

## Umsatzsteuer bei Wärme-Abgabe

Landwirte mit Biogasanlagen betreiben die Stromerzeugung mit dem Blockheizkraftwerk (BHKW) in der Regel im Rahmen eines separaten Gewerbebetriebes. Über den KWK-Bonus (Kraft-Wärme-Kopplung) fördert der Gesetzgeber dabei gezielt die effektive Nutzung der beim Prozess entstehenden Wärme.

Bei der Nutzung dieser Wärme ist jedoch die Frage der Umsatzsteuer zu beachten. Kann der Landwirt die Wärme an Dritte verkaufen, unterliegt das vereinbarte Entgelt der Umsatzsteuer von 19 %. Problematisch wird es jedoch, wenn die Wärmelieferung an eine nahestehende Person erfolgt, oder wenn die Wärme im privaten Wohnhaus des Landwirts bzw. im landwirtschaftlichen Betrieb genutzt wird. In diesen Fällen verlangt die Finanzverwaltung, dass für die betreffenden Kilowattstunden (kWh) ein Mindestwert angesetzt wird (Mindestbemessungsgrundlage), auf den 19 % Umsatzsteuer zu berechnen und ans Finanzamt abzuführen sind.

Als Mindestwert sollen nach den Vorgaben der Finanz-

verwaltung stets die Selbstkosten der Wärmeerzeugung angesetzt werden, weil es in diesen Fällen keine Einkaufs- bzw. Marktpreise für die Wärme gebe. In die Selbstkosten fließen u.a. auch die Abschreibungen der KWK-Anlage, die anteiligen Substratkosten usw. ein. Die Finanzverwaltung teilt diese Selbstkosten im Verhältnis der erzeugten Menge an elektrischer und thermischer Energie auf. Daraus ergeben sich für die Wärmeabgabe nicht selten rechnerische Selbstkosten zwischen 10 und 15 Cent/kWh Wärme, auf die 19 % Umsatzsteuer abzuführen sind.

Dieser Wertansatz wird in der Praxis als weit überhöht angesehen, weil dabei die Tatsache unberücksichtigt bleibt, dass es sich bei der Wärme um ein Koppelprodukt aus der Stromproduktion handelt. Hinzu kommt, dass ein Wertansatz von 10 bis 15 Cent/kWh die Kosten einer alternativen Wärmeversorgung von Wohnhaus oder landwirtschaftlichem Betrieb mit anderer zugekaufter Energie (z.B. Fernwärme, Heizöl) deutlich übersteigt. Abzuwarten bleibt, ob Vorstöße verschiedener Verbände hier noch zu einem Umdenken führen werden oder ob eine gerichtliche Überprüfung notwendig wird.

## Holzkauf: Private Kapitalanlage, kein Gewerbe

Ein Steuerpflichtiger erwarb 244 Festmeter brasilianisches Teakholz und zahlte den Kaufpreis auf ein Treuhandkonto. Das Holz sollte 10 bzw. 15 Jahre später durch den Vertragspartner eingeschlagen und Gewinn bringend veräußert werden. Für das Jahr des Erwerbs wollte der Investor steuerliche Verluste aus einem Gewerbebetrieb „Holzhandel und Vermittlung von Holzhandelsgeschäften“ geltend machen.

Dies hat jedoch das hessische Finanzgericht mit rechtskräftigem Urteil abgelehnt. Der einmalige Holzkauf stelle keine nachhaltige wirtschaftliche Betätigung dar. Es gebe keinen auf Dauer angelegten Güterumschlag und auch kein einheitliches Geschäftskonzept. Vielmehr habe der Steuerpflichtige in einen Sachwert, den Rohstoff Holz, investiert, um ihn möglichst Gewinn bringend in zwei Partien zu verkaufen. Damit handele er aber nicht anders als ein Anleger, der Aktien oder andere Wertpapiere erwirbt, und diese bei einem höheren Kurs wieder abstößt. Damit liege keine gewerbliche Betätigung, sondern eine private Kapitalanlage vor; eine steuerliche Berücksichtigung der Anfangsverluste komme somit nicht in Frage.

## Ohne Flächen keine § 13 a-Gewinnermittlung?

Berufsmäßige Imker oder Wanderschäfer erzielen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wobei sie ihren Gewinn häufig nach Durchschnittssätzen ermitteln (§ 13 a EStG). Jetzt vertreten Teile der Finanzverwaltung und auch das Finanzgericht München die Auffassung, eine § 13 a-Gewinnermittlung sei nicht zulässig, wenn der Steuerpflichtige über keine selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen, sondern nur über Sondernutzungen (z.B. Imkerei) verfügt. Begründung: Seit der § 13 a-Reform in den Jahren 1999 bis 2002 setze die § 13 a-Gewinnermittlung voraus, dass die selbstbewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung 20 ha nicht überschreitet. Dies könne man einerseits als Flächenhöchstgrenze verstehen, aber auch so interpretieren, dass die § 13 a-Gewinnermittlung von vornherein ausgeschlossen sei, wenn keine selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen vorhanden sind. Das Finanzgericht München vertritt die zweite Ansicht, die aber – auch in der Literatur – durchaus strittig ist. Die letzte Entscheidung liegt jetzt beim Bundesfinanzhof.

### Kurz und bündig

■ **Pachtverträge:** Pachtverträge zwischen nahen Angehörigen werden steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie grundsätzlich wie zwischen fremden Dritten ausgestaltet sind und auch tatsächlich durchgeführt werden. Das Finanzgericht Düsseldorf hat jetzt entschieden, dass ein Pachtvertrag zwischen Angehörigen steuerlich nicht anzuerkennen ist, wenn der vereinbarte Pachtzins über mehrere Jahre ohne Beanstandung durch den Vertragspartner nicht gezahlt wird, ohne dass eine Stundungs- oder Verrechnungsvereinbarung feststellbar wäre.

■ **Biogas:** Manche Landwirte haben ihre Biogasanlage bisher als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes geführt (Nebenbetrieb). Die Folge war, dass das erzeugte Biogas als landwirtschaftliches Erzeugnis eingestuft wurde. Die Finanzverwaltung ist nunmehr der Auffassung, dass Biogas grundsätzlich nicht mehr als landwirtschaftliches Erzeugnis eingestuft werden kann. Die Folge ist, dass die Umsatzsteuer hierfür nicht mehr pauschaliert werden kann, sondern die Biogaserzeugung auch in diesen Fällen der Regelbesteuerung unterliegt. Die geänderte Auffassung sollte zunächst schon ab 1.1.2011 greifen. Inzwischen wurde bekannt gegeben, dass die Regelbesteuerung zwingend erst ab dem 1.4.2011 anzuwenden ist. Für Umsätze mit landwirtschaftlichem Biogas bis 31.3.2011 ist dagegen die Pauschalierung noch zulässig.

■ **Bagatellgrenze:** Zum 1. Januar 2011 hat die Finanzverwaltung eine Bagatellgrenze in Höhe von 4000 € für regelbesteuerte Umsätze eingeführt. Das heißt: Soweit Umsätze eines pauschalierenden Landwirts, die an sich unter die Regelbesteuerung fallen, nicht mehr als 4000 € im Kalenderjahr betragen, kann die Umsatzsteuer hierfür weiterhin unter bestimmten Voraussetzungen pauschaliert werden.

Ob diese Umsatzgrenze eingehalten wurde, ist endgültig aber erst mit Ablauf des Kalenderjahres erkennbar. Bereits im Laufe des Jahres muss aber bei der Versteuerung der entsprechenden Umsätze und der Rechnungsstellung entschieden werden, ob die pauschale Umsatzsteuer oder die Regelbesteuerung anzuwenden ist.

Vor diesem Hintergrund hat die Finanzverwaltung jetzt entschieden, dass es darauf ankommt, ob die Umsätze im laufenden Kalenderjahr die Bagatellgrenze von 4000 € voraussichtlich nicht übersteigen werden. Es muss also schon zu Jahresbeginn prognostiziert werden, ob die 4000 €-Grenze voraussichtlich eingehalten wird. Wenn ja, ist für die betreffenden Umsätze weiterhin die Umsatzsteuer-Pauschalierung anzuwenden. Dies gilt auch dann, wenn sich nach Ablauf des Jahres zeigen sollte, dass unerwartet – und ohne dass dies voraussehbar war – die 4000 €-Grenze dennoch überschritten worden ist.

### Pferdehaltung und Umsatzsteuer

Das Einstellen, Füttern und Betreuen von Reitpferden – die so genannte Pensionspferdehaltung – ist nicht als „landwirtschaftliche Dienstleistung“ anzusehen, unabhängig davon, ob dabei überwiegend eigene Futtermittel verwendet werden oder nicht. Deshalb dürfen betroffene Landwirte ihre Umsatzsteuer für diesen Betriebszweig nicht pauschalieren, sondern müssen die Regelbesteuerung anwenden (aktueller Steuersatz 19 %). Das hat jetzt der Bundesfinanzhof bekräftigt und damit dem Finanzgericht Niedersachsen widersprochen, das die Pauschalierung für anwendbar erachtet hatte.

Zwei aktuelle Urteile des Europäischen Gerichtshofs – gegen die Niederlande und Deutschland – dürften außerdem bald Folgen für den Handel mit Pferden haben. Bislang gilt beim gewerblichen Verkauf von Pferden bei uns der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 %. Nach EuGH-Ansicht ist der ermäßigte Steuersatz aber nur bei Schlachtpferden oder bei Pferden für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung zulässig, nicht jedoch z. B. bei Reit- und Sportpferden. Der deutsche Gesetzgeber wird das Umsatzsteuergesetz in dieser Hinsicht an die EU-Vorgaben anpassen müssten. Dies könnte voraussichtlich frühestens zum 1.1.2012 erfolgen, möglicherweise auch erst später. Ab dann wäre beim gewerblichen Verkauf z.B. von Sportpferden der volle Mehrwertsteuersatz von derzeit 19 % anzuwenden.

## Steuern und ehrenamtliche Tätigkeit

Auch Landwirte sind bei verschiedenen Sozialversicherungsträgern ehrenamtlich tätig, z.B. im Verwaltungsrat, im Rahmen der Vertreterversammlung u.ä. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt (Main) hat jetzt in einer Verfügung festgelegt, wie Vergütungen im Rahmen dieser Tätigkeit einkommenssteuerlich zu behandeln sind. Danach sind zwei unterschiedliche Methoden anzuwenden:

### ■ Pauschale Abrechnung

In vielen Fällen werden zwar die mit dem Ehrenamt verbundenen Reisekosten exakt abgerechnet, im übrigen jedoch eine pauschale Vergütung gezahlt. Diese deckt dann sowohl tatsächliche Auslagen wie Porto, Telefon und Büromaterial ab, aber auch den entgangenen Brutto-Verdienst bzw. den Zeitaufwand für das Ehrenamt.

In diesen Fällen ist die pauschale Vergütung aufzuteilen. Der Anteil, der auf den Ersatz des entgangenen Brutto-Verdienstes und den geleisteten Zeitaufwand entfällt, ist steuerpflichtig, der übrige Teil nicht.

Die Aufteilung kann auf der Basis entsprechender Nach-

weise erfolgen, aber auch nach einer Vereinfachungsregelung vorgenommen werden. In diesem Fall bleibt 1/3 der gewährten Aufwandsentschädigung steuerfrei, mindestens aber ein Betrag von 175 € im Monat.

### ■ Detaillierte Abrechnung

Diese vereinfachte Aufteilung der Gesamtentschädigung ist laut OFD Frankfurt aber nicht zulässig, wenn die baren Auslagen wie Porto, Telefon und Büromaterial separat erstattet werden. In diesem Fall ergibt sich folgende einkommensteuerliche Behandlung:

- Reisekostenvergütungen (Erstattung von Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwand) sind steuerfrei.

- Der Ersatz von Barauslagen, die nach dem tatsächlich entstandenen Aufwand erfolgt, ist ebenfalls steuerfrei. Wird zur Abgeltung der baren Auslagen jedoch ein Pauschbetrag gewährt und wird festgestellt, dass dieser den tatsächlichen Aufwand erheblich übersteigt, so ist der übersteigende Betrag als steuerpflichtige Vergütung für die ehrenamtliche Tätigkeit zu behandeln.

- Beträge, die als Ersatz für entgangenen Bruttoverdienst oder als Pauschbetrag für Zeitaufwand gewährt werden, gehören zu den steuerpflichtigen Einnahmen aus der ehrenamtlichen Tätigkeit.

## Gebühren für verbindliche Auskunft

Finanzämter dürfen bestimmte Gebühren verlangen, wenn sie Steuerpflichtigen eine verbindliche Auskunft erteilen, wie bestimmte Sachverhalte steuerlich zu beurteilen sind. Entweder wird eine Zeitgebühr von 50 € je angefangene halbe Stunde erhoben, oder eine so genannte Wertgebühr, die sich nach dem Gegenstandswert bemisst, der in der verbindlichen Auskunft steuerlich zu beurteilen ist.

Gegen diese Gebühren hat der Bundesfinanzhof keine ernsthaften verfassungsrechtlichen Bedenken. Im Urteilsfall ging es um die geplante Umstrukturierung eines großen Unternehmens. Bei einem Gegenstandswert von 30 Mio. € verlangte das Finanzamt für die verbindliche Auskunft eine Gebühr von über 90 000 €. Das höchste Steuergericht sah die Gebühr als durchaus verhältnismäßig an und lehnte eine Begrenzung der Gebühren, z.B. auf 20 000 € pro verbindliche Auskunft, ab. Ob bei noch höheren Gegenstandswerten möglicherweise eine Kappung geboten sei, ließ der Bundesfinanzhof offen. Die Zeitgebühr von 50 € je angefangener halber Stunde sei gemessen daran, dass das Finanzamt mit seiner verbindlichen Auskunft Sicherheit und Klarheit in der steuerlichen Beurteilung schaffe, ebenfalls nicht zu beanstanden.

## Umsatzsteuer unter nahen Angehörigen

Bei Geschäften unter nahen Angehörigen oder verbundenen Unternehmen (z.B. zwischen einer GbR und einzelnen Gesellschaftern) schaut der Fiskus immer besonders genau hin. Dies gilt auch bei der Umsatzsteuer, wo verhindert werden soll, dass für die erbrachten Lieferungen oder Leistungen unüblich niedrige Entgelte angesetzt werden und der öffentlichen Hand dadurch Umsatzsteuer entgeht.

Deshalb sieht das Gesetz für solche Fälle eine so genannte Mindestbemessungsgrundlage vor. Das heißt: Für die Umsatzsteuer werden nicht die vereinbarten (niedrigen) Entgelte zugrundegelegt, sondern eine höhere Bemessungsgrundlage, die sich an den tatsächlichen Kosten der

jeweiligen Lieferung oder Leistung orientiert.

Jetzt hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Finanzämter nicht immer und unbeschränkt so vorgehen dürfen. Liegt das vereinbarte Entgelt nämlich in marktüblicher Höhe, so ist darauf die Umsatzsteuer zu berechnen, auch wenn das marktübliche Entgelt unterhalb der Mindestbemessungsgrundlage liegen sollte. Diese Regelung ist auch dann anzuwenden, wenn z.B. zwischen nahe stehenden Personen zwar ein niedrigeres als das marktübliche Entgelt vereinbart ist, die Umsatzsteuer aber auf der Basis des marktüblichen Entgelts berechnet wird. In diesem Fall sieht der Bundesfinanzhof keine Gefahr von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen, so dass in diesen Fällen das Finanzamt nicht die (höhere) Mindestbemessungsgrundlage heranziehen kann.

## Investitionsabsicht ja, Bestellung nein

Um den steuerlichen Investitionsabzugsbetrag (§ 7 g EStG) in Anspruch nehmen zu können, genügt es, wenn man die betreffende Investitionsabsicht nachweist bzw. dokumentiert. Dagegen muss auch bei Neugründung von Betrieben oder wesentlichen Erweiterungen für die Inanspruchnahme nicht nachgewiesen werden, dass das betreffende Investitionsgut bereits verbindlich bestellt wurde. Diese Voraussetzung, die bei der früheren Ansparrücklage galt, ist nach Ansicht des Finanzgerichts München nicht auf den Investitionsabzugsbetrag übertragbar. Denn eine Missbrauchsgefahr des Abzugsbetrags sei aufgrund der rückwirkenden Auflösung bei

Nichtinvestition nahezu ausgeschlossen.

Diese Einschätzung der bayerischen Finanzrichter hat u.a. Bedeutung für Landwirte, die erstmals in eine Photovoltaik-Anlage investieren wollen und damit einen Gewerbebetrieb begründen würden. In diesen Fällen wird von Seiten der Finanzverwaltung häufig verlangt, dass schon im Jahr vor der Investition (und damit der Betriebsgründung) die Photovoltaik-Anlage verbindlich bestellt worden ist. Nur dann will sie den Investitionsabzugsbetrag für die geplante Investition gewähren. Dem widersprechen jetzt die süddeutschen Steuerrichter. Abzuwarten bleibt, ob auch weitere Finanzgerichte bzw. der Bundesfinanzhof in diesem Sinne entscheiden werden und damit die sehr enge Auslegung der Finanzverwaltung beenden.

## Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen

Außergewöhnliche Belastungen, die einem Steuerpflichtigen zwangsläufig entstehen, können in bestimmten Fällen nach § 33 EStG steuerlich geltend gemacht werden. Die Finanzverwaltung handhabt die Bestimmung bisher aber in der Regel sehr restriktiv. So werden z.B. von der Krankenkasse nicht getragene Krankheitskosten nur dann als steuerlich abziehbar anerkannt, wenn die medizinische Indikation der Behandlung z.B. durch ein amtsärztliches oder vertrauensärztliches Gutachten nachgewiesen wurde.

Der Bundesfinanzhof hat jetzt die Regeln deutlich gelockert. Es ging um eine an Krebs erkrankte Frau, die für eine konventionelle Chemotherapie zu geschwächt war und deshalb eine immunbiologische Krebsabwehrtherapie durchführte. Die Kosten lagen bei insgesamt 30 000 €. Der Bundesfinanzhof hat diese als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Die lebensbedrohliche Situation habe die Frau zwangsläufig nach diesem Strohalm greifen lassen. Allerdings wären solche Kosten zumindest dann steuerlich auch künftig nicht abzugsfähig, wenn die Behandlung von einer Person vorgenommen wird, die nicht zur Ausübung der Heilkunde zugelassen ist (z.B. von Geister- oder Wunderheilern).

In einem weiteren Urteil haben die höchsten Steuerrichter entschieden, dass auch die Aufwendungen für die krankheitsbedingte oder behindertengerechte Umgestaltung des eigenen Wohnumfelds als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG steuerlich zu berücksichtigen sein können.

## Verschärfte Regeln bei Selbstanzeigen

Durch das Schwarzgeld-Bekämpfungsgesetz werden die rechtlichen Hürden für eine strafbefreiende Selbstanzeige deutlich erhöht. Danach können „Steuersünder“ künftig nur noch dann straffrei bleiben, wenn sie in der Selbstanzeige alle Hinterziehungssachverhalte offenlegen und nicht nur die Bereiche, in denen eine Aufdeckung bevorsteht.

Damit sollen so genannte „Teilselbstanzeigen“ ausgeschlossen werden. Für eine wirksame Selbstanzeige ist es künftig erforderlich, dass alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart (z.B. Einkommensteuer) vollständig offenbart werden.

Auch zeitlich wird der Spielraum deutlich verkürzt. Bisher war eine Selbstanzeige möglich, solange die Tat noch nicht entdeckt und kein Strafverfahren eingeleitet

worden war, und solange auch noch kein Betriebsprüfer erschienen war. Insofern konnte z.B. der Zeitraum zwischen der Ankündigung einer Betriebsprüfung und dem Prüfungsbeginn noch dazu genutzt werden, eine strafbefreiende Selbstanzeige zu erstatten.

Nach neuem Recht ist dies nicht mehr möglich. Sobald das Finanzamt die Anordnung einer Betriebsprüfung oder die Einleitung eines Ermittlungsverfahren zu einer der offenbarten Steuerstraftaten bekannt gegeben hat, ist eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich.

Übersteigt die verkürzte Steuer je Steuerart einen Betrag von 50 000 €, ist eine strafbefreiende Selbstanzeige ebenfalls grundsätzlich ausgeschlossen. In diesem Fall kann der Betroffene eine Strafverfolgung nur noch dadurch vermeiden, dass er neben der Nachentrichtung der fälligen Steuern plus Zinsen zusätzlich eine freiwillige Zahlung in Höhe von 5 % der verkürzten Steuer an die Staatskasse leistet.