

Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Juni 2011
KBL 56/11

Sehr geehrte Damen und Herren,

der vorliegende Rundbrief informiert Sie fast ausschließlich über die umsatzsteuerlichen Neuerungen für pauschalversteuernde Betriebe in der Land- und Forstwirtschaft. Soweit Sie Pauschalversteuerer sind, sind die vielfältigen Änderungen für Ihren betrieblichen Alltag von Bedeutung und sollten deshalb beachtet werden.

Da viele Landwirte die Dächer ihrer Gebäude zwischenzeitlich für Photovoltaikanlagen nutzen, dürften zudem für Sie die Erläuterungen zum Vorsteuerabzug bei Dachsanierungen von großem Interesse sein.

Mit freundlichen Grüßen

Umsatzsteuerliche Änderungen für pauschalversteuernde Betriebe (Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG)

Nicht wenige Betriebe nutzen die Erleichterung der Pauschalversteuerung bei der Umsatzsteuer. Dadurch ersparen Sie sich als Betriebsinhaber die teilweise/volle Abführung von Umsatzsteuer an ihr Finanzamt. Im Gegenzug haben Sie jedoch nur einen eingeschränkten bzw. keinen Vorsteuerabzug aus den von ihnen erworbenen Gütern bzw. (Dienst-) Leistungen. Die Pauschalversteuerung ist insbesondere dann geeignet, wenn ein Betrieb nur geringe Investitionen tätigt.

Die Details zur Pauschalversteuerung nach dem Umsatzsteuergesetz (UStG) sind kompliziert. Die Finanzverwaltung hat deshalb bei Zweifelsfragen bisher auf die Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) zurückgegriffen. Die UStR wurden nun aufgehoben und durch einen Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) ersetzt (s. BMF-Schreiben vom 01.10.2010, IV D 3 – S 7015/10/10002). Hintergrund war, dass die Änderung der UStR an die Zustimmung des Bundesrats gebunden war, wodurch eine Änderung schwerfällig war. Diese Zustimmung zu Änderungen ist beim UStAE nicht mehr notwendig. Obwohl der UStAE erst seit 01.11.2010 gültig ist, war es damit schon möglich, im Bereich der Durchschnittssatzbesteuerung zwischenzeitlich mehrere Überarbeitungen vorzunehmen.

Der UStAE bringt die folgenden Änderungen und Klarstellungen in der Rechtsanwendung mit sich:

Steuersatz beim Verkauf von eigenen und fremden Erzeugnissen

Nur eigen produzierte Erzeugnisse unterliegen der Umsatzsteuerpauschlierung. Für zugekaufte Produkte hingegen greift zwingend die Regelbesteuerung. Das bedeutet, dass Sie beim Verkauf dieser Waren 7 % bzw. 19 % Umsatzsteuer ans Finanzamt abführen müssen.

Während sich z.B. bei Eiern oder Milch die Frage, ob es sich um ein eigen produziertes Produkt handelt, leicht beantworten lässt, ist insbesondere bei erworbenen und im Betrieb weiter kultivierten Produkten, wie z.B. Samen, Zwiebeln, Knollen, Stecklingen und Pflanzen eine genaue Abgrenzung vorzunehmen. Ein eigenes Erzeugnis liegt danach noch vor, wenn zugekaufte Güter im eigenen Betrieb zu einem Produkt anderer Marktgängigkeit weiterverarbeitet werden. Nach dem UStAE ist eine ausreichende Weiterverarbeitung zu einem eigenen Erzeugnis dann gegeben, wenn nicht selbst erzeugte land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse im eigenen Betrieb bis zur Verkaufsreife oder mindestens drei Monate kultiviert werden. Problematisch ist dieses Schema insbesondere, wenn aufgrund moderner Produktionsmethoden Erzeugnisse in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, wie speziell in Gartenbaubetrieben, in einer kürzeren Zeit als drei Monaten kultiviert werden. Denkbar ist dies z.B. bei Halbfertigwaren, die für einen weiteren Betrieb bestimmt sind, welcher die Endkultivierung bis zur Verkaufsreife übernimmt.

Die vorstehenden Grundsätze finden im Bereich der Tierzucht und Tierhaltung entsprechende Anwendung. So handelt es sich beispielsweise in der Schweinezucht bei Ferkeln, Läufern und Mastschweinen jeweils um ein Produkt anderer Marktgängigkeit, so dass die Durchschnittssatzbesteuerung Anwendung findet.

Die Zuordnung, ob zugekaufte Ware zu einem Produkt anderer Marktgängigkeit verwendet werden soll, muss der Landwirt bzw. Gärtner bereits im Zeitpunkt des Zukaufs anhand der vorstehenden Kriterien vornehmen. Ein geltend gemachter Vorsteuerabzug auf zugekaufte Erzeugnisse kann dabei ein Indiz sein, dass das Produkt nicht zu einer anderen Marktgängigkeit verarbeitet werden soll und damit beim Verkauf die Regelbesteuerung mit 7 % bzw. 19 % greift.

Verarbeitungstätigkeiten

In vielen Betrieben werden landwirtschaftliche Erzeugnisse vor dem Verkauf noch weiterverarbeitet, bspw. wenn ein Schweinezüchter nicht nur schlachtet, sondern auch Dosenwurst produziert. Betriebe, die ihre Erzeugnisse weiterverarbeiten, müssen darauf achten, dass es sich beim Verkaufsgut weiterhin um ein landwirtschaftliches Produkt im steuerlichen Sinne handelt. Denn nur auf landwirtschaftliche Güter ist die Durchschnittssatzbesteuerung anwendbar. Das weiterverarbeitete Produkt gilt dann noch als landwirtschaftliches Erzeugnis soweit es seinen landwirtschaftlichen Charakter nicht verliert und damit also eine erste Verarbeitungsstufe nicht überschritten wurde. Produkte bis zur ersten Verarbeitungsstufe unterlagen bereits bisher der Umsatzsteuerpauschalierung. Bei Produkten, die einer weiteren Verarbeitung unterlagen – der sog. zweiten Verarbeitungsstufe – war ein Umsatz von 10 300 € pro Wirtschaftsjahr hieraus für die Anwendung der Pauschalierung noch unschädlich. Sofern die Umsätze aus Produkten der zweiten Verarbeitungsstufe jedoch über 10 300 € lagen, galt für diese Umsätze insgesamt die Regelbesteuerung mit 7 % bzw. 19 %. Diese Grenze von 10 300 € wurde mit Wirkung zum 01.11.2010 aufgehoben. Produkte der zweiten Verarbeitungsstufe unterliegen damit ab dem ersten Euro bereits dem Regelsteuersatz. Schlachtet ein Schweinezüchter (erste Verarbeitungsstufe) also nicht nur, sondern stellt auch Dosenwurst her (zweite Verarbeitungsstufe), so kann die Dosenwurst nicht zum Durchschnittssteuersatz verkauft werden.

Zudem wurde im UStAE nun klargestellt, dass es unschädlich ist, wenn bei der Weiterverarbeitung ein Lohnunternehmer miteinbezogen wird (A 24.2. Abs. 2 S. 4 UStAE). Der Anwendungserlass erläutert dies anhand von zwei Beispielen. Sofern ein Schweinezuchtbetrieb seine Schweine durch einen gewerblichen Lohnunternehmer schlachten und in Hälften zerlegen lässt, unterliegt der Verkauf der Hälften der Umsatzsteuerpauschalierung. Von besonderer Wichtigkeit an dieser Stelle ist, dass eine weitere Zerlegung des Schlachtproduktes in Viertel oder in kleinere Portionen zu einem Erzeugnis der zweiten Verarbeitungsstufe führt und hier beim Verkauf somit die Regelbesteuerung anzuwenden ist. Das andere Beispiel betrifft den Fall eines Landwirts der Getreide anbaut und dieses Getreide durch einen Müller zu Mehl mahlen lässt. Das Mehl stellt ebenfalls ein Produkt der ersten Verarbeitungsstufe dar. Der Verkauf durch den Landwirt unterliegt damit der Umsatzsteuerpauschalierung.

Vermischung eigener Erzeugnisse mit Zukaufsware

In der heutigen landwirtschaftlichen Erzeugung ist es nicht selten, dass neben den eigenen Erzeugnissen noch andere Produkte zugekauft werden, weil z.B. die Menge an eigenen Erzeugnissen nicht ausreicht bzw. die Produktpalette erweitert werden soll. Eigene Erzeugnisse unterliegen dabei der Pauschalierung, während für Zukaufsware die Regelbesteuerung greift.

Nun stellt sich die Frage, wie zu verfahren ist, wenn Eigenerzeugnisse und Zukaufsware vermischt werden. Eine Vermischung liegt dabei vor, wenn sich die bisherigen Produkte durch den Verarbeitungsprozess nicht mehr trennen lassen. Werden z.B. Weintrauben zu Wein verarbeitet (1. Verarbeitungsstufe), so unterliegt der Wein nach Ansicht der Finanzverwaltung nur dann der Umsatzsteuerpauschalierung, wenn die Menge der zugekauften Waren weniger als 25 % ausmacht (A 24.2 Abs. 3 UStAE). Diese mengenmäßige Grenze gab es bisher nicht. Sie ist als „Vereinfachungsregelung“ neu aufgestellt worden. Wichtig ist zudem, dass es sich bei dem neuen Produkt für die Anwendung der Umsatzsteuerpauschalierung wie bisher auch um ein landwirtschaftliches Produkt der ersten Verarbeitungsstufe handeln muss.

Zugekaufte Zutaten und Nebenstoffe werden bei der Ermittlung der 25 %-Grenze nicht hinzu gerechnet. Dies sind z.B. Gewürze, Konservierungsstoffe und Zusatzstoffe im Sinne des Weingesetzes.

Zu beachten ist, dass der Anwendungserlass auf das einzelne Produkt abstellt und nicht auf die Jahresproduktion. Probleme können insbesondere dann auftreten, wenn z.B. bei einem Ernteausfall vertraglich zugesagte Liefermengen nicht eingehalten werden können und deshalb ein Zukauf und eine Vermischung notwendig werden. Für solche Notzukäufe sieht der Anwendungserlass keine Ausnahme vor, weshalb bei Überschreitung der 25%-Grenze die umsatzsteuerliche Regelbesteuerung greift.

Von praktischer Bedeutung ist, dass der Kunde anhand des Steuersatzes nun eine Vermutung darüber anstellen kann, ob zugekaufte Ware im Produkt enthalten ist. Zudem ist es empfehlenswert, den Betrieb darauf zu prüfen, ob die Produkte der ersten Verarbeitungsstufe die 25 %-Zukaufsgrenze nicht überschreiten.

Verkauf von gebrauchten Maschinen

Der gelegentliche Verkauf von gebrauchten landwirtschaftlichen Maschinen wurde bisher als landwirtschaftlicher Hilfsumsatz eingestuft und unterlag damit problemlos der Umsatzsteuerpauschlierung. Diese Regelung wurde deutlich verschärft und führt zu vielfältigen Problemen für die Praxis. Jetzt unterliegt ein Verkauf von gebrauchten landwirtschaftlichen Maschinen nur dann der Umsatzsteuerpauschlierung, wenn die jeweilige Maschine zu mindestens 95 % für Umsätze verwendet wurde, welche ebenfalls unter die Umsatzsteuerpauschlierung fallen. Dies ist zweifelsohne bei Maschinen gegeben, die ausschließlich zur eigenen Pflanzenproduktion verwendet wurden. Probleme ergeben sich allerdings z.B. bei Schleppern, die auch für Winterdienste oder zur gewerblichen Landschaftspflege eingesetzt wurden. Denn hier ist die 95 %-Grenze schnell unterschritten. Folge davon ist, dass beim Verkauf eines solchen Schleppers dann 19 % Umsatzsteuer ans Finanzamt abzuführen sind. Nach der bisherigen Regelung konnte der Landwirt noch 10,7 % Umsatzsteuer in Rechnung stellen und diese Umsatzsteuer behalten. Wenn Sie als Landwirt im Falle der Regelbesteuerung dennoch 10,7 % ausweisen, so wird es spätestens bei einer Betriebsprüfung zu einer Nachzahlung ans Finanzamt kommen, die schnell einen vierstelligen Betrag ausmachen kann.

Aus praktischer Sicht unbeantwortet bleibt die Frage, inwieweit die Nutzung des Schleppers zu mehr als 95 % für Umsätze, die der Durchschnittsbesteuerung unterliegen, durch den Landwirt nachgewiesen werden kann, denn ihm obliegt die Nachweispflicht gegenüber dem Finanzamt. Sofern er den Nachweis nicht erbringen kann, droht ihm ggf. im Rahmen einer Betriebsprüfung die Einordnung des Verkaufs zur Regelbesteuerung. Zur Absicherung empfiehlt es sich deshalb laufende Aufzeichnungen z.B. über die Betriebsstunden und den jeweiligen Einsatz zu führen.

Die Umsatzsteuerpauschlierung beim Verkauf von Maschinen kommt zudem nur dann zum Tragen, wenn beim Erwerb kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde. Sofern Betriebe bei der Anschaffung allein schon einen anteiligen Vorsteuerabzug geltend gemacht haben, unterliegt der komplette Verkaufserlös mit 19 % der Umsatzsteuer.

Wird die Maschine zum Regelsteuersatz verkauft, kann es für den veräußernden Landwirt im Gegenzug zu einer Vorsteuerberichtigung (§15a UStG) kommen, d.h., es gibt die Möglichkeit aus dem damaligen Kauf des Schleppers noch Vorsteuer vom Finanzamt zu erhalten. Eine Rückforderung der Umsatzsteuer ist jedoch nur für einen zeitlichen Rahmen von fünf Jahren seit der Anschaffung zulässig, und dann auch nur anteilig.

Die dargestellten Regelungen gelten nicht nur für Maschinen, sondern auch für den Verkauf von jeglichem Unternehmensvermögen.

Einschränkung der Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebs

Landwirtschaftliche Betriebe erbringen häufig Dienstleistungen für andere Landwirte, Gemeinden, Unternehmen und Privatpersonen wie z.B. Erntearbeiten, Landschaftspflege und Transporte. Die umsatzsteuerliche Behandlung ist hierbei unterschiedlich. Während Dienstleistungen an Gemeinden, gewerbliche Unternehmen und Privatpersonen der Regelbesteuerung unterliegen, war bei Dienstleistungen an andere Landwirte bereits bisher, soweit bestimmte Voraussetzungen erfüllt wurden, die Umsatzsteuerpauschlierung anwendbar. Die Dienstleistungen müssen jedoch zum einen mit der normalen Ausrüstung des Betriebes ausgeführt werden können, zum anderen müssen sie zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen. Allerdings ist eine Umsatzsteuerpauschlierung bei der Erbringung von Dienstleistungen nicht in unbegrenztem Umfang zulässig. Denn Schwerpunkt eines landwirtschaftlichen Betriebes soll die eigene Ureproduktion sein, die Lohnarbeit hingegen soll nur eine Nebentätigkeit darstellen. Als Anhaltspunkt dafür hat die Finanzverwaltung nun eine neue Umsatzgrenze für Dienstleistungen eingeführt. Sofern die Summe aller Umsätze aus Lohnarbeiten im vorangegangenen Wirtschaftsjahr den Betrag von 51 500 € übersteigt, sieht die Finanzverwaltung dies als Indiz, dass der Dienstleistungsbereich außerhalb der Land- und Forstwirtschaft liegt und somit der Regelsteuersatz mit 19 % Umsatzsteuer Anwendung findet. Hierbei sind die Umsätze sämtlicher Dienstleistungen, sowohl an Landwirte als auch an Nichtlandwirte einzubeziehen. Die Überschreitung der Grenze gilt jedoch nur als Indiz und es sollen noch weitere Kriterien zu überprüfen sein, wie z.B. der Anteil der Arbeitszeit oder der Maschinen- und Ausrüstungsbestand. Generell ist zu empfehlen, die eigenen Umsätze aus Dienstleistungen im Auge zu behalten.

Negative Einordnung von Substanzbetrieben

Substanzbetriebe sind keine land- und forstwirtschaftlichen Betriebe und unterliegen nicht der Umsatzsteuerpauschalierung. Unter dem Begriff Substanzbetriebe werden z.B. Torf-, Ton-, Lehm-, Kies- und Sandabbaubetriebe verstanden (Abschnitt 24.1 Abs. 2 S. 3 UStAE).

Vereinfachungsregel bei Umsätzen bis 4 000 €, die für die Pauschalierung schädlich sind

Haben Sie als Landwirt neben den pauschalierenden Umsätzen nur geringe Erlöse, die eigentlich der Regelbesteuerung unterliegen, so können Sie von einer neuen Bagatellgrenze profitieren. Die Finanzverwaltung hat für den Fall, dass in einem pauschalierenden Betrieb nur geringe Umsätze entstehen, auf die 7 % bzw. 19 % Umsatzsteuer abzuführen ist, eine Vereinfachungsregelung getroffen. Übersteigen solche Erlöse die Grenze von 4 000 € im Kalenderjahr nicht, so können diese dennoch pauschal versteuert werden (A 24.6 UStAE). Ob die Umsatzgrenze über- oder unterschritten wird, müssen Sie als Landwirt im Voraus anhand einer Prognose festlegen. Diese Regelung gilt mit Wirkung zum 01.01.2011. Zu beachten ist, dass die Vereinfachungsregel dann nicht gilt, wenn Sie weitere regelbesteuerte Umsätze außerhalb der Landwirtschaft haben. Erzielen Sie also z.B. noch Erlöse aus einer Photovoltaikanlage, dann greift die Vereinfachungsregel nicht.

Fazit

Die Durchschnittssatzbesteuerung soll eine Vereinfachung für Land- und Forstwirte darstellen. Wie Sie den vorstehenden Erläuterungen entnehmen konnten, sind jedoch zahlreiche Besonderheiten zu beachten. Bei Zweifelsfragen oder zur Kontrolle empfiehlt es sich deshalb zeitnah mit Ihrem steuerlichen Berater Kontakt aufzunehmen, um spätere Umsatzsteuernachzahlungen an das Finanzamt zu vermeiden.

Sanierungsmaßnahmen zur Montage von Photovoltaikanlagen

In Zusammenhang mit der Montage von Photovoltaikanlagen auf bestehende Gebäude werden häufig auch Dachflächen saniert. Für die Frage des Vorsteuerabzugs aus diesen Kosten an einem Dach gilt folgendes:

Bei der Umsatzsteuer wird unterschieden, ob die Sanierungsaufwendungen für das Wirtschaftsgut Gebäude, z.B. weil dessen Nutzungsdauer verlängert wird, oder für das Wirtschaftsgut Photovoltaikanlage durchgeführt werden. Für den Vorsteuerabzug ist dann entscheidend, ob mit dem Gebäude bzw. bei einer Zuordnung zur Photovoltaikanlage damit jeweils Erlöse erzielt werden, die der Regelbesteuerung unterliegen.

Erfolgt die Dachsaniierung, um die Anlage überhaupt installieren zu können – bspw. bei asbesthaltigen oder nicht tragfähigen Dächern – betreffen die Aufwendungen sowohl das Wirtschaftsgut Gebäude als auch den Betrieb der Photovoltaikanlage. Bis zum 31.12.2010 vertrat die Finanzverwaltung in diesen Fällen die Auffassung, dass der Unternehmer das Wahlrecht habe, die Sanierungskosten insgesamt dem Unternehmensbereich „Photovoltaikanlage“ zuzuordnen, um damit in voller Höhe den Vorsteuerabzug zu erhalten. Wird das Gebäude jedoch nicht ausschließlich für umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze, wie z.B. bei einem pauschalierenden Landwirt oder bei einer reinen Nutzung zu Wohnzwecken, verwendet, ist die gezogene Vorsteuer, soweit sie auf den Gebäudeteil entfällt, im Gegenzug als sogenannte unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs. 9a UStG) wieder an das Finanzamt zurückzuführen. Der Gebäudeanteil ist im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln.

Dieses Wahlrecht bei Sanierungskosten, die anfielen, um die Anlage überhaupt installieren zu können, wird mit Wirkung ab dem 01.01.2011 nicht mehr angewandt. Denn die Finanzbehörden haben entschieden, dass Dachsaniierungen, die beim Einbau einer Photovoltaikanlage durchgeführt werden, grundsätzlich vollständig für das Wirtschaftsgut Gebäude erfolgen. Ausgenommen hiervon sind Aufwendungen, die aus statischen Gründen durchgeführt werden, etwa Dachverstärkungen oder Stützbalken. Es ist daher zu beachten, dass die entsprechenden Aufwendungen von den ausführenden Handwerkern auf den Rechnungen detailliert ausgewiesen werden, um einen Vorsteuerabzug zu gewährleisten.

Entgegen der neuen Auffassung der Finanzverwaltung hat die Rechtsprechung nun im Falle eines asbesthaltigen Dachs den Vorsteuerabzug aus den Sanierungskosten zugelassen. In dem aktuellen Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz (10.02.2011 – 6 K 2607/08) ging es um die Kosten einer Dachsaniierung, die wegen der Asbesthaltigkeit des alten Daches durchgeführt werden musste. Denn die Montage von Photovoltaikanlagen auf asbesthaltigen Dächern ist gesetzlich untersagt. Da der Aufwand für die Sanierung der Dachfläche, auf der die Anlage installiert wurde, in diesem Fall als zwingend notwendig angesehen wurde, ließ das Finanzgericht den Vorsteuerabzug aus den Sanierungskosten zu.