

Besonderheiten der Umsatzbesteuerung des Geschäftsfeldes „Pensionspferdehaltung“ in landwirtschaftlichen Betrieben am Beispiel der Bundesrepublik Deutschland

Specifics in value added taxation on horse boarding in agricultural businesses using the example of Germany

Michael REYSER, Niklas BLANCK, Stephanie PIGISCH und Enno BAHRS

Zusammenfassung

Die landwirtschaftliche Pensionspferdehaltung gewann in der Vergangenheit zunehmend an Bedeutung und erweiterte die ursprüngliche landwirtschaftliche Erzeugertätigkeit um neue Geschäftsfelder. Der Beitrag erläutert die europarechtlich induzierten Veränderungen der umsatzsteuerlichen Würdigung einer Pensionspferdehaltung und die damit verbundenen Nachteile eines Nebeneinanders von Regelbesteuerung und Pauschalierung innerhalb eines landwirtschaftlichen Betriebes. Anhand einer Modellrechnung werden durch die Rechtsänderung induzierte Abgrenzungs- und Gestaltungsfragestellungen erläutert sowie die monetäre Wirkung einer potenziellen Gestaltungsoption dargestellt.

Schlagnworte: Umsatzsteuer, Durchschnittssatzbesteuerung, Regelbesteuerung, Pensionspferdehaltung.

Summary

The agricultural business "horse boarding" became increasingly important in Germany during the last decade and induced an extension of traditional agricultural activities. Based on regulations of the European Union, its fiscal classification for value added tax has

Erschienen 2011 im *Jahrbuch der Österreichischen Gesellschaft für Agrarökonomie*, Band 20(2): 55-64. On-line verfügbar: <http://oega.boku.ac.at>.

changed during the past years. This article examines the effects and outlines the disadvantages of a parallel use of the regular value added taxation system and the agriculture-specific taxation with average rates within one enterprise. The economic effect of an alternative business arrangement is calculated.

Keywords: Taxation of turnover, taxation with average rates, value added taxation, horse boarding.

1. Einführung

Die Pensionspferdehaltung entwickelte sich in der Bundesrepublik Deutschland in der Vergangenheit von einer reinen Geschäftsnische zu einem vollwertigen und ertragreichen Geschäftsfeld für landwirtschaftliche Betriebe. Darüber hinaus sind insbesondere in städtischen Ballungsgebieten der zunehmende Flächenverbrauch und die wachsende Bedeutung von Freizeit und Erholung in der Bevölkerung Faktoren, mit welchen dort ansässige landwirtschaftliche Betriebe zukünftig existenziell umgehen müssen. Da viele Höfe mit Stallungen, Weideflächen und einer eigenen Futtergrundlage dabei über ideale geschäftsfeldspezifische Voraussetzungen verfügen, stellt die Pensionspferdehaltung eine interessante Einkommensalternative dar (BRÜGGER et al., 2004), deren jährlicher Gesamtumsatz nach Schätzungen der Deutschen Reiterlichen Vereinigung (FN) bei deutlich über fünf Milliarden Euro liegt (FN, 2010). Die umsatzsteuerliche Behandlung von Umsätzen aus der Pensionshaltung von Pferden im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes ist in diesem Kontext beachtenswert, da land- und forstwirtschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen in der Bundesrepublik Deutschland einer Vielzahl an umsatzsteuerlichen Besonderheiten unterliegen. Zum einen lässt Art. 98 MwStSystRL¹ bzw. §12 II Nr. 3 UStG im Rahmen der Regelbesteuerung einen ermäßigten Steuersatz für das Halten von Vieh zu, der möglicherweise auch im Rahmen der Pensionspferdehaltung anwendbar sein könnte. Zum anderen – und deutlich zu unterscheiden von den ermäßigten Steuersätzen im Zuge der Regelbesteuerung – ist

¹ Die Angabe europarechtlicher Vorschriften folgt der Systematik der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL, RL 2006/112/EG v. 28.11.2006).

es auf europarechtlicher Grundlage der Art. 295ff. MwStSystRL den Mitgliedstaaten gestattet, auf landwirtschaftliche Erzeuger eine Pauschalregelung anzuwenden. Im Zuge der Umsetzung in nationales Recht haben landwirtschaftliche Betriebe nach §24 UStG demnach die Möglichkeit, anstelle einer Verrechnung der vereinnahmten und verauslagten Umsatzsteuerzahlungen mit dem Finanzamt eine Durchschnittssatzbesteuerung anzuwenden, im Rahmen derer landwirtschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen mit einem Steuersatz von 10,7% belegt werden. Diese als Pauschalierung bezeichnete Vorgehensweise wird als Vereinfachungsregelung bezeichnet, da der administrative Aufwand und die damit verbundenen Transaktionskosten (Buchführung, Steuerberatung) durch die Befreiung von umsatzsteuerspezifischen Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten gering ausfallen (SCHEFFLER, 2009).

2. Problemstellung

Die Anwendbarkeit der umsatzsteuerlichen Sonderregelungen im Spannungsfeld eines zunehmenden Tätigkeitsspektrums in der Landwirtschaft wurde in der Vergangenheit durch EU-rechtliche Vorgaben in Frage gestellt und im Hinblick auf die Besteuerung der Umsätze aus Pensionspferdehaltung in einem Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH-Urteil v. 22.01.2004, V R 41/02, BStBl. 2004 II S. 757) massiv beschränkt. Demnach unterliegen im Zuge der Regelbesteuerung Umsätze aus der Pensionspferdehaltung nicht dem ermäßigten, sondern dem allgemeinen Steuersatz. Die Begründung stützt sich dabei im Kern auf die richtlinienkonforme Auslegung des Gemeinschaftsrechts, die durch ständige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) richtungsweisend vorgegeben wird und für den Einzelfall eng auszulegen ist (EuGH-Urteil vom 26.05.2005, Rs. C - 43/04, Stadt Sundern, UR 2005, 397). Hiernach sind nur solche Güter und Dienstleistungen zu begünstigen, die in der Regel für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt sind (Art. 98 II i.V.m. Anhang III, Nr. 11 MwStSystRL). In die Kategorie „Hüten von Vieh“ könnte lediglich das Hüten von Zucht- oder land- und forstwirtschaftlichen Arbeitspferden fallen.

Die Bedeutung dieses Urteils wird insbesondere im Zusammenhang mit der bisherigen Anwendung der zweiten Sonderregelung, der

Umsatzsteuerpauschalierung, in diesem Geschäftsfeld deutlich, da die Finanzverwaltung als Reaktion auf das Urteil auch die Anwendung der Pauschalierung nach §24 UStG für die Pensionspferdehaltung ausgeschlossen hat (BMF-Schreiben v. 09.08.2004, IV B 7 - S 7233 - 29/04, IV B 7 - S 7410 - 25/04). Dies könnte von der Vorstellung geleitet sein, dass Wettbewerbsverzerrungen im Bereich der Pensionspreise zwischen gewerblichen und landwirtschaftlichen Dienstleistern auftreten können, wenn je nach umsatzsteuerlicher Einordnung unterschiedliche Umsatzsteuertarife bei ansonsten gleicher Leistung maßgeblich sein können (FG Köln Urteil v. 22.01.2008, 6 K 2707/03). Aufgrund der vielfältigen Austauschbeziehungen zwischen dem originären landwirtschaftlichen Betriebsteil und dem Betriebszweig Pferdehaltung – zu nennen ist an dieser Stelle insbesondere die Verwertung des selbst erzeugten Futters – kann die geänderte Rechtslage zu einem steuerlichen Nachteil für den landwirtschaftlichen Betrieb im Vergleich zu gewerblichen Mitbewerbern führen. Denn in der Konsequenz hat ein pauschalierender landwirtschaftlicher Erzeuger für Umsätze aus der Pensionspferdehaltung den vollen Tarif zu erheben und abzuführen, während der auf die innerbetrieblichen Lieferungen entfallende korrespondierende Vorsteueranteil als abgegolten gilt bzw. aufwendig herausgerechnet werden müsste. Es entsteht innerhalb des landwirtschaftlichen Betriebs ein Nebeneinander von Regelbesteuerung und Durchschnittssatzbesteuerung mit höherem Verwaltungsaufwand und höheren Transaktionskosten für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung, insbesondere hinsichtlich der Abgrenzung von Vorleistungen und gemischt genutzten Betriebsmitteln.

Aus diesen Gründen stellt sich die Frage nach der situationsbedingten Reaktion landwirtschaftlicher Unternehmer und dem Umgang seitens der Finanzverwaltung. Hierbei liegt der Fokus der Betrachtung auf potenziellen Gestaltungsoptionen und deren betriebswirtschaftlichen Auswirkungen sowie der künftigen Anwendbarkeit der Durchschnittssatzbesteuerung in der Pensionspferdehaltung.

3. Methodischer Ansatz

Zur Bearbeitung dieser praxisorientierten Fragestellungen wurde zunächst eine steuerliche Einordnung der Umsätze aus

Pensionspferdehaltung vorgenommen und eine Gestaltungsoption entwickelt. Diese ist in Form einer kostenorientierten Stoffstrombetrachtung modelliert worden, anhand derer sowohl relevante In- und Outputs der Pensionspferdehaltung analysiert, als auch Abgrenzungs- und Zuordnungsfragestellungen hinsichtlich gemischt-genutzter Wirtschaftsgüter innerhalb eines umsatzsteuerlichen Mischbetriebs detailliert betrachtet worden sind. Im ersten Schritt sind alle mit der Pensionspferdehaltung verbundenen Lieferungen und sonstigen Leistungen identifiziert und monetär quantifiziert worden. Auf Basis der gewonnenen Erkenntnisse ist ein Excel-gestütztes Analyse-Tool entwickelt worden, welches im Hinblick auf die unterschiedlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen der Ermittlung umsatzsteuerlicher Auswirkungen der Gestaltungsvarianten dient. In Abhängigkeit der Modellannahmen lassen sich mit Hilfe des Tools der Umfang verrechenbarer Leistungen und die zugehörige Umsatzsteuer berechnen. Im Ergebnis stellt die Summe der partiellen Umsatzsteuerbeträge die quantifizierte Vorteilhaftigkeit einer Gestaltungsoption dar.

Zusätzlich sind die Ergebnisse mittels leitfadengestützter Interviews mit Steuerberatern und der Finanzverwaltung evaluiert worden. Zu diesem Zweck wurden drei im Bereich der landwirtschaftlichen Pensionspferdehaltung tätige Steuerberater aus dem süddeutschen Raum sowie der für die umsatzsteuerliche Behandlung landwirtschaftlicher Betriebe zuständige Referent einer süddeutschen Oberfinanzdirektion in persönlichen Gesprächen befragt.

4. Ergebnisse

Die Zielsetzung von Gestaltungsoptionen auf einzelbetrieblicher Ebene besteht in der Vermeidung finanzieller Nachteile für das Geschäftsfeld Pensionspferdehaltung sowie möglicherweise der Erzielung darüber hinausgehender betriebswirtschaftlicher Vorteile innerhalb der geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen.

4.1 Umsatzsteuerliche Auslagerung der Pensionspferdehaltung

Der Austausch von Lieferungen und Leistungen zwischen dem landwirtschaftlichen Betriebsteil und der Pensionspferdehaltung ist innerhalb des resultierenden Mischbetriebs als nicht steuerbarer

Innenumsatz charakterisiert, der folglich nicht steuerlich wirksam verrechnet werden kann (ZAISCH zitiert in: LEINGÄRTNER, 2010, Kap. 59 Rz. 15). Eine interessante Option ergibt sich daher im Kontext möglicher Verrechnungspotenziale durch die umsatzsteuerliche Auslagerung der Pensionspferdehaltung aus dem Gesamtbetrieb. Diese wird realisiert, indem einer verbundenen Person, wie es beispielsweise ein Ehepartner sein kann, das Geschäftsfeld Pensionspferdehaltung zugeordnet wird. Umsatzsteuerlich entstehen dabei zwei vollständig getrennt zu betrachtende Unternehmen, die im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit Lieferungen und sonstige Leistungen austauschen können, was Raum für Verrechnung gestattet. Verrechnungsfähig sind dabei insbesondere die Lieferung von Futter, Einstreu und Wirtschaftsdünger, sowie landwirtschaftliche Dienstleistungen unterschiedlichster Art wie beispielsweise Dungausringung und Weideflächenpflege. Im Zuge der kostenorientierten Stoffstrombetrachtung liefern jene Waren- oder Leistungsströme ein Verrechnungs- und Gestaltungspotenzial, die der pauschalbesteuerte Betrieb gegenüber der regelbesteuerten Pensionspferdehaltung erbringt, da der Abzugsfähigkeit der gezahlten Vorsteuer auf Seiten des regelbesteuerten Pensionsbetriebs die Möglichkeit zur Einbehaltung der vereinnahmten Umsatzsteuer auf der Leistungsseite des pauschalierenden landwirtschaftlichen Betriebs gegenübersteht.

Für die Analyse ist ein ausgelagerter Modellbetrieb mit einer Ausstattung von 30 Pferdeboxen angenommen worden, der seine Futter- und Einstreugrundlage vollständig vom ehemals verbundenen landwirtschaftlichen Betrieb bezieht. Je nach Betriebsstruktur und Spielräumen bei der Wahl der Verrechnungspreise lässt sich das Verrechnungspotenzial durch die Inanspruchnahme weiterer Leistungen, wie eine Dungausringung im Lohn oder ähnliche landwirtschaftliche Lohnarbeiten, deutlich ausweiten. Zu berücksichtigen ist dabei immer der Bezug zu marktüblichen oder nachprüfbaren Verrechnungspreisen, wie es im Bereich Futter oder Einstreu z.B. der regionale Marktpreis ist. Allein für den Bereich Futter und Einstreu lassen sich im betrachteten Modell bis zu € 4.000.-umsatzsteuerlicher Vorteil pro Jahr generieren, der sich auf Basis des jährlichen Futter- und Einstreubedarfs der gehaltenen Pferde und den aktuellen Marktpreisen errechnen lässt. Die folgende Tabelle stellt die

Berechnung des Potenzials in Form des Umsatzsteuerbetrages exemplarisch dar.

Tabelle 1: Ermittlung des Verrechnungspotenzials der Gestaltungsoption „Auslagerung“ am Beispiel der Lieferung von Rau- und Kraftfutter durch einen nahestehenden, pauschalbesteuerten Landwirt

Basisdaten - Futter	
Anzahl gehaltener Pensionspferde	30 Stk.
Raufutterbedarf je Pferd und Tag	8 kg
Marktpreis – Raufutter	€ 11.- bis € 15.-
Kraftfutterbedarf je Pferd und Tag	3 kg
Verrechnungspreise	
Verrechnungspreis - Raufutter	€ 15.-/dt
Verrechnungspreis - Kraftfutter	€ 24.-/dt
Berechnung des Verrechnungspotenzials	
Jährliche Futterkosten (netto)	€ 21.024.-
Umsatzsteuer 10,7 % (§24 I S. 1 Nr. 3 UStG)	€ 2.249,57

Quelle: LFL BAYERN, 2011; s.a. BW AGRAR, 2011

Im Vergleich zum reinen Nebeneinander von Regelbesteuerung und Pauschalierung, im Rahmen dessen Innenleistungen nicht verrechnet werden können, kann ein erheblicher Vorteil geschaffen werden.

Aus Sicht der Praxis handelt es sich bei der genannten Handlungsalternative um eine „saubere Lösung“, da insbesondere die gemischt-genutzten Wirtschaftsobjekte eine eindeutige Zuordnung und Abgrenzung erfahren. Im Rahmen der Durchführung sind allerdings die rechtlichen Rahmenbedingungen zu beachten, wie beispielsweise die Einhaltung der Mindestbemessungsgrundlage für die Verrechnung zwischen verbundenen Unternehmern (§10 V UStG). Eine missbräuchliche Gestaltung (§42 AO), beispielsweise durch den Versuch einer Gewinnverlagerung mittels zu hohen Entgelts, muss vermieden werden. Im Fokus der Betriebsprüfungspraxis liegt dabei die tatsächliche Durchführung der Auslagerung, was Grundvoraussetzung für eine steuerliche Anerkennung ist.

Neben dem notwendigen Verwaltungsaufwand für die Realisierung einer intensiven Lieferungs- und Leistungsbeziehung (z.B. Rechnungserstellung) finden sich Einschränkungen im außersteuerlichen Bereich, die der Vorteilhaftigkeit dieser Gestaltungsoption

entgegenstehen. So kann die Pensionspferdehaltung bei unzureichender Flächenausstattung zur steuerlichen Gewerblichkeit führen. Bauen im Außenbereich sowie die Sozialversicherungspflicht des verbundenen Unternehmers sind daher Fragen, die zur Beurteilung der einzelbetrieblichen Vorteilhaftigkeit heranzuziehen sind.

4.2 Regelbesteuerung mit dem Gesamtbetrieb

Im Spannungsfeld oben genannter Problematiken stellt die Option zur Regelbesteuerung mit dem Gesamtbetrieb eine Alternative zum Nebeneinander der Durchschnittssatzbesteuerung und Regelbesteuerung innerhalb eines Betriebes dar und findet nach Angaben der im leitfadengestützten Interview befragten Experten häufige Verwendung in der Praxis. Sie eignet sich insbesondere dann, wenn der Ehepartner des landwirtschaftlichen Unternehmers im Geschäftsfeld „Pferd“ bereits unternehmerisch tätig ist, was bspw. im Rahmen einer selbständigen Reitschule der Fall wäre. Der Verwaltungsaufwand für gestaltungsspezifische Zuordnungs- und Abgrenzungsaktivitäten entfällt. Insbesondere bei Wachstumsbetrieben, bei denen die Pensionspferdehaltung möglicherweise sogar den tragenden Betriebszweig darstellt, kann die Inanspruchnahme des gesamtbetrieblich anfallenden Vorsteuervolumens von Vorteil sein. Die landwirtschaftliche Erzeugung dient zur Sicherung einer ausreichenden Futter- und Einstreugrundlage und stellt dabei eine wirtschaftliche Verwertungsstätte für anfallenden Wirtschaftsdünger dar. Zur Erweiterung und Erhaltung eines konkurrenzfähigen und wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind regelmäßig auch im landwirtschaftlichen Betriebsteil kostenintensive Investitionen zu tätigen, z.B. für Betriebsgebäude oder Maschinen. Mit der Geltendmachung der Vorsteuer auf betriebliche Vorleistungen und Investitionen kann vielfach ein deutlicher Liquiditätsvorteil generiert werden. Die Entscheidung über die Vorteilhaftigkeit einzelner Gestaltungsoptionen korreliert stark mit den einzelbetrieblichen Rahmenbedingungen, wie beispielsweise dem größenabhängigen Pauschalierungsvorteil des landwirtschaftlichen Betriebsteils oder dessen investitionsbedingter Vorsteuerbelastung, sowie den individuellen Präferenzen des unternehmerischen Entscheiders. Grundsätzlich sind aus einzelbetrieblicher Sicht die individuellen

Vorteile den Nachteilen gegenüberzustellen, um den bestmöglichen Umgang mit den rechtlichen Vorgaben gewährleisten zu können.

5. Schlussfolgerungen

Das Geschäftsfeld Pensionspferdehaltung bietet der Land- und Forstwirtschaft die Möglichkeit zur wirtschaftlichen Erweiterung der originären landwirtschaftlichen Erzeugung um einen ertragreichen Betriebszweig, was einen bedeutenden Beitrag zur nachhaltigen Einkommenssicherung landwirtschaftlicher Unternehmen leisten kann. Die veränderten umsatzsteuerlichen Regelungen innerhalb der Bundesrepublik Deutschland beeinflussen die betriebswirtschaftliche Vorzüglichkeit dieses Geschäftsfeldes und damit die gesamtbetriebliche Wirtschaftlichkeit im Einzelfall erheblich. Allerdings verbleiben den Steuerpflichtigen Handlungsspielräume, die je nach betrieblichen Gegebenheiten unterschiedlich ausgestaltet werden können. Die Auslagerung des Geschäftsfeldes Pensionspferdehaltung ist insbesondere für Betriebe mit einem ausgeprägten landwirtschaftlichen Betriebsteil interessant, die weiterhin von einem potenziellen Pauschalierungsvorteil im Erzeugerbereich profitieren und den regelbesteuerten Pensionshaltungsbetrieb vollumfänglich abgegrenzt wissen wollen. Darüber hinaus kann ggf. ein monetärer Verrechnungsvorteil in Abhängigkeit von der individuellen Auslagerungsvariante ertragswirksam in Anspruch genommen werden.

Die Pensionspferdehaltung als Synonym für ein immer vielfältigeres Tätigkeitsspektrum landwirtschaftlicher Unternehmen stellt auch die künftige Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung auf weitere Betätigungsfelder der Landwirtschaft, wie beispielsweise umfangreiche Lohnarbeiten und Dienstleistungen, in Frage. Nach Einschätzungen der befragten Experten ist zukünftig eine noch deutlichere Abgrenzung auf den Bereich der originären landwirtschaftlichen Betätigung zu erwarten und mit dem am 1. November 2010 in Kraft getretenen Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) bereits weitgehend umgesetzt worden. Außerlandwirtschaftliche Dienstleistungen, die im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt werden, unterliegen zukünftig der Regelbesteuerung, wodurch langfristig mit einer

steigenden Anzahl an umsatzsteuerlichen Mischbetrieben zu rechnen ist. Der passende Umgang mit den steuerrechtlichen Vorgaben ist in jedem Fall einzelbetrieblich zu analysieren und zu planen. Die betriebliche Entwicklung im Spannungsfeld steuerlicher Gestaltungsaktivitäten sollte grundsätzlich wirtschaftlich, steuerlich und im Besonderen auch menschlich zum landwirtschaftlichen Betriebskonstrukt passen.

Literatur

- BW AGRAR (2011): Orientierungspreise für Raufutter. Stand 23.03.2011. Landwirtschaftliches Wochenblatt 12, 26.03.2011. Stuttgart: Verlag Eugen Ulmer.
- FN (Deutsche Reiterliche Vereinigung) (2010): Zahlen, Daten und Fakten; URL: <http://www.pferd-aktuell.de/Wir-ueber-uns/Zahlen-Fakten/-96/Zahlen-Fakten.htm>, letzter Zugriff 30.09.2010.
- BRÜGGER, E., JAEP, A., KREIMEIER, P., MARTEN, J., NIES, V. und STEINMETZ, A. (2004): Pensionspferdehaltung im landwirtschaftlichen Betrieb. Kuratorium für Technik und Bauwesen in der Landwirtschaft e.V., KTBL-Schrift 405. Darmstadt.
- LEINGÄRTNER, W (2010): Besteuerung der Landwirte. 18. Ergänzungslieferung (Stand: November 2009). München: Verlag C.H. Beck.
- LFL BAYERN (2011): Pensionspferdehaltung - Berechnung des monatlichen Mindestpensionspreises; Bayrische Landesanstalt für Landwirtschaft. URL: <https://www.stmelf.bayern.de/idb/penspferd.html>, letzter Zugriff: 15.02.2011.
- SCHEFFLER, W. (2009). Besteuerung von Unternehmen I - Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern. 11. Auflage. Heidelberg: C.F. Müller Verlag.

Anschrift der Verfasser

*Michael Reyser, Niklas Blanck, Stephanie Pigisch und Prof. Dr. Enno Bahrs
Institut für Landwirtschaftliche Betriebslehre (410b)
Universität Hohenheim
Schloß, Osthof-Süd, 70599 Stuttgart-Hohenheim, Deutschland
eMail: m.reyser@uni-hohenheim.de*