Urteil vom 24. August 2023, V R 49/20

Vertrauensschutz bei rechtswidrigen Verwaltungsanweisungen

ECLI:DE:BFH:2023:U.240823.VR49.20.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 12, UStG § 9, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst l, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 2 S 1 Buchst c, AO § 176 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 72 Abs 1, UStG § 10 Abs 5, UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016 , UStG VZ 2017

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 26. November 2020, Az: 11 K 12/20

Leitsätze

§ 176 Abs. 2 AO gewährt keinen Änderungsschutz, wenn der BFH eine dort bezeichnete Verwaltungsvorschrift erst nach dem Erlass des angefochtenen Änderungsbescheids als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26.11.2020 - 11 K 12/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) verpachtete im Juli 2012 den bisher von ihm geführten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb an eine GbR, die er zusammen mit seinem Sohn gegründet hatte und an der er mit 70 % beteiligt war. Die GbR versteuerte ihre Umsätze nach § 24 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren (2014 – 2017) geltenden Fassung (UStG).

2 Der Kläger errichtete auf seinem Grundstück einen Boxenlaufstall mit 65 Milchviehplätzen und erklärte gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) im September 2013, auf die Steuerfreiheit der Vermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG gemäß § 9 UStG zu verzichten. Mit seiner Umsatzsteuerjahreserklärung 2013, der das FA gemäß § 168 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) zustimmte, machte der Kläger einen Vorsteuerabzug in Höhe von 105.294,03 € geltend.

3 Den Boxenlaufstall verpachtete der Kläger unter Verzicht auf die Steuerfreiheit an die GbR mit Vertrag vom 01.03.2014 für einen jährlichen Pachtzins in Höhe von netto 45.000 €. Die Verpachtung bezog sich auf das Teilgrundstück, auf dem der Boxenlaufstall stand, das Gebäude und sämtliches Inventar wie zum Beispiel Melkroboter. Die Kosten für das Pachtobjekt beliefen sich insgesamt auf circa 680.000 € (Boxenlaufstall circa 476.000 €, Tauchmotorrührwerk circa 7.000 €, Melkroboter circa 150.000 €, Stalleinrichtung circa 29.000 €, Futtermittelsilos circa 12.000 € und Pflasterung Boxenlaufstall circa 6.000 €).

4 Mit der Umsatzsteuerjahreserklärung 2014, der das FA gleichfalls zustimmte, erklärte der Kläger steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 38.320 €, unter anderem aus der Verpachtung des Boxenlaufstalls, und machte einen Vorsteuerabzug in Höhe von 21.807,47 € geltend, so dass sich eine Vergütung von 14.526,67 € ergab. Mit der Umsatzsteuerjahreserklärung 2015 versteuerte er Umsätze in Höhe von 46.075 €, unter anderem aus der

Verpachtung des Boxenlaufstalls, woraus sich unter Berücksichtigung eines Vorsteuerabzugs von 394,95 € eine Steuerschuld von 8.359,50 € ergab.

5 Im März 2018 führte das FA beim Kläger eine Außenprüfung für die Jahre 2012 bis 2015 durch. Im Anschluss hieran ging das FA davon aus, dass die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG anzuwenden sei, dass ein marktübliches Entgelt für den auf die individuellen Bedürfnisse der Pächterin zugeschnittenen Stalls nicht ermittelbar sei und dass sich daher aus einer Verteilung der für das Pachtobjekt angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 UStG eine jährliche Bemessungsgrundlage von 66.000 € für die Verpachtung ergebe. Hieraus ergab sich eine Umsatzerhöhung von 17.500 € im Streitjahr 2014 und von jeweils 21.000 € für die Streitjahre 2015 bis 2017.

6 Das FA änderte dementsprechend die Umsatzsteuerfestsetzungen 2014 und 2015 durch die Bescheide vom 28.03.2018. Ebenso änderte das FA die Voranmeldungsfestsetzungen Dezember 2016, Dezember 2017 und Januar 2018.

7 Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens, das keinen Erfolg hatte, ergingen am 11.07.2018 und 16.05.2019 die Umsatzsteuerjahresbescheide 2016 und 2017, die gemäß § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurden.

