

Titel:

Vorkosten als Entgelt für eigenständige umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistungen eines Fleischproduzenten?

Normenkette:

UStG § 3 Abs. 9 S. 1, § 17 Abs. 1

Leitsätze:

1. Die ab dem Zeitpunkt des Abladens der Tiere auf dem Betriebsgelände eines Schlachthofes im anschließenden Produktionsprozess erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit der Schlachtung und der Verarbeitung dienen dessen internen Unternehmensabläufen, sie stellen keine den leistenden Tiererzeugern gesondert zu berechnenden sonstigen Leistungen dar.

2. Die umsatzsteuerrechtliche Verschaffung der Verfügungsmacht der gelieferten Tiere an den Schlachthof findet zu dem Zeitpunkt des Abladens auf dem Betriebsgelände statt. Die Verkäufer haben ab diesem Zeitpunkt keine Möglichkeit einer weiteren Einwirkung auf ihre Liefergegenstände.

1. Die ab dem Zeitpunkt des Abladens der Tiere auf dem Betriebsgelände eines Schlachthofes im anschließenden Produktionsprozess erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit der Schlachtung und der Verarbeitung (sog. „Vorkosten“ des Schlachthofs wie z.B. für Qualitätsmanagement, einschließlich der Veterinärkosten; Kosten für Betriebsprüfung - sog. Audits - durch Kunden des Schlachthofs; Kosten für die Einhaltung erhöhter Hygienevorschriften; Erfassungskosten für die Rückverfolgbarkeit des Schlachtguts) dienen internen Unternehmensabläufen des Schlachthofes, wenn der Schlachthof dadurch in seiner Sphäre liegende gesetzliche und vertragliche Verpflichtungen erfüllt und diese Kosten seinen Lieferanten durch den Ansatz einer Pauschale von dem ermittelten Preis für das gelieferte Fleisch pro Tier abzieht; die Aufwendungen stellen keine den leistenden Tiererzeugern gesondert zu berechnenden sonstigen Leistungen (auch nicht im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes oder eines Kommissionsgeschäfts) dar, sondern einen im Wege des Einbehalts in Form der Pauschale preismindernd beim Einkauf der Tiere berücksichtigten Kostenfaktor der Tätigkeit des Schlachthofs. (redaktioneller Leitsatz)

2. Die umsatzsteuerrechtliche Verschaffung der Verfügungsmacht der gelieferten Tiere an einen Schlachthof findet schon aufgrund der umfassenden gesetzlichen Vorgaben für die Verarbeitung von Fleisch (z.B. Unterhalten einer gegenüber der zuständigen Behörde anzeigepflichtigen Viehladestelle; unionsrechtlichen Vorgaben in den Verordnungen VO (EG) Nr. 852/2004, ABI. EG 2004, Nr. L 139, S. 1 VO (EG) Nr. 853/2004 ABI. EG 2004, Nr. 139, S.155; VO (EG) Nr. 854/2004, ABI. EG 2004, Nr. L 139, S. 206 und VO (EG) Nr. 178/2002, ABI. EG 2002, Nr. L 31, S. 1, für die verschiedenen Sorgfaltsanforderungen bei der Schlachtung von Tieren und deren weiteren Verarbeitung als Lebensmittel), auch dann zu dem Zeitpunkt des Abladens auf dem Betriebsgelände statt, wenn nach den AGB des Schlachthofs bei den Schlachttieren der Eigentums- und Gefahrübergang erst zu dem (späteren) Zeitpunkt erfolgt, in dem die gesetzliche Schlachttieruntersuchung in der Schlachtstelle abgeschlossen und die Tiere freigegeben sind. Dies gilt unabhängig davon, ob sich das angelieferte Vieh für den Schlachthof als werthaltig erweist. Die Verkäufer der Tiere haben ab dem Zeitpunkt der Abladung der Tiere keine Möglichkeit einer weiteren Einwirkung auf ihre Liefergegenstände mehr. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Umsatzsteuer

Rechtsmittelinstanzen:

BFH München vom -- – XI R 12/20

BFH München, Beschluss vom 11.10.2022 – XI R 12/20

Fundstellen:

EFG 2020, 1020

StEd 2020, 367

LSK 2020, 8054

BeckRS 2020, 8054

Tenor

1. Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 2012 vom 23. November 2018 wird die Umsatzsteuer für 2012 vom negativen Betrag von ... € um ... € auf den negativen Betrag von ... € und unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 2013 vom 23. November 2018 wird die Umsatzsteuer für 2013 vom negativen Betrag von ... € um 270.152,95 € auf den negativen Betrag von ... € herabgesetzt.

2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

4. Die Revision wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1

Streitig ist, ob die bei der Schlachtung von Tieren und der weiteren Verarbeitung der Tierbestandteile als Lebensmittel bei der Klägerin anfallenden sogenannten „Vorkosten“ das Entgelt für eigenständige umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistungen der Klägerin gegenüber den Lieferanten darstellen.

2

Die Klägerin ist eine in das Handelsregister des Amtsgerichts ... unter der HRB eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Konzerngesellschaft der A. Die A vertreibt als internationaler Fleischproduzent Schweinefleisch und Rindfleisch sowie Nebenprodukte für den Einzelhandel, die Gastronomiebranche und die fleischverarbeitende Industrie. Gegenstand der unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin ist der Betrieb von Großschlachtereien in eigenen und fremden Schlachthöfen, der Handel mit Vieh und Fleisch sowie anderen Nahrungsmitteln und landwirtschaftlichen Produkten sowie Herstellung und Vertrieb von Fleischwaren aller Art und anderen Nahrungsmitteln. Geschäftsführer ist ... Die Klägerin erwarb als Schlachthofbetreiberin Schlachtvieh entweder direkt vom Landwirt oder über Einkaufsgenossenschaften. Die Tiere wurden in den Streitjahren vom Landwirt, von den Genossenschaften oder dem Schlachthofbetreiber oder einem von einer der Parteien beauftragten Spediteur zum Schlachthof gebracht. Die Abrechnung der Lieferungen erfolgte dann mittels Gutschriften durch die Klägerin. Dabei wurden von der Klägerin dem tatsächlichen, sich aus Güteklasse und Gewicht ergebenden Preis für das Schlachtvieh, soweit entstanden, Transportkosten sowie weitere sonstige Vorkosten gegengerechnet. Umsatzsteuerlich wurden die Transportkosten von der Klägerin als selbstständige sonstige Leistung des Schlachthofbetreibers betrachtet und mit 19% versteuert, während die weiteren Vorkosten als Kostenminderung den Preis des zu 7% bzw. 10,7% versteuerten Schlachtvieherwerbs minderten. Von der Klägerin wurden als solche weiteren Vorkosten behandelt:

- das Qualitätsmanagement, einschließlich der Veterinärkosten,
- die Kosten für Betriebsprüfung (sog. Audits) durch Kunden der Klägerin,
- die Kosten für die Einhaltung der erhöhten Hygienevorschriften und
- die Erfassungskosten für die Rückverfolgbarkeit des Schlachtguts.

3

In den von der Klägerin mittels ihrer Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) verwendeten allgemeinen Einkaufsbedingungen „Food“ der A vom 16. Dezember 2009 und vom 23. November 2012 war unter anderem geregelt, dass bei „Schlachttieren der Eigentums- und Gefahrübergang in dem Zeitpunkt erfolgt, in dem die gesetzliche Schlacht tieruntersuchung in der Schlachtstelle abgeschlossen und die Tiere freigegeben worden sind“ (vgl. Tz. VI Nr. 5 der AGB). Zudem vereinbarten die Klägerin und der jeweilige Lieferant mit Tz. IV Nr. 1 (Preise, Zahlungsbedingungen) der A AGB, dass „der Preis mangels abweichender schriftlicher Vereinbarung die Lieferung „frei Haus“ einschließlich Verpackung einschließt und

dieser sich bei Schlachttieren um Vorkosten (z.B. Erfassungskosten, Kosten der Lebendverwiegung, Versicherungskosten) ... verringert.

4

In ihrer Umsatzsteuererklärung für 2012 vom 6. Mai 2014 errechnete die Klägerin eine negative Umsatzsteuer von ... € und in ihrer Umsatzsteuererklärung für 2013 vom 10. Juni 2015 eine negative Umsatzsteuer von ... €.

5

Nach der Durchführung einer Außenprüfung (vgl. geänderter Teilbericht Umsatzsteuer vom 12. Oktober 2018) setzte der Beklagte (im Folgenden: FA) - jeweils mit Bescheid vom 23. November 2018 sowie unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung - die Umsatzsteuer für 2012 auf den negativen Betrag von ... € und die Umsatzsteuer für 2013 auf den negativen Betrag von ... € herauf.

6

Der Prüfer erhöhte die Umsatzsteuer zum ermäßigten Steuersatz (7%) für 2012 um ... € und für 2013 um ... € sowie die Umsatzsteuer zum Steuersatz von 10,7% für 2012 um ... € und für 2013 um ... € (S. 11 des Teilberichts vom 12. Oktober 2018), weil er alle gegenüber den Lieferanten als Vorkosten abgerechneten Leistungen als steuerpflichtige sonstige Leistungen der Klägerin an diese Lieferanten behandelte.

7

Insgesamt führte die Außenprüfung bei der Umsatzsteuer zu Nachzahlungen für die Klägerin in Höhe von ... € (2012) und ... € (2013), davon beliefen sich ... € (2012) und ... € (2013) auf dem Ansatz der Vorkosten. Nach Auffassung des FA lag der zivilrechtliche Eigentums- und Gefahrenübergang des Schlachtviehs nach den vertraglichen Vereinbarungen erst im Zeitpunkt der abschließenden tierärztlichen Untersuchung des bereits geschlachteten und zerlegten Tieres bei der auch erst zu diesem Zeitpunkt erfolgten Verwiegung vor. Damit sollte bis zum letztmöglichen Zeitpunkt die Haftung für eine Verwerfung des Tieres - z. B. wegen Krankheiten - beim Lieferanten verbleiben.

8

Im Einzelnen errechnete das FA die aus seiner Sicht steuerpflichtigen Vorkosten wie folgt (in Euro):

...

9

Gegen die Umsatzsteuerbescheide vom 23. November 2018 ist die Sprungklage vom 21. Dezember 2018 gerichtet. Mit Schriftsatz vom 4. Februar 2019 stimmte das FA der Durchführung des Klageverfahrens ohne Einspruchsverfahren zu.

10

Zur Begründung ihrer Klage trägt die Klägerin im Wesentlichen vor, dass die Vorkosten kein Entgelt für Leistungen der Klägerin darstellten, sondern die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage des zu 7% bzw. 10,7% zu versteuernden Schlachtvieherwerbs gemäß § 17 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) minderten.

11

So fehle es bereits an einem synallagmatischen Leistungsaustauschverhältnis, denn die Klägerin habe mit ihren Lieferanten keinerlei Leistungen vereinbart. Die Klägerin habe mit ihren Lieferanten nicht vereinbart, dass die mit den Vorkosten abgedeckten Tätigkeiten Leistungen an den Lieferanten darstellten. Sie habe lediglich eine Leistung des Lieferanten an die Klägerin vereinbart, nämlich die Lieferung des Schlachtguts; es fehle hier an einem weitergehenden Leistungswillen der Klägerin. Wäre hier zwischen den Parteien gewollt gewesen, dass die Klägerin die mit den Vorkosten erfassten Tätigkeiten als Leistung gegenüber dem Lieferer erbringe, dann hätte sie konsequenterweise bei Schlechtleistungen oder Mängeln gehaftet. Die Klägerin trüge das Risiko und die Gewährleistung gegenüber den Lieferanten, dass die Schlachtung des Tieres nicht zu einer Verminderung der Qualität des Schlachtguts und damit zur Minderung des Verkaufspreises führe, den der Lieferant von der Klägerin für das Schlachtgut erziele. Die Klägerin müsste somit die Minderung des Verkaufspreises dem Lieferanten aus vertraglicher Haftung ersetzen. Dies widerspräche aber dem von der Klägerin und dem Lieferer Gewollten. Wirtschaftlich trüge die Klägerin damit die Gefahr eines jeglichen Qualitätsverlustes bzw. der Unverkäuflichkeit des Schlachtviehs. Insoweit

fehle es auch deshalb an einer Leistung der Klägerin an den jeweiligen Lieferanten, weil sie diesem gerade keinen wirtschaftlichen Vorteil gewährt habe.

12

Der Ansicht des FA, die für die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses zwischen der Klägerin und dem Lieferanten allein auf den zeitlichen Aspekt des Eigentums- und Gefahrübergangs abstelle, liege die unrichtige Auffassung zu Grunde, dass das wirtschaftliche Interesse an den zu Vorkosten führenden Tätigkeiten beim Lieferanten liegen müsse, da diese vor Übergang der Gefahrtragung ausgeführt würden. Das sei aber kein taugliches Abgrenzungskriterium. Zudem entstünden Vorkosten heutzutage im Wesentlichen durch öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, die dem Schlachtbetrieb der Klägerin auferlegt worden seien. Die mit den Vorkosten abgedeckten Tätigkeiten - wie die Verpflichtung zur veterinären Untersuchung, Begutachtung, Freigabe zur Schlachtung oder Aussortierung zur Notschlachtung - führe die Klägerin somit in ihrem eigenen Interesse als eigene Verpflichtungen durch. Denn es sei Wesenskern der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin, dass sie nur Schlachtgut ankaufe, welches sie weiterverwerten und veräußern könne.

13

Dass die Klägerin nach den vorliegenden AGB zum Zeitpunkt der Schlachtung noch nicht zivilrechtliche Eigentümerin des Schlachtgutes sei und noch kein zivilrechtlicher Gefahrübergang stattgefunden habe, sei schon systematisch kein taugliches Abgrenzungskriterium für die Frage, ob eine Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zugewendet worden sei. Anderenfalls würde ein Eigentümer allein aufgrund seiner Rechtsposition stets Empfänger jeglicher Leistungen, die sich auf das Eigentum beziehen. Weder der Leistende noch der Leistungsempfänger könnten willentlich steuern, wer eine Leistung beziehe. Das Verschaffen der Verfügungsmacht gemäß § 3 Abs. 1 UStG entspreche auch nicht zwingend dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang. Eine Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinne liege vor, wenn Substanz, Wert und Ertrag an dem betreffenden Schlachtgut unbedingt und endgültig übertragen werden solle. Dies könne auch ohne förmliche Einigung geschehen, wenn der Leistungsempfänger das Leistungsgut faktisch nutze. Vorliegend sei die Klägerin bereits ab Anlieferung im Schlachthof öffentlich-rechtlich verpflichtet, das Tier zu übernehmen, selbst wenn es für den menschlichen Verzehr nicht geeignet gewesen sei. Das bedeute, dass eine Rückweisung des Schlachtieres wegen Gewährleistungsmängeln ab diesem Zeitpunkt nicht mehr möglich sei. Es könne zwar zu einer finanziellen Entschädigung für den Lieferanten kommen, aber nicht zu einer Rücknahme des Tieres.

14

Darüber hinaus werde der in den AGB der Klägerin vereinbarte Eigentumsübergang i.S.d. § 929 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) durch den nicht abdingbaren gesetzlichen Eigentumsübergang gemäß § 950 BGB verdrängt. Denn die Schlachtung eines Lebewildes führe dazu, dass mehrere neue bewegliche Sachen entstehen; zum einen entstehen zwei Schlachtkörperhälften, zum anderen stellen auch die abgezogene Haut sowie das Fett und andere Nebenprodukte neue bewegliche Sachen dar, da sie wirtschaftlich einen nicht geringen Wert aufweisen und eigenständig vermarktet werden könnten.

