



Steuern agrar

1/12

PERSÖNLICHER INFORMATIONSDIENST FÜR LAND- UND FORSTWIRTE

Grundstücksentnahme durch Erbbaurecht?

Bei der Bestellung von Erbbaurechten an betrieblichen Grundstücken zum Zwecke der Wohnbebauung sind die steuerlichen Folgen zu beachten. Diese hat die Finanzverwaltung jetzt wie folgt näher erläutert bzw. klargestellt:

■ Die Vergabe von (voll-)entgeltlichen Erbbaurechten und die anschließende Bebauung durch den Erbbauberechtigten führen nicht zu einer zwingenden Entnahme des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen, wenn dieses nach der Erbbaurechtsbestellung dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet werden kann. Das ist dann der Fall, wenn die mit dem Erbbaurecht belasteten Flächen nicht mehr als 10 % der gesamten landwirtschaftlichen Flächen ausmachen. Bei Überschreiten der 10 %-Grenze ist im Einzelfall und nach dem Gesamtbild der Erbbaurechtsbestellungen im Verhältnis zur land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit zu prüfen, ob die betreffenden Flächen noch gewillkürtes Betriebsvermögen bleiben können.

■ Wird ein Erbbaurecht (zugunsten eines Angehörigen) unentgeltlich bestellt und das Grundstück anschließend von diesem bebaut, führt dies zu einer (Zwangs-)Entnahme des belasteten Grundstücks aus dem Betriebsvermögen mit Gewinnrealisierung. Denn das Grundstück ist dann nicht mehr objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt, dem Betrieb zu dienen und ihn zu fördern.

■ Wird das Erbbaurecht zugunsten eines Angehörigen teilentgeltlich bestellt, kann das Grundstück gewillkürtes Betriebsvermögen bleiben, wenn das Teilentgelt mindestens 10 % des ortsüblichen vollen Erbbauzinses beträgt. Bleibt es unterhalb der 10 %-Grenze, muss das betroffene Grundstück regelmäßig aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, unter Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven. Eine andere Beurteilung ist im Einzelfall nur dann gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige besondere Umstände nachweist, nach denen das belastete Grundstück dennoch gewillkürtes Betriebsvermögen geblieben ist.

Übergabevertrag: Steuerstreit um neuen Heizkessel

In vielen Altenteilsverträgen wird vereinbart, dass der Übernehmer u.a. auch die Kosten für die Instandhaltung der Altenteilerwohnung zu tragen hat. Die Kosten, die dieser dann aufwenden muss, um die Wohnung im vertragsgemäßen Zustand zu erhalten, sind dann bei ihm steuerlich als dauernde Last abziehbar. Unklare Formulierungen im Übergabevertrag können hier jedoch zu unnötigen Diskussionen mit der Finanzverwaltung führen, wie ein aktueller Fall aus Baden-Württemberg zeigt.

Hier war vereinbart, dass die Instandhaltung der Wohnung Sache der Altenteiler war. Die Kosten für die Heizung musste dagegen der Übernehmer tragen. Rund 17 Jahre nach der Übergabe des Betriebes erneuerte dieser dann den mehr als 30 Jahre alten Heizkessel. Das Finanzgericht Baden-Württemberg versagte ihm die steuerliche Abziehbarkeit der damit verbundenen Kosten.

Begründung: Die gewählte Formulierung im Übergabevertrag spreche dafür, dass die Altenteiler für die Instandhaltung der Wohnung und damit auch für den Ersatz des Heizkessels selber aufkommen müssten. Daran ändere auch die vertragliche Regelung nichts, dass der Übernehmer die Kosten für die Heizung zu tragen habe. Insoweit sei unklar, ob dies nur die Verbrauchskosten oder weitere Kosten betreffe. Der betroffene Landwirt hat gegen die Entscheidung eine Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof eingelegt.

Ehrenamt und Umsatzsteuer

Ehrenamtliche Tätigkeiten können umsatzsteuerpflichtig sein (mit 19 %). Dies gilt jedoch dann nicht, wenn das Entgelt für eine ehrenamtliche Tätigkeit nur in Auslagensersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht. Hierzu hat die Finanzverwaltung jetzt neue Grenzen festgelegt, die ab dem 1. April 2012 anzuwenden sind.

Danach sind Entgelte für ehrenamtliche Tätigkeiten regelmäßig dann als angemessen anzusehen, wenn sie den Betrag

von 50 €/Tätigkeitsstunde nicht übersteigen. Gleichzeitig dürfen die Vergütungen für alle ehrenamtlichen Tätigkeiten den Betrag von 17 500 € pro Jahr nicht übersteigen.

Die Finanzverwaltung verlangt, dass der tatsächliche Zeitaufwand nachvollziehbar dokumentiert wird. Nach ihrer Auffassung soll die Umsatzsteuerbefreiung dann nicht greifen, wenn eine pauschale Vergütung (zum Beispiel monatlich oder jährlich) unabhängig vom tatsächlichen Zeitaufwand gezahlt wird. Ehrenamtliche Tätigkeiten für juristische Personen des öffentlichen Rechts (zum Beispiel im Gemeinderat) sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei.

Gekaufte Zahlungsansprüche steuerlich abschreiben?

Die Finanzverwaltung lehnt die steuerliche Abschreibung von entgeltlich erworbenen Zahlungsansprüchen bisher ab. Das Finanzgericht Sachsen teilt diese Auffassung, das Finanzgericht Münster ist jedoch anderer Meinung. Die dortigen Richter sehen die Zahlungsansprüche als immaterielle Wirtschaftsgüter an, die der „Abnutzung“ unterliegen. Die entgeltliche Entscheidung in dieser Frage muss jetzt der Bundesfinanzhof treffen. Bis dahin sollten Steuerbescheide, in denen die Abschreibung von gekauften Zahlungsansprüchen abgelehnt wird, offen gehalten werden.

Umsatzsteuerprobleme bei Verpächtern

Landwirte, die ihren Betrieb verpachten, können ab Beginn der Verpachtung die Umsatzsteuer nicht mehr pauschalieren. Trotzdem müssen viele Verpächter keine Umsatzsteuer ans Finanzamt abführen. Denn Pachteinahmen, die auf Flächen und Gebäude entfallen, sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Dagegen ist die Mitverpachtung von lebendem und totem Inventar (Zahlungsansprüche, Milchreferenzmengen o.ä.) umsatzsteuerpflichtig. Hier hilft dem Verpächter jedoch häufig die Kleinunternehmerregelung, die allerdings nur bis zu einem (Kalender-)Vorjahresumsatz von 17 500 € anwendbar ist. Als Kleinunternehmer braucht er ebenfalls keine Umsatzsteuer abzuführen.

Problematisch ist in dieser Hinsicht häufig das erste Jahr der Verpachtung. Denn aufgrund des vom Kalenderjahr

abweichenden Wirtschaftsjahres verpachten die meisten Landwirte ihre Betriebe zum 1. Juli eines Jahres. Wenn dann die landwirtschaftlichen Umsätze des Vorjahres und aus der ersten Jahreshälfte mitgerechnet würden, wäre die Kleinunternehmer-Grenze regelmäßig in den ersten zwei Kalenderjahren überschritten.

Die Finanzverwaltung hat jetzt jedoch mitgeteilt, dass sie eine frühere Vereinfachungsregelung wieder bundesweit einheitlich anwendet. Danach werden bei einer Betriebsverpachtung z.B. zum 1. Juli die Umsätze des Vorjahres und die in der ersten Jahreshälfte erzielten landwirtschaftlichen Umsätze, für die die Umsatzsteuer noch pauschaliert wurde, nicht berücksichtigt. Für die Frage, ob die Kleinunternehmer-Grenze von 17 500 € unterschritten ist, zählen nur die umsatzsteuerpflichtigen Pachteinahmen (z.B. Inventar) des ersten Pachtjahres. Dadurch müssen viele Verpächter auch im ersten Jahr der Verpachtung keine Umsatzsteuer ans Finanzamt abführen.

Welche Umsatzsteuer bei Vorkosten?

Bei der Schlachtvieh-Abrechnung ziehen viele Schlachthöfe die so genannten Vorkosten, insbesondere für den Transport der Tiere, vom Schlachtviehpreis ab. Auf den verbleibenden Betrag zahlen sie dem Landwirt – sofern er umsatzsteuerlicher Pauschalierer ist – die pauschale Umsatzsteuer von derzeit 10,7 %. Diese langjährig praktizierte Regelung beanstandet die Finanzverwaltung nicht für Umsätze, die vor dem 1. Januar 2012 ausgeführt wurden. Ab dem 1. Januar 2012 ist diese Form der Abrechnung aber nur noch dann zulässig, wenn der Eigentums- und Gefahrübergang der Schlachttiere schon auf dem Hof des Landwirts erfolgt (ab Rampe). Erfolgt der Übergang dagegen erst an der Schlachthofwaage, muss der Abnehmer – nach den neuen Vorgaben der Finanzverwaltung – dem Mäster den Transport (und evtl. weitere Vorkosten) als eigenständige Dienstleistung mit 19 % Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Für pauschalierende Mäster entsteht dadurch ein Nachteil gegenüber der bisherigen Regelung.

Ob die Vorkosten oder Teile davon mit Umsatzsteuer belastet werden, hängt also von der jeweiligen Vereinbarung über den Eigentums- und Gefahrübergang der Schlachttiere ab.

Neue Abgrenzung zwischen Landwirtschaft und Gewerbe

Die Finanzverwaltung hat die steuerliche Abgrenzung zwischen Landwirtschaft und Gewerbe neu geregelt. Betroffen sind u.a. die Direktvermarktung und der überbetriebliche Maschineneinsatz. Aus Sicht der Einkommensteuer sind vor allem folgende Punkte wichtig:

■ Direktvermarkter können nach neuem Recht innerhalb ihres Betriebes nebeneinander land- und forstwirtschaftliche sowie gewerbliche Einkünfte haben. Das war nach der bisherigen Verwaltungspraxis nicht möglich. Hofladen oder Marktstand waren entweder insgesamt landwirtschaftlich oder gewerblich.

Nach neuem Recht führt die Vermarktung eigener Erzeugnisse immer zu landwirtschaftlichen Einkünften. Werden daneben auch fremde, zugekaufte oder gewerbliche Erzeugnisse vermarktet, liegt neben der landwirtschaftlichen Tätigkeit auch eine gewerbliche vor.

■ Die an sich gewerbliche Tätigkeit führt aber erst dann zu gewerblichen Einkünften, wenn bestimmte Grenzen überschritten werden. Dabei kommt es auf den Umsatz an, den der Direktvermarkter mit dem Verkauf fremder bzw. gewerblicher Erzeugnisse erzielt. Dieser darf maximal 1/3 des gesamten Umsatzes des Betriebes ausmachen, höchstens aber 51500 € netto im Wirtschaftsjahr. Ist dies der Fall, bleibt es bei landwirtschaftlichen Einkünften. Sonst werden diese Einkünfte – und nur diese – gewerblich.

Diese neuen Grundsätze können auch rückwirkend für noch offene Veranlagungszeiträume angewendet werden. Werden die (neuen) Gewerbegrenzen nur geringfügig und nur ausnahmsweise und allmählich überschritten, gilt ein dreijähriger Beobachtungszeitraum ab 2012. Das heißt: Erst ab dem 4. Jahr der Überschreitung würden gewerbliche Einkünfte entstehen.

Diese Karenzzeit gibt es nicht, wenn ein so genannter „sofortiger Strukturwandel“ vorliegt. Davon spricht man dann, wenn der Direktvermarkter seinen Betrieb dauerhaft so umstrukturiert, dass die Gewerbegrenzen damit sofort, erkennbar und dauerhaft überschritten werden. Dann wird der betreffende Ertrag bereits im ersten Wirtschaftsjahr der Überschreitung als Gewerbeertrag erfasst.

■ Für Erzeugnisse der zweiten Verarbeitungsstufe (z.B. Eis aus eigener Milch, Wurst aus selbsterzeugtem Fleisch) galt bisher eine Grenze von 10300 € pro Wirtschaftsjahr. Eine nachhaltige Überschreitung dieser Grenze führte zu gewerblichen Einkünften. Dagegen fallen nach neuem Recht auch die Erzeugnisse der zweiten Verarbeitungsstufe unter die 51500 €-Grenze (bzw. 1/3 des Gesamtumsatzes). Das heißt: Bleibt ein Direktvermarkter mit dem Verkauf fremder oder stärker verarbeiteter Erzeugnisse (zweite Verarbeitungsstufe) insgesamt unter diesen Grenzen, entstehen keine gewerblichen Einkünfte.

■ Verbesserungen bringt das neue Recht auch beim überbetrieblichen Maschineneinsatz. Hier muss künftig nicht mehr zwischen Dienstleistungen für andere Landwirte und für Nichtlandwirte (z.B. Kommunen, Gewerbebetriebe) unterschieden werden.

Nach bisherigem Recht zählen Dienstleistungen gegenüber anderen Landwirten noch zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die Umsätze daraus nicht mehr als 51500 € im Wirtschaftsjahr oder 1/3 des Gesamtumsatzes ausmachen. Hieran ändert sich nichts.

Für Dienstleistungen gegenüber Nichtlandwirten galt dagegen bisher eine verminderte Grenze von nur 10300 €/Jahr. Diese Grenze fällt ab 2012 weg – die Dienstleistungen gegenüber Nichtlandwirten fallen künftig ebenfalls unter die 51500 € bzw. 1/3-Grenze. Das heißt: Diese Grenzen gelten künftig für alle Dienstleistungen, die ein Landwirt für Dritte erbringt – unabhängig davon, ob dies für andere Landwirte oder für Nichtlandwirte geschieht.

Wichtig jedoch: Die vorstehenden Regelungen gelten nur für Dienstleistungen mit Maschinen, die zu mindestens 10 % im (eigenen) landwirtschaftlichen Betrieb genutzt werden. Werden Maschinen ausschließlich angeschafft, um damit Dienstleistungen für Dritte zu erbringen, entsteht sofort ein Gewerbebetrieb.

■ Für Landwirte, die einerseits Dienstleistungen für Dritte erbringen und andererseits als Direktvermarkter mit zugekauften Erzeugnissen oder Produkten der zweiten Verarbeitungsstufe handeln, gilt, dass sie die 1/3- bzw. 51500 €-Grenze künftig zweimal nutzen können – also für jeden Bereich separat.

Fazit: Die neuen Regeln können je nach Betrieb ungünstiger, aber auch günstiger sein als das alte Recht. Das Gewerberisiko ist besser zu überschauen, da bei Überschreitung der Grenzen in der Regel nur ein Teilbereich betroffen ist.

Laut Finanzverwaltung gilt die Neuabgrenzung zwischen Landwirtschaft und Gewerbe für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen. Betriebe, die mit dem Kalenderjahr arbeiten (z.B. Gartenbau), ist also bereits das Kalenderjahr 2012 betroffen. Für die weitaus meisten Land- und Forstwirte wäre erstmalig das kommende Wirtschaftsjahr betroffen, das am 1. Juli 2012 beginnt (oder z.B. am 1. Mai bei reinen Grünlandbetrieben).

Es gibt jedoch eine Übergangsregelung, wonach sich Landwirte im Wirtschaftsjahr 2012/13 voraussichtlich noch auf die alte Regelung berufen können, wenn dies z.B. für sie günstiger ist. Es besteht insofern ein Wahlrecht zwischen der alten Regelung und dem neuen Recht.

Umgekehrt sind die neuen Regelungen auf Antrag teilweise sogar rückwirkend anwendbar, und zwar für steuerlich noch nicht endgültig veranlagte Jahre.

Ausbildung und Kindergeld

Seit Jahresbeginn 2012 gelten wichtige Änderungen bzw. Verbesserungen beim Kindergeld:

■ Volljährige Kinder in Ausbildung durften bisher höchstens 8004 € pro Kalenderjahr verdienen, sonst wurde den Eltern das Kindergeld gestrichen. Ab 2012 spielen die Einkünfte und Bezüge des Kindes während der ersten Ausbildung (Lehre oder Studium) keine Rolle mehr. Der Sohn oder die Tochter können also neben Studium oder Lehre so viel verdienen, wie sie wollen. Eltern, deren Kinder nach dem Studium ein Referendariat absolvieren oder promovieren, profitieren ebenfalls. Diese Zeiten zählen zur Ausbildung. Bisher entfiel in diesen Fällen häufig wegen einer zu hohen Vergütung das Kindergeld.

■ Nach Abschluss der ersten Ausbildung können die Eltern für das Kind weiterhin das Kindergeld erhalten, wenn es keiner „schädlichen“ Erwerbstätigkeit nachgeht. Das ist dann der Fall, wenn

- das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht;

- die Erwerbstätigkeit 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit nicht übersteigt;

- ein Ausbildungsverhältnis oder ein 400 €-Minijob vorliegt.

■ Eine vorübergehende und höchstens 2 Monate andauernde Ausweitung der Beschäftigung auf mehr als 20 Stunden ist erlaubt, wenn innerhalb eines Kalenderjahres die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit nicht mehr als 20 Stunden beträgt.

■ Von dieser Regelung können z.B. Eltern profitieren, deren Kinder nach einer Lehre ein Studium anschließen. Insgesamt gibt es das Kindergeld jedoch – wie bisher – längstens bis zum 25. Geburtstag des Kindes.

■ Wenn ein Kind wegen der Ausbildung auswärts wohnt, können die Eltern bis zu 924 € Ausbildungsfreibetrag im Jahr beantragen. Bisher wurde dieser um Einkünfte und Bezüge des Kindes, die über 1848 € im Jahr lagen, gekürzt. Ab 2012 werden die Einnahmen des Kindes hier nicht mehr angerechnet, so dass mehr Eltern den Freibetrag erhalten können.

Kurz und bündig

■ Die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen kann auch für Erd- und Pflanzarbeiten im Garten eines selbstbewohnten Hauses in Anspruch genommen werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Garten neu angelegt oder ein naturbelassener Garten umgestaltet wird, entschied der Bundesfinanzhof (Az: VI R 61/10).

■ Die Pensionspferdehaltung eines gemeinnützigen Reitsportvereins unterliegt bei der Umsatzsteuer dem regulären Steuersatz von 19 %. Das hat das Finanzgericht Baden-Württemberg entschieden (Az: 12 K 4547/08). Begründung: Die Pensionspferdehaltung gehöre nicht zum Kernbereich eines Reitsportvereins. Dann wäre sie steuerbefreit. Sie sei auch nicht als Teil eines „Zweckbetriebs“ anzusehen, der dem ermäßigten Steuersatz unterliege. Der betroffene Reitverein hat gegen das Urteil eine Nichtzulassungsbeschwerde zum Bundesgerichtshof eingelegt.

■ Landwirtschaftsgatten, die den Güterstand der Gütergemeinschaft vereinbart haben, bilden auch ohne ausdrücklich vereinbarten Gesellschaftervertrag eine Mitunternehmerschaft. Diese endet nach einem neuen Bundesfinanzhof-Beschluss nicht bereits bei einer Trennung bzw. Scheidung der Eheleute, sondern erst mit der Auflösung und Abwicklung der Gütergemeinschaft (Az: IV B 66/10).

■ Das Finanzgericht Münster hat entschieden, dass die entgeltliche Entsorgung von Speiseresten bei gastronomischen Betrieben durch einen Landwirt, der diese nach Aufarbeitung an seine Schweine verfüttert, nicht unter die umsatzsteuerliche Pauschalierung fällt. Das Entgelt unterliegt vielmehr dem Regelsteuersatz von derzeit 19 %, weil die Entsorgung aus Sicht der Umsatzsteuer keine „landwirtschaftliche Dienstleistung“, sondern eine „sonstige Leistung“ darstellt. Der Wert der vom Landwirt übernommenen Speisereste erhöhe jedoch nicht die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer (Az: 5 K 4749/09). Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, jetzt muss der Bundesfinanzhof entscheiden.

■ Landwirte, die Erzeugnisse in Nachbarländer liefern, müssen bestimmte Buch- und Belegnachweispflichten beachten. Dies gilt insbesondere bei steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen. Die Finanzverwaltung hat jetzt die Anwendung der neuen Rechtslage erneut verschoben und wendet diese erst ab dem 1.7.2012 an. Für Lieferungen bis zu diesem Zeitpunkt können noch die bisherigen, ursprünglich nur bis zum 31.12.2011 geltenden Regelungen angewendet werden.

Impressum: Ständige Autoren: Stefan Heins, Reinhard Meier, Walter Stalbold, Steuerberater

Schriftleitung: Dipl.-Ing. agr. H.-G. Topüth, Redaktion top agrar, Postfach 7847, 48042 Münster, Telefon 02501/801-640

Druck und Vertrieb: Landwirtschaftsverlag GmbH, 48084 Münster, Tel. 02501/801-0