Urteil vom 08. November 2012, V R 15/12

Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Überlassung von Grundstücken im Rahmen von Ausgleichsmaßnahmen nach dem BNatSchG - Begriff der "Vermietung von Grundstücken"

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 12, UStG § 13 Abs 1, BGB § 1090, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst b, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst 1, BNatSchG , UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 3 Abs 9

vorgehend FG Münster, 28. März 2012, Az: 5 K 3805/09 U

Leitsätze

1. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG betrifft nur solche Nutzungsrechte, die auch von dem Begriff "Vermietung und Verpachtung" umfasst werden .

2. Die entgeltliche Bestellung eines unwiderruflich eingeräumten dinglichen Nutzungsrechts zur Durchführung von Ausgleichsmaßnahmen nach dem BNatSchG ist keine "Vermietung oder Verpachtung" i.S. des § 4 Nr. 12 UStG .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die entgeltliche Zurverfügungstellung eines Grundstücks für Ausgleichsmaßnahmen nach dem Bundesnaturschutzgesetz (BNatSchG) der Umsatzsteuer unterliegt.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), der im Hauptberuf als Angestellter tätig ist, bewirtschaftet im Nebenerwerb einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Der Betrieb umfasst u.a. eine Pferdezucht; außerdem bietet der Kläger Reitunterricht an.

3 Der Kläger erzielte in den Streitjahren darüber hinaus Einnahmen aufgrund eines Vertrages, mit dem er der Gemeinde M ein Grundstück zur Durchführung von Ausgleichsmaßnahmen nach dem BNatSchG zur Verfügung stellte. Der Vertrag mit der Bezeichnung "Vereinbarung über Nutzungsbeschränkung nebst Bestellung einer Dienstbarkeit und Ankaufsverpflichtung" wurde am 27. September 2002 unter notarieller Beurkundung abgeschlossen. In diesem Vertrag war u.a. Folgendes vereinbart:

"§ 1

(...)

4 (2) Der Erschienene zu 1) bewilligt, dass die Gemeinde M diese Grundbesitzungen für das Anlegen von Ausgleichsmaßnahmen in Besitz nimmt und für das Anlegen einer mit der Unteren Landschaftsbehörde abgestimmten Ausgleichsmaßnahme verwendet.

§ 2

5 (1) Der Erschienene zu 1) stimmt der durch die Gemeinde M anzulegenden Ausgleichsmaßnahme unwiderruflich und auf Dauer zu.

6 (2) Die in der Vorbemerkung genannten Grundstücke werden der derzeitigen Nutzung als Acker für immer entzogen.

7 (3) Die erstellte Ausgleichsmaßnahme (extensiv genutztes Grünland und Anlage eines Teiches) ist durch den Eigentümer auf Dauer zu belassen.

§ 3

8 (1) Der Erschienene zu 1) ist damit einverstanden, dass die Gemeinde M die Grundbesitzungen nach formloser Ankündigung zu jeder Zeit, frühestens jedoch am 01.01.2003, für die Anlage der Ausgleichsmaßnahme in Besitz und die Nachbesserung bei evtl. Ausfällen und die Kulturpflege nach der Anlage der Maßnahme vornimmt.

9 (2) Die Ausgleichsmaßnahme soll durchgeführt werden gemäß der Vereinbarung mit der Unteren Landschaftsbehörde."

10 Gemäß § 4 des Vertrages erhielt der Kläger eine einmalige Entschädigung in Höhe von insgesamt 76.306,20 €. Die Entschädigung war in zwei Raten zu zahlen, wobei die erste Rate in Höhe von 48.000 € im Dezember 2002, die zweite Rate in Höhe von 28.306,20 € im Juni 2003 fällig war. Gemäß § 7 des Vertrages bedurften Nebenabreden der Schriftform. Gemäß § 8 Abs. 3 des Vertrages bewilligte der Kläger der Gemeinde die Eintragung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit zur Sicherung des Rechts zur Durchführung der Ausgleichsmaßnahme.

"§ 8

(...)

11 Auf diesen Grundbesitzungen in der Gesamtgröße von 37.405 qm hat die Gemeinde M das Recht, eine mit der Unteren Landschaftsbehörde abgestimmte Ausgleichsmaßnahme durchzuführen. Die Ausgleichsmaßnahme wird in der Anlage eines extensiv genutzten Grünlandes und Anlage eines Teiches bestehen. Die Gemeinde M ist berechtigt, diese Ausgleichsmaßnahme zu betreiben und die Grundstücke zum Zweck des Betriebs und der Unterhaltung der durchgeführten Ausgleichsmaßnahme zu benutzen und zu betreten. Die Kosten des Unterhaltens gehen zu Lasten der Gemeinde M.

12 Demgemäß bewilligen der Erschienene zu 1) und beantragt die Gemeinde M die Eintragung vorstehender beschränkt persönlicher Dienstbarkeit zu Gunsten der Gemeinde M auf den Grundstücken ...

(...)"

13 Nach Anlegung der Ausgleichsmaßnahme nutzte der Kläger das Grundstück, indem er die Wiesenflächen düngte und regelmäßig mähte.

14 Im Anschluss an eine Außenprüfung unterwarf der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) u.a. auch die Einnahmen des Klägers aus der Grundstücksüberlassung der Umsatzsteuer.

15 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Zur Begründung seines in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2012, 1500 veröffentlichten Urteils führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, bei der Zahlung der Gemeinde habe es sich um ein Entgelt für eine steuerbare Leistung des Klägers gehandelt und nicht um eine Entschädigung für eine Wertminderung des Grundstückes. Diese Leistung werde auch weder von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) umfasst noch unterliege sie der Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG.

16 Eine nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung liege nicht vor, weil die Gemeinde das Grundstück nicht so in Besitz genommen habe, als ob sie dessen Eigentümer wäre und auch nicht jede andere Person von der Nutzung des Grundstücks habe ausschließen können. Vielmehr habe die Gemeinde das Grundstück nur zeitweise für das Anlegen der Ausgleichsmaßnahmen und eventuelle Nachbesserungen in Besitz genommen. Das Nutzungs- und Betretungsrecht an dem Grundstück sei im Übrigen beim Kläger als dessen Eigentümer verblieben.

17 Dass der Kläger und die Gemeinde keine vollständige Überlassung des Grundstücks, sondern lediglich eine Nutzungsbeschränkung hätten vereinbaren wollen, zeige sich auch an der im Vertrag verwendeten Formulierung *"Vereinbarung über Nutzungsbeschränkung nebst Bestellung einer Dienstbarkeit und Ankaufsverpflichtung"* .

18 Gegen die Annahme einer Grundstücksvermietung spreche ferner die Verpflichtung des Klägers, die Durchführung der Ausgleichsmaßnahme unwiderruflich und auf Dauer zu dulden. Der damit verbundene endgültige Verlust der teilweisen wirtschaftlichen Herrschaftsmacht über das Grundstück sei mit dem Wesen der Vermietung und Verpachtung als zeitlich beschränkte Gebrauchsüberlassung nicht vereinbar.

19 Eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG komme ebenfalls nicht in Betracht, weil der zugunsten der Gemeinde bestellten Grunddienstbarkeit keine eigenständige umsatzsteuerliche Bedeutung zukomme; sie diene nur der Absicherung der für die Anlage und Erhaltung der Ausgleichsmaßnahmen notwendigen Rechte an dem Grundstück.

20 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Zu deren Begründung trägt er vor, die Zahlungen der Gemeinde seien Entschädigungen für eine dauerhafte Wertminderung der betreffenden Grundstücke, auf denen Ausgleichsmaßnahmen durchgeführt werden. Damit fehle es an der für die Steuerbarkeit erforderlichen Kausalität zwischen Leistung und Gegenleistung.

21 Selbst wenn ganz oder teilweise eine steuerbare Leistung anzunehmen sei, werde diese von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umfasst, weil der tatsächliche, wirtschaftliche Gehalt des Vertrages darin bestehe, der Gemeinde die Flächen zur Nutzung und Durchführung der ihr auferlegten Ausgleichsmaßnahmen zu gestatten. Seine, des Klägers, Entscheidungsfreiheiten seien derart eingeschränkt, dass sie denen eines Verpächters gleichständen.

22 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 18. September 2009 aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 2002 vom 2. Oktober 2007 und 2003 vom 21. September 2007 mit der Maßgabe zu ändern, dass die mit dem Regelsteuersatz be-steuerten Umsätze 2002 um 48.000 € und 2003 um 28.306,20 € herabgesetzt werden sowie festzustellen, dass die Hinzuzieh-ung des Bevollmächtigten notwendig war.

23 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

24 Es trägt vor, die Revisionsbegründung setze sich nicht mit den Gründen der angefochtenen Entscheidung auseinander, sondern wiederhole lediglich das Vorbringen aus der Klagebegründung. Das FG habe im Übrigen zutreffend entschieden, dass bei der Durchführung nutzungseinschränkender Ausgleichsmaßnahmen nicht das Recht der Grundstücksnutzung wirtschaftlicher Inhalt des abgeschlossenen Vertrages sei, sondern die Durchführung der Ausgleichsmaßnahme.

Entscheidungsgründe

II.

25 Die Revision ist entgegen der Auffassung des FA zulässig. Nach § 120 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist die Revisionsbegründung beim Bundesfinanzhof (BFH) einzureichen; dies ist geschehen. Die Revisionsbegründung erfüllt auch die Anforderungen des § 120 Abs. 3 FGO. Die Begründung bezeichnet die Norm, auf die der Kläger die von ihm begehrte Steuerbefreiung stützt, nämlich § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG und die Umstände, aus denen der Kläger die Verwirklichung der Befreiungsvoraussetzungen herleiten zu können meint. Das reicht aus, um für den BFH erkennbar zu machen, aus welchen Gründen und mit welchen rechtlichen Erwägungen die steuerlichen Auswirkungen des angefochtenen FG-Urteils angegriffen werden. Die Revisionsbegründung nimmt ausdrücklich auf das FG-Urteil Bezug und setzt sich mit ihm auseinander. Das genügt, um die Zulässigkeitsanforderungen zu erfüllen.

26 Die Revision ist aber unbegründet; sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

27 Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Überlassung der Grundstücke an die Gemeinde M zwecks Verwendung für eine Ausgleichsmaßnahme der Regelbesteuerung unterliegt und weder von der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG noch von der gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. b UStG erfasst wird.

28 1. Die Grundstücksüberlassung ist nicht als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei.

29 a) Ob eine Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit vorliegt, richtet sich umsatzsteuerrechtlich nicht nach den Vorschriften des nationalen Zivilrechts (BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 V R 41/09, BFHE 234, 513 Rdnr. 19). Das grundlegende Merkmal des Begriffs der "Vermietung von Grundstücken" i.S. von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) --(seit 1. Januar 2007 Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das ge-meinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG)-- besteht darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Ver-gütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. in diesem Sinne u.a. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom

16. Dezember 2010 C-270/09, MacDonald Resorts Ltd., Slg. 2010, I-13179 Rdnr. 46; vom 6. Dezember 2007 C-451/06, Walderdorff, Slg. 2007, I-10637 Rdnr. 17; vom 12. Juni 2003 C-275/01, Sinclair Collis, Slg. 2003, I-5965 Rdnr. 25; vom 4. Oktober 2001 C-326/99, "Goed Wonen", Slg. 2001, I-6831 Rdnr. 55; vom 9. Oktober 2001 C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Slg. 2001, I-7257 Rdnr. 21; vom 9. Oktober 2001 C-409/98, Mirror Group, Slg. 2001, I-7175 Rdnr. 31). Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung dieser Definition entspricht, sind alle Merkmale des Vorgangs sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen er erfolgt. Maßgebend ist insoweit der objektive Inhalt des Vorgangs, unabhängig von der Bezeichnung, die die Parteien ihm gegeben haben (EuGH-Urteil MacDonalds Ressort Ltd. in Slg. 2010, I-13179 Rdnr. 46).

30 b) Danach liegt keine Vermietung vor. Zwar hat der Kläger der Gemeinde das Recht zur Inbesitznahme eingeräumt, um die Ausgleichsmaßnahme auf dem Grundstück vornehmen zu können. Dabei ist es den Vertragsparteien aber nicht um eine Inbesitznahme der Grundstücke durch die Gemeinde gegangen, um ihr die Möglichkeit zu verschaffen, Dritte wie ein Eigentümer von der Nutzung ausschließen zu können. Entscheidend war für die Gemeinde, die Grundstücke durch Umgestaltung in einen bestimmten Zustand ("extensiv genutztes Grünland und Anlage eines Teiches") zu versetzen, um damit ihren naturschutzrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen. Das wird durch die tatsächliche spätere Nutzung bestätigt, in deren Rahmen der Kläger die Grünflächen gemäht und gedüngt hat.

31 c) Eine Vermietung scheidet darüber hinaus auch deshalb aus, weil der Kläger der Gemeinde das Nutzungsrecht nicht für eine bestimmte Zeit überlassen hat. Das würde einen in irgendeiner Form, entweder durch konkrete Bezeichnung oder durch ein Kündigungsrecht, begrenzten Zeitraum voraussetzen. Der Kläger hat der Gemeinde das Nutzungsrecht aber "unwiderruflich und auf Dauer" eingeräumt und sich damit einverstanden erklärt, dass das Grundstück der "derzeitigen Nutzung als Acker für immer entzogen" wird. Das Urteil des Senats vom 11. November 2004 V R 30/04 (BFHE 207, 560, BStBl II 2005, 802) steht dem nicht entgegen. Der Senat hat darin entschieden, dass die Einräumung der Berechtigung zur Überspannung eines Grundstücks jedenfalls dann eine als Vermietung und Verpachtung zu beurteilende Nutzungsüberlassung auf Zeit ist, wenn damit nicht der endgültige und vollständige Verlust der wirtschaftlichen Herrschaftsmacht verbunden ist. Bei Grundstücken führe weder die Überlassung einer verhältnismäßig geringfügigen Grundfläche für die Aufstellung von Strommasten noch die Überspannung zu einem endgültigen und vollständigen Verlust der Herrschaftsmacht an den Grundstücken. Im vorliegenden Fall kommt es aber durch die unwiderruflich und dauerhafte Überlassung des Nutzungsrechts, die Durchführung von Ausgleichsmaßnahmen und den umfassenden Entzug von Nutzung als Ackerland zu einem endgültigen und dauerhaften Verlust der wirtschaftlichen Herrschaftsmacht des Klägers über das Grundstück.

32 2. Die Grundstücksüberlassung an die Gemeinde M wird auch nicht von der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG umfasst. Danach ist u.a. die Bestellung von dinglichen Nutzungsrechten, zu denen auch die entgeltliche Einräumung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit (§ 1090 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) gehört, steuerfrei. Aus der Entstehungsgeschichte des durch Art. 17 Nr. 3 des Steuerbereinigungsgesetzes 1985 (BGBl I 1984, 1493, BStBl I 1984, 659) in das Gesetz aufgenommenen § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG ergibt sich, dass hierdurch "eine gleiche Behandlung aller Grundstücksüberlassungen zur Nutzung erreicht" werden sollte (so die Gesetzesbegründung in BRDrucks 140/84 zu Art. 19 Nr. 2 des Gesetzentwurfs); die Befreiung sonstiger bislang steuerpflichtiger Umsätze war nicht beabsichtigt.

33 Die Vorschrift beruht auf Art. 13 Teil B Buchst. b Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG, nach der die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei ist. Aus der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung folgt, dass nur die Bestellung solcher dinglicher Nutzungsrechte unter § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG fällt, die auch von dem Begriff "Vermietung und Verpachtung" in Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG umfasst werden. Mit der Eintragung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit sollte aber vorliegend das Recht zur Durchführung einer Ausgleichsmaßnahme gesichert werden, das aus den unter II.1.b) und c) genannten Gründen gerade nicht das Merkmal "Vermietung und Verpachtung" erfüllt.

34 3. Das FG hat die Leistungen des Klägers auch zu Recht zum Teil im Streitjahr 2002 und zum Teil im Streitjahr 2003 der Besteuerung unterworfen.

35 Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Da der Kläger der Gemeinde das Recht zur Inbesitznahme und Durchführung der Ausgleichsmaßnahme ab 1. März 2003 eingeräumt hat, hat er seine im Vertrag vom 27. September 2002

vereinbarte Leistung auch zu diesem Zeitpunkt erbracht. Das gesamte Entgelt von insgesamt 76.306,20 € wäre danach im Streitjahr 2003 der Besteuerung zu unterwerfen gewesen.

36 Aufgrund von § 4 des Vertrages hat der Kläger aber die erste Rate in Höhe von 48.000 € bereits im Dezember 2002 erhalten. Wird --wie hier-- ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Teilentgelt vereinnahmt worden ist.

37 4. Für die Entscheidung darüber, ob die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das außergerichtliche Vorverfahren notwendig war (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist das FG zuständig (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 23. Februar 2011 V B 61/10, BFH/NV 2011, 832, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de