Urteil vom 01. März 2018, V R 35/17

Kein Verzicht auf Steuerfreiheit bei Vermietung an Pauschallandwirt

ECLI:DE:BFH:2018:U.010318.VR35.17.0

BFH V. Senat

UStG § 9 Abs 2 S 1, UStG § 24 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 13 Teil C Buchst a, UStG § 9 Abs 1, UStG § 15, UStAE Abschn 9.2 Abs 2, UStG VZ 2005

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 28. Juni 2017, Az: 11 K 88/16

Leitsätze

Verpachtet ein Unternehmer ein Grundstück an einen Landwirt, der seine Umsätze gemäß § 24 Abs. 1 UStG nach Durchschnittssätzen versteuert, kann der Verpächter nicht auf die Steuerfreiheit seiner Umsätze nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG verzichten (entgegen Abschn. 9.2 Abs. 2 UStAE) .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 29. Juni 2017 11 K 88/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) errichtete im Streitjahr 2005 einen Rinderboxenlaufstall mit Melkkarussell sowie einen Kälberaufzuchtstall, die er ab November 2005 an eine GbR verpachtete. Gesellschafter der GbR waren der Kläger und seine Ehefrau. Die GbR unterhielt einen landwirtschaftlichen Betrieb und versteuerte ihre Umsätze nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Der Kläger ging davon aus, dass seine Leistungen an die GbR steuerfrei seien und erklärte einen Verzicht auf die Steuerfreiheit. Dementsprechend machte er aus der Errichtung der verpachteten Gegenstände einen Vorsteuerabzug in Höhe von ... € geltend.

2 Im Anschluss an eine Außenprüfung war der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Auffassung, dass der Kläger zwar zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, aber mit der GbR ein unübliches Entgelt vereinbart habe, so dass die sog. Mindestbemessungsgrundlage anzuwenden sei.

3 Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) gegen den geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid hatten keinen Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 74 veröffentlichten Urteil des FG sind die Leistungen des Klägers steuerfrei. Unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben aus Art. 13 Teil C der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Richtlinie 77/388/EWG) sei bei Anwendung von § 9 Abs. 2 UStG von einer Verwendung ohne Recht auf Vorsteuerabzug auszugehen, so dass der Kläger auf die Steuerfreiheit nicht habe verzichten können. Auf die Höhe des Pachtentgelts komme es nicht an. Eine Verböserung des Steuerbescheides komme im finanzgerichtlichen Verfahren nicht in Betracht.

4 Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision. Die Möglichkeit zum Verzicht bestehe, da auch der

Pauschallandwirt zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Trotz Pauschalierung bleibe der Vorsteuerabzug dem Grunde nach bestehen. Der Pauschallandwirt erbringe keine steuerfreien Umsätze. Auf einen vollen Vorsteuerabzug komme es nicht an. Eine Korrektur des Entgelts sei nicht vorzunehmen.

5 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

7 Die Klage sei aus anderen Gründen als denen des FG-Urteils unbegründet. Entscheidend sei die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision des Klägers ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar hat das FG zutreffend entschieden, dass die Voraussetzungen für einen Verzicht nach § 9 Abs. 2 UStG nicht vorliegen, wenn die Vermietung oder Verpachtung an einen Pauschallandwirt erfolgt, dessen Umsätze § 24 Abs. 1 UStG unterliegen. Das FG hat aber keine hinreichenden Feststellungen zum Umfang der Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 UStG getroffen.

9 1. Das FG hat zutreffend den Verzicht nach § 9 Abs. 2 UStG verneint.

10 a) Der Verzicht setzt nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG eine Leistung an einen Unternehmer voraus, der diese Leistung für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwendet.

11 aa) Der Unternehmer ist gemäß § 9 Abs. 1 UStG berechtigt, auf die Steuerfreiheit der dort bezeichneten Leistungen zu verzichten, wenn er den Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt. Der Zweck der Regelung besteht darin, den mit dem Vorteil der Steuerfreiheit nach § 4 UStG verbundenen Nachteil des Vorsteuerausschlusses nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für bestimmte Leistungen zu vermeiden (Nieuwenhuis in Offerhaus/Söhn/Lange, § 9 UStG Rz 3).

12 bb) Nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG ist allerdings der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken i.S. von § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

13 Nach der amtlichen Gesetzesbegründung zum Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz vom 21. Dezember 1993 (BTDrucks 12/5630, S. 87) dient § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG der Bekämpfung sog. Vorschaltmodelle: "Zwischenzeitlich sind weitere Gestaltungsformen zur Erlangung des Vorsteuerabzugs bekannt geworden, bei denen auf der Endstufe wegen Ausführung steuerfreier Umsätze der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Es handelt sich insbesondere um sog. Vorschaltmodelle zur Grundstücksvermietung an Banken und Sparkassen, Ärzte sowie Träger von privaten Schulen, Bildungseinrichtungen, Krankenhäusern, Altenheimen und Kindergärten. In diesen Fällen werden Unternehmen gegründet, die ein Gebäude errichten und an die bezeichneten Einrichtungen vermieten. Zur Erlangung des Vorsteuerabzugs wird auf die Steuerbefreiung der Vermietung verzichtet. Zur Vermeidung von erheblichen Steuerausfällen und zur Gleichstellung aller Unternehmer, die wegen der Erzielung steuerfreier Umsätze vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, wird der Verzicht auf die Steuerbefreiung insbesondere bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten und bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich auf die Fälle beschränkt, in denen der Leistungsempfänger das Grundstück oder Grundstücksteile ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen."

14 cc) Unionsrechtlich beruhten diese Regelungen im Streitjahr auf Art. 13 Teil C Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG. Danach konnten die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu optieren. Sie konnten zudem den Umfang des Optionsrechts einschränken und die Modalitäten seiner Ausübung bestimmen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

(BFH) entspricht insbesondere § 9 Abs. 2 UStG den unionsrechtlichen Anforderungen (BFH-Urteil vom 24. April 2014 V R 27/13, BFHE 245, 404, BStBl II 2014, 732, Rz 13).

15 b) Verpachtet ein Unternehmer ein Grundstück an einen Landwirt, der seine Umsätze gemäß § 24 Abs. 1 UStG nach Durchschnittssätzen versteuert, kann der Verpächter nicht auf die Steuerfreiheit seiner Umsätze nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG verzichten (zutreffend Nieuwenhuis, a.a.O., § 9 UStG Rz 78; Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 9 Rz 47, und Mehrwertsteuerrecht 2013, 540, 543; Stadie in Stadie, UStG, 3. Aufl., § 9 Rz 28 und § 24 Rz 41; a.M. Abschn. 9.2 Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--, sowie Lange in Offerhaus/Söhn/Lange, § 24 UStG Rz 456, und Widmann in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 9 Rz 171).

16 aa) Ob "der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen", richtet sich danach, ob er bei einem Verzicht aus der bezogenen Leistung zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG berechtigt ist. Dies ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang mit § 15 UStG, wie er auch bei § 9 Abs. 1 UStG besteht (s. oben II.1.a aa). § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG ist daher wie § 9 Abs. 1 UStG leistungsbezogen auszulegen.

17 bb) Pauschallandwirte, die ihre Umsätze nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG versteuern, verwenden das von ihnen gemietete oder gepachtete Grundstück i.S. von § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Dies ergibt sich aus dem Verbot des "weiteren" Vorsteuerabzugs nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG. Hierdurch schließt das Gesetz einen leistungsbezogenen Vorsteuerabzug aus, wie ihn § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG voraussetzt.

18 Bestätigt wird dies durch das vom historischen Gesetzgeber mit § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG verfolgte Regelungsziel, Vorschaltmodellen entgegenzuwirken (s. oben II.1.a bb). Ausgangspunkt für diese Vorschaltmodelle ist die --beim unternehmerisch tätigen Mieter oder Pächter-- fehlende Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Diese ergibt sich gleichermaßen aus § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG wie auch aus § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG. Dabei verdeutlicht der Streitfall den vom Gesetzgeber missbilligten Vorschaltcharakter in der gleichen Weise wie bei Banken, Sparkassen oder Ärzten. Denn auch hier wird über sog. Vorschaltmodelle --letztlich wie im Streitfall-- versucht, die Folgen des Vorsteuerausschlusses nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG zu umgehen. Dass die amtliche Gesetzesbegründung nur Mieter mit steuerfreien Umsätzen ausdrücklich nennt, ist im Hinblick auf das Regelungsziel und die nicht abschließende Aufzählung missbilligter Vorschaltmodelle, wie sie sich aus der Verwendung des Adverbs "insbesondere" ergibt, nicht maßgeblich.

19 Hierfür spricht auch der zwischen § 9 UStG und § 15 UStG bestehende Regelungszusammenhang (s. oben II.1.a aa und II.1.b aa), der dazu führt, die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung für beide Normbereiche einheitlich zu beurteilen. Daher ist bei Auslegung von § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG auch zu beachten, dass ein Pauschallandwirt mit Umsätzen nach § 24 Abs. 1 UStG aufgrund des Abzugsverbots nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG nicht zum (weiteren) Vorsteuerabzug aus den von ihm bezogenen Leistungen berechtigt ist (BFH-Urteil vom 16. November 2016 V R 1/15, BFHE 255, 354, Rz 20, 23 zur Vorsteueraufteilung gemäß § 15 Abs. 4 UStG). Dementsprechend führt ein Wechsel von der allgemeinen Besteuerung zur Besteuerung nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 Abs. 1 UStG auch zu einer Vorsteuerberichtigung, wie dies § 15a Abs. 7 UStG ausdrücklich anordnet.

20 cc) Ohne Bedeutung ist, dass § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG "Vorsteuerbeträge" festsetzt, die der Höhe nach in den Fällen des § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 3 UStG der geschuldeten Steuer entspricht. Denn hierbei handelt es sich nicht um einen Vorsteuerabzug i.S. von § 15 UStG aus konkret bezogenen Leistungen, sondern um eine pauschalierte Form der Steuerberechnung (vgl. hierzu kritisch Klenk in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 24 Rz 46: "Scheinbesteuerung", und Tehler in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 24 Rz 24: "mittelbare Subventionszahlung des Staates").

21 2. Die Sache ist gleichwohl nicht spruchreif. Das FG hat nicht geprüft, ob und inwieweit die Leistungen nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei sind.

22 § 4 Nr. 12 UStG befreit die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken. Nicht befreit sind nach Satz 2 der Vorschrift neben der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen auch die Vermietung und die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Dies beruht unionsrechtlich auf Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG. Danach ist steuerfrei die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen und der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen.

23 Zur Frage einer möglichen Steuerpflicht im Hinblick auf das Vorliegen von Betriebsvorrichtungen hat das FG keine Feststellungen getroffen. Diese sind im zweiten Rechtsgang nachzuholen. Dabei werden ggf. auch Feststellungen zum Umfang der Betriebsvorrichtungen zu treffen sein, z.B. ob das Stallgebäude von den Betriebsvorrichtungen umfasst wird.

24 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de