



Gericht:	Finanzgericht Rheinland-Pfalz 3. Senat
Entscheidungsdatum:	23.11.2021
Rechtskraft:	ja
Streitjahr:	2017
Aktenzeichen:	3 K 1844/20
ECLI:	ECLI:DE:FGRLP:2021:1123.3K1844.20.00
Dokumenttyp:	Urteil
Quelle:	
Normen:	§ 4 Nr 12 S 1 Buchst a UStG 2005, Art 135 Abs 1 Buchst I EGRL 112/2006, UStG VZ 2017

Umsatzsteuerliche Beurteilung einer sog. "Unterverpachtung" von Waldflächen

Leitsatz

Eine als Pacht bezeichnete ideelle Zuordnung einer ausgemessenen Waldfläche stellt keine Verpachtung i.S.d. Art. 135 Abs. 1 Buchst. 1 MwStSystRL dar.[\(Rn.23\)](#)

Orientierungssatz

1. Eine Unternehmerin, die zum Schutz von Wäldern von einer Gemeinde Waldflächen pachtet und sodann im Zusammenhang mit einem Naturschutzprojekt Teile der Waldflächen über einen Online-Shop an Firmenkunden und Privatkunden mit einer Stückelung von jeweils 1 Quadratmeter für die "nächsten 50 Jahre" gegen Entgelt von jeweils 4 Euro als einmalige Zahlung "unterverpachtet" - ohne dass jedoch der sog. Unterpachtvertrag die Leistungsempfänger dazu berechtigt, die Fläche wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen - erbringt mit der "Unterverpachtung" keine nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreie Leistung.[\(Rn.24\)](#)

2. Damit eine Leistung noch unter die unionsrechtliche Begriffsbestimmung "Vermietung und Verpachtung" fällt, muss ein Leistungsempfänger aus seiner Sicht eine Leistung erhalten, die mit irgendeiner Art der Nutzung aufgrund der Grundstücksüberlassung zusammenhängt. Daran fehlt es, wenn dem Leistungsempfänger nicht mehr verbleibt als das Affektionsinteresse am Schutz des Waldes.[\(Rn.25\)](#)

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 Strittig ist, ob als "Pacht" bezeichnete Leistungen im Zusammenhang mit einem Naturschutzprojekt eines ...waldes umsatzsteuerfrei gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG sind.
- 2 Die Klägerin ist mit der Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Wald- und Forstwirtschaft sowie dem Naturschutz unternehmerisch tätig. Im Rahmen ihres Unternehmens beabsichtigt die Klägerin, ... den Baumbestand alter ...wälder im Forstrevier X zu schützen.

- 3 Mit Vertrag vom 1. Februar 2017 vereinbarten die Klägerin (...) und die Gemeinde X, dass die Klägerin zum Schutz alter urwaldnaher ...wälder in der Gemarkung der Gemeinde Teile der Flächen mit dem Ziel der Stilllegung durch den Verzicht aller Beteiligten auf jede Art der forstwirtschaftlichen Nutzung für die Dauer von fünfzig Jahren pachtet, welche die Klägerin als Schutzwälder an Firmen- und Privatkunden unterverpachtet. Der konkrete Nutzen für die Kunden der ... -Klägerin- ist in dem Vertrag als "anschauliches Waldprojekt" bezeichnet, "welches das Engagement für den Erhalt der Wälder und die Biodiversität unterstreicht". Die Klägerin darf im Rahmen von Kundenführungen das Waldgebiet betreten, im Übrigen ist der Nutzungsumfang auf die Möglichkeit der vorgenannten Unterverpachtung beschränkt. Eine forstwirtschaftliche Nutzung des Waldgrundstücks ist weder der Klägerin noch deren jeweiligen Kunden gestattet und das Recht der Jagdverpachtung an Dritte verbleibt bei der Gemeinde.
- 4 Über einen "Online-shop" im Internet bietet die Klägerin ihren Kunden die Pacht der Waldflächen aus dem gepachteten Bestand mit einer Stückelung von jeweils 1 m² für die "nächsten 50 Jahre" gegen Entgelt von jeweils 4 € als einmalige Zahlung an. In den Streitjahren erhielten die Kunden ab einer gepachteten Fläche von 5m² zusätzlich eine Urkunde – auch als Geschenkkunde für einen anderen – zugeschickt. Ab einer gepachteten Fläche von 25 m² erhielten die Kunden zusätzlich ein vom Autor ... signiertes Exemplar eines Taschenbuchs und eine persönliche Urkunde mit den Koordinaten der Schutzfläche -gegebenenfalls als Geschenkkunde-. Ab einer gepachteten Fläche von 50 m² erhielten die Kunden zusätzlich die Möglichkeit der kostenlosen Teilnahme mit maximal zwei Personen an einer Führung durch die Schutzfläche. Ab einer gepachteten Fläche von 500 m² erhielten die Kunden zu der persönlichen Urkunde zwei Plätze für ein Tagesseminar ihrer Wahl.
- 5 Die von den Kunden gepachteten Flächen sind in einem Pachtflächenverzeichnis kartiert und in einem Pächterverzeichnis aufgelistet.
- 6 Die Umsätze aus der Unterverpachtung der Waldflächen erklärte die Klägerin in ihrer Umsatzsteuererklärung 2017 vom 9. Oktober 2018 als steuerfreie Umsätze.
- 7 Anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung am 28. November 2018 war der Prüfer der Auffassung, dass die Voraussetzungen einer umsatzsteuerfreien Verpachtung gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG nicht vorlägen, da der Erwerber keinen Pachtvertrag über ein bestimmtes Grundstück, an dem er zeitlich begrenzt Besitz ergreife, andere von jeglicher Nutzung ausschließen könne und selbst eine sachgerechte Bewirtschaftung betreibe, abschließe. Unabhängig davon, dass kein bestimmter Teil der Erdoberfläche überlassen werde, erfolge auch keine Übertragung von Nutzungen und Lasten. Entsprechend minderte der Prüfer die steuerfreien Umsätze um ... € und erhöhte die steuerpflichtigen Umsätze zu 19 % um ... € (Tz. 14 und 15 des Umsatzsteuer-Sonderprüfungsberichts vom 25. März 2019, Blatt 20ff der Umsatzsteuerakte).
- 8 Der Beklagte folgte der Auffassung des Umsatzsteuer-Sonderprüfers und setzte die Prüfungsfeststellungen in dem Umsatzsteuerbescheid 2017 vom 20. Mai 2019 um.
- 9 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und machte geltend, dass es sich bei den Zahlungen um ein Entgelt für eine § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreie Verpachtung handele. Die Unterpachtverträge bezögen sich auf der Größe nach genau bestimmte Grundstücksteile und sie weise jedem Unterpächter eine örtlich genau ausgewiesene Schutzfläche zu, dies entweder unmittelbar bei Abschluss des Pachtvertrages oder zu einem späteren Zeitpunkt. Hierzu habe sie die gesamte von der Ortsgemeinde X gepachtete Fläche des ...-Urwaldes geographisch vermessen, auf einer Darstellungsfläche abgebildet, nummeriert und jeden Pachtvertrag individuell zugewiesen. Damit seien Gegenstand der pachtweisen Nutzungsüberlassung räumlich abgegrenzte Teile der Erdoberfläche und mithin Grundstücke im Sinne der Steuerbefreiungsvorschrift. Auf die Art der Nutzung des Grundstückes durch die Unterpächter komme es nicht an. Nach dem Landeswaldgesetz bestünden die Wirkungen des Waldes in seinem wirtschaftlichen Nutzen, seinem Beitrag für die Umwelt, insbesondere für die nachhaltige Leistungsfähigkeit des Naturhaushaltes, das Klima, den Wasserhaushalt, die Reinhaltung der Luft, die Bodenfruchtbarkeit, die Erhaltung der Genressourcen und das Landschaftsbild sowie seinem Beitrag für die Erholung. Daraus ergebe sich, dass sich die Nutzung des Waldes nicht auf eine forstwirtschaftliche Bewirtschaftung beschränke. Sie habe die Flächen den Unterpächtern ausweislich des vermittelten Pachtvertrages der Ortsgemeinde X als "Schutzwälder" verpachtet, weshalb die führende Wirkung des Waldes nicht die forstwirtschaftliche Nutzung, sondern ausschließlich der Beitrag für die Umwelt sei. Vertragsgrundlage der

Unterverpachtung sei die Produktbeschreibung im Onlineshop.

- 10** Mit Einspruchsentscheidung vom 7. August 2020 wies der Beklagte den Einspruch zurück, da die Klägerin den Nachweis von Unterpachtverträgen über der Größe nach genau bestimmte Grundstücksteile schuldig geblieben sei. Die jeweiligen Leistungsempfänger erhielten lediglich eine Rechnung, aus der die Größe der geschützten Fläche sowie eine Artikelnummer ersichtlich seien. Es fehle eine vertragliche Grundlage, nach der die Kunden die jeweilige erworbene Fläche in Besitz nehmen und andere von diesem Recht ausschließen könnten. Auch der Ausschluss Dritter von der Mietsache sei nicht gegeben, da die für die rechtliche Durchsetzung etwaiger Rechte notwendigen Angaben insbesondere zu Art und Umfang der eigenen Nutzungsrechte fehlten. Hier liege vielmehr eine sonstige Leistung der Sicherstellung des Ausschlusses einer forstwirtschaftlichen Nutzung des gepachteten Waldgebietes zum Zwecke dessen dauerhafter Erhaltung vor.
- 11** Die Klägerin trägt vor, entgegen der Auffassung des Beklagten sei eine örtlich genau ausgewiesene Schutzflächenzuweisung an den jeweiligen Unterpächter gegeben. Bei den pachtweise überlassenen Schutzflächen handele es sich um Grundstücke im Sinne der Steuerbefreiungsvorschrift und die Unterpachtverträge bezögen sich auf der Größe nach genau bestimmte Grundstücksteile. Sie habe im Streitjahr die verpachteten Flächen noch per Hand eingemessen und den Kunden zugeordnet. Aus dem Pachtverzeichnis zum Urwaldprojekt, aus welchem die geographisch eingemessenen und räumlich abgegrenzten Flächen hervorgingen, sei für jeden Unterpächter eine eigene Schutzflächen-ID, welche entsprechend auf einer Kartierung des Waldstücks hinterlegt sei, ausgewiesen. Sie habe allen Kunden die zugeordneten Flächen und die genauen Flächeninformationen mit den entsprechenden GPS-Koordinaten per E-Mail mitgeteilt. Jeder Unterpächter könne daher die ihm zugewiesene Pachtfläche aufsuchen und in Besitz nehmen. Tatsächlich kämen regelmäßig Kunden zu ihr, um sich das "eigene" Grundstück anzusehen. Unionsrechtlich handele es sich bei den Tatbestandsmerkmalen der Steuerbefreiungen um autonome Begriffe des Unionsrechts, deren Auslegung nicht von dem nationalen Zivilrecht eines Mitgliedstaates abhängig sei. Nach der Rechtsprechung des EuGH in dem Urteil "Lubbock Fine" sei der Vermietung eines Grundstücks der Verzicht auf die Rechte aus einem Mietvertrag gegen eine Abstandszahlung gleichzusetzen. Auch in dem bewussten Unterlassen einer forstwirtschaftlichen Nutzung liege daher eine Ausübung des Rechts vor, einen Gegenstand auf bestimmte Zeit gegen Vergütung in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.
- 12** Die Klägerin beantragt,
...
hilfsweise,
die Revision zuzulassen.
- 13** Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.
- 14** Der Beklagte trägt ergänzend zu seiner Einspruchsentscheidung vor, die Klägerin stütze ihre Argumentation weiterhin auf das Vorliegen von Unterpachtverträgen. Allerdings existierten keine Unterpachtverträge, die bloße Bezeichnung der Produktbeschreibung im Internet als Unterpachtvertrag reiche zur Annahme einer steuerfreien Verpachtung im Sinne der Steuerbefreiungsvorschrift nicht aus. Eine eigentümerähnliche Ausschlussmöglichkeit Dritter ergebe sich nicht aus der Produktbeschreibung, weitere Unterlagen erhalte der Kunde jedoch nicht. Daher stehe nicht die Verpachtung der Waldflächen im Vordergrund, sondern deren Schutz und dabei handele es sich um eine sonstige steuerpflichtige Leistung.
- 15** Die Klägerin hat mit Schriftsatz vom 2. November 2020 und der Beklagte mit Schriftsatz vom 29. September 2020 auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

- 16** Die Klage ist unbegründet. Der Beklagte hat zu Recht die von der Klägerin als "Pacht" bezeichneten Leistungen im Zusammenhang mit dem "...Projekt" nicht als umsatzsteuerfrei gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG behandelt.
- 17** Steuerfrei ist nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG "die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken, von

Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen". Unionsrechtlich befreit Art. 135 Abs. 1 Buchst. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem -MwStSystRL- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (vgl. BFH-Urteil vom 10. Dezember 2020 – V R 41/19, BFH/NV 2021, 949).

- 18** Ob eine Leistung als umsatzsteuerfreie Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks anzusehen ist, richtet sich umsatzsteuerrechtlich nicht nach den Vorschriften des nationalen Zivilrechts (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 – V R 41/09, BStBl II 2014, 73). Steuerbefreiungen wie die in Art. 135 Abs. 1 MwStSystRL stellen vielmehr eigenständige Begriffe des Unionsrechts dar und erfordern daher eine einheitliche Definition auf Unionsebene. Außerdem sind nach ständiger Rechtsprechung des EuGH die Begriffe, mit denen die in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind, also auch der Begriff "Vermietung von Grundstücken", eng auszulegen, da eine Steuerbefreiung eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz darstellt, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Den Begriff "Vermietung von Grundstücken" in Art. 135 Abs. 1 Buchst. 1 MwStSystRL hat der EuGH dahin definiert, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstücks auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Der Gerichtshof hat ebenfalls ausgeführt, dass sich die Befreiung nach dieser Bestimmung daraus erklärt, dass die Vermietung von Grundstücken, auch wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ist, normalerweise eine verhältnismäßig passive Tätigkeit darstellt, die nicht zu einer signifikanten Wertschöpfung führt. Eine solche Tätigkeit ist daher von anderen Tätigkeiten zu unterscheiden, die entweder gewerblichen Zwecken dienen oder einen Gegenstand haben, der eher durch die Erbringung einer Dienstleistung als durch die bloße Bereitstellung einer Sache charakterisiert wird, wie etwa das Recht, einen Golfplatz oder – gegen Zahlung einer Maut – eine Brücke zu nutzen, oder das Recht, in Geschäftsräumen Zigarettenautomaten aufzustellen. Daraus ergibt sich, dass der passive Charakter der Vermietung eines Grundstücks, der die Mehrwertsteuerbefreiung solcher Umsätze nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. 1 MwStSystRL rechtfertigt, in der Natur des Umsatzes selbst liegt und nicht in der Art und Weise, wie der Mieter das betreffende Gut benutzt. So hat der Gerichtshof entschieden, dass diese Steuerbefreiung nicht für eine Tätigkeit gilt, die nicht nur eine passive Zurverfügungstellung eines Grundstücks, sondern außerdem seitens des Eigentümers eine ganze Reihe geschäftlicher Tätigkeiten wie Aufsicht, Verwaltung und ständige Unterhaltung sowie Zurverfügungstellung anderer Anlagen mit sich bringt, so dass, sofern nicht ganz besondere Umstände vorliegen, die Vermietung dieses Grundstücks keine ausschlaggebende Dienstleistung darstellen kann (vgl. EuGH-Urteil vom 2. Juli 2020 – C-215/19 "Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö", HFR 2020, 970). Dagegen ist der Umstand, dass der Mieter eines Grundstücks dieses betreibt, indem er es gemäß den Bestimmungen des Mietvertrags zu gewerblichen Zwecken nutzt, für sich allein nicht dazu angetan, dem Eigentümer dieses Grundstücks die Mehrwertsteuerbefreiung vorzuenthalten (vgl. EuGH-Urteil vom 28. Februar 2019 – C-278/18 "Sequeira Mesquita", HFR 2019, 336).
- 19** Die vorgenannten Voraussetzungen gelten auch für die umsatzsteuerfreie Verpachtung eines Grundstücks und die hierdurch typischerweise eingeräumten Berechtigungen an dem Grundstück zur Ausübung einer sachgerechten und nachhaltigen Bewirtschaftung (vgl. Forster in Wäger, UStG, Rn. 29 zu § 4 Nr. 12 unter Hinweis auf EuGH Urteil vom 6. Dezember 2007 – C-451/06 "Walderdorff"). Soweit für das Gericht ersichtlich, werden im Unionsrecht die Begriffe Vermietung und Verpachtung synonym verwendet, da sich in der Rechtsprechung des EuGH keine Entscheidungen finden, welche sich explizit mit der Verpachtung eines Grundstücks befassen.
- 20** 1.
Nach diesen Grundsätzen stellt zwar das Anpachten des Waldgebietes durch die Klägerin von der Gemeinde X eine nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG umsatzsteuerfreie Vermietung und Verpachtung von Grundstücken dar; die von der Klägerin an ihre Kunden erbrachte Leistung stellt allerdings keine umsatzsteuerfreie "Unterverpachtung" dar.
- 21** a)
Mit Pachtvertrag vom 1. Februar 2017 verpachtete die Gemeinde X der Klägerin die in den Anlagen näher bezeichneten Waldflächen für einen Zeitraum von 50 Jahren gegen einen Pachtzins von ... € je angefangene 0,5 ha mit dem Ziel, dort aus Naturschutzgründen auf eine forstwirtschaftliche Nutzung zu verzichten und mit der Befugnis, das als

Schutzwald bezeichnete Waldgrundstück unterzupachten.

- 22** Dieser Vertrag stellt eine Verpachtung i.S.d. Art. 135 Abs. 1 Buchst. 1 MwStSystRL dar, da der Klägerin von der Gemeinde X auf die bestimmte Zeit von 50 Jahren gegen eine bestimmte Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Dabei sieht es das Gericht als unschädlich an, dass eine forstwirtschaftliche Nutzung des Waldes ausgeschlossen wird. Genauso wie bei einem Mietvertrag üblich können Nutzungsbeschränkung auch bei einem Pachtvertrag vorliegen, sofern sich Verpächter und Pächter darauf einigen, wie dies im Streitfall geschehen ist. Die Klägerin verzichtet indessen nicht auf jegliche -für einen Pachtvertrag charakteristische- Fruchtziehung. Die sachgerechte Bewirtschaftung des naturnahen ...waldes erfolgt hier eben durch die Unterverpachtung an Kunden der Klägerin.
- 23** b)
Die von der Klägerin als Pacht bezeichnete ideelle Zuordnung eines Quadratmeters -oder mehrerer Quadratmeter- der ausgemessenen Waldfläche an die Kunden stellt jedoch keine Verpachtung i.S.d. Art. 135 Abs. 1 Buchst. 1 MwStSystRL dar und ist daher nicht steuerfrei nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG.
- 24** Die sog. Unterpachtvertrag an die Leistungsempfänger der Klägerin berechtigt diese nicht, die "unterverpachtete Fläche" wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Zwar ist in den sog. Unterpachtverträgen wie auch in dem Pachtvertrag mit der Gemeinde X eine forstwirtschaftliche Nutzung des Waldes ausgeschlossen, aber danach verbleibt für die Kunden der Klägerin dann keinerlei Möglichkeit der Nutzung mehr. Auch eine Nutzung der zugewiesenen Fläche durch häufige Besuche zum Zwecke der Erholung vereiteln den von der Klägerin verfolgten Zweck des Naturschutzes, da die Waldfläche dann nicht renaturieren könnte und die von der Klägerin angepriesenen Erfolge durch Rückkehr von Schwarzspecht, Mittelspecht oder Schwarzstorch bzw. teilweise Wildkatze sowie die erhöhte lebende Biomasse (vgl. Blatt 94 der Prozessakte) vereitelt würden. Zudem müssten sich die Kunden oftmals einen Weg durch unerschlossene Flächen bahnen, welche anderen Kunden zugewiesen sind. Dies würde den von der Klägerin verfolgten Zweck der Erhaltung der Unberührtheit des ...Urwaldes geradezu konterkarieren. Die Verträge der Klägerin mit ihren Kunden sind daher dem Sinn und Zweck eines Miet- oder Pachtvertrages entkleidet und beinhalten eine gänzliche andere Leistung als eine Grundstücksüberlassung.
- 25** Aus der Sicht des Leistungsempfängers muss dieser eine Leistung erhalten, die, um noch unter die unionsrechtliche Begriffsbestimmung "Vermietung und Verpachtung" zu fallen, mit irgendeiner Art der Nutzung aufgrund der Grundstücksüberlassung zusammenhängt. Die ideelle Zuweisung der vertragsinhaltlichen Grundstücksfläche offenbart jedoch, dass dem Leistungsempfänger nicht mehr verbleibt als das Affektionsinteresse am Schutz des Urwaldes. Die Klägerin hebt daher in ihrem Angebot insbesondere Aspekte des Natur- und Klimaschutzes hervor. Dem steht auch nicht entgegen, dass sich Kunden der Klägerin die ihnen zugewiesenen Grundstücke "ansehen". Zum Ansehen der Grundstücke bedarf es keiner pachtvertraglich zugewiesenen Nutzungsmöglichkeit, dies können auch beliebige andere Besucher oder andere Kunden der Klägerin, denen diese Waldstücke nicht zugeordnet wurden. Die Nutzungsmöglichkeit der Leistungsempfänger erreicht nicht die Intensität der unionsrechtlichen Begriffsbestimmung "Vermietung und Verpachtung" durch die Grundstücksüberlassung. Charakteristisch für einen Mietvertrag ist die Nutzung einer Grundstücksfläche – sei es durch Bewohnen oder durch gewerbliche Nutzung –; charakteristisch für einen Pachtvertrag ist die Fruchtziehung. Beide Charakteristika liegen in dem Vertrag "sui generis", welchen die Klägerin ihren Kunden als Leistungsempfängern abgeschlossen hat, nicht vor.
- 26** Leistungsinhalt ist hier vielmehr der Schutz der Waldfläche durch einen Zusammenschluss gleichgerichteter Interessen, deren Erreichen die Klägerin als Vertragspartner für die Vertragslaufzeit garantiert. Das Interesse der Kunden der Klägerin besteht nicht in der Möglichkeit, die Waldfläche in Besitz zu nehmen, sondern einen Beitrag dazu zu leisten, das Waldgebiet insgesamt als Urwald zu erhalten. Insoweit ist der Schutz eines einzelnen Quadratmeters oder auch mehrerer Quadratmeter "in der Hand" der Kunden allein ohne das Zusammenwirken mit den anderen Kunden oder der Klägerin tatsächlich unmöglich und sinnlos, da sich eine geringe Fläche Wald nicht isoliert als Urwald erhalten lässt, sich die gewünschten ökologischen Auswirkungen bei den einzelnen ideell zugewiesenen Flächen nicht erreichen lassen und der Vertrag dann ins Leere geht. Gegenstand der sonstigen Leistung durch die Klägerin ist nicht die Verpachtung von Waldflächen, sondern ein Affektionsinteresse am Schutz urwaldnaher ...wälder ("Mit der Unterstützung des Projektes leisten Sie einen wichtigen Beitrag zum Schutz des Klimas und der Biodiversität", siehe ...). Ei-

gentlicher Gegenstand des Vertrages ist damit nicht die Vermittlung der ausschließlichen Nutzung unter dem Ausschluss Dritter von der gepachteten Fläche, sondern eine Beteiligung an den Aufwendungen der Klägerin zum Schutz des von der Gemeinde X gepachteten Urwalds, damit die Gemeinde X anderweitig Einnahmen enthält, die ihr durch den Verzicht auf eine forstwirtschaftliche Nutzung des Waldes entgehen und die ihr diesen Verzicht ermöglichen. Der von der Klägerin bezweckte Schutz des Waldes bedingt einen aktiven Schutz des gesamten Waldgebietes durch eine einheitliche Nutzungsvorgabe und deren Garantie, unabhängig davon, wie viel Fläche die Klägerin an Leistungsempfänger ideell zuweisen kann. Die Klägerin entfaltet zudem weitere Aktivitäten zum Schutz des Waldes, beispielsweise die regelmäßigen Inventuren im Schutzgebiet und die Sicherung des Schutzes über einen Zeitraum von 50 Jahren. Eine "Vermietung und Verpachtung" ist daher von der andersartigen Tätigkeit der Klägerin zu unterscheiden, die eher durch die Erbringung einer Dienstleistung als durch die bloße Bereitstellung einer Sache charakterisiert wird (vgl. EuGH-Urteil vom 2. Juli 2020 – C-215/19 "Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö", HFR 2020, 970). Da die Begriffe, mit denen die unionsrechtlichen Mehrwertsteuerbefreiungen umschrieben sind, also auch der Begriff "Vermietung von Grundstücken", eng auszulegen sind, und die von der Klägerin mit ihren Kunden geschlossenen Verträge nicht mehr als "Vermietung und Verpachtung" angesehen werden können, sondern Verträge "sui generis" darstellen, fallen diese nicht unter die Steuerbefreiung.

- 27** Dementsprechend existieren auch keine Pachtverträge zwischen der Klägerin und ihren Kunden, in denen neben der Leistung der Klägerin auch die Verpflichtungen der Kunden (bei üblichen Mietverträgen regelmäßig zum sorgfältigen Umgang mit der Mietsache, bei Pachtverträgen regelmäßig zum Erhalt der Pachtsache) vertraglich festgehalten sind. Allein aus der Leistungsbezeichnung im online-shop als "Pacht" folgt jedoch nicht, dass eine Verpachtung i.S.d. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG, Art. 135 Abs. 1 Buchst. 1 MwStSystRL vorliegt.
- 28** 2.
Dass die von der Klägerin geschlossenen Verträge mit ihren Kunden nicht mehr unter die unionsrechtliche Begriffsbestimmung als "Vermietung und Verpachtung" fallen, zeigen auch die nach Menge der ideell zugewiesenen Grundstücksfläche gestaffelten Zugaben, welche verdeutlichen, dass Vertragsinhalt nicht die Grundstücksüberlassung durch die Klägerin ist, sondern eine sonstige Leistung durch Befriedigung eines Affektionsinteresses.
- 29** a)
Bei den Zugaben -Urkunde, signiertes Taschenbuch, Führung durch die Schutzfläche, Tagesseminar- zu der zugewiesenen Fläche nach der Mengenstaffelung handelt es sich mit dieser um eine einheitliche Leistung, in welcher das Wertverhältnis zwischen Entgelt und gesteigerter Befriedigung des Affektionsinteresses zum Ausdruck kommt.
- 30** Ob im Fall eines Leistungsbündels umsatzsteuerrechtlich eine einheitliche Leistung vorliegt oder ob mehrere, getrennt zu beurteilende Leistungen gegeben sind, ist Ergebnis einer Tatsachenbeurteilung (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2019 – XI R 21/18, BStBl II 2020, 723). Besteuerungsgegenstand i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG ist umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich die ausgeführte einzelne Leistung. Sie wird bestimmt durch die Art ihrer Ausführung -Lieferung oder sonstige Leistung-, den Gegenstand, auf den die Ausführung gerichtet ist, durch die Beteiligten -Leistender, Leistungsempfänger- und durch ihre Entgeltlichkeit. Umsatzsteuerrechtlich umfasst der Umsatz nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung weitere Leistungen nur, wenn sie mit dem Gegenstand so abgestimmt sind, dass sie in ihm aufgehen und ihre Selbständigkeit verlieren. Entsprechend werden Nebenleistungen, das sind Leistungen, die im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich sind, sie wirtschaftlich ergänzen, abrunden und üblicherweise zusammen mit der Hauptleistung ausgeführt werden, umsatzsteuerrechtlich nicht selbständig, sondern ebenso wie die Hauptleistung beurteilt (vgl. BFH-Beschluss vom 29. September 2000 – V B 16/00, BFH/NV 2001, 351). Nach der Rechtsprechung des EuGH ist bei einem wirtschaftlichen Vorgang, der ein Leistungsbündel darstellt, eine Gesamtbetrachtung erforderlich, um zu ermitteln, ob sich ihm eine oder mehrere Leistungen entnehmen lassen, wobei jede Leistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist. Gleichwohl darf in Abweichung von dieser Regel ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb liegt eine einheitliche Leistung dann vor, wenn mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. EuGH-Urteil vom 4. März 2021 – C-581/19 "Frenetikexito", HFR 2021, 525).

- 31** Die von der Klägerin als Zugabe behandelte Urkunde verdeutlicht dies in besonderem Maße. Die Urkunde selbst wäre ohne die ideell zugewiesene Landfläche gegenstandslos und hat ohne diese auch keinen eigenständigen Nutzen. Die Urkunde ist damit abhängig von der eigentlichen Leistung, hat keinen selbständigen Nutzen und bildet mit der Hauptleistung eine Einheit.
- 32** Aber auch das Taschenbuch, die Führung durch die Schutzfläche und das Tagesseminar sind im Vergleich zu der Hauptleistung nebensächlich, ergänzen diese aber wirtschaftlich und runden diese ab. Grundsätzlich sind potentielle Kunden der Klägerin nur Personen, die ein Interesse am oder eine Affinität zum Wald und Umweltschutz bzw. zur Natur und zum Klimaschutz haben. Das ...Projekt der Kläger erreicht sein Ziel grundsätzlich ohne den Beitrag der Kunden, da sich die Klägerin ihrerseits in dem Pachtvertrag mit der Gemeinde X verpflichtet hat. Mit der Entgeltzahlung leisten die Kunden der Klägerin dazu einen Beitrag und ermöglichen es der Klägerin, das "...Projekt" zu refinanzieren. Die Zugaben unterstützen damit den Beitrag der Kunden, da sie die Wichtigkeit dieses Beitrags für die Kunden verdeutlichen und einen Anreiz für die Kunden bieten, die entgeltliche Leistung der Klägerin zu erwerben. Zudem bieten die Zugaben einen Anreiz, nicht nur eine kleine, sondern eine -nach der Mengenstaffel jeweils- größere entgeltliche Leistung zu erwerben. Nach dem von der Klägerin geführten Pächterverzeichnis betrafen die Umsätze der Klägerin mit den Kunden auch jeweils Flächen ab 5 m² und sind in Größen entsprechend der durch die jeweiligen Zugaben vorgegebenen Staffelung gewählt. Nur in einem Fall beträgt die Fläche eines Umsatzes mit einem Kunden lediglich 1 m². In den übrigen Fällen, in denen das Flächenverzeichnis Flächen von nur 1m² ausweist, hat die Klägerin die Flächen Dritten -offensichtlich unentgeltlich- zugewendet. Eine Aufspaltung der Leistungen wäre damit wirklichkeitsfremd.
- 33** b)
Die Zugaben nach der Mengenstaffel verdeutlichen zudem, dass die entgeltliche Leistung in einem Affektionsinteresse als Beitrag zum Umweltschutzprojekt der Klägerin besteht.
- 34** Im Zusammenhang mit der ideell zugewiesenen Landfläche verdeutlicht die Urkunde, dass der Kunde der Klägerin von dem Affektionsinteresse getragen einen Beitrag zum Umweltschutz bzw. zum Umweltschutzprojekt der Klägerin leistet. Der Kunde der Klägerin kann dies gegenüber Dritten mit der Urkunde dokumentieren und erhält so neben dem ideellen Wert der Zuweisung der Grundstücksfläche auch einen ideellen Wert durch Selbstbestätigung und gegebenenfalls durch die Anerkennung oder Zustimmung weiterer Personen.
- 35** Mit den weiteren Leistungen, welche die Kunden mit Aufwendung eines höheren Entgelts erhalten, kann die Selbstbestätigung anhand konkreter Tätigkeit und weiterer Informationen über die Notwendigkeit des Umweltschutzes vertieft werden, die Anerkennung oder Zustimmung weiterer Personen kann durch Einflechten des Erlebten in ein Gespräch erreicht werden. Die weiteren Leistungen ermöglichen damit, den größtmöglichen Nutzen aus der Hauptleistung zu ziehen, zumal eine forstwirtschaftliche Nutzung der zugewiesenen Waldfläche gerade ausscheidet und nur ein ideeller Nutzen verbleibt.
- 36** Eine Steuerbefreiung besteht für die von der Klägerin erbrachte sonstige Leistung nicht, sodass der Beklagte diese zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen hat.
- 37** Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.
- 38** Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen.