



Bekanntgabe im AIS

Datum 17.12.2009
Aktenzeichen S 7410.1.1-4/2 St34

An alle
Finanzämter und Außenstellen

Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG;

- Vermietung von Gästezimmern und Ferienwohnungen durch Land- und Forstwirte
- Sonstige Dienstleistungen von Land- und Forstwirten

Anlage: Zusammenstellung von Dienstleistungen von Land- und Forstwirten, die der Regelbesteuerung unterliegen

Eine Überprüfung von pauschalierenden Land- und Forstwirten, die „Urlaub auf dem Bauernhof“ anbieten, hat ergeben, dass ein nicht unerheblicher Anteil von ihnen diese Beherbergungsumsätze seit dem Jahre 2007 unzulässigerweise der Durchschnittssatzbesteuerung unterworfen hat.

**„Urlaub auf dem Bauernhof“:
Seit 2007 keine Durchschnittssatzbesteuerung mehr möglich**

1. Vermietung von Gästezimmern und Ferienwohnungen durch pauschalierende Land- und Forstwirte

Die Vermietung von Gästezimmern und Ferienwohnungen zur Beherbergung Betriebsfremder dient nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken. Entsprechende Umsätze unterliegen daher **nicht** der Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 UStG), sondern den allgemeinen Vorschriften des UStG. Bei kurzfristigen Beherbergungen im Sinne des § 4 Nr. 12 S. 2 UStG kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 S. 1 a UStG nicht zur Anwendung.

Beherbergungsumsätze unterliegen bei pauschalierenden Landwirten der Regelbesteuerung.

Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn vor dem 01.01.2007 ausgeführte Umsätze aus der Beherbergung von Betriebsfremden unter den Voraussetzungen des Abschn. 264 Abs. 4 UStR **2005** der Durchschnittsatzbesteuerung unterworfen werden. Abschn. 264 Abs. 4 UStR **2005** ist für nach dem 31.12.2006 ausgeführte Umsätze nicht mehr anzuwenden (vgl. Tz. II.4 des BMF-Schreibens vom 28.11.2005, BStBl I 2005 S. 1065). Entsprechend ist der bisherige Abschn. 264 Abs. 4 in den UStR 2008 nicht mehr enthalten.

Übergangsregelung

Vorsteuerbeträge aus den auf die Beherbergungsumsätze entfallenden Leistungsbezügen sind nach den allgemeinen Grundsätzen nach § 15 UStG zu ermitteln. Der Land- und Forstwirt hat die entsprechenden Vorsteuerbeträge aufzuzeichnen (§ 22 UStG) und anhand von Belegen nachzuweisen.

Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern

Will der pauschalierende Land- und Forstwirt sich die Aufzeichnungen der nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuern ersparen, kann er, sofern er die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Durchschnittssätze i.S. des § 23 UStG i.V.m. §§ 69 und 70 UStDV erfüllt, für seinen Unternehmenszweig der Gästevermietung beim zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Anwendung des Durchschnittssatzes für Fremdenheimen und Pensionen i.H.v. 6,7% stellen.

Die Anwendung des Durchschnittssatzes scheidet aber für die Vermietung von Ferienwohnungen grundsätzlich aus, weil die Vermietung von Ferienwohnungen regelmäßig keine Verpflegung umfasst. In Abschnitt III. Nr. 2 der Anlage zu den §§ 69 und 70 UStDV wird der Anwendungsbereich des Durchschnittssatzes auf Unterkunftsstätten beschränkt, in denen jedermann beherbergt und häufig auch verpflegt wird. Damit sind für reine Vermietungsleistungen die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge immer nach allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen zu ermitteln.

2. Sonstige Dienstleistungen von Land- und Forstwirten (z.B. Maschinen- oder Verpachtungsleistungen)

Sonstige Dienstleistungen fallen nur dann in den Anwendungsbereich der Durchschnittsatzbesteuerung, wenn sie von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte oder der normalen Ausrüs-

Definition einer als landwirtschaftliche Dienstleistung anzuerkennende Tätigkeit

tung seines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden und normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen, und zwar insbesondere die in Anhang VIII aufgeführten Dienstleistungen (Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL). Die Durchschnittssatzbesteuerung kann daher für Dienstleistungen an Nichtlandwirte nie angewendet werden, bei Dienstleistungen an Landwirte nur dann, wenn es sich um eine Dienstleistung im Sinne des Anhangs VIII zur MwStSystRL handelt.

Häufig anzutreffende Dienstleistungen sind in der Anlage zu dieser Verfügung aufgeführt (keine abschließende Aufzählung).

**Zusammenstellung von häufig anzutreffenden Dienstleistungen:
vgl. Anlage**

Vorsteuerbeträge, die auf Dienstleistungen entfallen, die nicht der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen, sind immer nach allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen zu ermitteln. Eine Schätzung der Vorsteuern nach Pauschalsätzen (z.B. unter Bezug auf § 24 Abs. 1 S. 3 UStG) ist grundsätzlich nicht zulässig. Werden landwirtschaftliche Maschinen oder Betriebsstoffe für Dienstleistungen verwendet, die der Regelbesteuerung unterliegen, sind die Vorsteuern aus der Anschaffung nur soweit abziehbar, als die Maschinen bzw. die Betriebsstoffe im regelbesteuerten Bereich verwendet werden (Abschn. 269 Abs. 2 und 3 UStR 2008). Anhaltspunkte für eine Vorsteueraufteilung können sich aus dem Antrag auf Gasölverbilligung, Abrechnungen durch Maschinenringen oder Betriebsstundenzähler, Ballenzähler u.ä. ergeben.

Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern

3. Zusammentreffen der Durchschnittssatzbesteuerung mit anderen Besteuerungsformen

Führt der Unternehmer neben den in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erzielten Umsätzen auch andere Umsätze aus, so ist der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb zu behandeln (§ 24 Abs. 3 UStG).

Regelbesteuerung besteht neben der Durchschnittssatzbesteuerung

Überführt der Unternehmer Wirtschaftsgüter aus dem landwirtschaftlichen Betrieb in den regelbesteuerten Bereich oder umgekehrt (z.B. Verwendung landwirtschaftlicher Produkte für Beherbergungsumsätze), liegen **nichtsteuerbare Innenumsätze** vor. § 15a Abs. 7 i.V.m. Abs. 2 UStG ist zu beachten.

Nichtsteuerbare Innenumsätze

Führt ein pauschalierender Land- und Forstwirt auch der Regelbesteuerung unterliegende Umsätze aus, sind für die **Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG** bei der Ermittlung des jeweils maßgeblichen Gesamtumsatzes die land- und forstwirtschaftlichen Umsätze **und** die anderen Umsätze zu berücksichtigen. Soweit der Unternehmer die im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bewirkten Umsätze nicht aufgezeichnet hat (§ 67 UStDV), sind sie nach den Betriebsmerkmalen und unter Berücksichtigung der besonderen Verhältnissen zu schätzen. Die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG beschränkt sich auf die Umsätze außerhalb der Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG (Abschn. 269 Abs. 4 UStR 2008). Vor einer Schätzung der land- und forstwirtschaftlichen Umsätze sind alle Ermittlungsmöglichkeiten (z.B. Auskunftersuchen an Molkerei oder Maschinenringe) auszuschöpfen.

Folgen für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im regelbesteuerten Bereich

4. Auslagerung der Beherbergungstätigkeit auf nahestehende Personen oder eine GbR

Überschreitet der in der Landwirtschaft und im der Beherbergungstätigkeit bewirkten Umsätze den Gesamtumsatz von 17.500 €, beträgt der Umsatz aus der Beherbergung aber für sich weniger als 17.500 €, empfiehlt ein Artikel in der landwirtschaftlichen Fachzeitschrift top agrar, Ausgabe 8/2008, die Gästebeherbergung auf eine nahestehende Person oder eine GbR auszulagern. Die Land- und Forstwirte könnten ihnen die Räumlichkeiten entweder gegen Mietzahlung oder unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen zur Verfügung stellen. Dadurch könnte für die Beherbergungsumsätze wieder die Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG beansprucht werden.

Auslagerungsmodelle

Ob bei derartigen Sachverhaltsgestaltungen Scheingeschäfte nach § 41 AO oder Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO anzunehmen sind, muss das zuständige Finanzamt im Einzelfall prüfen.

Wie bei allen **Geschäften zwischen nahestehenden Personen** ist auch bei dem beschriebenen Modell notwendig, dass im Voraus klare Vereinbarungen getroffen und diese dann auch tatsächlich durchgeführt werden. Werden die Vereinbarungen nicht umgesetzt (tritt z.B. der Landwirt neben der Ehefrau ebenfalls als Vermieter der Gästezimmer auf), sind die Beherbergungsumsätze wie bisher dem Land- und Forstwirt zuzurechnen und bei ihm der Regelbesteuerung zu unterwerfen. Zur

Überprüfung der Vereinbarungen und ihrer tatsächlichen Umsetzung

Überprüfung der Gestaltung sind Mietverträge, Nachweise über Zahlungen der vereinbarten Miete etc. anzufordern. Insbesondere ist zu ermitteln, wer nach außen hin gegenüber Urlaubern, Lieferanten und Behörden als Unternehmer auftritt.

Die Auslagerung der Beherbergungstätigkeit muss für ihre Glaubwürdigkeit auch außerhalb der steuerlichen Verhältnisse umgesetzt sein (z.B. im Bereich der Sozialversicherung): Sollte z.B. die Ehefrau Einkünfte aus der (ausgelagerten) Gästebeherbergung von mehr als 350 € pro Monat erzielen, entfällt die beitragsfreie Mitversicherung in der Krankenkasse ihres Ehemanns. Die Ehefrau müsste eigene Krankenversicherungsbeiträge zahlen. Probleme könnte auch eine Verlagerung auf Kinder ergeben, wenn Einkommensgrenzen für Kindergeld oder Bafög-Förderung zu beachten sind.

Ein **Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten** ist nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und des Bundesfinanzhofs zu § 42 AO a.F. dann gegeben, wenn eine unangemessene Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt, und die durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Mit der Änderung des § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008 (BGBl I 2007 S. 3150, 3172) hat für Sachverhalte ab dem Kalenderjahr 2008 der Unternehmer für die gewählte Sachverhaltsgestaltung kraft gesetzlicher Vorgabe das Vorliegen außersteuerlicher beachtlicher Gründe nachzuweisen, die zum Absehen der Annahme eines Missbrauchs bei der gewählten Gestaltung führen. Zu den Voraussetzungen für das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs wird auf die Grundsätze in der Verfg. des Bayer. Landesamts für Steuern vom 22.01.2008, S 7104-13 St34M, verwiesen.

Überprüfung des Vorliegens eines Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

Ergeben sich im Einzelfall keine Anhaltspunkte für ein Scheingeschäft oder einen Gestaltungsmissbrauch, ist die entsprechende Gestaltung anzuerkennen. Bei einer steuerfreien Vermietung der Räumlichkeiten an eine nahestehende Person ist zu ermitteln, ob dadurch beim vermietenden Land- und Forstwirt eine Vorsteuerberichterstattung nach § 15a Abs. 7 i.V.m. Abs. 1, 3 und 4 UStG veranlasst ist. Es

Rechtliche Folgerungen bei Anerkennung der Gestaltung

ist jedoch auch zu prüfen, ob nach den Umständen des Einzelfalls in der Überlassung der Räumlichkeiten ein gemischter Vertrag mit der Folge einer steuerpflichtigen Vermietung des Inventars zu sehen ist oder die Vermietung der Räume insgesamt als eine einheitliche steuerpflichtige Leistung zu beurteilen ist (vgl. BMF-Schreiben vom 15.01.2009, BStBl I 2009 S. 69). Die Regeln zur Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 Nr. 2 UStG) sind zu beachten.

Die vorgenannten Grundsätze gelten auch bei der Auslagerung von anderen Dienstleistungen.

5. Schwerpunktmäßige Überprüfung in den laufenden Veranlagungen

Die Überprüfung der Besteuerung von der Regelbesteuerung unterliegenden Beherbergungsumsätzen und sonstigen Dienstleistungen wird als Prüffeld für die Umsatzsteuer im Veranlagungszeitraum 2009 aufgenommen. Ergeben sich aus der Einkommensteuererklärung Anhaltspunkte für derartige Tätigkeiten (z.B. Angaben in der Anlage L oder in der Anlage V, Ausweis in einer Gewinnermittlung), ohne dass ersichtlich die (Regel-)Besteuerung für die Dienstleistungen durchgeführt wurde, ist der genaue Sachverhalt zu aufzuklären und ggf. die umsatzsteuerlichen Folgen zu ziehen.

**Besteuerung der Beherbergungsumsätze und sonstigen Dienstleistungen:
Prüffeld im VZ 2009**

Desgleichen sind alle Auslagerungen von Beherbergungstätigkeit und anderen Dienstleistungen auf eine nahestehende Person oder GbR auf ihre Ernsthaftigkeit oder auf das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs hin zu überprüfen.

Zur Ermittlung von Landwirten, die der Regelbesteuerung unterliegende Tätigkeiten ausführen, können auch Anzeigen in der Presse, Internetauftritte u.ä. ausgewertet werden.

Sonstige Ermittlungsmöglichkeiten nutzen

In umfangreicheren Fällen ist eine Umsatzsteuerprüfung sinnvoll.

Ich bitte, die aufgezeigte Problematik in Sachgebietsbesprechungen zu vertiefen.

gez.



Zusammenstellung von Dienstleistungen von Land- und Forstwirten, die der Regelbesteuerung unterliegen (keine abschließende Aufzählung)

Dienstleistung	Steuerliche Beurteilung	Fundstelle	Anwendung
Maschinenleistungen, z.B. Fuhrleistungen, Winterdienst, Einlagerung von Gegenständen	Leistungen an Nichtlandwirte: immer Regelbesteuerung Leistungen an Landwirte: Durchschnittssatzbesteuerung nur, wenn landwirtschaftliche Dienstleistung	Verfg. der OFD München vom 02.11.2004, S 7416 – 10 St 432	Auf nach dem 31.12.2004 ausgeführte Umsätze
Vermietung und Verpachtung	Nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden	Abschn. 264 Abs. 6 ff. UStR 2008, BMF-Schreiben vom 28.11.2005, BStBI I 2005 S. 1065	Zur Übergangsregelung: vgl. BMF-Schreiben vom 28.11.2005, a.a.O.
Verpachtung der Milchquote	Regelbesteuerung, stpfl.	Tz. III. des BMF-Schreibens vom 28.11.2005, a.a.O.	Auf nach dem 31.12.2006 ausgeführte Umsätze
Verpachtung der Eigenjagd	Regelbesteuerung, stpfl.	Abschn. 264 Abs. 10 S. 2 und 3 UStR 2008	Keine Übergangsregelung, Tz. III. des BMF-Schreibens vom 28.11.2005, a.a.O.
Standortanmietungen (für Mobilfunkmasten)	Regelbesteuerung, aber steuerfrei nach § 4 Nr. 12 S. 1 a UStG	BMF-Schreiben vom 28.11.2005, a.a.O., Tz. II.5	Keine Übergangsregelung
Überlassung von Grundstücksflächen beim Bau von Überlandleitungen	Regelbesteuerung, aber steuerfrei nach § 4 Nr. 12 S. 1 a UStG	BMF-Schreiben vom 18.10.2005, BStBI I 2005 S. 997, vgl. Abschn. 3 Abs. 10 UStR 2008	Auf nach dem 31.12.2006 ausgeführte Umsätze
„Verpachtung“ von Dachflächen zum Anbringen und Betrieb einer Photovoltaikanlage (= Duldungsleistung)	Regelbesteuerung, aber steuerfrei nach § 4 Nr. 12 S. 1 a UStG (vergleichbar mit Standortanmietungen und Grundstücksüberlassung beim Bau von Überlandleitungen)		
Pensionspferdehaltung	Durchschnittssatzbesteuerung nur, wenn eingestellte Pferde landwirtschaftlichen Zwecken (Arbeitspferde oder Pferdezucht) dienen, i.d.R. stpfl.	Abschn. 264 Abs. 4 S. 7 UStR 2008	Auf nach dem 31.12.2004 ausgeführte Umsätze, BMF-Schreiben vom 16.08.2004, BStBI I 2004 S. 851
Vermietung von Reitpferden	Regelbesteuerung, aber ermäßigter Steuersatz möglich (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 1 der Anlage 2 zum UStG)	Abschn. 264 Abs. 4 S. 8 und 9 UStR 2008	Auf nach dem 31.12.2004 ausgeführte Umsätze, BMF-Schreiben vom 16.08.2004, BStBI I 2004 S. 851
Veräußerung und Verpachtung von Zahlungsansprüchen	Regelbesteuerung, stpfl.	BMF-Schreiben vom 26.02.2007, BStBI I 2007 S. 271	