

Urteil vom 30. März 2011, XI R 19/10

Umsatzbesteuerung der Veräußerung von Zahlungsansprüchen, die einem Landwirt aufgrund der Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik der Europäischen Union (GAP-Reform) zugewiesen worden waren - Kein steuerbefreiter Finanzumsatz - Keine Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG für Hilfsumsätze - Zweck der als Betriebsprämie gewährten Beihilfe

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 8 Buchst c, UStG § 24, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst d, EGRL 112/2006 Art 295ff, EGV 1782/2003 Art 3, EGV 1782/2003 Art 4, EGV 1782/2003 Art 33ff, EGV 1782/2003 Art 43ff, EGV 1782/2003 Art 46, EGRL 112/2006 Art 295, EGV 1782/2003 Art 33, EGV 1782/2003 Art 43, UStR Abschn 265 Abs 3 S 2, EGRL 112/2006 Art 25 Buchst a

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. August 2009, Az: 16 K 360/08

Leitsätze

Die Veräußerung von Zahlungsansprüchen (ohne Fläche), die einem Landwirt aufgrund der Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik der Europäischen Union (GAP-Reform) zugewiesen worden waren, unterliegt der Umsatzbesteuerung. Sie ist nicht gemäß § 24 UStG nach Durchschnittssätzen zu besteuern und ist auch nicht nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG steuerfrei

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Landwirt und unterliegt mit seinen Umsätzen der Besteuerung nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Ihm stehen nach der Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik der Europäischen Union (sog. GAP-Reform) auf der Grundlage der Betriebsprämienregelung in Art. 33 ff. der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 des Rates vom 29. September 2003 mit gemeinsamen Regeln für Direktzahlungen im Rahmen der Gemeinsamen Agrarpolitik und mit bestimmten Stützungsregelungen für Inhaber landwirtschaftlicher Betriebe ... (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- Nr. L 270/1) Zahlungsansprüche nach Art. 43 ff. dieser Verordnung zu. Diese Zahlungsansprüche können durch Verkauf oder jede andere endgültige Übertragung mit oder ohne Flächen übertragen werden. Dagegen sind Verpachtung oder ähnliche Vorgänge nur zulässig, wenn zusammen mit den Zahlungsansprüchen eine gleichwertige Hektarzahl beihilfefähiger Flächen übertragen wird (Art. 46 Abs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003).
- 2** Unter Hinweis auf Art. 46 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 veräußerte der Kläger mit Vertrag vom 10. Mai 2007 18,58 Zahlungsansprüche (ohne Flächen) zu je 350 €, d.h. insgesamt 6.503 €, an Herrn A. Den Nettobetrag daraus, 5.464 €, gab der Kläger in seiner Umsatzsteuererklärung für 2007 als steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz an.
- 3** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem im Umsatzsteuerbescheid für 2007 vom 17. April 2008.
- 4** Gegen diesen Bescheid legte der Kläger Einspruch mit der Begründung ein, die Veräußerung der Zahlungsansprüche unterliege als sog. Hilfsumsatz der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG; jedenfalls sei der Umsatz nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG steuerfrei.
- 5** Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Einspruch (Einspruchsentscheidung vom 15. Oktober 2008) erhobenen Klage statt. Es verneinte eine Besteuerung des Umsatzes nach § 24 UStG, folgte aber der Auffassung des Klägers hinsichtlich der Steuerfreiheit. Nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG seien u.a. steuerfrei die Umsätze im Geschäft mit Forderungen. Darunter fielen alle Umsätze, die die Abtretung oder eine andere Übertragung von Forderungen gegen Entgelt zum Gegenstand hätten. Der Umsatzsteuerfreiheit stehe nicht entgegen, dass die Forderung

aufschiebend bedingt sei (Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Dezember 1963 V 60/61 U, BFHE 78, 277, BStBl III 1964, 109). Der Kläger habe einen noch von der Bewirtschaftung seiner Flächen und der Erfüllung bestimmter Auflagen abhängigen Zahlungsanspruch übertragen. Dies stelle der Sache nach die Abtretung einer aufschiebend bedingten Forderung dar.

