

Erst kalkulieren, dann pauschalieren

Betriebe, die bisher aufgrund ihrer Rechtsform zur Regelbesteuerung gezwungen waren, sollten jetzt kurzfristig prüfen, ob die Pauschalierung günstiger ist. Foto: Höner

Auch größere landwirtschaftliche Betriebe in der Rechtsform einer GmbH oder Genossenschaft können jetzt ihre Umsatzsteuer pauschalieren. Wann rechnet sich das? Was müssen Sie beachten?

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe können bekanntlich ihre Umsatzsteuer pauschalieren (§ 24 UStG). Das bedeutet: Sie brauchen die von ihnen eingenommene Umsatzsteuer (derzeit pauschal 10,7 %) nicht an den Fiskus abzuführen. Dafür können sie im Gegenzug auch keine Vorsteuern aus dem Kauf von Maschinen, Saatgut, Dünger usw. geltend machen.

Bei der Pauschalierung wird unterstellt, dass sich eingenommene Umsatzsteuer und die Vorsteuern in etwa ausgleichen. Deshalb erspart der Gesetzgeber den Betrieben durch die Pauschalierung die exakte Abrechnung der Umsatzsteuer mit dem Fiskus, die Abgabe von Umsatzsteuer-Erklärungen usw.

Insbesondere in den neuen Bundesländern werden größere landwirtschaftliche Betriebe aber häufig als Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften geführt. Für diese wollte der deutsche Gesetzgeber die Pauschalierung mit einer entsprechenden Formulierung im Gesetz ausdrücklich ausschließen. Das ist ihm nicht

gelingen, wie top agrar schon in Heft 8/2008 (Seite 20) kurz berichtet hat.

Kein Ausschluss von der Pauschalierung

Der Bundesfinanzhof hat nämlich entschieden, dass der Ausschluss von Betrieben dieser Rechtsform von der umsatzsteuerlichen Pauschalierung nicht mit dem EU-Recht vereinbar ist. Die deutsche Regelung verstoße gegen das Neutralitätsgebot, nach dem gleichartige Umsätze nicht wegen der Rechtsform des Unternehmens unterschiedlich behandelt werden dürfen (Az.: XI R 73/07).

Die Folge des BFH-Urteils ist, dass die umsatzsteuerliche Pauschalierung jetzt auch für Unternehmen, die zwar Landwirtschaft betreiben, aber aufgrund ihrer Rechtsform gewerblich sind, anzuwenden ist. Dies gilt z.B. für gewerblich geprägte GmbH & Co. KGs, aber auch für AGs, GmbHs und Genossenschaften, die Landwirtschaft betreiben.

Ob und wie die Finanzverwaltung bzw. der Gesetzgeber auf die neue Situation reagieren werden, ist noch unklar. Theoretisch könnte die Finanzverwaltung einen

so genannten Nichtanwendungserlass herausgeben. Dies ist eine (gelegentlich praktizierte) Regelung, mit der den Finanzämtern faktisch untersagt würde, das BFH-Urteil anzuwenden. Ein solcher Erlass wäre in diesem Fall aber rechtlich mehr als fraglich und ist nach uns vorliegenden Informationen auch nicht geplant.

Andererseits könnte der Gesetzgeber versuchen, eine neue Regelung zu treffen, die die betroffenen Betriebe doch noch wirksam von der Pauschalierung ausschließt – aber eben nicht aufgrund ihrer Rechtsform. Dies ist aber offenbar ebenfalls nicht beabsichtigt, wäre auch schwierig umzusetzen und könnte sich z.B. negativ auf andere Rechtsformen auswirken.

Insofern kann man wohl davon ausgehen, dass sich die Finanzverwaltung nicht sperren wird, wenn ein betroffener Betrieb sich jetzt auf das BFH-Urteil beruft und seine Umsatzsteuer pauschalieren will.

Pauschalierung über 12 000 € günstiger

Als erstes muss jedoch geprüft werden, ob dies wirtschaftlich überhaupt sinnvoll ist. Dies ist nicht allzu schwierig, weil der Betrieb im Rahmen der Regelbesteuerung alle Umsätze und die zugehörigen Umsatz- bzw. Vorsteuern detailliert aufgezeichnet hat. Auf dieser Basis kann der Steuerberater eine Vergleichsrechnung erstellen, in dem er zunächst auf alle „pauschalierungsfähigen“ Nettoeinnahmen des Betriebes fiktiv die pauschale Umsatzsteuer von 10,7 % aufschlägt. Davon zieht er im zweiten Schritt die vom Betrieb selbst

Unsere Autoren

- Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Hans-Peter Lange, Celle
- Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Dr. Hermann Spils ad Wilken, Uelzen

gezahlten Vorsteuern (Saatgut, Dünger usw.) ab. Ergibt sich dabei ein positiver Saldo – ist also die eingemommene Umsatzsteuer deutlich höher als die Vorsteuern – kann der Übergang zur Pauschalierung interessant sein.

Wir haben diese Vergleichsrechnung beispielhaft für einen fiktiven Betrieb durchgeführt, die Agrargesellschaft Putzhöfel GmbH (siehe Übersicht). Diese betreibt Pflanzen- und Tierproduktion. Bisher wendet sie die umsatzsteuerliche Regelbesteuerung an. Dabei ergaben sich für das betreffende Kalenderjahr Netto-Einnahmen von insgesamt 1,1 Mio. € und Netto-Ausgaben von 940 000 €. Es verblieb also ein Gewinn von 160 000 €.

Von den Netto-Einnahmen der GmbH entfielen 600 000 € auf die Pflanzen- und 300 000 € auf die Tierproduktion. Hinzu kamen 200 000 € aus der EU-Betriebsprämie.

Beim Übergang zur Pauschalierung könnte der Betrieb auf seine Umsätze 10,7 % pauschale Umsatzsteuer geltend machen (die Betriebsprämie ist allerdings nicht steuerbar). Dadurch würden sich seine Einnahmen um 96 300 € erhöhen, die er als Pauschalierer nicht mehr an den Fiskus abführen müsste.

Im Gegenzug könnte er aber auch nicht mehr die von ihm selbst gezahlten Vorsteuern beim Kauf von Saat- und Pflanzgut, Düngemitteln usw. abziehen. Diese sind unterschiedlich hoch – z. B. 7 % beim Tierzukauf oder beim Saat- und Pflanzgut, dagegen 19 % bei Düngemitteln oder Pflanzenschutzmitteln oder Maschinenreparaturen. Personalaufwand, Abschreibungen, Pachten, Zinsen und Versicherungsbeiträge sind nicht mit Vorsteuer belastet.

In unserem Beispiel beläuft sich die Summe der Vorsteuern, die sich aus den laufenden Ausgaben des Betriebes ergibt, auf 66 850 €.

Das ergibt im ersten Schritt einen „Umsatzsteuer-Überschuss“ in Höhe von 29 450 €. Davon abzuziehen sind aber noch 10 000 € Vorsteuern aus Investitionen, die der Betrieb in diesem Jahr getätigt hat, und die er als Pauschalierer ebenfalls nicht mehr geltend machen könnte. Beim Übergang zur Pauschalierung muss außerdem die Vorsteuer aus Investitionen der zurückliegenden Jahre berichtet werden. Hierfür haben wir im Beispiel 7 000 € angesetzt.

Ergebnis: Unter dem Strich ergibt sich ein Pauschalierungsvorteil von immerhin 12 450 €. Durch den Übergang zur Pauschalierung könnte die Agrargesellschaft Putzhöfel GmbH ihren Gewinn also um 12 450 € erhöhen, der bei ihr mit Gewer-

Übersicht: 12 450 € höherer Gewinn durch Pauschalierung

Position	Einnahmen netto	10,7 % USt
Pflanzenproduktion	600 000 €	64 200 €
Tierproduktion	300 000 €	32 100 €
Betriebsprämie	200 000 €	–
Gesamt	1 100 000 €	96 300 €
	Ausgaben netto	Vorsteuer*
Saat- und Pflanzgut	20 000 €	1 400 €
Düngemittel	105 000 €	19 950 €
Pflanzenschutz	100 000 €	19 000 €
Tierzukauf	75 000 €	5 250 €
Futter	100 000 €	7 000 €
Personalaufwand	220 000 €	–
Abschreibungen	95 000 €	–
Sonst. Ausgaben	75 000 €	14 250 €
Pachten/Zinsen/Versicherungen	150 000 €	–
Summe Vorsteuer aus lfd. Ausgaben	–	66 850 €
Saldo Umsatzsteuer	–	29 450 €
./ Vorsteuer aus Investitionen	–	10 000 €
./ Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG	–	7 000 €
Pauschalierungsvorteil	–	12 450 €
Gewinn ohne Pauschalierung	160 000 €	–
Gewinn mit Pauschalierung	172 450 €	–

*) 7 bzw. 19 %

be- und Körperschaftsteuer von etwa 30 % belastet wird.

Das Problem der Vorsteuer-Berichtigung

Bei der Vergleichsrechnung zwischen Pauschalierung und Regelbesteuerung sind einige wichtige Punkte zu beachten:

■ Viele betroffene Betriebe betreiben neben der Landwirtschaft noch verschiedene gewerbliche Aktivitäten, für die auch künftig die Regelbesteuerung zwingend anzuwenden ist. Diese Umsätze dürfen also nicht in die Vergleichsrechnung einbezogen werden.

■ Das gleiche gilt für bestimmte Betriebszweige bzw. Umsätze, die zwar einkommensteuerlich noch zur Landwirtschaft gehören können, für die die Finanzverwaltung aber trotzdem die Regelbesteuerung verlangt. Beispiele: Vermietung von Ferienwohnungen, Handelsumsätze oder Dienstleistungsumsätze für Nichtlandwirte. Auch diese müssen also bei der Vergleichsrechnung unberücksichtigt bleiben (die mit diesen Umsätzen in Zusammenhang stehende Vorsteuer bleibt abziehbar).

■ Ein wichtiger Faktor bei jeder Vergleichsrechnung ist außerdem die schon erwähnte Vorsteuerberichtigung nach

§ 15 a des Umsatzsteuergesetzes. Danach muss ein Betrieb die Vorsteuern, die er bei einer Investition in voller Höhe abziehen konnte, teilweise wieder korrigieren, wenn er innerhalb einer bestimmten Frist von der Regelbesteuerung zur Pauschalierung übergeht (oder umgekehrt).

Die Berichtigungsfrist beträgt bei Gebäudeinvestitionen 10 Jahre und bei beweglichen Wirtschaftsgütern (z. B. Maschinenkauf) 5 Jahre.

Hierzu ein vereinfachtes Beispiel: Der Betrieb, für den die Vergleichsrechnung erstellt wird, hat vor 5 Jahren ein Stallgebäude errichtet, bei dem 100 000 € Vorsteuern angefallen sind. Nach 5 Jahren geht er von der Regelbesteuerung zur Pauschalierung über.

Dann werden 5/10 dieser Summe, also 50 000 €, der bisherigen Regelbesteuerung zugeordnet. Dagegen werden die restlichen 50 000 € – wegen der Pauschalierung – als nicht abziehbare Vorsteuern behandelt, und zwar in Höhe von 1/10 pro Jahr, also 10 000 €. Diese Vorsteuerberichtigung schmälert also einen Pauschalierungsvorteil, der sich möglicherweise aus den laufenden Einnahmen und Ausgaben ergibt, oder dreht ihn möglicherweise sogar ins Minus.

Bei beweglichen Wirtschaftsgütern beträgt der Berichtigungszeitraum 5 Jahre. Beispiel: Der Betrieb hat vor 2 Jahren einen neuen Schlepper mit 20 000 € Vorsteuerbelastung gekauft. Jetzt geht er zur Pauschalierung über. Dann entfallen 2/5 = 8 000 € auf die Zeit der Regelbesteuerung. Die restlichen 3/5 müssen in den ersten drei Jahren der Pauschalierung korrigiert werden, und zwar mit 1/5 pro Jahr = 4 000 €. Seit dem 1.1.2005 wären auch Vorsteuern für nur einmalig verwendete Wirtschaftsgüter, also für zugekaufte Produktionsmittel und für Reparaturen, zu korrigieren.

Vorteilhaft könnte sich in diesem Zusammenhang auswirken, dass nach den Durchführungsvorschriften zur Umsatzsteuer (§ 44) keine Vorsteuerberichtigung erforderlich ist, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes entfallende Vorsteuer 1 000 € nicht übersteigt (ab dem 1.1.2005). Dabei kommt es, so die Finanzverwaltung, auf das einzelne Wirtschaftsgut bzw. jeden einzelnen Anschaffungsvorgang an. Das heißt: In vielen Fällen wird die 1 000 €-Schwelle nicht überschritten sein, so dass hier keine Vorsteuerberichtigung erfolgen muss.

Trotzdem: Gerade Betriebe, die in den letzten Jahren größere Investitionen getä-

tigt haben, dürfen das Thema der Vorsteuerberichtigung nicht auf die leichte Schulter nehmen. Wenn hier hohe Beträge zusammenkommen, führt dies sehr schnell dazu, dass der Übergang zur umsatzsteuerlichen Pauschalierung keine Vorteile bringt, sondern sich sogar negativ auswirken würde. Deshalb muss in jedem Einzelfall sorgfältig ermittelt werden, wie sich die Pauschalierung auswirken würde.

Wie kommt man „unfallfrei“ in die Pauschalierung?

Erste Berechnungen in der Praxis zeigen aber, dass es durchaus Betriebe gibt, für die der Übergang zur Pauschalierung sinnvoll wäre. Für sie stellt sich jetzt die Frage, wann und wie sie diesen Schritt vollziehen können. Dies ist bisher leider noch nicht eindeutig geklärt. Vor allem fehlt eine entsprechende Übergangsregelung der Finanzverwaltung, die bei einer so weitreichenden Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofes eigentlich zu erwarten und auch notwendig wäre.

Stützt man sich allein auf die Vorschriften des Umsatzsteuer-Gesetzes, ergeben sich daraus folgende Überlegungen:

Nach dem BFH-Urteil hätten die betroffenen GmbHs, AGs und Genossenschaften für ihre landwirtschaftlichen Umsätze immer schon die Umsatzsteuer pauschalieren können bzw. müssen. Als Pauschalierer hätten sie dann ein Wahlrecht gehabt, für die Regelbesteuerung zu optieren – oder auch nicht. Jedenfalls hätten sie vom Gesetzgeber nicht von vornherein zur Regelbesteuerung gezwungen werden dürfen.

Das Wahlrecht für die Regelbesteuerung, an die der Betrieb dann für fünf Jahre gebunden ist, kann man praktisch so ausüben, dass man

- gegenüber dem Finanzamt ausdrücklich für die Regelbesteuerung optiert;
- oder indem man Umsatzsteuer-Erklärungen bzw. -Vor Anmeldungen auf der Basis der Regelbesteuerung abgibt. Damit gilt das Wahlrecht ebenfalls als ausgeübt.

Das bedeutet aber: Wenn ein Betrieb jetzt weiter seine Umsatzsteuern nach den Vorschriften der Regelbesteuerung erklärt, obwohl inzwischen das BFH-Urteil zur Pauschalierung bekannt ist, könnte der Fiskus darin eine bewusste Entscheidung für die Regelbesteuerung sehen. Damit wäre der Betrieb für die nächsten fünf Jahre gebunden, könnte also nicht – wie vielleicht gewünscht – zur Pauschalierung übergehen.

Die Konsequenz daraus: Betriebe, für die die Pauschalierung deutlich günstiger ist, müssen jetzt aufpassen, dass sie sich den Weg dorthin nicht selbst verbauen. Das kann bedeuten, dass man künftig keine weiteren Umsatzsteuer-Vor Anmeldun-

Wir halten fest

Das BFH-Urteil zur Pauschalierung kann vor allem für landwirtschaftliche Betriebe in den neuen Bundesländern interessant sein, die nur aufgrund ihrer Rechtsform gewerblich sind und deshalb bisher vom Gesetzgeber zur Regelbesteuerung gezwungen wurden.

Diese Betriebe sollten jetzt möglichst umgehend prüfen, ob die Pauschalierung für sie deutlich günstiger ist. Wenn ja, sollte gemeinsam mit dem Steuerberater geklärt werden, wann und wie die Umstellung auf die Pauschalierung erfolgen soll bzw. kann.

Interessant könnte die Pauschalierung z.B. für besonders gewinnstarke Betriebe mit hohen Personalkosten oder Pacht aufwendungen sein, aber ohne hohe, mit Vorsteuern belastete Investitionen. Je größer der Pauschalierungsvorteil im Einzelfall ist, desto interessanter wird dann auch die Frage, ob die Pauschalierung nicht auch rückwirkend geltend gemacht werden sollte (was grundsätzlich möglich ist).

Für wie viele Betriebe die Pauschalierung tatsächlich interessant sein wird, kann bisher niemand sagen. Hier muss im Einzelfall gerechnet werden. Fest steht aber, dass es umgekehrt für viele Betriebe besser sein wird, bei der bisher praktizierten Regelbesteuerung zu bleiben. Das zeigen erste Vergleichsrechnungen.

gen mehr abgibt, sondern zur Pauschalierung übergeht, und zwar rückwirkend ab 1.1.2008. Denn die Form der Umsatzbesteuerung kann man grundsätzlich nicht innerhalb eines Kalenderjahres wechseln, sondern nur jeweils ab dem Beginn.

Insofern wären manche Betriebe vielleicht auch interessiert, den Schnitt erst Ende 2008 zu machen und ab 1.1.2009 zur Pauschalierung überzugehen. Dazu gibt es aber – ohne entsprechende Übergangsregelung – keinen sicheren Weg. Hier sollte zusammen mit dem Steuerberater überlegt werden, wie man auf möglichst „pragmatische“ Weise zum Ziel kommt.

Pauschalierung auch rückwirkend möglich

Umgekehrt kann es für manche Betriebe aber sogar interessant sein, die Pauschalierung nicht nur für die Zukunft, sondern auch rückwirkend anzuwenden. Nämlich dann, wenn auch in den vergangenen Jahren die Pauschalierung unter dem Strich günstiger als die

Regelbesteuerung gewesen wäre.

Auch eine solche rückwirkende Anwendung der Pauschalierung ist grundsätzlich möglich, und zwar für alle Jahre, für die die Umsatzsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Dies können je nach Fall durchaus mehrere Jahre sein. Allerdings ist eine rückwirkende Umstellung der Umsatzbesteuerung immer mit einigem Aufwand verbunden.

Warum? Ein bisher regelbesteuertes Betrieb hat beim Verkauf von Getreide, Raps, Ferkeln, Schlachttieren usw. bisher nur 7 % Umsatzsteuer von seinen Abnehmern erhalten. Damit sich die Pauschalierung auch rückwirkend rechnet, müsste er also von diesen nachträglich die höhere pauschale Umsatzsteuer von derzeit 10,7 % verlangen (bis 31.12.2006 = 9 %). Die Differenz zu 7 % müsste ihm der Handelspartner also nachzahlen.

Handelt es sich um einen Handelspartner, der selber zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, gibt es damit im Prinzip keine Probleme. Falls er z.B. die Getreidelieferung per Gutschrift abgerechnet hat, korrigiert er diese nachträglich und überweist dem landwirtschaftlichen Betrieb die Differenz zur pauschalen Umsatzsteuer. Das bedeutet zwar einige Mehrarbeit. Eine finanzielle Mehrbelastung ist für ihn damit aber nicht verbunden, da er die zusätzlich überwiesene Umsatzsteuer seinerseits als Vorsteuer abziehen kann.

Aber wie gesagt: Wegen des nicht unerheblichen Aufwands sollte zusammen mit dem Steuerberater geprüft werden, ob sich rückwirkend überhaupt ein nennenswerter Pauschalierungsvorteil ergibt, ob dieser auch tatsächlich zu realisieren ist und für wie viele Jahre der „Rückgriff“ rechtlich noch möglich ist.

Bisher ging es um die Betriebe, die jetzt möglicherweise von der Regelbesteuerung zur Pauschalierung übergehen wollen. Für viele Betriebe wird es aber günstiger sein, bei der bisher praktizierten Regelbesteuerung zu bleiben. Was ist dann zu tun? Denn das BFH-Urteil besagt ja, dass für diese Betriebe eigentlich die Pauschalierung anzuwenden wäre.

Hier müsste es rechtlich genügen, wenn die Betriebe weiterhin Umsatzsteuer-Erklärungen und -Vor Anmeldungen auf der Basis der Regelbesteuerung abgeben. Eine Übergangsregelung der Finanzverwaltung, die dies ausdrücklich bestätigen würde, gibt es aber bisher nicht. Im Zweifel könnten betroffene Betriebe zumindest für das Kalenderjahr 2008 noch einmal ausdrücklich beim Fiskus für die Regelbesteuerung optieren. Dies ist rechtlich bis zum 10. Januar 2009 möglich. Ob dies sinnvoll oder notwendig ist, sollte jedoch mit dem Steuerberater besprochen und gegebenenfalls mit dem zuständigen Finanzamt abgeklärt werden. -hgt-