

Urteil vom 28. Mai 2013, XI R 32/11

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Zurverfügungstellung eines Grundstücks zu ökologischen Ausgleichsmaßnahmen

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 4 Nr 12 Buchst a, UStG § 4 Nr 12 Buchst c, UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a S 1, UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a S 4, UStG § 24, FGO § 68 S 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 120 Abs 3, UStG VZ 2006 § 12 Abs 1, BNatSchG § 8, BauGB § 1a, UStG VZ 2006

vorgehend FG Münster, 21. November 2011, Az: 15 K 698/08 U

Leitsätze

Stellt ein Landwirt auf vertraglicher Grundlage gegen Entgelt dauerhaft und durch die Eintragung einer Dienstbarkeit gesichert einer Stadt ein Grundstück zu Erfüllung ihrer naturschutzrechtlichen Verpflichtungen zur Verfügung und stellt er gegen Entgelt eine bestimmte Ausgleichsmaßnahme erstmals her, ist dieser Vorgang --unabhängig davon, wie viele umsatzsteuerrechtliche Leistungen er umfasst-- steuerbar und steuerpflichtig; er unterliegt nicht der Besteuerung nach Durchschnittssätzen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb in den Streitjahren 2003, 2004 und 2006 einen landwirtschaftlichen Betrieb, dessen Umsätze der Durchschnittsatzbesteuerung nach § 24 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unterlagen. Darüber hinaus erzeugte er ab 2004 mit einer Photovoltaikanlage Strom, der in das Netz der örtlichen Stadtwerke eingespeist wurde.
- 2** Am 28. Mai 2003 schloss der Kläger mit der Stadt X (Stadt) einen als "Überlassung von Flächen für die dauerhafte Schaffung und Erhaltung von landschaftspflegerischen Begleitmaßnahmen sowie von ökologischen Ausgleichsmaßnahmen i.S.d. § 8 BNatSchG i.V.m. § 1a BauGB" bezeichneten notariell beurkundeten Vertrag.

In diesem Vertrag war u.a. vereinbart:

"§ 1

1. Herr ... [der Kläger] ist Eigentümer
2. Herr ... [der Kläger] stellt der Stadt ... das vorstehende Grundstück für die Anlegung, künftige Erhaltung und Unterhaltung von landschaftspflegerischen Begleitmaßnahmen sowie von ökologischen Ausgleichsmaßnahmen i.S.d. § 8a BNatSchG i.V.m. § 1a BauGB einschließlich eventuell notwendiger Bodenveränderungen zur Verfügung.

...

Herr ... [der Kläger] bleibt Eigentümer der Fläche.

§ 2

1. Die Stadt ... benötigt für die Verwirklichung von Ausgleichsmaßnahmen aufgrund von Bauleitplänen oder Satzungen nach § 34 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 BauGB, welche nicht innerhalb des Geltungsbereiches der jeweiligen Satzung bzw. nur teilweise dort realisiert werden können, einen entsprechenden Ausgleich. Dieser Ausgleich soll u. a. auf Grundstücken privater Eigentümer durchgeführt werden.
2. Herr ... [der Kläger] räumt der Stadt ... das Recht ein, mit dem vorstehenden Grundstück so zu verfahren, dass die notwendigen ökologischen Ausgleichsmaßnahmen i.S.d. § 8a BNatSchG i.V.m. § 1a BauGB verwirklicht werden können.

Mit diesem Vertrag wird der Stadt ... das Recht eingeräumt, wie ein Eigentümer entsprechend § 903 BGB mit den Eigentumsflächen des Grundstückseigentümers zu verfahren und so ihrer gesetzlichen Verpflichtung zum ökologischen Ausgleich von Eingriffen in Natur und Landschaft nachzukommen.

Der Stadt ... stehen alle Ansprüche zur Abwehr von Einwirkungen, alle Besitzrechte und Abwehrrechte des Bürgerlichen Gesetzbuches und des Nachbarrechtes in der jeweiligen Fassung zu.

3. ...

4. Auf der in § 1 genannten Fläche werden Ausgleichsmaßnahmen von Eingriffen in Natur und Landschaft auf der Grundlage des als Anlage 2 dieses Vertrages beigefügten Fachgutachtens ... und nach Maßgabe der Unteren Landschaftsbehörde beim Kreis ... angelegt und künftig dauerhaft unterhalten.

5. Herr ... [der Kläger] verpflichtet sich, die Fläche entsprechend den Vorgaben des vorgenannten Sachverständigengutachtens und nach Maßgabe der Unteren Landschaftsbehörde beim Kreis ... auf seine Kosten erstmalig so herzurichten, dass die Stadt ... Anspruch auf die Zuteilung der gutachterlich ermittelten und landschaftsbehördlich bestätigten ... Ökopunkte erhält, wie diese sich aus dem in Anlage 3 dieses Vertrages beigefügten Schreiben der Unteren Landschaftsbehörde (ULB) vom 11.09.2002 ergeben. Die Arbeiten sind in Abstimmung mit der ULB bis zum 31.12.2004 abzuschließen.

§ 4

1. Diese Vereinbarung ist auf Dauer. Sie ist nicht befristet und nicht kündbar. Das Recht zur außerordentlichen Kündigung bleibt unberührt.

...

§ 5

Entschädigung

1. Für die Inanspruchnahme des vorstehenden Grundstücks für Ausgleichsmaßnahmen und der Duldung nach dieser Vereinbarung und der im Grundbuch einzutragenden beschränkten persönlichen Dienstbarkeit vorgesehenen Eigentumsbeschränkungen verpflichtet sich die Stadt ..., folgende Entschädigung an Herrn ... [den Kläger] zu zahlen:

- a) binnen 14 Tagen nach Beurkundung, spätestens zum 30.06.2003 ... €,
- b) zum 30.09.2003, 30.09.2004, 30.09.2005 und 30.09.2006 je ... €.

...

2. Von der Entschädigung entfallen auf die Kosten der erstmaligen Herstellung der Ausgleichsmaßnahmen gemäß den Vorgaben des Sachverständigengutachtens und nach Maßgabe der Unteren Landschaftsbehörde beim Kreis ... pauschal ... €.

...

4. Bis zur endgültigen Herstellung und Abnahme der ökologischen Ausgleichsmaßnahmen ... ist die Stadt ... berechtigt, die letzte Kaufpreisrate in Höhe von ... €, fällig zum 30.09.2006, zurückzuhalten.

§ 6

Pflegevertrag

1. Die Stadt ... beauftragt Herrn ... [den Kläger] mit der Pflege und Unterhaltung der Flächen. ...

...

5. Für diese Arbeiten erhält Herr ... [der Kläger] folgende Gegenleistung: Jährlich fällig nachschüssig zum 31.12. einen Pauschalbetrag in Höhe von ... € brutto.

§ 7

Nutzungsrechte

1. Herr ... [dem Kläger] ist bekannt, dass die bisherige intensive landwirtschaftliche Nutzung des Vertragsgrundstücks bei einer Inanspruchnahme für ökologische Ausgleichsmaßnahmen auf Dauer eingeschränkt ist.

2. Herr ... [der Kläger] erhält das Recht auf die restliche landwirtschaftliche Nutzung, soweit dies nach dem o.g. Sachverständigengutachten und nach Maßgabe der Unteren Landschaftsbehörde zulässig und möglich ist. Hierfür schuldet er kein Entgelt.

3. Sollte der Eigentümer das vorgenannte Grundstück landwirtschaftlich verpachten, so ist der Pächter im Einvernehmen mit der nutzungsberechtigten Stadt ... zu bestimmen.

§ 9

Grundbuchanträge

... Herr ... [der Kläger] beantragt ...

3. erstrangig zum Grundbuch von ... Blatt ... , Grundstück lfd. Nr. ... die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit ab Eintragung zugunsten der Stadt ... mit folgendem Inhalt:

Die Stadt ... ist berechtigt, das vorbezeichnete Grundstück für die Anlegung, künftige Erhaltung und Unterhaltung

von ökologischen Ausgleichsmaßnahmen für Eingriffe in Natur und Landschaft und/oder landschaftspflegerischer Begleitmaßnahmen einschließlich eventuell notwendiger Bodenveränderungen in Anspruch zu nehmen, jederzeit zu betreten und zu befahren sowie ggf. einzufriedigen.

Dem jeweiligen Eigentümer ist jegliche Nutzung des Grundstückes, mit Ausnahme der in § 7 vereinbarten landwirtschaftlichen Nutzung, untersagt.

Die Stadt ... ist berechtigt, die Pflege und Entwicklungsmaßnahmen auch von Dritten durchführen zu lassen."

- 4 Nach dem im notariellen Vertrag vom 28. Mai 2003 in Bezug genommenen Sachverständigengutachten und dem Schreiben der Unteren Landschaftsbehörde (ULB) entsprechend waren vom Kläger Drainagen zu zerstören, ein Kleingewässer und zwei Blänken anzulegen, die Bewirtschaftung auf eine reine Weidenutzung zu beschränken, innerhalb der ersten fünf Jahre auf jegliche Düngemaßnahmen zu verzichten sowie im nordöstlichen Teil des Grundstücks den nährstoffhaltigen Oberboden etwa 30 cm tief abzutragen und das Bodenmaterial zu entfernen.
- 5 Weiterhin hatte der Kläger infolge des Vertrags nach dem 15. März eines Jahres auf Walzen, Schleppen und Gruben zu verzichten sowie Pflegeumbrüche auszuschließen. Ebenso hatte er innerhalb der Flächen landwirtschaftliche Lagerstellen, z.B. von Rundballen und sonstiger Biomasse auszuschließen.
- 6 In der Umsatzsteuererklärung für 2004 erklärte der Kläger Umsätze aus dem Verkauf von Strom aus seiner Photovoltaikanlage in Höhe von ... € und abziehbare Vorsteuerbeträge in Höhe von ... €.
- 7 Nach einer Außenprüfung beim Kläger vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die im notariellen Vertrag vom 28. Mai 2003 vorgesehene Entschädigung in Höhe von insgesamt brutto ... € der Umsatzsteuer unterliege.
- 8 Dementsprechend erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 23. April 2007 einen Umsatzsteuerbescheid für 2004 und einen Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für das IV. Kalendervierteljahr 2006 sowie am 3. Mai 2007 einen Umsatzsteuerbescheid für 2003.
- 9 Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein, der mit Einspruchsentscheidung vom 29. Januar 2008 als unbegründet zurückgewiesen wurde.
- 10 Während des sich anschließenden Klageverfahrens setzte das FA mit Umsatzsteuerbescheid vom 26. Februar 2008, der gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) an die Stelle des Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheids für das IV. Kalendervierteljahr 2006 trat, die Umsatzsteuer für 2006 fest.
- 11 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung im Wesentlichen aus, der Kläger habe durch die Einräumung der in dem notariellen Vertrag vom 28. Mai 2003 aufgeführten Rechte an dem Grundstück und durch die Erstellung der Ausgleichsmaßnahmen zwei jeweils aus mehreren Teilelementen bestehende einheitliche Leistungen ausgeführt, die steuerbar und steuerpflichtig seien sowie jeweils dem Regelsteuersatz unterlägen.
- 12 Die Vorentscheidung ist abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 274.
- 13 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 14 Er bringt vor, die Vorentscheidung verstoße gegen die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Annahme einer einheitlichen Leistung. Das FG spalte die Einräumung der Rechte an dem Grundstück einerseits und die Herstellung der Ausgleichsmaßnahmen andererseits unzutreffend auf.
- 15 Das FG habe verkannt, dass vorliegend kein Leistungsaustausch stattgefunden habe. Er, der Kläger, habe nach der getroffenen vertraglichen Vereinbarung die ackerbauliche Nutzungsmöglichkeit der betreffenden Fläche aufgrund der empfangenen Zahlung aufgegeben. Eine solche von einem Landwirt eingegangene Verpflichtung zur Einschränkung seiner Produktion stelle nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) keine Dienstleistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne dar, da sie keinen Verbrauch impliziere.
- 16 Selbst wenn von einem steuerbaren Umsatz auszugehen sei, sei dieser als Vermietungsleistung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei. Die von der Vorentscheidung dahingehend getroffene Auslegung, es müsse sich bei einer "Vermietung" um einen begrenzten oder zumindest durch ordentliche Kündigung begrenzten Vermietungszeitraum handeln, sei nicht zwingend.
- 17 Darüber hinaus sei vorliegend auch eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG gegeben, weil eine

beschränkt persönliche Dienstbarkeit in das Grundbuch eingetragen worden sei. Die Finanzverwaltung (Oberfinanzdirektion --OFD-- Niedersachsen vom 16. Februar 2011 S 7168-113-St 173, USt-Kartei ND § 4 Nr. 12 UStG S 7168 Karte 1) gehe im Zusammenhang mit Friedwäldern, bei denen die Waldbesitzer den Gemeinden --wie hier-- eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit einräumten, von einer Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG aus. Die nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 11. Februar 2010 V R 30/08, BFH/NV 2010, 2125) für die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG unbedingte Voraussetzung, dass der Nutzungsberechtigte vergleichbar einem Eigentümer Unbefugte von der Nutzung ausschließen könne, liege hier vor.

- 18** Nicht zutreffend sei zudem die Auffassung des FG, dass ein vorliegend unterstellter steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz nicht in den Anwendungsbereich der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG falle. Die vertragliche Vereinbarung stelle lediglich eine andere Form der Vermarktung der in der Fläche natürlicherweise vorhandenen landwirtschaftlichen Erzeugungsmöglichkeiten dar. Entgegen der Vorentscheidung liege keine landwirtschaftliche Dienstleistung, sondern eine landwirtschaftliche Erzeugertätigkeit vor, bei der es sich um eine klassische ackerbauliche Anbautätigkeit gemäß Anhang A zu 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) --nunmehr Anhang VII zu Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)-- handele.
- 19** Einen ausdrücklichen Revisionsantrag hat der Kläger nicht gestellt.
- 20** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 21** Es tritt der Revision des Klägers mit den Gründen seiner Einspruchsentscheidung und denen des FG-Urteils entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

- 22** Die zulässige Revision des Klägers ist unbegründet. Sie war daher nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.
- 23** 1. Die Revision ist zulässig. Eine ordnungsgemäße Revisionsbegründung muss nach § 120 Abs. 3 FGO innerhalb der --im Streitfall auf Antrag des Klägers bis zum 5. März 2012 verlängerten-- Begründungsfrist (§ 120 Abs. 2 FGO) die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge), und die Angabe der Revisionsgründe enthalten (vgl. dazu z.B. BFH-Beschluss vom 7. April 2010 I R 34/06, BFH/NV 2010, 1466; Senatsurteil vom 15. Mai 2012 XI R 16/10, BFHE 238, 460, BStBl II 2013, 49, Rz 17).
- 24** a) Der Kläger hat zwar keinen ausdrücklichen Revisionsantrag gestellt. Ein förmlicher Revisionsantrag ist jedoch entbehrlich, wenn sich aus dem Revisionsvorbringen eindeutig ergibt, inwieweit sich der Kläger durch das angefochtene Urteil beschwert fühlt (vgl. BFH-Urteile vom 30. Januar 2008 X R 1/07, BFHE 220, 403, BStBl II 2008, 520; vom 27. August 2008 III R 50/06, BFH/NV 2009, 553; vom 6. April 2011 IX R 49/10, BFH/NV 2012, 13; in BFHE 238, 460, BStBl II 2013, 49, Rz 18, jeweils m.w.N.).
- 25** b) Die Angabe der Revisionsgründe erfordert nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO eine bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Notwendig ist hiernach, dass die erhobene Rüge eindeutig erkennen lassen muss, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art darlegen, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil rechtsfehlerhaft erscheinen lassen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 30. April 2002 VII R 109/00, BFH/NV 2002, 1185; vom 31. Oktober 2002 VII R 4/02, BFH/NV 2003, 328; vom 23. März 2006 VI R 13/03, BFH/NV 2006, 1321; vom 22. März 2010 VI R 10/10, BFH/NV 2010, 1295; Senatsurteil in BFHE 238, 460, BStBl II 2013, 49, Rz 19, m.w.N.).
- 26** c) Die Revisionschrift genügt diesen Anforderungen. Der Kläger rügt die Beurteilung hinsichtlich der einheitlichen Leistung sowie des Leistungsaustauschs durch das FG und hält § 4 Nr. 12 Buchst. a, § 4 Nr. 12 Buchst. c sowie § 24 UStG für anwendbar. Er legt die Gründe dar, weshalb aus seiner Sicht die Vorentscheidung fehlerhaft sein soll.
- 27** 2. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Kläger steuerbare und steuerpflichtige Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG an die Stadt ausgeführt hat, die jeweils dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG und nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegen.

- 28** a) Die Beurteilung des FG, im Streitfall umsatzsteuerrechtlich von zwei Leistungen des Klägers auszugehen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 29** aa) Ob im konkreten Fall eine einheitliche Leistung vorliegt, haben im Rahmen der mit Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union errichteten Zusammenarbeit die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 10. März 2011 C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09 --Bog u.a.--, Slg. 2011, I-1457, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2011, 272, Rz 55; vom 17. Januar 2013 C-224/11 --BGZ Leasing--, Deutsches Steuerrecht 2013, 193, UR 2013, 262, Rz 33, jeweils m.w.N.; ferner BFH-Urteil vom 10. Januar 2013 V R 31/10, BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 29). Die erforderliche Gesamtbetrachtung ist im Wesentlichen das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung durch das FG, die den BFH grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindet (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 17. April 2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712, unter II.3.a; vom 13. Januar 2011 V R 63/09, BFHE 233, 64, BStBl II 2011, 461, Rz 23; in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 29; ferner BFH-Beschluss vom 29. September 2011 V B 23/10, BFH/NV 2012, 75, Rz 9, jeweils m.w.N.).
- 30** bb) Die vom FG getroffene Würdigung des Sachverhalts dahingehend, dass die Herstellung der Ausgleichsmaßnahmen (§ 2 Ziffer 5, § 5 Ziffer 2 des Vertrags) gegenüber der Zurverfügungstellung des Grundstücks (§ 1 Ziffer 2, § 2 Ziffer 2, § 5 Ziffer 1 des Vertrags) als eine weitere eigenständige Leistung zu behandeln ist, ist weder widersprüchlich noch verstößt sie gegen die Denkgesetze. Der Senat ist daher nach § 118 Abs. 2 FGO daran gebunden.
- 31** (1) Das FG hat seiner Entscheidung die maßgeblichen Abgrenzungsgrundsätze für die Frage, unter welchen Bedingungen mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln sind (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 17 f., m.w.N.), im Wesentlichen zugrunde gelegt (FG-Urteil, S. 14).
- 32** (2) Es hat davon ausgehend in nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Zurverfügungstellung des Grundstücks einerseits und die erstmalige Herstellung der Ausgleichsmaßnahmen andererseits jeweils als zwei eigenständige Leistungen zu beurteilen seien.
- 33** (3) Aus den zutreffenden Ausführungen des FG folgt, dass diese Leistungen jeweils als eigenständige Leistungen zu betrachten sind und weder im Verhältnis von Haupt- zu Nebenleistung stehen noch so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.
- 34** In der getrennten Beurteilung der Zurverfügungstellung des Grundstücks einerseits und der Herstellung von Ausgleichsmaßnahmen im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes (BNatSchG) andererseits liegt an sich noch keine künstliche Aufspaltung eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs, die die Funktionalität des Mehrwertsteuersystems beeinträchtigen könnte. Denn diese Leistungen können grundsätzlich nicht als derart eng miteinander verbunden angesehen werden, dass sie einen einheitlichen Umsatz bilden.
- 35** Die Herstellung der Ausgleichsmaßnahmen hat gegenüber der Zurverfügungstellung des Grundstücks ferner nicht den Charakter einer Nebenleistung. Sie erfüllt einen eigenen Zweck und stellt --wovon das FG ebenso zutreffend ausgeht-- nicht das Mittel dar, um die Zurverfügungstellung des Grundstücks unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen oder abzurufen.
- 36** cc) Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem Vorbringen des Klägers, wonach gemäß § 5 des notariellen Vertrags vom 28. Mai 2003 eine Gesamtentschädigung ausgewiesen worden sei und mithin wie bei der Veräußerung eines unbebauten Grundstücks mit vereinbarten Bauleistungen, was nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 19. März 2009 V R 50/07, BFHE 225, 224, BStBl II 2010, 78) als einheitliche Leistung zu bewerten sei, vorliegend von einer einheitlichen Leistung ausgegangen werden müsse. Denn der vom Kläger in Bezug genommenen Entscheidung des BFH lag --anders als hier-- zugrunde, dass nach den Feststellungen des FG die Lieferung des Grund und Bodens und die Generalübernehmerleistungen nicht unabhängig voneinander sein sollten und bei natürlicher Betrachtung somit ein bebautes Grundstück geliefert worden sei (vgl. Urteil in BFHE 225, 224, BStBl II 2010, 78, unter II.2.c). Jedenfalls wurden die beiden im Vertrag jeweils gesondert geregelten Leistungen auch im Rahmen der Entschädigungsregelung in § 5 des Vertrags unterschieden (einerseits § 5 Ziffer 1 - andererseits § 5 Ziffer 2).
- 37** dd) Revisionsrechtlich beachtliche Verstöße des FG gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze hat der Kläger nicht

gerügt (vgl. dazu BFH-Urteile vom 24. Januar 2008 V R 12/05, BFHE 221, 310, BStBl II 2009, 60, unter II.2.c bb; vom 25. Juni 2009 V R 25/07, BFHE 226, 407, BStBl II 2010, 239, unter II.3.c; Senatsurteil vom 4. Mai 2011 XI R 35/10, BFHE 233, 379, BStBl II 2011, 836, Rz 32).

- 38** ee) Im Übrigen wäre --wie sich aus den nachfolgenden Ausführungen ergibt-- die vom Kläger erbrachte Leistung selbst dann steuerbar sowie steuerpflichtig und würde dem Regelsteuersatz unterfallen, wenn sie das FG als eine einheitliche Leistung behandelt hätte.
- 39** b) Die Leistungen des Klägers sind --wovon das FG ebenso zu Recht entgegen der Ansicht des Klägers ausgegangen ist-- steuerbar.
- 40** aa) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
- 41** (1) Nach ständiger Rechtsprechung erbringt ein Unternehmer Leistungen gegen Entgelt i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, wenn zwischen ihm und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, sodass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.a; vom 18. Dezember 2008 V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.a bb; vom 19. November 2009 V R 29/08, BFH/NV 2010, 701; vom 2. September 2010 V R 23/09, BFH/NV 2011, 458, jeweils m.w.N.; ferner Senatsurteil vom 30. Juni 2010 XI R 22/08, BFHE 231, 248, BStBl II 2010, 1084, Rz 12, m.w.N.).
- 42** (2) Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen kann es zwar an dem für die Steuerbarkeit einer Leistung erforderlichen Leistungsaustausch fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein --aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen-- dient und deshalb nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung an den Zahlenden steht (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 458, Rz 19; vom 26. September 2012 V R 22/11, BFHE 239, 369, BFH/NV 2013, 486, Rz 15, jeweils m.w.N.).
- 43** Erbringt jedoch ein Unternehmer in Erfüllung eines gegenseitigen Vertrags mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Leistungen gegen Entgelt, ist grundsätzlich von einem steuerbaren Leistungsaustausch auszugehen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 8. November 2007 V R 20/05, BFHE 219, 403, BStBl II 2009, 483, Leitsatz 1; vom 5. Dezember 2007 V R 63/05, BFH/NV 2008, 996; in BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.a ee; vom 18. Juni 2009 V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.2.a aa; in BFH/NV 2011, 458, Rz 19). Ohne Bedeutung ist, ob es sich bei der übernommenen Tätigkeit um eine grundsätzlich der betreffenden Körperschaften des öffentlichen Rechts obliegende Pflichtaufgabe handelt (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 458, Rz 19, m.w.N.). Unerheblich ist auch, ob die Leistung dem Nutzen der Allgemeinheit dient, denn die Motive für die Begründung des Leistungsaustauschs stellen den für den Leistungsaustausch erforderlichen Zusammenhang nicht in Frage (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.a ee; in BFH/NV 2011, 458, Rz 19, jeweils m.w.N.).
- 44** bb) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen handelt es sich sowohl bei der Zurverfügungstellung des Grundstücks als auch bei der Herstellung der Ausgleichsmaßnahmen um steuerbare Leistungen, weil ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Zahlungen der Stadt und den Leistungen des Klägers bestand.
- 45** (1) Grundlage für die Leistungen des Klägers und dem hierfür entrichteten Entgelt der Stadt war der notarielle Vertrag vom 28. Mai 2003. In diesem Vertrag hat sich der Kläger gegenüber der Stadt verpflichtet, einerseits dieser das betreffende Grundstück u.a. für ökologische Ausgleichsmaßnahmen im Sinne des BNatSchG zu überlassen (§ 1 Ziffer 2, § 2 Ziffer 2) und ihr dementsprechende durch die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit gesicherte Rechte am Grundstück einzuräumen (§ 9 Ziffer 3) sowie andererseits die Ausgleichsmaßnahmen nach Maßgabe des im Vertrag in Bezug genommenen Sachverständigengutachtens und des Schreibens der ULB zu erstellen (§ 2 Ziffer 5). Die Stadt verpflichtete sich nach § 5 Ziffer 1 im Gegenzug "für die Inanspruchnahme des vorstehenden Grundstücks für Ausgleichsmaßnahmen und der Duldung nach dieser Vereinbarung und der im Grundbuch einzutragenden beschränkt persönlichen Dienstbarkeit vorgesehenen Eigentumsbeschränkungen" eine bezifferte "Entschädigung" an den Kläger zu zahlen, wobei hiervon ein bestimmter Betrag nach Maßgabe des § 5 Ziffer 2 auf "die Kosten der erstmaligen Herstellung der Ausgleichsmaßnahmen" entfiel.
- 46** (2) Die als "Entschädigung" bezeichneten Zahlungen der Stadt setzten hiernach Leistungen des Klägers nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG voraus. Sie wurden im umsatzsteuerrechtlichen Sinn für Leistungen des Unternehmers (hier des

Klägers) an einen Empfänger (hier die Stadt) aufgrund eines gegenseitigen Vertrags gewährt, sodass --entgegen dem Vorbringen des Klägers-- ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch vorliegt.

- 47** cc) Der Auffassung des Klägers, es liege kein steuerbarer Leistungsaustausch vor, weil er nach der getroffenen vertraglichen Vereinbarung die ackerbauliche Nutzungsmöglichkeit der betreffenden Fläche aufgrund der empfangenen Zahlung aufgegeben habe, folgt der Senat nicht.
- 48** (1) Zwar stellt --worauf der Kläger zutreffend hinweist-- eine von einem Landwirt im Rahmen einer nationalen Entschädigungsregelung eingegangene Verpflichtung zur Produktionseinschränkung nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 18. Dezember 1997 C-384/95 --Landboden-Agrardienste--, Slg. 1997, I-7387, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1998, 315) keine Dienstleistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne dar, da sie keinen Verbrauch impliziert (vgl. dazu auch Bosche, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2013, 286).
- 49** (2) Vorliegend hat der Kläger als unternehmerisch tätiger Landwirt einem identifizierbaren Verbraucher (hier der Stadt) gegenüber jedoch die vorgenannten, auf die spezifischen Bedürfnisse der Leistungsempfängerin ausgerichtete Leistungen erbracht und dieser mithin einen konkreten Vorteil verschafft, was zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führte (vgl. dazu auch BFH-Urteil in BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.a cc, m.w.N.). Entgegen dem Vorbringen des Klägers setzt die Steuerbarkeit vorliegend nicht voraus, dass die Ausgleichsmaßnahme mit einer späteren Baumaßnahme verrechnet werden kann. Entscheidend ist nur, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen konkreten Vorteil zieht (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, Leitsatz 3). Dies trifft vorliegend --wie dargelegt-- zu. Daher steht auch das globale Interesse an einem intakten Lebensraum in seiner gesetzlichen Normierung durch das BNatSchG und den entsprechenden Landesgesetzen einem mehrwertsteuerrechtlichen Verbrauch nicht entgegen (wohl a.A. Bosche, MwStR 2013, 286).
- 50** c) Die vom Kläger erbrachten Leistungen sind nicht steuerfrei.
- 51** aa) Eine steuerfreie Vermietung und Verpachtung i.S. von § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG liegt nicht vor.
- 52** (1) Ob eine Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit vorliegt, richtet sich umsatzsteuerrechtlich nicht nach den Vorschriften des nationalen Zivilrechts (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 7. Juli 2011 V R 41/09, BFHE 234, 513, BFH/NV 2011, 1978, Rz 19; vom 8. November 2012 V R 15/12, BFHE 239, 509, BStBl II 2013, 455, Rz 29). Die Vermietung von Grundstücken i.S. des insoweit maßgeblichen Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG --nunmehr Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL-- setzt voraus, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 239, 509, BStBl II 2013, 455, Rz 29, m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH). Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung als "Vermietung" in diesem Sinne zu behandeln ist, sind alle Merkmale des Vorgangs sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen er erfolgt. Maßgebend ist insoweit der objektive Inhalt des Vorgangs, unabhängig von der Bezeichnung, die die Parteien ihm gegeben haben (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 239, 509, BStBl II 2013, 455, Rz 29, m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH).
- 53** (2) Danach liegt --wie der V. Senat des BFH bereits entschieden hat-- keine steuerfreie Vermietung vor, wenn einer Gemeinde zur Vornahme von Ausgleichsmaßnahmen im Sinne des BNatSchG das Recht zur Inbesitznahme eines Grundstücks eingeräumt wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 509, BStBl II 2013, 455, Rz 30).
- 54** (3) Auch im Streitfall liegt keine steuerfreie Vermietung vor. Denn nach dem objektiven Inhalt des notariellen Vertrags vom 28. Mai 2003 ging es vorliegend --wie sich aus § 2 Ziffer 2 Satz 1 ergibt, wonach der Kläger der Stadt das Recht einräumt, "mit dem ... Grundstück so zu verfahren, dass die notwendigen ökologischen Ausgleichsmaßnahmen i.S.d. § 8a BNatSchG i.V.m. § 1a BauGB verwirklicht werden können"-- um die Verwirklichung der der Stadt obliegenden naturschutzrechtlichen Verpflichtung. Dementsprechend waren Ausgleichsmaßnahmen von Eingriffen in Natur und Landschaft anzulegen und künftig dauerhaft zu unterhalten (§ 2 Ziffer 4 des Vertrags). Der Kläger verpflichtete sich gegenüber der Stadt, die Flächen so "herzurichten", dass die Stadt Anspruch auf Zuteilung der gutachterlich ermittelten und landschaftsbehördlich bestätigten ... Ökopunkte erhält (§ 2 Ziffer 5 Satz 1 des Vertrags). Die Stadt war demgegenüber verpflichtet, "für die Inanspruchnahme des vorstehenden Grundstücks für Ausgleichsmaßnahmen und der Duldung nach dieser Vereinbarung und der im Grundbuch einzutragenden beschränkten persönlichen Dienstbarkeit" an den Kläger eine näher bezifferte "Entschädigung" zu zahlen (§ 5 Ziffer 1 des Vertrags), wovon "auf die Kosten der erstmaligen Herstellung der Ausgleichsmaßnahmen ... pauschal ... €" entfielen (§ 5 Ziffer 2 des Vertrags).

- 55** Dieser Beurteilung der zwischen dem Kläger und der Stadt getroffenen Vereinbarung, wonach keine "Vermietung" im umsatzsteuerrechtlichen Sinne vorliegt, steht nicht entgegen, dass der Kläger der Stadt nach § 2 Ziffer 2 Satz 2 des notariellen Vertrags vom 28. Mai 2003 auch das Recht einräumte, "wie ein Eigentümer entsprechend § 903 BGB mit den Eigentumsflächen des Grundstückseigentümers zu verfahren" und ihr nach § 2 Ziffer 2 Satz 3 des Vertrags darüber hinaus "alle Ansprüche zur Abwehr von Einwirkungen, alle Besitzrechte und Abwehrrechte des Bürgerlichen Gesetzbuches und des Nachbarrechtes" zustehen sollten. Denn diese weiteren Vereinbarungen dienten trotz der gewählten Formulierung nicht dazu, der Stadt --was für eine Vermietung spräche-- die Möglichkeit zu verschaffen, die betreffenden Flächen so in Besitz zu nehmen, als wäre sie deren Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen, sondern --wie sich aus dem Zusammenhang mit § 2 Ziffer 2 Satz 1 und insbesondere aus § 2 Ziffer 2 Satz 2 des Vertrags ergibt-- vielmehr dazu "ihrer gesetzlichen Verpflichtung zum ökologischen Ausgleich von Eingriffen in Natur und Landschaft" nachkommen zu können. Gegen die eigentümerähnliche Inbesitznahme der Flächen durch die Stadt und für die Verwirklichung deren naturschutzrechtlicher Verpflichtung spricht ebenso, dass der Kläger das "Recht auf die restliche landwirtschaftliche Nutzung" erhielt, soweit "dies nach dem ... Sachverständigengutachten und nach Maßgabe der Unteren Landschaftsbehörde zulässig und möglich ist" (§ 7 Ziffer 2 des Vertrags).
- 56** Eine Vermietung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne scheidet darüber hinaus auch deshalb aus, weil der Kläger --wovon das FG zutreffend ausging-- der Stadt kein Nutzungsrecht auf Zeit, abschnittsbezogen gegen Zahlung einer Vergütung eingeräumt hat. Die Vereinbarung zwischen dem Kläger und der Stadt "ist auf Dauer", "nicht befristet" und "nicht kündbar" (§ 4 Ziffer 1 des Vertrags). Dem steht nicht entgegen, dass nach dem BFH-Urteil vom 11. November 2004 V R 30/04 (BFHE 207, 560, BStBl II 2005, 802) die Einräumung der Berechtigung zur Überspannung eines Grundstücks jedenfalls dann eine als Vermietung und Verpachtung zu beurteilende Nutzungsüberlassung auf Zeit ist, wenn damit nicht der endgültige und vollständige Verlust der wirtschaftlichen Herrschaftsmacht verbunden ist (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 239, 509, BStBl II 2013, 455, Rz 31).
- 57** bb) Auch eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG scheidet aus.
- 58** (1) Zwar ist nach dieser Vorschrift u.a. die Bestellung von dinglichen Nutzungsrechten, zu denen --wie hier-- auch die entgeltliche Einräumung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit i.S. des § 1090 des Bürgerlichen Gesetzbuchs gehört, steuerfrei. § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG, der auf Art. 13 Teil B Buchst. b Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG beruht, wonach die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei ist, erfasst bei der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung jedoch nur die Bestellung solcher dinglicher Nutzungsrechte, die auch von dem Begriff "Vermietung und Verpachtung" in Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG umfasst werden (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 239, 509, BStBl II 2013, 455, Rz 33). Mit der Eintragung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit sollte aber vorliegend --wie sich aus § 9 Ziffer 3 des Vertrags ergibt-- das Recht zur Durchführung ökologischer Ausgleichsmaßnahmen gesichert werden, was keine Vermietung und Verpachtung ist.
- 59** (2) Die Einwendungen des Klägers hiergegen greifen nicht durch.
- 60** Der Kläger kann sich nicht mit Erfolg auf eine Selbstbindung der Verwaltung berufen, soweit er sich auf einen Erlass der OFD Niedersachsen vom 16. Februar 2011 (USt-Kartei ND § 4 Nr. 12 UStG S 7168 Karte 1) bezieht und vorbringt, die Finanzverwaltung gehe im vergleichbaren Fall der Friedwälder, bei denen den Gemeinden ebenso eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit eingeräumt werde, von einer Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG aus. Unabhängig von der Frage, ob (wirklich) vergleichbare Sachverhalte vorliegen, können norminterpretierende Verwaltungsanweisungen im Allgemeinen weder eine einer Rechtsnorm vergleichbare Bindung aller Rechtsanwender noch eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben herbeiführen. Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung besteht nur als Ausfluss von Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes ausnahmsweise in dem Bereich der der Verwaltung vom Gesetz eingeräumten Entscheidungsfreiheit, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit und der Typisierung oder Pauschalierung (vgl. dazu BFH-Urteile vom 26. April 1995 XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754; vom 7. Dezember 2005 I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097; vom 4. Februar 2010 II R 1/09, BFH/NV 2010, 1244; vom 11. November 2010 VI R 16/09, BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966; vom 10. November 2011 V R 34/10, BFH/NV 2012, 803). Ein derartiger Spielraum steht der Finanzverwaltung bei Anwendung von § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG aber nicht zu (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 803).
- 61** Entgegen der Ansicht des Klägers ergibt sich aus dem BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2125, wonach eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG nicht in Betracht kommt, wenn die einer Körperschaft des öffentlichen Rechts von

einem Unternehmer eingeräumte Grunddienstbarkeit nur dazu dient, die Verpflichtung des Unternehmers zu Bau und Betrieb eines Schwimmbades abzusichern (vgl. Rz 25), nichts Abweichendes.

- 62** d) Die vom Kläger ausgeführten Umsätze unterfallen --wovon das FG ebenso zutreffend ausging-- nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG.
- 63** aa) § 24 UStG ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH richtlinienkonform entsprechend Art. 25 der Richtlinie 77/388/EWG auszulegen (vgl. BFH-Urteile vom 23. Januar 2013 XI R 27/11, BFHE 240, 422, BStBl II 2013, 458, Rz 16; vom 24. Januar 2013 V R 34/11, BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460, Rz 22, jeweils m.w.N.).
- 64** (1) 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. Nach der Rechtsprechung des 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. Demgegenüber unterliegen die sonstigen Umsätze der Pauschallandwirte der allgemeinen Besteuerungsregelung (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 15. Juli 2004 C-321/02 --Harbs--, Slg. 2004, I-7101, UR 2004, 543, Rz 31 und 36; vom 26. Mai 2005 C-43/04 --Stadt Sundern--, Slg. 2005, I-4491, UR 2005, 397, Rz 21; ferner BFH-Urteile in BFHE 240, 422, BStBl II 2013, 458, Rz 19; in BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460, Rz 24, jeweils m.w.N.). Dabei ist die Sonderregelung nach Art. 25 der Richtlinie 77/388/EWG eng auszulegen und darüber hinaus nur insoweit anzuwenden, als dies zur Erreichung ihres Zieles erforderlich ist, das darin besteht, 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 land-, forst- oder fischereiwirtschaftlichen Betriebs ausüben, ein Pauschalausgleich gezahlt wird, wenn sie landwirtschaftliche Erzeugnisse liefern oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen (vgl. z.B. EuGH-Urteile --Harbs-- in Slg. 2004, I-7101, UR 2004, 543, Rz 27; --Stadt Sundern-- in Slg. 2005, I-4491, UR 2005, 397, Rz 27; ferner BFH-Urteile in BFHE 240, 422, BStBl II 2013, 458, Rz 19 f.; in BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460, Rz 24, jeweils m.w.N.).
- 65** (2) Keine "landwirtschaftlichen Dienstleistungen" sind daher Leistungen, die keinen landwirtschaftlichen Zwecken dienen und sich nicht auf normalerweise in land-, forst- und fischereiwirtschaftlichen Betrieben verwendete Mittel beziehen (vgl. z.B. EuGH-Urteile --Harbs-- in Slg. 2004, I-7101, UR 2004, 543, Rz 31; --Stadt Sundern-- in Slg. 2005, I-4491, UR 2005, 397, Rz 29; ferner BFH-Urteil in BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460, Rz 24).
- 66** bb) Bei Anwendung dieser Grundsätze handelt es sich bei den streitbefangenen Leistungen --entgegen der Ansicht des Klägers-- weder um "klassisch ackerbauliche Anbautätigkeit" noch um landwirtschaftliche Dienstleistungen, die der Pauschalbesteuerung nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG unterliegen. Sowohl bei der Zurverfügungstellung der Flächen zur Durchführung ökologischer Ausgleichsmaßnahmen im Sinne des BNatSchG als auch bei der Herstellung derselben handelt es sich um keine Leistungen, die landwirtschaftlichen Zwecken im vorgenannten Sinne dienen.
- 67** 3. Das FA hat die Leistungen des Klägers auch entsprechend den Zahlungszeitpunkten der "Entschädigung" zu Recht der Besteuerung unterworfen.
- 68** Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a (Satz 1) UStG entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Der Kläger war nach dem notariellen Vertrag vom 28. Mai 2003 der Stadt gegenüber verpflichtet, das Grundstück zu ökologischen Ausgleichsmaßnahmen zur Verfügung zu stellen sowie die näher bezeichneten Ausgleichsmaßnahmen herzustellen. Die Stadt war berechtigt, jedenfalls die am 30. September 2006 fällige "Rate" in Höhe von ... € bis zur endgültigen Herstellung und Abnahme der ökologischen Ausgleichsmaßnahmen zurückzuhalten (§ 5 Ziffer 4 des Vertrags). Der Kläger hatte seine vereinbarten Leistungen mithin erst im Zeitpunkt der beendeten Herstellung der Ausgleichsmaßnahmen erbracht. Denn erst dann konnte er das Grundstück der Stadt zur Erfüllung ihrer naturschutzrechtlichen Verpflichtung zur Verfügung stellen. Das gesamte Entgelt in Höhe von insgesamt ... € wäre danach zu diesem Zeitpunkt --Streitjahr 2006-- der Besteuerung zu unterwerfen gewesen.
- 69** Der Kläger hatte jedoch --was unstrittig ist-- schon ... € in 2003 sowie ... € in 2004 und die letzte Rate in Höhe von ... € in 2006 von der Stadt erhalten. Wird --wie hier-- ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung

ausgeführt worden ist, so entsteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Teilentgelt vereinnahmt worden ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de