

**Miete und Pacht im Spiegelbild
der finanzgerichtlichen Rechtsprechung
zu § 4 Nr. 10 UStG**

Von

Dr. Karl August Bettermann
o. Prof. der Rechte an der Freien Universität Berlin



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

KARL AUGUST BETTERMANN

**Miete und Pacht im Spiegelbild der finanzgerichtlichen
Rechtsprechung zu § 4 Nr. 10 UStG**

**Miete und Pacht im Spiegelbild
der finanzgerichtlichen Rechtsprechung
zu § 4 Nr. 10 UStG**

Von

Dr. Karl August Bettermann
o. Prof. der Rechte an der Freien Universität Berlin



D U N C K E R & H U M B L O T / B E R L I N

Alle Rechte vorbehalten
© 1959 Duncker & Humblot, Berlin
Gedruckt 1959 bei Hans Winter Buchdruckerei, Berlin SW 61
Printed in Germany

Inhalt

Das Problem	9
I. Dauer der Überlassung	10
II. Besitz und Mitgebrauch bei Miete	10—13
1. Parkgebühren	11
2. Start- und Landegebühren	12
3. Omnibusbahnhof	12
4. Einschüttungsverträge	12
III. Besitz und Gebrauch bei Pacht	13—17
1. Aberntung	14
2. Weideverträge	15
3. Ausbeutung eines Grundstücks	16
IV. Kühlraum	17
V. Concessionsverleihung	17—19
1. Kurparkphotographen	17
2. Verlegung von Leitungen und Geleisen	18
3. Wettbewerbsschutz unerheblich	18
4. Gewährung und Gestattung des Gebrauchs	18
VI. Meeresstrand	19—20
1. Badebetrieb	19
2. Strandkorbvermietung	19
VII. Werbung	20—23
1. Plakatwesen	20
2. Außenreklame an Gebäuden	20
VIII. Miete und Verwahrung	23—29
1. Lagerei	23
2. Garage	25
3. Bootsstände	27
4. Safe und Tresor	28
IX. Stand- und Platzmieten	29—34
1. auf Volksfesten	29
2. auf Ausstellungen	30
3. auf Märkten	31
4. § 68 GewO	31
5. Ausstellungen außerhalb Messen und Märkten	33
X. Gemischte Verträge und Verträge besonderer Art	34—43
1. Die Systematik der zivilrechtlichen Dogmatik	34
2. Die Klassifizierung des Finanzhofs und deren Kritik	37

a) Die „Verträge besonderer Art“	37
b) Die „gemischten Verträge“	38
c) Zerlegung auch bei den „Verträgen besonderer Art“	39
d) trotz „Einheitlichkeit“ — Absorptions-, Kombinations- und Übergewichtstheorie	39
3. Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der gemischten Verträge und der Vertragsverbindungen	41
4. Atypische Klauseln im typisierten Vertrag	42
a) Hochspannungsleitung über Wald	42
b) Gaststättenpacht mit Bierbezugspflicht	43
XI. Noch einmal die Standmieten	43—51
1. Motiv und Zweck der Raumüberlassung gleichgültig	43
2. Weisungsrechte des Vermieters unschädlich	44
3. Gebrauchspflicht des Mieters möglich	45
4. Die Veranstaltung des Festes oder der Ausstellung als Grundlage oder Inhalt des Standüberlassungsvertrags	45
5. Die „Werbe- und Geschäftsmöglichkeiten“	46
6. Die Platzwahl	49
7. Besucher, Aussteller, Wirte und Veranstalter der Ausstellung: RGZ 88, 108	49
8. Messeaussteller	51
XII. Tankstellenverträge	52—61
1. Grundform	52
2. Sondergestaltungen	54
a) Baukostenzuschuß und Gestellung der Zapfvorrichtung durch die Ölfirma	54
b) Persönliche Dienstbarkeit	55
c) Abgeltung des Mietzinses durch die Verkaufsprovision	56
d) Eigentumsverhältnisse unerheblich	56
e) Rückvermietung: BFH BStBl. 1959 III 223	57
3. Bestandteilseigenschaft der vermieteten Gebäude oder Räume	59
Register der finanzgerichtlichen Entscheidungen	62—66

Abkürzungsverzeichnis

BB	= Der Betriebsberater
BerIGE	= Berliner Grundeigentum
BStBl.	= Bundessteuerblatt. Teil III. Veröffentlichungen des Bundesfinanzhofs
DAutoR	= Deutsches Autorecht
DGemStZ	= Deutsche Gemeinde-Steuer-Zeitung
DJ	= Deutsche Justiz
DMR	= Deutsches Mietrecht
DR	= Deutsches Recht
DStZ	= Deutsche Steuerzeitung
DW	= Deutsche Wohnwirtschaft
DWA	= Deutsches Wohnungsarchiv
E	= Entscheidung
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
FG	= Finanzgericht
Grunde	= Das Grundeigentum
GewArch.	= Gewerbearchiv für das Deutsche Reich
Gruchot	= Gruchots Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts
GrErwStG	= Grunderwerbsteuergesetz
HW	= Haus und Wohnung
KGJ	= Jahrbuch für Entscheidungen des Kammergerichts in Sachen der freiwilligen Gerichtsbarkeit, in Kosten-, Stempel- und Strafsachen
KGJ Erg.	= Entscheidungen des Kammergerichts und des Oberlandesgerichts München in Kosten-, Straf-, Miet- und Pachtssachen, Ergänzung zum KGJ
LM	= Lindenmaier-Möhring, Nachschlagewerk des Bundesgerichtshofs
LZ	= Leipziger Zeitschrift für Deutsches Recht
Mrozek	= Mrozek, Steuerrechtsprechung in Karteiform
MSchG	= Mieterschutzgesetz
NdsRpfl.	= Niedersächsische Rechtspflege
OFD	= Oberfinanzdirektion
OLGE	= Die Rechtsprechung der Oberlandesgerichte auf dem Gebiete des Zivilrechts

PrALR	= Preußisches Allgemeines Landrecht
RBewG	= Reichsbewertungsgesetz
RStBl.	= Reichssteuerblatt
Sächs.Arch.	= Sächsisches Archiv für Rechtspflege
SchlHAnz.	= Schleswig-Holsteinische Anzeigen
Seuff.Arch.	= Seufferts Archiv
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz
StW	= Steuer und Wirtschaft. Teil II, Rechtsprechung des RFH bzw. BFH
Tz.	= Textzahl
UrkStG	= Urkundensteuergesetz vom 5. 5. 1936 (RGBl. I S. 407)
UStR	= Umsatzsteuerrundschau
UStDB	= Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz
UStG	= Umsatzsteuergesetz
Warn.	= Die Rechtsprechung des Reichsgerichts auf dem Gebiete des Zivilrechts, herausgegeben von Warneyer
ZMR	= Zeitschrift für Miet- und Raumrecht

Nach § 4 Nr. 10 UStG sind u. a. umsatzsteuerfrei die Umsätze aus „Verpachtungen und Vermietungen von Grundstücken“; „steuerepflichtig“ sind jedoch nach Satz 2 a.a.O. „die Beherbergung in Gaststätten“¹ und nach § 37 UStDB „die Verpachtung und Vermietung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind“.

Nach der ständigen Rechtsprechung des RFH² und des BFH³ beurteilt sich ausschließlich nach bürgerlichem Recht, ob eine Vermietung oder Verpachtung i. S. des § 4 Nr. 10 UStG vorliegt; die wirtschaftliche Betrachtungsweise soll hier also nicht Platz greifen. Obwohl dafür der Finanzhof niemals einen Grund angegeben hat und auch kein triftiger Grund ersichtlich ist, will die folgende Untersuchung jene These des Finanzhofs nicht angreifen, sondern legt sie zugrunde. Hier geht es vielmehr um den Nachweis, daß der Satz von der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts in der Rechtsprechung der Finanzgerichte nicht mit der notwendigen Konsequenz durchgeführt worden ist.

Erstens finden sich Urteile, in denen der Finanzhof angebliche Merkmale der Miete oder Pacht verlangt oder vermißt hat, die es nach bürgerlichem Recht nicht sind. Zweitens lassen sich Widersprüche innerhalb der Rechtsprechung des RFH und des BFH feststellen, Widersprüche aber auch zur Rechtsprechung der Zivilgerichte, insbesondere des Reichsgerichts. Drittens läßt die Behandlung der gemischten Verträge fast jede Fühlung mit der zivilrechtlichen Lehre vermissen. Wenn aber die Frage, was Vermietung und Verpachtung von Grundstücken i. S. des § 4 Nr. 10 UStG ist, sich nach bürgerlichem Recht beantwortet, dann nötigt das die Finanzgerichte, das bürgerliche Recht richtig zu erkennen und anzuwenden und sich in Zweifelsfällen an der Judikatur der Zivilgerichte und der Literatur der Ziviljuristen zu orientieren. Was nach bürgerlichem Recht Miete und Pacht ist, das bestimmen an Hand der einschlägigen Gesetze die bürgerlichen Gerichte und die Zivilrechtslehre. Bei der Lektüre der Judikatur des Finanzhofs hat man dagegen manchmal den Eindruck, als verfare er nach der Maxime: Was Miete und Pacht i. S. des Umsatzsteuerrechts ist, bestimmt zwar das bürgerliche Recht; aber

¹ Die nach § 38 UStDB vorliegt, „wenn ein Unternehmer Wohn- und Schlaf- räume zur vorübergehenden Beherbergung von Fremden bereithält“.

² RFH 15, 284; 27, 261; 32, 354; 41, 313; 42, 62; 47, 175; 48, 213; 49, 155; 49, 312; 54, 17; 54, 555; RStBl. 1939, 806; 1942, 878/9; 1944, 589/90.

Anders nur RFH DStZ 1925, 566 Nr. 276 = StW 1925 Nr. 421.

³ BFH 57, 249; 58, 116; 60, 154; 61, 155; 65, 98; 65, 585.

was nach bürgerlichem Recht Miete oder Pacht von Grundstücken ist, das bestimmt der Finanzhof⁴ — und zwar von Fall zu Fall; denn diese Judikatur enthält zahlreiche Widersprüche und Inkonssequenzen.

I. In E 64, 542 stellt es der BFH entscheidend ab auf den „Unterschied zwischen der **Dauervermietung** in einer Ladenstraße und der **kurzfristigen Überlassung** von Ständen durch den Veranstalter (Organisator) von Messen, Ausstellungen, Schützen-, Oktober- und ähnlichen Festen“. Aber für den Begriff der Miete ist die Dauer des Mietverhältnisses und des Mietgebrauchs unwesentlich. Zwar ist die Miete ein sogen. Dauerschuldverhältnis. Doch besagt dieser Begriff nur, daß die Leistung des Vermieters, die Gebrauchsgewährung, sich nicht in einer oder mehreren Einzelleistungen erschöpft, sondern durch ständiges Verhalten zu erfüllen ist. Ferner ist das Zeitmoment insofern für den Mietbegriff qualifizierend, als die Gebrauchsgewährung zeitlich begrenzt sein muß: keine „Ewigmiete“ und keine Erbmiete⁵. Aber eine Mindestdauer, eine zeitliche Mindestgrenze, kennt das Mietrecht des BGB nicht. Daß Tagesmiete zulässig ist, zeigt schon § 565 III BGB. Die Mietzeit braucht auch nicht ununterbrochen zu laufen, sogen. Successiv- oder Folgemiete. Als Beispiel dafür führt *Mittelstein*⁶ an, daß „Meßstände für die nächste Messe gemietet“ werden, und beruft sich dafür auf ein Urteil des LG Leipzig vom 28. 3. 1892 in Sächs.Arch. 1895, 154.

Auch und gerade in der Rechtsprechung der Finanzgerichte ist wiederholt anerkannt worden, daß die Zeitdauer der Gebrauchsüberlassung unwesentlich ist und daß auch eine bloß vorübergehende Überlassung Miete sein kann: RFH RStBl. 1939, 806 (stundenweise Vermietung eines Konzertsaales); RFH 48, 213 (Saalmiete); BFH 60, 154 (Platzüberlassung an Wanderzirkus).

II. In E 63, 160 hat der BFH behauptet, zur Miete gehöre, daß der Mieter unmittelbarer Besitzer der Mietsache werde und dem Vermieter den Besitz i. S. des § 868 BGB vermittele. Das ist unrichtig. „Es ist kein Erfordernis der Miete, daß der gemietete Gegenstand sich im alleinigen unmittelbaren **Besitz des Mieters** befinden soll“⁷. § 535 BGB verlangt *Gebrauchsgewährung*, nicht *Besitzüberlassung*; der Gebrauch einer Sache kann aber auch ohne deren Besitz gewährt werden⁸.

⁴ *Wauer* StW 1958, 214/5 spricht von „unterstellter“ (!) „Übereinstimmung mit dem bürgerlichen Recht.“

⁵ Vgl. meinen Kommentar zum MSchG § 1 Erl. 56; *Staudinger-Kiefersauer* BGB (11. Aufl. 1955) § 535 Erl. 88.

⁶ Die Miete (4. Aufl. 1932) S. 15 zu N. 48.

⁷ RGZ 141, 99.

⁸ Vgl. meinen Kommentar zum MSchG § 1 Erl. 59a; *Roquette* Mietrecht (4. Aufl. 1954) S. 60/61; *Mittelstein* a.a.O. S. 238/9.

Das Mietobjekt braucht dem Mieter auch nicht zum ausschließlichen Gebrauch überlassen zu werden. Auch **bloßer Mitgebrauch** kann schon den Tatbestand der Miete erfüllen⁹. Das hat auch der RFH wiederholt ausgesprochen, vgl. E 27, 261; 49, 155. Vgl. auch *Plückebaum-Malitzky* UStG (8.) I Tz. 2753: „Miete und Pacht liegt nicht nur vor bei Überlassung des ausschließlichen Gebrauchs bzw. Nutzungsrechts einer Sache; es genügt die Überlassung eines beschränkten Gebrauchs- oder Nutzungsrechts“.

Vgl. ferner RFH StW 1933 Nr. 172 Ziff. 4: „Die **Zulassung fremder Gas- und Kabelleitungen**¹⁰ im Bahnkörper stellt eine umsatzsteuerfreie Vermietung dar“³⁹. Daß die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 10 UStG kein unbeschränktes Gebrauchsrecht an der vermieteten Sache voraussetze, wurde dort ausdrücklich hervorgehoben. In der gleichen Entscheidung wird unter Ziff. 6 als befreiter Mietvertrag angesehen die Gestattung der Bahn, daß „der Bahnkörper von Röhren und Leitungen aller Art, von Straßen und Bahnen aller Art durchkreuzt wird oder daß diese Verkehrswege über ihn hinweggeführt werden“. Der RFH verweist dafür auf seine Entscheidung StW 1932 Nr. 879, wo er einer Kleinbahngesellschaft, die der Stadt die **Mitbenutzung ihrer Bahnanlage** entgeltlich gestattet, die Befreiung des § 4 Nr. 10 UStG gewährt hatte.

1. Deshalb ist die Begründung des BFH in E 62, 150 für die Umsatzsteuerpflicht von **Parkgebühren** oder Parkplatzgeldern unrichtig: daß dem Parkenden „nicht ein ganz bestimmt abgezeichneter Raum der Parkplatzfläche (unter Ausschluß der anderen Fahrzeughalter) zur Verfügung gestellt wird“¹¹. Das bürgerliche Recht verlangt weder, daß die Mietsache dem Mieter zum ausschließlichen Gebrauch überlassen wird, noch daß das Mietgrundstück genau abgegrenzt ist. Wenn A. seinem Nachbarn B. gegen Entgelt gestattet, über des A. Grundstück zu gehen, zu fahren oder zu fliegen, so liegt, wenn keine Dienstbarkeit vereinbart ist, Grundstücksmietsache vor. „Gestatten des Lustwandels in einem Park gegen Entgelt“ ist Miete¹². Erlaube ich einem Dritten entgeltlich, sein Fahrzeug auf meinem Hof unterzustellen, so habe ich ihm meinen Hof zur Mitbenutzung vermietet, auch wenn ich ihm keinen bestimmten Platz auf diesem Hof anweise, sondern es ihm überlasse, wo er dort seinen Wagen parkt.

Begründet ist die Heranziehung der Parkgebühren zur Umsatzsteuer nur dann, wenn im Einzelfall nicht Miete, sondern Verwahrung vorliegt, wenn also die Parkgebühren nicht oder nicht primär die Gestattung des Parkens, sondern die Bewachung entgelten. Darauf, ob Verwahrung vor-

⁹ Vgl. meinen Kommentar zum MSchG § 1 Erl. 19 mit Nachw. in Note 105.

¹⁰ Über Hochspannungsleitungen vgl. u. S. 42 sub 4a.

¹¹ Ähnlich RFH 49, 310 (313).

¹² *Mittelstein* a.a.O. S. 238.