
Datum: 02.07.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 1755/17 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:0702.15K1755.17U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Umsatzsteuerbescheid für 2011 vom 21.12.2016 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 8.05.2017 wird dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer um 3.731,21 € herabgesetzt wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 56 % und der Beklagte zu 44 %.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand: 1

Streitig ist, welche Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von dem Kläger aufgrund der Reform der gemeinsamen Agrarpolitik der EU (sog. GAP-Reform) zugewiesenen Zahlungsansprüchen zu Grunde zu legen ist. 2

Der Kläger ist Landwirt und verpachtet seit dem 01.10.2009 landwirtschaftliche Flächen und Zahlungsansprüche nach GAP an verschiedene Pächter, u.a. an U X (76,14 ha), H K (13,94 ha) und M M (28,24 ha). Auf die jeweiligen Pachtverträge wird Bezug genommen. 3

§ 1 der jeweiligen Pachtverträge, die im Wesentlichen den gleichen Wortlaut enthalten, lautet wie folgt:

„§ 1 Gegenstand der Pacht 5

a) Verpachtet werden für landwirtschaftliche Zwecke 6

Die in der Anlage 1 zu dem Pachtvertrag bezeichneten Flurstücke 7

b) die auf dem Grundstück befindlichen Anlagen und Einrichtungen sowie die mit dem Eigentum am Grundstück verbundenen Nutzungs- und sonstigen Rechte, die der Bewirtschaftung des Pachtgegenstandes dienen 8

c) Zahlungsansprüche nach GAP-Reform laut Anlage 2. 9

Die vertragsgegenständlichen Zahlungsansprüche enthalten folgende betriebsindividuellen Beträge: 10

| Lfd. Nr. | Anzahl | Identifizierung | Wert in €/ZA | Enthaltener betriebsindividueller Betrag |
|----------|--------|-----------------|--------------|--|
| 1 | ... | ... | ... | ... |

 11

Der Gesamtumfang der betriebsindividuellen Beträge (BIBs) mache also derzeit ... € aus. Als Ausgleich für die betriebsindividuellen Beträge verpflichtet sich der Pächter jährlich bis einschließlich des Betriebsprämien-Antrags 2013 den betriebsindividuellen Betrag der hier vertragsgegenständlichen Zahlungsansprüche an den Übertragenden/Pächter auszusahlen. 12

.... 13

Zur Überprüfung der Höhe des betriebsindividuellen Betrages hat der Verpächter Anspruch auf Auskunft und Einblick in den Betriebsprämien-Zustellungsbescheid des Pächters.“ 14

§ 4 der jeweiligen Verträge lautet wie folgt: 15

„§ 4 Pachtpreis 16

Der Pachtpreis beträgt für die in § 1 aufgeführten Pachtgegenstände jährlich gemäß Anlage 1 17

a) Einer Landpacht in Höhe 18

... €/ha für ...ha/LN € 19

b) Einer Landpacht in Höhe 20

... €/ha für ...ha/LN € 21

Zuzügl. gesetzlicher USt von derzeit 19 %. 22

Nach derzeit gültigem Umsatzsteuerrecht entfällt Umsatzsteuer ausschließlich auf den Pachtanteil für die in § 1c genannten Pachtgegenstände. Im Pachtpreis ist eine anteilige Pacht für die Zahlungsansprüche gem. § 1c von 10,00 € je Zahlungsanspruch enthalten.“ 23

24

Der Kläger vereinnahmte im Streitjahr den Pachtpreis entsprechend § 4 der jeweiligen Verträge.

In 2011 wurden entsprechend § 1c der Verträge als Ausgleich für die betriebsindividuellen Beträge neben dem Pachtpreis nach § 4 der Verträge folgende Zahlungen an den Kläger geleistet: 25

| | | | |
|------------|-----|--------------------|----|
| 04.02.2011 | H K | 3.530,93 € | 26 |
| 07.02.2011 | M M | 7.526,14 € | 27 |
| 04.02.2011 | U X | <u>19.285,84 €</u> | 28 |
| | | 30.342,91 € | 29 |

Die Überlassung der Zahlungsansprüche wurden vom Kläger in der Umsatzsteuererklärung 2011 nicht der Umsatzsteuer unterworfen. 30

Im Rahmen der beim Kläger durchgeführten Betriebsprüfung, wegen deren Einzelheiten auf den Bericht vom 13.11.2015 Bezug genommen wird, wurde vom Beklagten die Auffassung vertreten, dass - unabhängig von der zwischen Verpächter und Pächter vertraglich vereinbarten Aufteilung des Pachtpreises - das Entgelt für die Verpachtung des Zahlungsanspruchs der Zahlungsanspruch selbst sei. Entsprechend wurde mit Umsatzsteueränderungsbescheid 2011 vom 14.04.2016 die Bemessungsgrundlage für die Verpachtung der Zahlungsansprüche auf 55.120,10 € festgesetzt, was für den Veranlagungszeitraum 2011 zu einer Umsatzsteuererhöhung um 10.472,82 € auf 156.529,85 € führte. 31

Die Prüferin führte hierzu unter Tz. 2.3.1.2 des Berichts u.a. Folgendes aus: 32

„Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist gemäß § 10 Abs. 1 UStG das Entgelt, also alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Der Umfang des Entgelts beschränkt sich dabei nicht auf die bürgerlich-rechtlich bestimmte oder bestimmbare Gegenleistung für eine Leistung. 33

In Bezug auf den Zahlungsanspruch bedeutet dies, dass das Entgelt für die Verpachtung des Zahlungsanspruchs der Zahlungsanspruch selber ist, unabhängig von der vertraglich vereinbarten Aufteilung des Zahlungsanspruchs zwischen Verpächter und Pächter. 34

In der „Überlassung“ des den betriebsindividuellen Betrag übersteigenden Anteils ist eine Art freiwillige „Zuwendung“ zu sehen, die aber nicht das Entgelt für die Verpachtung des Zahlungsanspruchs mindert.“ 35

