

Niedersächsisches FG
03.03.2009
16 K 458/07

Vorsteuerberichtigungszeitraum für Fütterungs- und Lüftungsanlagen eines Schweinestalls

Die durch feste Verschraubungen in einen Schweinestall eingebauten, technisch unproblematisch und zerstörungsfrei wieder ausbaubaren Anlagen zur Fütterung und Lüftung unterliegen dem 10-jährigen Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG, da es sich um wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens handelt, welche der Zweckbestimmung eines Schweinestalls als Gebäude entsprechen. Die Zuordnung ist mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar.

UStG § 15a

Tatbestand

Der Kläger war mit der Bewirtschaftung eines landwirtschaftlichen Betriebes in O unternehmerisch tätig. Ab dem Kalenderjahr 1993 hatte er zur Regelbesteuerung optiert. Am 20.08.1993 tätigte er Investitionen für einen Schweinestall und am 01.10.1993 für eine Fütterungsanlage und eine Lüftungsanlage PrixLüftung23305. Die Fütterungs- und die Lüftungsanlage wurden durch eine feste Verschraubung in den Schweinestall eingebaut, können aber technisch unproblematisch und zerstörungsfrei wieder ausgebaut werden. Für die Fütterungsanlage nahm der Kläger einen Vorsteuerabzug von 6.291,52 DM und für die Lüftungsanlage in Höhe von 2.146,32 DM in Anspruch. Mit Wirkung vom 1. Januar 1998 wurde die Option widerrufen, so dass er ab 1998 wieder der Durchschnittsbesteuerung unterlag. Vorsteuerberichtigungen für die Fütterungs- und Lüftungsanlage hatte der Kläger in den Streitjahren nicht erklärt.

Nach einer Außenprüfung ging der Beklagte davon aus, dass die Fütterungs- und die Lüftungsanlage wesentliche Bestandteile des Schweinestalls seien und deshalb ein Berichtigungszeitraum von jeweils 10 Jahren zur Anwendung komme. Er legte der Besteuerung deshalb Vorsteuerberichtigungen für die Fütterungsanlage für 1999 bis 2002 in Höhe von jährlich jeweils 629,15 DM (321,68 €) und für 2003 in Höhe von 241,26 € und für die Lüftungsanlage für 1999 bis 2002 in Höhe von jährlich jeweils 214,63 DM (109,74 €) und für 2003 in Höhe von 82,30 € zu Grunde. Der gegen die Änderungsbescheide eingelegte Einspruch war erfolglos. Hiergegen richtet sich die Klage.

Der Kläger ist der Auffassung, bei der Fütterungs- und Lüftungsanlage handele es sich um selbständige Wirtschaftsgüter. Als Scheinbestandteile des Gebäudes seien sie keine wesentlichen Bestandteile des Grund und Bodens. Sie würden auch versicherungstechnisch nicht dem Gebäude, sondern dem Inventar zugerechnet. Es sei heute üblich, diese Anlagen, wenn sie nicht mehr zum Betrieb passten, z.B. weil sie zu klein geworden seien oder weil es effizientere Modelle gebe, wieder zu entnehmen, durch andere zu ersetzen und die alte Stalleinrichtung gebraucht zu verkaufen. Für sie gäbe es einen florierenden Markt. Die Fütterungs- und die Lüftungsanlage unterlägen daher einem Berichtigungszeitraum von 5 Jahren. Dieser sei in den Streitjahren abgelaufen gewesen.

Der Kläger beantragt sinngemäß,

die Umsatzsteuer 1999 bis 2001 jeweils um 843,78 DM, die Umsatzsteuer 2002 um 431,42 € und die Umsatzsteuer 2003 um 323,56 € herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte ist der Auffassung, bei der Fütterungs- und der Lüftungsanlage handele es sich um wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens, auf die der 10-jährige Berichtigungszeitraum Anwendung finde.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb von 5 Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, so ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen (§ 15 a Abs. 1 Satz 1 UStG). Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile tritt an die Stelle des Zeitraumes von 5 Jahren ein Zeitraum von 10 Jahren (§ 15 a Abs. 1 Satz 2 UStG). Eine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse liegt auch im Falle eines Wechsels der Besteuerungsform von der Regelbesteuerung zur Durchschnittsbesteuerung gemäß § 24 UStG vor (vgl. BFH, Urteil vom 16. Dezember 1993, BStBl II 1994, 339).

§ 15 a Abs. 1 UStG enthält keine gesonderte Differenzierung der Vorsteuerberichtigung für Betriebsvorrichtungen, sondern unterscheidet lediglich zwischen Wirtschaftsgütern und Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile. Die Fütterungs- und die Lüftungsanlage unterliegen dem 10-jährigen Berichtigungszeitraum nach § 15 a Abs. 1 Satz 2 UStG, da es sich bei ihnen um wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens handelt, die der Zweckbestimmung eines Schweinestalls als Gebäude entsprechen.

Nach § 93 BGB können Bestandteile einer Sache, die voneinander nicht getrennt werden können, ohne dass der eine oder der andere zerstört oder in seinem Wesen verändert wird (wesentliche Bestandteile), nicht Gegenstand besonderer Rechte sein. Nach § 94 Abs. 1 Satz 1 BGB gehören zu den wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insbesondere Gebäude, sowie die Erzeugnisse des Grundstücks, so lange sie mit dem Boden zusammenhängen. Nach § 94 Abs. 2 BGB gehören zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes die zur Herstellung des Gebäudes eingefügten Sachen. Das sind in erster Linie die verwendeten Baustoffe und Bauelemente, darüber hinaus aber auch diejenigen Gegenstände, deren Einfügung dem Gebäude erst seine besondere Eigenart gibt. Zur Herstellung des Gebäudes gehören damit nach nationaler rechtlicher Bestimmung alle Gegenstände, die der Nutzer erwartet vorzufinden oder die nach dessen Verkehrsanschauung in einem Gebäude solcher Zweckbestimmung für erforderlich gehalten werden (vgl. Holch in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Auflage 2006, § 94 RdNr. 24; Palandt/Ellenberger, BGB, 68. Auflage, § 94 RdNr. 6). Hierbei sind die sich ständig verbessernde Ausstattung von Gebäuden und ihre Anerkennung als allgemeiner Standard durch die Verkehrsanschauung zu berücksichtigen. Der Sondertatbestand des § 94 Abs. 2 BGB erfordert keine feste Verbindung (BGH, Urteil vom 16. November 1973 V ZR 1/72, WM 1974, 126, 127). Es genügt vielmehr, dass nach der Verkehrsanschauung die Einfügung der Teile dem Gebäude erst seine besondere Eigenart, sein bestimmtes Gepräge gegeben hat (BGH, Urteile vom 25. Mai 1984 V ZR 149/83, NJW 1984, 2277, 2278 m.w.N. und vom 10. Juli 1987 V ZR 285/86, NJW 1987, 3178, HFR 1988, 533). Ob diese Voraussetzung vorliegt, beurteilt sich nach der Verkehrsanschauung, die für das betreffende Gebäude nach dessen Wesen, Zweck und Beschaffenheit besteht (vgl. BGH, Urteil vom 21. Mai 1953 IV ZR 24/53, NJW 1953, 1180; BGHZ 53, 324, 325).

Der Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht auch für den Großen Senat des BFH (Beschluss vom 26. November 1973 GrS 5/71 (BFHE 111, 242, BStBl II 1974, 132) für die Bestimmung des Gebäudebegriffs im Vordergrund (vgl. Abschnitt C II 2b der Entscheidungsgründe). Bei der Begriffsbestimmung geht er ebenfalls vom Gebäudebegriff des bürgerlichen Rechts aus (§ 94

Abs. 2 BGB) und zieht als Beurteilungsgrundsätze bei der Auslegung die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die Verkehrsauffassung mit heran. Danach "gehören zu einem Gebäude auch solche Gebäudeteile und -einrichtungen, die dem Gebäude ein besonderes Gepräge geben oder deren Fehlen ein negatives Gepräge bewirkt, z.B. das Fehlen einer Zentralheizung oder - in einem mehrstöckigen Wohngebäude - eines Fahrstuhls. Das Vorhandensein oder Fehlen solcher Gebäudeanlagen pflegt ... bei der Bemessung des Kaufpreises für das Gesamtobjekt berücksichtigt zu werden. Dem entspricht auch die bürgerlich-rechtliche Anschauung, nach welcher solche Gebäudeanlagen, die `zur Herstellung des Gebäudes eingefügt` sind (§ 94 Abs. 2 BGB), zu den wesentlichen Bestandteilen rechnen und daher gemäß § 93 BGB sonderrechtsunfähig sind (vgl. Staudinger-Coing, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Rdnrn. 7f., 11 zu § 94; Soergel-Baur, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bemerkung 17f. zu § 94)."

