

Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Juni 2010
KBL 54/10

Sehr geehrte Damen und Herren,

bewirtschaften Sie als Landwirt neben Ihren eigenen und gepachteten Grundstücken auch Flächen Ihres Ehegatten, dann besteht die Möglichkeit, dass die Flächen Ihres Ehegatten zu Betriebsvermögen werden können und damit bei einer Veräußerung oder Schenkung Einkommensteuer anfallen könnte. Wann Grundstücke des Ehegatten zu Betriebsvermögen werden bzw. wie sich das vermeiden lässt, damit befasst sich unter anderem der nachfolgende Informationsbrief. Zudem werden in diesem Rundbrief für die Praxis relevante Verwaltungsanweisungen wie der Umsatzsteuersatz bei Einpflanzarbeiten durch Gärtnereien oder Baumschulen dargestellt. Ferner befasst sich der Informationsbrief mit der aktuellen Steuerrechtsprechung zu land- und forstwirtschaftlichen Themen wie z.B. der Frage, ob der Verkauf von Zahlungsansprüchen der Umsatzsteuer unterliegt.

Mit freundlichen Grüßen

Verkauf von Zahlungsansprüchen unterliegt nicht der Umsatzsteuer

Übertragen oder verpachten Landwirte Zahlungsansprüche, so fallen dabei nach Auffassung der Finanzverwaltung sowohl beim pauschalversteuernden als auch beim regelversteuernden Landwirt grundsätzlich 19 % Umsatzsteuer an. Für die Verpachtung und den Verkauf von Zahlungsansprüchen soll also weder die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG mit 10,7 % Umsatzsteuer noch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8c UStG zur Anwendung kommen.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat jetzt entschieden, dass der Handel mit Zahlungsansprüchen entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung doch nach § 4 Nr. 8c UStG umsatzsteuerfrei sein soll. Die Finanzverwaltung hat gegen das Urteil Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof (BFH) eingelegt (vgl. AZ.: XI 83/09). Landwirten ist deshalb zu empfehlen, die betroffenen Steuerbescheide bis zur Entscheidung des beim BFH anhängigen Verfahrens offen zu halten.

Fraglich ist auch die ertragsteuerliche Auffassung der Finanzverwaltung zu den Zahlungsansprüchen. Gemäß einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen dürfen gekaufte Zahlungsansprüche nicht abgeschrieben werden. Im Hinblick auf die Rechtsprechung zu den Zuckerrübenlieferrechten und Milchquoten, wo Abschreibungen möglich sind, ist die Auffassung der Verwaltung zunehmend in Frage zu stellen. Es ist gegenwärtig allerdings nicht bekannt, dass die Finanzverwaltung von ihrer Auffassung abweichen will.

Ehegattenmitunternehmerschaft in der Landwirtschaft – oder: ab wann wird aus Grundbesitz, der dem Ehepartner des Landwirts gehört, Betriebsvermögen

Gehört der von einem Landwirt bewirtschaftete Grund und Boden beiden Ehegatten gemeinsam bzw. dem Ehepartner des Landwirts allein, dann werden, soweit bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, die landwirtschaftlichen Einkünfte beiden Ehegatten zugerechnet, obwohl nur ein Ehepartner, in der Regel der Ehemann, als Landwirt auftritt. Aus einkommensteuerrechtlicher Sicht bilden die Eheleute dann eine so genannte Ehegattenmitunternehmerschaft. Das hat zur Folge, dass die selbst bewirtschafteten Grundstücke beider Ehegatten nun zum Betriebsvermögen gehören. Von großer steuerlicher Bedeutung ist die Angelegenheit insbesondere dann, wenn aus Grundbesitz Bauland werden könnte.

Eheleute mit landwirtschaftlichen Einkünften sollten deshalb genau prüfen, ob der Grundbesitz des Landwirts-ehegatten zum Privatvermögen gehört, oder ob die Eheleute eine Ehegattenmitunternehmerschaft bilden.

Eine Ehegattenmitunternehmerschaft liegt jedoch nur dann vor, wenn der Betrieb von beiden Ehegatten bewirtschaftet wird, also beide Ehepartner regelmäßig im Betrieb tätig sind. Arbeitet der Ehegatte des Landwirts also nicht im Betrieb mit, so kann auch keine Ehegattenmitunternehmerschaft entstehen.

Zu einer Ehegattenmitunternehmerschaft kann es aber auch nur dann kommen, wenn der Landwirt die Grundstücke ohne eine vertragliche Vereinbarung bearbeitet. Haben die Eheleute jedoch einen Pachtvertrag über die Grundstücke abgeschlossen oder eine Vereinbarung darüber getroffen, dass der Ehegatte die Grundstücke unentgeltlich für seinen Betrieb nutzen darf, dann kann es wegen der Vereinbarung nicht zu einer Ehegattenmitunternehmerschaft kommen.

Eine weitere Bedingung für das Vorliegen einer Ehegattenmitunternehmerschaft ist, dass der Umfang der Grundstücke des Ehegatten des Landwirts einen bestimmten Prozentsatz überschreitet. Nur wenn alle drei Voraussetzungen erfüllt sind, bilden die Eheleute eine so genannte Ehegattenmitunternehmerschaft.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nun neu festgelegt, ab welchem Umfang der Grundbesitz des Ehegatten zu Betriebsvermögen wird. Die Finanzverwaltung hat mit Erlass vom 18.12.2009 bestätigt, dass die Grundsätze dieses BFH-Urteils allgemein anzuwenden sind.

Eine Ehegattenmitunternehmerschaft lag bisher nur dann vor, wenn der Anteil vom Ehegatten des Landwirts an im Betrieb bewirtschafteten Flächen bezogen auf den Wert des Hofes mehr als 20 % ausmachte. In seiner neuen Rechtsprechung hat der BFH diesen Prozentsatz nun abgesenkt. Zukünftig reicht es damit aus, wenn der Anteil des Ehegatten des Landwirts 10 % oder mehr beträgt. Neu ist auch, dass nun zugepachtete Flächen in die Berechnung miteinbezogen werden.

Beispiel:

Bewirtschaftet ein Landwirt 100 ha und davon gehören 60 ha ihm allein, 10 ha gehören den Ehegatten gemeinsam, 20 ha hat er gepachtet und 5 ha hat seine Ehefrau gepachtet bzw. 5 ha gehören der Ehefrau allein und sie überlässt alle Flächen ihrem Ehemann ohne vertragliche Vereinbarung, dann liegt der Anteil der Fläche der Ehegattin bei 15 % (10 ha : 2 + 5 ha + 5 ha = 15 ha, 15 ha/100 ha = 15 %). Die 10 %-Grenze ist also überschritten. Wenn die Ehefrau zudem noch regelmäßig im Betrieb mitarbeitet, dann bilden die Eheleute eine Ehegattenmitunternehmerschaft. Die im Eigentum der Ehefrau stehenden und selbst bewirtschafteten Grundstücke in der Größe von 10 ha (10 ha : 2 + 5 ha = 10 ha) bilden dann Betriebsvermögen.

Wer also vermeiden möchte, dass selbst bewirtschafteter Grundbesitz des anderen Ehegatten zu Betriebsvermögen wird, was zu Steuernachzahlungen bei Veräußerung oder Schenkung von Grundbesitz führen kann, dem ist angeraten, mit seinem steuerlichen Berater zu prüfen, ob eine Ehegattenmitunternehmerschaft vorliegt und ggf. Pachtverträge oder Vereinbarungen zur unentgeltlichen Nutzung abzuschließen sind.

Die vorstehenden Änderungen sind spätestens für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, anzuwenden. D.h. für landwirtschaftliche Betriebe, die ihren Abschluss zum 30.06. machen, gilt die neue Regelung ab dem Wirtschaftsjahr 2010/2011.

Neue Rechtsprechung bei Pflanzenlieferungen von Gärtnereien und Baumschulen; Umsatzsteuersatz bei Grabpflegeleistungen

Der Verkauf von Pflanzen unterliegt dem ermäßigten Steuersatz mit 7 %. Verkauft eine Baumschule bzw. ein Gärtner an seinen Kunden jedoch nicht nur Pflanzen, sondern übernimmt er im Auftrag seines Kunden auch die Einpflanzung der von ihm gelieferten Ware, dann lag nach Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) ein einheitlich mit 19 % zu besteuender Umsatz vor. Der Bundesfinanzhof hat später die Auffassung der Finanzverwaltung verworfen. Die Finanzverwaltung ihrerseits wendet das Urteil an und hat deshalb zur Umsetzung der Rechtsprechung mit Datum vom 04.02.2010 ein BMF-Schreiben erlassen. Soweit danach neben dem Verkauf der Pflanzen ausschließlich noch das Einpflanzen übernommen wird, kann auf die Pflanzenlieferung der ermäßigte Steuersatz mit 7 % und auf das Einpflanzen der Regelsteuersatz mit 19 % angewandt werden. Wird für die

Pflanzenlieferung und das Einpflanzen jedoch ein Pauschalpreis bzw. ein Festpreis vereinbart, dann ist insgesamt der Regelsteuersatz mit 19 % anzuwenden.

Bei Grabpflegeleistungen ist wie bisher auf die Pflanzen und Grabarbeiten einheitlich der Regelsteuersatz mit 19 % anzuwenden. Dasselbe gilt auch für die Arbeiten der Garten- und Landschaftsbaubetriebe, sofern üblicherweise die Gestaltung im Vordergrund steht. Werden also neben dem Einpflanzen zusätzliche gestalterische Arbeiten wie z.B. Planungsarbeiten oder die Garten- bzw. Landschaftsgestaltung erbracht, dann liegt auch weiterhin für die Gestaltung, die Pflanzenlieferung und das Einpflanzen ein einheitlich mit 19 % zu besteuender Umsatz vor. Eine Aufteilung in eine ermäßigte Pflanzenlieferung mit 7 % und in eine zu 19 % zu versteuernde Dienstleistung scheidet in diesen Fällen aus.

Für die betroffenen Betriebe gilt die geänderte Verwaltungsauffassung spätestens seit dem 01.04.2010.

Steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen bei Selbstnutzung des erzeugten Stroms und Umsatzbesteuerung bei Blockheizkraftwerken

Wer seit dem 01.01.2009 eine Photovoltaikanlage bis 30 kW installiert hat oder noch installieren wird, der hat die Möglichkeit, den erzeugten Strom ganz oder teilweise selbst zu nutzen. Mit dieser Möglichkeit soll eine Entlastung der Stromnetze erreicht werden, weil nur noch der nicht verbrauchte Strom in die Stromnetze eingespeist wird.

Verwendet ein Betreiber den erzeugten Strom auch selbst, dann gibt es einkommensteuerrechtlich folgendes zu beachten: Neben der Vergütung für den eingespeisten Strom, bei Inbetriebnahme im 1. Halbjahr 2010 in Höhe von 39,57 ct/kW, ist auch die Vergütung für den verbrauchten Strom mit 23,01 ct/kW als Betriebseinnahme zu erfassen. Zusätzlich ist für den privat verbrauchten Strom ein Eigenverbrauch anzusetzen. Der Eigenverbrauch berechnet sich nach der verbrauchten Strommenge, multipliziert mit dem Preis, den der Energieversorger für seinen Strom verlangt. Wird der Strom jedoch nicht selbst verbraucht, sondern z.B. an einen Mieter des Gebäudes verkauft, dann ist der mit dem Dritten vereinbarte Lieferpreis als Betriebseinnahme zu erfassen.

Zu beachten ist, dass ein Eigenverbrauch für die Gewährung des Investitionsabzugsbetrags bzw. einer Sonderabschreibung nach § 7g EStG allerdings schädlich sein kann. Denn die Anwendung von § 7g EStG erfordert, dass die Anlage ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird. Klären Sie diesen Punkt bei Bedarf mit Ihrem steuerlichen Berater.

Die oben dargestellte einkommensteuerrechtliche Vorgehensweise weicht jedoch von der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung ab. Das Bundesministerium für Finanzen hat in einem Erlass dazu folgendes dargelegt: Die Umsatzsteuer geht davon aus, dass zunächst der gesamte erzeugte Strom an den Netzbetreiber verkauft wird und der Photovoltaikanlagenbetreiber seinen Bedarf dann vom Netzbetreiber zurückkauft. Der Inhaber einer Photovoltaikanlage hat deshalb für eine z.B. im 1. Halbjahr 2010 errichtete Anlage den Vergütungssatz mit 39,57 ct/kW auf den gesamten produzierten Strom der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Im Gegenzug versteuert der Netzbetreiber für den an den Inhaber der Photovoltaikanlage zurückgelieferten und verbrauchten Strom 16,56 ct/kW (39,57 ct/kW – 23,01 ct/kW). Diese Regelung ist für den Inhaber vorteilhaft, da er aus der Anlage den vollen Vorsteuerabzug geltend machen kann und die Vorsteuer auch voll behalten darf.

Hat der Photovoltaikanlagenbetreiber den Strom für sein privates Wohnhaus oder für einen Mieter zu dessen Wohnzwecken verwendet, dann hat er aus der Rücklieferung allerdings keinen Vorsteuerabzug.

Neben den Betreibern von Photovoltaikanlagen gibt es auch für die Betreiber von Blockheizkraftwerken steuerliche Besonderheiten zu beachten: Hat ein mit 10,7 % pauschalversteuernder Landwirt ein Blockheizkraftwerk errichtet, dann muss er die Umsätze aus dem Blockheizkraftwerk dem Regelsteuersatz mit 19 % unterwerfen. Die Pauschalversteuerung mit 10,7 % ist hier nicht möglich. Im Gegenzug kann der Landwirt aus den umfangreichen Investitionen jedoch den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Ein voller Vorsteuerabzug ist allerdings dann nicht möglich, wenn die neben dem Strom erzeugte Wärme für Unternehmensbereiche mit nach § 24 UStG zu pauschalierenden oder z.B. steuerfreien Vermietungsumsätzen verwendet wird. Denkbar wäre hier die Stallbeheizung bei einem pauschalversteuernden Mastbetrieb oder die Beheizung eines zu Wohnzwecken vermieteten Gebäudes.

Zu den umsatzsteuerlichen Besonderheiten bei Blockheizkraftwerken ist ein Erlass der Finanzverwaltung angekündigt.

Umsatzsteuerliche Änderungen ab 2010

Zum 01.01.2010 wurde im Bereich der Umsatzsteuer der Ort der sonstigen Leistungen, worunter z.B. die Dienstleistungen von Lohnunternehmern fallen, neu geregelt. Liegt der Ort der sonstigen Leistung in Deutschland, dann fällt grundsätzlich auch deutsche Umsatzsteuer an. Erbringen Landwirte Dienstleistungen an ausländische Unternehmer, ist die Frage des Leistungsortes deshalb immer wieder von großer Bedeutung. Aber auch Landwirte, die Leistungen von ausländischen Unternehmern erhalten, haben Besonderheiten zu beachten.

Für die Frage des Ortes der sonstigen Leistung ist zunächst maßgeblich, ob der Auftraggeber ein Unternehmer ist oder, ob die Leistung an eine Privatperson erbracht wird. Erfolgt die Leistung an eine Privatperson, dann liegt der

Ort der sonstigen Leistung am Betriebssitz des Landwirts und damit in Deutschland. Der Landwirt hat damit die Umsatzsteuer aus den Umsätzen an sein Finanzamt abzuführen. Hierbei ist es unerheblich, ob der leistende Landwirt der Regelbesteuerung unterliegt oder ob er nach § 24 UStG pauschaliert. Denn Dienstleistungen an Privatpersonen unterliegen nicht der Umsatzsteuerpauschalierung.

Erbringt ein Landwirt jedoch Dienstleistungen wie z.B. das Strohpresen an andere Unternehmer, dann ist der Ort der sonstigen Leistung grundsätzlich dort, wo der Kunde seinen Betriebssitz hat. Hat der Leistungsempfänger seinen Sitz im Ausland, dann ist die sonstige Leistung in Deutschland nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Eine Ausnahme von den genannten Regelungen gibt es unter anderem jedoch für Leistungen in Zusammenhang mit einem Grundstück. Darunter fällt z.B. die Übernahme der Aussaat, das Setzen von Gemüse oder das Legen bzw. Ernten von Kartoffeln und Getreide. Bei Leistungen in Zusammenhang mit einem Grundstück liegt der Ort der sonstigen Leistung immer dort, wo sich das bearbeitete Ackerland befindet. Bei Leistungen an Gegenständen, die mit dem Boden nicht fest verbunden sind, wie z.B. beim Strohpresen oder Heumachen, liegt jedoch keine grundstücksbezogene Leistung vor. Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich in diesen Fällen nach den Grundregeln. Übernimmt also z. B. ein dänischer Landwirt für einen deutschen Berufskollegen im Grenzgebiet auf dessen in Dänemark gepachteten Feldern die Getreideernte und das anschließende Strohpresen, dann liegt der Leistungsort für die Getreideernte als grundstücksbezogene Leistung in Dänemark, wo sich das Ackerland befindet. Der Leistungsort für das Strohpresen als nicht grundstücksbezogene Leistung liegt dagegen nach der Grundregel am Sitz des deutschen Landwirts. Somit fällt zumindest für das Strohpresen deutsche Umsatzsteuer an.

Übernimmt ein ausländischer Unternehmer in Deutschland z.B. Lohnarbeiten oder erbringt er z.B. tierärztliche Leistungen für einen deutschen Landwirt, dann liegt der Ort der sonstigen Leistung in Deutschland. Damit fällt auch deutsche Umsatzsteuer an. Diese Umsatzsteuer hat jedoch nicht der ausländische Unternehmer an den deutschen Staat zu überweisen, sondern der deutsche Landwirt hat die Umsatzsteuer an sein Finanzamt abzuführen. Diese Regelung gilt auch, wenn der Landwirt Pauschalversteuernder nach § 24 UStG ist. Da der Landwirt die Umsatzsteuer an den deutschen Fiskus abzuführen hat, braucht er an den ausländischen Leistenden auch nur den Nettobetrag zu überweisen. Deshalb darf auch in der Rechnung des ausländischen Unternehmers die Umsatzsteuer nicht ausgewiesen sein. Zudem sollte der ausländische Unternehmer in seiner Rechnung darauf hinweisen, dass der Landwirt die Umsatzsteuer an sein Finanzamt abzuführen hat. Neben der Verpflichtung die Umsatzsteuer an sein Finanzamt abzuführen, steht dem Landwirt im Gegenzug – soweit er Regelversteuernder ist – der Vorsteuerabzug aus der an ihn erbrachten Dienstleistung zu. Die abzuführende Umsatzsteuer und der Vorsteuerabzug gleichen sich also aus, so dass sich für den regelversteuernden Landwirt keine Zahlungsverpflichtung mehr an den deutschen Fiskus ergibt. Ein pauschalversteuernder Landwirt muss die Umsatzsteuer jedoch an sein Finanzamt abführen und dazu eine Umsatzsteuererklärung abgeben. Der pauschalversteuernde Landwirt hat allerdings wie auch bei Leistungen von deutschen Unternehmern keinen Vorsteuerabzug. Die Gesamtbelastung für den pauschalierenden Landwirt bleibt jedoch gleich. Anstatt die Umsatzsteuer an den ausländischen Unternehmer zu bezahlen, überweist er die Umsatzsteuer dem deutschen Fiskus.

Abschreibung von Zuchtsauen

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Zuchtsauen nicht bis auf 1 € abzuschreiben, sondern nur bis zum Schlachtwert, der bei 150 € liegt. Hintergrund dieser Regelung ist, dass Zuchtsauen, nachdem sie für die Zucht nicht mehr eingesetzt werden, vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen wechseln. Im Umlaufvermögen sind Zuchtsauen aber mindestens mit dem Schlachtwert anzusetzen.

Gegen die Begrenzung der Abschreibung auf den Schlachtwert hat jetzt ein Ferkelzüchter geklagt, der seine Zuchtsauen, sobald sie zur Zucht nicht mehr geeignet waren, der Schlachtung zugeführt hatte. Eine weitere Mästung zur Erzielung eines höheren Schlachtgewichts erfolgte durch ihn also nicht. Der Ferkelzüchter hatte seine Zuchtsauen deshalb als geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) behandelt und nach der damals gültigen Regelung für GWG auf 1 € abgeschrieben. Das Finanzgericht Schleswig-Holstein hat die Abschreibung der Zuchtsauen auf 1 € jetzt für rechtens erachtet. Denn gemäß Finanzgericht sollen von der Auffassung der Finanzverwaltung, also der Begrenzung der Abschreibung auf den Schlachtwert, nur diejenigen Erzeuger betroffen sein, die ihre Zuchtsauen vor dem Schlachten noch mästen, um das Schlachtgewicht zu erhöhen. Gerade dies hatte der klagende Ferkelzüchter jedoch nicht getan. Da er seine Zuchtsauen, nachdem sie nicht mehr für die Ferkelzucht eingesetzt worden waren, unmittelbar dem Schlachten zugeführt hatte, wurden seine Zuchtsauen steuerlich nicht zu Umlaufvermögen, sondern blieben nach wie vor Anlagevermögen. Damit konnten sie bis auf 1 € abgeschrieben werden.

Die Finanzverwaltung hat allerdings gegen das Urteil Revision beim Bundesfinanzhof (BFH) eingelegt. Es bleibt nun abzuwarten, bis das beim BFH anhängige Verfahren entschieden ist.

Die damals geltende Regelung für geringwertige Wirtschaftsgüter, worunter abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten bis 410 € fallen, hat die Bundesregierung zum 01.01.2010 wieder eingeführt. Teilt der BFH die Rechtsprechung des Finanzgerichts Schleswig-Holstein, dann können Ferkelzüchter, die ihre Sauen nach der Verwendung zur Zucht nicht mästen, sondern unmittelbar schlachten, bei Erwerb bis auf 1 € voll abschreiben.