin im Streitfall an die Händler --neben der Überlassung der Standplätze-- nur unwesentliche Nebenleistungen.

bb) Soweit das FA vorträgt, die Zulassung zum Markt sei für die Leistungen der Klägerin an die Händler prägend, greift es lediglich die mögliche Würdigung des FG an. Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze hat das FA damit nicht vorgebracht. Das Urteil des Senats in BFHE 194, 555, BStBl II 2001 S. 658, wonach die Überlassung von Sportstätten regelmäßig nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG fällt, steht der Würdigung des FG nicht entgegen. Denn im Streitfall führte die Klägerin keine derartigen Leistungen aus.

3. Zu Recht hat das FG auch entschieden, dass die private Nutzung der Kfz durch Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder nicht steuerbar ist.

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1993 unterlagen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die Körperschaften und Personenvereinigungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes an ihre Anteilseigner, Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen ausführen, für die die Leistungsempfänger kein Entgelt aufwenden.

Unabhängig davon, ob Leistungen aufgrund von Leasingverträgen als Lieferungen oder sonstige Leistungen beurteilt werden, wäre in keinem der beiden Fälle die private Nutzung der Kfz steuerbar:

a) Wären solche Leistungen als Lieferungen anzusehen, wäre die Verwendung der Fahrzeuge für Zwecke außerhalb des Unternehmens nicht steuerbar, weil der Vorsteuerabzug für die Lieferung ausgeschlossen wäre. Dass die Berechtigung zum Vorsteuerabzug Voraussetzung für die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1993 ist, ergibt sich zwar nicht aus dem (in den Streitjahren geltenden) nationalen Recht; die Klägerin kann sich aber insofern auf die günstigere gemeinschaftsrechtliche Bestimmung des Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG berufen. Danach ist die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes nur dann einer Dienstleistung gegen Entgelt

gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand zum teilweisen oder vollständigen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat (BFH-Urteile vom 14. April 1994 - V R 94/91 -, BFH/NV 1995 S. 452, unter II.1.b; vom 30. März 1995 - V R 65/93 -, BFHE 177, 541, Der Betrieb 1995 S. 1379). Nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1993 ist --im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht-- vom Vorsteuerabzug die Steuer für Lieferungen ausgeschlossen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet, die --wie hier-- keine Umsätze i.S. des § 15 Abs. 3 UStG 1993 sind. Die Klägerin führte ausschließlich Umsätze aus, die nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG 1993 steuerfrei waren, und verwendete hierfür die Fahrzeuge.

b) Wären Leistungen aufgrund der Leasingverträge als sonstige Leistungen anzusehen, so wären diese Eingangsumsätze (Leasing der Fahrzeuge) bereits bei Leistungsbezug in einen unternehmerischen und einen nicht unternehmerischen Teil aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1995 S. 452, unter II.1. c bis e). Damit wäre die private Nutzung der Fahrzeuge keine für die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1993 erforderliche Leistung aus dem Unternehmen (vgl. BFH-Urteil vom 23. September 1993 - V R 87/89 -, BFHE 172, 546, BStBl II 1994 S. 200, unter II.2.).

4. Ob das FA bereits aufgrund des Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr zur Änderung des Umsatzsteuerbescheides 1994 berechtigt war, kann offen bleiben. Denn der Änderungsbescheid vom 10. Februar 2000 konnte bereits deswegen keinen Bestand haben, weil die Leistungen der Klägerin auch im Jahr 1994 nicht der Umsatzsteuer unterlagen und deshalb die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Änderung nicht vorlagen.

► **Fundstelle:**

Bundesfinanzhof (BFH)
Internet-Veröffentlichung vom 19.03.2008