

Urteil vom 17. August 2023, V R 3/21

Steuerausweis in einer Rechnung im Verhältnis zu § 24 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unter Berücksichtigung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE)

ECLI:DE:BFH:2023:U.170823.VR3.21.0

BFH V. Senat

UStG § 14c Abs 1 S 1, UStG § 24 Abs 1 S 1 Nr 3, UStG § 24 Abs 1 S 3, EGRL 112/2006 Art 295 Abs 1 Nr 4, EGRL 112/2006 Anh 7, EGRL 112/2006 Art 203, UStG § 13a Abs 1 Nr 1, UStG § 2 Abs 1 S 1, UStG § 1 Abs 1a, UStG § 15a, UStG VZ 2010, AO § 33, FGO § 48, UStAE Abschn 15a.9 Abs 7, UStAE Abschn 24.2 Abs 6 S 2, UStAE Abschn 24.2 Abs 6 S 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 26. Juli 2019, Az: 5 K 71/19

Leitsätze

1. Liegt eine Rechnung mit Steuerausweis vor, ist nicht zu entscheiden, ob die in der Rechnung ausgewiesene Steuer die gesetzlich entstandene Steuer übersteigt, wenn im Übrigen die Voraussetzungen des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG vorliegen.
2. Die Lieferung von Geräten, die der Unternehmer lediglich für Umsätze nach § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG verwendet hat, unterliegt nicht der Durchschnittssatzbesteuerung (Aufgabe des Senatsurteils vom 10.11.1994 - V R 87/93, BFHE 176, 477, BStBl II 1995, 218 und wie Abschn. 24.2 Abs. 6 Satz 2 UStAE).
3. Entgegen Abschn. 24.2 Abs. 6 Satz 3 UStAE führt es nicht zu einer Verwaltungsvereinfachung, die Lieferung von Gegenständen, die nicht § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG unterliegt, als dieser Vorschrift unterliegend zu behandeln.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26.07.2019 - 5 K 71/19 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Gesellschafter der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GbR, die der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) unterlag und Ackerbau auf gepachteten Flächen betrieb, waren zuletzt K und H. Im Jahr 2010 (Streitjahr) vereinbarten sie die Auflösung der Klägerin mit Ablauf des 30.06.2010, wobei die Wirtschaftsgüter der Klägerin im Wege der Realteilung auf die Gesellschafter übergehen sollten. H erhielt --neben anderen Wirtschaftsgütern-- das Nutzungsrecht an gepachteten Grundstücken mit einer Fläche von 49,86 ha, was etwa 14 % der bisher von der Klägerin bewirtschafteten Fläche entsprach, und K die übrigen nicht an H herauszugebenden Wirtschaftsgüter. Im Anschluss beteiligte sich K, der selbst unternehmerisch tätig war, an einer KG und überließ dieser die von ihm übernommenen Wirtschaftsgüter entgeltlich zur Nutzung.
- 2 Die Klägerin stellte K mit der streitgegenständlichen Rechnung vom 06.08.2010 unter Ausweis von Umsatzsteuer in Höhe von 10,7 % die ihm im Rahmen der Realteilung zugewiesenen Wirtschaftsgüter (unter anderem landwirtschaftliche Maschinen sowie Feldinventar) in Rechnung. Der Gesamtrechnungsbetrag von 583.736,56 € setzte sich zusammen aus einem Entgelt von 527.313,97 € und einem Steuerbetrag von 56.422,59 €, der auf der

Grundlage eines Umsatzsteuersatzes von 10,7 % berechnet wurde. In der Rechnung erläuterte die Klägerin, die Gegenleistung für die mit Ablauf des 30.06.2010 ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen der Klägerin an K bestehe in der mit Ablauf dieses Tages bewirkten Aufgabe der Gesellschaftsanteile. K nahm den Vorsteuerabzug in Höhe des in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrags in Anspruch, was zu einer Erstattung an K führte.

