

Urteil vom 13. September 2023, XI R 37/22

Umsatzsteuer: Grenzen der Pauschalbesteuerung für Landwirte; Besteuerung bei Sport-, Renn- und Turnierpferden

ECLI:DE:BFH:2023:U.130923.XIR37.22.0

BFH XI. Senat

UStG § 24 Abs 1 S 1 Nr 3, UStG § 24 Abs 2 S 1 Nr 2, EGRL 112/2006 Art 296, EGRL 112/2006 Art 300 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 295 Abs 1 Nr 4, EGRL 112/2006 Art 295 Abs 1 Nr 5, EGRL 112/2006 Anh 7 Nr 2, UStG VZ 2013

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 16. November 2022, Az: 4 K 20/21

Leitsätze

Die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG findet auf den Verkauf von Sport-, Renn- und Turnierpferden keine Anwendung.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 16.11.2022 - 4 K 20/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob die Weiterlieferung von eingekauften Pferden, die vom Kläger und Revisionskläger (Kläger) zu hochwertigen Reitpferden ausgebildet worden sind, der Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unterliegt.
- 2** Der Kläger betreibt eine Pferdezucht und einen Pferdehandel und erzielt damit einkommensteuerrechtlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG).
- 3** Der Kläger erwarb mehrere junge Reitpferde , versorgte sie, bildete sie weiter aus und verkaufte sie weiter. Für die Tiere war eine ausreichende eigene Futtergrundlage vorhanden. Die Vieheinheitengrenze des § 51 des Bewertungsgesetzes (BewG) war nicht überschritten.
- 4** Der Kläger erfasste die Pferdeeinkäufe zunächst überwiegend in seinem Gewerbebetrieb und buchte einen entsprechenden Vorsteuerabzug. Bei zwei Pferden wurde bereits der Einkauf unter Anwendung des § 24 UStG gebucht. Später ordnete der Kläger auch die übrigen Pferde dem landwirtschaftlichen Betrieb zu, berichtigte den Vorsteuerabzug und verkaufte alle Pferde unter Anwendung des § 24 UStG.
- 5** Der elektronisch übermittelten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2013 (Streitjahr) stimmte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) zunächst zu. Im Rahmen einer Außenprüfung folgte die Prüferin der Auffassung des Klägers nicht. Anders als im Bereich der Einkommensteuer (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.12.2008 - IV R 34/06, BFHE 224, 76, BStBl II 2009, 453) gelte § 24 UStG nur für die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und für landwirtschaftliche Dienstleistungen. Der Verkauf zugekaufter Produkte (hier: Pferde) falle nur dann unter die Vorschrift, wenn die zugekauften Produkte durch landwirtschaftliche Tätigkeiten zu einem Produkt anderer Marktgängigkeit weiterverarbeitet würden. Dies sei bei den zugekauften

Pferden nicht der Fall, weil diese auch nach der Ausbildung durch den Kläger Reitpferde geblieben seien; hierdurch habe sich lediglich ihr Marktwert erhöht.

