

Ihr Zeichen:

An unsere Mitglieder

Sachbearbeiter: Herr Wieskus
Telefon: 05221 5974-21
Telefax: 05221 5974-24
E-Mail: info@buchstelle-herford.de

20.04.2018

Mandantenrundschriften 02/2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

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

EU-Kommission kritisiert deutsche Pauschalierungsregelung für Landwirte

Die EU-Kommission mahnt mit Schreiben vom 08.03.2018 einen Verstoß gegen die Umsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie bei der Pauschalierungsregelung für landwirtschaftliche Erzeuger an. In seinem Anschreiben rügt die EU-Kommission 3 Punkte bei der Umsetzung der grundsätzlich nach den Artikel 295 bis 305 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zulässigen Pauschalierungsregelung für landwirtschaftliche Erzeuger.

Erstens dürfen in Deutschland ganz allgemein alle Landwirte auf die Durchschnittsatzbesteuerung zurückgreifen und zwar unabhängig davon, ob die Anwendung der normalen MwSt-Regelung auf Schwierigkeiten stoßen würde oder nicht. Nach Auffassung der Kommission ist eine solche allgemeine Anwendung der Pauschalierung nicht gerechtfertigt und unvereinbar mit Artikel 296 der MwSt-Richtlinie. Zweitens führt der Pauschalausgleichs-Prozentsatz von 10,7 % nach Auffassung der EU-Kommission in Deutschland zu einer strukturellen Überkompensation der Pauschallandwirte, die gegen Artikel 299 der MwSt-Richtlinie verstößt. Dabei beruft sich die Kommission zum einen auf eine Beschwerde aus der hervorgehe, dass besonders im Bereich der Schweinehaltung eine erhebliche Überkompensierung vorliegt und zum anderen auf Berechnungen des Bundesrechnungshofes, wonach die Vorsteuerbelastung der Landwirte ledig-

lich 9, 3 % betrage. Drittens habe Deutschland dadurch gegen Artikel 297 der MwSt-Richtlinie verstoßen, dass es der Kommission den Prozentsatz des Pauschalierungsausgleichs nicht vor seiner Anwendung mitgeteilt hat.

Deutschland hat nunmehr eine Frist von 2 Monaten gesetzt bekommen (Fristsetzungsschreiben), sich zu diesen Rügen zu äußern.

Ablauf eines Vertragsverletzungsverfahrens

Gemäß Artikel 258 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union kann die Kommission als Hüterin der Verträge rechtliche Schritte gegen einen Mitgliedstaat einleiten, der seinen Verpflichtungen gemäß dem EU-Recht nicht nachkommt. Das Vertragsverletzungsverfahren beginnt mit der Übermittlung eines Auskunftersuchens („Fristsetzungsschreiben“) an den betreffenden Mitgliedstaat, der sich hierzu innerhalb einer bestimmten Frist – normalerweise binnen zwei Monaten – äußern muss. Hält die Kommission die Auskünfte nicht für ausreichend und gelangt sie zu dem Schluss, dass der betreffende Mitgliedstaat seinen Verpflichtungen gemäß dem EU Recht nicht nachkommt, kann sie ihn (mittels einer „mit Gründen versehenen Stellungnahme“) förmlich auffordern, das EU-Recht einzuhalten und ihr die entsprechenden Maßnahmen innerhalb einer bestimmten Frist, in der Regel zwei Monate, mitzuteilen. Hält ein Mitgliedstaat das EU-Recht nicht ein, kann die Kommission beschließen, den betreffenden Mitgliedstaat vor dem Gerichtshof der Europäischen Union zu verklagen.

In etwa 95 % der Vertragsverletzungsverfahren kommen jedoch die Mitgliedstaaten ihren Verpflichtungen gemäß dem EU-Recht nach, bevor der Gerichtshof befasst wird. Stellt der Gerichtshof in seinem Urteil fest, dass ein Mitgliedstaat gegen seine Verpflichtungen verstoßen hat, so muss dieser Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um dem Urteil nachzukommen. Hat ein Mitgliedstaat die Maßnahmen zur Umsetzung von Richtlinien nicht innerhalb der vom EU-Ministerrat und vom Europäischen Parlament gesetzten Frist getroffen, kann die Kommission den Gerichtshof ersuchen, bereits mit seinem ersten Urteil in dieser Rechtssache eine Geldstrafe gegen den betreffenden Mitgliedstaat zu verhängen. Diese mit dem Vertrag von Lissabon eingeführte Möglichkeit ist in Artikel 260 Absatz 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union festgeschrieben.

Hinweis: Der weitere Verfahrensgang bleibt abzuwarten. Der in der Vergangenheit auch schon wiederholte Male angemahnte, zu weite Anwendungsbereich der Umsatzsteuerpauschalierung für Landwirte, steht hiermit wieder einmal zur Diskussion und man darf gespannt sein auf den Austausch der Argumentationen.

Änderungen bei der Beschäftigung von Saisonarbeitskräften

Auch in diesem Jahr werden wieder Saisonarbeitskräfte in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben eingesetzt. In den vergangenen 3 Jahren – seit Einführung eines bundesweiten gesetzlichen Mindestlohns – richteten sich die Vergütungshöhe, aber auch die Arbeitszeit-

Aufzeichnungspflichten und die Anrechnung von Sachbezügen, bei Arbeitskräften in der Land- und Forstwirtschaft und dem Gartenbau nach dem „Tarifvertrag zur Regelung der Mindestentgelte für Arbeitnehmer in der Land- und Forstwirtschaft sowie im Gartenbau (TV Mindestentgelt)“, der einige Abweichungen zum Mindestlohngesetz beinhaltete. Dieser Tarifvertrag ist zum 31.12.2017 ohne Nachwirkung weggefallen. Seit dem 1.1.2018 sind daher die Regelungen des Mindestlohngesetzes unmittelbar maßgeblich. Gerade im Hinblick auf die Beschäftigung von Saisonarbeitskräften in der Land- und Forstwirtschaft sowie im Gartenbau, hat dies einige Änderungen zur Folge. Laut Mitteilung des Landesverbandes Gartenbau NRW, aber insbesondere aufgrund der entsprechenden Mitteilungen des Zolls, gilt seit dem 1.1.18 Folgendes:

Höhe des Mindestlohns

Seit dem 1.1.2018 gilt auch für Land- und Forstwirtschaft und Gartenbau der bundesweite Mindestlohn von derzeit 8,84 € brutto je Zeitstunde. Ein Anstieg wird voraussichtlich zum 1.1.2019 erfolgen.

Bei allen Neueinstellungen in diesem Jahr hat dies tatsächlich eine Senkung des Mindestlohns – im Vergleich zum Vorjahr – zur Folge. Aber Vorsicht: Diese Änderung gilt **nicht** für Arbeitsverhältnisse, die durchgängig mindestens seit 2017 bis in das Jahr 2018 bestehen und für die der bisherige Mindestlohn im Bereich Land- und Forstwirtschaft und Gartenbau, zuletzt 9,10 € brutto – ohne schriftliche Befristung bis zum 31.12.2017 – vereinbart war. Eine Reduzierung des bisherigen Stundenlohns ist in diesen Fällen nur im Einvernehmen mit dem Arbeitnehmer möglich.

Anrechnung Kost und Logis auf den gesetzlichen Mindestlohn

Regelmäßig stellen Sie Ihren Saisonarbeitskräften Kost und Logis zur Verfügung. Für Sie stellt sich dann die Frage, ob diese Sachbezüge auf den Mindestlohn angerechnet werden können. Laut der Stellungnahme des Zolls ist eine Anrechnung von Sachbezügen, also auch Kost und Logis, grundsätzlich nicht zulässig. Eine Ausnahme gelte jedoch – so der Zoll – bei der Anrechnung für Unterkunft und Verpflegung für Saisonarbeitskräfte. In der Land- und Forstwirtschaft und Gartenbau konnte bis zum 31.12.2017 aufgrund des TV Mindestentgelt von dieser Aufnahme kein Gebrauch gemacht werden. Es bestand nur die Möglichkeit der Aufrechnung verbunden mit der Verpflichtung zur Erstellung eines Arbeitsvertrages und eines gesonderten Miet- und Verpflegungsvertrages. Seit dem 1.1.2018 können nun auch Arbeitgeber in der Land- und Forstwirtschaft und im Gartenbau für Saisonarbeitskräfte unter engen Voraussetzungen von der Anrechnung Gebrauch machen:

- a) Es muss sich um eine „echte“ Saisonarbeitskraft handeln. Saisonarbeitnehmer sind Arbeitnehmer, die befristet bei einem in Deutschland ansässigen Arbeitgeber angestellt sind und Tätigkeiten ausüben, die aufgrund eines immer wiederkehrenden saisonbedingten Ereignisses oder einer immer wiederkehrenden Abfolge saisonbedingter Ereignisse an eine Jahreszeit gebunden sind, während der der Bedarf an Arbeitskräften den für gewöhnlich durchgeführte Tätigkeiten erforderlichen Bedarf in erheblichem Maße übersteigt.
- b) Zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer muss eine – allein schon zu Nachweiszwecken **schriftliche und beidseitig unterzeichnete** – Vereinbarung über die Anrechnung vor-

liegen. Da es insoweit um die Zusammensetzung des Arbeitsentgelts geht, muss der Inhalt der Vereinbarung im Arbeitsvertrag niedergelegt sein.

- c) Die Anrechnung muss dem Interesse des Arbeitnehmers oder der Eigenart des Arbeitsverhältnisses entsprechen. Nach Mitteilung des Zolls kann hiervon bei einem Saisonarbeitsverhältnis in der Regel ausgegangen werden.
- d) Die Anrechnung der Sachleistungen darf **in allen Fällen die Höhe des pfändbaren Teils des Arbeitsentgelts nicht übersteigen** (§ 107 Abs. 2 Satz 5 GewO, Pfändungsfreigrenze); dabei wird der für eine ledige, nicht unterhaltspflichtige Person maßgebliche Betrag zugrunde gelegt. Der pfändungsfreie Betrag für eine ledige, nicht unterhaltspflichtige Person ergibt sich aus dem Anhang zur Bekanntmachung zu den §§ 850c und 850f der Zivilprozessordnung (Pfändungsfreigrenzenbekanntmachung). Aus dem Anhang ist der oberste Wert der Spalte "Nettolohn, monatlich" zu Grunde zu legen. Das bedeutet, dass dem Arbeitnehmer bei Anrechnung der Sachleistungen mindestens der dort genannte Nettobetrag verbleiben muss. Auch in den Fällen, in denen das Arbeitsverhältnis im laufenden Monat beginnt oder endet, ist - sofern arbeitsvertraglich keine von der monatlichen Zahlweise abweichende Zahlweise vereinbart ist - der oberste Wert der Spalte "Nettolohn, monatlich" zu Grunde zu legen.
- e) Maximal dürfen für die einzelnen Leistungen die Werte gemäß der Sozialversicherungsentgeltverordnung (jeweils immer aktuellste Fassung) in Abzug gebracht werden. *Die aktuellen finden Sie auf der Rückseite dieses Schreibens.*

Soweit Arbeitgeber jedoch zur Zahlung eines Mindestentgelts auf Grundlage des Arbeitnehmer-Entsendegesetzes (AEntG) oder auf Grundlage des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) verpflichtet sind, ist eine Sachleistungsanrechnung weiterhin nicht zulässig.

Änderung Aufzeichnungspflichten

Vor dem Hintergrund, dass nunmehr auch für die Landwirtschaft das Mindestlohngesetz maßgeblich ist, sind die bisher für alle Arbeitsverhältnisse in der Landwirtschaft geltenden Aufzeichnungspflichten nunmehr auf geringfügig Beschäftigte und kurzfristige Beschäftigungsverhältnisse reduziert worden. Die Form- und Fristvorschriften bleiben unverändert. Daneben sind weiterhin Aufzeichnungen für alle Arbeitsverhältnisse bei Sonn- und Feiertagsarbeit sowie bei Überschreiten der 8-Stunden-Tagesgrenze zu führen.

Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung

Die OFD Karlsruhe hat mit Schreiben vom 22.02.2018 einen Überblick über die Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Kassenbuchführung gegeben.

Einzelaufzeichnungspflicht

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern grundsätzlich, dass der Steuerpflichtige jeden Geschäftsvorfall derart erfasst, dass ein sachverständiger Dritter in angemessener Zeit eine lückenlose Überprüfung der Grundlagen, des Inhalts, der Entstehung sowie der Abwicklung des Sachverhalts vornehmen kann. Darüber hinaus ergibt sich der Einzelaufzeichnungsgrundsatz aus den umsatzsteuerlichen Vorschriften nach § 22 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Die

Einzelaufzeichnungspflicht gilt dabei sowohl für Unternehmen, die eine Bilanz erstellen, als auch für Unternehmen, die ihren Gewinn mittels Einnahmen- Überschussrechnung ermitteln. Es besteht jedoch keine Verpflichtung jeden Geschäftsvorfall einzeln zu verbuchen. Werden der Art nach gleiche Waren mit demselben Einkaufspreis in einer Warengruppe zusammengefasst, wird dies nicht beanstandet, sofern die verkaufte Menge ersichtlich bleibt. Entsprechendes gilt, wenn der Steuerpflichtige Dienstleistungen erbringt. Des Weiteren muss der Steuerpflichtige für jeden Vorgang die Zahlungsart erfassen. Dabei dürfen im Kassenbuch nur Barumsätze erfasst werden, unbare Geschäftsvorfälle sind auf separaten Konten abzubilden.

Ausnahmen von der Einzelaufzeichnungspflicht

Werden Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen gegen Barzahlungen verkauft, kann aus Zumutbarkeitsgründen die Einzelaufzeichnung jedes Geschäftsvorfalles unterbleiben, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem, sondern eine offene Ladenkasse verwendet wird. Sofern ein elektronisches Aufzeichnungssystem eingesetzt wird, gilt immer der Einzelaufzeichnungsgrundsatz.

Wird vom Steuerpflichtigen eine offene Ladenkassen sowie eine Waage verwendet, die lediglich das Gewicht und/oder den Preis anzeigt, aber über die Dauer des einzelnen Wiegevorgangs hinaus keine Speicherfunktion verfügt, ist es nicht zu beanstanden, wenn die Einzeldaten der Waage nicht aufgezeichnet werden. Anders muss eine Waage, die einer elektronische Registrierkasse gleichzusetzen ist, behandeln werden. Hier gilt ebenfalls immer die Einzelaufzeichnungspflicht. Sofern der Steuerpflichtige Einzelaufzeichnungen führt, kann die Befreiung von der Aufzeichnungspflicht nicht in Anspruch genommen werden.

Offene Ladenkasse

Der Einsatz einer offenen Ladenkasse ist auch weiterhin möglich, die Pflicht ein elektronisches Aufzeichnungssystem zu verwenden, besteht nicht. Bei einer offenen Ladenkasse besteht grundsätzlich die Verpflichtung jeden einzelnen Geschäftsvorgang ausreichend aufzuzeichnen. Sofern die Einzelaufzeichnung für den Steuerpflichtigen unzumutbar ist, müssen die Bareinnahmen mittels Kassenbericht nachgewiesen werden. Für den Kassenbericht muss der Steuerpflichtige das gesamte geschäftliche Bargeld täglich zählen. Hierfür ist der Einsatz eines Zählprotokolls empfehlenswert, aber nicht zwingend erforderlich. Der Kassenendbestand ist dann rechnerisch um die Entnahmen und Ausgaben zu erhöhen und um die Einlagen und den Kasenanfangsbestand zu mindern (retrograde Ermittlung). Die Ausgaben, sowie die Privateinlagen und –entnahmen sind durch (Eigen-) Belege nachzuweisen. Der Einsatz von Standardsoftware, wie z.B. Office-Programme, für die Erstellung Kassenaufzeichnungen entspricht nicht dem Grundsatz der Unveränderbarkeit. Software für die Kassenführung wird nur dann als ordnungsgemäß anerkannt, wenn keine nachträglichen Änderungen vorgenommen werden können.

Elektronische Registrierkassen und Datenzugriffsrecht

Ab 1.1.2017 ist nur noch der Einsatz von elektronischen Registrierkassen, die eine komplette Speicherung aller steuerlich relevanter Daten (Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten) gewährleisten, erlaubt. Dabei ist zu beachten, dass die Daten

vollständig und unveränderbar in digitaler Form aufbewahrt werden. Darüber hinaus empfiehlt die OFD die Alt-Kassen weiterhin aufzubewahren. Das Fehlen von Programmierungsprotokollen des elektronischen Kassensystems stellt einen formellen Mangel der Buchführung dar. Die Journaldaten der Kasse, müssen 10 Jahre derart aufbewahrt werden, dass sie jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar sind. Der Finanzverwaltung steht im Rahmen einer Außenprüfung ein Datenzugriffsrecht für die digitalen aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Kassendaten zu. Im Rahmen dessen kann die Einsicht am Kassensystem vorgenommen oder eine Datenträgerüberlassung verlangt werden.

Kassennachscha

Seit dem 1.1.2018 kann die Finanzverwaltung die Ordnungsmäßigkeit von Kassenaufzeichnungen mittels Kassennachscha überprüfen. Der Kassennachscha unterliegen dabei nicht nur Steuerpflichtige, die ein elektronisches Kassensystem, sondern ebenfalls Steuerpflichtige, die eine offene Ladenkasse verwenden.

Folgen von Mängel

Verwirft die Finanzverwaltung die Kassenführung als nicht ordnungsgemäß, bewirkt dies den Verlust der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung. Was wiederum die Finanzverwaltung zu Zuschätzungen berechtigt.

Inanspruchnahme von land- und forstwirtschaftlichen Flächen durch Fernleitungen

Die OFD Frankfurt hat sich mit Verfügung vom 16.11.2017 zur ertragsteuerliche Behandlung der Inanspruchnahme land- und forstwirtschaftlichen (luf) Flächen für den Bau und den Betrieb von Erdöl-, Erdgas-, Hochspannungs- und Wasserleitungen, sowie die Errichtung von Pump- und Trafostationen geäußert. Aufgrund des im Rahmen der Erneuerbaren Energien geplanten Trassenausbau zur Energieversorgung hat dies aktuelle Bedeutung.

Die Entschädigungen, die im Rahmen des Netzausbaus für Flächen des luf Betriebsvermögens gezahlt werden (z.B. Wert des Nutzungsentgangs, Randschadenentschädigung, Überspannungsentschädigung), sind unabhängig von der Sicherung der Rechte durch Grunddienstbarkeiten Betriebseinnahmen. Es handelt sich in der Regel um Nutzungsentgelte für die Gebrauchsüberlassung des Grund und Bodens und damit um Pacht. Es handelt sich insoweit nicht um eine Entschädigung für entgangene oder entgehende Einnahmen. Soweit die Entschädigung auf eine objektiv feststellbare Wertminderung des Grund und Bodens, auf Aufwuchs oder auf Wirtschafterschwernisse entfällt, ist die Gesamtentschädigung aufzuteilen und jede Entschädigungsposition gesondert zu beurteilen.

Eine Teilwertabschreibung in Höhe einer eingetretenen Wertminderung des in Anspruch genommenen Grund und Bodens ist bei Grundstücken, die zum 01.07.1970 mit Pauschalwerten bewertet worden sind, nicht zulässig.

Bei buchführenden Land- und Forstwirten sind Einmalentschädigungen, die Nutzungseinnahmen mehrerer Jahre abgelten, auf die vereinbarte Vertragslaufzeit oder in der Regel auf 25 Jahre zu verteilen. Damit wird die sofortige Versteuerung der Nutzungsvergütung vermieden. Auch Einnahme-Überschuss-Rechner können die vorausgezahlte Nutzungsvergütung entsprechend verteilen. Demgegenüber sind die Entschädigungen für Wirtschaftserschwernisse oder die Wertminderung des Grund und Bodens sofort zu versteuern. Eine Möglichkeit der Verteilung besteht hier nicht. Bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG sind Entschädigungen betreffend Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung mit dem Ansatz des Grundbetrags nach § 13a Abs. 4 EStG abgegolten. Gehört hingegen das Grundstück zur forstwirtschaftlichen Nutzung, ist auch hier die vorausgezahlte Nutzungsvergütung gesondert zu erfassen aber auf die Laufzeit des Vertrages bzw. 25 Jahre zu verteilen.

Werden forstwirtschaftlich genutzte Flächen in Anspruch genommen, so sind die Entschädigungen für den Bestandwert (Abtriebswert und Hiebsunreife wert) des Trassenbestandes sowie pauschale Abgeltungen für Schäden an den Restbeständen (Randschäden) Veräußerungserlöse für das stehende Holz. Die Betriebseinnahmen aus dieser Entschädigung abzüglich des Buchwertanteils des stehenden Holzes zuzüglich der noch durch die weitere Verwertung erzielten Erlöse nach Abzug der damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben können als außerordentliche Holznutzungen besteuert werden, soweit sie außerhalb des festgenutzten Nutzungssatzes angefallen sind.

Hinweis: Entgegen dieser differenzierten ertragsteuerlichen Beurteilung, wird aus umsatzsteuerlicher Sicht nur eine nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerbefreite einheitliche Leistung „Duldung der Errichtung und des Betriebs (z.B.) einer Überlandleitung“ angenommen. Das gilt auch dann, wenn Zahlungen sowohl an den Grundstückseigentümer, z.B. für die Rechtseinkäumung, als auch an den Pächter, z.B. für die Flur- und Aufwuchsschäden, erfolgen (BMF v. 18.10.2005).

Betriebszerschlagung durch Übertragung eines landwirtschaftlichen Betriebs auf mehrere Erwerber

Der BFH bestätigt seine bisherige Rechtsprechung, dass ein landwirtschaftlicher Betrieb mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen zu Lebzeiten an mehrere Erwerber aufgegeben wird.

Im Streitfall übertrug die Eigentümerin eines ruhenden (verpachteten) landwirtschaftlichen Betriebes ihr landwirtschaftliches Anwesen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich an die nächste Generation: 10,4 Hektar der Flächen gingen an ihre Tochter (T), 3,5 Hektar samt Hofgebäude an den Enkelsohn (ES) und 6,8 Hektar an die Enkeltochter (ET). Das Finanzamt (FA) vertrat nach einer Außenprüfung die Ansicht, dass aufgrund der Vielzahl der Erwerber eine Betriebszerschlagung vorlag, sodass die stillen Reserven des Betriebs aufgedeckt werden mussten. Das FA setzte daher einen Aufgabegewinn von 162.000 € an. Das Finanzge-

richt Münster war jedoch der Auffassung, dass die Betriebsübertragung zu Buchwerten erfolgen konnte, da die Eigentümerin nicht einen Betrieb auf drei Personen, sondern drei Teilbetriebe auf je eine Person übertragen habe.

Die Revision des FA hatte Erfolg. Der BFH bestätigt die Rechtsauffassung des FA und bestätigt damit auch seine frühere Rechtsprechung aus 2009. Die Übergeberin hat ihren ruhenden landwirtschaftlichen Betrieb mit der Übertragung (Verteilung) sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen auf ihre Tochter T und ihre Enkelkinder ES und ET aufgegeben. Eine Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 EStG liegt nach der ständigen Rechtsprechung vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt. Ein landwirtschaftlicher (Eigentums-)Betrieb wird daher mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen an Dritte aufgegeben. Denn der Grund und Boden ist für dessen Betriebsfortführung unerlässlich. Eine Betriebsaufgabe liegt daher insbesondere dann vor, wenn im Wege vorweggenommener Erbfolge die Betriebsgrundstücke auf mehrere nicht mitunternehmenshaftlich verbundene Einzelrechtsnachfolger übertragen werden oder nach dem Tod des Betriebsinhabers auf die Erben aufgeteilt werden. Mit diesen Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge wurde der landwirtschaftliche Betrieb der Übergeberin seiner Existenzgrundlage vollständig enthoben und als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens aufgelöst.

Entgegen der Ansicht des FG wurden auch keine Betriebe oder Teilbetriebe übertragen, bei deren Übertragung die Buchwerte gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG hätten fortgeführt werden können. Die Übergeberin unterhielt nur einen ruhenden Betrieb, der nicht aus mehreren Teilbetrieben bestand. Insoweit unterlag das FG einem falschen Teilbetriebsverständnis. Nach der bisherigen Teilbetriebsdefinition bildeten die auf T, ES und ET übertragenen Grundstücke insbesondere nicht deshalb Teilbetriebe, weil ihre Größe jeweils 3.000 qm überstieg und sie für einen selbständig existenzfähigen Betrieb ausreichende Betriebsflächen aufwiesen. Zwar liegt ein landwirtschaftlicher Betrieb in der Regel nicht vor, wenn die bewirtschafteten Grundstücksflächen insgesamt nicht größer als 3 000 qm sind, sofern es sich nicht um Intensivnutzungen für Sonderkulturen handelt, z.B. für Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenanbau, Baumschulen oder Weinbau. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass einzelne, landwirtschaftliche Nutzflächen von mehr als 3 000 qm allein im Hinblick auf ihre Größe jeweils Teilbetriebe darstellen. Dies gilt insbesondere dann, wenn das Grundstück im Rahmen eines bereits bestehenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bewirtschaftet wird. Ein solches Grundstück stellt regelmäßig keine Untereinheit im Sinne eines selbständigen Zweigbetriebs im Rahmen eines Gesamtunternehmens dar. Es handelt sich jedenfalls dann nicht um einen selbständigen Betriebsteil, wenn es nicht im Rahmen eines klar und eindeutig abgrenzbaren Tätigkeitsbereichs bewirtschaftet, sondern ebenso wie der übrige Grundbesitz des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs verpachtet wird. Da das FG das Vorliegen von Teilbetrieben bei der Übergeberin allein

darauf gestützt hat, dass die auf T, ES und ET übertragenen Grundstücke jeweils deutlich mehr als 3.000 qm groß gewesen seien und damit den Teilbetriebsbegriff nicht zutreffend ausgelegt und angewendet hat, lag eine Betriebszerschlagung unter Aufdeckung aller stillen Reserven vor.

Ermäßigter Steuersatz bei Holzhackschnitzeln

Das FG Niedersachsen hat entschieden, dass auf die Lieferung von Holzhackschnitzeln aus landwirtschaftlich gewonnenem Holz der ermäßigte Steuersatz angewendet werden kann, wenn sich der Unternehmer auf Art. 122 MwStSystRL i.V.m. dem europarechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität beruft.

Im Streitfall ist die Steuerpflichtige eine GbR, die landwirtschaftliche Dienstleistungen für den Pflanzenbau erbringt. Unter anderem erzielte die Steuerpflichtige Umsätze aus der Herstellung und dem Vertrieb von Holzhackschnitzeln. Diese wurden aus angekauftem Holz, das bei Waldarbeiten anfällt, hergestellt. Die Betriebsprüfung für die Jahre 2012 bis 2014 kam zu dem Ergebnis, dass die Holzhackschnitzel nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 48 unterlägen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung fielen unter diese Vorschrift Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln sowie Sägespäne, Holzabfall und Holzausschuss. Nicht begünstigt seien hingegen die Unterpositionen 4401 21 00 und 4401 2200 des Zolltarifs, die Holz in Form von Plättchen oder Schnitzen darstellen. Gegen den aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Umsatzsteuerbescheid legte die Steuerpflichtige Einspruch ein, der erfolglos blieb. Daraufhin legte die Steuerpflichtige Klage ein.

Das FG gab der Klägerin Recht. Nach Auffassung des FG ist die Anwendung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes auf Holzhackschnitzel nach nationalem Recht gerechtfertigt. Jedoch kann Art. 122 EGRL 112/2006 als übergeordnetes Recht angewendet werden. Holzhackschnitzel können nach der verbindlichen Erläuterung zur Kombinierten Nomenklatur zur Unterposition 4401 10 00 nicht unter Nr. 48 a der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG fallen, da dies auch, wenn das Holz zum Heizen bestimmt ist, nicht unter diese Unterpositionen fällt. Die Steuerpflichtige kann sich jedoch direkt auf die Regelung des Art. 122 EGRL 112/2006 berufen, obwohl diese Vorschrift dem nationalen Gesetzgeber ein Ermessen einräumt, ob der Gesetzgeber für die Lieferung von Brennholz den ermäßigten Steuersatz anwenden will. Entscheidend ist, dass der nationale Gesetzgeber mit der Nr. 48 in der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG die europarechtlichen Vorgaben hinsichtlich des Grundsatzes der steuerrechtlichen Neutralität nicht hinreichend umgesetzt hat.

Die Steuerpflichtige kann die Richtlinienbestimmungen, wenn diese hinreichend klar und genau definiert und nicht an Bedingungen geknüpft ist, vor den nationalen Gerichten in zweckdienlicher Weise geltend machen. Die Anwendung der Richtlinienbestimmung vor dem nationalen Recht setzt voraus, dass die Richtlinienbestimmung für den Steuerpflichtigen günstiger ist. Im Fall von Art. 122 MwStSystRL liegt eine eindeutige und nicht an weitere Bedingungen geknüpfte Bestimmung vor, wonach die Lieferung von Brennholz dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden kann. Dabei kommt es lediglich auf die Funktion des Holzes und nicht auf dessen Herkunft an.

Darüber hinaus verlangt der Grundsatz der steuerlichen Neutralität bei der Besteuerung von Umsätzen Wettbewerbsneutralität, wonach gleichartige und miteinander im Wettbewerb stehende Waren nicht ungleich behandelt werden dürfen. Die Ungleichbehandlung von Holzhackschnitzeln, die als Produkt direkt aus dem Stamm oder Ästen hergestellt werden, gegenüber den Produkten, die bei der Herstellung eines Produkts als Nebenprodukt anfallen, lässt sich nach Auffassung des FG nicht sachlich rechtfertigen. Denn das Endprodukt ist für den Abnehmer wegen der identischen Zweckbestimmung gleichartig. Eine Begrenzung der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Industrieholzhackschnitzel sei weder im EU-Recht noch in Art. 122 MwStSystRL vorgesehen.

Hinweise: Das Urteil wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung zur Revision zugelassen. Es ist beim BFH anhängig unter dem Az. V R 67/17.

Mit freundlichen Grüßen

Landwirtschaftliche Buchstelle e. V. Herford

Erwin Wieskus
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB