Finanzgericht Münster, 5 K 1132/18 U

Datum:	25.03.2021
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	5. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	5 K 1132/18 U
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2021:0325.5K1132.18U.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die geänderten Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2014, jeweils vom 04.12.2017 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.03.2018, werden dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer 2011 auf 5.716,17 €, die Umsatzsteuer 2012 auf 6.007,35 €, die Umsatzsteuer 2013 auf 5.312,32 € und die Umsatzsteuer 2014 auf 4.426,78 € gemindert wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 25% und der Beklagte zu 75%.

Die Revision wird zugelassen.

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.

T a t b e s t a n d 1

Streitig ist, ob und in welcher Höhe es sich bei der Überlassung von Brennrechten und Zahlungsansprüchen aus dem EU-Agrarfond jeweils um eine steuerfreie oder steuerpflichtige Leistung im Zusammenhang mit der Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebs handelt. 2

3

Der Kläger ist Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes in E mit eigenen Ackerflächen im Umfang von ca. x ha sowie weiteren gepachteten Ackerflächen von ca. y ha für den Anbau von Getreide, Hülsenfrüchten und Ölsaaten.

Zu dem landwirtschaftlichen Betrieb des Klägers gehört als Nebenbetrieb eine landwirtschaftliche Verschlussbrennerei. Diese wird wie der gesamte landwirtschaftliche Betrieb von der Familie des Klägers seit mehreren Generationen betrieben, indem das selbst angebaute Getreide zur Herstellung von Rohsprit verwendet wurde. Der Rohsprit wurde, mit Ausnahme in den 70er Jahren, aufgrund sog. Brennrechte ausschließlich an die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein veräußert. Die Brennrechte waren an das Vorhandensein eines landwirtschaftlichen Betriebs gebunden. Die damit verbundenen Rechte und Pflichten betrafen den jeweiligen Betreiber des landwirtschaftlichen Betriebes und der Brennerei. 4

Der Kläger und sein Sohn, Herr E C, beabsichtigten, dass der landwirtschaftliche Betrieb in Gänze wie bisher vom Sohn weitergeführt werden soll. Zu diesem Zweck schlossen die beiden am 01.07.2005 einen Pachtvertrag. Danach verpachtete der Kläger an seinen Sohn seinen landwirtschaftlichen Betrieb einschließlich der landwirtschaftlichen Verschlussbrennerei. Darüber hinaus übernahm der Sohn die Verträge über die hinzugepachteten Flächen. Nach § 13 des Vertrages sollten dem Sohn als Pächter die Zahlungsansprüche/Prämienrechte aus dem EU-Agrarfond für die verpachteten Flächen zustehen. Die Laufzeit des Pachtvertrages betrug zwölf Jahre. Eine Kündigung vor Ablauf dieses Zeitraums war grundsätzlich nicht vorgesehen (sog. eiserne Verpachtung). Die vereinbarte Pacht betrug 30.000 € pro Jahr. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt des Pachtvertrags sowie das Protokoll zum Erörterungstermin Bezug genommen (Bl. 23 ff. und 88 ff. der Gerichtsakte). 5

Darüber hinaus schloss der Kläger am 01.07.2005 mit seinem Sohn eine Zusatzvereinbarung betreffend die landwirtschaftliche Verschlussbrennerei. Danach war der Kläger als Verpächter berechtigt, mit einer Kündigungsfrist von sechs Monaten jeweils zum 30.09. eines Jahres den verpachteten Nebenbetrieb (Brennerei) aus dem Pachtvertrag herauszunehmen, um das Brennrecht zu veräußern oder an die Bundesmonopolverwaltung gegen eine Entschädigung gemäß § 58a Branntweinmonopolgesetz (BranntwMonG) zurückzugewähren. Für diesen Fall war eine entsprechende Minderung des in dem Pachtvertrag vereinbarten Pachtpreises vorgesehen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt des Vertrages Bezug genommen (Bl. 37 ff. der Gerichtsakten). 6

