

LB e. V. Herford, Ravensberger Str. 6, 32051 Herford

An unsere Mitglieder

Ihr Zeichen:
Unser Zeichen:

Sachbearbeiter:
Telefon: 05221 5974-10
Telefax: 05221 5974-24
E-Mail: info@buchstelle-herford.de

10.04.2017

Mandantenrundschriften

02-2017

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir möchten Sie auch heute wieder auf einige interessante Neuerungen hinweisen:

Neuerungen zu den elektronischen Aufzeichnungssystemen (z. B. elektronische Registrierkassen)

Zum 31. Dezember 2016 ist die Übergangsfrist des BMF-Schreibens aus 2010 zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften ausgelaufen. Seit dem 1. Januar 2017 müssen Unterlagen, die mittels elektronischer Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxametern und Wegstreckenzähler erstellt worden sind, für die Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufbewahrt werden.

Das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen sieht eine Einzelaufzeichnungspflicht vor, die am 29.12.2016 in Kraft getreten ist. Die Einzelaufzeichnungspflicht bedeutet, dass aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle laufend zu erfassen, einzeln festzuhalten sowie aufzuzeichnen und aufzubewahren sind, so dass sich die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können. Eine Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht besteht aus Zumutbarkeitsgründen bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung.

Ab dem 1. Januar 2018 wird die Möglichkeit der Kassen-Nachschaу eingeführt. Dies ist ein eigenständiges Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte unter anderem im Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Erfassung von Geschäftsvorfällen.

Elektronische Aufzeichnungssysteme müssen ab dem 1. Januar 2020 über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen, die aus drei Bestandteilen besteht: einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle. Das Sicherheitsmodul gewährleistet, dass Kasseneingaben mit Beginn des Aufzeichnungsvorgangs protokolliert und

später nicht mehr unerkannt verändert werden können. Auf dem Speichermedium werden die Einzelaufzeichnungen für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gespeichert. Die digitale Schnittstelle gewährleistet eine reibungslose Datenübertragung, z. B. für Prüfungszwecke.

Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen, wird u. a. durch eine Rechtsverordnung festgelegt, die im Einvernehmen zwischen dem BMF, dem BMI und dem BMWi erstellt wird und der Zustimmung des Deutschen Bundestages und des Bundesrats bedarf. Diese Rechtsverordnung soll im Jahr 2017 erarbeitet werden. Daran wird sich das Verordnungsgebungsverfahren anschließen.

Weiterhin ist ab dem 1. Januar 2020 die verpflichtende elektronische Belegausgabe bei elektronischen Aufzeichnungssystemen vorgesehen. Danach muss für den an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten ein Beleg erstellt und diesem zur Verfügung gestellt werden. Der Beleg kann elektronisch oder in Papierform zur Verfügung gestellt werden. Mit der Belegausgabepflicht entsteht für den am Geschäftsvorfall Beteiligten aber keine Pflicht zur Mitnahme des Belegs. Aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität besteht die Möglichkeit einer Befreiung von der Belegausgabepflicht.

Ab dem 1. Januar 2020 haben Steuerpflichtige, die elektronische Aufzeichnungssysteme verwenden, die Art und Anzahl der im jeweiligen Unternehmen eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme und der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen. Diejenigen Steuerpflichtigen, die ein elektronisches Aufzeichnungssystem vor dem 1. Januar 2020 angeschafft haben, haben diese Meldung bis zum 31. Januar 2020 zu erstatten.

Steuerrückzahlung durch Steuerglättung

Die Einführung einer Steuerglättungsvorschrift in § 34c des Einkommensteuergesetzes kann für Betriebe mit stark schwankenden Ergebnissen nachträglich die Steuern reduzieren. Weil sich Gewinnschwankungen wegen des progressiven Steuertarifs sehr nachteilig auswirken, wurde anstelle der bisherigen Steuerberechnung auf Zwei-Jahres-Basis ein dreijähriger Betrachtungszeitraum eingeführt, anhand dessen eine individuelle Steuerermäßigung ermittelt wird. Stark gesunkene Gewinne oder gar Verluste können sich damit auf drei Steuerjahre auswirken und zu einer Steuerreduzierung führen.

Die Betriebsgewinne werden zwar zunächst wie bisher versteuert, aber die darauf gezahlten Steuern können nachträglich verringert werden, wenn innerhalb der drei Jahre die auf die Gewinne zunächst gezahlte Einkommensteuer höher ist als eine fiktiv ermittelte Steuer unter Berücksichtigung der längeren Verteilung im Betrachtungszeitraum.

Die Steuerermäßigung soll jeweils im letzten Jahr des Betrachtungszeitraums zu einer Tarifglättung führen und erstmals für 2016 und für den Betrachtungszeitraum 2014 bis 2016 greifen. Allerdings verständigte sich die Bundesregierung im Rahmen eines Kompromisses bei der Gültigkeit des Gesetzes auf eine zeitliche Begrenzung von neun Jahren, rückwirkend ab 2014 bis einschließlich 2022. Diese Glättungsvorschrift setzt keinen Antrag voraus, sondern ist von Amts wegen vorzunehmen und kann im Einzelfall auch zu Steuernachzahlungen führen. Im Moment steht die Vorschrift noch unter dem Vorbehalt der Zustimmung durch die EU.

Zuordnung eines verpachteten Grundstücks zum Betriebsvermögen

Voraussetzung für die Annahme, dass ein hinzuerworbenes Grundstück als notwendiges Betriebsvermögen eines verpachteten LuF-Betriebs gilt, ist, dass das hinzuerworbene Grundstück geeignet und dazu bestimmt ist, dem verpachteten LuF-Betrieb auf Dauer zu dienen. Hintergrund des Streitfalles war auch hier mal wieder die Frage, ob ein landwirtschaftliches Grundstück im Zeitpunkt seiner Veräußerung dem einkünfterelevanten Betriebsvermögen oder dem nichtsteuerbaren Privatvermögen zuzurechnen war.

Die Steuerpflichtige erzielte in den Streitjahren 2008 und 2009 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Mit Vertrag vom 01.01.1995 übertrug der Vater der Klägerin seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Wege der vorweggenommen Erbfolge. Die Steuerpflichtige verpachtete den Betrieb seit Übernahme an verschiedene Pächter. Sie erklärte die Pachteinnahmen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Im Streitjahr ermittelte sie ihren Gewinn durch einkünfte-Überschuss-Rechnung. Kurz vor der Übertragung des Betriebs durch den Vater hatte die Steuerpflichtige zwei Grundstückspartellen erworben und verpachtete diese an einen Landwirt. Sie erklärte die Einnahmen aus der Verpachtung dieser Grundstücke als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. In 2008 verkaufte sie diese Flächen wieder. Eine Betriebsprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 stellte fest, dass die Klägerin die Grundstücksveräußerung als steuerfrei behandelt hatte, weil Sie das Grundstück dem Privatvermögen zugeordnet hatte. Nach Auffassung des Finanzamtes sei jedoch ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entstanden, der dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen sei. Gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide legte die Steuerpflichtige Einspruch und nachdem dieser erfolglos blieb Klage ein.

Die Klage war erfolgreich. Das Finanzamt hat nach Ansicht des FG Köln (Urteil v. 21.09.2016 4 K 1927/15) zu Unrecht die Grundstücksflächen als Betriebsvermögen behandelt und einen Veräußerungsgewinn bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft versteuert. Die Grundstücksveräußerung im Privatvermögen stellte kein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 EStG dar, weil die Veräußerungsfrist von 10 Jahren überschritten wurde.

Die Grundstücksflächen waren nach Ansicht des FG nicht dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Zum Betriebsvermögen gehören Wirtschaftsgüter, die aus betrieblicher Veranlassung angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden. Zum Betriebsvermögen eines Land- und Forstwirts gehören zur eigenen Bewirtschaftung erworbene landwirtschaftliche Nutzflächen. Dies gilt auch für den Fall, dass die erworbenen Grundstücke noch verpachtet sind. Voraussetzung für die Aktivierung beim notwendigen Betriebsvermögen ist jedoch, dass der Landwirt seinen Willen zur eigenbetrieblichen Nutzung des Grundstücks in einem überschaubaren Zeitraum verwirklicht. Dabei gilt als überschaubarer Zeitraum ein Zeitraum von bis zu zwölf Monaten. Andernfalls kann das Grundstück nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet werden. Die Aktivierung als gewillkürtes Betriebsvermögen kann jedoch erfolgen, soweit eine eindeutige Zuweisung zum Betrieb erfolgt.

