HLBS-STEUERFORUM 2011

Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft

Vortrags- und Diskussionstagung
für Steuerberater und qualifizierte Mitarbeiter

HLBS
Informatonsdienste

6.3 Handelsgeschäft - Verschiebung der Anwendungsregelung; BMF vom 18.01.2010 und vom 24.06.2010

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 28.03.2009[1] die Rechtsprechungsgrundsätze zur Abgrenzung des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft von einem Handelsgeschäft in weiten Teilen geändert. Die wichtigsten Aussagen des BFH-Urteils lassen sich wie folgt zusammenfassen[2]:

- Zur Einkunftsart § 13 EStG gehört nicht nur die Erzeugung von landwirtschaftlichen und gärtnerischen Produkten, sondern auch deren Vermarktung. Dies gilt jetzt unabhängig davon, ob die Vermarktung der landwirtschaftlichen Produkte direkt oder über eine gesonderte Verkaufseinrichtung (Hofladen oder abgetrenntes Handelsgeschäft) erfolgt.
- Werden in dem Hofladen oder dem Handelsgeschäft auch zugekaufte Produkte abgesetzt, kann ein gesonderter Gewerbebetrieb entstehen. Werden nachhaltig mehr als 51.500 € Nettoumsatz aus zugekauften Produkten erzielt oder übersteigt der Nettoumsatz aus zugekauften Produkten 1/3 des Nettogesamtumsatzes des Hofladens, liegt neben dem Erzeugerbetrieb ein eigenständiger Gewerbebetrieb vor. Der Begriff der zugekauften Produkte bezieht sich jetzt sowohl auf betriebstypische als auch auf nicht betriebstypische Produkte.
- Werden die Zukaufgrenzen nachhaltig überschritten, führt dies nur noch dazu, dass die Umsätze des Hofladens als solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden. Eine Umqualifizierung des gesamten Betriebes tritt nur bei Personengesellschaften ein, da diese als Gewerbebetrieb gelten, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG) ausübt.
- Eine Trennung landwirtschaftlicher und gewerblicher Umsätze innerhalb des Hofladens dahingehend, dass ausschließlich die Umsätze mit Zukaufprodukten als gewerblich eingestuft werden, lehnt der BFH ab.
- Für die Beantwortung der Frage, ob ein einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb oder zusätzlich ein Gewerbebetrieb vorliegt, ist die Rechtsprechung zum Strukturwandel zu beachten. Ein sofortiger Strukturwandel liegt vor, wenn die Zukaufgrenze durch planmäßiges Handeln dauerhaft überschritten wird, ansonsten ist der Strukturwandel im Rahmen eines Beobachtungszeitraums von 3 Jahren zu beurteilen. Die Kriterien gelten dabei sowohl für einen Verkauf von einem Laden ab Hof als auch für den Verkauf in einem räumlich getrennten Einzelhandels- oder Großhandelsgeschäft.

6.3.1 Anwendung der Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung

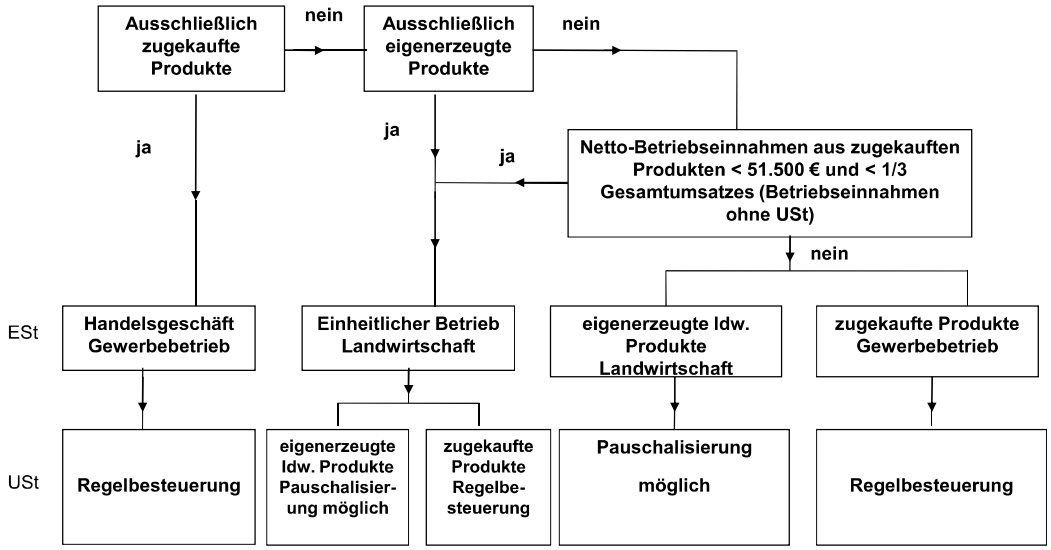
Mit der Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 18.01.2010[3] und der Veröffentlichung des BFH-Urteils zu Hofladenumsätzen im Bundessteuerblatt II hatte die Finanzverwaltung entschieden, an der Anwendung der bisherigen Regelung des R 15 Abs. 5 und 6 EStR nicht mehr festzuhalten. Zu den sogenannten Mischfällen heißt es im BMF-Schreiben:

"Werden neben eigenen Erzeugnissen auch zugekaufte Waren abgesetzt, kann neben einem Betrieb mit der Land- und Forstwirtschaft auch ein selbstständiger Gewerbebetrieb entstehen. Dies ist dann der Fall, wenn die Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) aus den zugekauften Waren 1/3 des Gesamtumsatzes des Betriebs (Summe der Betriebsein-

[1] *BFH v. 25.03.2009, BStBl 2010 II, S. 113.*
[2] *ausführlich siehe HLBS-Steuerforum 2010, S. 67ff..*
[3] *BMF-Schreiben v. 18.01.2010, BStBl 2010 I, S. 46.*

nahmen ohne Umsatzsteuer) oder 51.500 € (ohne Umsatzsteuer) im Wirtschaftsjahr nachhaltig übersteigen. Liegen diese Voraussetzungen vor, entsteht unabhängig von der Art des Absatzes ein Gewerbebetrieb. Die Erzeugung und die Vermarktung der landwirtschaftlichen Urproduktion durch den daneben bestehenden Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bleiben hiervon unberührt."

Die folgende Übersicht zeigt die Regelungen des BMF-Schreibens:



6.3.2 Verschiebung der Anwendungsregelung

Abweichend von der Rechtsprechung des BFH wollte die Finanzverwaltung geregelt wissen, dass nicht die gesamten Umsätze der Verkaufseinrichtungen, sondern nur die Umsätze aus den zugekauften Produkten gewerblich werden. Das BMF-Schreiben ist also so zu verstehen, dass sich die Gewerblichkeit nur auf die zugekauften Erzeugnisse erstreckt. Die Vermarktung der Eigenerzeugnisse, auch in einem Hofladen, in dem nachhaltig zugekaufte Erzeugnisse oberhalb der neuen Grenze vermarktet werden, bleibt den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugeordnet. Damit besteht im Bereich des Zukaufs wieder eine einheitliche Beurteilung aus ertrag- und umsatzsteuerlicher Sicht. Außerdem wird vermieden, dass für die Überführung der landwirtschaftlichen Erzeugnisse in den gewerblichen Hofladen (lt. BFH) die Herstellungskosten der Erzeugnisse ermittelt werden müssen.[4] Diese Handhabung führt in der Praxis zu erheblichen Erleichterungen.

In der Finanzverwaltung ist diese Auslegung nicht unumstritten. Es wird auch die Auffassung vertreten, nach der die Rechtsfolgen zu ziehen sind, die der BFH in seinem Urteil festgelegt hat, nämlich dass die gesamte Vermarktungstätigkeit über eine gesonderte Verkaufseinrichtung bei Überschreiten der Zukaufgrenze gewerblich wird. Da innerhalb der Verwaltung kurzfristig kein Einvernehmen hergestellt werden konnte, ist eine Arbeitsgruppe eingesetzt worden, die sich mit Zweifelsfragen zur Anwendung der neuen Abgrenzungskriterien bei der Veräußerung von Zukaufwaren und mit weitergehenden Bereichen von R

[4] *HLBS-Inf: 4.1.128.*

15.5 EStR zum Bespiel dem Absatz von Produkten in Verbindung mit Dienstleistungen oder Besen- und Straußwirtschaften, beschäftigt.[5]

Mit dem BMF-Schreiben vom 24.06.2010[6] wurde deshalb die Anwendung des BMF-Schreibens vom 18.01.2010 hinausgeschoben: „Soweit sich aus diesem Schreiben für einen Steuerpflichtigen Verschlechterungen gegenüber der bisherigen bundeseinheitlichen Verwaltungsauffassung ergeben, sind die Regelungen erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem **30.06.2011** beginnen. Für diesen Fall können bei der Beurteilung eines Strukturwandels nach R 15.5 Abs. 2 Satz 3 und Satz 4 EStR für die Wirtschaftsjahre 2008/2009, 2009/2010 **und 2010/2011** die bisherigen Regelungen der R 15.5 Satz 5 und Satz 6 EStR angewendet werden. Ab dem Wirtschaftsjahr **2011/2012** sind die vorstehenden Grundsätze maßgeblich."

Das BMF-Schreiben vom 18.01.2010 wurde damit nicht aufgehoben. Soweit sich aus der BFH-Rechtsprechung und dem Anwendungsschreiben Vorteile für Steuerpflichtige ergeben, beispielsweise da jetzt die Veräußerung der Urproduktion unabhängig vom Vermarktungsweg zu landwirtschaftlichen Einkünften führt, bleibt das Schreiben anwendbar.

[5] *HLBS-Inf: 4.1.134.*
[6] *BMF-Schreiben v. 24.06.2010, BStBl 2010 I, S. 598.*