

An unsere Mitglieder

Ihr Zeichen:

Unser Zeichen: Herr Wieskus

Sachbearbeiter:

Telefon: 05221 5974-0

Telefax: 05221 5974-24

E-Mail: info@buchstelle-herford.de

Im Juli 2023

Mandantenrundschriften

02/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

hier wieder aktuelle Informationen aus Steuer- und Wirtschaftsrecht für die grüne Branche:

Festlegung des Pauschalierungssatzes auf 8,4% ab 1.1.2024?

Mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) plant der Gesetzgeber den USt-Pauschalierungssatz des § 24 UStG auf 8,4% ab dem 1.1.2024 festzusetzen. Nach einer Absenkung von 10,7 % auf 9,5 % zum 01.01.2022 und einer weiteren Absenkung auf 9,0 % ab dem 01.01.2023 droht nach den Berechnungsgrundlagen des BMF eine weitere Absenkung. Das weitere Gesetzgebungsverfahren bleibt abzuwarten

Abgrenzung land- und forstwirtschaftlicher Hilfgeschäft vom gewerblichen Grundstückshandel

Das FG Münster hat sich in vier ähnlichen Sachverhalten (FG Münster, Urteile v. 20.04.2023 – 8 K 259/21 G,F; 280/21 G,E; 328/21 E; 666/21 E,G) zur Frage des gewerblichen Grundstückshandels geäußert. In allen Fällen ging es darum, ob die Erschließung durch ein von der Kommune beauftragtes Erschließungsunternehmen bei einer privatrechtlichen Kostentragungsvereinbarung, mit der der Steuerpflichtige/Grundstückseigentümer sich zur Finanzierung der Erschließungsmaßnahmen (über den nach den §§ 127 ff. BauGB auf den Grundstückseigentümer umlagfähigen Erschließungsbeitrag hinaus) verpflichtet, bei diesem zur Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels führt.

Bei Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels erfolgt die Veräußerung der Baugrundstücke als Umlaufvermögen und unterliegt der sofortigen Einkommensbesteuerung, sowie der

Gewerbsteuer. Wird der gewerbliche Grundstückshandel jedoch verneint, werden die Grundstücksveräußerungen bei Landwirten als Veräußerung von Anlagevermögen gewertet, und der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit die Reinvestitionsrücklagen nach §§ 6b,c EStG zu nutzen, um eine sofortige Besteuerung zu vermeiden.

In allen vier Sachverhalten ging es darum, dass die Kommune jeweils mit einem Erschließungsträger Verträge über die Erschließungsmaßnahmen in einem Baugebiet abgeschlossen hatte. Die jeweilige Kommune übertrug jeweils die Erschließung auf den Erschließungsträger, der diese in eigenem Namen und auf eigene Rechnung übernahm. Daneben hatte der Erschließungsträger mit den jeweiligen Grundstückseigentümern (hier: Land- und Forstwirte) Kostenübernahmeverträge zur (Re)Finanzierung der Erschließungsmaßnahmen abgeschlossen. Letztere wurden teilweise vor Abschluss der Erschließungsverträge zwischen Kommune und Erschließungsträger vereinbart.

In der Folge haben die Steuerpflichtigen Baugrundstücke veräußert. Nachdem die Steuerveranlagungen zunächst erklärungskonform mit Einkünften aus LuF (inkl. 6b,c-Rücklagen) erfolgten, änderte das jeweilige FA alle Veranlagungen. Sie schlossen sich in allen Fällen der Rechtsauffassung der jeweiligen Betriebsprüfung an. Diese vertrat die Auffassung, dass die Grundstücksveräußerungen, die auf erschlossene veräußerte Grundstücke entfielen, im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels erfolgt und nicht als landwirtschaftliche Hilfsgeschäfte anzusehen seien. Den Steuerpflichtigen seien die Aktivitäten der jeweiligen Erschließungsträger aufgrund des jeweiligen Geschehensablaufs und der Abhängigkeit der Verträge voneinander wirtschaftlich zuzurechnen gewesen. Aufgrund der jeweiligen Kostenübernahmevereinbarung hätte das wirtschaftliche Risiko nicht mehr beim Erschließungsträger, sondern bei den Grundstückseigentümern gelegen.

Der 8.Senat des FG Münster gab in allen vier Fällen den dagegen gerichteten Klagen statt. In den Entscheidungsgründen hat das FG zunächst die bisherigen Rechtsprechungsgrundlagen zur Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlichen Hilfsgeschäften und der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels zusammengefasst.

Die Veräußerung von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen eines LuF Betriebs gehört, führt grundsätzlich zu Einnahmen aus LuF, weil die Veräußerung ein Hilfsgeschäft der LuF Betätigung ist. Das gilt nach der ständigen Rechtsprechung des BFH auch dann, wenn ein großes bisher landwirtschaftlich genutztes Grundstück parzelliert wird und zahlreiche Parzellen an verschiedene Erwerber mit erheblichem Gewinn veräußert werden. Ein Land- und Forstwirt veräußert daher Grundvermögen grundsätzlich als reinvestitionsbegünstigtes Anlagevermögen, solange er nicht einen gewerblichen Grundstückshandel eröffnet.

Grundstücksveräußerungen sind erst dann Gegenstand eines selbständigen gewerblichen Grundstückshandels und nicht mehr landwirtschaftliches Hilfsgeschäft, wenn der Landwirt über die Parzellierung und Veräußerung hinausgehende Aktivitäten entfaltet, die darauf gerichtet sind, den zu veräußernden Grundbesitz zu einem Objekt anderer Marktgängigkeit zu machen. Denn damit verwendet der Landwirt die Grundstücke seines Anlagevermögens wie ein Gewerbetreibender und erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG. Mit den in Veräußerungsabsicht vorgenommenen, werterhöhenden Aktivitäten werden die Grundstücke zum gewerblichen Umlaufvermögen.

Ob die Aktivitäten im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen zu einer gewerblichen Tätigkeit führen oder ob sie als landwirtschaftliche Hilfsgeschäfte einzustufen sind, muss nach denselben Grundsätzen beurteilt werden, die von der Rechtsprechung zur Abgrenzung eines gewerblichen Grundstückshandels von einer privaten Vermögensverwaltung entwickelt worden sind. Bei der Abgrenzung zwischen dem Gewerbebetrieb einerseits und der Vermögensverwaltung andererseits ist nach der Rechtsprechung des BFH auf das Gesamtbild der Verhältnisse

und die Verkehrsauffassung abzustellen. In Zweifelsfällen ist die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung darüber maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie in den gewerblichen Bereich fallen, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist.

Soweit die Aktivitäten im Zusammenhang mit der Bebaubarkeit des Grundstücks nach öffentlichem Recht (BauGB) stehen, ist danach zu differenzieren, ob sich diese im Rahmen der Mitwirkungsrechte nach den einschlägigen bau- und/oder bauordnungsrechtlichen Regelungen bewegen oder ob die Aktivitäten bereits als Übernahme kommunaler Aufgaben zu qualifizieren sind.

Für die Beurteilung als landwirtschaftliches Hilfsgeschäft schädlich sind danach die Beantragung eines Bebauungsplans und dessen Finanzierung oder die aktive Mitwirkung an der Erschließung. Die Anlage von Straßen und Abwasserkanälen oder die Verlegung von Versorgungsleitungen ist auch dann schädlich, wenn der Landwirt keinen Einfluss auf die Erstellung des Bebauungsplans genommen hat.

In solchen Fällen lässt sich ein landwirtschaftliches Hilfsgeschäft nicht schon daraus ableiten, dass mit den Verkäufen eine Notlage abgewendet oder betriebliche Schulden getilgt werden sollten oder dass mit den Verkaufserlösen der landwirtschaftliche Betrieb arrondiert oder verbessert werden sollte. Allerdings können solche Umstände als Beweisanzeichen für eine Tätigkeit angesehen werden, die nicht gewerblicher Natur ist.