Werden Wirtschaftsgüter angeschafft und dem Pächter zur Nutzung im Rahmen eines bereits bestehenden Pachtverhältnisses überlassen, gehören die Wirtschaftsgüter zum notwendigen Betriebsvermögen. Daher wird ebenfalls eine vom Verpächter nachfolgend hinzugekaufte landwirtschaftliche Nutzfläche notwendiges Betriebsvermögen, sofern sie nach dem Erwerb in das bestehende Pachtverhältnis einbezogen wird, unabhängig davon ob die Fläche für die Verstärkung des eigenbetrieblichen oder eines verpachteten Betriebs erworben wird. Ebenfalls kommt die Aktivierung als gewillkürtes Betriebsvermögen in Betracht, wenn eine eindeutige Zuordnung erfolgt.

Im Streitfall kam das FG jedoch zu der Einschätzung, dass weder die Voraussetzungen für notwendiges noch die für gewillkürtes Betriebsvermögen vorlagen. Die erworbenen Flächen mögen zwar die Eignung aufgewiesen haben, einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen, jedoch fehlte es an einer eindeutigen und endgültigen Bestimmung des Grundstücks durch die Klägerin. Der Wille, dass die Flächen den eigenen Betrieb stärken und zu einem späteren Zeitpunkt eigenbetrieblich genutzt werden sollen, sei nach Auffassung des FG im Streitfall nicht erkennbar. Vielmehr stelle die zwischenzeitliche Vermietung lediglich eine ertragsbringende Zwischenlösung dar.

Außerdem konnte im Streitfall kein gewillkürtes Betriebsvermögen vorliegen, weil im Streitjahr bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kein gewillkürtes Betriebsvermögen aktiviert werden konnte. Das FG geht davon aus, dass die Erklärung der Verpachtungseinnahmen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eine fehlerhafte Erklärung darstellte. Denn wäre eine Zuordnung der Grundstücke zum gewillkürten Betriebsvermögen beabsichtigt gewesen, hätte es mehr bedurft als die Erklärung von betrieblichen Verpachtungseinnahmen.

Hinweise: Nach Auffassung des FG Köln reicht danach allein die Erklärung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zur Willkürung (Widmung) hinzu erworbener verpachteter Einsatzflächen zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen nicht aus. Insoweit handelt es sich nur um ein Indiz, dem auch eine fehlerhafte rechtliche Würdigung zugrunde liegen könnte. D.h. in vergleichbaren Fällen ist zu prüfen, ob dem Betriebsvermögen zugeordnete Flächen im Zeitpunkt einer möglichen Veräußerung oder unentgeltlicher Übertragung nicht richtigerweise dem nichtsteuerbaren Privatvermögen zuzuordnen sind.

Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache wurde die Revision zugelassen und zwischenzeitlich auch eingelegt (Az.: VI R 53/16). Somit bleibt die abschließende Beurteilung des Sachverhalts durch den BFH abzuwarten.

Rückwirkung der Rechnungsberichtigung

Berichtigt der Unternehmer eine Rechnung für eine von ihm erbrachte Leistung, wirkt dies auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung zurück, wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit Grundsatzurteil vom 20. Oktober 2016 - V R 26/15 entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis und unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden hat.

Die Entscheidung ist von großer Bedeutung für Unternehmer, die trotz formaler Rechnungsmängel den Vorsteuerabzug aus bezogenen Leistungen in Anspruch nehmen. Sie hatten bislang bei späteren Beanstandungen selbst im Fall einer Rechnungsberichtigung Steuernachzahlungen für das Jahr des ursprünglich in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs zu leisten. Die Steuernachzahlung war zudem im Rahmen der sog. Vollverzinsung mit 6 % jährlich zu verzinsen. Beides entfällt nunmehr.

Im Streitfall hatte die Klägerin den Vorsteuerabzug aus Rechnungen eines Rechtsanwalts in Anspruch genommen, die nur auf einen nicht näher bezeichneten „Beratervertrag“ Bezug nahmen. Weitere Rechnungen hatte ihr eine Unternehmensberatung ohne weitere Erläuterung für „allgemeine wirtschaftliche Beratung“ und „zusätzliche betriebswirtschaftliche Beratung“ erteilt. Das Finanzamt versagte der Klägerin den Vorsteuerabzug aus den in den Streitjahren 2005 bis 2007 erteilten Rechnungen. Es ging davon aus, dass die Rechnungen keine ordnungsgemäße Leistungsbeschreibung enthielten. Dagegen erhob die Klägerin Klage und legte während des Klageverfahrens im Jahr 2013 berichtigte Rechnungen vor, die die Leistungen ordnungsgemäß

beschrieben. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage gleichwohl ab. Nach dem Urteil des FG ermöglichten die berechtigten Rechnungen einen Vorsteuerabzug erst in 2013 und wirkten nicht auf die erstmalige Rechnungserteilung in den Streitjahren zurück.

Auf die Revision der Klägerin hat der BFH das Urteil des FG aufgehoben und den Vorsteuerabzug für die Jahre 2005 bis 2007 zugesprochen. Dies beruht maßgeblich auf dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache Senatex vom 15.09.2016 C-518/14. Danach wirkt eine Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung zurück. Der EuGH missbilligt zudem das pauschale Entstehen von Nachzahlungszinsen. Der BFH hat sich dem nunmehr entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis und unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung angeschlossen.

Damit der Rechnungsberichtigung Rückwirkung zukommt, muss das Ausgangsdokument allerdings über bestimmte Mindestangaben verfügen, die im Streitfall vorlagen.

Hinweis: Ein Dokument ist jedenfalls dann eine Rechnung und damit berichtigungsfähig, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält. Auf diese Mindestanforderungen sollte daher ein Rechnungsempfänger auf jeden Fall achten. Die Berichtigung kann zudem bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG erfolgen.

Durchschnittsatzbesteuerung für landwirtschaftliche Erzeugnisse bei Organschaft

Ein landwirtschaftlicher Erzeuger der die Pauschalierung nach § 24 UStG anwendet, kann den Pauschalsteuersatz von 10,7 % nach Ansicht des FG Köln auch dann anwenden, wenn er seine Erzeugnisse im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses über eine Handels-GmbH vermarktet.

Im Streitfall bewirtschaftete der Kläger in den Streitjahren 2004 und 2005 einen Aussiedlerhof. Er erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Für das Jahr 2005 gab der Kläger als pauschalierender Landwirt eine Nullmeldung für die Umsatzsteuererklärung ab. Der Kläger war des Weiteren als Gesellschafter-Geschäftsführer an einer GmbH beteiligt, deren Geschäftsgegenstand laut Handelsregisterauszug im Handel mit Agrarprodukten und Lebensmitteln bestand. Der Geschäftsgegenstand wurde in 2007 um das "Betreiben von Landwirtschaft und das Verarbeiten von landwirtschaftlichen Produkten, Businesscoaching und -training" erweitert.

Eine Umsatzsteuersonderprüfung für die Jahre 2004 bis 2007 kam zu dem Ergebnis, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt. Nach Auffassung des Finanzamtes waren die von der GmbH erzielten Umsätze beim Kläger der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Aufgrund des Organschaftsverhältnisses seien die Vorsteuern aus den Rechnungen des Klägers an die GmbH zu kürzen. Das Finanzamt erließ erstmalige Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005. Der gegen die Umsatzsteuerbescheide eingelegte Einspruch wurde damit begründet, dass der Kläger die als Landwirt produzierten Waren veräußerte und deshalb die Umsätze der Durchschnittsatzbesteuerung unterliegen müssten. Das Finanzamt wies den Einspruch als unbegründet zurück. Daraufhin legte der Steuerpflichtige Klage ein.

Das FG gab dem Kläger Recht. Die Ausgangsumsätze der GmbH, soweit sie auf die im landwirtschaftlichen Betrieb erzeugten Produkte entfallen, wurden zu Unrecht der Regelbesteuerung unterworfen. Werden von einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sowohl selbst erzeugte

als auch zugekaufte Produkte veräußert, kann die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG nur für die selbst erzeugten Produkte in Anspruch genommen werden. Die Veräußerung der zugekauften Produkte unterliegt hingegen der Regelbesteuerung, weil der Landwirt insoweit nicht als landwirtschaftlicher Erzeuger, sondern als gewerblicher Händler tätig wird. Umsätze im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebs i.S.d. § 24 Abs. 1 UStG sind ebenfalls die Umsätze, die die GmbH im Rahmen des Organschaftsverhältnisses mit der Vermarktung der vom Steuerpflichtigen selbst erzeugten Produkte erzielt hat, weil der Erzeugerbetrieb und die Handels-GmbH aus umsatzsteuerlicher Sicht als ein Unternehmen betrachtet werden (Organschaft). Eine umsatzsteuerliche Organschaft liegt vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse, finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. Dem Organträger (Landwirt) sind bei Vorliegen dieser Voraussetzungen sämtliche Außenumsätze der Organgesellschaft (Handels-GmbH) zuzurechnen. Im Streitfall stimmten das Finanzamt und die Klägerin darin überein, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft vorlag. Die Umsätze der GmbH waren danach dem Kläger zuzurechnen.

Neben der Zurechnung der Umsätze, beeinflusst die Organschaft ebenfalls die Höhe der beim Organträger entstehenden Steuer sowie die steuerliche Qualifikation der durch den Organkreis erbrachten Umsätze. Die Umsätze des Klägers, die durch den Verkauf des vom Kläger selbst erzeugten Gemüses an die GmbH erwirtschaftet wurden, stellten unstreitig steuerfreie Innenumsätze dar. Die GmbH hat das vom Kläger erzeugte Gemüse gesäubert, entstielt, verpackt und an Dritte veräußert. Diese Leistungen stellen landwirtschaftliche Dienstleistungen dar und sind dem Kläger zuzurechnen. Die Veräußerung des landwirtschaftlichen Erzeugnisses unterlag daher der Pauschalierung.

Vorsteueraufteilung für ein Strom und Wärme produzierendes Blockheizkraftwerk

Betreibt ein Unternehmer einen landwirtschaftlichen Betrieb, der die Umsatzsteuerpauschalierung in Anspruch nimmt und darüber hinaus einen Gewerbebetrieb, der der Regelbesteuerung unterliegt, so sind die Vorsteuerbeträge für Eingangsleistungen die er in beiden Unternehmensteilen verwendet gemäß § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge beim Betrieb eines BHKW dessen Wärme im pauschalierenden Gartenbaubetrieb verwendet wird und dessen Strom im Rahmen der Regelbesteuerung vermarktet wird, erfolgt dabei nach den Feststellungen des BFH (Urteil vom 16.11.2016 - VR 1/15) nach dem Verhältnis der Marktpreise der produzierten Strom- und Wärmemenge (objektbezogener Umsatzschlüssel) und nicht nach den Leistungskennzahlen, d.h. produzierte kWh-Wärme im Verhältnis zur produzierten kWh-Strom, wovon die Finanzverwaltung regelmäßig zulasten der Steuerpflichtigen ausgeht.

Der Kläger betrieb in den Streitjahren 2006 und 2007 einen Gartenbaubetrieb, dessen Umsätze nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 UStG versteuert wurden. Im Dezember 2006 schaffte er ein Blockheizkraftwerk (BHKW) an. Im Februar 2007 folgte der Erwerb und die Inbetriebnahme eines zweiten Aggregates. Die durch das BHKW erzeugte Wärme nutzte der Kläger für das Beheizen seiner Gewächshäuser des Gärtnereibetriebs. In den Umsatzsteuererklärungen der Streitjahre macht der Kläger die Vorsteuern aus der Lieferung des BHKW, des zweiten Aggregates sowie den Betrieb der Anlage geltend.

Die Betriebsprüfung für die Streitjahre 2006 und 2007 kürzte den Vorsteuerabzug des Klägers. Nach Auffassung des Finanzamtes seien die Vorsteuer in einen abziehbaren (Strom) und einen nicht abziehbaren (Wärme) Anteil aufzuteilen. Die Wärmenutzung, die für den Gartenbaubetrieb erfolgte, sei mit der Durchschnittssatzbesteuerung abgegolten. Die Aufteilung der Vorsteuern sei nach der produzierten Leistung in kWh vorzunehmen.

Den Einspruch gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide wies das Finanzamt als unbegründet zurück. Das FG Baden-Württemberg gab der Klage des Steuerpflichtigen überwiegend statt. Nach Auffassung des FG hat das Finanzamt zu Recht die Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung und dem Betrieb des BHKW in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Teil aufgeteilt. Der Maßstab, anhand dessen das Finanzamt die Aufteilung der Vorsteuerbeträge vorgenommen hatte, sei jedoch nicht sachgerecht gewesen. Das Finanzamt ist davon ausgegangen, dass der Wert einer produzierten kWh-Strom mit dem Wert einer produzierten kWh-Wärme vergleichbar sei. Der ortsübliche Preis für Fernwärme war jedoch in den Streitjahren günstiger als der Preis, den der Kläger mit Strom erzielen konnte. Daher müsste die sachgerechte Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge anhand des Verhältnisses der Marktpreise der im Streitjahr produzierten Wärme- und Strommenge, vorgenommen werden.

Der BFH hat die Revision des Finanzamtes gegen das Finanzgerichtsurteil als unbegründet zurückgewiesen. Das FG habe zu Recht entschieden, dass die Aufteilung der Vorsteuern aus der Anschaffung und dem Betrieb des BHKW nach der produzierten Leistung in kWh nicht sachgerecht ist. Soweit das BHKW durch den Kläger zur Erzeugung von Strom genutzt wird und diese Leistung entgeltlich in das öffentliche Netz eingespeist wird, liegt eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung vor. Für die Wärmenutzung in der Gärtnerei ist ein Vorsteuerabzug jedoch ausgeschlossen, da hier nur pauschalisierte Ausgangsumsätze anfallen, die keinen gesonderten Vorsteuerabzug zulassen. Im Streitfall war die Aufteilung nach den produzierten Leistungen nicht sachgerecht, weil die erzeugten Produkte Strom und Wärme nicht miteinander vergleichbar waren. Wie im Falle der Vermietung eines Gebäudes, dessen einzelnen Gebäudeteile eine unterschiedliche Ausstattung aufweisen, bei dem der objektbezogene Flächenschlüssel nicht angewendet werden kann, scheidet die wirtschaftliche Zurechnung aus, wenn die erzeugten Produkte nicht vergleichbar sind.

Die Anwendung eines gesamtumsatzbezogenen Umsatzschlüssels ist nach Auffassung des BFH ebenfalls nicht sachgerecht, weil nicht nur die Umsätze aus dem BHKW, sondern auch die mit der Gärtnerei erzielten Umsätze zu berücksichtigen seien. Der objektbezogene Umsatzschlüssel ist genauer als die gesamtumsatzbezogene Aufteilung, da ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu den Ausgangsumsätze durch die Nutzung des BHKW als Produktionsstätte für Strom und Wärme besteht.

Vorsteuerberichtigung beim Wechsel der Besteuerungsform für Felderzeugnisse

Bei der Vorsteuerberichtigung von Gegenständen des Umlaufvermögens ist zur Bestimmung des Berichtigungsobjekts nach Auffassung der Finanzverwaltung auf die vertragliche Vereinbarung abzustellen. Statt dessen kann nach der Sicht des FG Niedersachsen (Urteil v. 18.02.2016, 11 K 10076/15) die handelsübliche Menge (Dezitonne/tonne) aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers maßgeblich sein.

Im Streitfall hatte der Kläger zum 1.1.1998 für seinen landwirtschaftlichen Betrieb zur Regelbesteuerung optiert. Mit Schreiben vom 20.10.2010 hatte er die Option widerrufen. Er besteuerte seine Umsätze seit dem 01.01.2011 wieder nach Durchschnittssätzen i.S.d. § 24 UStG. Im Rahmen einer Betriebsprüfung nahm der Prüfer an, dass der Wechsel der Besteuerungsform eine Änderung der Verhältnisse darstelle und deshalb eine Vorsteuerberichtigung zu prüfen sei. Der Prüfer nahm eine Vorsteuerkorrektur für die vom Kläger bezogenen Lieferungen aus dem Anbau von Kartoffeln, Weizen, Gerste, Raps, etc. vor. Begründung war, dass er die Felderzeugnisse in Zeiten, wo er mit seinem Betrieb noch der Regelbesteuerung unterlag hergestellt

und daher aus den Eingangsleistungen Vorsteuerabzug geltend gemacht hatte. Als pauschalierender Landwirt brauchte er im Zeitpunkt der Veräußerung jedoch keine Umsatzsteuer ans FA abzuführen. Die Lieferungen erfolgten jeweils in Teilmengen auf Abruf, für die die Empfänger Gutschriften erstellten. Das Finanzamt sah in den einzelnen Lieferungen Teillieferungen eines Rahmenvertrags. Die Gesamtmenge des jeweiligen Rahmenvertrages bildete nach der Auffassung des Finanzamtes das Berichtigungsobjekt i.S.d. § 15a UStG. Daher war die Grenze von 1000 € Vorsteuer/je Berichtigungsobjekt überschritten, sodass das Finanzamt eine Korrektur der Vorsteuer zulasten des Steuerpflichtigen vornahm.

Der Einspruch des Klägers gegen den geänderten Umsatzsteuerbescheid blieb erfolglos. Die daraufhin erhobene Klage wurde damit begründet, dass, wie im Fall der Lieferung von Schweinen (BFH v. 03.11.2011, V R 32/10), in dem jedes einzelne Schwein ein Berichtigungsobjekt darstelle, müssten ebenfalls bei der Lieferung von Getreide, Kartoffeln und Raps, die Dezitonne oder Tonne als Berichtigungsobjekt herangezogen werden. Die im Rahmenvertrag festgelegten Mengen könnten kein einheitlicher Liefergegenstand und damit auch nicht das Berichtigungsobjekt sein, weil bei Vertragsabschluss die exakten Mengen noch nicht bekannt waren. Vielmehr sei gemäß der Rechtsprechung des EuGH auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers abzustellen.

Das FG Niedersachsen gab dem Kläger Recht. Das Finanzamt durfte eine Berichtigung der Vorsteuer nicht vornehmen. Aufgrund des Wechsel der Besteuerungsform, war zwar grundsätzlich ein Tatbestand gegeben der eine Berichtigung der Vorsteuer auslösen kann, aber nach § 44 Abs. 1 UStDV entfällt die Korrektur der Vorsteuer jedoch, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts (Berichtigungsobjektes) entfallende Vorsteuer geringer als 1.000 € ist.

Für die Auslegung der Voraussetzung „Wirtschaftsgut“ ist dabei eine Einzelbetrachtung vorzunehmen. Die Rechtsprechung des EuGH sieht im Fall eines Bündels von Einzelleistungen vor, dass jede Leistung als eigene selbständige Leistung anzusehen ist (EuGH vom 25.02.1999 C-349/96, vom 27.10.2005 C-41/04). Dies gilt nicht, wenn eine wirtschaftlich einheitliche Leistung künstlich aufgespalten wird. Dabei muss aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers eingeschätzt werden, ob eine einheitliche Leistung vorliegt. Deshalb können bei vertretbaren Sachen nicht die vertragliche Vereinbarung mit den Lieferanten (so Auffassung der Finanzverwaltung), sondern die handelsüblichen Mengen aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers maßgeblich sein.

Der Kläger hatte in der mündlichen Verhandlung glaubhaft darlegen können, dass die Liefermengen bei Vertragsabschluss noch nicht feststanden, sodass der Rahmenvertrag kein Berichtigungsobjekt darstellen konnte. Nach Ansicht des FG ist die handelsübliche Menge der gelieferten Produkte (Dezitonne, Tonne) als Wirtschaftsgut anzusehen, sodass eine Vorsteuerkorrektur aufgrund des Unterschreitens der Grenze von 1000 €, nicht vorgenommen werden durfte.

Hinweise: Der BFH hatte mit Urteil vom 3.11.2011 (Az. V R 32/10) im Falle der Lieferung von Schweinen entschieden, das als Berichtigungsobjekt jedes einzelne Schwein zu betrachten ist und nicht die vertraglich vereinbarte Liefermenge.

Mit freundlichen Grüßen

Landwirtschaftliche Buchstelle e.V. Herford

Erwin Wieskus
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB

Eine Haftung für den Inhalt kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Insbesondere wird eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzt.