

# Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Juni 2012  
KBL 58/12

Sehr geehrte Damen und Herren,

immer mehr Landwirte haben sich neben der eigentlichen produzierenden landwirtschaftlichen Tätigkeit noch ein ergänzendes Standbein aufgebaut. Sei es z.B. ein Hofladen, der Winterdienst oder Pflegearbeiten, die übernommen werden. Inwieweit diese Einkunftsquellen zu Abgrenzungsproblemen zwischen landwirtschaftlichen und gewerblichen Einkünften führen können, aber auch die geänderte umsatzsteuerliche Behandlung bei der Überlassung von Übernachtungsmöglichkeiten an (Saison-)Mitarbeiter ist Gegenstand dieses Rundbriefes. Darüber hinaus gibt es für Durchschnittssatzbesteuerer Informationen zur Frage, ob die Besteuerung nach § 13a EStG überhaupt noch möglich ist.

Mit freundlicher Empfehlung und den besten Grüßen

## **Durchschnittssatzbesteuerung nach § 13a EStG ist nur bei selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen möglich**

Die Besteuerung nach § 13a EStG sieht für kleinere landwirtschaftliche Betriebe die Möglichkeit vor, den Gewinn nach Durchschnittssätzen pauschal zu ermitteln. Aufwendigere Gewinnermittlungen wie z.B. das Aufstellen einer Bilanz sind zwar möglich, aber nicht notwendig.

In zwei Urteilen vom 14.04.2011 (AZ: IV R 1/09, BFH/NV 2011, 1336 und IV B 57/10, BFH/NV 2011, 1331) hat der Bundesfinanzhof (BFH) nun entschieden, dass die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nur zulässig ist, sofern selbstbewirtschaftete landwirtschaftlichen Flächen vorliegen.

Auch soweit nur Sondernutzungen (z.B. Wein-, Garten- oder Spargelbau,...) ohne selbstbewirtschaftete landwirtschaftliche Flächen vorliegen, ist die Durchschnittssatzbesteuerung ebenfalls nicht zulässig.

In den o.g. Urteilen wurde bei einem Imkereibetrieb und bei einem Forstbetrieb jeweils ohne weitere landwirtschaftliche Flächen die § 13a – Gewinnermittlung versagt.

Sollten Sie möglicherweise von dieser Rechtsprechung betroffen sein, ist ein zeitnahes Gespräch mit Ihrem Steuerberater anzuraten, um einen ordnungsgemäßen Wechsel in die übrigen Besteuerungsarten, insbesondere im Hinblick auf die zu führenden Unterlagen und Aufzeichnungen, zu gewährleisten.

## **Abgrenzung landwirtschaftliches Vermögen vom Gewerbebetrieb – Teil I: Vereinheitlichung/Neufassung der Abgrenzungskriterien nach dem „Hofladenuurteil“**

Die Frage, ob es sich bei einem Betrieb noch um landwirtschaftliches Vermögen oder um einen Gewerbebetrieb handelt, ist für die Einkommensteuer ein zentrales Thema. Dies betrifft z.B. die Betriebszweige Hofladen, Biogas, Winterdienst, Landschaftspflege u.v.m. Aber auch bei anderen Steuerarten und anderen Rechtsgebieten ist die Abgrenzung von Bedeutung. Hierzu erhalten Sie die folgende Übersicht:

	Landwirtschaft	Gewerbe
Einkommensteuer	Bewertungswahlrecht für Feldinventar, Landwirtschaftlicher Freibetrag (670 € pro Ehegatte)	Bewertungspflicht von Feldinventar
Gewerbsteuer	Nein	Ja, dafür Steuerermäßigung nach § 35 EStG
Umsatzsteuer	Pauschalierung möglich	Regelbesteuerung (7 / 19 %)
Grundsteuer	Wirtschaftsgebäude werden wertmäßig nicht erfasst	Wirtschaftsgebäude werden separat bewertet und erhöhen die Grundsteuer
Lohnsteuer	pauschale Lohnsteuer bei landwirtschaftlichen Hilfskräften mit 5 % möglich	Arbeit auf Lohnsteuerkarte oder pauschale Lohnsteuer mit 25 %
Erbschaftsteuer	Steuerbefreiungen für Betriebsvermögen, eigene Wertermittlung	Steuerbefreiungen für Betriebsvermögen
Kfz-Steuer	„grüne Plakette“	keine Begünstigung
Baurecht	Privilegiertes Bauen im Außenbereich	
Landwirtschaftliche Sozialversicherung	Mitgliedschaft in: Landwirtschaftliche Alterskasse (LAK), Landwirtschaftliche Krankenkasse (LKK), Landwirtschaftliche Berufsgenossenschaft (LBG)	Grundsätzlich keinen Zugang zu der Landwirtschaftlichen Sozialversicherung

Durch das „Hofladenurteil“ des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25.03.2009 und diverser in der Folge erlassener Verwaltungsanweisungen kam es zu deutlich anderen Abgrenzungskriterien zwischen landwirtschaftlichem Vermögen und dem eines Gewerbebetriebs. Problematisch war bisher, dass es keine einheitliche Behandlung für alle Steuerarten gab, sondern teilweise unterschiedliche Grenzen existierten.

