

# Umfang der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12a UStG

von Dipl.-Finanzwirt Matthias Beer, Steuerberater, Lüneburg

**D**ie Verpachtung sowie auch die anderweitige entgeltliche Nutzungsüberlassung von Grundstücken ist regelmäßig umsatzsteuerbefreit nach § 4 Nr. 12a UStG. Bislang nicht befreit ist nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG die Mitverpachtung beweglicher Gegenstände und immaterieller Unternehmensgegenstände. Die Umsatzsteuerpflicht gilt für die Mitverpachtung von Betriebsvorrichtungen selbst dann, wenn letztere wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Der Autor zeigt im Folgenden neue Tendenzen der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung zu dieser Thematik auf. Seine Einladung zu einer Betrachtung der Kerngedanken ausgewählter Urteile verbindet er mit der eindringlichen Aufforderung an die Finanzverwaltung, ihre diesbezügliche Rechtsauffassung zu ändern.

## Übersicht

1. Einführung in die Thematik
2. Urteil des Finanzgerichts Münster vom 8.9.2015 – 15 K 594/14 U
3. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11.11.2015 – V R 37/14
4. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.7.2016 – IV R 34/13
5. Ausblick

## 1. Einführung in die Thematik

Für die schlichte Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gilt unbestritten die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12a UStG, was jedoch nicht Gegenstand dieser Erörterung ist. Diese Steuerbefreiung bietet jedoch keine zufriedenstellende Abbildung der vielfältig bunten Lebenssachverhalte an, mit denen sich Steuerpraktiker bei der Umsatzsteuer von solchen Leistungen regelmäßig auseinanderzusetzen haben.

Zu denken ist etwa an den Fall der Stallverpachtung, bei der nach Auffassung der Finanzverwaltung das Gesamtentgelt in eine Teilbemessungsgrundlage für die umsatzsteuerbefreite Grundstücksverpachtung und in eine solche für die umsatzsteuerpflichtige Verpachtung der Betriebsvorrichtungen aufzuteilen ist. Weiter ist die Verpachtung landwirtschaftlicher Nutzflächen oder auch ganzer landwirtschaftlicher Betriebe inklusive der damit verbundenen Zahlungsansprüche mit vergleichbarer umsatzsteuerlicher Problematik alltägliches Geschäft. Auch außerhalb des Sektors der Land- und Forstwirtschaft tauchen Miet- und Pachtverträge über Grundstücke auf, die durch bestimmte Nebenleistungen zur bloßen entgeltlichen Grundstücksüberlassung verunreinigt sind. An dieser Stelle sei beispielhaft nur die möblierte Vermietung von Wohnungen, etwa an Studenten, erwähnt.

Im steuerlichen Festsetzungsverfahren und insbesondere im Rahmen steuerlicher Betriebsprüfungen wurden und werden derartige Sachverhalte je nach Fiskalinteresse strittig diskutiert und bewertet. Den betroffenen Steuerpflichtigen hilft dabei oft selbst der Hinweis auf das in Abschnitt 4.12.2 Abs. 5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses verankerte BFH-Urteil vom 9.12.1971 nicht weiter, wonach zu der umsatzsteuerbefreiten Vermietung und Verpachtung von Grundstücken auch die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden üblichen Nebenleistungen gehören. Es ist daher nicht verwunderlich, dass derartige Fallkonstellationen wiederholt Gegenstand der Finanzrechtsprechung waren und sind, deren Tendenz sich jedoch aktuell ändert. Der Fokus dieser Änderung liegt auf einer inhaltlichen Neujustierung des Begriffs der üblichen Nebenleistung zugunsten der umsatzsteuerbefreiten Grundstücksverpachtung.

## 2. Urteil des Finanzgerichts Münster vom 8.9.2015 – 15 K 594/14 U

Dieses nach Kenntnis des Autors bislang nicht veröffentlichte Urteil des Finanzgerichts Münster betrifft die Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen in Verbindung mit der Überlassung von Zahlungsansprüchen. In den im Urteilssachverhalt vorliegenden Pachtverträgen hatte sich der Pächter gegenüber dem Überlassungsgeber verpflichtet, die mitgepachteten Zahlungsansprüche zu erhalten und bei Beendigung des jeweiligen Pachtvertrags auf den Verpächter zurück zu übertragen. Bei einer Betriebsprüfung behandelte der Fiskus die Verpachtung der Zahlungsansprüche als selbstständigen umsatzsteuerpflichtigen Umsatz. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die Zahlungsansprüche mit ihrem Jahreswert in der Bemessungsgrundlage für die jährliche Gesamtpacht enthalten waren. Er ermittelte die Bemessungsgrundlage für die umsatzsteuerbefreite Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen also, indem er den Jahreswert der Zahlungsansprüche von der Gesamtpacht abzog.

Im Klageverfahren vor dem Finanzgericht Münster setzte sich das Finanzamt mit seiner Auffassung durch. Grundlage

der finanzgerichtlichen Entscheidung war die Sicht der Richter, in der Nutzungsüberlassung der landwirtschaftlichen Flächen einerseits und der Verpachtung der dafür zugewiesenen Zahlungsansprüche andererseits umsatzsteuerlich zwei voneinander getrennte und unabhängige Leistungen zu sehen. Die Einwendungen des Klägers, er habe einen einheitlichen Preis für beide Leistungen bezahlt, sowie der Umstand, dass er die Zahlungsansprüche nicht ohne die zugrunde liegende beihilfeberechtigten Fläche nutzen könne, überzeugten die Münsteraner Richter nicht. Zur Urteilsbegründung verwies das Finanzgericht Münster auf eine BFH-Entscheidung vom 30.3.2011 – XI R 19/10, BStBl. 2011 II, S. 1623, die allerdings einen Fall der Veräußerung von Zahlungsansprüchen ohne Fläche betraf.

Erstaunlicherweise folgte das Finanzgericht Münster der Auffassung des beklagten Finanzamts nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach. Mit dem Hinweis, dass der einheitlich vereinbarte Pachtpreis nach der einfachsten möglichen Berechnungs- oder Bewertungsmethode auf die jeweils selbstständig ausgeführten Leistungen aufzuteilen sei, bekräftigte das Finanzgericht auch die in der Betriebsprüfung vorgenommene Aufteilung. In der Urteilsbegründung zu diesem Punkt verwiesen die Richter darauf, sowohl dem Pächter als auch dem Kläger seien der Geldwert der Zahlungsansprüche bekannt gewesen. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten stellten die Zahlungsansprüche angesichts ihrer flexiblen Verwendbarkeit das wirtschaftlich wertvollere Element der landwirtschaftlichen Flächenverpachtung dar. Die hierzu hilfsweise vorgetragene Auffassung des Klägers, dass die Landpacht nach dem Verhältnis des Verkehrswerts des verpachteten Grund und Bodens zum Ertragswert der Zahlungsansprüche aufzuteilen sei, verwarfen die Richter.

### 3. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11.11.2015 – V R 37/14

Der Sachverhalt dieses BFH-Urteils (BFH/NV 2016, S. 495) betrifft einen außerlandwirtschaftlichen Fall. Der Kläger war Eigentümer eines Seniorenwohnparks mit 50 Apartments, 10 Pflegezimmern sowie einer umfangreichen Pflegestation mit 63 Betten. Er verpachtete diesen Seniorenwohnpark an eine andere Betreiberin. Die Verpachtung umfasste das gesamte Grundstück, das Seniorenwohnheim und „... die Einrichtung der Wohnanlage, soweit diese vom Verpächter angeschafft worden ist“. Im Besteuerungsverfahren begehrte der Kläger, die Verpachtung der Einrichtungsgegenstände als unselbstständige Nebenleistung zur (umsatzsteuerbefreiten) Verpachtung des Grundstücks zu behandeln. In der Vorinstanz gab das Niedersächsische Finanzgericht der Klage nach erfolglosem Einspruchsverfahren statt. Es erteilte den Hinweis, die Verpachtung der Einrichtungsgegenstände habe für den Pächter keinen eigenen selbstständigen Zweck gehabt. Sie sei lediglich das Mittel gewesen, um die (umsatzsteuerliche) Hauptleistung, nämlich die Miete des Gebäudes, unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. In der Revision trug das Finanzamt vor, die Verpachtung des Inventars habe sehr wohl gegenüber der Überlassung des Gebäudes

einen eigenständigen wirtschaftlichen Wert gehabt. Sie sei aus diesem Grund umsatzsteuerlich gesondert zu beurteilen. Schließlich hätte die Pächterin das Inventar für den Betrieb des Seniorenwohnheimes anderweitig beschaffen müssen, wenn es die Klägerin nicht mit verpachtet hätte. Außerdem verwies das Finanzamt in der Revisionsbegründung auf die gesonderte Entgeltvereinbarung für die Überlassung des Inventars. Außerdem sei im konkreten Fall das Inventar gar nicht zum Gebrauch überlassen worden, da die Pächterin Ersatz oder Vergütung für zerstörte oder bei Pachtende fehlende Einrichtungsgegenstände geschuldet habe.

In seiner Revisionsentscheidung ist der BFH dieser finanzamtlichen Auffassung ausdrücklich nicht gefolgt. Er urteilte, dass die Verpachtung der Seniorenwohnanlage eine einheitliche Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn dargestellt habe, was auch ein etwaiger eigenständiger wirtschaftlicher Gehalt nicht ändere. Ausdrücklich stimmte der BFH der Klägerin und auch der richterlichen Vorinstanz zu, wonach es vertretbar sei, die Überlassung des Inventars als Nebenleistung zur steuerfreien Verpachtung der Seniorenwohnanlage zu behandeln. Er verwies dabei auf seine frühere Entscheidung vom 20.8.2009 – V R 21/08, BFH/NV 2010, S. 473. Dort hatte der V. Senat des BFH einen vergleichbaren Sachverhalt ebenso entschieden und ergänzt, dass für diese Beurteilung unerheblich sei, ob die Überlassung des Mobiliars unter Berücksichtigung der Nutzungsdauer der Einrichtungsgegenstände einerseits und der Dauer des Mietvertrags andererseits als eine Lieferung im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG beurteilt werden könnte.

In den Urteilsgründen setzte sich der BFH sodann systematisch mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen, die für die Nutzung einer gemieteten Immobilie nützlich oder sogar notwendig sind, auseinander. Diese können nach richterlicher Sicht je nach zu betrachtendem Sachverhalt entweder unabhängig von der Vermietung der Immobilie erbracht werden, Nebenleistungen zur Vermietung darstellen oder von der Vermietung untrennbar sein und mit dieser eine einheitliche Leistung bilden. Im Hinblick auf die vom Finanzamt vorgetragene Revisionsgründe bestätigte der BFH zwar, dass gesonderte Entgeltvereinbarungen für diese Zusatzleistungen, die auch von Dritten erbracht werden können, ein Indiz für das Vorliegen selbstständiger Leistungen sein können.

Allerdings maßen die Münchner Richter der gesonderten Rechnungsstellung und eigenständigen Bildung des Leistungspreises hinsichtlich der entgeltlichen Überlassung des Inventars für eine Behandlung als selbstständige Leistung im umsatzsteuerlichen Sinn keine entscheidende Bedeutung zu.

Auch die Möglichkeit der Pächterin, die Einrichtungsgegenstände des Seniorenwohnparks von Dritten zu pachten oder anzumieten, wertete der BFH als nicht wesentlich. Vielmehr zitierte der BFH zur Stützung seiner Rechtsauffassung ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 16.4.2015 – C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, EU:C:2015:229). Daraus leitete er die Schlussfolgerung ab, dass eine einheitliche (Vermietungs-)Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne stets dann vorliegt, wenn ein vermiete-

tes Gebäude mit begleitenden Leistungen in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv eine Gesamtheit darstellt. Im Urteilsfall – so der BFH abschließend – habe die Klägerin der Pächterin ein betriebs- und benutzungsfähiges Seniorenpflegeheim zur Verfügung gestellt. Insoweit habe es sich bei dem mit verpachteten Einrichtungsgegenständen ganz überwiegend um speziell abgestimmte, zum Betrieb eines Seniorenheims zwingend erforderliche Ausstattungselemente gehandelt.

Ausdrücklich verteidigte der BFH die Würdigung der Vorinstanz, dass die Überlassung des Mobiliars ausschließlich dazu gedient habe, der Pächterin die vertragsgemäße Nutzung des als Seniorenpflegeheim vermieteten Gebäudes unter optimalen Bedingungen zu ermöglichen.

#### 4. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.7.2016 – IV R 34/13

Diese Rechtsprechung ist nicht zur Umsatzsteuer, sondern zur Abgrenzung des Gewerbebetriebs nach § 15 EStG zur privaten Vermögensverwaltung nach § 21 EStG ergangen. Im Urteils Sachverhalt hatte die Klägerin ein Einkaufszentrum mit einer einzelhandelsbezogenen Verkaufsfläche von ca. 30.000 m<sup>2</sup> hergestellt. Die geschaffenen Räumlichkeiten vermietete die Klägerin an etwa 40 Einzelhandels- und Dienstleistungsunternehmen über eine ihr nahestehende Gesellschaft. Dazu schloss die Klägerin mit den Mietern des Einkaufszentrums einen Verwalter-Bewirtschaftungsvertrag ab und initiierte die Gründung einer Werbe-GbR. Letzterer traten neben der vorgenannten nahestehenden Gesellschaft ebenfalls die Mieter der einzelnen Ladenlokale bei. Über dieses Konstrukt verpflichtete sich die Klägerin etwa zur Entwicklung von Konzepten zur Optimierung der jeweiligen Mieterstruktur und deren Umsetzung, ferner zur Einstellung, Betreuung und zum Einsatz von Mitarbeitern für die Wartung und Instandhaltung, Pflege, Reinigung der Anlagen und für die Haustechnik. Des Weiteren übernahm die Klägerin die Durchführung von Werbemaßnahmen mit einem gesondert einzustellenden Centermanager. Ebenfalls oblag der Klägerin die Pflege und Wartung der gemeinschaftlichen Anlagen und Einrichtungen.

In der steuerlichen Deklaration behandelte die Klägerin die Vermietung des Einkaufszentrums als private Vermögensverwaltung nach § 21 EStG. Bei einer Betriebsprüfung gelangte das Finanzamt zu der Erkenntnis, der Mietvertrag der Klägerin bilde mit der ihr nahestehenden Gesellschaft und der Werbe-GbR bzw. deren Verträgen ein zusammenhängendes Vertragswerk. Dadurch werde die Vermietung im Sinne eines stehenden Gewerbebetriebs nach § 2 Abs. 1 Gewerbesteuer-gesetz geprägt. Die Klägerin wehrte sich im Einspruchs- und vorgelagerten Finanzgerichtsverfahren erfolglos gegen diese Rechtsauffassung.

Der BFH gab dagegen der Revision in vollem Umfang statt. Ausführlich setzte sich der BFH in seinen Urteilsgründen mit den Kriterien zur Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung von einem Gewerbebetrieb auseinander. Hier sei, so die Richter, ein Gewerbebetrieb anzunehmen, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung

der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung der Vermögenswerte im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt. Hier verwies der BFH auf die langjährige Rechtsprechung, die auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsauffassung abstellt. Ausdrücklich betonte der BFH, dass die jeweiligen artspezifischen Besonderheiten des betrachteten Einzelfalls zu beleuchten sind. So könne nach Auffassung der Münchener Richter eine gewerbliche Vermietung erst dann vorliegen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, die der Tätigkeit als Ganzes das Gepräge einer gewerblichen Betätigung geben. Eine Gewerbeeinheit sei nur dann gegeben, wenn dahinter die eigentliche Gebrauchsüberlassung des Gegenstands in den Hintergrund gerät.

Die BFH-Entscheidung wird zudem wesentlich von der Aussage getragen, dass bei der Vermietung einer gewerblichen Immobilie solche Leistungen als unschädlich behandelt werden, die nicht über das hinausgehen, was die Nutzung der Räume zu dem von den Mietern vorausgesetzten gewerblichen Zweck ermöglicht und die nicht als eigenständiges Herantreten an den Markt verstanden werden können. Letzteres ist nach richterlicher Meinung nicht anzunehmen, wenn die Sonderleistung im überwiegenden wirtschaftlichen Interesse des Vermieters erbracht wird und nicht wirtschaftliche Interessen des Empfängers im Vordergrund stehen.

Hier hob der Bundesfinanzhof hervor, dass die Vermietung ein Einkaufszentrum betrifft. Die Leistungen des Vermieters seien hier vor dem Hintergrund zu sehen, dass diese – aus der Wahrnehmung der dort einkaufenden Kunden – mehr darstellten als die Summe der Angebote der dort angesiedelten Händler und Dienstleister. Durch die begleitenden Leistungen zu der Vermietung stellte die Klägerin nach Ansicht der Richter eine spezifische Einkaufssituation her. Diese werde durch eine von der Werbe-GbR bewusst entwickelte Mischung des Angebots an Handel und Dienstleistungen geprägt und zeichne sich durch eine typische fußläufige Erreichbarkeit der einzelnen „Shops“ ohne störenden Straßenverkehr aus. Durch die Schaffung dieses einheitlichen Rahmens soll, so der BFH weiter, ein Lagevorteil und eine besondere Anziehungskraft für die Kundschaft begründet werden, die so zu längerem Verweilen in dem Gesamtkomplex und – damit erfahrungsgemäß verbunden – ausgedehnteren Einkäufen verleitet werden.

Aus dieser Erkenntnis leitete der BFH die Schlussfolgerung ab, dass die Überlassung von Geschäftsraum in einem Einkaufszentrum ein gewisses Mindestmaß an Infrastruktur wie Parkplätze, Abstellräume, Zugangssicherung, Reinigung usw. erfordere. Diese bewertete er nicht als eigenständige Zusatzleistung des Vermieters, sondern als untrennbaren Bestandteil der Hauptleistung. Der einheitliche Rahmen, den der Vermieter des Einkaufszentrums für sein vielfach vermietetes Objekt erzeugt, führe dazu, dass nicht nur die in dem Einkaufszentrum eingemieteten Einzelhändler und Dienstleister werbend auf sich und ihr Angebot hinweisen.



Vielmehr bewerbe nach diesem einheitlichen Rahmen auch das Einkaufszentrum selbst das Gesamtangebot und veranstalte Aktionen, die einen ansprechenden und abwechslungsreichen Einkauf versprechen. Nach Ansicht des BFH finden derartige werbe- und verkaufsfördernde Maßnahmen im überwiegenden Interesse des Vermieters statt. So sichern sie einerseits die Attraktivität des Standorts, um Mieter zu binden bzw. neu zu gewinnen. Andererseits erlaubten sie es, gegenüber den Mietern höhere Mieterlöse durchzusetzen bzw. bei vereinbarten Umsatzmieten unmittelbar an Umsatzsteigerungen teilzunehmen. Schließlich sei, so der BFH, nicht nur auf die bei einer langfristigen Vermietung üblichen Leistungen, sondern auf die artspezifischen Besonderheiten im Rahmen einer objektbezogenen Prüfung abzustellen. Diese fielen nach Ansicht des BFH nicht so stark ins Gewicht, dass sie der Leistung insgesamt eine gewerbliche Prägung verleihen könnten. Schließlich stehe im Mittelpunkt der Leistung der Klägerin gegenüber den Mietern immer noch die Vermietung einer Fläche.

## 5. Ausblick

Diese beispielhaft umrissene aktuelle, nicht nur zur Umsatzsteuer ergangene Rechtsprechung trifft auf den bunten Strauß umsatzsteuerlicher Handhabung der entgeltlichen Überlassung von Grundstücken durch die Finanzverwaltung. Diese negiert über weite Strecken das Tatbestandsmerkmal der üblichen Nebenleistung, die das umsatzsteuerliche Schicksal der steuerbefreiten Hauptleistung teilen kann. Die Auswirkungen dieser Sicht auf die Umsatzbesteuerung derartiger Sachverhalte bei land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen sind gravierend; sie führen teilweise zu verheerenden kleinteiligen und somit oft zeitraubenden Auseinandersetzungen mit dem Fiskus.

So hat sich seit Jahren eine scheinbar gefestigte Rechtsauffassung etabliert, wonach die Verpachtung etwa eines Mastschweinestalls mit zugehöriger Betriebsvorrichtung in eine umsatzsteuerfreie Grundstücksverpachtung und eine umsatzsteuerpflichtige Verpachtung des Inventars aufzuteilen ist. Nach der besprochenen Rechtsprechung kann diese Ansicht keinen Bestand mehr haben. Bei der Einrichtung des Schweinestalls handelt es sich – in der Diktion des BFH-Urteils vom 11.11.2015 – um speziell abgestimmte, für die Schweinemast zwingend erforderliche Ausstattungselemente. Sie sind notwendig, damit der Pächter des Schweinestalls diesen auch tatsächlich für die Erzeugung von Mastschweinen nutzen kann. Im Vordergrund der Leistung steht immer noch die (umsatzsteuerbefreite) Nutzungsüberlassung des Stallstandorts. In seiner jahrzehntelangen fachlichen Tätigkeit ist es dem Autor noch nicht untergekommen, dass Einrichtungen für einen Schweinemaststall ohne das „zugehörige“ Stallgebäude verpachtet wurden. Die Verpachtung leerstehender Stallgebäude ist dagegen Tagesgeschäft in der Land- und Forstwirtschaft.

Ob die Nebenleistung der Inventarverpachtung eigenständig am Markt erbracht werden kann, ist jedoch nach den

## Erfolge gemeinsam erzielen

Wir suchen ab sofort für unsere landwirtschaftliche Abteilung in den **Standorten Oppenau und Oberkirch**

**Steuerberater/in**  
**Steuerfachangestellte/r**  
**Steuerfachwirt/in**  
**Bilanzbuchhalter/in**

zur selbstständigen Bearbeitung von Jahresabschlüssen, Steuererklärungen und Buchhaltungen.

**Für landwirtschaftliche Fachkräfte bieten wir den Quereinstieg in das Steuerwesen.**

Kenntnisse in Microsoft EXCEL und Word sind von Vorteil.

Bewerbungen als E-Mail unter [info@gmeiner-partner.de](mailto:info@gmeiner-partner.de) können nur unter Angabe einer Rückrufnummer berücksichtigt werden.



**Gmeiner & Partner**

Partnerschaftsgesellschaft mbB  
 Steuerberater · Landwirtschaftliche Buchstelle ·  
 Wirtschaftsberatung

Poststraße 9 | 77728 Oppenau | Tel. 07804 9773 0  
 Raiffeisenstraße 5 | 77704 Oberkirch  
[www.gmeiner-partner.de](http://www.gmeiner-partner.de)

besprochenen Urteilen nicht einmal Voraussetzung für die Zuordnung dieser Tatbestände als unselbstständige Nebenleistung zur Hauptleistung der Vermietung.

Diese Betrachtung zeigt, dass die (Mit-)Verpachtung von Einrichtungsgegenständen und Betriebsvorrichtungen eine umsatzsteuerliche Nebenleistung darstellt, welche es dem Pächter erst ermöglicht, den Pachtgegenstand unter optimalen Bedingungen zu nutzen. Die Mitverpachtung der Stalleinrichtung erfolgt somit im überwiegenden Interesse des Vermieters, der – vergleichbar der Seniorenwohnanlage – einen betriebsfähigen Mastschweinestall verpachten will.

Im Lichte der diskutierten Rechtsprechung ist weiterhin nicht einzusehen, weshalb die Verpachtung des Eigenjagdrechts im Rahmen der Gesamtverpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, zu dem diese Eigenjagd gehört, als eigenständiger umsatzsteuerlicher Leistungstatbestand gewürdigt werden soll.

Auch die vorstehend unter 2. diskutierte Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 8.9.2015 kann nach den dargelegten Rechtsgrundsätzen keinen „höheren“ Bestand haben. Nach höchstrichterlicher Auffassung ist stets der Einzelfall der Verpachtung zu prüfen. So eröffnet die Verpachtung einer landwirtschaftlichen Nutzfläche mit Zahlungsanspruch dem Pächter die Möglichkeit, den Pachtgegenstand optimal für seine von ihm beabsichtigten landwirtschaftlichen Zwecke zu nutzen.

Im Vordergrund steht auch hier die Flächenpacht: Der Pächter ist auf der Pachtfläche landwirtschaftlich tätig.

Nach den vorbesprochenen BFH-Urteilen kann es auf den in der Mitüberlassung der Zahlungsansprüche liegenden wirtschaftlichen Gehalt nicht ankommen. Ebenso wie es nach höchstrichterlicher Ansicht unerheblich ist, ob der Pächter einer Seniorenwohnanlage das für deren Betrieb benötigte Inventar auch anderweitig beschaffen kann, muss auch für die Verpachtung einer landwirtschaftlichen Fläche mit Zahlungsansprüchen die alternative Beschaffungsmöglichkeit von Zahlungsansprüchen unbeachtlich sein.

Die Überlegungen des BFH in seinem zur Gewerbesteuer ergangenen Urteil vom 14.7.2016 verbinden mit den Urteilen zur Umsatzsteuer, dass in beiden Fällen auf die Verkehrsauffassung abzustellen ist.

Hier wird es der Fiskus schwer haben zu argumentieren, dass etwa die Verpachtung eines Mastschweinestalls ohne zugehörige Betriebsvorrichtungen für die Herstellung von Mastschweinen nach der Verkehrsauffassung sinnvoll sein soll. Hier schließen sich weitere denkgesetzlich logisch zu lösende Herausforderungen an. So muss der Fiskus in Ansehung der hier nur exemplarisch vorgestellten mit diesem Tenor versehenen BFH-Rechtsprechung z. B. die Frage beantworten, welchen eigenständigen Zweck nach der Verkehrsauffassung aus Verpächtersicht die isolierte Verpachtung eines Zahlungsanspruchs bei gleichzeitiger Verpachtung der zugehörigen beihilfeberechtigten Fläche haben soll. Die Urteilsbegründung der unter 1. besprochenen Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 8.9.2015, der Zahlungsanspruch bilde das wirtschaftlich wertvollere Element der Grundstücks-

verpachtung, ist nach der dargestellten neuen Tendenz in der BFH-Rechtsprechung unbeachtlich.

Gleiches gilt meiner Meinung nach auch für die Verpachtung ganzer Betriebe mit ebensolchen immateriellen Unternehmensgegenständen, aber auch mit Betriebsvorrichtungen und weiterem beweglichem Inventar wie dem Maschinenpark.

Die oben bereits erwähnte Bezugsentscheidung des BFH vom 20.8.2009 weist zudem eine für den unter dieser Problematik leidenden steuerlichen Praktiker verblüffende Besonderheit auf. Im dortigen Urteilssachverhalt war der Fiskus sogar selbst von einer einheitlichen Verpachtungsleistung ausgegangen. Auch dort ging es um die Verpachtung eines betriebsbereiten Seniorenwohnparks. Diese Rechtsauffassung kann – im Hinblick auf die ansonsten vorherrschende anderslautende Meinung der Finanzverwaltung – wohl nur als ergebnisorientiert angesehen werden. Hintergrund war der vom Kläger im Finanzrechtsweg begehrte Vorsteuerabzug für die Beschaffung des Inventars. Hier hatte der Fiskus im finanzgerichtlichen Verfahren entgegen seiner ansonsten vorherrschenden Argumentation ausdrücklich vorgetragen, wegen der Einheitlichkeit der (umsatzsteuerbefreiten) Grundstücksverpachtung könne die Mitverpachtung des Inventars nicht als eigenständige umsatzsteuerpflichtige und den Vorsteuerabzug eröffnende Leistung angesehen werden.

Ein Schelm ist, wer Böses dabei denkt.

Die Vermietung und Verpachtung von landwirtschaftlichen Grundstücken nebst „nachgelagerter“ Unternehmensgegenstände kann eben – was die Unterscheidung von Haupt- und Nebenleistung angeht – nicht mit der schlichten Vermietung einer Eigentumswohnung verglichen werden.

Vielmehr muss die umsatzsteuerliche Würdigung den von der Rechtsprechung aktuell geforderten Besonderheiten auch des konkreten landwirtschaftlichen Verpachtungsfalls Rechnung tragen.

Die vorstehenden Überlegungen zeigen, dass die Finanzverwaltung aufgefordert ist, sich in ihrer bisherigen an der Optimierung des Umsatzsteueraufkommens orientierten Rechtsauffassung zu diesen Fragen zu bewegen. Den nach den Erfahrungen des Autors insbesondere bei Betriebsprüfungen oft kleinkariert geführten steuerlichen Diskussionen solcher Fragen kann so dem Grunde und der Höhe nach ein Riegel vorgeschoben werden. Dem Fiskus sollte die hier postulierte Bewegung zudem zumindest organisatorisch leicht fallen – er muss lediglich seine im Vorfeld des BFH-Urteils vom 20.8.2009 erstellte eigene Klageschrift in Erlassform „abschreiben“.



Dipl.-Finanzwirt Matthias Beer, Steuerberater,  
Lüneburg, [www.beer-steuerberatung.de](http://www.beer-steuerberatung.de)