

Beschluss vom 13. September 2022, XI R 8/20

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von "Marktgebühren" einer Erzeugergenossenschaft

ECLI:DE:BFH:2022:B.130922.XIR8.20.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 S 1 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, UStG § 3 Abs 9, UStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 12. Dezember 2019, Az: 6 K 1056/16

Leitsätze

Kauft eine Erzeugergenossenschaft Lebensmittel von ihren Mitgliedern in ihrer Eigenschaft als Erzeuger an und liefert diese Lebensmittel in eigenem Namen und auf eigene Rechnung an Abnehmer weiter, sind "Marktgebühren", die die Erzeugergenossenschaft von dem an die Erzeuger zu zahlenden Kaufpreis abzieht, kein Entgelt für eine Vermarktungsleistung.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 12.12.2019 - 6 K 1056/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten um die umsatzsteuerrechtliche Einordnung sog. "Marktgebühren" von Erzeugergemeinschaften.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine eingetragene Genossenschaft. Sie ist infolge Verschmelzung zum 01.09.2013 als übernehmende Genossenschaft Gesamtrechtsnachfolgerin der ... eG (O) als übertragende Genossenschaft sowie eine anerkannte Erzeugerorganisation. O betrieb die gemeinschaftliche Verwertung von Obst und Gemüse sowie sonstiger landwirtschaftlicher und gartenbaulicher Erzeugnisse (Erzeugnisse) ihrer Mitglieder (Erzeuger). Nur Mitglieder der O waren nach § 1 der im Jahr 2010 (Streitjahr) geltenden Anlieferungsordnung "Obst und Gemüse" (Stand: 13.02.2003; nachfolgend: Anlieferungsordnung) als Anlieferer zugelassen. Die Mitglieder waren nach § 2 Abs. 1 der Anlieferungsordnung verpflichtet, alle in ihrer Wirtschaft anfallenden marktfähigen und zum Absatz über die Erzeugerorganisation geeigneten Obst- und Gemüseerzeugnisse, mit Ausnahme der für ihren Haushalt benötigten Mengen, bei O anzuliefern. Direktverkäufe waren nur mit Zustimmung der Erzeugerorganisation zulässig. Jedoch durfte nach § 2 Abs. 2 der Anlieferungsordnung mit Zustimmung der Genossenschaft ein bestimmter Prozentsatz der Erzeugnisse ab Hof verkauft werden.
- 3** Die landwirtschaftlichen Erzeugnisse wurden entsprechend den Anlieferungsbedingungen vom Erzeuger so angeliefert, dass sie ohne größere Aufbereitung weiter geliefert werden konnten (gewaschen, sortiert, verpackt), soweit sie nicht vom Abnehmer direkt am Hof abgeholt wurden. Die Erzeugerorganisation versorgte den Erzeuger mit Verpackungen; diese wurden von O an den Erzeuger verkauft, soweit es sich nicht um Mehrwegverpackungen (Pfandware) handelte (§ 3 der Anlieferungsordnung).
- 4** Nach § 4 Abs. 1 der Anlieferungsordnung vermarktete O die angelieferten Erzeugnisse im eigenen Namen auf eigene Rechnung. Sie verkaufte die Erzeugnisse an verschiedene Erwerber (Abnehmer). Gegenüber den Abnehmern

trat O als Verkäuferin auf. § 4 Abs. 2 der Anlieferungsordnung regelte den Übergang des Eigentums an den Erzeugnissen auf O: Beim im Streitjahr praktizierten freien Verkauf erfolgte der Eigentumsübergang im Zeitpunkt der Preisvereinbarung der O mit dem Abnehmer und im Falle des Vorverkaufs mit Übergabe an den Abnehmer. Die Ware blieb bis zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises durch den Abnehmer Eigentum der O.

- 5 Die Auszahlungspreise an die Erzeuger ergaben sich aus den jeweiligen Verkaufserlösen abzüglich der festgesetzten Abschläge, u.a. Verpackungskosten, Werbebeiträge, Kühlkosten etc. (§ 4 Abs. 5 der Anlieferungsordnung). Die Abrechnung der Lieferungen der Erzeuger an O erfolgte durch Gutschrift (§ 4 Abs. 7 der Anlieferungsordnung).
- 6 Die in § 4 Abs. 5 der Anlieferungsordnung genannten Abschläge wurden auch als "Marktgebühren" bezeichnet, im Rahmen der Gutschriften an die Erzeuger vom Verkaufserlös der O an die Abnehmer abgezogen und von O einbehalten. Sie waren vom Vorstand und Aufsichtsrat der O festgelegt worden und dienten der Deckung der Kosten der O für die Erfüllung ihrer satzungsgemäßen Aufgaben. Im Streitjahr betrugen sie --abhängig vom Gesamtumsatz des Erzeugers degressiv-- zwischen 7 % und 2 % des Veräußerungserlöses.
- 7 O legte in ihren Gutschriften an die Erzeuger den Veräußerungserlös abzüglich der Abschläge als Gegenleistung für die Lieferungen der Erzeuger an O der Besteuerung zugrunde. Die Umsatzsteuer berechnete O --je nach Wahl des Erzeugers-- entweder nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes (UStG) oder nach Durchschnittssätzen (§ 24 UStG a.F.); die sich ergebende Umsatzsteuer zog O als Vorsteuer ab.
- 8 Zum typischen Ablauf der Verkäufe hat das Finanzgericht (FG) Folgendes festgestellt: Der Abnehmer bestellte die Ware in der Regel mündlich oder telefonisch. Eine schriftliche Fixierung fand nicht statt. Die Verkäufer der O handelten den bestmöglichen Preis aus. Sodann wurde die Ware vom Erzeuger bei O angeliefert, überprüft und am selben Tag an den Abnehmer weiter geliefert. Häufig wurde sie auch vom Abnehmer direkt beim Erzeuger abgeholt oder vom Erzeuger an den Abnehmer geliefert. Eine Anlieferung bei O erfolgte hauptsächlich dann, wenn eine Sendung anders portioniert und zusammengestellt werden musste. Soweit die Ware direkt vom Kunden beim Erzeuger abgeholt wurde, sorgte der Erzeuger für das Waschen, Kühlen und Verpacken der Erzeugnisse. Nur soweit eine Anlieferung bei O stattfand, wurde die Ware auch dort gekühlt.
- 9 Die Satzung der O in der für das Streitjahr gültigen Fassung enthielt keine Regelung über die Erhebung von laufenden Mitgliedsbeiträgen; solche wurden auch nicht erhoben.
- 10 O reichte die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2010 am 30.11.2011 beim Finanzamt (FA) X ein.
- 11 Das FA X sah nach Durchführung mehrerer Außenprüfungen im Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr, zuletzt vom 16.01.2013, in den Marktgebühren ein Entgelt für eine (dem Regelsteuersatz unterliegende) sonstige Leistung der Rechtsvorgängerin der Klägerin an die Erzeuger. Es nahm an, die Marktgebühr sei der Umsatzsteuer zu unterwerfen:
- 12 Entsprechend seien die Umsätze der Klägerin zu 19 % um ... € zu erhöhen. Der Vorsteuerabzug sei auf die in den Gutschriften ausgewiesenen Beträge beschränkt.
- 13 Den von O eingelegten Einspruch wies der (aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge) mittlerweile zuständig gewordene Beklagte und Revisionskläger (FA) mit gegenüber der Klägerin ergangener Einspruchsentscheidung vom 05.10.2016 als unbegründet zurück. Das FA vertrat die Auffassung, die Marktgebühren würden einbehalten, um die Kosten, die sich durch die Erfüllung der satzungsgemäßen Aufgaben der Klägerin ergäben, auf die Erzeuger umzulegen. Der wirtschaftliche Gehalt dieser Leistungen gehe über den bloßen Verkauf hinaus; das einzelne Mitglied erhalte einen zusätzlichen Vorteil in Form einer Vermarktungsleistung.
- 14 Das FG gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 613 veröffentlichten Urteil statt. Es entschied, die Marktgebühren seien von den Erzeugern nicht aufgewendet worden, um Leistungen der O zu erlangen. Für die Frage, ob im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter entgeltliche Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorlägen, gälten keine Besonderheiten. Es komme mithin (nur) darauf an, ob zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehe, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert begründe. Unerheblich für die Prüfung eines Leistungsaustauschs sei, ob die Klägerin nur die ihr entstandenen Kosten weiterberechnet oder eine Marge erzielt habe.
- 15 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Das FG habe zu Unrecht das Vorliegen eines Leistungsaustauschs bezüglich der streitigen Marktgebühren verneint. Durch Einschaltung der

O hätten die Erzeuger für ihre Erzeugnisse bessere Preise als bei Einzelvermarktung erzielt. Hierfür seien Maßnahmen durch O ergriffen worden. O habe aktiv sowohl die Produktion als auch die Vermarktung gestaltet mit dem Ziel, die landwirtschaftlichen Erzeugnisse der Erzeuger gewinnbringender zu verkaufen. Der wirtschaftliche Gehalt der Tätigkeit gehe damit über einen bloßen Weiterverkauf der von den Erzeugern erworbenen Produkte hinaus. Das einzelne Mitglied erlange insoweit einen konkreten wirtschaftlichen Vorteil (in Form einer Vermarktungsleistung).

- 16** Die Auffassung des FG, O habe wie eine Zwischenhändlerin in der Leistungskette agiert, verkenne die strategische Einbindung der O in den gesamten Prozess der Erzeugung, der Planung der Ernte und dem Absatz der Produkte. Diesen habe O zentral für die ihr angeschlossenen Erzeuger gesteuert, dadurch Märkte erschlossen und Absatzpreise erzielt, die für den jeweiligen Erzeuger nicht zu realisieren gewesen wären.
- 17** Auch soweit das FG ausführe, dass die Erzeuger kein leistungsgerechtes Entgelt entrichtet hätten, sei dies nicht zutreffend. Die Marktgebühren seien nach der Höhe des Umsatzes des jeweiligen Erzeugers gestaffelt, wobei der anzuwendende Prozentsatz bei steigendem Umsatz falle. Daraus werde der leistungsbezogene Charakter der Marktgebühren deutlich. Auch in anderen Wirtschaftszweigen sei es üblich, bei steigenden Umsätzen prozentual niedrigere Gebühren für eine erbrachte Leistung zu erheben.
- 18** Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 19** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die --entgegen der Auffassung der Klägerin ausreichend begründete und daher zulässige-- Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon --unter Hinweis auf die hierfür maßgeblichen Gründe-- unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Dass sich infolge eines Vertretungsfalls die Richterbank geändert hat, steht der Anwendung des § 126a FGO nicht entgegen (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.09.2021 - XI R 12/21 (XI R 25/19), BFHE 274, 317, BStBl II 2022, 417, Rz 21, und vom 12.05.2022 - V R 31/20, BFH/NV 2022, 1153, Rz 21). Das FG hat zutreffend entschieden, dass O, die als Abnehmerin Lieferungen von den Erzeugern bezog, an diese keine gesonderten sonstigen Leistungen gegen Entgelt erbracht hat.
- 21** 1. Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt voraus, dass der Leistungsempfänger identifizierbar sein und einen Vorteil erhalten muss, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 06.04.2016 - V R 12/15, BFHE 253, 475, BStBl II 2017, 188, Rz 26; vom 23.09.2020 - XI R 35/18, BFHE 271, 243, BStBl II 2022, 344, Rz 43). Der individuelle Leistungsempfänger muss aus der Leistung einen konkreten Vorteil ziehen (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2008 - V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.b; BFH-Beschluss vom 15.12.2021 - XI R 30/19, BFHE 275, 414, BStBl II 2022, 577, Rz 29). Ein einem Dritten entstehender Vorteil ist dann als nebensächlich einzustufen, wenn er sich aus einer Dienstleistung ergibt, die im eigenen Interesse des Steuerpflichtigen liegt (vgl. zum Vorsteuerabzug Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Vos Aannemingen vom 01.10.2020 - C-405/19, EU:C:2020:785, Rz 29 und 30).
- 22** 2. Das FG hat zu Recht den Streitfall dahingehend gewürdigt, dass O, die nach § 4 der Anlieferungsordnung als insoweit maßgeblichem Rechtsverhältnis (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27.01.2011 - V R 38/09, BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68, Rz 39; vom 31.05.2017 - XI R 40/14, BFHE 258, 495, Rz 31; EuGH-Urteil Newey vom 20.06.2013 - C-653/11, EU:C:2013:409, Rz 43) als Zwischenhändlerin bei jedem einzelnen Verkaufsvorgang die Ware von den Erzeugern erwarb und an die Abnehmer weiterlieferte, mit der Vermarktung der landwirtschaftlichen Erzeugnisse keine weitere sonstige Leistung an die Erzeuger ausgeführt hat.
- 23** a) Dies ergibt sich bereits daraus, dass O nach § 4 Abs. 1 der Anlieferungsordnung die angelieferten Erzeugnisse in eigenem Namen vermarktete. Die Vermarktung der von ihr verkauften Erzeugnisse lag zwar auch im Interesse der

