

HLBS-STEUERFORUM 2010



Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft

**Vortrags- und Diskussionstagung
für Steuerberater und qualifizierte Mitarbeiter**



3 Allgemeine Themen

3.1 Hofladen oder Handelsgeschäft als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes

Bisherige Behandlung

Neben der landwirtschaftlichen Erzeugertätigkeit gehört auch die Vermarktung der eigenerzeugten Produkte sowohl umsatz- als auch ertragsteuerlich zur Land- und Forstwirtschaft mit der Folge, dass die Einkünfte unter § 13 EStG zu erfassen sind und die Pauschalierung gemäß § 24 UStG Anwendung findet. Zugekaufte Waren sind in der Vergangenheit wie selbsterzeugte Waren behandelt worden, soweit gewisse Grenzen nicht überschritten wurden.

Größere Veränderungen hat es seit dem 01.07.2008 umsatzsteuerlich durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes¹ bezüglich der umsatzsteuerlichen Beurteilung zugekaufter Produkte gegeben, danach unterliegen grundsätzlich nur noch die verkauften selbsterzeugten Produkte der Pauschalierungsmöglichkeit des § 24 UStG. Sämtliche zugekaufte Produkte, egal ob betriebstypisch oder nicht betriebstypisch, unterliegen demnach der Regelbesteuerung, und zwar unabhängig davon, ob ertragsteuerlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb erzielt werden.

Aber auch ertragsteuerlich werden sich in vielen Fällen größere Veränderungen ergeben. Der Bundesfinanzhof² hat neue Grundsätze für die Abgrenzung zwischen Land- und Forstwirtschaft und Gewerbe im Zusammenhang mit auf dem Hof befindlichen Verkaufsstellen, Hofläden oder auch bezüglich gesondert geführter Handelsgeschäfte aufgestellt. Die Finanzverwaltung wird das Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlichen, ein BMF-Schreiben mit Anwendungsregelungen liegt zwischenzeitlich vor³.

3.1.1 Ertragsteuerliche Behandlung

Mit dem Urteil des Bundesfinanzhofs⁴ zur Frage des Hofladens als selbstständiger Gewerbebetrieb durch Vertrieb von Fremdprodukten werden die bisherigen Verwaltungsgrundsätze in R 15.5 Abs. 5 und 6 aufgehoben. Der BFH hält nicht mehr an der Rechtsprechung fest, dass beim Vorliegen eines räumlich getrennten Handelsgeschäftes nur dann ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, wenn in dem Handelsgeschäft zu mehr als 40 % Eigenerzeugnisse abgesetzt werden. Auch verwirft der BFH die bisher geltenden Zukaufgrenzen, nach denen unschädlich 30 % betriebstypische Erzeugnisse (gemessen am Einkaufswert im Vergleich zum Umsatz) und 10 % Handelswaren zur Vervollständigung des Angebots zulässig sind. Lediglich das Überschreiten dieser Grenzen oder der Verkauf typischer Handelsware führten zur Gewerblichkeit.⁵

Neue Grundsätze der Rechtsprechung

Die neuen Rechtsprechungsgrundsätze lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Zur Einkunftsart § 13 EStG gehört nicht nur die Erzeugung der landwirtschaftlichen und gärtnerischen Produkte, sondern auch die Vermarktung dieser Produkte. Der Verkauf selbsterzeugter landwirtschaftlicher Produkte ab Hof in Räumlichkeiten, die

¹ BFH v. 14.06.2007 - V R 56/05, BStBl 2008 II, S. 158.

² BFH v. 25.03.2009 - IV R 21/06, DStR 2009, S. 1576.

³ BMF-Schreiben v. 18.01.2010, im BStBl 2010 II.

⁴ BFH v. 25.03.2009 - IV R 21/06, DStR 2009, S. 1576.

⁵ zu den bisherigen Regelungen im Einzelnen bspw. Felsmann/Giere, A 296 ff.



nicht gesondert für den Verkauf hergerichtet sind, führt deshalb immer zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und zwar unabhängig davon, ob der Verkauf an Wiederverkäufer oder an Endverbraucher erfolgt.

- Werden die landwirtschaftlichen Produkte dagegen über eine gesondert eingerichtete Verkaufseinrichtung (Hofladen oder Handelsgeschäft) vertrieben, ist zunächst zu prüfen, ob es sich um einen einheitlichen Betrieb handelt oder um zwei getrennte Betriebe, nämlich einen landwirtschaftlichen Erzeugerbetrieb und einen gewerblichen Handelsbetrieb:

Werden über die Verkaufseinrichtung ausschließlich Eigenprodukte vertrieben, handelt es sich um einen einheitlichen landwirtschaftlichen Erzeugerbetrieb, dem die Veräußerung der Produkte ausschließlich dient. Diese Beurteilung gilt unabhängig davon, ob es sich um eine Verkaufseinrichtung auf dem Hof oder um einen räumlich vom Erzeugerbetrieb abgetrennten Handelsbetrieb handelt. Soweit in der bisherigen Rechtsprechung⁶ das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes davon abhängig gemacht wurde, dass mehr als 40 % der selbstproduzierten Erzeugnisse über das Handelsgeschäft abgesetzt sein müssen, hält der Bundesfinanzhof daran nicht mehr fest. Er qualifiziert den Laden auch nicht mehr als Nebenbetrieb, sondern als Teil des einheitlichen landwirtschaftlichen Betriebes.

Werden in dem Hofladen auch zugekaufte Produkte abgesetzt, kann ein gesonderter Gewerbebetrieb entstehen. Der Bundesfinanzhof wendet hier erstmals die Grenzen an, die bereits bei der Beurteilung von Verwendung von Wirtschaftsgütern außerhalb des Betriebes oder bei land- und forstwirtschaftlichen Dienstleistungen (R 15.5 Abs. 9 und 10 EStR) angewendet werden: Wird nachhaltig mehr als 51.500 € Nettoumsatz aus zugekauften Produkten erzielt oder übersteigt der Nettoumsatzanteil aus zugekauften Produkten ein Drittel des Nettogesamtumsatzes des Hofladens, liegt neben dem Erzeugerbetrieb ein eigenständiger Gewerbebetrieb vor. Der Zukauf fremder Produkte einer solchen Größenordnung ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofes für den auf den Vertrieb eigener Produkte ausgerichteten Laden wesensfremd, so dass dieser die Verbindung mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verliert und zu einem eigenständigen Gewerbebetrieb wird.

Der Begriff der zugekauften Produkte bezieht sich dabei sowohl auf betriebstypische als auch auf nicht betriebstypische Produkte. Die bisher vorgenommene Differenzierung wird vom Bundesfinanzhof ausdrücklich aufgegeben. Nicht in den Vergleich einbezogen werden müssen nach wie vor solche Produkte, die im eigenem Erzeugungsprozess verwendet werden, wie etwa Saatgut, Dünger, Jungtiere oder Jungpflanzen, die jeweils zu einem Produkt anderer Marktgängigkeit verändert werden. Die bisher noch in den EStR verwendete Differenzierung wird unter anderem deshalb aufgegeben, weil es sich nicht um griffige und leicht nachprüfbar Kriterien gehandelt hat. Die Drittel-Umsatzgrenze bzw. 51.500 € Grenze hingegen ist, da nicht mehr nach Art der zugekauften Produkte differenziert wird, in der Tat leicht handhabbar.

Aufgegeben wird für die Ermittlung der relativen Grenze auch die Beziehung zwischen Umsatz und Einkaufswert zugekaufter Produkte, die noch in den EStR dargestellt ist. Der Einkaufswert - Umsatz - Vergleich kann zu nur schwer nachvollziehbaren Ergebnissen führen und galt bisher auch nur dann, wenn der Umsatzanteil aus den zugekauften Produkten nicht erkennbar überwiegt. Abgestellt werden muss jetzt auf dem Vergleich der Nettoumsätze aus zugekaufter und insgesamt abgesetzter Ware im Hofladen, was ebenfalls zu leicht handhabbaren Vergleichsmaßstäben führt; gewisse Aufzeichnungspflichten muss der Landwirt dabei aber erfüllen.

⁶ BFH v. 27.11.1980 - IV R 31/76, BStBl 1981 II, S. 518.



- Werden die Zukaufgrenzen nachhaltig überschritten, führt dies entgegen der bisherigen Rechtsprechung⁷ nur noch dazu, dass die Umsätze des Hofladens als solcher 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, hält der Senat wegen der räumlichen Verbundenheit und der Kundenidentität hingegen für nicht möglich.

- Für die Beantwortung der Frage, ob ein einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb oder zusätzlich ein Gewerbebetrieb vorliegt, ist die Rechtsprechung zum Strukturwandel⁸ zu beachten. Ein sofortiger Strukturwandel liegt vor, wenn die Zukaufgrenze durch planmäßiges Handeln des Steuerpflichtigen dauerhaft überschritten wird, bspw. durch den Abschluss langfristiger Liefer- oder Abnahmeverträge. Erfolgt hingegen die Überschreitung der Zukaufgrenzen deshalb, weil bspw. aufgrund von Witterungsproblemen in einem Jahr mehr zugekauft werden muss, ist der Strukturwandel im Rahmen eines Beobachtungszeitraumes von 3 Jahren zu beurteilen, das Überschreiten der Zukaufgrenze würde ab dem vierten Jahr einen Gewerbebetrieb auslösen. Diese Kriterien gelten dabei sowohl für einen Verkauf in einem Laden ab Hof als auch für den Verkauf in einem räumlich getrennten Einzelhandels- oder Großhandelsgeschäft.

Anwendung der Neuregelung

Nach dem BMF-Schreiben vom 18. Januar 2010 zur Anwendung des BFH-Urteils vom 25. März 2009⁹ soll an der Anwendung des R 15 Abs. 5 und 6 EStR nicht mehr festgehalten werden. Der Verkauf eigener Erzeugnisse - auch über eine gesonderte Verkaufseinrichtung - führt nie zur Gewerblichkeit.

In R 15.5 Abs. 5 EStR war die Anwendung der Zukaufgrenze auch für solche Fälle geregelt, in denen kein Verkauf über einen eigens eingerichteten Hofladen erfolgt. Hier sollte es bei der bisherigen Grenze von 30 % Einkauf zu Umsatz bleiben, denn der Bundesfinanzhof hat sich ausdrücklich nur zu der Frage der Abgrenzung eines Hofladens geäußert, nicht jedoch zum Zukauf landwirtschaftlicher Produkte bspw. für den Fall, dass Lieferverpflichtungen erfüllt werden müssen und diese aus Eigenproduktion nicht erfüllt werden können. Die Verwaltung differenziert hier aber nicht und will durch Aufhebung von R 15.5 EStR die Zukaufgrenzen auch dann anwenden, wenn keine gesonderte Verkaufseinrichtung vorliegt.

Nach dem BMF-Schreiben entsteht deshalb ein selbständiger Gewerbebetrieb, wenn die Betriebseinnahmen aus den zugekauften Waren (ohne Umsatzsteuer) ein Drittel des Gesamtumsatzes des Betriebs (Summe der Betriebseinnahmen ohne Umsatzsteuer) bzw. 51.500 € (ohne Umsatzsteuer) im Wirtschaftsjahr nachhaltig überschreiten. Es kommt also auf die Betriebseinnahmen des Betriebes und nicht auf den Umsatz der Verkaufseinrichtung an.

Der Begriff der eigenen Erzeugnisse ist als land- und forstwirtschaftliche Urprodukte definiert, die im Rahmen des Erzeugungsprozesses im eigenen Betrieb erzeugt werden. Dazu gehören auch Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die im Erzeugungsprozess verwendet werden. Rohstoffe sind Waren, die im Rahmen des landwirtschaftlichen Erzeugungsprozesses weiterkultiviert werden wie Jungtiere, Saatgut oder Jungpflanzen. Hilfsstoffe sind zugekaufte Waren, die als nicht wesentlicher Bestandteil in ein Urprodukt eingehen wie Futtermittel-

⁷ BFH v. 27.11.1980 - IV R 31/76, BStBl 1981 II, S. 518.

⁸ BFH v. 14.12.2006 - IV R 10/05, BStBl 2007 II, S. 516; BFH v. 20.09.2007 - IV R 32/06, BFH/NV 2008, S. 569.

⁹ BMF-Schreiben v. 18.01.2010, BStBl 2010.



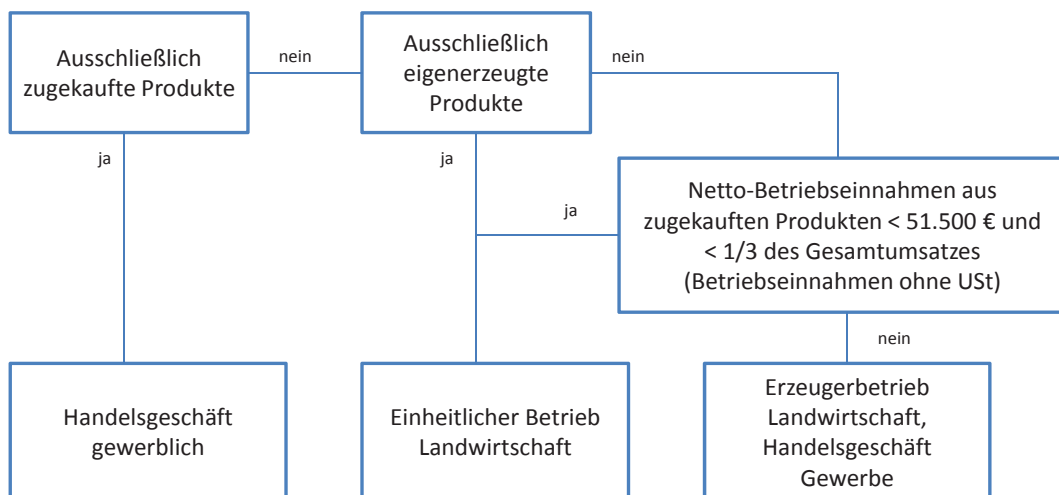
zusätze, Siliemittel, Trauben- und Traubensaftkonzentrat zur Weinerzeugung, Verpackungsmaterial oder Blumentöpfe für die eigene Produktion oder als handelsübliche Verpackung. Betriebsstoffe sind Waren, die im Erzeugungsprozess verwendet werden und nicht in das Urprodukt eingehen wie z.B. Diesel, Düngemittel oder Heizöl.

Soweit Produkte der zweiten Verarbeitungsstufe bis zu einer Grenze von 10.300 € verkauft werden dürfen, soll es bei dieser Grenze bleiben. Das kann zu dem unbefriedigenden Ergebnis führen, dass ein Landwirt in seinem Hofladen selbst hergestellte Wurstwaren nur bis zu einer Grenze von 10.300 € verkaufen darf, gleichzeitig aber zugekaufte Wurstwaren bis zum Erreichen der Drittel-Umsatzgrenze bzw. 51.500 € innerhalb des landwirtschaftlichen Betriebes handeln darf.

Nach dem Anwendungsschreiben ist die Rechtsprechung erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2010 beginnen. Für die Prüfung eines möglichen Strukturwandels sind für die Wirtschaftsjahre 2008/2009 und 2009/2010 noch die bisherigen Regelungen maßgeblich.

Zusammenfassend lassen sich die Neuregelungen wie folgt darstellen:

Hofladen/Handelsgeschäft
BMF-Schreiben vom 18.01.2010



Kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe dürften von den neuen Grenzen eher profitieren, bei größeren landwirtschaftlichen Betrieben dürfte es häufiger zu einem gesondertem Gewerbebetrieb führen, weil die relevanten Zukaufgrenzen überschritten werden. Hier ist zu beachten, dass die Überführung der Wirtschaftsgüter aus dem landwirtschaftlichem Betrieb in den Gewerbebetrieb nach § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten zu erfolgen hat. Das führt dazu, dass Wirtschaftsgüter mit den Herstellungskosten aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in den Gewerbebetrieb überführt werden müssen. Gewinne aus der Veräußerung der landwirtschaftlichen Produkte entstehen dabei zwingend im Gewerbebetrieb.

Soweit in R 15.5 Abs. 6 EStR die Abgabe eigener Erzeugnisse des Betriebs Land- und Forstwirtschaft an das Handelsgeschäft mit dem Abgabepreis des Erzeugerbetriebes an Wiederverkäufer anzusetzen sind, galt dies nur für die Ermittlung der Grenzen in Satz 1 bis 4, nicht aber für die Bewertung in den Steuerbilanzen¹⁰.

¹⁰ Felsmann/Giere A 316b.



Der HLBS hat in einer Stellungnahme zum Entwurf des BMF-Schreibens angeregt, aus Vereinfachungsgründen 75 % des Endverkaufspreises als Wertansatz für die Bemessung der Herstellungskosten zu berücksichtigen, alternativ den Abgabepreis des Erzeugerbetriebes an Wiederverkäufer.

3.1.2 Umsatzsteuerliche Behandlung

Die dargestellten ertragsteuerliche Abgrenzungskriterien sind für die umsatzsteuerliche Beurteilung ohne Bedeutung. Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 14.06.2007¹¹ anders als noch mit Urteil vom 06.12.2001¹² entschieden, dass die für das Ertragsteuerrecht geltenden Zukaufgrenzen wegen der Notwendigkeit, § 24 UStG richtlinienkonform auszulegen, keine Bedeutung für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung haben, wann ein Umsatz im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes ausgeführt wird und damit der Umsatz pauschal nach § 24 UStG versteuert werden kann. Der § 24 UStG gilt seinem Wortlaut nach nämlich nur für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Umsätze, unter die nach Auffassung des Bundesfinanzhofes nur die Veräußerung selbsterzeugter landwirtschaftlicher Produkte zu verstehen sind. Jeglicher Verkauf von zugekauften Produkten, sei es betriebstypisch oder nicht betriebstypisch, sei es im Rahmen eines Hofladens oder im Rahmen der direkten Veräußerung an Wiederverkäufer oder Endabnehmer führt dazu, dass auf diese Umsätze der Regelsteuersatz von 7 bzw. 19 v. H. anzuwenden ist. Dies gilt nach den BMF-Schreiben vom 16. Januar 2008 bzw. vom 08. April 2008¹³ auch für die Veräußerung von aus selbsterzeugten land- und forstwirtschaftlichen Produkten hergestellten Gegenständen, die durch Be- oder Verarbeitung Ihren land- und forstwirtschaftlichen Charakter verloren haben (z.B. Wurstwaren, Gestecke, Adventskränze) und ist auf alle Umsätze des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes anzuwenden.

Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn vor dem 01. Juli 2008 ausgeführte Umsätze noch nach den bis zum Schreiben vom 16. Januar 2008 geltenden Grundsätzen ausgeführt werden. Gesonderte Aufzeichnungspflichten für die zugekauften Produkte haben pauschalierende Landwirte deshalb bereits seit dem 01.07.2008.

Entsteht also durch Überschreiten der Zukaufgrenzen ein Gewerbebetrieb, unterliegen bei pauschalierenden landwirtschaftlichen Betrieben die verkauften eigenen erzeugten Urprodukte unabhängig von der Einkunftsart der Pauschalierung. Andererseits müssen landwirtschaftliche Betriebe, die die Grenzen unterschreiten, zugekaufte Produkte immer der Regelbesteuerung unterwerfen und die entstehende Umsatzsteuer abführen. Da diese Umsätze nicht im Rahmen der Pauschalierung ausgeführt werden, können die im Zusammenhang mit dem Zukauf entstehenden Vorsteuern geltend gemacht werden.

3.1.3 Gestaltungsmöglichkeiten

Ob die Anwendung der neuen Rechtsprechungsgrundsätze, auf die sich Steuerpflichtige auch für vergangene Zeiträume berufen können, vorteilhaft oder nachteilig ist, kann nur im Einzelfall entschieden werden. Von Vorteil ist dabei, dass nicht mehr differenziert wird, ob es sich bei den zugekauften Produkten um betriebstypische oder nicht betriebstypische Produkte handelt, sie müssen auch nicht mehr der Abrundung des Angebots aus Sicht des Verbrauchers dienen. Diese unpraktikablen Abgrenzungskriterien sind durch die einfache zu handhabende Drittel-Umsatzgrenze bzw. 51.500 € Umsatzgrenze ersetzt worden. Gerade kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit Verkäufen über einen Hofladen dürften

¹¹ BFH v. 14.06.2007 - V R 56/05, BStBl 2008 II, S. 158.

¹² BFH v. 06.12.2001 - V R 43/00, BStBl 2002 II, S. 701.

¹³ BMF-Schreiben v. 16.01.2008, BStBl 2008 I, S. 293, BMF-Schreiben v. 08.04.2008, BeckVerw 126198.



von der Neuregelung profitieren, da die relevanten Grenzen leicht zu überblicken sind und zukünftig mehr Produkte in das Verkaufsprogramm aufgenommen werden können.

Für Betriebe mit umfangreicher Direktvermarktung könnten sich Nachteile ergeben. Wie dargestellt, wird der wesentliche Gewinn aus der Veräußerung landwirtschaftlicher Produkte über einen Hofladen bei Überschreiten der Grenzen im Rahmen des gewerblichen Betriebes anfallen. Sofern der Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG in Höhe von 24.500 € überschritten ist, fällt auf den Ertrag des Gewerbebetriebes Gewerbesteuer an. Zwar ist die Gewerbesteuer nach § 35 EStG auf die Einkommensteuer anrechenbar, in manchen Fällen wirkt sich der Anrechnungsbetrag aber nicht oder nicht voll aus. Dies gilt bspw. dann, wenn die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit anderen, negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb (Photovoltaik- oder Biogasanlagen) verrechnet werden, wenn der Hebesatz der Gemeinde über 380 v. H. liegt oder wenn insgesamt sehr niedrige Einkünfte erzielt werden. In diesen Fällen kann die Gewerbesteuer eine echte Belastung darstellen, ansonsten mindert sie die Einkommensteuerzahllast.

Gestaltungsbedarf besteht, wenn bei einer Personengesellschaft aufgrund der neuen Rechtsprechung die Gewerblichkeit droht. Bei einer Personengesellschaft führt wegen § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG die Qualifizierung eines Teiles ihrer Tätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb insgesamt zur gewerblichen Abfärbung. Hier bietet es sich an, die Verkaufstätigkeiten auf eine gesellschafteridentische Schwestergesellschaft oder auf eine GmbH bzw. eine Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) auszugliedern. Die Überführung von Wirtschaftsgütern aus den bisherigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben auf die Schwesterpersonengesellschaft bzw. die Kapitalgesellschaft kann dabei nicht zu Buchwerten erfolgen, bei der Überführung auf die Kapitalgesellschaft sind zudem die Sachgründungskautelen der §§ 8, 9 GmbH-Gesetz zu beachten. Alternativ können Wirtschaftsgüter auch an die neu gegründeten Gesellschaften verpachtet werden. Die Verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen führt bei Gesellschafteridentität allerdings dazu, dass eine Betriebsaufspaltung entsteht, die wiederum eine gewerbliche Prägung auslöst, da dann eine personelle und sachliche Verflechtung vorliegt¹⁴. Bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung soll zumindest keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung entstehen, da für die Besitzpersonengesellschaft keine Gewinnerzielungsabsicht besteht¹⁵. Vorzuziehen wäre es allerdings, durch Einbeziehung Dritter und bspw. Einstimmigkeitsabreden die personelle Verflechtung zu vermeiden.

Gestaltungsbedarf besteht auch bei Kapitalgesellschaften, die nur aufgrund der Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielen und ansonsten landwirtschaftlich tätig sind. Nach der Auffassung der Finanzverwaltung würde das Überschreiten der Zukaufgrenzen auch ohne Hofladen zu einer originär gewerblichen Tätigkeit führen mit der Folge, dass bspw. das Nichtbewertungswahlrecht für Feldinventar nicht mehr ausgeübt werden könnte.

Die Umstrukturierung der Vermarktungstätigkeit auf eine andere Gesellschaft kann auch zur Erzielung umsatzsteuerlicher Vorteile sinnvoll sein. Der Erzeugerbetrieb kann seine Produkte unter Nutzung der Pauschalierungsmöglichkeit des § 24 UStG an die Vermarktungsgesellschaft veräußern, diese wiederum muss, da es sich um gewerbliche Tätigkeit handelt, nur den ermäßigten Steuersatz von 7 v. H. in Rechnung stellen. Insbesondere wenn die Vermarktung im Wesentlichen gegenüber Endverbrauchern oder nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen erfolgt, steigt bei gleichem Verkaufspreis die Marge des Unternehmers. Die Erzeugergesellschaft kann mit pauschaler Umsatzsteuer gegenüber der Vermarktungsgesellschaft abrechnen, diese wiederum hat den vollen Vorsteuerabzug und stellt den ermäßigten Steuersatz in Rechnung. Durch die zusätzliche Struktur entstehen natürlich auch zusätzliche Kosten, so dass im Einzelnen die Auswirkungen kalkuliert werden müssen.

¹⁴ Blümich/Sturmann, EStG, Tz. 600 ff. zu § 15.

¹⁵ Blümich/Sturmann EStG, Tz. 641 zu § 15.



Bei Nutzung einer Personengesellschaft entstehen umsatzsteuerlich immer zwei Unternehmen, so dass die Gestaltung problemlos ist. Bei der Nutzung einer Kapitalgesellschaft kann eine umsatzsteuerliche Organschaft entstehen, wenn die Kapitalgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. Bei einer Kapitalgesellschaft handelt es dann um eine unselbstständige Organgesellschaft, sämtliche Umsätze werden dem Organträger, also der Erzeugergesellschaft zugeordnet. Die gewünschten umsatzsteuerlichen Folgen würden nicht eintreten, bei den Umsätzen handelt es sich ausschließlich um nicht steuerbare Innenumsätze. Sollen umsatzsteuerlich zwei Unternehmen entstehen, muss die umsatzsteuerliche Organschaft also vermieden werden. Dazu wäre es ausreichend, wenn ein Fremdgeschäftsführer bestellt wird. Die organisatorische Eingliederung setzt nämlich voraus, dass der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass in der Organgesellschaft sein Wille tatsächlich durchgeführt wird und eine von seinem Willen abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft nicht stattfindet¹⁶. Bei der Bestellung eines Fremdgeschäftsführers reicht die Möglichkeit der Weisung durch Gesellschafterbeschlüsse dabei nicht aus¹⁷. Möglich ist es natürlich auch, dass die Vermarktungskapitalgesellschaft durch Personen gegründet oder maßgeblich beherrscht wird, die nicht an dem Erzeugerbetrieb beteiligt sind. Dann kann weder eine Betriebsaufspaltung noch eine umsatzsteuerliche Organschaft entstehen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes bei der Beurteilung von Hofläden oder Handelsgeschäften eine grundsätzlich andere Beurteilung ergibt. Die Anwendung der Drittel-Umsatzgrenze bzw. der 51.500 € Grenze führt in vielen Fällen zu einer einfacheren Handhabung als die bisherigen Grenzen. Vor allem bei größeren Unternehmen, bei Kapitalgesellschaften und bei Personengesellschaften ergibt sich aber Handlungsbedarf. In allen Fällen der Gestaltung sollten dabei außersteuerliche Aspekte wie Sozialversicherungsrecht oder Baurecht mit bedacht werden.

¹⁶ BFH V R 32/98, BStBl II 1999, S. 258.

¹⁷ BFH V R 12/2006, V R 13/2006, BFH/NV 2008, 1365.



3 Allgemeine Themen

3.1 Hofladen oder Handelsgeschäft als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes



- **Bisherige Behandlung des Hofladens**
 - **Vermarktung eigenerzeugter Produkte gehört zur LuF**
 - **Bei Einhaltung der Zukaufgrenzen ist auch bei Zukauf der Hofladen ertragsteuerlich weiter LuF (R 15.5 Abs. 5,6 EStR)**
 - 30% betriebstypische Erzeugnisse (Einkaufswert zu Umsatz), Zukauf darf nicht offensichtlich überwiegen
 - 10 % Handelswaren zur Vervollständigung des Angebots
 - 0% typische Handelswaren
 - Durch Hofladen kann einheitlicher Gewerbebetrieb entstehen
 - **Umsatzsteuerlich Pauschalierung nur für selbsterzeugte Produkte**
 - Seit dem 1.7.2008 keine Zukaufgrenze von 20% mehr
 - Gilt auch für zugekaufte betriebstypische Produkte

43

3 Allgemeine Themen

3.1.1 Ertragsteuerliche Behandlung



- **Neue Grundsätze der Rechtsprechung**
 - **BFH v. 25.03.2009 – IV R 21/06**
 - **Vermarktung eigenerzeugter landwirtschaftlicher Produkte sind immer luF Einkünfte**
 - Verkauf ab Hof in Räumlichkeiten, die nicht gesondert für den Verkauf hergerichtet sind, führt immer zu luF Einkünften, unabhängig davon, ob Verkauf an Wiederverkäufer oder Endverbraucher
 - **Bei Verkauf über Verkaufseinrichtung (Hofladen oder Ladengeschäft): Prüfung, ob ein landwirtschaftlicher Betrieb oder zwei getrennte Betriebe (landwirtschaftlicher Erzeugerbetrieb und gewerblicher Handelsbetrieb) vorliegen**
 - Bei ausschließlichem Verkauf von selbsterzeugten Produkten liegt jetzt immer ein einheitlicher Erzeugerbetrieb vor, unabhängig davon, ob mit Hofladen oder getrenntem Ladengeschäft. Die Vermarktung von > 40 % der Erzeugnisse über Ladengeschäft ist nicht mehr notwendig, es liegt auch kein Nebenbetrieb mehr vor

44



3 Allgemeine Themen

3.1.1 Ertragsteuerliche Behandlung



- **Werden auch zugekaufte Produkte abgesetzt, kann ein gesonderter Gewerbebetrieb entstehen**
 - Zukaufgrenze für die Abgrenzung ist jetzt die nachhaltige Überschreitung eines Drittels des Nettoumsatzes des Hofladens oder von 51.500 €, dann liegt nach BFH strukturell keine luf Vermarktung mehr vor
 - Es erfolgt jetzt keine Differenzierung mehr zwischen betriebstypischen zugekauften Produkten und solchen, die der Abrundung des Angebots dienen oder (gewerbliche) Handelswaren sind, da diese Differenzierung nach BFH nicht griffig und leicht nachprüfbar ist. Jeglicher Zukauf ist jetzt zulässig, in den Vergleich nicht einzubeziehen sind nach wie vor Produkte für den Erzeugungsprozess (Saatgut, Dünger, Vieh, Jungpflanzen)
 - Zukaufgrenze wird jetzt durch Vergleich Nettoumsatz Zukauf zu Nettogesamtumsatz Hofladen ermittelt, Einkaufswert-Umsatz-Vergleich nach R 15.5 Abs. 6 wird aufgegeben

45

3 Allgemeine Themen

3.1.1 Ertragsteuerliche Behandlung



- **Werden auch zugekaufte Produkte abgesetzt, kann ein gesonderter Gewerbebetrieb entstehen**
 - Bei nachhaltiger Überschreitung der Zukaufgrenzen werden nur noch die Umsätze des Hofladens umqualifiziert, nicht mehr gesamter Betrieb, außer bei Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 S. 1 EStG). Eine Trennung der Umsätze innerhalb des Hofladens lehnt der BFH dagegen ab
 - Bei Überschreiten der Grenzen ist die Rechtsprechung zum Strukturwandel zu beachten. Sofortiger Strukturwandel liegt vor, wenn Grenzen durch planmäßiges Handeln dauerhaft überschritten werden (langfristige Abnahme- und Lieferverträge, Umstellung des Verkaufsprogramms), ansonsten nach 3 Jahren Überschreitung ab dem 4. Jahr Gewerbebetrieb
 - Die dargestellten Kriterien gelten sowohl für Hofladen als auch für räumlich getrenntes Handelsgeschäft

46



3 Allgemeine Themen
3.1.1 Ertragsteuerliche Behandlung



- **Anwendung der Neuregelung**
 - **BMF-Schreibens vom 18. Januar 2010, BStBl 2010, II**
 - An R 15.5 Abs. 5,6 EStR soll nicht mehr festgehalten werden
 - In R 15.5 Abs. 5 EStR war aber auch der Zukauf ohne Hofladen geregelt, der nicht Gegenstand der BFH-Entscheidung war. Hier sollte es bei der 30% Zukaufgrenze bleiben, mit dem BMF-Schreiben wird die Anwendung der neuen Regelungen auf Zukauf ohne Hofladen ausgedehnt
 - Die Beibehaltung der 10.300 € Grenze für Verkauf von Produkten der zweiten (gewerblichen) Verarbeitungsstufe nach R 15.5 Abs. 3 EStR führt zu unbefriedigendem Ergebnis: Der Verkauf fremder Wurstwaren wäre bei Einhaltung der Grenzen bis 51.500 € zulässig

47

3 Allgemeine Themen
3.1.1 Ertragsteuerliche Behandlung



- Die Grundsätze des Strukturwandels nach R 15.5 Abs. 2 gelten auch für diese Regelungen
- Anwendung der Rechtsprechung ab WJ, die nach dem 30.06.2010 beginnen. Für die Beurteilung des Strukturwandels wird für die WJ bis einschließlich 09/10 auf die bisherigen Regelungen abgestellt

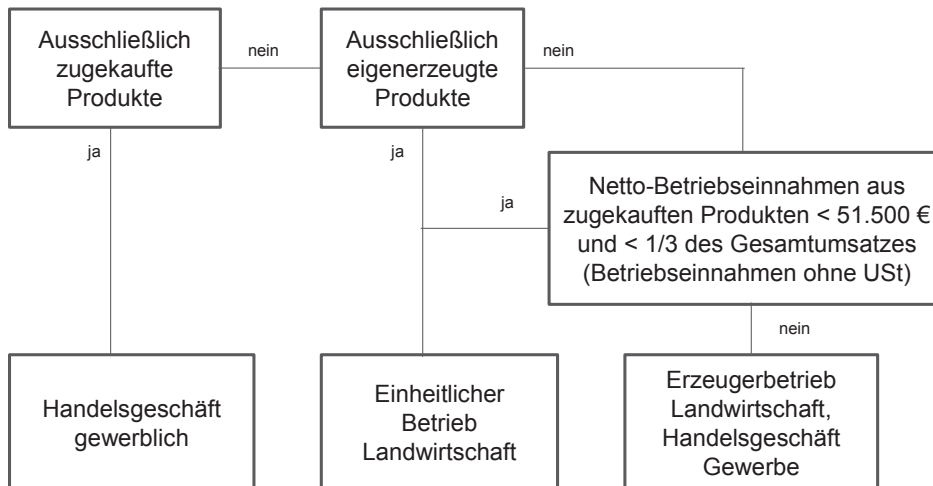
48



3 Allgemeine Themen
3.1.1 Ertragsteuerliche Behandlung



Hofladen/Handelsgeschäft
BMF-Schreiben vom 18.01.2010



49

3 Allgemeine Themen
3.1.2 Umsatzsteuerliche Behandlung



• **Ertragsteuerliche Abgrenzungskriterien umsatzsteuerlich ohne Bedeutung**

- Umsatzsteuerlich unterliegt nur der Verkauf der selbst erzeugten Produkte der Pauschalierung nach § 24 UStG (Rechtsprechung des BFH BStBl II 2008, S.158 mit Übergangsregelung der Finanzverwaltung ab dem 01.08.2008)
- Jeglicher Zukauf von Handelswaren unterliegt der von Beginn an der Regelbesteuerung, Vorsteuerabzug ist möglich
- Dies gilt auch für den Verkauf von aus selbsterzeugten landwirtschaftlichen Produkten hergestellten Gegenständen anderen Charakters wie Wurstwaren, Gestecke o.ä.
- Der Verkauf von selbst erzeugten Produkten unterliegt auch im Rahmen eines ertragsteuerlichen Gewerbebetriebes umsatzsteuerlich der Pauschalierungsmöglichkeit des § 24 UStG

50



3 Allgemeine Themen
3.1.3 Gestaltungsmöglichkeiten



- **Auswirkungen auf landwirtschaftliche Betriebe**
 - Vorteilhaft ist der Verzicht auf Differenzierung der zugekauften Waren, auch sind die Grenzen wesentlich leichter handhabbar
 - Kleineren Betrieben mit Verkaufseinrichtungen werden mehr Möglichkeiten gegeben, Zukaufprodukte zu vermarkten
 - Bei größeren Betrieben wird es häufiger zu gewerblichen Einheiten kommen, da die Grenzen überschritten werden. Sofern der gewerbsteuerliche Freibetrag von 24.500 € überschritten wird, fällt Gewerbesteuer an. Diese wird wiederum nur in Sonderfällen zur Belastung, bspw. bei Verlusten aus anderen Gewerbebetrieben, wenn der Hebesatz über 380 v.H. liegt oder wenn insgesamt niedrige Einkünfte zu keiner Anrechnung nach § 35 EStG führen

51

3 Allgemeine Themen
3.1.3 Gestaltungsmöglichkeiten



- **Personengesellschaften**
 - Wegen der Abfärberegulung des § 15 Abs. 3 S. 1 EStG besteht Handlungsbedarf
 - Ausgliederung der Verkaufstätigkeiten auf ggf. gesellschafteridentische Schwestergesellschaft oder Kapitalgesellschaft (GmbH, Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt)
 - Überführung von WG auf Gesellschaften nur zu Verkehrswerten, bei Gründung von Kapitalgesellschaften sind zudem Sachgründungskautelen (§§ 8ff. GmbHG) zu beachten
 - Wirtschaftsgüter können auch an Gesellschaften verpachtet werden, dann darf aber keine Betriebsaufspaltung entstehen, da dies wiederum eine gewerbliche Prägung ergibt
- **Kapitalgesellschaften**
 - Handlungsbedarf, da originär gewerbliche Einkünfte erzielt werden könnten → Feldinventaraktivierung

52



3 Allgemeine Themen
3.1.3 Gestaltungsmöglichkeiten



- **Umstrukturierung wg. umsatzsteuerlicher Vorteile**
 - Bei hohen Umsätzen an Endverbraucher oder nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer kann gesondertes Unternehmen sinnvoll sein, da sich bei gleichem Bruttopreis durch Vorsteuerabzug des Vermarktungsunternehmens und Regelbesteuerung höhere Marge ergibt
 - Bei Gründung einer Vertriebspersonengesellschaft entstehen immer zwei umsatzsteuerliche Unternehmen, bei Nutzung Vertriebskapitalgesellschaft kann auch umsatzsteuerliche Organschaft entstehen (finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung)
 - Bei Organschaft werden Umsätze der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet, gewünschte steuerliche Folgen treten nicht ein. Organschaft kann durch andere Gesellschafter oder Fremdgeschäftsführer vermieden werden

53

3 Allgemeine Themen
3.1.3 Gestaltungsmöglichkeiten



- **Außersteuerliche Aspekte**
 - Bei Beratung sollten außersteuerliche Aspekte wie sozialversicherungs- oder baurechtliche Fragen und die zusätzlichen Kosten weiterer Gesellschaften mit überlegt werden

54