

By PwC Deutschland | 08. September 2023

Kein Aufteilungsgebot bei Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks mit Betriebsvorrichtungen

§ 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 und Aufgabe des Senatsurteils vom 28.05.1998, V R 19/96). Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Beschluss entschieden.

Sachverhalt

Der 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).

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.

Das Finanzamt vertrat hingegen 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.

Die Klage vor dem Niedersächsischen Finanzgericht hatte Erfolg. Nachdem das Finanzamt Revision eingelegt hatte, legte der BFH dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vor.

Hierauf hat der EuGH mit Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21 (siehe unseren [Blogbeitrag](#)) 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. I dieser Richtlinie steuerbefreiten Pachtvertrags erbracht wird, und diese Leistungen eine wirtschaftlich einheitliche Leistung bilden."

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Das Finanzgericht 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.

Der EuGH begründete seine Entscheidung in der Vorlagefrage 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. a 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).

Dem schließt sich der BFH für die Auslegung von § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG an. An der bisherigen Annahme eines Aufteilungsgebots im BFH-Urteil vom 28. Mai 1998, V R 19/96 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 BFH, Urteil vom 11.11.2015, V R 37/14).

Im Streitfall hat das Finanzgericht unter zutreffender Berücksichtigung der vom EuGH entwickelten Rechtsprechung zu Haupt- und Nebenleistungen (vgl. hierzu BFH, Beschluss vom 26.05.2021, V R 22/20, 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.

Das Finanzgericht 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.

Fundstelle

BFH, Beschluss vom 17. August 2023 ([V R 7/23 \(V R 22/20\)](#)), veröffentlicht am 7. September 2023.

Schlagwörter

Betriebsvorrichtungen, Grundstücksvermietung, Umsatzsteuerbefreiung, Umsatzsteuerrecht