

EuGH: Umsatzsteuerliche Behandlung der Vermietung von Betriebsvorrichtungen

Mit Urteil vom 04.05.2023 ([C-516/21](#)) hat der EuGH anlässlich einer Vorlage des BFH zu der Frage Stellung genommen, ob die Überlassung von Betriebsvorrichtungen als umsatzsteuerpflichtige Leistung anzusehen ist, auch wenn sie in Zusammenhang mit der umsatzsteuerfreien Vermietung von Gebäuden erfolgt.

Der Kläger verpachtete Stallgebäude zur Putenaufzucht mit auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen für die vertragsgemäße Nutzung als Putenaufzuchtstall. Es handelte sich um spezielle Fütterungsvorrichtungen, besondere Heizungs-, Lüftungs- und Beleuchtungsanlagen. Der Kläger behandelte die Pachteinnahmen insgesamt als umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG, da ein einheitliches Entgelt für Gebäude und Betriebsvorrichtungen vorlag. Das Finanzamt teilte das Entgelt hingegen in zwei Teile auf, einerseits für die steuerfreie Vermietung des Gebäudes und andererseits für die Überlassung der Betriebsvorrichtungen, und behandelte letzteres als umsatzsteuerpflichtig. Es vertrat die Auffassung, dass die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer befreit sei, allerdings solle dies aufgrund des Aufteilungsgebots in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ausdrücklich nicht für die Vermietung von Betriebsvorrichtungen gelten, selbst wenn diese wesentliche Bestandteile des vermieteten Grundstücks sind. Im weiteren Verfahrensgang legte der BFH dem EuGH die Fragen zur Vorabentscheidung vor, ob die Steuerpflicht der Vermietung von dauerhaft eingebauten Betriebsvorrichtungen nur deren isolierte Vermietung erfasse oder auch deren Vermietung als Nebenleistung zu einer steuerfreien Gebäudevermietung bzw. -verpachtung.

Der EuGH kam diesbezüglich zu dem Schluss, dass Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) MwStSystRL (entspricht § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) auf die Vermietung auf Dauer eingebauter Vorrichtungen und Maschinen keine Anwendung finden soll, wenn diese Vermietung eine Nebenleistung zu einer Verpachtung eines Gebäudes (Hauptleistung) ist. Folglich wäre eine solche Vermietung ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit.

Der EuGH verweist auf seine bisherige Rechtsprechung, wonach der Begriff der Vermietung von Grundstücken notwendigerweise die Vermietung von Gegenständen, die den Hauptgegenstand dieser Vermietung bilden, aber auch des Zubehörs umfassen könne. Angesichts der Regelung in Art. 135 Abs. 2 MwStSystRL stellt er aber klar, dass der hierin festgelegte Ausschluss von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen (Betriebsvorrichtungen i.S.v. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) von der Steuerbefreiung nicht erfordere, einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang in eigenständige Leistungen aufzuteilen. Würde den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt, auf die einzelnen Bestandteile einer einheitlichen Leistung verschiedene Steuersätze anzuwenden, könnte dies zu einer künstlichen Aufspaltung dieses einheitlichen Vorgangs führen und die Funktionalität des Mehrwertsteuersystems beeinträchtigen.

Zwar hat der EuGH nicht darüber entschieden, ob im Streitfall ein solches Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung vorliegt, denn die Beantwortung dieser Frage müsse durch das jeweilige nationale Gericht erfolgen. Es scheint für ihn aber nahliegend im vorliegenden Fall zumindest einen einheitlich wirtschaftlichen Vorgang zu sehen. Aufgrund der Ablehnung eines Aufteilungsgebots ist die Verpachtung von Grundstücken zusammen mit Betriebsvorrichtungen daher ein gemischter Vorgang, für den aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu klären wäre, ob die Grundstücksverpachtung/-vermietung oder die Vermietung der Betriebsvorrichtungen diesem das Gepräge gibt. Es obliegt nunmehr dem BFH darüber zu entscheiden. Die Auffassung der Finanzverwaltung, die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen selbst dann als steuerpflichtig anzusehen, wenn diese wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind, vgl. Abschn. 4.12 Abs. 10

Satz 1 UStAE, wird nach der Entscheidung des EuGH jedenfalls nicht mehr uneingeschränkt aufrechterhalten werden können.

Das Urteil des EuGH hat darüber hinaus aber auch noch Bedeutung für eine weitere Entscheidung des BFH. Denn auch bei Beherbergungsumsätzen ist ein solches Aufteilungsgebot zwischen Leistungen, die unmittelbar der Vermietung dienen, und solchen, die hierfür nicht unmittelbar erforderlich sein sollen (z.B. Frühstück, Spa-Nutzung), vorgesehen, vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG. Der BFH hatte auch diesbezüglich ernstliche Zweifel am Aufteilungsgebot und hat das Verfahren in Erwartung der nunmehr vorliegenden EuGH-Entscheidung ausgesetzt (vgl. TAX WEEKLY # 17/2022).

EuGH: Körperschaftsteuerbefreiung nur gebietsansässiger Spezialimmobilienfonds nach dem alten InvStG 2004 verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit

Der EuGH hat mit Urteil vom 27.04.2023 ([C-537/20](#)) entschieden, dass die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach denen gebietsfremde Spezialimmobilienfonds für Immobilieneinkünfte, die sie auf dem Staatsgebiet dieses Mitgliedstaats beziehen, teilweise körperschaftsteuerpflichtig sind, gebietsansässige Spezialimmobilienfonds hingegen von dieser Steuer befreit sind. Diese Frage war dem EuGH vom BFH mit Beschluss vom 18.12.2019 ([I R 33/17](#)) im Zusammenhang mit § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 vorgelegt worden.

Kläger im Vorlageverfahren ist ein Fonds für gemeinsame Anlagen (fonds commun de placement – FCP –) in der Ausgestaltung eines spezialisierten Anlagefonds (Fonds d'Investissement Spécialisé – SIF –), der im Jahr 2008 gemäß dem Luxemburgischen Gesetz über spezialisierte Investmentfonds aufgelegt worden ist und der Investmentaufsicht in Luxemburg (Commission de Surveillance du Secteur Financier – CSSF –) unterliegt. Weder Sitz noch Geschäftsleitung des Klägers befinden sich in Deutschland. Als spezialisierter Investmentfonds unterliegt der Kläger in Luxemburg keiner Besteuerung, mit Ausnahme der von den bürgerlich-rechtlichen Gesellschaften und den Handelsgesellschaften zu entrichtenden Kapitalverkehrssteuer und der Zeichnungssteuer gemäß Art. 68 des Luxemburgischen Gesetzes über spezialisierte Investmentfonds. Die vom Kläger vorgenommenen Ausschüttungen unterliegen in Luxemburg keiner Quellensteuer und werden bei Nichtansässigen nicht besteuert.

Der Kläger wurde ohne Börsennotierung als geschlossener Immobilienfonds errichtet und hat zwei institutionelle Anleger, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung in Deutschland haben.

Die in § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 vorgesehene Befreiung inländischer Fonds von der Körperschaftsteuer war die Umsetzung des Transparenzprinzips, wonach Einkünfte nur einmal – auf der Anlegerebene – besteuert wurden. Gemäß § 2 Abs. 1 InvStG 2004 hatten diese entweder die Ausschüttungen zu versteuern oder die ausschüttungsgleichen Erträge, wenn es sich um einen thesaurierenden Fonds handelte.

Im Fall inländischer Spezialimmobilienfonds mit ausschließlich gebietsfremden Anlegern wurden gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG 2004 die von einem solchen Fonds in Deutschland erzielten Immobilieneinkünfte unmittelbar den betreffenden gebietsfremden Anlegern als eigene, beschränkt steuerpflichtige Einkünfte zugerechnet. Um die Besteuerung der gebietsfremden Anleger sicherzustellen, bestand auf der Ebene des Fonds gemäß § 15 Abs. 2 Satz 4 InvStG 2004 eine Quellensteuerabzugspflicht.

Im Fall von gebietsfremden Spezialimmobilienfonds wurden die in Deutschland erzielten Immobilieneinkünfte beim Körperschaftsteuerpflichtigen Fonds besteuert, da er nicht in den Genuss der in § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 vorgesehenen Befreiung kam, wohingegen die gebietsfremden Anleger dieses Fonds nicht besteuert wurden, da § 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG 2004 nur für inländische Spezialimmobilienfonds galt.

Im Streitfall wäre der Kläger als ausländischer Spezialimmobilienfonds somit für die Einkünfte, die er aus in Deutschland belegenen Immobilien bezog, Körperschaftsteuerpflichtig gewesen, wohingegen seine beiden nicht gebietsansässigen institutionellen Anleger keiner Steuerpflicht in Deutschland unterworfen gewesen wären.

Der EuGH sieht nun jedoch in dieser ungleichen Besteuerung von gebietsansässigen und gebietsfremden Spezialimmobilienfonds nach dem InvStG 2004 eine unzulässige Beschränkung des freien Kapitalverkehrs i.S.v. Art. 63 AEUV, die weder durch die Notwendigkeit zur Gewährung der Kohärenz des innerstaatlichen Steuersystems noch durch die Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedsstaaten gerechtfertigt werden könne.

Nach dem InvStG 2018 unterliegen heute sowohl inländische als auch ausländische Fonds gem. § 6 InvStG 2018 grundsätzlich gleichermaßen der Körperschaftsteuerpflicht.

Alle am 04.05.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>XI B 101/22</u>	28.04.2023	Steuerberater sind ab 01.01.2023 zur aktiven Nutzung des besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs (beSt) verpflichtet; Anforderungen an einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Kenntnis des Steuerberaters von der Möglichkeit der Priorisierung der Registrierung ("fast lane")
<u>VI R 7/21</u>	15.02.2023	Aufwendungen für ein Hausnotrufsystem - keine Steuerermäßigung nach § 35a EStG
<u>II R 3/20</u>	01.02.2023	Erbfallkostenpauschale für den Nacherben
<u>II R 36/20</u>	01.02.2023	Geleistete Anzahlungen als Verwaltungsvermögen i.S. des § 13b ErbStG
<u>VII R 54/20</u>	17.01.2023	Verwendung von Biogas zur Erzeugung von Strom
<u>IV R 10/18</u>	28.05.2020	Vermietung von Ferienwohnungen; eigennützige Treuhand - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 27.08.2020 als NV-Entscheidung abrufbar

Alle am 04.05.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>IX B 7/22</u>	18.04.2023	Nichtzulassungsbeschwerde: Grundsätzliche Bedeutung, Fortbildung des Rechts, Divergenz, Verstoß gegen die Pflicht, bei der Überzeugungsbildung das Gesamtergebnis des Verfahrens zu berücksichtigen
<u>I R 55/20</u>	22.02.2023	Unionsrechtmäßigkeit des Ausschlusses des Sonderausgabenabzugs für Sozialversicherungsbeiträge eines in Österreich tätigen Arbeitnehmers
<u>III R 6/22</u>	16.02.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.01.2023 III R 2/22 - Keine Heilung der sachlichen Unzuständigkeit durch Einspruchsentscheidung der sachlich und örtlich zuständigen Behörde
<u>III R 8/22</u>	16.02.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.01.2023 III R 2/22 - Keine Heilung der sachlichen Unzuständigkeit durch Einspruchsentscheidung der sachlich und örtlich zuständigen Behörde
<u>III R 15/22</u>	16.02.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.01.2023 III R 2/22 - Keine Heilung der sachlichen Unzuständigkeit durch Einspruchsentscheidung der sachlich und örtlich zuständigen Behörde

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
III R 17/22	16.02.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.01.2023 III R 2/22 - Keine Heilung der sachlichen Unzuständigkeit durch Einspruchsentscheidung der sachlich und örtlich zuständigen Behörde
III R 21/22	16.02.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.01.2023 III R 2/22 - Keine Heilung der sachlichen Unzuständigkeit durch Einspruchsentscheidung der sachlich und örtlich zuständigen Behörde
III R 22/22	16.02.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.01.2023 III R 2/22 - Keine Heilung der sachlichen Unzuständigkeit durch Einspruchsentscheidung der sachlich und örtlich zuständigen Behörde
III R 3/22	19.01.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.01.2023 III R 2/22 - Keine Heilung der sachlichen Unzuständigkeit durch Einspruchsentscheidung der sachlich und örtlich zuständigen Behörde
III R 13/22	19.01.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.01.2023 III R 2/22 - Keine Heilung der sachlichen Unzuständigkeit durch Einspruchsentscheidung der sachlich und örtlich zuständigen Behörde
I R 15/19	07.12.2022	EG-Kartellgeldbuße: Abziehbarer Abschöpfungsteil nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG
I B 4/22	30.11.2022	Keine Divergenz zu EuGH-Urteil

Alle bis zum 05.05.2023 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
III C 3 - S 7155-a/19/10001:004	03.05.2023	Umsatzsteuer; Steuerfreie Umsätze für die Luftfahrt
III C 3 - S 7329/19/10001:005	02.05.2023	Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse 2023
III C 3 - S 7183/19/10003:002	28.04.2023	Umsatzsteuerbefreiung der Leistungen von Verfahrensbeiständen; Artikel 12 Nummer 2 Buchstabe d Doppelbuchstabe bb des Jahressteuergesetzes (JStG) 2020 vom 21. Dezember 2020 Bundesgesetzblatt Teil Eins (BGBl. I) Seite 3096, Veröffentlichung des Bundesfinanzhof (BFH)-Urteils vom 17. Juli 2019 - V R 27/17
III C 3 - S 7493/19/10001:004	28.04.2023	Umsatzsteuervergünstigungen auf Grund des Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere und Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nummer 7 Satz 1 Buchstabe d Umsatzsteuergesetz (UStG)

Herausgeber

WTS Group AG
www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

Antje Pollack
Lübecker Straße 1-2
10559 Berlin
T: +49 (0) 30 2062 257 1010
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

Erlangen

Andreas Pfaller
Allee am Röthelheimpark 11-15
91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11
F: +49 (0) 9131 97002-12

Hamburg

Lars Behrendt
Brandstwierte 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Jens Krechel
Sachsenring 83
50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0
F: +49 (0) 221 348936-250

Regensburg

Dr. Sandro Urban
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-237
F: +49 (0) 941 383 873-130

Nürnberg

Daniel Blöchle
Hugo-Junkers-Straße 7
90411 Nürnberg
T: +49 (0) 911 2479455-130
F: +49 (0) 911 2479455-050

Hannover

Nicole Datz
Thielenplatz 5
30159 Hannover
T: +49 (0) 511 123586-0
F: +49 (0) 511 123586-199

Düsseldorf

Michael Wild
Klaus-Bungert-Straße 7
40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5
F: +49 (0) 211 200 50-950

Frankfurt a. M.

Robert Welzel
Taunusanlage 19
60325 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor

Ralf Dietzel
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

München

Marco Dern
Friedenstraße 22
81671 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Stuttgart

Klaus Stefan Siler
Königstraße 27
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 2221569-62
F: +49 (0) 711 6200749-99

Rosenheim

Ralf Dietzel
Luitpoldstraße 9
83022 Rosenheim
T: +49 (0) 8031 87095 600
F: +49 (0) 8031 87095 799

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.