8 Die hiergegen eingelegte Klage zum Finanzgericht (FG) hatte Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 975 veröffentlichten Urteil des FG war die Verpachtung im Streitjahr 2014 --entgegen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH)-- im Hinblick auf einen nach § 176 Abs. 2 AO zu gewährenden Vertrauensschutz als steuerpflichtig zu behandeln. Unter Berücksichtigung eines Gutachtens, das ein vom FG bestellter Gutachter erstattet hatte, verneinte das FG die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage, da das vereinbarte Entgelt marktüblich gewesen sei. Für die weiteren Streitjahre sei mangels Anwendung des § 176 Abs. 2 AO von einer steuerfreien Verpachtung auszugehen, so dass sich die Frage der Mindestbemessungsgrundlage erübrige. Der vom FA geltend gemachte Steueranspruch lasse sich auch nicht über eine Berichtigung nach § 15a UStG aufgrund eines unzutreffend in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs begründen.

9 Hiergegen wendet sich das FA, das die Verletzung materiellen Rechts und das Vorliegen eines Verfahrensfehlers geltend macht. Ein marktübliches Entgelt sei nicht feststellbar. Zwar billige die Finanzverwaltung den Verzicht bei einer Vermietung an Landwirte, die § 24 Abs. 1 UStG anwenden, für die Vergangenheit entgegen der BFH-Rechtsprechung. Sollten die Voraussetzungen für den Verzicht entsprechend der BFH-Rechtsprechung nicht vorliegen, wäre die Vermietung im Umfang der Überlassung von Betriebsvorrichtungen nach § 4 Nr. 12 UStG steuerpflichtig, während sich im Übrigen eine Steuerschuld nach § 14c UStG ergebe. Ein zu Unrecht gewährter Vorsteuerabzug sei gemäß § 15a UStG zu berichtigen.

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

11 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Ein marktübliches Entgelt sei feststellbar. Es liege kein Verfahrensfehler vor. Für das Streitjahr 2014 sei Vertrauensschutz nach § 176 AO zu gewähren. Eine Vorsteuerberichtigung für die übrigen Streitjahre komme nicht in Betracht.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision des FA ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache mangels Spruchreife zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). § 176 Abs. 2 AO gewährt keinen Änderungsschutz, wenn der BFH eine dort bezeichnete Verwaltungsvorschrift erst nach dem Erlass des angefochtenen Änderungsbescheids als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet. Daher ist im Streitfall nicht von einer nach § 9 Abs. 2 UStG steuerpflichtigen Verpachtung auszugehen, sondern vielmehr zu

entscheiden, ob und gegebenenfalls inwieweit eine nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreie Leistung vorliegt. Hierzu sind im zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zu treffen.

14 1. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger nicht berechtigt war, auf die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG zu verzichten. Denn nach der Rechtsprechung des BFH kommt ein derartiger Verzicht gemäß § 9 Abs. 2 UStG bei einer Verpachtung an einen Unternehmer, dessen Umsätze § 24 Abs. 1 UStG unterliegen, nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 01.03.2018 - V R 35/17, BFHE 261, 380, BStBl II 2020, 749). Zu Unrecht hat das FG aber entschieden, dass diese Rechtsprechung im Hinblick auf § 176 Abs. 2 AO für die Besteuerung des Klägers jedenfalls im Streitjahr 2014 nicht zu berücksichtigen sei.

15 a) Nach § 176 Abs. 2 AO darf bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, einer obersten Bundes- oder Landesbehörde von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet worden ist.

16 b) Der BFH hat zu § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO bereits ausdrücklich entschieden, dass aus dem Wortlaut der Regelung ("Bei der Aufhebung oder Änderung ...") hervorgeht, dass die Vorschrift nur dann eingreift, wenn sich die Rechtsprechung in der Zeit vor dem Erlass des Änderungsbescheids geändert hat, dass sie aber nicht den Fall erfasst, dass zunächst ein Änderungsbescheid ergeht und erst im Anschluss hieran eine Rechtsprechungsänderung erfolgt, durch die der Änderungsbescheid materiell-rechtlich legitimiert wird, und dass im Ergebnis dasselbe im Hinblick auf § 176 Abs. 2 AO gilt, da die dort vorausgesetzte Bezeichnung ebenfalls vor dem Erlass des Änderungsbescheids erfolgen muss (BFH-Urteil vom 20.12.2000 - I R 50/95, BFHE 194, 185, BStBl II 2001, 409, unter II.5.a bb und II.5.b; ebenso zu § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO BFH-Urteil vom 11.04.2002 - V R 26/01, BFHE 198, 238, BStBl II 2004, 317, unter II.2.; BFH-Beschluss vom 06.06.2007 - V B 64/06, BFH/NV 2007, 1802, unter II.2.b und Loose in Tipke/Kruse, § 176 AO Rz 16a; Klein/Rüsken, AO, 16. Aufl., § 176 Rz 82; von Wedelstädt in Gosch, AO § 176 Rz 32). Abweichendes folgt auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 28.05.2002 - IX R 86/00 (BFHE 199, 1, BStBl II 2002, 840), in dem für den BFH gleichfalls maßgeblich war, dass vor Erlass des Änderungsbescheids ein im Wesentlichen gleicher Sachverhalt anders als bisher entschieden wurde (BFH-Urteil in BFHE 199, 1, BStBl II 2002, 840, unter II.1.c und d). Einer im Schrifttum vertretenen Gegenauffassung (v. Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 176 AO Rz 116), wonach es auf den Zeitpunkt der letzten Gerichtsentscheidung über den Änderungsbescheid ankommen soll, schließt sich der Senat im Interesse der Kontinuität der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht an. Abweichendes folgt auch nicht aus dem Unionsrecht. Insbesondere ist vorliegend nicht von einem Verstoß gegen den Effektivitätsgrundsatz auszugehen, nach dem die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte weder praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert werden dürfen (vgl. z.B. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Banca Antoniana Popolare Veneta vom 15.12.2011 - C-427/10, EU:C:2011:844, Rz 24).

17 c) Danach gewährt § 176 Abs. 2 AO entgegen dem FG-Urteil auch für das Streitjahr 2014 keinen Änderungsschutz. Denn auch der insoweit angefochtene Änderungsbescheid vom 28.03.2018 ist vor dem BFH-Urteil vom 01.03.2018 - V R 35/17 (BFHE 261, 380, BStBl II 2020, 749) ergangen, da hierfür auf die Veröffentlichung dieses Urteils auf der Internetseite des BFH am 16.05.2018 abzustellen ist (vgl. BFH-Urteil vom 06.12.2007 - V R 3/06, BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203, unter II.3.b).

18 2. Ist der Besteuerung im Streitfall daher zugrunde zu legen, dass der Unternehmer entgegen Abschn. 9.2 Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) nicht auf die Steuerfreiheit seiner Umsätze nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG verzichten kann, wenn er ein Grundstück an einen Landwirt verpachtet, der seine Umsätze gemäß § 24 Abs. 1 UStG nach Durchschnittssätzen versteuert (BFH-Urteil in BFHE 261, 380, BStBl II 2020, 749, Leitsatz), kommt es darauf an, ob und in welchem Umfang die Leistungen des Klägers nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei sind. Insoweit ist die Sache nicht spruchreif.

19 a) § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG befreit die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Unionsrechtlich beruht dies auf dem gleichlautenden Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Nicht steuerfrei ist nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG insbesondere die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c MwStSystRL, der die Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen von der Steuerfreiheit ausschließt.

20 b) Hierzu hat der Senat bereits entschieden, dass es sich bei der Überlassung des Inventars um eine Nebenleistung zur gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreien Verpachtung des Seniorenwohnparks handeln kann (BFH-

Urteil vom 11.11.2015 - V R 37/14, BFHE 251, 517, BStBl II 2017, 1259, Rz 11).

21 c) Dasselbe gilt für die Überlassung von Betriebsvorrichtungen. Zwar ist der Senat in seiner bisherigen Rechtsprechung davon ausgegangen, dass sich in Bezug auf Betriebsvorrichtungen aus § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ein Aufteilungsgebot ergibt und daher die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen nicht von der Umsatzsteuer befreit ist, selbst wenn diese wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, wobei eine Einbeziehung der Überlassung von Betriebsvorrichtungen in die Steuerfreiheit auch nicht unter dem Gesichtspunkt der unselbständigen Nebenleistung in Betracht kommen sollte (BFH-Urteil vom 28.05.1998 - V R 19/96, BFHE 185, 555, BStBl II 2010, 307, Leitsatz; ebenso Abschn. 4.12.10 Satz 1 UStAE).

22 Hieran ist indes nach dem EuGH-Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21 (EU:C:2023:372), das auf Vorlage durch den Senat ergangen ist (Beschluss vom 26.05.2021 - V R 22/20, BFHE 273, 351), nicht festzuhalten. Danach findet Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c MwStSystRL auf die Vermietung auf Dauer eingebauter Vorrichtungen und Maschinen keine Anwendung, 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. Dem hat sich der Senat in seinem Beschluss vom 17.08.2023 - V R 7/23 (V R 22/20) (BFHE 282, 52) angeschlossen und verweist zur Vermeidung von Wiederholungen hierauf.

23 d) Zu entscheiden ist daher insbesondere, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, bei der die Verpachtung von Inventar oder von Betriebsvorrichtungen unter Berücksichtigung der vorstehenden Rechtsprechung als Nebenleistung zu einer insgesamt steuerfreien Leistung anzusehen ist. Hierfür könnte der Pachtvertrag insoweit anzuführen sein, als dort im Zusammenhang mit der Rechnungserteilung der monatliche Pachtzins von 3.750 € in einen Betrag von 2.500 € für "Boxenlaufstall, Gebäude" und von 1.250 € für "Einrichtungen" aufgeteilt wird. Für die Steuerfreiheit einer Gesamtleistung könnten auch die Investitionssummen für die Halle sowie für die weiteren Gegenstände sprechen, bei denen es sich um Inventar oder um Betriebsvorrichtungen handeln kann.

24 Dem Senat ist aber im Revisionsverfahren mangels hinreichender Feststellungen des FG eine Entscheidung zu dieser vom FG nicht erörterten Frage versagt.

25 3. Für das weitere Verfahren weist der Senat ohne Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO vorsorglich auf Folgendes hin.

26 a) Sollte die vom Kläger erbrachte Leistung als einheitliche Leistung in vollem Umfang steuerfrei sein, wofür einiges spricht, erübrigt sich die Frage nach einer Mindestbemessungsgrundlage dieses Umsatzes. Es wäre dann zu prüfen, ob Rechnungen im Sinne von § 14c UStG vorliegen, wozu trotz Erwähnung des Pachtvertrags bislang keine hinreichenden Feststellungen des FG vorliegen.

27 b) Wäre bei einer einheitlichen Leistung die Inventar- oder Betriebsvorrichtungsüberlassung als Hauptleistung anzusehen, käme es auf den im bisherigen Verfahren erörterten Streitpunkt der Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 UStG an, bei der es sich um eine Sondermaßnahme handelt, für die die --nach Art. 27 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern-- erforderliche Ermächtigung in dem nach dieser Bestimmung vorgesehenen Verfahren erteilt wurde (EuGH-Urteil Skripalle vom 29.05.1997 - C-63/96, EU:C:1997:263, BStBl II 1997, 841, Rz 9).

28 Zur Auslegung von § 10 Abs. 5 UStG sind dabei ergänzend zu dieser Ermächtigung auch die Wertungen der Art. 80 und Art. 72 MwStSystRL heranzuziehen. Nach Art. 80 MwStSystRL bildet unter den dort bezeichneten Voraussetzungen der sogenannte Normalwert die Bemessungsgrundlage. Als Normalwert gilt gemäß Art. 72 Abs. 1 MwStSystRL der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder ein Dienstleistungsempfänger auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung oder die Dienstleistung erfolgt, an einen selbständigen Lieferer oder Dienstleistungserbringer in dem Mitgliedstaat, in dem der Umsatz steuerpflichtig ist, zahlen müsste, um die Leistung zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Kann bei Dienstleistungen der hier vorliegenden Art keine vergleichbare Erbringung von Dienstleistungen ermittelt werden, bestimmt sich der Normalwert gemäß Art. 72 Abs. 2 Fall 1 MwStSystRL nach einem Betrag nicht unter dem Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung.

29 Dabei spricht das sich aus Art. 72 Abs. 1 MwStSystRL ergebende Erfordernis der Leistungserbringung im selben Mitgliedstaat gegen die Sichtweise des FA, nach der nur auf Vergleichsleistungen in derselben Gemeinde abgestellt werden soll, und für die Beurteilung durch das FG, nach dessen Urteil auch auf Leistungen in Vergleichsregionen

abzustellen ist. Eine Auslegung entsprechend dem Unionsrecht spricht auch gegen die Erwägungen des FA zur Schätzungsbetrachtung nach § 21 des Einkommensteuergesetzes.

30 Liegt keine einheitliche Leistung vor, wäre die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage bezogen auf die dann steuerpflichtige Überlassung von Inventar oder von Betriebsvorrichtungen zu prüfen.

31 4. Auf den vom FA geltend gemachten Verfahrensfehler kommt es aufgrund der Zurückverweisung nicht an.

32 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de