
Datum: 13.02.2009
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 107/08 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2009:0213.1K107.08U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Der Kläger ist Pferdewirtschaftsmeister. Er betreibt auf dem in A-Stadt gelegenen "Gestüt B" neben einer Pferdezucht eine umfangreiche Pensionspferdehaltung. Bei den eingestellten Pensionspferden handelt es sich um Reitpferde, die von ihren Eigentümern zur Ausübung des Reitsports genutzt werden. Hierzu steht den Einstallern eine 20m x 40m große Reithalle und ein 40m x 60m großer Außenreitplatz zur Verfügung. Die Verträge mit den Einstallern schließt der Kläger mündlich ab. Nach seinem Vorbringen beinhalten diese Verträge die Gestellung der Pferdeboxen, die Lieferung von Einstreu und das Entmisten, die Lieferung von Heu, welches zu 90 % aus eigenem Anbau stammt, sowie von Wasser aus der Selbsttränke, die Lieferung von Kraftfutter nach jeweiligem Bedarf und die Benutzung der Reitanlagen nach Maßgabe der gültigen Betriebsordnung. Soweit auf dem "Gestüt B" Pferde und Reiter ausgebildet werden, geschieht dies im Rahmen eines von der Ehefrau des Klägers – einer Pferdewirtschaftsmeisterin - betriebenen Unternehmens. 2

Nach Aktenlage unterwarf der Kläger seine in den Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 2004 getätigten Umsätze der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG. Nachdem der BFH mit Urteil vom 22.01.2004 V R 41/02 entschieden hatte, dass das Einstellen und Betreuen von Reitpferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport genutzt 3

werden, nicht unter den Begriff "Halten von Vieh" i. S. des § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG falle und deshalb nicht mit dem ermäßigten, sondern mit dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern sei, und der BMF daraufhin mit Schreiben vom 09.08.2004 IV B 7 - S 7233 - 29/04, IV B 7 - S 7410 - 25/04 die Auffassung vertreten hatte, dass für derartige Umsätze auch keine Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG in Anspruch genommen werden könne, beantragte der Kläger mit Schreiben vom 03.12.2004 beim Beklagten eine verbindliche Auskunft dahingehend, dass seine Umsätze aus der Pensionspferdehaltung auch weiterhin der Durchschnittssatzbesteuerung unterlägen. Hierzu verwies er darauf, dass seine Pensionspferdehaltung in starkem Maße auf eigener Futtergrundlage erfolge. Diesen Antrag lehnte der Beklagte mit Schreiben vom 16.12.2004 ab und führte aus, dass die Umsätze aus dem Betrieb von Pferdepositionen ab 01.01.2005 immer dem allgemeinen Steuersatz unterlägen.

In seiner am 20.04.2007 eingereichten Umsatzsteuererklärung 2005 unterwarf der Kläger seine Umsätze aus der Pensionspferdehaltung der Regelbesteuerung und erklärte eine Steuerschuld i. H. v. 14.990,74 EUR. Mit Schreiben vom 03.08.2007 beantragte er, die – einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehende – Steueranmeldung für 2005 gemäß § 164 Abs. 2 AO zu ändern und die Umsatzsteuer unter Anwendung von § 24 UStG auf 0.- EUR herabzusetzen. 4

Gegen die diesen Antrag ablehnende Verfügung des Beklagten vom 02.10.2007 hat der Kläger nach erfolglosem Einspruch (Einspruchsentscheidung vom 11.12.2007) Klage erhoben. 5

Der Kläger macht geltend, der Beklagte habe die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung auf die Umsätze aus der Pensionspferdehaltung zu Unrecht abgelehnt. Im Streitfall bilde der Ertrag der vom Kläger bewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen einen wesentlichen Teil der Futtergrundlage für die eigenen und fremden Pferde. Der Zukauf fremder Futtermittel beschränke sich in erster Linie auf Mineralstoffe und nicht selbst angebaute landwirtschaftliche Produkte. Nach § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG zählten zu den begünstigten landwirtschaftlichen Betrieben auch Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe, soweit ihre Tierbestände nach den §§ 51 und 51a BewG zur landwirtschaftlichen Nutzung gehörten. Unter diese Vorschrift falle auch das Hüten von Vieh. Dabei komme es nicht darauf an, ob die gehüteten Tiere Landwirten oder Nichtlandwirten gehörten. Aus dem BFH-Urteil vom 22.01.2004 V R 41/02 ergebe sich nichts anderes. Dieses Urteil betreffe nicht die Durchschnittssatzbesteuerung, sondern allein die Frage, ob die Pensionspferdehaltung unter den Begriff "Halten von Vieh" i. S. des § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG zu fassen sei. Der BFH habe sogar ausdrücklich festgestellt, dass für § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG einerseits und § 24 UStG andererseits unterschiedliche Auslegungskriterien maßgebend seien. 6

Es sei zudem gemeinschaftsrechtswidrig, das Hüten von Tieren allein deshalb aus dem Anwendungsbereich des § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG auszunehmen, weil die Tiere Nichtlandwirten gehörten. Anhang VIII der MwStSystRL – Exemplarisches Verzeichnis der landwirtschaftlichen Dienstleistungen im Sinne des Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 der MwStSystRL – nehme ausdrücklich keine Unterscheidung dahingehend vor, ob das Hüten von Vieh gegenüber Landwirten oder Nichtlandwirten erfolge. Eine derartige Differenzierung ergebe sich auch nicht aus Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 der MwStSystRL; vielmehr stelle der in dieser Vorschrift enthaltene Verweis auf die in Anhang VIII aufgeführten Dienstleistungen klar, dass die dort genannten Dienstleistungen immer als landwirtschaftliche Dienstleistungen zu behandeln seien und zwar selbst dann, wenn sie im Einzelfall nicht zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen. Schließlich ergebe sich auch aus Art. 300 der MwStSystRL, dass die 7

Möglichkeit der Besteuerung nach Durchschnittssätzen unabhängig davon bestehe, ob der Leistungsempfänger Landwirt sei

oder nicht. Zu berücksichtigen sei ferner, dass ein Großteil der von Landwirten erbrachten Dienstleistungen i. S. des Anhangs VIII der MwStSystRL gegenüber Nichtlandwirten erfolge. Dies gelte neben dem Hüten von Vieh insbesondere für die in Nr. 7 und Nr. 9 der Anlage VIII genannten Leistungen (Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung von Pflanzen und Böden durch Besprühen; Beschneiden und Fällen von Bäumen und andere forstwirtschaftliche Dienstleistungen). Dementsprechend behandelten zahlreiche andere EU-Staaten – z. B. Frankreich – sämtliche Dienstleistungen der Pferdepensionsställe als landwirtschaftliche Dienstleistungen. 8

Der Kläger beantragt, 9

den Beklagten unter Aufhebung der ablehnenden Verfügung vom 02.10.2007 und der Einspruchsentscheidung vom 11.12.2007 zu verpflichten, die Umsatzsteuerfestsetzung 2005 vom 20.04.2007 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf 0.- EUR herabgesetzt wird, hilfsweise die Revision zuzulassen. 10

Der Beklagte beantragt, 11

die Klage abzuweisen. 12

Er ist der Auffassung, nach dem BFH-Urteil vom 22.01.2004 V R 41/02 unterlägen Umsätze aus dem Einstellen von Reitpferden, die Sport- und Freizeitwecken dienen, dem Regelsteuersatz. Eine Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG auf derartige Umsätze sei gemeinschaftsrechtlich ausgeschlossen, weil die Pensionspferdehaltung nicht zur Erzeugung landwirtschaftlicher Produkte beitrage. Zudem falle der Betrieb einer Pferdepension auch nach allgemeinem Sprachgebrauch nicht unter den Begriff "Hüten von Vieh"; unter "Vieh" würden üblicherweise die der landwirtschaftlichen Produktion dienenden Tiere, nicht aber Sport- und Freizeitwecken dienende Reitpferde verstanden. 13

Entscheidungsgründe: 14

Die Klage ist unbegründet. 15

Die Ablehnung des Beklagten, den Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 20.04.2007 entsprechend dem Klagebegehren zu ändern, ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Umsätze des Klägers aus der Pensionspferdehaltung nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG, sondern der Regelbesteuerung unterliegen. 16

Die Durchschnittssatzbesteuerung gilt nach dem Wortlaut des § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG grundsätzlich für alle im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Umsätze. Die Vorschrift ist jedoch richtlinienkonform dahingehend auszulegen, dass damit nur Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse und die landwirtschaftlichen Dienstleistungen gemeint sind, auf die die Pauschalregelung des Art. 25 der 6. EG-Richtlinie (heute Art. 295 ff. MwStSyStRL) Anwendung findet. Denn nach Art. 25 der 6. EG-Richtlinie finden die in dieser Bestimmung vorgesehenen Pauschalausgleichprozentsätze lediglich auf den Preis der dort näher bezeichneten landwirtschaftlichen Erzeugnisse und landwirtschaftlicher Dienstleistungen Anwendung; die gemeinsame Pauschalregelung für 17

landwirtschaftliche Erzeuger gilt deshalb nur für die dort genannten Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse und landwirtschaftliche Dienstleistungen. Andere Umsätze, die der Pauschallandwirt im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebs tätigt, unterliegen nach der Rechtsprechung des EuGH hingegen der allgemeinen Regelung (vgl. EuGH-Urteile vom 15.07.2004 Rs. C-321/02 – Harbs -, UR 2004, 543 und vom 26.05.2005 Rs. C-43/04 - Stadt Sundern -, UR 2005, 397; BFH-Urteile vom 31.05.2007 V R 5/05, UR 2007, 822 und vom 13.08.2008 XI R 8/08, UR 2008, 897 jeweils m. w. N.). Ohne Bedeutung ist deshalb, wie die durch die betreffenden Lieferungen und Leistungen erzielten Einkünfte nach den nationalen einkommensteuerrechtlichen Regelungen beurteilt werden (BFH-Urteil vom 31.05.2007 V R 5/05, a.a.O.).

Gemäß Anhang B der 6. EG-Richtlinie "Liste der landwirtschaftlichen Dienstleistungen" gelten als landwirtschaftliche Dienstleistungen "Dienstleistungen, die normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen, insbesondere: 18

- Arbeiten des Anbaus, der Ernte, des Dreschens, des Pressens, des Lesens und Einsammelns, einschließlich des Säens und Pflanzens 19

- Verpackung und Zubereitung, wie beispielsweise Trocknung, Reinigung, Zerkleinerung, Desinfektion und Einsilierung landwirtschaftlicher Erzeugnisse 20

- Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse 21

- Hüten, Zucht und Mästen von Vieh 22

- Vermietung von normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken 23

- technische Hilfe 24

- Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung von Pflanzen und Böden durch Besprühen 25

- Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen 26

- Beschneiden und Fällen von Bäumen und andere forstwirtschaftliche Dienstleistungen". 27

Entgegen der Auffassung des Klägers handelt es sich bei dem Einstellen und Betreuen von Reitpferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung des Reitsports genutzt werden, nicht um "Hüten von Vieh" i. S. v. Anhang B, 4. Gedankenstrich der 6. EG-Richtlinie. Dabei kann dahingestellt bleiben, wie der Begriff "Hüten" zu verstehen ist und ob Reitpferde als "Vieh" i. S. der Regelung verstanden werden können. Denn landwirtschaftliche Dienstleistungen i. S. der 6. EG-Richtlinie sind die in Anhang B beschriebenen Dienstleistungen nur dann, wenn sie – wie sich aus dem Einleitungssatz zu Anhang B ergibt – "normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen" (vgl. BFH-Urteile vom 31.05.2007 V R 5/05, a.a.O. und vom 22.01.2004 V R 41/02, BStBl II 2004, 757). Ein der Pauschalregelung unterfallendes "Hüten von Vieh" setzt deshalb voraus, dass die betreffenden Tiere "normalerweise" zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen. Dies kommt – bezogen auf Pferde – etwa bei Zuchtpferden oder land- oder forstwirtschaftlichen Arbeitspferden, nicht aber bei Reitsportzwecken dienenden Pferden in Betracht (vgl. auch FG Münster, Beschluss vom 31.10.2005 15 V 3498/05 U, EFG 2006, 459; Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 24 Rn. 86; a. A. Herden, INF 2005, 463). Der Senat teilt nicht die Auffassung des Klägers, die in Anhang B der 6. EG-Richtlinie explizit aufgeführten Dienstleistungen landwirtschaftlicher Erzeuger seien 28

– wie sich aus dem Wort "insbesondere" ergebe - immer als landwirtschaftliche Dienstleistungen zu behandeln, ohne dass es darauf ankomme, ob sie im konkreten Einzelfall zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen. Zum einen handelt es sich bei der Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger in Art. 25 der 6. EG-Richtlinie um eine Sonderregelung, die eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der 6. EG-Richtlinie darstellt und als solche nach ständiger EuGH-Rechtsprechung eng auszulegen ist (vgl. EuGH-Urteile vom 15.07.2004 Rs. C-321/02 – Harbs -, UR 2004, 543 und vom 26.05.2005 Rs. C-43/04 - Stadt Sundern -, UR 2005, 397). Zum anderen würde die vom Kläger befürwortete Auslegung zu einer unterschiedlichen Besteuerung von Pferdepensionsbetrieben, abhängig davon, ob die Pferdepensionsleistungen von einem landwirtschaftlichen Erzeuger oder von einem anderen Unternehmer erbracht werden, und damit zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen führen. Eine derartige steuerliche Privilegierung landwirtschaftlicher Erzeuger auch für solche Dienstleistungen, die "normalerweise" nicht zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen, entspräche weder der Art noch dem Ziel der Pauschalregelung in Art. 25 der 6. EG-Richtlinie.

Unabhängig davon fallen die streitigen Leistungen des Klägers auch deshalb nicht unter den Begriff "Hüten von Vieh" i. S. v. Anhang B, 4. Gedankenstrich der 6. EG-Richtlinie, weil diese sich nicht auf das Einstellen, Füttern und Betreuen der Pferde beschränken, sondern nach den mündlich abgeschlossenen Einstellungsverträgen darüber hinaus auch die Nutzung der vom Kläger unterhaltenen Reitsportanlagen (Reithalle und Außenreitplatz) zum Gegenstand hatten. Durch das Recht, zu einem einheitlichen Pensionspreis alle angebotenen Leistungen und Einrichtungen des Klägers in ihrer Gesamtheit zu nutzen, liegt nach Auffassung des Senats eine einheitliche, nicht aufteilbare Leistung vor, die den Rahmen des Anhang B, 4. Gedankenstrich der 6. EG-Richtlinie überschreitet und auch deshalb der Regelbesteuerung unterliegt. 29

Für die Annahme einer einheitlichen Leistung sind im Wesentlichen folgende Grundsätze maßgeblich: Jeder Umsatz ist in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten; allerdings darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Eine einheitliche Leistung liegt danach insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (z. B. EuGH-Urteil vom 25.02.1999 Rs. C-349/96 - Card Protection Plan Ltd. -, UR 1999, 254; BFH-Urteile vom 13.07.2006 V R 24/02, BStBl II 2006, 935 und vom 17.04.2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712). 30

Das Wesen und der wirtschaftliche Gehalt der gegen Zahlung eines einheitlichen monatlichen Pensionspreises erbrachten Leistungen des Klägers an die Eigentümer der Pferde besteht in der Unterbringung, Fütterung und Betreuung der Pferde sowie in der Bereitstellung der Reitsportanlagen zur Nutzung durch die Eigentümer der Pferde. Der Kläger stellt interessierten Pferdebesitzern damit eine Infrastruktur zur Verfügung, die ihnen die Ausübung des Reitsports mit dem eigenem Pferd ermöglicht. Mit dem Abschluss des von dem Kläger angebotenen Einstellungsvertrages erwirbt der Pferdeeigentümer das Recht, dieses Angebot in seiner Gesamtheit in Anspruch zu nehmen. In der Bereitstellung der unmittelbaren 31

Versorgung des Pferdes und der Reitsportanlagen besteht die einheitliche Leistung des Klägers.

Bei der Zurverfügungstellung der Reitsportanlagen handelt es sich aus der maßgeblichen Sicht eines Durchschnittsverbrauchers nicht um eine - im Verhältnis zu den übrigen von dem Kläger den Pferdeeigentümern vertraglich zugesicherten Leistungen - steuerlich unselbständige Nebenleistung, weil diese Leistung im Vergleich zu den Unterbringungs- und Fütterungsleistungen nicht nebensächlich ist und vor allem einen eigenen Zweck - nämlich die Möglichkeit der Ausübung des Reitsports - erfüllt. Den Pferdeeigentümern kommt es nicht nur auf die artgerechte Unterbringung, Fütterung und Betreuung ihrer Tiere an. Vielmehr ist bei lebensnaher Betrachtung davon auszugehen, dass wesentlich für den Abschluss der Einstellungsverträge auch die hiermit einhergehende Möglichkeit der Nutzung der von dem Kläger unterhaltenen Reitanlagen ist. Denn die Ausübung des Reitsports dürfte für die Pferdeeigentümer der maßgebliche Zweck der Anschaffung und Unterhaltung der Pferde sein. Im Übrigen sprechen auch die mit der Bereitstellung und Unterhaltung der Reitanlagen verbundenen nicht unerheblichen Kosten, die maßgeblichen Einfluss auf die Kalkulation des Pensionspreises haben dürften, für ein erhebliches eigenständiges wirtschaftliches Gewicht dieser Leistungsbestandteile und gegen die Annahme, es handele sich um eine unselbständige Nebenleistung zur Unterbringung, Fütterung und Betreuung der Pensionspferde. Dass die Bereitstellung der Reithalle und des Reitplatzes auch aus Sicht des Klägers einen wesentlichen Leistungsbestandteil darstellt, zeigt sich nicht zuletzt darin, dass er auf seiner Internetseite unter "Pensionsstall" mit dem "wunderschön gelegenen 40m x 60m Außenreitplatz ganzjährig bereitbar" und der "20m x 40m Reithalle" und entsprechenden Abbildungen wirbt.

32

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-.

33

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Zwar hat der BFH im Urteil vom 22.01.2004 V R 41/02 (BStBl II 2004, 757) ausgeführt, "Hüten von Vieh" stelle nur dann eine landwirtschaftliche Dienstleistung dar, wenn es "normalerweise" zur landwirtschaftlichen Produktion beitrage, woran es im dortigen Streitfall fehle. In dem selben Urteil heißt es aber - unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 16.07.1987 V R 22/78, (BStBl II 1988, 83) - auch, es sei nach der bisherigen Rechtsprechung zweifelhaft, ob eine von einem Landwirt betriebene Pferdepension der vorliegenden Art unter die Vorschrift des § 24 UStG fallen würde.

34