Die Abgrenzung wurde nun durch einen gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.12.2011 (BStBl 2011 I S. 1213, S. 1217) für das Bewertungsrecht (Einheitswerte, Grunderwerbsteuer, Erbschaftsteuer) geregelt und durch das BMF-Schreiben vom 19.12.2011, AZ: IV D 4 – S 2230/11/10001 auf die Ertragssteuern erweitert.

Die hierdurch entstandene Rechtssicherheit und Übersichtlichkeit ist zu begrüßen. Die Neuregelungen gelten seit 01.01.2012. Auf Antrag können die Regelungen für alle offenen Vorjahre angewendet werden. Bei der Umsatzsteuer gelten allerdings weiterhin Sonderregelungen.

#### Abgrenzungsmerkmale – Tätigkeit und darauf entfallender Umsatz

Grundsätzlich ist nach dem Verständnis des Gesetzgebers eine landwirtschaftliche Tätigkeit darauf ausgerichtet, mit Hilfe der Naturkräfte Pflanzen oder Pflanzenteile zu gewinnen. Die heutigen landwirtschaftlichen Betriebe üben jedoch vielfach darüber hinaus weitere Tätigkeiten aus, sei es z.B. um weitere Einkunftsquellen zu erschließen, die Nachfrage am Markt bedienen zu können oder um eine bessere Auslastung der Betriebskapazitäten zu erreichen. Diese Entwicklung führt steuerrechtlich immer wieder zu dem Problem, inwieweit die Tätigkeit noch zur Landwirtschaft rechnet oder nicht.

Die Finanzverwaltung teilt nun für die Beurteilung, ob eine landwirtschaftliche oder eine gewerbliche Betätigung vorliegt, die bisherigen Problemfelder in zwei Gruppen auf. Bei der Einkommensteuer war diese Aufteilung bereits in R 15.5 Einkommensteuerrichtlinien 2008 im Grundsatz geregelt und ist Grundlage der nun erfolgten Vereinheitlichung geworden.

Die erste Gruppe umfasst den Absatz eigener Erzeugnisse und damit in Zusammenhang stehende Tätigkeiten. Darunter fällt z.B. das Vermischen eigener Erzeugnisses mit zugekaufter Ware, wie dies bei Wein oder Honig denkbar wäre, wenn die selbst produzierte Menge nicht ausreicht oder bei Gärtnern neben dem Pflanzenverkauf die Dienstleistung des Einpflanzen. In diese Gruppe fallen jedoch nur Umsätze, bei denen das eigene Erzeugnis weniger als 50 % ausmacht und damit der Anteil am zugekauften Erzeugnis bzw. an schädlicher Tätigkeit mindestens 50 % des Umsatzes ausmacht.

Die zweite Gruppe umfasst die Verwendung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens für außerbetriebliche Zwecke und Dienstleistungen, die in einem sachlichen Zusammenhang zur Land- und Forstwirtschaft stehen (z.B. Lohnarbeiten, Winterdienst, Landschaftspflege).

Für beide Gruppen gilt eine eigene Umsatzgrenze, bei deren Unterschreiten die Tätigkeiten weiterhin der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet werden. Der Umsatz pro Tätigkeitsgruppe muss dabei weniger als ein Drittel des Gesamtumsatzes oder weniger als 51 500 € pro Wirtschaftsjahr betragen. Es ist damit prinzipiell möglich für die Landwirtschaft eigentlich schädliche Umsätze bis zu 2 x 51 500 € noch auszuüben. Für die Ermittlung der Umsätze ist dabei von den Betriebseinnahmen ohne Umsatzsteuer auszugehen. Zusätzlich dürfen die Umsätze aus beiden Tätigkeitsgruppen zusammen nicht mehr als 50 % des Gesamtumsatzes betragen.

Schädlich ist ferner nur die dauerhafte Überschreitung der Umsatzgrenzen. Hier gelten die bisherigen Abgrenzungen zum sofortigen oder allmählichen Strukturwandel in der Landwirtschaft unverändert fort. Eine dauerhafte Überschreitung liegt vor, wenn die Umsatzgrenzen in mehr als drei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren überschritten werden. Dann liegt ab Beginn des vierten Wirtschaftsjahres ein Strukturwandel vor. Die Einkünfte aus den schädlichen Tätigkeiten stellen dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, da ein allmählicher Strukturwandel erfolgte. Es wird damit ein Gewerbebetrieb neben dem landwirtschaftlichen Betrieb entstehen.

Wichtig ist hier, dass der Dreijahreszeitraum für die Neuregelung mit dem Wirtschaftsjahr 2012 bzw. mit dem abweichenden Wirtschaftsjahr 2012/13 erstmalig neu beginnt; d.h., die Umsätze aus den Vorjahren werden nicht berücksichtigt. Sofern die Umsatzgrenzen für die Wirtschaftsjahre 2012/13 bis 2014/15 überschritten werden, liegen erst ab dem Wirtschaftsjahr 2015/16 gewerbliche Einkünfte vor. Wird die Umsatzgrenze dagegen nicht in allen drei Jahren übertroffen, beginnt der Dreijahreszeitraum neu. Hat man z.B. in den Wirtschaftsjahren 2012/2013 und 2014/2015 eine Überschreitung der Umsatzgrenzen, aber nicht im Wirtschaftsjahr 2013/14, so beginnt der Dreijahreszeitraum mit dem Wirtschaftsjahr 2014/15 neu.

Eine dauerhafte Überschreitung liegt allerdings in den Fällen eines sofortigen Strukturwandels sogleich vor. Dies ist der Fall, wenn durch größere Investitionen oder der Eingehung vertraglicher Verpflichtungen bereits klar ist, dass die Umsatzgrenzen aus schädlichen Tätigkeiten erheblich überschritten werden.

Die Herstellung und der Verkauf von Produkten der zweiten Verarbeitungsstufe (z.B. Dosenwurst, Rinderviertel, vollständig zerlegtes Mastschwein) fallen ebenfalls unter die Neuregelung. Damit entfällt die bisherige Umsatzgrenze von 10 300 €. Umsätze hieraus unterliegen nun der ersten Tätigkeitsgruppe mit einer Umsatzgrenze von 51 500 € bzw. der Drittelumsatzgrenze.

Sollten Sie Bedenken für Ihren Betrieb haben, empfiehlt sich eine Analyse mit Ihrem steuerlichen Berater. Soweit Sie mit einem sofortigen Strukturwandel rechnen, erscheint ein Gespräch im Voraus sinnvoll.

### **Abgrenzung landwirtschaftliches Vermögen vom Gewerbebetrieb – Teil II:** **Änderungen bei den Vieheinheiten**

Für den Gesetzgeber liegt ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nur dann vor, wenn Pflanzen oder Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewonnen werden. Die Tierhaltung und die Tierzucht sind demgegenüber nur der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, sofern ein Betrieb über ausreichende Flächen für eine eigene Futtergrundlage verfügt. Es ist dabei jedoch unerheblich, ob der Betrieb tatsächlich das Futter selbst produziert oder zukaufte. Der Betrieb müsste nur in der Lage sein, das Futter selbst produzieren zu können.

Die Frage, ob ein Betrieb über ausreichend Fläche verfügt, wird über die sog. „Vieheinheiten“ ermittelt. Dazu

wird der Futterbedarf des Tierbestandes in Vieheinheiten umgerechnet. Der Futterbedarf und die Vieheinheit (VE) pro Tier ist in einer Tabelle in der Anlage 1 zu § 51 Bewertungsgesetz pauschal festgesetzt. Diese Tabellenwerte sind für die Finanzverwaltung bindend (BFH-Urteil vom 16.12.2009 – II R 45/07). Die so ermittelten benötigten Vieheinheiten für den Betrieb werden dann in einem zweiten Schritt mit den Vieheinheiten, die einem Betrieb anhand seiner Betriebsfläche zustehen, verglichen. Sofern ein Betrieb über zu wenige Vieheinheiten verfügt, ist die Tierhaltung nicht mehr landwirtschaftlich, sondern gewerblich.

Die bisherige grobe Festsetzung der Vieheinheiten pro Tier wurde durch eine Erweiterung verfeinert (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 07.12.2011 – Artikel 10 Nr. 7). Hieraus können sich Vorteile für Sie ergeben. Galt z.B. bisher für ein Ferkel eine Vieheinheit von pauschal 0,02, so gibt es nun eine Unterteilung für Ferkel bis 12 kg mit 0,01 VE und für Ferkel von 12 kg bis 20 kg von 0,02 VE. Das bedeutet: Bei einem Ferkelaufzuchtbetrieb, der Ferkel mit 9 kg verkauft, haben sich die Grenzen für die Viehhaltung zugunsten des Landwirts verdoppelt. Er könnte also die doppelte Anzahl an Tieren bei gleicher Fläche halten und behält dennoch seinen landwirtschaftlichen Status bei.

### **Umsatzsteuerpflicht bei der Wohnraumüberlassung an (Saison-) Arbeitskräfte**

Landwirtschaftliche Betriebe sind in vielen Fällen auf zusätzliche Arbeitskräfte angewiesen – seien es dauerhafte Arbeitskräfte oder Saisonarbeitskräfte. Häufig erfolgt die Unterbringung dieser Arbeiter auf der Hofstelle in freien Wohnungen oder in separaten Containerunterkünften. In den meisten Fällen wird von den Helfern für die Unterkunft keine Miete zu zahlen sein. Es wird den Arbeitnehmern dann allerdings ein sogenannter „Sachlohn“ zugewandt, dessen Wert der Lohnsteuer und der Sozialversicherung unterliegt.

Nun hat die Finanzverwaltung die Wohnraumüberlassung an Arbeitskräfte zusätzlich im Rahmen der Umsatzsteuer (Abschnitt 24.3 Abs. 12 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE)) aufgegriffen. Die Finanzverwaltung stellt an dieser Stelle klar, dass die Wohnraumüberlassung nicht der Umsatzsteuerpauschalierung unterliegt, sondern der Regelbesteuerung.

Bei Anwendung der Regelbesteuerung ist die Vermietung von Wohnraum zwar grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 12 UStG) und zudem gilt die Umsatzsteuerfreiheit auch für die unentgeltliche Überlassung von Wohnraum an Arbeitskräfte. Die Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift enthält jedoch eine entscheidende Ausnahme. Die Umsatzsteuerfreiheit gilt nicht für die kurzfristige Überlassung von Wohnraum an Fremde. Kurzfristig ist eine Überlassung, wenn bei Beginn von einer Nutzung von weniger als sechs Monaten ausgegangen wird, wie dies insbesondere bei Saisonkräften üblich ist. Zudem sieht auch das Niedersächsische Finanzgericht (Urteil vom 16.01.2012, Az.: 16 K 68/11) in den Arbeitskräften das Merkmal „Überlassung an Fremde“ als erfüllt an, mit der Folge, dass die Umsatzsteuerbefreiung zu ver-

sagen ist. Bei ganzjährigen Arbeitskräften greift allerdings die Umsatzsteuerfreiheit.

Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer bei einer kurzfristigen unentgeltlichen Überlassung an Arbeitskräfte sind grundsätzlich Ihre Selbstkosten (Container-Abschreibung, Strom, Einrichtungsgegenstände, etc.). Aus Vereinfachungsgründen akzeptiert die Finanzverwaltung allerdings als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer auch die lohnsteuerlichen Werte nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung (A 1.8 Abs. 8 und 9 UStAE), die für Sie von Vorteil sein können, wenn diese niedriger als Ihre Selbstkosten sind. Hiernach beträgt beispielsweise für das Jahr 2012 der sogenannte Sachbezugswert für freie Unterbringung pro Mitarbeiter 212 € im Monat.

Mit Wirkung zum 01.01.2010 wurde für die kurzfristige Überlassung von Wohnraum der Steuersatz von 19 % auf 7 % gesenkt. Diese Reduzierung erfolgte ursprünglich für Hotel- und Beherbergungsbetriebe, greift aber dem Wortlaut nach auch für die Überlassung an Saisonkräfte. Bei einem Steuersatz von 7 % wären damit pro Mitarbeiter und Monat 14,84 € (= 7 % aus 212 €) Umsatzsteuer an das Finanzamt zu bezahlen. Bei 100 Saisonarbeitskräften über einen Erntezeitraum von 4 Monaten sind dies bereits fast 6 000 € Umsatzsteuer.

Im Gegenzug haben Sie allerdings aus Ihren Kosten – auch wenn Sie Durchschnittsbesteuerer sind – einen Vorsteuerabzug. Dies gilt z.B. für die anfallenden laufenden Kosten der Unterbringung wie Reparaturen, Mieten für Container oder Neuanschaffungen von Einrichtungsgegenständen. Auch die Errichtung der Unterkünfte berechtigt zum Vorsteuerabzug.

Für die Vergangenheit empfiehlt es sich deshalb zu prüfen, ob aus Anschaffungen für die Unterkünfte der Saisonkräfte nicht noch eine Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG zu Ihren Gunsten möglich ist. Dies gilt insbesondere wenn Sie größere Investitionen im Bereich der Unterkünfte getätigt haben. Aber auch allein durch den Umstand, dass die Überlassung nur mit 7 % der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist, während Ihre Kosten überwiegend mit 19 % Umsatzsteuer belastet sein dürften, kann sich die neue Rechtslage durchaus zu Ihren Gunsten entwickeln.

Es ist damit zu rechnen, dass dieses Thema verstärkt bei Prüfungen des Finanzamts aufgegriffen wird. Es empfiehlt sich deshalb eine Rücksprache mit Ihrem steuerlichen Berater zur Frage, inwieweit Ihr Betrieb von der Änderung betroffen ist. Sofern die Auffassung der Finanzverwaltung nachteilig ist, kann es sich empfehlen, Rechtsmittel einzulegen.

#### **Vorsteuerberichtigung – Definition des Wirtschaftsguts bei Mastschweinen**

Bei Neubauten oder sonstigen größeren Investitionen ist eine wichtige steuerliche Frage, ob sich ein Wechsel von

der Umsatzsteuerpauschalierung zur Regelbesteuerung finanziell lohnen kann. Wird z.B. für 500 000 € ein neuer Stall gebaut, sind in diesen Kosten ca. 80 000 € Umsatzsteuer enthalten. Bei einem Wechsel von der Umsatzsteuerpauschalierung zur Regelbesteuerung können diese 80 000 € als Vorsteuer vom Finanzamt erstattet werden. Ein erklärter Wechsel zur Regelbesteuerung ist allerdings für die nächsten fünf Jahre bindend.

Bei einem Wechsel zur Regelbesteuerung stellt sich zudem die weitere Frage, inwieweit Vorsteuerbeträge aus Vorjahren vom Finanzamt unter Anwendung der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG noch geholt werden können. Grob vereinfacht ausgedrückt, besteht dabei die Möglichkeit, sich bei Gebäuden aus in den letzten zehn Jahren bzw. bei sonstigen Wirtschaftsgütern aus in den letzten fünf Jahren jeweils vor dem Wechsel getätigten Investitionen die Vorsteuer anteilig vom Finanzamt erstatten zu lassen.

Die Vorsteuerkorrektur greift jedoch nur für Wirtschaftsgüter, deren Vorsteuerbetrag 1 000 € übersteigt. Insoweit kommt der rechtlichen Einordnung, was ein Wirtschaftsgut ist, große Bedeutung zu. In der Tierhaltung war bisher nicht klar geregelt, ob ein einzelnes Tier bereits das Wirtschaftsgut sei oder ob nicht doch die Verkaufsgruppe/Partie als ein Wirtschaftsgut anzusehen sei. Diese Frage war insoweit wichtig, da für das einzelne Tier normalerweise kein Vorsteuerbetrag von mehr als 1 000 € gezahlt wurde und damit keine Vorsteuerkorrektur möglich wäre. Demgegenüber kann z.B. bei einer zugekauften Läufergruppe je nach Stückzahl diese Grenze durchaus überschritten werden.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich in seinem Urteil vom 03.11.2011 – V R 32/10 mit dieser Frage befasst und entschieden, dass bei Mastschweinen / Ferkeln das einzelne Tier als ein Wirtschaftsgut anzusehen ist. Der BFH begründet dies u.a. damit, dass es auf die Beurteilung eines Durchschnittsverbrauchers ankommt. Danach kommt im Geschäftsverkehr jedem Tier ein eigener wirtschaftlicher Wert zu. Eine Partie Schweine bilde auch keine Sachgesamtheit, da die Tiere gewöhnlich nicht über die gesamte Nutzungsdauer beieinander blieben. Des Weiteren stütze das Gericht sich auf handelsrechtliche und ertragsteuerliche Wertungen, wonach Tiere des Umlaufvermögens grundsätzlich einzeln zu bewerten seien.

Anzumerken ist, dass die dargestellten Grundsätze auch für den Fall eines Wechsels von der Regelbesteuerung zur Pauschalierung zugunsten des Landwirts gelten. Der Landwirt darf die vor dem Wechsel aus den Tierzukaufen gezogene Vorsteuer behalten und muss Sie nicht an das Finanzamt anteilig zurückzahlen, da die Rückzahlungspflicht erst bei Wirtschaftsgütern mit einem Vorsteuerbetrag von mehr als 1 000 € greift, diese Grenze bei den Tieren jedoch nicht überschritten ist.