

Beschluss vom 11. Oktober 2022, XI R 12/20

Weiterbelastung von Kosten keine umsatzsteuerbare sonstige Leistung

ECLI:DE:BFH:2022:B.111022.XIR12.20.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 9
vorgehend FG München, 18. März 2020, Az: 3 K 3318/18

Leitsätze

1. NV: Ein Schlachthof, der beim Erwerb von zur Schlachtung bestimmten Tieren die im Rahmen der Schlachtung anfallenden Kosten (sog. "Vorkosten") vom Kaufpreis für das jeweilige Tier abzieht, erbringt damit keine sonstigen Leistungen an die Lieferanten der Tiere, wenn die diesen Kosten zugrundeliegenden Vorgänge im eigenen Interesse des Schlachthofs liegen.
2. NV: Allein der Umstand, dass eine empfangene Leistung an eine andere Person vertraglich weiterberechnet wird, führt nicht dazu, dass sie vom Leistenden direkt an den Zahlenden oder auch vom Leistungsempfänger an den Zahlenden erbracht sein muss.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 18.03.2020 - 3 K 3318/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Schlachthof, der beim Erwerb von zur Schlachtung bestimmten Tieren die im Rahmen der Schlachtung anfallenden Kosten (sog. "Vorkosten") vom Kaufpreis für das jeweilige Tier abzieht, damit umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistungen an die Lieferanten der Tiere ausführt.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine ... (vormals: GmbH) und Konzerngesellschaft der A. A vertreibt u.a. Schweinefleisch und Rindfleisch. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der Betrieb von Großschlachtereien in eigenen und fremden Schlachthöfen, der Handel mit Vieh und Fleisch sowie anderen Nahrungsmitteln und landwirtschaftlichen Produkten sowie Herstellung und Vertrieb von Fleischwaren aller Art und anderen Nahrungsmitteln.
- 3 Die Klägerin erwarb in den Streitjahren (2012 und 2013) zur Schlachtung bestimmte Tiere (entweder von einem Landwirt oder von einer Einkaufsgenossenschaft). Die Abrechnung der Lieferungen erfolgte mittels Gutschrift durch die Klägerin. Dabei zog die Klägerin von dem (sich aus Güteklasse und Gewicht ergebenden) Preis für das jeweilige Tier (neben tatsächlich entstandenen Transportkosten) sonstige "Vorkosten" ab. Vorkosten in diesem Sinne waren:
 - die Kosten für das Qualitätsmanagement (einschließlich Kosten für den Veterinär),
 - die Kosten für die Prüfung der Betriebe der Kunden der Klägerin ("audits"),

- die Kosten für die Einhaltung der erhöhten Hygienevorschriften und
 - die Kosten zur Gewährleistung der Rückverfolgbarkeit der Tiere.
- 4 In den von der Klägerin verwendeten Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) war u.a. geregelt, dass bei Schlachttieren "der Eigentums- und Gefahrübergang in dem Zeitpunkt erfolgt, in dem die gesetzliche Schlachtieruntersuchung in der Schlachtstelle abgeschlossen und die Tiere freigegeben worden sind" (vgl. Tz. VI Nr. 5 der AGB). Zudem vereinbarten die Klägerin und der jeweilige Lieferant mit Tz. IV Nr. 1 der AGB (Preise, Zahlungsbedingungen), dass der Preis mangels abweichender schriftlicher Vereinbarung die Lieferung "frei Haus" nebst Verpackung einschließe und sich bei Schlachttieren um Vorkosten (z.B. Erfassungskosten, Kosten der Lebendverwiegung, Versicherungskosten) ... verringere.
 - 5 Aus den im Laufe des Klageverfahrens vorgelegten Gutschriften ergibt sich, dass am Ende jeder Abrechnung jeweils pro abgerechnetem Tier entweder eine "Vorkostenpauschale Kühe" in Höhe von ... € oder eine "Vorkostenpauschale GV" in Höhe von ... € vom zuvor errechneten Kaufpreis abgezogen wurde.
 - 6 In ihren Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2012 vom 06.05.2014 und für das Jahr 2013 vom 10.06.2015 sah die Klägerin die ggf. abgezogenen Transportkosten als Entgelte für selbstständige, dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistungen an die Lieferanten an. Die abgezogenen Vorkosten sah sie hingegen als Entgeltminderungen an, die die Bemessungsgrundlage der (zu 7 % bzw. zu 10,7 % versteuerten) Tierlieferungen minderten. Den Vorsteuerabzug machte sie nur aus einer um die Vorkosten geminderten Bemessungsgrundlage geltend.
 - 7 Nach der Durchführung einer Außenprüfung sah der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die abgezogenen Vorkosten als Entgelt für (dem Regelsteuersatz unterliegende) sonstige Leistungen der Klägerin an die Lieferanten an. Gleichzeitig erhöhte es den Vorsteuerabzug, da die Vorkosten das Entgelt für die (zu 7 % bzw. zu 10,7 % zu versteuernden) Lieferungen der Tiere nicht minderten.
 - 8 Das FA setzte mit Änderungsbescheiden für 2012 und 2013 vom 23.11.2018 die Umsatzsteuer entsprechend höher fest.
 - 9 Das Finanzgericht (FG) gab der mit Zustimmung des FA ohne vorherige Durchführung eines Vorverfahrens erhobenen Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1020 veröffentlichten Urteil statt. Das FA sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass den Vorkosten umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistungen der Klägerin an die Lieferanten der geschlachteten Tiere zugrunde lägen; denn die ab dem Zeitpunkt des Abladens der Tiere auf dem Betriebsgelände der Klägerin im anschließenden Produktionsprozess der Schlachtung der Tiere und der Verarbeitung der Tierbestandteile erbrachten Leistungen (Qualitätsmanagement, "audits", Hygiene und Erfassung zwecks Rückverfolgbarkeit) dienten internen Unternehmensabläufen der Klägerin.
 - 10 Dass nach den AGB der Klägerin bei den Tieren zivilrechtlich der Eigentums- und Gefahrübergang erst mit der Freigabe der Tiere erfolge, ändere daran nichts; denn entgegen der Auffassung des FA sei die Lieferung der Tiere nicht erst zu dem Zeitpunkt zivilrechtlichen Eigentums- und Gefahrübergangs erfolgt, sondern bereits beim Abladen der Tiere auf dem Betriebsgelände.
 - 11 Im Streitfall liege hinsichtlich der Vorkosten auch kein Kommissionsgeschäft (§ 3 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--) vor; denn die Klägerin sei bei Bezug der den Vorkosten zugrundeliegenden Leistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, aber nicht auf Rechnung ihrer Lieferanten tätig geworden.
 - 12 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Bei den abgerechneten Vorkosten handele es sich um Entgelte für sonstige Leistungen der Klägerin an die Lieferanten der Tiere.
 - 13 Das FG habe zu Unrecht angenommen, dass der Klägerin die Verfügungsmacht bereits mit dem Abladen der Tiere verschafft worden sei. Das zivilrechtliche Eigentum sei erst am Ende des Schlacht- und Zerlegevorgangs übergegangen. Wenn die Verfügungsmacht erst am Ende des Schlacht- und Zerlegevorgangs auf die Klägerin übergegangen sei, seien alle bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen und abgerechneten Posten sonstige Leistungen der Klägerin an die Lieferanten der Tiere. Ob die Klägerin dazu öffentlich-rechtlich verpflichtet gewesen sei, sei irrelevant.
 - 14 Aber selbst wenn die Verfügungsmacht bereits beim Abladen der Tiere der Klägerin verschafft worden sei, seien die Leistungen bis zum Übergang des zivilrechtlichen Eigentums bzw. bis zum Gefahrübergang sonstige Leistungen der

Klägerin an die Lieferanten der Tiere. Die Lieferanten erhielten mit der Feststellung der Schlachttauglichkeit durch die Tierärzte einen verbrauchsfähigen Vorteil, da sie zivilrechtlich verpflichtet seien, schlachttaugliche, gesunde Tiere zu liefern. Auch die Feststellung, dass die Standards von bestimmten Qualitätsprogrammen erfüllt seien, sei ein verbrauchsfähiger Vorteil für die Lieferanten, da der Schlachthof dann die höheren Produktionskosten durch höhere Fleischpreise vergüte. Durch die Entsorgung der nicht schlachttauglichen Tiere erhielten die Lieferanten gleichfalls einen verbrauchsfähigen Vorteil. Hierbei überwiege das Interesse der Lieferanten jeweils das eigenbetriebliche Interesse der Klägerin an den weiterbelasteten Leistungen.

- 15 Der Annahme einer Leistung stehe im Übrigen nicht entgegen, dass das Entgelt pauschal zu leisten sei; insbesondere könne daraus nicht auf einen fehlenden direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Leistungen der Klägerin und den belasteten Vorkosten geschlossen werden.
- 16 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18 Sie verteidigt die angefochtene Vorentscheidung und macht geltend, dass es auf die Frage, wann die Verfügungsmacht an den Tieren verschafft worden sei, auch nach Auffassung des FG nicht ankomme.

Entscheidungsgründe

II.

- 19 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unter Angabe der hierfür maßgeblichen Gründe unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat zutreffend eine sonstige Leistung der Klägerin an die Lieferanten der Tiere verneint.
- 20 1. Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG setzt voraus, dass der Leistungsempfänger identifizierbar ist und einen Vorteil erhält, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- 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 in der Lage sein, aus der Leistung einen konkreten Vorteil zu ziehen (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2008 - V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, Rz 38; 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 Vos Aannemingen vom 01.10.2020 - C-405/19, EU:C:2020:785, Rz 29 und 30).
- 21 2. Eine sonstige Leistung der Klägerin an die Lieferanten der Tiere hat das FG zutreffend verneint.
- 22 a) Das FG hat angenommen, dass die Vorgänge nach dem Abladen der Tiere auf dem Betriebsgelände der Klägerin im anschließenden Produktionsprozess der Schlachtung der Tiere (Qualitätsmanagement, "audits", Hygiene und Gewährleistung der Rückverfolgbarkeit) internen Unternehmensabläufen der Klägerin gedient hätten. Die damit verbundenen Kosten seien ein Kostenfaktor der Tätigkeit der Klägerin gewesen, die diese preismindernd beim Einkauf der Tiere berücksichtigt habe. Die Tierlieferanten, die aus Sicht des FA Leistungsempfänger seien, hätten keinen unmittelbaren Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems geführt habe. Es bestehe kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der angeblichen Leistung der Klägerin und dem angeblichen Entgelt, das das FA in den sog. Vorkosten sieht. Diese Vorkosten hätten durchweg gesetzliche und vertragliche Verpflichtungen aus der Sphäre der Klägerin betroffen, die diese ihren Lieferanten durch den Ansatz einer Pauschale von dem ermittelten Preis für das gelieferte Fleisch pro Tier abgezogen habe. Die Klägerin habe dadurch ihre selbst obliegenden Verpflichtungen erfüllt und dann die daraus entstehenden Kosten teilweise und pauschal durch eine Minderung des Entgelts für das gelieferte Fleisch auf ihre Lieferanten abgewälzt. Außerdem fehle es an gesonderten vertraglichen Vereinbarungen über die den Vorkosten zugrundeliegenden Leistungen. Im Ergebnis habe die Klägerin die bei ihr vor allem wegen gesetzlicher Vorgaben entstehenden Kosten an ihre Lieferanten "weitergereicht", was sie u.a. aufgrund ihrer starken Stellung am Markt auch habe durchsetzen können. Es habe keinen Unterschied gemacht, ob die Klägerin den für das angelieferte Tier zu zahlenden Preis von vornherein niedriger festgesetzt oder ob sie stattdessen die sog. Vorkosten aus historischen Gründen als

preismindernden Verrechnungsposten in den Gutschriften ausgewiesen habe. Auch spreche die "Vorkostenpauschale" gegen das Vorliegen von Leistungen durch die Klägerin.

- 23** b) Diese tatsächliche Würdigung des FG ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze und bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO). Denn zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen, die den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO binden, gehört auch die Auslegung von Verträgen und die sich daraus ergebende Bestimmung des Leistungsgegenstands (vgl. BFH-Urteile vom 18.12.2019 - XI R 21/18, BFHE 267, 560, BStBl II 2020, 723, Rz 19; in BFHE 271, 243, BStBl II 2022, 344, Rz 45). Dass das FA eine andere tatsächliche Würdigung für vorzugswürdig hält, ändert an dieser Bindungswirkung nichts. Der gegenteiligen Verwaltungsauffassung (Bayerisches Landesamt für Steuern vom 28.02.2012, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2012, 699; Oberfinanzdirektion Niedersachsen vom 24.03.2016, UR 2016, 453) folgt der Senat daher ebenfalls nicht.
- 24** c) Der Senat weist ergänzend auf Folgendes hin:
- 25** aa) Die Klägerin war trotz des noch fehlenden zivilrechtlichen Gefahrübergangs für sich selbst, d.h. in ihrem eigenen Interesse tätig, weil diese Vorgänge entscheidend dafür waren, welches Fleisch die Klägerin zu welchem Preis verkaufen konnte und dementsprechend ankaufen wollte. Allein der Umstand, dass eine empfangene Leistung an eine andere Person vertraglich weiterberechnet wird, führt nicht dazu, dass sie vom Leistenden direkt an den Zahlenden erbracht sein muss (vgl. in den Streitjahren § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG sowie BFH-Beschluss vom 30.04.2014 - XI R 33/11, BFH/NV 2014, 1239, Rz 20 ff.).
- 26** Die Rechtsprechung des BFH, dass bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in gegenseitigen Verträgen verpflichtet haben, der erforderliche Leistungsverbrauch grundsätzlich vorliegt (vgl. BFH-Urteile vom 10.08.2016 - XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 33; vom 18.11.2021 - V R 38/19, BFHE 274, 355, Rz 36), führt zudem im Streitfall zu keiner anderen Beurteilung, weil sich die Klägerin gegenüber den Lieferanten nicht zur Durchführung der den Vorkosten zugrundeliegenden Tätigkeiten vertraglich verpflichtet hatte. Das FG hat jedenfalls nicht festgestellt, dass der jeweilige Lieferant darauf einen Anspruch gehabt hätte.
- 27** bb) Ebenso zutreffend ist die Annahme des FG, dass die Klägerin sicherstellen musste, dass auf allen ihrer Kontrolle unterstehenden Produktions-, Verarbeitungs- und Vertriebsstufen von Lebensmitteln die einschlägigen Hygienevorschriften erfüllt sind (Art. 3 der Verordnung (EG) Nr. 852/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.04.2004). Sie musste weiter auf allen Produktions-, Verarbeitungs- und Vertriebsstufen in den ihrer Kontrolle unterstehenden Unternehmen dafür sorgen, dass die Lebensmittel die Anforderungen des Lebensmittelrechts erfüllen, die für ihre Tätigkeit gelten, und die Einhaltung dieser Anforderungen überprüfen (Art. 17 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 178/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 28.01.2002 zur Festlegung der allgemeinen Grundsätze und Anforderungen des Lebensmittelrechts, zur Errichtung der Europäischen Behörde für Lebensmittelsicherheit und zur Festlegung von Verfahren zur Lebensmittelsicherheit --VO Nr. 178/2002/EG--). Sie hatte u.a. in der Lage zu sein, jede Person festzustellen, von der sie ein der Lebensmittelgewinnung dienendes Tier erhalten hat, und Systeme und Verfahren einzurichten, mit denen diese Informationen den zuständigen Behörden auf Aufforderung mitgeteilt werden können (Art. 18 der VO Nr. 178/2002/EG). Die Leistungsbezüge, die zum Entstehen der weiterberechneten Vorkosten berechtigt haben, bezog sie deshalb aus eigenem Interesse, was gegen das Vorliegen einer Leistung an die Lieferanten spricht (vgl. BFH-Beschluss vom 13.09.2022 - XI R 8/20, BFHE 277, 536).
- 28** cc) Soweit das FA darauf hinweist, dass die "audits" auch den Lieferanten wirtschaftlich zugutekommen, indem diese für qualitativ hochwertigere Produkte höhere Verkaufspreise erzielen können, gilt dies für die Klägerin gleichermaßen, so dass auch dies in ihrem eigenen Interesse lag (vgl. BFH-Beschluss vom 13.09.2022 - XI R 8/20, BFHE 277, 536).
- 29** 3. Danach kommt es auf die Frage, wann die Tiere an die Klägerin geliefert worden sind, nicht mehr an.
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de