

Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Dezember 2011
KBL 57/11

Sehr geehrte Damen und Herren,

war die Frage der Umsatzsteuerpflicht beim Verkauf oder der Verpachtung von Zahlungsansprüchen lange Zeit ungewiss, ist sie jetzt geklärt. Über dieses Thema, aber auch mit Neuigkeiten aus dem Steuervereinfachungsgesetz 2011, wie z.B. der Änderung der ermäßigten Besteuerung bei der außerordentlichen Holznutzung oder der Kürzung der pauschalen Betriebsausgabensätze für Forstwirte, informiert Sie der aktuelle Rundbrief. Von besonderem Interesse für die Nachfolgegenerationen eines eingestellten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sind die Ausführungen über mögliche steuerliche und damit finanzielle Risiken aus noch bestehendem Betriebsvermögen.

Zum Abschluss des Jahres sei Ihnen für die gute Zusammenarbeit in 2011 recht herzlich gedankt, verbunden mit den besten Wünschen für das neue Jahr 2012.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Steuervereinfachungsgesetz 2011

Am 23.09.2011 haben Bundestag und Bundesrat dem Steuervereinfachungsgesetz (StVereinfG) 2011 zugestimmt. Die für die Landwirtschaft entscheidenden Änderungen erfahren Sie nachfolgend:

Außerordentliche Holznutzung – Neuregelung der ermäßigten Besteuerung

Für Forstwirte gibt es bei einer außerordentlichen Holznutzung eine ermäßigte Besteuerung. Diese ermäßigte Besteuerung wurde nun in § 34b EStG neu geregelt.

Der Gesetzgeber hatte bereits bisher eine begünstigte Besteuerung für die Fälle vorgesehen, in denen ein Forstwirt aus wirtschaftlichen Gründen oder aufgrund von Fällen höherer Gewalt zu einem verstärkten Holzeinschlag gezwungen war. Ein Fall höherer Gewalt ist z.B. der Orkan „Lothar“, der an Weihnachten 1999 besonders in Süddeutschland einen Waldschaden mit dem Dreifachen des regulären Holzeinschlages verursachte. Weiterhin begünstigt sind die Fälle der Kalamitätsnutzung.

Mit der Neuregelung von § 34b EStG wird nun die begünstigte Besteuerung für die außerordentliche Holznutzung/Übernutzung aus wirtschaftlichen Gründen eingeschränkt. Eine Übernutzung liegt nur noch dann vor, wenn sie aus volks- oder staatswirtschaftlichen Gründen gegeben ist, wozu insbesondere die Fälle des

Holzeinschlags wegen einer behördlichen Anordnung, also aufgrund von Zwang, gehören. Nicht mehr begünstigt ist die Übernutzung aus privatwirtschaftlichen Gründen. Dies war z.B. der außerordentliche Holzeinschlag, den der Betriebsinhaber zur Deckung seines Kapitalbedarfs vorgenommen hatte.

Zudem hat der Gesetzgeber für die Ermittlung der Einkünfte aus der außerordentlichen Holznutzung ein neues Berechnungsverfahren festgelegt. Diese Einkünfte werden mit dem halben Steuersatz ermäßigt besteuert. Sofern der sogenannte Nutzungssatz (§ 68 EStDV) überschritten wird, erfolgt allerdings eine Besteuerung mit dem Viertelsteuersatz.

Außerdem gibt es für den Forstwirt bei Inanspruchnahme der ermäßigten Besteuerung Nachweispflichten. So muss das Holz mengenmäßig nach ordentlicher und außerordentlicher Holznutzung getrennt werden. Ferner ist der Schadensfall dem Finanzamt bei höherer Gewalt unverzüglich zu melden und nach der Aufarbeitung mengenmäßig nachzuweisen.

Die Neuregelung der ermäßigten Besteuerung gilt mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2012.

Holznutzung – Kürzung der Betriebsausgabenpauschale nach § 51 EStDV

Waren Sie als Forstwirt nicht dazu verpflichtet, eine Buchführung anzufertigen, so hatten Sie ein Wahlrecht bei der Gewinnermittlung aus Ihrer Holznutzung. Anstatt der tatsächlichen Betriebsausgaben konnten Sie die Betriebsausgaben pauschal ansetzen. Dabei betrug die pauschalen Betriebsausgaben bisher 65 % der Erlöse bei einem Selbsteinschlag. Sofern das Holz auf dem Stamm verkauft worden war, lag der Satz bei 40%.

Diese Pauschalregelung wurde nun eingeschränkt. Zum einen gibt es eine neue 50-Hektargrenze, d.h. nur Forstbetriebe, deren forstwirtschaftliche Fläche 50 Hektar nicht übersteigt, können die pauschale Ermittlung in Anspruch nehmen. Zudem wurden die Sätze für die pauschalen Betriebsausgaben von 65 % auf 55 % bzw. von 40 % auf 20 % gesenkt. Durch die geringeren pauschalen Betriebsausgaben erhöht sich der steuerliche Gewinn. Zugunsten des Forstwirts wurde jedoch gesetzlich verankert, dass neben den pauschalen Betriebsausgaben noch zusätzliche Kosten für eine Wiederaufforstung abgezogen werden können. Damit hat der Gesetzgeber auf die geänderte Rechtsprechung des BFH vom 05.06.2008, BStBl II 2008, S. 960 und S. 968 reagiert (vgl. auch Informationsbrief KBL 55/10 vom Dezember 2010). Der BFH hatte seinerzeit entschieden, dass bei Wiederaufforstungskosten geprüft werden müsse, ob insoweit sofort abziehbare Betriebsausgaben vorliegen oder Herstellungskosten für das Wirtschaftsgut Baumbestand zu aktivieren sind. Dies hatte zur Folge, dass in Jahren mit sofort abziehbaren Wiederaufforstungskosten der Forstwirt die tatsächlichen Kosten geltend machte und in den anderen Jahren die Pauschalierung in Anspruch nahm. Die Abgrenzung und Kontrolle der einzelnen Wirtschaftsjahre war hierbei schwierig. Mit der Neuregelung soll der jährliche Wechsel zwischen Pauschalierung und Einzelnachweis vermieden werden.

Der Gesetzgeber hat ebenfalls klargestellt, dass die pauschale Betriebsausgabenregelung nur für die Einnahmen aus der Holznutzung selbst greift. Nicht begünstigt sind demgegenüber Gewinne aus Waldverkäufen und die übrigen Einnahmen, wie z.B. Erlöse aus dem Verkauf von Anlagevermögen, Pachteinnahmen oder Forstbetriebsbeihilfen.

Die Neuregelungen gelten erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen.

Betriebsaufgabeerklärung zukünftig zwingend notwendig

Für verpachtete landwirtschaftliche Betriebe oder Betriebe mit unterbrochener Bewirtschaftung ist eine weitere Neuregelung von Bedeutung. Denn in der Praxis stellt sich häufig die Frage, ob ein ehemals eigenbewirtschafteter Betrieb aus steuerrechtlicher Sicht noch besteht und somit Betriebsvermögen vorliegt oder ob insbesondere die Grundstücke und Gebäude zum Privatvermögen gehören. Liegt Betriebsvermögen vor und kommt es zu einer Veräußerung oder Entnahme, so muss die Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert und dem steuerlichen Buchwert noch besteuert werden, was zu einer nicht unerheblichen Steuerbelastung führen kann.

Vielfach sind sich heute die Nachfolgenerationen als zwischenzeitliche Eigentümer ehemals bewirtschafteter Betriebe dem Status des Betriebsvermögens gar nicht bewusst. Das kann zu bösen Überraschungen führen, wenn z.B. Jahrzehnte nach der Betriebseinstellung ohne Betriebsaufgabeerklärung das Finanzamt anlässlich einer Grundstücksveräußerung oder Grundstücksbebauung für ein Eigenheim nachfragt, ob sich ein Flurstück im Betriebsvermögen befand oder nicht. Da die Nachweispflicht, dass Privatvermögen vorlag, die aktuellen Grundstückseigentümer zu tragen haben, kann das insbesondere bei der Erbengeneration zu erheblichen Nachweisproblemen führen. In diesem Zusammenhang wird u.a. auf die unten ausgeführten Erläuterungen unter „Generationenproblem – Abgrenzung landwirtschaftliches Betriebsvermögen zum Privatvermögen“ verwiesen.

Wurde eine Betriebsaufgabeerklärung bei Einstellung der Eigenbewirtschaftung oder auch später bisher nicht beim Finanzamt eingereicht, so bleibt ein Betrieb grundsätzlich als ruhender bzw. verpachteter Betrieb weiterhin bis zur Abgabe einer Aufgabeerklärung bestehen. Nur z.B. beim Verkauf der wesentlichen Betriebsgrundlagen und der Folge, dass eine Wiederaufnahme der betrieblichen Tätigkeit in gleicher Form nicht mehr möglich wurde, kam es auch ohne Aufgabeerklärung zu einer zwangsweisen Betriebsaufgabe. Damit gingen die Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen über. Durch eine Nichterklärung beim Finanzamt konnten somit Vorgänge unsteuerter verjähren und eine Besteuerung beim Übergang ins Privatvermögen unterblieb.

Mit dem neuen § 16 Abs. 3b EStG soll die Besteuerung sichergestellt werden. Danach verlangt der Gesetzgeber bei verpachteten Betrieben und bei Betriebsunterbrechungen nunmehr eine eindeutige Betriebsaufgabeerklärung gegenüber dem Finanzamt. Sofern diese Erklärung nicht erfolgt, greift neu eine gesetzliche Fiktion, wonach der Betrieb als fortgeführt gilt und damit weiterhin Betriebsvermögen vorliegt. Alternativ ist es ausreichend, wenn dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Aufgabe erfüllt sind. Darauf sollte man sich jedoch nicht verlassen.

Die Neuregelung ist für Betriebsaufgaben nach dem Verkündungstag des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 im Bundesgesetzblatt am 04.11.2011 gültig.

Ehemalige Landwirte oder deren Erben, die einen Betrieb aufgegeben haben, sei angeraten, sämtliche alte Unterlagen in Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe aufzubewahren, um ggf. nicht in Beweisnot zu geraten. Wenn Sie einen im steuerlichen Sinne noch nicht aufgegebenen, verpachteten oder ruhenden Betrieb (geerbt) haben, empfiehlt es sich, mit Ihrem Steuerberater zu klären, ob bzw. wann eine Betriebsaufgabe erklärt werden sollte.

Zahlungsansprüche – Verkauf und Verpachtung mit 19 % Umsatzsteuer

Die Betriebsprämie aufgrund von Zahlungsansprüchen stellt für viele Betriebe ein wichtiges finanzielles Standbein dar. Seit der Abkoppelung der Prämienansprüche von den Flächen können die hieraus entstandenen Zahlungsansprüche frei gehandelt werden. Nun sorgt eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 30.03.2011 (AZ: XI R 19/10, BStBl II 2011, 722) für Klarheit bei der umsatzsteuerlichen Behandlung des Verkaufs und der Verpachtung von Zahlungsansprüchen. Danach unterliegen der Verkauf von Zahlungsansprüchen ohne Fläche und die Verpachtung der Regelbesteuerung mit 19 % Umsatzsteuer. Dies gilt auch für pauschalierende Betriebe. Die Finanzverwaltung hatte diese Ansicht bereits bisher vertreten (vgl. Umsatzsteueranwendungserlass Abschnitt 4.8.4. und Abschnitt 24.3 Abs. 9). Die Finanzgerichte stufen den Verkauf demgegenüber als umsatzsteuerfrei ein. Die Rechtsunsicherheit wurde damit durch den BFH beseitigt.

Es empfiehlt sich, Pachtverträge, bei denen sowohl Flächen als auch Zahlungsansprüche mit verpachtet sind, daraufhin zu prüfen, ob der Pachtanteil für die Zahlungsansprüche der Umsatzsteuer unterworfen wurde. Ferner sollten auch die in der Vergangenheit erfolgte Verpachtungen und Verkäufe auf die damalige umsatzsteuerliche Behandlung gesichtet werden. Sollte bei der Pacht bzw. beim Verkaufspreis keine Umsatzsteuer ausgewiesen worden sein, besteht die Gefahr von verzinslichen Nachzahlungen an das Finanzamt.

Generationenproblem – Abgrenzung landwirtschaftliches Betriebsvermögen zum Privatvermögen

Immer wieder stellt sich bei nicht allzu großen Betrieben die Frage, ob noch ein landwirtschaftlicher Kleinbetrieb vorliegt oder eine private Gartenbewirtschaftung. Dass diese Frage auch noch für die Nachfolgenerationen entscheidend sein kann, zeigt eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 05.05.2011. Denn wird ein landwirtschaftlicher Betrieb bejaht, stellen die Grundstücke und Gebäude Betriebsvermögen dar. Das kann bei Wertsteigerungen zu nicht unerheblichen finanziellen Folgen führen. In seinem Urteil (AZ: IV R 48/08, BStBl. II S. 792) hat der BFH nun klare Kriterien zur Beantwortung der Frage, wann ein Betrieb vorliegt, aufgestellt. Er hatte dabei über den folgenden, vereinfacht dargestellten Sachverhalt zu entscheiden:

Im Jahre 1958 wurde Grundbesitz mit 7.850 m² von der Mutter an die Tochter verschenkt. Die wiederum übertrug im Jahr 2001 den Grundbesitz im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf ihre Tochter. Nun vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass der Grundbesitz noch Betriebsvermögen sei und hat deshalb für eines der übertragenen Grundstücke wegen der privaten Nutzung eine steuerpflichtige Entnahme angesetzt. Dadurch waren die über Jahrzehnte angefallenen Wertsteigerungen der Besteuerung zu unterwerfen. Der Enkeltochter oblag es nun darzulegen, dass bei ihrer Großmutter im Jahr 1958 kein landwirtschaftlicher Betrieb vorlag und damit das an sie übertragene Grundstück einst kein Betriebsvermögen war; Unterlagen waren nur noch spärlich vorhanden.

In Zusammenhang mit der Frage, ob ein landwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, vertritt der BFH die Auffassung, dass ein solcher weder eine Mindestgröße noch eine Hofstelle benötige. Kein landwirtschaftlicher Betrieb liegt allerdings bei einem privaten Gartenbesitzer mit Bewirtschaftung für den Eigenbedarf vor. Ferner akzeptiert der BFH ausdrücklich die von der Finanzverwaltung für das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebs als Verwaltungsvereinfachung aufgestellte Mindestgröße von 3.000 m² bewirtschafteter landwirtschaftlicher Grundstücksfläche (ohne die Berücksichtigung von Sonderkulturen). Zudem liegt ein landwirtschaftlicher Betrieb nur dann vor, wenn Gewinnerzielungsabsicht gegeben ist. Die fehlende Gewinnerzielungsabsicht, also das Überwiegen von Verlusten, kann aber nur durch die Einreichung von Gewinnermittlungen beim Finanzamt nachgewiesen werden. Fehlt es an Gewinnermittlungen, kann nicht von einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden. Fällt sie irgendwann weg, bleiben auch dann die Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen.

Außerdem hat der BFH eine Reihe von Anhaltspunkten für das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebs herausgearbeitet. So ist die Bewertung eines Grundstücks als Stückländerei im Rahmen der Einheitsbewertung ein objektives Beweiszeichen, dass einkommensteuerrechtlich ebenfalls landwirtschaftliches Betriebsvermögen vor-

liegt. Ferner spreche die Mitgliedschaft in der landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft für das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebes. Kein Nachweis sei jedoch die Nennung der Berufsbezeichnung „Zimmermann“ oder „Tagelöhner“ in alten notariellen Kaufverträgen, da ein Nebenerwerbsbetrieb vorliegen könnte.

Anhand der o.a. Kriterien stellte der BFH fest, dass im vorliegenden Fall zumindest irgendwann in der Vergangenheit ein landwirtschaftlicher Betrieb existierte. Damit waren die Wertzuwächse beim Grundstück der Besteuerung zu unterwerfen. Denn selbst bei Einstellung der Bewirtschaftung durch den Rechtsvorgänger bleibt Grundbesitz beim Rechtsnachfolger grundsätzlich noch Betriebsvermögen, es sei denn, der Betrieb wurde in der Vergangenheit gegenüber dem Finanzamt aufgegeben oder ein einzelnes Grundstück ins Privatvermögen überführt. Eine Entnahme in das Privatvermögen kann durch eine Nutzungsänderung, wie der Bebauung eines Grundstücks für ein Eigenheim, erfolgen.

Auch weitere Punkte, wie z.B. die Behandlung der Pächterlöse als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder eine Verkleinerung eines Eigentumsbetriebs, führen nicht zu einer Betriebsaufgabe. Dies gilt selbst dann, wenn infolge der Verkleinerung der Betrieb nicht mehr ertragreich bewirtschaftet werden kann.

Das Urteil des BFH hat Klarheit in einigen Punkten geschaffen. Sofern Sie sich bei Ihren eigenen Grundstücken unsicher sind, ob diese tatsächlich im Privatvermögen sind, empfiehlt sich eine Kontaktausnahme mit Ihrem steuerlichen Berater.

Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID-Nr.) durch pauschalierende Landwirte – Besonderheiten beim innergemeinschaftlichen Erwerb

Auch in der Landwirtschaft sind Geschäfte über die Landesgrenze hinaus zwischenzeitlich keine Seltenheit mehr; sei es, dass Maschinen oder Betriebsmittel (z.B. Futtermittel, Düngemittel) im EU-Ausland gekauft werden oder Dienstleistungen von dort ansässigen Betrieben (z.B. Lohnunternehmern, Tierärzten, etc.) in Anspruch genommen werden.

Zukäufe aus dem EU-Ausland unterliegen bis zu einer bestimmten Umsatzgrenze pro Kalenderjahr (sogenannte Erwerbsschwelle) der Umsatzbesteuerung im EU-Ausland und damit den dortigen Steuersätzen. Die sogenannte Erwerbsschwelle beträgt 12.500 € pro Jahr und darf im vorangegangenen Kalenderjahr und voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr nicht überschritten werden. In diesem Fall wird die ausländische Umsatzsteuer durch den Lieferanten in Rechnung gestellt und von diesem an sein Finanzamt überwiesen.

Bei Überschreiten der Erwerbsschwelle oder bei einem Verzicht des deutschen Landwirts auf diese Regelung wird die Ware durch den Lieferanten umsatzsteuerfrei nach Deutschland verkauft. Sowohl der regelbesteuernde als auch der pauschalierende hiesige Landwirt haben in diesem Fall zwingend die deutsche Umsatzsteuer mit 19 % bzw. 7 % auf den Nettokaufpreis zu erheben und die Umsatzsteuer – nicht an den Lieferanten – sondern an ihr Finanzamt zu bezahlen. Ein pauschalierender Landwirt kann sich diese Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer vom Finanzamt erstatten lassen. Je nach Höhe des Umsatzsteuersatzes im betreffenden EU-Land kann für den deutschen Landwirt beim Einkauf ein Verzicht auf die Erwerbsschwelle und damit das Entstehen deutscher Umsatzsteuer günstiger sein.

Lagen die Erwerbe des hier ansässigen Landwirts unter der Erwerbsschwelle mit 12.500 € und wurde auf letztere verzichtet, war der Verzicht – und damit die Besteuerung in Deutschland dem deutschen Finanzamt gegenüber bisher zu erklären. Bereits seit dem 01.01.2011 gilt die Verwendung einer deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID-Nr.) gegenüber dem Lieferanten als Verzicht auf die Anwendung der Erwerbsschwelle (§ 1a Abs. 4 UStG 2011). Ein Verzicht bindet den Landwirt allerdings für zwei Jahre, d.h. dass bereits bei einer einmaligen Verwendung einer deutschen USt-ID-Nr. der deutsche Landwirt für zwei Jahre sämtliche Erwerbe in Deutschland auch als innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern hat.

Die Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt/Main nimmt zu diesem Thema in einer Verfügung vom 24.03.2011 - S 7103a A - 6 - St 110 Stellung. Aufgrund der Gefahr des Missbrauchs stellt die OFD klar, dass diese Fälle in besonderem Maße überprüft werden. Eine Überwachung sei allein deshalb gewährleistet, weil der ausländische Lieferant über eine sogenannte Zusammenfassende Meldung (ZM) die Nettolieferung an die deutsche Finanzverwaltung unter Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des deutschen Landwirts melden muss.

Bei Unklarheiten empfiehlt es sich vor der Verwendung der USt-ID-Nr. Rücksprache mit dem steuerlichen Berater zu halten. Zudem sind Rechnungen aus dem EU-Ausland besonders auf die umsatzsteuerliche Behandlung durch den Lieferanten und die Umsatzsteuerpflicht in Deutschland zu überprüfen.