

## Handel und Dienstleistung in der Land- und Forstwirtschaft

Ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung bei  
Direktvermarktung und Maschinenleistungen



**Impressum:**

„Wirtschaft & Steuern“ ist eine Mandanteninformation der BBV Steuerberatung.

Herausgeber:

© Buchstelle des BBV GmbH,  
Karolinenplatz 2, 80333 München,

Tel. +49(0)89/544960,  
Fax +49(0)89/54496-190,  
E-Mail: [info@bubbv.de](mailto:info@bubbv.de)

Redaktion:

Informationsabteilung  
BBV Steuerberatung  
E-Mail: [info@bubbv.de](mailto:info@bubbv.de)

„Wirtschaft & Steuern“ basiert auf Informationen, die wir als zuverlässig erachten. Eine Haftung kann jedoch aufgrund der sich ständig ändernden Gesetzeslage nicht übernommen werden. „Wirtschaft & Steuern“ erscheint unregelmäßig. Einzel exemplar 15,00 €. Alle Rechte vorbehalten. Für unverlangt eingesandte Manuskripte wird keine Haftung übernommen.



## Kriterien zur ertragsteuerlichen Behandlung der Handelstätigkeiten eines Land- und Forstwirts

Das Tätigkeitsfeld eines Großteils der Land- und Forstwirte hat sich in den letzten Jahren und Jahrzehnten stark vergrößert. Grund dafür ist, dass sich die Land- und Forstwirte neue Einkommensquellen erschließen wollen, um grundlegende Änderungen der Rahmenbedingungen - beispielhaft seien hier nur der Strukturwandel in der Land- und Forstwirtschaft sowie der zunehmende Druck des Weltmarktes auf die Preise für landwirtschaftliche Produkte genannt - ausgleichen zu können. Als geeignete Tätigkeitsfelder zur Sicherung und Verbesserung des Einkommens haben sich für die heimischen Landwirte insbesondere Handelstätigkeiten (z.B. Hofladen, Verkaufsstand oder Verkaufswagen auf dem Wochenmarkt) sowie die Erbringung von verschiedenen Dienstleistungen herauskristallisiert.

Bei der Erweiterung des Tätigkeitsfeldes ergeben sich aber auch rechtliche Risiken, da dabei häufig der Bereich der land- und forstwirtschaftlichen Erzeugertätigkeit verlassen wird und der Land- und Forstwirt dabei gewerblich tätig wird. Besonders streitanfällig ist die Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbebetrieb aus einkommensteuerrechtlicher Sicht.

Dies musste auch Landwirt Huber im Rahmen einer steuerrechtlichen Betriebsprüfung erfahren, als er mit der Feststellung des Prüfers konfrontiert wurde, dass er unter anderem auch gewerblich tätig sei.

Diese Feststellung des Betriebsprüfers beruhte auf den Tatsachen, dass Huber auch verschiedene zugekaufte Produkte in seinem Hofladen zur Abrundung des Angebots zum Verkauf angeboten hatte und Huber zudem noch verschiedene Dienstleistungen an Berufskollegen (z.B. Lohndrusch) und an seine Heimatgemeinde (z.B. Winterdienst) erbracht hatte. In der Folge wurde der von Huber erzielte Gewinn bzw. die steuerpflichtigen Einkünfte aufgeteilt in Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und in solche aus Gewerbebetrieb.

Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb musste Huber in der Folge dann noch Gewerbesteuer an seine Heimatgemeinde bezahlen. Auch wenn diese Belastung mit Gewerbesteuer letztendlich durch eine Entlastung bei der Einkommensteuer vollständig ausgeglichen werden konnte, verblieb eine rechtliche Unsicherheit.

Denn neben den steuerrechtlichen Problemen, die im Folgenden dargestellt werden, können sich aus der Feststellung, dass der Landwirt auch gewerblich tätig ist, weiterreichende rechtliche Probleme ergeben. An dieser Stelle seien nur beispielhaft sozialversicherungs-, bau- und förderrechtliche Probleme genannt.

Die Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbebetrieb aus einkommensteuerrechtlicher Sicht hat sich in der Vergangenheit auch deshalb als besonders streitanfällig dargestellt, weil die



Abgrenzungskriterien wenig greifbar und schwierig in der Praxis umzusetzen waren. So wurde früher bei der Frage, ob der Land- und Forstwirt im Rahmen seiner Handelstätigkeiten (noch) land- und forstwirtschaftlich oder (schon) gewerblich tätig ist, unter anderem auf den Wert des Zukaufs im Verhältnis zum Umsatz „des Handelsgeschäfts“ abgestellt. Es wurden also letztendlich „Äpfel mit Birnen verglichen“, da Einkaufspreise in Relation zu Verkaufspreisen gesetzt wurden und die Abgrenzungskriterien zudem noch auslegungsfähige Begriffe wie „Handelsgeschäft“ und „betriebstypische Erzeugnisse“ enthielten. Derartige Auslegungsschwierigkeiten gehören seit einigen Jahren der Vergangen-

Autoren



Bernhard Schmitt  
Steuerberater



Natalie Quinger  
Steuerberaterin



Johannes von Grafenstein  
Steuerberater

heit an. Grund dafür ist, dass die deutsche Finanzverwaltung die Kriterien zur Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbebetrieb neu gestaltet hat. Diese neuen Abgrenzungskriterien gehen zurück auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), des höchsten deutschen Steuergerichts, im Jahr 2009. Positiv hervorzuheben ist, dass die Finanzverwaltung nunmehr seit 2012 (für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen) nicht nur die Handelstätigkeiten eines Land- und Forstwirts neu beurteilt (die oben genannte Rechtsprechungsänderung des BFH betraf nur die Handelstätigkeiten), sondern die neuen Grundsätze auch auf die Erbringung von Dienstleistungen überträgt. Nach wie vor ist jedoch maßgebend, dass Land- und Forstwirtschaft geprägt ist durch die planmäßige Nutzung der natürlichen



Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbstgewonnenen Erzeugnisse.

## Grundsätze zur Handelstätigkeit eines Land- und Forstwirts

Für die einkommensteuerrechtliche Einordnung der Handelstätigkeit eines Land- und Forstwirts ist von entscheidender Bedeutung, ob der Land- und Forstwirt mit eigenen oder mit fremden Erzeugnissen handelt. Der Handel bzw. der Verkauf eigenerzeugter landwirtschaftlicher Erzeugnisse ist immer landwirtschaftlich, d.h. die daraus erzielten Umsätze sind unabhängig von der Höhe dem landwirtschaftlichen Bereich zuzuordnen und die daraus erzielten Gewinne stellen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar. In Abgrenzung dazu stellen die Gewinne, die aus dem Handel mit fremden (zugekauften) Erzeugnissen erzielt werden, grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Aus Vereinfachungsgründen kann die Handelstätigkeit mit fremden Erzeugnissen jedoch dem landwirtschaftlichen Bereich zugeordnet werden bzw. bei diesem verbleiben, wenn der Umsatz aus dem Handel mit den fremden Erzeugnissen nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs beträgt bzw. die absolute Grenze von 51.500 Euro nicht übersteigt. Daneben ist zu beachten, dass die Umsätze aus den beiden „schädlichen Bereichen“

(Handel mit fremden Erzeugnissen und Erbringung von Dienstleistungen) nicht mehr als die Hälfte des Gesamtumsatzes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs betragen dürfen.

In dieser Situation muss man also die Zahlen immer gut im Auge behalten.

### Als eigene Erzeugnisse gelten nach den neuen Abgrenzungskriterien:

alle Erzeugnisse, die im eigenen landwirtschaftlichen Produktionsprozess erzeugt wurden. Zu den eigenen Erzeugnissen gehören auch Produkte, die im Rahmen der sog. ersten Verarbeitungsstufe gewonnen werden und somit noch als landwirtschaftliche Produkte anzusehen sind. Beispielhaft seien hier Käse aus eigener Milch, Mehl aus eigenem Getreide oder geschlachtete und in Hälften zerlegte Schweine aus eigener Schweinemast genannt. Ebenso ist es für die Annahme eines eigenen landwirtschaftlichen Produktes natürlich unproblematisch, dass im landwirtschaftlichen Erzeugungsprozess zugekaufte Waren verwendet werden, z.B. Saatgut, Jungpflanzen, Düngemittel, etc. Dies ändert nichts an der Beurteilung, dass ein ei-

genes landwirtschaftliches Produkt entsteht und vermarktet wird.

### Als fremdes Produkt gilt, in Abgrenzung zu den Ausführungen zu den eigenen landwirtschaftlichen Produkten:

jedes Produkt, das vom Land- und Forstwirt eingekauft wird, jedoch nicht im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugungsprozess eingesetzt wird. Eine Differenzierung wie in der Vergangenheit, ob es sich bei den zugekauften Produkten um ein betriebstypisches oder um ein nicht betriebstypisches, also um ein landwirtschaftliches oder ein gewerbliches Produkt handelt, findet nicht mehr statt. Dies bedeutet wiederum, dass z.B. die Kartoffeln, die zwar nicht selbst erzeugt wurden, aber zur Abrundung des Angebots im eigenen Hofladen zugekauft werden, ebenso wie der Spargelschäler und die Spargelzange, die während der Spargelzeit im Hofladen verkauft werden, als fremde Erzeugnisse anzusehen sind.



Vereinfachend ist allerdings die Sichtweise der Finanzverwaltung, wonach es auf die Art der Verkaufseinrichtung nicht ankommt. Es ist somit nicht entscheidend, ob der Landwirt seine eigenen Erzeugnisse im Hofladen, an seinem Ver-

kaufsstand auf dem Wochenmarkt oder im eigenen Geschäft in der Stadt verkauft. Der Verkauf der eigenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse bleibt immer Bestandteil des eigenen landwirtschaftlichen Betriebs und damit auch steuerrechtlich Bestandteil der Land- und Forstwirtschaft. Ebenso ist die räumliche Entfernung der Verkaufseinrichtung von der Hofstelle unbeachtlich. Die Verkaufseinrichtung kann sich folglich, wie bei einem Hofladen üblich, direkt auf der Hofstelle befinden. Ebenso kann sich die Verkaufseinrichtung aber auch in einer weiter entfernten Stadt befinden oder es handelt es um eine nicht ortsgebundene Verkaufseinrichtung wie einen mobilen Verkaufswagen.

## Beispiel:

*Landwirt Meier vermarktet seine eigenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse unter anderem in seinem Hofladen und auf verschiedenen Wochenmärkten. Der Verkauf auf den Wochenmärkten erfolgt aus einem eigenen Verkaufswa-*



*gen. Neben seinen eigenen landwirtschaftlichen Erzeugnissen (Kartoffeln, Zwiebeln, Salate, etc.) verkauft Meier zur Abrundung des Angebots unter anderem auch Käse und Wurstwaren, die Meier zukaufte. Der jährliche Um-*

*satz aus dem Verkauf des Käse und der Wurstwaren beträgt im Durchschnitt der Jahre 25.000 Euro. Landwirtschaftliche Dienstleistungen gegenüber Dritten (Berufskollegen, Gemeinde, etc.) werden von Meier nicht erbracht.*

*Der Verkauf der eigenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse ist steuerrechtlich immer dem eigenen landwirtschaftlichen Bereich zuzuordnen; die Vermarktung der eigenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse ist originärer Bestandteil der Land- und Forstwirtschaft. Unter der Voraussetzung, dass der Umsatz aus dem Handel mit dem Käse und den Wurstwaren (fremde Erzeugnisse) ein Drittel des Gesamtumsatzes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nicht übersteigt, gehört auch der Handel mit diesen fremden Erzeugnissen einkommensteuerrechtlich aus Vereinfachungsgründen zur Land- und Forstwirtschaft, da auch die absolute Umsatzgrenze von 51.500 Euro nicht überschritten wird.*

Diese Betrachtungsweise kann aber auch zu kuriosen Ergebnissen führen, die bis zur aktuellen Regelung so nicht denkbar waren. Wurden in der Vergangenheit die Grenzen zur Gewerblichkeit überschritten, so wurde die gesamte „Verkaufseinrichtung“ (Hofladen, Stand auf dem Wochenmarkt, Ladengeschäft in der Stadt) zum einheitlichen Gewerbebetrieb. Unter Umständen konnte sogar der landwirtschaftliche Erzeugungsbetrieb von der Gewerblichkeit erfasst werden. Diese Rechtsfolge kann nun nicht mehr eintreten. Der landwirtschaftliche Erzeugungsbetrieb bleibt - auch einkommensteuerrechtlich - immer im Bereich der Land- und Forstwirtschaft. Ebenso bleibt die Vermarktung der eigenen Erzeugnisse immer im Bereich der Land- und Forstwirtschaft. Wird jedoch z.B. gegen die absolute Umsatzgrenze von 51.500 Euro verstoßen, so wird der Handel mit den zugekauften (fremden) Erzeugnissen gewerblich. Durch die einheitliche Verkaufseinrichtung (Hofladen, Stand auf dem Wochenmarkt, etc.) ist dann gedanklich eine Grenze zu ziehen - ein Bereich ist aus einkommensteuerrechtlicher Sicht land- und forstwirtschaftlich, der andere Bereich gewerblich.

## Beispiel:

*Wie oben, jedoch beträgt der jährliche Umsatz aus dem Verkauf des Käse und der Wurstwaren im Durchschnitt der Jahre 65.000 EUR. Landwirtschaftliche Dienstleistungen gegenüber Dritten (Berufskollegen, Gemeinde, etc.) werden nicht erbracht. Der Umsatz in Höhe von 65.000 Euro aus dem Verkauf des Käse und der Wurstwaren beträgt weniger als ein Drittel des Gesamtumsatzes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Da die absolute Umsatzgrenze in Höhe von 51.500 Euro überschritten ist, stellt der Ver-*



*kauf des Käse und der Wurstwaren aus einkommensteuerrechtlicher Sicht eine gewerbliche Betätigung dar. Meier erzielt somit mit dem Verkauf des Käse und der Wurstwaren Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Verkauf der eigenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse bleibt einkommensteuerrechtlich Land- und Forstwirtschaft. Der Gewinn bzw. die Einkünfte aus der gesamten Betätigung des Landwirts Meier können einheitlich, d.h. mittels einer einheitlichen Gewinnermittlung (Bilanz oder Einnahmen-Überschuss-Rechnung) ermittelt werden.*

*Der Gewinn bzw. die Einkünfte sind dann jedoch anhand eines geeigneten Maßstabs (z.B. anhand des Aufschlags für die zugekauften fremden Erzeugnisse) aufzuteilen. Beträgt der Aufschlagsatz für den zugekauften Käse und die zugekauften Wurstwaren z.B. 100%, d.h. der Käse und die Wurstwaren wurden für 32.500 Euro von Landwirt Meier eingekauft, so sind vom daraus erzielten Gewinn in Höhe von 32.500 Euro noch die direkt zurechenbaren Aufwendungen sowie die anteiligen Gemeinkosten abzuziehen.*

Der dann verbleibende Gewinn stellt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Wenn im Ladengeschäft eine Regist-



rierkasse verwendet wird, sollte diese so programmiert werden, dass es separate Tastenbelegungen für eigene Erzeugnisse und für zugekaufte Ware gibt. Die Einnahmen erscheinen dann im Tagesbericht der Kasse getrennt nach den Umsatzarten, was die Zuordnung des Gewinns bzw. der Einkünfte weiter erleichtert.

Nach wie vor stellt die Verarbeitung eigener landwirtschaftlicher Erzeugnisse über eine erste Verarbeitungsstufe hinaus grundsätzlich eine gewerbliche Betätigung dar bzw. kann einkommensteuerrechtlich nicht mehr dem landwirtschaftlichen Bereich zugeordnet werden. Diese gewerbliche Verarbeitung eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse im Rahmen einer zweiten (oder jeder weiteren) Verarbeitungsstufe kann jedoch unter den gleichen Voraussetzungen, die aus Vereinfachungsgründen für den Handel mit fremden Erzeugnissen gelten, auch noch dem land- und forstwirtschaftlichen Bereich zugeordnet werden. Dabei ist aber zu beachten, dass für Handelstätigkeiten die Drittelgrenze bzw. die absolute Grenze von 51.500 Euro insgesamt nur einmal zur Anwendung kommt.

## Beispiel:

Landwirt Müller veräußert in seinem Hofladen und in einem Ladengeschäft in der nahe gelegenen Stadt eigene landwirtschaftliche Erzeugnisse (Kartoffeln, Zwiebeln, Salate, etc.) und zugekaufte landwirtschaftliche Erzeugnisse (Eier, Spargel, Obst). Daneben verkauft Müller auch Wurstwaren und Fleisch in haushaltsüblichen Portionen. Die Tiere wurden von Müller selbst gemästet. Die Fleisch- und Wurstwaren stammen aus eigener Hausschlachtung. Die Umsätze aus dem Verkauf der eigenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse betragen 20.000 Euro, die Umsätze aus dem Verkauf der zugekauften landwirtschaftlichen Erzeugnisse betragen 15.000 Euro und die Umsätze aus dem Verkauf der Wurst- und Fleischwaren betragen 25.000 Euro (jeweils im Durchschnitt der Jahre). Der Gesamtumsatz des landwirtschaftlichen Betriebs beträgt ca. 600.000 Euro. Dienstleistungen gegenüber Dritten werden von Müller nicht erbracht.

Wie oben bereits dargestellt bleibt der Verkauf der eigenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse (hier: Kartoffeln, Zwiebeln, Salate, etc.) einkommensteuerrechtlich immer im Bereich der Land- und Forstwirtschaft. Der Verkauf der fremden landwirtschaftlichen Erzeugnisse (hier: Eier, Spargel, Obst) sowie der Verkauf der Produkte der zweiten Verarbeitungsstufe (hier: Wurstwaren und portionierte Fleischwaren) stellen grundsätzlich eine gewerbliche Betätigung dar. Da mit dem „schädlichen“ Verkauf (fremde landwirtschaftliche Erzeugnisse und gewerbliche Produkte der zweiten Verarbeitungsstufe) jedoch weder gegen die Drittelgrenze (1/3 von 600.000 Euro = 200.000 Euro) noch gegen die absolute Grenze in Höhe von 51.500 Euro verstoßen wird, können auch diese Verkäufe dem einkommensteuerrechtlichen Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden.

## Abwandlung des Beispiels:

Die Umsätze aus dem Verkauf der fremden landwirtschaftlichen Erzeugnisse und aus dem Verkauf der Produkte der zweiten Verarbeitungsstufe

betragen jeweils 30.000 Euro, d.h. in der Summe 60.000 Euro.

Da mit den „schädlichen“ Verkäufen die absolute Grenze von 51.500 Euro überschritten ist, stellt der Verkauf der fremden landwirtschaftlichen Erzeugnisse der ersten Verarbeitungsstufe und der Produkte der zweiten Verarbeitungsstufe eine gewerbliche Betätigung dar. Der Verkauf der eigenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse verbleibt hingegen einkommensteuerrechtlich im landwirtschaftlichen Bereich. Der Gewinn des gesamten Betriebs ist in Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und in Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufzuteilen.

## Fazit

Die beschriebenen Abgrenzungskriterien zu den Handelstätigkeiten eines Land- und Forstwirts sind seit 2012 anzuwenden. Vor allem größere Landwirtschaftsbetriebe und Gartenbaubetriebe, deren Einnahmen nahe an den genannten Grenzen liegen, müssen seither ihre Umsatzstruktur besonders sorgfältig überwachen.

Da jedoch nur der „schädliche“ Bereich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt und die eigentliche landwirtschaftliche Urproduktion sowie die Vermarktung der eigenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse weiterhin land- und forstwirtschaftlich bleibt, dürften sich die negativen Auswirkungen insgesamt in überschaubaren Grenzen halten.

Dringender Handlungsbedarf ergibt sich, wenn der landwirtschaftliche Hauptbetrieb in der Rechtsform einer Personengesellschaft (z.B. Vater-Sohn-GbR) geführt wird. Um in diesen Fällen eine gewerbliche „Infektion“ des landwirtschaftlichen Hauptbetriebs zu vermeiden müssen die „schädlichen“ Bereiche möglicherweise auf einen anderen Unternehmer bzw. auf ein anderes Unternehmen ausgegliedert werden. Zwar existieren hier mittlerweile Bagatellgrenzen, doch ist eine umfassende steuerliche Beratung in diesen Fällen dringend anzuraten. ■

## Übersicht mit ausgewählten Einzelfällen (Handel)

	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5
Einnahmen Verkauf eigener Produkte (netto)	185.000 €	80.000 €	200.000 €	600.000 €	600.000 €
Einnahmen Verkauf zugekaufter Produkte (netto)	25.000 €	45.000 €	65.000 €	15.000 €	30.000 €
Einnahmen Verkauf von Produkten der zweiten Verarbeitungsstufe (netto)	0 €	5.000 €	0 €	25.000 €	30.000 €
Gesamteinnahmen (netto)	210.000 €	130.000 €	265.000 €	640.000 €	660.000 €
gesamte Einnahmen Zukauf und Verarbeitung (netto)	25.000 €	50.000 €	65.000 €	40.000 €	60.000 €
Prüfung Einnahmengrenze (netto)					
- Drittel	nein	ja	nein	nein	nein
- absolut 51.000 €	nein	nein	ja	nein	ja
Einnahmen Landwirtschaft (netto)	210.000 €	80.000 €	200.000 €	640.000 €	600.000 €
Einnahmen Gewerbe (netto)	0 €	50.000 €	65.000 €	0 €	60.000 €
Aufteilung der Einkünfte in land-/forstwirtschaftliche und gewerbliche?	nein	ja	ja	nein	ja

## Bei der Erbringung von Dienstleistungen droht die Gewerblichkeit

Neben dem Handel mit zugekauften Waren und Produkten gehört die Erbringung von Dienstleistungen durch einen Landwirt, egal ob diese Erbringung von Dienstleistungen gegenüber einem anderen Landwirt oder gegenüber einem „Nichtlandwirt“ (z.B. Gemeinde, Gewerbebetrieb oder Privatmann) erfolgt, zu den sog. schädlichen Tätigkeiten. Eine „schädliche Tätigkeit“ ist eine Tätigkeit, die aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht mehr zu land- und forstwirtschaftlichen, sondern zu gewerblichen Einkünften führt. Aus Vereinfachungsgründen können diese „schädlichen“ Tätigkeiten unter bestimmten Voraussetzungen aber noch der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet werden. Dies kann möglich sein, wenn die daraus erzielten Einnahmen bestimmte Grenzen nicht überschreiten.

Die neuen Regeln zur Erbringung von Dienstleistungen sind, ebenso wie die neuen Regeln zu den Handelstätigkeiten, grundsätzlich seit Beginn des Wirtschaftsjahres 2012 bzw. 2012/2013 anzuwenden. Bei der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung der Erbringung von Dienstleistungen wird seitdem nicht mehr danach unterschieden, wer der Auftraggeber des ausführenden Landwirts ist. In der Vergangenheit wurde strikt danach unterschieden, ob der Auftraggeber ein Berufskollege, d.h. ein anderer Land- und Forstwirt oder ein Nichtlandwirt (Kommune, Gewerbebetrieb, Privatmann) ist.

Grundsätzlich führen Dienstleistungen, welche Landwirte unter Verwendung eigener Erzeugnisse oder Maschinen/ Ausrüstungsgegenstände für andere Landwirte – oder auch für andere Auftraggeber wie Kommunen oder andere Gewerbebetriebe – erbringen, zu landwirtschaftlichen Einkünften. Maximal darf aber nur ein Drittel

des landwirtschaftlichen Gesamtumsatzes aus Dienstleistungen stammen und die jährliche Obergrenze hat die Finanzverwaltung auf maximal 51.500 Euro festgelegt. Zudem ist jedoch beachten, dass die einkommensteuerliche Einstufung nicht identisch ist mit den Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Behandlung ist. Auf die umsatzsteuerlichen Aspekte wird im zweiten Teil der Broschüre eingegangen. Nur so viel: Es kann geschehen, dass z.B. eine Transportleistung, die ertragsteuerlich „unschädlich“ und noch den landwirtschaftlichen Einkünften zuordnen ist, dennoch umsatzsteuerlich der Regelbesteuerung mit 19 % unterliegt und nicht mehr der Durchschnittssatzbesteuerung mit 10,7 %, wenn diese Dienstleistung an einen sogenannten Nichtlandwirt erfolgt.

### Beispiel:

Landwirt Meier erzielt mit dem Verkauf seiner eigenen landwirtschaftlichen Produkte (Getreide, Mais und Kartoffeln) durchschnittlich 400.000 Euro Betriebseinnahmen pro Wirtschaftsjahr. Daneben erbringt Meier Dienstleistungen gegenüber anderen Landwirten (Lohnndrusch), gegenüber seiner Heimatgemeinde (Mäharbeiten) und gegenüber einem Gewerbebetrieb (Schneeräumen). Die jährlichen Netto-Betriebseinnahmen aus der Lohnndrusch betragen 30.000 Euro, aus den Mäharbeiten 15.000 Euro und für das Schneeräumen erhält Meier 5.000 Euro. Die gesamten Einnahmen aus der Erbringung von Dienstleistungen betragen somit 50.000 Euro. Nachdem Meier weder gegen die Drittelgrenze (1/3 von 450.000 Euro = 150.000 Euro) noch gegen die absolute Grenze in Höhe von 51.500 Euro verstößt, können die Einnahmen aus der Erbringung der Dienstleistungen insgesamt dem land- und forstwirtschaftlichen Bereich und damit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugeordnet werden.

Wird bei der Erbringung von Dienstleistungen eine betriebliche Maschine verwendet, so ist eine weitere Grundvoraussetzung für die einkommensteuerliche Zuordnung der daraus erzielten Einnahmen zum land- und forstwirtschaftlichen Bereich, dass diese Ma-



schine auch zu mindestens 10% im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eingesetzt wird. Oder anders ausgedrückt: Einnahmen, die mit dem Einsatz einer Maschine erzielt werden, die (fast) ausschließlich zur Erbringung von Dienstleistungen angeschafft wurde, können nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Bereich zugeordnet werden. Die damit erzielten Einkünfte sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

### Beispiel:

Aus der Bewirtschaftung seines Milchviehbetriebs erzielt Landwirt Müller Betriebseinnahmen in Höhe von 600.000 Euro pro Wirtschaftsjahr. Daneben erbringt Müller Dienstleistungen gegenüber Forstbetrieben. Eigens dafür hat Müller verschiedene Maschinen (unter anderem einen Rückewagen) angeschafft. Müller selbst hat keinen forstwirtschaftlichen Betriebsteil, d.h. er ist nicht Forstbesitzer. Mit den Dienstleistungen gegenüber den Forstbetrieben erzielt Müller jährliche Betriebseinnahmen in Höhe von 30.000 Euro.

Obwohl Müller weder gegen die Drittelgrenze (1/3 von 630.000 Euro = 210.000 Euro) noch gegen die absolute Grenze in Höhe von 51.500 Euro verstößt, können die Einnahmen aus diesen Dienstleistungen nicht dem landwirtschaftlichen Bereich zugeordnet werden. Die Grundvoraussetzung, dass die Maschinen auch zu mindestens 10% im eigenen land- und forst-

wirtschaftlichen Betrieb eingesetzt werden, ist im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Folge ist, dass die Erbringung der Dienstleistungen gegenüber den Forstbetrieben einen eigenständigen Gewerbebetrieb darstellt und von Müller insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden.

An dieser Stelle ist aber darauf hinzuweisen, dass eine eventuelle Gewerblichkeit der Erbringung von Dienstleistungen keine Auswirkung auf den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb hat. Der eigene land- und forstwirtschaftliche Hauptbetrieb führt einkommensteuerrechtlich immer zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Nur der „schädliche Bereich“ - hier die Erbrin-



gung von Dienstleistungen - wird ausgegliedert und dem Gewerbebetrieb zugeordnet. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Hauptbetrieb in der Rechtsform einer Personengesellschaft (z.B. GbR) betrieben wird. Wird der „schädliche Bereich“ nicht ausgegliedert (z.B. auf einen einzelnen Gesellschafter der Personengesellschaft), so kann es zur gewerblichen „Infektion“ des landwirtschaftlichen Hauptbetriebs kommen. Folge wäre, dass dann der gesamte Landwirtschaftsbetrieb als Gewerbebetrieb anzusehen ist.

Eine weitere Umsatzgrenze ist dann zu beachten, wenn der Land- und Forstwirtschaft sowohl mit zugekauften Waren und Produkten handelt als auch Dienstleistungen gegenüber Dritten erbringt. Für diese beiden „schädlichen Bereiche“ gilt zwar jeweils die Drittelgrenze bzw. die absolute Umsatzgrenze in Höhe von 51.500 Euro. Insgesamt dürfen mit diesen beiden „schädlichen“ Bereichen jedoch nicht mehr als 50% des Gesamtumsatzes erzielt werden. In diesen Fällen ist somit eine weitere relative Umsatzgrenze zu beachten. Diese Regelung bedeutet für größere Betriebe, dass unter optimaler Ausnutzung der Vereinfachungsregelung dem Grunde nach gewerbliche Umsätze bis zu 103.000 Euro (50% daraus ergibt 51.500 Euro) einkommensteuerrechtlich der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet werden können.

### Beispiel:

Landwirt Schmidt erzielt mit dem Verkauf der Produkte aus eigenen landwirtschaftlichen Erzeugung (Getreide, Gemüse, Salate) Umsätze in Höhe von 300.000 Euro (netto) pro Wirtschaftsjahr. Daneben erzielt Schmidt in seinem Hofladen Umsätze aus dem Handel mit zugekauften Produkten (Obst, Eier, Käse) in Höhe von 50.000 Euro (netto) pro Wirtschaftsjahr und Umsätze mit der Erbringung von Dienstleistungen (Lohndrusch, Schneeräumen für die Heimatgemeinde und verschiedene Supermärkte) in Höhe von 40.000 Euro (netto) pro Wirtschaftsjahr. Die gesamten Netto-Betriebseinnahmen betragen somit 390.000 Euro.

Im ersten Schritt sind die beiden



schädlichen Bereiche „Handel mit fremden Erzeugnissen“ und „Erbringung von Dienstleistungen“ jeweils für sich zu betrachten. Weder der Handel mit den fremden Erzeugnissen noch die Erbringung der Dienstleistungen übersteigt die Drittelgrenze (1/3 von 390.000 Euro = 130.000 Euro). Ebenso ist die absolute Grenze in Höhe von 51.500 Euro jeweils nicht überstiegen. Im zweiten Schritt ist dann zu überprüfen, ob die Umsätze aus den beiden schädlichen Bereichen mehr als 50% des Gesamtumsatzes (50% von 390.000 Euro = 145.000 Euro) übersteigen. Im vorliegenden Fall betragen die Umsätze aus den schädlichen Bereichen jedoch nur 90.000 Euro und liegen somit unter 50% des Gesamtumsatzes. Folge ist, dass Schmidt mit allen Tätigkeiten einheitlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt.

Wird dann aber z.B. in späteren Wirtschaftsjahren mit einem der schädlichen Bereiche entweder gegen die Drittelgrenze oder gegen die absolute Umsatzgrenze in Höhe von 51.500 Euro verstoßen, so wird nur dieser Bereich gewerblich. Der andere Bereich bleibt, sofern nicht auch gegen die 50%-Grenze verstoßen wird, land- und forstwirtschaftlich.

### Beispiel:

Wie oben, jedoch erzielt Schmidt in seinem Hofladen Umsätze aus dem Handel mit zugekauften Produkten (Obst, Eier, Käse) in Höhe von 60.000 Euro (netto) und aus der Erbringung von Dienstleistungen (Lohnndrusch, Schneeräumen für die Heimatgemeinde und verschiedene Supermärkte) in Höhe von 30.000 Euro. Die gesamten Netto-Betriebseinnahmen betragen somit, wie oben, 390.000 Euro.

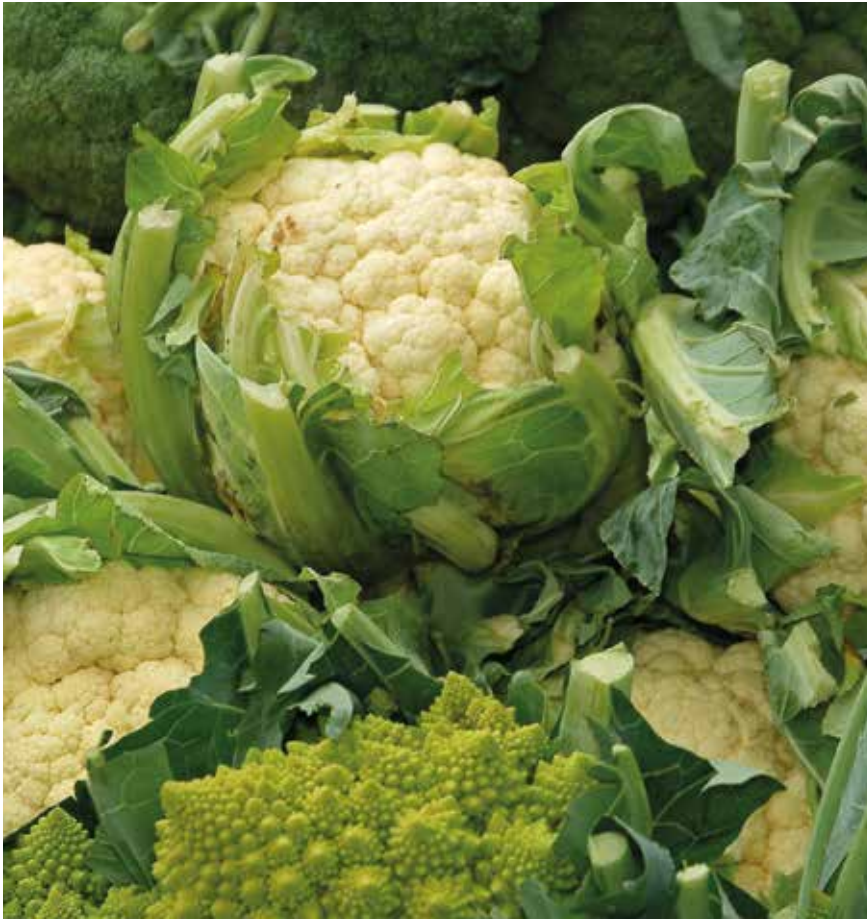
Im ersten Schritt sind wieder die beiden schädlichen Bereiche „Handel mit fremden Erzeugnissen“ und „Erbringung von Dienstleistungen“ jeweils für sich zu betrachten. Zwar ist die Drittelgrenze (1/3 von 390.000 Euro = 130.000 Euro) aus keinem der beiden schädlichen Bereiche überschritten, aber der Bereich „Handel mit fremden Erzeugnissen“ übersteigt die absolute Umsatzgrenze in Höhe von 51.500 Euro. Folge ist, dass

Übersicht mit ausgewählten Einzelfällen (Dienstleistungen und Kombination Handel/ Dienstleistungen)					
	Fall 1 nur Dienstleistungen	Fall 2 eigene Maschine für Dienstleistungen*	Fall 3 alle Tätigkeitsbereiche bleiben land- und forstwirtschaftlich	Fall 4 ein Tätigkeitsbereich wird gewerblich	Fall 5 zwei Tätigkeitsbereiche werden gewerblich
Einnahmen Verkauf eigener landwirtschaftlicher Produkte	400.000 €	600.000 €	300.000 €	300.000 €	150.000 €
Einnahmen Verkauf zugekaufter Produkte	0 €	0 €	50.000 €	60.000 €	110.000 €
Einnahmen Dienstleistungen	50.000 €	30.000 €	40.000 €	30.000 €	45.000 €
Gesamteinnahmen	450.000 €	630.000 €	390.000 €	390.000 €	305.000 €
Summe Einnahmen Zukauf und Dienstleistungen (netto)	50.000 €	30.000 €	90.000 €	90.000 €	155.000 €
Prüfung Einnahmengrenze (netto)					
- Drittelgrenze	nein	nein	nein	nein	ja
- absolut 51.500 €	nein	nein	nein	ja	ja
- 50% der gesamten Einnahmen	nein	nein	nein	nein	ja
Einnahmen Landwirtschaft	450.000 €	600.000 €	390.000 €	330.000 €	150.000 €
Einnahmen Gewerbe	0 €	30.000 €	0 €	60.000 €	155.000 €
<b>Folgen:</b>					
Einkünfte aus der eigenen landwirtschaftlichen Urproduktion	§ 13 EStG land- und forstwirtschaftlich	§ 13 EStG land- und forstwirtschaftlich	§ 13 EStG land- und forstwirtschaftlich	§ 13 EStG land- und forstwirtschaftlich	§ 13 EStG land- und forstwirtschaftlich
Einkünfte aus der Handelstätigkeit mit zugekauften Produkten			§ 13 EStG land- und forstwirtschaftlich	§ 15 EStG gewerblich	§ 15 EStG gewerblich
Einkünfte aus der Erbringung von Dienstleistungen	§ 13 EStG land- und forstwirtschaftlich	§ 15 EStG gewerblich	§ 13 EStG land- und forstwirtschaftlich	§ 13 EStG land- und forstwirtschaftlich	§ 13 EStG land- und forstwirtschaftlich
*Maschine wird nicht zu mindestens 10% im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eingesetzt, d.h. sie wurde zur Erbringung von Dienstleistungen angeschafft					

bei nachhaltigem Übersteigen (sog. Strukturwandel) der Umsatzgrenze aus dem Handel mit fremden Erzeugnissen nun ein eigenständiger Gewerbebetrieb entsteht. Die eigene landwirtschaftliche Urproduktion bleibt einkommensteuerrechtlich immer Land- und Forstwirtschaft. Und da die Umsätze aus den beiden schädlichen Bereichen nicht mehr als 50% des Gesamtumsatzes übersteigen, gehört auch die Dienstleistungen einkommensteuerrechtlich nach wie vor zur Land- und Forstwirtschaft.

## Strukturwandel

Verstößt ein Land- und Forstwirt mit den Umsätzen aus einem der schädlichen Bereiche gegen eine der Umsatzgrenzen, so hat dies regelmäßig keine sofortigen einkommensteuerrechtlichen Folgen. Eine Umqualifikation der (bisherigen) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu Einkünften aus Gewerbebetrieb findet nur dann statt, wenn der Betrieb entweder aufgrund durchgreifender Maßnahmen dauer-



haft umstrukturiert wird (schlagartiger Strukturwandel) oder wenn in drei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren gegen eine der Umsatzgrenzen verstoßen wird (schleichender Strukturwandel). In der Praxis bedeutet dies in den allermeisten Fällen, dass dem Land- und Forstwirt und seinem steuerlichen Berater ausreichend Zeit verbleibt, um einem Strukturwandel von der Land- und Forstwirtschaft hin zum Gewerbebetrieb entgegenzusteuern. Wird, wie im vorge-

nannten Beispiel, in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren gegen eine der Umsatzgrenzen verstoßen, so ist es ausreichend, wenn die Umsatzgrenzen im darauffolgenden Wirtschaftsjahr wieder eingehalten werden. Ein schleichender Strukturwandel tritt dann nicht ein.

Wenn entsprechende Entwicklungen längerfristig absehbar sind, sollten Sie sich auf jeden Fall mit Ihrem Steuerberater besprechen.

## Vorsicht Falle: Umsatzsteuer in der Land- und Forstwirtschaft

**Mit Beginn des Jahres 2011 hatte das Bundesfinanzministerium neue umsatzsteuerrechtliche Regelungen für Landwirte erlassen. Diese Regelungen im Umsatzsteueranwendungserlass zu § 24 des Umsatzsteuergesetzes wurden seither mehrfach überarbeitet und angepasst.**

Zur Sicherung des Einkommens nutzen immer mehr Landwirte die Möglichkeit durch Handelstätigkeiten und die Erbringung von Dienstleistungen zusätzliche Einnahmen zu erzielen. Mit diesen zusätzlichen Tätigkeiten wird nicht selten der eigentlich landwirtschaftliche Bereich verlassen und der Landwirt tritt hierbei in Konkurrenz zu gewerblichen

Anbietern. Auch ertragsteuerrechtlich können die aus diesen Tätigkeiten erwirtschafteten Einkünfte oftmals nicht mehr den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden und stellen somit gewerbliche Einkünfte dar. Die Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlichen Einkünften und gewerblichen Einkünften ist jedoch weniger kompliziert und streitanfällig als die umsatzsteuerrechtliche Behandlung dieser Tätigkeiten außerhalb der eigentlichen Land- und Forstwirtschaft. Wendet ein Landwirt die Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (sog. Pauschalierung) an, stellt sich regelmäßig die Frage, ob die aus derartigen Tätigkeiten erzielten Umsätze noch der Durchschnittssatzbesteuerung unterworfen werden können oder der Regelbesteuerung unterliegen.

Dabei kommt erschwerend hinzu, dass die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer jeweils ihre eigenen Wege gehen. Grund dafür ist, dass die Vorschriften zur Anwendung der umsatzsteuerrechtlichen Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Unternehmen den Bestimmungen der EU-Vorgaben folgen und grundsätzlich eng auszulegen sind. Nach den europarechtlichen Vorgaben unterliegen der Durchschnittssatzbesteuerung ausschließlich die landwirtschaftliche Erzeugertätigkeit (Urproduktion) sowie die Erbringung von bestimmten typischen Dienstleistungen.

### Handelstätigkeit

Ausgehend von diesen Grundsätzen müssen folglich die einzelnen Tätigkeiten eines Landwirts auf deren zutreffende umsatzsteuerrechtliche Behandlung hin überprüft werden. Beim Verkauf landwirtschaftlicher Produkte ist deshalb im ersten Schritt zu klären, ob die Produkte aus der eigenen landwirtschaftlichen Urproduktion des Landwirts stammen oder ob er diese, z.B. zur Abrundung des Angebots in seinem Hofladen, zugekauft hat. Da die Durchschnittssatzbesteuerung nur auf den Handel mit den eigenerzeugten Produkten angewendet werden kann, unterliegt der Handel mit den zugekauften Produkten folglich der



umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung. Ebenso wie der Verkauf der zugekauften Produkte unterliegt auch der Verkauf von Produkten der so genannten zweiten Verarbeitungsstufe der umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung, da die Produkte der zweiten Verarbeitungsstufe auch umsatzsteuerrechtlich nicht mehr als landwirtschaftliche Produkte gelten. Produkte der zweiten Verarbeitungsstufe sind z.B. Wurstwaren, Fleisch in bratfertige Stücke zerlegt, Nudeln, Brot und Speiseeis.

### **Beispiel zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlungen:**

*Landwirt Meier, der die Durchschnittssatzbesteuerung (Pauschalierung) für land- und forstwirtschaftliche Unternehmen anwendet, verkauft in seinem Hofladen Kartoffeln, Eier und Gemüse aus der eigenen landwirtschaftlichen Produktion. Zur Abrundung des Angebots in seinem Hofladen verkauft Meier auch noch Salate und Äpfel, die er von einem benachbarten landwirtschaftlichen Betrieb zukauf und Nudeln, die unter anderem aus den eigenerzeugten Eiern hergestellt werden. Während die Kartoffeln, Eier und das Gemüse eigene Erzeugnisse des Landwirts Meier darstellen und der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen, unterliegt der Handel mit den zugekauften Produkten (Salate, Äpfel) und den Produkten der zweiten Verarbeitungsstufe (Nudeln) der Regelbesteuerung. Folglich muss Meier bei der Rechnungsstellung differenzieren. Der Umsatzsteuersatz für die eigenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse beträgt derzeit 10,7%.*

*Diese pauschale Umsatzsteuer gehört bei Meier zu den Betriebseinnahmen und muss nicht an das zuständige Finanzamt abgeführt werden. Im Gegenzug kann Meier keine Vorsteuer aus der Produktion der Kartoffeln, Eier und des Gemüses geltend machen. Beim Verkauf der zugekauften Salate und Äpfel und beim Verkauf der selbst hergestellten Nudeln muss Meier hingegen den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7% in Rechnung stellen und diese Umsatzsteuerbeträge dann auch an das zuständige Finanzamt abführen. Im Gegenzug steht Meier allerdings dann auch der Vorsteuerabzug aus dem Einkauf der Salate und Äpfel bzw. aus dem Herstellungsprozess der Nudeln zu. Das heißt, Meier kann die Umsatzsteuer, die er beim Einkauf*

*der Salate und Äpfel an den benachbarten landwirtschaftlichen Betrieb bezahlt hat, von seiner Umsatzsteuer-schuld abziehen bzw. es wird der Vorsteuerüberschuss vom Finanzamt ausbezahlt. Dies gilt unabhängig davon, ob der benachbarte landwirtschaftliche Betrieb selbst die Durchschnittssatzbesteuerung anwendet oder freiwillig die Regelbesteuerung anwendet.*

## **Dienstleistungen**

Neben der umsatzsteuerlichen Behandlung der Handelstätigkeiten steht nicht selten die umsatzsteuerliche Behandlung der von einem Landwirt erbrachten Dienstleistungen im Fokus einer Betriebsprüfung durch das Finanzamt. Auch hier wird dann oftmals darüber gestritten, ob die aus der Erbringung der Dienstleistungen erwirtschafteten Umsätze noch der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen (derzeit 10,7%) oder die sog. Regelbesteuerung mit dem Steuersatz in Höhe von derzeit 19% anzuwenden ist. Wie bereits oben ausgeführt, sind auch bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Erbringung von Dienstleistungen die europarechtlichen Vorgaben zu beachten. Nach diesen Vorgaben kann die Erbringung einer Dienstleistung nur dann der Pauschalierung unterliegen, wenn folgende Voraussetzungen insgesamt erfüllt sind:



- Die Dienstleistung muss von einer Arbeitskraft des landwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden. Dies setzt nicht voraus, dass es sich um einen Arbeitnehmer des Betriebs handelt. Auch der Betriebsinhaber oder ein mitarbeitender Familienangehöriger gelten insoweit als Arbeitskraft des landwirtschaftlichen Betriebs.
- Die bei der Erbringung der Dienstleistung verwendeten Maschinen und Geräte (z.B. Mähdrescher oder Schlepper) müssen zur normalen Ausrüstung des landwirtschaftlichen Betriebs gehören.
- Und die Dienstleistung muss beim Leistungsempfänger wiederum zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen.

Diese Vorgaben führen im Ergebnis dann dazu, dass z.B. Umsätze aus Dienstleistungen, die mithilfe einer Maschine erbracht werden, die nur zu diesem Zweck angeschafft wurde und die nicht im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird, niemals der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen können. Auf diese Umsätze ist immer die Regelbesteuerung anzuwenden. Ebenso unterliegen Umsätze aus der Erbringung einer Dienstleistung an einen Nichtlandwirt (z.B. an die Gemeinde, an Gewerbebetriebe oder an Privatleute) regelmäßig der Regelbesteuerung, da sie nicht zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen. Die Anwendung der Regelbesteuerung sollte dabei aber nicht als grundsätzlich negativ wahrgenommen werden. Zwar führt die Anwendung der Regelbesteuerung immer zu einem bürokratischen Mehraufwand, eröffnet aber gleichzeitig auch die Möglichkeit zum tatsächlichen Vorsteuerabzug – z.B. aus der Anschaffung einer Maschine.

#### Beispiel:

*Landwirt Huber bewirtschaftet einen Milchviehbetrieb. Daneben ist Huber noch für andere Landwirte bei der Getreideernte tätig. Huber hat eigens dafür einen Mähdrescher angeschafft, der ausschließlich im Rahmen dieser Lohnarbeiten eingesetzt wird. Der Mähdrescher wird ausschließlich von Huber gefahren. Obwohl in diesem Fall*

*zwei der drei Voraussetzungen für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung erfüllt sind, unterliegt der von Huber erzielte Umsatz der umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung. Zwar wird die Dienstleistung von einer Arbeitskraft des landwirtschaftlichen Betriebs erbracht und die Dienstleistung dient beim Auftraggeber auch unmittelbar der landwirtschaftlichen Erzeugung. Aber Huber hat den Mähdrescher ausschließlich zur Erbringung von Lohnarbeiten angeschafft und setzt diesen – mangels eigenen Getreideanbaus – nicht im eigenen land-*



*wirtschaftlichen Betrieb ein. Der Mähdrescher ist somit nicht dem normalen Ausrüstungsbestand des landwirtschaftlichen Betriebs von Huber zuzurechnen. Huber tritt somit in Konkurrenz zu gewerblichen Anbietern von Lohnarbeiten und muss deshalb die umsatzsteuerliche Regelbesteuerung anwenden. In der Rechnung sind 19% Umsatzsteuer auszuweisen; die Umsatzsteuer ist von Huber an das zuständige Finanzamt abzuführen. Vorteilhaft ist aber, dass sich Huber in diesem Fall die bei der Anschaffung des Mähdreschers bezahlte Umsatzsteuer anrechnen bzw. ausbezahlen lassen kann.*

Der Fall wäre dann anders zu lösen, wenn Huber selbst Getreide anbauen würde und den Mähdrescher dadurch

auch im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb einsetzen würde. Dann wären sämtliche der drei oben genannten Voraussetzungen erfüllt. Der Umsatz aus der Erbringung der Lohnarbeiten würde somit der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen. Allerdings könnte sich Huber dann die bezahlte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer erstatten lassen.

Die Finanzverwaltung hat darüber hinaus eine (umstrittene) Hürde für landwirtschaftliche Unternehmer aufgebaut, die in größerem Umfang land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen erbrin-

gen. Demnach sind typische land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen, die dem Grunde nach der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen, in einem zweiten Schritt dahingehend zu überprüfen, ob sie im Vergleich zur eigenen Urproduktion einen überdurchschnittlich großen Anteil an den Umsätzen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einnehmen. In diesem Fall sind sie einer neben dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausgeführten unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen, welche wiederum der Regelbesteuerung unterliegt. Zudem sieht die Finanzverwaltung auch im Überschreiten einer Umsatzgrenze von 51.500 Euro einen Anhaltspunkt dafür dass eine Tätigkeit außerhalb der pauschalierenden Land- und Forstwirtschaft vorliegt.

Derzeit kann davon ausgegangen werden, dass die Grenze von 51.500 Euro im Rahmen von Betriebsprüfungen als absolute Grenze angesehen wird und bei Überschreiten dieser Grenze stets ein der Regelbesteuerung unterliegender Dienstleistungsbetrieb angenommen wird. Gegen die Anwendung dieser Regelung und damit einhergehend gegen die Umqualifizierung der landwirtschaftlichen Umsätze sollten sich betroffene Landwirte auf jeden Fall zur Wehr setzen und die betroffenen Umsatzsteuerbescheide mit einem Einspruch angreifen. Zur Begründung kann vorgebracht werden, dass der Bundesfinanzhof, das höchste deutsche Steuergericht, bisher keine betragsmäßige Grenze zur Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung bei der Erbringung von Dienstleistungen gezogen hat. In der jüngeren Vergangenheit wurde sogar entschieden, dass die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung auf Umsätze aus Dienstleistungen, die alle gesetzlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Pauschalierung erfüllen, gerade keiner betragsmäßigen Begrenzung unterliegt.

Ferner hat die Finanzverwaltung bestimmt, dass Entsorgungsleistungen nicht der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen, sondern der Regelbesteuerung. Als Entsorgungsleistungen, die üblicherweise von Landwirten erbracht werden, seien an dieser Stelle beispielhaft die Abholung und Ausbringung von Klärschlamm auf eigenen bewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen, die Grüngutentsorgung für Gemeinden sowie die Abholung und Verwertung von Abfällen aus Großküchen genannt.

Bei nur sehr geringen regelbesteuerten Umsätzen bietet sich u.U. die sog. Vereinfachungsregelung als Rettungsanker an. Wendet ein Landwirt die Durchschnittssatzbesteuerung an und erzielt nur sehr geringe regelbesteuerte Umsätze, so lässt es die Finanzverwaltung zu, dass diese Umsätze aus Vereinfachungsgründen in die Durchschnittssatzbesteuerung einbezogen werden. Voraussetzungen für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung sind dabei:

- Die Umsätze, die dem Grunde nach der Regelbesteuerung unterliegen, dürfen nicht mehr als 4.000 Euro (netto) im Kalenderjahr betragen und
- die erbrachten Leistungen sind typische land- und forstwirtschaftliche Dienstleistung, die allerdings beim Leistungsempfänger nicht zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen (z.B. Maschinenleistungen für Nichtlandwirte mit zur normalen Ausrüstung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehörenden Maschinen) und
- der Landwirt erzielt sonst ausschließlich Umsätze, die der Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe unterliegen oder er wendet die umsatzsteuerrechtliche Kleinunternehmerregelung an. Er hat z.B. keine umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen aus einer Photovoltaikanlage.

## Beispiel

*Landwirt Müller wendet in seinem landwirtschaftlichen Unternehmen die Durchschnittssatzbesteuerung an. Für*

*Mäharbeiten auf anliegenden Wiesen erhält Müller von der Gemeinde 3.000 Euro pro Kalenderjahr. Daneben erzielt Müller keine Umsätze, die der umsatzsteuerrechtlichen Regelbesteuerung unterliegen. Müller kann für den Umsatz in Höhe von 3.000 Euro die Vereinfachungsregelung anwenden, d.h. er kann den Umsatz aus der Dienstleistung gegenüber einem Nichtlandwirt, der eigentlich der Regelbesteuerung unterliegt, in die Durchschnittssatzbesteuerung einbeziehen. In seiner Rechnung an die Gemeinde darf Müller 10,7% Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Diese Umsatzsteuer muss Müller nicht an das Finanzamt abführen.*

Bei Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung kommt es auf eine Vorschau an, die zu Beginn eines Kalenderjahres vorzunehmen ist. Geht der Landwirt davon aus, dass er die Grenze von 4.000 Euro für die dem Grunde nach regelbesteuerten Umsätze nicht überschreiten wird, so kann er die Vereinfachungsregelung anwenden. Überschreitet er dennoch die Umsatzgrenze von 4.000 Euro, so bleibt es im laufenden Jahr bei der Einbeziehung dieser Umsätze in die Durchschnittssatzbesteuerung. Allerdings kann die Vereinfachungsregelung im folgenden Kalenderjahr dann nicht angewendet werden, wenn er voraussichtlich dauerhaft über 4.000 Euro Umsatz mit derartigen Umsätzen erzielen wird.

## Fazit

Immer dann, wenn Landwirte, die der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen, neben der eigenen landwirtschaftlichen Erzeugung Umsätze erzielen, droht die Anwendung der umsatzsteuerrechtlichen Regelbesteuerung. Oftmals wird die Gefahr übersehen, dass die Umsatzsteuerbelastungen, die z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgrund einer rückwirkenden Berichtigung entstehen, größer sind als die sich ergebenden einkommensteuerlichen Belastungen. Von daher ist eine kompetente umsatzsteuerrechtliche Beratung, gerade für innovative Landwirte, unverzichtbar.



Wir beraten und betreuen Sie wirtschaftlich und steuerlich und unabhängig von Betriebsgröße, Betriebsform oder Branche.



## Die Außenstellen der BBV Buchstelle in Bayern, auch in Ihrer Nähe.

### 93326 Abensberg

Regensburger Torplatz 7  
Tel.: 09443-92971-40  
Fax: 09443-92971-50

### 92224 Amberg

Gailoher Weg 1  
Tel.: 09621-4948-14  
Fax: 09621-4948-26

### 91522 Ansbach

Maximilianstr. 36  
Tel.: 0981-97190-40  
Fax: 0981-97190-59

### 63741 Aschaffenburg

Schwalbenrainweg 46  
Tel.: 06021-42942-20  
Fax: 06021-42942-29

### 86157 Augsburg

Pröllstraße 20  
Tel.: 0821-502284-00  
Fax: 0821-502284-99

### 97616 Bad Neustadt

Berliner Str. 19  
Tel.: 09771-6210-20  
Fax: 09771-6210-55

### 96231 Bad Staffelstein

Lichtenfelser Str. 9  
Tel.: 09573-310809-60  
Fax: 09573-310809-69

### 96047 Bamberg

Nebingerhof 12  
Tel.: 0951-96517-200  
Fax: 0951-96517-229

### 95447 Bayreuth

Adolf-Wächter-Str. 1a  
Tel.: 0921-76462-60  
Fax: 0921-76462-69

### 93413 Cham

Johann-Brunner-Str. 1  
Tel.: 09971-8543-40  
Fax: 09971-8543-49

### 94469 Deggendorf

Graflinger Straße 83  
Tel.: 0991-373162-40  
Fax: 0991-373162-49

### 89407 Dillingen

Gabelsbergerstr. 7  
Tel.: 09071-70565-40  
Fax: 09071-70565-59

### 86609 Donauwörth

Am Stillflecken 30  
Tel.: 0906-70646-40  
Fax: 0906-70646-59

### 85560 Ebersberg

Wasserburger Straße 2  
Tel.: 08092-23253-25  
Fax: 08092-23253-28

### 84307 Eggenfelden

Hofmark 20  
Tel.: 08721-50742-40  
Fax: 08721-50742-49

### 85435 Erding

Dr.-Ulrich-Weg 3  
Tel.: 08122-94539-20  
Fax: 08122-94539-19

### 87746 Erkheim

Mindelheimer Str. 18  
Tel.: 08336-81394-20  
Fax: 08336-81394-50

### 91301 Forchheim

Hans-Böckler-Str. 3  
Tel.: 09191-97868-60  
Fax: 09191-97868-69

### 85354 Freising

Mozartstr. 1  
Tel.: 08161-5382-32  
Fax: 08161-5382-34

### 82256 Fürstenfeldbruck

Kaiser-Ludwig-Str. 10  
Tel.: 08141-3221-40  
Fax: 08141-3221-59

### 97505 Geldersheim

Schweinfurter Str. 8  
Tel.: 09721-7870-50  
Fax: 09721-7870-59

### 89312 Günzburg

Nornheimer Str. 2a  
Tel.: 08221-3697-140  
Fax: 08221-3697-159

### 95030 Hof

Blücherstr. 6  
Tel.: 09281-8190-216  
Fax: 09281-8190-222

### 97461 Hofheim

Johannisstr. 26  
Tel.: 09523-9540-31  
Fax: 09523-9540-39

### 83607 Holzkirchen

Rudolf-Diesel-Ring 1 B  
Tel.: 08024-9928-30  
Fax: 08024-9928-66

### 85055 Ingolstadt

Viehmarktplatz 7  
Tel.: 0841-49294-40  
Fax: 0841-49294-59

### 87600 Kaufbeuren

Am Grünen Zentrum 5  
Tel.: 08341-909363-40  
Fax: 08341-909363-59

### 87437 Kempten

Ignaz-Kiechle-Str. 22  
Tel.: 0831-70491-400  
Fax: 0831-70491-459

### 97318 Kitzingen

Mainbernheimer Str. 107  
Tel.: 09321-1346-80  
Fax: 09321-1346-79

### 96317 Kronach

Weißbrunner Str. 1a  
Tel.: 09261-6067-13  
Fax: 09261-6067-68

### 95326 Kulmbach

Konrad-Adenauer-Str. 4  
Tel.: 09221-9756-60  
Fax: 09221-9756-69

### 94405 Landau a. d. Isar

Anton-Kreiner-Str. 1  
Tel.: 09951-69042-40  
Fax: 09951-69042-49

### 86899 Landsberg/Lech

Karwendelstr. 10  
Tel.: 08191-9285-41  
Fax: 08191-9285-59

### 84034 Landshut

Dammstraße 9  
Tel.: 0871-6015-40  
Fax: 0871-6015-59

### 88131 Lindau

Bleicheweg 11  
Tel.: 08382-26014-50  
Fax: 08382-26014-59

### 80333 München

Karolinenplatz 2  
Tel.: 089-54496-0  
Fax: 089-54496-190

### 86633 Neuburg/Donau

Schwemmstraße 246  
Tel.: 08431-679213  
Fax: 08431-679292

### 92318 Neumarkt/Opf.

Weinberger Str. 18  
Tel.: 09181-2668-45  
Fax: 09181-2668-50

### 91413 Neustadt/Aisch

Hospitalplatz 1  
Tel.: 09161-6632-0  
Fax: 09161-6632-11

### 90411 Nürnberg

Rathsbergstr. 8a  
Tel.: 0911-955888-40  
Fax: 0911-955888-49

### 97723 Oberthulba

Hammelburger Str. 26  
Tel.: 09736-8103-30  
Fax: 09736-8103-40

### 94036 Passau

Innstraße 71  
Tel.: 0851-95622-40  
Fax: 0851-95622-49

### 85276 Pfaffenhofen

Ilmstraße 2  
Tel.: 08441-89196-13  
Fax: 08441-89196-49

### 93053 Regensburg

Furtmayrstr. 17  
Tel.: 0941-784927-40  
Fax: 0941-784927-59

### 83024 Rosenheim

Möslstraße 30  
Tel.: 08031-80918-30  
Fax: 08031-80918-39

### 91154 Roth

Münchener Str. 67  
Tel.: 09171-96601-40  
Fax: 09171-96601-49

### 92421 Schwandorf

Hoher-Bogen-Str. 10  
Tel.: 09431-7174-40  
Fax: 09431-7174-49

### 94315 Straubing

Otto-von-Dandl-Ring 6  
Tel.: 09421-7883-40  
Fax: 09421-7883-49

### 95643 Tirschenreuth

St. Peter-Str. 44  
Tel.: 09631-7038-14  
Fax: 09631-7038-49

### 84513 Töging

Werkstraße 16  
Tel.: 08631-1858-41  
Fax: 08631-1858-49

### 83278 Traunstein

Binderstr. 8  
Tel.: 0861-16625-40  
Fax: 0861-16625-59

### 94234 Viechtach

Kreuzbergstraße 16a  
Tel.: 09942-80840-41  
Fax: 09942-80840-49

### 92637 Weiden

Nikolaus-Otto-Str. 8  
Tel.: 0961-40195-53  
Fax: 0961-40195-59

### 82362 Weilheim

Fischerried 33  
Tel.: 0881-9266-40  
Fax: 0881-9266-49

### 91781 Weißenburg

Lindenstraße 28  
Tel.: 09141-8620-140  
Fax: 09141-8620-149

### 95632 Wunsiedel

Bodelschwinghstr. 1  
Tel.: 09232-91817-40  
Fax: 09232-91817-49

### 97076 Würzburg

Werner-v.-Siemens-Str. 55a  
Tel.: 0931-27958-50  
Fax: 0931-27958-90



# Wir bieten Ausbildung - in ganz Bayern



- > **Steuerfachangestellte**
- > **Bilanzbuchhalter/in**
- > **Steuerfachwirt/in**



[www.bubbv.de](http://www.bubbv.de)  
[personal@bubbv.de](mailto:personal@bubbv.de)



**BBV  
Buchstelle**