

Böschung. Die Löcher im Rasen wurden verfüllt. Zudem wurde durch eine Fachfirma eine „Bibersperre“ in Form eines mit Wackergeröll verfüllten Grabens errichtet. Die dadurch entstandenen Aufwendungen in Höhe von rund 4.000,00 € wollten die Kläger als außergewöhnliche Belastungen im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung berücksichtigt wissen.

Biber gehören zu unerwünschten Wildtieren, die in die Städte vorgedrungen sind. In der Fachliteratur wird dies noch unter „Einzelfällen“ abgehandelt, wobei allerdings nicht zu verkennen ist, dass eine Diskrepanz zwischen Schutzniveau und Populationsdynamik besteht (so Herzog, Wildtiermanagement – Grundlagen und Praxis, Wiebelsheim, 2019 S. 194).

Der BFH arbeitet heraus, dass es Ziel des § 33 EStG sei, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen (BFH, Rn. 11). Da Wildtierschäden keineswegs unüblich seien, können die streitigen Aufwendungen bereits dem Grunde nach nicht als außergewöhnlich anerkannt werden (BFH, Rn. 13). Zur Begründung verweist der BFH darauf, dass zur Vermeidung oder Verringerung entsprechender Wildschäden Maßnahmen ergriffen werden könnten (so BFH, Rn. 13). Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden durch Wildtiere und für Maßnahmen zur Vermeidung von Wildtierschäden seien daher nicht mit außergewöhnlichen Schadensereignissen i.S.d. § 33 EStG vergleichbar (so BFH, Rn. 14). Letztlich verweist der BFH darauf, dass es Aufgabe des Naturschutzrechts sei, durch ein urbanes Wildtiermanagement Schaden zu vermeiden (so BFH, Rn. 15).

Indem der BFH letztlich die Kläger darauf zurücksetzt, dass die nachgewiesenen Lohnkosten als Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG angesetzt werden können, greift der Senat zu kurz. Das Bayerische Staatsministerium für Umwelt und Verbraucherschutz z.B. hat Richtlinien zum Bibermanagement (Stand 15.2.2016; https://www.stmuv.bayern.de/service/recht/naturschutz/doc/bibermanagement_2016/richtlinien_bibermanagement_%202016.pdf) aufgestellt, die 20 Druckseiten umfassen und auf vier Säulen basieren:

- (1) Information der Betroffenen,
- (2) präventive Maßnahmen einschließlich Fördermöglichkeiten,
- (3) Zugriffsmaßnahmen, Besitz- und Vermarktungsfragen sowie
- (4) Ausgleichszahlungen.

Ausgeglichen werden allerdings nur land-, forst- und fischereiwirtschaftliche Schäden, also z.B. Fraß- und Vernässungsschäden an landwirtschaftlichen Kulturen sowie Schäden aufgrund verletzter bzw. getöteter Nutztiere. Schäden an privaten Grundstücken werden demnach

nicht ersetzt. Zudem gibt es in Nordrhein-Westfalen, also dem Bundesland, in dem der Sachverhalt spielt, anders als in Bayern ohnehin keinen Ausgleich. Das Problem ist in Nordrhein-Westfalen freilich bekannt. Das Umweltministerium Nordrhein-Westfalen hat das Landesamt für Natur, Umwelt und Verbraucherschutz Nordrhein-Westfalen beauftragt, bis Ende 2021 ein Bibermanagementkonzept unter Einbeziehung der Wasserwirtschaft und der Landwirtschaft zu erarbeiten. Dieses Konzept soll u.a. Vorschläge zur Regelung einer eventuellen Förderung, Entschädigung oder Ausgleich unterbreiten (so Antwort der Landesregierung auf die Kleine Anfrage 3424 des Abgeordneten Karl Schultheis (SPD) (Landtag Nordrhein-Westfalen, LT-Drs. 17/8855 vom 16.3.2020; <https://landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMD17-8855.pdf>).

Da Biber fast gänzlich vegetarisch von Schilfstängeln und weiteren Pflanzen der Uferzonen, Baumrinden, Zweigen und Trieben, aber auch stärkeren Ästen und Feldfrüchten leben, ist absehbar, dass sie Schäden anrichten, zumal sie auch Bäume fällen, um an junge Triebe und Knospen zu gelangen. Aufgrund ihrer Kardialdrüse können sie sogar Holz aufschließen (so Seibt, Grundwissen Jägerprüfung, Stuttgart, 2015, S. 138). Indem der BFH die Geschädigten lediglich darauf verweist, dass es Aufgabe des Naturschutzrechts sei, Schäden zu vermeiden oder entsprechende Fonds für einen Schadensausgleich zu errichten, gibt er ihnen Steine statt Brot. Nur dort, wo ein Schadensausgleich durch ein Bundesland erfolgt, kann der Ansatz von Aufwendungen im Zusammenhang mit Wildtierschäden als außergewöhnliche Belastung i.S.d. § 33 EStG verwehrt werden. Fehlen derartige Regelungen im Landesrecht oder greifen sie mangels land- und forstwirtschaftlichen Bezugs nicht ein, kann es sich sehr wohl um außergewöhnliche Aufwendungen handeln.

Zur Anwendbarkeit der Begrenzung der Mindestbemessungsgrundlage durch das marktübliche Entgelt bei Stallanlagen

Leitsatz des Autors

Die Begrenzung der Mindestbemessungsgrundlage auf das marktübliche Entgelt nach § 10 Abs. 5 Satz 1 2. Hs. UStG kann bei der Verpachtung landwirtschaftlich genutzter Stallanlagen nicht pauschal mit dem Hinweis abgelehnt werden, es gäbe vor Ort keine vergleichbaren Anlagen, weil diese individuell nach den Bedürfnissen des Pächters errichtet würden. Unter Berücksichtigung der Vorgaben aus Art. 80 Abs. 1 und Art. 72 Abs. 1 MwStSystRL ist für die Ermittlung vergleichbarer Objekte auf die Regionen abzustellen, in denen die für die Preisfindung relevanten Faktoren (z.B. die Futterlage bei Mastställen) gleich sind.

FG Niedersachsen, Urteil vom 26.11.2020 – 11 K 12/20 nrk*

Der Sachverhalt

Der Kläger unterhielt einen landwirtschaftlichen Betrieb und gründete in 2012 zusammen mit seinem Sohn eine GbR, an der er mit 70 % und der Sohn mit 30 % beteiligt waren. Der gesamte landwirtschaftliche Betrieb wurde an die GbR eisen verpachtet.

Im Jahr 2004 errichtete der Kläger einen Boxenlaufstall mit einem Investitionsvolumen von 700.000 € und verpachtete diesen für einen jährlichen Pachtpreis in Höhe von netto 45.000 € zzgl. Umsatzsteuer. Auf die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12a UStG verzichtete er gem. § 9 Abs. 1, 2 UStG.

Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2012-2015 und einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für den Zeitraum 2016-Januar 2018 vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Verpachtung vom Kläger an die GbR eine sonstige Leistung an nahestehende Personen darstelle, das vereinbarte Entgelt müsse deshalb anhand der Mindestbemessungsgrundlage in § 10 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG überprüft werden. Ein marktübliches Entgelt für einen auf die individuellen Bedürfnisse der Pächterin zugeschnittenen Stall könne nicht ermittelt werden, deshalb müsse die Ersatzbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG herangezogen werden. Die Herstellungskosten von 700.000 € seien nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG auf zehn Jahre zu verteilen, mithin betrage die Bemessungsgrundlage abgerundet 66.000 €. Auf diesen Betrag wurden die Umsätze erhöht. Gegen die daraufhin erlassenen Umsatzsteuerbescheide erhob der Steuerpflichtige Einspruch und trug vor, es gäbe einen Marktpreis für die Verpachtung von Rindviehställen. Er legte einen Pachtvertrag eines anderen Steuerpflichtigen vor und verwies auf ein Referat der Landwirtschaftskammer, aus dem ersichtlich sei, dass der vereinbarte Pachtpreis oberhalb des ortsüblichen Marktpreises liege. Außerdem käme der Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage nur in den Ausnahmefällen in Betracht, in denen das vereinbarte Entgelt so niedrig sei, dass es nicht mehr als ernsthafte Gegenleistung für die erbrachte Leistung oder sonstige Leistung angesehen werden könne. Während des Einspruchsverfahrens wies das Finanzamt auf das Urteil des BFH vom 1.3.2018 – V R 35/17 hin, wonach eine Option des Klägers zur Steuerpflicht für seine Pachtumsätze nicht möglich sei, weil die GbR ihre Umsätze der Durchschnittssatzbesteuerung unterwerfe.

Die Rechtsbehelfe hatten keinen Erfolg. Der vorgelegte Pachtvertrag sei ungeeignet, weil Ställe nicht vergleichbar seien, ein marktübliches Entgelt habe der Kläger nicht nachgewiesen.

Mit seiner Klage trug der Kläger vor, dass der vereinbarte Pachtpreis ortsüblich sei, er sei anhand der Herstellungskosten für Stall und Betriebsvorrichtungen ermittelt, wobei eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 33,33 Jahren bei dem Gebäude und zwischen 12 und 16 Jahren für die Betriebsvorrichtung zugrunde gelegt wurden. Die Kosten seien um die angefallenen Zinsaufwendungen erhöht, bereits ab dem Wirtschaftsjahr 2015/2016 sei ein Jahresüberschuss aus der Verpachtung erzielt worden, wenn die in Anspruch genommene Sonderabschreibung außer Betracht bliebe. Die Rendite von 6,62 % sei ein üblicher Wert.

Der Beklagte hielt an seiner Rechtsansicht fest und teilte mit, es gäbe keinen Markt für die Verpachtung neu errichteter Ställe. Das Gericht hat Beweis über die Höhe des monatlichen ortsübli-

chen Pachtzinses durch einen Sachverständigen erhoben. Gegen dieses Gutachten erhob der Beklagte methodische Einwände, die angewandte Kombinationsmethode entspreche nicht den Vorgaben des BFH. Die vom Gutachter aufgelisteten verpachteten anderen Milchviehställe gehörten nicht zum örtlichen Markt, weil sie sich noch nicht einmal im gleichen Landkreis befänden. Wegen der Verschiedenheit der Ställe sei eine direkte Vergleichbarkeit auch nach Auffassung des Gutachters problematisch. In der mündlichen Verhandlung befragte das Gericht den Sachverständigen zu den von ihm angewandten Ermittlungsmethoden und der Bestimmung des von ihm zugrunde gelegten Marktes, außerdem äußerte der Sachverständige sich über den prozentualen Anteil des Pachtentgeltes für das verpachtete Inventar im Gesamtpachtzins.

Das Urteil

Das Niedersächsische Finanzgericht hielt die Klage für begründet. Die Umsatzsteuerbescheide seien insoweit rechtswidrig, als der Beklagte in den Streitjahren nach § 10 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG eine höhere Bemessungsgrundlage als das vereinbarte Entgelt angesetzt hat. Auch das Urteil des BFH (V R 35/17) zur Frage, ob ein Grundstück unter Verzicht auf die Steuerfreiheit der Verpachtungsumsätze an einen pauschalierenden Landwirt verpachtet werden kann, führte zu keinem anderen Ergebnis.

Unstreitig sei, dass die vom Kläger an die GbR erbrachte Verpachtung an eine nahestehende Person erfolgt war und die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 Satz 1 2. Hs UStG grundsätzlich anzuwenden wäre. Allerdings überschreite der Pachtzins das marktübliche Entgelt, der Senat machte sich das Gutachten des Sachverständigen zu eigen. Gegen die Auffassung von Teilen der Rechtsprechung, der Finanzverwaltung und der Fachliteratur stellte der Senat zudem fest, dass eine Begrenzung des Merkmals des marktüblichen Entgeltes auf die vergleichbaren konkreten Verhältnisse am Leistungs-ort nach europarechtskonformer Auslegung des Artikels 72 Abs. 1 MwStSystRL nicht zulässig sei. Bei der Regelung der Mindestbemessungsgrundlage handele es sich um eine Sondermaßnahme zur Verhütung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen, die nationale Regelung sei deshalb eng ausulegen, eine Reduzierung des Kreises vergleichbarer Leistungen auf solche, die am örtlichen Markt angeboten werden, folge aus der Bestimmung nicht und würde den leistenden Unternehmer, der die Feststellungslast trage, übermäßig belasten. Es sei deshalb für den Umkreis zur Ermittlung eines marktüblichen Entgeltes zu prüfen, welche Umstände für die Preisfindung prägend seien und danach der Kreis der vergleichbaren Leistungen zu bestimmen. Das FG Münster habe in seinem Urteil vom 1.10.2019 – 15 K 1050/16 U bei der Ermittlung eines marktüblichen Entgeltes für Wärmelieferungen aus dem Betrieb einer Biogasanlage Arbeitspreise aus Biogasanlagen des gesamten Bundesgebietes zugrunde gelegt, die Finanzverwaltung lasse im Übrigen in Abschnitt 2.5. Abs. 23 Satz 9 UStAE den bundeseinheitlich ermittelten Fernwärmepreis als Schätzungsgrundlage zu, auch wenn der Preis systemfremd ist.

Der Senat ging mit dem Sachverständigen davon aus, dass für die Pacht eines Boxenlaufstalls Gebiete mit ähnlicher Fut-

terversorgung relevant seien und schloss sich der Ermittlung der marktüblichen Pacht in Höhe von 325 € pro Stallplatz an. Würde man demgegenüber mit dem Beklagten vergleichbare Stallanlagen vor Ort zur Ermittlung fordern, würde die Regelung zur Begrenzung auf das marktübliche Entgelt praktisch leerlaufen, da sich vergleichbare Anlagen nur in den seltensten Fällen finden ließen. Da das durch den Sachverständigen ermittelte marktübliche Entgelt niedriger als das vereinbarte Entgelt war, ist letzteres anzusetzen.

Die Berücksichtigung der Rechtsansicht des BFH in seinem Urteil V R 35/17, dem sich der Senat anschloss, führte im Streitfall zu keinem anderen Ergebnis. Danach ist der Verzicht auf Steuerbefreiung in § 4 Nr. 12a UStG gem. § 9 Abs. 1 und 2 UStG gegen die Verwaltungsauffassung in Abschnitt 9.2. Abs. 2 UStAE nicht möglich, wenn an einen pauschalierenden Landwirt verpachtet wird. Die erklärte Option des Klägers sei unwirksam, die Pachterlöse – zumindest für Grund und Boden und Gebäude – steuerbefreit und Vorsteuern nicht abzugsfähig.

Für das Jahr 2014 stehe der Berücksichtigung dieser Rechtsprechung aber § 176 Abs. 2 AO entgegen, bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides darf nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, einer obersten Bundes- oder Landesbehörde von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet worden ist. Die Vorschrift bindet auch die Finanzgerichte, soweit ein Änderungsbescheid Verfahrensgegenstand ist, bei der Änderung des Verwaltungsaktes ist Vertrauensschutz zu gewähren. Die Regelung im UStAE ist mit Urteil des BFH vom 1.3.2018 – V R 35/17 als für mit dem Gesetz unvereinbar erklärt worden, in dem die Verwaltungsvorschrift mit „a.M.“ bezeichnet wurde.

§ 176 Abs. 2 AO gilt nur bei der Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden, setzt somit die Existenz eines Erstbescheides voraus. Die Umsatzsteuererklärungen für 2014 und 2015 führten bei ihrem Eingang beim Finanzamt nach § 168 Satz 1 AO zu einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, die Umsatzsteuererklärungen für 2016 und 2017 führten zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer und bedurften der Zustimmung der Finanzbehörde nach § 168 Abs. 2 AO, die nicht erteilt wurde. Für diese Jahre lagen deshalb keine Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vor. Außerdem wurden diese Steuererklärungen nach der Veröffentlichung des o.g. Urteils im Mai 2018 in ersten Zeitschriften eingereicht, für den Vertrauensschutz ist auf die Veröffentlichung abzustellen.

Für das Streitjahr 2014 würde eine Änderung der Steuerfestsetzung zu einem erheblichen Nachteil für den Kläger führen, da Vorsteuerbeträge aus dem Bau des Stalles geltend gemacht wurden, die storniert werden müssten. Diese Konsequenzen treten auch in gemilderter Form ein, wenn mit der Finanzverwaltung und gegen die Auffassung des Senates davon auszugehen sei, dass die Verpachtung der Betriebsvorrichtungen eine eigene Leistung darstelle, die nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG in jedem Fall der Umsatzsteuerpflicht unterfällt. Das war hier nicht zu entscheiden.

In den anderen Jahren führte die Nichtberücksichtigung der Verpachtungsumsätze nicht zu einer Änderung. Es entfielen zunächst die Umsatzsteuerbeträge auf die jetzt steuerfrei behandelten Umsätze, der geringfügige Vorsteuerabzug müsste korrigiert werden.

Nach Auffassung des Senates schied eine Korrektur der in 2014 geltend gemachten Vorsteuerbeträge hingegen aus. Nach § 15a Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG ist eine Berichtigung des Abzuges der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen, wenn sich bei diesem Wirtschaftsgut die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse innerhalb des bei Grundstücken maßgeblichen Berichtigungszeitraumes von zehn Jahren ändern. Das gelte nach der Rechtsprechung des BFH auch dann, wenn sich die maßgeblichen Verhältnisse nicht in tatsächlicher Hinsicht geändert haben, sondern wenn sich bei tatsächlich gleichbleibenden Verwendungsumsätzen die rechtliche Beurteilung der Verwendungsgrundsätze, die bei der Gewährung des Vorsteuerabzuges im Abzugsjahr zugrunde lagen, in einem der Folgejahre als unzutreffend erweist, sofern die Steuerfestsetzung für das Abzugsjahr bestandskräftig und unabänderlich ist (BFH-Urteil vom 23.10.2014 – V R 11/12).

Allerdings habe der EuGH mit Urteil vom 11.4.2018 – C-532/16 entschieden, dass eine derartige Interpretation der nationalen Berichtigungsvorschriften mit Art. 187-189 MwStSystRL nicht vereinbar wäre, weil von diesen Vorschriften die Konstellation, dass von Anfang an kein Abzugsrecht hinsichtlich der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer bei bezogenen Eingangsleistungen bestand, nicht umfasst würde. In derartigen Fällen könnten Berichtigungen nur auf nationale Regelungen gründen, die ihre europarechtliche Grundlage in Art. 184 MwStSystRL finden. Dazu gäbe es im deutschen Umsatzsteuerrecht keine Regelung, die eine nachträgliche Korrektur eines zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzuges mit Wirkung im Moment der Entdeckung des Rechtsirrtums ermöglicht.

Eine Minderung der festgesetzten Umsatzsteuer in den Streitjahren 2015-2017 über das Klagebegehren der Kläger hinaus sei nicht zulässig, die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, um die Rechtsfrage, unter Berücksichtigung welchen Maßstabes das marktübliche Entgelt zu bestimmen ist, höchstrichterlich zu klären.

Urteilsanmerkungen



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

Das Niedersächsische Finanzgericht hat über einen in der Praxis regelmäßig anzutreffenden Fall zu entscheiden. Ein Landwirt, der mit Familienangehörigen eine GbR gegründet hat, errichtet im Rahmen eines sogenannten

Vorschaltmodells einen Stall, verzichtet nach der damaligen Interpretation der Rechtslage und nach der von der Finanzverwaltung bis vor kurzem vertretenen Auffassung auf die Steuerfreiheit der Verpachtungsumsätze und macht den Vorsteuerabzug geltend. Spätestens mit der Entscheidung des BFH vom 1.3.2018 – V R 35/17, der sich die Finanzverwaltung erst mit Änderung des Umsatzsteueranwendungserlasses vom 6.11.2020 mit Wirkung zum 1.1.2020 angeschlossen hat, wurde in Betriebsprüfungen vielfach die Auffassung vertreten, es sei die Mindestbemessungsgrundlage anzusetzen, das Entgelt sei mit 10 % der Herstellungskosten zu bemessen. Eine Deckelung auf den Marktpreis wird in der Regel nicht akzeptiert mit dem auch im Urteil aufgeworfenen Argument, der Stall sei speziell für den Nutzer errichtet worden, es gäbe deshalb keine vergleichbaren Preise. Da die vereinbarten Pachten in der Regel niedriger waren, führten Betriebsprüfungen zu deutlichen Mehrergebnissen. Dem schiebt das Niedersächsische Finanzgericht jetzt möglicherweise einen Riegel vor, wenn die Revision des Finanzamtes verworfen wird.

Das Urteil ist in mehrfacher Hinsicht bemerkenswert:

Zum einen definiert der 11. Senat den für den Ansatz der Deckelung der Mindestbemessungsgrundlage auf den Marktpreis relevanten Markt. Der Senat stellt nicht auf einen ortsüblichen Marktpreis ab, da es diesen häufig nicht gibt. Unter Berücksichtigung europarechtskonformer Auslegung des Artikel 72 Abs. 1 MwStSystRL sei zu prüfen, welche Umstände bei der Preisfindung nach der Art der angebotenen Leistung prägend sind und danach ist der Kreis der vergleichbaren Leistungen zu bestimmen. Der relevante Preis kann sich deshalb auch in Regionen oder sogar bundesweit ergeben, im Urteilsfall hat der Sachverständige einen geringeren Marktpreis als das abgerechnete Entgelt ermittelt.

Berücksichtigt hat der Senat zum zweiten die Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 2 AO, der Kläger durfte auf die Regelung im Abschnitt 9.2 Abs. 2 UStAE vertrauen, nach der ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12a UStG gem. § 9 Abs. 1 und 2 UStG auch dann möglich war, wenn der Pächter nach § 24 UStG der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegt. Im Streitfall war aus diesem Grund eine Änderung des Steuerbescheides des Jahres 2014, der wegen des in dem Jahr geltend gemachten Vorsteuerabzuges aus den Baumaßnahmen besonders problematisch gewesen wäre, und des Jahres 2015 nicht möglich. Für die Folgejahre, die nicht dem Vertrauensschutz unterlagen, kommt der Senat bei Anwendung des Urteils des BFH – V R 35/17 zu keiner Änderung, da zwar die Verpachtungsumsätze steuerfrei seien, diese Korrektur aber die geringen geltend gemachten Vorsteuerbeträge bei weitem überstiege. Eine Änderung zu Gunsten des Klägers scheiterte an dem fehlenden Klageantrag. Nicht erkennbar geprüft hat der Senat, ob

möglicherweise die Umsatzsteuer wegen der Erteilung von Rechnungen nach § 14c UStG geschuldet wäre.

Besonders bemerkenswert ist, dass der Senat davon ausgeht, eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG sei für die Jahre 2016 ff. nicht möglich. Der Senat beruft sich dabei auf das Urteil des EuGH vom 11.4.2018 – C 532/16. Der EuGH hatte in dem Urteil entscheiden, dass der Berichtigungsmechanismus der Artikel 187-189 MwStSystRL nur für Veränderungen der Verwendungsverhältnisse nach Erwerb des Gegenstandes gilt. Nach Artikel 184 MwStSystRL bestehe die Pflicht zur Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge auch dann, wenn der ursprüngliche Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, weil der ihm zugrunde liegende Umsatz – wie im Streitfall – von der Mehrwertsteuer befreit war. Dagegen seien die Artikel 187-189 MwStSystRL dahin auszulegen, dass dieser Mechanismus in solchen Fällen nicht anwendbar ist, wenn der ursprüngliche Vorsteuerabzug nicht berechtigt war. Der EuGH vertritt in dem o.g. Urteil die Auffassung, dass die Mitgliedstaaten in Fällen, in denen der ursprüngliche Vorsteuerabzug überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen, den Zeitpunkt, zu dem die Pflicht zur Berichtigung des zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzuges entsteht, und den Zeitraum, für den die Berichtigung zu erfolgen hat, festzulegen haben. Der Senat kommt zu dem Ergebnis, dass es eine solche Festlegung im bundesdeutschen Umsatzsteuerrecht nicht gibt und deshalb eine Korrektur nicht möglich sei.

Hinweise für die Praxis

Das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts ist noch nicht rechtskräftig, Revision beim Bundesfinanzhof ist eingelegt. Grundsätzlich bleibt deshalb abzuwarten, ob der Bundesfinanzhof die Auffassung des Senats bestätigt. Unabhängig davon besteht für die Praxis Handlungsbedarf:

- In Betriebsprüfungen sollten die Rechtsgrundsätze des Urteils eingeführt werden. Es ist nicht damit zu rechnen, dass sich die Finanzverwaltung davon beeindrucken lässt, deshalb wird Einspruch eingelegt und ein Ruhen des Verfahrens beantragt werden müssen.
- Wichtiger ist es, in allen Fällen der Vorschaltmodelle Steuerbescheide nicht mehr materiell bestandskräftig werden zu lassen. Ergehen nach Betriebsprüfungen Steuerbescheide, könnte nur empfohlen werden, Einspruch einzulegen.
- Da Umsatzsteuerbescheide häufig über viele Jahre unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen, muss geprüft werden, welche Jahre materiell noch nicht bestandskräftig sind. Ist das Jahr der Investition mit den hohen Vorsteuererstattungsansprüchen materiell bestandskräftig oder greift bei sorgfältiger Prüfung die Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 2 AO, sollten Änderungsanträge zu Umsatzsteuerbescheiden

gestellt werden, die drohen, materiell bestandskräftig zu werden. Setzt sich die Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts durch, werden sich häufig erhebliche Erstattungen ergeben, da die Umsätze steuerfrei sind, die geltend gemachten Vorsteuern hingegen in der Regel unbedeutende Beträge umfassen und eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG nicht erfolgt.

- In der Regel dürften Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer erstellt worden sein. Diese Rechnungen müssen nach § 14c UStG berichtigt werden, da es sich um Rechnungen mit unrichtigem Steuerausweis handelt. Der leistende Unternehmer kann den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger grundsätzlich berichtigen (UStAE 14c.1 Abs. 3), in diesem Fall ist § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden, die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrages ist also für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in welchem dem Leistungsempfänger die berichtigte Rechnung erteilt wurde. Wurde ein zu hoch ausgewiesener Rechnungsbetrag bereits vereinnahmt und steht dem Leistungsempfänger aus der Rechnungsberichtigung ein Rückanforderungsanspruch zu, ist die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrages erst nach einer entsprechenden Rückzahlung an den Leistungsempfänger zulässig. Die Berichtigung ist an keine Frist gebunden, sie kann auch noch erfolgen, wenn Fehler im Falle materiell bestandskräftiger Steuerfestsetzungen festgestellt werden. Der in solchen Fällen erforderliche Antrag nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG ist beim Finanzamt gesondert schriftlich zu stellen, der Antrag wird wohl zunächst abgelehnt werden und gerichtlich durchgesetzt werden müssen.

Flächen und Gebäude erworben und insgesamt oder teilweise an die P GmbH, die M GmbH sowie eine R GmbH & Co. KG verpachtet. Weitere gleichartige Immobilien hat die ebenfalls konzernangehörige I GmbH & Co. KG erworben, auch dazu gibt es Pachtverträge mit der P GmbH.

Die P GmbH betreibt Zucht und Ausbildung von hochklassigen Reitpferden. Im Streitjahr 2013 befanden sich insgesamt 4.547 Pferde, die an unterschiedlichen Standorten untergebracht waren, im Eigentum der P GmbH. Es handelte sich um zum Verkauf bestimmte (meist jüngere) Pferde, Zuchtstuten und Pferde, die zu hochwertigen Sportpferden ausgebildet wurden.

Die Besamung der Zuchtstuten wurde zunächst im Betrieb der P GmbH durchgeführt, dann jedoch von der H GmbH übernommen. Die P GmbH schloss außerdem zu in ihrem Eigentum stehenden Pferden mit der M GmbH einen Vertrag zur Pensionspferdehaltung. Später schloss sie zusätzlich mit der R GmbH & Co. KG einen weiteren Vertrag über Pensionspferdehaltung.

Die P GmbH stellte für ihre Pachtflächen – im Streitjahr ca. 1.200 ha – jährlich Anträge auf Agrarförderung. Die steuerlich maßgeblichen Vieheinheiten ermittelte sie mit allen Tieren, die sie auf gepachteten Flächen bzw. in gepachteten Ställen untergebracht hatte. Tiere, die sie in Pension gegeben hatte, blieben unberücksichtigt. Danach sollten die für die Qualifizierung landwirtschaftlicher Einkünfte maßgeblichen steuerlichen Höchstgrenzen für die Vieheinheiten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) nicht wesentlich überschritten sein.

Die M GmbH und die R GmbH & Co. KG stellten zu den von ihnen gepachteten Flächen (ca. 820 bzw. 350 ha) ebenfalls Anträge zur Agrarförderung, wobei jeweils die Pensionstiere bei den Vieheinheiten berücksichtigt wurden.

Bescheide des beklagten Finanzamts zu Körperschaftsteuer und Verlustvortrag für die Klägerin standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 2017 wurde bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für die Jahre 2011 bis 2014 durchgeführt.

Die Betriebsprüfung legte die Hektarwerte aus den Anträgen auf Agrarförderung für die Ermittlung der zulässigen Vieheinheiten zugrunde. Sie hat aber alle Pferde, die im Eigentum der P GmbH gestanden haben und von ihr bilanziert worden sind, bei der Ermittlung der ihr zuzurechnenden Vieheinheiten berücksichtigt, also auch die in Pension gegebenen Pferde. Damit waren die Grenzen für die Vieheinheiten überschritten, nach Auffassung der Betriebsprüfung hatte die P GmbH seit 2006 gewerbliche Einkünfte aus Tierzucht bzw. -haltung. Der für 2013 erklärte Verlust von über 9 Mio. € sollte deshalb wegen § 15 Abs. 4 EStG nicht mit sonstigen Einkünften der Klägerin verrechnet werden können.

Das Urteil

Die Klage hatte teilweise Erfolg, weil das FG den Verlust des Streitjahres mit einem Teilbetrag von ca. 3,5 Mio. € der Landwirtschaft zurechnete, obwohl es der Auffassung der Betriebsprüfung zur Zurechnung der Pensionspferde gefolgt ist. Das resultiert daraus, dass das FG den Zuchtstuten der P GmbH einen Anteil von 36,40 % am gesamten in Vieheinheiten umgerechneten Tierbestand zugerechnet und insoweit landwirtschaftliche Einkünfte angenommen hat.

Die Pferde und die Vieheinheiten

Leitsätze des Autors

1. Gibt der Eigentümer von Tieren, mit denen er Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen will, diese in Pension, so sind diese Tiere bei der Ermittlung der maßgeblichen Vieheinheiten im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei ihm zu berücksichtigen, wenn er als Tierhalter das wirtschaftliche Risiko der Tierhaltung trägt.
2. Bei Pferdezucht und -haltung kann zwischen den Zweigen „Zuchtvieh“ und „übriges Nutztvieh“ zu differenzieren sein, sodass sich je nach Ermittlung und Zurechnung der maßgeblichen Vieheinheiten unterschiedliche Einkunftsarten ergeben können.

FG Niedersachsen, Urteil vom 26.5.2020 – 6 K 337/18*

Der Sachverhalt

Die Klägerin ist im Rahmen körperschaftsteuerlicher Organ-schaft Organträger für eine P GmbH, eine H GmbH und eine M GmbH. Sie hat nach der Wende landwirtschaftlich nutzbare