Urteil vom 13. Februar 2014, V R 5/13

Umsatzsteuerfreie Standplatzvermietung - Rüge eines Verfahrensverstoßes gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO

BFH V. Senat

UStG § 2 Abs 3 S 1, UStG § 4 Nr 12 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 5, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst b, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst l, UStG § 2 Abs 3 S 1, UStG § 4 Nr 12 Buchst a, KStG § 4, FGO § 96 Abs 1 S 1, UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008

vorgehend FG Münster, 06. August 2012, Az: 15 K 4623/09 U

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).

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Stadt, erbrachte in den Streitjahren 2003 und 2004 sowie 2006 bis 2008 Leistungen an andere Unternehmer durch die Überlassung von Standflächen bei Wochenmärkten und Kirmessen. Die Nutzungsüberlassung erfolgte durch einen Mustervertrag ("Vertrag über die Zusage eines Standplatzes für die ... Kirmessen").

2 In der nicht zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuerjahreserklärung 2003 vom 10. März 2004 sowie der Umsatzsteuerjahreserklärung 2004 vom 18. April 2005, der der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) am 3. Mai 2005 zustimmte, erfasste die Klägerin keine Umsätze im Zusammenhang mit der Überlassung von Standflächen bei Wochenmärkten und Kirmesveranstaltungen. Am 12. April 2007 erließ das FA für beide Jahre nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderte Umsatzsteuerbescheide, in denen es die steuerpflichtigen Leistungen um Umsätze aus der Standflächenüberlassung bei Wochenmärkten und Kirmesveranstaltungen um 14.926 € (2003) und um 21.841 € (2004) erhöhte sowie zusätzliche Vorsteuerbeträge von 1.950 € (2003) und von 1.419,60 € (2004) berücksichtigte. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

3 In der nicht zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuerjahreserklärung 2006 vom 24. Mai 2007 erklärte die Klägerin nach § 4 Nr. 12 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerfreie Umsätze in Höhe von 41.322 € (26.477 € aus Markt- und 14.845 € aus Kirmesveranstaltungen). Das FA sah die Umsätze aus den Standgeldern bei Kirmesveranstaltungen in voller Höhe als umsatzsteuerpflichtig sowie die Umsätze aus den Standgeldern bei Märkten zu 25 % als umsatzsteuerpflichtig an und erließ am 14. Februar 2008 einen geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid 2006, gegen den die Klägerin gleichfalls erfolglos Einspruch einlegte.

4 In der nicht zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuerjahreserklärung 2007 vom 14. April 2008 erklärte die Klägerin nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreie Umsätze in Höhe von 40.304 € (30.332 € aus Markt- und 9.972 € aus Kirmesveranstaltungen). Das FA behandelte auch die Umsätze aus der Standplatzüberlassung auf Kirmesveranstaltungen in voller Höhe sowie die Umsätze aus der Standplatzüberlassung bei Marktveranstaltungen in Höhe von 25 % als umsatzsteuerpflichtig und erließ am 21. Mai 2008 einen geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid 2007, gegen den die Klägerin ohne Erfolg Einspruch einlegte.

5 In der ebenfalls nicht zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 erfasste die Klägerin nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreie Umsätze in Höhe von 39.748 € (26.904 € aus Markt- und 12.844 € aus

Kirmesveranstaltungen). Das FA sah für dieses Jahr lediglich die Umsätze aus der Standplatzüberlassung auf Kirmesveranstaltungen in voller Höhe als umsatzsteuerpflichtig an und erließ am 10. Juli 2009 einen geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid 2008. Auch insoweit legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein.

6 In ihren Umsatzsteuerjahreserklärungen machte die Klägerin keine Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Umsätzen aus Marktveranstaltungen und Kirmessen geltend.

7 Am 3. September 2009 erließ das FA für die Streitjahre 2003, 2004, 2006 und 2007 geänderte Umsatzsteuerjahresbescheide, in denen es die Umsätze aus den Wochenmärkten nunmehr als steuerfreie Umsätze erfasste. Für die Jahre 2003 und 2004 kürzte das FA entsprechend die abziehbaren Vorsteuerbeträge.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 729 veröffentlichten Urteil statt. Danach seien die Leistungen der Klägerin bei der Standplatzüberlassung auf Kirmessen nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei, wie sich aus einer unionsrechtlichen Auslegung unter Berücksichtigung 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) sowie der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) und der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) ergebe. Wesentliches Merkmal der Grundstücksvermietung wie auch der Grundstücksverpachtung sei es, dass dem Mieter (Pächter) vom Vermieter (Verpächter) eines Grundstücks auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt werde, dieses Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Die Überlassung der Standplätze durch die Klägerin an die sog. Beschicker der jeweiligen Kirmes entspreche dem. Es handele sich insoweit um eine gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreie Vermietung, die nicht in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Leistungsteil aufzuteilen sei. Die Überlassung der Standplätze sei das wesentliche Element der Leistung an die sog. Platzbewerber gewesen. Die Standgelder seien nach § 1 und § 3 des Mustervertrages nach der jeweils in Anspruch genommenen Platzgröße (2 €/qm bzw. 1,50 €/qm) berechnet worden. 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 stellen lediglich das Mittel dar, um die Überlassung der Standplätze als Hauptleistung unter optimalen Bedingungen nutzen zu können. Dem jeweiligen Platzbewerber sei es gerade darauf angekommen, unter Ausschluss anderer, für die Dauer der Kirmes eine Standfläche zu erhalten, auf der er sein jeweiliges Geschäft (Fahrgeschäft, Vertrieb von Waren, Imbiss- bzw. Getränkestand) betreiben konnte. Insoweit bestehe kein Unterschied zur Überlassung von Standplätzen auf Wochenmärkten durch die Klägerin, die später auch vom FA als insgesamt steuerfreie Vermietung angesehen worden sei. Die Klägerin habe bei der Überlassung von Standplätzen auf Wochenmärkten auf der gleichen Rechtsgrundlage gehandelt. Nach ihrem unwidersprochenen Vortrag habe sie bei den Wochenmärkten sogar noch weitere Leistungen erbracht, wie die Zurverfügungstellung von Strom, für den der jeweilige Platzbewerber bei den Kirmesveranstaltungen selbst habe sorgen müssen. Dass eine Kirmes eine straffere Organisation und einen höheren Aufwand erfordere, sei unerheblich.

9 Hiergegen richtet sich die Revision des FA. Das FG habe seinem Urteil nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde gelegt, da Teile des Akteninhalts nicht hinreichend berücksichtigt worden seien. Es komme den Platzbewerbern nicht entscheidend auf die Überlassung eines Grundstücksteils zum Gebrauch für gewerbliche Zwecke, sondern darauf an, die Veranstaltungsbedingungen für ihre jeweilige gewerbliche Betätigung zu nutzen. Die Ausführungen des FA seien nicht ausreichend gewürdigt worden. Auch die vertraglich vorgesehene Möglichkeit, Standplatzinhaber von der Kirmes auszuschließen, zeige, dass kein Entgelt für eine Grundstücksvermietung vorliege. Hierfür sprächen auch die besonderen Regelungen für das Schaustellergewerbe. Die Kirmesveranstaltungen hätten zudem auf Straßen, nicht aber auf Marktplätzen stattgefunden. Gegenstand der von der Klägerin erbrachten Leistung sei die Zulassung zur Teilnahme an einer Kirmesveranstaltung gewesen. Zu berücksichtigen sei der Vergnügungs- und Eventcharakter einer Kirmes.

10 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Das FA wende sich nur gegen die Tatsachenwürdigung des FG. Ein Verfahrensfehler liege nicht vor.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Leistungen der Klägerin bei der Überlassung von Standplätzen bei Kirmessen insgesamt steuerfrei sind.

14 1. Die Klägerin war bei der Standplatzüberlassung als Unternehmerin tätig.

15 a) Nach ständiger BFH-Rechtsprechung ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts bei richtlinienkonformer Auslegung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) entsprechend Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche und damit eine nachhaltige Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausübt, die sich innerhalb ihrer Gesamtbetätigung heraushebt. Handelt sie dabei auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es auf weitere Voraussetzungen nicht an. Gestattet z.B. eine Gemeinde gegen Entgelt die Nutzung einer Sporthalle und Freizeithalle, ist 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 Senatsurteile vom 10. November 2011 V R 41/10, BFHE 235, 554, und vom 1. Dezember 2011 V R 1/11, BFHE 236, 235). Der Senat hält an dieser Rechtsprechung fest (vgl. zur bislang unterbliebenen Veröffentlichung der BFH-Rechtsprechung zu § 2 Abs. 3 UStG im BStBl z.B. Lohse/Zanzinger, Deutsches Steuerrecht 2013, 1105 ff., 1109).

16 b) Im Streitfall war die Klägerin bei der Leistungserbringung als Unternehmerin tätig, da sie die Standplätze nach dem vom FG ausdrücklich in Bezug genommenen Mustervertrag "über die Zusage eines Standplatzes" auf zivilrechtlicher Rechtsgrundlage, nicht aber öffentlich-rechtlich überließ. Im Hinblick auf die Höhe der von der Klägerin vereinnahmten Entgelte ist auch von einem Herausheben aus der wirtschaftlichen Gesamtbetätigung der Klägerin auszugehen.

17 2. Wie das FG zutreffend entschieden hat, erbrachte die Klägerin bei der Standplatzüberlassung ausschließlich steuerfreie Leistungen.

18 a) Steuerfrei ist gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

19 aa) Ob eine Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit vorliegt, richtet sich umsatzsteuerrechtlich aufgrund richtlinienkonformer Auslegung nicht nach den Vorschriften des nationalen Zivilrechts (BFH-Urteile vom 7. Juli 2011 V R 41/09, BFHE 234, 513, BStBl II 2014, 73, unter II.2.b, und vom 8. November 2012 V R 15/12, BFHE 239, 509, BStBl II 2013, 455, unter II.1.a). Das grundlegende Merkmal des umsatzsteuerrechtlichen Begriffs der "Vermietung von Grundstücken" i.S. von Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG --seit 1. Januar 2007 Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL-- besteht vielmehr 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 (vgl. EuGH-Urteile 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).

20 bb) Entgegen der früheren BFH-Rechtsprechung kann nach dem Senatsurteil vom 24. Januar 2008 V R 12/05 (BFHE 221, 310, BStBl II 2009, 60) die Überlassung von Standplätzen durch den Veranstalter von Wochenmärkten an Markthändler nach den vorstehenden Grundsätzen als einheitliche Vermietungsleistung anzusehen sein. Entscheidend ist hierfür, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, bei der das Vermietungselement prägend ist.

21 Dies stimmt mit der EuGH-Rechtsprechung überein. So hat der EuGH mit Urteil vom 27. September 2012 C-392/11, Field Fischer Waterhouse (Umsatzsteuer-Rundschau 2012, 964) 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 zulässt, dass diese keine einheitliche Leistung darstellen.

22 cc) Die Rechtsprechungsänderung durch das BFH-Urteil in BFHE 221, 310, BStBl II 2009, 60 wirkt sich auch auf die Standplatzüberlassung bei Kirmesveranstaltungen aus. Wie das FG zutreffend entschieden hat, ist eine derartige

Standplatzüberlassung in vollem Umfang steuerfrei und nicht in eine steuerpflichtige und eine steuerfreie Leistung aufzuteilen. Der Senat hält daher auch insoweit an seiner dem entgegenstehenden Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 7. April 1960 V 142/58 U, BFHE 71, 41, BStBl III 1960, 261, und vom 25. April 1968 V 120/64, BFHE 93, 393, BStBl II 1969, 94) nicht mehr fest.

23 Das Vorliegen einer insgesamt steuerfreien Leistung ergibt sich im Streitfall nach dem Urteil des FG, das seiner Beurteilung die Rechtsprechung des erkennenden Senats zugrunde gelegt hat, daraus, dass die Überlassung der Standplätze das wesentliche Leistungselement war. Die darüber hinaus erbrachten Leistungen hat das FG zutreffend lediglich als Nebenleistungen angesehen, da es dem jeweiligen Händler gerade darauf ankommt, 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 sind 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 rechtfertigen es, diese auch dann als Nebenleistung zu einer dann einheitlichen steuerfreien Leistung anzusehen, wenn die Attraktivität einzelner Wochenmärkte durch vereinzelte "Sonderveranstaltungen" gesteigert wird.

24 b) Das FG hat bei seiner Entscheidung auch nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens unberücksichtigt gelassen und damit nicht gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen. Danach entscheidet das Gericht nach seiner freien aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Diese Vorschrift verpflichtet das FG, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen (BFH-Beschluss vom 14. November 2001 II B 29/00, BFH/NV 2002, 512). Die Rüge eines derartigen Verfahrensverstoßes setzt die Darlegung voraus, dass das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt habe, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen des Beteiligten nicht entspreche oder eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen habe (BFH-Beschluss vom 9. Juli 2012 III B 66/11, BFH/NV 2012, 1631). Hieran fehlt es im Streitfall, in dem sich das FA letztlich nur gegen eine aus seiner Sicht fehlerhafte Vertragsauslegung wendet (vgl. BFH-Beschluss vom 13. Dezember 2012 X B 209/11, BFH/NV 2013, 722).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de