Beschluss vom 17. August 2023, V R 7/23 (V R 22/20)

Kein Aufteilungsgebot bei Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks mit Betriebsvorrichtungen

ECLI:DE:BFH:2023:B.170823.VR7.23.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 12 S 1 Buchst a, UStG § 4 Nr 12 S 2, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 2 S 1 Buchst c, UStG § 12 Abs 2 Nr 11 S 2, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 2 S 2, UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 11. Juni 2020, Az: 11 K 24/19

Leitsätze

§ 4 Nr. 12 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ist nicht auf die Verpachtung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen anzuwenden, wenn es sich hierbei um eine Nebenleistung zur Verpachtung eines Gebäudes als Hauptleistung handelt, die im Rahmen eines zwischen denselben Parteien geschlossenen Vertrags nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei ist, so dass eine einheitliche Leistung vorliegt (Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372 und Aufgabe des Senatsurteils vom 28.05.1998 - V R 19/96, BFHE 185, 555, BStBl II 2010, 307).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 11.06.2020 - 11 K 24/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) verpachtete in den Jahren 2010 bis 2014 (Streitjahre) Stallgebäude zur Putenaufzucht mit auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen. Es handelte sich bei diesen um speziell abgestimmte Ausstattungselemente für die vertragsgemäße Nutzung als Putenaufzuchtstall. Die Vorrichtungen dienten der Fütterung in der Putenhaltung, um die Tiere unter Einsatz einer Industrieförderspirale (vom Silo bis zur speziell entworfenen Futterschale) in der vorgegebenen Zeit zur Schlachtreife aufzuziehen. Heizungs- und Lüftungsanlagen dienten der Sicherung des jeweils erforderlichen Stallklimas (Aufzucht der Küken bei 29 °C, Absenkung der Stalltemperatur bis zur fünften Lebenswoche stufenweise auf 20 °C bis 22 °C). Spezielle Beleuchtungssysteme sorgten für eine gleichmäßige Ausleuchtung zur Vermeidung schädlicher Schattenplätze (entsprechend besonderer Rechtsvorschriften und Verbandsrichtlinien mit einer Beleuchtungsstärke zwischen 0,5 lx während der Nachtruhe und circa 20 lx am Tag).

2 Der Kläger ging davon aus, dass seine Leistung bei der Verpachtung der Stallgebäude zur Putenaufzucht mit den auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen insgesamt steuerfrei sei. Es lag hierfür ein einheitliches Entgelt vor, das nach den vertraglichen Regelungen nicht auf die Überlassung des Stalls einerseits und Vorrichtungen und Maschinen andererseits aufgeteilt war.

3 Demgegenüber vertrat der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass das einheitlich vereinbarte Pachtentgelt nach Maßgabe der beim Kläger entstandenen Kosten zu 20 % auf die Vorrichtungen und Maschinen entfalle und insoweit steuerpflichtig sei. Das FA erließ daher entsprechende Änderungsbescheide für die Streitjahre. Der dagegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

4 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der hiergegen eingelegten Klage statt. Nach seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1725 veröffentlichten Urteil liegt eine insgesamt und damit auch im Umfang der Verpachtung der eingebauten Vorrichtungen und Maschinen steuerfreie Leistung vor. Zwar sei die eigenständige Verpachtung derartiger Vorrichtungen und Maschinen steuerpflichtig. Handele es sich aber wie im vorliegenden Fall bei der Überlassung derartiger Vorrichtungen und Maschinen um eine Nebenleistung zur Überlassung eines Stallgebäudes, sei die Verpachtung auch insoweit steuerfrei, als sie auf die Überlassung dieser Vorrichtungen und Maschinen entfalle. Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zur Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) ging das FG davon aus, dass eine einheitliche Leistung vorliege, wenn ein zur Miete angebotenes Gebäude mit begleitenden Leistungen in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv eine Gesamtheit bilde (EuGH-Urteil Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 42). Ergänzend verwies das FG auch darauf, dass der Bundesfinanzhof entschieden habe, dass es sich bei der Überlassung des Inventars um eine Nebenleistung zur gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerfreien Verpachtung eines Seniorenwohnparks handele (Senatsurteil vom 11.11.2015 - V R 37/14, BFHE 251, 517, BStBl II 2017, 1259). Daher sei die Überlassung der Vorrichtungen und Maschinen eine Nebenleistung zur steuerfreien Verpachtung. Es lägen speziell abgestimmte Ausstattungselemente vor, die nur dazu gedient hätten, die vertragsgemäße Nutzung des Putenstalls unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

5 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision. Die Vermietungsleistung sei in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufzuteilen. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG gehe den Abgrenzungsmerkmalen von Haupt- und Nebenleistung und dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung vor. Es handele sich um ein Aufteilungsgebot. Zudem habe das FG die Einheitlichkeit der Leistung zu Unrecht bejaht. Das FG habe sich nur von dem Verhältnis der Anschaffungskosten der Betriebsvorrichtungen zu den Gebäudeherstellungskosten leiten lassen. Es habe nicht die Absetzung für Abnutzung (AfA) und Erhaltungsaufwendungen einbezogen. Maßgeblich sei die Kapitalverzinsung wie auch eine gesonderte Rentabilitätsberechnung. Die Betriebsabläufe in der Putenmast bestätigten eine getrennte Beurteilung. Zudem gebe die Überlassung der Betriebsvorrichtungen der Gesamtverpachtung das Gepräge. Auf dieser Grundlage sei die Grundstücksverpachtung Nebenleistung zur Überlassung der Betriebsvorrichtungen.

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

7 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Die Vermietung des Stallgebäudes sei als Hauptleistung anzusehen, da das Gebäude den Schutz und die Wärme der Puten zur Mast gewährleistet habe. Putenmast wäre auch ohne Technik möglich. Die Technik diene nur der wirtschaftlicheren Nutzung des Stallgebäudes, nicht aber das Gebäude der Nutzung der Technik. Bei älteren und damit bereits abgeschriebenen Gebäuden könne nicht auf das Verhältnis der Kosten abgestellt werden.

9 Im Revisionsverfahren hat der erkennende Senat mit Beschluss vom 26.05.2021 - V R 22/20 (BFHE 273, 351) das Verfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ausgesetzt und dem EuGH folgende Frage zur Auslegung der MwStSystRL zur Vorabentscheidung vorgelegt:

> "Erfasst die Steuerpflicht der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen gemäß Art. 135 Abs. 2 [Satz 1] Buchst. c MwStSystRL
>
> - nur die isolierte (eigenständige) Vermietung derartiger Vorrichtungen und Maschinen oder auch
>
> - die Vermietung (Verpachtung) derartiger Vorrichtungen und Maschinen, die aufgrund einer zwischen denselben Parteien erfolgenden Gebäudeverpachtung (und als Nebenleistung zu dieser) nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL steuerfrei ist?"

10 Hierauf hat der EuGH mit Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21 (EU:C:2023:372) wie folgt geantwortet:

"Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG (...) ist dahin auszulegen, dass er auf die Vermietung auf Dauer eingebauter Vorrichtungen und Maschinen keine Anwendung findet, wenn diese Vermietung eine Nebenleistung zu einer Hauptleistung der Verpachtung eines Gebäudes ist, die im Rahmen eines zwischen denselben Parteien geschlossenen und nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l dieser Richtlinie steuerbefreiten Pachtvertrags erbracht wird, und diese Leistungen eine wirtschaftlich einheitliche Leistung bilden."

11 Die Beteiligten hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO. Der Senat hält einstimmig die Revision des FA für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unter Hinweis auf die maßgeblichen Gründe unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat zutreffend entschieden, dass eine insgesamt steuerfreie Leistung vorliegt. Denn das sogenannte Aufteilungsgebot des § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ist nicht auf die Vermietung oder Verpachtung (vorliegend: Verpachtung) von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen anzuwenden, wenn es sich hierbei um eine Nebenleistung zur Vermietung oder Verpachtung (vorliegend: Verpachtung) eines Gebäudes als Hauptleistung handelt, die im Rahmen eines zwischen denselben Parteien geschlossenen Vertrags nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei ist, so dass eine wirtschaftlich einheitliche Leistung vorliegt.

