

Urteil vom 23. Januar 2013, XI R 27/11

Klärschlammabfahren unterliegen nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG

BFH XI. Senat

UStG § 24 Abs 1, UStG § 24 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 25 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 25 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 295, UStR Abschn 265 Abs 3 S 2, UStR Abschn 265 Abs 3 S 2, EGRL 112/2006 Art 295ff

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 13. Juni 2011, Az: 6 K 2287/09

Leitsätze

Übernimmt ein Landwirt von einer kommunalen Abwasserbehandlungsanlage Klärschlamm und bringt er diesen auf eigenen landwirtschaftlich genutzten Feldern als Dünger auf, liegt eine Entsorgungsleistung und keine der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegende landwirtschaftliche Dienstleistung vor.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betreibt einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und unterwarf seine Umsätze hieraus der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 des Umsatzsteuergesetzes (UStG).
- 2** Er transportierte in den Jahren 2005 bis 2007 (Streitjahre) gegen Entgelt Klärschlamm von einem Abwasserwerk zu seinem Betrieb und brachte den Klärschlamm auf seinen landwirtschaftlich genutzten Feldern als Dünger auf. Rechtsgrundlage dafür war ein mit der Verbandsgemeinde X, Abwasserwerke, geschlossener "Klärschlammaufbringungsvertrag". Danach stellte der Kläger für die Dauer von drei Jahren landwirtschaftliche Grundstücke zur Aufbringung von Klärschlamm bereit und nahm die Aufbringung des Klärschlammes der Abwasserbehandlungsanlage der Verbandsgemeinde vor.
- 3** Im Jahr 2009 fand bei dem Kläger eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung statt. Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass es sich bei den Klärschlammabfahren um Maschinenleistungen an einen Nichtlandwirt handele. Diese Leistungen würden nicht der landwirtschaftlichen Urproduktion dienen und nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung fallen. Der Prüfer unterwarf die entsprechenden Umsätze aus den Klärschlammabfahren für die Verbandsgemeinde der Regelbesteuerung.
- 4** Die Vorsteuern wurden im Einvernehmen mit dem Kläger jeweils mit 5 % geschätzt.
- 5** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers und erließ am 22. Mai 2009 einen erstmaligen Umsatzsteuerbescheid für 2005 sowie geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2006 und 2007.
- 6** Hiergegen machte der Kläger geltend, er hole den Klärschlamm beim Abwasserwerk der Verbandsgemeinde ab, um diesen zu seinen eigenen landwirtschaftlichen Flächen zu transportieren und dort als Düngerersatz aufzubringen. Es handele sich mithin um eigenbetriebliche Transporte von Naturdünger, die ausschließlich der landwirtschaftlichen Urproduktion seines Betriebes dienen und deshalb unter die Vorschrift des § 24 UStG fielen. Das FA wies den Einspruch zurück.
- 7** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt (das Urteil ist abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 2025). Die Entgelte für die streitigen Klärschlammtransporte unterlägen der Besteuerung nach § 24 UStG, weil es sich um Umsätze im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes des Klägers handele. Bei der Aufbringung von Klärschlamm als Dünger handele es sich um "Arbeiten des Anbaus" und damit um eine Dienstleistung, die zur landwirtschaftlichen Produktion gehöre. Da der Klärschlamm vor dem Aufbringen beim

Klärwerk abgeholt und zu den Feldern transportiert werden müsse, würden auch diese --vorbereitenden-- Maßnahmen im Rahmen der landwirtschaftlichen Produktion erbracht. Die Verwendung des Klärschlammes als Dünger stehe im Vordergrund, die zugleich bewirkte Abfallentsorgung sei nachrangig.

- 8** Mit seiner Revision rügt das FA, das Urteil verletze § 24 UStG. Das FG habe von der Gesamtleistung bestehend aus Abholung, Transport und Entsorgung nur den Teilaspekt des Aufbringens auf den selbstbewirtschafteten Feldern betrachtet und damit auf den Düngeeffekt für den Leistungserbringer abgestellt. Maßgeblich sei aber die Sicht des Leistungsempfängers. Für diesen stelle sich der Vorgang als einheitliche Entsorgungsleistung dar, bei der der Hauptzweck der Abtransport sei, während die Art der fachgerechten Entsorgung von untergeordneter Bedeutung sei. Die mit der Aufbringung des Klärschlammes bewirkte Düngung könne lediglich als positive Nebenwirkung aus Sicht des Leistungserbringers angesehen werden, die für die Einordnung der Gesamtleistung ohne Bedeutung sei. Soweit sich das FG auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 8. November 2007 IV R 24/05 (BFHE 219, 567, BStBl II 2008, 356) bezogen habe, sei dem entgegenzuhalten, dass die ertragsteuerrechtliche Beurteilung im Rahmen der Umsatzbesteuerung ohne Bedeutung sei.
- 9** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10** Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11** Er trägt vor, die Leistung sei aus Sicht des Leistungserbringers zu bestimmen, da er diese auf Grund seiner freien unternehmerischen Entscheidung erbringe. Er verweist hierzu insbesondere auf das BFH-Urteil in BFHE 219, 567, BStBl II 2008, 356.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Kläger ist nicht berechtigt, die Umsätze aus den Klärschlammabfuhrungen der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG zu unterwerfen.
- 13** 1. Nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG in den in den Streitjahren geltenden Fassungen wird für "die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Umsätze" vorbehaltlich der Sätze 2 bis 4 die Steuer für die nicht näher bezeichneten --hier einschlägigen-- "übrigen Umsätze" auf 9 % (2005 und 2006) bzw. 10,7 % (2007) der Bemessungsgrundlage festgesetzt.
- 14** a) Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gelten nach § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG u.a. "1. die Landwirtschaft, die Forstwirtschaft, der Wein-, Garten-, Obst- und Gemüsebau, die Baumschulen, alle Betriebe, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen".
- 15** Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UStG auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt sind.
- 16** b) § 24 UStG ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH richtlinienkonform entsprechend 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) 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, unter II.3.b).
- 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. Als landwirtschaftliche Dienstleistungen gelten nach Art. 25 Abs. 2 fünfter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG die in Anhang B aufgeführten Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte und/oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebes vorgenommen werden. Dies sind nach Anhang B

der Richtlinie 77/388/EWG Dienstleistungen, die normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen, insbesondere nach dem ersten Gedankenstrich dieser Bestimmung u.a. "Arbeiten des Anbaus, der Ernte, des Dreschens, des Pressens, des Lesens und Einsammelns, einschließlich des Säens und Pflanzens".

- 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. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) getreten (vgl. Art. 413 MwStSystRL). Nach Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL sind "landwirtschaftliche Dienstleistungen" die Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte oder der normalen Ausrüstung seines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebes erbracht werden und die normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen, und zwar insbesondere die in Anhang VIII MwStSystRL aufgeführten Dienstleistungen. Nach der Nr. 1 in diesem Anhang sind exemplarische Dienstleistungen i.S. des Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL "Anbau-, Ernte-, Dresch-, Press-, Lese- und Einsammelarbeiten, einschließlich Säen und Pflanzen".
- 19** c) 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; die sonstigen Umsätze der Pauschallandwirte unterliegen der allgemeinen Besteuerungsregelung (EuGH-Urteile vom 15. Juli 2004 C-321/02 --Harbs--, Slg. 2004, I-7101, BFH/NV Beilage 2004, 371, Rz 31 und 36, sowie vom 26. Mai 2005 C-43/04 --Stadt Sundern--, Slg. 2005, I-4491, BFH/NV Beilage 2005, 320, Rz 21). Dabei ist die Sonderregelung in 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 in Slg. 2004, I-7101, BFH/NV Beilage 2004, 371, Rz 27, und in Slg. 2005, I-4491, BFH/NV Beilage 2005, 320, Rz 27).
- 20** 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 Fischereibetriebes ausüben, ein Pauschalausgleich gezahlt wird, wenn sie landwirtschaftliche Erzeugnisse liefern oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen (EuGH-Urteile in Slg. 2004, I-7101, BFH/NV Beilage 2004, 371, Rz 29, und in Slg. 2005, I-4491, BFH/NV Beilage 2005, 320, Rz 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 in Slg. 2004, I-7101, BFH/NV Beilage 2004, 371, Rz 31, und in Slg. 2005, I-4491, BFH/NV Beilage 2005, 320, Rz 29).
- 21** d) Im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH hat der BFH entschieden, dass § 24 UStG nur die Lieferung der in Art. 25 der 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, unter II.4.b; vom 30. März 2011 XI R 19/10, BFHE 233, 353, BStBl II 2011, 772, sowie in BFHE 221, 569, BStBl II 2009, 216, und in BFHE 227, 275, BStBl II 2010, 319). Für das Streitjahr 2007 gilt dies mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Art. 25 der Richtlinie 77/388/EWG nunmehr die Art. 295 ff. MwStSystRL getreten sind, die inhaltlich keine Änderungen erfahren haben.
- 22** So ist nach der Rechtsprechung des BFH bspw. die Nutzung land- und forstwirtschaftlicher Flächen zur Verschaffung von Freizeiterlebnissen keine landwirtschaftliche Dienstleistung (BFH-Urteile in BFHE 221, 569, BStBl II 2009, 216 betr. Gestattung einer Jagd, und vom 13. Januar 2011 V R 65/09, BFHE 233, 72, BStBl II 2011, 465 betr. eine Pensionspferdehaltung), die der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterfällt. Gleiches hat der BFH entschieden für Grabpflegeleistungen (BFH-Urteil vom 31. Mai 2007 V R 5/05, BFHE 217, 290, BStBl II 2011, 289). Die ertragsteuerrechtliche Beurteilung ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung (BFH-Urteile in BFHE 217, 290, BStBl II 2011, 289, und in BFHE 221, 569, BStBl II 2009, 216, unter II.3.).
- 23** 2. Im Streitfall unterliegen die Leistungen des Klägers entgegen dem Urteil des FG nicht der Besteuerung nach § 24 UStG.
- 24** a) Die vom Kläger der Verbandsgemeinde erbrachte und von dieser entgeltete Leistung umfasst die Übernahme, Abfuhr und Entsorgung des Klärschlammes. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 9 UStG handelt es sich um eine Dienstleistung, die nach den von der Rechtsprechung des EuGH entwickelten Grundsätzen eine umsatzsteuerrechtlich einheitliche Leistung darstellt.
- 25** Nach der EuGH-Rechtsprechung ist zwar in der Regel jede Leistung als eigene selbständige Leistung anzusehen.

Eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darf aber im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb ist das Wesen bzw. sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige gegenüber dem Leistungsempfänger mehrere selbständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (EuGH-Urteil vom 19. Juli 2012 C-44/11 --Deutsche Bank--, Umsatzsteuer-Rundschau 2012, 667, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2012, 1006, Rz 18 ff., m.w.N.; BFH-Urteil vom 2. März 2011 XI R 25/09, BFHE 233, 348, BStBl II 2011, 737, m.w.N.).

- 26** Im Streitfall sind die vom Kläger vorgenommenen einzelnen Handlungen --Übernahme, Abfuhr und Entsorgung des Klärschlamm-- aus der Sicht der die Leistung nachfragenden Verbandsgemeinde so eng miteinander verbunden, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH-Urteil vom 27. Oktober 2005 C-41/04 --Levob Verzekeringen und OV Bank--, Slg. 2005, I-9433, BFH/NV Beilage 2006, 38, Rz 19 ff.) und die in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht deshalb eine einheitliche Leistung darstellen (BFH-Urteil vom 15. Oktober 2009 XI R 52/06, BFHE 227, 231, BStBl II 2010, 869).
- 27** b) Aus der Sicht des Verbrauchers --hier der nachfragenden Verbandsgemeinde-- steht im Mittelpunkt der erhaltenen einheitlichen Dienstleistung, dass die Klärschlamm-Lagerstätten geleert werden, was die ordnungsgemäße Abholung und Entsorgung des Klärschlamm verlangt. Ausschließlich dafür entrichtet sie das Entgelt. Das ergibt sich eindeutig aus dem der Leistung zugrunde liegenden "Klärschlammaufbringungsvertrag", wonach der Kläger Grundstücke zur Aufbringung von Klärschlamm bereitstellte und die Aufbringung des Klärschlamm der Abwasserbehandlungsanlage der Verbandsgemeinde vornahm.
- 28** Insoweit handelt es sich um eine Entsorgungsleistung und um keine landwirtschaftliche Dienstleistung, insbesondere um keine der in Anhang B der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Anhang VIII der MwStSystRL beispielhaft aufgeführten normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragenden Dienstleistungen, wie den "Arbeiten des Anbaus, der Ernte, des Dreschens, des Pressens, des Lesens und Einsammelns, einschließlich des Säens und Pflanzens".
- 29** c) Dadurch, dass die Entsorgungsleistung für den Kläger und seinen landwirtschaftlichen Betrieb die positive Nebenwirkung hat, dass der Klärschlamm als Dünger zur landwirtschaftlichen Produktion eingesetzt wird, wird die entgeltliche Entsorgungsleistung nicht ihrem Wesen nach zu einer landwirtschaftlichen Dienstleistung.
- 30** Soweit der BFH in seinem Urteil in BFHE 219, 567, BStBl II 2008, 356 zu § 13 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes u.a. ausgeführt hat, es könne Bestandteil einer land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion darstellen, wenn ein Landwirt (verwertbaren) Abfall gegen Entgelt der Verursacher abholt und im eigenen Betrieb zur Düngung verwendet, kann dies aus den unter II.2.b angeführten Gründen nicht dazu führen, dass die der Verbandsgemeinde erbrachte Leistung auch umsatzsteuerrechtlich als landwirtschaftliche Dienstleistung einzuordnen wäre. Denn auf die dafür in dem BFH-Urteil (in BFHE 219, 567, BStBl II 2008, 356) angegebene Begründung, die Erträge stünden "in einem objektiven, wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft", kommt es umsatzsteuerrechtlich nicht an. Die ertragsteuerrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts ist für die Umsatzsteuer nicht bindend (BFH-Entscheidungen vom 24. September 2009 XI B 30/09, BFH/NV 2010, 72, und in BFHE 217, 290, BStBl II 2011, 289).
- 31** d) Es kann dahinstehen, ob angesichts der gebotenen richtlinienkonformen restriktiven Auslegung des § 24 UStG die frühere Rechtsprechung des BFH, nach der auch sog. Hilfsumsätze unter die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG fallen konnten (vgl. BFH-Urteil vom 20. Oktober 1994 V R 24/92, BFH/NV 1995, 928; Abschn. 265 Abs. 3 Satz 2 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005/2008) aufzugeben ist (BFH-Urteil in BFHE 233, 353, BStBl II 2011, 772, unter II.1.b, m.w.N.; ebenso Klenk in Sölch/ Ringleb, Umsatzsteuer, § 24 Rz 187). 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 hier streitigen Klärschlammabfuhrungen durch den Kläger erfüllen diese Voraussetzungen nicht.