- 6 Das FA folgte der Auffassung der Prüferin mit Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr.
- 7 Der Einspruch des Klägers, mit dem er vorbrachte, es komme allein darauf an, dass eine ausreichende Futtergrundlage für die gehaltenen Tiere vorhanden sei beziehungsweise die Vieheinheitengrenze gemäß § 51 BewG nicht überschritten sei, blieb erfolglos. Das FA führte zur Begründung unter anderem aus, die Umsätze mit zugekauften Produkten seien von der Besteuerung nach § 24 UStG ausgeschlossen. § 24 UStG greife im Streitfall nicht ein, da der Kläger die Pferde zum Weiterverkauf erworben habe. Die Tiere seien auch nicht durch "Weiterverarbeitung" zum selbsterzeugten landwirtschaftlichen Erzeugnis geworden. Der landwirtschaftlichen Erzeugung sei zwar die Verarbeitung gleichgestellt, die der landwirtschaftliche Erzeuger mit Mitteln ausübe, die normalerweise in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet würden. Voraussetzung sei, dass der Steuerpflichtige im Wesentlichen Erzeugnisse aus seiner land- und forstwirtschaftlichen Produktion verwende und das Produkt seinen land- und forstwirtschaftlichen Charakter nicht verliere (sogenannte erste Verarbeitungsstufe). Außerdem würden zugekaufte Produkte als eigene landwirtschaftliche Erzeugnisse gelten, wenn sie im eigenen Betrieb durch landwirtschaftliche Tätigkeiten zu einem Produkt anderer Marktgängigkeit weiterverarbeitet würden. Dies scheidet hier aus. Zum einen sei die weitere Ausbildung des Pferdes keine landwirtschaftliche Tätigkeit, weil es sich dabei nicht um eine "landwirtschaftliche Dienstleistung" handle. Zu diesen gehörten nach Anh. VIII der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) lediglich das Hüten, die Zucht und das Mästen von Vieh. Außerdem führe die weitere Ausbildung eines Reitpferdes nicht zu einem Produkt anderer Marktgängigkeit. Das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 10.02.2005 - 16 K 105/03 (Agrar- und Umweltrecht 2006, 407) habe beides nicht beachtet.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der der Kläger sein Begehren teilweise weiter verfolgt und vorgebracht hat, dass sich die noch streitbefangenen Pferde länger als drei Monate im Betrieb befunden hätten und der Kläger jeweils ein Produkt anderer Marktgängigkeit geschaffen habe, ab. Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 299 veröffentlicht.
- 9 Mit seiner Revision rügt der Kläger die fehlerhafte Anwendung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG. Die Voraussetzungen der Durchschnittssatzbesteuerung lägen vor.
- 10 Das FG habe seiner Prüfung, ob der Kläger mit der Ausbildung der Pferde ein anderes Produkt geschaffen habe, andere Kriterien zugrunde gelegt als die Finanzverwaltung. Während diese auf das Vorliegen eines Produkts anderer Marktgängigkeit abstelle, verlange das FG ein strukturell wesentlich verändertes Produkt. Dies sei nicht vom Unionsrecht gedeckt und unzutreffend. Die Vorentscheidung widerspreche dem Urteil des Niedersächsischen FG vom 12.03.2009 - 16 K 177/08 (EFG 2009, 1072) zur Akklimatisierung von Jungpflanzen. Nach dem BFH-Urteil vom 31.03.2004 - I R 71/03 (BFHE 206, 42, BStBl II 2004, 742) gehöre die Veredelung zugekaufter Pferde zur Tierzucht oder Tierhaltung im Sinne des § 13 EStG. Es sei unbestritten, dass die Tiere aufgrund der Ausbildung nicht mehr dem Zustand beim Einkauf entsprochen hätten. Sie hätten --entsprechend ihrer Leistung-- am Markt ganz anders angeboten werden können. Sie hätten sich nicht nur in ihren Fähigkeiten, sondern auch in ihrer Muskulatur und ihrem Bewegungsapparat positiv verändert. Dies habe zu einer erheblichen Steigerung des Marktwerts und zu besseren Platzierungen bei internationalen Turnieren geführt.
- 11 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung aufzuheben sowie den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 dahingehend zu ändern, dass die festgesetzte Umsatzsteuer um ... € vermindert wird.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend angenommen, dass die Lieferungen des Klägers nicht unter § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3

UStG fallen. Die vom Kläger verkauften Turnierpferde sind kein Vieh (und auch sonst kein Tier) im Sinne des Anh. VII MwStSystRL.

- 15** 1. Für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze wird gemäß § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG die Steuer vorbehaltlich der Sätze 2 bis 4 wie folgt festgesetzt:
- "1. für die Lieferungen von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, ausgenommen Sägewerkserzeugnisse, auf 5,5 Prozent,
 2. für die Lieferungen der in der Anlage 2 nicht aufgeführten Sägewerkserzeugnisse und Getränke sowie von alkoholischen Flüssigkeiten, ausgenommen die Lieferungen in das Ausland und die im Ausland bewirkten Umsätze, und für sonstige Leistungen, soweit in der Anlage 2 nicht aufgeführte Getränke abgegeben werden, auf 19 Prozent,
 3. für die übrigen Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 auf 10,7 Prozent der Bemessungsgrundlage."
"Die Vorsteuerbeträge werden, soweit sie den in Satz 1 Nr. 1 bezeichneten Umsätzen zuzurechnen sind, auf 5,5 Prozent, in den übrigen Fällen des Satzes 1 auf 10,7 Prozent der Bemessungsgrundlage für diese Umsätze festgesetzt." (§ 24 Abs. 1 Satz 3 UStG). "Ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt." (§ 24 Abs. 1 Satz 4 UStG).
- 16** Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gelten nach § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe, soweit ihre Tierbestände nach den §§ 51, 51a BewG zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören.
- 17** a) Diese Vorschrift beruht unionsrechtlich auf den Art. 295 ff. MwStSystRL.
- 18** aa) Nach Art. 296 Abs. 1 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung 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 nach diesem Kapitel anwenden. Nach Art. 296 Abs. 2 MwStSystRL sind von der Pauschalregelung landwirtschaftliche Erzeuger ausgenommen, bei denen die Anwendung der normalen oder der vereinfachten Regelung keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten bereitet, das heißt, die faktisch in der Lage sind, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung ergebenden Aufgaben zu tragen (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Nigl u.a. vom 12.10.2016 - C-340/15, EU:C:2016:764, Rz 42, 44 und 45; s.a. BFH-Urteil vom 26.05.2021 - V R 11/18, BFHE 274, 163, BStBl II 2022, 149, Rz 23; s.a. das mittlerweile beendete Vertragsverletzungsverfahren C-57/20, Amtsblatt der Europäischen Union Nr. C 222 vom 07.06.2022, S. 24).
- 19** bb) Die Pauschalausgleich-Prozentsätze werden nach Art. 300 MwStSystRL unter anderem auf den Preis ohne Mehrwertsteuer der folgenden Gegenstände und Dienstleistungen angewandt:
- "1. landwirtschaftliche Erzeugnisse, die die Pauschallandwirte an andere Steuerpflichtige als jene geliefert haben, die in dem Mitgliedstaat, in dem diese Erzeugnisse geliefert werden, diese Pauschalregelung in Anspruch nehmen; ...
 3. landwirtschaftliche Dienstleistungen, die die Pauschallandwirte an andere Steuerpflichtige als jene erbracht haben, die in dem Mitgliedstaat, in dem diese Dienstleistungen erbracht werden, diese Pauschalregelung in Anspruch nehmen."
- 20** cc) Nach Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 und 5 sowie Abs. 2 MwStSystRL gelten diesbezüglich folgende Begriffsbestimmungen:
- "4. 'landwirtschaftliche Erzeugnisse' sind die Gegenstände, die im Rahmen der in Anhang VII aufgeführten Tätigkeiten von den land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben der einzelnen Mitgliedstaaten erzeugt werden;
 5. 'landwirtschaftliche Dienstleistungen' sind Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte oder der normalen Ausrüstung seines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden und die normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen, und zwar insbesondere die in Anhang VIII aufgeführten Dienstleistungen;

(2) Den in Anhang VII aufgeführten Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung gleichgestellt sind die Verarbeitungstätigkeiten, die ein Landwirt bei im Wesentlichen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion stammenden Erzeugnissen mit Mitteln ausübt, die normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden."

21 Anh. VII MwStSystRL lautet auszugsweise wie folgt:

"2. Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung:

- a) Viehzucht und -haltung;
- b) Geflügelzucht und -haltung;
- c) Kaninchenzucht und -haltung;
- d) Imkerei;
- e) Seidenraupenzucht;
- f) Schneckenzucht."

- 22** b) § 24 UStG ist im Lichte der Art. 295 ff. MwStSystRL richtlinienkonform auszulegen (vgl. BFH-Urteile vom 21.01.2015 - XI R 13/13, BFHE 248, 462, BStBl II 2015, 730, Rz 17 ff.; vom 26.05.2021 - V R 11/18, BFHE 274, 163, BStBl II 2022, 149, Rz 20; vom 12.11.2020 - V R 22/19, BFHE 271, 279, BStBl II 2021, 544, Rz 28; vom 22.03.2023 - XI R 14/21, BStBl II 2023, 945, Rz 20).
- 23** 2. Gemessen daran ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Lieferungen der Pferde steuerbar und zum Regelsteuersatz steuerpflichtig sind sowie nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung fallen.
- 24** a) Der ermäßigte Steuersatz findet auf die Lieferung von Sportpferden keine Anwendung, weil diese nicht für die landwirtschaftliche Erzeugung bestimmt sind, insbesondere nicht für die Zubereitung von Lebens- oder Futtermitteln verwendet werden und in die menschliche oder tierische Nahrungskette gelangen (vgl. EuGH-Urteile Kommission/Niederlande vom 03.03.2011 - C-41/09, EU:C:2011:108, Rz 50 f., 56 ff., 65; Kommission/Deutschland vom 12.05.2011 - C-453/09, EU:C:2011:296, Rz 44 ff.; BFH-Urteile vom 24.10.2013 - V R 17/13, BFHE 243, 456, BStBl II 2015, 513; vom 02.07.2014 - XI R 4/13, BFH/NV 2014, 1913).
- 25** b) Soweit Sport-, Turnier- oder Freizeitpferde im Rahmen der Erbringung sonstiger Leistungen an die Pferdehalter von Landwirten gehalten werden, kommt nach der ständigen Rechtsprechung des BFH weder der ermäßigte Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG noch die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG zur Anwendung, weil Sport- und Freizeitpferde kein "Vieh" sind (vgl. BFH-Urteile vom 22.01.2004 - V R 41/02, BFHE 204, 371, BStBl II 2004, 757, unter II.1.b a.E.; vom 10.09.2014 - XI R 33/13, BFHE 247, 360, BStBl II 2015, 720, Rz 29, 40 f.; BFH-Beschluss vom 23.02.2010 - V B 93/09, BFH/NV 2010, 963, Rz 5; s.a. BFH-Urteile vom 19.02.2004 - V R 39/02, BFHE 205, 329, BStBl II 2004, 672, unter II.1.; vom 19.02.2004 - V R 38/02, BFH/NV 2004, 1298, unter II.1.; vom 13.01.2011 - V R 65/09, BFHE 233, 72, BStBl II 2011, 465; vom 30.03.2011 - XI R 26/09, BFH/NV 2011, 1540; vom 30.03.2011 - XI R 9/10, BFH/NV 2011, 1405, Rz 18, 20; vom 21.01.2015 - XI R 13/13, BFHE 248, 462, BStBl II 2015, 730, Rz 25, 42; vom 13.12.2017 - XI R 12/16, BFH/NV 2018, 448, Rz 24).
- 26** c) Ausgehend davon ist die Tätigkeit des Klägers keine Tierhaltung oder Tierzucht im Sinne des Anh. VII Nr. 2 MwStSystRL, weil Pferde der hier vorliegenden Art nach der unter II.2.b genannten Rechtsprechung kein "Vieh" sind. Sie sind auch keine andere in Anh. VII Nr. 2 MwStSystRL genannte Tierart, auf die die Durchschnittssatzbesteuerung angewendet werden darf. Die gelieferten Pferde sind schon aus diesem Grund keine landwirtschaftlichen Erzeugnisse im Sinne des Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL, so dass ihre Lieferung nicht unter Art. 300 Nr. 1 MwStSystRL fällt. Dieses Ergebnis ist im Wege richtlinienkonformer Auslegung auf § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG zu übertragen.
- 27** d) Die Anwendung des Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL scheidet außerdem deshalb aus, weil der Kläger die reiterliche Ausbildung der Pferde nicht mit Mitteln ausübt, die normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden. Auf die weiteren von den Beteiligten in diesem Zusammenhang erörterten Fragen kommt es deshalb nicht an.
- 28** e) Die ertragsteuerrechtliche und bewertungsrechtliche Beurteilung, auf die der Kläger hinweist, ist wegen des Gebots der unionsrechtskonformen Auslegung für § 24 UStG nicht maßgeblich (BFH-Urteile vom 10.09.2014 - XI R 33/13, BFHE 247, 360, BStBl II 2015, 720, Rz 34 ff.; vom 26.05.2021 - V R 11/18, BFHE 274, 163, BStBl II 2022,

149, Rz 24; s.a. Busch in Offerhaus/Söhn/Lange, § 24 UStG Rz 146 ff.; Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 24 Rz 227; Pflaum in Wäger, UStG, 2. Aufl., § 24 Rz 91; Tehler in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 24 Rz 221). Das gilt auch für die Frage der Zurechnung einer Tierzucht oder Tierhaltung zur Landwirtschaft (BFH-Urteil vom 26.05.2021 - V R 11/18, BFHE 274, 163, BStBl II 2022, 149, Rz 20).

- 29** 3. Sonstige Rechtsfehler der angefochtenen Bescheide sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.
- 30** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
- 31** 5. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de