

Vermietung von Wochenmarktstandplätzen als einheitliche steuerfreie Grundstücksvermietung

Besprechung des Urteils des Hessischen Finanzgerichtes vom 14. 12. 2004¹⁾

Axel Scholz²⁾

Das Hessische FG hat entschieden, dass die im Zusammenhang mit der Vermietung von Wochenmarktstandplätzen erbrachten Leistungen (Organisation des Marktes, Reinigung, Stromlieferungen) als Nebenleistungen zur (steuerfreien) Grundstücksüberlassung anzusehen seien. Der Autor analysiert diese Entscheidung. Er ist der Meinung, dass das Hessische FG die Rechtsprechung des EuGH und des BFH folgerichtig auf diese Leistungen angewandt habe.

dabei ausdrücklich Bezug auf zwei ältere Entscheidungen des BFH³⁾.

Der BFH hatte damals entschieden, bei der Überlassung von Standplätzen für reine Verkaufsveranstaltungen, wie dies bei Wochenmärkten die Regel sei⁴⁾ und auch bei Jahrmärkten sein könne⁵⁾, stehe das Interesse der Grundstücksüberlassung für die Dauer der Veranstaltung im Vordergrund. Die Leistung sei daher zum größeren Teil eine gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreie Grundstücksüberlassung und zum kleineren Teil eine steuerpflichtige Leistung anderer Art. Aus Vereinfachungsgründen sei das Entgelt im Verhältnis 75 % steuerfrei und 25 % steuerpflichtig aufzuteilen⁶⁾. Diesem Aufteilungsmaßstab schließt sich auch die Finanzverwaltung in verschiedenen Verfügungen⁷⁾, u. a. auch die im Besprechungsurteil zuständige OFD Frankfurt⁸⁾, an.

Nunmehr hat das Hessische FG abweichend von der Verwaltungsauffassung entschieden, dass die Vermie-

Inhalt	Seite
I. Einführung in die Problematik	81
II. Der Sachverhalt, den das Hessische FG zu beurteilen hatte	82
III. Die Rechtsprechung des EuGH und des BFH zur Grundstücksüberlassung	82
IV. Die Entscheidungsgründe des Hessischen FG	82
V. Eigene Beurteilung	83
VI. Schlussbetrachtung	83

Literatur: Meyer, Urteilsanmerkung zum Urteil des Hessischen FG v. 14. 12. 2004, EFG 2005, 739, 740.

I. Einführung in die Problematik

Abschn. 80 Abs. 3 UStR qualifiziert die entgeltliche Überlassung von Grundstücksflächen auf Wochenmärkten als gemischte Verträge i.S.d. Abschn. 80 Abs. 1 UStR und bestimmt, dass die Standplatzüberlassung zum größeren Teil eine steuerfreie Grundstücksvermietung und zum kleineren Teil eine Leistung besonderer Art darstellt. Die Richtlinien nehmen

1) FG Hessen v. 14. 12. 2004, 6 K 1224/02, EFG 2005, 737.

2) Axel Scholz ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht in Delmenhorst.

3) BFH v. 7. 4. 1960, V 143/58, BStBl III 1960, 261; v. 25. 4. 1968, V 120/64, BStBl II 1969, 94.

4) BFH v. 7. 4. 1960, V 143/58, BStBl III 1960, 261.

5) BFH v. 25. 4. 1968, V 120/64, BStBl II 1969, 94.

6) BFH v. 7. 4. 1960, V 143/58, BStBl III 1960, 261; v. 25. 4. 1968, V 120/64, BStBl II 1969, 94.

7) OFD Erfurt v. 25. 2. 2000, S 7168 A - 08 - St 343, UR 2000, 444; OFD Koblenz v. 17. 11. 1986, S 7527 A - St 51 1/St 51 2/St 51 3 (Top 5.7), UR 1986, 185; OFD Hannover v. 7. 11. 2003, S 7168 74 - StO 353/ S - 7168 - 145 - StH 445, UR 2004, 550.

8) OFD Frankfurt a.M. v. 25. 7. 1995, S 7168 A - 26 - St IV 22, DStR 1995, 1676.

tung von Wochenmarktstandplätzen als einheitliche steuerfreie Grundstücksvermietung anzusehen sei. Der Leitsatz dieses Urteils in der für die Besprechung entscheidenden Passage lautet:

„Die neben die Vermietung eines Wochenmarktstandplatzes tretenden sonstigen Leistungen (Organisation des Marktes, Reinigung des Marktplatzes) und Lieferungen (Strom) sind als Nebenleistungen anzusehen, die das Schicksal der Hauptleistung und damit deren Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 a UStG teilen.“

II. Der Sachverhalt, den das Hessische FG zu beurteilen hatte

Die Klägerin ist eine eingetragene Genossenschaft, deren Geschäftstätigkeit darin besteht, Wochenmärkte zu organisieren und durchzuführen. Die für die Dauer des jeweiligen Wochenmarktes erforderliche zeitlich und räumlich begrenzte Verfügungsmacht über die Marktplätze erhält sie von den Gemeinden entweder im Wege eines Sondernutzungsrechtes oder durch Nutzungsüberlassung aufgrund eines Mietvertrages. Auf dem Wochenmarkt ist ein Marktmeister der Klägerin tätig, der mit den Händlern mündlich sog. Marktverträge abschließt. Der Marktmeister nimmt die Standgebühr in bar entgegen und quittiert dies. Durch den Abschluss des Marktvertrages wird der Händler zum Markt zugelassen und erwirbt das Recht, am Wochenmarkt teilzunehmen. Zur Marktteilnahme erhält jeder Händler einen individuell bestimmten Standplatz auf dem Wochenmarkt für seine Verkaufstätigkeit zugewiesen. Außerdem bietet die Klägerin den Händlern die Möglichkeit, über einen Stromverteilerkasten während der Dauer des Wochenmarktes mit Strom versorgt zu werden. Das Entgelt für den Stromverbrauch wird nach Pauschalen berechnet. Auf einigen Märkten organisiert die Klägerin zusätzlich die Reinigung des Wochenmarktes nach dessen Beendigung und erhält dafür von den Händlern ein anteiliges Entgelt.

In ihren Umsatzsteuererklärungen ging die Klägerin davon aus, 25 % der vereinnahmten Standgelder seien als Bruttoentgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG anzusehen, und unterwarf das auf dieser Grundlage berechnete Nettoentgelt der Umsatzsteuer. Im Rahmen einer Betriebsprüfung entstand Streit darüber, ob der Anteil der steuerpflichtigen Leistungen vom Brutto- oder vom Nettoentgelt zu berechnen sei. Während des sich anschließenden Klageverfahrens hielt die Klägerin sämtliche Umsätze für steuerfrei.

III. Die Rechtsprechung des EuGH und des BFH zur Grundstücksüberlassung

Die Klägerin beruft sich auf die neuere Rechtsprechung sowohl des EuGH⁹⁾ als auch des BFH¹⁰⁾, die – jeweils zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Überlassung von Sportanlagen – generelle Ausführungen zur Steuerpflicht der Grundstücksüberlassung gemacht haben. Der EuGH beurteilt einen steuerbaren Umsatz in einer Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen der Umsatz erfolgt, als steuerfrei oder steuerpflichtig¹¹⁾. Diesem Grundsatz schließt sich der BFH ausdrücklich an¹²⁾ und präzisiert diesen unter Hinweis auf weitere Rechtsprechung des EuGH¹³⁾. Danach ist zwar jede Dienstleistung in der Regel als ei-

gene, selbständige Leistung zu betrachten. Aber eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung darf im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Daher ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Von einer einheitlichen Leistung ist insbesondere auszugehen, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile die Nebenleistung darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen.

Die Verwaltung hat auf diese neuere Rechtsprechung reagiert und ihre ursprüngliche entgegenstehende Regelung in Abschn. 86 UStR 2000, die die Überlassung von Sportanlagen regelt, aufgegeben und die Auffassung des BFH inzwischen in die UStR 2005 übernommen. Die Anwendung dieser Grundsätze auf die Steuerpflicht von Standplatzmieten, die die Verwaltung bisher ablehnt¹⁴⁾ ist der wesentliche Streitpunkt des Besprechungsurteils. Denn die Klägerin beurteilt die Standplatzvermietung anhand der o. g. Grundsätze lediglich als eine einheitliche steuerfreie Hauptleistung mit verschiedenen Nebenleistungen.

IV. Die Entscheidungsgründe des Hessischen FG

Das Hessische FG hält die Überlassung der Standplätze auf den Wochenmärkten einschließlich der weiteren Leistungen (Stromlieferung und Übernahme der Reinigung) insgesamt für steuerfrei gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG. Die Stromlieferung sowie die Übernahme der Reinigung seien Nebenleistungen zur Hauptleistung, der Grundstücksüberlassung, und daher wie diese steuerfrei. Das Finanzgericht legt bei seiner Entscheidung die Grundsätze des EuGH im Urteil vom 18. 1. 2001 (Lindöpark)¹⁵⁾ und des BFH im Urteil vom 31. 5. 2001¹⁶⁾ ausdrücklich zu Grunde, so dass die Leistung der Klägerin einheitlich zu beurteilen sei.

Das Finanzgericht sieht die Nutzungsüberlassung als wesentliche und im Vordergrund stehende Leistung an, wie dies auch die bisherige BFH-Rechtsprechung¹⁷⁾ getan habe, was aus dem Aufteilungsmaßstab 75 % steuerfreie Grundstücksüberlassung und 25 % steuerpflichtige anderen Leistungen deutlich werde. Abweichend von der bisherigen Rechtsprechung, geht das Finanzgericht von einer wirtschaftlich einheitlichen Leistung aus und qualifiziert die neben-

9) EuGH v. 18. 1. 2001, C-150/99, UR 2001, 153, (Stockholm Lindöpark).

10) BFH v. 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl 2001 II, 658.

11) EuGH v. 18. 1. 2001, C-150/99, UR 2001, 153, Rz. 26, (Stockholm Lindöpark); v. 2. 5. 1996, C-231/94, UR 1996, 220, (Faaborg-Gelting Linien).

12) BFH v. 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II 2001, 658.

13) EuGH v. 25. 2. 1999, C-349/96, UVR 1999, 157 Rz. 29 ff, (Card Protection Plan Ltd.).

14) OFD Hannover v. 7. 11. 2003, S 7168 – 74 – StO 353/S – 7168 – 145 – StH 445, UR 2004, 550.

15) EuGH v. 18. 1. 2001, C-150/99, UR 2001, 153, (Stockholm Lindöpark).

16) BFH v. 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II 2001, 658.

17) BFH v. 7. 4. 1960, V 143/58, BStBl III 1960, 261; v. 25. 4. 1968, V 120/64, BStBl II 1969, 94.

der Grundstücküberlassung erbrachten Leistungen als Nebenleistungen. Nach der maßgeblichen Perspektive der Händler (Durchschnittsverbraucher) haben die Organisationsleistungen und Stromlieferungen keinen eigenen Zweck, sondern stellen lediglich das Mittel dar, um die Hauptleistung (Überlassung der Standplätze) unter optimalen Bedingungen ausnutzen zu können. 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 Überlassung von Strom bzw. Reinigung des Markplatzes nützen den Händlern bei ihren Verkaufsmöglichkeiten nur im Rahmen des überlassenen Standplatzes. Dies zeige sich insbesondere daran, dass der Warenverkauf durch die Händler auch ohne die „Serviceleistungen“ der Klägerin erbracht werden könnten. Die Leistungen der Klägerin bewirkten lediglich, dass die Händler ihr Warenangebot ansprechender und einer größeren Anzahl von Marktbesuchern präsentieren sowie damit einen größeren Umsatz erzielen könnten. Die besondere Dominanz der Standplätze für die Händler sowie die Abhängigkeit der „Serviceleistungen“ von der Überlassung der Standplätze rechtfertigten es, diese auch dann als Nebenleistung einer einheitlichen steuerfreien Leistung anzusehen, wenn die Attraktivität einzelner Wochenmärkte durch sog. „Sonderveranstaltungen“ gesteigert würde.

Die Qualifizierung als eine einheitliche Leistung entspreche auch dem Gebot, die Befreiungsvorschriften einfach anzuwenden. Denn es fehlten allgemeingültige Kriterien, um die Organisationsleistungen der Klägerin zu quantifizieren und somit aus den gezahlten Standgeldern herauszurechnen. Dies hätte zur Folge, dass die Quantifizierung jeweils nach den Besonderheiten des Einzelfalles erfolgen müsste, mithin arbeitsaufwendig und streitanfällig wäre.

Schließlich beruft sich das Finanzgericht auf das Urteil des BFH vom 7. 3. 1995¹⁸⁾. Der BFH habe in diesem Urteil den vergleichbaren Fall der entgeltlichen Überlassung eines Standplatzes, eines Ausstellungsstandes o.ä. auf einem Kongress als „Vermietung von Grundstücken“ im Sinne des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG beurteilt.

V. Eigene Beurteilung

Die Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts ist im Ergebnis überzeugend und hat auch Zustimmung erhalten¹⁹⁾. Die in der Entscheidung des EuGH zu Lindöpark²⁰⁾ und der Folgeentscheidung des BFH²¹⁾ entwickelten Grundsätze zur Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen die Leistung erbracht wird, sind vom Finanzgericht konsequent auf die Standgelder der Klägerin angewandt worden. Dem Finanzgericht ist ohne Einschränkung Recht zu geben, dass die Organisationsleistungen und Stromlieferungen keinen eigenen Zweck erfüllen, sondern lediglich das Mittel darstellen, um die Hauptleistung (Überlassung der Standplätze) unter optimalen Bedingungen ausnutzen zu können. Von ausschlaggebender Bedeutung ist für einen Standplatzinhaber vor allem die Konzentration mehrerer verschiedener Verkäufer auf dem Markt, die ein reichhaltiges Leistungsangebot gewährleisten. Für

einen beliebigen Standinhaber, auf den als Durchschnittsverbraucher abzustellen ist, steht deswegen die Nutzungsüberlassung der Standplätze eindeutig im Vordergrund. Die weiteren Leistungen, wie z.B. die Zuweisung der Flächen, Stromlieferungen, Reinigung u.s.w., haben für einen Standinhaber ohne die Nutzungsüberlassung der Standplätze keine eigene Bedeutung. Die (Neben-) Leistungen würden ohne die Standplatzüberlassung nicht in Anspruch genommen werden.

Auch dem praktischen Argument des Finanzgerichtes, die Beurteilung als einheitliche Leistung diene der einfachen Anwendung der Befreiungsvorschriften, indem es eine für jeden Einzelfall vorzunehmende und streitanfällige Schätzung des Aufteilungsmaßstabes vorhindere, kann vorbehaltlos zugestimmt werden²²⁾. Es ist tatsächlich nicht einzusehen, dass auf allen heutigen Wochenmärkten identische Verhältnisse wie auf den Wochenmärkten vor rund 45 Jahren, als der BFH erstmals darüber zu entscheiden hatte²³⁾, herrschen sollen. Denn auch auf den Wochenmärkten findet wie im übrigen Alltag und allen Lebensbereichen auch im Laufe der Zeit ein Wandel statt: Die Zusammensetzung der Händler und damit der angebotenen Waren ändert sich. Dadurch ist Streit, wie Meyer zu Recht feststellt²⁴⁾, mit dem zuständigen Finanzamt über den sachgerechten Aufteilungsmaßstab im konkreten Einzelfall oft vorprogrammiert. Die vom Finanzgericht angenommene Steuerfreiheit vermeidet diesen Streit bereits im Vorfeld. Als Konsequenz der vollständigen Steuerfreiheit kommt es freilich zur Versagung des bisher teilweise zulässigen Vorsteuerabzuges.

VI. Schlussbetrachtung

Die Entscheidung des Hessischen FG zur Einheitlichkeit der Leistungen im Zusammenhang mit der Überlassung von Wochenmarktstandplätzen folgt konsequent der Argumentation des BFH bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Vermietung von Grundstücken. Danach ist die gesamte Leistung einschließlich der als Nebenleistungen anzusehenden Organisation des Marktes, der Reinigung des Markplatzes sowie der Lieferungen von Strom steuerfrei.

Es bleibt zu hoffen, dass der BFH, der über die von der Finanzverwaltung eingelegte Revision²⁵⁾, die das Finanzgericht wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Rechtsfortbildung sowie zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen hat, entscheiden wird, in Anwendung der Grundsätze seiner und der neuen Rechtsprechung des EuGH die Rechtsausführungen des Besprechungsurteils im Ergebnis bestätigen wird, zumal er dies, wenn auch eher als obiter dictum, bereits vor etwa zehn Jahren in dem vom Hessischen Finanzgericht zitierten Urteil getan hat.

18) BFH v. 7. 3. 1995, XI R 56/94, BFH/NV 1995, 1027.

19) Meyer, EFG 2005, 739, 740.

20) EuGH v. 18. 1. 2004, C-150/99, UR 2001, 153, (Stockholm Lindöpark).

21) BFH v. 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II 2001, 658.

22) So auch Meyer, EFG 2005, 739, 740.

23) BFH v. 7. 4. 1960 V 143/58, BStBl III 1960, 261; v. 25. 4. 1968, V 120/64, BStBl II 1969, 94.

24) Meyer, EFG 2005, 739, 740.

25) BFH, V R 12/05.