

Wirtschaft & Steuern

Mandanteninformation für Land- und Forstwirte



Besteuerung nach Durchschnittssätzen
Wann können Landwirte die Umsatzsteuer pauschalieren?

Die Option zur Regelbesteuerung
Ein freiwilliger Verzicht auf die Pauschalierung ist möglich

Rückkehr zur Pauschalierung erschwert
Betriebsvorrichtungen: Neue Vorgaben zur Berichtigung



Inhalt

Editorial, Steuertermine, Impressum	3
Besteuerung der Umsätze nach Durchschnittssätzen:	
Die Grundregeln der Pauschalierung	4
Regel 1: Im eigenen Betrieb selbst erzeugt	6
Regel 2: Nur landwirtschaftliche Dienstleistungen	8
Keine Regel ohne Ausnahme	9
Biogas: Pauschalierung gestoppt	10
Die Option zur Regelbesteuerung	12
Betriebsvorrichtungen:	
Neue Vorgaben für die Berichtigung	13

Wichtige Steuertermine

	Abgabefrist	Ende der Zahlungsschonfrist
Lohnsteuer		
Lohnsteuer Juni 2011	11.07.2011	14.07.2011
Lohnsteuer Juli 2011	10.08.2011	15.08.2011
Lohnsteuer August 2011	12.09.2011	15.09.2011
Umsatzsteuer		
Umsatzsteuer Mai 2011 *)	11.07.2011	14.07.2011
Umsatzsteuer Juni 2011 *)	10.08.2011	15.08.2011
Umsatzsteuer Juli 2011 *)	12.09.2011	15.09.2011
Umsatzsteuer II. Quartal 2011 *)	10.08.2011	15.08.2011
Einkommensteuer		
Vorauszahlung II. Quartal 2011		14.06.2011

Die 3-tägige Schonfrist für die Zahlung gilt nur bei Überweisungen, maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde. Dagegen muss bei Scheckzahlung der Scheck spätestens 3 Tage vor dem Fälligkeitstermin eingereicht werden.

*) bei den USt.-Fristen wird unterstellt, dass die Dauerfristverlängerung um einen Monat beantragt wurde.

Impressum:

Wirtschaft & Steuern, eine Mandanteninformation der bbv-Steuerberatung.

Herausgeber: Buchstelle des BBV GmbH, Karolinenplatz 2, 80333 München
Tel. +49(0)89/544960, Fax +49(0)89/54496-190, E-Mail: info@bubbv.de.

Verlag: Deutscher Landwirtschaftsverlag GmbH,
Postfach 400580, 80705 München.

Redaktion: Hans Dreier, Bayerstraße 57, 80335 München,
Tel. +49(0)89/530989-26, Fax +49(0)89/5328537, E-Mail: Hans.Dreier@dlv.de.

Layoutkonzeption: Johannes Spreter, Augsburg.

Layout: dieMAYREI GmbH, Donauwörth.

Druck: Bavaria-Druck GmbH, München.

Diese Informationsschrift erscheint viermal jährlich.

Einzel exemplar 5,00 Euro. Der Bezugspreis für diese

Zeitschrift ist für Verbandsmitglieder im Mitgliedsbeitrag enthalten. Alle Rechte vorbehalten. Für unverlangt eingesandte Manuskripte wird keine Haftung übernommen.



Baustelle Umsatzsteuer

Wie bereits im letzten Jahr bei den erneuerbaren Energien geschehen, so wollen wir auch im Jahr 2011 eine ganze Ausgabe unserer Mandantenzeitschrift Wirtschaft & Steuern speziell einem besonderen Schwerpunktthema widmen. Im vorliegenden Heft wird sich deshalb alles um die Umsatzsteuer drehen.

Dieses Thema bietet sich dafür auch besonders an, denn gerade bei der Umsatzsteuer gibt es aktuell (wieder einmal) große Umwälzungen. So wurden im vergangenen Jahr die Umsatzsteuererrichtlinien, die als allgemeine Verwaltungsanweisung das Handeln der Finanzverwaltung näher ausgestalten, nicht mehr turnusmäßig erneuert, sondern komplett durch einen neuen Umsatzsteueranwendungserlass ersetzt. Während dieser von der Finanzverwaltung selbst angepasst werden kann, war für eine Änderung der Umsatzsteuererrichtlinien bisher die Zustimmung des Bundesrats notwendig. Der künftige Weg soll nach Ansicht der Finanzverwaltung den Vorteil haben, neuere Rechtsprechung zur Umsatzsteuer schneller einarbeiten zu können. Damit können aber auch für den Steuerpflichtigen nachteilige Entwicklungen in Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung schneller als bisher berücksichtigt werden. Besonders problematisch wird es dann, wenn die neu eingefügte Verwaltungsanweisung auch rückwirkend für alle noch offenen Fälle gelten soll.

Die Umsatzsteuer ist aber auch speziell für die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft von besonders großer Bedeutung. Denn hier stellt sich regelmäßig die Frage, ob die Umsatzsteuerpauschalierung gemäß §24 Umsatzsteuergesetz Anwendung finden kann oder ob die Besteuerung ganz oder teilweise nach den allgemeinen Vorschriften vorgenommen werden muss. Leider war bereits bei der Veröffentlichung des Umsatzsteueranwendungserlasses eine Weiterführung des Trends der letzten Jahre zu erkennen, den Anwendungsbereich dieser Regelung immer weiter einzuengen. Diese Entwicklung hat sich zuletzt weiter fortgesetzt. So wurde zuletzt die Anwendung der Umsatzsteuerpauschalierung bei der Lieferung von Biogas versagt.

Wir hoffen, Ihnen mit der vorliegenden Ausgabe einen Überblick über die aktuellen Probleme bei der Umsatzsteuer und eine Hilfestellung für Ihre betriebliche Praxis geben zu können.



Eduard Kettenberger
Geschäftsführer
Steuerberater /
Dipl.-Ing. agr.



Dr. Rainer P. Manthey
Geschäftsführer
Steuerberater /
Dipl.-Ing. agr.



Foto: Ipix

Beim Verkauf ihrer Produkte dürfen Landwirte 10,7 % Umsatzsteuer berechnen und vollständig für sich behalten.

Die Regeln der Pauschalierung

Durchschnittssatzbesteuerung mit 10,7 Prozent / Eng begrenzter Bereich

Seit nunmehr gut einem Jahrzehnt gehen die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer getrennte Wege. Dies bedeutet, dass die Rechtsprechung der deutschen Finanzgerichte bei der Beurteilung umsatzsteuerlicher Sachverhalte nicht mehr den ertragsteuerlichen Abgrenzungsmerkmalen folgt. Der althergebrachte Grundsatz, wonach Umsätze, die zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) führen, der umsatzsteuerlichen Durchschnittssatzbesteuerung (sogenannte Pauschalierung) unterworfen werden können, gilt seit dieser Änderung in der Rechtsprechung nicht mehr uneingeschränkt.

Die Begründung für diesen Wandel in der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung liegt in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie der Europäischen Union (EU). Ziel dieser europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist es, das Umsatzsteuerrecht in den einzelnen Mitgliedstaaten der EU anzugleichen. Ferner bestimmt das europäische Umsatzsteuerrecht, dass die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung als Sonderregelung eng auszulegen ist.

Die Abkehr von den ertragsteuerlichen Grundsätzen und damit die Verselbständigung des Umsatzsteuerrechts hat sich in den letzten Jahren schrittweise vollzogen. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des deutschen Bundesfinanzhofs (BFH) wurde von der deutschen Finanzverwaltung jeweils bezogen auf die betroffenen Sachverhalte umgesetzt. Dies betraf insbesondere die Bereiche Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, Verpachtung von Eigenjagdrechten, Vermietung neu errichteter Gebäude auf bisher land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen, die Direktvermarktung sowie insbesondere die Auslieferung von Dienstleistungen gegenüber anderen Landwirten und Nichtlandwirten.

Rechtsgrundsätze des europäischen Umsatzsteuerrechts

Das System der Umsatzsteuerpauschalierung sieht nach nationalem und nach europäischem Recht vor, dass der Landwirt bzw. der landwirtschaftliche Erzeuger sei-

nen Abnehmern bzw. Auftraggebern eine pauschale Umsatzsteuer in Rechnung stellen kann. Der Durchschnittssteuersatz für die Mehrzahl der landwirtschaftlichen Produkte beträgt derzeit (seit dem 1.1.2007) 10,7%. Diese vereinnahmte Umsatzsteuer, die der landwirtschaftliche Erzeuger bzw. der landwirtschaftliche Dienstleister nicht an das Finanzamt abführen muss, dient dazu, den Landwirt von den Umsatzsteuerbeträgen zu entlasten, die in den vom landwirtschaftlichen Betrieb bezogenen Vorleistungen enthalten sind. Im Gegenzug darf der Landwirt die von ihm bezahlte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer in Abzug bringen, das heißt, er kann sich diese Steuer nicht vom Finanzamt erstatten lassen. Da diese Pauschalregelung insgesamt nicht zu Vorteilen führen darf, ist diese grundsätzlich nur auf die Lieferung eigenerzeugter land- und forstwirtschaftlicher Produkte und auf die Erbringung land- und forstwirtschaftlicher Dienstleistungen beschränkt.

Die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung (Pauschalierung) ist nach EU-Recht nur anwendbar



- auf die Lieferung, das heißt auf den Verkauf der eigenerzeugten landwirtschaftlichen Produkte (Gemüse, Obst, Getreide, Masttiere etc.),
- auf die Erbringung landwirtschaftlicher Dienstleistungen.

Aufgrund der genannten Vorgaben durch die europäische Mehrwertsteuersystemrichtlinie und der geänderten Rechtsprechung der vergangenen Jahre war seit Februar 2009 auf Bund-Länder-Ebene eine Arbeitsgruppe der Finanzverwaltung eingesetzt, die den Anwendungsbereich der land- und forstwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung überprüfte. Mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 27.10.2010 wurden die neuen Regelungen der deutschen Finanzverwaltung bekannt gegeben. Im Folgenden werden die wichtigsten Regelungen dieses Anwendungserlasses für die land- und forstwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung aufgezeigt und erläutert.

Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

Die Durchschnittssätze sind nur auf Umsätze anzuwenden, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt werden. Einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält ein Unternehmer, soweit er

- im Rahmen der eigenen Erzeugertätigkeit,
- unter planmäßiger Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens,

- Pflanzen und Tiere erzeugt sowie die dadurch selbst gewonnen Erzeugnisse verwertet.

Die Teichwirtschaft, das heißt die unter Ausnutzung von Naturkräften stattfindende Bewirtschaftung von Teichen oder künstlichen Behältern zur Zucht und Produktion von Speisefischen für die menschliche Ernährung und damit für die Versorgung der Bevölkerung, gehört ebenso zur Land- und Forstwirtschaft.

Ferner ist die aktive Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs eine Grundvoraussetzung für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung. Leistungen, die nach Einstellung der eigenen Erzeugertätigkeit, zum Beispiel während einer Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder nach Aufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden, unterliegen daher der sogenannten Regelbesteuerung. Dies gilt jedoch wiederum nicht für nach Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebs ausgeführte Umsätze aus dem Verkauf eigenerzeugter landwirtschaftlicher Produkte (sogeannter Verkauf der letzten Ernte).

Beispiel: Landwirt Huber hat sich entschlossen, seinen landwirtschaftlichen Betrieb aus Altersgründen mit Wirkung ab dem 1.10.2011 zu verpachten. Getreide, das von Huber auf eigenen landwirtschaftlichen Flächen in 2011 erzeugt wird, befindet sich bei Beginn der Verpachtung noch auf Lager. Dieses Getreide kann Huber erst im Dezember 2011 verkaufen.

Lösung: Auf den Verkauf der „letzten



Steuerberater Thomas Schuhmann

Ernte“ kann Huber, da es sich um den Verkauf eigenerzeugter landwirtschaftlicher Produkte handelt, die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung anwenden. Huber stellt dem Abnehmer des Getreides somit den Durchschnittssteuersatz für landwirtschaftliche Produkte in Höhe von 10,7% in Rechnung. Die vereinnahmte Umsatzsteuer muss Huber nicht an das für ihn zuständige Finanzamt abführen.

Daneben können nach Einstellung der aktiven Bewirtschaftung, unter weiteren Voraussetzungen, auch die Gegenstände des land- und forstwirtschaftlichen Unternehmens (zum Beispiel die landwirtschaftlichen Maschinen) unter Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung verkauft werden.

Nachfolgend befassen wir uns nun mit den wichtigsten Regelungen im Detail.

Foto: agrar-press

Mit der Pauschale von 10,7% ist die vom Landwirt bei Einkäufen bezahlte Umsatzsteuer abgegolten.

Pauschalierung: Wo ist sie möglich?

Die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung (Pauschalierung) ist nach EU-Recht nur anwendbar

- auf die Lieferung, das heißt auf den Verkauf der eigenerzeugten landwirtschaftlichen Produkte (zum Beispiel Gemüse, Obst, Getreide, Masttiere),
- auf die Erbringung landwirtschaftlicher Dienstleistungen.

Beispiele dafür finden Sie auf den nachfolgenden Seiten.

Regel 1: Im eigenen Betrieb selbst erzeugt

Keine Pauschalierung für Umsätze mit zugekaufter Handelsware

Die Durchschnittssätze sind auf die Umsätze mit landwirtschaftlichen Erzeugnissen im Rahmen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe anzuwenden. Zwingende Voraussetzung ist, dass die Erzeugnisse im Rahmen dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebs selbst erzeugt wurden. Die Umsätze mit zugekauften Produkten (sogenannte Handelsware), auch mit zugekauften landwirtschaftlichen Produkten, sind von der Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung ausgeschlossen. Als zugekaufte Produkte, und damit als Handelsware, gelten die zum Zwecke der Weiterveräußerung erworbenen Erzeugnisse.

Beispiel: Landwirt Müller veräußert einen Teil seiner eigenerzeugten landwirtschaftlichen Produkte (zum Beispiel Gemüse und Salate) über einen sogenannten Hofladen. Zur Abrundung seines Angebots verkauft Müller auch Kartoffeln und Eier, die er nicht selbst erzeugt, sondern von einem benachbarten landwirtschaftlichen Betrieb zugekauft hat.

Lösung: Auf die Umsätze mit den eigenerzeugten landwirtschaftlichen Produkten (hier: Gemüse und Salate) kann Müller die Durchschnittssatzbesteuerung anwenden, das heißt, er stellt seinen Kunden den Durchschnittssteuersatz in Höhe von 10,7% in Rechnung; die vereinnahmte Umsatzsteuer muss Müller nicht an das für ihn zuständige Finanzamt abführen.

Der Verkauf der zugekauften landwirtschaftlichen Produkte (hier: Kartoffeln und Eier) unterliegt der sogenannten Regelbesteuerung, das heißt, Müller stellt seinen Kunden den ermäßigten Umsatzsteuersatz für Lebensmittel in Höhe von 7,0% in Rechnung. Die von den Kunden vereinnahmte Umsatzsteuer muss Müller an das für ihn zuständige Finanzamt abführen. Im Gegenzug kann Müller die Umsatzsteuer, die er beim Einkauf der landwirtschaftlichen Produkte an den benachbarten Betrieb bezahlt, von seiner Umsatzsteuerzahllast abziehen.

Probleme werden im täglichen Leben immer dann auftreten, wenn der Landwirt „halbfertige“ Produkte zugekauft hat und diese im eigenen Betrieb weiterkultiviert.

Für diese Fälle hat die Finanzverwaltung folgende Regelung erlassen:

- Werden nicht selbst erzeugte, sondern zugekaufte landwirtschaftliche Erzeugnisse,
- im eigenen Betrieb durch eigene unproduktive Tätigkeiten,
- zu einem Produkt anderer Marktgängigkeit weiterverarbeitet, gelten diese als eigene landwirtschaftliche Erzeugnisse. Solche eigenen Erzeugnisse liegen zum Beispiel vor, wenn nicht selbst erzeugte Jungpflanzen im eigenen Betrieb
- bis zur Verkaufsfähigkeit kultiviert werden oder
- spätestens nach Ablauf von drei Monaten.

Diese Grundsätze finden für den Bereich der Tierzucht und Tierhaltung (zum Beispiel Schweinemast) entsprechende Anwendung.

Beispiel: Landwirt Meier kauft Salat-Jungpflanzen ein und setzt die Jungpflanzen auf eigenen landwirtschaftlichen Flächen ein. Nach Erreichen der Verkaufsfähigkeit verkauft Meier diese Salate auf dem Wochenmarkt.

Lösung: Da Meier die Salatpflanzen bis zur Verkaufsfähigkeit kultiviert hat, gelten diese bei Meier als selbst erzeugte landwirtschaftliche Produkte. Auf den Verkauf der Salatpflanzen auf dem Wochenmarkt ist grundsätzlich die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung anzuwenden.

den. Meier stellt seinen Kunden den pauschalen Steuersatz in Höhe von 10,7% in Rechnung. Die vereinnahmte Umsatzsteuer muss Meier nicht an das Finanzamt abführen. Im Gegenzug steht ihm kein Vorsteuerabzug aus dem Einkauf der Jungpflanzen zu.

Bei Verarbeitung Grenzen beachten

Für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung ist es grundsätzlich nicht schädlich, dass der Landwirt das selbst erzeugte landwirtschaftliche Produkt vor dem Verkauf im Rahmen einer ersten Verarbeitungsstufe be- oder verarbeitet. Als Bearbeitung im Rahmen der ersten Verarbeitungsstufe gilt zum Beispiel das Schlachten und Zerlegen eines Schweins in Hälften. Die Bearbeitung im Rahmen einer zweiten Verarbeitungsstufe führt dann aber dazu, dass das Produkt nicht mehr als landwirtschaftliches, sondern als gewerbliches Produkt anzusehen ist. Der Verkauf des gewerblichen Produkts kann dann nicht mehr der landwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung unterworfen werden; auf den Verkauf der gewerblichen Produkte ist dann zwingend die Regelbesteuerung anzuwenden.

Beispiel: Zur Abrundung des Sortiments in seinem Hofladen verkauft Landwirt Bauer auch selbst hergestellte Nudeln, selbst hergestellte Marmelade und selbst gebackenes Brot.

Lösung: Da die Herstellung der Nudeln und der Marmelade sowie das Backen des Brots im Rahmen der zweiten Verarbeitungsstufe erfolgt, stellen diese Produkte nicht mehr landwirtschaftliche, sondern gewerbliche Produkte dar. Der Verkauf dieser Produkte kann nicht der landwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung unterworfen werden, sondern unterliegt der Regelbesteuerung.

Der Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung steht nicht entgegen, dass die Arbeiten bzw. die Veredelungen im Rahmen der ersten Verarbeitungsstufe von einem anderen Unternehmer ausgeführt werden. Lässt ein Landwirt beispielsweise die in



Foto: ipk

Marmelade unterliegt stets der Regelbesteuerung.

seinem Betrieb erzeugten Schweine von einem Lohnunternehmer schlachten und in Hälften zerlegen (erste Verarbeitungsstufe), so kann der Landwirt diese Schweinehälften mit dem landwirtschaftlichen Umsatzsteuersatz in Höhe von 10,7 % veräußern.

Vermischung eigener Produkte mit zugekauften Produkten

Nach der neuen Sichtweise der Finanzverwaltung unterliegt der Verkauf eigenerzeugter landwirtschaftlicher Produkte der Regelbesteuerung und nicht der landwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung, wenn die eigenerzeugten Produkte vor dem Verkauf mit zugekauften Produkten untrennbar vermischt werden und die Beimischung des zugekauften Produkts mehr als 25 % beträgt.

Beispiel (aus dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen):

Ein Obstbauer hat sich verpflichtet, eine bestimmte Menge Apfelsaft in Flaschen zu liefern. Da die selbst erzeugte Menge von 700 kg Äpfeln für die Produktion nicht ausreicht, kauft er 300 kg Äpfel hinzu und presst den Saft aus der Gesamtmenge.

Lösung: Da der Saft der zugekauften Äpfel untrennbar mit dem Saft der selbst erzeugten Äpfel vermischt wurde und mehr als 25 Prozent des Endprodukts beträgt, unterliegt der Verkauf des Apfelsafts nicht der landwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung, sondern der Regelbesteuerung (Steuersatz: 19%). Die auf den Einkauf der 300 kg Äpfel entfallende Umsatzsteuer kann der Obstbauer von seiner Umsatzsteuerzahllast als Vorsteuer abziehen.

Abwandlung des Beispiels: Hätte der Obstbauer 800 kg Äpfel selbst erzeugt und müsste er deshalb nur 200 kg Äpfel zukaufen, würde der Saft der zugekauften Äpfel nur 20 Prozent des Endprodukts betragen. Der Verkauf des Apfelsafts würde dann der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen. Die auf den Einkauf der Äpfel entfallende Umsatzsteuer könnte der Obstbauer dann nicht als Vorsteuer abziehen.

Umsatzsteuerrechtlich völlig anders sind die Fälle zu beurteilen, in denen der Landwirt seine eigenerzeugten Produkte und die zugekauften Produkte zwar vermischt, die Vermischung aber nicht untrennbar erfolgt.

Beispiel (aus dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen):

Be- und Verarbeitungstätigkeiten und deren Einstufung in die erste und zweite Verarbeitungsstufe

landwirtschaftliches Urprodukt	erste (landwirtschaftliche) Verarbeitungsstufe	zweite (gewerbliche) Verarbeitungsstufe
Blumen, Zweige	Gebinde, Kränze	Gebinde, Kränze mit Dekoration (zum Beispiel Kerzen), Trauerkränze
Eier	gekocht und gefärbt, Flüssigeier, Küken	Nudeln, Eierlikör
Fische	Räucherfisch (unzerlegt), Fischfilet (auch geräuchert)	Fischsuppe, Konserven, vakuumverpackte Räucherfilets
Geflügel	geschlachtet und gerupft; bei Puten und Gänsen in Hälften zerlegt	zerlegt in kleinere, zum Beispiel bratfertige Portionen
Gemüse	geschält, zerkleinert, Natursäfte	Gemüsemischungen, Gemüsekonserven, Suppen, Fertiggerichte
Getreide	Mehl, Schrot, Getreideflocken, Kleie, Branntwein (Roh- und Feinsprit)	Brot, andere Backwaren, Nudeln, Müslimischungen, Trinkbranntwein
Kartoffeln	Kartoffelflocken, Stärkemehl, geschält und zerkleinert (ungewürzt)	zerkleinert und gewürzt, Chips
Kohl	Sauerkraut ohne Zusätze	Sauerkraut mit Zusätzen
Kräuter	zerkleinert und getrocknet	Kräuter- und Teemischungen
Milch	standardisierte Milch, H-Milch, Magermilch, Kefir, Joghurt, Butter, Käse	kondensierte Milch, Milchpulver, Speiseeis, Saure-Sahne-Dressing
Obst	zerkleinert, entkernt, Trockenobst, Obstsaft und Most, Obstwein	Obstschnaps und -likör, Obstküchen, Marmelade, Konfitüre, Gelee
Raps, Sonnenblumen	Speiseöl	Treibstoff, Motorenöl
Rindvieh, Mastrinder	geschlachtet und zerlegt in Viertel	in kleinere Portionen zerlegt, Wurstwaren
Schweine, Kälber, Wild, Schafe	geschlachtet und zerlegt in Hälften	in kleinere Portionen zerlegt (zum Beispiel bratfertige Stücke), Wurstwaren, Schinken
Weintrauben	Wein, Most, Traubensaft ohne Zusatz, Winzersekt	Branntweinerzeugnisse, Weinbrand, Essig, Likör
Zuckerrüben	Sirup, Zuckerrübensaft	Zucker

Ein Kartoffelbauer verpflichtet sich zur Lieferung von 1000 kg geschälten Kartoffeln. Da er nur über 700 kg selbst erzeugter Kartoffeln verfügt, kauft er die entsprechende Menge ungeschälter Kartoffeln hinzu. Die selbst erzeugten und zugekauften Kartoffeln werden in der Schälmaschine vermischt und geschält.

Lösung: Da die Kartoffeln nicht untrennbar miteinander vermischt werden, unterliegt die Lieferung der selbst erzeugten Kartoffeln ohne Rücksicht auf die prozentuale Zusammensetzung der Gesamtmenge der Durchschnittssatzbesteuerung (landwirtschaftlicher Durchschnittssteuersatz in Höhe von 10,7%). Die zugekauften Kartoffeln unterliegen der Regelbesteuerung

(ermäßigter Steuersatz in Höhe von 7%). Dieser Lösung, die zugegebenermaßen nur schwer nachzuvollziehen ist, liegt der Gedanke zu Grunde, dass die Kartoffeln auch nach dem Waschen und Schälen grundsätzlich wieder in die Menge der eigenerzeugten und der zugekauften Kartoffeln getrennt werden könnten, zum Beispiel dann, wenn eine der beiden Mengen vor der Vermischung mit einer Lebensmittelfarbe eingefärbt würde. Alleine diese theoretische Möglichkeit reicht nach der Sichtweise der Finanzverwaltung aus, um eine getrennte umsatzsteuerliche Behandlung vorzunehmen. Diese theoretische Möglichkeit der Trennung ist im Falle des Apfelsafts nicht möglich.

Regel 2: Nur landwirtschaftliche Dienstleistungen

Umsatzgrenze von 51 500 Euro ist umstritten / Gerichte entscheiden

Die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung ist auf die Erbringung von Dienstleistungen – im umsatzsteuerrechtlichen Sprachgebrauch: sonstige Leistungen – nur unter den folgenden Voraussetzungen anwendbar:

1. Die Dienstleistung wird mithilfe der Arbeitskräfte des landwirtschaftlichen Betriebs erbracht (hierzu gehört selbstverständlich auch die Arbeitskraft des Betriebsinhabers bzw. die Arbeitskraft der mitarbeitenden Familienangehörigen),

2. Die bei der Erbringung der Dienstleistung verwendeten Wirtschaftsgüter (zum Beispiel Schlepper, Mähdrescher) sind dem

normalen Ausrüstungsbestand des landwirtschaftlichen Betriebs zuzurechnen und

3. Die Dienstleistung trägt zur landwirtschaftlichen Erzeugung (zur landwirtschaftlichen Urproduktion) bei.

Beispiele für Dienstleistungen

Die europäische Mehrwertsteuersystemrichtlinie nennt folgende Dienstleistungen beispielhaft, die unter den genannten Voraussetzungen der Durchschnittssatzbesteuerung unterworfen werden können:

■ Anbau-, Ernte-, Dresch-, Press- und Einsammelarbeiten, Säen und Pflanzen

- Verpackung und Zubereitung landwirtschaftlicher Erzeugnisse (zum Beispiel Trocknung, Reinigung, Zerkleinerung, Einsilierung)
- Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse
- Hüten, Zucht und Mästen von Vieh
- Vermietung zu landwirtschaftlichen Zwecken
- Technische Hilfe

Ein Wirtschaftsgut ist der normalen Ausrüstung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zuzurechnen, wenn es dem Grunde oder der vorhandenen Anzahl nach dem betriebsgewöhnlichen, das heißt dem nor-

Beispiele für Dienstleistungen und deren umsatzsteuerliche Behandlung

Dienstleistung	umsatzsteuerrechtliche Behandlung
Maschinenleistung (z.B. Fuhrleistungen, Winterdienst, Erntearbeiten, etc.)	a) Leistungsempfänger ist ein Nichtlandwirt: immer Regelbesteuerung b) Leistungsempfänger ist ein Landwirt: Durchschnittssatzbesteuerung, wenn es sich um eine landwirtschaftliche Dienstleistung handelt
Vermietung einzelner Wirtschaftsgüter (z. B. Schlepper, Maschine) zu landwirtschaftlichen Zwecken	a) Durchschnittssatzbesteuerung, wenn das Wirtschaftsgut auch im eigenen Betrieb verwendet wird und die Mietdauer weniger als zwölf Monate beträgt b) Regelbesteuerung, wenn das Wirtschaftsgut mindestens zwölf Monate (langfristig) vermietet wird.
Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter zu landwirtschaftlichen Zwecken (z. B. Milchquote)	Regelbesteuerung, unabhängig von der Dauer der Verpachtung
Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern zu nichtlandwirtschaftlichen Zwecken	Regelbesteuerung (wenn es sich um ein Grundstück handelt ist die Vermietung/Verpachtung regelmäßig steuerfrei)
Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs	Regelbesteuerung (das auf die Verpachtung der Flächen entfallende Entgelt ist umsatzsteuerfrei)
Vermietung eines Standorts an einen Mobilfunknetzbetreiber, Überlassung von Grundstücken zum Bau von Überlandleitungen, Verpachtung einer Dachfläche (Photovoltaikanlage)	Regelbesteuerung, aber steuerfrei
Verpachtung eines Eigenjagdrechts	Regelbesteuerung
Beherbergung von Fremden („Urlaub auf dem Bauernhof“, Ferienwohnung, Fremdenpension)	Regelbesteuerung, da die Vermietung von Gästezimmern und Ferienwohnungen nicht landwirtschaftlichen Zwecken dient; aber: seit dem 01.01.2010 ist der ermäßigte Steuersatz (7%) anwendbar
Pferdepension	a) Regelbesteuerung, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtlandwirt ist („Freizeit-, Sportreiter“) b) Durchschnittssatzbesteuerung, wenn das eingestellte Pferd landwirtschaftlichen Zwecken dient (Arbeitspferd, Zuchtperd)
Aufzucht und Halten von fremdem Vieh (z. B. Mastschweine)	a) Leistungsempfänger ist ein Nichtlandwirt (z. B. ein gewerblicher Schweinemäster): immer Regelbesteuerung; aber: der ermäßigte Umsatzsteuersatz (7%) ist anwendbar b) Leistungsempfänger ist ein Landwirt (z. B. ein landwirtschaftlicher Schweinemäster): Durchschnittssatzbesteuerung
Entsorgungsleistungen gegenüber Nichtlandwirten (Klärschlamm, Grüngut, Bioabfälle, Biogassubstrat)	Regelbesteuerung



malen Ausrüstungsbestand des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zuzurechnen ist und es auch tatsächlich der eigenen Erzeugertätigkeit des leistungsausführenden Landwirts dient. Im Umkehrschluss kann somit eine Dienstleistung unter Verwendung eines Wirtschaftsguts, das nicht im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird oder einem nicht betriebstypischen Überbestand zuzurechnen ist oder ausschließlich zur Erbringung von Dienstleistungen gegenüber Dritten vorgehalten wird, nicht der landwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen.

Ob eine sonstige Leistung normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beiträgt, ist – zumindest nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung – einzig und allein aus der Sicht des Leistungsempfängers, das heißt aus der Sicht des Auftraggebers, zu beurteilen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist somit zwingende Voraussetzung für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung, dass die erbrachte Dienstleistung in der Sphäre des Leistungsempfängers unter planmäßiger Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie zur Vermarktung der daraus selbst gewonnenen Erzeugnisse beiträgt.

Beitrag zur landwirtschaftlichen Erzeugung

Merke: Wird die Dienstleistung nicht an einen anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erbracht, ist davon auszugehen, dass sie nicht zur landwirtschaftlichen Erzeugung beiträgt und somit der Regelbesteuerung unterliegt.

Beispiel: Ein Landwirt erbringt in den Wintermonaten im Auftrag seiner Heimatgemeinde Schneeräumarbeiten. Für die Schneeräumarbeiten erhält der Landwirt von der Gemeinde ein Entgelt.

Lösung: Die Dienstleistung „Schneeräumarbeiten“ unterliegt nicht der landwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung, da die Gemeinde kein Land- und Forstwirt ist und die erbrachte Dienstleistung somit nicht in die landwirtschaftliche Produktion beim Leistungsempfänger eingeht. Der Landwirt muss gegenüber seiner Heimatgemeinde mit dem Regelsteuersatz von 19% abrechnen und die Umsatzsteuer an sein Finanzamt abführen.

Das europäische Umsatzsteuerrecht kennt keine betragsmäßige Begrenzung für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung auf landwirtschaftliche Dienstleistungen. Auch hat zum Beispiel das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 12.3.2009 entschieden, dass Maschinenleistungen, die der Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs für andere Land- und Forstwirte erbringt, ohne betragsmäßige Beschränkung in den Anwendungsbereich der landwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung fallen.

Betragsmäßige Begrenzung der Umsätze aus Dienstleistungen

Entgegen dieser Sichtweise hat die deutsche Finanzverwaltung nun geregelt, dass Land- und Forstwirte solche Dienstleistungen nicht in unbegrenztem Umfang unter Inanspruchnahme der Durchschnittssatzbesteuerung erbringen können. Nehmen die land- und forstwirtschaftlichen Dienstleistungen im Vergleich zur eigenen landwirtschaftlichen Urproduktion einen überdurchschnittlich großen Anteil ein, sind die daraus erzielten Umsätze einer daneben bestehenden unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen und der Regelbesteuerung zu unterwerfen.

Ein Anhaltspunkt für das Vorliegen einer Tätigkeit außerhalb der Land- und Forstwirtschaft soll demnach eine im vorangegangenen Kalenderjahr überschrittene Umsatzgrenze von 51 500 Euro sein. Zwar soll das Überschreiten der Umsatzgrenze alleine die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung auf die Umsätze aus der Erbringung der Dienstleistungen noch nicht ausschließen. In diesem Fall soll vielmehr anhand weiterer Kriterien überprüft werden, ob die Dienstleistungen noch dem land- und forstwirtschaftlichen Unternehmensteil oder einem eigenständigen Unternehmensteil zuzurechnen sind. Für einen eigenständigen Unternehmensteil „Erbringung von Dienstleistungen“ soll sprechen:

- ein unverhältnismäßig hoher Anteil der auf die Erbringung der Dienstleistungen entfallenden Arbeitszeit oder
- ein Maschinen- und Ausrüstungsbestand, der über die Anforderungen des eigenen Betriebs hinausgeht.

Es ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung die Umsatzgrenze von 51 500 Euro als

Keine Regel ohne Ausnahme

Werden im Rahmen eines pauschalierenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auch Umsätze ausgeführt, die dem Grunde nach der Regelbesteuerung unterliegen (beispielsweise Verkauf zugekaufter Erzeugnisse, Erbringung von Dienstleistungen gegenüber Nichtlandwirten), können diese unter bestimmten Voraussetzungen aus Vereinfachungsgründen in die Durchschnittssatzbesteuerung einbezogen werden. Das heißt: Auch für diese Umsätze kann der Land- und Forstwirt den landwirtschaftlichen Durchschnittssteuersatz in Höhe von 10,7 % in Rechnung stellen und muss diese Umsatzsteuer nicht an das für ihn zuständige Finanzamt abführen. Für die Anwendung der Vereinfachungsregelung gelten folgende Voraussetzungen:

- Die betreffenden Umsätze betragen voraussichtlich insgesamt nicht mehr als 4000 Euro im Kalenderjahr.
- Der Unternehmer führt in dem betreffenden Kalenderjahr daneben nur ganz bestimmte Umsätze aus (Anwendung der landwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung, Kleinunternehmerregelung oder steuerfreie Umsätze).

Durch diese Vereinfachungsregelung wird der Verwaltungsaufwand – sowohl beim Landwirt als auch beim zuständigen Finanzamt – spürbar gesenkt.

„absolute Grenze“ ansieht und alle Umsätze aus der Erbringung von landwirtschaftlichen Dienstleistungen, wenn mit diesen Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr die Umsatzgrenze überschritten wurde, der Regelbesteuerung unterwirft. Betroffene sollten die Umsatzsteuerfestsetzungen auf jeden Fall mittels Einspruch angreifen, da diese Frage wahrscheinlich noch von den deutschen Finanzgerichten geklärt wird.

Thomas Schuhmann
Steuerberater, bbv-Beratungsdienst
München



Foto: ipix

Biogaserzeuger sollten den Gasverkauf im Betrieb neu strukturieren, um steuerliche Nachteile zu vermeiden.

Biogas: Pauschalierung gestoppt

Wie können Landwirte auf die neue Rechtslage reagieren?

Nach einem Schreiben des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 6. Dezember 2010 hat Biogas seinen landwirtschaftlichen Charakter verloren. Der Verkauf von Biogas unterliegt somit der umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung, die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung kann nicht mehr angewendet werden.

Nach der geänderten Sichtweise der deutschen Finanzverwaltung (das Schreiben des Bayerischen Landesamts für Steuern wurde vorab auf Bund-Länder-Ebene abgestimmt und gilt somit im gesamten Bundesgebiet) kann Biogas, auch wenn dieses im Rahmen eines ertragsteuerlich landwirtschaftlichen Nebenbetriebs erzeugt wird und somit zur Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führt, nicht mehr unter Anwendung der landwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung an ein stromerzeugendes Unternehmen verkauft werden. Das Bayerische Landesamt für Steuern begründet diese neue Sichtweise wie folgt: „Das erzeugte Biogas hat nach der Intention der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie seinen

landwirtschaftlichen Charakter verloren. Die Lieferung von Biogas ist damit kein im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführter Umsatz. Er unterliegt nicht mehr der Durchschnittssatzbesteuerung.“

Diese Neuregelung der umsatzsteuerlichen Behandlung des Verkaufs von Biogas sollte ursprünglich ab dem 1.1.2011



Steuerberater Hans Dintenfelder

gelten. Mit Schreiben des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 14. 12. 2010 wurde die Anwendung der Neuregelung jedoch auf den 1.4.2011 verschoben. Seit diesem Zeitpunkt sind beim Verkauf von Biogas 19% Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Die vereinnahmte Umsatzsteuer muss an das zuständige Finanzamt abgeführt werden. Eine zunächst in Aussicht gestellte weitere Verschiebung auf den 1.7.2011 erscheint mittlerweile ausgeschlossen.

Landwirte, die das Biogas bislang zulässigerweise im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs erzeugt und beim Verkauf des Biogases den landwirtschaftlichen Durchschnittssteuersatz in Höhe von 10,7% in Rechnung gestellt haben, stehen aufgrund der neuen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung unter einem großen Handlungsdruck. Zur Vermeidung von steuerlichen Nachteilen sollte unbedingt gehandelt werden. Nachstehend werden die unterschiedlichen Handlungsmöglichkeiten für den Landwirt sowie deren umsatzsteuerliche Folgen näher dargestellt.



Option zur Regelbesteuerung für das gesamte Unternehmen

Wird insgesamt zur Anwendung der Regelbesteuerung optiert, unterliegen nicht nur der Verkauf des Biogases, sondern sämtliche Umsätze des land- und forstwirtschaftlichen Unternehmens der Regelbesteuerung. Auf die Umsätze mit den landwirtschaftlichen Erzeugnissen (Getreide, Gemüse, Obst, Masttiere etc.) ist der ermäßigte Umsatzsteuersatz in Höhe von 7 % anzuwenden. Auf die Umsätze mit dem Biogas und der Erbringung von Dienstleistungen ist der sogenannte Regelsteuersatz in Höhe von 19 % anzuwenden.

Im Gegenzug kann der land- und forstwirtschaftliche Unternehmer die von ihm bezahlte Umsatzsteuer (zum Beispiel bei der Anschaffung von landwirtschaftlichen Maschinen, beim Einkauf von Saatgut und Düngemitteln) in Abzug bringen und damit seine Umsatzsteuerzahllast mindern oder sogar eine Erstattung durch das Finanzamt erreichen. Würden innerhalb der letzten fünf Jahre bewegliche Wirtschaftsgüter (Schlepper, Mähdrescher etc.) angeschafft oder innerhalb der letzten zehn Jahre Wirtschaftsgebäude (Stall, Maschinenhalle etc.) hergestellt, so kann auch noch eine zumindest anteilige Erstattung der bei Anschaffung oder Herstellung bezahlten Umsatzsteuer erreicht werden.

Verpachtung der Biogasanlage an Angehörige

Als weitere Gestaltungsvariante bietet sich auch die Verpachtung an ein anderes Unternehmen an, zum Beispiel an das Unternehmen, das in der Vergangenheit auch schon die Stromerzeugung übernommen hat. An diesem Unternehmen kann auch der Landwirt, der das Biogas in der Vergangenheit im Rahmen seines landwirtschaftlichen Unternehmens erzeugt hat, beteiligt sein, zum Beispiel im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit der Ehefrau oder einem Kind.

Bei dieser Gestaltung unterliegen die Erzeugung und der Verkauf des Biogases oder der Verkauf des elektrischen Stroms natürlich auch der Regelbesteuerung. Vorteilhaft ist aber, dass das Substrat für die Biogasanlage (Grüngut, Mais, Gülle etc.) weiterhin vom landwirtschaftlichen Erzeu-

gungsbetrieb an den biogaserzeugenden Betrieb unter Anwendung des landwirtschaftlichen Durchschnittssteuersatzes in Höhe von 10,7% verkauft werden kann. Der landwirtschaftliche Erzeugungsbetrieb muss die vereinnahmte Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abführen. Trotzdem steht dem biogaserzeugenden Betrieb der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen über den Substrateinkauf zu.

Die Verpachtung der Biogasanlage unterliegt zwar beim verpachtenden Unternehmen der Regelbesteuerung. Finanzielle Nachteile ergeben sich daraus aber nicht, da der Pächter zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Im Gegenteil, für den verpachtenden Unternehmer ergeben sich sogar noch finanzielle Vorteile. Da er die Biogasanlage nun zur Ausführung von regelbesteuerten Umsätzen verwendet, kann er unter bestimmten Voraussetzungen nachträglich einen anteiligen Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten der Biogasanlage in Anspruch nehmen (Vorsteuerberichtigung).

Übertragung bzw. Übereignung der Biogasanlage

Ferner ist die Möglichkeit der Übertragung bzw. Übereignung der Biogasanlage auf ein anderes Unternehmen zu prüfen. Auch an diesem Unternehmen kann wiederum der Landwirt, der das Biogas in der Vergangenheit im Rahmen seines landwirtschaftlichen Betriebs erzeugt hat, beteiligt sein.

Die Rechtsfolgen, die aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht eintreten, sind im Wesentlichen mit den Rechtsfolgen vergleichbar, die bei der Verpachtung einer Biogasanlage eintreten. Jedoch mit einer wichtigen Ausnahme: Die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen einen nachträglichen Vorsteuerabzug

aus den Herstellungskosten der Biogasanlage in Anspruch zu nehmen, hat hier das biogaserzeugende Unternehmen, nicht der landwirtschaftliche Erzeugungsbetrieb.

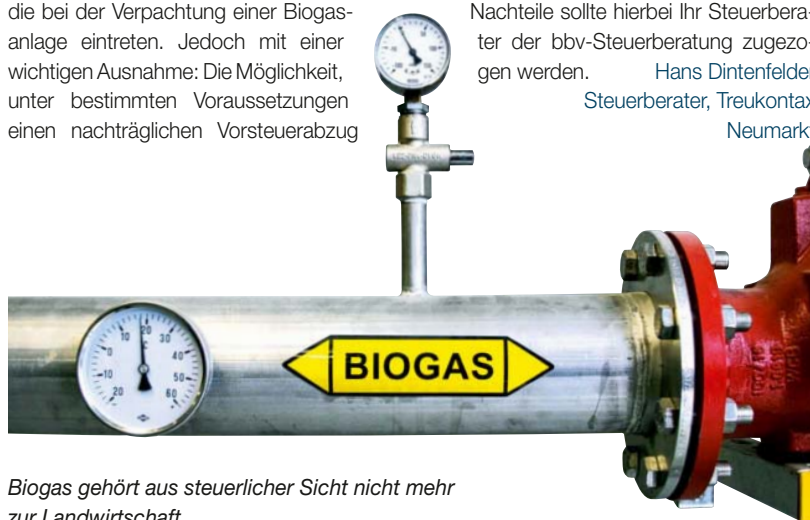
Weitere umsatzsteuerliche Folgen

Da Biogas seit dem 1. April 2011 kein landwirtschaftliches, sondern ein gewerbliches Produkt darstellt, können Dienstleistungen eines Landwirts gegenüber dem biogaserzeugenden Unternehmen (zum Beispiel Erntearbeiten, Fuhrleistungen) nicht mehr der landwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung unterworfen werden. Die Dienstleistung dient beim Leistungsempfänger nicht der landwirtschaftlichen, sondern der gewerblichen Produktion. Der leistungserbringende Landwirt muss folglich mit dem Regelsteuersatz in Höhe von 19% über die von ihm erbrachte Leistung abrechnen.

Ursprünglich war die Umstellung auf die Regelbesteuerung bereits ab dem 1.1.2011 vorgesehen gewesen. Durch den Einsatz des Bayerischen Bauernverbandes konnte ein 3-monatige Übergangsfrist bis zum 1.4.2011 erreicht werden um die erforderlichen Umstellungen zeitgerecht durchführen zu können.

Fazit: Zur Vermeidung umsatzsteuerlicher Nachteile müssen die Landwirte, die Biogas bisher im Rahmen eines landwirtschaftlichen Nebenbetriebs erzeugt und unter Anwendung des landwirtschaftlichen Durchschnittssteuersatzes (10,7%) verkauft haben, unbedingt handeln und umstrukturieren. Zur Vermeidung eventueller anderer steuerlicher und außersteuerlicher Nachteile sollte hierbei Ihr Steuerberater der bbv-Steuerberatung zugezogen werden.

Hans Dintenfelder
Steuerberater, TreuKontax
Neumarkt



Biogas gehört aus steuerlicher Sicht nicht mehr zur Landwirtschaft.

Foto: agrarpress

Die Option zur Regelbesteuerung

Ein freiwilliger Verzicht auf die Pauschalierung ist möglich

Die Durchschnittssatzbesteuerung im Sinne des § 24 UStG ist die Besteuerungsform, die das Umsatzsteuergesetz für land- und forstwirtschaftliche Unternehmen als „normale“ Besteuerungsform vorsieht. Der Landwirt stellt seinen Kunden einen durchschnittlichen Steuersatz in Rechnung, die vereinnahmte Umsatzsteuer muss der Landwirt nicht an das Finanzamt abführen. Dadurch erhält der Landwirt einen Ausgleich für die Umsatzsteuern, die er selbst an seine Lieferanten bzw. für seine bezogenen Vorleistungen bezahlen muss. Ein tatsächlicher Vorsteuerabzug steht dem Landwirt nicht zu.

Da die vereinnahmten Umsatzsteuern aber nicht immer einen vollen Ausgleich der bezahlten Umsatzsteuern gewährleisten, ermöglicht das deutsche Umsatzsteuergesetz dem Land- und Forstwirt die Option zur Anwendung der sogenannten Regelbesteuerung. Die Anwendung der Regelbesteuerung bewirkt, dass der Landwirt die von ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer an das für ihn zuständige Finanzamt abführen, das heißt bezahlen, muss. Im Gegenzug kann er die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als sogenannte Vorsteuer abziehen. Damit mindert der Landwirt entweder seine Zahllast gegenüber dem Finanzamt oder erreicht sogar eine Erstattung durch das Finanzamt.

Die Option zur Anwendung der Regelbesteuerung wirkt sich immer dann po-



Foto: agrar-press

Landwirte können freiwillig zur Regelbesteuerung optieren.

sitiv aus, wenn Vorsteuerüberschüsse bestehen. Dies ist oftmals der Fall, wenn große Maschinen angeschafft oder landwirtschaftliche Gebäude errichtet werden. Dabei ist aber zu beachten, dass der land- und forstwirtschaftliche Unternehmer nach einer Option zur Regelbesteuerung für fünf Jahre an diese Besteuerungsform gebunden ist.

Form und Frist der Optionserklärung

Die Erklärung des Landwirts, dass er seine Umsätze nicht nach den Vorschriften der Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, sondern nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern möchte, ist an keine bestimmte Form gebunden. Die Erklärung gegenüber dem Finanzamt kann der Landwirt grundsätzlich mündlich oder schriftlich erklären. Zum Nachweis der Option, sollte die Erklärung gegenüber dem Finanzamt schriftlich erfolgen. Es ist in diesem Zusammenhang auch zulässig, die Optionserklärung mit einer Umsatzsteuer-voranmeldung zu verbinden.

Die Option zur Regelbesteuerung kann

gegenüber dem Finanzamt bis zum 10. Tag eines Kalenderjahres für das vorangegangene Kalenderjahr erklärt werden. Somit konnte ein Landwirt beispielsweise bis zum 10. Januar 2011 gegenüber dem zuständigen Finanzamt erklären, dass er ab Beginn des Kalenderjahres 2010 die Regelbesteuerung für sein land- und forstwirtschaftliches Unternehmen bzw. für den land- und forstwirtschaftlichen Unternehmensteil anwendet. Eine Verlängerung dieser Frist ist grundsätzlich nicht möglich. Es handelt sich um eine sog. Ausschlussfrist.

Darauf ist zu achten

- Hat ein Unternehmer mehrere land- und forstwirtschaftliche Betriebe, etwa einen Betrieb in Bayern und einen Betrieb in Mecklenburg-Vorpommern, so kann er die Option zur Regelbesteuerung nur einheitlich für alle Betriebe vornehmen.
- Fällt der 10. Tag, das heißt der 10. Januar, eines Kalenderjahres auf einen Samstag oder einen Sonntag, so verlängert sich die Frist bis zum darauffolgenden Werktag.

Trotz dieser großzügigen Frist sollte sich der Land- und Forstwirt frühzeitig entscheiden. So ist er nach Abgabe der Erklärung zur Anwendung der umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung gezwungen, seine Ausgangsrechnungen zu berichtigen, wenn er den landwirtschaftlichen Durchschnittssteuersatz von 10,7% in seinen Rechnungen ausgewiesen, tatsächlich aber nur Verkäufe ausgeführt hat, die dem ermäßigten Steuersatz von 7% unterliegen.

Bindungswirkung und Rückkehr zur Durchschnittssatzbesteuerung

Die Erklärung zur Anwendung der umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung bindet den Land- und Forstwirt mindestens für fünf Kalenderjahre an diese Besteuerungsform. Innerhalb des fünfjährigen Zeitraums ist eine Rückkehr zur Anwendung der landwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung nicht zulässig. Die Erklärung kann danach mit Wirkung vom Beginn eines Kalender-



Steuerberaterin Centa Prey

jahres widerrufen werden. Der Widerruf ist in diesem Fall bis zum 10. Tag nach Beginn des Kalenderjahres zu erklären, auf dessen Beginn die Option widerrufen werden soll.

Sollte zum Beispiel nach Ablauf der mindestens fünfjährigen Bindung zum 1.1.2011 wieder zur Anwendung der landwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung zurückgekehrt werden, so musste der Widerruf bis zum 10.1.2011 gegenüber dem zuständigen Finanzamt erklärt werden. Auch hier gilt: Fällt der 10. Tag eines Kalenderjahres, das heißt der 10. Januar,

auf einen Samstag oder Sonntag, so endet die Frist erst am darauffolgenden Werktag.

Wird das land- und forstwirtschaftliche Unternehmen bzw. der land- und forstwirtschaftliche Unternehmensteil während des fünfjährigen Bindungszeitraums veräußert, so geht die Bindungswirkung regelmäßig auf den Erwerber über. Der Erwerber kann in diesem Fall erst nach Ablauf des fünfjährigen Bindungszeitraums zur land- und forstwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung zurückkehren. Gleiches gilt für den Erben, wenn der Land- und Forstwirt

während des fünfjährigen Bindungszeitraums verstirbt.

Wird der Betrieb während des Bindungszeitraums verpachtet, so geht die fünfjährige Bindungswirkung nicht auf den Pächter über. Der Pächter ist in diesem Fall ein neuer Unternehmer und muss neu entscheiden, ob er die land- und forstwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung anwenden will oder ebenfalls zur Regelbesteuerung optieren möchte.

Centa Prey
Steuerberaterin, bbv-Beratungsdienst
Regensburg

Rückkehr zur Pauschalierung erschwert

Neue Vorschriften zur Berichtigung von Betriebsvorrichtungen

Optierende Landwirte müssen jetzt aufpassen. Wollen sie nach fünf Jahren wieder zur Pauschalierung zurück, kann nach der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ein Steuerhammer drohen. Nach einem neuen Urteil des Bundesfinanzhofs hat sich für optierende Landwirte, die zur Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe zurückkehren möchten, einiges geändert, wie folgendes Beispiel zeigt.

Landwirt A hatte den Neubau seines Schweinestalls im Jahr 2005 unter umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten optimal geplant. Um die auf die Herstellung des neuen Schweinestalls entfallenden Umsatzsteuerbeträge vom Finanzamt erstattet zu bekommen, hat der Schweinehalter mit Wirkung ab dem 1. Januar 2005 zur umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung optiert. Somit musste er zwar die von ihm im Zuge des Verkaufs seiner landwirtschaftlichen Erzeugnisse vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge an sein Finanzamt abführen, im Gegenzug konnte er aber die von ihm bezahlten Umsatzsteuerbeträge von seiner Umsatzsteuerlast abziehen.

Aus der Option zur Regelbesteuerung ergab sich für ihn insgesamt ein finanzieller Vorteil. Denn aufgrund des Neubaus des Schweinestalles waren die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge zusammen mit den Vorsteuerbeträgen aus den weiteren Einkäufen wie Ferkel und Futter höher als die von ihm geschuldeten Umsatzsteuerbeträge. Es ergab sich insgesamt ein Erstattungs-



Foto: agrarpress

Schweinehalter, die beim Stallbau zur Regelbesteuerung wechselten, können künftig erst nach zehn Jahren ohne „Nachzahlungen“ zurück zur Pauschalierung.

anspruch gegenüber dem Finanzamt von mehreren Tausend Euro.

Nach Ablauf von sechs Jahren, so die ursprüngliche Planung, wollte A dann mit Wirkung ab dem 1. Januar 2011 wieder zur umsatzsteuerlichen Durchschnittssatzbesteuerung („Pauschalierung“) zurückkehren. Diese ermöglicht ihm, die in Rechnung gestellten und vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge einzubehalten und nicht an das Finanzamt abzuführen. Auf diesem Weg hätte A erreicht, dass er die auf die Anschaffung bzw. den Einbau der Stalleinrichtung entfallenden Umsatzsteuerbeträ-

ge als Vorsteuer hätte abziehen können, ohne dass ihm durch den Rückwechsel zur Durchschnittssatzbesteuerung ein umsatzsteuerlicher Nachteil erwachsen wäre, da der (fünfjährige) Vorsteuerberichtigungszeitraum dann bereits abgelaufen wäre.

Neuer Zeitraum für Berichtigung

Diese Pläne des Schweinehalters A hat jedoch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) durchkreuzt. So hat der BFH mit Urteil vom 14. Juli 2010 (Az.: XI R 9/09) entschieden, dass wesentliche Bestandtei-

le, die in ein Gebäude eingebaut wurden (im entschiedenen Fall: die Fütterungs- und Lüftungsanlage eines Schweinestalls), nach deutschem und europäischem Recht nicht einem fünfjährigen, sondern einem zehnjährigen Vorsteuerberichtigungszeitraum unterliegen. Diese Rechtsprechung des BFH hat zur Folge, dass optierende Landwirte die umsatzsteuerliche Regelbesteuerung faktisch über mindestens elf Jahre (Zeitraum der Herstellung plus zehn Jahre) anwenden müssen. Erst dann lässt sich eine anteilige Rückzahlung der Vorsteuerbeträge gänzlich vermeiden, die auf die Anschaffung oder Herstellung der Stall-einrichtung entfallen

In dem vom BFH entschiedenen Fall hatte ein Landwirt in 1993 einen Schweinestall errichtet und, entsprechend der gesetzlichen Vorgaben und dem Stand der Technik, u. a. eine Fütterungs- (heutiger Stand der Technik) und eine Lüftungsanlage (bau-rechtlich vorgegeben) eingebaut. Da der Landwirt mit Wirkung ab dem 1. Januar 1993 zur umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung optiert hatte, nahm er auch aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dieser Anlagen den Vorsteuerabzug vor. Mit Wirkung ab 1. Januar 1998 wechselte er zur Durchschnittssatzbesteuerung zurück.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Fütterungs- und Lüftungsanlagen als wesentliche Bestandteile des Gebäudes und damit als wesentliche Bestandteile des Grundstücks anzusehen sind. Dementsprechend legte das Finanzamt einen zehnjährigen Vorsteuerberichtigungs-

zeitraum zugrunde und verlangte rund die Hälfte der in Abzug gebrachten Vorsteuern vom betroffenen Landwirt zurück. Dagegen wandte sich der Landwirt mit Einspruch und Klage; letztendlich jedoch ohne Erfolg. Der BFH gab dem Finanzamt recht und wies die Klage des Landwirts ab.

Der BFH begründete seine Entscheidung unter anderem mit den Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches. Demnach gehören zu den wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks insbesondere die darauf befindlichen Gebäude. Und zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes gehören wiederum die Gegenstände, die zu dessen Herstellung eingebaut werden. Dabei berücksichtigte der BFH, dass Gegenstände dann in ein Gebäude als eingefügt gelten, wenn diese nach der Verkehrsanschauung dem Gebäude seine besondere Eigenart geben oder diese dem Baukörper besonders angepasst sind.

Infolgedessen urteilten die BFH-Richter, dass zum Beispiel die Fütterungs- und Lüftungsanlagen wesentliche Bestandteile des Gebäudes und damit wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind. Und für wesentliche Grundstücksbestandteile gilt nach den Vorschriften des deutschen Umsatzsteuergesetzes ein zehnjähriger Berichtigungszeitraum.

Länger optieren

Das BFH-Urteil hat für optierende Landwirte schwerwiegende Folgen, wie das folgende Beispiel klar macht. Landwirt B hat in 2005 einen Schweinestall errichtet. Die Fertigstellung und Inbetriebnahme erfolgte zum 1. Juli 2005. Dabei wurden auch Fütterungs- und Lüftungsanlagen (wesentliche Grundstücksbestandteile) in das neue Gebäude eingebaut. Die auf die Fütterungs- und Lüftungsanlagen entfallende Umsatzsteuer hat 20000 EUR betragen. Um die Erstattung der bezahlten Umsatzsteuern zu erreichen, hatte B vor Beginn der Baumaßnahme zur Regelbesteuerung optiert. Mit Beginn des Jahres 2011 kehrte B wieder zur Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung zurück. Denn er war der Auffassung, dass der Berichtigungszeitraum für die Fütterungs- und Lüftungsanlage nur fünf Jahre betragen würde.

Da der Wechsel von der Regelbesteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung eine



Steuerberater Anton Thannheimer

„Änderung der Verhältnisse“ darstellt, ist für die wesentlichen Grundstücksbestandteile eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen. Der Berichtigungszeitraum läuft vom 1. Juli 2005 bis zum 30. Juni 2015 (zehn Jahre). B muss für die Kalenderjahre 2011 bis 2014 jeweils 2000 Euro, für das Kalenderjahr 2015 noch 1000 Euro an das Finanzamt bezahlen. Eine Rückzahlung könnte der Landwirt nur vermeiden, wenn er die Regelbesteuerung bis mindestens zum 31. Dezember 2015 anwenden würde.

Vorsteuern auf ältere Investitionen berücksichtigen

Jedoch eröffnet die BFH-Rechtsprechung auch Chancen und steuerliche Vorteile. Dies ist dann der Fall, wenn für Sie zum Beispiel in der Vergangenheit die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung (Pauschalierung) günstiger war, Sie aber aufgrund betrieblicher Veränderungen oder weiterer Investitionen zur Regelbesteuerung optieren wollen. Dies verdeutlicht das folgende Beispiel:

Landwirt C hat in 2006 einen neuen Schweinestall errichtet. Der Schweinestall war am 30. Juni 2006 fertiggestellt und C hat ab dem 1. Juli 2006 die Tiere eingestallt. Natürlich hat der Landwirt auch Fütterungs- und Lüftungsanlagen in das neue Gebäude eingebaut. Die Umsatzsteuer, die auf die Fütterungs- und Lüftungsanlagen entfiel, betrug 20000 Euro. C hat in der Vergangenheit nicht zur Regelbesteuerung optiert, da die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung für sein landwirtschaftliches Unternehmen günstiger war.



Foto: agrar-press

Für Stalleinrichtungen wurde der Berichtigungszeitraum verlängert.

Dementsprechend konnte C für den Bau des neuen Schweinestalls keinen Vorsteuerabzug vornehmen. In 2011 wird C ein weiteres Stallgebäude errichten und landwirtschaftliche Maschinen anschaffen. Sein Steuerberater rechnet ihm nun vor, dass die Anwendung der Regelbesteuerung für sein Unternehmen günstiger ist.

Optiert C nun rückwirkend ab dem 1. Januar 2011 zur Regelbesteuerung, kann er wegen des Stallbaus in 2006 die anteilige Vorsteuer in den Jahren 2011 bis 2016 zu seinen Gunsten berichtigen. Optiert er ab 2011, kann er für die Kalenderjahre 2011 bis 2015 jährlich 2000 Euro Vorsteuern (1/10 von 20000 Euro) erhalten. Für das halbe Jahr 2016 bekommt C noch 1000 Euro. Der Schweinehalter kann seine Entscheidung über die Option ab Beginn des Kalenderjahres 2011 grundsätzlich noch bis zum 10. Januar 2012 fällen. Daher steht er nicht unter Zeitdruck.

Die dargestellte Berechnung bezieht sich zwar nur auf die Fütterungs- und Lüftungsanlagen, da sich insoweit eine Änderung der Rechtslage ergeben hat. Sie gilt aber für das eigentliche Gebäude (die Gebäudehülle) entsprechend. Auch für die Gebäudehülle kann C noch den anteiligen Vorsteuerabzug geltend machen.

Unbedingt Option prüfen

Aufgrund der dargestellten umsatzsteuerlichen Auswirkungen ist dringend zu empfehlen, dass Landwirte, die weiterhin die Durchschnittssatzbesteuerung für landwirtschaftliche Betriebe anwenden, nun nochmals die Besteuerungsform ihres landwirtschaftlichen Betriebs überprüfen und dabei die geänderte Rechtsprechung des BFH beachten. Vorteilhaft wird dies vor allem für die Betriebe sein, die in der jüngeren Vergangenheit in Wirtschafts- und Stallgebäude investiert haben. In diesen Fällen kann sich eine Option zur Regelbesteuerung positiv auswirken.

Entscheidend ist nun, welche „Sachen“ als wesentliche Gebäude- bzw. Grundstücksbestandteile anzusehen sind. Nach der Definition des BFH sind wesentliche Gebäudebestandteile alle Teile, ohne die das Gebäude nach der Verkehrsanschauung noch nicht fertiggestellt ist. Gegenstände, die lediglich der Ausstattung oder der Einrichtung des Bauwerks dienen, sind nur

dann „eingefügt“, wenn erst deren Einbringung dem Gebäude seine besondere Eigenart gibt oder wenn sie dem Baukörper besonders angepasst sind und deshalb mit ihm eine Einheit bilden.

Hierbei kommt es auf den Zweck des jeweiligen Grundstücks oder Gebäudes an. Neben den bereits mehrfach erwähnten Fütterungs- und Lüftungsanlagen können im Bereich der Landwirtschaft beispielsweise (die Aufzählung ist nicht abschließend) noch folgende Sachen bzw. Wirtschaftsgüter als wesentliche Grundstücks- oder Gebäudebestandteile, welche einem zehnjährigen Vorsteuerberichtigungszeitraum unterliegen, angesehen werden:

- die Spaltenböden in einem Rinderstall,
- ein fest eingebauter Melkstand,
- die Hofbefestigung,
- eine Jauchegrube,
- die Drainageanlagen,
- ein Ventilator in einen Geflügelstall,
- ein Fahrsilo,
- der Fermenter einer Biogasanlage.

Aufpassen beim Stallverpachten

Neben dem geänderten Zeitraum für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei wesentlichen Grundstücks- bzw. Gebäudebestandteilen, hat das BFH-Urteil aber für andere steuerliche Bereiche keine Auswirkungen. Steuerrechtlich stellen die Lüftungs- und Fütterungsanlagen in einem Schweinestall sogenannte Betriebsvorrichtungen dar. Betriebsvorrichtungen sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören und dem Betrieb unmittelbar dienen. Der Begriff „Betriebsvorrichtung“ findet sich noch an anderen Stellen im Umsatzsteuergesetz und auch im Ertragsteuerrecht.

Bei der Vermietung und Verpachtung des Grund und Bodens sowie der Gebäude sind zum Beispiel die Betriebsvorrichtungen nicht von der Umsatzsteuer befreit, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind. Deshalb ist bei der Verpachtung eines Stallgebäudes oder eines landwirtschaftlichen Betriebs weiterhin eine Aufteilung des Pachtentgelts für Umsatzsteuerzwecke vorzunehmen.

Dazu ein Beispiel: Landwirt D verpachtet ab dem 1. Juli 2011 ein Stallgebäude. Die vereinbarte Pacht beträgt jährlich 24000 Euro, also 2000 Euro monatlich. Diese

teilt sich auf in eine Pacht von 20000 Euro für das Stallgebäude und 4000 Euro für die Einbauten in das Stallgebäude, zum Beispiel für die Fütterungsanlage. Für umsatzsteuerliche Zwecke ist das einheitliche Pachtentgelt aufzuteilen. Die Pacht für das Stallgebäude ist umsatzsteuerfrei, die Pacht für die Stalleinbauten ist dagegen umsatzsteuerpflichtig (Steuersatz: 19%).

Ertragsteuerrechtlich stellen Betriebsvorrichtungen selbstständige Wirtschaftsgüter dar. Sie sind im Anlagenverzeichnis gesondert auszuweisen und gesondert abzuschreiben.

Anton Thannheimer
Steuerberater, Treukontax, Kaufbeuren

Tipps für Rückkehrer

1. Wer von der Regelbesteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung zurückerkehrt, muss den zehnjährigen Berichtigungszeitraum für wesentliche Grundstücks- und Gebäudebestandteile beachten, um eine Vorsteuerberichtigung zu seinen Ungunsten zu vermeiden.

2. Im umgekehrten Fall des Wechsels von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung haben Sie ein zusätzliches Vorsteuerpotenzial zu Ihren Gunsten, wenn Sie innerhalb des vorangegangenen Zehnjahreszeitraums ein unternehmerisch genutztes Gebäude erstellt haben.

3. Die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sollten Sie beachten, wenn Sie prüfen, welche die günstigste umsatzsteuerliche Besteuerungsform ist. Eventuell kann dies den Ausschlag zugunsten der Regelbesteuerung geben.

4. Ob die Rechtsprechung des BFH, wenn wegen einer Stallbaumaßnahme zur Regelbesteuerung optiert wurde, eine praktische Verlängerung der Optionsdauer von fünf auf zehn Jahren darstellt, kann nicht pauschal mit Ja oder Nein beantwortet werden. Es handelt sich jeweils um Einzelfallentscheidungen, welche nur anhand der betrieblichen Besonderheiten getroffen werden können. Ihr Steuerberater ist Ihnen dabei gerne behilflich.