www.kommunsense.de

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 03. Juli 2008

(Az.: V R 51/06 – UR 2008 S. 928)

Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und Vorsteuerabzug

Leitsätze:

1. Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist zwischen der umsatzsteuerrechtlich relevanten Betätigung im Unternehmen und der nicht unternehmerischen - vorzugsweise hoheitlichen - Tätigkeit zu unterscheiden.

2. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts führt unternehmerische Tätigkeiten aus, wenn sie - auf privatrechtlicher Grundlage - im eigenen Namen gegen Entgelt Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt.

3. Die Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung gilt nur insoweit nach § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 UStG 1993 als Unternehmerin, als sie selbst Umsätze ausführt.

4. Die Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung ist aus der Übernahme von Schweinen im Rahmen von Sondermaßnahmen nach Ausbruch der Schweinepest nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn sie die Schweine nicht durch Umsätze für ihr Unternehmen verwendete, sondern lediglich in Tierkörperbeseitigungsanstalten entsorgen ließ.

.
.
.
.

Rechtsgrundlage:

- **UStG 1993**: § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5, § 15 Abs. 1;
- **Richtlinie 77/388/EWG**: Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 3, Art. 17 Anhang D Nr. 7
- **Verordnung (EG)**: Nr. 414/97 und Nr. 370/98

Vorinstanz:

Hessisches FG vom 05. September 2006 (6 K 4528/01 - EFG 2007 S. 549)

► Sachverhalt:

Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, Vorsteuerbeträge aus Gutschriften für die Übernahme von Mastschweinen und Ferkeln in den Streitjahren 1997 und 1998 abziehen kann.

Nach einem Ausbruch der sog. klassischen Schweinepest Anfang 1997 wurden in einigen Erzeugungsgebieten Deutschlands Schutz- und Überwachungszonen errichtet und die Vermarktung von lebenden Schweinen und Schweinefleisch vorübergehend untersagt. Dadurch befürchtete die Kommission der Europäischen Gemeinschaften (Kommission) eine schwerwiegende Störung des Schweinemarktes in Deutschland. Zur Verhinderung einer weiteren Ausbreitung der Schweinepest sollten daher die in den entsprechenden Gebieten erzeugten Schweine vom normalen Absatz ausgeschlossen und zu Erzeugnissen verarbeitet werden, die für andere Zwecke als die menschliche Ernährung bestimmt sind. Für die Abgabe der aus den betroffenen Gebieten stammenden Mastschweine und Ferkel an die Behörden sollte eine Beihilfe festgesetzt werden.

Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen erließ die Kommission am 03. März 1997 die Verordnung (EG) Nr. 414/97 „mit Sondermaßnahmen zur Stützung des Schweinemarkts in Deutschland“. Nach deren Art. 1 kann den Erzeugern auf deren Antrag durch die zuständigen deutschen Behörden eine Beihilfe gewährt werden, wenn sie Mastschweine oder Ferkel an diese Behörden abgeben, wobei die Mastschweine und Ferkel aus bestimmten Schutz- und Überwachungszonen stammen mussten (Art. 2).

Für den erneuten Ausbruch der Schweinepest im Jahr 1998 erließ die Kommission aus den gleichen Gründen die ähnliche Verordnung (EG) Nr. 370/98 vom 17. Februar 1998, die sich allerdings nur auf die Abgabe von Ferkeln bezog.

Die Umsetzung der Verordnungen (EG) Nr. 414/97 und Nr. 370/98 (im Folgenden Verordnungen) oblag der Klägerin.

Die betroffenen Landwirte boten der Klägerin auf einem vorgedruckten Formular Ferkel und Mastschweine zur „Übernahme“ an. In dem Formular war die einschlägige Verordnung in Bezug genommen. Ferner erkannte der Landwirt die auf dem Formular abgedruckten „Ergänzungen zu den Beihilfebedingungen“ an.

Die Klägerin nahm die jeweiligen Angebote der Landwirte an, zahlte ihnen pro Kilogramm Schweinefleisch zwischen 3,21 DM und 3,26 DM und rechnete die Ankäufe der Schweine und Ferkel vereinbarungsgemäß im Gutschriftverfahren ab. Dabei wies sie in den Gutschriften 9 % oder 9,5 % Umsatzsteuer für nach Durchschnittssätzen (§ 24 des Umsatzsteuergesetzes - UStG- 1993) besteuerte Landwirte und 7 % für die der Regelbesteuerung unterliegenden Landwirte aus.

Nach der Übernahme der Schweine von den Landwirten wurde der größte Teil der Tiere bestimmungsgemäß in Tierkörperbeseitigungsanstalten beseitigt. Diese stellten der Klägerin für den „Transport und die Entsorgung“ der übernommenen Tierkörper ... DM je Tonne in Rechnung, verarbeiteten die Tiere zu Tiermehl, Fetten und Ölen und veräußerten diese Erzeugnisse sodann auf dem freien Markt.

Nachdem durch die Verordnung (EG) Nr. 546/97 vom 25. März 1997 gestattet worden war, geschlachtete Schweine bis zu einer Menge von 4 000 Tonnen zur Herstellung von erhitzten Schweinefleischprodukten zu verwenden, verkaufte die Klägerin einen Teil der in 1997 erworbenen Tiere an Unternehmen der fleischverarbeitenden Industrie. Diese Unternehmen verarbeiteten das Schweinefleisch zu Fleischkonserven und führten sie in Drittländer aus.

Die in den Gutschriften gegenüber den Landwirten ausgewiesene Umsatzsteuer machte die Klägerin in ihren - zu Festsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung -AO-) führenden - Steuererklärungen als Vorsteuerbeträge geltend.

Im Anschluss an Umsatzsteuer-Sonderprüfungen versagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt -FA-) den Vorsteuerabzug für die Annahme von Tieren, die in Tierkörperbeseitigungsanstalten entsorgt worden waren, ließ ihn aber zu, soweit Tiere zu erhitzten Schweinefleischprodukten verarbeitet worden waren. Mit nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheiden vom 23. Mai 2000 kürzte das FA dementsprechend die Vorsteuerbeträge um ... DM für das Jahr 1997 und um ... DM für das Jahr 1998.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung seines in „Entscheidungen der Finanzgerichte“ (EFG) 2007 S. 549 veröffentlichten Urteils aus, der begehrte Vorsteuerabzug (§ 15 UStG 1993) sei nicht möglich, weil die Abgabe von Mastschweinen und Ferkeln an die Klägerin gegen Zahlung von „Beihilfen“ nicht steuerbar sei; denn sie sei nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolgt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1993).

Zwischen der Klägerin und den Tierkörperbeseitigungsanstalten habe auch kein tauschähnlicher Umsatz („Lieferung der Tiere gegen Erbringung von Entsorgungsleistungen“) stattgefunden, weil die Klägerin keine Mastschweine und Ferkel an die Tierkörperbeseitigungsanstalten geliefert habe.

Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts. Sie ist der Ansicht, zwischen ihr, der Klägerin, und den Landwirten habe ein Leistungsaustausch stattgefunden.

Sie, die Klägerin, sei gemäß § 3 des Gesetzes zur Durchführung der Gemeinsamen Marktorganisation und der Direktzahlungen (MOG) Marktordnungsstelle. Ihre Tätigkeit gelte nach § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 UStG 1993 als „gewerbliche Tätigkeit".

Außerdem habe sie den Tierkörperbeseitigungsanstalten Schweine geliefert; diese hätten die Produkte aus der Verarbeitung der Tiere eigenständig und auf eigene Rechnung vermarkten können. Für die Übernahme, den Transport und die Beseitigung habe sie kein Entgelt gezahlt. Es liege demnach ein tauschähnlicher Vorgang (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG 1993) vor.

Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 17. Oktober 2001 sowie unter Änderung des Bescheides vom 23. Mai 2000 die Umsatzsteuer für 1997 auf ... € und die Umsatzsteuer für 1998 auf ... € herabzusetzen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

► Entscheidungsgründe:

Die Revision der Klägerin ist unbegründet; sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Ob der von der Klägerin geltend gemachte Vorsteuerabzug aus der Übernahme der Schweine - entsprechend der Auffassung des FG - daran scheitert, dass die Abgabe der Schweine an die Klägerin nicht steuerbar war (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1993), kann offen bleiben. Denn der Vorsteuerabzug ist jedenfalls deswegen ausgeschlossen, weil die Klägerin die Tiere nicht i.S. des § 15 UStG 1993 „für ihr Unternehmen" verwendete.

1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG 1993 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: „die in Rechnungen im Sinne des § 14 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind".

Gemeinschaftsrechtliche Grundlage dieser Vorschrift ist Art. 17 der in den Streitjahren geltenden Fassung der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG). Nach Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG ist der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug befugt, „soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden".

2. a) Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften -EuGH- (z.B. Urteil vom 08. Juni 2000 C-98/98, Midland Bank plc, Slg. 2000, I-4177, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht -UVR- 2000 S. 348 1. Leitsatz) ist Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG so auszulegen, „dass grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Umsätzen der nachfol-

genden Stufe, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, bestehen muss, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann“.

Das Recht auf Vorsteuerabzug ergibt sich grundsätzlich daraus, dass die Aufwendungen für den Bezug der Eingangsumsätze Teil der Kosten der Ausgangsumsätze sind (EuGH-Urteile Midland Bank plc in Slg. 2000, I-4177, UVR 2000, 348 Randnr. 30; vom 13. März 2008 Rs. C-437/06, Securenta, BFH/NV Beilage 2008 S. 207 Randnrn. 27, 37); der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck ist dabei unerheblich (EuGH-Urteil Midland Bank plc in Slg. 2000, I-4177, UVR 2000 S. 348 Randnr. 20).

b) § 15 UStG 1993 beruht auf Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG und ist nach den wiedergegebenen Grundsätzen auszulegen (BFH-Urteil vom 09. November 2006 -V R 9/04-, BFHE 215 S. 372, BStBl II 2007 S. 285, unter II.1.b aa; BFH-Beschlüsse vom 11. Mai 2007 -V B 129/05-, BFH/NV 2007 S. 1551; vom 14. April 2008 -XI B 171/07-, BFH/NV 2008 S. 1215).

Demnach ist bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zwischen der umsatzsteuerrechtlich relevanten Betätigung im Unternehmen und der nicht unternehmerischen - vorzugsweise hoheitlichen - Tätigkeit zu unterscheiden (BFH-Urteile vom 20. Dezember 1984 -V R 25/76-, BFHE 142 S. 524, BStBl II 1985 S. 176, unter B.3.b; vom 10. März 1994 -V R 91/91-, BFH/NV 1995 S. 451, unter 1.; vom 09. Oktober 2002 -V R 64/99-, BFHE 200 S. 119, BStBl II 2003 S. 375, unter II.2.; vom 01. Juli 2004 -V R 64/02-, BFH/NV 2005 S. 252, unter II.3.; Abschn. 212 UStR 2008). Eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit führt eine juristische Person des öffentlichen Rechts aus, wenn sie - auf privatrechtlicher Grundlage - in eigenem Namen gegen Entgelt Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 200 S. 119, BStBl II 2003 S. 375, unter II.2.c).

c) Im Streitfall verwendete die Klägerin die angekauften Schweine nicht für ihr Unternehmen. Denn sie ließ die Tiere in den Tierkörperbeseitigungsanstalten entsorgen. Bei diesem Leistungsaustausch war die Klägerin nicht Leistende, sondern nur Leistungsempfängerin. Entgegen der Ansicht der Klägerin lieferte sie nämlich dabei keine Schweine an die Tierkörperbeseitigungsanstalten.

aa) Das FG hat festgestellt, dass die Tierkörperbeseitigungsanstalten der Klägerin - entgegen dem Vortrag der Klägerin - für den Transport der übernommenen Tiere ... DM je Tonne in Rechnung gestellt haben. Diese Feststellung hat die Klägerin nicht durch zulässige und begründete Verfahrensrügen angegriffen.

bb) Ferner hat das FG den Sachverhalt dahingehend gewürdigt, die Leistungsbeziehungen zwischen Klägerin und den Tierkörperbeseitigungsanstalten hätten sich darauf beschränkt, dass die Tierkörperbeseitigungsanstalten der Klägerin gegenüber Transport- und Entsorgungsleistungen (sonstige Leistungen) erbrachten. Die Klägerin habe keine Schweine an die Tierkörperbeseitigungsanstalten geliefert. Denn die Klägerin habe trotz gerichtlicher Aufforderung weder schriftliche Verträge über den Verkauf der Tiere an die Tierkörperbeseitigungsanstalten vorlegen noch darlegen können, dass hierüber mündliche Verträge geschlossen worden seien. Demnach liege kein tauschähnlicher Vorgang (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG 1993) vor.

Diese Würdigung des FG ist möglich, verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze und bindet den Senat daher (§ 118 Abs. 2 FGO).

d) Die Regelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 UStG 1993 steht dem nicht entgegen.

aa) Danach gelten als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden.

Die Klägerin, die Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, ist gemäß § 3 Abs. 1 MOG Marktordnungsstelle und nach § 7 Abs. 1 Satz 1 MOG Interventionsstelle. Zu den Aufgaben der Marktordnung gehören die Interventionen (§ 7 MOG), d.h. die Übernahme, Abgabe und Verwertung von Marktordnungswaren durch die Interventionsstelle (§ 5 MOG).

Gemeinschaftsrechtliche Grundlage des § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 UStG 1993 ist Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG. Danach gelten Staaten, Länder und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts in Bezug auf die in Anhang D der Richtlinie 77/388/EWG aufgeführten Tätigkeiten als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist. Hierzu gehören nach Nr. 7 des Anhangs D der Richtlinie 77/388/EWG „Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnungen über die gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden“. Diese Kriterien müssen kumulativ vorliegen (EuGH-Urteil vom 13. Dezember 2007 Rs. C-408/06, Landesanstalt für Landwirtschaft/Götz, BFH/NV Beilage 2008 S. 147 Randnr. 25).

bb) Ob die Abgabe der Schweine an die Tierkörperbeseitigungsanstalten eine Intervention i.S. des § 5 MOG war und damit die Klägerin insoweit eine Aufgabe der Marktordnung wahrnahm (§ 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 UStG 1993) kann im Streitfall dahinstehen. Denn bei richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 UStG 1993 gelten nur „Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen“ (Nr. 7 des Anhangs D der Richtlinie 77/388/EWG) als berufliche oder gewerbliche Tätigkeit. Die Klägerin führte aber - wie bereits dargelegt - keine Umsätze an die Tierkörperbeseitigungsanstalten aus.

► **Quelle:**

Bundesfinanzhof (BFH)
Online-Veröffentlichung vom 26.11.2008