

Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Dezember 2015
KBL 65/15

Sehr geehrte Damen und Herren,

schon wieder neigt sich ein Jahr dem Ende zu. Bevor wir dem Jahr 2015 den Rücken zukehren, sollen Sie noch über einige Neuerungen im Steuerrecht informiert werden. So erfahren Sie in dieser Ausgabe Näheres über die vom Gesetzgeber vorgenommenen interessanten Vereinfachungen beim Investitionsabzugsbetrag oder über die Erhöhung der Grenzwerte bei der Buchführungspflicht. Außerdem gibt es für umsatzsteuerlich pauschalierende Betriebe Informationen zur Problematik bei der Umsatzsteuer auf Dienstleistungen. Auch im Rahmen der Einkommensteuer erhalten Sie zum Thema Dienstleistungen wichtige Hinweise bezüglich möglicher Folgen für den landwirtschaftlichen Betrieb bei ausgegliederten gewerblichen Betrieben.

Auf diesem Wege sei Ihnen ein gesegnetes Weihnachtsfest sowie ein gesundes und ertragreiches Jahr 2016 gewünscht.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Erhöhung der Grenzwerte für die Buchführungspflicht – Auswirkungen aus dem Bürokratieentlastungsgesetz

Von Seiten des Gesetzgebers ist es momentan recht ruhig für die Landwirtschaft. Eines der aktuellsten Gesetze, das auch die Landwirtschaft betrifft, ist ein Gesetz zur Entlastung der mittelständischen Wirtschaft – insbesondere von Bürokratie – vom 28.07.2015 (Bürokratieentlastungsgesetz). In diesem Gesetz wurden die Grenzwerte für die Buchführungspflicht, die sich am Gewinn, Umsatz bzw. Wirtschaftswert orientieren, teils angehoben. Ob Sie für Ihren Betrieb eine Buchführung einrichten müssen oder ob Sie eine andere einfachere Gewinnermittlungsart wählen können, erfahren Sie im Folgenden:

Neben der Buchführung gibt es für landwirtschaftliche Betriebe zwei weitere Arten, den steuerlichen Gewinn zu ermitteln. Für Kleinbetriebe bis 20 ha Fläche kann der

Gewinn nach § 13a EStG und damit nach Durchschnittssätzen ermittelt werden. Als zweite Möglichkeit gibt es die sogenannte Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Hier werden, vereinfacht dargestellt, die laufenden Einnahmen und die Ausgaben ermittelt und saldiert. Die dritte Ermittlungsart ist die laufende Buchführung mit der Erstellung einer Bilanz. Diese Methode ist aufwändig und kostenintensiv. Denn so sind z.B. auf den Bilanzstichtag die Vorräte zu bewerten, die Forderungen und Verbindlichkeiten zu ermitteln oder Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Ferner stellt sich u.a. die Frage, ob das Feldinventar zu bewerten ist. Technisch schließt sich hieran die Pflicht an, die Bilanz als sogenannte E-Bilanz elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln, was einen weiteren Aufwand nach sich zieht.

Für den Betriebsleiter und den steuerlichen Berater gilt es, die für den jeweiligen Betrieb optimalste Gewinn-

ermittlungsart zu wählen. Der Gesetzgeber gibt in § 141 Abgabenordnung (AO) für bestimmte Betriebe jedoch zwingend die Pflicht vor, Bücher zu führen und eine Bilanz zu erstellen.

Ein Landwirt war bisher zur Buchführung verpflichtet, falls er mit seinem Betrieb eine der drei nachfolgenden Kriterien erfüllt hat:

1. Umsatz von mehr als 500.000 € im Kalenderjahr
2. Wirtschaftswert nach § 46 Bewertungsgesetz von mehr als 25.000 € (der Wirtschaftswert kann aus dem Einheitswertbescheid abgeleitet werden)
3. Gewinn von mehr als 50.000 € im Kalenderjahr (bei abweichendem Wirtschaftsjahr wird der Gewinn aus zwei Wirtschaftsjahren je zeitanteilig angesetzt)

Bei Überschreiten eines Grenzwertes hat das Finanzamt eine schriftliche Aufforderung zu versenden, in der es auf die Buchführungspflicht hinweist. Mit Beginn des nächsten der Mitteilung folgenden Wirtschaftsjahres sind dann für den Betrieb Bücher zu führen, und eine Bilanz ist zu erstellen. Sind die Grenzwerte unterschritten, kann wieder eine andere Gewinnermittlungsart gewählt werden. Es ist ausreichend, wenn dann eine Steuererklärung mit einer neuen Gewinnermittlungsart (z.B. Einnahmen-Überschuss-Rechnung) eingereicht wird und das Finanzamt diese mit Erlass des Steuerbescheides akzeptiert.

Die folgenden Grenzwerte, bei deren Erreichen eine Buchführung einzurichten ist, wurden nun teils erhöht:

	alt	neu
Umsatz	500.000 €	600.000 €
Wirtschaftswert	25.000 €	unverändert
Gewinn	50.000 €	60.000 €

Die Anhebung der Umsatz- bzw. Gewinngrenze gilt erstmalig für die Umsätze bzw. Gewinne der Kalenderjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Für Betriebe mit abweichendem Wirtschaftsjahr ist dies so zu verstehen, dass die neuen Grenzwerte für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31.12.2015 beginnen, also erstmalig für das Wirtschaftsjahr 2016/17.

Steueränderungsgesetz 2015

Das Steueränderungsgesetz 2015 wurde am 24.09.2015 vom Bundestag beschlossen. Der Bundesrat hat am 16.10.2015 dem Gesetz zugestimmt. Kurioserweise wurde der Name des Gesetzes gegen Ende des Gesetzgebungsverfahrens auf „Steueränderungsgesetz 2015“ geändert. In Vorberichten und Zeitungsartikeln wurde der Entwurf als „Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (kurz: GzUDPe-Zollkodex-AnpG)“ bezeichnet.

Auszugsweise sei auf folgende für die Landwirtschaft interessanten Änderungen hingewiesen:

Investitionsabzugsbetrag (IAB) nach § 7g EStG – Wirtschaftsgut muss nicht mehr benannt werden

Bisher war eine Voraussetzung für den Investitionsabzugsbetrag, dass jedes einzelne Wirtschaftsgut bei der Bildung des Investitionsabzugsbetrags bezeichnet werden musste. Für die Bezeichnung war es ausreichend, wenn das Wirtschaftsgut der Gattung nach benannt wurde (z.B. Bodenbearbeitungsgerät für einen Pflug). In der Praxis gab es vielfach Probleme, wenn das später angeschaffte Wirtschaftsgut nicht genau der damals gewählten Bezeichnung entsprach. In diesen Fällen wurde der Investitionsabzugsbetrag rückwirkend aufgelöst. Dieses Problem wurde jetzt beseitigt. Nunmehr ist es ausreichend, wenn der Investitionsabzugsbetrag als Gesamtsumme bezeichnet wird. Es ist keine Aufgliederung bzw. Aufstellung der einzelnen Wirtschaftsgüter bei Bildung des IAB mehr notwendig. Ferner müssen die Wirtschaftsgüter nicht mehr dem Typ oder der Gattung nach bezeichnet werden. Diese Regelung ist für die Praxis vorteilhafter, da betriebliche oder wirtschaftliche Veränderungen zwischen Bildung des IAB und der Neuanschaffung berücksichtigt werden können, ohne dass negative steuerliche Konsequenzen gezogen werden.

Des Weiteren ist bei Bildung eines IAB kein Nachweis mehr über die Investitionsabsicht zu erbringen. Es ist einleuchtend, dass auf den bisher geforderten Nachweis verzichtet wird, denn als Sanktion bei Nichtanschaffung wird der IAB rückwirkend aufgelöst unter gleichzeitiger Verzinsung der Steuernachzahlung mit 6,0 % Zins pro Jahr.

Diese Neuregelungen zur Bildung des IAB gelten erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 enden.

Rücklagen nach § 6b EStG – Investition im EU-Ausland verbessert

Gewinne aus der Veräußerung von inländischen Wirtschaftsgütern können reinvestiert werden. Diese Regelung galt bisher nur für Reinvestitionen in neue inländische Wirtschaftsgüter. Es erfolgte nun eine Neuregelung, wonach eine Reinvestition in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums ebenfalls begünstigt ist.

Die festgesetzte Steuer aus der Veräußerung von inländischen Wirtschaftsgütern kann jetzt bei Reinvestition im EU/EWR-Ausland auf Antrag in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden. Es handelt sich damit effektiv um eine Stundungsregelung. Der Antrag muss im Wirtschaftsjahr der Veräußerung gestellt werden. Diese Regelung gilt rückwirkend für noch alle offenen Fälle. Diese Stundungsregelung betrifft ausdrücklich nur Reinvestitionen in das EU/EWR-Ausland. Für Reinvestitionen im Inland gilt sie nicht.

Es ist allerdings weiterhin nicht möglich, die Gewinne aus inländischen Grundstücksverkäufen, also die dabei aufgedeckten stillen Reserven, in neugekaufte Grundstücke im EU/EWR-Ausland zu reinvestieren.

Personengesellschaften – Problembereich mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Es ist häufig anzutreffen, dass landwirtschaftliche Betriebe in der Rechtsform einer GbR (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) betrieben werden. Sofern der Betrieb

umfangreiche gewerbliche Dienstleistungen oder gewerblichen Handel betrifft, ist zwischenzeitlich vielfach die Ausgliederung dieser Betriebsteile in ein neues, gewerbliches Unternehmen notwendig. Dies erfolgt vor dem Hintergrund, dass eine gewerbliche Teil-Tätigkeit einer landwirtschaftlichen GbR dazu führen kann, dass die gesamte Tätigkeit der GbR steuerlich als reiner Gewerbebetrieb gilt (Schlagwort „Durchsäuerung“). Dies hat vielfältige und teils erhebliche steuerliche Nachteile.

Die rechtliche Aufteilung eines Betriebes in zwei GbRs eröffnet jedoch das Problemfeld der sogenannten „mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung“. Liegt eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vor, führt dies dazu, dass trotz der rechtlichen Trennung in zwei GbRs beide Betriebe steuerlich als Gewerbebetriebe eingeorordnet werden.

Von einer Betriebsaufspaltung spricht man, wenn es ein Unternehmen gibt, welches das Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen hat („Besitzgesellschaft“) und ein Unternehmen existiert, das die eigentliche Tätigkeit erbringt („Betriebsgesellschaft“). Sind diese beiden Gesellschaften besonders miteinander verbunden, wird steuerlich die Folge gezogen, dass die Einkünfte der Besitzgesellschaft der Einkunftsart der Betriebsgesellschaft zugeordnet werden. Eine Betriebsaufspaltung erfordert jedoch, dass die beiden Gesellschaften sachlich und personell miteinander verflochten sind.

Eine sachliche Verflechtung liegt dabei vor, wenn sich die wesentlichen Betriebsgrundlagen der Betriebsgesellschaft im Eigentum der Besitzgesellschaft befinden. Beispiel: Der landwirtschaftliche Betrieb vermietet seine Traktoren für den Winterdienst an den gewerblichen Betrieb.

Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn eine Person oder eine Personengruppe beide Gesellschaften beherrscht, also in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen. Hier müssen die zivilrechtlichen Mehrheitsverhältnisse in den Gesellschaftsverträgen geprüft werden. Beispiel: Die Besitzgesellschaft besteht aus den Gesellschaftern Vater und Mutter (je 50 % Stimmrecht). Die Betriebsgesellschaft besteht aus den Gesellschaftern Vater, Mutter und Sohn (je 1/3 Stimmrecht; Mehrheitsentscheidung). Es liegt eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vor, da Vater und Mutter in beiden Betrieben ihren Willen durchsetzen können.

Die steuerlichen Konsequenzen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung sind anhand eines Urteils des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 24.09.2014 (Az. 3 K 180/13) ersichtlich:

Eine landwirtschaftliche GbR hatte die drei Gesellschafter W (75%), S (15%) und R (10%). Im Jahr 2001 wurde die S-GbR mit den identischen Gesellschaftern gegründet. Die S-GbR führte Lohnarbeiten an Dritte aus und war eindeutig gewerblich tätig. Die S-GbR hatte selbst keinen Maschinenpark. Der Maschinenpark wurde von der landwirtschaftlichen GbR angemietet. Das Finanzgericht war der Ansicht, dass eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vorlag. Zudem wurde festgestellt, dass die Vermietungsumsätze die Geringfügigkeitsgrenzen nicht überschritten hatten (aktuell 3 % des Umsatzes bzw. 24.500 €). Demnach erzielte die landwirtschaftliche GbR gewerbliche Einkünfte. Die gesamten Einkünfte aus

der Landwirtschaft waren deshalb als gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren.

Dies hatte für die einst landwirtschaftliche GbR zur Folge, dass das Feldinventar aktiviert werden musste. Zum 30.06.2002 wurde der Gewinn dadurch um 906.936 € erhöht.

Gegen dieses Urteil ist Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 45/14 anhängig. Die Revision betrifft jedoch nur eine verfahrensrechtliche Frage.

Für Sie empfiehlt es sich, dieses Urteil zum Anlass zu nehmen, die eigene Betriebsstruktur mit Ihrem steuerlichen Berater zu prüfen. Eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung kann insbesondere durch die Vermeidung einer personellen Verflechtung abgewendet werden.

Umsatzsteuer: Aufhebung eines Liefervertrags gegen Entgelt ist umsatzsteuerpflichtig

Langfristige Lieferverträge können für einen Landwirt sehr interessant sein; schaffen diese doch Planungs- und auch Preissicherheit.

Verpflichtet sich der Landwirt zum Anbau und zur Ablieferung eines bestimmten Produkts, ist dies eine normale umsatzsteuerliche Lieferung. Nun kommt es in der Praxis vor, dass langjährige Lieferverträge vorzeitig aufgehoben werden. Dies kann seine Ursache in einer geänderten Marktlage oder in neueren Sorten haben. In einem Fall vor dem Finanzgericht München (Urteil vom 27.06.2014; Az.: 2 K 596/12) ging es um den Anbau und Handel von Hopfen zum Export in die USA. Ein deutscher Händler hatte einen langfristigen Liefervertrag mit einem Abnehmer in den USA geschlossen. Zur Sicherung der Lieferungen hatte der Händler mit deutschen Hopfenbauern den Anbau und die Lieferung einer bestimmten Menge Hopfen zu einem bestimmten Preis vereinbart. Nach einiger Zeit war der Abnehmer in den USA nicht mehr bereit, den Hopfen abzunehmen. Es wurde zwischen ihm und dem deutschen Händler ein Aufhebungsvertrag mit einer Entschädigungszahlung geschlossen. Des Weiteren schloss der Händler mit dem Bauern Aufhebungsverträge gegen Entgelt. Mit der Entschädigung sollten alle Aufwendungen für Rodung, Bodenbearbeitung, Sortenumstellung und Pflanzenschutzmaßnahmen auf den Anbauflächen abgegolten sein. Über diese Zahlungen wurden als Hopfenabrechnungen bezeichnete Gutschriften ausgestellt, in denen je nachdem, ob der Landwirt der Regelbesteuerung oder der Besteuerung nach Durchschnittssätzen unterlag, 19 % oder 10,7 % Umsatzsteuer ausgewiesen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Entschädigungszahlungen echter Schadenersatz seien und nicht der Umsatzsteuer unterlägen. Dem Händler wurde der Vorsteuerabzug aus den Gutschriften verwehrt. Das Finanzgericht hat dem widersprochen und den Vorsteuerabzug zugelassen. Der Verzicht auf ein Recht stelle eine sonstige Leistung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes dar und sei steuerpflichtig. Das Gericht führte aus, dass Leistungen aufgrund eines gegenseitigen Vertrags, in dem sich eine Vertragspartei zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet und die andere Vertragspartei sich hierfür zur Zahlung einer Gegenleistung verpflichtet, der Umsatzsteuer unterfallen. Dies sei insbesondere dann gegeben, „... wenn ein Steuerpflichtiger auf eine ihm, sei es auf gesetzlicher oder vertraglicher

Grundlage, zustehenden Rechtsposition gegen Entgelt verzichtet“.

In der Praxis bedeutet dies, dass der Landwirt bei einem Aufhebungsvertrag gegen Entgelt darauf achten muss, dass die Entschädigung umsatzsteuerpflichtig ist und die Vertragspartei die Umsatzsteuer zuzüglich zur Nettoentschädigung bezahlt. Das Gericht hat sich nicht ausdrücklich dazu geäußert, ob bei den pauschalierenden Betrieben in den Gutschriften der Ausweis mit 10,7 % Umsatzsteuer in Ordnung war. Aufgrund des Zusammenhangs der Entschädigung mit den eigentlich zu erbringenden landwirtschaftlichen Arbeiten erscheint es richtig, auch den Verzicht auf ein Recht wie das Grundgeschäft zu behandeln und damit den Vorgang unter die Pauschalierungsregelung zu fassen.

Umsatzsteuer: Landwirtschaftliche Kapitalgesellschaften

Landwirtschaftliche Einzelunternehmen und Personengesellschaften können schon seit jeher die umsatzsteuerliche Durchschnittssatzbesteuerung (Pauschalierung) anwenden. Landwirtschaftliche Kapitalgesellschaften sind nach dem Gesetzestext des § 24 Abs. 2 S. 3 UStG ausdrücklich hiervon ausgenommen.

Im Jahr 2008 hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass der Ausschluss von Kapitalgesellschaften von der Durchschnittssatzbesteuerung gegen EU-Recht verstößt. Das EU-Recht geht dem nationalen Recht vor, d.h., dass bei einem Widerspruch EU-Recht gilt. Seit dem Jahr 2008 ist es Kapitalgesellschaften damit möglich, die Durchschnittssatzbesteuerung anzuwenden. Nach EU-Recht ist allein die tatsächliche landwirtschaftliche Tätigkeit entscheidend und nicht die Rechtsform, in der diese betrieben wird. Der deutsche Gesetzgeber hat den Gesetzestext bis heute nicht überarbeitet, sodass weiterhin unklare Fragen vor Gericht landen.

So hat der BFH mit Urteil vom 28.08.2014 (Az.: V B 28/14) nun seine bisherige Rechtsprechung aus 2008 bestätigt. Das Urteil aus 2014 beleuchtet jedoch einen weiteren interessanten Aspekt: Sofern es für den Unternehmer oder Bürger günstiger ist, kann er sich auf die nationale Rechtslage berufen. Landwirtschaftliche Kapitalgesellschaften haben demnach faktisch ein Wahlrecht, ob Sie die Durchschnittssatzbesteuerung oder die Regelbesteuerung für sich in Anspruch nehmen möchten.

Neu gegründete landwirtschaftliche Unternehmen unterliegen grundsätzlich der Durchschnittssatzbesteuerung. Ist die Regelbesteuerung gewünscht, ist dies dem Finanzamt anzuzeigen; es gelten Fristen hierfür (§ 24 Abs. 4 UStG). Durch das erweiterte Wahlrecht für Kapitalgesellschaften können sich hierbei Vorteile ergeben, da die Kapitalgesellschaft gegenüber dem Finanzamt sich auf das nationale Recht berufen kann und damit automatisch von Beginn der Tätigkeit an der Regelbesteuerung unterliegt. Es bedarf keines Antrags und Fristen müssen nicht beachtet werden.

Das Urteil wurde am 29.10.2015 veröffentlicht und ist damit für die Finanzverwaltung bindend.

Durchschnittssatzbesteuerung: Keine betragsmäßige Begrenzung für landwirtschaftliche Dienstleistungen

Auf landwirtschaftliche Tätigkeiten sowie Hilfgeschäfte kann die Durchschnittssatzbesteuerung angewendet werden. In den vergangenen Jahren wurde der Anwendungsbereich der Durchschnittssatzbesteuerung von der Finanzverwaltung in vielen Punkten jedoch eingeschränkt bzw. versucht einzuschränken.

So regelte die Finanzverwaltung in einer Verwaltungsvorschrift (A 24.3 Absatz 3 Umsatzsteueranwendungserlass), dass ein Indiz für eine nichtlandwirtschaftliche Tätigkeit darin zu sehen ist, wenn der Jahresumsatz aus Dienstleistungen über 51.500 € (ohne Umsatzsteuer) liegt oder mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes ausmacht. Dabei seien die Umsätze aus Dienstleistungen an Landwirte und Nichtlandwirte zusammenzurechnen. Als Konsequenz wäre die Durchschnittssatzbesteuerung auf diese Dienstleistungen grundsätzlich nicht anzuwenden

Dem hat das Finanzgericht Münster im Urteil vom 20.01.2015 (Az.: 15 K 2845/13 U) widersprochen. Gegenstand der Klage war ein Gemüsebaubetrieb mit einer Anbaufläche von 30 ha. Dieser Betrieb erbrachte verschiedene Dienstleistungen an eine landwirtschaftlich tätige GmbH. Die Dienstleistungen umfassten dabei die Bodenbearbeitung, das Pflanzen von Salatpflanzen, den Pflanzenschutz und die Ernte der Erzeugnisse auf Flächen der GmbH. Der Gemüsebaubetrieb verwendete dabei eigene Maschinen und eigenes Personal. Nach den Ermittlungen des Finanzamts betragen seine Umsätze aus diesen Dienstleistungen 104.000 € netto. Der Landwirt hatte auf diese Umsätze bisher die Durchschnittssatzbesteuerung mit 10,7 % Umsatzsteuer angewendet und abgerechnet.

Das Finanzamt unterwarf diese Umsätze der Regelbesteuerung mit 19 %. Konsequenterweise wurden Vorsteuerbeträge nachermittelt und gegengerechnet. Es verblieb jedoch eine Umsatzsteuernachzahlung von 11.000 € für ein Steuerjahr.

Das Gericht war anderer Auffassung: Die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung sei zulässig gewesen. Das Gericht führte aus, dass die nationale Regelung der Durchschnittssatzbesteuerung in § 24 UStG sich an EU-Recht zu orientieren habe. Bei der Umsetzung in nationales Recht sind Abweichungen nur zulässig, soweit das EU-Recht dies erlaubt. Nach dem EU-Recht ist für die Durchschnittssatzbesteuerung maßgebend, ob es sich bei der Dienstleistung um eine an sich landwirtschaftliche Tätigkeit handelt.

Es sei unerheblich, ob diese für den eigenen Betrieb oder einen fremden Betrieb erbracht werde. Auch sieht das EU-Recht keine betragsmäßige Begrenzung für solche Dienstleistungen vor. Im Rahmen der Umsatzsteuer können damit landwirtschaftliche Dienstleistungen ohne betragsmäßige Begrenzung der Durchschnittssatzbesteuerung unterworfen werden.

Gegen das Urteil wurde keine Revision zugelassen. Die Finanzverwaltung hat hiergegen allerdings Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH (Az. V B 13/15) eingelegt.