

Ihr Zeichen:
Unser Zeichen:

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

05.01.2018

An unsere Mitglieder

Mandantenrundschriften

01/2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

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

Wirtschaftliche Lage der Landwirtschaft hat sich erholt

„Im Wirtschaftsjahr 2016/17 hat sich die wirtschaftliche Situation der deutschen Landwirtschaft in wichtigen Betriebszweigen erholt. Das Gewinnniveau vor den beiden vorangegangenen Krisenjahren wird allerdings noch deutlich verfehlt.“ Dies bilanzierte der Präsident des Deutschen Bauernverbandes (DBV), Joachim Rukwied, bei der Vorstellung des aktuellen DBV-Situationsberichtes 2017/18.

„Im Durchschnitt haben sich die Unternehmensergebnisse der landwirtschaftlichen Haupterwerbsbetriebe im Wirtschaftsjahr 2016/17 um etwa ein Drittel auf 56.800 Euro je Betrieb verbessert“, stellte Rukwied fest. Dies seien 38.900 Euro je Arbeitskraft, was einem monatlichen Bruttoeinkommen von 3.200 Euro entspricht. Davon müssen vor Steuern monatlich noch ca. 630 Euro für die Landwirtschaftliche Alters- und Krankenversicherung und die existenzsichernden Neuinvestitionen aufgewendet werden. Den wirtschaftlichen Daten des aktuellen Situationsberichts liegt die Auswertung von 12.076 Jahresabschlüssen des abgelaufenen Wirtschaftsjahres (01.07. bis 30.06.) zugrunde.

„Die Betriebe haben nach der Krise vor allem wieder Liquidität aufgebaut. Die Bruttoinvestitionen gingen deshalb um 11 Prozent auf 51.200 Euro zurück. Mit durchschnittlich 12.500 Euro wurde wieder Eigenkapital gebildet, nach den beiden Vorjahren mit negativer Eigenkapitalveränderung“, stellte der Bauernpräsident fest. Rukwied geht momentan von einer weiteren Stabilisierung im laufenden Wirtschaftsjahr 2017/18 aus. „Die Hoffnungen liegen auf stabilen europäischen und internationalen Agrarmärkten“, erklärte er.

Der Produktionswert der deutschen Landwirtschaft wird im Kalenderjahr 2017 auf 57,1 Milliarden Euro steigen, also um 8 Prozent gegenüber Vorjahr. Ursache sind hauptsächlich die Entwicklungen in den Märkten der tierischen Produkte.

Die Ackerbaubetriebe konnten ihr Unternehmensergebnis je Landwirt mit 40.700 Euro nicht verbessern. Vor allem niedrige Getreideernten und Erzeugerpreise sorgten im Wirtschaftsjahr 2016/17 bei vielen Betrieben sogar für einen leichten Rückgang der Unternehmensergebnisse. In den Vorjahren hatten die Ackerbaubetriebe Gewinneinbußen von 14 Prozent (2015/16) und 17 Prozent (2014/15) erlitten.

Durch den um 14 Prozent gestiegenen Milcherzeugerpreis verbesserte sich die Situation der Milchbauern. Die Milchviehbetriebe konnten ihr durchschnittliches Unternehmensergebnis auf 36.500 Euro je Familienarbeitskraft erhöhen, also um zwei Fünftel gegenüber Vorjahr. Allerdings konnten die Milchbauern längst noch nicht an die Unternehmensergebnisse zurückliegender Wirtschaftsjahre anknüpfen. 44.000 Euro je Familienarbeitskraft erzielten sie im Durchschnitt der Wirtschaftsjahre 2010/11 bis 2013/14.

Die Rindermast- und Mutterkuhbetriebe bilden mit 25.900 Euro Unternehmensergebnis auch 2016/17 unter den Betriebszweigen wieder das Schlusslicht, wenngleich sie ihren Gewinn um 20 Prozent verbessern konnten.

Gut erholt von der Marktkrise haben sich 2016/17 die auf Schweine- und Geflügelhaltung spezialisierten Veredlungsbetrieben mit einem Unternehmensgewinn je Familienarbeitskraft von 60.800 Euro. Die Geflügelhalter konnten jedoch ihr vorjähriges hohes Gewinnniveau wegen geringerer Schlachtgeflügel- und Eierpreise nicht halten.

Die Weinbaubetriebe verzeichneten 2016/17 nur ein leichtes Plus auf durchschnittlich 36.400 Euro Unternehmensgewinn je Familienarbeitskraft.

Stabil haben sich die Unternehmensergebnisse der Öko-Betriebe entwickelt. Die Bio-Bauern hatten jedoch Kostensteigerungen für Arbeit und Unterhaltungen. Da sich die Erzeugerpreise für Bio-Produkte auf gutem Niveau wenig verändert haben, erwirtschafteten die Öko-Betriebe ein fast unverändertes Unternehmensergebnis je Familienarbeitskraft von 51.100 Euro (minus 2 Prozent). Einzurechnen ist, dass Bio-Betriebe mit durchschnittlich 23.200 Euro höhere Zahlungen aus Agrarumweltmaßnahmen und Prämien für den ökologischen Landbau erhalten (3.800 Euro vergleichsweise alle Betriebe).

Die Agrargenossenschaften der neuen Bundesländer erzielten einen Jahresüberschuss von 16.000 Euro, im Vorjahr verzeichneten sie noch einen Fehlbetrag von 88.000 Euro. Die durchschnittlich 23,7 Vollarbeitskräfte je Agrargenossenschaft erwirtschafteten 32.800 Euro je Arbeitskraft.

Die Nebenerwerbsbetriebe erzielten 2016/17 ein Unternehmensergebnis von 11.800 Euro und damit rund 1.000 Euro weniger als im Vorjahr. Vor allem die Tierhaltung ist in den Betrieben zurückgegangen. (Pressemitteilung des DBV v. 05.12.2017)

Abzinsung von Angehörigendarlehen

Anzuerkennende, unverzinsliche (betriebliche) Verbindlichkeiten aus Darlehen zwischen Angehörigen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG abzuzinsen (.BFH, Urteil v. 13.07.2017, VI R 62/15)

Im Streitfall waren die Kläger Eheleute und wurden zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Ehemann erzielte in den Streitjahren Einkünfte u.a. aus Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb. Die Ehefrau stellte dem Kläger Geldbeträge, welche sie aus privaten Verkäufen erzielt hatte für den Gewerbebetrieb und für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zur Verfügung. Der Ehemann wies die Geldbeträge zunächst als Einlagen und später als Darlehen in seinen Bilanzen aus. Im Rahmen der endgültigen Veranlagung reichten die Kläger gleichlautende Darlehensverträge nach. Laut diesen Verträgen gewährte der Darlehensgeber dem Darlehensnehmer jeweils ein Darlehen zur Ablösung von Schulden in der Landwirtschaft/Gewerbe. Das Darlehen war dabei unverzinslich zu gewähren. Die Auszahlung des jeweiligen Darlehens erfolgte am 02.01.2016. Die Darlehen waren am 31.12.2015 in voller Höhe zur Rückzahlung fällig. Im Zuge weiterer Ermittlungen stellte das FA fest, dass die Darlehensverträge erst im Jahr 2008 schriftlich fixiert wurden, aber bereits bei Darlehenshingabe eine Darlehensvereinbarung bestanden hatte. Anlässlich der Befragung der Buß- und Strafsachenstelle des FA erklärte die Klägerin, dass es sich bei den Geldzuwendungen nicht um Schenkungen, sondern um Darlehen an den Kläger handelte. Zwar sind die Geldzuwendungen zunächst als Einlage verbucht worden, im folgenden Wirtschaftsjahr sind jedoch Berichtigungsbuchungen vorgenommen worden.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die Geldbeträge als Darlehen zur Finanzierung der beiden Betriebe gewährt worden und steuerlich anzuerkennen sind. Wegen der Unverzinslichkeit seien die Darlehen jedoch gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Dadurch ergaben sich entsprechende Gewinnerhöhungen. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Die Revision der Kläger hatte auch vor dem BFH keinen Erfolg. Das FG hat zu Recht darauf erkannt, dass die streitigen Darlehensverbindlichkeiten gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG gewinnerhöhend abzuzinsen sind. Eine betriebliche Verbindlichkeit liegt vor, wenn der auslösende Vorgang einen tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb aufweist. Demgemäß sind Darlehensverbindlichkeiten dem Betriebsvermögen zuzuordnen, wenn die Kreditmittel für betriebliche Zwecke, etwa zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern oder zur Ablösung anderer Betriebsschulden, verwendet werden, so dass auch bei einem Gefälligkeitsdarlehen unter Verwandten allein der vom Darlehensnehmer mit der Darlehensaufnahme verfolgte Zweck entscheidend ist.

Darlehen, die einem Betriebsinhaber von einem Angehörigen gewährt werden, sind allerdings nicht dem Betriebsvermögen, sondern dem Privatvermögen des Betriebsinhabers zuzuordnen, wenn sie zwar zivilrechtlich, aber unter Heranziehung des Fremdvergleichs steuerrechtlich nicht anzuerkennen sind. Daraus folgt nicht nur, dass Zinsen hierfür nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, sondern auch, dass die Darlehensvaluta selbst dem Privatvermögen des Betriebsinhabers zuzuordnen ist. Wenn und soweit der Darlehensbetrag dem betrieblichen Konto gutgeschrieben wird, ist dieser in der Bilanz daher zwingend als Einlage zu erfassen. Eine Abzinsung scheidet in diesem Fall notwendigerweise aus.

Liegen die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung des Darlehensverhältnisses - wie hier - vor, sind auch unverzinsliche betriebliche Verbindlichkeiten aus Darlehen, die ein Angehöriger einem Gewerbetreibenden, Selbständigen oder Land - und Forstwirt gewährt hat, nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG abzuzinsen. Es handele sich um eine betriebliche Verbindlichkeiten des Kl., da dieser den Darlehensbetrag zur Ablösung betrieblicher Bankschulden verwendet habe. Zum anderen sei die Würdigung des FG, dass die zwischen dem Kl. und seiner Ehefrau abgeschlossenen Darlehensverträge steuerrechtlich anzuerkennen seien, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Es habe insbesondere wegen der fehlenden Sicherheiten nicht zwingend auf die Fremdunüblichkeit der (gesamten) Darlehensvereinbarung schließen müssen. Denn Darlehen unter nahen Angehörigen, die – wie vorliegend – nach ihrem Anlass wie von einem Fremden gewährt werden, seien trotz fehlender Sicherheiten steuerrechtlich anzuerkennen, wenn das Rechtsgeschäft – wie im Streitfall – von volljährigen und voneinander wirtschaftlich unabhängigen Angehörigen geschlossen und tatsächlich durchgeführt werde. Schließlich spreche auch die Ertraglosigkeit des Darlehens nicht gegen die Fremdüblichkeit der Darlehensverträge. Zutreffend weise die Vorinstanz in diesem Zusammenhang darauf hin, dass auch unter Fremden und im Verhältnis Gesellschafter/Gesellschaft die Hingabe eines zinslosen Darlehens denkbar und steuerrechtlich zu berücksichtigen sei.

Dem Gesetzeswortlaut lässt sich weder eine Einschränkung im Hinblick auf Angehörigendarlehen entnehmen noch verlangt der Zweck der Vorschrift eine Sonderbehandlung solcher Darlehen. Die Abzinsung gründet auf der typisierenden Vorstellung, dass eine erst in der Zukunft zu erfüllende Verpflichtung den Schuldner weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht. Sie beruht auf dem Faktor "Zeit" und folgt demgemäß dem Grundsatz, dass erst in Zukunft zu erbringende Zahlungen gegenwärtig mit ihrem Barwert abzubilden sind. Diese Überlegung gilt für Angehörigendarlehen nicht anders als für sonstige Darlehensverhältnisse.

Der Abzinsungsbetrag kann auch nicht durch Buchung einer Einlage neutralisiert werden. Zwar ist die Zinslosigkeit des Darlehens außerbetrieblich motiviert, bloße Nutzungsvorteile sind jedoch nicht einlagefähig. Ebenso scheidet die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens aus; denn der fiktive Zinsertrag stellt "kein vorab vereinnahmtes Entgelt" i.S.d. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr.2 EStG dar. Letztlich hat der BFH auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine derartige Handhabung.

Hinweis: Der vorzeitige Gewinnausweis hätte durch die Vereinbarung einer – sehr geringen – Verzinsung vermieden werden können (BFH v. 06.10.2009 – I R 4/08, BStBl 2010 II, S. 177).

Gehaltslieferung gegenüber Biogasanlagen

Der BFH (Urteil v. 10.08.2017, V R 3/16) widerspricht der gegenteiligen Verwaltungsauffassung und bestätigt die Annahme einer Gehaltslieferung zwischen Landwirt und Biogasanlage.

Die Klägerin war Betreiberin einer Biogasanlage in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft (H-KG). Die Biomasse zur Biogaserzeugung erwarb die Klägerin von der H-GbR, welche die Biomasse wiederum zuvor von der K.H. Landwirtschaft (KHL) bezog. Die bei der Produktion des Biogases anfallenden Gärreste wurden an die KHL zurückgegeben. Grundlage war die „Vereinbarung über die Lieferung von Energie in Biomasse“ zwischen den drei Beteiligten. Nach

dieser Vereinbarung waren die Vertragsparteien sich einig, dass die Lieferung seitens der KHL nur eine Gehaltslieferung darstellt. Das hieß konkret, dass die Biomassesubstanz im Eigentum der KHL verblieb und die Lieferung ausschließlich in Form von Kohlenwasserstoffverbindungen zwecks energetischer Nutzung die Klägerin betraf. Die Biomassesubstanz ging nach energetischer Verwertung zur KHL zurück.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass die Klägerin die bei der Biogaserzeugung anfallenden Gärreste der KHL unentgeltlich überlassen hatte und deshalb Zuwendungen zu versteuern seien. Im Verhältnis Klägerin zur H-GbR liege keine Gehaltslieferung nach § 3 Abs. 5 UStG vor. Dementsprechend änderte das Finanzamt die Umsatzsteuerfestsetzungen. Ein dagegen eingelegter Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht gab der Klage statt. Nur die in Biogas durch Fermentation umgewandelten Inhaltsstoffe der Pflanzensubstrate seien Gegenstand der Lieferung gewesen, da die nichtgenutzten Gärreste an die KHL zurückgegeben worden seien. Dies sei auch von vornherein ohne gesondertes Entgelt verbindlich vereinbart worden.

Der BFH wies die dagegen vom FA eingelegte Revision als unbegründet zurück. Das FG habe zu Recht die Rückführung der Biomassesubstanz nach Herstellung des Biogases an die KHL nicht der Besteuerung unterworfen. Die Rückgabe der Gärreste an die KHL erfüllte nicht die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Zuwendung eines Gegenstands, die einer Lieferung gegen Entgelt gleichzustellen sei. Im Streitfall fehlte es schon an einer Zuwendung der Biomassesubstanz. Denn nach der vertraglichen Vereinbarung hatte die Klägerin der KHL keinen Vermögensvorteil verschafft, indem sie ihr die Gärreste nach Abschluss der Biogasproduktion überließ. Die Biomassesubstanz sollte von vornherein im Eigentum der KHL verbleiben. Die Klägerin durfte sie zur Energieerzeugung lediglich nutzen und musste sie nach der energetischen Verwertung der KHL zurückgeben. Danach beschränkt sich die Lieferung auf den Gehalt des Gegenstands an den Bestandteilen, die dem Abnehmer verbleiben, wenn ein Abnehmer dem Lieferer die Nebenerzeugnisse oder Abfälle, die bei der Bearbeitung oder Verarbeitung des ihm übergebenen Gegenstands entstehen, zurückzugeben hat. Umgekehrt folgt daraus: Die Rückgabe der Abfälle oder Nebenerzeugnisse (hier die Gärreste oder die Biomasse) führt weder zu einer Zuwendung noch zu einer Lieferung. Das gilt auch dann, wenn man bei der Auslegung dieser, so im Unionsrecht nicht ausdrücklich vorgesehenen Vorschrift, den Liefergegenstand im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers nach dem wirtschaftlichen Zweck bestimmt. Steht von vornherein fest, dass der Abnehmer einen Teil der übergebenen Biomasse wieder zurückgeben muss, beschränkt sich der wesentliche wirtschaftliche Zweck der Lieferung auf den dem Abnehmer nach Inhalt der Leistungsvereinbarungen verbleibenden Teil, hier auf den Gehalt oder den Extrakt, also auf das Biogas selbst.

Hinweis: Dieses Urteil hat entscheidende Bedeutung für die Produktion von Biogas. Der entschiedene Streitfall entspricht in der Praxis einer empfohlenen Sachverhaltsgestaltung, deren Umsetzung bisher durch die gegenteilige Verwaltungsauffassung wesentlich verhindert wurde. Die Entscheidung ist vom BMF zur Veröffentlichung vorgesehen.

Keine Möglichkeit zur Option zur Steuerpflicht nach § 9 Abs. 2 UStG bei Grundstücksüberlassung an pauschalierende Betriebe

Wieder entscheidet ein Finanzgericht, dass bei der Nutzungsüberlassung eines bebauten Grundstücks an einen pauschalierenden landwirtschaftlichen Betrieb, eine Option zur Steuerpflicht Vermietung nicht möglich ist (FG Niedersachsen v. 29.06.2017, 11 K 88/16).

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

Im Streitfall hatte der Ehemann (EM) seinen Rinderboxenlaufstalls mit Melkkarussell sowie seinen Kälberaufzuchtstalls an eine zwischen ihm und seiner Ehefrau bestehenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) verpachtet. EM hatte erklärt, auf die Steuerfreiheit der durch die Verpachtung erzielten Umsätze nach § 4 Nr. 12 UStG nach § 9 Abs. 1 UStG zu verzichten. Der Stall wurde an die GbR verpachtet. Die GbR unterhielt im Streitjahr einen landwirtschaftlichen Betrieb, dessen Umsätze der Pauschalierung gemäß § 24 UStG unterlagen. Das Finanzamt bestritt nicht die umsatzsteuerpflichtige Verpachtung, sondern gelangte zu der Auffassung, dass sich eine ortsübliche Pacht für den Stall nicht feststellen lasse. Daher sei die umsatzsteuerliche Mindestbemessungsgrundlage anzuwenden, sodass es entsprechend einen geänderten Umsatzsteuerbescheid erließ. Da der dagegen eingelegte Einspruch ohne Erfolg blieb, erhob der Kläger gegen diesen Bescheid Klage.

Das FG Niedersachsen entschied, dass die Klage des EM unbegründet und das Finanzamt zu Unrecht angenommen hat, dass die hier vorliegenden Verpachtungsumsätze nicht nach § 4 Nr. 12 a UStG umsatzsteuerfrei sind. Dies führt dazu, dass EM aus dem Bezug von Leistungen für die Errichtung des Stalls keinen Vorsteuerabzug beanspruchen kann. Da der dem EM zu Unrecht gewährte Vorsteuerabzug die Höhe der versteuerten Verpachtungsumsätze übersteigt, wird EM jedoch durch den angegriffenen Bescheid nicht in seinen Rechten verletzt. Eine Verböserung ist im finanzgerichtlichen Verfahren ausgeschlossen.

Die – hier vorliegenden – Verpachtungsumsätze sind nach § 4 Nr. 12a UStG grundsätzlich umsatzsteuerfrei. EM hatte nach Ansicht des FG nicht wirksam zur Steuerpflicht der an die zwischen ihm und seiner Ehefrau bestehenden GbR geleisteten Vermietungsumsätze optieren können. Nach § 9 Abs. 1 UStG kann ein Unternehmer zwar zur Umsatzsteuer optieren, wenn die Vermietungsumsätze an einen anderen Unternehmer, für dessen Unternehmen ausgeführt werden. Jedoch ist der Verzicht auf die Steuerfreiheit bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nach § 9 Abs. 2 UStG auf solche Fälle beschränkt, in denen der Leistungsempfänger das Grundstück oder Grundstücksteile ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat die Voraussetzungen nachzuweisen. Das FG ist der Rechtsauffassung, dass bei der Nutzungsüberlassung eines Grundstücks an einen Landwirt, der – wie im Streitfall – seine Umsätze nach den Durchschnittssätzen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe versteuert und demnach nur einen „pauschalen Vorsteuerabzug“ nach § 24 Abs. 1 Sätze 3 und 4 geltend machen kann, deshalb die Option zur Steuerpflicht nach § 9 Abs. 2 UStG ausgeschlossen ist.

Nach anderer Ansicht (u.a. Abschnitt 9.2 Abs. 2 UStAE) bleibt trotz Pauschalisierung nach § 24 Abs. 1 UStG der Vorsteuerabzug dem Grunde nach bestehen, so dass eine Option zur Steuerpflicht möglich sein soll. Damit wären Vorschaltmodelle weiterhin möglich, in denen sowohl die pauschalierten Vorsteuern beim Landwirt, als auch die tatsächlichen Vorsteuern aus Investitionsumsätzen bei dem vorgeschalteten Vermieter abzugsfähig wären. Dies widerspricht jedoch nach Ansicht des FG der Intention des § 9 Abs. 2 UStG, der gerade künstliche bzw. missbräuchliche Gestaltungen im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug ausschließen will. Im Übrigen gehe die Finanzverwaltung in anderem Zusammenhang auch davon aus, dass Pauschallandwirte, keine zum vollen Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer seien (Abschn. 10.7. Abs. 6 Satz 4 UStAE, neu gefasst durch BMF vom 23. Februar 2016, BStBl I 2016, 240).

Hinweis: Mit dieser Entscheidung teilt das FG Niedersachsen die Rechtsauffassung des FG München (Urteil v. 05.04.2016 – 2 K 1767/13 rkr). Da die Entscheidung von der Rechtsprechung anderer Gerichte (z.B. FG Niedersachsen, Beschluss v. 23.11.2000 – 5 Ko 14/00; FG Ba

den-Württemberg v. 26.01.2005 – 12 K 493/00) und der Auffassung der FinVerw (Abschnitt 9.2 Abs. 2 UStAE) abweicht, wurde die Revision zugelassen und ist unter den Az. V R 35/17 beim BFH anhängig.

Grenzen der Umsatzsteuerpauschalierung für landwirtschaftliche Dienstleistungen

Die Anwendung der Umsatzsteuerpauschalierung für landwirtschaftliche Dienstleistungen setzt voraus, dass sie zur ldw. Erzeugertätigkeit des Dienstleisters gehört und dass ihre Erbringung zu einer Mehrwertsteuer-Vorbelastung führt oder zumindest führen kann (BFH v. 24.08.2017, V R 8/17).

Im Streitfall erbrachte der Sohn (S) in den Streitjahren Dienstleistungen für den Milchviehbetrieb seines Vaters. Er rechnete dabei durchschnittlich 260 bis 280 Arbeitsstunden monatlich ab. Auf landwirtschaftlichen Ackerflächen, die er von seinem Vater gepachtet hatte, unterhielt er einen eigenen landwirtschaftlichen Betrieb, der der Besteuerung nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 UStG unterlag. Für die Bewirtschaftung dieser Flächen nahm er die Leistungen von Lohnunternehmen in Anspruch und mietete Gerätschaften aus dem Betrieb seines Vaters. S ging davon aus, dass die an seinen Vater erbrachten Dienstleistungen der Durchschnittssatzbesteuerung unterlägen. Demgegenüber war das Finanzamt der Auffassung, dass auf diese Leistungen die Regelbesteuerung anzuwenden sei. Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt, weil es der Auffassung war, dass trotz des hohen zeitlichen Umfangs der an den Vater erbrachten Leistungen, nicht davon auszugehen sei, dass die Arbeitskraft des S nicht mehr seiner eigenen landwirtschaftlichen Erzeugertätigkeit zuzurechnen sei. Als landwirtschaftlicher Erzeuger erbrachte er pauschalierungsfähige Leistungen an den landwirtschaftlichen Betrieb des Vaters. Hiergegen wandte sich das FA mit seiner Revision.

Der BFH gab dem FA Recht. Das FG habe bei seiner Entscheidung nicht hinreichend berücksichtigt, dass die Regelung zu den Durchschnittssätzen nur auf Leistungen anzuwenden ist, die im Rahmen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs erbracht hat. Damit die Dienstleistung von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte erbracht wird, muss es sich um eine Arbeitskraft handeln, die auch im landwirtschaftlichen Betrieb eingesetzt ist. Dabei kann es sich auch um den Betriebsinhaber handeln. Wird die Arbeitskraft nahezu vollständig außerhalb des landwirtschaftlichen Betriebs eingesetzt, fehlt es hieran, so dass bei richtlinienkonformer Auslegung von § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG auch keine Leistung im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs des Leistenden erbracht wird. Vorliegend sei das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass S die Leistungen im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebs und damit mit Hilfe seines landwirtschaftlichen Betriebs erbracht hat. Bei durchschnittlich 260 bis 280 Arbeitsstunden monatlich, die S für den Betrieb des Vaters aufbringt, hat der BFH Zweifel, ob der S noch einer eigenen Erzeugertätigkeit nachkommt. Zur Klärung dieser Frage wurde das Verfahren an das FG zurück verwiesen.

Zur Steuerfreiheit von Liegerechten in Begräbniswäldern

Die Einräumung von Liegerechten zur Einbringung von Urnen unter Begräbnisbäumen ist nach zwei aktuellen Urteilen des BFH (V R 3/17 und V R 4/17), entgegen bisheriger Verwaltungsmeinung als Vermietung von Grundstücken umsatzsteuerfrei, wenn dabei räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzellen zur Nutzung unter Ausschluss Dritter überlassen werden.

In den Streitfällen, waren die jeweiligen Kläger Eigentümer eines als Urnenbegräbniswald bezeichneten Grundstücks, das einer gemeindlichen Friedhofssatzung unterlag. Interessenten wurden sogenannte Liegerechte an einem Familien- oder Gruppenbaum eingeräumt, d.h. ein oder mehrere Nutzungsrechte zur Beisetzung der Asche mit anschließender Liegezeit für Zeiträume von 20 bis 99 Jahren. Die Bäume und Parzellen, an denen solche Rechte erworben werden konnten, waren geographisch eingemessen und abgegrenzt und mit einer Nummerierung versehen. Im Zusammenhang mit dieser Leistung nahm der Kläger Beratungsleistungen über freie Grabstätten und Bestattungsorte vor. Zudem erhielt der Kläger den Wald und die Wege, hielt Parkplätze vor und stellte auf dem Gelände einige Bänke zum Zwecke der Andacht auf. In Erfüllung einer gegenüber der Gemeinde bestehenden Verpflichtung führte der Kläger zudem eine Ruhestättendatenbank. Grabpflegeleistungen führte der Kläger nicht aus. Nach Bezahlung der Nutzungsgebühr für den Erwerb eines Liegerechts erhielten die Erwerber eine Verleihungsurkunde, welche den Kunden den Erwerb unter konkreter Bezeichnung einer Baumnummer/Grabstätte und Grabart bestätigte.

Das Finanzamt ging davon aus, dass es sich bei den verschiedenen Leistungen im Zusammenhang mit der Vergabe der Liegerechte um eine einheitliche umsatzsteuerpflichtige Leistung handele und änderte die Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre entsprechend. Das Finanzgericht hingegen gab den Klagen nach erfolglosem Einspruchsverfahren statt und setzte die Umsatzsteuer entsprechend herab.

Der BFH wies die Revision des Finanzamtes im Verfahren V R 3/17 als unbegründet zurück. Das FG habe zu Recht entschieden, dass es sich bei der Einräumung von Liegerechten um steuerfreie Vermietungsleistungen handelt. Nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH liegt eine steuerfreie Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG vor, wenn dem Vertragspartner gegen Zahlung eines Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück in Besitz zu nehmen und andere von ihm auszuschließen. Beim Grabstättennutzungsrecht handelt es sich um ein

Sondernutzungsrecht, das darin besteht, die Grabstätte für die Bestattung, Grabanlage und Errichtung eines Grabmals oder anderer Grabeinrichtungen unter Ausschluss Dritter zu nutzen. Gegenstand der Nutzungsüberlassung waren dabei Grundstücksteile im Sinne räumlich abgegrenzter Teile der Erdoberfläche, weil der Kläger den Nutzungsberechtigten geographisch eingemessene, räumlich abgrenzbare und mit einer Nummerierung individualisierte Parzellen zur Einbringung von Urnen überließ. Eine Nutzung durch Dritte war dabei während der Nutzungszeit ausgeschlossen.

Eine gegenüber der Vermietung andersartige Leistung kommt demgegenüber in Betracht, wenn neben die Grundstücksüberlassung weitere zusätzliche geschäftliche Aktivitäten treten, die der Grundstücksüberlassung ein anderes Gepräge geben. Die weiteren Leistungsbestandteile (Information über freie Grabstätten, Instandhaltung des Waldes und der Wege, Bereitstellung von Bänken) geben der Leistung des Klägers aber nicht das Gepräge, sondern sind Nebenleistungen zur Vermietung, weil sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellen, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Auch die Einräumung von Parkmöglichkeiten an die Besucher des Begräbniswaldes stellt eine Nebenleistung dar, weil nach Unionsrecht die Vermietung von Parkplätzen für das Abstellen von Fahrzeugen nur insoweit nicht von der Mehrwertsteuer befreit werden dürfen, als sie nicht mit der steuerfreien Vermietung von für einen anderen Gebrauch bestimmten Grundstücken eng verbunden sind.

Hinweis: Im zweiten Verfahren V R 4/17 genügte es dem FG für die Steuerfreiheit, dass Leistungsgegenstand "konkret vermessene Baumgrabstätten" waren. Unklar war aber, ob den Kunden damit räumlich abgegrenzte Teile der Erdoberfläche überlassen wurden oder ob sie lediglich das Recht zur Beisetzung einer Urne im Wurzelbereich eines bestimmten Baums erlangt hatten. Der BFH hob daher das klagestattgebende Urteil des FG auf und verwies die Sache zur weiteren Sachaufklärung an das FG zurück.

Kassen-Nachschau

Ab 1. Januar 2018 kann die Finanzverwaltung mit einer Kassen-Nachschau die ordnungsgemäße Kassenführung vor Ort prüfen.

Die Prüfung kann ohne vorherige Ankündigung stattfinden. Die Unternehmen können sich also nicht darauf vorbereiten.

Es ist davon auszugehen, dass der Prüfer zunächst beobachtet, wie Kasseneinnahmen und Kassenauszahlungen durchgeführt werden und ob eine ordnungsgemäße Aufzeichnung und Verbuchung des Bargeldes erfolgt. Dazu muss sich der Prüfer zunächst nicht ausweisen. Um den Sachverhalt zu ermitteln, darf er beobachten und Testkäufe tätigen sowie die hierfür notwendigen Geschäftsräume zu den üblichen Geschäftszeiten betreten.

Wenn sich der Prüfer mit Dienstausweis und Prüfungsauftrag ausgewiesen hat, darf er sämtliche Kassensysteme prüfen. Dies gilt für eine Barkasse in Form einer Schubladenkasse oder Geldkassette (sogenannte „offene Ladenkassen“) ebenso wie für elektronische Registrier- oder Computerkassen.

Auf Verlangen des Prüfers müssen Aufzeichnungen, Bücher und sonstige Unterlagen der Kassenführung vorgelegt werden. Bei elektronischen Kassensystemen darf der Prüfer Kassendaten einsehen und zum Beispiel Bedienungsanleitungen, Handbücher und andere Unterlagen sichten. Möglicherweise wird er auch die tatsächlichen Bargeldbestände mit den Aufzeichnungen abgleichen (Kassensturz).

Übergang zur Außenprüfung:

Sollte die Kassen-Nachschau eine mangelhafte und nicht ordnungsgemäße Kassenführung aufdecken, kann der Prüfer ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung übergehen. Dazu genügt ein schriftlicher Hinweis.

Befinden sich Kassenunterlagen beim Steuerberater, muss der Prüfer einen Besuch in der Kanzlei mit angemessener Frist ankündigen.

Wir bitten um Beachtung und verweisen auf unsere in den letzten Monaten erstellten Rundschreiben sowie Einzelgespräche und Schriftverkehr zum Gesamt-Themenkomplex „Kassenführung“.

Ansonsten wünscht Ihnen die Landwirtschaftliche Buchstelle e.V. Herford ein gutes und erfolgreiches neues Jahr 2018!

Mit freundlichen Grüßen

Landwirtschaftliche Buchstelle e. V. Herford

Erwin Wieskus
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB