

## Agrarbetrieb, Ausgabe 3/2022

Umsatzschlüssel der Vorzug zu gewähren. Hierbei wird ein fiktiver Vermietungsumsatz für den, im damaligen Streitfall nichtunternehmerisch genutzten, inneren Teil einer Scheune einem fiktiven Umsatz für die Vermietung der Dachfläche an einen Dritten zum Betrieb einer Photovoltaikanlage gegenübergestellt.

Die Grundsätze der Urteile vom 19.7.2011 (XI R 29/09, BStBl 2012 II S. 430; XI R 29/10, BStBl 2012 II S. 438; XI R 21/10, BStBl 2012 II S. 434) – insbesondere Letztgenanntes – wurden auch im entschiedenen Fall umgesetzt. Zunächst stellt das FG Nürnberg klar, dass bei einer Werklieferung als Sonderform der Lieferung in einem ersten Schritt der Mindestumfang von 10 % nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG zu prüfen ist. Da es im vorliegenden Fall an einem Überschreiten des Mindestumfangs fehlte, konnte die für den Vorsteuerabzug notwendige Zuordnung zum Unternehmensvermögen nicht erfolgen. Das Gericht verkannte bei seiner Entscheidung nicht, dass die Reparatur ausschließlich durch die Beschädigungen anlässlich der Installation der Photovoltaikanlage veranlasst war und damit ausschließlich durch die unternehmerische Tätigkeit. Der Veranlassungszusammenhang ist für den Vorsteuerabzug demnach nicht entscheidend, sondern die unternehmerische Nutzung der Eingangsleistung. Die Dachreparatur kommt aber nicht ausschließlich der Photovoltaikanlage zugute, sondern dem gesamten Gebäude, da die Reparatur Schäden am Gesamtobjekt und damit auch den nicht unternehmerisch genutzten Innenräumen abwendet.

Dem Einwand von Schmidt (NWB Nr. 46 vom 19.11.2021 S. 3360), dass für die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel im vorliegenden Fall nicht auf eine fiktive Dachflächenvermietung abzustellen sei, sondern zu berücksichtigen ist, dass die Photovoltaikanlage bereits durch den Unternehmer zur Erzielung von steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen genutzt wird, kann einiges abgewonnen werden. Ein Vergleich möglicher Umsätze aus der Vermietung der Innenräume mit den Umsätzen aus der Stromerzeugung würde jedoch verkennen, dass die Einspeiseumsätze nicht ausschließlich mit der Dachfläche, sondern primär mit der darauf befindlichen Photovoltaikanlage erzielt werden. Erfolgversprechender scheint sein Ansatz zu sein, dass im Revisionsverfahren (Az. BFH XI R 16/21) der BFH sich auch mit der Frage des Vorliegens einer Werklieferung befassen wird. Im vorliegenden Fall scheint es unstrittig zu sein, dass sowohl Zimmerer als auch Dachdecker von ihnen besorgte Gegenstände verwendet haben, jedoch ist bei der Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung von Bedeutung, ob hier Haupt- oder Nebenstoffe eingesetzt wurden. Die Unterscheidung wird hier nicht vom Wert der Gegenstände abhängen, sondern es ist auf die Sicht des Durchschnittsbetrachters abzustellen und ob dieser die verbauten Gegenstände als umsatzbestimmend ansieht oder nicht. Die

Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung wäre systematisch bedeutsam, da bei dem Bezug einer Werkleistung im Rahmen der Zuordnung der Eingangsleistung ein Aufteilungsgebot bestehen würde.

Gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg wurde die Revision nicht zugelassen. Diese ließ der BFH nunmehr zu und gab der Beschwerde des Unternehmers statt. Dies kann als Indiz dafür gewertet werden, dass das Thema Reparaturkosten und Dachsanierungen bei Photovoltaikanlagen noch nicht abgeschlossen ist und weiterer Präzisionsbedarf besteht. Das EuGH-Urteil „Mitteldeutsche Hartstein Industrie“ (C-528/19) taugt nur bedingt als Brücke zum Vorsteuerabzug. Würde hier ein Fall der direkten Zuordenbarkeit der Dachreparatur wegen eines überlagernden Veranlassungszusammenhangs zum Unternehmen möglich sein, so stünde dem vollständigen Vorsteuerabzug § 15 Abs. 1b UStG im Wege und es müsste wiederum eine Aufteilung erfolgen.

### EuGH-Entscheidung: Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die Lieferung von Holzhackschnitzeln?

#### Leitsätze des Autors

1. Art. 122 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist dahin auszulegen, dass der Begriff „Brennholz“ jegliches Holz bezeichnet, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist.
2. Art. 122 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie berechtigt die Mitgliedstaaten, einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz für die Lieferung von Brennholz zu schaffen. Der Mitgliedstaat kann die Anwendung dieses ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf bestimmte Kategorien von Lieferungen von Brennholz begrenzen, sofern der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird.
3. Macht ein Mitgliedstaat von der Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf die Lieferung von Brennholz Gebrauch, muss dieser für alle Formen von Brennholz dienen, wenn aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers diese unterschiedlichen Formen des Brennholzes austauschbar sind.

*EuGH, Urteil vom 3.2.2022 – C-515/20\**

#### Der Sachverhalt

Der Vorlagefall betrifft einen in Deutschland ansässigen Unternehmer, der mit Industrie- und Waldhackschnitzeln handelte. Die Industriebhackschnitzel entstanden aus dem beim Zerlegen von Baumstämmen anfallenden Sägerestholz, welches der Unternehmer mithilfe von Häckslern entsprechend aufarbeitete. Die Waldhackschnitzel produzierte der Unternehmer aus der Verarbeitung von Wipfelholz oder Schwachholz im Rahmen der Waldpflege. Es wurde im Wald mechanisch zerhackt und anschließend getrocknet. Der Unternehmer lieferte die so gewon-

nenen Hackschnitzel entgeltlich an eine Gemeinde sowie an ein Pfarramt. Gegenüber dem Finanzamt machte er geltend, dass diese Lieferungen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz gemäß §12 Abs. 2 Nr. 1 in Verbindung mit Nr. 48 der Anlage 2 zum Umsatzsteuergesetz unterliegen. Zur Klärung dieser Rechtsfrage hatte der Bundesfinanzhof (BFH) dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) ein Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt.

Dieses umfasste folgende Fragen:

1. Ist der Begriff des Brennholzes in Art. 122 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie dahin auszulegen, dass er jegliches Holz umfasst, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist?
2. Kann ein Mitgliedstaat, der auf der Grundlage von Art. 122 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie einen ermäßigten Steuersatz für Lieferungen von Brennholz schafft, dessen Anwendungsbereich entsprechend Art. 98 Abs. 3 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie anhand der kombinierten Nomenklatur (KN) genau abgrenzen?
3. Falls die zweite Frage zu bejahen ist: Darf ein Mitgliedstaat die ihm durch Art. 122 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und Art. 98 Abs. 3 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie eingeräumte Befugnis, den Anwendungsbereich der Steuerermäßigung für Lieferungen von Brennholz anhand der KN abzugrenzen, bei Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität so ausüben, dass die Lieferungen verschiedener Formen von Brennholz, die sich nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften unterscheiden, aber aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers nach dem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung austauschbar sind und somit miteinander im Wettbewerb stehen, unterschiedlichen Steuersätzen unterwerfen?

### Das Urteil

Die erste Vorlagefrage beschied der EuGH dahingehend, dass gemäß Art. 122 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie der Begriff „Brennholz“ jegliches Holz bezeichnet, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist.

Dabei verweisen die Richter zunächst auf den Wortlaut dieser Vorschrift, wonach die Mitgliedstaaten auf die Lieferungen von Brennholz einen ermäßigten Steuersatz anwenden können. Dieses Unionsrecht sei nach dem Gleichheitsgrundsatz auch einheitlich anzuwenden. Daraus ergibt sich nach Ansicht der Richter, dass Begriffe einer unionsrechtlichen Bestimmung in der Regel in der gesamten Europäischen Union unabhängig von den in den Mitgliedstaaten verwendeten Begriffen autonom und einheitlich auszulegen sind. Ausdrücklich sieht der EuGH den in Art. 122 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie verwendeten Begriff „Brennholz“ als eine solche autonome Formulierung des Unionsrechts an. Da dieser Begriff in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie als solcher nicht definiert ist, muss zum einen auf den üblichen Sinn des Ausdrucks nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch abgestellt werden. Andererseits weist der EuGH darauf hin, dass Art. 122 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie eine Ausnahmeregelung darstellt, da diese Vorschrift ausnahmsweise und vorläufig die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf Brennholzlieferungen

ermöglicht. Zwar sei diese Sonderregelung eng auszulegen, jedoch muss jegliches Holz als „Brennholz“ anzusehen sein, das nach seinen objektiven Eigenschaften, wie etwa einem im Voraus festgelegten Trocknungsgrad, ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist.

Die zweite Vorlagefrage beurteilt der EuGH so, dass ein Mitgliedstaat, der in Anwendung von Art. 122 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie einen ermäßigten Steuersatz für Lieferungen von Brennholz schafft, dessen Anwendungsbereich anhand der KN auf bestimmte Kategorien von Lieferungen von Brennholz begrenzen darf, sofern der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird.

Zur Begründung verweist das Gericht auf Art. 98 Abs. 3 Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Danach ist es den Mitgliedstaaten gestattet, bestimmte Kategorien von Lieferungen, die Gegenstand eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes sein können, anhand der KN genauer abzugrenzen. Diese Befugnis kann aus Art. 122 allerdings nicht unmittelbar abgeleitet werden. Diese Vorschrift ermöglicht es den Mitgliedstaaten allerdings auch, auf die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes für Brennholzlieferungen ganz zu verzichten und darauf den steuerlichen „Normalsatz“ anzuwenden. Diese Befugnis schließt nach Auffassung des EuGH auch die Möglichkeit ein, nur auf bestimmte Lieferungen von Brennholz einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Die Mitgliedstaaten haben somit unionsrechtlich die Befugnis, die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes nur einem Teil dieser Brennholzlieferungen vorzubehalten. Somit ist es Sache der Mitgliedstaaten, die von der ihnen durch Art. 122 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie eingeräumten Befugnis eines eingeschränkten und damit selektiven Gebrauchs machen möchten, nach ihrem nationalen Recht die Lieferungen von Brennholz zu bestimmen, die nach ihrer Entscheidung einem ermäßigten Steuersatz unterliegen sollen.

Hierbei muss allerdings der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet werden.

Dazu äußert sich der EuGH im dritten Teil seiner Entscheidung. Er normiert, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es nicht erlaubt, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Dazu verweist der EuGH auf seine Entscheidung vom 9.9.2021 „Phantasieland“, C-406/20. Danach entspricht es ständiger Unionsrechtsprechung, wonach bei der Beantwortung der Frage, ob Gegenstände oder Dienstleistungen gleichartig sind in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Danach sind Gegenstände oder Dienstleistungen gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen. Nach Ansicht der Brüsseler Richter ist somit zu prüfen, ob die fraglichen Gegenstände oder Dienstleistungen aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers austauschbar sind. In dem Fall könnte nämlich die Anwendung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze die Wahl des Verbrauchers beein-

flussen. Dieses würde auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität hindeuten. Dies zu prüfen, ist Sache des vorlegenden Gerichts.

### Urteilsanmerkungen



von Steuerberater Matthias Beer,  
Diplom-Finanzwirt, Münster,  
[www.beer-steuerberatung.de](http://www.beer-steuerberatung.de)

„Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ist dahin auszulegen, dass er dem nicht entgegensteht, dass die Lieferung von Holzhackschnitzeln nach dem nationalen Recht von dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz ausgeschlossen ist, obwohl dieser nach den nationalen Rechtsvorschriften den Lieferungen anderer Formen von Brennholz zugutekommt, sofern Holzhackschnitzel und diese anderen Formen von Brennholz für den Durchschnittsverbraucher nicht austauschbar sind. Dies zu prüfen, ist Sache des vorlegenden Gerichts.“

So lautet der dritte und meines Erachtens entscheidungserhebliche Leitsatz der EuGH-Entscheidung. Mit konzentriertem Studium dieser Rechtserkenntnis muss sich der fachkundige Leser erarbeiten, dass der EuGH die ihm vorgelegten Rechtsfragen nicht direkt entscheidet. Vielmehr gibt er dem vorlegenden BFH Kriterien an die Hand, nach denen dieser den deutschen Streitfall entscheiden muss. Entscheidend soll also die Sicht des Durchschnittsverbrauchers sein, ob unterschiedliche Sorten von Brennholz „austauschbar“ sind und daher nicht unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen unterworfen werden dürfen. An dieser Stelle ist ein Blick in die Nummer 48 der Anlage 2 des deutschen Umsatzsteuergesetzes geboten. Danach unterliegt nach Buchstabe a) einerseits Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz (Zolltarifposition 4401 10 00). Buchstabe b) ermöglicht die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die Lieferung von Sägespänen, Holzabfällen und Holzausschuss, auch hinsichtlich Pellets, Briketts und Scheiten (Zolltarifposition 4401 30).

Auf die Sprache des Durchschnittsverbrauchers heruntergebrochen bedeutet dies, dass die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes einerseits auf Brennholz in Form von „dicken Holzknüppeln“ und andererseits auf nahezu „pulverisiertes Holz“ anwendbar ist. Physisch stellen Holzhackschnitzel ein Zwischenprodukt zwischen diesen beiden Positionen dar. Auch die Holzhackschnitzel dienen ausschließlich dem Verbrennen. In allen drei Fällen handelt es sich letztendlich auch um Abfälle aus der Holzwirtschaft, deren Verwendung zum Heizen austauschbar ist. „Brennholz ist Brennholz“ – das dürfte der Durchschnittsverbraucher sagen. Für diese Sicht dürfte auch unerheblich sein, dass dafür unterschiedliche Heiz-

technik erforderlich ist. Der Grundsatz der Neutralität dürfte – im Sinne des EuGH – daher verletzt sein, wenn die Lieferung einzelner Formen von Brennholz von der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ausgeschlossen würde. Nach meiner Einschätzung hat der EuGH mit seinem Besprechungsurteil dem vorlegenden BFH nun die Rechtsgrundlage geliefert, auch die Lieferung von Holzhackschnitzel dem ermäßigten Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu unterwerfen. Dies gilt jedenfalls so lange, bis durch europäisches Recht nicht gegebenenfalls eine andere Umsatzbesteuerung für die Lieferungen von Brennholz vorgegeben wird. Es würde mich sehr wundern, wenn der BFH für seine Schlussentscheidung eine davon abweichende Sicht des Durchschnittsverbrauchers zugrunde legen würde.

### Zur Schätzung landwirtschaftlich genutzten Grundbesitzes nach dem Bodenschätzungsgesetz

#### Leitsätze

1. Die Schätzung des landwirtschaftlichen Kulturbodens richtet sich nach der gemeinüblichen Bewirtschaftung, die der natürlichen Ertragsfähigkeit entspricht.
2. Gemeinüblich ist die in der jeweiligen Gegend für die durch dieselbe Ertragsfähigkeit charakterisierte Fläche allgemein übliche Nutzung, sofern diese Nutzung der natürlichen Ertragsfähigkeit entspricht.
3. Die Gemeinüblichkeit kann durch externe Faktoren mitbestimmt werden.
4. Die aktuelle und konkrete Nutzung des jeweiligen Flurstücks ist unerheblich.

BFH, Urteil vom 1.9.2021 – II R 7/19\*

#### Der Sachverhalt

Die Klägerin ist durch Erbaueinandersetzungsvertrag zum 1.1.2014 (Mit-)Eigentümerin von im Marschland gelegenen Grundbesitz geworden, der seit 1946 bestandkräftig als Acker-Grünland (Wechselland) eingestuft gewesen ist, jedoch seit Jahrzehnten lediglich noch als Grünland genutzt wurde, obwohl sich die natürlichen Ertragsbedingungen, insbesondere aufgrund Vernässung vermeidenden Sielzuges, nicht verschlechtert hatten.

Im Rahmen eines Verfahrens zur Nachfeststellung des Einheitswerts machte die Klägerin geltend, es handele sich ausschließlich noch um Grünlandflächen; die Nutzungsart Ackerfläche entspreche nicht mehr den tatsächlichen Verhältnissen. Tatsächlich handele es sich zwar um Wechselland, allerdings in Form von Grünland-Acker. Dies deutete die Finanzverwaltung als Antrag auf Nachschätzung gemäß § 11 Bodenschätzungsgesetz (BodSchätzG), änderte das Schätzungsergebnis jedoch nicht ab.

Die hiergegen gerichtete Klage blieb erfolglos. Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht urteilte, dass sich die Einordnung in den Acker- oder Grünlandschätzungsrahmen nach der