Erst anschließend sondert der Große Senat aus dem so gewonnenen Gebäudebegriff und nur für einkommensteuerliche Zwecke (der dem des Bewertungsrechts entspricht) diejenigen Gebäudebestandteile aus, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu dem Gebäude selbst stehen, sondern einem davon getrennten anderen Zweck dienen. Gedacht ist dabei in erster Linie an Betriebsvorrichtungen im Sinne des § 68 Abs. 2 Ziffer 2 BewG. Liegen allerdings alle Merkmale des Gebäudebegriffs vor, kann das Bauwerk bzw. der Bestandteil keine Betriebsvorrichtung sein (BFH-Urteil vom 15. Juni 2005 II R 67/04, BFHE 210, 52, BStBl II 2005, 688; Senatsurteil vom 14. März 2006 I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812). Gebäudebestandteile, die in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu dem Gebäude selbst stehen, gehören damit auch nach Auffassung des Großen Senats zum Gebäude und können von ihm nicht getrennt betrachtet werden. Dies wäre nur dann der Fall, wenn es sich um Bestandteile handelt, die unmittelbar besonderen Zwecken dienen und in diesem Sinne in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Funktionszusammenhang stehen, d.h., die nicht der Nutzung des Gebäudes selbst, sondern einem davon verschiedenen Zweck, nämlich unmittelbar einem in dem Gebäude ausgeübten Betriebe dienen würden (BFH-Urteil vom 14. August 1958 III 382/57 U, BFHE 67, 325, BStBl III 1958, 400). Dieses alleinige Unterscheidungskriterium bringt den Großen Senat zu dem Ergebnis, dass "Fahrstuhlanlagen, Heizungsanlagen sowie Be- und Entlüftungseinrichtungen, welche nur der Nutzung des Gebäudes dienen, ... unselbständige Bestandteile des Gebäudes (sind)." Insofern ist eine Zuordnung zum Gebäude anderen Zuordnungen vorrangig.

Letztlich werden aus dem Gebäudebegriff die Scheinbestandteile nach § 95 Abs. 2 BGB ausgeschlossen (unter C II 3c der Entscheidungsgründe). Hierbei handelt es sich um Teile oder Anlagen, die nicht zum Nutzungs- und Funktionszusammenhang des Gebäudes selbst gehören, sondern die nur im Rahmen der jeweils speziellen Nutzung für einen vorübergehenden Zweck in das Gebäude eingefügt wurden.

Soweit danach für den Funktionszusammenhang mit dem Gebäude die Zweckbestimmung des jeweiligen Gebäudes oder Gebäudeteiles entscheidend ist, geht der BFH in seiner Entscheidung vom 28.11.1975 (III R 156/73BFHE 117, 521 BStBl II 1976, 200) davon aus, dass beispielsweise beim Einbau einer Be- und Entlüftungsanlage in einer Hotelküche der Funktions- und Nutzungszusammenhang zu bejahen sei. Ebenso hat der BFH eine zentrale Heizungsanlage für die Nutzung eines Gebäudes als notwendig angesehen (vgl. BFH-Urteil vom 20. März 1975 IV R 16/72, BFHE 116, 112, BStBl 2 1975, 689). Der Bundesgerichtshof stellt in seiner rechtlichen Bewertung ebenfalls auf einen Funktionszusammenhang mit dem konkreten Gebäude ab, wenn er davon ausgeht, dass ein für die moderne Mastgeflügelhaltung bestimmtes Stallgebäude nach heutigen Maßstäben mit einem eingebauten Heizungs- und Belüftungssystem und einer automatischen Fütterungs- und Tränkanlage versehen sein müsse, so dass er die Heizungs- und Fütterungsanlagen, über die zu entscheiden war, den wesentlichen Bestandteilen des Stallgebäudes zurechnete (vgl. Beschluss vom 17.09.1987 III ZR 222/86, BGHR BGB § 94 Abs. 2 Stallgebäude 1; vgl. ferner BGH, Urteil vom 10.07.1987 V ZR 285/86, DB 1987, 2636, NJW 1987, 3178).

Geht man mit der zivilrechtlichen Begriffsbestimmung und der zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Rechtsprechung einschließlich des Großen Senat von dem Nutzungs- und Funktionszusammenhang als dem eigentlichen Definitionsmerkmal für Bestandteile eines Gebäudes aus, so

dienen die Fütterungs- und Lüftungsanlage nicht nur der Nutzung des Gebäudes als Schweinestall, sondern geben ihm das als Schweinestall charakteristische Gepräge und sind damit als wesentliche Bestandteile diesem Gebäude immanent. Dies wird im Prinzip auch vom Kläger und dem von ihm vorgelegten "Kurzgutachten" nicht bestritten, in dem zugestanden wird, dass sowohl die Fütterungsanlage als auch die Lüftungsanlage "für die Nutzung des `Schweinestalls` notwendig" sind und üblicherweise in Schweineställen auch installiert werden. Das Ergebnis entspricht auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, da die Fütterungs- und Lüftungsanlage praktisch untrennbar mit der Nutzung des Schweinestalls in dieser Funktion verbunden sind.

Die Zuordnung der Fütterungs- und Lüftungsanlage auf nationaler Ebene zum Gebäude und damit zum Grundstück widerspricht nicht der 6. EG-Richtlinie.

Art. 20 Abs. 2 Unterabsatz 3 der 6. EG-Richtlinie lässt für Mitgliedstaaten die Verlängerung des Berichtigungszeitraums von fünf Jahren bis auf zwanzig Jahre nur "bei Grundstücken" zu. Die in § 15 a Abs. 1 Satz 2 UStG verwendeten Begriffe sind daher richtlinienkonform an diesem Rahmen zu messen. Der Begriff Grundstück ist in der 6. EG-Richtlinie nicht ausdrücklich definiert. Die Richtlinie überlässt diese Begriffsbestimmung aber auch nicht den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten. Als eigenständiger gemeinschaftsrechtlicher Begriff ist er grundsätzlich unabhängig von den zivilrechtlichen Begriffen der einzelnen Mitgliedstaaten zu sehen. Maßgeblich ist eine richtlinienkonforme Begriffsbestimmung, die letztlich durch den EuGH entschieden wird.

Entscheidend für die Begriffsbestimmung des Grundstücks durch den EuGH ist bisher die Unbeweglichkeit. Danach richtet sich gegebenenfalls die Bestimmung, was an Gegenständen auf dem Grundstück zu diesem begrifflich zu rechnen ist (vgl. EuGH, Urteil vom 16.1.2003 Rs. 315/00 - Maierhofer, Schlussanträge vom 6.6.2002, Rdn. 34 ff, Slg. 2003, I-563). Zum Grundstück gehören Gebäude, soweit sie die Definition in Art. 4 Abs. 3 Buchst. a Unterabsatz 3 der 6. EG-Richtlinie erfüllen, d.h. mit dem Grund und Boden fest verbunden sind. Wesentliche Bestandteile des Gebäudes gehören zum Grundstück, wenn das Gebäude zum Grund- und Boden gehört. Das entspricht der Entscheidung Breitsohl (EuGH, Urteil vom 8. Juni 2000, RsC-400/98, UVR 2000, 302 Rz. 50 ff.), wonach "Gebäude oder Gebäudeteile und der dazugehörige Grund und Boden für die Zwecke der Mehrwertsteuer nicht voneinander getrennt behandelt werden (können)"

Die Fütterungs- und Lüftungsanlage des Klägers sind nach nationaler Auffassung wesentliche Bestandteile des Gebäudes nach § 94 Abs. 2 BGB bzw. der Verkehrsanschauung. Sie entsprechen damit dem europarechtlichen Grundstücksbegriff, weil sie zu einem Gebäude gehören, das mit dem Grund und Boden fest verbunden ist. Es ist nicht erkennbar, dass der europarechtliche Gebäudebegriff einer abweichenden Begriffsbestimmung unterliegt. Insofern scheint der nationale Gebäudebegriff lediglich differenzierter als der europäische zu sein, ohne dass sie insofern voneinander abweichen.

Scheinbestandteile im Sinne des § 95 BGB liegen wegen der oben vorgenommenen Zuordnung der Fütterungs- und Lüftungsanlage zum Gebäudebegriff nicht vor. Scheinbestandteile, die bewegliche Wirtschaftsgüter darstellen, liegen vor, wenn Wirtschaftsgüter nur zu einem vorübergehenden zeitlich begrenzten Zweck mit einem Gebäude verbunden werden. Diese Voraussetzungen liegen wie dargelegt nicht vor, da eine Fütterungs- und Lüftungsanlage der zweckentsprechenden Bestimmung des Gebäudes als Schweinestall entsprechen.

Die Vorsteuerbeträge wurden vom Beklagten betragsmäßig unstreitig zutreffend berichtigt. Das Berichtigungsvolumen bezog sich auf die Vorsteuerbeträge, die auf die umsatzsteuerrechtlich gem. § 10 UStG zutreffend ermittelte Bemessungsgrundlage für das Gebäude unter Anwendung des zureichenden Steuersatzes entfielen. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide sind daher rechtmäßig.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -.

Das Gericht lässt die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zu.