Der Sohn des Klägers betrieb wie vereinbart den landwirtschaftlichen Betrieb einschließlich der Brennerei weiter und veräußerte den produzierten Rohsprit auf Grundlage der Brennrechte an die Branntweinmonopolverwaltung. Er erwarb zudem weitere frei handelbare Brennrechte für ca. xyz €/hl hinzu. Am 31.01.2013 stellte er bei der Bundesmonopolverwaltung für Branntwein einen Antrag gemäß § 58 Abs. 1 S. 2 BranntwMonG auf Ausgleichszahlung an ihn für Brennrechte i.H.v. 1.142,48 hl Alkohol. Mit Bescheid vom 02.09.2013 befreite die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein den Sohn des Klägers von der Ablieferungspflicht nach § 58 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 58 Abs. 4 des BranntwMonG. Aufgrund des damit verbundenen Ausscheidens aus dem Branntweinmonopol gewährte die Bundesmonopolverwaltung dem Sohn des Klägers für fünf Betriebsjahre einen Ausgleichsbetrag in Höhe von jeweils xyz € (xyz €/hl; vgl. Bl. 40 der Gerichtsakte). Der auf die vom Kläger überlassenen Brennrechte entfallende Anteil des Entschädigungsbetrages i.H.v. xyz € wurde ihm von seinem Sohn jährlich überwiesen (vgl. exemplarische Kontoauszüge, Bl. 112 der Gerichtsakte). 7

Der Kläger nahm vor diesem Hintergrund den Nebenbetrieb Brennerei zum 01.10.2013 vorzeitig aus der Verpachtung zurück. Der Kläger und sein Sohn vereinbarten hierfür eine Minderung der monatlichen Pacht um 1.000 € auf verbleibende 1.500 €. Auf die undatierte Vereinbarung wird Bezug genommen (Bl. 42 der Gerichtsakte). Im Anschluss wurden für längere Zeit die Räumlichkeiten und die vorhandene Brenntechnik weder vom Kläger noch vom Sohn genutzt. 8

Mit Beginn am 06.02.2017 führte der Beklagte bei dem Kläger eine Betriebsprüfung durch. Dabei kam die Prüferin zu den beiden folgenden und noch streitigen Feststellungen: Zum einen stelle die Überlassung der Brennrechte und des Inventars eine steuerbare und im Grunde nach steuerpflichtige sonstige Leistung dar. Sie sei nicht als Nebenleistung zur Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes steuerfrei. Der auf die Brennrechte und das Inventar entfallende Anteil der gezahlten Pacht ergebe sich aus der Minderung der Pacht i.H.v. 1.000 €, nachdem der Kläger die Brennerei zum 01.10.2013 aus der Pacht wieder zurückgenommen habe. Die Bemessungsgrundlage ergebe sich danach aus einer jährlichen Pacht (brutto) i.H.v. von 12.000 € (2011 und 2012) und 9.000 € (2013). Zum anderen stelle die Überlassung der Zahlungsansprüche ebenfalls eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung dar. Diese sei ebenfalls nicht als Nebenleistung zur Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes steuerfrei. Der auf die Zahlungsansprüche für die mitverpachteten Ackerflächen im Umfang von ca. x ha entfallende Anteil der Pacht sei anhand der Durchschnittswerte der in Nordrhein-Westfalen pro Hektar ausgezahlten Prämien zu schätzen, da die tatsächliche Höhe der an den Sohn ausgezahlten Zahlungsansprüche nicht habe festgestellt werden können. Insgesamt seien wegen Feststellungen zu den Brennrechten und zu den Zahlungsansprüchen die für die Jahre 2011 bis 2014 festgesetzten Umsatzsteuern im folgenden Umfang ändern: 9

	2011	2012	2013	2014
USt für Brennrecht	1.915,96 €	1.915,96 €	1.436,97 €	
USt für Prämien	1.366,94 €	1.494,37 €	1.664,30 €	1.514,19 €
Gesamt	3.282,90 €	3.410,33 €	3.101,27 €	1.514,19 €

10

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 30.08.2017 Bezug genommen (Bl. 155 ff. Betriebsprüfungsakte). 11

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Prüferin, erließ jeweils am 04.12.2017 entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide und setzte die Umsatzsteuer auf 7.985,51 € (2011), 8.404,12 € (2012), 7.640,01 € (2013) und 5.885,87 € (2014) fest. Gegen diese Bescheide legte der Kläger Einspruch ein. Er begründete diesen damit, dass sowohl die Überlassung der Brennrechte als auch die Überlassung der Zahlungsansprüche als Nebenleistung zur Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes inklusive des Nebenbetriebs (Brennerei) das Schicksal der steuerfreien Hauptleistung teile. In seiner Einspruchsentscheidung vom 12.03.2018 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Bei der Verpachtung der Brennrechte handele es sich um eine eigenständige steuerpflichtige Leistung. Die Brennrechte würden materielle Wirtschaftsgüter darstellen und seien kein Grundstücksbestandteil. Sie seien so zu behandeln wie ein Jagdrecht, welches auch verpachtet werden könne. Die Minderung des Pachtpreises sei vollständig dem Wegfall der Brennrechte zuzuordnen. Ferner handele es sich bei den 12

Brennrechten um ein staatlich subventioniertes selbstständig annehmbares Ablieferungsrecht des Brennereibetreibers an die Bundesmonopolverwaltung für den selbst hergestellten Alkohol. Dieser könne jedoch auch ohne Brennrechte auf dem freien Markt selbstständig gehandelt werden. Mit dem Wegfall der Brennrechte sei lediglich eine vorteilhafte Abgabemöglichkeit des selbst hergestellten Alkohols entfallen. Die Brennereitätigkeit selbst sei weiterhin möglich gewesen. Die Überlassung der Zahlungsansprüche für die landwirtschaftlichen Nutzflächen stelle ebenfalls eine selbständige steuerpflichtige Leistung dar. Dies folge bereits aus einem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 08.09.2015 (Az. 15 K 594/14). Die Vereinbarung der Überlassung der landwirtschaftlichen Flächen und der Zahlungsansprüche für diese im Rahmen eines einheitlichen Pachtvertrages stünde der unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Behandlung nicht entgegen. Eine getrennte Betrachtung sei auch möglich. Der Kläger sei als Verpächter nicht verpflichtet gewesen, die Zahlungsansprüche seinem Sohn zu überlassen, so dass insoweit eine Trennung geboten sei. Dieses ergebe sich auch aus dem BFH-Urteil vom 30.03.2011 (XI R 19/10, BStBl II 2011, 1623). Die Höhe des Entgelts für diese Leistung richte sich nach dem Wert der überlassenen Zahlungsansprüche. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen (Bl. 11 ff. Gerichtsakte).

Mit seiner am 13.04.2018 erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. 13

Er trägt vor, dass sowohl die Mitverpachtung der Brennrechte als auch die Mitverpachtung von Zahlungsansprüchen jeweils als Nebenleistungen zur steuerbefreiten Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes und der zugehörigen Flächen ebenfalls steuerfrei seien. Der Kläger habe seinem Sohn die Brennerei als Nebenbetrieb verpachtet. Die Verpachtung habe das Brennereigebäude, die vorhandene Betriebstechnik sowie das Brennrecht umfasst. Die Verpachtung und gleichzeitig auch die Produktion von Rohsprit sei zum 01.10.1013 mit der Herausnahme des Brennereibetriebs beendet worden. Erst Jahre später sei die Brennerei wieder von seinem Sohn zur Produktion von Rohsprit zur Herstellung eigener alkoholischer Getränke genutzt worden. Die Überlassung der Brennrechte habe allein der optimalen Führung des landwirtschaftlichen Nebenbetriebs gedient. Es habe ein untrennbares wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis zwischen dem Brennereistandort (Grundstück) und den Brennrechten bestanden. Ohne Aktivierung/Nutzung der Brennrechte hätte sich der Pächter auch von seiner Andienungspflicht nicht befreien können. Der verpachtete landwirtschaftliche Betrieb sei ohne die Brennerei nicht lebensfähig bzw. rentabel gewesen, da sich allein vom einem auf x ha betriebenen Ackerbau nicht leben lasse. Die Minderung der vereinbarten Pacht von 1.000 €/Monat betreffe nicht nur die Brennrechte, sondern gerade den gesamten Nebenbetrieb einschließlich des Brennereigebäudes und der vorhandenen Brenntechnik. Eine Behandlung der Überlassung der Zahlungsansprüche aus den Prämienrechten als steuerpflichtige Leistung könne nicht auf das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 08.09.2015 (Az. 15 K 594/14) gestützt werden. Die Überlassung der Zahlungsansprüche gehöre zur ordnungsgemäßen landwirtschaftlichen Nutzung der Ackerflächen durch den Pächter. In rechtlicher Hinsicht handele es sich sowohl bei der Überlassung der Brennrechte als auch der Zahlungsansprüche jeweils um eine einheitliche steuerfreie Vermietungsleistung. Die einzelnen Leistungselemente seien nicht getrennt voneinander umsatzsteuerlich zu beurteilen. Hierbei seien insbesondere die Rechtsprechung des EuGH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von einheitlichen Leistungen, z.B. in dem Urteil vom 18.01.2018 (C-463/16, Stadion Amsterdam), und die jüngeren Entscheidungen der Finanzgerichte, z.B. des FG Hannover vom 11.06.2020 (Az. 11 K 24/19), zu beachten. Danach könnten auch Betriebsvorrichtungen Teil einer steuerfreien Vermietungsleistung seien. Etwas anderes würde nur dann gelten, wenn ein gesetzliches Aufteilungsgebot bestünde, wie sich aus einer weiteren Entscheidung des FG Hannover vom 23.09.2020 (2 K 14

352/20) herleiten ließe. Ein solches Aufteilungsgebot existiere jedoch weder für überlassene Brennrechte noch für überlassene Zahlungsansprüche. Der BFH habe zudem bereits mit Urteil vom 20.03.2014 (V R 25/11) entschieden, das Verpflegungsleistungen Nebenleistungen zu eine ermäßigt besteuerten Hotelübernachtungsleistung darstellen könnten.

Darüber hinaus sei, eine steuerpflichtige Überlassung der Zahlungsansprüche unterstellt, das Entgelt hierfür von dem Beklagten nicht zutreffend ermittelt worden. Die von ihm gewählte Differenzmethode führe zu einem wirtschaftlich absurden Ergebnis (vgl. zu den Einzelheiten Bl. 8 ff. der Gerichtsakte). Von der vereinbarten Jahrespacht von insgesamt 30.000 € würden 12.000 € auf den Nebenbetrieb der Brennerei entfallen und 18.000 € auf die Hofstelle mit den zugehörigen Ackerflächen einschließlich der Zahlungsansprüche. Allein auf die Überlassung der Hofstelle mit aufstehender Halle würde eine monatliche Pacht von 500 € bzw. eine Jahrespacht von 6.000 € entfallen. Für die überlassene Ackerfläche samt Zahlungsansprüchen würden danach rund 387 €/ha (12.000 €/31 ha) verbleiben. Der Prüfer gehe jedoch davon aus, dass der auf die überlassenen Zahlungsansprüche entfallende Pachtanteil mit dem Nennwert der jährlichen Zahlungsansprüche anzusetzen sei, mithin rund 350 € je ha und Jahr. Danach hätte der Kläger für die Überlassung eines Hektar Ackerfläche nur eine Pacht von 37 €/Jahr erhalten. Das sei realitätsfern und entspreche nicht einer sachgerechten Schätzung. Dabei sei zu beachten, dass Zahlungsansprüche für Ackerflächen auf dem freien Markt für rund das 1,4-fache ihres Jahreswertes käuflich erworben werden könnten. Kein Pächter von Ackerfläche würde daher für die Überlassung von Zahlungsansprüchen jedes Jahr den Nennwert zahlen. Das ergäbe wirtschaftlich keinen Sinn. Sachgerecht wäre es (vgl. hierzu Bl. 111 der Gerichtsakte), wie das FG Münster in seinem Urteil vom 02.07.2019 auch auf der Grundlage in der Praxis üblicher Bewertungsmethoden für den Wert von überlassenen Zahlungsansprüchen festgestellt habe, den auf die Überlassung der Zahlungsansprüche entfallenden Anteil des einheitlichen Pachtpreises mit 1-2% des jeweiligen Bodenwertes zu bemessen. Denn der Sohn des Klägers war wie im Entscheidungsfall verpflichtet, die Zahlungsansprüche nach Ablauf der Pachtzeit auf den Kläger zurück zu übertragen. Ausgehend von einem Bodenwert von 500 €/ha ergebe sich danach eine umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die Zahlungsansprüche von netto 10 €/ha, mithin bei x ha Ackerfläche von x € (netto)/Jahr. 15

Der Kläger beantragt, 16

die geänderten Umsatzsteuerbescheide 2011-2014, jeweils vom 04.12.2017 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.03.2018, dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2011 auf 4.702,60 €, die Umsatzsteuer 2012 auf 4.993,78 €, die Umsatzsteuer 2013 auf 4.538,74 € und die Umsatzsteuer 2014 auf 4.371,78 € gemindert wird. 17

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen. 19

Er nimmt Bezug auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass ein einheitliches Entgelt für die Verpachtung der Hofstelle samt den landwirtschaftlichen Flächen von x ha sowie der Brennerei und der Zahlungsansprüche vereinbart worden sei und daher der auf die Überlassung der Zahlungsansprüche entfallende Entgeltanteil ermittelt werden müsse. Die Aufteilung sei nach der einfachsten Berechnungs- und Bewertungsmethode vorzunehmen. Dem stünde das Urteil des FG Münster vom 02.07.2019, 15 K 1755/17 U nicht entgegen, da dieses einen anderen Sachverhalt betreffe, in dem für die Überlassung der Zahlungsansprüche ein gesondertes Entgelt vereinbart worden sei. Die pachtweise 20

überlassenen Brennrechte seien wie die Überlassung der Zahlungsansprüche zu behandeln. Sie seien wie die Zahlungsansprüche an der Bewirtschaftung der Fläche gekoppelt und könnten sowohl veräußert als auch überlassen werden (§§ 42, 42a BranntwMonG). So habe der Sohn des Klägers auch weitere Brennrechte hinzuerworben. Die Höhe der Ausgleichszahlung von jährlich xyz € für fünf Jahre lasse das wirtschaftliche Gewicht des Brennrechts erkennen, welches dagegen spreche, die Überlassung des Brennrechts als Nebenleistung zur Verpachtung der Brennerei zu beurteilten.

Die Sache ist am 09.11.2020 vor dem Berichterstatter erörtert worden. Auf das Protokoll wird Bezug genommen (Bl. 88 ff. der Gerichtsakte). Die Sache ist am 25.03.2021 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Auf das Sitzungsprotokoll wird Bezug genommen. 21

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 22

I. Die Klage ist überwiegend begründet. 23

Die geänderten Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2014, jeweils vom 04.12.2017 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.03.2018, sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO). Zwar ist sowohl der auf die Überlassung der Brenntechnik und der Brennrechte als auch auf die Zahlungsansprüche/Prämienrechte entfallende Pachtanteil steuerpflichtig (hierzu 1.), jedoch nicht in der vom Beklagten geschätzten Höhe (hierzu 2.). 24

1. Die Überlassung der Brenntechnik (hierzu c), der Brennrechte (hierzu d) und der Zahlungsansprüche/Prämienrechte (hierzu e) sind als selbständige Leistungen steuerpflichtig und keine steuerfreien Nebenleistungen zur umsatzsteuerfreien Verpachtung der Hofstelle, der Ackerflächen und der Räumlichkeiten der landwirtschaftlichen Verschlussbrennerei. 25

a) Die Umsätze aus der Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen, sind nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei. Nicht befreit sind hingegen nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen und die Vermietung und die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. 26

b) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH (z.B. BFH-Urteile vom 30.06.2011 – V R 44/10, BStBl II 2011, 1003; vom 21.10.2009 – V R 8/08, BFH/NV 2010, 476; vom 15.01.2009 – V R 9/06, BFH/NV 2009, 863, m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung) gelten für die Frage, unter welchen Bedingungen mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln sind, folgende Grundsätze: Jeder Umsatz ist in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten; allerdings darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Eine einheitliche Leistung liegt danach insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen sind, die das steuerliche Schicksal der 27

Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige für den Verbraucher zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Zur Klärung der Frage, ob die erbrachten Leistungen mehrere voneinander unabhängige Leistungen oder eine einheitliche Leistung darstellen, sind die charakteristischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln (BFH, Urteil vom 24.01.2008, V R 12/05, BStBl II 2009, 60). 28

c) Die Steuerpflicht für die Überlassung der Brenntechnik als Betriebsvorrichtung folgt zum einen unmittelbar aus § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG. 29

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze und nach Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls stellt die Überlassung der Brenntechnik zum anderen auch keine Nebenleistung zur steuerfreien Verpachtung des Gebäudes, in dem sich die Brenntechnik befand, dar. Die Brenntechnik ist der Nutzung des Gebäudes nicht untergeordnet, sondern erfüllt im Hinblick auf die Produktion von Rohsprit einen eigenen Zweck. Die Möglichkeit der Produktion des Rohsprits mithilfe der verpachteten Brenntechnik stand auch für den Pächter, dem Sohn des Klägers, im Vordergrund. Insoweit unterscheidet sich aus Sicht des erkennenden Senates der vorliegende Fall vom Urteilsfall des FG Hannover vom 11.06.2020 (11 K 24/19, EFG 2020, 1725; Rev. beim BFH unter Az. V R 22/20), in dem die mitverpachteten Betriebsvorrichtungen in speziell abgestimmten Ausstattungselementen bestanden hatten, die nur dazu dienten, die vertragsgemäße Nutzung des Putenstalls unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. 30

d) Die Überlassung der Brennrechte vom Kläger an den Pächter der Brennerei stellt ebenfalls eine selbständige steuerpflichtige Leistung und keine Nebenleistung zu der steuerfreien Verpachtung des Brennereigebäudes oder auch des Hofes bzw. der Ackerflächen dar. Der Senat verkennt nicht, dass es aus Sicht des Sohnes als Pächter für den wirtschaftlichen Betrieb der Brennerei sinnvoll war, neben dem Gebäude und der Brenntechnik auch die Brennrechte zu pachten und dass die überlassenen Brennrechte historisch und sachlich mit dem landwirtschaftlichen Betrieb verbunden waren. Im Verhältnis zur steuerfreien Grundstücksüberlassung kommt der Überlassung der Brennrechte jedoch ein eigener Zweck zu, nämlich die Verwertung des hergestellten Rohsprits. Demgegenüber haben die überlassenen Brennrechte im Hinblick auf den in den gepachteten Räumlichkeiten durchgeführten Produktionsvorgang für den Rohsprit keinen unmittelbaren Einfluss. 31

e) Die Überlassung der Zahlungsansprüche ist ebenfalls weder als Nebenleistung zur Verpachtung der Ackerflächen bzw. des landwirtschaftlichen Betriebes steuerfrei noch unterliegt sie der Besteuerung nach Durchschnittssätzen im Sinne des § 24 UStG. Der Senat schließt sich insoweit aus eigener Überzeugung den Ausführungen des 15. Senates in seinen Urteilen vom 08.09.2015 (15 K 594/14 U, EFG 2017, 699) und vom 02.07.2019 (15 K 1755/17 U, EFG 2019, 1623; die hiergegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde wurde mit BFH-Beschluss vom 22.01.2020 (XI B 66/19) zurückgewiesen) an. Die Zahlungsansprüche dienen aus Sicht des erkennenden Senates nicht der landwirtschaftlichen Nutzung der überlassenen Ackerfläche. Vielmehr handelt es sich dabei um Geldentschädigungen für die Erfüllung bestimmter Vorgaben für die Art und Weise der Verwendung der Ackerflächen, die zwar im öffentlichen bzw. allgemeinen Interesse liegt, den 32

eigenen, mit der Anpachtung der Ackerflächen verfolgten produktiven landwirtschaftlichen Interessen des Pächters aber eher entgegensteht.

2. Der Senat schätzt den auf die überlassene Brenntechnik und auf die Brennrechte entfallenden Anteil der monatlichen Pacht auf jeweils 250 € (brutto) und den auf die überlassenen Zahlungsansprüche entfallenden Anteil der Pacht für die x ha Ackerfläche auf 11,90 € (brutto) pro Jahr und Hektar. 33

a) Liegen mehrere unterschiedlich zu besteuernde selbständige Leistungen vor, ist der hierfür einheitlich vereinbarte Preis in entsprechende Entgeltbestandteile aufzuteilen. Dabei ist die Berechnungs- oder Bewertungsmethode zu verwenden, die "einfachstmöglich" ist (BFH, Beschluss 03.04.2013, V B 125/12, BStBl II 2013, 973, Rn. 17 m.w.N.). Die Aufteilung ist gegebenenfalls im Wege der Schätzung nach § 162 der Abgabenordnung (AO) durchzuführen (FG Münster, Urteil 08.09.2015, 15 K 594/14, EFG 2017, 699). 34

b) Der Senat geht mit den Beteiligten davon aus, dass der auf den Nebenbetrieb der Brennerei entfallende Anteil der monatlichen Pacht 1.000 € (brutto) beträgt. Insoweit bietet die ab dem 01.10.2013 zwischen dem Kläger und seinen Sohn vereinbarte Minderung der einheitlichen Pacht um eben diesen Betrag einen objektiven Anhaltspunkt. Darüber hinaus schließt sich der Senat wie der Beklagte der Schätzung des Klägers an, wonach auf die überlassenen Räumlichkeiten der Brennerei ein monatliches Pachtentgelt von 500 € und auf die Brenntechnik und auf die Brennrechte ein monatliches Pachtentgelt von jeweils 250 € (brutto) entfällt. Im Ergebnis mindert sich die im Hinblick des Komplexes Brennerei bisher vom Beklagten vorgenommene Erhöhung der festgesetzten Umsatzsteuer jeweils um die Hälfte (2011: - 957,50 €; 2012: - 957,50 €; 2013: ? 718,48 €). 35

c) Die Aufteilung eines einheitlich vereinbarten Entgelts für die Überlassung von Ackerflächen und damit verbundenen Zahlungsansprüchen war bereits mehrfach Gegenstand finanzgerichtlicher Entscheidungen. Das FG Münster bewertete in seinem Urteil vom 08.09.2015 (Az. 15 K 594/14, EFG 2017, 699) den Pachtanteil für die überlassenen Zahlungsansprüche im Wege der Schätzung mit dem Nennwert und den auf die Überlassung der Ackerfläche entfallenden Anteil mit der Differenz, die sich aus dem Abzug der Zahlungsansprüche von der Gesamtpacht ergab. Danach standen sich die beiden Anteile im Wert ungefähr gleichwertig gegenüber (z.B. 263,84 € für die Zahlungsansprüche gegenüber 216,16 € für die landwirtschaftlichen Flächen). Das FG Münster sah dieses Aufteilungsergebnis als sachgerecht an, da die Zahlungsansprüche im Entscheidungsfall wirtschaftlich betrachtet im Vergleich zur Verpachtungsmöglichkeit der landwirtschaftlichen Flächen das wirtschaftlich wertvollere Element gewesen seien. Das FG Berlin-Brandenburg bewertete in seinem Urteil vom 06.02.2019 (Az. 2 K 2250/14, juris) zunächst den Pachtanteil für die überlassenen Flächen, indem es die Höhe der Pacht für andere Flächen als Vergleichsmaßstab heranzog. Der auf die Zahlungsansprüche entfallende Pachtanteil sei dann die Differenz zwischen der Höhe der einheitlichen Gesamtpacht und der auf die überlassenen Flächen entfallenden Pacht. Die Höhe des sich danach rechnerisch ermittelten Anteils sah das FG Berlin-Brandenburg in Ansehung der vom Pächter zu erzielenden Prämien als jedenfalls nicht überhöht an. 36

Das Finanzgericht Münster hat in einem weiteren Urteil vom 02.07.2019 (Az. 15 K 1775/17, EFG 2019, 1623) entschieden, dass ein vertraglich vereinbartes Entgelt für die Überlassung von Zahlungsansprüchen i.H.v. 10 €/ha nicht zu beanstanden und insbesondere nicht unangemessen bzw. missbräuchlich sei. So habe eine Stellungnahme der Landwirtschaftskammer Nordrhein-Westfalen vorgelegen, nach welcher der Kaufpreis eines Zahlungsanspruchs der Wert der Prämie sei, die durch ihn vereinnahmt werden könne, und 37

der Pachtpreis analog des Pachtpreises für die Fläche im Verhältnis zum Bodenwert mit ca. 1-2 % seines Wertes bemessen werden könne. Der Kläger habe in dem Verfahren 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.

d) Nach diesen Grundsätzen ist die Schätzung des Beklagten nicht der Ermittlung des auf die Überlassung von Zahlungsansprüchen entfallenden Pachtanteils zugrunde zu legen. Sie ist unvollständig und führt zu einem nicht sachgerechten Ergebnis. Zum einen beschränkt sich der Beklagte darauf, den auf die Zahlungsansprüche entfallenden Pachtanteil in Höhe ihrer Nennwerte anzusetzen, ohne zu prüfen, ob der verbleibende Anteil der einheitlichen Pacht dem Wert der weiteren Leistungen, der Überlassung der Hofstelle samt den bewirtschafteten Ackerflächen im Umfang von x ha, gerecht wird. Anders als in dem von ihm zur Begründung angeführten Urteil des FG Münster vom 08.09.2015 (Az. 15 K 594/14, EFG 2017, 699) fehlt auch eine entsprechende Feststellung dahingehend, dass nicht der lebende landwirtschaftliche Betrieb mit Hofstelle und Ackerflächen das wirtschaftlich wertvollere Element gewesen sei, sondern die Überlassung der Zahlungsansprüche. Zum anderen hätte ein Vergleich der auf die einzelnen Leistungselemente entfallenden Anteile ergeben, dass der Ansatz des auf die Zahlungsansprüche entfallenden Pachtanteils mit dem Nennwert zu einem wirtschaftlich nicht sachgerechten Ergebnis führt. Denn danach entfiele auf die Überlassung der Hofstelle des landwirtschaftlichen Betriebes samt den zugehörigen Ackerflächen nur noch eine Jahrespacht von rund 9.438 € (2011), 8.640 € (2012), 7.576 € (2013) und 8.516 € (2014). Dabei schließt sich der Senat der vom Beklagten auch nicht widersprochenen Schätzung des Klägers an, dass die isolierte Pacht für die Hofstelle mit 6.000 € anzusetzen sei. Danach verbliebe für ein Hektar bewirtschaftetes Ackerland eine anzusetzende Jahrespacht von nur noch rund 118 € (2011), 91 € (2012), 54 € (2013) und 86 € (2014) je Hektar Ackerfläche. Gegen das Ergebnis des Beklagten spricht auch, dass sich aus den im Urteil des FG Münster vom 02.07.2019 (Az. 15 K 1775/17, EFG 2019, 1623) zitierten fachkundigen Stellungnahmen ergibt, dass der Pachtwert der Zahlungsansprüche grundsätzlich deutlich unterhalb des Pachtwerts der Ackerfläche liegt und mit 1-2% des Nennwerts der Zahlungsansprüche bewertet werden könnte. 38

e) Ausgehend von einer einheitlichen Jahrespacht für den landwirtschaftlichen Betrieb des Klägers von 30.000 € entfallen insgesamt 12.000 € auf den Nebenbetrieb der landwirtschaftlichen Verschlussbrennerei einschließlich der überlassenen Brenntechnik und Brennrechte. Im Hinblick auf den verbleibenden Pachtanteil i.H.v. 18.000 € schließt sich der Senat unter Ausübung seiner eigenen Schätzungsbefugnis (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 AO) der Schätzung des Klägers an, wonach der Pachtanteil für die Überlassung der Hofstelle mit aufstehender Halle jährlich 6.000 € und der auf die Überlassung der Zahlungsansprüche entfallene Pachtanteil 345,10 € brutto/ha (…) beträgt. Die danach auf die Überlassung der Ackerflächen entfallende verbleibende Jahrespacht von rund 400 €/ha liegt nach Auffassung des Gerichts ebenfalls noch im Schätzungsrahmen. 39

40

Der Senat weicht mit seiner Schätzung des auf die Überlassung der Zahlungsansprüche entfallenden Pachtanteils nicht von dem Urteil des FG Münster vom 08.09.2015 (Az. 15 K 594/14, EFG 2017, 699) ab. Denn dort kam das FG Münster zu der Feststellung, dass die Überlassung der Zahlungsansprüche wirtschaftlich betrachtet im Vergleich zur Verpachtungsmöglichkeit der landwirtschaftlichen Flächen das wirtschaftlich wertvollere Element gewesen sei. Demgegenüber waren im vorliegenden Sachverhalt zur Überzeugung des Senates wirtschaftlich betrachtet nicht die Zahlungsansprüche, sondern die Verpachtungsmöglichkeit des Klägers hinsichtlich seines eigenen landwirtschaftlichen Betriebes zum Zweck der Fortführung das wirtschaftlich wertvollere Element. Die Ackerflächen dienten auch nicht allein der Realisierung von Zahlungsansprüchen, sondern wurden landwirtschaftlich zur Gewinnung von Getreide, das bis zum 30.09.2013 auch für den Betrieb der familieneigenen Brennerei verwendet worden ist, genutzt. Das FG Münster hat in dem vom Beklagten angeführten Urteil vom 08.09.2015 gerade nicht geurteilt, dass im Fall eines einheitlichen Pachtentgelts der auf die Zahlungsansprüche entfallende Anteil stets mit ihrem Nennwert anzusetzen sei.

Infolge der Schätzung mindert sich die festgesetzte Umsatzsteuer auf der einen Seite um die bisher vom Beklagten für den Komplex Zahlungsansprüche angesetzten Steuerbeträge (2011: - 1.366,94 €; 2012: - 1.494,37 €; 2013: -1.664,30 €; 2014: ? 1.514,19 €) und erhöht sich um den vom Kläger geschätzten Pachtanteil (2011-2014: jeweils 55,10 €). 41

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135, 136 FGO. Im Hinblick auf den streitigen Steuerbetrag von 11.308,61 € unterlag der Kläger i.H.v. 2.855,72 € (25%) und der Beklagte i.H.v. 8.452,89 € (75%). 42

Die Revision wird im Hinblick auf die Frage nach der Steuerfreiheit mitverpachteter Betriebsvorrichtungen zugelassen. 43

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 44

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE