
Datum: 22.01.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 4264/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0122.6K4264.04.00

Tenor:

Der Beklagte wird verpflichtet, bei der Umsatzbesteuerung des Klägers

in den Jahren 1996 bis 2000 die Erlöse Boxenmiete

und in den Jahren 1999 bis 2000 außerdem die Erlöse Futter und Hallennutzung dem Steuersatz von sieben vom Hundert zu unterwerfen. Bei der Änderung für 1996 bis 1998 sind die mit dem Regelsteuersatz zu steuernden Erlöse Hänger bzw. Hängervermietung gegenzurechnen.

In dem vorgenannten Umfang werden der Ablehnungsbescheid vom 16. Dezember 2003 und die Einspruchsentscheidung vom 14. Juli 2004 aufgehoben.

Die weitergehende Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

Streitig ist, ob die Umsatzsteuer für die Streitjahre gestützt auf das BMF-Schreiben vom 16. Juli 2004 zur geänderten Behandlung von Pferdepensionsverträgen aus Billigkeitsgründen abweichend festzusetzen ist.

Der Kläger ist ein gegründeter und eingetragener Verein, der sich mit der Förderung des Reitsportes befasst. Er ist Erbbauberechtigter an dem der Stadt A gehörenden 1,25 ha großen Grundstück in A, wo er eine eigene Reitanlage errichtet hat. Diese besteht aus zwei Reithallen, einem Turnierplatz, einem Außenreitplatz, Stallungen und Nebengebäude sowie einem Freigelände. Von der Reitanlage gelangt man ohne Straßenberührung ... in ein Gebiet ... in dem Reitwege angelegt sind. 3

In den Stallungen sind 55 Pferdeboxen eingerichtet. Soweit der Kläger diese nicht für seine eigenen 8 bis 12 Pferde nutzte, standen in den Streitjahren zwischen 43 bis 47 Boxen für Pensionspferde der Mitglieder zur Verfügung. Gemäß dem Muster für einen Pferde-Einstellungsvertrag betrug das monatliche Entgelt zwischen ... DM und ... DM "incl. 7% Mehrwertsteuer", worin die Boxenmiete, die Lieferung von Futter und Einstreu, das Misten und Füttern sowie die Nutzung der Außenanlagen durch die Einsteller zum Bereiten ihrer Pferde enthalten waren. Für zusätzlich 20 DM monatlich konnte ein Stellplatz für einen eigenen Pferdeanhänger gepachtet werden; auf dem Gelände waren insgesamt zehn solche Plätze eingerichtet. Jeder Einsteller hatte gemäß der Stall- und Hallenordnung selbst für ausreichende Bewegung seines Pferdes zu sorgen. In Einzelfällen übernahmen dies sowie die anschließende Reinigung der Pferde vom Kläger beschäftigte Pferdepfleger auf Kosten der Einsteller. Der Kläger akzeptierte im Einstellungsvertrag maximal eine Reitbeteiligung. Dadurch konnten die Einsteller mit Dritten – insbesondere den Angehörigen der Vereinsjugend ohne eigene Pferde – vereinbaren, dass diese das eingestellte Pferd ggf. gegen ein Entgelt reiten durften. 4

Die Bruttoeinnahmen des Klägers aus den Pferde-Einstellungsverträgen betrugen in den Streitjahren: 5

1996	1997	1998	1999	2000
DM	DM	DM	DM	DM

 6

In den Jahresabschlüssen teilte der Kläger das einheitliche Entgelt auf die vier Konten Pferdeboxenvermietung, Pferdefuttermverkauf, Anhängerplatzvermietung und Nutzung der Pferdehallen nebst Außenanlagen auf und rechnete 7% Umsatzsteuer heraus, die er in den Umsatzsteuererklärungen entsprechend deklarierte. Diesen stimmte der Beklagte - mit Ausnahme der Streitjahre 1997 und 1999 - zu. Nach einer im Jahr 2000 begonnenen und mit Bericht vom 9. August 2001 abgeschlossenen Betriebsprüfung für Jahre 1996 bis 1998 stellte der Beklagte sich auf den Standpunkt, dass die Einnahmen aus den Einstellungsverträgen dem Regelsteuersatz unterlägen. Der ermäßigte Steuersatz für das Halten von Vieh aus § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG könne nicht gewährt werden, da der Kläger nicht die umfassende Pflege der Pferde - weder das regelmäßige Bewegen noch das Reinigen der Pferde - übernommen habe. Entsprechend argumentierte der Beklagte hinsichtlich der im Jahr 2001 eingegangenen Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre 1999 und 2000. 7