- 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Übertragung eines Betriebs gegen Aufgabe von Gesellschaftsanteilen eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG darstelle. Da nur die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden könne --womit die Regelung des § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG in Bezug genommen wurde--, schulde die Klägerin nach § 14c Abs. 1 UStG die in der Rechnung vom 06.08.2010 ausgewiesene Umsatzsteuer. In der Folge erließ das FA gegenüber der Klägerin für das Streitjahr, für das diese weder Voranmeldungen noch eine Umsatzsteuerjahreserklärung abgegeben hatte, einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid.
- 4 Der nach erfolglosem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1509 veröffentlichten Urteil statt. Zwar weise die Rechnung vom 06.08.2010 zu Unrecht Umsatzsteuer aus und liege deshalb ein Fall des § 14c UStG vor, da es bei der Realteilung an einem Leistungsaustausch fehle. Das FA habe aber --da die Klägerin zum Zeitpunkt der Erstellung der Rechnung rechtlich nicht mehr existent gewesen sei-- das unzutreffende Rechtssubjekt für den zu Unrecht ausgewiesenen Betrag in Anspruch genommen. Es handele sich nicht um einen Geschäftsvorfall, über den die Klägerin nach der Realteilung noch abrechnen können. Die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer könne nur bei demjenigen in Ansatz gebracht werden, der selbst die Gefährdung des Steueraufkommens bewirkt habe. Dies seien hier die ehemaligen Gesellschafter der Klägerin.
- 5 Mit seiner auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision macht das FA geltend, es sei berechtigt gewesen, die Umsatzsteuer gegenüber der Klägerin festzusetzen. Eine Personengesellschaft werde steuerrechtlich --selbst wenn sie zivilrechtlich vollbeendet sei-- so lange als existent behandelt, wie noch Ansprüche wegen Betriebssteuern gegen sie geltend gemacht würden. Die "umsatzsteuerliche Würdigung" der streitgegenständlichen Rechnung sei auch der Klägerin zuzurechnen. Die Beendigung einer betrieblich tätigen Personengesellschaft durch Realteilung werde steuerrechtlich als Betriebsaufgabe angesehen, die mit der Veräußerung des letzten zur Veräußerung bestimmten oder geeigneten Wirtschaftsgutes ende, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehöre. Da mit der streitgegenständlichen Rechnung über den Maschinenpark, Feldinventar und Rechte abgerechnet worden sei, lägen wesentliche Betriebsgrundlagen vor. Auch benenne die Rechnung die Klägerin als Leistende. Da beide ehemaligen Gesellschafter der Klägerin die Rechnung erstellt hätten, sei diese der Klägerin zuzurechnen.
- 6 Bei der Realteilung finde zwischen der Gesellschaft und den einzelnen Gesellschaftern ein dem Grunde nach steuerbarer und steuerpflichtiger Leistungsaustausch statt. Dem Gesellschafter würden einzelne Wirtschaftsgüter oder ein Teilbetrieb überlassen. Im Gegenzug verzichte er auf seine Gesellschafterrechte.
- 7 Die Voraussetzungen für eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung lägen vor. Der Umsatz sei für die unternehmerische Beteiligung des K an der KG erfolgt. Mit dem Erwerb eines Unternehmens durch eine natürliche Person zu dem Zweck, dasselbe als Gesellschafter in eine Gesellschaft einzubringen, werde der Erwerber zum Unternehmer, sodass der Veräußerer ihm gegenüber eine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG tätige. Neben den in Rechnung gestellten Wirtschaftsgütern habe K gleichzeitig auch die von ihm gepachteten und überlassenen landwirtschaftlichen Flächen zurückerhalten, sodass es sich um einen einheitlichen Vorgang handele. Der Teilbetrieb werde durch die Verpachtung an die KG in gleicher Weise fortgeführt.
- 8 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Das FA habe ein unzutreffendes Rechtssubjekt für eine Rechnung nach § 14c UStG in Anspruch genommen. Auch liege eine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG nicht vor. Durch die Überlassung von Vermögen gegen Gewinnbeteiligung an die Klägerin sei K nicht Unternehmer gewesen. Als Gesellschafter der KG sei er ebenso wenig unternehmerisch tätig. Als verpachtender Gesellschafter sei eine unternehmerische Tätigkeit entstanden. Hinzu komme, dass lediglich diejenigen Wirtschaftsgüter, die im Eigentum der Klägerin gestanden hätten,

entgeltlich übertragen und somit erstmals in das Unternehmensvermögen des K aufgenommen worden seien. Diese Wirtschaftsgüter seien nicht in die KG eingebracht worden, sondern wären im Unternehmensvermögen des K verblieben. Soweit das FG einen Leistungsaustausch bei der Realteilung verneint habe, werde auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Malburg vom 13.02.2014 - C-204/13 (EU:C:2014:147) verwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG, das zwar im Ergebnis zu Recht die Zulässigkeit der Klage bejaht hat, ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klägerin zu Unrecht nicht als Ausstellerin der mit Steuerausweis erteilten Rechnung angesehen. Da sich hieraus, selbst wenn keine gesetzlich geschuldete Steuer vorliegen sollte, für die Klägerin zumindest eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG ergibt, ist über die Frage der gesetzlichen Steuerentstehung nicht zu entscheiden. Der vom FA in dieser Höhe festgesetzte Steueranspruch mindert sich zudem weder durch den von der Klägerin auf der Grundlage von § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG angenommenen Vorsteuerabzug noch durch eine Vorsteuerberichtigung.
- 12** 1. Die Klage ist zulässig. Insbesondere ist sie zutreffend von der Klägerin erhoben worden und nicht --wie vom FG hilfsweise angenommen-- als Klage ihrer (ehemaligen) Gesellschafter ausulegen.
- 13** a) Eine Personen(handels)gesellschaft ist mit Abschluss der Liquidation und nach vollständiger Abwicklung des Gesamthandsvermögens handelsrechtlich vollbeendet. Dasselbe gilt, wenn das Gesellschaftsvermögen durch Realteilung auf die bisherigen Gesellschafter übergeht (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.12.1992 - VIII R 57/90, BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607; vom 17.02.1994 - VIII R 13/94, BFHE 174, 550, BStBl II 1994, 809).
- 14** b) Unabhängig von der Frage, ob es sich bei den in der Rechnung vom 06.08.2010 ausgewiesenen Übertragungen um steuerbare Vorgänge handelt und ob --bei fehlender Steuerbarkeit-- eine Steuerschuldnerschaft der Klägerin lediglich nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG in Betracht kommt, besteht trotz der zivilrechtlichen Vollbeendigung die Klagebefugnis der Klägerin gegen den an sie gerichteten Umsatzsteuerbescheid fort.
- 15** aa) Denn --zum einen-- ist eine Personengesellschaft nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG als Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG (BFH-Urteil vom 18.12.1980 - V R 142/73, BFHE 132, 497, BStBl II 1981, 408) selbst Schuldnerin der Umsatzsteuer und damit klagebefugt. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Personengesellschaft zivilrechtlich vollbeendet wird, da dies auf die steuerrechtliche Existenz der Gesellschaft keinen Einfluss hat; die Personengesellschaft ist steuerrechtlich so lange als materiell-rechtlich existent anzusehen, wie gegen sie noch Umsatzsteueransprüche geltend gemacht werden (vgl. BFH-Urteile vom 25.07.2000 - VIII R 32/99, BFH/NV 2001, 178; vom 24.03.1987 - X R 28/80, BFHE 150, 293, BStBl II 1988, 316; vom 13.10.1998 - VIII R 35/95, BFH/NV 1999, 445; BFH-Beschluss vom 17.05.1994 - IV B 54/93, BFH/NV 1995, 86). Etwas anderes gilt lediglich in Fällen, in denen die Steuerpflicht durch Gesamtrechtsnachfolge auf einen anderen übergeht (BFH-Urteile vom 19.11.1985 - VIII R 25/85, BFHE 146, 32, BStBl II 1986, 520; vom 25.07.2000 - VIII R 32/99, BFH/NV 2001, 178). Bei der Realteilung sind die Gesellschafter jedoch Einzelrechtsnachfolger in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft (BFH-Urteil vom 17.02.1994 - VIII R 13/94, BFHE 174, 550, BStBl II 1994, 809).
- 16** bb) Werden aus § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG Umsatzsteueransprüche gegen den Unternehmer als Steuerschuldner im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG geltend gemacht, besteht hierin --zum anderen-- eine Verpflichtung, durch die eine Personengesellschaft zum Steuerpflichtigen im Sinne des § 33 der Abgabenordnung wird, und damit ebenfalls ein Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Finanzamt, bis zu dessen Abwicklung die Gesellschaft trotz einer zivilrechtlichen Vollbeendigung für Zwecke des Steuerrechts als existent zu behandeln ist (vgl. BFH-Urteile vom 21.05.1971 - V R 117/67, BFHE 102, 174, BStBl II 1971, 540; vom 18.11.2008 - VIII R 40/07, BFH/NV 2009, 705; vom 01.10.1992 - IV R 60/91, BFHE 169, 294, BStBl II 1993, 82).
- 17** 2. Die Klägerin ist entgegen dem Urteil des FG jedenfalls Steuerschuldnerin im Umfang der in der Rechnung gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer, wobei der Senat im Hinblick auf diesen Steuerausweis und das Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG nicht über das Vorliegen einer gesetzlich entstandenen Steuer zu entscheiden hat. Denn aus einer derartigen Rechnung folgt, dass, selbst wenn die abgerechnete Leistung zum Beispiel gesetzlich einer Steuersatzermäßigung unterliegt, über eine Steuerentstehung in geringerer als in der Rechnung für die Leistung ausgewiesenen Höhe erst aufgrund einer Rechnungsberichtigung nach § 14c Abs. 1

Satz 2 UStG für den Besteuerungszeitraum der Berichtigung zu entscheiden ist (BFH-Urteil vom 13.12.2018 - V R 4/18, BFHE 263, 535, Rz 15). Dasselbe gilt für den hier vorliegenden Steuerausweis und die Frage, ob es sich bei der abgerechneten Leistung zum Beispiel um eine Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG) handeln könnte.

- 18** a) Nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG schuldet der Unternehmer, der in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen hat (unrichtiger Steuerausweis), auch den Mehrbetrag. Steuerschuldner ist in den Fällen des § 14c Abs. 1 UStG --ebenso wie bei Lieferungen und sonstigen Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG-- der Unternehmer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).
- 19** Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.
- 20** b) Die Klägerin ist Unternehmer im Sinne von § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG. Zwar trat durch die Auflösung im Wege der Realteilung die zivilrechtliche Vollbeendigung der Klägerin ein. Jedoch erlöschen --was ebenfalls im Rahmen des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG zu beachten ist-- Unternehmen und Unternehmereigenschaft erst, wenn der Unternehmer alle Rechtsbeziehungen abgewickelt hat, die mit dem aufgegebenen Betrieb zusammenhängen (BFH-Urteile vom 19.11.2009 - V R 16/08, BFHE 227, 275, BStBl II 2010, 319; vom 13.01.2010 - V R 24/07, BFHE 229, 378, BStBl II 2011, 241; vgl. auch BFH-Urteil vom 21.04.1993 - XI R 50/90, BFHE 171, 129, BStBl II 1993, 696; EuGH-Urteil Fini H vom 03.03.2005 - C-32/03, EU:C:2005:128).
- 21** Bei der Inrechnungstellung von im Wege der Realteilung an einen Gesellschafter übertragenen Wirtschaftsgütern durch eine vollbeendete Personengesellschaft handelt es sich auch dann um die Abwicklung des aufgegebenen Betriebs, wenn hierin eine unentgeltliche Leistung oder eine nicht der Umsatzsteuer unterfallende Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG zu sehen ist. § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG erfordert lediglich den Ausweis eines Steuerbetrags für "eine Lieferung oder sonstige Leistung" --was im Streitfall unzweifelhaft vorliegt--, nicht aber, dass diese gegen Entgelt ausgeführt wird oder --woran es im Fall des § 1 Abs. 1a UStG fehlt-- steuerbar ist. Zudem handelt es sich --wie sich auch aus § 14c Abs. 1 Satz 3 UStG ergibt-- auch dann um einen höheren als den gesetzlich geschuldeten Steuerbetrag im Sinne des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG, wenn ein Steuerbetrag für nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegende Umsätze ausgewiesen wird.
- 22** Dies entspricht dem Unionsrecht, das in Art. 203 MwStSystRL --denkbar weit-- auf den Begriff der "Person" abstellt, nicht aber auf den des "Steuerpflichtigen" im Sinne des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL, welcher die selbständige Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit erfordert. Zudem würde dem Zweck des Art. 203 MwStSystRL --der Gefährdung des Steueraufkommens, die sich aus dem Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann, entgegenzuwirken (EuGH-Urteil Rusedespred vom 11.04.2013 - C-138/12, EU:C:2013:233, Rz 24)-- durch die Annahme der Steuerschuldnerschaft der (ehemaligen) Gesellschafter einer vollbeendeten Gesellschaft, die in der Regel nicht ohne Weiteres aus der Rechnung hervorgehen, nicht genügt.
- 23** c) Da nach den --von den Beteiligten nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und daher für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden-- Feststellungen des FG sowohl K als auch H und damit sämtliche (ehemaligen) Gesellschafter der Klägerin die auf die Klägerin lautende Rechnung erstellt und in den Verkehr gebracht haben, ist die Rechnung der Klägerin entgegen dem Urteil des FG, das sich somit als rechtsfehlerhaft erweist, auch zuzurechnen. Zudem folgt aus § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG, dass die Klägerin als Ausstellerin der Rechnung anzusehen ist. Denn danach kann eine "Rechnung ... im Namen und für Rechnung des Unternehmers ... von einem Dritten ausgestellt werden". Ist der Dritte (hier die beiden Gesellschafter) dabei berechtigt, für den Unternehmer (hier die Klägerin in der Rechtsform einer GbR) zu handeln, ist die Rechnungsausstellung auch für Zwecke des § 14c Abs. 1 UStG dem Unternehmer (hier der Klägerin) zuzurechnen.
- 24** d) Schließlich enthält das Schriftstück vom 06.08.2010 die für das Vorliegen einer Rechnung im Sinne von § 14c Abs. 1 UStG erforderlichen übrigen Mindestangaben in Form von Angaben zu dem (vermeintlichen) Leistungsempfänger sowie zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer (vgl. BFH-Urteile vom 17.02.2011 - V R 39/09, BFHE 233, 94, BStBl II 2011, 734; vom 16.03.2017 - V R 27/16, BFHE 257, 462; vom 19.11.2014 - V R 29/14, BFH/NV 2015, 706). Da dies von den Beteiligten nicht in Zweifel gezogen wird, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 25** 3. Der Klägerin, die sich im Kern nicht gegen die Annahme einer sie treffenden Steuerschuld in Höhe des Steuerausweises der Rechnung wendet, sondern meint, in gleicher Höhe zum Vorsteuerabzug berechtigt zu sein,

steht entgegen ihrer Annahme aus der Übertragung im Rahmen der Realteilung kein Vorsteuerabzug nach § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG zu, da es an dem hierfür erforderlichen Umsatz im Sinne von § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG fehlt.

- 26** a) Nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG wird die Steuer für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze, bei denen es sich nicht um die in Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 dieser Vorschrift näher bezeichneten Lieferungen von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen oder alkoholischen Flüssigkeiten, Sägewerkserzeugnissen oder Leistungen mit Getränken handelt, im Streitjahr auf 10,7 % festgesetzt. Zugleich werden die Vorsteuerbeträge, soweit sie den "übrigen Fällen" des § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG --und damit auch den im Streitfall allenfalls einschlägigen übrigen Umsätzen im Sinne des § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG-- zuzurechnen sind, auf 10,7 % der Bemessungsgrundlage für diese Umsätze festgesetzt. Ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt (§ 24 Abs. 1 Satz 4 UStG). Durch diese Regelungen gleichen sich Steuer und Vorsteuer aus, sodass der Landwirt im Ergebnis für diese Umsätze keine Umsatzsteuer zu entrichten hat (BFH-Urteil vom 19.11.2009 - V R 16/08, BFHE 227, 275, BStBl II 2010, 319).
- 27** b) Die Lieferung von Geräten, die der Unternehmer lediglich für Umsätze nach § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG verwendet hat, unterliegt nicht der Durchschnittssatzbesteuerung. Im Bereich der Lieferungen erfasst § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG nur die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse, nicht aber auch die Lieferung landwirtschaftlicher Maschinen oder die Lieferung sonstigen beweglichen Anlagevermögens.
- 28** aa) Zwar hat der BFH entschieden, dass die Lieferung eines für einen landwirtschaftlichen Betrieb mit Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 24 UStG angeschafften Gegenstandes wie zum Beispiel eines Mähreschers als "(Hilfs-)Umsatz" gleichfalls der Besteuerung nach § 24 Abs. 1 UStG unterliegt (BFH-Urteil vom 10.11.1994 - V R 87/93, BFHE 176, 477, BStBl II 1995, 218, Leitsatz).
- 29** bb) Wie der BFH in der Folgezeit in ständiger Rechtsprechung entschieden hat, ist aber § 24 UStG richtlinienkonform entsprechend Art. 295 ff. MwStSystRL auszulegen (vgl. BFH-Urteile vom 08.02.2018 - V R 55/16, BFHE 261, 181, BStBl II 2021, 538; vom 24.01.2013 - V R 34/11, BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460; vom 21.01.2015 - XI R 13/13, BFHE 248, 462, BStBl II 2015, 730). Danach finden die sogenannten Pauschalausgleich-Prozentsätze gemäß Art. 300 MwStSystRL auf landwirtschaftliche Erzeugnisse und Dienstleistungen Anwendung. Dies führt zu einer den Wortlaut des § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG einschränkenden Auslegung.
- 30** Dabei hat der BFH bislang offengelassen, ob sich aus dieser richtlinienkonformen Auslegung ergibt, dass Hilfsumsätze nicht mehr § 24 Abs. 1 UStG unterliegen (BFH-Urteile vom 30.03.2011 - XI R 19/10, BFHE 233, 353, BStBl II 2011, 772, Rz 22; vom 23.01.2013 - XI R 27/11, BFHE 240, 422, BStBl II 2013, 458, Rz 31 und vom 28.08.2014 - V R 49/13, BFHE 247, 283, BStBl II 2021, 825, Rz 37).
- 31** cc) Der Senat beantwortet diese Frage nunmehr dahingehend, dass aufgrund richtlinienkonformer Auslegung von § 24 Abs. 1 UStG im Bereich der Lieferungen ein dieser Vorschrift unterliegender Hilfsumsatz nur dann in Betracht kommt, wenn es sich bei dem Liefergegenstand um ein landwirtschaftliches Erzeugnis handelt. Daher hält der Senat an seinem damit in Widerspruch stehenden Urteil vom 10.11.1994 - V R 87/93 (BFHE 176, 477, BStBl II 1995, 218) nicht mehr fest (Änderung der Rechtsprechung), sondern folgt dem Schrifttum, das aus einer einschränkenden Auslegung des § 24 Abs. 1 UStG auf landwirtschaftliche Erzeugnisse und Dienstleistungen insbesondere ableitet, dass Liefergegenstände, bei denen es sich nicht um derartige Erzeugnisse handelt, vom Anwendungsbereich der nationalen Regelung in § 24 Abs. 1 UStG ausgeschlossen sind (Pflaum in Wäger, UStG, 2. Aufl., § 24 Rz 50 zu Fahrzeugen, Werkzeugen und Maschinen; Schilcher in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 24 Abs. 1 Rz 36 allgemein zu Hilfsumsätzen; Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 24 Rz 57 und 187 zur Lieferung gebrauchter landwirtschaftlicher Geräte; Tehler in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 24 Rz 45.1 zur Lieferung gebrauchter Landmaschinen oder sonstigen Anlagevermögens). Dies entspricht im Übrigen der Auffassung der Finanzverwaltung in Abschn. 24.2 Abs. 6 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) in der Fassung des --für nach dem 31.12.2010 und damit für nach dem Streitjahr ausgeführte Umsätze geltenden-- Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 27.10.2010 (BStBl I 2010, 1273), wonach die Umsätze mit Gegenständen des land- und forstwirtschaftlichen Unternehmensvermögens --wie zum Beispiel der Verkauf gebrauchter landwirtschaftlicher Geräte-- der Regelbesteuerung unterliegen.
- 32** Eine hierzu im Schrifttum vertretene Gegenauffassung, nach der Gegenstände nicht nur dann aus einer Erzeugertätigkeit im Sinne des Anh. VII MwStSystRL hervorgehen, wenn diese selbst hergestellt worden sind, sondern auch dann, wenn sie im Rahmen der Erzeugertätigkeit als Anlagevermögen genutzt wurden (Leingärtner/Ruffer, Besteuerung der Landwirte, Kap. 57 Rz 86d, 88, 94), erweist sich daher als unzutreffend. Gegen sie spricht, dass Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL für landwirtschaftliche Erzeugnisse auf Gegenstände abstellt, die

im Rahmen der in Anh. VII MwStSystRL aufgeführten Tätigkeiten von den land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben "erzeugt" und damit nicht nur genutzt oder verwendet werden.

- 33** Allerdings folgt der Senat nicht der Verwaltungsauffassung in Abschn. 24.2 Abs. 6 Satz 3 UStAE (in der Fassung des BMF-Schreibens in BStBl I 2010, 1273), wonach die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung auf die Lieferung gebrauchter landwirtschaftlicher Geräte aus "Vereinfachungsgründen" nicht beanstandet wird, wenn die Gegenstände während ihrer Zugehörigkeit zum land- und forstwirtschaftlichen Unternehmensvermögen nahezu ausschließlich, das heißt zu mindestens 95 %, für Umsätze verwendet wurden, die den Vorsteuerabzug nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG ausschließen. Im Hinblick auf die unterschiedlichen Rechtsfolgen, die sich aus einer Anwendung der allgemeinen Vorschriften einerseits sowie von § 24 Abs. 1 UStG andererseits auf die Lieferung gebrauchter landwirtschaftlicher Geräte ergeben, die der Unternehmer für Umsätze nach § 24 Abs. 1 UStG verwendet hat (vgl. z.B. Tehler, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2010, 125, Beispiel 2 und 3 zur Lieferung eines Mähdreschers), ist eine Verwaltungsvereinfachung durch Anwendung von § 24 Abs. 1 UStG auf Umsätze, die dieser Vorschrift --bei richtlinienkonformer Auslegung-- nicht unterliegen, nicht ersichtlich. Es kommt auch nicht in Betracht, bei einer dem Regelsteuersatz unterliegenden Lieferung von --zuvor für Umsätze nach § 24 Abs. 1 UStG verwendeten-- Geräten nicht nur von einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG auszugehen (vgl. Abschn. 15a.9 Abs. 7 Beispiel 2 UStAE), sondern dabei einen sich hieraus ergebenden Berichtigungsbetrag zu unterstellen, der der Steuer für die Lieferung zumindest annähernd entspräche. Vielmehr ist im Hinblick auf eine der Regelbesteuerung unterliegende Lieferung des landwirtschaftlichen Geräts ausschließlich nach § 15a UStG zu berichtigen, da Vorsteuerbeträge aus dessen Erwerb lediglich für die Dauer der Verwendung für Umsätze nach § 24 Abs. 1 UStG durch den damit verbundenen Pauschalausgleich "vergütet" wurden und es für eine weitergehende --und dabei über eine Vorsteuerberichtigung hinausgehende-- "Entlastung" durch die Annahme, dass die spätere Lieferung dieses Geräts der Regelung des § 24 Abs. 1 UStG unterliegt, an einer Grundlage in der MwStSystRL fehlt (Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 24 Rz 57).
- 34** c) Bei richtlinienkonformer Auslegung liegen im Streitfall keine Umsätze im Sinne des § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG vor, sodass der Klägerin auch kein betragsgleicher Vorsteuerabzug zusteht. Mit der Rechnung vom 06.08.2010 wurde nicht über die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse oder über die Erbringung landwirtschaftlicher Dienstleistungen abgerechnet.
- 35** aa) Bei den in der Rechnung aufgeführten landwirtschaftlichen Maschinen und dem sonstigen beweglichen Anlagevermögen --wie zum Beispiel Büromöbeln-- handelt es sich nicht um Gegenstände, die im Sinne des Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL im Rahmen der in Anh. VII MwStSystRL aufgeführten Tätigkeiten von den land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben der einzelnen Mitgliedstaaten erzeugt werden. Zwar weisen sie einen Bezug zur (früheren) Erzeugertätigkeit der Klägerin auf, sie dienen jedoch lediglich der Gewinnung landwirtschaftlicher Erzeugnisse.
- 36** Abweichendes folgt auch nicht aus der Auffassung der Finanzverwaltung, die davon ausgeht, dass der Regelbesteuerung unterliegende Umsätze, die einen engen Bezug zur eigenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugertätigkeit des Unternehmers aufweisen, aus "Vereinfachungsgründen" in die Durchschnittssatzbesteuerung einbezogen werden können (Abschn. 24.6 Abs. 1 Satz 1 UStAE). Unabhängig von der Frage, ob diese Regelung in einem finanzgerichtlichen Verfahren überhaupt bedeutsam sein könnte, ist sie vorliegend unbeachtlich, da die in der Rechnung vom 06.08.2010 ausgewiesenen Beträge über der von der Finanzverwaltung hierfür angenommenen Grenze des Abschn. 24.6 Abs. 2 Satz 1 UStAE von 4.000 € liegen.
- 37** bb) Dasselbe gilt auch für das in der Rechnung vom 06.08.2010 aufgeführte "Feldinventar". Zwar handelt es sich bei "Ackerbau im Allgemeinen" nach Anh. VII Nr. 1 Buchst. a MwStSystRL um eine Tätigkeit der landwirtschaftlichen Erzeugung im Sinne des Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL, worunter auch die Verwertung der durch Bodennutzung gewonnenen Erzeugnisse fällt (BFH-Urteil vom 12.10.2006 - V R 36/04, BFHE 215, 356, BStBl II 2007, 485). Auch erfolgt die Lieferung der "letzten Ernte" unabhängig davon im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Sinne des § 24 Abs. 1 UStG, ob sie noch während der aktiven Bewirtschaftung der Flächen veräußert wird oder erst später (BFH-Urteil vom 19.11.2009 - V R 16/08, BFHE 227, 275, BStBl II 2010, 319). Jedoch handelt es sich bei den auf den Feldern befindlichen Früchten ("stehende Ernte") vor der Ernte (noch) nicht um landwirtschaftliche Erzeugnisse. Vielmehr ermöglicht deren Lieferung dem Erwerber lediglich, landwirtschaftliche Erzeugnisse zu gewinnen.
- 38** 4. Es ist auch keine Vorsteuerberichtigung zugunsten der Klägerin vorzunehmen.
- 39** a) Geht man mit der Klägerin, die bei ihrer Umsatztätigkeit bis zur Realteilung § 24 Abs. 1 UStG unterlag, von einer

entgeltlichen Übertragung aus, wobei der Übertragungsumsatz aber nicht § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG unterliegt (siehe oben II.3.), ist es --wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat geltend gemacht hat-- zwar nicht ausgeschlossen, dass die Übertragung zu einer Vorsteuerberichtigung zugunsten des die Pauschalregelung anwendenden Land- oder Forstwirts nach § 15a Abs. 1 Satz 1, Abs. 7 UStG führen kann (vgl. Abschn. 15a.9 Abs. 7 Beispiel 2 UStAE).

- 40** b) Zu beachten ist aber, dass bei Annahme einer entgeltlichen Übertragung nicht § 24 Abs. 1 UStG (siehe oben II.3.), sondern im Hinblick auf die Übertragungsgegenstände des Streitfalls der Regelsteuersatz des § 12 Abs. 1 UStG anzuwenden ist. Auf der Grundlage einer Gegenleistung von 583.736,56 € führt dies nicht zu der in der Rechnung ausgewiesenen Steuerschuld von 56.422,59 €, sondern zu einer Steuerschuld von 93.201,64 € und damit zu einem --bislang nicht festgesetzten-- Steuermehrbetrag von 36.779,05 €.
- 41** c) Daher wäre infolge der insoweit vorzunehmenden Saldierung (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2010 - XI R 46/08, BFHE 232, 232, BStBl II 2023, 269) über die Frage einer Vorsteuerberichtigung nur dann zu entscheiden, wenn eine solche diesen Steuermehrbetrag überstiege. Dies ist nach den Verhältnissen des Streitfalls zu verneinen. Denn für wesentliche Übertragungsgegenstände wie das Feldinventar sind berichtigungsfähige Vorsteuerbeträge nicht erkennbar, während für eine Reihe von weiteren Übertragungsgegenständen eine Vorsteuerberichtigung an § 44 Abs. 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung scheitert. Zudem waren für die weiteren Übertragungsgegenstände, die mit einem Wert von über 10.000 € angesetzt werden, die Berichtigungszeiträume bereits abgelaufen, wie sich aus der Klageschrift der Klägerin und den hierzu übermittelten Unterlagen ergibt. Soweit dies in Bezug auf einen Schlepper, einen Pflug und eine Feldspritze nicht der Fall war, ergibt sich hieraus ein Berichtigungsbetrag in nicht einmal hälftiger Höhe des Steuermehrbetrags. Damit fehlt es an einer hinreichenden Grundlage dafür, dass Berichtigungsbeträge den bislang noch nicht festgesetzten Steuermehrbetrag übersteigen und daher die sich aus der Rechnung ergebende Steuerschuld und die vom FA festgesetzte Steuer mindern könnten. Der Senat berücksichtigt dabei auch, dass sich die Klägerin im Anschluss an die mündliche Verhandlung vor dem Senat zwar schriftsätzlich noch zur richtlinienkonformen Anwendung von § 24 Abs. 1 UStG auf die Feldinventarübertragung, nicht aber auch zur Vorsteuerberichtigung geäußert hat, sodass eine weitergehende Sachverhaltsaufklärung "ins Blaue hinein" in einem zweiten Rechtsgang nicht in Betracht kommt (vgl. auch BFH-Urteil vom 14.03.2017 - VIII R 32/14, BFH/NV 2017, 1174, Rz 42).
- 42** 5. Damit ist die Sache im Sinne einer Klageabweisung spruchreif. Lediglich ergänzend weist der Senat darauf hin, dass sich auch bei Annahme einer unentgeltlichen Übertragung an diesem Ergebnis nichts ändert. Auch die Unentgeltlichkeit begründet weder einen Vorsteuerabzug noch eine Vorsteuerberichtigung zugunsten der Klägerin.
- 43** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de