Erzeuger, aber vor allem in ihrem Interesse. Der Vermarktungserfolg in Gestalt höherer Verkaufspreise, aus dem das FA eine sonstige Leistung der O an die Erzeuger ableitet, erhöhte zum einen die Bemessungsgrundlage der Lieferungen der O an die Abnehmer und zum anderen die der Erzeuger an O. Dies führte zum Entstehen einer höheren Umsatzsteuer auf die Ausgangsumsätze. Die vom FA beschriebenen Vorteile erschöpften sich somit darin, dass sich in der Lieferkette der Umfang der Lieferungen und das hierfür geschuldete Entgelt auf beiden Umsatzstufen erhöhte (vgl. hierzu bereits BFH-Urteil vom 21.11.1968 - V 222/65, BFHE 94, 464, BStBl II 1969, 278).

- 24** Die Besteuerung des von O geschaffenen Mehrwerts war somit dadurch sichergestellt, dass beim Weiterverkauf von landwirtschaftlichen Erzeugnissen die Bemessungsgrundlage für die Lieferungen an die Abnehmer um die "Marktgebühren" höher war als die der Lieferungen der Erzeuger an O, weil deren Bemessungsgrundlage um die Marktgebühren gemindert wird. Dieser Umstand schließt es aus, dieselben Marktgebühren zusätzlich zur Bemessungsgrundlage einer Vermarktungsleistung an die Erzeuger zu machen (vgl. auch EuGH-Urteil Marcandi vom 05.07.2018 - C-544/16, EU:C:2018:540, Rz 53). Die Umsatzsteuer für dieselbe "Vermarktungsleistung" würde sonst --wirtschaftlich gesehen-- durch Einbeziehung der Marktgebühren in die Bemessungsgrundlagen von zwei Umsätzen der O wirtschaftlich gesehen doppelt erhoben, ohne dass O einen doppelten Mehrwert geschaffen hätte. Dementsprechend wurden die Erzeuger nur im Rahmen der von ihnen ausgeführten Lieferungen und nicht gesondert im Sinne einer eigenständigen Vorteilseinräumung begünstigt.
- 25** Bestätigt wird dies letztlich auch durch § 3 Abs. 3 UStG (Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--). Fehlt es bei Anwendung dieser Vorschrift und einem im eigenen Namen und fremde Rechnung handelnden Verkaufskommissionär neben den beiden Lieferungen an einer vom Verkaufskommissionär erbrachten sonstigen Leistung an den Verkaufskommittenten, ist nicht ersichtlich, weshalb eine derartige sonstige Leistung des Zwischenhändlers an den ersten Lieferer vorliegen sollte, wenn der Zwischenhändler (hier: O) auf eigene Rechnung tätig ist.
- 26** b) Die Einwendungen des FA gegen die Beurteilung durch das FG führen zu keiner anderen Beurteilung.
- 27** aa) Soweit das FA die tatsächliche Würdigung des Streitfalls durch das FG für unzutreffend hält und durch seine eigene, abweichende Würdigung ersetzt, beachtet es nicht, dass der BFH als Revisionsinstanz gemäß § 118 Abs. 2 FGO an eine mögliche tatsächliche Würdigung des FG gebunden ist (vgl. zu dieser Bindung allgemein BFH-Urteil vom 26.08.2021 - V R 5/19, BFHE 274, 284, Rz 34; BFH-Beschluss in BFHE 274, 317, BStBl II 2022, 417, Rz 47).
- 28** bb) Dem Hinweis des FA, der wirtschaftliche Gehalt der Tätigkeit der O gehe über einen bloßen Weiterverkauf der von den Erzeugern erworbenen Produkte hinaus, teilt der Senat aus den unter II.1.a genannten Gründen nicht.
- 29** cc) Der Vortrag des FA, auch in anderen Wirtschaftszweigen sei es üblich, bei steigenden Umsätzen prozentual niedrigere Gebühren für eine erbrachte Leistung zu erheben, trifft zwar zu (vgl. z.B. § 13 des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes, § 10 i.V.m. den Anlagen zur Steuerberatervergütungsverordnung). Dieser Umstand führt aber nicht dazu, dass in allen Fällen der Erhebung degressiver Gebühren ein Leistungsaustausch vorliegt. Für die Annahme eines Leistungsaustauschs ohne Bedeutung ist, wie die Zuwendung bezeichnet wird und ob das Entgelt dem Wert der Leistung entspricht (vgl. BFH-Urteil vom 10.08.2016 - XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 35, m.w.N.).
- 30** dd) Etwas anderes folgt auch nicht aus der Rechtsprechung des BFH zu Leistungen im Zusammenhang mit Gesellschaftsverhältnissen.
- 31** (1) Zu Gesellschafterbeiträgen trifft es zwar zu, dass ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Leistungserbringung vorliegt, wenn eine Leistung (z.B. nach ihrem Umfang oder ihrer Menge) durch ein Sonderentgelt entgolten wird (vgl. BFH-Urteile vom 25.05.2000 - V R 66/99, BFHE 191, 458, BStBl II 2004, 310; vom 16.03.1993 - XI R 44/90, BFHE 171, 114, BStBl II 1993, 529; vom 12.02.2020 - XI R 24/18, BFHE 268, 351, BStBl II 2022, 191, Rz 52; vom 12.11.2020 - V R 22/19, BFHE 271, 279, BStBl II 2021, 544, Rz 17). Allerdings hat O vorliegend mit der Vermarktung keine Leistung an ihre Genossen, die Erzeuger, erbracht, die mit den Marktgebühren entgolten worden wäre. Auf den Umstand, dass im Streitfall nicht die Gesellschaft an den Gesellschafter, sondern der Gesellschafter eine Zahlung an die Gesellschaft geleistet hat, kommt es deshalb nicht an.
- 32** (2) Ebenso wenig führt die Rechtsprechung des BFH zur Vergütung der durch Vereine oder Gesellschaften erbrachten Leistungen durch sog. Mitgliedsbeiträge (vgl. BFH-Urteile vom 13.03.2008 - V R 70/06, BFHE 221, 429, BStBl II 2008, 997, unter II.2.; vom 29.10.2008 - XI R 59/07, BFHE 223, 493; vom 18.06.2009 - V R 76/07, BFH/NV

2009, 2007; vom 20.03.2014 - V R 4/13, BFHE 245, 397; vom 13.12.2018 - V R 45/17, BFHE 263, 375, BStBl II 2019, 460; vom 18.12.2019 - XI R 21/18, BFHE 267, 560, BStBl II 2020, 723) zu einer anderen Beurteilung.

- 33** Denn Ausgangspunkt ist auch insoweit stets die Frage, inwieweit entgeltliche Vorteile der Mitglieder jeweils konkret festzustellen sind (vgl. BFH-Beschluss vom 22.12.2011 - XI B 21/11, BFH/NV 2012, 813, Rz 9). Solche Vorteile bestehen im Streitfall im Hinblick auf eine Vermarktung nicht; denn die Marktgebühren mindern --wie bereits ausgeführt-- die Bemessungsgrundlage der Lieferungen der Erzeuger an O, so dass die Erzeuger nur eine um die Marktgebühren geminderte Gegenleistung von O erhalten. Der aus der Vermarktung folgende Vorteil in Form höherer Verkaufserlöse verbleibt in Höhe der Marktgebühren bei O (und wird dort besteuert).
- 34** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de