

Urteil vom 13. Januar 2011, V R 65/09

Keine Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG für Umsätze aus sog. Pensionspferdehaltung - Auslegung des Art. 25 der Richtlinie 77/388/EWG

BFH V. Senat

UStG § 24, UStG § 24, EWGRL 388/77 Art 25

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 04. November 2009, Az: 16 K 10340/07

Leitsätze

Die Umsätze eines Landwirts aus dem Einstellen, Füttern und Betreuen von Reitpferden (sog. Pensionspferdehaltung) unterliegen nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) unterhielt im Streitjahr 2005 einen landwirtschaftlichen Betrieb mit Pferdehaltung auf einer zur landwirtschaftlichen Nutzung bestimmten Fläche. Die Klägerin hatte Weideflächen für die Pferdehaltung sowie Ackerflächen zum Anbau von Hafer darüber hinaus auch gepachtet. Der Futterbedarf der Tiere wurde teilweise mit selbst angebautem Hafer gedeckt, im Übrigen erfolgte ein Zukauf von Futtermitteln.
- 2** Neben 15 eigenen Pferden betreute sie im Streitjahr ca. 15 Pensionspferde. Die Grundversorgung der Pferde (Unterbringung, Fütterung und Mistentsorgung) erfolgte durch die Klägerin, die hierfür mit den Eigentümern der Pferde einen Pauschalsatz vereinbart hatte. Alle Spezial- und Sonderkosten (z.B. für tierärztliche Behandlungen oder Extrafutter) waren darüber hinaus gesondert zu entrichten. Schriftliche Verträge über die Pensionspferdehaltung bestanden nicht.
- 3** Bei den Pensionstieren handelte es sich ausschließlich um Pferde, die die Eigentümer zur Ausübung des Freizeitsports nutzten. Die Pferde der Einsteller waren zusammen mit den eigenen Tieren der Klägerin untergebracht. Die Klägerin fütterte die Pensionspferde bei Abwesenheit der Pferdehalter und brachte die Tiere in die Außenanlagen wie Wiesen. Anfallenden Mist brachte die Klägerin auf eigenen Flächen aus. Eingefahrenes Stroh und Heu verwendete sie für die Pferdehaltung.
- 4** Auf dem Gelände der Klägerin befand sich eine überdachte Reithalle, die der Klägerin gelegentlich zur Erteilung von Reitunterricht diente. Die Halle stand den Einstellern der Pensionspferde ohne gesonderte Berechnung zur Verfügung. Eine Nutzung der eingestellten Tiere durch die Klägerin erfolgte nicht.
- 5** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging entgegen der Auffassung der Klägerin davon aus, dass die Umsätze aus Pensionspferdehaltung nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 des Umsatzsteuergesetzes 1999/2005 (UStG), sondern der Besteuerung nach dem Regelsteuersatz des § 12 Abs. 1 UStG unterliegen. Der gegen den Steuerbescheid für das Streitjahr 2005 eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 6** Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt. Die Klägerin habe eine einheitliche sonstige Leistung erbracht, auf die § 24 UStG anzuwenden sei. Die Klägerin habe Vieh gehütet, wozu auch die Inobhutnahme von Pferden gehöre. Die Klägerin habe die umfassende Versorgung der Pferde übernommen. Die Nutzung der Reitanlage sei nur "ein Abfallprodukt" hierzu. Die Reithalle sei nur "aus Gelegenheit" überlassen worden. Hierfür seien keine gesonderten Zahlungen erfolgt. Bei den Leistungen der Klägerin handele es sich weiter um Leistungen, die normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen, da die Futtermittelsversorgung vorrangig mit Hafer erfolgt sei, den die Klägerin auf eigenen landwirtschaftlichen Flächen angebaut habe.

- 7** Mit seiner Revision macht das FA sinngemäß geltend, dass das FG § 24 UStG unzutreffend angewendet habe. Der Leistungsempfänger der Pensionsleistung müsse selbst landwirtschaftlicher Erzeuger sein. Reitpferde seien anders als Zucht- oder Arbeitspferde nicht für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt, sondern würden für die Ausübung von Freizeitsport genutzt. Auf die Eigenproduktion oder den Zukauf der Futtergrundlage komme es nicht an. Die Einsteller hätten neben der Reithalle auch eine Reitbahn nutzen können.
- 8** Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 10** Das FG habe zutreffend die Anwendung von § 24 UStG bejaht. Bei Zweifeln, ob ein landwirtschaftlicher Betrieb vorliege, seien die einkommensteuer- und gewerbesteuerrechtlichen Grundsätze maßgeblich. Unerheblich sei, welchen Zwecken die landwirtschaftliche Leistung beim Leistungsempfänger diene. Die Verwendung durch den Kunden sei unerheblich. Die Pensionspferde gehörten zum Betrieb der Landwirtschaft. Die Veredelung eigener Pferde sei einkommensteuerrechtlich Tierhaltung. Dies gelte auch gemeinschaftsrechtlich.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin ist nicht berechtigt, die Leistungen aus der Pensionspferdehaltung nach § 24 UStG zu besteuern.
- 12** 1. Für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze wird die Steuer für Dienstleistungen i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 9 UStG gemäß § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG auf neun Prozent der Bemessungsgrundlage festgesetzt.
- 13** a) Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gelten nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UStG
- 14** "1. die Landwirtschaft, die Forstwirtschaft, der Wein-, Garten-, Obst- und Gemüsebau, die Baumschulen, alle Betriebe, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, die Binnenfischerei, die Teichwirtschaft, die Fischzucht für die Binnenfischerei und Teichwirtschaft, die Imkerei, die Wanderschäferei sowie die Saatzucht;
2. Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe, soweit ihre Tierbestände nach den §§ 51 und 51a des Bewertungsgesetzes zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören".
- 15** Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UStG auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt sind.
- 16** b) § 24 UStG ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) richtlinienkonform entsprechend Art. 25 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) auszulegen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 13. August 2008 XI R 8/08, BFHE 221, 569, BStBl II 2009, 216; vom 19. November 2009 V R 16/08, BFHE 227, 275, BStBl II 2010, 319).
- 17** Nach Art. 25 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG können die Mitgliedstaaten auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Art. 24 der Richtlinie 77/388/EWG auf Schwierigkeiten stoßen würde, als Ausgleich für die Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von den Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung anwenden. Nach Art. 25 Abs. 2 fünfter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG gelten als landwirtschaftliche Dienstleistungen die in Anhang B aufgeführten Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte und/oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebs vorgenommen werden. Als landwirtschaftliche

Dienstleistungen gelten nach Anhang B der Richtlinie 77/388/EWG Dienstleistungen, die normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen, insbesondere nach dem vierten Gedankenstrich dieser Bestimmung "Hüten, Zucht und Mästen von Vieh".

- 18** 2. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) gilt Art. 25 der Richtlinie 77/388/EWG nur für die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und die Erbringung landwirtschaftlicher Dienstleistungen, wie sie in Abs. 2 dieser Bestimmung definiert sind; demgegenüber unterliegen die sonstigen Umsätze der Pauschallandwirte der allgemeinen Besteuerungsregelung (EuGH-Urteile vom 15. Juli 2004 C-321/02, Harbs, Slg. 2004, I-7101, BFH/NV Beilage 2004, 371 Rdnrn. 31 und 36, sowie vom 26. Mai 2005 C-43/04, Stadt Sundern, Slg. 2005, I-4491, BFH/NV Beilage 2005, 320 Rdnr. 21). Weiter sind die von Art. 25 der Richtlinie 77/388/EWG verwendeten Begriffe in der gesamten Gemeinschaft autonom und einheitlich auszulegen (EuGH-Urteil Stadt Sundern in Slg. 2005, I-4491, BFH/NV Beilage 2005, 320 Rdnr. 24). Dabei ist die Sonderregelung nach Art. 25 der Richtlinie 77/388/EWG eng auszulegen und darüber hinaus nur insoweit anzuwenden, als dies zur Erreichung ihres Zieles erforderlich ist (EuGH-Urteile Harbs in Slg. 2004, I-7101, BFH/NV Beilage 2004, 371 Rdnr. 27, und Stadt Sundern in Slg. 2005, I-4491, BFH/NV Beilage 2005, 320 Rdnr. 27). Dieses Ziel besteht darin, die Belastung durch die Steuer auf die von den Landwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen dadurch auszugleichen, dass den landwirtschaftlichen Erzeugern, die ihre Tätigkeit im Rahmen eines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebs ausüben, ein Pauschalausgleich gezahlt wird, wenn sie landwirtschaftliche Erzeugnisse liefern oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen (EuGH-Urteile Harbs in Slg. 2004, I-7101, BFH/NV Beilage 2004, 371 Rdnr. 29, und Stadt Sundern in Slg. 2005, I-4491, BFH/NV Beilage 2005, 320 Rdnr. 28). Als "landwirtschaftliche Dienstleistungen" sind daher nicht Leistungen anzusehen, die keinen landwirtschaftlichen Zwecken dienen und sich nicht auf normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendete Mittel beziehen (EuGH-Urteile Harbs in Slg. 2004, I-7101, BFH/NV 2004, 371 Rdnr. 31, und Stadt Sundern in Slg. 2005, I-4491, BFH/NV Beilage 2005, 320 Rdnr. 29).
- 19** Dieser Auslegung folgt die Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 221, 569, BStBl II 2009, 216, und in BFHE 227, 275, BStBl II 2010, 319). Danach ist insbesondere die Nutzung land- und forstwirtschaftlicher Flächen zur Verschaffung von Freizeiterlebnissen keine landwirtschaftliche Dienstleistung (BFH-Urteil in BFHE 221, 569, BStBl II 2009, 216, unter II.2.a bb). Im Übrigen ist die ertragsteuerrechtliche Beurteilung ohne Bedeutung (BFH-Urteil in BFHE 221, 569, BStBl II 2009, 216, unter II.3.).
- 20** 3. Im Streitfall unterliegen die Leistungen der Klägerin entgegen dem Urteil des FG nicht der Besteuerung nach § 24 UStG.
- 21** a) Das FG hat zutreffend die Einheitlichkeit der von der Klägerin bei der Pensionspferdehaltung erbrachten Leistung bejaht und diese zu Recht als sonstige Leistung angesehen. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat insoweit auf sein Urteil vom 25. Juni 2009 V R 25/07, BFHE 226, 407, BStBl II 2010, 239).
- 22** b) Die einheitliche sonstige Leistung unterliegt aber entgegen dem FG-Urteil nicht der Besteuerung nach § 24 UStG.
- 23** Das FG hat insoweit nicht hinreichend berücksichtigt, dass es sich bei den von der Klägerin betreuten Pferden weder um Zucht- noch um Arbeitspferde, sondern um Sportpferde handelte, die "von ihren Eigentümern zur Ausübung des Freizeitsports genutzt" wurden und damit Reitsportzwecken dienten. Bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Pferdepensionsleistungen ist entscheidend, dass die einzelnen Tätigkeiten der Klägerin für die Leistungsempfänger keinen eigenständigen Zweck hatten, sondern dazu dienten, den Einstellern das Reiten als Freizeitgestaltung zu ermöglichen. Ob dabei eigene Futtermittel verwendet werden, ist entgegen der Auffassung des FG ohne Bedeutung. Denn die Einstellungsverträge für Reitsportpferde dienen der mit der Einstellung verbundenen Möglichkeit zur Ausübung des Reitsports. Bestätigt wird dies im Streitfall zusätzlich, dass die Eigentümer der Pferde die Außenanlagen des Betriebs der Klägerin wie Reithalle und Reitbahn nutzen konnten. Ob dies nur "aus Gelegenheit" des Vorhandenseins dieser Anlage erfolgte oder weil diese Anlagen z.B. für eine Pensionspferdehaltung errichtet werden, ist unerheblich, da es nicht auf die Motive der Anlagenerrichtung, sondern auf deren Nutzung im Streitjahr ankommt. Bei der von der Klägerin erbrachten Leistung handelt es sich daher nicht um eine Dienstleistung, die --wie von Anhang B der Richtlinie 77/388/EWG vorausgesetzt-- normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beiträgt. Für die Auffassung, dass Leistungen zum Einstellen von Reitsportpferden nicht von § 24 UStG erfasst werden dürfen, spricht auch der Grundsatz enger Auslegung (s. oben II.2.) und weiter das Ziel der Pauschalregelung, die Belastung landwirtschaftlicher Leistungen durch die Steuer auf die von den Landwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen dadurch auszugleichen (s. oben II.2.). Beides erfordert

nicht die Anwendung des § 24 UStG auf die Pensionspferdehaltung. Ob das Hüten von Vieh voraussetzt, dass Tiere bei der landwirtschaftlichen Produktion eingesetzt werden, ist damit im Streitfall nicht entscheidungserheblich.

- 24** 4. Die Umsätze der Klägerin unterliegen auch nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG (BFH-Beschluss vom 23. Februar 2010 V B 93/09, BFH/NV 2010, 963).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de