Gegen den geänderten Umsatzsteuerbescheid 2011 legte der Kläger Einspruch ein, den er damit begründete, dass unter Berücksichtigung der weiteren Entwicklung der Prämienhöhe und insbesondere des Umstandes, dass der Prämienanspruch nicht vorhersehbaren Veränderungen unterliege, ein anteiliges Entgelt für die GAP-Prämien, soweit diese auch wirtschaftlich übertragen worden seien, in Höhe von 10,00 € je ha vereinbart worden sei. Das angemessene Entgelt hätten die Parteien unter Abwägung der Chance-/Risiko –Einschätzung so bemessen, dass es der Möglichkeit des tatsächlichen anteiligen Verbleibs der GAP-Prämie bei den Pächtern Rechnung trage. Der Leistungsaustausch sei daher auf diese Möglichkeit beschränkt. In der betrags- und zeitraumbegrenzten Durchleitung von GAP-Prämien durch die Pächter könne kein steuerpflichtiges Entgelt gesehen werden. Das Entgelt 36

für die teilweise Überlassung von Zahlungsansprüchen hätten die Vertragsparteien einvernehmlich auf 10,00 € je ha festgelegt. Die Bemessungsgrundlage betrage daher lediglich 1.183,20 € (76,14 ha + 13,94 ha + 3,11 ha + 25,13 ha = 118,32 ha x 10 €/ha).

Da die Zahlungsansprüche bisher mit den Bruttowerten als Bemessungsgrundlage berücksichtigt worden waren, änderte der Beklagte die Umsatzsteuerfestsetzung 2011 erneut und minderte mit Umsatzsteueränderungsbescheid 2011 vom 21.12.2016 die Bemessungsgrundlage um 8.800 €, so dass als Bemessungsgrundlage für die Verpachtung von Zahlungsansprüchen nach der GAP-Reform noch ein Betrag in Höhe von 46.319,42 € für 2011 berücksichtigt wurde und die Umsatzsteuer entsprechend um 1.672,00 € auf 154.657,85 € gemindert wurde. Dieser Bescheid wurde Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens. 37

Mit Einspruchsentscheidung vom 8.05.2017 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen Folgendes aus: Die Verpachtung der Zahlungsansprüche stelle durch die Vereinnahmung der Pacht eine entgeltliche sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG dar. Demnach liege eine steuerbare Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor. Laut Urteil des Finanzgerichts Münster mit dem Aktenzeichen 15 K 594/14 U, stelle die Verpachtung von Zahlungsansprüchen eine eigene Hauptleistung dar. Die Überlassung der Zahlungsansprüche an die Pächter sei weder umsatzsteuerfrei noch unterliege sie der Besteuerung nach Durchschnittssätzen im Sinne des § 24 UStG. 38

Als Bemessungsgrundlage für diesen Umsatz anzusetzendes Entgelt sei gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG das, was der Leistungsempfänger aufwende, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Der Ansatz in Höhe von 10,00 € pro ha für den Zahlungsanspruch komme nicht Betracht. Die Werte der Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform seien deutlich höher als die vereinbarten Werte von 10,00 pro ha. Dadurch, dass die Zahlungsansprüche umsatzsteuerpflichtige und die Landpachten umsatzsteuerfreie Leistungen im Sinne des UStG darstellten, erscheine die vertragliche Vereinbarung im Pachtvertrag bezüglich der Höhe des Wertes der Zahlungsansprüche von 10 € pro ha nicht nachvollziehbar. Somit komme eine Ermittlung der Bemessungsgrundlage anhand der im Vertrag angesetzten 10 € pro Zahlungsanspruch nicht in Betracht. 39

Nach der Rechtsprechung des BFH sei ein einheitlich vereinbarter Preis (Entgelt) auf die jeweils selbständig ausgeführten Leistungen, hier die Verpachtung von landwirtschaftlichen Flächen und Zahlungsansprüchen, nach der einfachsten möglichen Berechnungsmethode aufzuteilen. Mit Urteil vom 08.09.2015, 15 K 594/14 U, habe das Finanzgericht Münster entschieden, dass bei einer Verpachtung von landwirtschaftlichen Flächen und Zahlungsansprüchen zu einem Gesamtpreis ein Aufteilung des Entgeltes anhand des Wertes der Zahlungsansprüche nicht zu beanstanden sei. 40

Der Kläger hat daraufhin die vorliegende Klage erhoben. Zur Begründung trägt er im Wesentlichen Folgendes vor: Der Beklagte habe zu Unrecht nicht den vertraglich vereinbarten Pachtpreis für die Zahlungsansprüche als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer verworfen und stattdessen den Wert des Zahlungsanspruchs selbst, d.h. die erhaltene Prämie, als Bemessungsgrundlage herangezogen. 41

Die vom Beklagten in der Einspruchsentscheidung ausgeführte vereinfachte Berechnungs- bzw. Bewertungsmethode komme gem. Urteil des EuGH vom 25.02.1999 C-349/96 nur zur Anwendung, wenn ein einheitlicher Preis (Entgelt) für beide Hauptleistungen vereinbart worden sei, den es aufgrund unterschiedlich zu besteuender Leistungen aufzuteilen gelte. Im 42

Streitfall läge diese Voraussetzung nicht vor. Die Vertragsparteien seien im Rahmen ihrer Pachtverträge von zwei separaten Hauptleistungen ausgegangen und hätten sowohl der umsatzsteuerfreien Überlassung der Flächen als auch der umsatzsteuerpflichtigen Verpachtung der Zahlungsansprüche jeweils einen individuellen Pachtpreis zugeordnet. Ein einheitlicher Gesamtpreis, der die Anwendung einer sog. vereinfachten Bewertungsmethode zur Aufteilung des Entgeltes rechtfertigen und notwendig machen würde, liege somit nicht vor.

Auch der Meinung des Beklagten, wonach die durch die Vertragsparteien vereinbarten 10,00 € pro Zahlungsanspruch nicht als Bemessungsgrundlage herangezogen werden könnten, da dieser Betrag deutlich unterhalb des Wertes der Zahlungsansprüche nach GAP-Reform liegen würden, könne nicht gefolgt werden. Gemäß einer Stellungnahme der Landwirtschaftskammer Nordrhein-Westfalen vom 3.03.2017 betrage der Pachtpreis eines Zahlungsanspruchs ca. 1-2% seines Wertes. Bei einem Wert in Höhe von 509,36 € pro Zahlungsanspruch ergäbe sich somit für 2011 ein maximaler Bruttopachtpreis in Höhe von 10,19 €. Unter Berücksichtigung der Modulation in Höhe von 8% läge der Bruttopachtpreis pro Zahlungsanspruch damit bei 9,98 €. 43

Verschiedene Studien des Instituts für Agrarökonomie der Universität Kiel aus dem Jahr 2012 sowie der Thüringer Landesanstalt für Landwirtschaft würden ebenfalls belegen, dass der Pachtpreis eines Zahlungsanspruchs deutlich unterhalb seines Nominalwertes liege und im Rahmen eines Pachtvertrages der Fläche ein deutlich höherer Pachtpreis zuzurechnen sei als den gepachteten Zahlungsansprüchen. Wirtschaftlich gesehen würde die Pacht von Zahlungsansprüchen zum Nominalwert implizieren, dass der Pächter das Wirtschaftsgut „Zahlungsanspruch“ ohne jedwede Gewinnerwartung pachte. Das Streben nach Beibehaltung förderfähiger Flächen bzw. die Einhaltung sämtlicher förderrechtlichen Vorgaben, d.h. der Cross Compliance-Bestimmungen, entzöge sich damit jeglicher Logik. Bei Anwendung der Sichtweise des Beklagten wäre es wirtschaftlich sinnvoller, Flächen ohne Prämienrechte zu pachten, da die erhaltene Prämie vollumfänglich als Pacht durchgeleitet werde. Gleichzeitig wäre der Pächter nicht verpflichtet, die mit der Prämienbeantragung einhergehenden „Auflagen“ zu erfüllen. Der Ansatz des Zahlungsanspruches selbst als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer deklarieren den Zahlungsanspruch im Vergleich zum eigentlichen Grund und Boden als „wertvolleres Element“, da ihm ein im Verhältnis höherer Wert zugeordnet werde. Tatsächlich würden die Zahlungsansprüche (Prämienrechte) aber nur mit einem Bruchteil des Werts für landwirtschaftliche Nutzfläche gehandelt. Die Tatsache, dass für die tatsächliche Aktivierung der Zahlungsansprüche zwingend prämiensberechtigter Fläche im entsprechenden Umfang nachgewiesen werden müsse, mache diese bevorzugte Behandlung der Zahlungsansprüche nicht nachvollziehbar. Vielmehr komme es aufgrund der fortlaufenden Verknappung prämiensberechtigter Flächen zum sog. „Überwälzungseffekt“. Demnach gehe ein Teil des Wertes des Zahlungsanspruches auf den Boden über, da immer mehr landwirtschaftliche Flächen einer nichtlandwirtschaftlichen Nutzung zugeführt würden und den verbleibenden Flächen ein zunehmender „Knappheitswert“ zukomme. 44

Gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG komme bei sonstigen Leistungen, die ein Einzelunternehmer an nahestehende Personen ausführe, ggf. die sog. Mindestbemessungsgrundlage zur Anwendung, wenn das vereinbarte Entgelt unterhalb der bei der Ausführung des Umsatzes entstandenen Ausgaben liege und der Umsatz an eine nahestehende Person ausgeführt werde. Da es sich bei den Pächtern des Klägers jedoch nicht um Angehörige i.S.d. § 15 AO handle und zwischen Pächter und Verpächter keine sonstigen rechtlichen, wirtschaftlichen oder persönlichen Beziehungen bestünden, lägen die Voraussetzungen für die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage im vorliegenden Fall nicht vor. 45

Selbst dann, wenn § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden wäre, würde dies nicht zu einer Bemessungsgrundlage oberhalb der vertraglich vereinbarten 10,00 € pro Zahlungsanspruch führen. Die verpachteten Zahlungsansprüche seien dem Kläger als Verpächter im Jahr 2005 unentgeltlich zugeteilt worden, seine Ausgaben, die ihm im Zusammenhang mit der Ausführung des zu beurteilenden Umsatzes entstanden seien, betrügen folglich 0,00 €.

Da das Umsatzsteuergesetz, mit Ausnahme der Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG keine Regelungen vorsehe, die eine Anpassung des vereinbarten Entgeltes zulasse, wäre eine Erhöhung der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage ausschließlich möglich, sofern ein Missbrauch der steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 42 AO vorliege. Ein solcher setze gem. § 42 Abs. 2 AO voraus, dass eine Gestaltung gewählt werde, die den wirtschaftlichen Vorgängen nicht angemessen sei, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führe und für die der Steuerpflichtige keine außersteuerlichen Gründe nachweisen könne, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich seien.

Bezüglich der Frage nach der wirtschaftlichen Angemessenheit des gewählten Pachtpreises für die Zahlungsansprüche werde auf das Urteil des BFH vom 16.09.2015 (Az.: IX R 12/14) sowie auf die beiliegende Stellungnahme der Landwirtschaftskammer Nordrhein-Westfalen vom 3.03.2017 verwiesen. Die Beurteilung, ob nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage bestünden, dürfe sich demnach nicht darauf beschränken, die vertragliche Aufteilung steuerrechtlich nachzuvollziehen. Vielmehr sei die Aufteilungsquote durch weitere Umstände, insbesondere die objektiv am Markt erzielbaren Preise bzw. Verkehrswerte, zu verifizieren. Der Kaufpreis für einen Hektar landwirtschaftliche Fläche liegt bei ca. 60.000,00 €, der Kaufpreis für einen Zahlungsanspruch entspreche in etwa dem 1- bis 2-fachen seines Nennwerts. Im Verhältnis betrage der prozentuale Anteil des Zahlungsanspruchs am Gesamtkaufpreis folglich ca. 1 %. Es sei zweckmäßig, dieses Wertverhältnis auch in Pachtfällen anzuwenden.

Zusätzlich zu berücksichtigen sei, dass zum Zeitpunkt der Vertragsvereinbarung für die Vertragsparteien noch nicht absehbar gewesen sei, wie sich das System der Zahlungsansprüche über 2013 hinaus entwickeln würde. Da die Pachtdauer diesen Zeitpunkt jedoch überschritten habe, sei zum Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarungen bereits eine gewisse Unsicherheit in den Pachtpreis einzukalkulieren gewesen. Zusätzlich sei der Wert eines Zahlungsanspruches dadurch gemindert, dass durch zunehmenden Flächenschwund mehr Zahlungsansprüche zur Verfügung stünden als landwirtschaftliche Flächen. Der Aussage des Beklagten, dass die Zupachtung von Flächen und Aktivierung zusätzlicher Zahlungsansprüchen beim Pächter keine zusätzlichen Kosten für die Einhaltung der Cross-Compliance-Vorschriften auslöse, sei nicht zutreffend. Gemäß Art. 3 der Verordnung 1782/2003 sei ein Betriebsinhaber, der Direktzahlungen beziehe, dazu verpflichtet, bestimmte Grundanforderungen einzuhalten. Hierzu zähle z.B. auch die Vorgabe, dass zwischen dem 1.12. und dem 15.02. des Folgejahres mindestens 40 % des Bodens zwecks Erosionsschutzes bedeckt sein müssten. Außerdem werde eine dreigliedrige Fruchtfolge, bei der jede Fruchtart mindestens 15 % der Anbaufläche umfassen müsse, gesetzlich vorgeschrieben. Für den Empfänger der Direktzahlungen bedeute dies, dass sich mit der Zupachtung landwirtschaftlicher Flächen inkl. Zahlungsanspruch auch der absolute Umfang der Flächen, die z.B. in den Wintermonaten bedeckt sein müssten, erhöhe. So verursache die Einsaat von Zwischenfrüchten, die notwendig werde, sofern die Winterungen nicht bereits 40 % der Flächen bedecken würden, für den Pächter zusätzliche Kosten. Bezüglich der

Steuervorteile, die den Vertragsparteien angeblich durch die Ausgestaltung des Pachtvertrages entstanden seien, werde auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen. Aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten sei die von dem Kläger vorgenommene Aufteilung des Entgelts durchaus nachvollziehbar und durch außersteuerliche Gründe belegbar. Ein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO, der eine Anpassung der Bemessungsgrundlage durch den Beklagten rechtfertigen würde, liege somit nicht vor.

Der Beklagte vertrete die Auffassung, dass in § 1c der Pachtverträge eine konkrete Entgeltsvereinbarung zwischen den Parteien bzgl. der Überlassung von Zahlungsansprüchen getroffen werden sei. Es sei nicht nachvollziehbar, warum der Beklagte, wenn er denn in § 1c eine eindeutige Entgeltsvereinbarung erkenne, dennoch eine neue Aufteilung des gesamten Entgelts vornehme und wirtschaftliche Aspekte im Rahmen dieser Aufteilung vollständig außer Acht lasse. Die Gesamtprämie pro ha setze sich zusammen aus der Acker-, der Grünland- sowie der betriebsindividuellen Prämie. Die Höhe der Einzelkomponenten bestimme sich dabei nach der Fläche, die zum 17.05.2005 bewirtschaftet worden sei bzw. der Anzahl der in den Jahren 2000 bis 2002 verkauften Tiere (betriebsindividuelle Prämie). Aus allen drei Komponenten ergebe sich ein fester Zahlungsanspruch pro ha. Aus der Formulierung des § 1c der Pachtverträge könne nicht geschlossen werden, dass der betriebsindividuelle Betrag vollumfänglich Entgelt für die Überlassung der Zahlungsansprüche darstelle. Wenn überhaupt handele es sich um ein Entgelt, das entsprechend des Wertverhältnisses des übrigen Pachtanteils auf die Leistungen „Überlassung Fläche“ und „Überlassung Zahlungsansprüche“ aufzuteilen sei. Es handele sich bei der anteiligen Betriebsprämie um einen Teils des Gesamtpachtpreises, aus dem gemäß den vertraglichen Regelungen in § 4 der Verträge 10,00 € pro überlassenem Zahlungsanspruch herauszurechnen sei.

Zusammengefasst lasse sich festhalten, dass die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage für die Überlassung von Ansprüchen auf Zahlung der GAP-Prämien im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagung im vorliegenden Fall 10,00 € pro Zahlungsanspruch betrage.

Der Kläger beantragt,

den Umsatzsteuerbescheid für 2011 vom 21.12.2016 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 8.05.2017 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 8.575,87 € herabgesetzt wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte trägt im Wesentlichen vor: Unstreitig sei, dass zwei Hauptleistungen mit den Landwirten H K, U X und M M vereinbart worden seien, die darin bestünden, dass landwirtschaftliche Flächen sowie Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform verpachtet würden, wobei nur die Nutzungsüberlassung der Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform der Umsatzsteuerbesteuerung unterliegen würde. Ferner sei unstreitig, dass die Verträge unter fremden Dritten abgeschlossen worden seien.

Streitig sei hingegen, ob den vertraglichen Vereinbarungen hinsichtlich der Entgeltzuordnung zu folgen sei. Die Entgeltsvereinbarung der Vertragsparteien sei grundsätzlich zugrunde zu legen, solange dagegen keine nennenswerten Zweifel bestünden. Dies könne jedoch nur dann der Fall sein, wenn eine von den wechselseitigen Interessen getragene Vereinbarung der Vertragsparteien vorliege. Aus § 10 Abs. 1 UStG leite sich die Befugnis ab, überprüfen zu können, was die Gegenleistung ausmache, ohne die Vorschrift des § 42 AO anwenden zu müssen. Er, der Beklagte, sei daher hier auch berechtigt zu prüfen, ob die vereinbarten Gegenleistungen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten der Höhe nach zutreffend aufgeteilt worden seien, denn die vorliegenden Vereinbarungen der Entgeltzuordnung könnten nicht nur zum Vorteil des Klägers, sondern auch zum Vorteil des Pächters erfolgt sein, wenn es sich hierbei um einen Unternehmer handle, dessen Umsatzsteuer nach § 24 UStG ermittelt werde und der nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sei. Die Vertragspartner hätten ansonsten die Möglichkeit, allein mit der entsprechenden Vertragsgestaltung Einfluss auf die Umsatzsteuer zu nehmen. Bezüglich der Frage nach der wirtschaftlichen Angemessenheit des gewählten Pachtpreises für die Zahlungsansprüche verweise der Kläger auf die Stellungnahme der Landwirtschaftskammer. Diese setze den Pachtpreis für Flächen mit 1 bis 2 % des Bodenwertes an. Bei der analogen Anwendung dieser Berechnungsmethode auf die Ermittlung des Pachtbetrages eines Zahlungsanspruches mit 1 bis 2 % von rund 276 € werde ein Betrag von 3 bis 5 € errechnet. Vorausgesetzt diese Schätzungsmethode wäre analog auf die Verpachtung von Prämien anwendbar, läge dieser Betrag offensichtlich deutlich unter dem vereinbarten Preis von 10 €.

