

# Beschluss vom 12. November 2020, V R 22/19

## Vorabgewinn als umsatzsteuerbares Sonderentgelt; Regelsteuersatz für die Überlassung von Vieheinheiten

ECLI:DE:BFH:2020:B.121120.VR22.19.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 12 Abs 1, UStG § 24 Abs 1 S 1, UStG § 24 Abs 2 S 1 Nr 2, BewG § 51, BewG § 51a, EGRL 112/2006 Art 295 Abs 1 Nr 4, EGRL 112/2006 Art 295 Abs 1 Nr 5, EGRL 112/2006 Art 295 Anh 8 Nr 4, EGRL 112/2006 Art 295 Anh 8 Nr 5, UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013

vorgehend FG Düsseldorf, 18. Januar 2018, Az: 1 K 1018/16 U

## Leitsätze

1. Die Überlassung von Vieheinheiten durch einen Gesellschafter an eine Personengesellschaft unter gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung eines Vorabgewinns erfolgt gegen Entgelt, wenn der Gesellschafter mit der Zahlung rechnen kann.
2. Die Umsätze aus der Überlassung von Vieheinheiten unterliegen nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG, sondern dem Regelsteuersatz.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19.01.2018 - 1 K 1018/16 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob gesellschaftsvertraglich vereinbarte Vorabgewinnanteile für die Überlassung von sog. Vieheinheiten in den Jahren 2011 bis 2013 (Streitjahre) umsatzsteuerbar sind und der Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe unterliegen.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist als Land- und Forstwirt mit abweichendem Wirtschaftsjahr vom 01.07. bis 30.06. des Folgejahres tätig; die im Rahmen seines Betriebs ausgeführten Umsätze werden nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG) besteuert.
- 3 Daneben ist der Kläger mit einem Kapitalanteil von 97 % Komplementär der Kommanditgesellschaft "... KG" (KG); Kommanditist mit einem Kapitalanteil von 3 % ist A. Die KG betreibt einen landwirtschaftlichen Betrieb mit dem Schwerpunkt Ferkelaufzucht in Form einer sog. Tierhaltungskooperation gemäß § 51a des Bewertungsgesetzes (BewG).
- 4 Zur Nutzungsüberlassung durch die Gesellschafter und zur Gewinn- und Verlustverteilung regelt der Gesellschaftsvertrag der KG vom 28.10.2010 Folgendes:

"§ 5 Nutzungsüberlassungen der Gesellschafter

1. Der Komplementär stellt der Gesellschaft

a) im Pachtwege einen neu auf der Parzelle (...) errichteten Ferkelaufzuchtstall zur Verfügung. Die Anpachtungsmodalitäten (...) werden in einem Pachtvertrag gesondert geregelt.

b) gem. § 51a BewG 140 Vieheinheiten zur Nutzung zur Verfügung.

2. Der Kommanditist stellt der Gesellschaft gemäß § 51a BewG

380 Vieheinheiten zur Verfügung.

§ 10 Gewinn- und Verlustverteilung

1. Die Gewinn- und Verlustverteilung erfolgt nach folgenden Grundsätzen und auch in folgender Reihenfolge:

a) Kapitalkontenverzinsung:

Die Gesellschafter erhalten sofern der Gewinn hierfür ausreicht als Vorabgewinn die Kapitalkontenverzinsung gemäß § 9 Abs. 4.

b) Vieheinheiten:

Die Gesellschafter erhalten für die Überlassung der Vieheinheiten einen weiteren Vorabgewinn von 5.- € je überlassener Vieheinheit.

Im Innenverhältnis der Gesellschafter wird dieser Vorabgewinn untereinander nicht als Aufwand behandelt und stellt auch keine Betriebsausgabe der Gesellschaft dar.

Hinsichtlich der vorstehenden Vorabgewinne (§ 10 Abs. 1 a - 1 b) wird grundsätzlich vereinbart, dass diese nur gezahlt werden, sofern entsprechende Gewinne vorhanden sind. Reicht der Gewinn dazu nicht aus, erfolgt eine prozentuale und gleichmäßige Kürzung in der vorstehenden Reihenfolge, beginnend mit § 10 Abs. 1 b dieses Vertrages.

c) Restgewinnverteilung:

Die Verteilung des Restgewinns oder eines Verlustes erfolgt im Verhältnis der festen Kapitalanteile (Kläger: 97% / Kommanditist: 3%) (...).

- 5** Für die Überlassung der Vieheinheiten an die KG flossen dem Kläger, der nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) versteuert, in den Streitjahren 545 € (2011), 650 € (2012) und 600 € (2013) zu.
- 6** Nachdem die Umsatzsteuer der Streitjahre zunächst antragsgemäß --ohne Berücksichtigung der Entgelte für die Überlassung der Vieheinheiten-- festgesetzt worden war, ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass auch diese Vergütung der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei und erhöhte in geänderten Umsatzsteuerbescheiden die dem Regelsteuersatz unterliegenden Umsätze um die für die Überlassung der Vieheinheiten zugeflossenen Beträge.
- 7** Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren vor dem Finanzgericht (FG) erhobene Klage hatte nur insoweit Erfolg, als die im Zusammenhang mit der Überlassung der Vieheinheiten angefallenen Vorsteuern steuermindernd berücksichtigt wurden. Im Übrigen wies das FG die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1629 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Die Überlassung der Vieheinheiten an die KG gegen Zahlung des Vorabgewinns erfolge im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustausches und unterliege der Besteuerung mit dem Regelsteuersatz.
- 8** Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts und macht Verfahrensfehler geltend.
- 9** Entgegen dem Urteil des FG sei die Überlassung der Vieheinheiten nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolgt. Steuerbar seien nur fest vereinbarte Gesellschafterleistungen, also solche Leistungen, die nicht von einem

variablen Moment wie dem wirtschaftlichen Ergebnis (Gewinn) abhingen. Vorliegend hänge die Gegenleistung für die Überlassung von Vieheinheiten vom Zufall ab, da sie nur dann gezahlt werde, wenn entsprechende Gewinne vorhanden seien. Die Vorabgewinne stünden mit dem wirtschaftlichen Ergebnis der Gesellschaft in direktem und untrennbarem Zusammenhang. Wie das FG Münster im Urteil vom 27.03.2018 - 5 K 3718/17 U (Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2018, 721) zu Recht entschieden habe, sei entscheidend, dass die Zahlungen nur dann in vollem Umfang erbracht werden sollten, wenn der Gewinn hierzu ausreiche. Die hiervon abweichende Würdigung des FG sei nicht (mehr) möglich und widerspreche den Auslegungsgrundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Selbst wenn die Überlassung im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolge, lägen der Durchschnittssatzbesteuerung unterfallende Umsätze vor.

- 10** Hilfsweise rügt der Kläger die Verletzung von Sachaufklärungspflichten. Entgegen seinem Vortrag habe das FG nicht die unterschiedliche Erwartung hinsichtlich der Vergütung für die Überlassung der Stallanlage und für die Überlassung der Vieheinheiten berücksichtigt. Anders als bei der Verpachtung der Stallanlage sei er, der Kläger, für die Überlassung der Vieheinheiten bereit gewesen, eine vom wirtschaftlichen Ergebnis abhängige Vergütung zu erhalten.
- 11** Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Düsseldorf vom 19.01.2018 - 1 K 1018/16 U aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide der Streitjahre unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 01.03.2016 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Umsätze aus der Überlassung von Vieheinheiten an die KG nicht der Umsatzsteuer unterliegen, Hilfsweise beantragt er, die Umsätze der Durchschnittssatzbesteuerung zu unterwerfen.
- 12** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13** Die Überlassung der Vieheinheiten und die Zahlung der Vergütung stünden in einem Austauschverhältnis. Der Vorabgewinn sei dazu bestimmt, den unterschiedlichen Leistungsbeitrag abzugelten. Die Entgelterwartungsabsicht bleibe auch bei nicht ausreichendem Gewinn bestehen, da lediglich eine prozentuale und gleichmäßige Kürzung der Beträge erfolge. Mit einer Kürzung des Vorabgewinns sei nicht zu rechnen gewesen und eine solche Kürzung auch zu keinem Zeitpunkt eingetreten: Bereits im ersten Jahr (2011) habe die KG einen Gewinn von 8.774 € erzielt, der in 2012 auf über 25.000 € und in 2013 auf über 45.000 € gesteigert worden sei.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass die Überlassung der Vieheinheiten an die KG steuerbar ist (unter 1.) und mit dem Regelsteuersatz der Umsatzsteuer unterliegt (unter 2.). Der gerügte Verfahrensfehler liegt nicht vor (unter 3.).
- 15** 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer u.a. die sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
- 16** a) Entgeltliche Leistungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) dem Anwendungsbereich der Steuer, wenn zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (Senatsurteile vom 04.07.2013 - V R 33/11, BFHE 242, 280, BStBl II 2013, 937; vom 15.04.2010 - V R 10/08, BFHE 229, 406, BStBl II 2010, 879, Rz 19, sowie vom 05.12.2007 - V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.a).
- 17** Der unmittelbare Zusammenhang und damit ein steuerbarer Leistungsaustausch liegen nicht vor, wenn die Gesellschafter für ihre Gesellschaft Leistungen erbringen, die als Gesellschafterbeitrag nur im Rahmen der allgemeinen Gewinnverteilung vergütet werden. Diese allgemeine Gewinnbeteiligung ist weder Entgelt für das Halten der Beteiligung noch Entgelt für Tätigkeiten des Gesellschafters (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen

Union --EuGH-- Heerma vom 27.01.2000 - C-23/98, EU:C:2000:46, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2000, 316, Rz 13). Denn die Gewinnentstehung hängt nicht unmittelbar mit der Leistungserbringung zusammen, sondern ist von einer Vielzahl von Faktoren und damit zumindest teilweise vom "Zufall" abhängig (EuGH-Urteile Floridienne, Berginvest vom 14.11.2000 - C-142/99, EU:C:2000:623, Umsatzsteuer-Rundschau, Rz 23, sowie Cibo Participations vom 27.09.2001 - C-16/00, EU:C:2001:495, HFR 2001, 1213, Rz 43). Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Leistungserbringung liegt dagegen vor, wenn die Leistung nach ihrem *Umfang* oder ihrer *Menge* abgegolten wird (Senatsurteile vom 25.05.2000 - V R 66/99, BFHE 191, 458, BStBl II 2004, 310; vom 07.12.1967 - V R 45/65, BFHE 91, 448, BStBl II 1968, 398; vom 10.05.1990 - V R 47/86, BFHE 161, 185, BStBl II 1990, 757; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.03.1993 - XI R 44/90, BFHE 171, 114, BStBl II 1993, 529, und XI R 45/90, BFHE 171, 122, BStBl II 1993, 530).

- 18** Dies gilt auch bei einer Leistungserbringung gegen Vorabgewinn. Nach dem Senatsurteil vom 17.03.1994 - V R 39/92 (BFHE 174, 268, BStBl II 1994, 538) kann ein (pachtähnlicher) Leistungsaustausch gegen Sonderentgelt vorliegen, wenn die Gesellschafter einer GbR ihre land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gegen einen von vornherein feststehenden und jährlich gleichbleibenden "Vorabgewinn" zur Nutzung überlassen. Maßgebend hierfür war, dass sich der Vorabgewinn von vornherein nach den Leistungen richtete, die die Gesellschafter an die Gesellschaft erbrachten. Der Unterschied zu einer Gewinnverteilungsabrede lag in dem für die Nutzungsüberlassung angestrebten (besonderen), von vornherein feststehenden Entgelt (Senatsurteil in BFHE 174, 268, BStBl II 1994, 538, unter II.2.b).
- 19** b) Im Streitfall ist das FG unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung anhand einer Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gekommen, dass die Überlassung der Vieheinheiten an die KG steuerbar ist.
- 20** aa) Das FG hat § 10 Abs. 1b Satz 1 des Gesellschaftsvertrages ausgelegt und dahingehend gewürdigt, dass hierdurch ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Klägers (Überlassung von Vieheinheiten) und der hierfür von der KG zu zahlenden Gegenleistung (5 € je Vieheinheit) hergestellt wird, indem die Gegenleistung ausdrücklich vom Umfang des jeweiligen Leistungsbetrages abhängig ist: Der Kläger solle für seine Gesellschafterleistung grundsätzlich einen "Vorabgewinn" von 700 € pro Wirtschaftsjahr erhalten.
- 21** Dass dieser Vorabgewinn im Innenverhältnis der Gesellschafter untereinander nicht als Aufwand behandelt wird und auch keine Betriebsausgabe der Gesellschaft darstelle (§ 10 Abs. 1b des Vertrages), stand dem nicht entgegen. Denn die Gewinnverteilung beruhte nicht auf vermuteten Gesellschafterbeiträgen aufgrund einer Chancen- und Risikogemeinschaft ("Leistungsvereinigung"), sondern auf tatsächlich erbrachten Beiträgen. Die erhaltenen Zahlungen seien nicht Ausfluss einer allgemeinen Gewinnbeteiligung, sondern beruhten auf tatsächlich erbrachten Gesellschafterbeiträgen.
- 22** Schließlich sei die gesellschaftsvertragliche Regelung zum Wegfall des Vorabgewinns nicht derart zu gewichten, dass die bewusst geschaffene Abhängigkeit zwischen Gesellschafterleistung und Entgeltzahlung (Vorabgewinn) wieder entfalle und die Überlassung der Vieheinheiten insgesamt als nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag gewürdigt werden müsse. Soweit sich die Entgelterwartung des Klägers tatsächlich nicht erfülle, weil die KG nicht ausreichend Gewinne erwirtschaftete, habe sich der Kläger von vornherein mit einer Minderung des Entgelts einverstanden erklärt. Im Übrigen entspreche die Kürzung des Vorabgewinns auch dem Interesse des Klägers als Komplementär der KG. Denn im Hinblick auf das geringe Gesellschaftskapital bei Gründung (5.000 €) könne die KG die von vornherein geschuldeten Zahlungen für die Überlassung der Vieheinheiten von insgesamt 2.600 € ohne den teilweisen Entgeltsverzicht nur im ersten Wirtschaftsjahr leisten und wäre danach zahlungsunfähig.
- 23** bb) Diese Würdigung des FG ist aufgrund der o.g. Rechtsprechung des BFH möglich, entspricht den Auslegungsgrundsätzen der §§ 133, 157 BGB und verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze (vgl. hierzu allgemein Senatsurteile vom 18.01.2005 - V R 17/02, BFH/NV 2005, 1394; vom 16.05.2002 - V R 4/01, BFH/NV 2002, 1347, unter II.1., sowie in BFHE 161, 185, BStBl II 1990, 757, unter II.2.a; BFH-Urteile vom 06.09.2016 - IX R 44/14, BFHE 255, 148, BStBl II 2018, 323, Rz 28, sowie vom 10.08.2016 - XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 38). Auch wenn bei einer Vergütung der erbrachten Leistung durch Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft die Annahme eines nicht steuerbaren Gesellschafterbeitrags grundsätzlich nahe liegt, gilt nach den vom FG festgestellten Umständen im Streitfall etwas anderes. Aufgrund der niedrigen Kapitalverzinsung konnte der Kläger fest davon ausgehen, für die von ihm überlassenen Vieheinheiten die vereinbarte und jährlich gleichbleibende Vergütung zu erhalten. Wie zwischen den Beteiligten unstrittig ist, kam es in keinem der Streitjahre zu einer Kürzung der Vergütung, so dass die getroffene Vereinbarung auch tatsächlich durchgeführt wurde.

- 24** cc) Entgegen der Ansicht des Klägers ist die Würdigung des FG auch nicht im Hinblick auf das Urteil des FG Münster in MwStR 2018, 721 zu beanstanden. Das FG Münster hat in seinem Urteil unter 1.c der Gründe (vgl. Rz 32) eine andere Auslegung dann für möglich gehalten, wenn sich eine Gewinnabhängigkeit der Vergütung aus den sonstigen Regelungen des Vertrages oder dessen tatsächlicher Durchführung ergebe. Dabei sind die Unterschiede zwischen dem Streitfall und dem des FG Münster zu beachten, die sich daraus ergeben, dass die Gesellschaftsverträge eine unterschiedliche Vergütung pro Vieheinheit (Streitfall: 5 €, FG Münster: 10 €) sowie im Streitfall eine Kapitalverzinsung von lediglich 250 € (5 % von 5.000 €) vorsahen. Die KG hatte im Streitfall daneben nur die Pacht für einen Ferkelaufzuchtstall (ca. 22.000 €) zu zahlen, während die KG im Fall des FG Münster einen Hof für ca. 70.000 € pachtete, so dass ein Verlust der KG nicht nur möglich war, sondern in einem der Streitjahre auch tatsächlich eintrat.
- 25** c) Konnte der Kläger nach der revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Würdigung des FG davon ausgehen, die vereinbarte Vergütung jährlich zu erhalten, entfällt der Leistungsaustausch auch nicht dadurch, dass der Erhalt der Vergütung im Sinne der EuGH- und BFH-Rechtsprechung (EuGH-Urteil Baštová vom 10.11.2016 - C-432/15, EU:C:2016:855, HFR 2017, 82, Rz 40; BFH-Urteil vom 30.08.2017 - XI R 37/14, BFHE 259, 175, BStBl II 2019, 336, und vom 10.06.2020 - XI R 25/18, Deutsches Steuerrecht 2020, 2240, BFHE 270, 181) ganz oder teilweise vom Zufall abhängig wäre. Im Übrigen steht dem steuerbaren Leistungsaustausch auch nicht entgegen, dass das zugrunde liegende Rechtsverhältnis nicht auf schuldrechtlichen Vereinbarungen beruht, sondern in einem Gesellschaftsvertrag geregelt wurde (s. allgemein Senatsurteile vom 08.11.2007 - V R 20/05, BFHE 219, 403, BStBl II 2009, 483, und in BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486).
- 26** 2. Das FG hat auch rechtsfehlerfrei entschieden, dass die steuerbaren Umsätze des Klägers nicht der Durchschnittssatzbesteuerung, sondern dem Regelsteuersatz unterliegen.
- 27** 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 bezeichneten Lieferungen von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen oder Leistungen mit Getränken handelt, auf 10,7 % festgesetzt.
- 28** § 24 UStG ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH richtlinienkonform entsprechend Art. 295 ff. der MwStSystRL auszulegen (vgl. Senatsurteile vom 08.02.2018 - V R 55/16, BFHE 261, 181, Rz 21, und vom 24.01.2013 - V R 34/11, BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460, Rz 22; BFH-Urteil vom 21.01.2015 - XI R 13/13, BFHE 248, 462, BStBl II 2015, 730, Rz 17). Danach finden die sog. Pauschalausgleich-Prozentsätze gemäß Art. 300 f. der MwStSystRL auf *landwirtschaftliche Erzeugnisse* und *Dienstleistungen* Anwendung.
- 29** b) Die hier streitige Überlassung von Vieheinheiten betrifft keine in landwirtschaftlichen Betrieben erzeugten Gegenstände i.S. des Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 der MwStSystRL.
- 30** c) Es liegen auch keine landwirtschaftlichen Dienstleistungen vor.
- 31** aa) 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 Produktion beitragen, und zwar insbesondere die in Anhang VIII aufgeführten Dienstleistungen" (Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 der MwStSystRL).
- 32** Hierzu hat der BFH im Urteil vom 28.05.2013 - XI R 32/11 (BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411) entschieden, dass die Durchschnittssatzbesteuerung nicht für solche Leistungen gilt, die keinen landwirtschaftlichen Zwecken dienen und sich nicht auf normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeten Mittel beziehen. Demnach gehören zu den landwirtschaftlichen Dienstleistungen weder die Zurverfügungstellung von Flächen zur Durchführung ökologischer Ausgleichsmaßnahmen im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes (BFH-Urteil in BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411) noch der Verkauf von sog. Ackerstatusrechten (Senatsurteil in BFHE 261, 181).
- 33** bb) Durch die Überlassung von sog. Vieheinheiten an eine Mitunternehmerschaft wird es dieser sowohl einkommensteuerrechtlich als auch umsatzsteuerrechtlich ermöglicht, anstelle von gewerblichen Einkünften (Tierzucht) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erzielen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes i.V.m. § 51a BewG) und die getätigten Umsätze der Durchschnittssatzbesteuerung zu unterwerfen (§ 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG). Der Kerngehalt der Überlassung von Vieheinheiten liegt damit in der Verschaffung von Steuervorteilen bei der Einkommen- und Umsatzsteuer.

- 34** Eine derartige Dienstleistung ist nicht im Leistungskatalog enthalten und --bei der unionsrechtlich gebotenen engen Auslegung der Pauschalregelung-- auch den dort genannten Leistungen nicht vergleichbar: Als landwirtschaftliche Dienstleistungen gelten insbesondere die in Anhang VIII der MwStSystRL aufgezählten Dienstleistungen. Die Überlassung von Vieheinheiten durch den Kläger fällt weder unter "Hüten, Zucht und Mästen von Vieh" (Anhang VIII Nr. 4 zu Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 der MwStSystRL) noch unter die "Vermietung normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken" (Anhang VIII Nr. 5 zu Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 der MwStSystRL). Die Überlassung der Vieheinheiten ist auch keiner der aufgeführten Leistungen vergleichbar, denn sie steht in keinem direkten Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Produktion. Während die im Anhang aufgelisteten Dienstleistungen in einem direkten Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Produktion stehen, unterstützt die Überlassung der Vieheinheiten den Leistungsempfänger nicht dabei, Tiere zu halten, zu züchten und zu verwerten. Sie dient mithin nicht landwirtschaftlichen Zwecken, sondern steuerlichen Zwecken (vgl. FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 21.11.2016 - 4 K 84/14, EFG 2017, 259).
- 35** 3. Die Revision ist auch nicht wegen des geltend gemachten Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) begründet.
- 36** a) Der Kläger macht nicht geltend, das FG hätte bestimmte Umstände weiter aufklären müssen. Er rügt vielmehr, das FG habe es unterlassen, bestimmte Tatsachen (unterschiedliche Erwartungen des Klägers hinsichtlich der Vergütung für die Überlassung der Stallanlage und für die Überlassung von Vieheinheiten) bei seiner Gesamtwürdigung, ob die Überlassung der Vieheinheiten im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustausches erfolgt, zu berücksichtigen. Damit macht er keinen Verstoß des FG gegen die Sachaufklärungspflicht, sondern einen Rechtsfehler des FG bei der Gesamtwürdigung des Streitfalls geltend.
- 37** b) Insoweit hat der Kläger aber nicht berücksichtigt, dass das Revisionsgericht an die Würdigung des FG nach Maßgabe des § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Eine Überprüfung dieser Würdigung kann nur daraufhin erfolgen, ob sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist und mit den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen im Einklang steht. Ist das zu bejahen, so ist die Tatsachenwürdigung selbst dann bindend, wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich wäre (z.B. Senatsurteile vom 11.08.2011 - V R 50/09, BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, Rz 27; vom 04.09.2003 - V R 9, 10/02, BFHE 203, 389, BStBl II 2004, 627, unter II.3.). Entgegen der Auffassung des Klägers ist die Tatsachenwürdigung des FG nach den Ausführungen unter II.1.b nicht nur möglich, sondern auch zutreffend. Dass der Kläger eine andere Würdigung des Sachverhalts bevorzugt, ist insoweit unerheblich.
- 38** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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