GbR als Pächterin – Vorsteuerabzug ade?

Umsatzsteuer Bebaute Grundstücke umsatzsteuerpflichtig an pauschalierende Land- und Forstwirte zu verpachten, ist ein gängiges Modell, weil es dem Verpächter bislang den Vorsteuerabzug gesichert hat. Das könnte sich aber bald ändern.

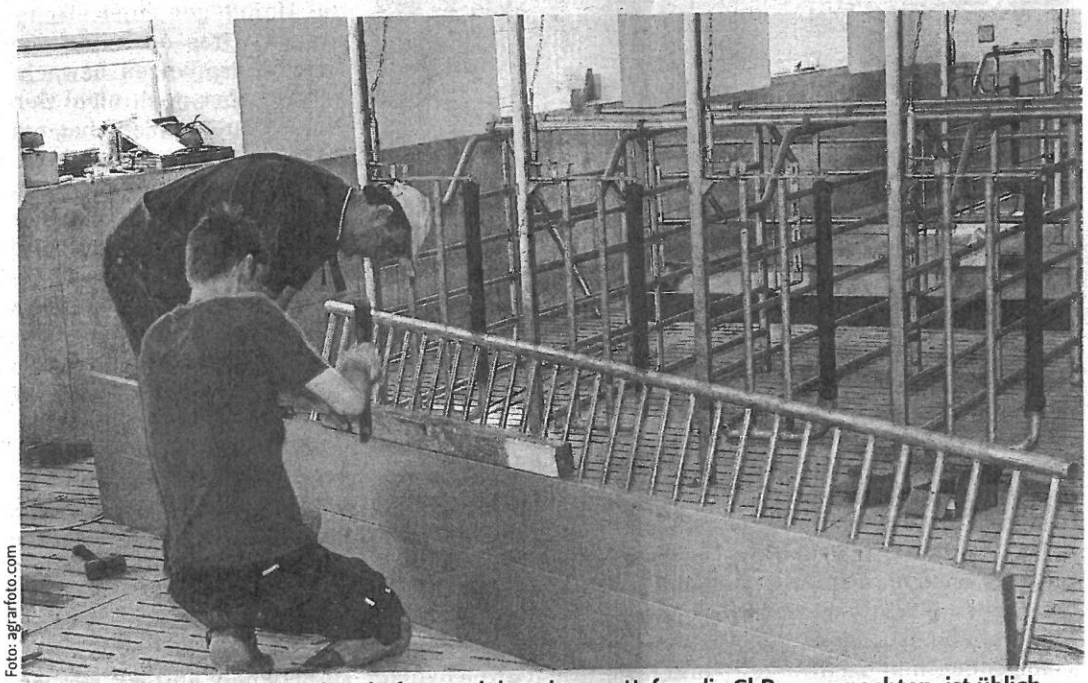

Foto: agrarfoto.com

Betriebe gemeinsam zu bewirtschaften und den eigenen Hof an die GbR zu verpachten, ist üblich.

Oft schließen sich Landwirte zur gemeinsamen Bewirtschaftung ihrer Betriebe zusammen. Dabei überlassen sie die jeweiligen Hofstellen „ihrer" GbR, gegen gesondertes Nutzungsentgelt. Fallen dabei für Bau, Unterhaltung und Renovierung von Wirtschaftsgebäuden und Betriebsvorrichtungen erhebliche Kosten an, verzichten diese Landwirte auf die Umsatzsteuerfreiheit ihrer Vermietungsleistung, um an den Vorsteuerabzug aus diesen Baumaßnahmen zu kommen.

Ehegatten-GbR pachtet

So war es auch in dem Fall, über den das Finanzgericht Niedersachsen vergangenes Jahr entschieden hat: Der Kläger verpachtete einen neuen Rinderboxenlaufstall mit Melkkarussell und einen ebenfalls neu gebauten Kälberaufzuchtstall an eine zwischen ihm und seiner Ehefrau bestehende Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Die Vorsteuer aus den beiden Baumaßnahmen in Höhe von rund 200.000 € machte er beim Finanzamt geltend und verzichtete dafür auf die für die Verpachtung von Grundstücken geltende Umsatzsteuerbefreiung nach dem Umsatzsteuergesetz (§ 4 Nr. 12a UStG in Verbindung mit § 9 Abs. 1 UStG). Dementsprechend berechnete er der GbR eine Monatspacht von 4.000 € zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von 19 Prozent. Die GbR selbst unterhielt im Streitjahr einen landwirtschaftlichen Betrieb, dessen Umsätze sie pauschalierte (§ 24 Abs. 1 UStG).

Das Finanzamt kam bei einer Betriebsprüfung zu dem Schluss, dass die Pacht für die Wirtschaftsgebäude nicht ortsüblich und zu niedrig ist. Um die Umsatzsteuer festzusetzen, müsse die Pacht wegen der personellen Nähe von Verpächter und pachtender (Ehegatten)-GbR nach der sogenannten Mindestbemessungsgrundlage berechnet werden.

Die Pacht betrage daher für die Gebäudesubstanz zehn Prozent und für die eingebauten Betriebsvorrichtungen zwanzig Prozent der angefallenen Herstellungskosten. Auf dieser Grundlage setzte das Finanzamt per Bescheid eine entsprechend höhere Umsatzsteuer auf die Verpachtungsumsätze fest. Es erkannte jedoch weiterhin den Vorsteuerabzug aus den Bauleistungen an.

Dagegen klagte der Verpächter und argumentierte, dass ein zwischen fremden Dritten abgeschlossener Pachtvertrag unter den gleichen Bedingungen dazu geführt hätte, dass die Mindestbemessungsgrundlage nicht angewendet wird. Der abgeschlossene und auch tatsächlich durchgeführte Pachtvertrag wäre dann mit allen bislang erklärten umsatzsteuerlichen Konsequenzen anerkannt worden.

Außerdem verwies der Kläger das Finanzamt auf Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes: Danach ist die Mindestbemessungsgrundlage im Bereich zwischen zwei Unternehmen, die zum vollen Vorsteuerabzug bereichtigt sind, nur dann anzuwenden, wenn Steuerhinterziehung oder -umgehung stattfindet, das sei hier offensichtlich nicht der Fall.

Die gewählte Option zur Umsatzsteuerpflicht der Verpachtungsumsätze sei auch nicht durch die Einschränkung nach § 9 Abs. 2 UStG

Glück: Keine „Verböserung"

Folgen Im Urteilsfall hatte der Kläger noch Glück. Schließlich besteht im Klageverfahren ein sogenanntes Verböserungsverbot: Die Vorsteuer aus den Bauleistungen für die Wirtschaftsgebäude, die dem Kläger nach Ansicht des Gerichts zu Unrecht gewährt worden war, fiel höher aus als die Erhöhung der Umsatzsteuer nach der Betriebsprüfung durch die Finanzverwaltung. So konnte die strittige Umsatzsteuerfestsetzung nach dem Gerichtsurteil nicht noch weiter erhöht werden.

Im schlimmsten Fall hätte der Kläger den Vorsteuerabzug aus den Bauleistungen verloren und dem Fiskus zusätzlich die nach § 14c UStG zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer geschuldet (wegen der fehlenden Optionsmöglichkeit).

Bislang erkennen die Finanzämter die Option zur Umsatzsteuerpflicht bei einem pauschalierenden Leistungsempfänger noch an – Abschnitt 9.2 Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses zu § 24 UStG.

Matthias Beer

Gängiges Verpachtungsmodell

Viele solcher Verpachtungsmodelle sind in der landwirtschaftlichen Praxis üblich. Gängig ist diese Art der Verpachtung auch bei sogenannten Tierhaltungskooperationen nach § 51a Bewertungsgesetz. Auf diese Weise erweitert sich – wegen der eintretenden Optimierung von Vieheinheiten – die Möglichkeit zur Tierhaltung bzw. -produktion bei gleicher landwirtschaftlicher Fläche. Daher werden auf den Hofstellen der Kooperationsmitglieder oft neue Wirtschaftsgebäude mit entsprechenden Betriebsvorrichtungen gebaut und gegen Entgelt umsatzsteuerpflichtig an die Kooperation überlassen. Dafür macht der bauende Kooperationspartner gegenüber dem Fiskus die Vorsteuer geltend. Bislang war das unproblematisch möglich.

Matthias Beer

usgeschlossen, da die GbR otz ihrer umsatzsteuerlichen auschalierung ein zum Vorteuerabzug berechtigtes Unernehmen sei.

ericht: Kein Optionsrecht

as Niedersächsische Finanzericht folgte weder dem Kläer noch dem beklagten Finanzamt.

Es stellte fest, dass die Verachtung der mit den Wirtchaftsgebäuden bebauten rundstücke an die GbR wingend nach § 4 Nr. 12a StG umsatzsteuerbefreit t. Der Kläger habe nicht irksam zur Umsatzsteuerflicht der von ihm an die hegatten-GbR geleisteten ermietungsumsätze optieen können. Die Option zur msatzsteuerpflicht wäre ach Ansicht der Finanzrichr nach § 9 Abs. 2 UStG nur ann zulässig gewesen, wenn er Leistungsempfänger (die bR) auch tatsächlich zum ollen Vorsteuerabzug bechtigt gewesen wäre.

FH muss jetzt entscheiden

a die GbR jedoch lediglich nen „pauschalen Vorsteuerzug" geltend machen kann, i die Option des Klägers zur teuerpflicht seiner Vermietngsumsätze nach 24 Abs. 1 StG ausgeschlossen gewen. Durch die einschränkene Regelung des § 9 Abs. 2 StG sollten Modelle unmögch gemacht werden, in denen sowohl die pauschalierten Vorsteuern beim Landwirt abzugsfähig sind als auch die tatsächlichen Vorsteuern aus Investitionsumsätzen beim vorgeschalteten Vermieter. Außerdem besteht nach Ansicht des Finanzgerichts eine Wirkung der Durchschnittssatzbesteuerung darin, dass der (konkrete) Vorsteuerabzug entfällt.

Gegen die Entscheidung hat der Kläger Revision eingelegt. Für die Beurteilung durch das höchste deutsche Finanzgericht wird auch die Einschätzung von Bedeutung sein, inwieweit umsatzsteuerlich pauschalierende Land- und Forstwirte als zum vollen Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmer angesehen werden.

Unter Hinweis auf die unsichere umsatzsteuerrechtliche Rechtslage, deren Problemfacetten den Umfang dieses Beitrags sprengen würden, kann das umsatzsteuerliche Optionsmodell bei der Verpachtung von (bebauten) Grundstücken an „pauschalierende" Betriebe derzeit nicht mehr sicher empfohlen werden. Betroffene Landwirte sind gut beraten, solche von ihnen geplanten Sachverhalte sorgfältig steuerberatend begleiten zu lassen.

Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 29.6.2017, Az. 11 K 88/16. Die Revision ist beim Bundesfinanzhof unter dem Az. V R 35/17 anhängig.

Steuerberater Matthias Beer, Lüneburg

DLG-Merkblatt zur Umsatzsteuer

Für landwirtschaftliche Unternehmer gilt die besondere Regelung der Durchschnittssatzbesteuerung, die sogenannte Umsatzsteuerpauschalierung. Allerdings dürfen sie auch einen Antrag auf Anwendung der Regelbesteuerung stellen, wenn sie von Vorteil ist.

Die umsatzsteuerliche Pauschalierung ist aber nur auf Umsätze anzuwenden, die direkt der landwirtschaftlichen Urproduktion zuzurechnen sind. Finanzverwaltung und Finanzgerichte haben besonders in den vergangenen zehn Jahren verschiedene Sachverhalte aus dem Anwendungsbereich der Pauschalierung ausgeschlossen und Abgrenzungsmerkmale geschaffen, die landwirtschaftliche Unternehmer in der steuerlichen Praxis beachten müssen. Um einen Überblick über die umsatzsteuerlichen Besonderheiten für landwirtschaftliche Betriebe zu geben und die Grenzen der Pauschalierung für bestimmte Tätigkeiten darzulegen, hat die Deutsche Landwirtschafts-Gesellschaft (DLG) ein Merkblatt erstellt. Im ersten Teil des Merkblatts werden die Grundlagen des Umsatzsteuerrechtes und insbesondere die für die Landwirtschaft geltenden Sondervorschriften erläutert.

Zwanzig ausgewählte Beispiele aus der landwirtschaftlichen Praxis zeigen die umsatzsteuerlichen Konsequenzen. Eine Tabelle zu den einzelnen Leistungen eines Landwirts und die dazugehörigen Umsatzsteuersätze runden das Werk ab.

Noch ein Hinweis: Das Merkblatt ist eine Kurzdarstellung, die nicht sämtliche und insbesondere nicht alle speziellen Fallkonstellationen umfassen kann. Es ersetzt auch keine Steuerberatung im Einzelfall. *PD, red/cby*

■ Das 21 Seiten starke Merkblatt steht kostenlos im Internet zum Download bereit unter: www.dlg.org/dlg-merkblatt_429.html bereit.

Was kostet das Geld?

Zinsspiegel vom 19. 3. 2018
Zinsen für Geldanlagen

Spareinlagen*		**Sparbriefe (5.000 €)**	
mit 3-mon. Kündigung	0,00–0,20 %	2 Jahre	0,01–0,50 %
Termingeld (ab 10.000 €)		4 Jahre	0,01–0,90 %
1 Monat	0,01–0,02 %	5 Jahre	0,01–1,00 %
3 Monate	0,01–0,06 %		
6 Monate	0,01–0,10 %		
1 Jahr	0,01–0,20 %		
3 Jahre	0,01–0,80 %		
5 Jahre	0,01–1,15 %		
Kreditzinsen			
Dispokredite			6,99–11,21 %
Kontoüberziehungen			6,99–15,21 %
Hypothek, Auszahlung 100 % (50.000 €)			
1 % Anfangstilgung		**nominal**	**effektiv**
Festzins 5 Jahre		1,25–2,69 %	1,27–3,11 %
Festzins 10 Jahre		1,55–2,79 %	1,59–3,04 %
Förderprogramm „LR-Basis" der landw. Rentenbank, Ratendarlehen, Laufzeit 10 Jahre, Preisklasse „A" bis „I"			
Festzins 5 Jahre		1,10–7,50 %	1,10–7,71 %
Festzins 10 Jahre		1,45–7,85 %	1,46–8,08 %
Förderprogramm „LR-TOP" der landw. Rentenbank, Ratendarlehen, Laufzeit 10 Jahre, Preisklasse „A" bis „I"			
Festzins 5 Jahre		1,00–7,40 %	1,00–7,61 %
Festzins 10 Jahre		1,30–7,70 %	1,31–7,93 %
Privatkredit, effektiver Jahreszins laut Preisangabenverordnung			
8.000 €, 5 Jahre (bonitätsabhängig)			2,78–6,72 %

* Die höheren Zinssätze beziehen sich auf Sondersparformen.