

EuGH-Vorlage vom 13. Juni 2018, XI R 6/17

Inhaltsgleich mit BFH-Beschluss vom 13.06.2018 XI R 5/17 - EuGH-Vorlage zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung einer teilweise durch EU-Beihilfen subventionierten Lieferung

ECLI:DE:BFH:2018:VE.130618.XIR6.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 12, UStG § 10 Abs 1 S 3, UStG § 10 Abs 2 S 2, UStG § 10 Abs 4 S 1 Nr 1, UStG § 10 Abs 5 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 2, EWGRL 388/77 Art 11 Teil A Abs 1 Buchst a, EG 2200/96, EG 1433/2003, AEUV Art 267, UStG VZ 2005, UStG VZ 2006

vorgehend FG Düsseldorf, 24. November 2016, Az: 1 K 2023/13 U

Leitsätze

1. NV: Ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in denen eine Erzeugerorganisation im Sinne des Art. 11 Abs. 1, Art. 15 der VO Nr. 2200/96 an die ihr angeschlossenen Erzeuger Gegenstände liefert und hierfür von den Erzeugern eine nicht den Einkaufspreis deckende Zahlung erhält,

a) vom Vorliegen eines Tauschs mit Baraufgabe auszugehen, weil sich die Erzeuger im Gegenzug für den Umsatz gegenüber der Erzeugerorganisation vertraglich verpflichtet haben, die Erzeugerorganisation für die Dauer der Zweckbindungsfrist mit Obst und Gemüse zu beliefern, so dass Besteuerungsgrundlage des Umsatzes der von der Erzeugerorganisation an die Vorlieferanten gezahlte Einkaufspreis für die Investitionsgüter ist ?

b) der Betrag, den tatsächlich der Betriebsfonds für den Umsatz an die Erzeugerorganisation zahlt, in voller Höhe eine "unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängende Subvention" im Sinne des Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG, so dass die Besteuerungsgrundlage auch die finanzielle Beihilfe im Sinne des Art. 15 der VO Nr. 2200/96 umfasst, die dem Betriebsfonds aufgrund eines operationellen Programms gewährt worden ist ?

2. NV: Falls nach der Antwort auf Frage 1 als Besteuerungsgrundlage nur die von den Erzeugern geleisteten Zahlungen, nicht aber die Lieferverpflichtung und die finanzielle Beihilfe anzusetzen sind: Steht unter den in Frage 1 genannten Umständen Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG einer auf Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG gestützten nationalen Sondermaßnahme wie § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG entgegen, nach der die Besteuerungsgrundlage der Umsätze an die Erzeuger der von der Erzeugerorganisation an die Vorlieferanten gezahlte Einkaufspreis für die Investitionsgüter ist, weil die Erzeuger nahestehende Personen sind ?

3. NV: Falls die Frage 2 verneint wird: Gilt dies auch dann, wenn die Erzeuger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, weil die Investitionsgüter der Berichtigung der Vorsteuerabzüge (Art. 20 der Richtlinie 77/388/EWG) unterliegen ?

Tenor

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in denen eine Erzeugerorganisation im Sinne des Art. 11 Abs. 1, Art. 15 der Verordnung (EG) Nr. 2200/96 des Rates vom 28. Oktober 1996 über die gemeinsame Marktorganisation für Obst und Gemüse (VO Nr. 2200/96) an die ihr angeschlossenen Erzeuger Gegenstände liefert und hierfür von den Erzeugern eine nicht den Einkaufspreis deckende Zahlung erhält,

a) vom Vorliegen eines Tauschs mit Baraufgabe auszugehen, weil sich die Erzeuger im Gegenzug für den Umsatz gegenüber der Erzeugerorganisation vertraglich verpflichtet haben, die Erzeugerorganisation für die Dauer der Zweckbindungsfrist mit Obst und Gemüse zu beliefern, so dass Besteuerungsgrundlage des Umsatzes der von der Erzeugerorganisation an die Vorlieferanten gezahlte Einkaufspreis für die Investitionsgüter ist?

b) der Betrag, den tatsächlich der Betriebsfonds für den Umsatz an die Erzeugerorganisation zahlt, in voller Höhe eine "unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängende Subvention" im Sinne des Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a 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), so dass die Besteuerungsgrundlage auch die finanzielle Beihilfe im Sinne des Art. 15 der VO Nr. 2200/96 umfasst, die dem Betriebsfonds aufgrund eines operationellen Programms gewährt worden ist?

2. Falls nach der Antwort auf Frage 1 als Besteuerungsgrundlage nur die von den Erzeugern geleisteten Zahlungen, nicht aber die Lieferverpflichtung und die finanzielle Beihilfe anzusetzen sind: Steht unter den in Frage 1 genannten Umständen Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG einer auf Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG gestützten nationalen Sondermaßnahme wie § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes entgegen, nach der die Besteuerungsgrundlage der Umsätze an die Erzeuger der von der Erzeugerorganisation an die Vorlieferanten gezahlte Einkaufspreis für die Investitionsgüter ist, weil die Erzeuger nahestehende Personen sind?

3. Falls die Frage 2 verneint wird: Gilt dies auch dann, wenn die Erzeuger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, weil die Investitionsgüter der Berichtigung der Vorsteuerabzüge (Art. 20 der Richtlinie 77/388/EWG) unterliegen?

II. Das Revisionsverfahren wird bis zu einer abschließenden Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Gesellschafterin war in den Streitjahren (2005 und 2006) u.a. die C-eG, die Klägerin des Verfahrens XI R 5/17, bzw. deren Rechtsvorgängerin.
- 2 Die Klägerin war in den Streitjahren als Großhändlerin für Obst und Gemüse tätig, indem sie die von den ihr angeschlossenen Erzeugern produzierten und an sie gelieferten Produkte weiter vermarktete. Die Klägerin ist außerdem eine anerkannte Erzeugerorganisation im Sinne der VO Nr. 2200/96.
- 3 Nach Art. 15 der VO Nr. 2200/96 können derartige Erzeugerorganisationen einen sogenannten Betriebsfonds einrichten. Dieser Fonds ist ein Zweckvermögen

des privaten Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und speist sich je zur Hälfte aus Beiträgen der in der Erzeugerorganisation zusammengeschlossenen Erzeuger und der finanziellen Beihilfe im Sinne des Art. 15 Abs. 1 der VO Nr. 2200/96 (finanzielle Beihilfe).

- 4 Mit den Mitteln des Betriebsfonds können sogenannte operationelle Programme, die den zuständigen innerstaatlichen Behörden vorgelegt und von diesen genehmigt werden müssen (Art. 15 Abs. 2 Buchst. b, Art. 16 Abs. 1 der VO Nr. 2200/96), finanziert werden. Inhalt von operationellen Programmen können unter anderem Investitionen in Einzelbetrieben von Mitgliedern der Erzeugerorganisation sein (vergleiche Art. 8 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang I Ziffer 17 der Verordnung (EG) Nr. 1433/2003 der Kommission vom 11. August 2003 mit Durchführungsbestimmungen zur Verordnung (EG) Nr. 2200/96 des Rates hinsichtlich der Betriebsfonds, der operationellen Programme und der finanziellen Beihilfe --VO Nr. 1433/2003--).
- 5 Entsprechende Investitionen in Einzelbetrieben wurden in den Streitjahren durchgeführt. Dazu schloss die Klägerin mit verschiedenen Erzeugern sogenannte Projektverträge (Vertrag). Diese lauten auszugsweise wie folgt (vergleiche zum Beispiel Projektvertrag mit Herrn X vom 4. Februar 2005):
- 6 **1. Projekt**
Gegenstand des Vertrags ist das Projekt 32 (innovative Produktionsverfahren im Bereich des geschützten Anbaus; hier: Erstellung einer Hagelschutzanlage) als Bestandteil des operationellen Programms ... [der Klägerin] im Sinne des Art. 15 der VO (EG) Nr. 2200/96 in Verbindung mit der VO (EG) Nr. 1433/2003.
- 7 **2. Durchführung**
2.1 [Die Klägerin] erteilt in Erfüllung ihrer Verpflichtung gegenüber dem Betriebsfonds in eigener Verantwortung und in eigenem Namen die notwendigen Aufträge zur Realisierung des Projekts auf dem Grundstück ...
2.3 Die Auftragserteilung durch [die Klägerin] erfolgt nach Sicherung der Finanzierung gemäß Ziffer 4 dieses Vertrages ...
- 8 **3. Miteigentum und Verwaltung**
3.1 Die Vertragspartner sind sich einig, dass die zur Realisierung des Projekts auf das in Ziffer 2.1 bezeichnete Grundstück verbrachten Gegenstände nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden werden und somit Scheinbestandteile im Sinne des § 95 [des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB)] sind.
3.2 Die Vertragspartner sind sich einig, dass an den Projektgegenständen Miteigentum beider Vertragspartner zu gleichen Teilen entsteht (in Bruchteilsgemeinschaft [gemäß] §§ 741 ff. BGB). ...
- 9 **4. Finanzierung**
4.1 Die Investitionssumme beträgt vorläufig ...
4.2 Die erforderlichen Mittel zur Durchführung der Maßnahme werden aufgebracht
a) zu 50 % durch Zuzahlung des Erzeugers entsprechend seinem hälftigen Miteigentumsanteil
b) zu 50 % über den Betriebsfonds der Erzeugerorganisation, davon
aa) zur Hälfte aus Mitteln der finanziellen Beihilfe und
bb) zur anderen Hälfte aus einem besonderen Finanzbeitrag des Erzeugers zum Betriebsfonds. ...
4.4 Von der Förderstelle zugesagte finanzielle Beihilfen im Sinne der Ziffer 4.2.b)aa) werden vom Betriebsfonds vorfinanziert.
4.5 Die vom Erzeuger gemäß Ziffer 4.2.b)bb) aufzubringenden Mittel werden als besondere Finanzbeiträge zum Betriebsfonds in Höhe von 1,75 % des Nettovermarktungserlöses erhoben. ...
- 10 **6. Zweckbindung, Andienungsrecht und Überlassungspflicht**
6.1 Für die Zweckbindung und deren Frist gilt: Bauten und bauliche Anlagen sind für den geförderten Zweck 12 Jahre zu nutzen. Die Frist beginnt mit der Fertigstellung ... Technische Einrichtungen und Geräte sind für den geförderten Zweck 5 Jahre ab dem Zeitpunkt der Lieferung oder bei Einbauten ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung zu nutzen. Maßgeblich für die Bemessung der Zweckbindungsfrist sind die Vorgaben der zuständigen Behörde. Für das in Ziffer 1 beschriebene Projekt beträgt die Frist demnach 5 Jahre.
6.2 Der Projektgegenstand darf für die Dauer der Zweckbindungsfrist nur für den geförderten Zweck und zum gemeinsamen Nutzen der Vertragspartner eingesetzt werden. ...
6.3 Der Erzeuger ist für die Dauer der Zweckbindungsfrist verpflichtet ..., seine gesamte Produktion auf der Grundlage des bestehenden Anlieferungsvertrags der [Klägerin] zum Zwecke der Vermarktung anzudienen.
6.4 Auf Verlangen ... [der Klägerin] ist der Teil der Produktion, der durch diesen Vertrag gefördert wird, zum Zwecke der Anlieferung bei der Erzeugerorganisation jederzeit bereitzustellen. Soweit es die Marktsituation erfordert, kann [die Klägerin] auch eine zentrale Aufbereitung der Ware durchführen. ...
- 11 **9. Eigentumsübertragung**
9.1 Nach Ablauf der Zweckbindungsfrist überträgt [die Klägerin] ihren Miteigentumsanteil ohne weitere Gegenleistung auf den Erzeuger. Dabei geht [die Klägerin] davon aus, dass der Erzeuger auch nach Ablauf der Zweckbindungsfrist weiterhin an der Umsetzung der Zielverfolgung der Marktordnung Obst und Gemüse durch [die Klägerin] mitwirkt. ..."
- 12 Bei Verträgen, bei denen die Zweckbindungsfrist 12 Jahre (für Bauten und bauliche Anlagen) betrug, fehlen die unter 3. und 9. genannten Vertragsklauseln. Dies hat folgenden rechtlichen Hintergrund: Wird eine bewegliche Sache mit einem Grundstück dergestalt verbunden, dass sie wesentlicher Bestandteil des Grundstücks wird, so erstreckt sich nach nationalem Zivilrecht (§ 946 BGB) das Eigentum an dem Grundstück auf diese Sache.
- 13 Die Bestellung des jeweiligen Vertragsgegenstands erfolgte durch die Klägerin; ihr gegenüber stellten die Lieferanten der Vertragsgegenstände (Vorlieferanten) Rechnungen aus.
- 14 Die Klägerin stellte in der überwiegenden Zahl der Fälle dem jeweiligen Erzeuger 75 % ihrer Nettoanschaffungskosten zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung. Die restlichen 25 % wurden durch die finanzielle Beihilfe finanziert.
- 15 Im Jahr 2006 erfolgte allerdings teilweise die Finanzierung auch ausschließlich durch den Betriebsfonds. Die Klägerin stellte dann dem jeweiligen Erzeuger nur 50 % ihrer Nettoanschaffungskosten zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung. Die restlichen 50 % der Anschaffungskosten wurden durch die finanzielle Beihilfe finanziert.
- 16 Die Klägerin machte in ihren Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2005 vom 8. März 2007 und 2006 vom 9. November 2007 den vollen Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Vorlieferanten geltend und unterwarf (nur) die den Erzeugern in Rechnung gestellten Beträge der Umsatzsteuer. Die vom Betriebsfonds ausgezahlten Beträge sah sie nicht als Entgelt für die Umsätze an, soweit sie aus der finanziellen Beihilfe stammten.
- 17 Nach Durchführung einer Außenprüfung bei der Klägerin vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in den Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden für die Streitjahre vom 4. Februar 2013 die Auffassung, die Klägerin habe den jeweiligen Erzeugern von vornherein die Verfügungsmacht an dem gesamten Vertragsgegenstand --und nicht nur hinsichtlich des hälftigen Anteils-- verschafft und damit eine Lieferung ausgeführt; denn die Lieferung und Inbetriebnahme des Vertragsgegenstands erfolge unmittelbar an bzw. durch den Erzeuger. Es handele sich außerdem zwar bei der finanziellen Beihilfe an den Betriebsfonds um einen nicht steuerbaren ("echten") Zuschuss. Da es sich bei den Erzeugern um Genossenschaftsmitglieder der

C-eG handele, sei jedoch auf die Ausgangsumsätze der Klägerin an die jeweiligen Erzeuger die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 Nr. 1 in Verbindung mit Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) anzuwenden. Einkaufspreis der Klägerin seien die an die Vorlieferanten gezahlten (Netto-) Beträge. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 14. Mai 2013).

- 18 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es nahm an, das FA sei im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Bemessungsgrundlage für die im Rahmen der operationellen Programme ausgeführten Lieferungen an die Erzeuger nicht nur das von den Erzeugern gezahlte Entgelt umfasse. Dies ergebe sich aber nicht aus § 10 Abs. 5 Nr. 1 in Verbindung mit Abs. 4 UStG (Mindestbemessungsgrundlage), sondern aus § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG; die Zahlung aus dem Betriebsfonds sei ein Entgelt von dritter Seite.
- 19 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts. Die von der Europäischen Union (EU) an die Klägerin gezahlte finanzielle Beihilfe diene nach den VO Nr. 2200/96 und VO Nr. 1433/2003 strukturpolitischen und umweltpolitischen Zielen. Auch Investitionen in Einzelbetrieben seien Teil der "nationalen Strategie für nachhaltige operationelle Programme der Erzeugerorganisation für Obst und Gemüse".
- 20 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 14. Mai 2013 aufzuheben sowie die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 vom 4. Februar 2013 dahin gehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 um ... € und die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 um ... € niedriger festgesetzt wird.
- 21 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 22 Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

B.

- 23 Der Senat setzt das Verfahren gemäß §§ 74, 121 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die im Tenor genannten Fragen gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) zur Vorabentscheidung vor.
- 24 **I. Die maßgeblichen Rechtsvorschriften**
- 25 **1. Nationales Recht**
Die maßgeblichen Rechtsvorschriften des nationalen Rechts lauten wie folgt:
- 26 **"§ 1 UStG Steuerbare Umsätze**
(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:
1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. ...
- 27 **§ 3 UStG Lieferung, sonstige Leistung**
(1) Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).
...
(12) Ein Tausch liegt vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer Lieferung besteht. Ein tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht.
- 28 **§ 10 UStG Bemessungsgrundlage für Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe**
(1) Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1) ... nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt. ...
(2) ... Beim Tausch (§ 3 Abs. 12 Satz 1), bei tauschähnlichen Umsätzen (§ 3 Abs. 12 Satz 2) und bei Hingabe an Zahlungs statt gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Die Umsatzsteuer gehört nicht zum Entgelt.
...
(4) Der Umsatz wird bemessen
1. bei dem Verbringen eines Gegenstands im Sinne des § 1a Abs. 2 und des § 3 Abs. 1a sowie bei Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes;
2. ...
3. ...
Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

(5) Absatz 4 gilt entsprechend für
1. Lieferungen und sonstige Leistungen, die Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes, nichtrechtsfähige Personenvereinigungen sowie Gemeinschaften im Rahmen ihres Unternehmens an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder, Teilhaber oder diesen nahe stehende Personen sowie Einzelunternehmer an ihnen nahe stehende Personen ausführen;
2. ...,
wenn die Bemessungsgrundlage nach Absatz 4 das Entgelt nach Absatz 1 übersteigt. ..."
- 29 **"§ 1 KStG Unbeschränkte Steuerpflicht**
(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:
...
5. nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts; ..."
- 30 **2. Unionsrecht**
Die maßgeblichen Bestimmungen des Unionsrechts sind im Streitfall die Art. 2, 11 und 27 Abs. 1 der (in den Streitjahren noch anwendbaren) Richtlinie 77/388/EWG, für Umsätze ab dem 13. August 2006 in der Fassung der Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen (Richtlinie 2006/69/EG) sowie die VO Nr. 2200/96 und die VO Nr. 1433/2003.

31 II. Beurteilung nach nationalem Recht

Bei isolierter Betrachtung nach nationalem Recht ist die Klage aus mehreren (voneinander unabhängigen) Gründen abzuweisen.

- 32 1. Die Beteiligten und das FG gehen zu Recht übereinstimmend davon aus, dass die Klägerin die Vertragsgegenstände bereits in den Streitjahren an die betreffenden Erzeuger geliefert (und diesen nicht nur einen hälftigen Miteigentumsanteil übertragen) hat (vergleiche dazu Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. April 2008 XI R 56/06, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 221, 475, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 2008, 909; vom 24. Oktober 2013 V R 17/13, BFHE 243, 456, BStBl II 2015, 513; EuGH-Urteil Mercedes-Benz Financial Services UK vom 4. Oktober 2017 C-164/16, EU:C:2017:734, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2017, 2215, Rz 33 und 34). Diese Lieferungen erfolgten --was zwischen den Beteiligten unstrittig ist-- gegen Entgelt (vergleiche auch FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 21. August 2012 6 K 1193/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2013, 1047; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 14. Januar 2015 14 K 975/13, juris, jeweils zu Fällen der Nutzungsüberlassung).
- 33 2. Allerdings haben die Beteiligten und das FG nicht beachtet, dass die Erzeuger für die Lieferung neben der Pflicht zur Zahlung ihres Anteils in Tz. 6.3 des Vertrages die Verpflichtung eingegangen sind, die Klägerin während des Investitionszeitraums mit Obst und Gemüse zu beliefern. Der Senat verweist insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen auf seinen Vorlagebeschluss vom gleichen Tag XI R 5/17.
- 34 3. Sollte gleichwohl kein Tausch mit Baraufgabe vorliegen, hat das FG zu Recht angenommen, dass nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG (vergleiche dazu BFH-Urteile vom 18. Februar 2016 V R 46/14, BFHE 253, 421, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH/NV-- 2016, 1120, Rz 20 f.; vom 10. August 2016 XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 50, mit weiteren Nachweisen) zum Entgelt für diese Lieferungen nicht nur die den Erzeugern in Rechnung gestellten Beträge, sondern auch die Zahlungen aus dem Betriebsfonds gehören. Der Senat verweist insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen auf seinen Vorlagebeschluss vom gleichen Tag XI R 5/17.
- 35 4. Wäre weder ein Tausch mit Baraufgabe zu bejahen noch der Auffassung des FG, dass die Zahlung des Betriebsfonds ein Entgelt von dritter Seite ist, zu folgen, wäre das FA zu Recht davon ausgegangen, dass nach nationalem Recht im Streitfall die Einkaufspreise der Klägerin bei den Vorlieferanten die Bemessungsgrundlage für die Lieferungen der Klägerin an die Erzeuger bilden. Dies ergibt sich, wie das FA zu Recht angenommen hat, aus § 10 Abs. 5 Nr. 1 in Verbindung mit Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG. Der Senat verweist insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen auf seinen Vorlagebeschluss vom gleichen Tag XI R 5/17.

36 III. Beurteilung nach Unionsrecht

Allerdings ist die Vereinbarkeit der unter B.II. dargestellten und auf das nationale Recht gestützten Beurteilung mit Unionsrecht in mehrfacher Hinsicht im Sinne des Art. 267 Abs. 3 AEUV zweifelhaft.

- 37 1. Sollte der EuGH aufgrund der in Tz. 6.3 des Vertrages übernommenen Verpflichtung, die zeitlich über die in Art. 11 Abs. 1 Buchst. c Nr. 3 der VO Nr. 2200/96 enthaltene Verpflichtung hinausgeht, zu der Auffassung gelangen, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens unionsrechtlich ein Tausch mit Baraufgabe vorliegt, wäre, da das Unionsrecht keine dem § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG vergleichbare Sonderregelung zur Bemessungsgrundlage beim Tausch enthält, die Bemessungsgrundlage nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG zu bestimmen (vergleiche EuGH-Urteile Bertelsmann vom 3. Juli 2001 C-380/99, EU:C:2001:372, BFH/NV 2001, Beilage 3, 192, Rz 17; Serebryannay vek vom 26. September 2013 C-283/12, EU:C:2013:599, DStRE 2014, 476, Rz 38). Besteuerungsgrundlage ist danach alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer für die Lieferung vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.
- 38 a) Dabei wäre die von den Erzeugern eingegangene Lieferverpflichtung zu berücksichtigen, da die Erzeuger diese nur aufgrund der Lieferung eingegangen sind, und Besteuerungsgrundlage einer Lieferung von Gegenständen alles ist, was der Lieferer in unmittelbarem Zusammenhang mit der Lieferung als Gegenleistung erhält, wenn es in Geld ausgedrückt werden kann und einen subjektiven Wert darstellt (vergleiche EuGH-Urteil Naturally Yours Cosmetics vom 23. November 1988 C-230/87, EU:C:1988:508, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1990, 276, Rz 12 und 16).
- 39 b) Dies ist vorliegend in Bezug auf die verbilligte Lieferung durch die Klägerin und die Verpflichtung der Erzeuger, das erzeugte Obst und Gemüse an die Klägerin zu liefern, der Fall. Die Klägerin hat im Streitfall für die Lieferung der Gegenstände vom jeweiligen Erzeuger die Baraufgabe und eine Lieferverpflichtung erhalten; Bemessungsgrundlage für die weitere Leistung wäre die Differenz zum Einkaufspreis der Klägerin (vergleiche EuGH-Urteil Empire Stores vom 2. Juni 1994 C-33/93, EU:C:1994:225, Betriebs-Berater 1994, 1621, Rz 19); denn die Erzeuger verpflichteten sich im genannten Vertrag, in der Zukunft Lieferungen auszuführen (vergleiche dazu EuGH-Urteile RCI Europe vom 3. September 2009 C-37/08, EU:C:2009:507, DStR 2009, 2003, Rz 31 und 33; Serebryannay vek, EU:C:2013:599, DStRE 2014, 476, Rz 41).
- 40 c) Allerdings ist unionsrechtlich bereits das Vorliegen eines Tauschs mit Baraufgabe zweifelhaft, da ohnehin eine (kürzere) Lieferverpflichtung der Erzeuger aufgrund der auf Unionsrecht beruhenden Satzung besteht (vergleiche Art. 11 Abs. 1 Buchst. c Nr. 3 der VO Nr. 2200/96).
- 41 d) Außerdem könnte dieser Beurteilung entgegenstehen, dass der Steueranspruch für die zukünftigen Lieferungen von Obst und Gemüse erst entstehen kann, wenn alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, das heißt der künftigen Lieferung, bekannt sind. Der Senat verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf seinen Vorlagebeschluss vom gleichen Tag XI R 5/17.
- 42 2. Unabhängig davon ist als Buchstabe b der ersten Vorlagefrage zu klären, ob unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens eine aufgrund der Lieferung vom Betriebsfonds an die Erzeugerorganisation ausgezahlte finanzielle Beihilfe im Sinne des Art. 15 der VO Nr. 2200/96 eine "mit dem Preis der Lieferung zusammenhängende Subvention" eines "Dritten" ist. Der Senat verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf seinen Vorlagebeschluss vom gleichen Tag XI R 5/17.
- 43 3. Falls nach Auffassung des EuGH unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens im Falle der Gewährung von finanziellen Beihilfen zur Besteuerungsgrundlage nur die vom Erzeuger gezahlten Beträge gehören, ist weiter fraglich, ob das Unionsrecht der Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 UStG entgegensteht.
- 44 a) Diese Vorschrift ist --auch soweit im vorliegenden Verfahren Umsätze nach dem 12. August 2006 betroffen sind-- eine abweichende nationale Sondermaßnahme im Sinne des Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG (vergleiche zuletzt BFH-Urteil vom 28. Juni 2017 XI R 12/15, BFHE 258, 532, BFH/NV 2017, 1400, Rz 71). Sie wird deshalb weiterhin von der Kommission in ihrer Übersicht der geltenden Ausnahmeregelungen zum 1. Januar 2018 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/table_derogations/vat_index_derogations_en.pdf) als Ausnahme zu Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG aufgeführt. Sie darf deshalb auch weiterhin nur angewandt werden, soweit dies zur Vermeidung von Missbräuchen und Steuerhinterziehungen unbedingt erforderlich ist (vergleiche EuGH-Urteil Skripalle vom 29. Mai 1997 C-63/96, EU:C:1997:263, BStBl II 1997, 841, Rz 22 f., 25 f.; BFH-Urteil vom 5. Juni 2014 XI R 44/12, BFHE 245, 473, BStBl II 2016, 187, Rz 28, mit weiteren Nachweisen).
- 45 b) Grundsätzlich besteht bei Rechtsgeschäften zwischen einander nahestehenden Personen eine gewisse Gefahr der Steuerhinterziehung oder -umgehung, die die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage zulässt. Im vorliegenden Fall ist das von den Erzeugern zu zahlende Entgelt nicht marktüblich, so dass

sich die Mehrwertsteuereinnahmen (und damit auch die Mehrwertsteuer-Eigenmittel der EU) vermindern würden, wenn die Subvention nicht Teil der Besteuerungsgrundlage wäre, sondern nur der um die Subvention geminderte Verkaufspreis.

- 46 c) Die Gefahr des Rechtsmissbrauchs oder der Steuerhinterziehung besteht indes nicht, wenn sich aus den objektiven Umständen ergibt, dass der Steuerpflichtige korrekt gehandelt hat (vergleiche EuGH-Urteil Skripalle, EU:C:1997:263, BStBl II 1997, 841, Rz 26).
- 47 d) Deshalb könnte die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG unzulässig sein, wenn der Umstand, dass die Lieferung verbilligt erfolgt, darauf beruht, dass der Lieferer dafür eine finanzielle Beihilfe erhält. Daraus ergibt sich die zweite Vorlagefrage.
- 48 4. Mit der dritten Vorlagefrage soll geklärt werden, ob es zulässig ist, die Mindestbemessungsgrundlage anzuwenden, obwohl der Leistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn es um die verbilligte Lieferung von Investitionsgütern geht, die der Berichtigung der Vorsteuerabzüge (Art. 20 der Richtlinie 77/388/EWG) unterliegen.
- 49 a) Der BFH überträgt insoweit zwar --auch für Umsätze bis zum 12. August 2006-- die zu Art. 80 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ergangene Rechtsprechung, nach der bei Leistungen an einen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer die Mindestbemessungsgrundlage nicht anwendbar ist (vergleiche EuGH-Urteil Balkan and Sea Properties und Provadinvest vom 26. April 2012 C-621/10 und C-129/11, EU:C:2012:248, HFR 2012, 675, mit Anmerkung Klenk), grundsätzlich auch auf die --auch für Umsätze ab 13. August 2006 auf Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG gestützte-- nationale Sondermaßnahme des § 10 Abs. 5 UStG (vergleiche BFH-Urteil in BFHE 245, 473, BStBl II 2016, 187).
- 50 b) Allerdings geht der BFH bisher davon aus, dass die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 UStG auch bei Lieferungen an einen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger zulässig ist, wenn der vom Leistungsempfänger in Anspruch genommene Vorsteuerabzug der Vorsteuerberichtigung im Sinne des § 15a UStG unterliegt (BFH-Urteil vom 24. Januar 2008 V R 39/06, BFHE 221, 388, BStBl II 2009, 786). Er nimmt an, diesbezüglich könnten Missbräuche und Steuerhinterziehungen drohen (vergleiche BFH-Urteil in BFHE 221, 388, BStBl II 2009, 786, unter II.2.b, Rz 13 f.). Gehe zum Beispiel ein regelbesteuernder Landwirt nach Erwerb des Investitionsguts von der Regelbesteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung über, würde dies gemäß § 15a Abs. 7 UStG zu einer Vorsteuerberichtigung führen (vergleiche BFH-Urteile vom 12. Juni 2008 V R 22/06, BFHE 222, 106, BStBl II 2009, 165; vom 14. Juli 2010 XI R 9/09, BFHE 231, 253, BStBl II 2010, 1086), die dann auf der Grundlage eines Vorsteuerbetrags vorgenommen würde, der auf einer verbilligten Bemessungsgrundlage beruht. Hieraus hat der BFH die Gefahr von Steuerumgehungen abgeleitet.
- 51 c) Es ist unionsrechtlich zweifelhaft, ob diese Sichtweise dem EuGH-Urteil Balkan and Sea Properties und Provadinvest (EU:C:2012:248, HFR 2012, 675) entspricht, das eine derartige Einschränkung nicht enthält.
- 52 5. Alle Vorlagefragen sind aufgrund der selbständig tragenden Begründungsstränge entscheidungserheblich.
- 53 6. Rechtsgrundlage für die Anrufung des EuGH ist Art. 267 Abs. 3 AEUV.
- 54 IV. Das Revisionsverfahren wird bis zu einer Entscheidung des EuGH ausgesetzt (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de