
Datum: 27.03.2018
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 3718/17 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2018:0327.5K3718.17U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Umsatzsteuerbescheide 2011, 2012, 2014, 2015 jeweils vom 29.06.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.11.2017 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 02.03.2018 werden dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer in Höhe von 1.032,37 € (2011) bzw. 713,64 € (2012 und 2014-2016) niedriger festgesetzt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens zu 60% und der Kläger zu 40%.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Tatbestand

- | | |
|--|---|
| | 1 |
| Die Beteiligten streiten darüber, ob ein vereinbarter Gewinnvorab ein umsatzsteuerbares (Sonder-)Entgelt für Leistungen des Gesellschafters darstellt. | 2 |
| Der Kläger ist Unternehmer. Sein Unternehmen umfasst folgende Unternehmensteile: | 3 |
| - Land- und Forstwirtschaft im Rahmen der Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG | 4 |
| - Steuerfreie und steuerpflichtige Verpachtung von Ställen | 5 |

- Steuerfreie Verpachtung von Ackerflächen bis zum 31.12.2014 6
- Steuerpflichtige Verpachtung von Betriebsvorrichtungen 7
- Steuerpflichtige Verpachtung von Maschinen bis zum 31.12.2014 8
- Überlassung von Vieheinheiten 9
- PV-Anlage 10

Mit Vertrag vom 20.06.2011 wurde die X KG gegründet. Gegenstand des Unternehmens dieser KG ist der Erwerb, die Aufzucht und die Veräußerung von Schweinen und sonstige landwirtschaftliche Tätigkeiten. Persönlich haftender Gesellschafter (Komplementär) dieser KG ist der Kläger mit einer Einlage von 30.000 €, Kommanditisten sind Herr C I und Frau N I mit einem Kapitalanteil in Höhe von jeweils 500 €. Die Gewinn- und Verlustverteilung der Gesellschaft ist in § 6 des Gesellschaftsvertrages geregelt. Danach steht dem Kläger eine Haftungsvergütung in Höhe von 1.500 € und ein Gewinnvorab in Höhe von 80.000 € zu. Aus § 15 des Gesellschaftsvertrages ergibt sich, dass die Gesellschafter der Gesellschaft Vieheinheiten zur Nutzung zur Verfügung stellen. Dafür erhalten die Gesellschafter einen jährlichen Gewinnvorab in Höhe von 10 € pro Vieheinheit. Dieser Gewinnvorab geht dem Gewinnvorab nach § 6 des Gesellschaftsvertrages vor und ist immer am 01.07. des Jahres auszuzahlen. Auf den Gesellschaftsvertrag vom 20.06.2011 wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen. 11

Zudem verpachtete der Kläger einen Hof (Größe 58,28ha) ab dem 01.07.2011 für eine jährliche Pacht in Höhe von 68.860 € an die X KG, wobei die Pacht monatlich in Höhe von 5.738,33 € als Abschlag zu zahlen war (§§ 2 und 3 des Pachtvertrages, Bl. 29 f. BP-Akte). 12

Im Jahr 2017 führte der Beklagte eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung beim Kläger durch. Der Beklagte behandelte dabei das vereinbarte Entgelt von 10 € pro Vieheinheit als umsatzsteuerbares und umsatzsteuerpflichtiges Entgelt. Er ging dabei von folgenden Werten aus: 13

Jahr	Brutto	Erhöhung USt
2011	4.470,00 €	713,64 €
2012	4.470,00 €	713,64 €
2013	0,00 €	0,00 €
2014	4.470,00 €	713,64 €
2015	4.470,00 €	713,64 €
2016	4.470,00 €	713,64 €

14

Zudem ergaben die Feststellungen des Beklagten, dass das auf die Verpachtung der Betriebsvorrichtungen entfallende Nettoentgelt ab dem 01.07.2011 um 3.355,00 € höher anzusetzen sei. Er erhöhte daher die Umsatzsteuer in den Jahren 2011-2016 jeweils um 15

637,45 € (19% von 3.355,00 €).

Mit nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Umsatzsteuerbescheiden 2011-2015 vom 29.06.2017 sowie geändertem Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für das 4. Kalendervierteljahr 2016 vom 28.06.2017 setzte der Beklagte die Feststellungen aus der Umsatzsteuersonderprüfung um. 16

Hiergegen legte der Kläger am 12.07.2017 Einspruch ein. Zur Begründung trug er vor, dass es sich bei der Überlassung der Vieheinheiten nicht um eine umsatzsteuerpflichtige Vergütung, sondern um einen Gewinnvorab handele. Im Falle von Verlusten (wie z.B. im Wirtschaftsjahr 2013/2014, werde ein entsprechender Gewinnvorab nicht gezahlt, im Falle einer festen Vergütung wäre auch in diesem Jahr eine Versteuerung durchzuführen gewesen. Im koordinierten Ländererlass vom 31.05.2007 (Seite 5, Beispiel 9) werde explizit darauf hingewiesen, dass ein Vorabgewinn für eine Tätigkeit kein umsatzsteuerrechtliches Sonderentgelt darstelle. In den Jahresabschlüssen sei der Gewinnvorab auch nicht als Aufwand gebucht worden. 17

Mit Einspruchsentscheidung vom 07.11.2017 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Bei dem Gewinnvorab für die Überlassung der Vieheinheiten handele es sich um ein Sonderentgelt, das im Rahmen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustauschs gezahlt worden sei. Aus dem Gesellschaftsvertrag gehe eindeutig hervor, dass der Kläger für die Überlassung der Vieheinheiten einen jährlichen Gewinnvorab erhalte. Das genau festgelegte Entgelt sei damit vollständig vom Betriebsergebnis abgelöst und damit nicht als typische Teilnahme am Gewinn und Verlust der Gesellschaft ausgestaltet. Das Beispiel 9 im koordinierten Ländererlass vom 31.05.2007 stehe dieser Beurteilung nicht entgegen, da die Gesellschafter dort ihre Tätigkeit im Rahmen eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses ausgeführt hätten. Soweit im Verlustfall kein Gewinnvorab gezahlt werde, ändere dies nichts an der Steuerbarkeit des Gewinnvorab, es mindere sich dann lediglich die Bemessungsgrundlage auf 0 €. Auch der Umstand, dass der Gewinnvorab in den Jahresabschlüssen nicht als Aufwand gebucht worden sei, habe keinen Einfluss auf die umsatzsteuerliche Beurteilung. 18

Mit seiner am 06.12.2017 beim Finanzgericht eingegangenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. 19

Der Beklagte widerspreche sich, wenn er in der Einspruchsentscheidung zunächst darlege, dass von einem Sonderentgelt insbesondere auch dann auszugehen sei, wenn die „Vergütung unabhängig vom Betriebsergebnis gewährt werde“ und später ausführe „auch wenn kein Entgelt gezahlt werde, sei von einer Bemessungsgrundlage von 0 € auszugehen“. Ferner stehe die Einspruchsentscheidung im Widerspruch zum Umsatzsteueranwendungserlass vom 13.12.2007, nach dem der ergebnisabhängige Gewinnanteil des Gesellschafters kein Sonderentgelt sei. Er trägt im Klageverfahren ergänzend vor, im Jahr 2011 sei der Umsatzsteuerbescheid zudem auch insoweit zu ändern, als dass die Verpachtung erst zum 01.07.2011 begonnen habe und daher die Pacht in der Zeit vom 01.01.-30.06.2011 zu Unrecht der Umsatzsteuer unterworfen worden sei. 20

Der Kläger hat schriftsätzlich sinngemäß beantragt, 21

die Umsatzsteuer 2011 um 1.032,37 €, die Umsatzsteuer 2012 um 713,64 €, die Umsatzsteuer 2014 um 713,64 €, die Umsatzsteuer 2015 um 713,64 €, die Umsatzsteuer 2016 um 713,64 € zu verringern. 22

23

Der Beklagte hat schriftsätzlich beantragt,	
die Klage abzuweisen.	24
Er trägt vor, der vom Kläger behauptete Widerspruch in seiner Argumentation bestehe nicht. Er habe lediglich ausgeführt, dass sich im Jahr des Verlustes die Bemessungsgrundlage auf 0 € mindere, die Steuerbarkeit werde dadurch gerade nicht berührt. Im Übrigen stehe die Rechtsauffassung des Beklagten auch nicht im Widerspruch zu den Regeln des Umsatzsteueranwendungserlasses. Es stehe außer Frage, dass ein ergebnisabhängiger Gewinnanteil kein Sonderentgelt sei. Im Streitfall sei jedoch vertraglich kein ergebnisabhängiger Gewinnanteil, sondern ein Sonderentgelt vereinbart worden.	25
Während des Klageverfahrens hat der Kläger seine Umsatzsteuerjahreserklärung für 2016 abgegeben, der der Beklagte zunächst zugestimmt hat (Mitteilung vom 27.02.2018, Festsetzung der USt in Höhe von 3.808,33 €). Am 02.03.2018 ist ein Änderungsbescheid für das Jahr 2016 ergangen, mit dem die Umsatzsteuer in Höhe von 4.521,97 € festgesetzt wurde. Die Klage für das Jahr 2013 hat der Kläger während des Klageverfahrens zurückgenommen, das Verfahren ist insoweit unter dem Aktenzeichen 5 K 777/18 U abgetrennt und eingestellt worden.	26
Der Kläger hat mit Schreiben vom 26.01.2018 (Bl. 76 f. der Gerichtsakte) und der Beklagte hat mit Schreiben vom 13.02.2018 (Bl. 78 der Gerichtsakte) auf mündliche Verhandlung verzichtet.	27
Entscheidungsgründe	28
Die Klage, über die der Senat mit Einverständnis der Beteiligten gem. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung entscheidet, hat Erfolg.	29
Die nach Klagerücknahme für das Jahr 2013 noch angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2011, 2012, 2014 und 2015 vom 28.06.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.11.2017 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 02.03.2018 sind im angefochtenen Umfang rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).	30
1. Der Beklagte hat die Überlassung der Vieheinheiten durch den Kläger an die X KG zur Unrecht als steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG behandelt, der der Regelbesteuerung unterliegt. Die Umsatzsteuer ist im Streitjahr 2011 um 1.032,37 € und in den Streitjahren 2012 und 2014-2016 um jeweils 713,64 € zu mindern.	31
Gem. § 1 Abs. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer entgeltliche Leistungen, wenn zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist. Für die Frage, ob im Verhältnis zwischen einer Gesellschaft und einem Gesellschafter entgeltliche Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen, gelten keine Besonderheiten. Das der Leistung zugrunde liegende Rechtsverhältnis kann sich dabei auch aus gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen ergeben (BFH, Urt. vom 03.03.2011 V R 24/10, BStBl. II 2011, 950; BFH, Urt. vom 05.12.2007 V R 60/05, BStBl. II 2009, 486).	32

Die Leistungen werden allerdings nicht gegen Entgelt erbracht, soweit sie allein durch die Beteiligung am Gewinn (und Verlust) „abgegolten“ werden. Gewinnanteile und Gewinnausschüttungen stellen umsatzsteuerlich kein Entgelt für Leistungen des Gesellschafters dar. Soweit der Gesellschafter daher seiner Gesellschaft Gegenstände und Kapital zur Nutzung überlässt oder ihr Dienste erbringt und dies lediglich durch einen höheren Gewinnanteil honoriert wird, fehlt es an einem Entgelt und damit an einer Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Erhält der Gesellschafter hingegen für derartige Leistungen ein gewinnunabhängiges Sonderentgelt, wird dadurch die Unternehmereigenschaft begründet, sofern auch die Nachhaltigkeit und Selbständigkeit zu bejahen sind (Reiß, in Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, UStG, § 2 Rdn. 49.3; BMF, Schreiben vom 31.05.2007, BStBl. I 2007, 503, Rz. 7 = UStAE Abschnitt 1.6. Abs. 3 Satz 2).

Eine als „Gewinnvorab“ oder „Vorabgewinn“ bezeichnete Vergütung stellt dann Sonderentgelt 34 dar, wenn diese unabhängig von der Höhe des Gewinnes und ohne Verlustbeteiligung in bestimmter Höhe als Vorwegvergütung zu gewähren ist. Ergebnisabhängige Anteile am Gewinn stellen hingegen kein Sonderentgelt dar, auch wenn sie mit Rücksicht auf zusätzliche Leistungen des Gesellschafters erfolgen (Reiß, in Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, UStG, § 2 Rdn. 49.5; ebenso Nieskens, in Rau/Dürnwächter, UStG, 174. Lfg. 10.2017, § 1 Rdn. 997).

Ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch soll nach Auffassung des BMF jedenfalls dann 35 vorliegen, wenn die (als Festbetrag vereinbarte) Vergütung für die Leistung des Gesellschafters im Rahmen der Ergebnisermittlung als Aufwand behandelt wird (UStAE Abschnitt 1.6 Abs. 4 Satz 4, 5). Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter soll zudem auch dann gegeben sein, wenn die Vergütung des Gesellschafters zwar nicht im Rahmen der Ergebnisermittlung als Aufwand behandelt wird, sich jedoch gleichwohl ergebnismindernd auswirkt oder es sich aus den Gesamtumständen des Einzelfalles ergibt, dass sie nach den Vorstellungen der Gesellschafter als umsatzsteuerrechtliches Sonderentgelt gewährt werden soll (UStAE Abschnitt 1.6 Abs. 4 Satz 7).

Nach in der teilweise in der Literatur vertretener Auffassung ist es demgegenüber 36 unerheblich, ob handelsrechtlich Aufwand erfasst wird oder eine Gewinnverteilung erfolgt. Ergebnisabhängige Anteile am Gewinn stellen kein (Sonder-)Entgelt dar, wenn sie mit Rücksicht auf zusätzliche Leistungen des Gesellschafters erfolgten. Daher liege kein Entgelt vor, wenn der gesamte Gewinnanteil des Gesellschafters prozentual anteilig höher bemessen werde oder ihm vorab ein prozentualer Gewinnanteil zugewiesen werde, weil er für die Gesellschaft tätig sei oder ihr Gegenstände zur Nutzung überlasse (Reiß, in Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, UStG, § 2 Rdn. 49.5).

Nach anderer Auffassung stellt die Behandlung der Vergütung als handelsrechtlicher 37 Aufwand zwar ein Indiz für das Vorliegen eines umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustauschs dar. Ausschlaggebend ist aber, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der Gesellschaft abgegolten werden, oder vielmehr Leistungen vorliegen, die gegen Sonderentgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind (Küffner/Zugmaier, DStR 2007, 1241, 1242 und 1244).

Entscheidend sollen dabei nicht allein die geschlossenen 38 Vereinbarungen/gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen, sondern auch deren tatsächliche Durchführung sein (BMF, Schreiben vom 31.05.2007, BStBl. I 2007, 503, Rz. 10 = UStAE Abschnitt 1.6 Abs. 4 Satz 6; Küffner/Zugmaier, DStR 2007, 1241, 1244).

2. Nach diesen Grundsätzen, denen der erkennende Senat folgt, liegt im Streitfall kein umsatzsteuerbares (Sonder-)Entgelt für eine Leistung des Klägers vor. 40
- a) Im Streitfall sind die Vergütungen nicht als Aufwand gebucht worden, so dass die Frage, ob bereits bei Vereinbarung eines festen Entgelts und Durchführung entsprechender Buchungen von einem Sonderentgelt bzw. einem Indiz hierfür auszugehen ist, vorliegend dahinstehen kann. 40
- b) Nach Auffassung des Senates ist nicht bereits dann von einem (Sonder-)Entgelt auszugehen, wenn kein prozentualer, sondern ein betragsmäßig festgelegter Gewinnanteil vereinbart wird. Entscheidend ist lediglich, dass die Zahlungen nach dem Gesellschaftsvertrag nur dann in vollem Umfang erbracht werden sollen, wenn der Gewinn hierzu ausreicht und diese Vereinbarung auch tatsächlich so durchgeführt wird. Denn bereits in diesem Fall ist die Vergütung abhängig vom Gewinn. 41
- Zwar erhält der Kläger im Streitfall nach der Vereinbarung in § 15 des Gesellschaftsvertrages einen grundsätzlich festen jährlichen Gewinnvorab in Höhe von 10 € pro Vieheinheit und damit keinen prozentualen Gewinnanteil. Allerdings ist im Vertrag nicht geregelt, dass der Kläger diesen Betrag gewinnunabhängig im Sinne einer Festvergütung erhalten soll. Der Begriff Gewinnvorab ist nach Ansicht des Senates vielmehr grundsätzlich so auszulegen, dass der Betrag nur insoweit gezahlt werden soll, als der Gewinn der Gesellschaft hierfür ausreicht. Reicht der Gewinn der Gesellschaft nicht zur vollständigen Erfüllung des Gewinnvorab aus, so ist der vereinbarte Betrag dementsprechend anteilig zu kürzen. Für diese Auslegung spricht im Streitfall zudem die Regelung in § 6 Abs. 5 Satz 4 des Gesellschaftsvertrages wonach der „Restgewinn“ nach den Kapitalkonten zu verteilen ist. Diese Formulierung legt nahe, dass der Gewinnvorab nach § 6 Abs. 5 Satz 3 i.V.m. § 15 des Gesellschaftsvertrages ebenfalls an den tatsächlichen Gewinn anknüpft und nicht gewinnunabhängig gezahlt werden soll. 42
- Eine andere Auslegung kommt nach Auffassung des Senates nur ausnahmsweise dann in Betracht, wenn sich eine Gewinnunabhängigkeit der Vergütung aus den sonstigen Regelungen des Vertrages oder dessen tatsächlicher Durchführung ergibt. Im Streitfall ist die Vereinbarung jedoch im Sinne eines echten (gewinnabhängigen) Gewinnvorab durchgeführt worden, da in dem Verlustjahr 2013/2014 kein Gewinnvorab gezahlt worden ist. 43
3. Der Beklagte hat zudem zu Unrecht im Jahr 2011 die volle Netto-Differenz der auf die Betriebsvorrichtungen entfallenden Pacht des Wirtschaftsjahres 2011/2012 in Höhe von 3.355,00 € der Besteuerung zugrunde gelegt. Zutreffend wäre es jedoch gewesen, nur die Hälfte hiervon (1.677,50 €) der Besteuerung zugrunde zu legen, da das Pachtverhältnis erst zum 01.07.2011 begonnen hat. Denn obgleich der Pachtvertrag einen Jahrespachtzins festlegt, so sind nach § 3 des Pachtvertrages monatliche Zahlungen (Abschläge) geschuldet und auch erbracht worden. Die Umsatzsteuer 2011 ist demnach zusätzlich in Höhe von 318,72 € und mithin insgesamt in Höhe von 1.032,37 € zu vermindern. 44
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. Der Kläger hatte zunächst mit Schreiben vom 05.12.2017 (Bl. 1 der Gerichtsakte) beantragt, die Umsatzsteuer in den Jahren 2011, 2012 und 2014-2016 um 1.351,09 € zu reduzieren, den Antrag aber später auf Hinweis des Vorsitzenden mit Schreiben vom 07.03.2018 (Bl. 82 der Gerichtsakte) eingeschränkt. 45
- Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 46

