Urteil vom 19. Dezember 2024, V R 18/22

Keine Besteuerung nach Durchschnittssätzen bei Ersatzaufforstung

ECLI:DE:BFH:2024:U.191224.VR18.22.0

BFH V. Senat

UStG § 24 Abs 1 S 1 Nr 3, UStG § 24 Abs 2 S 1 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 295 Abs 1 Nr 5, EGRL 112/2006 Art 300 Nr 3, EGRL 112/2006 Anh 8 Nr 9, UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 24. August 2022, Az: 7 K 7201/19

Leitsätze

§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG setzt bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL in Bezug auf landwirtschaftliche Dienstleistungen voraus, dass diese normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen. Erbringt ein Forstwirt auf eigenen Flächen Aufforstungsleistungen gegen Entgelt, die der Leistungsempfänger vergütet, damit er gegenüber einer Behörde eine Ersatzaufforstung nachweisen kann, fehlt es hieran.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 24.08.2022 - 7 K 7201/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) führte in den Streitjahren (2011 bis 2013) einen landwirtschaftlichen Betrieb und versteuerte Umsätze nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG). Vertraglichen Vereinbarungen entsprechend führte er in den Streitjahren für verschiedene Auftraggeber Ersatzaufforstungen durch, indem er in seinem Eigentum stehende oder von ihm gepachtete Grundstücke nach den Vorgaben aufforstete, die seinen Auftraggebern durch behördliche Auflagen im Rahmen der Genehmigung der Rodung und anderweitigen Nutzung von Waldflächen auferlegt worden waren. Zudem gestattete er seinen Auftraggebern, den so entstehenden Wald gegenüber den Behörden als Ersatzaufforstung anzugeben.

2 Die hierdurch vereinnahmten Entgelte behandelte der Kläger als der Besteuerung nach Durchschnittssätzen unterliegend. Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Leistungen für Ersatzaufforstungen der Regelbesteuerung unterliegen, und setzte --auf Grundlage geschätzter Umsätze aus Ersatzaufforstungen und unter Zugrundelegung eines Vorsteuerabzugs von 20 % -- entsprechend Umsatzsteuer für die Streitjahre fest.

3 Die hiergegen nach erfolglosem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1948 veröffentlichtem Urteil ab. Die Leistungen des Klägers, deren Inhalt die "Stellung einer Ersatzaufforstung" sei, unterlägen nicht der Besteuerung mit Durchschnittssätzen. Sie enthielten über die Herstellung des Waldes hinaus die besondere Herstellung in dem Sinne, den diejenige Behörde beschrieben habe, die von dem Leistungsempfänger eine Ersatzaufforstung verlange. Leistungsinhalt sei nicht die Waldherstellung an sich, sondern die Erfüllung behördlicher Auflagen. Denn der Leistungsempfänger habe diese Verpflichtung dem Kläger gegenüber offengelegt, der sich seinerseits bereit erklärt habe, sich bei der

Aufforstung daran zu halten. Zudem habe zu der von dem Kläger erbrachten Leistung auch die Gestattung gehört, dass der Leistungsempfänger den neu hergestellten Wald als Ersatzaufforstung gegenüber den Behörden habe angeben dürfen.

4 Dem entspreche auch die Sicht der Leistungsempfänger. Die Abholzung eines Waldes, die nicht im Rahmen einer forstwirtschaftlichen Maßnahme erfolge, diene dem Zweck, den diese mit der freien Fläche verwirklichen wollten. Die Aufforstung an anderer Stelle diene lediglich dazu, die Erlaubnis für die Abholzung und anderweitige Nutzung der bestehenden Waldfläche zu erhalten. Der Zweck der Abholzung sei aber im Streitfall kein land- oder forstwirtschaftlicher Zweck. Anderes folge auch nicht daraus, dass es dem Kläger gerade auf die Herstellung von Wald angekommen sei. Denn das Motiv des Klägers werde nicht zum Leistungsinhalt und bestimme nicht den vom Leistungsempfänger verwirklichten Verbrauch im mehrwertsteuerlichen Sinn. Ausweislich der Vertragsunterlagen habe sich der Kläger auf das Interesse der Leistungsempfänger, die Voraussetzungen für das Vernichten von Waldbestand zu erfüllen, eingestellt und verfolge es bei der Leistungserbringung ebenfalls.

5 Die Wanderschäferei, die Gegenstand des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 06.09.2018 - V R 34/17 (BFHE 262, 557, BStBl II 2019, 344) gewesen sei, gelte nach § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausdrücklich als landwirtschaftlicher Betrieb, der die Beweidung fremder Flächen umfasse, ohne dass nach dem Vorliegen von Entgeltzahlungen oder der Person des Zahlenden differenziert werde. Eine solche Benennung fehle bei der Ersatzaufforstung.

6 Mit seiner auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision macht der Kläger geltend, gegen die Annahme des FG, dass nur die Erfüllung von behördlichen Auflagen Leistungsinhalt geworden sei, sprächen die Leistungsbeschreibungen der verwendeten Vertragsmuster, wonach unter anderem die Durchführung der Pflanzarbeiten zu den vertraglich vereinbarten Leistungen gehört habe. Zwar gehöre zu den erbrachten Leistungen auch, dass die Auftraggeber die Neuanpflanzungen als Ersatzaufforstung gegenüber den Behörden hätten angeben dürfen. Die Erfüllung der Ersatzpflicht sei jedoch untrennbar mit den Aufforstungsleistungen verbunden und könne nicht separat gesehen werden. Anders als in dem der bisherigen Rechtsprechung zu Grunde liegenden Fall ökologischer Ausgleichsmaßnahmen seien auch keine Dienstbarkeiten bestellt worden, die den Auftraggeber berechtigten, die Ersatzmaßnahmen auf dem Ersatzgrundstück durchzuführen, wenn der Auftragnehmer ausfalle oder versage. Aus diesem Grund fehle es an einer "Gestattung", welche als eigenständige Leistung angesehen werden könne. Die Abholzung des Waldes, durch welche die Neuaufforstungspflicht ausgelöst worden sei, sei auch nicht allein zu außerhalb der Forstwirtschaft liegenden Zwecken erfolgt. Vielmehr sei das geschlagene Holz verwertet worden. Den Auftraggebern seien auch keine besonderen Herstellungsvorgaben auferlegt worden. Solche stünden der Anwendbarkeit der Durchschnittssatzbesteuerung auch nicht entgegen, da jedem Wald unabhängig von der Art der Bäume und der Herstellung eine Nutzfunktion zukomme.

7 Dass --wie von dem FG und der Finanzverwaltung angenommen-- die Frage, ob eine sonstige Leistung normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitrage, aus Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen sei, finde weder eine Stütze im nationalen Recht noch im Unionsrecht. Vielmehr sei eine objektive, typisierende Betrachtungsweise maßgeblich. Dies trage auch der Langfristigkeit der forstwirtschaftlichen Erzeugung über Generationen hinweg Rechnung. Das Anpflanzen von Bäumen trage bei demjenigen, von dem oder für den der Baumbestand angelegt werde, regelmäßig nicht zu dessen forstwirtschaftlicher Erzeugung bei, sondern erst bei den Eigentümern späterer Generationen. Vergleichbares gelte für die Annahme der Finanzverwaltung, dass die Dienstleistung vom Empfänger tatsächlich zu land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden oder bei diesem tatsächlich der landwirtschaftlichen Erzeugung dienen müsse. Erforderlich sei lediglich ein Beitrag zur landwirtschaftlichen Erzeugung. Dem lasse sich nicht entnehmen, dass die landwirtschaftliche Erzeugung Hauptzweck sein müsse. Da er, der Kläger, die Aufforstungstätigkeit im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeübt habe und er aus dieser Tätigkeit mit Vorsteuern belastet worden sei, entspreche eine Einbeziehung in die Vollpauschalierung auch deren Zweck, die Belastung durch die Steuer auf sämtliche von den Landwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen auszugleichen, und zwar unabhängig davon, von wem sie diese bezögen.

8 Der Kläger beantragt sinngemäß,

> das Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung vom 16.10.2019 und die Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2013 vom 17.11.2017 aufzuheben.

9 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

10 Die Beurteilung, ob die Dienstleistung "normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitrage", habe aus der Sicht des Leistungsempfängers als Verbraucher der jeweiligen Leistung zu erfolgen. Der Begriff "normalerweise" könne nicht dahingehend verstanden werden, dass eine Dienstleistung, die an eine Person erbracht werde, die keiner Tätigkeit der landwirtschaftlichen Erzeugung nachgehe, dann unter die Pauschalierung fallen könne, wenn sie im Fall eines Land- und Forstwirtes als Leistungsempfänger dessen Erzeugertätigkeit diene. Mit diesem Begriff solle vielmehr zum Ausdruck kommen, dass es für den land- und forstwirtschaftlichen Charakter der Dienstleistung nicht auf deren Erfolg im konkreten Einzelfall ankomme. Dienstleistungen, die bei einem Nichtlandwirt keinen landwirtschaftlichen Zwecken dienten, unterlägen weiterhin der Regelbesteuerung.

11 Im Streitfall liege das Interesse der Leistungsempfänger allein darin, eine mit Wald bestandene Fläche für ihre Interessen nutzbar zu machen. Um die hieran gebundenen gesetzlichen Vorgaben erfüllen zu können, komme es zum Leistungsaustausch zwischen ihnen und dem Kläger. Die Rodung und Nutzung des Holzes durch die Leistungsempfänger stellten nicht den Hauptzweck dar und seien nicht einer Tätigkeit eines Land- und Forstwirtes gleichzustellen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger nicht berechtigt ist, die Umsätze aus den Ersatzaufforstungen der Durchschnittssatzbesteuerung zu unterwerfen. § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG setzt bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) in Bezug auf landwirtschaftliche Dienstleistungen voraus, dass diese normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen. Erbringt ein Forstwirt auf eigenen Flächen Aufforstungsleistungen gegen Entgelt, die der Leistungsempfänger vergütet, damit er gegenüber einer Behörde eine Ersatzaufforstung nachweisen kann, fehlt es hieran.

13 1. § 24 UStG ermöglicht eine Besteuerung nach Durchschnittssätzen.

14 a) Nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG wird 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 bezeichneten Lieferungen von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen oder um die dort genannten Leistungen mit Getränken oder mit alkoholischen Flüssigkeiten handelt, die Steuer auf 10,7 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Aus § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG ergibt sich ein Vorsteuerabzug in gleicher Höhe. Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gilt nach § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG unter anderem die Forstwirtschaft.

15 b) Unionsrechtlich beruht § 24 UStG auf Art. 295 ff. MwStSystRL.

16 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.

17 bb) Die Pauschalausgleich-Prozentsätze werden gemäß Art. 300 Nr. 3 MwStSystRL auf den Preis ohne Mehrwertsteuer der landwirtschaftlichen Dienstleistungen angewandt, 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.

18 c) § 24 UStG ist entsprechend Art. 295 ff. MwStSystRL richtlinienkonform auszulegen (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 22.03.2023 - XI R 14/21, BFHE 281, 171, BStBl II 2023, 945, Rz 20; vom 23.08.2023 - XI R 27/21, BFHE 282, 59, BStBl II 2024, 151, Rz 20; vom 13.09.2023 - XI R 37/22, BFHE 282, 145, BStBl II 2024, 240, Rz 22). In der Folge ist § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG auf landwirtschaftliche Dienstleistungen im Sinne des Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL, nicht aber auch auf andersartige sonstige Leistungen anzuwenden (z.B. BFH-Urteile vom

08.02.2018 - V R 55/16, BFHE 261, 181, BStBl II 2021, 538, Rz 22; vom 06.09.2018 - V R 34/17, BFHE 262, 557, BStBl II 2019, 344, Rz 13 und vom 29.08.2024 - V R 15/23, BFHE 286, 323, Rz 14).

19 2. Landwirtschaftliche Dienstleistungen sind nach Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL 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 der Richtlinie aufgeführten Dienstleistungen. Der mit "Exemplarisches Verzeichnis der landwirtschaftlichen Dienstleistungen im Sinne des Art. 295 Abs. 1 Nr. 5" überschriebene Anhang VIII der Richtlinie führt in seiner Ziffer 9 das "Beschneiden und Fällen von Bäumen und andere forstwirtschaftliche Dienstleistungen" auf.

20 Zugleich setzt § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG --da Art. 300 Nr. 3 MwStSystRL auf die Erbringung von Dienstleistungen an andere Steuerpflichtige als jene, die die Pauschalregelung in Anspruch nehmen, abstellt-- nicht voraus, dass der Dienstleistungsempfänger ein Land- oder Forstwirt ist (BFH-Urteil vom 21.01.2015 - XI R 13/13, BFHE 248, 462, BStBl II 2015, 730, Rz 37).

21 Jedoch muss die Dienstleistung --nach ihrem Leistungsinhalt-- vom Empfänger grundsätzlich zu land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden (BFH-Urteil vom 29.08.2024 - V R 15/23, BFHE 286, 323, Rz 18; vgl. auch BFH-Urteil vom 21.01.2015 - XI R 13/13, BFHE 248, 462, BStBl II 2015, 730, Rz 42 sowie hierauf bezogen allerdings zu weitgehend BFH-Urteile vom 08.02.2018 - V R 55/16, BFHE 261, 181, BStBl II 2021, 538, Rz 23 und vom 06.09.2018 - V R 34/17, BFHE 262, 557, BStBl II 2019, 344, Rz 13). Denn aus dem in Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL enthaltenen Erfordernis folgt, dass die landwirtschaftliche Dienstleistung --nur-- normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen muss. Abweichendes kann hingegen gelten, wenn das nationale Recht --wie etwa im Fall der in § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausdrücklich aufgeführten Wanderschäferei (BFH-Urteil vom 06.09.2018 - V R 34/17, BFHE 262, 557, BStBl II 2019, 344, Rz 14)-- eine konkrete Tätigkeit der Regelung über Pauschalausgleich-Prozentsätze unterwirft oder wenn der Leistungsempfänger --wie etwa im Fall der Zahlung eines Entgelts für die Einhaltung über die gesetzlichen Anforderung hinausgehender Tierhaltungsbedingungen (BFH-Urteil vom 29.08.2024 - V R 15/23, BFHE 286, 323, Rz 19)-- mit der Dienstleistung keine über die Beeinflussung der Art und Weise der landwirtschaftlichen Erzeugung bei dem Leistungserbringer hinausgehenden Zwecke verfolgt (vgl. BFH-Urteil vom 08.02.2018 - V R 55/16, BFHE 261, 181, BStBl II 2021, 538, Rz 27).

22 3. Danach ist die Entscheidung des FG, dass die von dem Kläger erbrachten Ersatzaufforstungsleistungen, die steuerbar, nicht aber nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei waren (vgl. BFH-Urteile vom 08.11.2012 - V R 15/12, BFHE 239, 509, BStBl II 2013, 455; vom 21.02.2013 - V R 10/12, BFH/NV 2013, 1635), nicht § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG unterliegen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

23 a) Nach § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG gilt --im Gegensatz zur Imkerei, der Wanderschäferei sowie der Saatzucht-- lediglich "die Forstwirtschaft" als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, nicht aber bereits das Aufforsten als solches.

24 b) Unionsrechtlich kann zwar die Aufforstung von Flächen --gleichsam als Gegenstück zu dem ausdrücklich genannten "Fällen von Bäumen"-- eine "andere forstwirtschaftliche Dienstleistung" im Sinne der Ziffer 9 des Anhangs VIII MwStSystRL und damit eine landwirtschaftliche Dienstleistung im Sinne des Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL sein. Denn Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen, wie etwa in erster Linie von Nutzhölzern (BFH-Urteil vom 11.02.1999 - V R 27/97, BFHE 187, 359, BStBl II 1999, 378, unter II.1.). Jedoch ist dies unbeachtlich, wenn diese Leistung hinter einer anderen --die Leistung prägenden-- Verpflichtung zurücktritt, die --wie etwa die Verpflichtung, (Ersatz-)Dauergrünland anzulegen und zu erhalten, um dem Leistungsempfänger die Genehmigung zum Umbruch von Dauergrünland zu ermöglichen (BFH-Urteil vom 08.02.2018 - V R 55/16, BFHE 261, 181, BStBl II 2021, 538, Rz 27)-- keine landwirtschaftliche Dienstleistung im Sinne des Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL, sondern eine andersartige sonstige Leistung begründet.

25 Eine solche die Leistung prägende und damit eine forstwirtschaftliche Tätigkeit überlagernde Verpflichtung liegt nach den --von dem Kläger nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und daher den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG-- im Streitfall darin, dass der Kläger "eine Ersatzaufforstung stellte". Der Kläger verpflichtete sich nach den Feststellungen des FG jeweils nicht lediglich, eine bestimmte --und für ihn fremde-- Fläche aufzuforsten, worauf § 24 Abs. 1 UStG anzuwenden sein kann. Vielmehr hatte dies nach den Vorgaben zu erfolgen, welche --wie etwa die zu verwendenden Pflanzen-- den Leistungsempfängern durch behördliche Auflagen vorgeschrieben worden waren. Wesentlicher Leistungsgegenstand war somit, dem jeweiligen Leistungsempfänger

zu gestatten, den auf eigenen Flächen des Klägers neu entstehenden Wald gegenüber Behörden in der von diesen vorgeschriebenen Weise als Ersatzaufforstung benennen zu dürfen. Entscheidend war damit die Erfüllung behördlicher Auflagen, wodurch den Leistungsempfängern die Abholzung von Waldflächen an anderen Stellen ermöglicht werden sollte. Damit fehlt es an einer Leistung, die landwirtschaftlichen Zwecken dient (vgl. BFH-Urteil vom 28.05.2013 - XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, Rz 65 f. zur Zurverfügungstellung von Flächen zur Durchführung ökologischer Ausgleichsmaßnahmen).

26 c) Unerheblich ist im Übrigen, dass der Kläger im Anschluss der von ihm übernommenen Aufforstung Einnahmen durch die Nutzung des so von ihm aufgeforsteten Waldes erlangen oder die Holzernte anderweitig für seinen forstwirtschaftlichen Betrieb verwenden konnte, da diese Folgenutzung keinen Einfluss auf den Leistungsinhalt hat (vgl. auch BFH-Urteile vom 23.01.2013 - XI R 27/11, BFHE 240, 422, BStBl II 2013, 458, Rz 29: Klärschlamm als Dünger bei Entsorgungsleistung; vom 08.02.2018 - V R 55/16, BFHE 261, 181, BStBl II 2021, 538, Rz 28: Verkauf von Ackerstatusrechten).

27 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de