

# Urteil vom 27. September 2018, V R 28/17

## Pauschallandwirt und Verarbeitungstätigkeit

ECLI:DE:BFH:2018:U.270918.VR28.17.0

BFH V. Senat

UStG § 24 Abs 1 S 1 Nr 3, EGRL 112/2006 Art 295 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 296 Abs 1, EGRL 112/2006 Anh 7 Nr 2 Buchst a, UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , EGRL 112/2006 Art 295ff

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. May 2017, Az: 5 K 160/15

## Leitsätze

Die Herstellung von Fruchtojoghurt unter händischer Beimischung zugekaufter Fruchtmischungen ist eine Verarbeitungstätigkeit eines Milchbauern, so dass die Lieferung des Fruchtojoghurts der Durchschnittsbesteuerung nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG unterliegt.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18. Mai 2017 5 K 160/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Landwirtin und wendete auf ihre Umsätze die Durchschnittssätze für Land- und Forstwirte nach § 24 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an. Mit ihren Milchkühen produzierte sie ca. 650 000 Liter Milch, von denen sie ca. 10 000 Liter für ihre Joghurtproduktion verwendete. Dabei stellte sie in den Streitjahren 2008 und 2009 auch Fruchtojoghurt her, bei den sie den von ihr hergestellten Joghurt mit zugekauften Fruchtmischungen vermischte. Der so hergestellte Fruchtojoghurt verfügte über einen Fruchtanteil von 14 %.
- 2 Die Klägerin sah in dem von ihr hergestellten Fruchtojoghurt ein landwirtschaftliches Erzeugnis, dessen Lieferung sie nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG versteuerte.
- 3 Demgegenüber ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) im Anschluss an eine Außenprüfung davon aus, dass der Fruchtojoghurt als Erzeugnis einer sog. zweiten Verarbeitungsstufe anzusehen sei und daher kein landwirtschaftliches Erzeugnis vorliege. Das FA änderte die Steuerfestsetzungen für beide Streitjahre und ging von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes aus.
- 4 Der hiergegen eingelegten Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1483 veröffentlichten Urteil statt. Unter Berücksichtigung von Art. 296 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) und der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs führe die händische Vermischung von Naturjoghurt und Fruchtanteil nicht zu einer landwirtschaftsuntypischen Be- oder Verarbeitung außerhalb des traditionellen Bildes des Landwirts.
- 5 Hiergegen wendet sich die Revision des FA. Auf die Lieferung der Fruchtojoghurtprodukte sei § 24 UStG nicht anzuwenden. Das Herstellen von Fruchtojoghurt gehöre nicht mehr zur Milchviehhaltung. Durch die Verarbeitung der

Milch zu Fruchtojoghurt entstehe ein Erzeugnis der zweiten Verarbeitungsstufe. Die erste Verarbeitungsstufe sei bereits mit der Pasteurisierung der Milch durch Erhitzung und dem Hinzufügen von Bakterienkulturen und damit mit dem Entstehen von Naturjoghurt abgeschlossen. Bei Produkten der zweiten Verarbeitungsstufe komme es auf den Beimischungsgrad nicht an. Die Unterscheidung zwischen erster und zweiter Verarbeitungsstufe entspreche Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL. Die unschädliche erste Verarbeitungsstufe liege nur vor, wenn das selbst erzeugte Produkt nicht wesentlich verändert werde, eine transportbedingte Bearbeitung vorliege oder es um das bloße Haltbarmachen gehe. Auf die Anzahl der Arbeitsschritte komme es nicht an. Zu beachten sei auch der Neutralitätsgrundsatz. Es dürfe nicht nach der Art der Produktionsmittel zu einer ungleichen Behandlung gleicher Endprodukte kommen. Durch das Hinzufügen der Fruchtmischung entwickle sich Joghurt zu einem höherwertigen Produkt der zweiten Verarbeitungsstufe und trete in Konkurrenz zu Erzeugnissen nichtlandwirtschaftlicher Molkereien.

- 6** Das FA beantragt,  
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7** Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 8** Nach Maßgabe der Wesentlichkeit liege eine zulässige Verarbeitungstätigkeit vor.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin zur Anwendung von § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG auf den von ihr gelieferten Fruchtojoghurt berechtigt ist.
- 10** 1. § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG setzt voraus, dass der Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs landwirtschaftliche Erzeugnisse liefert oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringt.
- 11** a) Nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG wird die Steuer für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen, bei denen es sich nicht um die in Satz 1 dieser Vorschrift näher bezeichnete Lieferung von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen oder um Leistungen mit Getränken oder mit alkoholischen Flüssigkeiten handelt, auf 10,7 % festgesetzt. Aus § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG ergibt sich ein Vorsteuerabzug in gleicher Höhe. Zu den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gehören nach § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG insbesondere Tierhaltungsbetriebe.
- 12** Weitergehende Regelungen zum Umfang der Umsätze, die § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG unterliegen, enthält das nationale Recht nicht.
- 13** b) Nach ständiger BFH-Rechtsprechung ist § 24 Abs. 1 UStG richtlinienkonform entsprechend Art. 295 ff. MwStSystRL auszulegen (z.B. BFH-Urteile vom 24. Januar 2013 V R 34/11, BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460, unter II.1.b, und vom 21. Januar 2015 XI R 13/13, BFHE 248, 462, BStBl II 2015, 730, unter II.1.b). Danach finden die sog. Pauschalausgleich-Prozentsätze gemäß Art. 300 f. MwStSystRL auf landwirtschaftliche Erzeugnisse und landwirtschaftliche Dienstleistungen Anwendung. Landwirtschaftliche Erzeugnisse sind dabei gemäß Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL die Gegenstände, die im Rahmen der in Anhang VII zur Richtlinie aufgeführten Tätigkeiten von land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben erzeugt werden. Nach Anhang VII Nr. 2 Buchst. a zur Richtlinie gehört hierzu die Viehhaltung.
- 14** c) Den landwirtschaftlichen Erzeugnissen sind die Erzeugnisse gleichgestellt, die aus bestimmten Verarbeitungstätigkeiten stammen. Denn Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL stellt den in Anhang VII zur Richtlinie aufgeführten Tätigkeiten die Verarbeitungstätigkeiten gleich, die ein Landwirt bei im Wesentlichen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion stammenden Erzeugnissen mit Mitteln ausübt, die normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.
- 15** 2. Im Streitfall hat das FG zu Recht entschieden, dass die Herstellung von Fruchtojoghurt unter Verwendung zugekaufter Fruchtmischungen eine Verarbeitungstätigkeit eines Milchbauern ist, so dass die Lieferung des Fruchtojoghurts § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG unterliegt. Die Klägerin hat mit dem von ihr hergestellten Fruchtojoghurt ein landwirtschaftliches Erzeugnis geliefert, da es sich nicht nur bei der Herstellung des Joghurts,

sondern auch bei der Herstellung des Fruchtojoghurts um eine Verarbeitungstätigkeit i.S. von Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL handelte.

- 16** a) Die Klägerin hat nicht nur mit der Herstellung von Joghurt aus Milch, sondern auch mit der Beimischung des Fruchtzusatzes eine Verarbeitungstätigkeit ausgeübt.
- 17** b) Gegenstand dieser Verarbeitungstätigkeiten waren im Wesentlichen aus der landwirtschaftlichen Produktion der Klägerin stammende Erzeugnisse. Haupterzeugnis war die Milch. Die Beimischung des zugekauften Fruchtzusatzes ist ohne Bedeutung. In Bezug auf die verarbeiteten Erzeugnisse besteht kein Ausschließlichkeitsgebot, nach dem nur aus der eigenen landwirtschaftlichen Produktion stammende Erzeugnisse verarbeitet werden dürfen, sondern nur ein Wesentlichkeitsgebot. Der im Streitfall hinzugegebene Fruchtgehalt von 14 % entspricht dem.
- 18** c) Die Klägerin hat die Verarbeitungstätigkeit auch mit Mitteln ausgeübt, die normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden. Entscheidend ist insoweit, dass die Beimischung nach den Feststellungen des FG händisch und nicht unter Einsatz industrieller und landwirtschaftsuntypischer Maschinen erfolgte.
- 19** Eine weitergehende Einschränkung auf völlig unwesentliche oder nur transportbedingte Bearbeitungen oder auf das bloße Haltbarmachen lässt sich Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL nicht entnehmen.
- 20** 3. Die weiteren Einwendungen des FA greifen nicht durch.
- 21** a) Soweit das FA auf Abschn. 24.2 Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses verweist, findet die dort vorgenommene Unterscheidung zwischen einer ersten und einer zweiten Verarbeitungsstufe in der Richtlinie keine ausdrückliche Grundlage und kann daher, wie das FA in der mündlichen Verhandlung eingeräumt hat, nur zur begrifflichen Umschreibung der nach Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL zulässigen und unzulässigen Verarbeitungstätigkeiten dienen, ohne dass dem weitergehende Bedeutung zukommt.
- 22** b) Eine abweichende Beurteilung ergibt sich auch nicht aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Zwar lässt es dieser Grundsatz nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Pro Med Logistik und Pongratz vom 27. Februar 2014 C-454/12 C-455/12, EU:C:2014:111, BStBl II 2015, 437, Rz 52). Eine derartige Ungleichbehandlung ist aber der Anwendung der Sonderregelung des § 24 UStG, die auf Art. 295 ff. MwStSystRL beruht, immanent. Die Regelung führt zur Anwendung besonderer Steuersätze auf Leistungen, obwohl gleiche Leistungen anderer Unternehmer anderen Steuersätzen unterliegen können.
- 23** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)