

BFH-Urteil vom 13. Februar 2014

(V R 5/13 – HFR 2014 S. 731)

„Nutzungsüberlassungen von Standflächen bei Wochenmärkten und Kirmessen sind nach § 4 Nr. 12a UStG steuerfrei“

Leitsätze:

1. Vermietet eine Gemeinde Standflächen bei einer Kirmesveranstaltung auf zivilrechtlicher Grundlage, handelt sie als Unternehmerin (§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG).
2. Die Standplatzvermietung ist im vollen Umfang gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei (Fortführung der Rechtsprechung vom 24. Januar 2008, V R 12/05, BFHE 221, 310, BStBl. II 2009, 60).

Gesetzliche Grundlagen:

UStG: § 2 Abs. 3 Satz 1, § 4 Nr. 12 Buchst. a; **Richtlinie 77/388/EWG:** Artikel 4 Abs. 5, Art. 13 Teil B Buchst. b; **MwStSystRL:** Artikel 135 Abs. 1 Buchst. l

► **Volltext der Entscheidung:**

<http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=6395>

A. Problemstellung

Der BFH hatte zuletzt in den 1960iger Jahren unter Fortführung der Rechtsprechung des RFH die entgeltliche Überlassung von Standplätzen unter bestimmten Auflagen anlässlich von Volksfesten, Schützenfesten, Kirchweihen, Jahrmärkten etc. durch Gemeinden an Unternehmer nicht als steuerfreie Grundstücksvermietung, sondern entweder als insgesamt steuerpflichtige Leistungen besonderer Art oder als gemischte (steuerfreie und steuerpflichtige) Leistungen beurteilt (BFH-Urteil vom 07.04.1960 - V 143/58 U – BStBl. III 1960, 261; BFH-Urteil vom 25.04.1968 - V 120/64 – BStBl. II 1969, 94, jeweils m. w. N.).

Soweit der BFH eine steuerfreie Grundstücksvermietung auch verneint hatte, wenn es sich bei dem Veranstalter um ein privatrechtliches Unternehmen handelte (z.B. BFH-Urteil vom 25.09.1953 - V 177/52 U – BStBl. III 1953, 335), hatte er sich von dieser Rechtsprechung in jüngerer Zeit bereits gelöst und stattdessen die Überlassung von (Wochenmarkt-)Standplätzen an Markthändler durch privatrechtliche Unternehmen unter Maßgabe des Unionsrechts als einheitliche steuerfreie Vermietungsleistung angesehen (BFH-Urteil vom 24.01.2008 - V R 12/05 – BStBl. II 2009, 60, m. Anm. Grube, jurisPR-SteuerR 17/2008 Anm. 3).

Nunmehr hatte der BFH die Gelegenheit (durch Zulassung und Zurückweisung der Revision des Finanzamts ergriffen), seine tradierte Rechtsprechung auch für markt- und festveranstaltende Gemeinden auf den unionsrechtlichen Prüfstand zu stellen.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin, eine Gemeinde, vermietete in den Streitjahren (zwischen 2003 und 2008) Standflächen bei Wochenmärkten und Kirmessen an andere Unternehmer. Die Vermietungen erfolgten auf der Grundlage eines Mustervertrages über die Zusage eines Standplatzes. Die Gemeinde übernahm die Festlegung des Termins und der Organisation der Kirmessen, ggf. Werbung sowie die Be- und Entwässerung. Bei den Kirmessen hatten die Beschicker für die Stromversorgung selbst zu sorgen, während bei den Wochenmärkten die Gemeinde den Strom zur Verfügung stellte.

Die Einnahmen aus der Standflächenüberlassung erfasste die Klägerin teilweise nicht als Umsätze bzw. erklärte diese in den übrigen Streitjahren als nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei. Demgegenüber behandelte das Finanzamt die Umsätze aus der Standflächenüberlassung (in im Hinblick auf die Wochenmärkte und Kirmessen teilweise unterschiedlichem Umfang) zunächst als steuerpflichtig. Später änderte das Finanzamt seine Auffassung hinsichtlich der Umsätze aus den Wochenmärkten, indem es diese nunmehr als umsatzsteuerfrei ansah. Demgegenüber erachtete das Finanzamt die Umsätze aus den Kirmessen weiterhin als umsatzsteuerpflichtig, wogegen die Klägerin Klage erhob.

Das Finanzgericht gab der Klage statt (FG Münster, Urteil vom 07.08.2012 - 15 K 4623/09 U - EFG 2013, 729), weil es die Standplatzüberlassung auf Kirmessen nach § 4 Nr. 12 lit. a UStG für steuerfrei hielt. Dies ergebe sich aus einer unionsrechtlichen Auslegung unter Berücksichtigung der Richtlinie 77/388/EWG (sog. Sechste EG-Richtlinie) sowie der Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) und der hierzu ergangenen Rechtsprechung des EuGH und des BFH. Die Überlassung der Standplätze sei das wesentliche Element der Leistung an die sog. Platzbewerber gewesen. Die darüber hinaus erbrachten Leistungen wie die Festsetzung des Termins und die Organisation der jeweiligen Kirmes, ggf. Werbung, sowie die Be- und Entwässerung stellten nur Nebenleistungen zur Vermietung dar. Nach der maßgeblichen Perspektive der Platzbewerber als Durchschnittsverbraucher hätten die Organisationsleistungen sowie die Zurverfügungstellung von Be- und Entwässerung keinen eigenen Zweck, sondern stellten lediglich das Mittel dar, um die Überlassung der Standplätze als Hauptleistung unter optimalen Bedingungen nutzen zu können.

Die vom BFH dagegen zugelassene Revision des Finanzamts blieb erfolglos, weil das Finanzgericht die Überlassung von Standplätzen durch die Klägerin zu Recht als steuerfrei angesehen habe.

I. Zunächst führte der BFH aus, dass die klagende Gemeinde bei der Standplatzüberlassung als Unternehmerin tätig geworden sei.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung sei eine juristische Person des öffentlichen Rechts bei richtlinienkonformer Auslegung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. m. § 4 KStG entsprechend Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche und damit eine nachhaltige Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausübt, die sich innerhalb ihrer Gesamtbetätigung heraushebt. Handele sie dabei auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, komme es auf weitere Voraussetzungen nicht an. Gestatte z.B. eine Gemeinde gegen Entgelt die Nutzung einer Sporthalle und Freizeithalle, sei sie gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. m. § 4 KStG als Unternehmer tätig, wenn sie ihre Leistung entweder auf zivilrechtlicher Grundlage oder - im Wettbewerb zu Privaten - auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbringt (vgl. z.B. zuletzt BFH-Urteil vom 10.11.2011 - V R 41/10 - BFH/NV 2012, 670, m. Anm. Küffner, jurisPR-SteuerR 13/2012 Anm. 5; BFH-Urteil vom 01.12.2011 - V R 1/11 - BFH/NV 2012, 534, m. Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 28/2012 Anm. 6). Der Senat halte an dieser Rechtsprechung fest. Im Streitfall sei die Klägerin bei der Leistungserbringung als Unternehmerin tätig gewesen, da sie die Standplätze auf zivilrechtlicher Rechtsgrundlage, nicht aber öffentlich-rechtlich überließ. Im Hinblick auf die Höhe der von der Klägerin vereinnahmten Entgelte sei auch von einem Herausheben aus der wirtschaftlichen Gesamtbetätigung der Klägerin auszugehen.

II. Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht zutreffend entschieden, dass die Klägerin bei der Standplatzüberlassung ausschließlich steuerfreie Leistungen erbracht habe.

1. Steuerfrei sei gemäß § 4 Nr. 12 lit. a UStG die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

Ob eine Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit vorliege, richte sich umsatzsteuerrechtlich aufgrund richtlinienkonformer Auslegung nicht nach den Vorschriften des nationalen Zivilrechts (BFH-Urteil vom 07.07.2011 - V R 41/09 - BStBl. II 2014, 73, m. Anm. Eversloh, jurisPR-SteuerR 49/2011 Anm. 4; BFH-Urteil vom 8. November 2012 - V R 15/12 - BStBl. II 2013, 455). Das grundlegende Merkmal des umsatzsteuerrechtlichen Begriffs der „Vermietung von Grundstücken“ i. S. v. Artikel 13 Teil B lit. b der 6. EG-Richtlinie - seit 01.01.2007 Artikel 135 Abs. 1 Buchst. l MwSt-SystRL - bestehe darin, dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht einzuräumen, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (z.B. EuGH-Urteil vom 16.12.2010 - C-270/09 - EuGHE I 2010, 13179 Rn. 46 „MacDonald Resorts Ltd.“; EuGH-Urteil vom 06.12.2007 - C-451/06 - EuGHE I 2007, 10637 Rn. 17 „Walderdorff“; EuGH-Urteil vom 12.06.2003 - C-275/01 - EuGHE I 2003, 5965 Rn. 25 „Sinclair Collis“).

2. Entgegen der früheren BFH-Rechtsprechung könne nach dem Senatsurteil vom 24.01.2008 (V R 12/05) die Überlassung von Standplätzen durch den Veranstalter von Wochenmärkten an Markthändler nach den vorstehenden Grundsätzen als einheitliche Vermietungsleistung anzusehen sein. Entscheidend sei hierfür, ob eine einheitliche Leistung vorliege, bei der das Vermietungselement prägend sei. Dies stimme mit der EuGH-Rechtsprechung überein. So habe der EuGH (Urteil vom 27.09.2012 - C-392/11 - UR 2012, 964 „Field Fischer Waterhouse“, m. Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 50/2012 Anm. 5) entschieden, dass eine Vermietung von Grundstücken und die mit dieser Vermietung zusammenhängenden Dienstleistungen eine einheitliche Leistung darstellen können, wobei z.B. der Umstand, dass Dienstleistungen grundsätzlich von einem Dritten erbracht werden könnten, nicht den Schluss zulasse, dass diese keine einheitliche Leistung darstellen.

3. Die Rechtsprechungsänderung durch das BFH-Urteil vom 24.01.2008 (V R 12/05) wirke sich auch auf die Standplatzüberlassung bei Kirmesveranstaltungen aus. Wie das Finanzgericht zutreffend entschieden habe, sei eine derartige Standplatzüberlassung in vollem Umfang steuerfrei und nicht in eine steuerpflichtige und eine steuerfreie Leistung aufzuteilen. Der Senat halte daher an seiner anderslautenden Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 07.04.1960 - V 143/58 U – BStBl. III 1960, 261, und BFH-Urteil vom 25.04.1968 - V 120/64 – BStBl. II 1969, 94) nicht mehr fest.

III. Das Vorliegen einer insgesamt steuerfreien Leistung ergebe sich im Streitfall daraus, dass die Überlassung der Standplätze das wesentliche Leistungselement war. Die darüber hinaus erbrachten Leistungen habe das Finanzgericht zutreffend lediglich als Nebenleistungen angesehen, da es dem jeweiligen Händler gerade darauf ankomme, unter Ausschluss anderer Händler für die Dauer der Kirmes eine Standfläche zu erhalten, von der aus er sein Warensortiment vertreiben kann. Die Organisationsleistung der Klägerin sowie die Bereitstellung von Strom und die Reinigung seien danach für die Händler nur im Hinblick auf die Verkaufsmöglichkeit im Rahmen ihres Standplatzes von Interesse. Die besondere Bedeutung der Standplätze für die Händler sowie die Abhängigkeit der „Serviceleistungen“ von der Überlassung der Standplätze würden es rechtfertigen, diese auch dann als Nebenleistung zu einer dann einheitlichen steuerfreien Leistung anzusehen, wenn die Attraktivität einzelner Wochenmärkte durch vereinzelte „Sonderveranstaltungen“ gesteigert werde.

C. Kontext der Entscheidung

I. Der Entscheidung ist vollumfänglich zuzustimmen. Sie schafft für die Praxis Rechtssicherheit. Sie darf zunächst nicht darüber hinwegtäuschen, dass systematisch die umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung i. S. d. Artikel 13 Teil B lit. b 6. EG-RL bzw. seit 01.01.2007 Artikel 135 Abs. 1 lit. l MwStSystRL eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz darstellt, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (EuGH-Urteil vom 18.07.2013 - C-210/11 - MwStR 2013, 544 Rn. 26, 27, m. w. N. „Medicom“; Pohl, jurisPR-SteuerR 26/2014 Anm. 6).

1. Eine Vermietung im unionsrechtlichen Sinne ist dadurch gekennzeichnet, dass der Vermieter eines Grundstückes dem Mieter gegen Zahlung eines Mietzinses für

eine vereinbarte Dauer das Recht überträgt, seine Sache in Besitz zu nehmen und andere von ihr auszuschließen (z.B. EuGH-Urteil vom 09.10.2001 - C-409/98 - EuGHE I 2001, 7175 Rn. 31 „Mirror Group“, EuGH-Urteil vom 09.10.2001 - C-108/99 Rn. 21 „Cantor Fitzgerald International“; EuGH-Urteil vom 08.05.2003 - C-269/00 – BStBl. II 2004, 378 Rn. 49 „Seeling“). Diese Grundsätze sind auch bei der Anwendung des § 4 Nr. 12 lit. a UStG zu beachten.

2. Infolge der Maßgabe des unionsrechtlichen Vermietungsbegriffs kommt es auf die rechtliche Ausgestaltung der Leistungsbeziehungen nicht an. Daher ist es z.B. für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Standplatzeinnahmen unerheblich, ob den Gemeinden diese auf zivilrechtlicher (Mietvertrags-)Grundlage oder auf Grund öffentlich-rechtlicher Gebührensatzung zufließen (so im Ergebnis schon BFH-Urteil vom 07.04.1960 - V 143/58 U – BStBl. III 1960, 261; BFH-Urteil vom 25.04.1968 - V 120/64 – BStBl. II 1969, 94) oder ob der veranstaltende Standplatzüberlasser ein privatrechtlicher Unternehmer ist.

II. Erbringt der Veranstalter zusätzlich zur Standplatzüberlassung weitere Leistungen, wie z.B. Terminfestlegung, Ablauforganisation, Werbung, Be- und Entwässerung, Stromversorgung, Standplatzgestaltungsvorgaben, Reinigung etc. ist die Frage zu beantworten, ob diese (wie regelmäßig) als eigene selbstständige umsatzsteuerpflichtige Leistungen oder (ausnahmsweise) als einheitliche, das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der steuerfreien Grundstücksvermietung teilende Leistungen anzusehen sind (hierzu i. E. Grube, jurisPR-SteuerR 20/2013 Anm. 5). Letzteres ist dann der Fall, wenn das Vermietungselement dominiert.

1. Während die aufgegebene BFH- und RFH-Rechtsprechung die gemeindlichen oder privatrechtlichen Auflagen, Vorgaben und Weisungsbefugnisse sowie den Veranstaltungszweck noch als prägend angesehen hatten und das Vermietungselement dahinter zurücktrat (BFH-Urteil vom 07.04.1960 - V 143/58 U – BStBl. III 1960, 261; BFH-Urteil vom 25.04.1968 - V 120/64 – BStBl. II 1969, 94, jeweils m. w. N.), beurteilt der BFH nunmehr die Überlassung der Standplätze als das dominierende Leistungselement. Dem jeweiligen Händler sei es gerade darauf angekommen, unter Ausschluss anderer Händler für die Dauer der Kirmes eine Standfläche zu erhalten, von der aus er sein Warensortiment vertreiben kann. Die Organisationsleistung, die Stromversorgung und die Reinigung seien danach für die Händler nur im Hinblick auf die Verkaufsmöglichkeit im Rahmen ihres Standplatzes als unselbstständige Nebenleistung von Interesse.

2. Die besondere Bedeutung der Standplätze für die Händler sowie die Abhängigkeit der „Serviceleistungen“ von der Überlassung der Standplätze würden es nach Ansicht des BFH sogar rechtfertigen, diese auch dann als Nebenleistung zu einer einheitlichen steuerfreien Leistung anzusehen, wenn die Attraktivität einzelner Wochenmärkte durch vereinzelte „Sonderveranstaltungen“ gesteigert wird.

3. Der Umstand, dass ggf. Dritte mit der Vermietung zusammenhängende Dienstleistungen erbringen, hebt die Einheit zur Vermietung eines Grundstücks nicht auf (z.B. EuGH-Urteil vom 27.09.2012 - C-392/11 - UR 2012, 964 „Field Fischer Waterhouse“).

III. Zu beachten ist, dass trotz der mit der BFH-Entscheidung geschaffenen Rechtssicherheit für die wohl überwiegende Mehrzahl der in der Praxis vorkommenden Standplatzüberlassungen sowie von „Sonderveranstaltungen“ - so das Besprechungsurteil - auch Fälle denkbar sind, in denen bei einer Standplatzüberlassung das Vermietungselement nicht das dominierende Leistungselement darstellt.

1. Maßgeblich bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung eines Bündels an Leistungen sind dabei die Umstände des jeweiligen Einzelfalls. Da es nach ständiger Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich Sache der nationalen Gerichte ist, die entsprechende Tatsachenwürdigung vorzunehmen (z.B. EuGH-Urteil vom 18. Juli 2013 - C-210/11 Rn. 33 „Medicom“; Pohl, jurisPR-SteuerR 26/2014 Anm. 6; Grube, jurisPR-SteuerR 20/2013 Anm. 5), kommt es entscheidend auf die Würdigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens durch das Finanzgericht i. S. d. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO an, an die der BFH im Regelfall gem. § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist.

2. Wendet sich deshalb ein Verfahrensbeteiligter - wie vorliegend das Finanzamt - gegen die Tatsachenwürdigung durch das Finanzgericht bzw. gegen eine angeblich fehlerhafte Vertragsauslegung, liegt darin kein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO, sondern eine revisionsrechtlich unbeachtliche Rüge materiell-rechtlicher Anwendungsfehler durch das Finanzgericht. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verpflichtet das Gericht, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen. Die (erfolgreiche) Rüge eines Verfahrensverstößes dagegen setzt aber die Darlegung voraus, dass das Finanzgericht seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrundegelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen des Beteiligten nicht entspricht oder eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat (BFH-Beschluss vom 13.12.2012 - X B 209/11 - BFH/NV 2013, 722). Dies hatte im Streitfall des BFH das Finanzamt gerade nicht vorgebracht.

D. Auswirkungen für die Praxis

Der BFH hat - wenig überraschend - in Fortentwicklung seiner bereits geänderten Rechtsprechungsgrundsätze zu privatrechtlichen Standplatzvermietern (BFH-Urteil vom 24.01.2008 - V R 12/05 – BStBl. II 2009, 60, Grube, jurisPR-SteuerR 17/2008 Anm. 3) auch die Standplatzvermietung sowie die durch die klagende Gemeinde erbrachten Nebenleistungen insgesamt als einheitliche steuerfreie Grundstücksvermietungsleistung i. S. d. § 4 Nr. 12 lit. a UStG i. V. m. Artikel 13 Teil B lit. b 6. EG-RL bzw. seit 01.01.2007 Artikel 135 Abs. 1 lit. l MwStSystRL angesehen und damit seine ca. 50 Jahre alte anderslautende Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 07.04.1960 - V 143/58 U – BStBl. III 1960, 261; BFH-Urteil vom 25.04.1968 - V 120/64 – BStBl. II 1969, 94, jeweils m. w. N.) aufgegeben.

Autor und Fundstelle:

RiFG **Gerald Pohl** - jurisPR-SteuerR 46/2014 Anm. 5