Das Finanzgericht Münster habe im Urteil vom 8.09.2015 (15 K 594/14 U) die Aufteilung des einheitlich geschuldeten Entgelts nach der einfachsten möglichen Berechnungs- oder Bewertungsmethode für erforderlich gehalten und sei zu dem Ergebnis gekommen, die Nutzungsüberlassung der Zahlungsansprüche im Schätzungswege nach § 162 AO mit der Wert der Zahlungsansprüche anzusetzen. Es sei nicht erkennbar, aus welchen Gründen im vorliegenden Fall von einer anderen Betrachtungsweise auszugehen sein solle. Sofern bei einer einheitlich vereinbarten Gegenleistung die Aufteilung nach Schätzungsgesichtspunkte vorzunehmen sei, so könne daraus nicht abgeleitet werden, dass im Umkehrschluss eine Überprüfung der vereinbarten Entgeltaufteilung nicht rechtmäßig sei. 60

Das FG Münster sei in seinem Urteil sowohl der Rechtsprechung des BGH als auch des BFH gefolgt, und habe ausgeführt, dass die Zahlungsansprüche nach Art. 43 ff der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 nach ihrem Zweck und ihrer Ausgestaltung gerade nicht ein Bestandteil der vom Pächter nach § 586 Abs. 1 S. 3 BGB geschuldeten ordnungsgemäßen Bewirtschaftung der Pachtsache seien. Die Zahlungsansprüche würden dem Betriebsinhaber dafür gewährt, dass er im öffentlichen Interesse Grundanforderungen für eine Erzeugung nach Art. 4 der VO (EG) Nr. 1782/2003 i. V. m. seiner Anlage III einhalte, bzw. die Flächen, die nicht mehr für die Erzeugung genutzt würden, nach Art. 5 der VO (EG) Nr. 1782/2003 in gutem landwirtschaftlichen und ökologischen Zustand erhalte. 61

Es sei davon auszugehen, dass diese Cross-Compliance-Verpflichtungen ohnehin durch die Bewirtschaftung des eigenen Betriebes durch den Pächter zu erfüllen seien, sodass diese Bewirtschaftungsaufgaben nicht einem einzelnen Zahlungsanspruch zugeordnet werden könnten. Insoweit könne auch nicht nachvollzogen werden, dass hier nennenswerte zusätzliche Aufwendungen entstehen sollten. Insoweit sei der Sachvortrag, der Pächter hätte bei Weiterleitung der „vollen“ GAP-Prämie an den Verpächter keine Gegenleistung für die von ihm einzuhaltenden Auflagen erhalten, nicht überzeugend, wenn keine zusätzlichen Aufwendungen entstehen würden. 62

Demnach sei das Entgelt für die Nutzungsüberlassung der Zahlungsansprüche nach dem Wert der Zahlungsansprüche mit dem vollen Zahlungsanspruch anzusetzen. 63

Hilfsweise werde Folgendes vorgetragen: Vorliegend seien konkrete Entgeltsvereinbarungen getroffen worden, die von dem vereinbarten Entgelt von 10 € deutlich abweichen würden. In § 1c der Vereinbarungen sei festgelegt worden, dass der Pächter sich verpflichte, den betriebsindividuellen Betrag (Prämie für die Tierhaltung) der vertragsgegenständlichen Zahlungsansprüche jährlich an den Verpächter auszuzahlen. Dieser Formulierung sei eindeutig zu entnehmen, dass es sich hierbei offensichtlich nicht um den Betrag von 10 €/ha „Pachtpreis“ lt. § 4 des Vertrages handeln könne. Nach vorliegenden Informationen teile sich der GAP-Anspruch auf in den „BIB“ (Prämie für Tierhaltung) und in die Prämie für Ackerland. Es dürfte sich hierbei jedoch um einen einheitlichen Anspruch handeln, der nur von dem Pächter unter Nachweis bestimmter Voraussetzungen geltend gemacht werden könne. Dieser einheitliche Anspruch sei hier verpachtet worden. Nach den vertraglichen Regelungen habe der Pächter den „BIB“ an den Verpächter weiterzuleiten, wobei die Prämie für Ackerland bei ihm verbleibe. Die Pächter hätten die „BIB“-Prämien in 2011 auch tatsächlich an den Kläger ausgezahlt. 64

Da sich der Umfang des Entgelts nach § 10 UStG nicht auf die bürgerlich-rechtlich bestimmte oder bestimmbare Gegenleistung für eine Leistung erstrecke, sondern auf alles, was der Leistungsempfänger tatsächlich für die an ihn bewirkte Leistung aufwende, werde davon ausgegangen, dass die „BIB“ Beträge in 2011 ebenfalls Entgelt für die Verpachtung des GAP-Anspruchs neben den vereinbarten 10 € darstellen würden. Die Europäische Kommission habe u.a. ausgeführt, die Inhaberschaft von Zahlungsansprüchen sei Voraussetzung dafür, in den Genuss der Betriebsprämienregelung zu gelangen. Hiermit werde jedoch nicht automatisch ein Anspruch auf die Betriebsprämie begründet. Diese werde nur gewährt, wenn der Betriebsinhaber über beihilfefähige Flächen verfüge und somit die betreffende Anzahl der Zahlungsansprüche aktivieren könne. Um die im Rahmen der Betriebsprämienregelung vorgesehene Prämie in voller Höhe zu erhalten, müsse der Betriebsinhaber außerdem eine Reihe von Auflagen erfüllen. Ansonsten könne die Betriebsprämie gekürzt oder ganz gestrichen werden. Bei der „BIB“-Prämie dürfte es sich daher auch nicht um einen durchlaufenden Posten handeln, da nur der Pächter als Betriebsinhaber und nicht der Verpächter die Prämie beantragen könne (UStAE Abschnitt 10.4). Es handele sich damit nicht um eine laufende Auszahlung der GAP-Prämie, die nicht steuerbar sei. Es würde sich jedenfalls Umsatzsteuer aus der Verpachtung der Zahlungsansprüche i.H.v. mindestens 5.069,47 € ergeben. 65

Der Senat hat am 2.07.2019 mündlich verhandelt. Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird Bezug genommen. 66

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen. 67

Entscheidungsgründe: 68

Die Klage ist zulässig und in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet. 69

Der Umsatzsteuerbescheid für 2011 vom 21.12.2016 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 8.05.2017 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit der Beklagte darin für die Überlassung der GAP-Prämien eine höhere Umsatzsteuer als 5.069,47 € festgesetzt hat. 70

A. Der Beklagte hat zwar zu Recht die entgeltlichen Nutzungsüberlassungen der dem Kläger aufgrund der GAP-Reform zugewiesenen Zahlungsansprüche an die Pächter als steuerbare Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG behandelt, die der Regelbesteuerung unterliegen, er hat aber bei der Besteuerung eine zu hohe Bemessungsgrundlage (Entgelt) gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG zugrunde gelegt und damit diese steuerpflichtigen Umsätze in unzutreffender Höhe besteuert.

I. Steuerbar ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG eine Lieferung oder sonstige Leistung, die ein Unternehmer im Inland im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausführt. 72

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 4.07.2013 V R 33/11, BFHE 242, 280, BStBl II 2013, 937; vom 5.12.2007 V R 60/05, BFHE 291, 455; BStBl II 2009, 486) liegen entgeltliche Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und dem erhaltenen Gegenwert begründet. 73

Ob zwei gesonderte oder ob eine einheitliche Leistung vorliegt, ist aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu bestimmen. In der Regel ist jeder Umsatz als eigene selbständige Leistung zu betrachten. Allerdings darf eine wirtschaftlich einheitliche Leistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Eine aus mehreren Elementen zusammengesetzte Lieferung oder sonstige Leistung stellt dann eine einheitliche Leistung dar, wenn der Unternehmer außer Stande ist, seine Tätigkeit auf einzelne Aufgabengebiete zu beschränken (BFH-Urteile vom 11.10.2012 V R 9/10, BFHE 238, 570, BStBl II 2014, 279; vom 15.04.2015 V R 44/14, BFH/NV 2015, 1066). Indiz für eine einheitliche Leistung kann insbesondere der Umstand sein, dass der Unternehmer für die von ihm ausgeführte, aus mehreren Elementen bestehende Lieferung oder sonstige Leistung ein einheitliches Entgelt bezieht, wobei besondere Zu- oder Abschläge für einzelne Tätigkeiten des Unternehmers umsatzsteuerlich keine selbständige Leistungen begründen. 74

Kennzeichen der aufgrund der mit den Pächtern abgeschlossenen Verträge vom Kläger ausgeführten Leistungen ist das Element der Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen wie auch das Element der Überlassung der dem Kläger zugewiesenen Zahlungsansprüche an die Pächter. Die Zahlungsansprüche teilen im Streitfall nicht das rechtliche Schicksal der Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen. Zwar kann nach der Regelung des Art. 46 Abs. 2 Satz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 der Kläger seinem Vertragspartner den Zahlungsanspruch nicht ohne beihilfeberechtigte Fläche zur Nutzung überlassen. Dieser Umstand führt jedoch nicht dazu, dass vorliegend eine einheitliche Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne vorliegt. Denn nach ständiger Rechtsprechung des BGH (Urteile vom 24.11.2006 LwZR 1/06 MDR 2007, 580, NJW-RR 2007, 1279; LwZR 3/06, juris; LwZR 6/06, juris) sind die Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen und die Übertragung der dem Verpächter für die verpachteten Flächen zugewiesenen und an den Pächter übertragenen Zahlungsansprüche nicht dergestalt miteinander verbunden, dass die nach Ablauf des Pachtvertrages dem Pächter nach § 596 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) obliegende Pflicht zur Rückgabe der Pachtsache an den Verpächter den Pächter kraft Gesetzes zusätzlich (automatisch) verpflichtet, die ihm vom Verpächter mit den verpachteten Flächen zur Nutzung überlassenen Zahlungsansprüche an den Verpächter zurück zu übertragen. Eine solche Pflicht zur Rückübertragung der an den Pächter übertragenen Zahlungsansprüche an den Verpächter besteht nach der Rechtsprechung des BGH nur dann, wenn eine solche Rückübertragungspflicht ausdrücklich im Pachtvertrag vereinbart wurde. 75

Denn der Zahlungsanspruch ist nicht ein Reflex einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung der Pachtsache. Die Zahlungsansprüche sind von der konkreten landwirtschaftlichen Nutzung entkoppelt, weil die Zahlungsansprüche nach Art. 43 ff der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 nach ihrem Zweck und ihrer Ausgestaltung gerade nicht ein Bestandteil der vom Pächter nach § 586 Abs. 1 Satz 3 BGB geschuldeten ordnungsgemäßen Bewirtschaftung der Pachtsache sind. Die Zahlungsansprüche sind vielmehr davon unabhängig, weil diese Ansprüche dem Betriebsinhaber dafür gewährt werden, dass er im öffentlichen Interesse Grundanforderungen für eine Erzeugung nach Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 in Verbindung mit der Anlage III einhält, bzw. die Flächen, die nicht mehr für die Erzeugung genutzt werden, nach Art. 5 der Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 in gutem landwirtschaftlichen und ökologischen Zustand erhält. Dieser Auslegung hat sich der BFH in seinem Urteil vom 30.03.2011 (XI R 19/10 BFHE 233, 353, BStBl II 2011, 772) für den Fall der Veräußerung von Zahlungsansprüchen ohne Fläche angeschlossen und daraus abgeleitet, dass die Veräußerung der Zahlungsansprüche eine eigenständige Leistung darstellt. Entsprechendes muss auch für die pachtweise Überlassung landwirtschaftlicher Flächen in Kombination mit der Übertragung von Zahlungsansprüchen gelten, so dass die übertragenen Zahlungsansprüche nicht mit den verpachteten landwirtschaftlichen Flächen dergestalt verklammert sind mit der Folge, dass der Betriebsinhaber über die landwirtschaftlichen Flächen und die Zahlungsansprüche nur einheitlich verfügen kann (FG Münster, Urteil vom 8.09.2015 15 K 594/14 U, EFG 2017, 699).

Gemessen an diesem Maßstab hat der Kläger im Streitjahr mit der Überlassung der landwirtschaftlichen Flächen nebst Anlagen nach § 1a und 1b sowie der Überlassung der Zahlungsansprüche nach § 1c der Pachtverträge, wobei die Überlassung der Zahlungsansprüche nach dem Wortlaut in § 1c der jeweiligen Verträge auch die betriebsindividuellen Prämien (BIB/Prämie für die Tierhaltung) umfasst, zwei gesonderte sonstige Leistungen erbracht. 76

II. Diese Überlassung der Zahlungsansprüche ist weder steuerfrei noch unterliegt sie der Besteuerung nach Durchschnittssätzen im Sinne des § 24 UStG (vgl. insoweit zur Überlassung von Zahlungsansprüchen FG Münster, Urteil vom 8.09.2015 15 K 594/14 U, EFG 2017, 699 sowie zur Veräußerung von Zahlungsansprüchen BFH-Beschluss vom 25.04.2013 XI B 123/12, BFH/NV 2013, 1273, und BFH-Urteil vom 30.03.2011 XI R 19/10, BFHE 233, 353, BStBl II 2011, 772), was zwischen den Beteiligten aber auch nicht streitig ist. 77

III. Das für die streitige Leistung des Klägers zu besteuernde Entgelt hat der Beklagte vorliegend jedoch nicht in zutreffender Höhe angesetzt. 78

1. Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG ist Entgelt alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Umsatzsteuerrechtlich ist dabei das vereinbarte Entgelt ohne Rücksicht auf Angemessenheit oder Äquivalenz maßgebend (BFH-Urteil vom 18.12.1996 XI R 12/96, BFHE 182, 395, BStBl II 1997, 374). 79

Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein einheitlich vereinbarter Preis (Entgelt) zwar auf die jeweils selbständig ausgeführten (Haupt)leistungen nach der einfachst möglichen Berechnungs- oder Bewertungsmethode aufzuteilen, sofern der Unternehmer für einen Gesamtpreis zwei unterschiedlich zu besteuernde Leistungen ausführt, sowie es der Senat in seinem Urteil vom 8.09.2015 (15 K 594/14 U) unter Verweis auf die Rechtsprechung des BFH (z.B. BFH Beschluss vom 3.04.2013 V B 125/12, BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973; Urteile vom 30.06.2011 V R 44/10, BFHE 234, 504, BStBl II 2011, 1003; vom 7.10.2010 V R 12/10, BFHE 231, 349, BStBl II 2011, 303) ausgeführt hat. 80

a) Vorliegend ist in § 4 Satz 1 der jeweiligen Pachtverträge zwar auch für die in § 1 aufgeführten Pachtgegenstände eine einheitliche Pacht benannt. In Satz 3 des § 4 der jeweiligen Pachtverträge ist jedoch ausdrücklich ausgeführt, dass in diesem einheitlichen Pachtpreis eine anteilige Pacht in Höhe von 10 € (netto) je Zahlungsanspruch für die nach § 1c überlassenen Zahlungsansprüche enthalten ist. Vorliegend ist mithin in den jeweiligen Verträgen genau bezeichnet worden, in welcher Höhe in der nach § 4 der Verträge vereinbarten Pacht ein Pachtpreis für die Zahlungsansprüche enthalten ist. Entsprechend den verpachteten Flächen ergibt sich daher eine Bemessungsgrundlage i.H.v. 118,32 ha x 10 €/ha, mithin i.H.v. 1.183,20 €. Der vorliegende Fall unterscheidet sich insoweit mithin von dem vom Finanzgericht Münster entschiedenen Fall 15 K 594/14 U, in dem für die Verpachtung der Flächen und der Zahlungsansprüche nur ein einheitliches Entgelt vereinbart worden war.

b) Neben der anteiligen Pacht in Höhe von 10 € für den Zahlungsanspruch lt. § 4 der Vereinbarungen ist vorliegend jedoch in § 1c der jeweiligen Verträge noch ein zusätzliches Entgelt für die im gesamten Prämienanspruch enthaltenen betriebsindividuellen Beträge(BIB/Prämie für die Tierhaltung) vereinbart worden. Nach dieser Regelung hat der jeweilige Pächter die BIB-Prämie in voller Höhe an den Kläger weiterzuleiten. Da - wie oben bereits ausgeführt -, die Prämie nur vom Pächter als Betriebsinhaber beantragt werden kann, handelt es sich hierbei nicht um einen durchlaufenden Posten. Insoweit sind die von den Pächtern an den Kläger geleisteten Zahlungen i.H.v. 30.342,91 € ein zusätzliches Entgelt für die Überlassung der BIB-Prämie. Als Bemessungsgrundlage für diesen Anspruch ist daher zusätzlich zu der Bemessungsgrundlage von 1.183,20 € das hierfür geleistete Entgelt abzüglich der Umsatzsteuer, i.H.v. 25.498,24 € zu berücksichtigen. Das gesamte (Netto-)Entgelt für die Überlassung der Zahlungsansprüche beträgt damit 26.681,44 € (= 1.183,20 € + 25.498,24 €), die darauf entfallende Umsatzsteuer 5.069,47 €.

2. Entgegen der Auffassung des Beklagten ist die Bemessungsgrundlage für die Überlassung der Zahlungsansprüche vorliegend abweichend hiervon nicht etwa deswegen nach dem Wert der Zahlungsansprüche i.H.v. 46.319,42 € (= 55.120,10 € abzüglich darin enthaltener USt) zu bemessen, weil das für die Überlassung des Zahlungsanspruchs vereinbarte Entgelt nicht angemessen ist.

a) Im Umsatzsteuerrecht stellt sich grundsätzlich nicht die Frage nach der Angemessenheit des vereinbarten Entgelts (BFH-Urteil vom 10.05.1999 V R 47/86, BStBl II 1990, 757; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 25.01.1991, 9 K 122/89, EFG 1991, 765; Niedersächsisches FG, Urteil vom 18.03.2004 5 K 642/98, Juris). Die Prüfung der Angemessenheit des Entgelts ist im Umsatzsteuerrecht nur für den Fall der Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG geregelt, deren Voraussetzungen vorliegend aber schon deshalb nicht gegeben ist, weil es sich bei den Pächtern nicht um Personen im Sinne des § 10 Abs. 5 UStG handelt.

b) Schließlich liegt hier auch keine missbräuchliche Gestaltung vor.