- 6 Das Urteil ist u.a. in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 363 veröffentlicht.
- 7 Mit der vom Senat zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung von § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG.
- 8 Es macht im Wesentlichen geltend, der Zahlungsanspruch nach Art. 43 ff. der Verordnung (EG) 1782/2003 sei ein Recht für den Bezug einer Beihilfe zur Verbesserung der Einkommensverhältnisse. Um die jährliche Auszahlung des Zahlungsanspruchs, der sich aus einem flächenbezogenen und einem betriebsindividuellen Anteil zusammensetze, zu erlangen, müsse der Betriebsinhaber nachweisen, dass er seine Flächen unter Beachtung bestimmter Anforderungen an den Tierschutz, die Tiergesundheit, den Umweltschutz sowie die Lebensmittel- und Futtermittelsicherheit (sog. "Cross Compliance") bewirtschaftet habe.
- 9 Der Zahlungsanspruch begründe kein Schuldverhältnis, aus dem eine (aufschiebend bedingte) Forderung auf eine (einmalige) Zahlung erwachse. Er sei vielmehr ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25. Juni 2008, BStBl I 2008, 682), bei dessen Übertragung kein Umsatz im Geschäft mit Forderungen i.S. von § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG ausgeführt werde (Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 26. Februar 2007, BStBl I 2007, 271; vgl. auch Abschn. 4.8.4. Abs. 6 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE-- vom 1. Oktober 2010, BStBl I 2010, 846). Eine steuerbefreite Übertragung eines solchen Vermögenswerts entspreche nicht dem Sinn und Zweck des § 4 Nr. 8 UStG, den Geld- und Kapitalverkehr von der Umsatzsteuer zu entlasten.
- 10 Dass § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG im Streitfall nicht anwendbar sei, folge auch aus einer richtlinienkonformen Auslegung der Vorschrift unter Beachtung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL-- (ABIEU Nr. L 347/1).
- 11 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, weiter hilfsweise, die Sache dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) vorzulegen.
- 12 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen, hilfsweise, die Sache dem EuGH vorzulegen.
- 13 Er ist der Ansicht, er habe ein Recht (Zahlungsanspruch) veräußert, eine aufschiebend bedingte (konkrete, der Höhe nach bekannte) Forderung (Betriebsprämienanspruch) jährlich geltend zu machen. Dieser Vorgang sei nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG steuerfrei.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Veräußerung der Zahlungsansprüche durch den Kläger nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG steuerfrei ist.
- 16 1. Das FG ist allerdings im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass im Streitfall die für im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführte Umsätze geltende Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG nicht anwendbar ist.
- 17 a) Der BFH hat --was das FG allerdings nicht beachtet hat-- im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH entschieden, dass § 24 UStG bei richtlinienkonformer restriktiver Auslegung nur die Lieferung der in Art. 25 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) genannten landwirtschaftlichen Erzeugnisse und landwirtschaftliche Dienstleistungen i.S. des Art. 25 der Richtlinie 77/388/EWG umfasst (vgl. z.B. BFH-Urteile vom

22. September 2005 V R 28/03, BFHE 211, 566, BStBl II 2006, 280; vom 12. Oktober 2006 V R 36/04, BFHE 215, 356, BStBl II 2007, 485, jeweils m.w.N.; vom 13. August 2008 XI R 8/08, BFHE 221, 569, BStBl II 2009, 216).

