

Besonderheiten der Umsatzbesteuerung des Geschäftsfeldes „Pferd“ in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

Michael Reyser, Stephanie Pigisch, Niklas Blanck und Enno Bahrs¹

Abstract - Die Pensionspferdehaltung als Geschäftsfeld der Land- und Forstwirtschaft gewann in der Vergangenheit zunehmend an Bedeutung. Jedoch hat ein einschneidendes Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH) im Jahr 2004, als Reaktion EU-rechtlicher Vorgaben, eine Einordnung dieser Tätigkeit in die originäre Landwirtschaft nach umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten verändert. Die Vergütungen für das Einstellen und Betreuen von Reitpferden unterliegen seither in Betrieben mit einer Durchschnittsatzbesteuerung der Regelbesteuerung, was Abgrenzungs- sowie Gestaltungsfragestellungen induziert und damit die gesamte Durchschnittsatzbesteuerung in Frage stellen kann.

EINLEITUNG

Die Land- und Forstwirtschaft unterliegt in der Bundesrepublik Deutschland, wie auch in anderen europäischen Mitgliedsstaaten, einer Vielzahl an umsatz- und ertragsteuerlichen Besonderheiten. Landwirtschaftliche Betriebe haben auf Grundlage von § 24 UStG in Deutschland die Möglichkeit, anstelle einer Verrechnung der vereinnahmten und verauslagten Umsatzsteuerzahlungen mit dem Finanzamt eine Durchschnittsatzbesteuerung anzuwenden. Die als Pauschalierung bezeichnete Vorgehensweise wird im Allgemeinen als Vereinfachungsregelung charakterisiert, da der administrative Aufwand und damit insbesondere die Transaktionskosten (Buchführung, Steuerberatung) durch die Befreiung von umsatzsteuerspezifischen Steuererklärungs- und Aufzeichnungspflichten vergleichsweise gering ausfallen (Scheffler, 2009). Allerdings konnten Betriebsleiter auch durch die Option, sich im Rahmen landwirtschaftlicher Tätigkeiten gemäß § 24 UStG entweder für die Pauschalierung oder für die Regelbesteuerung zu entscheiden, gewinnwirksame Vorteile generieren. EU-rechtliche Vorgaben und in diesem Zusammenhang auch die deutsche Rechtsprechung haben diese Wahlfreiheit jedoch erheblich eingeschränkt. Davon ist auch die wirtschaftlich zunehmend bedeutendere Pensionspferdehaltung betroffen. Viele Höfe verfügen mit Stallungen, Weideflächen und einer eigenen Futtergrundlage über ideale geschäftsfeldspezifische Voraussetzungen. Aufgrund einer uneinheitlichen Rechtsprechung (BFH v. 22.1.2004 (VR 41/02) BStBl. 2004 II S. 757, FG Niedersachsen v. 5.11.2009 - 16 K 10340/07) ist jedoch die landwirt-

schaftliche Charakteristik dieses viel versprechenden Geschäftsfeldes, das in der Vergangenheit in der Regel im Rahmen der Durchschnittsatzbesteuerung betrieben wurde, in Frage gestellt worden.

Zudem steht aktuell das Thema Pferd im Kontext umsatzsteuerlicher Begünstigungen im Fokus der europäischen Rechtsprechung. Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften klagt mit Verweis auf die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie 2006/112/EG gegen die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf den Verkauf von Pferden in den EU-Mitgliedsstaaten, was u. A. Deutschland und Österreich betrifft. Dabei stützt sich die Argumentation im Kern auf die ausschließliche Begünstigung ausgewählter Produkte wie Nahrungsmittel und landwirtschaftlicher Nutztiere. Nach Ansicht der Kommission können Pferde, die zu Hobby- oder Sportzwecken gehalten werden, dieser Anforderung nicht gerecht werden (Amtsblatt der Europäischen Union v. 30.01.2010 (2010/C24/59)).

PROBLEMSTELLUNG

Gemäß BFH entspricht die Pensionspferdehaltung nicht einer landwirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne der Umsatzsteuerpauschalierung, da die eingestellten und betreuten Reitpferde von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport genutzt werden. In der Konsequenz hat ein landwirtschaftlicher Erzeuger bei Anwendung der Durchschnittsatzbesteuerung das Geschäftsfeld Pensionspferdehaltung gesondert der umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung zu unterwerfen. Ein höherer Verwaltungsaufwand und deutlich zunehmende Transaktionskosten sind die Folgen. Allerdings können die betroffenen Steuerpflichtigen im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes aufgrund der umsatzsteuerlichen „Betriebsaufspaltung“ ggf. auch ertragsteuerliche Vorteile durch dieses System erzielen. In diesem Spannungsfeld gilt es auf der einen Seite die Leistung „Pensionspferdehaltung“ definitorisch zu bestimmen, um einzelbetriebliche Gestaltungsformen eindeutig einzuordnen. Andererseits stellt sich die Frage nach einer geschäftsfeldspezifischen Abgrenzung von Vorleistungen, mit besonderem Bezug zu gemischt genutzten Betriebsmitteln und Wirtschaftsgebäuden. Darüber hinaus sind potenzielle Gestaltungsoptionen, wie beispielsweise die Kleinunternehmerregelung (§19 UStG) oder die Option zur Regelbesteuerung, hinsichtlich Anwendung und Praktikabilität anhand

¹ M. Reyser, S. Pigisch, N. Blanck und E. Bahrs, Universität Hohenheim, (michael.reyser@uni-hohenheim.de).

einzelbetrieblicher Rahmenbedingungen von besonderem Interesse.

Die aktuelle Klage der Europäischen Kommission vor dem Europäischen Gerichtshof erweitert die problemorientierte Betrachtung auf regelbesteuerte Betriebe. Eine künftige Nichtanwendung des ermäßigten Steuersatzes für den Handel mit Pferden kann die Wettbewerbsfähigkeit landwirtschaftlicher Pferdezuchtbetriebe maßgebend beeinflussen. Dabei stehen mögliche Konsequenzen der richterlichen Entscheidung sowie betriebswirtschaftlich empfehlenswerte Handlungsoptionen im Fokus aktueller Fragestellungen.

METHODISCHER ANSATZ

Der Bearbeitungsrahmen dieser Problemstellung basiert auf einer zweistufigen Vorgehensweise. Im ersten Schritt wird anhand eines Kostenrechnungsmodells sowohl der Abgrenzungsfragestellung als auch der Analyse und des Vergleichs unterschiedlicher Gestaltungsoptionen Rechnung getragen. Hierbei werden alle relevanten In- und Outputs analysiert und dem Geschäftsfeld Pferd zugeordnet. Anschließend erfolgt eine Darstellung leitfadengestützter Expertenbefragungen, mit der die Ergebnisse verifiziert und der aktuelle Umsetzungsstand ermittelt wird. Im Ergebnis werden betriebswirtschaftliche Konsequenzen abgebildet und Gestaltungsoptionen abgeleitet. Der Befragungskreis umfasst neben betroffenen landwirtschaftlichen Unternehmern und Pferdezüchtern auch fachkundige Steuerberater, um von einem vielfältigen und umfassenden Wissenspool zu profitieren.

ERSTE ERGEBNISSE

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Pensionspferdehaltung gemäß BFH vom 22.01.2004 führt zu einem „Nebeneinander von Durchschnitts- und Regelbesteuerung“ innerhalb eines durchschnittssatzbesteuerten Betriebes (Zaisch in: Leingärtner, 2010). Die in diesem Zusammenhang erhöhten Transaktionskosten sind den potenziellen Vorteilen von Verrechnungspreisen zwischen dem pauschalierenden landwirtschaftlichen Betrieb einerseits sowie der regelbesteuerten Pferdeeinheit andererseits gegenüberzustellen. Dabei werden vergleichende Liquiditäts- und Rentabilitätsbetrachtungen angestellt. Wachstums- bzw. Erhaltungsinvestitionen können dabei auch eine bedeutende Rolle spielen. Insbesondere bei größeren Investitionen, wie beispielsweise Betriebsgebäuden, ist ein deutlicher Liquiditätsvorteil im Rahmen des betrieblichen Wachstums generierbar. Ein weiteres repräsentatives Beispiel einer einzelbetrieblichen Gestaltungsoption ist die Kleinunternehmerregelung nach §19 UStG, die wesentliche Umsätze (§1 I Nr.1 UStG) von der Besteuerung ausnimmt, sofern der unternehmerische Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 EUR nicht überstiegen hat und im laufenden Jahr 50.000 EUR voraussichtlich nicht übersteigt. Diese Option besteht in verändertem Umfang auch in anderen EU-Staaten. Um derartig restriktive Vorgaben einhalten und damit von dieser Begünstigungsnorm profitieren zu können, ist je nach Einzelfall eine Trennung des Geschäftsfeldes vom Gesamt-

betrieb in Kombination mit einem Wechsel der zugeordneten Personenidentität denkbar. Daneben bietet die definitorische Abgrenzung der Pensionspferdehaltung zusätzlich Raum für Gestaltung. In Anlehnung an die Ausführungen einzelner deutscher Oberfinanzdirektionen (OFD) können die Tätigkeiten des Steuerpflichtigen je nach Leistungsumfang als einheitliche Pensionsleistung oder als gesondert zu beurteilende Einzelleistungen, die größten Teils nicht der Regelbesteuerung unterliegen, charakterisiert werden (vgl. z. B. OFD Frankfurt/Main v. 20.01.2010 - S 7233 A - 3 - St 112).

Die Frage nach der künftigen Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für den Handel mit Pferden und den daraus entstehende Konsequenzen stellt sich im Kontext aktueller Umstände insbesondere für betroffene regelbesteuerte Betriebe. Die Weitergabe des zwangsläufig höheren Bruttopreises an den Endverbraucher im steuerlichen Sinne stellt dabei die wesentliche Problematik dar und kann zu einem Nachfragerückgang im Pferdehandel führen.

AUSBLICK

Die Gestaltung von disponibler Freizeit stellt einen bedeutenden Baustein unserer Gesellschaft dar. Das Geschäftsfeld Pferd bietet der Land- und Forstwirtschaft dabei die Möglichkeit zur wirtschaftlichen Teilhabe durch die Erweiterung der originären landwirtschaftlichen Tätigkeit um ein derartiges Leistungsangebot. Die neuen Regelungen zur Umsatzsteuer verändern die betriebswirtschaftliche Vorzüglichkeit der Pferdehaltung aber auch der Pferdezucht im Einzelfall erheblich. Allerdings verbleiben den beteiligten Steuerpflichtigen Handlungsspielräume, die in Zukunft verstärkt im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen in Frage gestellt werden könnten. Dieser Beitrag soll dazu beitragen, die akzeptablen Handlungsspielräume abzustecken und betriebswirtschaftliche Potenziale offen zu legen. Allerdings sollten auch die volkswirtschaftlichen Kosten einer derartigen Regelung transparenter gemacht werden. Im Ergebnis könnte sich zeigen, dass eine vorzügliche Form der Umsatzbesteuerung die Rückkehr zum alten Status quo sein könnte oder die gesamte Durchschnittssatzbesteuerung in Frage zu stellen ist. Denn die Pensionspferdehaltung und die Pferdezucht stehen als Synonym für viele andere Tätigkeiten von Land- und Forstwirten im Rahmen ihres Betriebs, die zukünftig jedoch keine landwirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des UStG mehr darstellen.

LITERATUR

- Leingärtner (2010). *Besteuerung der Landwirte*. 18. Ergänzungslieferung (Stand: November 2009), Verlag C.H. Beck oHG, München
- Scheffler, W. (2009). *Besteuerung von Unternehmen I – Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern*. 11. Auflage, C.F. Müller Verlag, Heidelberg.