15

Zu den weiteren Einzelheiten des Vorbringens der Klägerin wird auf die eingereichten Schriftsätze nebst Anlagen sowie zu weiteren Einzelheiten des Sachverhalts auf die Akten verwiesen.

16

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 2012 vom 23. November 2018 die Umsatzsteuer vom negativen Betrag von ... € um ... € auf den negativen Betrag von ... € und unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 2013 vom 23. November 2018 die Umsatzsteuer vom negativen Betrag von ... € um ... € auf den negativen Betrag von ... € herabzusetzen,

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

17

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

18

Zur Begründung trägt das FA im Wesentlichen vor, dass die in den Gutschriften der Streitjahre abgerechneten Vorkosten Entgelt für von der Lieferung der Schlachttiere unabhängige sonstige Leistungen der Klägerin an die Landwirte darstellten, die dem Regelsteuersatz von 19% zu unterwerfen seien. Es komme unabhängig von der umsatzsteuerlichen Bestimmung des Leistungszeitpunktes für die Frage, ob es sich bei den so genannten Vorkosten um eine Entgeltsminderung hinsichtlich der Lieferung des Landwirts oder um das Entgelt für eine eigenständige sonstige Leistung handele, ausschließlich auf die zivilrechtlichen Vereinbarungen der Vertragsparteien an. Im Fall der Klägerin sei aber die Gefahr des zufälligen Untergangs erst mit vollendeter Wägung am Schlachthof auf sie übergegangen. Es sei daher nicht ausschlaggebend, ob durch die Schlachtung - wie von der Klägerin vorgebracht - neue Wirtschaftsgüter entstanden oder nicht.

19

Der Klägerin könne auch nicht darin gefolgt werden, dass die unter dem Sammelbegriff Vorkosten zusammengefassten Leistungen überwiegend öffentlicher Natur seien und ein Leistungsaustausch zwischen ihr und den Landwirten daher nicht vorgelegen haben konnte. Liefergegenstand sei gemäß den AGB der Klägerin dem Grunde nach das gesundheitlich unbedenkliche Tier nach erfolgter Schlachtung und Zerlegung sowie nach abschließender Schlacht tieruntersuchung und Freigabe für den weiteren Verkehr. Der liefernde Landwirt sei gemäß der getroffenen Vereinbarung damit verpflichtet gewesen, der Klägerin den von ihm zugesagten Liefergegenstand zu verschaffen. Bis zum zivilrechtlichen Eigentumsübergang sei es daher in seinem Verantwortungsbereich gewesen, zu belegen, dass die Tiere die von ihm der Klägerin zugesagten Eigenschaften erfüllten. Es sei daher grundsätzlich seine Aufgabe und nicht Aufgabe der Klägerin gewesen, zu belegen, dass die Tiere gesund seien. Zu seinen Aufgaben gehörte weiter, den lückenlosen Herkunftsnachweis für die gelieferten Tiere zu erbringen. Da die Tiere zivilrechtlich bis zur abschließenden Abnahme im Eigentum des Landwirts verblieben seien, hätte der Lieferant zumindest eine Mitverantwortung für die Einhaltung der vorgeschriebenen Hygienevorschriften gehabt. Auch die Durchführung der sogenannten Audits habe nicht nur im Interesse der Klägerin gelegen, sondern sei auch für den liefernden Landwirt von erheblicher Bedeutung gewesen. Seine Geschäftsgrundlage sei die Lieferung von Schlachttieren. Um die Lieferbeziehungen mit der Klägerin aufrecht erhalten zu können, sei es in seinen Verantwortungsbereich gefallen, die Einhaltung der geforderten Anforderungen bei Aufzucht und Haltung der späteren Schlachttiere zu belegen. Dass die dabei vorgenommenen Qualitätskontrollen direkt von der Klägerin beauftragt worden seien, sei für die Erbringung der entsprechenden Nachweise nicht von Belang gewesen. Die Klägerin habe damit Leistungen übernommen, die eigentlich die Landwirte an sie zu erbringen hatten. Diese Leistungen hätten auch nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Lieferungen der Tiere gestanden und seien daher als eigenständige sonstige Leistungen anzusehen.

20

Zu den weiteren Einzelheiten des Vorbringens des FA wird auf die eingereichte Stellungnahme verwiesen.

21

Mit Aufklärungsanordnung vom 9. Oktober 2019 wurde die Klägerin dazu aufgefordert, beispielhaft unter der Vorlage von erstellten Abrechnungen (Gutschriften) darzulegen, wie ihre AGB Vertragsbestandteil der Vereinbarungen mit den Lieferanten geworden sind.

22

Mit Schriftsatz vom 13. November 2019 teilte die Klägerin dem Gericht unter Vorlage von sechs beispielhaften Gutschriften mit, dass sie mit Ausnahme weniger Fälle keine schriftlichen Vereinbarungen mit den anliefernden Vertragspartnern abgeschlossen habe; die Kaufverträge seien jeweils konkludent zustande gekommen und neben den AGB seien keine weiteren Vereinbarungen geschlossen worden. In jeder Gutschrift sei darauf aber unter Angabe der Fundstelle im Internet ausdrücklich hingewiesen worden, so dass die Möglichkeit der jederzeitigen Kenntnisnahme der geltenden AGB bestand. Im Übrigen sei in den Gutschriften auch darauf hingewiesen worden, dass die AGB auf Verlangen übersendet werden könnten. Da auch die liefernden Landwirte Unternehmer gewesen seien, seien die AGB's wirksam Bestandteil der Kaufverträge geworden (§ 310 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 305 Abs. 2 BGB).

23

Aus den vorgelegten Gutschriften ist erkennbar, dass am Schluss jeder Abrechnung jeweils je abgerechnetem Tier entweder eine „Vorkostenpauschale Kuehe“ in Höhe von ... € oder eine „Vorkostenpauschale GV“ in Höhe von ... € vom errechneten Preis zum Abzug gebracht wurde.

24

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird Bezug genommen.

II.

25

Die zulässige Sprungklage ist begründet.

26

Das FA ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass den Vorkosten umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistungen der Klägerin an die Lieferanten der geschlachteten Tiere zugrunde liegen.

27

1. Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Leistung bildet (Bundesfinanzhof-BFH-Urteil vom 22. April 2015 XI R 10/14, BStBl II 2015, 862, Rz. 18 m.w.N.). Ein Unternehmer erbringt Leistungen gegen Entgelt, wenn zwischen ihm und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist. Der Leistungsempfänger muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch i. S. des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt (BFH-Urteil vom 22. Februar 2017 XI R 17/15, BStBl II 2017, 812, Rz. 22 m.w.N.).

28

Dabei knüpft das Umsatzsteuerrecht an tatsächliche Leistungsvorgänge an, ohne dass auf das Vorhandensein wirksamer zugrundeliegender Verträge oder sonstiger Leistungspflichten abgestellt wird. Die einer Leistung zugrundeliegenden Verträge sind nicht steuerbegründend; sie erleichtern aber in Zweifelsfällen die Beantwortung der Frage nach dem Vorhandensein und dem Umfang einer - für den Leistungsaustausch maßgeblichen - Wechselbeziehung (BFH-Urteil vom 24. Februar 2005 V R 1/03, BFH/NV 2005, 1160, Rz. 32 m.w.N.).

29

2. Im Streitfall liegen den berechneten Vorkosten keine steuerbaren Umsätze i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG zwischen der Klägerin und den Verkäufern der Tiere zugrunde. Die Klägerin hat insoweit keine steuerbaren sonstigen Leistungen i.S. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG an die Verkäufer der Tiere erbracht.

30

a) Sonstige Leistungen sind gemäß § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG Leistungen, die keine Lieferungen sind. Das Umsatzsteuerrecht erfasst ausschließlich Leistungen im wirtschaftlichen Sinne. Der Leistungsempfänger muss einen Vorteil erhalten, der einen Kostenfaktor in seiner Tätigkeit bilden könnte und damit zu einem Verbrauch i.S. des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (BFH-Urteil vom 6. April 2016 V R 12/15, BStBl II 2017, 188, Rz. 26 m.w.N.).

31

b) Die ab dem Zeitpunkt des Abladens der Tiere auf dem Betriebsgelände der Klägerin im anschließenden Produktionsprozess der Schlachtung der Tiere und der Verarbeitung der Tierbestandteile erbrachten Leistungen (im Zusammenhang mit dem Qualitätsmanagement bei der Klägerin, einschließlich der Veterinärkosten, mit der Einhaltung der erhöhten Hygienevorschriften und der Erfassung für die Rückverfolgbarkeit des Schlachtguts und der Betriebsprüfung - sog. Audits - durch Kunden der Klägerin) dienen internen Unternehmensabläufen der Klägerin und stellen deshalb keine den leistenden Tiererzeugern gesondert zu berechnenden sonstigen Leistungen dar. Die damit verbundenen Kosten stellen einen Kostenfaktor der Tätigkeit der Klägerin dar, die diese preismindernd beim Einkauf der Tiere berücksichtigt. Die Viehlieferanten als angebliche Leistungsempfänger haben hier keinen unmittelbaren Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch i. S. des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems geführt hätte.

32

An einem derartigen Vorteil fehlt es schon deshalb, weil kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der angeblichen Leistung der Klägerin und dem angeblichen (von den Lieferanten bezahltem) Entgelt (= Vorkosten) besteht. Die Vorkosten betreffen durchweg in den Gutschriften nicht näher beschriebene Kosten für gesetzliche und vertragliche Verpflichtungen aus der Sphäre der Klägerin (vgl. nachfolgend in Tz. ... die diese ihren Lieferanten durch den Ansatz einer Pauschale von dem ermittelten Preis für das gelieferte Fleisch pro Tier abzieht. Ersichtlich ist dies z.B. aus den Veterinärkosten; diese tierärztlichen Untersuchungen werden im Betrieb der Klägerin durchgeführt und dieser nachfolgend vom Amtstierarzt (Landratsamt) in Rechnung gestellt. Hier besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Bezug dieser Leistungen durch die Klägerin und dem angeblichen Entgelt, welches die Lieferanten der lebenden Tiere als Vorkosten bezahlt haben sollen. Es ist auch nicht ersichtlich, welcher Vorteil den Lieferanten dadurch zugewendet worden sein soll, denn hier wird im Auftrag der Klägerin die Qualität des gelieferten Fleisches überprüft. Im Ergebnis hat die Klägerin dadurch ihr obliegende Verpflichtungen erfüllt und dann die daraus entstehenden Kosten teilweise und pauschal durch eine Minderung des Entgelts für das gelieferte Fleisch auf ihre Lieferanten abgewälzt.

33

c) Die Klägerin hat mit den Verkäufern der Tiere auch keine gesonderten Vereinbarungen über die den Vorkosten zugrundeliegenden Leistungen getroffen.

34

aa) Vorliegend beruhen die zivilrechtlichen Vereinbarungen zwischen der Klägerin und ihren Lieferanten auf den - konkludent durch die Anlieferung der Tiere abgeschlossen - Kaufverträgen über den Verkauf dieser Tiere. Durch den Abschluss dieser Kaufverträge haben die Lieferanten den von der Klägerin verwendeten AGB und damit zugleich der Praxis der Klägerin zugestimmt, dass sich der Preis der gelieferten Tiere um einen von der Klägerin für jedes Tier pauschal erhobenen Vorkostenbetrag verringert. Das stellt aber nicht die Vereinbarung einer gesonderten (weiteren) Leistung zwischen den Vertragsparteien dar, sondern ist lediglich durch die AGB der Klägerin Vertragsbestandteil der Vereinbarung über die Lieferung der Tiere geworden.

35

bb) Es ist auch nicht zutreffend, dass die mit den Vorkosten erbrachten „Leistungen“ der Klägerin teilweise im Interesse der liefernden Unternehmer lagen, denn diesen Tierproduzenten oblagen bis zur Lieferung der Tiere eigene gesetzliche Verpflichtungen zur Wahrung des Verbraucherschutzes und des Tierwohles.

36

cc) Im Ergebnis hat die Klägerin hier nichts Anderes getan, als die bei ihr vor allem wegen gesetzlicher Vorgaben entstehenden Kosten an ihre Lieferanten „weiterzureichen“. Dies konnte sie vor allem auf Grund einer starken Stellung am Markt und außerdem wegen der üblichen Abrechnung durch Gutschriften gegenüber ihren Lieferanten durchsetzen. Die Lieferanten hatten hier lediglich die Möglichkeit, entweder dieser Abrechnungspraxis zuzustimmen oder von Umsätzen mit der Klägerin abzusehen. Es kann aus umsatzsteuerlicher Sicht keinen Unterschied machen, ob die Klägerin den für das angelieferte Vieh zu zahlenden Preis von vornherein niedriger festsetzt oder ob sie stattdessen, wie in der mündlichen Verhandlung dargelegt, die sog. Vorkosten aus historischen Gründen als preismindernden Verrechnungsposten in den Gutschriften ausweist.

37

dd) Das Fehlen einer gesonderten Leistung zwischen der Klägerin und ihren Lieferanten ist auch daraus ersichtlich, dass lediglich immer nur eine „Vorkostenpauschale“ von entweder ... € oder ... € je Tier in den Gutschriften zum Abzug gebracht wurde. Dabei fehlte aber jegliche Spezifizierung der angeblich erbrachten Leistungen durch die Klägerin.

38

ee) Die Annahme einer weiteren Leistungsbeziehung zwischen der Klägerin und ihren Lieferanten wegen der Erbringung der den Vorkosten zugrundeliegenden Leistungen ist daher nicht zutreffend.

39

d) Daran ändert sich auch nichts durch den Umstand, dass nach den AGB der Klägerin bei den Schlachttieren der Eigentums- und Gefahrübergang erst zu dem (späteren) Zeitpunkt erfolgte, in dem die

gesetzliche Schlachttieruntersuchung in der Schlachtstelle abgeschlossen und die Tiere freigegeben worden sind.

40

Denn entgegen der Auffassung des FA erfolgte die umsatzsteuerrechtlich relevante Lieferung der Tiere nicht erst zu dem Zeitpunkt des durch die AGB vereinbarten zivilrechtlichen Eigentumsübergangs des Schlachtfleisches bei Freigabe des Fleisches durch einen veterinärärztlichen Befund nach Schlachtung und Zerlegung der Tiere. Die umsatzsteuerrechtlich hier ausschlaggebende Verschaffung der Verfügungsmacht (§ 3 Abs. 1 UStG) an die Klägerin fand vielmehr bereits zu dem Zeitpunkt des Abladens der Tiere auf ihrem Betriebsgelände statt, denn die Verkäufer hatten ab diesem Zeitpunkt keine Möglichkeit mehr, auf ihre Liefergegenstände in irgendeiner Weise einzuwirken. Jeder weitere „Umgang“ mit den Tieren lag von diesem Zeitpunkt an allein im Verantwortungsbereich der Klägerin. Das wirtschaftliche Eigentum an den Liefergegenständen ging somit zu dem Zeitpunkt der Anlieferung der lebenden Tiere auf ihrem Betriebsgelände auf die Klägerin über.

41

Sonstige Leistungen, die von der Klägerin im anschließenden Produktionsprozess erbracht wurden, dienten daher internen Unternehmensabläufen und stellten keine den leistenden Tiererzeugern gesondert zu berechnenden sonstigen Leistungen dar (vgl. in Tz. II.2.b).

42

Im Einzelnen beruht dies auf folgenden Erwägungen:

43

aa) Lieferungen sind gemäß § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, durch die ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Diese Bestimmung setzt Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) in nationales Recht um.

44

Der unionsrechtliche Begriff der „Lieferung von Gegenständen“ bezieht sich dabei nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen. Er umfasst vielmehr jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, welche die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (EuGH-Urteile vom 8. Februar 1990 C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, ECLI:EU:C:1990:61, UR 1991, 289, Rz. 7 f.; vom 6. Februar 2003 C-185/01, Auto Lease Holland, ECLI:EU:C:2003:73, UR 2003, 137, Rz. 32; vom 16. Februar 2012 C-118/11, Eon Aset Menidjmont, ECLI:EU:C:2012:97, UR 2012, 230, Rz. 39 und vom 2. Juli 2015 C-209/14, NLB Leasing, ECLI:EU:C:2015:440, MwStR 2015, 636, Rz. 29). In diesem Zusammenhang ist es Sache des nationalen Gerichts, in jedem Einzelfall anhand des gegebenen Sachverhalts festzustellen, ob die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen, übertragen worden ist (EuGH-Urteil vom 18. Juli 2013 C-78/12, Evita-K, ECLI:EU:C:2013:486, UR 2014, 475, Rz. 34).

45

Der BFH umschreibt diesen Vorgang seit jeher und ebenfalls in ständiger Rechtsprechung als Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag, ohne damit inhaltlich von der Rechtsprechung des EuGH abzuweichen (vgl. nur BFH-Urteile vom 9. September 2015 XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597, Rz. 20 und vom 25. Februar 2015 XI R 15/14, BFH/NV 2015, 772, Rz. 66, jeweils m.w.N.).

46

Eine Übertragung der Befugnis, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen, kann z.B. dann vorliegen, wenn der dem zivilrechtlichen Eigentümer zustehende Herausgabeanspruch wertlos ist oder der Eigentümer den wirtschaftlichen Gehalt des Gegenstands dem Abnehmer auf sonstige Weise zuwendet. Dem Herausgabeanspruch des Eigentümers kommt dabei z.B. dann keine wirtschaftliche Bedeutung mehr zu, wenn der Nutzungsberechtigte nach dem Nutzungsvertrag verlangen kann, dass ihm das zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut unentgeltlich oder zu einem geringen Entgelt übertragen wird (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 16. April 2008 XI R 56/06, BStBl II 2008, 909, Rz. 26, m.w.N. und vom 24. Oktober 2013 V R 17/13, BStBl II 2015, 513, Rz. 24).

47

Ob die Verfügungsmacht in diesem Sinne übertragen wird, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, d.h. den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten (BFH-Urteile vom 9. September 2015 XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597, Rz. 22 und vom 9. Februar 2006 V R 22/03, BStBl II 2006, 727, Rz. 20). Dies ist vom nationalen Gericht festzustellen (EuGH-Urteile vom 8. Februar 1990 C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, ECLI:EU:C:1990:61, UR 1991, 289, Rz. 13; vom 15. Dezember 2005 C-63/04, Centralan Property, ECLI:EU:C:2005:773, UR 2006, 418, Rz. 63 und vom 18. Juli 2013 C-78/12, Evita-K, ECLI:EU:C:2013:486, UR 2014, 475, Rz. 34).

48

bb) Im Streitfall ist aus dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Berücksichtigung der konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung sowie der Interessenlage der Beteiligten zu schließen, dass die tatsächliche Verschaffung der Verfügungsmacht der Schlachttiere an die Klägerin spätestens zum Zeitpunkt des Abladens der Tiere im Schlachtbetrieb erfolgte. Das ergibt sich schon auf Grund der umfassenden gesetzlichen Vorgaben für die Verarbeitung von Fleisch.

49

aaa) So betreibt die Klägerin bei der Annahme der lebenden Tiere auf ihrem Schlachthof eine sogenannte Viehladestelle, denn hier wird wiederkehrend Vieh verschiedener Besitzer verladen, entladen, umgeladen oder verwogen. Eine solche Viehladestelle ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung zum Schutz gegen die Verschleppung von Tierseuchen im Viehverkehr (ViehVerkV) gegenüber der zuständigen Behörde anzeigepflichtig. Nach § 2 Abs. 3 Satz 1 ViehverkV hat der Betreiber einer solchen Viehladestelle sicherzustellen, dass kein Vieh verladen, entladen, umgeladen oder verwogen wird, das sichtbare Anzeichen einer übertragbaren Krankheit aufweist und gemäß § 7 Satz 1 ViehverkV ist der Abtrieb - die Rückführung - des Viehs von einem Schlachthof nur mit Genehmigung der zuständigen Behörde möglich. Die Verletzung dieser Pflicht kann eine Ordnungswidrigkeit nach § 46 Abs. 1 Nr. 5 ViehverkV darstellen.

50

Somit fällt der gesamte Betrieb der Viehladestelle und damit auch die Behandlung der angelieferten noch lebenden Tiere bis zu deren Tötung ausschließlich in den Verantwortungsbereich der Klägerin. Die leistenden Unternehmer (Viehverkäufer) haben keine Möglichkeit mehr auf ihre gelieferten Tiere einzuwirken. Dies gilt unabhängig davon, ob sich das angelieferte Vieh für die Klägerin als werthaltig erweist.

51

bbb) Auch nach dem Zeitpunkt der Tötung und bei der Schlachtung und Zerlegung der Tiere liegt die gesamte Abwicklung - der nunmehr als Lebensmittel geltenden Liefergegenstände - im Verantwortungsbereich der Klägerin. Auch das gilt unabhängig davon, ob die Klägerin die Tierbestandteile für werthaltig erachtet.

52

Die Klägerin - und nicht ihre Lieferanten - ist hier der Hauptadressat der unionsrechtlichen Vorgaben in den EU-Verordnungen 852/2004 (vom 29. April 2004, ABI.EG 2004, Nr. L 139, S. 1), 853/2004 (vom 29. April 2004, ABI.EG 2004, Nr. 139, S. 155), 854/2004 (vom 29. April 2004, ABI.EG 2004, Nr. L 139, S. 206) und 178/2002 (vom 28. Januar 2002, ABI.EG 2002, Nr. L 31, S. 1) für die verschiedenen Sorgfaltsanforderungen bei der Schlachtung von Tieren und deren weiteren Verarbeitung als Lebensmittel.

53

So hat sie gemäß Art. 3 der Verordnung (EG) Nr. 852/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 über Lebensmittelhygiene als Lebensmittelunternehmer sicherzustellen, dass auf allen ihrer Kontrolle unterstehenden Produktions-, Verarbeitungs- und Vertriebsstufen von Lebensmitteln die einschlägigen Hygienevorschriften dieser Verordnung erfüllt sind. „Lebensmittelunternehmen“ sind dabei alle Unternehmen, gleichgültig, ob sie auf Gewinnerzielung ausgerichtet sind oder nicht und ob sie öffentlich oder privat sind, die eine mit der Produktion, der Verarbeitung und dem Vertrieb von Lebensmitteln zusammenhängende Tätigkeit ausführen (Art. 3 Nr. 2 der Verordnung (EG) Nr. 178/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung der allgemeinen Grundsätze und Anforderungen des Lebensmittelrechts, zur Errichtung der Europäischen Behörde für Lebensmittelsicherheit und zur Festlegung von Verfahren zur Lebensmittelsicherheit). Im Sinne dieser Verordnung sind „Lebensmittel“ alle Stoffe oder Erzeugnisse, die dazu bestimmt sind oder von denen nach vernünftigem Ermessen erwartet werden kann,

dass sie in verarbeitetem, teilweise verarbeitetem oder unverarbeitetem Zustand von Menschen aufgenommen werden; nicht zu den Lebensmitteln gehören lebende Tiere (Art. 2 der Verordnung (EG) Nr. 178/2002). Ab dem Zeitpunkt der Schlachtung hat die Klägerin als Lebensmittelunternehmerin gemäß Art. 19 der VO (EG) Nr. 178/2002 somit die alleinige Verantwortung für dieses Lebensmittel.

54

ccc) Auch die Interessenlage der an den Viehlieferungen beteiligten Unternehmern spricht dafür, dass die Verfügungsmacht an den Tieren mit der Anlieferung auf dem Schlachthof der Klägerin auf diese übergegangen ist. Die Lieferanten haben hier Tiere zu dem Zweck aufgezogen, diese an Schlachthöfe zu verkaufen. Eine „Weiterverarbeitung“ der Tiere - also die Tötung, Zerlegung und Verarbeitung der Tierbestandteile - lag nicht mehr in ihrem Interesse, auch weil sie zumeist nicht einmal über die betriebliche Ausstattung zur Durchführung dieser Produktionsschritte verfügt haben werden. Für diese Unternehmer war ihre „Leistung“ mit der Anlieferung am Schlachthof beendet.

55

ddd) Zudem spricht gegen eine spätere Verschaffung der Verfügungsmacht entsprechend der Regelung in den AGB der Klägerin, dass diese mit der „Verarbeitung“ der lebenden Schlachttiere bereits gemäß § 950 BGB durch diese Tätigkeit Eigentümerin der Tierbestandteile und insbesondere des Fleisches geworden ist.

56

e) Aus dem oben genannten Gründen folgt zugleich, dass den Vorkosten auch keine tauschähnlichen Umsätze i. S. von § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG zugrunde liegen.

57

Ein tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer sonstigen Leistung besteht. Zwischen den „ausgetauschten“ Leistungen muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Dieser kann sich aus einer schuldrechtlichen Vereinbarung ergeben (BFH-Urteil vom 10. Juli 2012 XI R 31/10, UR 2013, 52).

58

Diese Voraussetzungen sind vorliegend aber, wie oben dargestellt, nicht gegeben. Auch nach Auffassung des FA besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Lieferungen der Tiere und den den Vorkosten zugrundeliegenden Leistungen der Klägerin.

59

f) Im Streitfall liegt hinsichtlich der Vorkosten auch kein Kommissionsgeschäft i.S.d. § 3 Abs. 3 UStG vor, das zu einer anderen umsatzsteuerrechtlichen Würdigung führen könnte. Das Vorliegen eines Kommissionsgeschäftes scheidet hier schon daran, dass die Klägerin bei der Erbringung der den Vorkosten zugrundeliegenden Leistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, aber nicht auf Rechnung ihrer Lieferanten tätig wird.

60

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

61

Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

62

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.