Der Beklagte ging bei der Abänderung so vor, dass er aus den Bruttoeinnahmen nicht 7% wie der Kläger, sondern 15% bzw. 16% Umsatzsteuer herausrechnete und diese gegen den Kläger festsetzte. In den Jahren 1999 und 2000 legte der Beklagte dabei die gesamten 8

Umsätze aus den Einstellungsverträgen, im Prüfungszeitraum 1996 bis 1998 nur die gebuchten "Erlöse Boxenmiete" zugrunde, nämlich:

1996	1997	1998
DM	DM	DM

9

Die gemäß § 164 Abs. 2 AO ergangenen Steuerbescheide gab der Beklagte am 22. und 27. Februar 2002 bekannt. Hierdurch ergab sich eine Nachforderung einschließlich Zinsen von rund ... €, die bis heute von der Vollziehung ausgesetzt ist. Seit April 2002 entrichtet der Kläger 16% Umsatzsteuer auf die laufenden Einnahmen aus den Einstellungsverträgen.

10

Nach erfolglosem Einspruch hat der Kläger im Mai 2003 Anfechtungsklage erhoben, die unter dem Aktenzeichen 6 K 2707/03 geführt wird und die der Senat durch Urteil vom heutigen Tage als unbegründet abgewiesen hat.

11

Mit Schreiben vom 17. Juni 2003 stellte der Kläger beim Beklagten einen Billigkeitsantrag, in dem er sich unter anderem auf den in eigener Sache ergangenen Beschluss des Petitionsausschusses des nordrhein-westfälischen Landtages vom 28. November 2002 stützte, welcher davon ausging, dass die Finanzverwaltung Mitte der 1990er Jahre von einer bis dahin geltenden Praxis abgewichen sei und rückwirkend den ermäßigten Steuersatz für Einnahmen aus Pferdepensionsverträgen nicht mehr gewährt habe. Ferner rügte der Kläger, dass der Beklagte hinsichtlich der Einnahmen aus Pferdepensionen nicht einheitlich verfare. Nach der Ablehnungsverfügung des Beklagten vom 16. Dezember 2003 verfolgte der Kläger den Billigkeitsantrag mit dem Einspruch weiter und verwies zuletzt auf das BFH-Urteil vom 22. Januar 2004 (V R 41/02, BStBl II 2004, 757), das sich mit der Auslegung des Begriffes "Halten von Vieh" befasst.

12

Der Beklagte bestätigte die Ablehnung des Billigkeitsantrages durch Einspruchsentscheidung vom 14. Juli 2004.

13

Mit Schreiben vom 9. August 2004 hat das BMF zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Umsätzen der Pferdepensionen nach dem genannten BFH-Urteil vom 22. Januar 2004 Stellung genommen. Darin heißt es unter I., dass Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport genutzt werden, nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG, sondern dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, sofern nicht § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG eingreife. Unter III. wird folgende Übergangsregelung getroffen: "Für bis zum 31. Dezember 2004 bewirkte Umsätze in der Pferdepensionshaltung wird es nicht beanstandet, wenn unter den übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG der ermäßigte Steuersatz bei allen noch nicht unanfechtbaren Steuerfestsetzung in Anspruch genommen wird."

14

Der Kläger hat am 10. August 2004 die vorliegende Klage erhoben und das BMF-Schreiben zum Gegenstand seines Klagebegehrens gemacht.

15

Das FG Düsseldorf hat durch Urteil vom 16. März 2007 1 K 3489/05 U, EFG 2007, 1650 zugunsten des dort klagenden Pferdepensionsbetriebes aus dem BMF-Schreiben eine Billigkeitsentscheidung auch dann abgeleitet, wenn dieser die Pflege der Pferde nicht selbst übernommen habe.

16

17

Der Kläger beantragt abweichende Festsetzung der Umsatzsteuer dergestalt, dass der ermäßigte Steuersatz zugrunde gelegt wird in den Jahren 1996 bis 2000 für die Umsätze aus der Pferdepension und für die Jahre 1999 und 2000 außerdem für die Umsätze aus den Futtermittelsverkäufen, der Hängerplatzvermietung und der Hallennutzung, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 18

Er meint, dass das BMF-Schreiben nichts zugunsten des Klägers hergebe, weil die übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG im Streitfall nicht vorgelegen hätten, da der Kläger nicht die umfassende Pflege der Pferde übernommen habe. fehle. Der Entscheidung des FG Düsseldorf tritt der Beklagte dezidiert entgegen. 19

Entscheidungsgründe 20

Die Klage, über die der Senat in seiner geschäftsplanmäßigen Besetzung entscheiden kann, ist zulässig und begründet. 21

I. Die Ablehnungsgesuche des Klägers aus dem Schriftsatz vom 21. Januar 2008 sind offensichtlich unzulässig. 22

1. Entscheidungen über Ablehnungsgesuche ergehen grundsätzlich durch gesonderten Beschluss ohne Mitwirkung des abgelehnten Richters, nachdem dieser sich über den Ablehnungsgrund dienstlich geäußert hat (§§ 46 Abs. 1, 45 Abs. 1, 44 Abs. 3 ZPO i.V.m. § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO). Diese Bestimmungen gelten aber nach ihrem Sinn und Zweck nicht, wenn ein Ablehnungsgesuch offensichtlich unzulässig und deshalb rechtsmissbräuchlich ist. Bei dieser Konstellation braucht das Gericht in das vorgenannte Verfahren nicht einzutreten, sondern darf über das Ablehnungsgesuch zusammen mit der Hauptsacheentscheidung und unter Mitwirkung des abgelehnten Richters entscheiden (vgl. BFH-Beschluss vom 11. Februar 2003 VII B 330/02 und VII S 41/02, BStBl II 2003, 422 m.w.N.). So verfährt der Senat im vorliegenden Fall. 23

2. Ein Ablehnungsgesuch ist nur zulässig, wenn bezogen auf den abgelehnten Richter ein Ablehnungsgrund dargelegt und glaubhaft gemacht (§ 44 Abs. 2 Satz 1 ZPO in Verbindung mit § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das hat der Kläger hier nicht getan. 24

a) Der Kläger stützt sein Ablehnungsgesuch auf eine Formulierung im Schreiben vom 17. Januar 2008, das der Berichterstatter, Richter am Finanzgericht, verfasst hat. Einen Ablehnungsgrund gegenüber dem Vorsitzenden Richter am Finanzgericht und gegenüber der Richterin am Finanzgericht ... hat der Kläger damit nicht dargelegt. Daran ändert der Bezug des Berichterstatters auf eine vorangegangene "Beratung unter den Berufsrichtern des Senates" nichts. 25

b) Die vom Kläger beanstandete Formulierung im Schreiben vom 17. Januar 2008 ist unter keinem denkbaren Gesichtspunkt geeignet, Misstrauen gegen die Unparteilichkeit des Richters am Finanzgericht zu rechtfertigen (§ 42 Abs. 2 ZPO). Er hat unter Ziffer 5 eingangs darauf hingewiesen, dass der Kläger die hier strittigen Erlöse in der Buchführung seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet und mit 7% umsatzversteuert habe. Diese Tatsache ergibt sich aus der dem Senat vorliegenden Bilanz- und Umsatzsteuerakte. Daran anknüpfend hat der Berichterstatter beim Kläger noch Unterlagen und Vortrag angefordert. Eine rechtliche Bewertung dieses Sachverhaltes anhand der §§ 51 bis 68 AO enthält das Berichterstatterschreiben entgegen der klägerischen Darstellung nicht. Im 26

Übrigen liegt dieser ein fehlerhaftes Begriffsverständnis zugrunde. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb und der Zweckbetrieb schließen sich nämlich nicht – wie der Kläger meint – gegenseitig aus. Aus §§ 64 Abs. 1, 65 AO folgt, dass jeder Zweckbetrieb zugleich ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist, welcher den gemeinsamen Oberbegriff für Zweckbetriebe und Nicht-Zweckbetriebe bildet.

II. Die Klage ist zulässig. Über Anträge nach § 163 AO wird durch gesonderten Verwaltungsakt entschieden, der als Grundlagenbescheid nach § 175 AO zu einer entsprechenden Änderung der Steuerfestsetzung führt (vgl. BFH-Beschluss vom 31. Juli 1997 IX B 13/97, BFH/NV 1998, 201). Lehnt die Finanzbehörde den Erlass eines Verwaltungsaktes nach § 163 AO ab, kann der Steuerpflichtige nach erfolglosem Einspruch Verpflichtungsklage erheben (§ 40 Abs. 1 FGO). 27

III. Der Senat spricht die Verpflichtung des Beklagten zur Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 101 Satz 1 FGO aus, soweit es in allen Streitjahren um die Erlöse Boxenmiete und in den Jahren 1999 sowie 2000 außerdem um die Erlöse Futtermittelverkauf und Hallennutzung geht. In diesem Umfang ist die Ablehnung der Verwaltungsakte rechtswidrig, der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt und die Sache spruchreif. Das führt nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO zur teilweisen Aufhebung des Ablehnungsbescheides und der ihn bestätigenden Einspruchsentscheidung. Wegen der Erlöse aus der Hängerplatzvermietung ist die Ablehnung des ermäßigten Steuersatzes durch den Beklagten für die Jahre 1999 und 2000 rechtlich nicht zu beanstanden. Soweit die ermäßigte Besteuerung für die Jahre 1996 bis 1998 zu Unrecht durchgeführt wurde, ist sie im Rahmen einer Saldierung gegenzurechnen. 28

Nach § 163 Satz 1 Alt. 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Die Vorschrift ermächtigt die Finanzbehörde im Sinne des § 5 AO, nach ihrem Ermessen zu handeln. Nach ständiger Rechtsprechung, der das Gericht folgt, erstreckt sich das Ermessen der Finanzbehörde im Fall des § 163 AO nicht nur auf die Rechtsfolge dieser Bestimmung, sondern zugleich auf die tatbestandliche Voraussetzung der Unbilligkeit der Steuererhebung (grundlegend Beschluss des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OBG 3/70, BStBl II 1972, 603; aus neuerer Zeit etwa BFH-Urteile vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BStBl II 1995, 297 und vom 10. Oktober 2001 XI R 52/00, BStBl II 2002, 201). Das Finanzgericht hat eine derartige Ermessensentscheidung gemäß § 102 Satz 1 FGO daraufhin zu überprüfen, ob die Finanzbehörde die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Das ist hier der Fall gewesen. 29

1. Ablehnungsbescheid und Einspruchsentscheidung sind schon deshalb ermessensfehlerhaft, weil der Beklagte darin bei der Prüfung der sachlichen Unbilligkeit nicht berücksichtigt hat, dass das vom Kläger im Einspruchsverfahren zuletzt zitierte BFH-Urteil vom 22. Januar 2004 (V R 41/02, BStBl II 2004, 757) eine Übergangsregelung erforderlich gemacht hatte. Dem steht nicht entgegen, dass das einschlägige BMF-Schreiben erst am 9. August 2004 (IV B 7 - S 7233 - 29/04, IV B 7 - S 7410 - 25/04, BStBl I 2004, 851) und damit nach der Einspruchsentscheidung vom 14. Juli 2004 ergangen ist. Ein Steuerpflichtiger hat nämlich auch ohne eine allgemeine Billigkeitsmaßnahme oder Übergangsregelung der Finanzverwaltung Anspruch auf eine Einzelmaßnahme nach § 163 AO, wenn die Rechtsprechung von einer allgemein geübten Verwaltungspraxis abweicht und der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage Dispositionen getroffen hat (BFH-Beschluss vom 26. September 2007 V B 8/06, BFH/NV 2008, 320). So liegt hier der Streitfall. 30

2. Aufgrund des inzwischen vorliegenden BMF-Schreibens kann der Kläger vom Beklagten verlangen, dass dieser die in III des Schreibens enthaltene Übergangsregelung zu seinen, des Klägers, Gunsten im Streitfall anwendet. Der Umstand, dass der Kläger in den Streitjahren keine umfassende Pflege der Pferde unter Einschluss von Reiten und Reinigen vorgenommen hat, ändert an der Anwendbarkeit der Übergangsregelung nichts. 31

Der erkennende Senat schließt sich in dieser Frage dem rechtskräftig gewordenen Urteil des FG Düsseldorf vom Urteil (vom 16. März 2007 1 K 3489/05 U, EFG 2007, 1650) an, das den Beteiligten bekannt ist und auf das zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird. Die Kritik des Beklagten an diesem Urteil im Schriftsatz vom 19. Dezember 2007 überzeugt den Senat nicht. 32

Es kann nicht bestritten werden, dass das BMF-Schreiben verschiedene Deutungsmöglichkeiten zulässt mit der Formulierung, dass für Umsätze in der Pensionspferdehaltung unter den übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG der ermäßigte Steuersatz bei allen noch nicht unanfechtbaren Steuerfestsetzungen in Anspruch genommen werden kann. Dass nach der BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 24. November 2005 (V R 37/04, BStBl II 2006, 466) dabei die Auslegung der Finanzverwaltung allein maßgebend ist, hilft nicht weiter. Ebenso wenig wie das FG Düsseldorf ist der Beklagte und die OFD berechtigt, allgemein für die Finanzverwaltung zu sprechen, wenn die einschlägige Verwaltungsanweisung vom BMF stammt. 33

Gegen die Auffassung des Beklagten spricht zum einen, dass mit der Anwendung der Grundsätze der früheren Verwaltungsauffassung zum Begriff Halten von Vieh bis 2004 fortgelten würden, in denen der BFH im Urteil vom 22. Januar 2004 (V R 41/02, BStBl II 2004, 757) aber keine weiter führende Auslegungshilfe zu § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG gesehen hat und auf die es nach der objektiven Rechtslage zu keiner Zeit ankam. Gerade das kann ein völlig genügender Anlass für die Verwaltung sein, ihre frühere Ansicht sang- und klanglos aufzugeben. Wieso das BMF-Schreiben ohne ausdrücklichen Hinweis so nicht gemeint gewesen sein kann, erschließt sich dem Senat nicht. Das BMF-Schreiben enthält jedenfalls auch kein Zitat einer bestimmten Verwaltungsanweisung, aus der die Finanzbehörden für die Zeit bis 2004 entnehmen sollen, welches die "übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG" sind. 34

Der Beklagte verkennt außerdem, dass bei Zugrundelegung seines Standpunktes das BMF-Schreiben überflüssig gewesen wäre. Wenn damit nur hätte erreicht werden sollen, dass lediglich solche Fälle nicht zum Nachteil der Steuerpflichtigen geändert werden, in denen nach der bisherigen Verwaltungsauffassung der ermäßigte Steuersatz zu Recht gewährt wurde, hätte sich dies bereits unmittelbar aus dem Gesetz, nämlich aus § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO ergeben. Denn die dort geregelte Änderungssperre gilt auch gegenüber Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO (BFH-Urteil vom 28. Mai 2002 IX R 86/00, BStBl II 2002, 840), die bei Umsatzsteuererklärungen die Regel sind (§ 168 AO). Außerdem lässt sich nicht leugnen, dass bis zum Ergehen des BMF-Schreibens in der Rechtsprechung bisher ausschließlich solche Fälle entschieden worden waren, in denen es an der von der Verwaltung für notwendig gehaltenen umfassenden Pflege durch den Pensionsbetrieb fehlte. Da diese Fälle zudem Ende der 1990er Jahre in der Bundesrepublik verstärkt auftraten, war teilweise der Vorwurf erhoben worden, die Verwaltung habe ihre Rechtsauffassung rückwirkend verschärft und das Kriterium der umfassenden Pflege erst nachträglich aufgestellt. In diese Richtung weist in der Tat der Beschluss des Petitionsausschusses des Landtages in der Sache des Klägers vom 28. November 2002. Gerade in einem derart sensiblen Bereich wie der Vereinsbesteuerung kann 35

keineswegs ausgeschlossen werden, dass das BMF mit dem Schreiben vom 9. August 2004 eine Lösung hat finden wollen und gefunden hat, die es der Verwaltung ermöglicht, diesen Problemkreis für die Vergangenheit insgesamt zugunsten der Vereine abzuschließen. In diesem Fall würde die Übergangsregelung unter III unmittelbar an den Einleitungssatz des BMF-Schreibens anknüpfen und anordnen, dass Umsätze in der Pensionspferdehaltung übergangsweise bis Ende 2004 noch den ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG in Anspruch nehmen können, wenn die Umsätzen im Einstellen und Betreuen von Reitpferden bestehen, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport genutzt werden. Diesem Verständnis gibt der erkennende Senat den Vorzug.

3. Die Billigkeitsregelung erstreckt sich im Streitfall auf alle Umsätze, die zur Pensionspferdehaltung gehören und die in den bisher geltenden Umsatzsteuerbescheiden nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG unterworfen worden sind. Es handelt sich dabei in allen Streitjahren um die Erlöse Boxenmiete und in den Jahren 1999 und 2000 außerdem um die Erlöse Futtermittelverkauf und Hallennutzung. 36

a) Die vom Kläger mit seinen Mitgliedern geschlossenen Einstellungsverträge setzen sich aus Elementen des Mietvertrags, des Kaufvertrags und des Dienstvertrags (§§ 535, 433, 611 BGB) zusammen. Der Kläger gewährt den Gebrauch der jeweiligen Box, der Reithallen und der Außenanlagen, er verkauft Futter sowie Einstreu und übernimmt schließlich die Fütterung der Pferde sowie das Misten der Box. Die Gegenleistung hat in den Streitjahren in einem einheitlichen Entgelt zwischen ... DM und DM bestanden. Ungeachtet der Handhabung in der Buchführung des Klägers kann dieses Entgelt nicht wie bei einem sog. gemischten Vertrag auf die einzelnen Lieferungen und Leistungen aufgegliedert und sodann auf die Vermietungsleistung § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG angewandt werden. 37

Im Anschluss an die Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Verträgen, die Merkmale einer Vermietung und anderer Leistungen aufweisen (BFH-Urteile vom 7. Oktober 1987 V R 2/79, BStBl II 1988, 88; vom 21. April 1993 XI R 55/90, BStBl II 1994, 266; vom 16. Mai 1995 XI R 70/94, BStBl II 1995, 750 und vom 31. Mai 2001 V R 97/98, BStBl II 2001, 658) geht der erkennende Senat davon aus, dass die hier zu beurteilenden Einstellungsverträge als Verträge eigener Art ein einheitliches Ganzes bilden, deren Schwerpunkt auf der Pflege der Pferde als einheitlicher Leistung des Klägers liegt. Auch wenn er nach dem Vertrag nicht für das Reiten der Pferde zuständig ist, sind die mehrmalige Fütterung jeden Tag sowie das Misten für die artgerechte Haltung der Pferde unverzichtbar. Demgegenüber ist die Vermietung der Box und die Nutzungsmöglichkeit der Reithallen sowie der Außenanlagen nur von untergeordneter Bedeutung und treten als unselbständige Bestandteile hinter die einheitlichen Pflegeleistungen zurück. Das zeigt sich auch am Aufteilungsmaßstab, den der Kläger bei seiner internen Buchung des einheitlichen Entgeltes gewählt hat. Danach entfallen auf den Verkauf des Futters nur etwa 33% und auf die Hallennutzung 5%, auf die sog. Boxenmiete dagegen 62%. In dieser ist neben dem Entgelt für den eigentlichen Gebrauch der unterschiedlich großen Boxen auch die Gegenleistung für die Pflegeleistungen enthalten. Nach der Schilderung der Schatzmeisterin in der mündlichen Verhandlung beträgt die anteilige Boxenmiete aktuell etwa ... €. Da für Fütterung und Ausmisten ständig verfügbares Personal notwendig ist, schätzt der Senat den Anteil der Pflegeleistungen im Ergebnis auf etwa die Hälfte des Gesamtentgeltes. 38

b) Eine eigenständige Bedeutung hat lediglich die Hängerplatzvermietung. Für sie ist bereits nach dem Einstellungsvertrag ein gesondertes Entgelt zu zahlen. Ferner zeigt die nur begrenzte Kapazität von zehn Plätzen, dass nicht jeder der über 40 Pferdeeinsteller diese Leistung in Anspruch nehmen kann, sie also anders als die ständige Pflege kein zwingend 39

erforderlicher Bestandteil des Einstellungsvertrages mit dem Kläger ist. Der Anteil der Einnahmen aus der Hängerplatzvermietung liegt in allen Streitjahren unter einem Prozent der gesamten Einnahmen aus den Einstellungsverträgen.

Für diese Umsätze kann der Kläger im Rahmen der Übergangsregelung den ermäßigten Steuersatz nicht in Anspruch nehmen, wie es mit der Klage für die Jahre 1999 und 2000 begehrt wird. Soweit der ermäßigte Steuersatz vom Beklagten in den Steuerbescheiden für 1996 bis 1998 bei den Umsätze aus der Hängerplatzvermietung angewandt worden ist, ist bei der Gewährung des ermäßigten Steuersatzes für die Erlöse Boxenmiete im Wege der Saldierung gegenzurechnen, da in diesem Umfang die Steuerfestsetzung sachlich nicht unbillig ist. 40

Die Berechnung der niedrigeren Umsatzsteuerfestsetzungen aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO). 41

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. 42

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO. 43

Gründe für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 FGO sind nicht ersichtlich. Wenn eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO lediglich befristet wie im Streitfall nur für bis zum 31. Dezember 2004 bewirkte Umsätze - gewährt werden kann, betrifft sie sog. ausgelaufenes Recht, dessen Klärung in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung mehr hat (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Dezember 2007 XI B 179/06, n.v., bei juris). 44