

Wie sind Dienstleistungen von Landwirten zu bewerten?

Beratung rund um das Geld: Ertragssteuerliche und umsatzsteuerliche Sicht

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind Einkünfte aus dem Betrieb der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft sowie des Gartenbaues. Dazu gehören auch die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung.

Während das Einkommensteuergesetz (EStG) den Gewerbebetrieb in § 15 Absatz 2 EStG definiert, beinhaltet § 13 EStG keine weitere Definition des Begriffs „Land- und Forstwirtschaft“. Die Rechtsprechung versteht unter Land- und Forstwirtschaft die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbst gewonnenen Erzeugnisse. Die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) enthalten Abgrenzungen für Tätigkeiten (hier Dienstleistungen), die an sich gewerblich sind, aber weil sie in einem Zusammenhang mit der eigenen landwirtschaftlichen Erzeugertätigkeit stehen, noch der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfteerzielung zugeordnet werden können. Die in den Einkommensteuerrichtlinien (R 15.5 EStR) getroffenen Rege-

lungen gelten grundsätzlich auch bei landwirtschaftlichen Personengesellschaften.

Die grundsätzlichen Abgrenzungskriterien des Ertragssteuerrechts anhand der Umsatzgrenzen lassen sich in der Abbildung auf der nächsten Seite zusammenfassen.

Ertragsteuerliche Abgrenzungsregelungen

Die Abgrenzungsregelungen sehen vor, dass die Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte von den Einkünften aus Gewerbebetrieben stets nach den Umsatzgrenzen vorzunehmen sind. Im Gegensatz zu früheren Regelungen wurden in den EStR die Grundzüge zur Anwendung der Umsatzgrenzen für alle Abgrenzungsbereiche zusammengefasst. Kernpunkt der Regelungen im Ertragssteuerrecht ist die Feststellung, dass die

Umsatzgrenzen von den Inhabern land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zweimal angewendet werden können. Hierzu fasst die Abgrenzungsregelung, wie in der Abbildung erkennbar, zwei Gruppen von möglichen gewerblichen Tätigkeiten zusammen und gewährt für jede Gruppe insgesamt einmalig die Umsatzgrenze (ein Drittel Umsatz oder 51.500 €). Es handelt sich einerseits um den Bereich „Absatz von Erzeugnissen“, andererseits um den Bereich „Dienstleistungen“.

In jeder Gruppe können typisierend die Einnahmen der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn die Umsätze aus diesen Gruppen insgesamt:

- nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder
- nicht mehr als insgesamt 51.500 € betragen.

Bei möglichen gewerblichen Betätigungen in beiden Gruppen sehen die Abgrenzungsregelungen eine Kappung vor, sodass in der Summe der Umsätze aus beiden Gruppen diese dauerhaft nicht

mehr als 50 % des Gesamtumsatzes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes betragen dürfen. Die originären land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte des Betriebsinhabers (zum Beispiel die Vermarktung der Eigenerzeugnisse) bleiben aber grundsätzlich erhalten, da nach den Abgrenzungsregelungen keinesfalls mehr eine Umqualifizierung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs insgesamt in einen Gewerbebetrieb stattfinden kann.

Man beachte aber die Abfärbeproblematik bei Mitunternehmerschaften, also bei landwirtschaftlichen Personengesellschaften, bei denen die vorgenannten Grenzen überschritten werden. Bei diesen kommt es insgesamt zur Umqualifizierung der landwirtschaftlichen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte.

Abgrenzung von Dienstleistungen

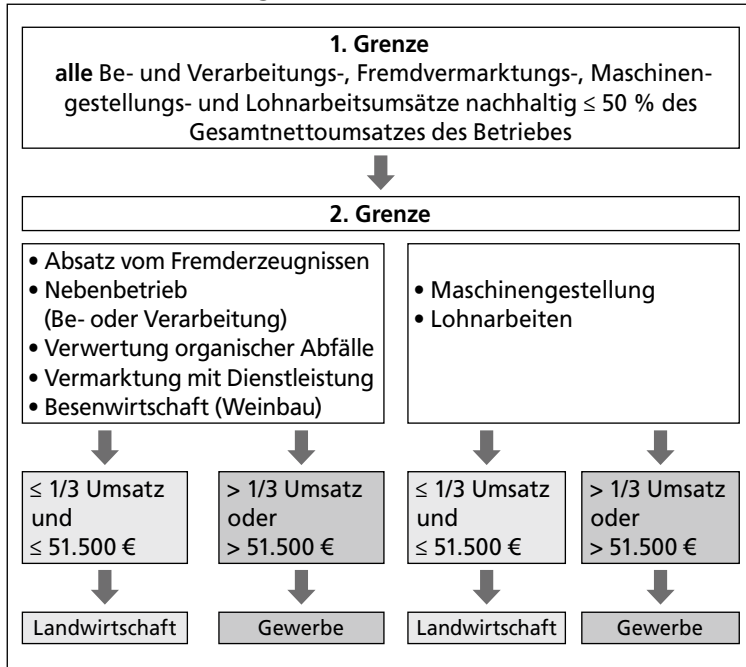
Im Folgenden sollen die Maschindienstleistungen und Lohnarbeiten aus ertragsteuerlicher Sicht betrachtet werden.



Bei einer landwirtschaftlichen Dienstleistung für einen anderen Landwirt, bei der beispielsweise ein Mähdrescher eingesetzt wird, der auch im eigenen Betrieb genutzt wird, unterliegt der Umsatz aus dieser Dienstleistung der Umsatzsteuerpauschalierung (LuF unter 600.000 € Gesamtumsatz). Das Verhältnis zwischen Eigennutzung und Dienstleistungserbringung kann hierbei einen entscheidenden Einfluss haben.

Fotos: Landpixel

Abbildung: Abgrenzungskriterien des Ertragsteuerrechts anhand der Umsatzgrenzen



Quelle: HLBS-Mitarbeiterschulung 2018, Seite 138

Diese Dienstleistungen sind ohne Berücksichtigung der oben aufgeführten Abgrenzungsregelungen sofort gewerblich:

- Dienstleistungen, die mit Maschinen erbracht werden, die extra für Dienstleistungen erworben worden sind und keinen Bezug zum eigenen Betrieb haben
- Dienstleistungen mit Maschinen, die zu weniger als 10 % im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb genutzt werden
- die reine Personalgestellung an einen Gewerbebetrieb wie beispielsweise das Abstellen eines Mitarbeiters an die gewerbliche Biogas GmbH & Co. KG. Problematisch wird es, wenn aus einer land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaft Mitarbeiter an die Biogasanlage abgestellt werden. Eine solche Tätigkeit führt zu gewerblichen Einkünften, die eine Abfärbung der Personengesellschaft bewirken.

Dienstleistungen unter Verwendung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb genutzter Wirtschaftsgüter:

Für diese Dienstleistungen gilt, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen, wenn die Umsätze dauerhaft nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes beziehungsweise 51.500 € überschreiten (gegebenenfalls unter

Berücksichtigung anderer Dienstleistungen).

Beispiel: Auf einem benachbarten landwirtschaftlichen Betrieb werden mit dem eigenen Mähdrescher Erntearbeiten oder mit dem eigenen Schlepper Dienstleistungen erbracht.

Dienstleistungen mit nicht im eigenen Betrieb verwendeten Wirtschaftsgütern:

Solche Dienstleistungen führen von Beginn an zu gewerblichen Einkünften.

Beispiel: Ein landwirtschaftlicher Betrieb hat sich eine Maschine eigens für die gewerblichen Dienstleistungen angeschafft, beispielsweise einen Forstschlepper für Forstdienstleistungen oder einen Bagger für Baggerarbeiten in anderen Betrieben.

Dienstleistungen ohne Verwendung von Wirtschaftsgütern (zum Beispiel Personalstellung):

Es liegen noch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, wenn diese einen funktionalen Zusammenhang mit typischen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten haben. Dienstleistungen für gewerbliche Leistungsempfänger haben diesen funktionalen Zusammenhang nicht mehr.

Beispiel: Der Landwirt hilft im Nachbarbetrieb beim Melken aus.

Dafür bringt er keine Maschine mit, nur die Arbeitskraft wird für typische landwirtschaftliche Arbeiten eingesetzt. Die Leistung für eine gewerbliche Biogasanlage oder einen gewerblichen Dienstleister fällt nicht in die Abgrenzungregelung.

Dienstleistungen gegenüber der eigenen Personengesellschaft wie zum Beispiel Geschäftsführerleistungen, Arbeitsleistungen:

Es liegen hier Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Form von Sonderbetriebseinnahmen zur land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaft vor. Gewerbliche Einkünfte sind damit nicht gegeben.

Dienstleistungen umsatzsteuerlich abgrenzen

Losgelöst von ertragsteuerlichen Abgrenzungsfragen gelten für die umsatzsteuerliche Abgrenzung völlig eigene Sichtweisen. Die Anwendungen der Durchschnittssatzbesteuerung für im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erbrachte Dienstleistungen setzen voraus, dass

- sie mithilfe der Arbeitskräfte des Betriebes erbracht werden und die dabei gegebenen verwendeten Wirtschaftsgüter der normalen Ausrüstung des Betriebes zuzurechnen sind und
- die sonstigen Leistungen normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen.

Diese Definition aus der sogenannten Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) bestimmt die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und den Blick auf die hier zutreffenden Abgrenzungsfragen.

Dienstleistung unter Verwendung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb genutzter Wirtschaftsgüter:

• Dienstleistungen für Landwirte

Handelt es sich um eine landwirtschaftliche Dienstleistung für einen anderen Landwirt, bei der Maschinen verwendet werden, die im eigenen Betrieb genutzt werden, unterliegen die Umsätze aus diesen Dienstleistungen der Umsatzsteuerpauschalierung (LuF weniger als 600.000 € Gesamtumsatz).

In einem aktuellen Verfahren hatte der Bundesfinanzhof zu ent-

scheiden, wie ein Sachverhalt zu beurteilen ist, in dem ein Mähdrescher zu 80 % für Dienstleistungen und zu 20 % im eigenen Betrieb verwendet wird. Der Bundesfinanzhof hat daraufhin entschieden, dass die Nutzung von 20 % im eigenen Betrieb nicht unerheblich ist und dass aus diesem Grund die Dienstleistung für einen anderen Landwirt der Umsatzsteuerpauschalierung unterworfen werden kann. Der Mähdrescher fällt damit unter die „normale Ausrüstung“ des Betriebes.

• Dienstleistung für Nichtlandwirte

Dienstleistungen gegenüber Nichtlandwirten (Gewerbebetriebe, Kommunen, Privatpersonen et cetera) unterliegen der Regelbesteuerung. Auf diese Umsätze ist im Zweifel noch die 4.000-€-Regelung anzuwenden. Diese besagt,

Zinsbarometer

Stand 25. Juli 2022

Die Zinsspannen am Kapitalmarkt nehmen zu. Das Zinsbarometer bietet lediglich erste Anhaltspunkte zur aktuellen Kapitalmarktsituation (ohne Gewähr). Bei den gekennzeichneten Zinssätzen können sich je nach persönlicher Verhandlungssituation deutliche Abweichungen ergeben.

Zinsen
Geldanlage %
 Festgeld 10.000 €, 3 Monate¹⁾ 0,05 - 0,40

Kredite
Landwirtschaftliche Rentenbank²⁾
 % effektiv
 (Sonderkreditprogramm)

Maschinenfinanzierung
 6 Jahre Laufzeit, Zins 6 Jahre fest 2,45
langfristige Darlehen
 10 Jahre Laufzeit, Zins 5 Jahre fest 2,50
 20 Jahre Laufzeit, Zins 10 Jahre fest 3,00

Baugeld-Topkonditionen³⁾
 Zins 10 Jahre fest 2,65 - 3,11
 Zins 15 Jahre fest 2,97 - 3,47

1) Marktausschnitt (100 % Einlagensicherung)
 2) Zinssatz Preisklasse A, Margenaufschlag 0,35 bis 2,85 %, je nach Bonität und Besicherung (7 Preisklassen)
 3) Quelle: www.capital.de (Spanne der Topkonditionen)

dass Landwirte, die ihre Umsatzsteuer pauschalieren, die Pauschalierung auch für Umsätze anwenden können, die an sich unter die Regelbesteuerung fallen würden – sofern diese voraussichtlich nicht mehr als 4.000 € im laufenden Kalenderjahr betragen.

Umsatzsteuerlich ist also vor allem entscheidend, ob ein Landwirt oder ein Nichtlandwirt Leistungsempfänger ist.

Dienstleistungen mit nicht im eigenen Betrieb verwendeten Wirtschaftsgütern:

Diese Umsätze unterliegen der Regelbesteuerung, die 4.000-€-Regelung ist nicht anzuwenden.

Dienstleistungen ohne Verwendung von Wirtschaftsgütern:

Hier ist zu unterscheiden, ob eine typische landwirtschaftliche Dienst-



Wenn aus einer land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaft Mitarbeiter an die Biogasanlage abgestellt werden, führt eine solche Tätigkeit zu gewerblichen Einkünften, die zu einer Abfärbung der Personengesellschaft führen – wie hier im Bild für Ausbaggerarbeiten in der Biogasanlage.

Wird die Arbeitskraft nahezu vollständig außerhalb des landwirtschaftlichen Betriebes eingesetzt, fehlt es an diesem Merkmal. Damit ist der Umsatz der Regelbesteuerung zu unterwerfen. Dieser Sachverhalt dürfte in der Praxis häufiger vorkommen.

Im Übrigen gelten die vorherigen Kriterien „für einen Landwirt oder Nichtlandwirt“.

Dienstleistungen gegenüber der eigenen Personengesellschaft, etwa Geschäftsführerleistungen:

Ein Gesellschafter kann für „seine“ Gesellschaft Leistungen erbringen, die auf einem gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnis beruhen, sogenannte nicht steuerbare Gesellschafterbeiträge. Hierbei handelt es sich um Leistungen, die durch die Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft abgegolten sind.

Dagegen sind Leistungen des Gesellschafters gegen ein Sonderentgelt auf einen Leistungsaustausch gerichtet und damit steuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistungen des Gesellschafters für die Gesellschaft.

Es ist also genau nach der vertraglichen Gestaltung zu beurteilen, ob die Leistung des Gesellschafters ein Gesellschaftsbeitrag oder eine Leistung gegen Sonderentgelt darstellt.

Die Geschäftsführungsvergütung und die Vieheinheitenvergütung seien beispielhaft genannt, jede Leistung eines Gesellschafters lässt sich in jede Gruppe (Gesellschafterbeitrag oder Leistungsaustausch) einordnen, es kommt eben auf die Verträge an.

Stefan Heins
wetreu LBB Kiel

FÜR SCHULE UND BÜRO



Für alle Landwirte in der Ausbildung und ihre Ausbilder 1000 Fragen für junge Landwirte

Dieses bewährte Frage- und Antwortbuch enthält weit über 1000 für die Berufsausbildung wichtige Fragen aus allen Teilgebieten der Landwirtschaft. Junge Landwirte in der Berufsausbildung können mit dieser

Fragensammlung ihren Wissensstand verbessern, Ausbilder nutzen sie, um Kenntnisse ihrer Auszubildenden überprüfen zu können.

- Antworten auf alle wichtigen Fragen in Ausbildung und Praxis
- schnelle Kontrolle
- zum eigenständigen Lernen und zur schnellen Information

18. erweiterte Auflage; 556 Seiten

€ 19,90 versandkostenfrei

**bauern
blatt**

Bestellungen
per Telefon 0 43 31/12 77-19
oder im Internet unter
shop.bauernblatt.com

Ob Buchbestellung, Abonnements oder Verwaltung Ihrer persönlichen Daten. Auf shop.bauernblatt.com können Sie alles bequem erledigen. – Schauen Sie mal vorbei.

leistung gegenüber einem Landwirt erbracht wird oder Dienstleistungen gegenüber Nichtlandwirten erbracht werden oder ob die Dienstleistung gar keinen Bezug zu einer landwirtschaftlichen Erzeugertätigkeit hat.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie die Stellung von „Arbeitskraft“ zu beurteilen ist.

In einer aktuellen Entscheidung hatte sich der Bundesfinanzhof (BFH) mit der Frage zu beschäftigen, ob die nahezu vollständige Überlassung der eigenen Arbeitskraft des Betriebsinhabers an einen anderen landwirtschaftlichen Betrieb noch der Durchschnittsatzbesteuerung unterliegt. Der BFH hat dazu festgehalten, dass die besagte Arbeitskraft auch im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb eingesetzt werden muss.

Fazit

Die Abgrenzungsfragen zwischen der Land- und Forstwirtschaft und dem Gewerbebetrieb sind umfassend. Völlig eigenständige Rechtsgebiete, nämlich die ertragsteuerliche und die umsatzsteuerliche Sichtweise, müssen nebeneinander betrachtet werden. Die ertragsteuerliche Abgrenzung mit einer einheitlichen Anwendung der Ein-Drittel-Umsatzgrenze sowie der 51.500-€-Grenze macht

im Ertragssteuerrecht vieles einfach und überschaubar. Trotzdem sind Fallstricke insbesondere für Personengesellschaften zu beachten, denn landwirtschaftliche Personengesellschaften, bei denen die Gefahr der Abfärbung besteht, bedürfen einer besonderen Beobachtung. Die umsatzsteuerlichen Abgrenzungsfragen bleiben ein Dauerthema, auch weil in diesem Rechtsgebiet gerade viel im Umbruch ist.