Zwar kann nach der Rechtsprechung des BFH eine unangemessene Festlegung des Entgelts gegebenenfalls nach § 42 AO korrigiert werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996 XI R 12/96, BFHE 182, 395, BStBl II 1997, 374, FG München, Urteil vom 28.04.2016 14 K 2804/13, EFG 2016, 1372).

Nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Nach § 42 Abs. 2 AO liegt ein Missbrauch vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu

einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nach § 42 Abs. 2 Satz 2 AO nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Unionsrechtlich sind nach dem Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erlangen, verboten. 88

Eine solche missbräuchliche Gestaltung liegt nach Auffassung des Senats bei der von dem Kläger und den Pächtern in den Pachtverträgen vorgenommenen Festlegung des Entgelts für die Überlassung der Zahlungsansprüche aber nicht vor. 89

Der Kläger hat eine Stellungnahme der Landwirtschaftskammer Nordrhein-Westfalen vorgelegt, nach der Kaufpreis eines Zahlungsanspruchs der Wert der Prämie sei, die durch ihn vereinnahmt werden könne, und der Pachtpreis analog des Pachtpreises für die Fläche im Verhältnis zum Bodenwert mit ca. 1-2 % seines Wertes bemessen werden könne. Er hat hierzu vorgetragen, dass sich bei einem Wert in Höhe von 509,36 € pro Zahlungsanspruch für 2011 ein maximaler Bruttopachtpreis in Höhe von 10,19 €, unter Berücksichtigung der Modulation in Höhe von 8 %, ein Preis von 9,98 € ergäbe. 90

Er hat des Weiteren dargetan, dass verschiedene Studien des Instituts für Agrarökonomie der Universität Kiel aus dem Jahr 2012 sowie der Thüringer Landesanstalt für Landwirtschaft ebenfalls belegen würden, dass der Pachtpreis eines Zahlungsanspruchs deutlich unterhalb seines Nominalwertes liege und im Rahmen eines Pachtvertrages der Fläche ein deutlich höherer Pachtpreis zuzurechnen sei als den überlassenen Zahlungsansprüchen. Die Aufteilungsquote lasse sich durch weitere Umstände, insbesondere die objektiv am Markt erzielbaren Preise bzw. Verkehrswerte, verifizieren. Der Kaufpreis für einen Hektar landwirtschaftliche Fläche liege bei ca. 60.000,00 €, der Kaufpreis für einen Zahlungsanspruch entspreche in etwa dem 1 bis 2-fachen seines Nennwerts. Im Verhältnis betrage der prozentuale Anteil des Zahlungsanspruchs am Gesamtkaufpreis folglich ca. 1 %. Es sei zweckmäßig, dieses Wertverhältnis auch in Pachtfällen anzuwenden. 91

Zusätzlich sei zu berücksichtigen, dass zum Zeitpunkt der Vertragsvereinbarung für die Vertragsparteien noch nicht absehbar gewesen sei, wie sich das System der Zahlungsansprüche über 2013 hinaus entwickeln würde. Da die Pachtdauer diesen Zeitpunkt jedoch überschritten habe, sei zum Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarungen bereits eine gewisse Unsicherheit in den Pachtpreis einzukalkulieren gewesen. Zusätzlich sei der Wert eines Zahlungsanspruches dadurch gemindert, dass durch zunehmenden Flächenschwund mehr Zahlungsansprüche zur Verfügung stünden als landwirtschaftliche Flächen. Der Aussage des Beklagten, dass die Zupachtung von Flächen und Aktivierung zusätzlicher Zahlungsansprüchen beim Pächter keine zusätzlichen Kosten für die Einhaltung der Cross-Compliance-Vorschriften auslöse, sei nicht zutreffend. Die Zupachtung von Flächen und Aktivierung zusätzlicher Zahlungsansprüche löse beim Pächter zusätzlichen Kosten für die Einhaltung der Cross-Compliance-Vorschriften aus. Gemäß Art. 3 der Verordnung (EG) 1782/2003 sei ein Betriebsinhaber, der Direktzahlungen beziehe, dazu verpflichtet, bestimmte Grundanforderungen einzuhalten. Hierzu zähle z. B. auch die Vorgabe, dass zwischen dem 01.12. und dem 15.02. des Folgejahres mindestens 40 % des Bodens zwecks Erosionsschutz bedeckt sein müssten. Außerdem werde eine dreigliedrige Fruchtfolge, bei der jede Fruchtart mindestens 15 % der Anbaufläche umfassen müsse, gesetzlich vorgeschrieben. Für den Empfänger der Direktzahlungen bedeutet dies, dass sich mit der Zupachtung landwirtschaftlicher Flächen inkl. Zahlungsanspruch auch der absolute Umfang der Flächen, die z. B. in den Wintermonaten bedeckt sein müssten, erhöhe. So verursache 92

| | |
|---|----|
| die Einsaat von Zwischenfrüchten, die notwendig werde, sofern die Winterungen nicht bereits 40 % der Flächen bedecken würden, für den Pächter zusätzliche Kosten. | |
| Diese von dem Kläger für die Bestimmung des Entgelts für die Zahlungsansprüche dargelegten wirtschaftlichen Gründe sind für den Senat nachvollziehbar. Der Beklagte ist diesem Vorbringen auch nicht substantiiert entgegen getreten. | 93 |
| Der Senat vermag daher in der Bezifferung des Entgeltes für die Zahlungsansprüche in § 1c und § 4 der Verträge keinen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO zu erkennen, der eine Änderung des Entgeltes für die Verpachtung der Zahlungsansprüche rechtfertigen würde. | 94 |
| B. Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. | 95 |
| Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. | 96 |
| C. Die Nichtzulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 FGO. Der Senat weicht in seinem Urteil nicht von der Rechtsprechung des BFH und des EuGH ab, sondern wendet diese auf den vorliegenden Einzelfall an. Insbesondere weicht der Senat auch nicht von seinem Urteil vom 8.09.2015 15 K 594/14 U ab, da jenem Urteil ein anderer Sachverhalt zugrunde lag. | 97 |