

Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Dezember 2010
KBL 55/10

Sehr geehrte Damen und Herren,

immer mehr Verbraucher achten beim Kauf von Lebensmitteln zunehmend auf Qualität und regionale, ggf. auch auf eine ökologische Erzeugung. In den letzten Jahren haben deshalb Hofläden, Marktstände oder auch Verkaufswägen zunehmend Eingang in den landwirtschaftlichen Betrieben gefunden und beschieren nicht selten gute Gewinne. Die steuerliche Behandlung von dabei zugekaufter Ware, aber auch die Änderung zur Umsatzsteuer für Aufsichtsratsvergütungen bei den Raiffeisen- bzw. Volksbanken ist ein Thema dieses Rundbriefs. Zudem werden Sie u.a. darüber informiert, wie Sie Umbaukosten in Ihrem Eigenheim im Fall einer schwerwiegenden Krankheit oder einer Behinderung von der Steuer absetzen können.

Für die vertrauensvolle Zusammenarbeit im Jahr 2010 sei Ihnen recht herzlich gedankt, verbunden mit den besten Wünschen für das neue Jahr 2011.

Mit freundlichen Grüßen

Steuerliche Behandlung zugekaufter Ware für Hofläden und andere Verkaufsstellen

Mit Urteil vom 25.3.2009 (AZ: IV R 21/06) hat der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung zur Frage geändert, ab wann ein Hofladen oder andere Verkaufseinrichtungen (wie z.B. Marktstände, Verkaufswägen, etc.) bei zugekaufter Ware zu gewerblichen Einkünften führen. Im Informationsbrief 53/09 vom Dezember 2009 wurde dieses Urteil erläutert und darauf verwiesen, dass die Finanzverwaltung die geänderte Rechtsprechung voraussichtlich anwenden wird. Mit zwei Schreiben (AZ: IV D 4 – S 2230/09/10001 vom 18.1.2010 bzw. vom 24.6.2010) hat jetzt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Umsetzung der Rechtsprechung bestätigt. Danach liegt – neben dem landwirtschaftlichen Erzeugerbetrieb – ein selbständiger Gewerbebetrieb vor, wenn im Wirtschaftsjahr die Betriebseinnahmen aus den zugekauften Waren ein Drittel des Gesamtumsatzes des Hofladens bzw. anderer Verkaufseinrichtungen nachhaltig übersteigen. Gewerbliche Einkünfte sind auch dann gegeben, wenn die Umsätze aus den zugekauften Waren dauerhaft über 51 500 € liegen. Maßgeblich ist dabei jeweils der Nettoumsatz. Im Unterschied zu den landwirtschaftlichen Einkünften unterliegen die gewerblichen Einkünfte jedoch zusätzlich der Gewerbesteuer. Die Mehrbelastung mit Gewerbesteuer wird zwischenzeitlich jedoch durch die Anrechnung auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) abgemildert bzw. kann sogar ganz entfallen.

Nicht betroffen von der Änderung sind diejenigen Landwirte, die ausschließlich eigene Erzeugnisse verkaufen. Unerheblich ist dabei auch die Anzahl der Verkaufsstellen, in denen die selbst erzeugten Produkte abgesetzt werden.

Landwirte, die mit Zukaufware handeln, müssen nachprüfbare Aufzeichnungen über den Umsatzanteil der Eigenerzeugnisse und der zugekauften Ware führen. Zu den eigenen Erzeugnissen gehören alle im landwirtschaftlichen Betrieb gewonnenen Produkte. Eigene Erzeugnisse liegen also auch dann vor, wenn der Landwirt z.B. die Jungpflanzen kauft und daraus landwirtschaftliche Produkte züchtet. Zugekaufte Hilfsstoffe wie z.B. Verpackungsmaterial gelten als eigene Erzeugnisse.

Die Änderungen sind erstmals ab dem Wirtschaftsjahr 2010/2011 anzuwenden. Soweit sich aus der neuen Verwaltungsauffassung Verschlechterungen für den einzelnen Landwirt ergeben, wurde durch das Verwaltungsschreiben die Anwendung erstmals ab dem Wirtschaftsjahr 2011/2012 festgelegt.

Abzug von Beerdigungskosten nach vorweggenommener Hofübergabe

In vielen Hofübergabeverträgen ist geregelt, dass der Hofübernehmer Versorgungsleistungen in Geld oder auch die Kosten einer Beerdigung des Hofübergebers und dessen Ehegatten zu tragen hat. Versorgungsleistungen können beim Hofübernehmer als Sonderausgaben abgezogen werden und mindern dadurch seine Einkommensteuerbelastung. Im Gegenzug muss der Hofübernehmer die Versorgungsleistungen jedoch als sonstige Einkünfte versteuern. Dadurch, dass der Steuersatz beim Hofübergeber in der Regel niedriger ist bzw. häufig sogar keine Steuer mehr anfällt, entsteht insgesamt eine Steuerersparnis.

Die Beerdigungskosten beim Tod des erstverstorbenen Altenteilerehegatten wurden von der Finanzverwaltung schon bisher als Sonderausgaben anerkannt. Umstritten war jedoch die Abzugsfähigkeit der Beerdigungskosten beim letztverstorbenen Altenteilerehegatten (vgl. Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft vom Dezember 2009). Hierzu hat sich jetzt der Bundesfinanzhof (BFH) in zwei Urteilen (AZ: X R 32/09 und X R 17/09, jeweils vom 19.1.2010) geäußert. Der BFH hat die Abzugsfähigkeit der Beerdigungskosten allerdings nur dann zugelassen, wenn der Hofübernehmer nicht Erbe des letztverstorbenen Altenteilerehegatten wurde. Das wäre z.B. dann der Fall, wenn ein Hofübernehmer weitere Geschwister hat und diese den Nachlass erben.

Abzugsfähigkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer

Die Tätigkeit der Land- und Forstwirte wird zunehmend durch Büroarbeiten geprägt, weshalb viele Land- und Forstwirte in ihrem Wohnhaus ein Büro eingerichtet haben. Bis zum Veranlagungsjahr 2006 waren die Aufwendungen für ein so genanntes häusliches Arbeitszimmer bis zu 1 250 €/Jahr abzugsfähig. Ein unbegrenzter Abzug der Kosten war nur denjenigen Steuerpflichtigen vorbehalten, bei denen das Arbeitszimmer den Mittelpunkt ihrer gesamten Tätigkeit bildete (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG a.F.). Ab dem Veranlagungsjahr 2007 war es dann nur noch diesen Steuerpflichtigen erlaubt, die Kosten für ihr häusliches Arbeitszimmer überhaupt von der Steuer abzusetzen. Dagegen hatte ein Lehrer geklagt und jetzt vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) Recht bekommen (AZ: 2 BvL 13/09, Beschluss vom 6.7.2010).

Laut BVerfG ist das Abzugsverbot für die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers dann unzulässig, wenn der Steuerpflichtige, wie z.B. ein Land- und Forstwirt für seine Arbeiten keinen anderen Arbeitsplatz hat. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, die verfassungswidrige Rechtslage ab dem Veranlagungsjahr 2007 rückwirkend zu ändern. Steuererstattungen bei Steuerpflichtigen, die keinen anderen Arbeitsplatz haben und deren Kosten bisher nicht anerkannt werden konnten, sind also möglich. Die Höhe ist jedoch noch ungewiss, da abzuwarten bleibt, bis zu welchem Betrag der Gesetzgeber Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer rückwirkend ab 2007 zum Abzug zulassen wird.

Das Bundesministerium der Finanzen hat daraufhin in einem Schreiben vom 12.8.2010 (AZ: IV A 3 – C 0338/07/10010 – 03) die Finanzämter angewiesen, wie sie bis zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vorzugehen haben:

Bisher sind die meisten Einkommensteuerbescheide im Hinblick auf das jetzt vom BVerfG entschiedene Verfahren vorläufig (§ 165 AO) ergangen. In diesen Fällen wird das Finanzamt eine Änderung der betroffenen Steuerbescheide vornehmen, sobald der Gesetzgeber die Neureglung zum Arbeitszimmer verabschiedet hat. Soweit die Ihnen angefallenen Aufwendungen für Ihr häusliches Arbeitszimmer bisher nicht in der Steuererklärung aufgeführt wurden, empfiehlt es sich, die Kosten nach der Veröffentlichung der neuen Rechtslage über Ihren Steuerberater beim Finanzamt nachzureichen.

Haben Sie einen vorläufigen Steuerbescheid erhalten, dann können Sie Ihr Finanzamt jedoch auch auffordern, schon jetzt einen geänderten Steuerbescheid zu erlassen, wobei die Kosten für Ihr Arbeitszimmer bis zu max. 1 250 € berücksichtigt werden dürfen. Wer bisher Einspruch gegen die Steuerbescheide eingelegt hatte, kann eben-

falls bis zur Veröffentlichung der neuen Rechtslage abwarten oder einen vorläufigen Abhilfebescheid beantragen. Wurde Ihre Steuererklärung z.B. für das Jahr 2009 bisher noch nicht bearbeitet, so wird das Finanzamt Ihre erklärten Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer mit maximal 1 250 € in einem vorläufigen Bescheid ansetzen.

Zu beachten ist auch, dass die Finanzverwaltung alle vorläufigen bzw. offenen Bescheide nach Ergehen der gesetzlichen Neuregelung an diese endgültig anpassen wird, so dass es zu einer weiteren Steuererstattung, aber bei einer vorherigen Änderung auch zu einer Nachzahlung kommen kann, wenn der vom Gesetzgeber festgelegte Höchstbetrag unter 1 250 € liegen sollte.

Neues zur Umsatzsteuer, insbesondere bei Durchschnittssatzbesteuerern bzw. nach § 24 UStG pauschalierenden Landwirten

Ein Landwirt, der nach Einstellung der Bewirtschaftung seines landwirtschaftlichen Betriebs noch eine Ernte abgeliefert oder den Maschinenpark verkauft hat, konnte dabei bisher nicht die Durchschnittssätze nach § 24 UStG in Anspruch nehmen (vgl. R 264 Abs. 5 UStR). Ursache dafür war, dass die Pauschalierung nur für aktiv bewirtschaftete Betriebe galt. Damit konnte der Landwirt, der seinen Betrieb vollständig aufgegeben hatte bzw. (im Ganzen/parzellenweise) verpachtet hatte, auf Verkäufe nach Einstellung der Bewirtschaftung die Pauschalierung der Umsatzsteuer anwenden. Auf die Verkaufserlöse musste der ehemalige Landwirt deshalb grundsätzlich 19 % Umsatzsteuer ausweisen und an das Finanzamt abführen.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat jetzt mit Schreiben vom 15.3.2010 (AZ: IV D 2 – S 7410/07/10015) seine bisherige Auffassung geändert. Für Landwirte, die nach Einstellung der Bewirtschaftung noch selbst erzeugte Produkte abliefern, gelten nun die Durchschnittssätze nach § 24 UStG weiterhin. Auch für in engem sachlichem Zusammenhang mit der Betriebseinstellung getätigte Hilfsumsätze – also Verkäufe – ist noch eine Pauschalierung der Umsätze möglich. Unter die Hilfsumsätze fallen u.a. der Verkauf des Anlagevermögens und damit z. B. des Maschinenparks oder der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, wozu das Saatgut, der Dünger und der Spritzmittelbestand gehören. Verwendet der ehemalige Landwirt die unter die Hilfsumsätze fallenden Wirtschaftsgüter zwischen Einstellung der Bewirtschaftung und ihrem Verkauf allerdings noch für Umsätze, die dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen, dann fällt der Verkaufserlös des jeweiligen Wirtschaftsguts nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung.

Die geänderte Verwaltungsauffassung gilt für den Zeitraum nach dem 1.7.2010 und für offene Vorjahre. In Altfällen kann sich der Steuerpflichtige auf die für ihn günstigere Regelung berufen.

Auch hinsichtlich der Frage, in welcher Höhe der Wert der privaten Pkw-Nutzung bei der Ermittlung der landwirtschaftlichen Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuer von nach § 24 UStG pauschal versteuernden Landwirten anzusetzen ist, muss die Finanzverwaltung aufgrund eines Urteils des Bundesfinanzhofs (AZ BFH: IV R 45/07 vom 3.2.2010) ihre Auffassung ändern. Die Verwaltung vertrat die Ansicht, dass der nach der 1 %-Methode ermittelte Wert für die private Pkw-Nutzung noch um die pauschale Umsatzsteuer mit 10,7 % zu erhöhen sei. Dem widersprach der BFH. Die Höhe der privaten Pkw-Nutzung berechnet sich deshalb ausschließlich aus 1 % des Fahrzeug-Bruttolistenpreises je Monat.

Nicht wenige Landwirte sitzen im Aufsichtsrat ihrer örtlichen Volks- oder Raiffeisenbank und haben jetzt die geänderte Rechtsprechung des BFH zu beachten. Denn mit Urteil vom 20.8.2009 (AZ: V R 32/08) hat der BFH entschieden, dass die Vergütung für die Aufsichtsratsstätigkeit nicht nach § 4 Nr. 26 UStG ehrenamtlich und damit auch nicht umsatzsteuerfrei ist. Dies hat zur Folge, dass die Vergütungen nicht nur bei regelversteuernden, sondern auch bei pauschalversteuernden Landwirten mit 19 % der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Die neue Rechtsprechung gilt auch für Aufsichtsratsmitglieder in anderen Genossenschaften wie z.B. bei Weinbaugenossenschaften.

Abzug von behinderungs- bzw. krankheitsbedingten Umbaukosten als außergewöhnliche Belastungen

Entstehen Ihnen durch eine eigene Behinderung oder schwerwiegende Krankheit bzw. Ihrer Kinder zwangsläufig höhere Aufwendungen, so können diese „außergewöhnlichen Belastungen“ (§ 33 EStG) Ihre Einkommensteuerlast mindern. Eine Steuerermäßigung wurde jedoch bisher dann abgelehnt, wenn dem Steuerpflichtigen z.B. durch einen behindertengerechten Wohnungsumbau ein nicht nur vorübergehender Vorteil bzw. ein Gegenwert zugefallen ist.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat jetzt in einem Verfahren (AZ: VI R 7/09, Beschluss vom 22.10.2009) entschieden, dass behinderungsbedingte Umbaukosten als außergewöhnliche Belastungen steuerlich zum Abzug gebracht werden können. Zudem hat sich der BFH mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Umbaukosten auf die Nutzungsdauer der Baumaßnahme zu verteilen sind oder sofort in voller Höhe zum Abzug zugelassen werden können. Laut BFH können die angefallenen Aufwendungen im Jahr der Zahlung insgesamt als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden. Aus Billigkeitsgründen lässt es der BFH jedoch auch zu, wenn Aufwendungen

durch den Steuerpflichtigen auf mehrere Jahre verteilt werden. Denkbar ist dies z.B., wenn Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte geringer ist als die Ihnen entstandenen Umbaukosten und damit bei einem Ansatz der gesamten Aufwendungen in einem Jahr ein Teil der Kosten sich nicht steuerlich auswirken würde. Zu beachten ist, dass außergewöhnliche Belastungen nur insoweit steuermindernd zum Abzug gebracht werden können als sie die jedem Steuerpflichtigen auferlegte zumutbare Belastung übersteigen. Diese zumutbare Belastung beträgt zwischen 1 % und 7 % des Gesamtbetrags der Einkünfte, je nach Familienstand und der Anzahl der kindergeldberechtigten Kinder.

Beachten Sie bitte zudem, dass von den Umbaukosten solche Aufwendungen auszuscheiden sind, die nicht ausschließlich durch die Behinderung oder schwerwiegende Krankheit verursacht sind. Erfolgt in Zusammenhang mit den Umbaumaßnahmen also z.B. eine Heizungserneuerung oder der Austausch von Fenstern, so sind diese Maßnahmen nicht als außergewöhnliche Belastungen begünstigt. Für diese Aufwendungen kann jedoch eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen (§ 35a EStG) in Betracht kommen.

Aktivierung des Feldinventars in der Bilanz

Zum Feldinventar gehören alle auf den Feldern vorhandenen Pflanzenbestände wie z.B. das Getreide oder auch die Zuckerrüben. Das Feldinventar gehört zum Umlaufvermögen, das in der Bilanz zum 30.06. des jeweiligen Jahres mit den bei der Bestellung der Felder angefallenen (Saat-) Kosten auszuweisen ist. Als Landwirt steht Ihnen nach R 14 Abs. 2 EStR jedoch eine Billigkeitsregelung zu, wonach sie bei jährlicher Fruchtfolge das Feldinventar und damit auch die stehende Ernte nicht zu aktivieren brauchen. Davon wird in familiengeführten Betrieben in der Regel Gebrauch gemacht. Dem Bundesfinanzhof (BFH) lag in diesem Zusammenhang folgender Fall vor:

Ein Landwirt, der jedoch auf diese Billigkeitsregelung verzichtet und damit sein Feldinventar in den jeweiligen Bilanzen ausgewiesen hatte, wollte nun Jahre später das Feldinventar nicht mehr in seinen Bilanzen stehen haben. Durch den Wegfall des Bilanzpostens „Feldinventar“ entstand für ihn in entsprechender Höhe ein zusätzlicher Aufwand, der seinen Gewinn und damit auch seine Steuerbelastung in dem betreffenden Wirtschaftsjahr minderte. Weder das Finanzamt des Landwirts noch das Finanzgericht haben ihm allerdings erlaubt, von der bisherigen Aktivierung des Feldinventars abzusehen, so dass er sich an den BFH wandte. Auch der BFH gab ihm im Urteil vom 5.5.2010 (AZ: IV R 23/07) nicht Recht. Denn ein Landwirt, der sich – sei es von Anfang an oder auch erst später – dafür entschieden hat, das Feldinventar in der Bilanz auszuweisen, soll aus Gründen der Bewertungsstetigkeit daran auch für die Zukunft gebunden bleiben. Wer also überlegt, sein Feldinventar zu bilanzieren, sollte daran denken, dass es in der Zukunft kein Zurück gibt.

Zu beachten ist ferner, dass bei einem Strukturwandel von einem landwirtschaftlichen Betrieb zu einem gewerblichen Betrieb (z.B. Überschreiten der Vieheinheiten in einem Tierzuchtbetrieb) eine Pflicht zur Bilanzierung des Feldinventars besteht.

Steuerberatungskosten auch zukünftig nicht als Sonderausgaben abzugsfähig

Bis einschließlich 2005 war es möglich, die Gebührenrechnung der Steuerberatung als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F.) steuermindernd zum Abzug zu bringen. Dieser Sonderausgabenabzug wurde vom Gesetzgeber ab dem Jahr 2006 jedoch gestrichen. Die Ihnen entstandenen Steuerberatungskosten sind jedoch auch weiterhin überwiegend als Betriebsausgaben bzw. als Werbungskosten bei den jeweiligen Einkünften abzugsfähig. Als Betriebsausgabe sind danach z.B. alle Kosten in Zusammenhang mit der Erstellung der Bilanzen anzusetzen. Als Werbungskosten können z.B. die Steuerberatungsgebühren in Zusammenhang mit der Ermittlung der Vermietungs- oder Renteneinkünfte berücksichtigt werden. Nicht abzugsfähig sind allerdings u.a. die Kosten für das Ausfüllen des Mantelbogens zur Einkommensteuererklärung oder der Anlagen für die Kinder.

Die Versagung des Sonderausgabenabzugs für Steuerberatungskosten war Gegenstand eines Verfahrens vor dem Bundesfinanzhof (BFH). Der BFH hat mit Urteil vom 4.2.2010 (AZ.: X R 10/08) entschieden, dass die Streichung des Sonderausgabenabzugs verfassungsgemäß ist. Im Hinblick darauf, dass der bürokratische Aufwand durch die Neuregelung weiter aufgebläht wurde und die mit der Änderung erwarteten Steuermehreinnahmen bei weitem nicht eingetreten sind, bleibt zu hoffen, dass die regierenden Parteien den Sonderausgabenabzug zukünftig wieder zulassen werden.