

**Datum:** 19.01.2018  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 1. Senat in  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 1 K 1018/16 U  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2018:0119.1K1018.16U.00

**Tenor:**

Die Umsatzsteuerbescheide 2011, 2012 und 2013, jeweils vom 20.10.2015, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.03.2016, werden dahingehend geändert, dass weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von 10,00 EUR pro Streitjahr berücksichtigt und die Umsatzsteuern auf 4.045,15 EUR (2011), 4.012,44 EUR (2012) und 4.068,03 EUR (2013) herabgesetzt werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

**Tatbestand:**

Der Kläger ist hauptberuflicher Land- und Forstwirt. Er ist innerhalb seines landwirtschaftlichen Betriebs als Einzelunternehmer tätig (abweichendes Wirtschaftsjahr 01.07. bis 30.06. des Folgejahres). Die im Rahmen dieses Betriebs ausgeführten Umsätze werden nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 UStG besteuert.

Daneben ist der Kläger Komplementär der aus ihm (Kapitalanteil 4.850,00 EUR = 97% von 5.000,00 EUR) und einem Kommanditisten (Kapitalanteil 150,00 EUR = 3% von 5.000,00 EUR) bestehenden Kommanditgesellschaft „ „ (im Folgenden: KG) mit Sitz in X. Diese betreibt einen landwirtschaftlichen Betrieb mit dem Schwerpunkt ..... in Form einer Tierhaltungskooperation gemäß § 51 a BewG.

In dem Gesellschaftsvertrag der KG vom ..... heißt es u.a.:

**„§ 5 Nutzungsüberlassungen der Gesellschafter**

1  
2  
3  
4  
5  
6

1. Der Komplementär stellt der Gesellschaft

a) im Pachtwege einen neu auf der Parzelle [.....] errichteten .....aufzuchtstall zur Verfügung. Die Anpachtungsmodalitäten [.....] werden in einem Pachtvertrag gesondert geregelt. 7

b) gem. § 51 a BewG 140,- Vieheinheiten zur Nutzung zur Verfügung. 8

2. Der Kommanditist stellt der Gesellschaft gemäß § 51 a BewG 380,- Vieheinheiten zur Verfügung. 9

**§ 10 Gewinn- und Verlustverteilung** 10

1. Die Gewinn- und Verlustverteilung erfolgt nach folgenden Grundsätzen und auch in folgender Reihenfolge: 11

a) Kapitalkontenverzinsung: 12

Die Gesellschafter erhalten sofern der Gewinn hierfür ausreicht als Vorabgewinn die Kapitalkontenverzinsung gemäß § 9 Abs. 4. 13

b) Vieheinheiten: 14

Die Gesellschafter erhalten für die Überlassung der Vieheinheiten einen weiteren Vorabgewinn von 5.- EUR je überlassener Vieheinheit. 15

Im Innenverhältnis der Gesellschafter wird dieser Vorabgewinn untereinander nicht als Aufwand behandelt und stellt auch keine Betriebsausgabe der Gesellschaft dar. 16

Hinsichtlich der vorstehenden Vorabgewinne (§ 10 Abs. 1 a - 1b) 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. 17

c) die Restgewinnverteilung: 18

Die Verteilung des Restgewinns oder eines Verlustes erfolgt im Verhältnis der festen Kapitalanteile. 19

(Kläger: 97% / Kommanditist: 3%) 20

2. Die Kommanditisten nehmen am Verlust nur bis zum Betrag ihrer Kapitalanteile und ihrer rückständigen Einlage teil [.....]" 21

Auf den weiteren Inhalt des Gesellschaftsvertrages wird verwiesen. 22

Im Zusammenhang mit der Überlassung der Vieheinheiten an die KG flossen dem Kläger folgende Beträge zu: 23

Wirtschaftsjahr 2010/2011:	260,- EUR	24
Wirtschaftsjahr 2011/2012:	700,- EUR	

Wirtschaftsjahr 2012/2013:	600,- EUR
Wirtschaftsjahr 2013/2014:	600,- EUR

Der Beklagte gestattete dem Kläger die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen. In seinen Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre 2011 bis 2013 erklärte der Kläger aus der Verpachtung der .....zuchtstallungen an die KG Umsätze zum allgemeinen Steuersatz in Höhe von jeweils 21.600,00 EUR (= 12 Monate x 1.800,00 EUR). Die Beträge für die Überlassung der Vieheinheiten waren in den erklärten Umsätzen nicht enthalten. Die Umsatzsteuer wurde zunächst jeweils erklärungsgemäß festgesetzt (3.968,13 EUR (2011), 3.918,70 EUR (2012), 3.982,27 EUR (2013)).

25

Mit Anhörungsschreiben vom 20.04.2015 teilte der Beklagte dem Kläger mit, dass er der Ansicht sei, dass es sich im Hinblick auf die im Rahmen der Gewinnverteilung für die Überlassung der Vieheinheiten zugeflossenen Beträge um eine gewinnunabhängige Vergütung handle, welche der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei. Der Beklagte beabsichtige daher die Umsatzsteuerfestsetzungen wie folgt zu ändern:

26

2011: Umsatz (brutto)	+ 545,00 EUR
2012: Umsatz (brutto)	+ 650,00 EUR
2013: Umsatz (brutto)	+ 600,00 EUR

27

Der Kläger erklärte daraufhin, dass es sich bei der Zahlung der Vergütung um keinen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang handle. Die Vergütung werde gewinnabhängig gezahlt. Im Gesellschaftsvertrag (vgl. § 10 Abs. 1 Buchstabe b) sei vereinbart worden, dass die Vergütung nur dann zu zahlen sei, wenn die Gesellschaft einen entsprechenden Gewinn erziele.

28

Der Beklagte folgte der Ansicht des Klägers nicht und erließ am 20.10.2015 jeweils nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Die Umsatzsteuern wurden um 87,02 EUR (2011), 103,74 EUR (2012) und 95,76 EUR (2013) höher festgesetzt.

29

Gegen die geänderten Bescheide legte der Kläger Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 01.03.2016 als unbegründet zurückwies.

30

Mit der hiergegen erhobenen Klage trägt der Kläger vor:

31

Die Überlassung der Vieheinheiten durch den Kläger an die KG stelle keinen umsatzsteuerbaren Vorgang dar. Es handle sich insoweit um keine entgeltliche sonstige Leistung des Klägers, sondern um einen Gesellschafterbeitrag. Denn die Überlassung der Vieheinheiten sei durch das Gesellschaftsverhältnis begründet und werde ausschließlich durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten. Der Kläger habe sich als Gesellschafter zur Erbringung dieses Beitrages verpflichtet und zwar erkennbar nicht deshalb, um eine feste Gegenleistung hierfür zu erhalten. Vielmehr werde im Gesellschaftsvertrag hierzu ausdrücklich geregelt (vgl. § 10 Abs. 1 Buchstabe b), dass der Ausgleich für die Überlassung der Vieheinheiten im Rahmen der Gewinnverteilung gewährt

32

werde. Soweit der Gewinn geringer sei als der zunächst berechnete Gewinnanteil, führe dies zu einer Kürzung, welche im Verlustfalle zu einer Vorabzuweisung von 0,00 EUR führen könne. Insoweit handle es sich um eine reine Gewinnverteilungsabrede, denn den Gesellschaftern werde gerade keine Festvergütung von 5,00 EUR pro Vieheinheit zugestanden. Der Kläger habe im Zeitpunkt der Leistungserbringung nie gewusst, ob er dafür später tatsächlich eine entsprechende feste Zahlung von der KG erhalten werde. Die für einen Leistungsaustausch erforderliche Abhängigkeit von Leistung und Gegenleistung könne denotwendig gerade nicht vorliegen, wenn etwaige Zahlungen im Verlustfalle ganz ausblieben oder nur anteilig ausgezahlt werden könnten. Ansonsten könne es gar keine nichtsteuerbare Zahlung eines Gewinnvorabs mehr geben.

Im Übrigen werde auf Beispiel 3 in Abschnitt 1. 6 Abs. 4 UStAE verwiesen, wonach allein die Tatsache eines betragsmäßig konkretisierten Gewinnverteilungsbestandteils für die Annahme eines steuerbaren Leistungsaustausches nicht ausreiche. Im Streitfall werde die Vergütung ausschließlich im Gewinnfall gezahlt und werde zudem nicht als Aufwand der Gesellschaft und damit ergebnismindernd behandelt. Aus der Sicht der Gesellschafter stelle die Vergütung für die Vieheinheiten damit kein umsatzsteuerliches Sonderentgelt dar. Zudem nehme die KG in diesem Zusammenhang weder aufwandswirksamen Buchungen vor, noch erfolge eine gesonderte Abrechnung der zur Verfügung gestellten Vieheinheiten. Umsatzsteuerbar sei nur ein nach der konkreten Leistung berechnetes Sonderentgelt, das im Rahmen der Ergebnisermittlung bei der Handelsbilanz als Aufwand behandelt werde. 33

Der Beklagte übersehe auch, dass die Überlassung von Vieheinheiten im Rahmen einer Gesellschaft im Sinne von § 51 a BewG die Grundvoraussetzung für die Existenz der Gesellschaft als solches darstelle, es sich also insoweit um einen zwingend notwendigen Gesellschafterbeitrag handle. Der Kläger erbringe daher auch keine konkrete Austauschleistung, sondern sei nur zur Erfüllung des Gemeinschaftszweckes tätig. 34

Sollte die vom Finanzamt vertretene Auffassung zutreffend sein, würde dies im Übrigen dazu führen, dass gleiche Sachverhalte ungleich besteuert würden. Die Umsatzbesteuerung würden dann allein davon abhängen, ob Berechnungsgrundlagen für die Gewinnverteilung offen ausgewiesen oder in einer Nebenrechnung zur Ermittlung des prozentualen Anteils am Gewinn Berücksichtigung finden würden. Ein sachlicher Grund für diese unterschiedliche Behandlung sei nicht ersichtlich. 35

Für den Fall, dass die Überlassung doch als steuerbarer Leistungsaustausch gewertet werden würde, sei dieser Vorgang der Umsatzsteuerpauschalierung zu unterwerfen. Es handle sich insoweit um „im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Umsätze“ im Sinne des § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG bzw. um eine „landwirtschaftliche Dienstleistung“ im Sinne des § 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL i. V. m. Anhang VIII der MwStSystRL. Die Leistungen (Überlassung von Vieheinheiten) erbringe der Kläger mit der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen Betriebes. Nur Landwirte erfüllten die persönlichen Voraussetzungen, um Mitglied einer landwirtschaftlich tätigen Tierhaltungskooperation zu werden. Nur aus der Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Nutzfläche ergäben sich die im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht maßgebenden Vieheinheiten, welche dann per Vertrag an eine Tierhaltungskooperation zur Nutzung überlassen würden. Die Überlassung von Vieheinheiten trage auch zur landwirtschaftlichen Erzeugung beim Leistungsempfänger bei. 36

Die Gesellschaft könne nur so lange die ihr von dem jeweiligen Gesellschafter überlassene Vieheinheiten nutzen, wie dieser an der Gesellschaft beteiligt sei, d. h. für eine bestimmte Dauer. Die Übertragung nur einer Vieheinheit reiche nach dem Gesetzeswortlaut für eine 37

Tierhaltungskooperation aus. Einzelbetrieb und Kooperation seien auch nicht voneinander abhängig.

Wenn die streitigen gezahlten Beträge – entgegen der Auffassung des Klägers - der Regelbesteuerung unterliegen sollten, seien die auf die Überlassung der Vieheinheiten entfallenden Vorsteuern steuermindernd zu berücksichtigen. 38

In der mündlichen Verhandlung haben sich die Beteiligten für diesen Fall insoweit der Höhe nach auf einen Vorsteuerabzug von 10,00 EUR pro Streitjahr verständigt. 39

Der Kläger beantragt, 40

die Umsatzsteuerbescheide 2011, 2012 und 2013, jeweils vom 20.10.2015, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.03.2016, aufzuheben; 41

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 42

Der Beklagte beantragt, 43

die Klage abzuweisen; 44

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 45

Der Beklagte trägt vor: 46

Hintergrund der zwischen dem Kläger und der KG getroffenen Vereinbarung sei, dass Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe nur als landwirtschaftlicher Betrieb gelten, wenn die (erzeugten und gehaltenen) Tierbestände ein bestimmtes Verhältnis zu den vorhandenen Flächen nicht überschreiten. Die Tierbestände würden nach dem Futterbedarf in Vieheinheiten umgerechnet (ein ...). Wenn die Zahl der Vieheinheiten den für die Fläche maßgebenden Höchstsatz überschreite (vgl. hierzu auch § 51 BewG), sei der Betrieb der Tierzucht bzw. der Tierhaltung nicht mehr im landwirtschaftlichen Bereich, sondern im gewerblichen Bereich anzusiedeln. Ausnahmsweise sei es durch § 51 a BewG möglich, Vieheinheiten zu übertragen. Durch die Überlassung einer bestimmten Anzahl von Vieheinheiten an die Gesellschaft, versichere der Gesellschafter zum einen, dass er zu diesem Zeitpunkt tatsächlich über die entsprechend freien Vieheinheiten verfüge, und zum anderen, dass dieser Zustand für die Zeit der Beteiligung unverändert bleibe. In diesem Sinne habe sich der Kläger verpflichtet, der KG Vieheinheiten zur Verfügung zu stellen. Im Gegenzug erhalte der Kläger hierfür einen Vorabgewinn von 5,00 EUR je Vieheinheit. Durch diese Regelung werde der Gewinnanteil des Gesellschafters von dem jeweiligen Leistungsbeitrag abhängig. Soweit der Vorabgewinn des Klägers entsprechend zu kürzen sei, wenn der Gewinn nicht ausreiche, sei dies für die umsatzsteuerliche Beurteilung unerheblich. Es entspreche der Natur eines Gewinnanteils, dass ein gewisses Risiko bestehe, dass auch einmal kein Vorabgewinn gezahlt werde. Hieraus könne aber nicht abgeleitet werden, dass kein Leistungsaustausch mehr gegeben sei. 47

Darüber hinaus sei das Entgelt für die sonstige Leistung der Überlassung von Vieheinheiten nicht nach § 24 UStG pauschal, sondern mit dem Regelsteuersatz zu besteuern. Eine Vieheinheit sei eine Rechengröße, als solche könne diese nicht als ein normalerweise im landwirtschaftlichen Betrieb verwendetes Mittel angesehen werden und auch nicht zu landwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden. Eine Vieheinheit stelle auch kein immaterielles Wirtschaftsgut dar, weil sie grundsätzlich nicht (marktgängig) übertragbar oder veräußerbar sei und auch keiner gesonderten Bewertung zugänglich sei. Die Vieheinheit könne deshalb 48

nicht der normalen Ausrüstung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zugerechnet werden. Sie erscheine auch nicht in der Bilanz. Selbst wenn man ein immaterielles Wirtschaftsgut annehmen würde, könnte die Überlassung nicht der Durchschnittssatzbesteuerung unterworfen werden. Denn die langfristige (mehr als 12 Monate) Überlassung führe zu einem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem betriebsgewöhnlichen Ausrüstungsbestand. Die Regelbesteuerung sei gemäß A 24.3 Abs. 6 UStAE zwingend anzuwenden.

Abschließend sei festzustellen, dass ein Landwirt durch die Überlassung von Vieheinheit nicht im Interesse seines landwirtschaftlichen Betriebes, sondern als Investor und Gesellschafter außerhalb dieses Betriebes handle. 49

Vorsteuerbeträge, die im Zusammenhang mit der Überlassung der 140,- Vieheinheiten angefallen seien, seien zu berücksichtigen. 50

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes sowie des Beteiligtenvorbringens wird auf die dem erkennenden Senat bei seiner Entscheidung vorliegenden Steuerakten und die von den Beteiligten im Besteuerungs-, Einspruchs- und Klageverfahren eingereichten Schriftsätze Bezug genommen. 51

**Entscheidungsgründe:** 52

Die Klage ist in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet. Im Übrigen ist sie unbegründet. 53

Bei der Umsatzsteuerfestsetzung für die Jahre 2011 bis 2013 waren die im Zusammenhang mit der Überlassung der Vieheinheiten angefallenen Vorsteuern in der sich aus der tatsächlichen Verständigung ergebenden Höhe steuermindernd zu berücksichtigen. Soweit der Beklagte die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide nach § 164 Abs. 2 AO geändert und die Umsatzsteuer für 2011 bis 2013 wegen der Überlassung der Vieheinheiten um 77,02 EUR (= 87,02 EUR mit 10,00 EUR Vorsteuer) (2011), um 93,74 EUR (= 103,74 EUR minus 10,00 EUR Vorsteuer) (2012) und um 85,76 EUR ( 95,76 EUR minus 10,00 EUR Vorsteuer) (2013) höher festgesetzt hat, sind die Bescheide jedoch rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 54

I. Die Zurverfügungstellung bzw. Überlassung der 140,- Vieheinheiten i.S.d. §§ 51, 51 a BewG durch den Kläger an die KG gegen Zahlung eines „Vorabgewinns“ von (brutto) 545,00 EUR (2011), 650,00 EUR (2012) und 600,00 EUR (2013) ist ein umsatzsteuerrelevanter Vorgang (vgl. 1.), welcher mit dem Regelsteuersatz der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist (vgl. 2.). 55

1. Die Überlassung der Vieheinheiten ist umsatzsteuerbar gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. 56

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. 57

Sämtliche Tatbestandsmerkmale sind hier erfüllt. Der Kläger ist Unternehmer gemäß § 2 Satz 1 UStG. Er hat durch die Überlassung der Vieheinheiten gegen Zahlung der o.g. Beträge eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens erbracht. Der Leistungsort ist gemäß § 3 a Abs. 2 UStG X (Sitz der KG). 58

a) Die Überlassung von 140,- Vieheinheiten durch den Kläger an die KG ist eine sonstige Leistung (vgl.).

Der Leistungstatbestand nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist weit auszulegen. Erforderlich ist lediglich eine beliebige Vorteilsgewährung, die zu einem Verbrauch führen kann; der Vorteil muss dabei einem identifizierbaren Leistungsempfänger eingeräumt werden (BFH, Urteil vom 27.02.2008 XI R 50/07, BStBl II 2009, 426 m.w.N.). 60

Leistungsempfänger ist im Streitfall die KG. Der Vorteil der KG durch die vom Kläger erbrachte Leistung liegt darin, dass die KG durch die Überlassung von 140,- Vieheinheiten i.S.d. §§ 51, 51 a BewG eine landwirtschaftliche .....zucht im Umfang von 140,- Vieheinheiten betreiben kann, ohne dass die KG die hierfür nach § 51 Abs. 1 a Satz 1 BewG erforderliche landwirtschaftlich genutzte Fläche vorhalten muss. 61

Der Leistungsgegenstand „Vieheinheit“ im Sinne von §§ 51, 51a BewG stellt dabei nur eine Rechengröße dar, welche sich nach dem Futterbedarf des jeweiligen Tieres bemisst (vgl. § 51 Abs. 1 a Satz 2 BewG i. V. m. Anlage 1 und 2 zum BewG). Denn Tierbestände werden in Vieheinheiten umgerechnet, um überprüfen zu können, ob die in § 51 Abs. 1a Satz 1 BewG näher bezeichneten Obergrenzen für landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung eingehalten werden. Die Maßeinheit „Vieheinheit“ dient zur Vereinfachung und Vereinheitlichung des Nachweises, ob tatsächlich ausreichend eigene Futtergrundlagen für die Tierzucht und Tierhaltung vorhanden sind und die Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung betrieben wird (vgl. zu den unionsrechtlichen Einschränkungen bei der Tierzucht und Tierhaltung, Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. Anhang VII Nr. 2 MwStSystRL „in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung“). Die Beschränkung auf die Tierbestände i.S.d. §§ 51 und 51a BewG bringt zum Ausdruck, dass das Bild eines Landwirtes bei der Tierzucht und Tierhaltung im Wesentlichen durch den Umstand geprägt wird, dass dem Unternehmer dafür in ausreichendem Maße selbst bewirtschaftete Grundstücksflächen zur Verfügung stehen (vgl. BFH, Urteil vom 29.06.1988 X R 33/82, BStBl II 1988, 922). 62

Nach diesen Grundsätzen besteht die (sonstige) Leistung des Klägers im Zusammenhang mit der Überlassung der Vieheinheiten an die KG darin, dass er einen landwirtschaftlicher Betrieb unterhält, welcher tatsächlich über die für 140,- Vieheinheiten erforderliche landwirtschaftlich genutzte Fläche verfügt und er gleichzeitig zusichert, dass er sich der Nutzung der durch seine landwirtschaftlich genutzten Flächen generierten 140,- Vieheinheiten enthält (vgl. zur Leistung durch Überlassung von Vieheinheiten auch Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 21.11.2016 4 K 84/14, EFG 2017, 259 Tz. I Nr. 1). 63

b) Für diese sonstigen Leistungen des Klägers an die KG hat der Kläger in den Streitjahren Zahlungen in Höhe von (brutto) 545,00 EUR (2011), 650,00 EUR (2012) und 600,00 EUR (2013) erhalten. Diese Zahlungen wurden als (Sonder-)Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches an den Kläger entrichtet. 64

aa) Ein Leistungsaustausch im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt vor, wenn zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, sodass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (ständige Rechtsprechung vgl. nur BFH, Urteil vom 28.05.2013 XI R 32/11, BStBl II 2014, 411 m.w.N.). Ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (vgl. BFH, Urteile vom 18.12.2008 V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 65

2009, 749, vom 30.06.2010 XI R 22/08, BFHE 231, 248, BStBl II 2010, 1084 m.w.N.). Bei gegenseitigen Verträgen im Sinne der §§ 320 ff. BGB sind die Voraussetzungen eines Leistungsaustausches regelmäßig erfüllt, falls der leistende Vertragspartner Unternehmer ist (vgl. BFH, Urteil vom 18.01.2005 V R 17/02, BFH/NV 2005, 1394).

Für die Frage, ob im Verhältnis Gesellschaft und Gesellschafter entgeltliche Leistungen vorliegen, gelten keine Besonderheiten, so dass es allein darauf ankommt, ob ein Leistungsaustausch im Sinne dieser Vorschrift vorliegt. Für die Steuerbarkeit einer durch einen Gesellschafter an seine Gesellschaft erbrachten Leistung muss dieser Leistung entsprechend den vorstehend dargestellten allgemeinen Grundsätzen ein Rechtsverhältnis zugrunde liegen. Ob dieses Rechtsverhältnis auf schuld- oder gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter beruht, ist unerheblich. Der darüber hinaus erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung kann sich nach der EuGH-Rechtsprechung allerdings nicht aus der Beteiligung des Gesellschafters am allgemeinen Gewinn und Verlust der Gesellschaft ergeben. Selbst wenn sich der Gesellschafter nicht auf das Halten seiner Beteiligung beschränkt, sondern weitergehend Leistungen gegenüber der Gesellschaft erbringt, ist eine allgemeine Gewinnbeteiligung nicht als Entgelt anzusehen (vgl. BFH, Urteil vom 05.12.2007 V R 60/05, BStBl II 2009, 486 m.w.N.). Entsprechend sind Gesellschafterbeiträge, die durch die Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, mangels Leistungsaustausches umsatzsteuerlich irrelevant. Der Gesellschafter kann grundsätzlich frei entscheiden, ob er gegenüber der Gesellschaft als Gesellschafter oder als Dritter tätig wird und dabei die steuerlich günstigste Möglichkeit wählen (BFH, Urteil vom 16.03.1993 XI R 45/90, BStBl II 1993, 530). 66

bb) Ob ein Gesellschafter gegenüber einer Gesellschaft aufgrund eines gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnisses tätig wird oder allein auf gesellschaftsvertraglicher Ebene unterliegt im Wesentlichen der tatrichterlichen Würdigung (vgl. BFH, Urteil vom 16.05.2002 V R 4/01, BFH/NV 2002, 1347). Dabei sind die Rechtssätze, die durch zahlreiche höchstrichterliche Entscheidungen entstanden sind, zu beachten. 67

Beispielsweise hat der BFH den für einen Leistungsaustausch erforderlichen Zusammenhang in dem --die Überlassung von Baugeräten im Rahmen einer Arbeitsgemeinschaft des Baugewerbes betreffenden-- Urteil vom 07.12.1967 V 45/65 (BStBl II 1968, 398) bejaht, weil die Überlassung entsprechend dem Umfang der Leistung abgegolten wurde. 68

Auch im sog. Kartoffelbrennerei-Fall (BFH, Urteil vom 10.05.1990 V R 47/86, BStBl II 1990, 757) ist der V. Senat des BFH von einem Leistungsaustausch ausgegangen. Entscheidend war hierfür zum einen, dass die Gesellschafter den in der Brennerei der Gesellschaft zu veredelnden Rohstoff ohne besonders vereinbarte Vergütung anlieferten, so dass die "Gewinnentstehung" dem Grunde nach feststand, und zum anderen, dass die Gewinnverteilung nicht nach einem pauschalen und vorab festgelegten, sondern nach einem variablen Gewinnverteilungsschlüssel entsprechend der Menge der jeweils angelieferten Rohstoffe erfolgte. 69

Den BFH-Urteilen vom 16.03.1993 XI R 44/90 (BStBl II 1993, 529) und XI R 45/90 (BStBl II 1993, 530) ist zu entnehmen, dass die Abhängigkeit des Entgeltanteils (Gewinnanteils) vom Umfang des jeweiligen Leistungsbeitrags das entscheidende Merkmal der Abgrenzung zwischen nicht steuerbarem Leistungsbeitrag und steuerbarem Leistungsaustausch darstellt (vgl. BFH, Beschluss vom 11.06.2015 V B 140/14, BFH/NV 2015, 1442). 70

Im sog. Ferienhaus-Fall (BFH, Urteil vom 25. Mai 2000 V R 66/99, BStBl II 2004, 310) hat der V. Senat des BFH für einen Leistungsaustausch die Abhängigkeit der "Vergütung" von der tatsächlichen Belegung der Ferienwohnung und damit einen konkreten Bezug zum Umfang der jeweiligen Leistung des Gesellschafters gefordert.

Schließlich führt der V. Senat des BFH in dem Beschluss vom 11.06.2015 V B 140/14, BFH/NV 2015, 1442 (Stromüberlassung durch Gesellschafter an Solarpark) aus, dass die Abhängigkeit des Entgelts vom Umfang des jeweiligen Leistungsbetrages das entscheidende Merkmal der Abgrenzung zwischen nicht steuerbarem Leistungsbeitrag und steuerbarem Leistungsaustausch sei. 72

cc) Im Streitfall haben die Gesellschafter und die KG durch die Regelung in § 10 Abs. 1 b Satz 1 des Gesellschaftsvertrages: „Die Gesellschafter erhalten für die Überlassung der Vieheinheiten einen weiteren Vorabgewinn von 5,- EUR je überlassener Vieheinheit.“ konkret einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung des Klägers (Überlassung von Vieheinheiten) und der hierfür von der KG zu zahlenden Gegenleistung (5,- EUR je überlassener Vieheinheit) hergestellt. 73

Die Gegenleistung ist dabei ausdrücklich abhängig vom Umfang des jeweiligen Leistungsbetrages. Denn der Kläger soll für seine Gesellschafterleistung „Überlassung von 140,- Vieheinheiten“ grundsätzlich ein „Vorabgewinn“ von 700,- EUR (= 140,- x 5,- EUR) pro Wirtschaftsjahr erhalten, während dem Kommanditisten, der durch die Überlassung von 380,- Vieheinheiten in einem größeren Umfang Gesellschafterleistungen an die KG erbringt als der Kläger (vgl. § 5 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages), grundsätzlich auch ein entsprechend höherer „Vorabgewinn“ von 1.900,- EUR (= 380,- x 5,- EUR) pro Wirtschaftsjahr zufließen soll. 74

(1) Der Umstand, dass dieser „Vorabgewinn“ im Innenverhältnis der Gesellschafter untereinander nicht als Aufwand behandelt wird und nach der Regelung in § 10 Abs. 1b Satz 2 des Gesellschaftsvertrages auch keine Betriebsausgabe der Gesellschaft darstellt, steht einer Würdigung der Zahlungen als Sonderentgelt nicht entgegen. Die Nichtsteuerbarkeit von Gesellschafterbeiträgen beruht auf der Vergütung der Gesellschafterleistung durch die Gewinn- und Verlustbeteiligung im Rahmen einer sogenannten Leistungsvereinigung und damit auf dem Vorliegen einer Chancen- und Risikogemeinschaft. Daran fehlt es aber, wenn die Gewinnverteilung nicht auf den vermuteten, sondern auf den tatsächlich erbrachten Gesellschafterbeiträgen beruht. Selbst bei Vorliegen einer gewinnabhängigen Vergütung können daher entgeltliche Leistungen aufgrund einer Gewinnverteilung nach Maßgabe tatsächlich erbrachter Gesellschafterleistungen vorliegen (vgl. Wäger, UStB 2002, Seite 359 (362)). 75

Im Streitfall steht im Unterschied zu einer bloßen Gewinnverteilungsabrede von vornherein fest, dass der Kläger für die Überlassung von 140,- Vieheinheiten grundsätzlich ein Entgelt von 700,- EUR erhalten soll. Die Zahlungen, die der Kläger in den Streitjahren im Zusammenhang mit den überlassenen Vieheinheiten von der KG tatsächlich erhalten hat, sind nicht Ausfluss einer allgemeinen Gewinnbeteiligung, sondern beruhen auf den tatsächlich erbrachten Gesellschafterbeiträgen. Dies wird vorliegend besonders deutlich bei der Würdigung der getroffenen Vorabgewinnvereinbarungen zwischen der KG und ihren Gesellschaftern im Verhältnis zu der übrigen allgemeinen Gewinnverteilung. Damit beispielsweise der Kommanditist den vereinbarten Vorabgewinn für die Überlassung der Vieheinheiten in Höhe von 1.900,- EUR allein durch seine allgemeine Beteiligung am Gewinn der KG erzielen könnte, müsste die KG einen Gewinn von mindestens 63.333,33 EUR (63.333,33 EUR x 3% = 1.900,- EUR) erwirtschaften. 76

Durch die Regelung in § 10 Abs. 1 b des Gesellschaftsvertrages kommt es zudem zu einer von der allgemeinen Gewinnverteilung (97% Kläger / 3% Kommanditist) erheblich abweichenden Umverteilung des Gewinns der KG aufgrund der tatsächlich erbrachten Gesellschafterleistungen. Bei einem Gewinn der KG von beispielsweise 3.000,- EUR würde der Kommanditist einen wesentlich höheren Gewinn erhalten als der Kläger (vgl. nachfolgende exemplarische Berechnung), obwohl der Kläger mit 97% deutlich höher am Gesamtkapital beteiligt ist und als Komplementär auch das Verlustrisiko trägt.

77

Beispielhafte Gewinnverteilung bei einem Gesamtgewinn von 3.000,- EUR:

78

in EUR	Kläger (97%)	Kommanditist (3%)
Kapitalverzinsung	242,50	7,50
Vorabgewinn	700,00	1.900,00
Restgewinn (150 EUR)	145,50	4,50
Gewinn insgesamt	1.088,00	1.912,00

79

(2) Der Senat verkennt nicht, dass vorliegend der von der KG zu entrichtende Betrag für die tatsächlich vom Kläger erbrachte Leistung nur nach „oben hin“ feststeht, d. h. der Kläger für die Überlassung von 140,- Vieheinheiten nicht mehr als 700,- EUR von der KG erhalten kann, und zwischen den Gesellschaftern und der KG weiterhin vereinbart wurde (vgl. § 10 Abs. 1 b Sätze 3 und 4 des Gesellschaftsvertrages), dass der von der KG für die Überlassung der Vieheinheiten zu zahlende Betrag unter bestimmten Umständen prozentual und gleichmäßig gekürzt werden kann.

80

Diese weitere Regelung zwischen den Gesellschaftern und der KG ist entgegen der Auffassung des Klägers nicht derart zu gewichten, dass die in § 10 Abs. 1 b Satz 1 des Gesellschaftsvertrages bewusst geschaffene Abhängigkeit zwischen Gesellschafterleistung und Entgeltzahlung (Vorabgewinn) wieder entfällt und die Überlassung der Vieheinheiten insgesamt als nichtsteuerbarer Gesellschafterbeitrag gewürdigt werden müsste.

81

Der Senat schließt sich insoweit den Überlegungen des Beklagten an, wonach die Vereinbarungen in § 10 Abs. 1 b Sätze 3 und 4 des Gesellschaftsvertrages der Annahme eines Leistungsaustausches nicht entgegenstehen. Von den Beteiligten des Leistungsaustausches war grundsätzlich gewollt, dass der Kläger ein festes Entgelt für seine konkreten Leistungen erhält und er insoweit für seine tatsächlich erbrachten Leistungen eine vereinbarte Gegenleistung in Höhe von 700,- EUR erwarten durfte. Soweit sich diese durch die Regelung in § 10 Abs. 1 b Satz 1 des Gesellschaftsvertrages begründete Entgelterwartung des Klägers tatsächlich nicht erfüllt, weil die KG hierfür nicht ausreichende Gewinne erwirtschaften konnte, ist der Kläger ausnahmsweise durch die Regelung in § 10 Abs. 1 b Sätze 3 und 4 des Gesellschaftsvertrages von vornherein mit einer prozentualen und gleichmäßigen Minderung des Entgelts einverstanden. Denn die weiteren Regelungen in § 10 Abs. 1 b Sätze 3 und 4 des Gesellschaftsvertrages sind dem Umstand geschuldet, dass der Kläger und der Kommanditist als Gesellschafter der KG auch gleichzeitig auf der Seite der KG, als Schuldnerin der Gegenleistung, am Leistungsaustausch beteiligt sind. Die Regelungen zwischen dem Kläger, dem Kommanditisten und der KG in § 10 des Gesellschaftsvertrages wurden bei Errichtung der Gesellschaft getroffen, d. h. zu einem

82

Zeitpunkt als die Gewinnmöglichkeiten noch nicht absehbar waren. Darüber hinaus verfügte die KG bei Gründung der Gesellschaft nur über ein geringes Gesellschaftskapital in Höhe von 5.000,- EUR. Bei einem möglichen Anfangsverlust könnte die KG die von vornherein vereinbarten Zahlungen in Höhe von insgesamt 2.600,- (700,- EUR + 1.900,- EUR) an ihre beiden Gesellschafter im Zusammenhang mit der Überlassung von Vieheinheiten ohne die Vereinbarung eines (teilweisen) Entgeltsverzicht nur im ersten Wirtschaftsjahr zahlen und wäre danach zahlungsunfähig. Dies würde dem Interesse des Klägers in seiner Funktion als Komplementär der KG entgegenstehen.

2. Die streitigen Umsätze unterliegen auch dem Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG). 83

Der Kläger ist nicht berechtigt, für die ausgeführten Umsätze im Zusammenhang mit der Überlassung der Vieheinheiten an die KG die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anzuwenden. 84

a) § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG gilt zwar seinem Wortlaut nach für "die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze". Dies ist aber in richtlinienkonformer Auslegung dahingehend zu verstehen, dass damit nur die Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse und landwirtschaftliche Dienstleistungen gemeint sind, auf die die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger gemäß Art. 295 ff MwStSystRL (zuvor Art. 25 der Richtlinie 77/388/EWG) Anwendung findet. Ohne Bedeutung ist deshalb, wie nach den nationalen einkommensteuerrechtlichen Regelungen die betreffenden Leistungen bzw. die Einkünfte hieraus beurteilt werden (vgl. BFH, Urteil vom 31.05.2007 V R 5/05, BStBl 2011, 289 m.w.N.). 85

„Landwirtschaftliche Erzeugnisse“ sind nach Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL die Gegenstände, die im Rahmen der in Anhang VII MwStSystRL aufgeführten Tätigkeiten von den land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben der einzelnen Mitgliedstaaten erzeugt werden. "Landwirtschaftliche Dienstleistungen" sind nach Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL die 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 Erzeugung beitragen, und zwar insbesondere die in Anhang VIII MwStSystRL aufgeführten Dienstleistungen. 86

Bei der Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger gemäß Art. 295 ff MwSt-SystRL handelt es sich um eine Sonderregelung, die eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der Richtlinie darstellt. Sie ist wie jede Abweichung oder Ausnahme von einer allgemeinen Regel eng auszulegen und darüber hinaus nur insoweit anzuwenden, als dies zur Erreichung ihres Zieles erforderlich ist. Dieses Ziel besteht darin, die Belastung durch die Steuer auf die von den Landwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen dadurch auszugleichen, dass den landwirtschaftlichen Erzeugern, die ihre Tätigkeit im Rahmen eines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebs ausüben, ein Pauschalausgleich gezahlt wird, wenn sie landwirtschaftliche Erzeugnisse liefern oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen (vgl. EuGH, Urteile vom 15.07.2004 C-321/02 „Harbs“, UR 2004, 543 vom 26.05.2005 C-43/04 „Stadt Sundern“, UR 2005, 397; BFH, Urteil vom 24.01.2013 V R 34/11, BStBl II 2013, 460 m.w.N.). 87

b) Ausgehend von diesen Definitionen stellt die Überlassung der Vieheinheiten durch den Kläger weder eine Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse noch eine landwirtschaftliche Dienstleistung dar. Das Überlassen von Vieheinheiten wird weder in Anhang VII der MwStSystRL als landwirtschaftliches Erzeugnis noch als landwirtschaftliche Dienstleistung in 88

Bei der gebotenen engen Auslegung handelt es sich bei der Überlassung einer Vieheinheit auch nicht um eine Leistung, die mit dem „Hüten, Züchten und Mästen von Vieh“ (Anhang VIII Nr. 4 MwStSystRL) oder mit der Vermietung von „normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken“ (Anhang VIII Nr. 5 MwStSystRL) vergleichbar ist. Wie bereits oben (vgl. I. 1. a)) dargelegt, verschafft der Kläger durch die Überlassung von 140,- Vieheinheiten i.S.d. §§ 51, 51 a BewG der KG den Vorteil, eine .....zucht im Umfang von 140,- Vieheinheiten im (steuer)rechtlichen Rahmen der landwirtschaftlichen Nutzung zu betreiben und zwar auch dann, wenn der KG die für diese 140,- Vieheinheiten notwendigen Hektar landwirtschaftlich genutzte Fläche (vgl. § 51 Abs. 1a Satz 1 BewG) nicht zur Verfügung steht. Hierdurch überträgt der Kläger nur (seine) Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung (umgerechnet nach Vieheinheiten gemäß § 51 Abs. 1 a BewG) aufgrund seiner landwirtschaftlich genutzten Flächen (teilweise) auf die KG. Die Maßeinheit „Vieheinheit“ zur Berechnung des Umfangs dieser Möglichkeiten kann dabei weder als ein im landwirtschaftlichen Betrieb (gewöhnlich) verwendetes Mittel angesehen, noch (unmittelbar) zu landwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden. Im Übrigen schließt sich der erkennende Senat den Ausführungen des 4. Senates des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts in dem Urteil vom 21.11.2016 (4 K 84/14, EFG 2017, 259) an, auf die zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird (vgl. in diesem Zusammenhang auch Urteil, FG Münster vom 15.03.2016 15 K 1473/14 U, EFG 2016, 840 zur Veräußerung der Milchquote).

3. Der Kläger kann jedoch gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG Vorsteuern in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang abziehen. Die Beteiligten haben sich insoweit der Höhe nach auf einen pauschalen Abzug von 10,- EUR pro Streitjahr verständigt.

II. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 137 Satz 1 FGO. Ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Überlassung der Vieheinheiten wurde erstmals im Klageverfahren geltend gemacht.

III. Gründe, die Revision zuzulassen (vgl. § 115 Abs. 2 FGO), sind nicht ersichtlich. Es liegt insbesondere kein Fall grundsätzlicher Bedeutung vor. Denn dies würde ein Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts voraussetzen. Im vorliegenden Falle liegt jedoch lediglich ein individuelles Interesse des Klägers vor, welches sich in der Entscheidung des konkreten Einzelfalls erschöpft.

Im Streitfall geht es auch nicht um eine Fortbildung der Rechtssätze, die durch zahlreiche höchstrichterliche Entscheidungen entstanden sind, sondern lediglich um die Anwendung dieser Rechtssätze auf den vorliegenden Einzelfall, dessen tatsächliche und nicht rechtliche Gegebenheiten hier im Vordergrund stehen.