



Steuern agrar

2/13

PERSÖNLICHER INFORMATIONSDIENST FÜR LAND- UND FORSTWIRTE

Vorsteuerabzug beim Stallbau

Ein Landwirt, der seine Umsatzsteuer pauschaliert, plante einen größeren Stallbau. Den Stall errichtete er jedoch nicht selbst, sondern eine GbR, die er zusammen mit seiner Ehefrau gegründet hatte, und an der er zu 90 % beteiligt war. Den fertigen Stall verpachtete die GbR an den Landwirt. Die Umsätze aus der Verpachtung wären bei der GbR an sich umsatzsteuerfrei. Diese verzichtete jedoch ausdrücklich auf die Umsatzsteuerfreiheit, dafür konnte sie im Gegenzug sämtliche Umsatzsteuern, die im Zusammenhang mit der Errichtung des Stallbaus angefallen sind, sofort als Vorsteuern geltend machen.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat jetzt jedoch der GbR den Vorsteuerabzug verweigert. Begründung: Der Landwirt war der alleinige Eigentümer der Fläche, auf der

der neue Stall errichtet wurde. Außerdem beherrschte der Landwirt die für den Stallbau gegründete GbR, weil er an deren Vermögen zu 90 % beteiligt war, die Ehefrau aber nur zu 10 %. Bei einer solchen Konstellation sei davon auszugehen, dass die GbR für den Stallbau lediglich „vorgeschaltet“ worden sei, um Steuervorteile zu erlangen (Vorsteuerabzug aus dem Stallbau). Darin liege ein erheblicher Liquiditätsvorteil für die GbR. Dieser werde auch nicht dadurch beseitigt, dass die GbR anschließend regelmäßig Umsatzsteuer aus ihren Pachterlösen an den Fiskus abführen müsse.

Außer den steuerlichen Vorteilen (Vorsteuerabzug) hätten keine wirtschaftlichen oder sonstigen Gründe für die „Vorschaltung“ der Stallbau-GbR vorgelegen, monierten die Finanzrichter. Ob diese sehr enge Auslegung auch vom Bundesfinanzhof geteilt würde, ist offen. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung dieser Frage hatte das baden-württembergische Finanzgericht die Revision zugelassen, die aber in diesem Fall von der betroffenen GbR nicht weiter verfolgt wurde.

19 % Umsatzsteuer bei Klärschlammabfuhr

Ein Landwirt, der seine Umsatzsteuer pauschaliert, nahm von einem kommunalen Klärwerk regelmäßig Klärschlamm ab, den er auf seinen Flächen ausbrachte. Nach seiner Ansicht fiel die erhaltene Vergütung für die Klärschlammabfuhr unter die umsatzsteuersteuerliche Pauschalierung. Das sieht der Bundesfinanzhof jedoch anders. In einem aktuellen Grundsatzurteil stuft er die Klärschlammabfuhr als sogenannte „Entsorgungsleistung“ ein, mit der Folge, dass der Landwirt aus den von der Kommune gezahlten Entgelten 19% Umsatzsteuer herausrechnen und an das Finanzamt abführen muss. Zwar habe der als Klärschlamm eingesetzte Dünger auch eine positive Nebenwirkung für die landwirtschaftliche Produktion. Dadurch werde die entgeltliche Entsorgungsleistung ihrem Wesen nach aber nicht zu einer landwirtschaftlichen Dienstleistung. Auch eine Aufteilung der Klärschlammabnahme in eine teilweise landwirtschaftliche und teilweise nicht-landwirtschaftliche Dienstleistung kommt nach Ansicht der höchsten Steuerrichter nicht infrage. Die Übernahme, Abfuhr und Entsorgung des Klärschlammes seien so eng miteinander verzahnt, dass sie umsatzsteuerrechtlich eine einheitliche Leistung darstellten, bei der die Entsorgung eindeutig im Vordergrund stehe.

Substanzausbeute nicht steuerfrei

Wird eine landwirtschaftliche Fläche veräußert, in der sich ein Bodenschatz befindet, unterliegt der auf den Bodenschatz entfallende Kaufpreisanteil unter bestimmten Voraussetzungen nicht der Einkommensteuer. Diese steuerlich günstige Handhabung gilt aber in der Regel nicht für reine Substanzausbeute-Verträge. So hatte der Bundesfinanzhof jetzt folgenden Fall zu entscheiden: Ein Landwirt mit insgesamt 30 ha LF hatte einer Abbaufirma das ausschließliche Recht eingeräumt, das unter einem seiner Grundstücke befindliche Vorkommen an brauchbarem Kies und Füllsand abzubauen und dazu die Fläche auch entsprechend zu befahren. Die Erlöse aus diesem Geschäft deklarierte er beim Finanzamt als steuerfreie Vermögensumschichtung.

Damit war der Bundesfinanzhof jedoch nicht einverstanden. Er erklärte: Die Einnahmen (und Ausgaben) aus der zeitlich begrenzten Überlassung eines Grundstücks zur Ausbeutung der darin ruhenden Bodenschätze (sogenannte Ausbeuteverträge), also aus der Nutzungsüberlassung zur Bodenschatzgewinnung, zählen regelmäßig zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und sind damit steuerpflichtig. Nur in besonderen Ausnahmefällen könnten Ausbeuteverträge als „Kaufverträge“ und damit als nicht steuerbare Veräußerungsvorgänge angesehen werden. Zum Beispiel dann, wenn es sich um einen zeitlich begrenzten Abbau und die Lieferung einer fest begrenzten Menge an Bodensubstanz handele. Ein solcher Ausnahmefall war hier aber nicht gegeben, das Finanzamt sowie das Finanzgericht hätten die getroffene Vereinbarung zu Recht als Überlassung zur „Fruchtgewinnung“ und damit als Pachtvertrag eingestuft, so der Bundesfinanzhof.

Umsatzsteuer: Neues zur Bagatellregelung

Land- und Forstwirte, die ihre Umsatzsteuer pauschalieren (§ 24 UStG), können die Pauschalierung auch für Umsätze anwenden, die an sich der Regelbesteuerung unterliegen würden, sofern diese voraussichtlich nicht mehr als 4.000 € im laufenden Kalenderjahr betragen. Die Finanzverwaltung hat jetzt klargestellt, dass es sich bei der 4.000 €-Bagatellgrenze um einen Nettobetrag handelt. Bei 10,7 % pauschaler Umsatzsteuer beträgt der Bruttobetrag also 4.428 €.

Profitieren von dieser Regelung können z. B. pauschalierende Betriebe, die im Rahmen ihrer Direktvermarktung in geringem Umfang (4.000 € bzw. 4.428 €) zugekaufte Erzeugnisse oder Produkte der zweiten Verarbeitungsstufe vermarkten, beides Lieferungen, die an sich unter die Regelbesteuerung fallen würden. Ebenfalls begünstigt im Rahmen der Bagatellregelung sind Dienstleistungen gegenüber Nicht-Landwirten. Die Vereinfachungsregelung gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung aber z. B. nicht für Umsätze aus der Tätigkeit als Aufsichtsrat einer Genossenschaft, als Makler landwirtschaftlicher Versicherungen oder als landwirtschaftlicher Sachverständiger. Auch Umsätze aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage fallen nicht unter die 4.000 €-Bagatellgrenze, weil sie nicht den erforderlichen engen Bezug zur eigenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugertätigkeit aufweisen.

Wichtig: Die Bagatellregelung ist nicht anwendbar, wenn der Landwirt bereits aus anderen Gründen eine Umsatzsteuererklärung abgeben muss. Das wäre laut Finanzverwaltung z. B. schon dann der Fall, wenn der Landwirt eine PV-Anlage betreibt und daraus Umsatzsteuerbeträge abführen muss.

Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen

Ein Hofübernehmer hatte sich vertraglich verpflichtet, seiner Mutter u. a. ein lebenslanges Wohnrecht inklusive kostenloser Heizung zu gewähren und die Wohnung auf seine Kosten in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. Dafür waren in einem Jahr erhebliche Handwerkerkosten in Höhe von 2.800 € angefallen. Diese machte der Sohn im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung als Sonderausgaben („Dauernde Last“) geltend. Im Gegenzug musste die Mutter diese ihr vom Sohn zugewendeten Leistungen als „Wiederkehrende Bezüge“ versteuern. Dafür machte die Altenteilerin nun ihrerseits die Steuerermäßigung in Höhe von 20 % geltend, die für Handwerkerleistungen von maximal 6.000 € pro Jahr gewährt wird. Zu recht, wie jetzt das Finanzgericht Niedersachsen entschieden hat. Zwar habe die Altenteilerin die Aufwendungen für die Handwerker

nicht selbst getragen, der Vorteil werde ihr aber steuerlich als Einnahme zugerechnet. Insofern entspreche es dem Sinn und Zweck des Gesetzes, ihr auch die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen zu gewähren. Die Tatsache, dass sie selbst weder eine Rechnung erhalten noch die Zahlung auf das Konto des Handwerkers vorgenommen habe, stehe dem nicht entgegen. Denn hier liege lediglich der Fall eines abgekürzten Zahlungsweges vor, der die Gewährung der Steuerermäßigung nicht ausschließe.

Bedingung sei allerdings, dass die gesetzlichen Voraussetzungen – korrekte Rechnung des Handwerkers sowie Überweisung des Rechnungsbetrages auf ein Konto des Handwerkbetriebes – beim Hofübernehmer als Schuldner der Altenteilsleistungen vorlagen. Das war hier der Fall, sodass die niedersächsischen Finanzrichter grünes Licht für die Steuerermäßigung gaben. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung dieser Frage wurde jedoch die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen, der jetzt abschließend entscheiden muss.

Ab 1. Oktober neue „Gelangensbestätigung“

Auch für Agrarprodukte gilt, dass Lieferungen in andere EU-Länder in der Regel umsatzsteuerfrei erfolgen können, die Umsatzsteuer also vom Empfänger in seinem Heimatland mit der dortigen Finanzverwaltung abzurechnen ist („innergemeinschaftliche Lieferungen“). Um eine missbräuchliche Ausnutzung der Umsatzsteuerfreiheit zu verhindern, muss der Lieferant jedoch strenge Beleg- und Buchnachweispflichten erfüllen. Ab 1. Oktober 2013 wird dazu eine sogenannte „Gelangensbestätigung“ neu eingeführt. Diese soll sich der Lieferant von seinem Abnehmer in einem anderen EU-Land ausstellen lassen, mit der dieser bestätigt, dass die Ware ordnungsgemäß bei ihm eingetroffen bzw. eingegangen ist. Die Gelangensbestätigung muss verschiedene Angaben enthalten, u.a. Name, Anschrift und Unterschrift des Abnehmers, die genaue Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Produkte, Ort und Monat des Erhalts sowie das Ausstellungsdatum. Sammelbestätigungen sind zulässig. Darin können Umsätze aus bis zu einem Quartal zusammengefasst werden. Es ist somit nicht erforderlich, eine Gelangensbestätigung für jede einzelne Lieferung bzw. jeden einzelnen Liefergegenstand vorzulegen.

In vielen Fällen werden von der Finanzverwaltung statt der neuen Gelangensbestätigung aber auch weiterhin andere Belege akzeptiert, die der bisher üblichen Praxis entsprechen. Erfolgt der Warentransport in ein anderes EU-Land z.B. durch einen Spediteur, genügt wie bisher z.B. der handelsrechtliche Frachtbrief bzw. eine sogenannte Spediteursbescheinigung. Wird ein Kurierdienst beauftragt, kann der Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung auch durch eine schriftliche oder elektronische Auftragserteilung und ein vom Kurierdienstleister erstelltes Transport-Protokoll geführt werden. Erfolgt die innergemeinschaftliche Lieferung mit einer Postsendung, genügt als Nachweis eine Empfangsbescheinigung des Postdienstleisters über die Entgegennahme der Postsendung und den Nachweis über die Bezahlung der Lieferung durch den Empfänger. Welche Angaben diese Dokumente jeweils enthalten müssen, ist von der Finanzverwaltung im einzelnen genau festgelegt.

Neue Urteile für § 13 a-Betriebe

Kleinere Betriebe dürfen ihren Gewinn nur dann vereinfacht nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG) ermitteln, wenn zu ihnen selbst bewirtschaftete landwirtschaftliche Nutzflächen gehören. Diesen Grundsatz hat jetzt erneut der Bundesfinanzhof betont. Danach scheidet für Betriebe, deren Tätigkeit sich auf sogenannte Sondernutzungen beschränkt, die § 13 a-Gewinnermittlung von vornherein aus. So hatte es das höchste deutsche Steuergericht bereits in Bezug auf Imker ohne landwirtschaftliche Flächen entschieden. Im neuen Urteil war ein Betrieb mit ausschließlicher Weinbaufläche betroffen, die steuerlich als Sondernutzung gilt. Der betroffene Betrieb muss seinen Gewinn jetzt mit einer

Einnahme-Überschussrechnung ermitteln.

Ein § 13 a-Landwirt mit Pensionspferdehaltung stritt sich mit dem Finanzamt vor dem Finanzgericht Niedersachsen. Es ging um die Einnahmen aus der Pensionspferdehaltung, die umsatzsteuerlich der Regelbesteuerung unterlagen. Um den Gewinnzuschlag zum § 13 a-Gewinn zu ermitteln, zog der Landwirt deshalb aus seinen Pensionseinnahmen zunächst 19% Umsatzsteuer ab und berechnete seinen pauschalen Gewinn mit 35% der Netto-Einnahmen. Damit waren die Finanzrichter nicht einverstanden. Zu den maßgeblichen Betriebseinnahmen gehöre auch die vereinnahmte Umsatzsteuer, sodass für die Ermittlung des Gewinnzuschlags die Brutto-Einnahmen zugrunde gelegt werden müssten, so das Gericht.

110 €-Grenze für Betriebsveranstaltungen

Landwirte können ihre Mitarbeiter zu Betriebsausflügen, Weihnachtsessen, Jubiläumsfeiern oder ähnlichen Betriebsveranstaltungen einladen und die Kosten dafür als Betriebsausgaben absetzen. Vorsicht ist jedoch geboten, damit die betroffenen Arbeitnehmer keine Lohnsteuer für die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung zahlen müssen. Voraussetzung dafür ist u.a., dass die Aufwendungen des Arbeitgebers für die Veranstaltungen für den einzelnen Arbeitnehmer nicht mehr als 110 € einschließlich Umsatzsteuer betragen. Außerdem erkennt das Finanzamt in diesem Rahmen höchstens zwei Veranstaltungen pro Jahr an. Wenn auch Angehörige von Arbeitnehmern an der Betriebsveranstaltung teilnehmen, ist dies grundsätzlich steuerlich zulässig. Die 110 €-Grenze pro Mitarbeiter und Veranstaltung wird dann aber nicht aufgestockt. Diese Höchstgrenze darf also auch bei Teilnahme von Angehörigen nicht überschritten werden.

Allerdings lässt der Bundesfinanzhof in einem aktuellen Urteil erkennen, dass die seit mehr als 10 Jahren bestehende 110 €-Grenze aus seiner Sicht nach oben angepasst werden muss. Er hat deshalb die Finanzverwaltung zu einer Überprüfung aufgefordert. Bei Betrieben mit vielen Mitarbeitern taucht auch häufig die Frage auf, ob zur Prüfung der 110 €-Grenze die Gesamtkosten der Betriebsveranstaltung auf die Zahl der eingeladenen, der angemeldeten oder der tatsächlich teilnehmenden Personen erfolgen muss. Hierüber wird der Bundesfinanzhof demnächst in einem noch anhängigen Revisionsverfahren entscheiden.

Mähdrescherkauf durch Bruchteilsgemeinschaft

Erwerben mehrere Landwirte gemeinsam eine Maschine (z. B. Mähdrescher), entsteht dadurch in der Regel eine Bruchteilsgemeinschaft. Aus Sicht der Umsatzsteuer wird die Gemeinschaft aber selbst nicht unternehmerisch tätig, solange die beteiligten Landwirte den Mähdrescher nur in ihren eigenen Betrieben einsetzen, dieser also nicht für Lohnarbeiten bei Dritten verwendet oder fremdvermietet wird. Bei einer solchen Konstellation ist der jeweilige Anteil an dem gemeinsamen Mähdrescher den landwirtschaftlichen Unternehmen der beteiligten Betriebe zuzuordnen. Das bedeutet: Befindet sich unter den Bruchteilseigentümern ein Landwirt, der seine Umsatzsteuer nicht pauschaliert, sondern die Regelbesteuerung anwendet, so kann dieser die auf seinen Anteil entfallene Umsatzsteuer beim Mähdrescherkauf als Vorsteuer geltend machen. Das gleiche gilt, wenn ein regelbesteuertes Landwirt von einem Partner der Bruchteilsgemeinschaft, der seine Umsatzsteuer pauschaliert, dessen Anteil an der Maschine erwirbt. Wird in der Rechnung die pauschale Umsatzsteuer von derzeit 10,7% offen ausgewiesen, kann der regelbesteuerte Erwerber diesen Betrag seinerseits als Vorsteuer abziehen. Das hat kürzlich das Finanzgericht München entschieden, wobei das betroffene Finanzamt jedoch Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil eingelegt hat.

Mietverträge zwischen nahen Angehörigen

Auch bei Landwirten kommt es vor, dass sie privaten Wohnraum an nahe Angehörige vermieten. Dabei muss die vereinbarte Miete mindestens 66% der ortsüblichen Miete betragen, damit der Vermieter die vollen Werbungskosten der Wohnung steuerlich abziehen kann. Dies allein reicht jedoch nicht aus. Der Mietvertrag muss auch in anderen wichtigen Punkten so gestaltet und durchgeführt werden,

wie es zwischen fremden Dritten üblich ist. Dazu gehört insbesondere die eindeutige Vereinbarung und Festlegung der Miethöhe. In einem Fall, den jetzt der Bundesfinanzhof entschieden hat, wollte der Vermieter steuerlich dadurch auf Nummer sicher gehen, dass er die im Vertrag angegebene Miethöhe mit dem handschriftlichen Zusatz versah: „Vorbehaltlich der Anerkennung durch das Finanzamt“. Genau diese Klausel wurde ihm jetzt zum Verhängnis. Solche Vorbehaltsklauseln seien in Mietverträgen unüblich, insofern halte der vorgelegte Mietvertrag mit einem nahen Angehörigen dem sogenannten Fremdvergleich nicht stand.

Rückstellung wegen Betriebsprüfungen

Kleine und mittlere Betriebe müssen nur in größeren zeitlichen Abständen mit einer steuerlichen Betriebsprüfung rechnen. Dagegen werden sogenannte „Großbetriebe“ in der Regel lückenlos geprüft, es entstehen keine „prüfungsfreien“ Wirtschaftsjahre/Veranlagungszeiträume. Daraus folgt, dass die nächste Betriebsprüfung sicher zu erwarten ist. In diesen Fällen können die betroffenen Betriebe schon frühzeitig Rückstellungen wegen der Kosten der zukünftig zu erwartenden Betriebsprüfungen bilden. Nach einem aktuellen Bundesfinanzhof-Urteil gilt dies zum jeweiligen Bilanzstichtag für alle Wirtschaftsjahre, die zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen sind. Die Bildung einer solchen Rückstellung ist somit auch vor dem Erlass einer konkreten Prüfungsanordnung zulässig. In die Rückstellung dürfen jedoch nur die Aufwendungen einbezogen werden, die auf den Betrieb im direkten Zusammenhang mit der Durchführung einer zu erwartenden Betriebsprüfung zukommen. Hierzu zählen z. B. die Kosten, die für die Inanspruchnahme rechtlicher oder steuerlicher Beratung zur Durchführung einer Betriebsprüfung entstehen. Diese Grundsätze sind auch rückwirkend in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Wann verpachtete Flächen begünstigt sind

Auch verpachtete land- und forstwirtschaftliche Flächen werden bei der Erbschaftsteuer nicht mit dem Verkehrswert, sondern mit günstigeren Mindestwerten unter Anwendung der Verschonungsregelung angesetzt. Voraussetzung ist jedoch, dass es sich nicht um sogenannte „Stückländereien“ im Sinne von § 168 Bewertungsgesetz handelt. Damit sind einzeln verpachtete Flächen gemeint, deren Pachtdauer am Bewertungsstichtag 15 Jahre oder mehr beträgt. Die Finanzverwaltung hat jetzt klargestellt, dass landwirtschaftliche Flächen, auch wenn sie von einem

Nichtlandwirt verpachtet werden, nicht als Stückländereien einzustufen sind, wenn die Mindestpachtdauer von 15 Jahren nicht erreicht wird. In diesen Fällen handele es sich vielmehr um begünstigungsfähiges Vermögen. Denn ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft setze weder eine Mindestgröße noch einen vollen land- und forstwirtschaftlichen Besatz mit Wirtschaftsgebäuden, Betriebsmitteln usw. voraus. Auch ein einzelnes land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück, das nicht dem Grundvermögen zuzurechnen ist, könne demnach ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft sein, mit der entsprechenden Begünstigung bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer und der zugehörigen Bewertung.

Impressum: Ständige Autoren: Stefan Heins, Reinhard Meier, Walter Stalbold, Steuerberater

Schriftleitung: Dipl.-Ing. agr. H.-G. Topüth, Redaktion top agrar, Postfach 7847, 48042 Münster, Telefon 02501/801-6400

Druck und Vertrieb: Landwirtschaftsverlag GmbH, 48084 Münster, Tel. 02501/801-0