

Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Dezember 2017
KBL 69/17

Sehr geehrte Damen und Herren,

der vorliegende Informationsbrief informiert Sie über eine Vielzahl an kleineren Themen. Auch bedingt durch die Bundestagswahl waren die gesetzlichen Änderungen gering. Dennoch sind einzelne bürokratische Auflagen verringert bzw. vereinfacht worden. So wurden die Grenzen für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) fast verdoppelt. Aus Anlass des anstehenden Jahreswechsels erfolgt eine kurze Übersicht zur Höhe des Mindestlohns in der Landwirtschaft. Sie werden zudem über die Themen des Investitionsabzugsbetrages, der Liebhaberei, der schädlichen Abfärbung von gewerblichen Einkünften und des Tierhandels über einen Zwischenhändler informiert

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Lieferscheine, Kleinbetragsrechnungen, Lohnsteuerpauschalierung – Zweites Bürokratieentlastungsgesetz

Nach einem ca. einjährigen Gesetzgebungsverfahren ist am 05.07.2017 das Zweite Bürokratieentlastungsgesetz in Kraft getreten. Das Gesetz stellt keine große Reform dar, bringt jedoch punktuelle Erleichterungen.

– Lieferscheine

Die Aufbewahrungsfrist für Lieferscheine wurde überarbeitet.

Unverändert sind Lieferscheine aufzubewahren, sofern diese Bestandteil einer Rechnung sind (sogenannter Buchungsbeleg). Dies sind die Fälle, in denen in den Rechnungen auf die Lieferscheine verwiesen wird, statt die Waren detailliert aufzulisten.

In den sonstigen Fällen sind Lieferscheine für eigene Waren nur noch aufzubewahren bis die eigene Rechnung versendet wurde (§ 147 Abs. 3 S. 3 AO). Für bezogene

Waren sind Lieferscheine nur noch bis zum Erhalt der Rechnung aufzubewahren. Diese Regelung gilt rückwirkend bis zum 01.01.2017.

– Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)

Geringwertige Wirtschaftsgüter bis zu einem Wert von 410 € können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung voll abgeschrieben werden. Sofern das Wirtschaftsgut einen Wert von mehr als 150 € hat, ist über den Tag der Anschaffung und die Anschaffungskosten ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis zu erstellen. Sofern sich diese Daten aus der Buchhaltung ergeben, ist die Buchhaltung ausreichend.

Die Wertgrenze von 150 € wurde mit Wirkung zum 01.01.2018 auf 250 € erhöht. Dies wird für die Praxis jedoch kaum Auswirkungen haben.

– Lohnsteuerpauschalierung

Der Lohn von kurzfristig beschäftigten Arbeitnehmern

unterliegt der Lohnsteuer. Die Lohnsteuer kann über die Lohnsteuerkarte/-klasse abgerechnet werden. Alternativ kann die Lohnsteuer durch den Arbeitgeber pauschal versteuert werden. Diese Alternative ist häufig vorteilhafter.

Für Hilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft beträgt die pauschale Lohnsteuer 5 % (zzgl. pauschalem Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer).

Für sonstige kurzfristig Beschäftigte beträgt die pauschale Lohnsteuer 25 %. In der Vergangenheit war die Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % nur zulässig, sofern der durchschnittliche Lohn pro Arbeitstag einen gewissen Betrag nicht überschritten hatte. Bis zum 31.07.2015 war die Grenze bei 62 €. Diese wurde auf 68 € angehoben. Ausgehend von der Erhöhung des Mindestlohns auf 8,84 €/Stunde wurde nun die durchschnittliche Lohngrenze auf 72 € pro Arbeitstag angehoben. Dies gilt rückwirkend auf den 01.01.2017.

– Kleinbetragsrechnungen

Ein Punkt großer Relevanz für die Praxis ist die Anhebung der umsatzsteuerlichen Grenze für sogenannte Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV). Die Grenze wird von 150 € auf 250 € angehoben.

Sofern diese Wertgrenze unterschritten ist, ist es für den Unternehmer ausreichend, eine vereinfachte Rechnung auszustellen. Typischerweise enthalten Kleinbetragsrechnungen die Angaben, wie sie aus einem Kassenzettel im Supermarkt oder an der Tankstelle üblich sind. Diese Pflichtangaben sind der Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers, das Ausstellungsdatum, die Menge und die Art der Ware bzw. der Dienstleistung sowie das Entgelt und der enthaltene Umsatzsteuerbetrag. Nicht notwendig sind die Angabe des Kunden, der Steuernummer, eine fortlaufende Rechnungsnummer sowie eine Aufschlüsselung des Entgelts in Netto, Umsatzsteuer und Brutto. Diese Vereinfachung gilt rückwirkend zum 01.01.2017.

Ein Verstoß gegen diese Pflichtangaben kann beim leistenden Unternehmer zu einem Bußgeld führen (§ 26a UStG). Beim Kunden führt eine mangelhafte Rechnung zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs.

Geringwertige Wirtschaftsgüter – Anhebung der Grenze von 410 € auf 800 €

Seit Jahren ist es leider gängige Praxis in Gesetzgebungsverfahren, das neben dem eigentlichen Hauptthema auch weitere fernliegende Themen mit geändert werden. So wurde nun am 27.06.2017 im "Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen" die Wertgrenze für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern von 410 € auf 800 € angehoben. Diese Änderung gilt erstmalig für Investitionen nach dem 31.12.2017.

Es besteht bei geringwertigen Wirtschaftsgütern weiterhin das Wahlrecht der Sofortabschreibung oder der Abschreibung über einen sogenannten Sammelposten über fünf Jahre. Das Wahlrecht ist nach wie vor einheitlich für das gesamte Wirtschaftsjahr auszuüben. Die neue Regelung bringt insoweit Vorteile, als in Jahren mit hohen Gewinnen nun mehr Wirtschaftsgüter sofort abgeschrieben werden können und damit der Gewinn gezielter gestaltet werden kann.

Mindestlohn in der Landwirtschaft

Der aktuelle gesetzliche Mindestlohn beträgt seit dem 01.01.2017 deutschlandweit 8,84 € pro Stunde.

Das Mindestlohngesetz hat bei seiner Verkündung im August 2014 eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2017 vorgesehen: Sofern ein Tarifvertrag einen anderen Mindestlohn vorsah, war dieser gültig.

Für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft sowie im Gartenbau waren aufgrund eines am 29.08.2014 ausgehandelten Tarifvertrags abweichende Sätze gültig. Dieser Tarifvertrag sah eine zeitliche Staffelung des Mindestlohns vor. Seit dem 01.01.2017 ist für den Bereich Land- und Forstwirtschaft ein Mindestlohn von 8,60 € zu zahlen. Seit 01.11.2017 beträgt der Mindestlohn nun 9,10 € und ist damit erstmals höher als der gesetzliche Mindestlohn.

Ab dem 01.01.2018 kann der gesetzliche Mindestlohn nun nicht mehr durch einen Tarifvertrag geändert werden. Für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft gilt damit ab dem 01.01.2018 ein Mindestlohn von 8,84 €. Der Mindestlohn reduziert sich damit von 9,10 € auf 8,84 €!

Das Mindestlohngesetz sieht vor, dass alle zwei Jahre eine Kommission über die Anpassung des Mindestlohns entscheidet. Im Jahr 2018 wird über die Anpassung des Mindestlohns zum 01.01.2019 entschieden. Es ist davon auszugehen, dass der Mindestlohn von 8,84 € für die Landwirtschaft nur für das Jahr 2018 Bestand haben wird und ab 2019 eine allgemeine Anhebung des Mindestlohn erfolgen wird.

Tarifglättung in der Landwirtschaft – weiterhin noch nicht in Kraft

Im vergangenen Kontaktbrief wurden Sie über eine neue steuerrechtliche Regelung – die Tarifglättung für Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft – informiert. Kurz zusammengefasst besagt die Regelung, dass nunmehr für drei Wirtschaftsjahre ein Durchschnittsgewinn ermittelt wird und dieser im Rahmen der Einkommenssteuer angesetzt wird. Die Regelung ist vor knapp einem Jahr vom deutschen Gesetzgeber beschlossen worden. Sie wurde jedoch unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Europäischen Union erlassen. Diese Zustimmung liegt aktuell immer noch nicht vor.

Die Regelung sollte erstmalig im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2016 angewendet werden. Sofern bereits Einkommensteuererklärungen für 2016 veranlagt werden, hat die Finanzverwaltung beschlossen, dass die Einkommensteuerbescheide grundsätzlich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen werden sollen (BMF 06.07.2017, IV C 7 – S 2230/17/10002).

Investitionsabzugsbetrag – Neuerungen

Der Investitionsabzugsbetrag (IAB) ist ein steuerliches Gestaltungsmittel. Bei der Anschaffung von beweglichen Wirtschaftsgütern können hierdurch maximal 40 % der Netto-Anschaffungskosten bis zu 3 Jahre vorab steuerlich geltend gemacht werden. Die Finanzverwaltung hat nun eine Verwaltungsanweisung veröffentlicht, die Klarheit

bei einigen offenen Fragen in der Praxis bringt (BMF vom 20.03.2017, IV C 6 - S 2139 - b/07/10002 -02).

– *IAB auch vor Hofübergabe oder Betriebseinbringung zulässig*

Eine Voraussetzung für die Bildung eines IABs ist, dass die Investition im konkreten Betrieb erfolgt. Bisher war strittig, ob dies auch zulässig ist in Betrieben, bei denen klar ist, dass diese an einen Hofnachfolger übergeben werden oder in einen anderen Betrieb eingebracht werden (z.B. ein Einzelunternehmen in eine GbR). Hier erfolgt die tatsächliche Investition nicht mehr durch den ursprünglichen Betriebsinhaber, sondern durch den Nachfolger. Die Finanzverwaltung hat sich darauf eingelassen, dass auch in diesen Fällen ein IAB durch den ursprünglichen Inhaber gebildet werden kann.

Den Beteiligten muss jedoch klar sein, dass in diesen Fällen der ursprüngliche Betriebsinhaber einen Steuervorteil in Anspruch nimmt und der Nachfolger bei der späteren Investition mit der Auflösung des IABs belastet wird.

– *Nutzung eines Wirtschaftsgutes in zwei Betrieben*

Zunehmend wird neben dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb auch ein gesonderter Gewerbebetrieb geführt. Wird nun ein bewegliches Wirtschaftsgut angeschafft und in beiden Betrieben genutzt war bisher die Zulässigkeit eines IAB bei der Anschaffung unsicher. Eine Voraussetzung für die Bildung eines IABs ist es, dass das Wirtschaftsgut zu mehr als 90 % im konkreten Betrieb genutzt wird ("betriebsbezogene Prüfung"). Eine Nutzung zu mehr als 10 % in einem anderen Betrieb ist grundsätzlich schädlich.

Die Finanzverwaltung lässt hierzu nun eine interessante Ausnahme zu für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger ein einheitliches Unternehmen aus ertragsteuerlichen Gründen funktionell in zwei Betriebe aufteilt hat. Dies ist z.B. der Fall, wenn neben dem landwirtschaftlichen Betrieb ein weiterer gewerblicher Betrieb als Lohnunternehmen geführt wird. Die Nutzung etwa eines Schleppers in beiden Betrieben wird nun als unschädlich angesehen. Der Gewerbebetrieb kann daher für die Anschaffung eines Schleppers einen IAB in Anspruch nehmen. Zu beachten ist hierbei jedoch, dass die weiteren Voraussetzungen für die Bildung eines IABs erfüllt sein müssen. Eine Voraussetzung ist, dass eine gewisse Betriebsgröße nicht überschritten wird. Für die Prüfung der Einhaltung der Größenmerkmale ist eine Berechnung durchzuführen, wie wenn beide Betriebe zu einem Betrieb zusammengelegt sind. Aus der Verwaltungsanweisung ist leider nicht klar erkennbar, wie dies bei einem landwirtschaftlichen und einem gewerblichen Betrieb genau durchzuführen ist. Für den landwirtschaftlichen Betrieb bestimmt sich das Größenmerkmal nach dem Wirtschaftswert laut Einheitswertgesetz. Für den Gewerbebetrieb gelten hingegen die Höhe des Betriebsvermögens bzw. des Gewinns.

Liebhabebetrieb – Steuerliche Behandlung bei Veräußerung mit Verlust

Ein Problemfeld in der Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist die Behandlung von Betrieben mit Verlusten über viele Jahre. Diese steuerlichen Verluste werden mit Einkünften aus anderen Bereichen, z.B.

Arbeitslohn oder Gewinn aus Gewerbebetrieb, verrechnet. Sofern die Verluste die positiven Einkünfte übersteigen, können die Verluste in späteren Jahren steuerlich geltend gemacht werden. Die Folge ist normalerweise eine deutliche Steuerentlastung.

Anhaltende steuerliche Verluste werden in der Regel von der Finanzverwaltung nicht über einen längeren Zeitraum anerkannt. Insbesondere die Rechtsprechung hat vielfältige Kriterien aufgestellt, ob steuerliche Dauerverluste anzuerkennen sind. Vereinfacht zusammengefasst muss sich über einen längeren Zeitraum ein Überschuss von Gewinnen über Verluste ergeben ("Totalgewinn") und damit eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegen.

Fehlt diese Gewinnerzielungsabsicht wird der Betrieb als sogenannte "Liebhabeerei" eingeordnet mit der Folge, dass ab diesem Zeitpunkt Gewinne, aber auch Verluste nicht mehr versteuert werden. Mit der Zuordnung der Liebhabeerei erfolgt eine weitere Besonderheit. Zum Stichtag der Zuordnung zur Liebhabeerei werden die aus der aktiven Betriebstätigkeit bis dahin entstandenen stillen Reserven (Verkehrswert abzüglich Buchwert) per gesondertem Feststellungsbescheid verbindlich festgehalten. D.h., die Zuordnung zur Liebhabeerei stellt keine Betriebsaufgabe und damit keine zeitgleiche Aufdeckung der stillen Reserven dar. Erst mit einer späteren tatsächlichen Betriebsaufgabe/-Veräußerung sind diese "alten" stillen Reserven zu versteuern. Die korrekte Ermittlung der stillen Reserven ist damit ein wichtiges Anliegen bei der Zuordnung eines Betriebes als Liebhabeerei.

Vor Gericht strittig war nun ein Fall, in dem der Wert des Betriebes sich nach der Zuordnung zur Liebhabeerei deutlich verringert hatte. Bei einer späteren Betriebsveräußerung konnte nicht der Wert erzielt werden, der bei der damaligen Feststellung der stillen Reserven unterstellt worden war. Dies hatte zur Folge, dass der Steuerpflichtige mit der Betriebsaufgabe stille Reserven zu versteuern hatte, die er über den Verkaufspreis nicht mehr erzielt hatte. Der Bundesfinanzhof hat per Urteil vom 11.05.2016 (Az. X R 15/15) entschieden, dass diese Besteuerung tatsächlich korrekt war. Eine negative Wertentwicklung während der Liebhabeerephase berührt die Steuerpflicht der "alten" stillen Reserven nicht.

In der steuerlichen Beratung wird der Einordnung eines Betriebes als Liebhabeerei häufig versucht entgegenzuwirken, indem hohe stillen Reserven dargestellt werden, welche bei der Ermittlung des Totalgewinns zu berücksichtigen sind. Erfolgt dennoch die Einordnung zur Liebhabeerei, kann sich dies jedoch negativ auswirken, da dann diese hohen stillen Reserven per gesondertem Feststellungsbescheid festgehalten werden und später bei einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe zwingend zu versteuern sind.

Angesichts des o.g. Urteils ist die Darstellung von möglichst hohen stillen Reserven nunmehr vorsichtiger zu handhaben.

Beteiligung an einem gewerblichen Betrieb – Probleme mit der Abfärberegelung

Landwirtschaftliche Betriebe werden häufig in der Rechtsform einer Personengesellschaft (z.B. einer GbR) geführt. Normalerweise werden die Gewinne oder Ver-

luste dieser Betriebe als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft versteuert. Die Zuordnung der Einkünfte zur Land- und Forstwirtschaft ist grundsätzlich gegenüber der Zuordnung zu gewerblichen Einkünften deutlich vorteilhafter (Stichworte: Bewertungswahlrecht des Feldinventars, Lohnsteuerpauschalierung für Saisonarbeiter, Grundsteuervorteile...).

Landwirtschaftliche Betriebe sind heutzutage bestrebt, das vorhandene freie Potential an Maschinen und Arbeitszeit bestmöglich auszunutzen. Vielfach werden neben der eigentlichen landwirtschaftlichen Tätigkeit auch an sich gewerbliche Dienstleistungen erbracht (z.B. Lohnarbeiten für Gewerbebetriebe oder Gemeinden). Bei landwirtschaftlichen Einzelbetrieben ist dies im Regelfall unproblematisch, da bei der Überschreitung bestimmter Wertgrenzen nur eine steuerliche Abspaltung der gewerblichen Einkünfte erfolgt und die sonstige Zuordnung zu landwirtschaftlichen Einkünften weiterhin besteht.

Anders ist es bei landwirtschaftlichen Betrieben, die in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt werden. Es gelten die Grundsätze der sogenannten Abfärberegulung, die besagt, dass auch nur die teilweise Erzielung von gewerblichen Einkünften bei einer landwirtschaftlichen Personengesellschaft zu einer vollständigen Zuordnung als Gewerbebetrieb führt. Die steuerlichen Folgen hieraus sind häufig gravierend. Die Rechtsprechung hat lediglich eine Bagatellgrenze bei den gewerblichen Einkünften aufgestellt, wonach bis zu 3,0 % bzw. maximal 24.500 € Umsatz aus gewerblicher Tätigkeit im Wirtschaftsjahr für die Abfärbung unschädlich sind.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte nun über einen Fall zu entscheiden, bei dem eine Personengesellschaft sich an einer gewerblichen Gesellschaft beteiligt hatte (Urteil vom 22.04.2016, 13 K 3651/13). In solch einem Fall sind die anteiligen Gewinne an der gewerblichen Gesellschaft bei der anderen Personengesellschaft zu versteuern. Eine landwirtschaftliche Personengesellschaft kann demnach allein durch eine Beteiligung an einer gewerblichen Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Solche Beteiligungen sind z.B. anzutreffen bei gewerblichen Vermarktungsgesellschaften. Der wichtige Punkt an der Entscheidung des Finanzgerichts ist, dass für hieraus erzielte gewerbliche Einkünfte die Bagatellgrenze nicht gelten soll. Gegen das Urteil ist momentan die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig (Az.: IV R 30/16).

Gleichwohl empfiehlt es sich, landwirtschaftliche Personengesellschaften darauf zu überprüfen, ob diese an gewerblichen Gesellschaften beteiligt sind. Um die o.g. Problematik zu vermeiden, kann es sich z.B. anbieten, die Beteiligung an der gewerblichen Gesellschaft aus dem Gesamthandsvermögen der landwirtschaftlichen Personengesellschaft in das steuerliche Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters zu übertragen. Die Erzielung von gewerblichen Einkünften im Sonderbetriebsvermögen führt nicht zu einer Abfärbung auf die eigentliche Personengesellschaft.

Tierhandel über Zwischenhändler - Umsatzsteuer

U.a. in der Schweinemast erfolgen die Ferkelerzeugung und die Mast teils in unterschiedlichen Betrieben. Sofern diese landwirtschaftlichen Betriebe der umsatzsteuerlichen Pauschalierung unterfallen, kann allein durch die Einschaltung eines gewerblichen Zwischenhändlers ein Umsatzsteuervorteil generiert werden. Dies ist steuerrechtlich nicht unproblematisch, da der Vorwurf des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs von Seiten der Finanzverwaltung erhoben werden kann.

Die Rechtsprechung erkennt die Einschaltung eines Zwischenhändlers, auch in Familienbetrieben, an, sofern es sich nicht um Scheingeschäfte handelte (so z.B. FG Baden-Württemberg v. 11.03.2016 – 9 K 1572/13). Einfach ausgedrückt muss der Zwischenhandel tatsächlich durchgeführt werden. Es sind klare schriftliche Vereinbarungen im Vorfeld notwendig. Über den jeweiligen Tiertransport sind Lieferscheine zu erstellen. Es muss auch klar geregelt sein, wo die Tiere gewogen werden und wo der Besitzwechsel stattfindet.

Realteilung – neuer Erlass

Die Teilung eines bisher einheitlichen Betriebs in zwei eigenständige Betriebe ist steuerrechtlich ein Thema mit teils erheblichen Auswirkungen. Im Normalfall ist bei einer solchen Betriebsteilung von Seiten des Betriebsinhabers gewünscht, dass es durch die Teilung zu keiner Aufdeckung von stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen und damit zu keiner steuerlichen Belastung kommt.

Das Ziel ist damit eine Überführung der Wirtschaftsgüter in die neuen Betriebe zu Buchwerten. Eine solche Übertragung der Wirtschaftsgüter zu Buchwerten ist für den Fall der sogenannten "Realteilung" möglich. Unter einer Realteilung fällt die Übertragung eines Teilbetriebes, eines Mitunternehmeranteils oder einzelner Wirtschaftsgüter aus einer Mitunternehmerschaft in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer (§ 16 Abs. 3 EStG). Das Thema ist sehr komplex. Entsprechend vielfältig sind die von der Rechtsprechung entschiedenen Streitfälle.

An dieser Stelle sei deshalb nur darauf hingewiesen, dass sich die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 20.12.2016, IV C 6 – S 2242/07/10002:004 (sogenannter Realteilungserlass) zu diesem Thema geäußert hat.

Milchverringerungsbeihilfenverordnung

Beihilfen aus diesem Programm stellen Betriebseinnahmen dar. Bilanzierende Betriebe mit Bilanzstichtag 30.04. haben zum 30.04.2017 die Beihilfe als Forderung zu aktivieren. Die Beihilfe stellt umsatzsteuerlich einen nicht steuerbaren echten Zuschuss dar.