Urteil vom 10. August 2017, V R 64/16

Organschaft und Durchschnittssätze für landwirtschaftliche Betriebe

ECLI:DE:BFH:2017:U.100817.VR64.16.0

BFH V. Senat

UStG § 2 Abs 2 Nr 2, UStG § 24, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 4 UAbs 2, EWGRL 388/77 Art 24, EWGRL 388/77 Art 25, UStG § 2 Abs 2 Nr 2, UStG § 24, UStG § 24 Abs 2 S 3, UStG § 24 Abs 2 S 3, UStG VZ 2005

vorgehend FG Köln, 20. April 2016, Az: 11 K 1694/11

Leitsätze

Ist der Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebs Organträger, so unterliegen auch die Lieferungen der Erzeugnisse dieses Betriebs durch die Organgesellschaft der Besteuerung nach Durchschnittssätzen (§ 24 UStG) .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 21. April 2016 11 K 1694/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) bewirtschaftete in den Streitjahren 2004 und 2005 einen Aussiedlerhof und baute Gemüse, Zuckerrüben, Kartoffeln und Getreide an. Er war zudem alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der A-GmbH (GmbH). Der Kläger veräußerte das von ihm selbst erzeugte Gemüse an die GmbH, die es wusch, entstielte, verpackte und verkaufte.

2 Im Anschluss an eine Umsatzsteuersonderprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass zwischen dem Kläger und der GmbH eine Organschaft bestanden habe. Daher seien die Eingangs- und Ausgangsumsätze der GmbH dem Kläger zuzurechnen.

3 Gegen die Umsatzsteuerbescheide für beide Streitjahre vom 28. Juni 2010 legte der Kläger Einspruch ein und machte geltend, dass sich aus der Organschaft ergebe, dass die Umsätze der GmbH nach § 24 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) der Durchschnittssatzbesteuerung unterlägen. § 24 Abs. 2 Satz 3 UStG sei als unionsrechtswidrige Regelung unbeachtlich. Zudem sei er als Organträger und Steuerschuldner auch keine Kapitalgesellschaft. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

4 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt. Entgegen der Auffassung des FA sei § 24 UStG auch insoweit anzuwenden, als die GmbH vom Kläger im Rahmen von nichtsteuerbaren Innenumsätzen erworbene Erzeugnisse geliefert habe. Letzteres ergebe sich daraus, dass der Kläger im Rahmen seines landwirtschaftlichen (Einzel-)Unternehmensteils Gemüse gezüchtet und angebaut habe. Diese aus seiner landwirtschaftlichen Urproduktion stammenden landwirtschaftlichen Erzeugnisse habe er teilweise an die GmbH verkauft. Insoweit lägen aufgrund der Organschaft unstreitig Innenumsätze vor. Die GmbH habe als Organgesellschaft das vom Kläger als Organträger im Rahmen seines landwirtschaftlichen (Einzel-)Unternehmensteils erzeugte Gemüse gesäubert, entstielt, verpackt und an Dritte verkauft. Insoweit habe die GmbH als Organgesellschaft Außenumsätze ausgeführt, die als Verarbeitungstätigkeiten landwirtschaftliche Dienstleistungen darstellten und dem Kläger als Organträger zuzurechnen seien. Gegenüber den Dritterwerbern stellten sich die durch die GmbH bewirkten Lieferungen als

einheitliche Leistungen des Klägers als Organträger dar. Diese dem Kläger als einheitliche Leistungen zuzurechnenden Lieferungen der GmbH an Dritte unterlägen der Durchschnittssatzbesteuerung. Dem stehe nicht entgegen, dass die GmbH auch Drittware verkauft habe. Soweit die GmbH als Organgesellschaft Produkte vermarktet habe, die der Organträger (selbst) durch Urproduktion erzeugt habe, handele es sich um Umsätze, die gemäß § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG "im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs" des (einen) Unternehmens des Organträgers ausgeführt worden seien. Dieser land- und forstwirtschaftliche "Betrieb" i.S. des § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG umfasse sowohl den Unternehmensteil, der sich aus den vom Organträger selbst ausgeübten Tätigkeiten (Umsätzen) ergibt, d.h. Zucht und Anbau des Gemüses, als auch aus dem Unternehmensteil, der sich aus den zivilrechtlich von der GmbH (Organgesellschaft) entfalteten Tätigkeiten, im Streitfall dem Säubern, Entstielen, Verpacken und Vermarkten des vom Kläger in eigener Person angebauten Gemüses zusammensetze. Beide Tätigkeitsbereiche zusammen bildeten den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb i.S. des § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG, der nach Abs. 3 der Vorschrift als "ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb zu behandeln" sei und somit --im Unterschied zu den "anderen Umsätzen" i.S. des § 24 Abs. 3 UStG-- der Durchschnittssatzbesteuerung unterliege. § 24 Abs. 2 Satz 3 UStG stehe dem nicht entgegen. Im Übrigen sei die Vorschrift auch nicht "betriebsbezogen", sondern "umsatzbezogen" auszulegen.

5 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. § 24 UStG sei betriebs-, nicht aber unternehmensbezogen auszulegen. Die Organschaft sei auf Innenleistungen beschränkt. Durch die Einbeziehung einer Organschaft in den Anwendungsbereich des § 24 UStG werde der Wettbewerb verfälscht. Unternehmen, die landwirtschaftliche Erzeugnisse von Dritten zukauften, würden benachteiligt. Discountern würde die Anwendung von § 24 UStG ermöglicht. Die Organschaft solle nur das Entstehen einer nichtabzugsfähigen Vorsteuer vermeiden. Abweichendes ergebe sich auch nicht aus dem Unionsrecht.

6 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei die Organschaft auch bei der Umsatzqualifikation zu berücksichtigen. Es komme zu einer Verschmelzung zu einem Steuerpflichtigen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Ist der Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebs Organträger, so unterliegen auch die Lieferungen der Erzeugnisse dieses Betriebs durch die Organgesellschaft der Besteuerung nach Durchschnittssätzen (§ 24 UStG). Daher hat das FG im Ergebnis zutreffend entschieden, dass der Kläger aufgrund der zwischen ihm und seiner GmbH bestehenden Organschaft berechtigt ist, die Umsätze der GmbH nach § 24 UStG zu versteuern, soweit die GmbH vom Kläger hergestellte landwirtschaftliche Erzeugnisse geliefert hat.

10 1. § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG gilt für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze. Als derartiger Betrieb gilt gemäß § 24 Abs. 2 Nr. 1 UStG insbesondere die Landwirtschaft. Unionsrechtlich beruhte dies in den Streitjahren auf Art. 25 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG). Danach könnten die Mitgliedstaaten auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder ggf. 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 Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen bezahlt wird, eine Pauschalregelung anwenden.

11 Im Streitfall unterhielt der Kläger unstreitig einen derartigen Betrieb. Führte er Lieferungen mit Erzeugnissen dieses Betriebs aus, war er unstreitig zur Anwendung von § 24 Abs. 1 UStG berechtigt.

12 2. Dies gilt auch für die Umsätze, die die GmbH als Organgesellschaft des Klägers mit den Erzeugnissen des Klägers ausgeführt hat.

13 a) Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Unionsrechtlich beruhte dies in den Streitjahren auf Art. 4 Abs. 4 UA 2 der Richtlinie 77/388/EWG. Danach steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.

14 Im Streitfall liegen die Voraussetzungen der Organschaft vor, was zwischen den Beteiligten nicht streitig ist. Der Kläger ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GmbH, die zudem beim Warenabsatz der vom Kläger erzeugten Produkte tätig ist, so dass die Eingliederungsvoraussetzungen in finanzieller, organisatorischer und wirtschaftlicher Art erfüllt sind. Dem Kläger und der GmbH kommt zudem bei eigenständiger Betrachtung Unternehmereigenschaft zu.

15 b) Die durch § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG angeordnete Unselbständigkeit der Organgesellschaft führt dazu, dass deren Tätigkeit dem Organträger zuzurechnen ist. Bestätigt wird dies durch § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 und 3 UStG. Danach beschränken sich die Wirkungen der Organschaft auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen des Organkreises, die als ein Unternehmen zu behandeln sind. Aus der ausdrücklichen Nennung der Innenleistungen in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG folgt nicht, dass die Organschaft im Verhältnis zu Dritten ohne Bedeutung ist. Denn der in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG ebenso ausdrücklich angeordneten Behandlung der inländischen Unternehmensteile kommt nach ständiger Rechtsprechung des BFH Vorrang zu (BFH-Urteil vom 29. Oktober 2008 XI R 74/07, BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.2.d).

16 Die Organschaft bewirkt zudem nicht nur eine Zurechnung von Umsätzen, sondern beeinflusst auch die Höhe der für den Organträger entstehenden Steuer. So kommt es z.B. für den Vorsteuerabzug des Organträgers auf die Verhältnisse des gesamten Organkreises an. Bezieht der Organträger eine Leistung, die er an eine Organgesellschaft weitergibt, bestimmt sich der Vorsteuerabzug nach der Verwendung der Leistung bei der Organgesellschaft. Darüber hinaus beeinflusst die Behandlung als ein Unternehmen auch die steuerrechtliche Qualifikation der durch den Organkreis erbrachten Umsätze. Liefert der Organträger z.B. ein Grundstück, das durch die Organgesellschaft bebaut wird, führt die Behandlung als ein Unternehmen dazu, dass --ebenso wie wenn sich eine Person zur Lieferung eines noch zu bebauenden Grundstücks verpflichtet-- eine einheitliche Leistung vorliegt (BFH-Urteil in BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.2.d). Ebenso führt die Übertragung eines an eine Organgesellschaft vermieteten Grundstücks auf den Organträger nicht zu einer Geschäftsveräußerung, da der Organträger umsatzsteuerrechtlich keine Vermietungstätigkeit fortsetzt, sondern das Grundstück im Rahmen seines Unternehmens selbst nutzt (BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 26/09, BFHE 230, 256, BStBl II 2010, 1114, Leitsatz 3).

17 c) Danach führt die organschaftliche Zusammenfassung von Organträger und Organgesellschaft im Anwendungsbereich von § 24 UStG dazu, dass Umsätze im Sinne dieser Vorschrift auch dann vorliegen, wenn die landwirtschaftliche Erzeugertätigkeit und die Lieferung der so erzeugten Gegenstände durch unterschiedliche Unternehmen des Organkreises ausgeführt werden.

18 Allerdings kommt es hierfür entgegen der Auffassung des FG nicht darauf an, dass die GmbH auch landwirtschaftliche Dienstleistungen erbrachte. Im Hinblick auf die Lieferung der vom Kläger erzeugten Waren ist dies unerheblich. Im Übrigen liegen auch keine landwirtschaftlichen Dienstleistungen vor, da die GmbH derartige Dienstleistungen nicht gegenüber Dritten gegen Entgelt ausgeführt hat.

19 d) Bestätigt wird dies dadurch, dass § 24 UStG umsatz-, nicht aber betriebsbezogen auszulegen ist.

20 Dies ergibt sich bereits aus dem Gesetzeswortlaut von § 24 Abs. 1 UStG, wonach es um die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs "ausgeführten Umsätze" geht, wie auch aus Art. 25 der Richtlinie 77/388/EWG, der nur die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und landwirtschaftlicher Dienstleistungen erfasst (BFH-Urteil vom 13. November 2013 XI R 2/11, BFHE 243, 462, BStBl II 2014, 543, unter II.4.b aa).

21 e) Aufgrund der Rechtsform des Klägers als Einzelunternehmer kommt es auf § 24 Abs. 2 Satz 3 UStG nicht an. Dies gilt auch für die GmbH als Organgesellschaft, die aufgrund der organschaftlichen Zusammenfassung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 und 3 UStG wie eine feste Niederlassung des Klägers zu behandeln ist, so dass über unionsrechtliche Zweifel an dieser Vorschrift (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 16. April 2008 XI R 73/07, BFHE 221, 484, BStBl II 2009, 1024) nicht zu entscheiden war.

22 f) Die hiergegen gerichteten Einwendungen des FA greifen nicht durch. So ist es ohne Bedeutung, ob auch

"Discounter" Umsätze nach § 24 UStG ausführen können. Erfüllen sie die Voraussetzungen hierfür, ist dies zu bejahen, ohne dass es darauf ankommt, ob es sich rechtlich um eine Person mit einer Vielzahl fester Niederlassungen oder um einen Organkreis handelt.

23 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de