13 1. Nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG ist die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken steuerfrei. Unionsrechtlich beruht dies auf dem insoweit gleichlautenden Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL.

14 Von dieser Steuerfreiheit schließt § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG insbesondere die Vermietung und die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art aus, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Unionsrechtlich ergibt sich dies aus Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c MwStSystRL, der die Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen von der Steuerfreiheit ausschließt. Zudem ordnet Art. 135 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL an, dass die Mitgliedstaaten Ausnahmen von der Befreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL vorsehen können.

15 2. Der erkennende Senat ist in seiner bisherigen Rechtsprechung davon ausgegangen, dass sich in Bezug auf Betriebsvorrichtungen aus § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ein Aufteilungsgebot ergibt. Danach ist die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen nicht von der Umsatzsteuer befreit, selbst wenn diese wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Das Aufteilungsgebot lasse auch keine Einbeziehung der Überlassung von Betriebsvorrichtungen in die Steuerbefreiung der Grundstücksvermietung unter dem Gesichtspunkt der unselbständigen Nebenleistung zu (Senatsurteil vom 28.05.1998 - V R 19/96, BFHE 185, 555, BStBl II 2010, 307, Leitsatz). Dem folgte auch die Finanzverwaltung (Abschn. 4.12.10 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses).

16 3. Demgegenüber ist nach dem in diesem Rechtsstreit ergangenen EuGH-Urteil Finanzamt X (EU:C:2023:372) Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c MwStSystRL nicht auf die Verpachtung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen anzuwenden, wenn diese eine Nebenleistung zu einer Hauptleistung der Verpachtung eines Gebäudes ist, die im Rahmen eines zwischen denselben Parteien geschlossenen und nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l dieser Richtlinie steuerbefreiten Pachtvertrags erbracht wird, und diese Leistungen eine wirtschaftlich einheitliche Leistung bilden (EuGH-Urteil Finanzamt X, EU:C:2023:372, Antwort auf die Vorlagefrage und Rz 39).

17 a) Der EuGH begründet dies damit, dass sich aus Art. 135 Abs. 2 MwStSystRL kein Erfordernis ergibt, einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang in eigenständige Leistungen aufzuteilen (EuGH-Urteil Finanzamt X, EU:C:2023:372, Rz 34). Daher ist in Bezug auf die Verpachtung eines Zuchtstalls und der in diesem Gebäude auf Dauer eingebauten Anlagen, die speziell an diese Zucht angepasst sind, wobei der Pachtvertrag zwischen denselben Parteien geschlossen ist und ein einheitliches Entgelt vorliegt, zu prüfen, ob diese Leistungen, wie es nahe zu liegen scheint, eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellen (EuGH-Urteil Finanzamt X, EU:C:2023:372, Rz 37). Im Fall einer wirtschaftlich einheitlichen Leistung, die zusammengesetzt ist aus einer nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL steuerbefreiten Hauptleistung in Form der Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks und einer mit der Hauptleistung untrennbar verbundenen Nebenleistung, die nach Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c

MwStSystRL grundsätzlich von dieser Befreiung ausgeschlossen ist, ist die Nebenleistung --gleichwohl-- steuerlich ebenso zu behandeln wie die Hauptleistung (EuGH-Urteil Finanzamt X, EU:C:2023:372, Rz 38).

18 b) Dem schließt sich der erkennende Senat für die Auslegung von § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG an. An der bisherigen Annahme eines Aufteilungsgebots im Senatsurteil vom 28.05.1998 - V R 19/96, BFHE 185, 555, BStBl II 2010, 307 ist somit nicht mehr festzuhalten, da § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG entsprechend Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c MwStSystRL richtlinienkonform auszulegen ist (Änderung der Rechtsprechung). Die Beurteilung bei Betriebsvorrichtungen entspricht damit der bei der Überlassung von Inventar (vgl. hierzu Senatsurteil vom 11.11.2015 - V R 37/14, BFHE 251, 517, BStBl II 2017, 1259).

19 c) Der Senat berücksichtigt dabei auch, dass § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG der Umsetzung von Art. 135 Abs. 2 Satz 1 MwStSystRL, nicht aber zur Ausübung der durch Art. 135 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL eingeräumten Ermächtigung dient. Zur Ausübung dieser Ermächtigung bedarf es einer gesetzlichen Regelung (EuGH-Urteil Maierhofer vom 16.01.2003 - C-315/00, EU:C:2003:23, Rz 23 zu der Art. 135 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL entsprechenden Bestimmung in Art. 13 Teil B Buchst. b Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern), die in eindeutiger Weise ein Aufteilungsgebot begründet (vgl. z.B. § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG). Eine derartige Regelung ist § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG nicht zu entnehmen. Aus diesem Grund ist zum Beispiel die dort auch genannte Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen wie die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke steuerfrei, wenn sie im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs mit dieser eng verbunden ist (so z.B. zuletzt BFH-Urteil vom 10.12.2020 - V R 41/19, BFH/NV 2021, 949, Leitsatz).

20 4. Im Streitfall hat das FG unter zutreffender Berücksichtigung der vom EuGH entwickelten Rechtsprechung zu Haupt- und Nebenleistungen (vgl. hierzu Senatsbeschluss vom 26.05.2021 - V R 22/20, BFHE 273, 351, Rz 45 f., m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH) entschieden, dass eine einheitliche Leistung vorliegt, bei der die Überlassung der Betriebsvorrichtungen Nebenleistung zur Stallüberlassung war, so dass eine insgesamt nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreie Leistung vorliegt.

21 a) Das FG hat dies zutreffend damit begründet, dass es sich bei den Vorrichtungen und Maschinen um speziell abgestimmte Ausstattungselemente handelte, die nur dazu dienten, die vertragsgemäße Nutzung des Putenstalls unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Die Vorrichtungen wurden für die Fütterung von Tieren in der Putenhaltung verwendet, um diese unter Einsatz einer Industrieförderspirale in der vorgegebenen Zeit zur Schlachtreife aufzuziehen. Heizungs- und Lüftungsanlagen waren notwendig, um den Anforderungen an das Stallklima gerecht zu werden. Spezielle Beleuchtungssysteme dienten einer gleichmäßigen Ausleuchtung. Bei den weiteren Anlagen zur Fütterung handelte es sich somit um Gegenstände, die für die Nutzung der gepachteten Ställe nützlich oder sogar notwendig waren. Als zutreffend erweist sich damit die Überlegung des Klägers, dass vorrangig das Gebäude den Schutz und die Wärme der Puten zur Mast gewährleistete. Diese Würdigung ist weder widersprüchlich noch verstößt sie gegen Denkgesetze und auch nicht gegen allgemeine Erfahrungssätze (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16.03.2023 - V R 17/21, BFH/NV 2023, 965, Rz 20). Daher ist vorliegend nicht einer Auffassung im Schrifttum (Nieskens, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2023, 446; vgl. auch Widmann, UR 2022, 7, 9 f.; demgegenüber zutreffend Heinrichshofen, Der Umsatz-Steuer-Berater 2023, 173, 174) zu folgen, wonach die Gebäudeverpachtung die unselbständige Nebenleistung und die Verpachtung der Betriebsvorrichtungen die das Schicksal der Leistung insgesamt bestimmende Hauptleistung sein soll.

22 b) Ebenso greifen die hiergegen gerichteten und nicht näher spezifizierten Überlegungen des FA zur fehlenden Einbeziehung von AfA und Erhaltungsaufwendungen oder zur Kapitalverzinsung und zu Rentabilitätsberechnungen nicht durch. Das FA wendet sich insoweit nur gegen die Tatsachenwürdigung des FG, ohne in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsgründe vorzubringen (§ 118 Abs. 2 FGO). Es stellt lediglich seine eigene Würdigung der Tatsachen an die Stelle der Würdigung des FG.

23 Damit erweist sich das Urteil des FG, das bei seiner Entscheidung das jetzt aufgegebene Senatsurteil vom 28.05.1998 - V R 19/96, BFHE 185, 555, BStBl II 2010, 307 außer Betracht gelassen hatte, im Ergebnis als zutreffend.

24 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de