Demgegenüber reichen allein die wiederholte Vorsprache bei den Entscheidungsträgern der Gemeinde, die Vorlage eigener Planungsentwürfe und die Anregung zur Vornahme der Erschließung in Teilabschnitten, solange der Landwirt keine kommunalen Aufgaben übernimmt, sondern lediglich im Rahmen seiner Mitwirkungsrechte tätig ist, nicht aus, um einen gewerblichen Grundstückshandel anzunehmen. Ebenso sind unter diesen Voraussetzungen auch die bloße Übernahme der Kosten der Planung und Erschließung sowie die Bereitstellung von Ausgleichsflächen für die Belange des Naturschutzes und der Abwasserentsorgung unschädlich. Selbiges gilt für die vertragliche Vorfinanzierung der anschließend auf die Erwerber überwälzten Erschließungskosten und/oder die unentgeltliche Bereitstellung von Straßenland durch den veräußernden Landwirt einschließlich der entsprechenden Baulastbewilligung. Für eine aktive Beteiligung an der Erschließung genügt auch der Abschluss eines Erschließungsvertrags mit der Gemeinde für sich genommen nicht; maßgeblich ist, auf wessen Initiative das Vertragswerk zustande gekommen ist.

Die Erschließung des Baugeländes ist dem Verkäufer allerdings dann als eigene Tätigkeit zuzurechnen, wenn er sich zu ihrer Durchführung eines Dritten bedient, der Geschäfte dieser Art gewerblich betreibt. Das gilt auch dann, wenn der Grundstückseigentümer die durch die Beauftragung des Dritten entstehenden Kosten als Teil des Gesamtkaufpreises von den Parzellenkäufern verlangt.

Dagegen können dem Grundstückseigentümer die Aktivitäten eines Dritten nicht zugerechnet werden, wenn dieser die Erschließung und Vermarktung der Grundstücke aus eigener Initiative und auf eigenes Risiko durchführt, und sich die Mitwirkung des Grundstückseigentümers im Wesentlichen darauf beschränkt, dessen gewerbliche Tätigkeit zu ermöglichen. Denn in einem solchen Fall bedient sich nicht der Grundstückseigentümer des Dritten. Vielmehr verhält es sich umgekehrt; die Mitwirkung des Grundstückseigentümers dient dann der Verwirklichung der gewerblichen Zwecke des Dritten.

Ausgehend von diesen Grundsätzen hatten die jeweiligen Steuerpflichtigen in den Streitfällen die Grenze zum gewerblichen Grundstückshandel nicht überschritten. Die Errichtung der Erschließungsanlagen war ihnen nicht zuzurechnen.

Die gewerbliche Tätigkeit bezüglich der Erschließungsmaßnahmen haben jeweils die Erschließungsträger entfaltet. Denn sie waren aufgrund der Erschließungsverträge den Kommunen gegenüber zur Durchführung der Erschließungsmaßnahmen verpflichtet und haben diese im eigenen Namen sowie auf eigene Rechnung übernommen. Demgegenüber haben die Steuerpflichtigen gerade keine Verträge zur Übernahme der Erschließungsmaßnahmen abgeschlossen. Die Erschließungsmaßnahmen sind den Steuerpflichtigen daher auch nicht zuzurechnen. Die Verträge zwischen der Erschließungsgesellschaft und den Grundstückseigentümern enthielten ausschließlich Regelungen zur Kostentragung. Dadurch wurde kein Auftragsverhältnis begründet, dass eine Zurechnung gerechtfertigt hätte.

Gem. § 123 Abs. 1 BauGB ist die Erschließung im Grundsatz als Aufgabe der Gemeinde ausgestaltet. Die gesetzliche Zuweisung bedeutet jedoch nicht, dass die Gemeinde die Erschließungsanlagen selbst herstellen muss. § 124 Abs. 1 BauGB a.F. bzw. § 11 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 BauGB n.F. ermöglicht es vielmehr, die Durchführung der Erschließung durch Vertrag auf einen Dritten zu übertragen. Mit Abschluss eines solchen Erschließungsvertrags kann die Gemeinde hingegen nicht ihre Erschließungslast nach § 123 Abs. 1 BauGB sowie ihre Hoheitsrechte übertragen, im Außenverhältnis bleibt die Gemeinde für die Erschließung verantwortlich. Der Erschließungsvertrag, der die Rechtsbeziehung der Gemeinde als Trägerin der Erschließungslast i. S. d. § 123 Abs. 1 BauGB zum Erschließungsträger regelt, ist von der Rechtsbeziehung zwischen dem Erschließungsträger und den Grundstückseigentümern betreffend die Kostenerstattung für die Erschließungsmaßnahmen zu unterscheiden. Da letztere Rechtsbeziehung zivilrechtlicher Natur ist, konnten die Steuerpflichtigen keine kommunale Aufgabe übernommen haben.

Die Finanzämter führten zwar insoweit zutreffend aus, dass zwischen den Kommunen, den Erschließungsträgern und den Grundstückseigentümern ein Dreiecksverhältnis bestand. Denn die Kommunen hatten die Durchführung und finanzielle Abwicklung der Erschließung auf den Erschließungsträger übertragen. Dieser refinanzierte sich jeweils privatrechtlich bei den Grundstückseigentümern, indem diese sich verpflichteten, dem Erschließungsträger die ihm aus der Erfüllung des mit der Kommune geschlossenen Erschließungsvertrages entstehenden Kosten zu ersetzen. Diese Verträge wurden damit nicht unabhängig von dem jeweiligen Erschließungsvertrag geschlossen. Das konkrete Auftragsverhältnis bestand jedoch zwischen der jeweiligen Kommune und dem Erschließungsträger. Denn die Kostenerstattungsvereinbarung begründet gerade keinen eigenen Leistungsanspruch der Grundstückseigentümer auf die Herstellung der Erschließungsanlagen i. S. d. BauGB. Diese werden vielmehr für die Kommune hergestellt und von dieser abgenommen; auch stehen alleine der Kommune die Gewährleistungsansprüche zu.

Auch die wiederholte Teilnahme an Eigentümerversammlungen unter Teilnahme der Kommunen und der Erschließungsträger, auf denen u.a. die Art und Umfang der Erschließungsmaßnahmen besprochen wurde war unschädlich, da die Teilnahme nicht über die Wahrnehmung der Mitwirkungsrechte hinaus ging.

Der Umfang der nachfolgenden Veräußerungsgeschäfte führt nach ständiger Rechtsprechung ebenfalls nicht zum gewerblichen Grundstückshandel. Danach stellen die Veräußerungsvorgänge auf Hilfgeschäfte dar. Die daraus resultierenden Gewinne konnten in 6b,c-Rücklagen eingestellt werden.

Hinweis: In allen Verfahren wurde die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO im Hinblick auf die Rechtsfrage zugelassen, ob die Erschließung durch ein von der Kommune beauftragtes Erschließungsunternehmen bei einer privatrechtlichen Kostentragungsvereinbarung, mit der der Steuerpflichtige sich zur Finanzierung der Erschließungsmaßnahmen (über den nach den §§ 127 ff. BauGB auf den Grundstückseigentümer umlagefähigen Erschließungsbeitrag hinaus) verpflichtet, zur Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels führt. Insoweit bleibt der Ausgang dieser Revisionen abzuwarten.

Unterverpachtung landw. Flächen führt regelmäßig zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Die Unterverpachtung landwirtschaftlicher Nutzflächen führt nach einer aktuellen Entscheidung des BFH (Urteil v. 09.05.2023 – VI R 38/20 bei einem land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetrieb grundsätzlich zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Der Entscheidung lag der Sachverhalt zugrunde, wonach der Kläger auf gepachtetem Grund und Boden einen landwirtschaftlichen Betrieb betrieb. Die gepachteten Flächen gehörten zu einem Hof, der im Eigentum der Eltern der Klägerin stand. Mit der Übertragung des Hofes auf die Klägerin im Jahr 1999 trat diese in die von ihren Eltern mit dem Kläger begründeten Pachtverhältnisse (Gesamtfläche 7,5218 ha) ein. Ab Oktober 2009 verpachtete der Kläger einen Teil der von ihm gepachteten Grundstücke (Gesamtfläche ausweislich des Pachtvertrags vom 07.12.2009: 4,9023 ha) an einen Dritten zur landwirtschaftlichen Bewirtschaftung. Die Pacht in Höhe von 2.451 € war zum 01.04. eines Jahres fällig. Auf den übrigen Flächen führte der Kläger seinen landwirtschaftlichen Betrieb fort.

Den Gewinn behandelte der Kläger als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (LuF) und ermittelte diesen für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG. Dabei berücksichtigte er zunächst auch die von ihm vereinnahmten Pachtzinsen, wobei er die an die Klägerin gezahlten Pachtzinsen gewinnmindernd ansetzte. Für das Wirtschaftsjahr 2015/2016 setzte der Kläger zwar die vereinnahmten Pachtzinsen in Höhe von 2.451 € im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft an, unterließ aber den gewinnmindernden Ansatz der verausgabten Pachtzinsen. Das Finanzamt (FA) legte diese Angaben der Steuerfestsetzung für 2015 zugrunde.

Für das Streitjahr erklärten die Kläger die vom Kläger vereinnahmten Pachtzinsen abzüglich anteilig verausgabter Pachtzinsen sowie pauschaler Betriebsausgaben davon abweichend als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VuV) und nicht mehr aus LuF. Das FA folgte dem nicht, sondern erhöhte den Gewinn aus LuF für das Wirtschaftsjahr 2016/2017 um die vereinnahmten Pachtzinsen. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Kläger blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) gab jedoch dem Kläger Recht. Woraufhin das FA Revision einlegte.

Der BFH entschied, dass die Revision des FA unbegründet und daher zurückzuweisen ist. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Einnahmen des Klägers aus der Unterverpachtung landwirtschaftlicher Flächen nicht zu seinen Einkünften aus LuF, sondern zu denen aus VuV gehören.

Einnahmen aus der Unterverpachtung landwirtschaftlicher Flächen können nur dann nach § 21 Abs. 3 EStG den landwirtschaftlichen Einkünften zugerechnet werden, wenn sie zu diesen gehören. Einkünfte aus LuF sind gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG insbesondere Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft. Bei der Frage, ob eine Einnahme aus VuV gemäß der Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 EStG vorrangig einer Gewinneinkunftsart (im Streitfall § 13 EStG) zuzurechnen ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob der vermietete Gegenstand zu einem LuF Betriebsvermögen gehört. Die Einkünftequalifikation folgt insoweit der sachlichen Zurechnung des Grundstücks.

Steuerbare Betriebseinnahmen können allerdings auch auf andere Weise als durch den Einsatz, die Verwertung oder die Überlassung von Betriebsvermögen entstehen, sofern die betreffenden Vermögenszuflüsse nach allgemeinen Grundsätzen betrieblich veranlasst sind. Dies gilt insbesondere auch bei einem Pachtbetrieb. Erforderlich ist in diesem Fall ein hinreichend enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Einnahmen und dem Betrieb. Die Einnahmen aus der Unterverpachtung landwirtschaftlicher Flächen sind bei einem LuF Pachtbetrieb allerdings auch danach regelmäßig nicht betrieblich veranlasst. Denn bei der Unterverpachtung als solcher han-

delt es sich nicht um eine landwirtschaftliche Tätigkeit in dem vorbezeichneten Sinne. Sie ist nicht darauf gerichtet, die natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von lebenden Pflanzen und Tieren zu nutzen. Die Unterverpachtung steht regelmäßig auch sonst nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der luf Tätigkeit des Pachtbetriebs. Die Unterverpachtung ist der planmäßigen Nutzung der Bodenkräfte vielmehr wesensfremd.

Im Einzelfall kann sich indes durchaus ergeben, dass auch die Unterverpachtung luf Flächen als ein Hilfsgeschäft der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit des Pachtbetriebs anzusehen ist. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn die Unterverpachtung dem Betrieb über die bloße Erzielung von Pachteinnahmen hinaus besondere wirtschaftliche Vorteile bringt oder bringen soll, zum Beispiel wenn durch die Unterverpachtung neue Geschäftspartner oder Abnehmer landwirtschaftlicher Produkte des Betriebs gewonnen werden sollen und dies nicht lediglich einen gewünschten Nebeneffekt der Verpachtung darstellt.

Bei Heranziehung dieser Rechtsgrundsätze hat das FG zu Recht entschieden, dass die Einnahmen des Klägers aus der Unterverpachtung der landwirtschaftlichen Flächen zu den Einkünften aus VuV gehören. Dabei ist das FG zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass die unterverpachteten Flächen nicht zum Betriebsvermögen des Klägers gehören. Insoweit ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig, dass der Kläger weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer der gepachteten Flächen ist.

Keine Lieferung von dezentral verbrauchtem Strom einer KWK-Anlage

Der BFH (Urteil v. 29.11.2022 – XI R 18/21) hat – entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis – entschieden, dass die Zahlung eines sog. KWK-Zuschlags für nicht eingespeisten, sondern dezentral verbrauchten Strom gemäß § 4 Abs. 3a KWKG 2009 nicht zu einem umsatzsteuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz führt.

Die Klägerin ist Netzbetreiberin. An ihr Netz ist u.a. eine Kraft-Wärme-Kopplungs (KWK)-Anlage des Wasserverbands V angeschlossen, der den erzeugten Strom nicht in das Netz der Klägerin einspeist, sondern (nahezu) ausschließlich selbst, d.h. dezentral, verbraucht. Gemäß § 4 Abs. 3a KWKG i.d.F. vom 25.10.2008 (BGBl I 2008, 2101) musste die Klägerin einen Zuschlag auch für den Strom bezahlen, der aufgrund des dezentralen Verbrauchs tatsächlich nicht in ein Netz eingespeist wurde. Hierfür erteilte die Klägerin nur Abrechnungen über die Zahlung des Zuschlags (ohne USt).

Das FA vertrat nach einer Außenprüfung jedoch die Auffassung, dass der gesamte von der KWK-Anlage erzeugte Strom zunächst von V in das öffentliche Stromnetz eingespeist und dann der von V selbst verbrauchte Strom von der Klägerin an V wieder zurückgeliefert werde. Während der Außenprüfung erteilte die Klägerin V im Dezember 2014 nachträglich Rechnungen und Gutachten über die fiktiven Hin- und Rücklieferungen.

Das FG Köln Urteil v. 16.06.2021 - 9 K 1260/19) gab der nach erfolglosem Einspruchsverfahren eingereichten Klage statt. Das FA sei zu Unrecht hinsichtlich des dezentral von V verbrauchten Stroms von einer Lieferung oder sonstigen Leistung der Klägerin an V ausgegangen. Es fehle bereits an der Lieferung von Strom an die Klägerin, so dass auch die Voraussetzungen einer Rücklieferung der Klägerin an V nicht gegeben seien. Neben einer physikalischen Einspeisung komme auch eine Lieferfiktion im Sinne einer Vertragseinspeisung nicht in Betracht.

Auch der BFH wies die gegen die Klage eingereichte Revision des FA als unbegründet zurück, weil die Klägerin keine steuerpflichtige Leistung an V erbracht habe.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH bezieht sich der Begriff "Lieferung von Gegenständen" nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen, sondern erfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer. Der Bundesfinanzhof (BFH) umschreibt den Begriff der Lieferung in ständiger Rechtsprechung als Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag, ohne dass sich hieraus eine Abweichung von der EuGH-Rechtsprechung ergibt.

Der sog. Direktverbrauch bei zuschlagsberechtigten KWK-Anlagen führt nicht zu einer entsprechenden Lieferung an den Betreiber des Stromnetzes (Netzbetreiber). Zwar kann auch elektrischer Strom Gegenstand einer Lieferung sein. Im Streitfall wurde aber der Klägerin nicht die Verfügungsmacht an dem von V erzeugten Strom übertragen. Denn es wurde kein Strom in das Netz der R-GmbH eingespeist und von ihr wieder zurückübertragen, so dass weder Substanz, Wert oder Ertrag von V auf die R-GmbH und dann von ihr wieder zurück an V übergegangen sind. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig.

Für eine darüberhinausgehende Fiktion fehlt eine Rechtsgrundlage. Schließlich vermag auch Abschn. 2.5 Abs. 17 Sätze 2 bis 4 UStAE als lediglich norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die Gerichte nicht zu binden.

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von sog. Vorkosten im Zusammenhang mit der Lieferung von Vieh an Schlachtbetriebe und sog. Vermarktungsgebühren von Erzeugerorganisationen im Bereich Obst und Gemüse

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in zwei Entscheidungen zum Leistungsaustausch zwischen Erzeugern und deren Abnehmern im Zusammenhang mit der Inrechnungstellung von sogenannten Vorkosten bei Schlachtbetrieben bzw. sog. Vermarktungsgebühren bei Erzeugerorganisationen Stellung genommen.

Mit seinem Beschluss vom 13.09.2022 – XI R 8/20 hat der BFH entschieden, dass in dem Falle, in dem eine Erzeugergenossenschaft Lebensmittel von ihren Mitgliedern in ihrer Eigenschaft als Erzeuger ankauft und diese Lebensmittel in eigenem Namen und auf eigene Rechnung an Abnehmer weiterliefert, sog. Marktgebühren, die die Erzeugergenossenschaft von dem an die Erzeuger zu zahlenden Kaufpreis abzieht, nicht als Entgelt für eine Vermarktungsleistung anzusehen seien. Der BFH verneint eine dem Regelsteuersatz unterliegende Vermarktungsleistung der Erzeugerorganisation gegenüber den jeweiligen Landwirten damit, dass die Vermarktung der von ihr verkauften Erzeugnisse in eigenem Namen vor allem in ihrem eigenen Interesse liegen würde. Infolge der Tätigkeit der Genossenschaft bei der zentralen Vermarktung sei davon auszugehen, dass diese für die Waren höhere Verkaufspreise erzielen kann.

In seinem Beschluss vom 11.10.2022 – XI R 12/20 hat er entschieden, dass ein Schlachthof die Tätigkeiten im Vorfeld des zivilrechtlichen Eigentumsübergangs bei Anlieferung von Vieh im eigenen Interesse vornimmt. Das bloße Weiterberechnen von sog. Vorkosten für diese Tätigkeiten an die Lieferanten der Tiere führe nicht zum Leistungsaustausch.

Diese Entscheidungen widersprechen der bisherigen Verwaltungspraxis. Das BMF hat diese Urteile jedoch aufgegriffen und wendet sie wie folgt an (BMF v. 20.06.2023):

Sogenannte Marktgebühren, die eine Erzeugerorganisation beim Ankauf von Lebensmitteln von ihren Mitgliedern für die Vermarktung der Lebensmittel erhebt, stellen kein Entgelt für eine sons

tige Leistung der Erzeugerorganisation dar, sondern mindern die Bemessungsgrundlage der Lieferungen der Mitglieder an die Erzeugerorganisation, wenn die diesen Kosten zugrundeliegenden Aufwendungen im eigenen Interesse der Erzeugerorganisation liegen.

Ein Schlachthof, der beim Erwerb von zur Schlachtung bestimmten Tieren die im Rahmen der Schlachtung anfallenden Kosten (sog. Vorkosten, z. B. die Kosten für das Qualitätsmanagement einschließlich Kosten für den Veterinär, für die Prüfung der Betriebe der Kunden, für die Einhaltung der erhöhten Hygienevorschriften und die Kosten zur Gewährleistung der Rückverfolgbarkeit der Tiere) vom Kaufpreis für das jeweilige Tier abzieht, erbringt ebenfalls keine sonstigen Leistungen an die Lieferanten der Tiere, wenn die diesen Kosten zugrundeliegenden Vorgänge auch im eigenen Interesse des Schlachthofs liegen. Auch in diesem Fall liegt eine Minderung des Entgelts für die Lieferung der Tiere vor.”

Die neuen Regelungen sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für den Zeitraum bis zur Veröffentlichung des BMF-Schreibens wird es nicht beanstandet, wenn die Weiterberechnung der Vorkosten wie bisher als Leistungsaustausch behandelt wird.

Hinweis: Da die sogenannten Vorkosten bzw. Marktgebühren nunmehr als Entgeltsminderung zu berücksichtigen sind, kann das im Einzelfall dazu führen, dass die 600.000 €-Grenze für die Beibehaltung der Umsatzsteuerpauschalierung nicht überschritten wird.

Mit freundlichen Grüßen

Landwirtschaftliche Buchstelle e. V. Herford

Erwin Wieskus
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB