EuGH-Vorlage vom 26. Mai 2021, V R 22/20

EuGH-Vorlage zu Betriebsvorrichtungen

ECLI:DE:BFH:2021:VE.260521.VR22.20.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 12 S 2, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 2 Buchst c, AEUV Art 267, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst l, UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014 , BGB § 581

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 10. Juni 2020, Az: 11 K 24/19

Leitsätze

Dem EuGH wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Erfasst die Steuerpflicht der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen gemäß Art. 135 Abs. 2 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?

Tenor

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Erfasst die Steuerpflicht der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen gemäß Art. 135 Abs. 2 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?

II. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

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 mit 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 Grad Celsius, Absenkung der Stalltemperatur bis zur fünften Lebenswoche stufenweise auf 20 bis 22 Grad Celsius). Spezielle Beleuchtungssysteme sorgten für eine gleichmäßige Ausleuchtung zur Vermeidung schädlicher Schattenplätze (entsprechend besonderer Rechtsvorschriften und Verbandsrichtlinien mit einer Beleuchtungsstärke zwischen 0,5 lux während der Nachtruhe und ca. 20 lux 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 umsatzsteuerfrei 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 (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass das einheitlich vereinbarte Pachtentgelt nach Maßgabe der beim Kläger entstehenden Kosten zu 20 % auf die Vorrichtungen entfalle und insoweit umsatzsteuerpflichtig sei. Das FA erließ daher dem entsprechende Änderungsbescheide für die Streitjahre. Der als außergerichtlicher Rechtsbehelf eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

4 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der hiergegen eingelegten Klage statt. Nach seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 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 (BFH) 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 (BFH-Urteil vom 11.11.2015 - V R 37/14, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 251, 517, Bundessteuerblatt --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. Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision.

Entscheidungsgründe

II.

5 **1. Rechtlicher Rahmen**

6 **a) Unionsrecht**

7 Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer die

> Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

8 Hiervon schließt Art. 135 Abs. 2 MwStSystRL folgende Umsätze aus:

> "Die folgenden Umsätze sind von der Befreiung nach Absatz 1 Buchstabe l ausgeschlossen:
> a) Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf Grundstücken, die als Campingplätze erschlossen sind;
> b) Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen;
> c) Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen;
> d) Vermietung von Schließfächern.
> Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen von der Befreiung nach Absatz 1 Buchstabe l vorsehen."

9 **b) Nationales Recht**

10 Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen sind gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG steuerfrei:

"a) 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,
b) die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung auf Grund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrags oder Vorvertrags,
c) die Bestellung, die Übertragung und die Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken."

11 Von dieser Steuerfreiheit ausgeschlossen sind nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG:

"Nicht befreit sind die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen und 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."

12 **2. Vorbemerkungen**

13 **a) Anwendung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL**

14 **aa) Steuerfreiheit der Gebäudeverpachtung**

15 Im Streitfall liegt eine insgesamt nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL steuerfreie Verpachtung vor. In Bezug auf die Verpachtung des Stalls beruht dies darauf, dass sich die Steuerfreiheit auch auf die Vermietung (oder Verpachtung) eines "Gebäudes allein" erstreckt (EuGH-Urteil Maierhofer vom 16.01.2003 - C-315/00, EU:C:2003:23, Rz 40). Die Steuerfreiheit erfasst in Abgrenzung zur Vermietung beweglicher Gegenstände, zu denen zum Beispiel (z.B.) mobile Wohnanhänger und Mobilheime oder leicht versetzbare Zelte und leichte Freizeitunterkünfte gehören, auch die Vermietung von Gebäuden, die aus in das Erdreich eingelassenen Konstruktionen bestehen, die nicht leicht demontiert und versetzt werden können, ohne dass es aber darauf ankommt, dass sie vom Boden untrennbar in diesen eingelassen sind (EuGH-Urteil Maierhofer, EU:C:2003:23, Rz 30 ff.). Diese Voraussetzungen sind hier erfüllt.

16 **bb) Steuerfreiheit der Verpachtung der weiteren Gegenstände**

17 Auch die Verpachtung der Industrieförderspirale, sowie von Heizungs- und Lüftungsanlagen und von Beleuchtungssystemen ist nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL steuerfrei.

18 Dies folgt aus dem EuGH-Urteil Mailat vom 19.12.2018 - C-17/18 (EU:C:2018:1038, Rz 41). Danach ist Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL dahin auszulegen, "dass ein Pachtvertrag, der eine Immobilie, die einem Geschäftsbetrieb diente, sowie sämtliche für diesen Betrieb erforderlichen Sachanlagen und Inventargegenstände zum Gegenstand hat, eine einheitliche Leistung darstellt, bei der die Verpachtung der Immobilie die Hauptleistung ist." Der EuGH hat dies in Rz 39 seines Urteils damit begründet, "dass sich die Verpachtung der beweglichen Gegenstände (...) nicht von der Verpachtung der (...) Immobilie trennen lassen dürfte. Im Übrigen ist unstreitig, dass einige dieser beweglichen Gegenstände wie die Küchenausstattung und -geräte mit dieser Immobilie fest verbunden und in diesem Stadium als deren wesentliche Bestandteile anzusehen sind. Da die Inventargegenstände, die gleichzeitig mit der Immobilie vermietet, beziehungsweise in einigen Fällen übereignet wurden, ebenso wie die Immobilie für den Betrieb des Restaurants bestimmt waren, kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass mit dieser Vermietung/Übereignung ein eigener Zweck verfolgt wird, vielmehr stellt sie sich als Mittel dar, um die Hauptleistung, die in der Verpachtung besteht, unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen."

19 Bestätigt wird diese Auslegung auch durch die allerdings erst nach den Streitjahren in Kraft getretenen Regelungen in Art. 13b Buchst. d der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung der Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Art. 1 Nr. 2 Buchst. a und Art. 3 Satz 3 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung). Danach gelten als Grundstück auch "Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu verändern". Für eine Veränderung reicht es dabei aus, dass die bisherige Funktionalität des Bauwerkes nach der Entfernung der Sache erheblich beeinträchtigt ist (Englisch in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 4 Rz 40).

20 Schließlich ist zu beachten, dass die in das Stallgebäude fest eingebauten Gegenstände nach dem nationalen Zivilrecht wesentliche Grundstücksbestandteile sind (vergleiche --vgl.-- z.B. BFH-Urteil vom 14.07.2010 - XI R 9/09, BFHE 231, 253, BStBl II 2010, 1086, Rz 22 f. zu einer Fütterungs- und Lüftungsanlage in einem Schweinestall; MüKoBGB/Stresemann, 8. Auflage --Aufl.--, § 94 Rz 36 zu Ventilatoren in Geflügelhallen oder Be- und Entlüftungsanlagen). Dieser zivilrechtlichen Betrachtung kommt zwar im Hinblick auf die autonom-unionsrechtliche Auslegung des Grundstücksbegriffs der Richtlinie keine Bindungswirkung zu, verdeutlicht aber den Charakter dieser Gegenstände als Grundstücksbestandteile.

21 **b) Anwendung von Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL**

22 **aa) Unterschiedliche Sprachfassungen**

23 Im Streitfall geht es nach den vom Kläger abgeschlossenen Verträgen um die Verpachtung, nicht aber die Vermietung von Stallgebäuden, die mit weiteren Gegenständen (Industrieförderspirale, Heizungs- und Lüftungsanlagen sowie Beleuchtungssysteme) ausgestattet sind.

24 Insoweit ist zu beachten, dass die Richtlinie in Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL die Vermietung und Verpachtung befreit und in Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL hiervon aber nur die Vermietung ausnimmt.

25 Der Senat geht insoweit von einer Besonderheit der deutschen Sprachfassung aus, die unter Berücksichtigung weiterer Sprachfassungen ohne Bedeutung ist. So unterscheidet die englische Sprachfassung zwischen "leasing or letting" (Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL) und "letting" (Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL) und die französische Sprachfassung zwischen "l'affermage et la location" (Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL) und "les locations" (Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL).

26 Sieht man in "Vermietung", "leasing" und "l'affermage" einerseits und in "Verpachtung", "letting" und "les locations" andererseits jeweils identische Begriffe in unterschiedlichen Sprachfassungen, bezöge sich Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL in der deutschen Sprachfassung auf eine "Vermietung", in der englischen oder französischen Sprachfassung aber auf eine "Verpachtung".

27 Dies rechtfertigt aus der Sicht des Senats die Annahme, dass für die Auslegung von Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL nicht zwischen der Vermietung und der Verpachtung der dort bezeichneten Vorrichtungen und Maschinen zu unterscheiden ist.

28 **bb) Keine maßgeblichen Unterschiede zwischen Vermietung und Verpachtung**

29 Zudem hat sich der EuGH (im hier vorliegenden Zusammenhang) noch nicht zu den Unterschieden zwischen der Vermietung und der Verpachtung geäußert. Insbesondere hat der EuGH in seinem Urteil Mailat, EU:C:2018:1038 (siehe --s.-- oben II.2.a bb) die Steuerfreiheit der Verpachtung bejaht, ohne diese zur Vermietung abzugrenzen.

30 Nach dem nationalen Zivilrecht, dem allerdings für die umsatzsteuerrechtliche Auslegung im Hinblick auf die gebotene autonom-unionsrechtliche Auslegung keine bindende Bedeutung zukommt, besteht die Besonderheit der Verpachtung gegenüber der Vermietung darin, dass der Pachtvertrag den Verpächter verpflichtet, dem Pächter den Gebrauch des verpachteten Gegenstands und den Genuss der Früchte, soweit sie nach den Regeln einer ordnungsmäßigen Wirtschaft als Ertrag anzusehen sind, während der Pachtzeit zu gewähren (§ 581 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches). Danach erfolgt die Abgrenzung zwischen Miet- und Pachtvertrag objektbestimmt und richtet sich nach der Parteivereinbarung über Eignung und Verwendung des Vertragsgegenstands. Soll dieser für den Pächter nur Gebrauchsvorteile abwerfen, liegt ein Mietvertrag vor; soll er auch die Ziehung von Früchten (Erzeugnissen) ermöglichen, ist ein Pachtvertrag zustande gekommen. Bei der Überlassung von Geschäftsräumen kommt es darauf an, wie die zu überlassenden Räume im Zeitpunkt des Vertragsschlusses eingerichtet sind. Sind sie schon so ausgestattet, dass sie sich zu einem bestimmten Betrieb eignen, soll ein Pachtvertrag vorliegen, ansonsten handelt es sich um einen Mietvertrag (vgl. z.B. MüKoBGB/Harke, 8. Aufl., § 581 Rz 17 f.). Danach ist vorliegend von einem Pachtvertrag auszugehen.

31 Die Differenzierung zwischen Vermietung und Verpachtung rechtfertigt allerdings aus der Sicht des Senats keine unterschiedliche Behandlung von Vermietung und Verpachtung für Zwecke des Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL. Denn der EuGH definiert die nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL steuerfreie Vermietung dahingehend, dass der Vermieter eines Grundstücks dem Mieter gegen Zahlung eines Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht überträgt, das Grundstück in Besitz zu nehmen und andere von ihm auszuschließen (EuGH-Urteil Régie communale autonome du stade Luc Varenne vom 22.01.2015 - C-55/14, EU:C:2015:29, Rz 22).

Dass die Verpachtung ein zusätzliches Recht zur Fruchtziehung gewährt, ändert an der Steuerfreiheit nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL nichts, wie bereits das Beispiel der steuerfreien Verpachtung landwirtschaftlich zu nutzender Flächen zeigt. Ebenso sollten aus der Sicht des Senats Vermietung und Verpachtung bei Anwendung des Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL gleichbehandelt werden. Hierfür spricht (aus der Sicht des für die unionsrechtliche Auslegung allerdings nicht maßgeblichen nationalen Rechts) auch der Umstand, dass eine Verpachtung erst dann vorliegt, wenn ein zu überlassendes Gebäude bereits mit auf Dauer eingerichteten Vorrichtungen und Maschinen überlassen wird.

32 **cc) Nationale Regelungsbefugnis**

33 Selbst wenn Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL nur den Fall der Vermietung, nicht aber auch den der Verpachtung erfassen sollte, ist zu beachten, dass Art. 135 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL die Mitgliedstaaten ermächtigt, weitere Ausnahmen von der Befreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL vorzusehen.

34 Ergäbe sich aus Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL daher nur eine Steuerpflicht der Vermietung von Vorrichtungen und Maschinen, bliebe die Verpachtung dieser Vorrichtungen und Maschinen zwar nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL steuerfrei. Das nationale Recht würde dann aber auf der Grundlage von Art. 135 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL eine Steuerpflicht der Verpachtung von Vorrichtungen und Maschinen durch § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG anordnen (vgl. aber auch EuGH-Urteil Maierhofer, EU:C:2003:23, Rz 22, 24 zu aus Fertigteilen errichteten Gebäuden).

35 Es würde sich dann die Frage stellen, ob der auf der Grundlage von Art. 135 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL angeordneten Steuerpflicht der Charakter eines Aufteilungsgebots zukommt oder ob diese Steuerpflicht gegenüber der Einheitlichkeit der Leistung nachrangig ist.

36 **dd) Zum nationalen Begriff der Vorrichtungen und Maschinen**

37 Lediglich vorsorglich weist der Senat darauf hin, dass das nationale Recht in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG eine von Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL abweichende Begriffsbildung verwendet. So umschreibt das nationale Recht die "auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen" als Betriebsvorrichtungen. Ob diesem Begriff eine von der Richtlinie abweichende Bedeutung zukommen kann, ist nach den Verhältnissen des Streitfalls ohne Bedeutung. Denn bei den im Streitfall neben dem Stallgebäude verpachteten Gegenständen, zu denen eine Industrieförderspirale, Heizungs- und Lüftungsanlagen sowie Beleuchtungssysteme gehörten, handelt es sich sowohl um Betriebsvorrichtungen im Sinne (i.S.) von § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG wie auch um auf Dauer eingebaute Vorrichtungen und Maschinen gemäß Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL.

38 **c) Zur einheitlichen Leistung**

39 **aa) Bisherige Rechtsprechung**

40 Wie der EuGH zuletzt in seinem Urteil Frenetikexito vom 04.03.2021 - C-581/19 (EU:C:2021:167, Rz 37 ff.) unter Verweisung auf frühere Rechtsprechung entschieden hat, 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.

41 Gleichwohl darf in Abweichung von dieser Regel erstens ein Umsatz 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.

42 Zweitens stellt ein wirtschaftlicher Vorgang dann eine einheitliche Leistung dar, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile dagegen als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Dabei ist das erste in diesem Zusammenhang zu berücksichtigende Kriterium, dass aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers ein eigenständiger Zweck der Leistung fehlt. So ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das zweite Kriterium, das in Wirklichkeit ein Indiz für das erste darstellt, zielt auf die Berücksichtigung des jeweiligen Wertes jeder der Leistungen, aus denen sich der wirtschaftliche Vorgang zusammensetzt, wobei sich der eine im Verhältnis zum anderen als gering oder gar marginal herausstellt.

43 Diese Grundsätze legt auch der Senat seiner ständigen Rechtsprechung zugrunde (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 05.09.2019 - V R 57/17, BFHE 266, 430, BStBl II 2020, 356, Rz 28 ff.).

44 **bb) Beurteilung im Streitfall**

45 Das FG hat auf der Grundlage der vorstehenden Grundsätze der Rechtsprechung entschieden, dass die Überlassung der Vorrichtungen und Maschinen eine Nebenleistung zur Gebäudeüberlassung als Hauptleistung war. Dies begründete das FG damit, dass es sich bei diesen 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 seien für die Fütterung von Tieren in der Putenhaltung entwickelt worden, um diese mit der Industrieförderspirale in der vorgegebenen Zeit zur Schlachtreife aufzuziehen. Heizungs- und Lüftungsanlagen seien notwendig gewesen, um den Anforderungen an das Stallklima gerecht zu werden. Spezielle Beleuchtungssysteme dienten einer gleichmäßigen Ausleuchtung. Bei den weiteren Anlagen zur Fütterung habe es sich um Gegenstände gehandelt, die für die Nutzung der gepachteten Ställe nützlich oder sogar notwendig waren.

46 Der Senat geht davon aus, dass die sich hieraus ergebende Würdigung der Einheitlichkeit im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH steht. Hierfür spricht insbesondere das EuGH-Urteil Mailat (EU:C:2018:1038, s. oben II.2.a bb).

47 **3. Zur Beantwortung der Vorlagefrage**

48 **a) Rechtsfolge des Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL bei einheitlichen Leistungen**

49 Wenn nach den Umständen des Streitfalls und den Ausführungen zur Rechtslage davon auszugehen ist, dass

- die Verpachtung des Gebäudes mit den dort auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen (im Streitfall Industrieförderspirale, Heizungs- und Lüftungsanlagen sowie Beleuchtungssysteme) insgesamt die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL erfüllt (s. oben II.2.a),

- auf die Verpachtung der Vorrichtungen und Maschinen grundsätzlich der Ausschlusstatbestand des Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL anzuwenden ist (s. oben II.2.b), und dass

- zudem ein einheitlicher Umsatz bestehend aus der für sich betrachtet (nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL) steuerfreien Gebäudeverpachtung mit einer (aufgrund des Zusammenhangs mit dieser Gebäudeverpachtung als Nebenleistung) ebenso steuerfreien Verpachtung von Vorrichtungen und Maschinen vorliegt (s. oben II.2.c), die nur nach Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL steuerpflichtig sein könnte,

stellt sich die dem EuGH hier vorgelegte Frage zur Auslegung von Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL. Aus Sicht des Senats bestehen hierzu zwei Auslegungsmöglichkeiten.

50 **b) Vorrang der einheitlichen Leistung**

51 **aa) Argumente für den Vorrang der Einheitlichkeit**

52 **(1) Parallele zur Überlassung von Fahrzeugabstellplätzen**

53 Den Grundsätzen des EuGH zur Bestimmung eines einheitlichen Umsatzes könnte einerseits Vorrang gegenüber Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL zukommen.

54 Für einen derartigen Vorrang spricht die Rechtsprechung des EuGH zu Art. 135 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL. Hierzu hat der EuGH entschieden, dass "der Begriff 'Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen' die Vermietung aller für das Abstellen von Fahrzeugen bestimmten Flächen einschließlich geschlossener Garagen umfasst, daß diese Vermietung jedoch dann nicht von der Steuerbefreiung für die 'Vermietung von Grundstücken' ausgeschlossen werden kann, wenn sie mit der steuerfreien Vermietung von Grundstücken, die für einen anderen Gebrauch bestimmt sind, eng verbunden ist" (EuGH-Urteil Henriksen vom 13.07.1989 - C-173/88, EU:C:1989:329, Rz 17). Der EuGH stellte hierfür darauf ab, dass die Vermietung des Grundstücks und die Vermietung des Fahrzeugabstellplatzes einen "einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang" darstellten, was der EuGH im Hinblick auf die Zugehörigkeit zu ein und demselben Gebäudekomplex und eine Vermietung beider Gegenstände von ein und

demselben Vermieter an ein und denselben Mieter bejahte (EuGH-Urteil Henriksen, EU:C:1989:329, Rz 15 f.). Dem folgt der Senat in ständiger Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 30.03.2006 - V R 52/05, BFHE 213, 253, BStBl II 2006, 731, und vom 10.12.2020 - V R 41/19, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs 2021, 949).

55 Danach ist im Streitfall von einer insgesamt steuerfreien Leistung auszugehen. Denn der Putenmaststall und die in ihm eingebauten Vorrichtungen und Maschinen waren Teil eines Gebäudekomplexes. Die Überlassung von Stall sowie von Vorrichtungen und Maschinen erfolgte durch den Kläger an den Pächter. Zudem ergibt sich die Einheitlichkeit aus den Grundsätzen zu Haupt- und Nebenleistung (s. oben II.2.c).

56 **(2) Parallele zur Überlassung von Inventar**

57 Zu beachten sind auch die Rechtsfolgen, die sich ergeben, wenn ein Gebäude mit Inventar vermietet oder verpachtet wird, bei dem es sich nicht um i.S. von Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL auf Dauer eingebaute Vorrichtungen und Maschinen handelt. So ist es z.B. bei der Verpachtung eines Seniorenwohnparks mit der diese begleitenden Überlassung von Inventar in der Form von Pflegebetten und anderen speziell abgestimmten, zum Betrieb eines Seniorenheims zwingend erforderlichen Ausstattungselementen, die nicht dauerhaft eingebaut sind. In der Überlassung dieses Inventars, die für sich genommen nicht nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL steuerfrei ist, hat der Senat eine Nebenleistung zu der nach dieser Bestimmung steuerfreien Gebäudeüberlassung gesehen (BFH-Urteil in BFHE 251, 517, BStBl II 2017, 1259).

58 Auch aus dem EuGH-Urteil Mailat (EU:C:2018:1038, s. oben II.2.a bb) ergibt sich, dass die Überlassung von Inventar, die nicht gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL steuerfrei ist, Nebenleistung zu einer nach dieser Bestimmung steuerfreien Gebäudeüberlassung sein kann. Der Charakter als Nebenleistung führt hier dann dazu, eine ansonsten nicht bestehende Steuerfreiheit zu erlangen.

59 Die Steuerfreiheit einer zu einer Gebäudeüberlassung hinzutretenden Inventarüberlassung könnte als Wertungswiderspruch zur Steuerpflicht bei einer zur Gebäudeüberlassung hinzutretenden Überlassung von dort auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen anzusehen sein.

60 **(3) Neuere EuGH-Rechtsprechung**

61 Für den Vorrang der einheitlichen Leistung gegenüber Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL könnte auch das EuGH-Urteil Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16 (EU:C:2018:22) sprechen. Danach ist eine einheitliche Leistung, die aus zwei separaten Bestandteilen, einem Haupt- und einem Nebenbestandteil, besteht, für die bei getrennter Erbringung unterschiedliche Steuersätze gälten, nur zu dem für diese einheitliche Leistung geltenden Mehrwertsteuersatz zu besteuern.

62 Dieses Urteil zu unterschiedlichen Steuersätzen lässt sich auch auf die Frage von Steuerfreiheit und Steuerpflicht einer einheitlichen Leistung übertragen und steht grundsätzlich der Annahme entgegen, bei einer einheitlichen Leistung könne die Hauptleistung steuerfrei und die Nebenleistung steuerpflichtig sein. Allerdings hat sich der EuGH dabei nicht mit dem Sondertatbestand des Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL befasst.

63 **bb) Rechtsfolge: Anwendung des Ausschlusstatbestands nur auf die isolierte Überlassung von Vorrichtungen und Maschinen**

64 Folge eines Vorrangs der Einheitlichkeit ist, dass sich die Anwendung von Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL wie bei Art. 135 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL auf die Fälle beschränkt, in denen die Überlassung der Vorrichtungen und Maschinen eigenständig und damit ohne Zusammenhang mit einer weitergehenden Gebäude- oder Grundstücksüberlassung erfolgt.

65 Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL käme dann die Funktion zu, die Steuerfreiheit nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL, die auch bei der isolierten Überlassung (ohne zusätzliche Gebäudevermietung) von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen anzuwenden ist, für diesen Fall auszuschließen.

66 Demgegenüber würde der Charakter als Nebenleistung (zur Gebäudeüberlassung) dazu führen, dass eine ansonsten bereits bestehende Steuerfreiheit erhalten bleibt.

67 **c) Argumente für die Anwendung des Aufteilungsgebots**

68 Aus Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL könnte andererseits ein Aufteilungsgebot abzuleiten sein, so dass

einheitliche Umsätze in einen (nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL) steuerfreien und einen (nach Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL) steuerpflichtigen Teil aufzuspalten sind.

69 Dementsprechend hat der Senat auch entschieden, dass die Vermietung und Verpachtung von Vorrichtungen und Maschinen (Betriebsvorrichtungen) selbst dann nicht von der Umsatzsteuer befreit ist, wenn diese wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Dieses Aufteilungsgebot lasse auch keine Einbeziehung der Überlassung von Betriebsvorrichtungen in die Steuerbefreiung der Grundstücksvermietung unter dem Gesichtspunkt der unselbständigen Nebenleistung zu (BFH-Urteil vom 28.05.1998 - V R 19/96, BFHE 185, 555, BStBl II 2010, 307).

70 Für diese Sichtweise könnte sprechen, dass die Verpachtung von Vorrichtungen und Maschinen im Widerspruch zum passiven Charakter der Vermietung steht. Insoweit entnimmt der Senat der Rechtsprechung des EuGH, dass der Vermietung eines Grundstücks ein "passiver Charakter" zukommt, während die Steuerfreiheit für die Grundstücksvermietung und -verpachtung nicht für eine Überlassung von Maschinen und Vorrichtungen 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 (EuGH-Urteil Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö vom 02.07.2020 - C-215/19, EU:C:2020:518, Rz 43). Dies könnte sich für die Auslegung von Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL dahingehend auswirken, dass die Überlassung der dort genannten Vorrichtungen und Maschinen nicht im vorstehenden Sinne "passiv" erfolgt, sondern wesentlich durch die Aufrechterhaltung eines betriebsbereiten Zustands dieser Maschinen etc. geprägt ist, woraus sich die Steuerpflicht auch für den Fall der einheitlichen Leistung erklären könnte.

71 **d) Keine Klärung der Vorlagefrage durch die bisherige EuGH-Rechtsprechung**

72 Der Senat versteht das EuGH-Urteil Mailat (EU:C:2018:1038, s. oben II.2.a bb) dahingehend, dass sich aus diesem keine Klärung der Vorlagefrage ergibt. Zwar ist der EuGH dort auch von einer Nebenleistung zu einer steuerfreien Grundstücksverpachtung in Bezug auf bewegliche, aber mit der Immobilie fest verbundenen Gegenstände als deren wesentliche Bestandteile ausgegangen (EuGH-Urteil Mailat, EU:C:2018:1038, Rz 39). Obwohl sich auf dieser Grundlage die Frage nach einer Anwendung von Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL und einer hieraus ergebenden Steuerpflicht stellen kann, hat sich der EuGH dazu in diesem Urteil nicht geäußert.

73 **4. Zur Entscheidungserheblichkeit**

74 Die Vorlagefrage ist entscheidungserheblich. Der Senat berücksichtigt bei seiner Auslegung des nationalen Rechts die Vorgaben des Unionsrechts und damit auch, dass die Verpachtung der Ställe einschließlich der Verpachtung der Vorrichtungen und Maschinen nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL steuerfrei ist. Daher kommt der Anwendung von Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL als Grundlage von § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG entscheidende Bedeutung zu. Ist die Anwendung dieser Bestimmung, da sie ein Aufteilungsgebot beinhaltet, zu bejahen, führt dies zur Aufhebung des Urteils des FG und zur Klageabweisung. Ist diese Bestimmung nicht anzuwenden, da der Überlassung der Vorrichtungen und Maschinen als Nebenleistung zur Grundstücksüberlassung Vorrang zukommt, ist das Urteil des FG demgegenüber zu bestätigen.

75 **5. Zur Rechtsgrundlage der Vorlage**

76 Die Einleitung des Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH beruht auf Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

77 **6. Zur Verfahrensaussetzung**

78 Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 in Verbindung mit § 74 der Finanzgerichtsordnung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de