

# Urteil vom 08. Februar 2018, V R 55/16

## Der "Verkauf von Ackerstatusrechten" ist keine landwirtschaftliche Dienstleistung

ECLI:DE:BFH:2018:U.080218.VR55.16.0

BFH V. Senat

UStG § 24 Abs 1 S 1 Nr 3, EGRL 112/2006 Art 295 Abs 1 Nr 5, DGrünErhV SH § 2, EGRL 112/2006 Anh 8, UStG VZ 2009 vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 14. September 2016, Az: 4 K 16/14

## Leitsätze

Die Verpflichtung zur Anlage und zum Erhalt von Dauergrünland durch einen Landwirt zugunsten eines anderen Landwirts, um diesem eine Genehmigung gemäß § 2 der Dauergrünland-Erhaltungsverordnung für Schleswig-Holstein (DGL-VO SH) zum Umbruch von Dauergrünland zu ermöglichen, unterfällt nicht der Pauschalbesteuerung.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 15. September 2016 4 K 16/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob der sog. "Verkauf von Ackerstatusrechten für landwirtschaftliche Nutzflächen" gemäß § 2 der Dauergrünland-Erhaltungsverordnung für Schleswig-Holstein in der Fassung des Streitjahres --2009-- (DGL-VO SH) der Durchschnittsbesteuerung gemäß § 24 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres (UStG) unterliegt.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) führt einen landwirtschaftlichen Betrieb und unterliegt mit ihren Umsätzen der Besteuerung nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 UStG.
- 3 Sie schloss im April 2009 mit A ("Käufer") einen "Vertrag über den Verkauf von Ackerstatusrechten für landwirtschaftliche Nutzflächen gem. der DGL-VO SH". In dem Vertrag verpflichtete sich die Klägerin, eine in ihrem Eigentum stehende Fläche von 10,5 ha als Dauergrünland anzulegen oder zu erhalten. Sie versicherte dem "Käufer", dass die Fläche in den kommenden fünf Jahren als Dauergrünlandfläche im jeweiligen Sammelantrag beim zuständigen Landesamt für Landwirtschaft, Umwelt und ländliche Räume (LLUR) beantragt werde. Als Entgelt für die Verpflichtung zur Anlegung/zum Erhalt des Dauergrünlands erhielt sie im Streitjahr 2009 ein einmaliges Entgelt in Höhe von 1.000 € je Hektar, also insgesamt 10.500 €.
- 4 Hintergrund der Vereinbarung sind die Regelungen der DGL-VO SH. Nach § 1 dieser Verordnung greift ein in § 2 geregeltes Verbot für Direktzahlungen beantragende Betriebe, Dauergrünlandflächen für die landwirtschaftliche Nutzung umzubereiten (Umbruchverbot, § 1 Abs. 1 a.F. i.V.m. § 2 Abs. 1 DGL-VO SH), wenn sich der Anteil des Dauergrünlands eines Betriebsinhabers gemessen an der gesamten landwirtschaftlichen Fläche (Ackerland, Dauergrünland, Dauerkulturen) um einen bestimmten Faktor verringert hat. Gemäß § 2 Abs. 2 DGL-VO SH kann die zuständige Behörde den Umbruch dennoch genehmigen; die umgebrochene Fläche ist jedoch sodann unverzüglich durch neu angelegtes Dauergrünland zu ersetzen. Der streitgegenständliche Vertrag über die Anlegung/den Erhalt von Dauergrünland durch die Klägerin zugunsten des "Käufers" diente dazu, letzterem eine Genehmigung gemäß § 2 DGL-VO SH zum Umbruch von Dauergrünland zu ermöglichen. Denn gemäß § 2 Abs. 4 DGL-VO SH kann sich das

für die Erlangung einer Genehmigung erforderliche (Ersatz-)Dauergrünland auch auf den Flächen anderer Personen (im Streitfall der Klägerin) als der des Umbruchwilligen (im Streitfall "Käufer") befinden.

- 5 In ihrer am 18. März 2011 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingegangenen Umsatzsteuererklärung 2009 erklärte die Klägerin keine der Regelbesteuerung unterliegenden Umsätze, da sie der Auffassung war, dass ihre gesamten Umsätze der Besteuerung nach Durchschnittssätzen unterlägen. Aufgrund einer Kontrollmitteilung erlangte das FA Kenntnis von dem "Verkauf von Ackerstatusrechten" an A und erließ am 18. Juli 2012 den angegriffenen Umsatzsteuerbescheid 2009, in welchem es den Verkauf (die 10.500 €) der Regelbesteuerung unterwarf.
- 6 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, der mit Einspruchsentscheidung vom 23. Januar 2014 als unbegründet zurückgewiesen wurde.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 84 veröffentlichten Urteil ab. Maßgeblicher Gegenstand der streitigen sonstigen Leistung sei nicht die Verpflichtung der Klägerin zur Anlage oder zum Erhalt von Dauergrünland, sondern deren Verpflichtung, eine im Sinne der DGL-VO SH schädliche (intensive) Nutzung der Flächen zu unterlassen und dem Leistungsempfänger ("Käufer") das dadurch gewonnene "Ackerbaustatusrecht" zu verschaffen. Diese Leistung sei keine landwirtschaftliche Dienstleistung, weil sie nicht im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Produktion stehe. Die Dienstleistung betreffe auch keine Mittel, die ein landwirtschaftlicher Erzeuger "normalerweise" oder "gewöhnlich" zum Betrieb seiner eigenen Landwirtschaft verwende.
- 8 Im finanzgerichtlichen Verfahren hatte die Klägerin zuvor mitgeteilt, noch einen weiteren "Vertrag über den Verkauf von Ackerstatusrechten für landwirtschaftliche Nutzflächen" mit B abgeschlossen und hierfür im Streitjahr ein Entgelt von 1.944 € (1,62 ha x 1.200 €/ha) erhalten zu haben. Die sich hieraus ergebende --bislang noch nicht berücksichtigte-- Umsatzsteuer von 310,39 € ist im Urteil verrechnet worden mit --unstreitigen-- Vorsteuern in Höhe von 600 €.
- 9 Mit der Revision wendet sich die Klägerin gegen die Versagung der Durchschnittssatzbesteuerung und rügt die Verletzung von § 24 UStG, Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. Anhang VIII der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).
- 10 Die Leistung der Klägerin bestehe aus zwei Elementen: der Verpflichtung zum Erhalt ihres Dauergrünlands und der Stellung des Sammelantrages beim LLUR. Der Erhalt des Dauergrünlands sei dabei das entscheidende (prägende) Element. Diese Leistung entspreche gerade den in Anhang VIII MwStSystRL angeführten Dienstleistungen (Arbeiten des Anbaus, der Ernte ... einschließlich des Säens und Pflanzens) da es u.a. Aufgabe der Klägerin sei, die Grünlandflächen regelmäßig zu mähen, Grasland zu machen und nachzusäen. Der Stellung des Sammelantrages beim LLUR komme demgegenüber keine besondere Bedeutung zu. Sie diene bloß der Sicherung, dass die Flächen auch als Dauergrünland erhalten blieben.
- 11 Es sei nicht erkennbar, woraus das FG entnehme, dass die im Anhang VIII MwStSystRL aufgeführten oder vergleichbaren Dienstleistungen in einem "direkten und unmittelbaren Zusammenhang" mit der landwirtschaftlichen Produktion stehen müssten. Ausreichend für die im Katalog (Anhang VIII MwStSystRL) aufgeführten Dienstleistungen sei vielmehr auch ein mittelbarer Zusammenhang zur landwirtschaftlichen Produktion (z.B. Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse).
- 12 Das FG habe in der Urteilsbegründung zu Unrecht ausgeführt, dass die streitgegenständliche Leistung keine Leistung sei, die "normalerweise" zur landschaftlichen Produktion beitrage. Dem sei entgegenzuhalten, dass der Gesetzgeber bzw. im vorliegenden Fall der Verordnungsgeber mit Vorschriften wie der DGL-VO SH in den landwirtschaftlichen Produktionsprozess aktiv eingegriffen und so erst den Rahmen für die landschaftliche Tätigkeit geschaffen habe. Der Verordnungsgeber lege damit fest, was "normalerweise" zur landwirtschaftlichen Produktion beitrage. Dies sei insbesondere die durch § 2 Abs. 4 DGL-VO SH vorgesehene Möglichkeit des Landwirts, sich zur Produktionserweiterung von einem Dritten die Verpflichtung zu "erkaufen", dass dieser auf seinen Flächen Dauergrünland anlege und langfristig erhalte.
- 13 Der Vergleich des FG mit der langfristigen Vermietung und Verpachtung von Mitteln der landwirtschaftlichen Erzeugung, die nicht unter die Durchschnittsbesteuerung falle (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Oktober 2005 V R 64/00, BFHE 212, 132, BStBl II 2006, 212), gehe insoweit fehl, als die Klägerin ihre Flächen

bereits vor Abschluss des Vertrages als Grünland genutzt habe und dies --unabhängig vom "Verkauf des Ackerstatusrechts"-- auch weiterhin beabsichtige.

- 14** Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 18. Juli 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Januar 2014 aufzuheben.
- 15** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16** Gegenstand der streitbefangenen Leistung sei nicht lediglich der Erhalt bzw. die Bewirtschaftung von Dauergrünland. Vielmehr beinhalte die betreffende Leistung die Verpflichtung, eine i.S. der DGL-VO SH schädliche landwirtschaftliche Nutzung zu unterlassen und dem "Käufer" das dadurch geschaffene "Ackerstatusrecht" zu verschaffen.
- 17** Mit der von der Klägerin erbrachten Leistung werde einem anderen Landwirt der Umbruch von Grünland und die intensivere landwirtschaftliche Nutzung bestimmter Flächen ermöglicht, ohne dass sich dies auf die Ansprüche dieses anderen Landwirts auf Erhalt von Direktzahlungen auswirke. Hierin könne --in Übereinstimmung mit den Ausführungen des FG-- keine normalerweise der landwirtschaftlichen Produktion dienende Leistung gesehen werden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist unbegründet und wird deshalb zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der "Verkauf von Ackerstatusrechten" nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG bzw. der Pauschalregelung nach Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 Halbsatz 1 der MwStSystRL unterliegt.
- 19** 1. Die Klägerin hat mit dem "Verkauf des Ackerstatusrechts" steuerbare und steuerpflichtige Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausgeführt, die der Regelbesteuerung nach § 12 Abs. 1 UStG und nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegen.
- 20** a) Nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG wird die Steuer für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen, bei denen es sich nicht um die in Satz 1 dieser Vorschrift näher bezeichnete Lieferung von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen oder Leistungen mit Getränken handelt, auf 10,7 % festgesetzt. Aus § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG ergibt sich ein Vorsteuerabzug in gleicher Höhe. Durch diese Regelungen gleichen sich Steuer und Vorsteuer aus, so dass der Landwirt im Ergebnis für diese Umsätze keine Umsatzsteuer zu entrichten hat.
- 21** b) § 24 UStG ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH richtlinienkonform entsprechend Art. 295 ff. MwStSystRL auszulegen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 24. Januar 2013 V R 34/11, BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460, unter II.1.b, und vom 21. Januar 2015 XI R 13/13, BFHE 248, 462, BStBl II 2015, 730, unter II.1.b). Danach finden die sog. Pauschalausgleich-Prozentsätze gemäß Art. 300 f. MwStSystRL auf landwirtschaftliche Erzeugnisse und landwirtschaftliche Dienstleistungen Anwendung.
- 22** c) Landwirtschaftliche Dienstleistungen sind nach Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mithilfe seiner Arbeitskräfte und/ oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebs erbracht werden und die normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen. Hierzu zählen insbesondere die in Anhang VIII MwStSystRL aufgeführten Dienstleistungen wie z.B. "Arbeiten des Anbaus, der Ernte, des Dreschens, des Pressens, des Lesens und Einsammelns, einschließlich des Säens und Pflanzens". § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG ist bei richtlinienkonformer Auslegung auf diese landwirtschaftlichen Dienstleistungen, nicht aber auch auf andersartige sonstige Leistungen anzuwenden.
- 23** d) Wie der BFH bereits ausdrücklich entschieden hat, setzt § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht voraus, dass der Dienstleistungsempfänger ein Land- oder Forstwirt ist. Allerdings muss die Dienstleistung vom Empfänger zu land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden (BFH-Urteil in BFHE 248, 462, BStBl II 2015, 730, Leitsätze 1 und 2, sowie unter II.2.b cc). Aus dem Erfordernis, dass die landwirtschaftliche Dienstleistung normalerweise zur

landwirtschaftlichen Produktion beitragen muss, folgt somit, dass die landwirtschaftliche Dienstleistung beim Dienstleistungsempfänger zur landwirtschaftlichen Erzeugung beizutragen hat.

- 24** 2. Danach hat das FG zutreffend entschieden, dass die Klägerin § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG auf den "Verkauf des Ackerstatusrechts" nicht anwenden kann.
- 25** Gegenstand der streitbefangenen Leistung ist nicht lediglich der Erhalt oder die Bewirtschaftung von Dauergrünland. Vielmehr umfasst die betreffende Leistung zugleich die Verpflichtung, eine i.S. der DGL-VO SH schädliche landwirtschaftliche Nutzung zu unterlassen und dem "Käufer" das dadurch geschaffene "Ackerstatusrecht" zu verschaffen.
- 26** a) Der "Verkauf des Ackerstatusrechts" stellt keine landwirtschaftliche Dienstleistung dar. Er ist nicht im Katalog des Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 Halbsatz 2 i.V.m. Anhang VIII MwStSystRL enthalten und den dort genannten Leistungen auch nicht vergleichbar.
- 27** aa) Dass die Verpflichtung der Klägerin zum Erhalt des Dauergrünlands gerade einer der im Anhang VIII MwStSystRL angeführten Katalogleistungen ("Anbau, Ernte, ... einschließlich Säen und Pflanzen") entspricht, ist unbeachtlich, weil das FG für den erkennenden Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt hat, dass diese Leistung zurücktritt hinter dem die Leistung prägenden und maßgeblichen "Verkauf des Ackerstatusrechts". Es ist daher unschädlich, wenn die Klägerin aus der Nutzung dieser Flächen Erträge durch Schnitte des Grases erzielt oder das Gras als Viehfutter für ihre Tiere verwendet. Denn die vertragliche Gegenleistung (Entgelt) wird nicht aufgrund der gezogenen (Eigen-)Nutzungen der Klägerin geleistet, sondern deswegen, weil diese die streitgegenständlichen Flächen über mindestens fünf Jahre von der Fruchtfolge ausnimmt und damit eine intensive Nutzung des Landes unterlässt.
- 28** bb) Die Möglichkeit der Klägerin, die Grünflächen weiterhin als Futtergrundlage für ihre Tiere zu nutzen, macht den "Verkauf des Ackerstatusrechts" nicht seinem Wesen nach zu einer landwirtschaftlichen Dienstleistung (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2013 XI R 27/11, BFHE 240, 422, BStBl II 2013, 458 – Klärschlamm als Dünger bei Entsorgungsleistung).
- 29** cc) Bei der unionsrechtlich gebotenen engen Auslegung der Pauschalregelung stellt der "Verkauf des Ackerstatusrechts" auch keine den Katalogleistungen vergleichbare Dienstleistung dar, weil er nicht der landwirtschaftlichen Erzeugung dient.
- 30** aaa) Entschieden ist vom BFH, dass die Zurverfügungstellung von Flächen zur Durchführung ökologischer Ausgleichsmaßnahmen keine Leistung ist, die landwirtschaftlichen Zwecken dient (BFH-Urteil vom 28. Mai 2013 XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411; ebenso FG Düsseldorf, Urteil vom 23. Mai 2014 1 K 4581/12 U, EFG 2014, 1519).
- 31** bbb) Für den hier streitigen "Verkauf des Ackerstatusrechts" kann im Ergebnis nichts anderes gelten. Auch hier verpflichtet sich ein Landwirt, die Klägerin, eine (i.S. der DGL-VO SH schädliche) intensive landwirtschaftliche Nutzung der Flächen gegen Entgelt zu unterlassen. Der "Käufer" des Ackerstatusrechts war auch ohne die Umbruchgenehmigung nicht daran gehindert, seine Grünflächen umzubrechen und intensiv zu nutzen. Er benötigte die Ausgleichsflächen der Klägerin daher nicht zur landwirtschaftlichen Erzeugung. Er benötigte die Flächen vielmehr zum Erhalt der Umbruchgenehmigung und damit zur Sicherung der von ihm beantragten Direktzahlungen. Die durch § 2 Abs. 4 DGL-VO SH vorgesehene Möglichkeit des Landwirts, sich zur Produktionserweiterung von einem Dritten diese Verpflichtung zu "erkaufen", ist insoweit nur eine weitere Option zum Erhalt oder zur Sicherung der Direktzahlungen.
- 32** Die Direktzahlungen nach der DGL-VO SH beruhen auf Unionsrecht (vgl. Verordnung (EG) Nr. 796/2004, Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- Nr. L 141, Seite 18). Sie sollen die Erhaltung von Dauergrünland fördern und einer massiven Umstellung auf Ackerland entgegenwirken; sie dienen dem Umweltschutz, der Teil der gemeinsamen europäischen Agrarpolitik ist (Gerichtshof der Europäischen Union --EuGH--, Urteil Pilar Planes Bresco vom 9. Juni 2016 C-333/15 und C-334/15, EU:C:2016:426, ABIEU 2016, Nr. C 296, 16, m.w.N.). Das System dieser unionsrechtlichen Direktbeihilfen ist gerade dadurch geprägt, dass die Zahlungen von der Erzeugung abgekoppelt und den Betriebsinhabern zur Ergänzung ihres Einkommens gezahlt werden (EuGH-Urteil Pilar Panes Bresco, EU:C:2016:426).
- 33** Dementsprechend ist der "Verkauf des Ackerstatusrechts" eine Reaktion der Marktteilnehmer auf

naturschutzrechtliche Bestimmungen und Regelungen zu Direktzahlungen und keine "normalerweise" der landwirtschaftlichen Produktion dienende Leistung i.S. des Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 Halbsatz 2 MwStSystRL.

- 34** b) Was als "landwirtschaftliche Dienstleistungen" anzusehen ist, bestimmt sich ausschließlich und zwingend nach Unionsrecht (Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 Halbsatz 2 i.V.m. Anhang VIII MwStSystRL). Die DGL-VO SH vermag diesen Regelungsbereich --entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin-- nicht zu erweitern.
- 35** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)