

satzsteuer aus dem Abrechnungsbetrag herausgerechnet bekommen. Dieses ist nicht beabsichtigt, da der Zuschuss bei den Landwirten ja 1:1 ankommen sollte. Aus diesem Grunde ist es wichtig, dass die Landwirte darauf hingewiesen werden und eine Gutschriftkorrektur verlangen. Der Händler, an den der Landwirt geliefert hat, hat die Gutschrift dahingehend zu korrigieren, dass der Zuschuss zzgl. der Umsatzsteuer auszuweisen ist. Dies gilt für regelbesteuerte Landwirte ebenso wie für pauschalierende. Der Gutschriftsteller, nämlich der dem Landwirt folgende Unternehmer in der Kette, hat natürlich keinen Vorsteuerabzug, wenn Gutschriften ohne Umsatzsteuerausweis erfolgen. Vorsteuerabzug ist erst nach erfolgter Korrektur der Gutschrift möglich.

4. Fazit

Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer der Lieferung der Landwirte an deren Leistungsempfänger ist entsprechend

der Auszahlung der Zuschüsse, des sogenannten Schweine-Soli, durch die Einzelhändler zu erhöhen, damit natürlich auch der entsprechende Umsatzsteuerausweis. Analog dazu wäre der Vorsteuerabzug der Einzelhändler anzupassen. Die übrigen Lieferungen in der Lieferkette benötigen unter Berufung auf die Rechtsprechung Elida Gibbs unseres Erachtens keine Anpassung.

In der Regel wird gegenüber Landwirten mit Gutschriften (§ 14 Abs. 2 UStG) abgerechnet. Ist in der Gutschrift über den „Schweine-Soli“ keine Umsatzsteuer ausgewiesen, sollte der leistende Unternehmer (Landwirt) der Gutschrift widersprechen. Mit dem Widerspruch verliert die Gutschrift die Wirkung als Rechnung. Zur Wirksamkeit des Widerspruchs muss der Widerspruch dem Gutschriftsteller zugehen. Im Widerspruch ist der Umsatzsteuerausweis nach den geltenden Regelungen zu verlangen.



Steuerberater Stefan Heins, Geschäftsführer bei wetreu LBB Betriebs- und Steuerberatungsgesellschaft KG, Kiel

Rechtsprechung*

Vorabgewinn als umsatzsteuerbares Sonderentgelt; Regelsteuersatz für die Überlassung von Vieheinheiten

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.

BFH, Beschluss vom 12.11.2020 – V R 22/19*

Der Sachverhalt

Streitig war, ob gesellschaftsvertraglich vereinbarte Vorabgewinne für die Überlassung von Vieheinheiten umsatzsteuerpflichtig sind und der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegen. Der Kläger war Landwirt und daneben an einer Kommanditgesellschaft beteiligt, die eine landwirtschaftliche Ferkelaufzucht in Form einer Tierhaltungskooperation nach § 51a BewG betrieb. Zur Nutzungsüberlassung war geregelt, dass der Komplementär der KG einen Stall und zusätzlich Vieheinheiten zur Nutzung überließ. Für die Vieheinheiten war ein Vorabgewinn in Höhe von 5 € je Vieheinheit vereinbart, sofern entsprechende Gewinne vorhanden waren. Im Innenverhältnis wurde dieser Vorabgewinn nicht als Aufwand behandelt und stellte keine Betriebsausgaben dar. Für die überlassenen Vieheinheiten flossen dem Kläger in den Streitjahren jährlich zwischen 545 € und 600 € zu.

Nachdem die Umsatzsteuer zunächst antragsgemäß verlangt wurde, ging das Finanzamt später davon aus, dass das Gewinnvorab als Vergütung der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei. Nach erfolglosem Einspruch hatte die Klage vor dem FG nur in Bezug auf zusätzlich gewährte Vorsteuer Erfolg. Ansonsten wurde die Klage abgewiesen. Mit der Revision machte der Kläger geltend, dass die Überlassung der Vieheinheiten nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolgt sei. Steuerbar seien nur feste Gesellschafterleistungen, vorliegend hänge die Gegenleistung für die Überlassung vom Zufall ab, da nur gezahlt würde, wenn Gewinne vorhanden seien. Hingewiesen wurde auf das Urteil des FG Münster vom 27.3.2018 – 5 K 3718/17 U – in dem zu Recht entschieden worden sei, dass kein Leistungsaustausch vorliege, wenn die Zahlungen nur dann in vollem Umfang erbracht werden, wenn der Gewinn hierzu ausreiche. Selbst wenn die Leistung steuerpflichtig sei, unterliege sie der Durchschnittssatzbesteuerung.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Überlassung der Vieheinheiten und die Zahlungen der Vergütungen stünden in einem Austauschverhältnis, der Vorabgewinn gelte die unterschiedlichen Leistungsbeiträge (Vieheinheiten) ab. Bei nicht ausreichendem Gewinn bliebe die Leistungserwartung bestehen, da lediglich prozentual gekürzt würde, eine Kürzung habe es in keinem der Streitjahre gegeben.

Die Entscheidung

Die Entscheidung erging gemäß § 126a FGO, der Senat hielt einstimmig die vom FG zugelassene Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Der BFH hat mit dem FG in der Überlassung der Vieheinheiten durch den Kommanditisten eine steuerpflichtige Leistung gesehen. Zwischen ihm und der Gesellschaft bestehe ein Rechts-

verhältnis, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründe. Zwar liege ein unmittelbarer Zusammenhang und damit ein Leistungsaustausch nicht vor, wenn Gesellschafter für ihre Gesellschaft Leistungen erbringen, die als Gesellschafterbeitrag nur im Rahmen der allgemeinen Gewinnverteilung vergütet werden. Diese allgemeine Gewinnverteilung sei weder Entgelt für das Halten der Beteiligung noch Entgelt für Tätigkeiten des Gesellschafters. Dagegen liege ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Leistungserbringung vor, wenn die Leistung nach ihrem Umfang oder ihrer Menge abgegolten wird. Das gelte auch bei einer Leistungserbringung gegen Vorabgewinn. Nach dem Senatsurteil vom 17.3.1994 – V R 39/92 – könne ein (pachtähnlicher) Leistungsaustausch gegen Sonderentgelt vorliegen, wenn Gesellschafter ihrer GbR land- und forstwirtschaftliche Betriebe gegen einen von vornherein feststehenden „Vorabgewinn“ überlassen. Der Unterschied zu einer Gewinnverteilungsabrede liege in dem für die Nutzungsüberlassung angestrebten Entgelt.

Das Finanzgericht habe unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise festgestellt, dass die Überlassung von Vieheinheiten in unmittelbarem Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung (5 € je Vieheinheit) erfolgt sei, die Gegenleistung sei vom Umfang des jeweiligen Leistungsbeitrages abhängig gemacht worden. Nicht entscheidend sei, dass der Vorabgewinn nicht als Aufwand und als Betriebsausgabe behandelt worden sei. Die Gewinnverteilung beruhe hier nicht auf vermuteten Gesellschaftsbeiträgen aufgrund einer Chancen- und Risikogemeinschaft (Leistungsvereinigung), sondern auf tatsächlich erbrachten Beträgen. Damit seien die erhaltenen Zahlungen nicht Ausfluss einer allgemeinen Gewinnbeteiligung, sondern beruhen auf den tatsächlich erbrachten Gesellschafterbeiträgen.

Die Kürzung bei nicht ausreichendem Gewinn sei nicht derart zu gewichten, dass die Abhängigkeit zwischen Gesellschafterleistung und Entgeltzahlung (Vorabgewinn) wieder entfalle und damit die Überlassung der Vieheinheiten als nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag gewertet werden könne. Das entspräche auch dem Interesse des Klägers als Komplementär der KG, 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 Entgeltverzicht nur im ersten Wirtschaftsjahr leisten und wäre danach zahlungsunfähig.

In Abgrenzung zum Urteil des FG Münster sei zu berücksichtigen, dass in diesem Fall aufgrund der anderen Verhältnisse (Pachtung eines gesamten Hofes) der Verlust der KG nicht nur möglich, sondern in einem Streitjahr auch tatsächlich eingetreten sei.

Könne der Kläger davon ausgehen, die vereinbarte Vergütung jährlich zu erhalten, entfällt der Leistungsaustausch auch nicht dadurch, dass der Erhalt der Vergütung ganz oder teilweise vom Zufall abhängig sei. Im Übrigen stehe dem steuerbaren Leistungsaustausch auch nicht entgegen, dass das zugrundeliegende Rechtsverhältnis nicht auf schuldrechtlichen Vereinbarungen beruhe, sondern mit einem Gesellschaftsvertrag geregelt sei.

Die Überlassung der Vieheinheiten unterliege auch nicht dem Durchschnittssteuersatz. Es liegen keine in landwirtschaftlichen Betrieben erzeugten Gegenstände und keine landwirtschaftlichen Dienstleistungen vor. Durch die Überlassung von Vieheinheiten an eine Tierhaltungskooperation wird die Möglichkeit geschaffen, auch ohne Fläche einkommensteuer- und umsatzsteuerrechtlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erzielen und diese der Durchschnittssatzbesteuerung zu unterwerfen. Der Kerngehalt der Überlassung von Vieheinheiten liege damit in der Verschaffung von Steuervorteilen. Die Durchschnittssatzbesteuerung sei deshalb nicht anwendbar.

Entscheidungsanmerkungen



von Dr. agr. Hermann Spils ad Wilken,
Steuerberater/Wirtschaftsprüfer
Dr. Lange • Dr. Spils ad Wilken +
Partner mbB
Rechtsanwälte • Notar • Steuerberater •
Wirtschaftsprüfer, Uelzen, www.societates.de

Der BFH hatte in dem Urteil zu zwei Fragen zu entscheiden, wobei die erste Frage nicht nur für land- und forstwirtschaftliche Betriebe relevant ist:

Ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes Gewinnvorab kann Leistungsaustausch sein, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung (Zurverfügungstellung von Vieheinheiten) und der Gegenleistung (Vorabgewinn) besteht, der Vorabgewinn also unmittelbar vom Umfang des jeweiligen Leistungsbeitrages abhängig ist. Das gilt unabhängig davon, dass die Vereinbarung auf gesellschaftsvertraglicher und nicht auf schuldrechtlicher Basis getroffen wird und handels- und ertragsteuerrechtlich der Vorabgewinn keine Betriebsausgabe darstellt.

Nach Auffassung des BFH beruhen im Urteilsfall die Vorabgewinne auf den tatsächlich überlassenen Vieheinheiten. Hinzu kam, dass der Gesellschafter mit dem Vorabgewinn fest rechnen konnte, auch eine mögliche Kürzung oder ein Entfall bei Verlust war nicht so gewichtig, dass sich an der Einordnung als Leistungsaustausch etwas geändert hätte. Der BFH stellte also darauf ab, dass für eine Leistung (Vieheinheiten) eine Gegenleistung (Gewinnvorab) gezahlt wurde und der Kläger mit dieser Zahlung sicher rechnen konnte.

Dass es auf den Einzelfall ankommt, zeigt die im Urteil angesprochene Abgrenzung zum Urteil des FG Münster – 5 K 3718/17 U. Auch hier war ein Vorabgewinn für Vieheinheiten vereinbart, die Konstellation war allerdings eine andere. Der Vorabgewinn für die Vieheinheiten war höher, die Belastung der dortigen KG mit Pachten höher und es ist tatsächlich ein Verlust eingetreten. Die Würdigung der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen des Gewinnvorabs als Leistungsaustausch durch das FG im Urteilsfall entsprach nach Auffassung des BFH den Aus-

legungsgrundsätzen der §§ 133, 157 BGB und verstieß nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze.

Im zweiten Teil entschied der BFH, dass die Überlassung von Vieheinheiten nicht der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegt. Diese Entscheidung war zu erwarten, die Überlassung von Vieheinheiten betrifft keine in landwirtschaftlichen Betrieben erzeugten Gegenstände, es liegen auch keine landwirtschaftlichen Dienstleistungen vor. Der BFH sah den Kerngehalt der Überlassung von Vieheinheiten in der Verschaffung von Steuervorteilen bei der Einkommen- und Umsatzsteuer. Im Leistungskatalog der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist die Überlassung von Vieheinheiten nicht enthalten, bei der gebotenen engen Auslegung der Pauschalregelung dient die Überlassung von Vieheinheiten nicht landwirtschaftlichen, sondern steuerlichen Zwecken.

Hinweise für die Praxis: Für die Praxis ist das Urteil des BFH problematischer als es auf den ersten Blick erscheint, da sich die Auswirkungen nicht auf Tierhaltungskoooperationen nach § 51a BewG beschränken. Das Urteil sollte Anlass sein, Gewinnverteilungsabreden mit Vorabgewinnen bei sämtlichen Gesellschaften zu überprüfen:

- Ob bei der Vereinbarung eines Vorabgewinns ein Leistungsaustausch vorliegt, bleibt eine Einzelfallentscheidung. Das macht die Beurteilung nicht einfacher. Grundsätzlich liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch nicht vor, wenn Gesellschafter für ihre Gesellschaft Leistungen erbringen und diese als Gesellschafterbeitrag im Rahmen der allgemeinen Gewinnverteilung vergütet werden. Allerdings: Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Leistungserbringung liegt vor, wenn die Leistung nach ihrem Umfang oder ihrer Menge abgegolten wird. Das kann auch dann gelten, wenn die Gegenleistung in Form eines Vorabgewinns vereinbart ist. Allerdings differenziert der BFH: Ist die Gesellschaft von ihrer Kapitalausstattung, ihrer Gewinnerwartung und ihrer Belastung mit fest vereinbarten Ausgaben so strukturiert, dass der Gesellschafter, dem ein Vorabgewinn zusteht, nicht sicher damit rechnen kann, den vereinbarten Vorabgewinn jährlich zu erhalten, und treten tatsächlich Verluste ein, bleibt es bei dem nicht steuerbaren Gesellschafterbeitrag. Können Gesellschafter hingegen davon ausgehen, die vereinbarte Vergütung jährlich zu erhalten, entfällt der Leistungsaustausch nicht dadurch, dass er ganz oder teilweise vom Zufall abhängig wäre. In der Praxis wird hier eine Abgrenzung schwierig zu ziehen sein, aus Vorsichtsgründen sollte im Zweifel von einem steuerbaren Leistungsaustausch ausgegangen werden.
- Diese Grundsätze betreffen nicht nur Tierhaltungskoooperationen. Vorabgewinne, beispielsweise für Arbeitsleistung oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, werden häufig vereinbart. Problema-

tisch ist diese Rechtsprechung vor allem für Gesellschaften, die nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind. Das betrifft nicht nur die pauschalierenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, sondern auch Gesellschaften im Gesundheitsbereich wie Altenpflegeeinrichtungen oder Berufsausübungsgesellschaften von Ärzten oder Zahnärzten. Auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stellt sich das Problem, da – zumindest bei der Vermietung von Wohnungen – keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht. Die Qualifizierung von Gewinnvorabs als Leistungsaustausch führt hier zu einer Belastung dieser Gewinnanteile mit Umsatzsteuer, ohne dass die Gesellschaft den Vorsteuerabzug geltend machen kann. Zwar sind die gezahlten Umsatzsteuern als Betriebsausgabe abzugsfähig, es verbleibt aber ein erheblicher steuerlicher Nachteil.

- Bei vorsteuerabzugsberechtigten Gesellschaften stellt sich das Problem nur auf der Ebene der Gesellschafter. Wird hier im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellt, dass ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz vorliegt, wird die Umsatzsteuer festgesetzt und verzinst. Zwar können gegenüber dem Leistungsempfänger die Umsätze abgerechnet und dort die Vorsteuern geltend gemacht werden, es bleibt aber das Zinsproblem. Anders ist die Beurteilung nur, wenn der Gesellschafter Kleinunternehmer ist, wobei bei Landwirten auch die der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegenden Umsätze in den Gesamtumsatz nach § 19 UStG einzubeziehen sind.
- Bei Personengesellschaften, bei denen sich mehrere Landwirte zur gemeinsamen Bewirtschaftung ihre Betriebe zusammengeschlossen haben, finden sich häufig Gewinnverteilungsabreden, bei denen die zur Verfügung gestellten Produktionskapazitäten bewertet und aufsummiert werden. Der Gewinnanteil der einzelnen Gesellschafter bemisst sich dann nach der Quote der bewerteten Produktionsfaktoren, die ihm zuzurechnen ist. Im Ergebnis wird dann der Gewinn beispielsweise im Verhältnis von 30:30:40 verteilt. In solchen Fällen erbringen zwar die Gesellschafter für ihre Gesellschaft Leistungen, diese werden aber im Rahmen der allgemeinen Gewinnbeteiligung vergütet, es entsteht kein Leistungsaustausch. Der tatsächliche Gewinn ist vom Zufall abhängig und lässt sich auch nicht mehr auf die Überlassung der einzelnen Produktionsfaktoren zurückführen.

Nicht überraschend war, dass die Überlassung der Vieheinheiten nicht der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegt. Bei der vom BFH schon in der Vergangenheit postulierten engen Auslegung der Pauschalregelung war nichts anderes zu erwarten.