

## „Umsatzsteuer in der Pferdepensionshaltung“

Am 26. Oktober 2004 hat in Warendorf ein Workshop zum Thema stattgefunden, wo über eine Vielzahl offener Fragen diskutiert worden ist. Die Deutsche Reiterliche Vereinigung e. V. informiert über den aktuellen Sachstand und zeigt mögliche Handlungsalternativen auf.

---

### **1. Pensionspferdehaltung durch gewerbliche und landwirtschaftliche Betriebe:**

Ausgangspunkt der bisherigen Diskussion ist das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 09. August 2004 bzgl. der umsatzsteuerlichen Behandlung von Umsätzen der Pferdepensionen und aus der Vermietung von Reitpferden. Danach unterliegen Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport oder zu selbständigen oder gewerblichen, nicht landwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden, dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 %. Für bis zum 31. Dezember 2004 bewirkte Umsätze in der Pensionspferdehaltung wird es jedoch nicht beanstandet, wenn unter den übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG der ermäßigte Steuersatz bei allen noch nicht unanfechtbaren Steuerfestsetzungen in Anspruch genommen wird.

#### Gilt die Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG noch für Umsätze aus der Pensionspferdehaltung ?

In dem Erlass heißt es weiter, dass die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG für diese Umsätze nicht mehr in Anspruch genommen werden kann. Heißt das, dass eine derartige Anweisung auf Dauer nicht generell die Abschaffung der Pauschalierung für Landwirte vorsieht? Hier scheinen zuerst diejenigen „kommerziellen Bereiche“ gefährdet, die nicht zentral mit der landwirtschaftlichen Produktion in Zusammenhang stehen, wie z. B. der Hofladen, die Pferdepensionshaltung oder die üblichen Vermietung- und Verpachtungsumsätze in der Landwirtschaft. Die Deutsche Reiterliche Vereinigung e. V. ist der Meinung, dass die Ausführungen im BMF-Schreiben zur Durchschnittsbesteuerung in Frage zu stellen sind, denn der Bundesfinanzhof hat sich im Urteil vom 22. Januar 2004 (VR 41/02) nicht zur Zuordnung landwirtschaftlicher Umsätze geäußert. Es ist ausdrücklich offen gelassen worden, ob „Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe“ im Sinne von § 24 Abs. 2 Nr. 2 UStG mit Betrieben, die „die Aufzucht und das Halten von Vieh“ im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG zum Gegenstand haben, gleichzustellen sind.

Trotzdem müssen landwirtschaftliche Betriebe mit Durchschnittsbesteuerung vom 01. Januar 2005 an für ihre entsprechenden Umsätze aus der Pferdepensionshaltung den Regelsteuersatz von 16 % anwenden. Allerdings können sie die diesem Betriebszweig zugeordneten Vorsteuerbeträge geltend machen. Im Einzelfall muß die anteilige Vorsteuer genau zugeordnet werden, wenn die Finanzverwaltung nicht noch eine pauschale Ermittlung der Vorsteuer zulässt.

Für welche Umsätze aus der Pferdeponshaltung ist die Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG noch anzuwenden?

Eine abschließende Klärung, ob auf einzelne Teilumsätze der Pensionspferdehaltung § 24 UStG noch anzuwenden ist, ist zum jetzigen Zeitpunkt nicht möglich. Fraglich ist insbesondere, ob eine Aufteilung und Differenzierung der Umsätze in der Form möglich ist, dass neben der Vermietung der Pferdebox auch der Verkauf von Einstreu und Futter (landwirtschaftliche Erzeugnisse auf eigener Futtergrundlage), die Zurverfügungstellung eines Weideplatzes, einer Reithalle und Einrichtungen zur Pflege, ohne diese selbst zu übernehmen, erfolgen können. Um Klarheit zu erreichen, wird es sinnvoll sein, zunächst ein verbindliches Auskunftersuchen bei einem Finanzamt einzureichen oder für einen bestimmten ausgewählten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einen Musterprozess zu führen. Zu beachten ist, dass mit Urteil vom 31. März 2004 (BFH, IR 71/03) entschieden worden ist, dass landwirtschaftliche Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auch dann vorliegen, wenn Pferde bei ausreichender Futtergrundlage zu Renn- und Turnierpferden ausgebildet und anschließend eine Veräußerung erfolgt. Dies würde auch dann gelten, wenn die Pferde nicht selbst im Betrieb aufgezogen, sondern als angerittene Pferde erworben werden. Bezug genommen wird hier auf ein Urteil vom 23. September 1988 III R 182/84 (BFHE 154, 364 BStBl II 1989, 111), das die Pensionsreitpferdehaltung auch dann zur landwirtschaftlichen Tierhaltung im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG rechnet, wenn die Pferdeeinsteller Reitanlagen (einschließlich Reithalle) zur Verfügung haben.

Es stellt sich auch die Frage, ob die Umsätze aus der Haltung von Zuchtpferden noch unter § 24 UStG fallen. Hierfür spricht, dass sowohl § 24 UStG wie auch § 13 EStG den Begriff Tierzucht ausdrücklich aufführen.

Zu hinterfragen ist die steuerliche Einordnung von Einnahmen aus der Aufzucht und Ausbildung von Pferden, die z. B. von Ausbildern auf züchterische Veranstaltungen, Hengstkörungen, Stutenleistungsprüfungen, etc. vorbereitet werden. Dies gilt auch für Zuchtpferde, deren Nutzung nebenbei zu sportlichen Zwecken erfolgt, für Gnadenbrotperde, die weder als Freizeitperde, noch als Reitperde gelten und für Robustperde (z. B. Isländer), die ohne zusätzliche Dienstleistungen gehalten werden.

Gibt es rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten ?

Die Diskussion über gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten macht erst dann Sinn, wenn feststeht, dass alle Umsätze aus Pensionspferdehaltung beim Landwirt nicht mehr unter 24 UStG fallen. Beispielhaft sollen dennoch einige Gestaltungsmöglichkeiten untersucht werden, die jedoch alle den Nachteil haben, dass das steuerliche Risiko auf andere Personen übergehen kann. Dies gilt auch für die Bildung von Stallgemeinschaften, die selbst für die Versorgung und Pflege der Pferde zuständig sind. Der Betriebsinhaber vermietet dann die Pferdebox umsatzsteuerfrei und verkauft ggf. sein selbst erzeugtes Futter an die Stallgemeinschaft. Eine Möglichkeit, die wohl nur dann in Betracht kommt, wenn die Stallgemeinschaft „relativ stabil“ ist, oder die Versorgung und Pflege der Pferde sowie weitere Dienstleistungen durch einen gemeinnützigen Verein durchgeführt werden könnten, der auch die Reitanlagen anpachtet, wobei jedoch keinesfalls gewährleistet ist, dass die Leistungen des Vereins, die dem Mitglied berechnet werden, dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. (vgl. auch Punkt 2 Pensionspferdehaltung in Vereinen) Eine zu prüfende

Variante zur Anwendung des § 24 UStG wäre auch, wenn der Landwirt nur Pferdeboxen vermietet und das Futter aus seinem landwirtschaftlichen Betrieb liefert, während die Ehefrau des Landwirts mit den Pferdebesitzern einen entsprechenden Betreuungsvertrag abschließt. Hier ist jedoch auf das Risiko zu verweisen, dass die Finanzbehörden insoweit unter Hinweis auf die Missbrauchsvorschrift des § 42 AO die steuerliche Anerkennung verweigern könnten. Die genannten Möglichkeiten haben alle den Nachteil, dass komplizierte Vertragsgebilde für verschiedene Leistungen und Gesellschaftsformen notwendig sind, die den Sachverhalt weiter verkomplizieren und in der Praxis kaum durchführbar sind.

Aufgrund der Vielzahl der mit der Pensionspferdehaltung zusammenhängenden Leistungen kann dem Leistenden wegen der zunehmenden Transparenz nur empfohlen werden, zukünftig Einstellerverträge auf Nettobasis mit separatem Ausweis der Umsatzsteuer anzubieten, wobei die einzelnen Leistungsbestandteile genau aufzulisten sind.

Die Deutsche Reiterliche Vereinigung e. V. empfiehlt die Umsetzung folgender Maßnahmen:

- a) Einholung einer verbindlichen Auskunft durch den Land- und Forstwirt bei seinem Finanzamt. (Ein entsprechendes Muster ist diesem Artikel als Anlage beigelegt)
- b) Kalkulation mit 16 % Umsatzsteuern aus den Einnahmen der Pferdepensionshaltung mit Information an die Einsteller und Versuch der Preisanpassung. Dabei Offenlegung der Leistungsbestandteile mit dem Ziel, die eine oder andere Leistung durch den Einsteller ausführen zu lassen um damit die Preisanpassung zu relativieren.

## **2. Pensionspferdehaltung durch gemeinnützige Vereine:**

Ausgangspunkt der bisherigen Diskussion ist das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 19. Februar 2004 (Az: VR 39/02) in dem der Bundesfinanzhof die Entscheidung des Finanzgerichtes Düsseldorf vom 12. Juni 2002 (Az 5K 8542/99 U) an dieses zurückverweist.

Der Bundesfinanzhof hält eine Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes von 16 % auf 7 % nach Maßgabe von §12 Abs. 2 Nr. 8a UStG für möglich, wenn die Umsätze im Rahmen eines Zweckbetriebes ausgeführt werden und nicht im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. In dem weiteren Verfahren soll das Finanzgericht Düsseldorf nun prüfen, ob die Voraussetzungen, die an das Vorliegen eines Zweckbetriebs geknüpft werden, bei der Pensionspferdehaltung durch einen gemeinnützigen Verein erfüllt sind.

Die Zurückverweisung beruht ferner darauf, dass nach Meinung des Bundesfinanzhofes auch eine Befreiung von der Umsatzsteuer aufgrund einer unmittelbaren Anwendung von Artikel 13 Teil A Abs. 1 m der Richtlinie 77/388/EWG in Betracht kommt. Nach dieser Regelung der Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten bestimmte, in engen Zusammenhang mit Sport- und Körpererleichtung stehende Dienstleistungen

gen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben, von der Umsatzsteuer. Die Steuerbefreiung ist allerdings für Leistungen ausgeschlossen, die zur Ausübung der Tätigkeiten, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind oder wenn sie im wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden. Auch hier bedarf es noch der Überprüfung durch das Finanzgericht Düsseldorf, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen.

Zu beiden Fragestellungen steht eine Entscheidung des Finanzgerichtes Düsseldorf noch aus.

Aufgrund der ungeklärten Rechtssituation empfiehlt die Deutsche Reiterliche Vereinigung e. V. die Umsetzung folgender Maßnahmen:

- a) Kalkulation mit 16 % Umsatzsteuern aus den Einnahmen der Pferdepenionshaltung mit Information an die Einsteller und Versuch der Preisanpassung. Dabei Offenlegung der Leistungsbestandteile mit dem Ziel, die eine oder andere Leistung durch den Einsteller ausführen zu lassen und damit die Preisanpassung zu relativieren.
- b) Kein offener Ausweis der Umsatzsteuer in Rechnungen und Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen 2005 auch weiterhin mit dem Steuersatz von 7 %. Dabei muß in einer Anlage jedoch der deutliche Hinweis erfolgen, dass für Einnahmen aus der Pferdepenionshaltung 7 % erklärt werden.

Es ist zu erwarten, dass die Finanzämter eine Änderung der Umsatzsteuer auf den Steuersatz von 16 % vornehmen werden. Gegen die Bescheide der Finanzämter sollte dann unter Hinweis auf das laufende Verfahren beim Finanzgericht Düsseldorf (AZ: 5 K 3242/04 U) Einspruch erhoben werden. Gleichzeitig ist ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zu stellen. (Ein entsprechendes Muster ist diesem Artikel beigelegt)

- c) Getrennte Anlage der Differenz in der Umsatzsteuer von 7 % zu 16 % auf einem separaten Konto mit der Möglichkeit, die Beträge für eine Rückzahlung an die Einstaller oder aber für eine spätere Zahlung an das Finanzamt nach Entscheidung des Finanzgerichtes zur Verfügung zu haben. Eine spätere Nachbelastung an die Einstaller dürfte äußerst schwierig sein.

Aufgrund der zuvor dargestellten Situation mit den für die steuerliche Praxis unbeantworteten Fragestellungen wird die Deutsche Reiterliche Vereinigung e. V. versuchen, beim Bundesministerium der Finanzen eine Verlängerung der Übergangsfrist zu erwirken. Über den Fortgang der Thematik werden wir berichten.

Muster eines Einspruchs für  
einen gemeinnützigen Verein

An das  
Finanzamt....

.....  
.....

**Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für den Monat Januar 2005 bzw.  
I. Quartal 2005  
Steuer- Nr.:**

Sehr geehrte Damen und Herren,

gegen den Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für ..... erheben wir

**E I N S P R U C H**

Das Finanzamt ist von der abgegebenen Voranmeldung abgewichen und hat für die Umsätze aus der Pensionspferdehaltung den Steuersatz von 16 % statt wie von uns beantragt mit 7 % angesetzt.

Zur Höhe des Umsatzsteuersatzes aus der Pensionspferdehaltung in gemeinnützigen Vereinen läuft ein Verfahren vor dem Finanzgericht in Düsseldorf unter dem Aktenzeichen 5 K 3242/04 – U. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 19.02.2004, AZ: VR 39/02 das Verfahren an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Das Finanzgericht prüft nun folgende Fragen:

- Liegt bei der Pensionspferdehaltung in gemeinnützigen Vereinen ein Zweckbetrieb vor, mit der Folge, dass die Umsätze aus der Pensionspferdehaltung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UstG mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % versteuert werden können ?
- Weiterhin prüft das Finanzgericht Düsseldorf, ob eine völlige Befreiung der Umsätze aus der Pensionspferdehaltung unter Hinweis auf Artikel 13 Teil A Abs 1 der Richtlinie 77/388 EWG wegen fehlenden Gewinnstreben und Leistungen im von Bereich Sport und Körperertüchtigung möglich ist.

Wegen ernsthafter Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides wird um Aussetzung der Vollziehung gebeten und hilfsweise um zinslose Stundung des Betrages, bis eine rechtskräftige Entscheidung durch das Finanzgericht Düsseldorf getroffen ist. Wir beantragen Ruhen des Verfahrens gemäß § 363 AO.

Mit freundlichen Grüßen

Finanzamt

.....  
.....  
.....

**Steuer-Nr.:**

**Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft**

Sehr geehrte Damen und Herren,

unter Hinweis auf das Schreiben des BMF vom 29.12.2003, BStBl 2003, Teil I, Seite 742, wird um Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben (verbindliche Auskunft) gebeten.

Herr..... bewirtschaftet in ..... eigene und zugepachtete landwirtschaftliche Flächen und betreibt eine Pferdezucht mit den damit in Zusammenhang stehenden Tätigkeiten sowie eine umfangreiche Pensionspferdehaltung.

Die Pensionspferdehaltung erfolgt ausschließlich auf eigener Futtergrundlage, der Zukauf fremder Futtermittel beschränkt sich in erster Linie auf Mineralstoffe.

Die Pferde werden in Laufställen mit freiem Auslauf gehalten und haben ganzjährig Weidegang.

Der Bundesfinanzhof hat durch Urteil vom 22.01.2004, Aktenzeichen VR41/02, folgende Entscheidung getroffen:

„Das Einstellen und Betreuen von Reitpferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport genutzt werden, fällt nicht unter den Begriff Halten von Vieh im Sinne des § 12 Abs.2 Nr. 3 UStG 1993 und ist deshalb nicht mit dem ermäßigten, sondern nach dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern.“

Dieses Urteil ist zu einem gewerblichen Pensionsbetrieb ohne eigene Futtergrundlage ergangen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 09.08.2004 zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Umsätzen der Pferdepension und aus der Vermietung von Reitpferden, AZ IVG7-S 7233-29/04, mitgeteilt, dass die Durchschnittsbesteuerung des § 24 UStG dann nicht in Anspruch genommen werden kann, wenn Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport oder zur selbständigen oder gewerblichen, nicht landwirtschaftlichen Zwecken, genutzt werden (z.B. durch Reitlehrer oder Berufsreiter), vorliegen.

Wir sind der Auffassung, dass diese Voraussetzungen im Betrieb von Herrn  
..... nicht gegeben sind.  
Die Pensionspferdehaltung erfolgt ausschließlich auf eigener Futtergrundlage ohne  
Pflegeleistungen.

In der 13. Ergänzung zum Kommentar Rüttinger, Umsatzsteuer in der Land- und  
Forstwirtschaft, vom Oktober 2004, vertritt Herr Horn, Oberfinanzdirektion Stuttgart,  
unter C 123 folgende Meinung:

„Nach der hier vertretenen Rechtsauffassung fällt die Pensionstierhaltung ohne  
Pflegeleistungen als Hilfstätigkeit der landwirtschaftlichen Tierhaltung in den  
Anwendungsbereich der Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG. Gerade in der  
pauschalierenden Landwirtschaft beschränken sich die Leistungen – wegen der  
latenten Gefahr eines auch ertragsteuerlich nicht mehr unter § 13 EStG fallenden  
„Reiterhofs“ – regelmäßig auf das Einstellen der Tiere (Box) und die Abgabe von  
Futter und Streu (landwirtschaftliche Erzeugnisse). Einrichtungen zur Pflege  
(Waschplatz, Pferderotlicht) und zur Bewegung (Halle) werden soweit vorhanden –  
nur zur Verfügung gestellt ohne die damit verbundenen Dienstleistungen selbst zu  
erbringen. In solchen Fällen kann – in Übereinstimmung mit der  
einkommensteuerlichen Abgrenzung - noch von einer landwirtschaftlichen  
Tierhaltung ausgegangen werden, wenn die Futtermittel und Stroh oder anderes  
Streu im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erzeugt werden. (vgl. auch C  
40, 40/1, 41 Nr. 7).

Diese Abgrenzung ist unseres Erachtens auch gemeinschaftsrechtlich zulässig, weil  
die Pferdehaltung den Absatz eigen erzeugter landwirtschaftlicher Produkte (Futter,  
Stroh) dienen und damit in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung erfolgt. Die  
Einstellung der Pferde steht in unmittelbarer Verbindung mit der Nutzung  
landwirtschaftlicher Betriebsgebäude und dient der Absatzförderung  
landwirtschaftlicher Erzeugnisse (Hilfstätigkeit zur Direktvermarktung). Auch die  
Vermietung (eigener) Pferde wird als Hilfstätigkeit im Rahmen der Tierhaltung  
behandelt und zulässigerweise in die Durchschnittsbesteuerung einbezogen (vgl.  
BFH-Urteil vom 24.01.1981, BStBl. 2 1989, Seite 416).“

Bei den Pferden erfolgt keine Pflege durch den Pensionsbetrieb von Herrn  
.....

Wir sind der Auffassung, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für die  
Einbeziehung der Pensionspferdehaltung in die Durchschnittsbesteuerung des § 24  
UStG aufgrund der Nutzung der eigenen Futtergrundlage gegeben ist.

Auch die Haltung von fremden Zuchtpferden und Aufzuchtpferden auf eigener  
Futtergrundlage muss weiterhin mit dem pauschalen Steuersatz von 9 % im Rahmen  
der Durchschnittsbesteuerung des § 24 UStG möglich sein.  
Das gleiche sollte gelten für die Gnadenbrotperde, die weder als Freizeitperde noch  
als Reitperde genutzt werden.

Herr ..... hat ein dringendes Interesse daran, vor dem 01.01.2005 Rechtssicherheit über die steuerlichen Konsequenzen aus der Pensionspferdehaltung zu erhalten. Diese Rechtssicherheit ist erforderlich für die Berechnung der Pensionspreise ab dem 01.01.2005.

Die für die Erteilung der Auskunft und für die Beurteilung erforderlichen Angaben wurden gemacht und entsprechen der Wahrheit.

Wir erklären hiermit, dass über den zur Beurteilung gestellten Sachverhalt bei keiner anderen Finanzbehörde von uns eine verbindliche Auskunft beantragt wurde.

Für die Erteilung der verbindlichen Auskunft wären wir Ihnen im Interesse von Herrn ..... sehr dankbar.

Sollten Sie noch weitere Unterlagen bzw. ergänzende Angaben benötigen, so setzen Sie sich bitte direkt mit uns in Verbindung. Auf die Ihnen vorliegenden Jahresabschlüsse wird verwiesen.

Mit freundlichem Gruß