- 18** An die Stelle von Art. 25 der Richtlinie 77/388/EWG sind am 1. Januar 2007 --die mithin im Streitjahr 2007 geltenden-- Art. 295 ff. MwStSystRL getreten (vgl. Art. 413 MwStSystRL).
- 19** aa) "Landwirtschaftliche Erzeugnisse" sind nach Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL die Gegenstände, die im Rahmen der in Anhang VII MwStSystRL aufgeführten Tätigkeiten von den land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben der einzelnen Mitgliedstaaten erzeugt werden. "Landwirtschaftliche Dienstleistungen" sind nach Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL die Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte oder der normalen Ausrüstung seines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden und die normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen, und zwar insbesondere die in Anhang VIII MwStSystRL aufgeführten Dienstleistungen.
- 20** bb) Ausgehend von diesen Definitionen stellt die Veräußerung der Zahlungsansprüche (ohne Flächen) durch den Kläger nach Art. 46 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 weder eine Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse noch eine landwirtschaftliche Dienstleistung dar.
- 21** b) Nach der früheren Rechtsprechung des BFH und der Praxis der Verwaltung konnten allerdings auch sog. Hilfsumsätze unter die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG fallen (vgl. BFH-Urteile vom 20. Oktober 1994 V R 24/92, BFH/NV 1995, 928; vom 10. November 1994 V R 87/93, BFHE 176, 477, BStBl II 1995, 218, unter II.B.I.1.; Abschn. 265 Abs. 3 Satz 2 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005/2008).
- 22** Daran dürfte indes angesichts der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung des § 24 UStG nicht mehr festzuhalten sein (so z.B. Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 24 Rz 187; Lange in Offerhaus/Söhn/Lange, § 24 UStG Rz 418 f.; Leonard in Bunjes/Geist, UStG, 9. Aufl., § 24 Rz 118; Lippross, Umsatzsteuer, 22. Aufl., S. 961).
- 23** c) Dies braucht der Senat im Streitfall aber nicht zu entscheiden. Denn als unter § 24 UStG fallende Hilfsumsätze kamen nach der früheren Rechtsprechung des BFH nur solche Umsätze in Betracht, "die die übrigen Umsätze im landwirtschaftlichen Betrieb unterstützen sowie abrunden und die durch die übrigen Umsätze veranlasst sind" (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 928). Die Veräußerung der Zahlungsansprüche durch den Kläger erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Das hat das FG im Ergebnis zutreffend entschieden und ergibt sich aus folgenden Gründen:
- 24** Die vom Kläger veräußerten Zahlungsansprüche nach Art. 43 ff. der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 sind Bestandteil der Betriebsprämienregelung nach Art. 33 ff. der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003, die in der Bundesrepublik Deutschland durch das Betriebsprämienführungsgesetz vom 21. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1763) und die zu diesem Gesetz ergangene Betriebsprämienführungsverordnung vom 3. Dezember 2004 (BGBl I 2004, 3204) umgesetzt worden ist. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Betriebsprämienregelung ist nach Art. 33 Abs. 1 Buchst. c der Verordnung (EG) 1782/2003, dass die Betriebsinhaber einen Zahlungsanspruch erhalten haben. Diese Zahlungsansprüche wurden den Betriebsinhabern bei Einführung der Betriebsprämienregelung auf der Grundlage eines Kombinationsmodells zugewiesen. In der Folge sind die Zahlungsansprüche aber nicht an die Bewirtschaftung bestimmter Flächen oder an eine konkrete landwirtschaftliche Nutzung gebunden, vielmehr kann der Betriebsinhaber über sie (auch ohne eine Fläche) verfügen und diese entweder durch Aktivierung auf anderen Flächen oder --wie im Streitfall-- nach Art. 46 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 durch Veräußerung nutzen (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 22. Januar 2010 V ZR 170/08, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 2010, 885, unter II.2.a).
- 25** Die als Betriebsprämie gewährte Beihilfe ist nach ihrem Zweck eine "Gegenleistung" für ein im öffentlichen Interesse liegendes Verhalten des Betriebsinhabers. Sie wird nach Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 dafür gewährt, dass der Betriebsinhaber im öffentlichen Interesse Grundanforderungen für eine Erzeugung (nach Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 i.V.m. Anhang III) einhält oder die Flächen, die nicht mehr für die Erzeugung genutzt werden, nach Art. 5 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 in gutem landwirtschaftlichen und ökologischen Zustand erhält (vgl. BGH-Urteil vom 24. November 2006 LwZR 1/06, NJW-RR 2007, 1279, unter II.2.b aa).
- 26** d) Die Nichtanwendbarkeit des § 24 UStG im Streitfall entspricht der Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 271; Abschn. 24.3. Abs. 9 Satz 2 UStAE in der Fassung vom 27. Oktober 2010, BStBl I 2010, 1273).

- 27** 2. Entgegen der Auffassung des FG ist die Veräußerung der Zahlungsansprüche durch den Kläger nach Art. 46 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 nicht gemäß § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG steuerfrei.
- 28** a) Nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG sind steuerfrei die Umsätze im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren sowie die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Einziehung von Forderungen.
- 29** Die Vorschrift ist --was das FG übersehen hat-- richtlinienkonform auszulegen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 17. Mai 2001 V R 34/99, BFHE 194, 544; vom 16. April 2008 XI R 54/06, BFHE 221, 464, BStBl II 2008, 772).
- 30** aa) Sie setzt Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Richtlinie 77/388/EWG --bzw. seit dem 1. Januar 2007 Art. 135 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL-- um. Danach befreien die Mitgliedstaaten die Umsätze --einschließlich der Vermittlung-- im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, mit Ausnahme der Einziehung von Forderungen von der Steuer.
- 31** bb) Art. 135 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL erfasst nach der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Richtlinie 77/388/EWG nur Finanzgeschäfte, auch wenn diese nicht notwendigerweise von Banken oder Finanzinstituten getätigt werden müssen (vgl. EuGH-Urteile vom 19. April 2007 C-455/05 --Velvet & Steel Immobilien--, Slg. 2007, I-3225, BFH/NV Beilage 2007, 294, Rz 22; vom 22. Oktober 2009 C-242/08 --Swiss Re Germany Holding--, Slg. 2009, I-10099, BFH/NV 2009, 2108, Rz 46; vom 28. Oktober 2010 C-175/09 --AXA UK--, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 265, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2011, 119, Rz 26).
- 32** b) Im vorliegenden Fall stellt die Veräußerung der Zahlungsansprüche (ohne Flächen) nach Art. 46 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 durch den Kläger ihrer Art nach kein Finanzgeschäft i.S. des Art. 135 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL dar und fällt demnach nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung.
- 33** aa) Das ergibt sich aus dem Wesen der Zahlungsansprüche nach Art. 43 ff. der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003.
- 34** Hierzu hat die Europäische Kommission u.a. ausgeführt, die Inhaberschaft von Zahlungsansprüchen sei Voraussetzung dafür, in den Genuss der Betriebsprämienregelung zu gelangen. Hiermit werde jedoch nicht automatisch ein Anspruch auf Betriebsprämie begründet. Diese werde nur gewährt, wenn der Betriebsinhaber über beihilfefähige Flächen verfüge und somit die betreffende Anzahl der Zahlungsansprüche aktivieren könne. Um die im Rahmen der Betriebsprämienregelung vorgesehene Prämie in voller Höhe zu erhalten, müsse der Betriebsinhaber außerdem eine Reihe von Auflagen erfüllen. Ansonsten könne die Betriebsprämie gekürzt oder ganz gestrichen werden (vgl. Europäische Kommission, Generaldirektion Steuern und Zollunion, TAXUD.d.1(2009)188306-DE vom 9. September 2009, S. 4 f.).
- 35** Hiervon ausgehend vertritt die Europäische Kommission die --nach Ansicht des Senats zutreffende-- Auffassung, dass eine Übertragung von Zahlungsansprüchen nach Art. 46 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 durch Verkauf ohne Fläche als Dienstleistung i.S. von Art. 25 Buchst. a MwStSystRL (Abtretung eines nicht körperlichen Gegenstands) behandelt werden muss, die nicht als steuerbefreiter Finanzumsatz i.S. von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b bis g MwStSystRL gelten darf (vgl. Europäische Kommission, Generaldirektion Steuern und Zollunion, TAXUD.d.1(2009)188306-DE vom 9. September 2009, S. 6 ff.).
- 36** Der Beratende Ausschuss für die Mehrwertsteuer (Art. 398 MwStSystRL) ist dieser Auffassung mit großer Mehrheit gefolgt (vgl. Europäische Kommission, Generaldirektion Steuern und Zollunion, TAXUD.c.1(2010)637456-DE vom 9. September 2010).
- 37** bb) Dass die Veräußerung der Zahlungsansprüche (ohne Fläche) nach Art. 46 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 durch den Kläger nicht in den Anwendungsbereich des Art. 135 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL fällt, wird durch den Zweck der Befreiung von Finanzgeschäften bestätigt.
- 38** Dieser besteht darin, die Schwierigkeiten, die mit der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der abzugsfähigen Mehrwertsteuer verbunden sind, zu beseitigen und eine Erhöhung der Kosten des Verbraucherkredits zu vermeiden (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2007, I-3225, BFH/NV Beilage 2007, 294, Rz 24).
- 39** Da solche Schwierigkeiten nicht auftreten, wenn die Veräußerung der Zahlungsansprüche durch den Kläger nach Art. 46 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 der Mehrwertsteuer unterliegt und außerdem dieser Umsatz in keinem Zusammenhang mit den Kosten eines Verbraucherkredits steht, eignet sich dieses Geschäft nicht für eine Befreiung (vgl. in diesem Sinne EuGH-Urteile in Slg. 2007, I-3225, BFH/NV Beilage 2007, 294, Rz 24; in Slg. 2009, I-10099, BFH/NV 2009, 2108, Rz 49).

- 40** 3. Der Senat sieht angesichts der schon vorhandenen und dargelegten Rechtsprechung des EuGH zu der Art. 135 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL entsprechenden Bestimmung des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Richtlinie 77/388/EWG keinen Anlass, im Streitfall gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen.
- 41** Zwar hat der Kläger darauf hingewiesen, die Übertragung der Zahlungsansprüche nach der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 werde in Dänemark, den Niederlanden und Belgien als umsatzsteuerfrei behandelt, wie sich aus einem Schreiben der European Federation of Agricultural Consultancy (EFAC) an die Europäische Kommission vom 26. Juni 2008 ergebe. Die in dem Schreiben genannten Verwaltungsentscheidungen dieser Länder datieren aber sämtlich aus dem Jahr 2006, sind also vor der Klärung der Rechtslage durch das EuGH-Urteil --Velvet & Steel Immobilien-- (Slg. 2007, I-3225, BFH/NV Beilage 2007, 294) und die nachfolgende Rechtsprechung des EuGH zu Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Richtlinie 77/388/EWG sowie vor den erwähnten Stellungnahmen der Europäischen Kommission und des Mehrwertsteuerausschusses ergangen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de