# Urteil vom 26. Mai 2021, V R 11/18

**Zur Vieheinheiten-Obergrenze bei landwirtschaftlichen Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Umsatzsteuerrecht**

ECLI:DE:BFH:2021:U.260521.VR11.18.0

BFH V. Senat

UStG § 2 Abs 1, UStG § 12 Abs 1, UStG § 24 Abs 1, UStG § 24 Abs 2, UStG § 24 Abs 3, EGRL 112/2006 Art 295 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 296 Abs 1, EGRL 112/2006 Anh 7 Ziff 2, BewG § 51 Abs 1a, BewG § 51 Abs 2, BewG § 51a, UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009

vorgehend FG Münster, 19. Februar 2018, Az: 15 K 180/15 U

## Leitsätze

1. Die Vieheinheiten-Obergrenze für landwirtschaftliche Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe i.S. des § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG, §§ 51, 51a BewG ist einheitlich für alle Betriebe eines Unternehmers zu ermitteln.

2. Die ertragsteuerrechtliche Behandlung ist umsatzsteuerrechtlich auch dann unerheblich, wenn sie zur Annahme mehrerer landwirtschaftlicher Betriebe führt.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 20.02.2018 - 15 K 180/15 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Umsätze des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) aus seinem Tierhaltungsbetrieb in den Jahren 2007 bis 2009 (Streitjahre) nach Durchschnittssätzen (§ 24 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung --UStG--) zu versteuern sind.

2 Der Kläger ist Schweinemäster. Unter der Anschrift C-Straße 5 in X bewirtschaftete er zunächst eine von seinen Eltern gepachtete Schweinemast, die ihm im März 2008 zu Eigentum übertragen wurde. Mit Vertrag vom ... pachtete der Kläger außerdem die daneben liegende Hofstelle unter der Anschrift C-Straße 6 mit einem weiteren Schweinemaststall mit ca. 900 Mastplätzen und der zugehörigen landwirtschaftlichen Nutzfläche. Ferner betrieb der Kläger eine Fotovoltaikanlage und lieferte entgeltlich Strom an den örtlichen Energieversorger.

3 Im Rahmen einer vom Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung N beim Kläger durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer die Erzeugung von Vieheinheiten (VE) durch den Kläger wie folgt fest:

| | |
|---|---|
| Hofstelle C-Straße 5 | |
| landwirtschaftliche Nutzfläche | 85,85 ha |
| mögliche VE | 497,55 |
| tatsächliche VE | 447,84 |

| | |
|---|---|
| Hofstelle C-Straße 6 | |
| landwirtschaftliche Nutzfläche | 30,39 ha |
| mögliche VE | 272,34 |
| tatsächliche VE | 261,12 |

4 Der Prüfer behandelte die bisher getrennt geführten Betriebe als einheitlichen Betrieb und setzte für die Abgrenzung landwirtschaftlicher zu gewerblichen Einkünften folgende Werte an:

| | |
|---|---|
| Hofstellen C-Straße 5 und C-Straße 6 | |
| landwirtschaftliche Nutzfläche | 116,24 ha |
| mögliche VE | 564,36 |
| tatsächliche VE | 708,96 |

5 Aufgrund der Anpachtung der Hofstelle C-Straße 6 liege ein sofortiger Strukturwandel von einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu einem Gewerbebetrieb vor. Die Umsätze eines gewerblichen Schweinemastbetriebs unterlägen der Regelbesteuerung und nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG.

6 Der Kläger erklärte für die Streitjahre nur Umsätze und Vorsteuerbeträge aus dem Betrieb der Fotovoltaikanlage. Die Umsätze aus dem Betrieb der Schweinemast erklärte er nicht. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht, machte sich die Feststellungen des Prüfers zu eigen und setzte die Umsatzsteuer 2007 bis 2009 in den Umsatzsteuerbescheiden vom 09.09.2013 entsprechend fest, wobei es sämtliche Umsätze aus dem Betrieb der Schweinemast beider Hofstellen der Regelbesteuerung unterwarf.

7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage nach erfolglosem Einspruch durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 788 veröffentlichte Urteil ab. Das FA habe die Umsätze des Klägers aus seinen beiden Tierhaltungsbetrieben C-Straße 5 und C-Straße 6 zu Recht der Regelbesteuerung und nicht der Besteuerung nach Durchschnittssätzen nach § 24 UStG unterworfen.

8 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision, mit der er die Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Das FG habe verkannt, dass nach § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG für die Anwendbarkeit auf den "Betrieb" abzustellen sei. Der VE-Umrechnungsschlüssel in § 13 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und § 51 des Bewertungsgesetzes (BewG) sei über § 24 UStG nicht nur für die Einkommen- und Gewerbesteuer, sondern auch für die Umsatzsteuer verbindlich. Das sei auch unionsrechtskonform, weil nach Art. 295 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) für die Abgrenzung zwischen einem gewerblichen und einem landwirtschaftlichen Betrieb die Einhaltung des jeweiligen nationalen VE-Umrechnungsschlüssels maßgeblich sei. Zu diesen --unionsrechtlich zulässigen-- nationalen Regelungen gehöre in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) die Koppelung der VE-Degression nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und § 51 Abs. 1a BewG an den "Betrieb". Dass der Unternehmer ungeachtet des Grundsatzes der Einheitlichkeit des Unternehmens mehrere Betriebe haben könne, folge allein schon aus § 24 Abs. 3 UStG, der das Nebeneinander land- und forstwirtschaftlicher und gewerblicher Betriebe unter dem Dach eines Unternehmens ausdrücklich vorsehe.

9 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung des FA vom 08.10.2014 aufzuheben und die Umsatzsteuer
2007 auf ... €,
2008 auf ./. ... €,
2009 auf ... €
festzusetzen.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Zur Begründung verweist es auf die Gründe des FG-Urteils.

## Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision des Klägers ist unbegründet und wird deshalb zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Umsätze des Klägers aus seinen beiden Tierhaltungsbetrieben nicht der Besteuerung nach Durchschnittssätzen (§ 24 Abs. 1 UStG), sondern der Regelbesteuerung nach § 12 Abs. 1 UStG unterliegen.

13 1. Nach § 12 Abs. 1 UStG beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 % der Bemessungsgrundlage. 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 Nr. 1 und 2 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 (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.09.2018 - V R 28/17, BFHE 263, 67, BStBl II 2019, 383; vom 08.02.2018 - V R 55/16, BFHE 261, 181, BStBl II 2021, 538, Rz 20).

14 2. Nach § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG gelten als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe, soweit ihre Tierbestände nach den §§ 51 und 51a BewG zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören. § 51 Abs. 1a BewG legt fest, welche Tierbestände --bezogen auf die genutzte landwirtschaftliche Fläche-- in vollem Umfang zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören. Die Tierbestände sind nach dem Futterbedarf in VE umzurechnen. Übersteigt die Anzahl der VE nachhaltig die in § 51 Abs. 1a BewG bezeichnete Grenze, so gehören nur die Zweige des Tierbestands zur landwirtschaftlichen Nutzung, deren VE zusammen diese Grenze nicht überschreiten (§ 51 Abs. 2 Satz 1 BewG).

15 3. Diese Regelung beruht auf Art. 296 Abs. 1 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der Sonderregelung des Kapitels 1 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 Kapitel 2 (Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger) anwenden. "Landwirtschaftlicher Erzeuger" in diesem Sinn ist gemäß Art. 295 Abs. 1 Nr. 1 MwStSystRL ein Steuerpflichtiger, der seine Tätigkeit im Rahmen eines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs ausübt. Ein "land-, forst- oder fischwirtschaftlicher Betrieb" ist ein Betrieb, der in den einzelnen Mitgliedstaaten im Rahmen der in Anh. VII genannten Erzeugertätigkeiten als solcher gilt (Art. 295 Abs. 1 Nr. 2 MwStSystRL). "Landwirtschaftliche Erzeugnisse" sind die Gegenstände, die im Rahmen der in Anh. VII aufgeführten Tätigkeiten von den land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben der einzelnen Mitgliedstaaten erzeugt werden (Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL). Als Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung i.S. des Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL nennt Anh. VII Nr. 2 "Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung" (Buchst. a "Viehzucht und -haltung"). Die Bindung des Begriffs Landwirtschaft im Bereich der Tierzucht und Tierhaltung durch § 24 UStG i.V.m. § 51 BewG an die eigenbewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen, mit der Maßgabe, dass diese die Futtergrundlage für das gehaltene Vieh bereithalten können müssen, entspricht daher dem Unionsrecht.

16 4. Danach werden die Umsätze des Klägers aus seinen beiden Tierhaltungsbetrieben nicht von der Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG umfasst, weil mehrere landwirtschaftliche Betriebe eines Unternehmers bei der Ermittlung der VE-Obergrenze zusammenzufassen sind und der Viehbestand des Klägers in diesem Fall die VE-Obergrenze überschreitet.

17 a) Zutreffend hat das FG entschieden, dass die in § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG i.V.m. §§ 51, 51a BewG getroffene Regelung insoweit im Einklang mit dem Unionsrecht steht, als sie die Tierzucht und Tierhaltung nur in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung begünstigt (so auch Busch in Offerhaus/Söhn/Lange, § 24 UStG Rz 142). Ebenfalls unionsrechtskonform ist die in § 51 Abs. 1a BewG vorgesehene degressive Festsetzung von VE im Verhältnis zur

Ackerfläche, weil das Unionsrecht für die Ermittlung einer VE-Obergrenze, insbesondere für die Frage, ob diese linear oder, wie in § 51 BewG, degressiv zu ermitteln ist, keine Vorgaben macht.

**18** b) Das Gebot, bei der Ermittlung der VE-Obergrenze alle Betriebe eines Landwirtes zusammenzufassen, folgt nach nationalem Umsatzsteuerrecht bereits aus der Regelung in § 24 Abs. 3 UStG, die anordnet, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb als ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb zu behandeln ist, wenn der Unternehmer auch andere Umsätze ausführt. Diese Regelung dient nach der Rechtsprechung des Senats gerade nicht dazu, einzelne landwirtschaftliche Betriebe gegeneinander abzugrenzen, sondern sie soll die Abgrenzung der landwirtschaftlichen Betriebe gegenüber gewerblichen und anderen Betrieben ermöglichen (BFH-Urteil vom 23.04.1998 - V R 64/96, BFHE 185, 321, BStBl II 1998, 494). § 24 Abs. 3 UStG wäre zudem überflüssig, wenn jeder land- und forstwirtschaftliche Betrieb ohnehin gesondert zu betrachten wäre.

**19** Außerdem folgt aus § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG, dass mit den "im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätzen" alle Umsätze gemeint sind, die ein Unternehmer aus der Landwirtschaft erzielt, unabhängig davon, wie viele Teilbetriebe er ertragsteuerrechtlich hat (BFH-Urteil in BFHE 185, 321, BStBl II 1998, 494). Es wäre widersprüchlich, innerhalb derselben Regelung für die Option zur Regelbesteuerung auf alle landwirtschaftlichen Umsätze, also auf die Umsätze aller landwirtschaftlichen Betriebe abzustellen, für Zwecke der VE-Obergrenze aber die einzelnen Betriebe als Maßstab heranzuziehen.

**20** c) Bestätigt wird dieses Ergebnis durch das in ständiger Rechtsprechung des BFH anerkannte Gebot einer an Art. 295 ff. MwStSystRL orientierten richtlinienkonformen Auslegung von § 24 UStG (z.B. BFH-Urteile in BFHE 261, 181, BStBl II 2021, 538, Rz 20; vom 21.01.2015 - XI R 13/13, BFHE 248, 462, BStBl II 2015, 730, Rz 17; vom 24.01.2013 - V R 34/11, BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460, Rz 22). Das gilt auch für die Frage der Zurechnung einer Tierzucht oder Tierhaltung zur Landwirtschaft.

**21** aa) Dabei sind die Sonderregelungen der Art. 295 ff. MwStSystRL eng auszulegen und darüber hinaus nur insoweit anzuwenden, als dies zur Erreichung ihres Zieles erforderlich ist (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Kommission/Portugal vom 08.03.2012 - C-524/10, EU:C:2012:129, Rz 49; ebenso zu Art. 25 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern EuGH-Urteile Harbs vom 15.07.2004 - C-321/02, EU:C:2004:447, Rz 27; Stadt Sundern vom 26.05.2005 - C-43/04, EU:C:2005:324, Rz 27; BFH-Urteil in BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460, Rz 24). Dieses Ziel besteht darin, 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 landwirtschaftlichen Betriebs ausüben, ein Pauschalausgleich gezahlt wird, wenn sie landwirtschaftliche Erzeugnisse liefern oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen (EuGH-Urteile Harbs, EU:C:2004:447, Rz 2; Stadt Sundern, EU:C:2005:324, Rz 28).

**22** bb) Das verdeutlicht, dass es für das Vorliegen der Voraussetzungen der Sonderregelung auf die Verhältnisse des Landwirtes, nicht aber auf die seiner einzelnen landwirtschaftlichen Betriebe ankommt. Bestätigt wird dieses Ergebnis durch den 50. Erwägungsgrund der MwStSystRL. Danach sollen die Mitgliedstaaten in Bezug auf Landwirte die Möglichkeit haben, eine Sonderregelung anzuwenden, die zugunsten der Landwirte, die nicht unter die normale Regelung fallen, einen Pauschalausgleich für die Vorsteuerbelastung enthält. Auch der 50. Erwägungsgrund spricht dafür, für das Vorliegen der Voraussetzungen der Sonderregelung auf den Landwirt, also den Unternehmer, nicht aber auf einzelne Betriebe (Unternehmensteile) des Landwirtes abzustellen.

**23** d) Zudem gebietet die Zielsetzung sowohl der Art. 295 ff. MwStSystRL als auch des § 24 UStG, die im hier interessierenden Zusammenhang in der Begünstigung landwirtschaftlich geprägter Viehzuchtbetriebe besteht, eine Zusammenrechnung aller Betriebe eines Landwirtes. Denn andernfalls wäre es industriellen Großbetrieben möglich, durch eine Aufteilung ihres Unternehmens in eine Vielzahl von Betrieben unterhalb der VE-Obergrenze, die landwirtschaftliche Sonderregelung zu nutzen. Wie sich aus der Klage der Kommission gegen Deutschland vom 04.02.2020 (Amtsblatt der Europäischen Union 2020, Nr. C 87, 18-19; Az. des EuGH: C-57/20), die zur Aufnahme einer --in den Streitjahren noch nicht anwendbaren (vgl. § 27 Abs. 32 UStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes --JStG-- 2020 vom 21.12.2020, BGBl I 2020, 3096, BStBl I 2021, 6)-- Umsatzobergrenze für das Unternehmen von 600.000 € in § 24 Abs. 1 UStG durch Art. 11 Nr. 6 JStG 2020 geführt hat, ergibt, sollen industrielle Großbetriebe aber gerade nicht von der landwirtschaftlichen Sonderregelung profitieren können.

**24** e) Zutreffend hat das FG schließlich entschieden, dass allein die ertragsteuerrechtliche Behandlung, nach der hier zwei landwirtschaftliche Betriebe vorliegen, nicht maßgeblich ist (BFH-Urteile vom 10.09.2014 - XI R 33/13, BFHE 247, 360, BStBl II 2015, 720, Rz 34; vom 13.08.2008 - XI R 8/08, BFHE 221, 569, BStBl II 2009, 216, unter II.3.; vom

13.01.2011 - V R 65/09, BFHE 233, 72, BStBl II 2011, 465, Rz 19; vom 31.05.2007 - V R 5/05, BFHE 217, 290, BStBl II 2011, 289). Die frühere Rechtsprechung des BFH, der zufolge bei Zweifeln, ob ein landwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, nach den für die Einkommensteuer und Gewerbesteuer maßgebenden Grundsätzen zu entscheiden war (BFH-Urteile vom 09.05.1996 - V R 118/92, BFHE 181, 184, BStBl II 1996, 550; vom 12.01.1989 - V R 129/84, BFHE 156, 281, BStBl II 1989, 432, m.w.N.; vom 21.02.1980 - V R 113/73, BFHE 131, 104, BStBl II 1980, 613; vom 29.03.1990 - V R 34/89, BFH/NV 1992, 845; BFH-Beschluss vom 15.10.1993 - V B 72/93, BFH/NV 1994, 666) ist insoweit überholt, wie der BFH bereits entschieden hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 247, 360, BStBl II 2015, 720, Rz 34).

**25** f) Ob sich die Zusammenrechnung aller Betriebe eines Unternehmers nach nationalem Recht auch aus dem Grundsatz der Unternehmenseinheit, wonach das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers umfasst (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG), ergibt, ist im Streitfall nicht zu entscheiden.

**26** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de