

Kapitel 1

Einheitswert als bestimmende Größe

1.1 Land- und forstwirtschaftliches Vermögen

1.1.1 Unterarten

§ 29 BewG unterteilt das land- und forstwirtschaftliche Vermögen in fünf Unterarten:

- landwirtschaftliches Vermögen,
- forstwirtschaftliches Vermögen,
- Weinbauvermögen,
- gärtnerisches Vermögen und
- übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

Zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonderkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen. (§ 30 Abs 1 BewG)

Werden Räume oder Gebäude gewerblich oder für sonstige betriebsfremde Zwecke genutzt, gilt zu beachten, dass kein land- und forstwirtschaftliches Vermögen mehr vorliegt. (§ 30 Abs 2 Z 3 BewG) Es kommt zur Entnahme und damit zur Entnahmebesteuerung. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass nur Landwirte im Grünland Gebäude errichten dürfen.

1.1.2 Wirtschaftliche Einheit

§ 2 Abs 1 BewG sieht vor, dass jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten und ihr Wert im Ganzen festzustellen ist. Was als eine wirtschaftliche Einheit zu sehen ist, ist nach der Verkehrsanschauung zu beurteilen. *Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen.* (§ 2 Abs 1 BewG)

Unter der Verkehrsanschauung versteht der VwGH die Auffassung der Mehrheit urteilsfähiger, vernünftig denkender, persönlich unbeteiligter, verständiger und sachkundiger Menschen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH auch unbestritten ist, dass nur jene Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammen zu fassen sind, welche dauernd einem gemeinsamen wirtschaftlichen Zweck dienen. (*Jilch*, S 112 f)

Grundsätzlich gehören zu einem einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nach der Verkehrsanschauung alle Flächen, welche nach der Lage der Verhältnisse von einem Mittelpunkt aus – dies wird in der Regel die Hofstelle sein – bewirtschaftet werden können und demselben Eigentümer zuzurechnen sind. (Jilch, S 112)

Eine Ausnahme hiervon besteht bei Ehegatten. Bei einer gemeinsamen Bewirtschaftung geht man trotz unterschiedlichen Eigentums von einer wirtschaftlichen Einheit aus. Bei der Bewirtschaftung von einer Hofstelle aus, liegt ein wirtschaftlicher Zusammenhang vor. Fehlt eine gemeinsame Hofstelle, darf nicht automatisch daraus geschlossen werden, dass von zwei Betrieben auszugehen ist. Maßgebend ist, ob das allgemeine Kriterium des inneren wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen mehreren formal selbständigen Betrieben in der Art und Weise erfüllt wird, sodass von einer gemeinsamen wirtschaftlichen Zweckbestimmung gesprochen werden kann. (Jilch, S 114 ff)

■ **Beispiel:**

Die Ehegatten Christian A. und Christina A. bewirtschaften gemeinsam eine Land- und Forstwirtschaft. Christian A. ist Eigentümer von 15 ha landwirtschaftlichen und 8 ha forstwirtschaftlichen Flächen. Christina A. ist Eigentümerin von 13 ha Wald und 5 ha landwirtschaftlichen Flächen. Die Bewirtschaftung erfolgt von einer Hofstelle aus. Liegt in diesem Fall eine wirtschaftliche Einheit vor?

Lösung:

Die Ehegatten bewirtschaften die Flächen bzw den Forst von einer Hofstelle aus gemeinschaftlich. Trotz unterschiedlicher Eigentumsverhältnisse ist von einer wirtschaftlichen Einheit auszugehen und nur ein Einheitswertbescheid zu erlassen. Die Zurechnung des Einheitswertes an die Ehegatten erfolgt anteilmäßig.

Hinweis

Es ist zu berücksichtigen, dass diese Ausnahme nur für Ehegatten gilt. Für Geschwister uÄ ist sie nicht anzuwenden.

■ **Beispiel:**

Die Geschwister Christian A. und Christina A. erben von ihrem Vater den landwirtschaftlichen Betrieb. Der Vater führte einen Gartenbaubetrieb, welcher aus zwei aneinander angrenzenden Grundstücken bestand. Auf einem Grundstück stehen die Glashäuser, auf dem anderen Grundstück die Folientunnel. Christian erbt das Grundstück mit den Glashäusern und Christina erbt das Grundstück mit den Folientunneln. Liegt in diesem Fall eine wirtschaftliche Einheit vor?

Lösung:

Für Geschwister gibt es, anders als bei Ehegatten, bei der Beurteilung einer wirtschaftlichen Einheit keine Ausnahmebestimmung bezüglich der Eigentümeridentität. Die beiden Grundflächen sind für sich allein als wirtschaftliche Einheit zu be-

Kapitel 2

Gewinnermittlung

Für Land- und Forstwirte kommen folgende Gewinnermittlungsarten in Betracht:

- Buchführung,
- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung,
- Teilpauschalierung und
- Vollpauschalierung.

Welche Gewinnermittlungsart anzuwenden ist, ist von der Umsatzhöhe, der Höhe des Einheitswertes, der bewirtschafteten Fläche und den erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten des Betriebes abhängig. Die große Beitragsgrundlagenoption bei der Sozialversicherung der Bauern¹ führt dazu, dass die Vollpauschalierung trotz Erfüllung der übrigen Voraussetzungen (Einheitswert, Hektar, Vieheinheiten) nicht angewendet werden darf. In diesem Fall bleibt die Teilpauschalierung gem PauschVO, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Buchführung als Gewinnermittlungsart offen.

Wann eine Verpflichtung zur Buchführung besteht, wird in diesem Kapitel gezeigt. Die Vollpauschalierung wird in *Kapitel 3* dargestellt. Auf die Besonderheiten der Gewinnermittlung der unterschiedlichen Betriebszweige wird in den einzelnen Kapiteln eingegangen.

Hinweis

Werden Überlegungen zur Gewinnermittlung getroffen, muss immer bedacht werden, dass die Gewinnermittlungsart auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzuwenden ist. Eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für den Forst und eine Anwendung der PauschVO für die landwirtschaftlichen Flächen ist bspw nicht möglich.

2.1 Doppelte Buchführung

Neben der verpflichtenden doppelten Buchführung, wegen Überschreiten der Einheitswert- oder Umsatzgrenze, besteht die Möglichkeit freiwillig Bücher gem § 4 Abs 1 EStG zu führen.

¹ Seit dem Jahr 2001 besteht die Möglichkeit, dass die Sozialversicherung nicht den Versicherungswert (abgeleitet vom Einheitswert), sondern die im Einkommensteuerbescheid ausgewiesenen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zur Bildung der Beitragsgrundlage heranzieht. In diesem Fall spricht man von der Beitragsgrundlagenoption (großen Option). Diese Option kann nur für den gesamten Betrieb ausgeübt werden und ist bis zum 30. April des Folgejahres zu stellen. Nach Antragstellung gilt sie für die folgenden Jahre weiter. Die Gewinnermittlung durch Vollpauschalierung ist bei Ausübung der Beitragsgrundlagenoption nicht möglich. Da ein Widerruf der Option nur bei Änderungen in der Betriebsführung möglich ist, sollte die Ausübung der Option gut überlegt werden (siehe www.svb.at).

Eine unternehmensrechtliche Buchführung ist grundsätzlich nicht denkbar, da Land- und Forstwirte vom Dritten Buch des UGB ausgenommen sind. Trotzdem können buchführende Land- und Forstwirte ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben (§ 2 Abs 5 EStG). Der Ansatz von gewillkürtem Betriebsvermögen ist hingegen nicht möglich.

Die GmbH und GmbH & Co KG bilden Ausnahmen zu dem oben Gesagten. Für sie sind die gesetzlichen Vorschriften zur Führung von Büchern anzuwenden. Es ist dabei jedoch zu beachten, dass die steuerliche Gewinnermittlung für die GmbH & Co KG – ohne eine natürliche Person als Vollhafter – immer nur gem § 4 Abs 1 EStG und nicht nach § 5 EStG erfolgt, da keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. In diesem Fall muss eine unternehmensrechtliche Bilanz nach den Bestimmungen des UGB und eine steuerliche Bilanz gem § 4 Abs 1 EStG erstellt werden. Nur bei der GmbH und AG erfolgt eine Gewinnermittlung gem § 5 Abs 1 EStG.

2.1.1 Entstehen und Erlöschen der Buchführungspflicht

Für die Buchführungspflicht sind gem § 125 BAO zwei Grenzen zu beachten:

- die Umsatzgrenze und
- die Einheitswertgrenze.

Achtung

Diese Grenzen sind nicht mit jener Grenze zu verwechseln, welche mit der PauschVO 2015 direkt in die Verordnung aufgenommen wurde. Die PauschVO sieht eine Umsatzgrenze von € 400.000,-- vor. Die Umsatzgrenze laut BAO, welche ausschlaggebend für die Buchführungspflicht ist, wurde jedoch auf € 550.000,-- angehoben.

Bei den Grenzen handelt es sich um betriebsbezogene, wobei es sich nach der Verkehrsauffassung richtet, ob ein einheitlicher Betrieb oder mehrere Betriebe vorliegen. Nur die objektiv vorliegenden Verhältnisse sind von Relevanz, nicht der Wille des Land- und Forstwirtes. Wobei für einen einheitlichen Betrieb insbesondere

- die wirtschaftliche Über- und Unterordnung der Betriebe oder Hilfsfunktion eines Betriebes im Verhältnis zum anderen (VwGH 16.2.1972, 1135/70),
- der Einsatz desselben Personals, die gemeinsame Verwendung von Betriebs-einrichtungen und Anlagen (VwGH 16.12.1986, 84/14/0118), sowie
- die Verwendung gleicher Rohstoffe (VwGH 22.11.1995, 94/15/0154) spricht. (Ritz, § 125, Tz 3)

2.1.1.1 Umsatzgrenze

Zur Berechnung der Umsatzgrenze werden lt BAO

- die Umsätze gem § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG zuzüglich
- der Umsätze aus den im Ausland ausgeführten Leistungen herangezogen.

2.3.1.2 Voraussetzung Einheitswert

Damit die PauschVO zur Anwendung kommen kann, ist eine weitere Voraussetzung, dass der Einheitswert für das während des Veranlagungsjahres bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Vermögen € 130.000,- nicht übersteigt.



Hinweis

Im Vergleich zur Rechtslage bis 2014 handelt es sich hierbei um eine Erweiterung des § 1 der Verordnung und stellt sich in diesem Zusammenhang auch die Frage der Berechnung dieses Einheitswertes.

Es stellt sich nun die Frage, wie sich der Einheitswert für die € 130.000-Grenze berechnet. Zum einen ist die Frage des Stichtages zu klären, zum anderen welcher Wert heranzuziehen ist.

Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert für das während des Veranlagungsjahres bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Vermögen zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen, Zukäufe und zur Nutzung übernommenen Flächen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen, Verkäufe und zur Nutzung überlassenen Flächen. (§ 1 Abs 2 VO)

EW des/der während des Kalenderjahres selbst bewirtschafteten ...
... eigenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
+ ... Zupachtungen
+ ... Zukäufe
+ ... zur Nutzung übernommenen Flächen
EW der während des Kalenderjahres nicht selbst bewirtschafteten ...
- ... Verpachtungen
- ... Verkäufe
<u>- ... zur Nutzung überlassenen Flächen</u>
= maßgebender Einheitswert

Es wird für die Berechnung des maßgeblichen Einheitswertes nicht auf einen bestimmten Stichtag abgestellt, sondern auf die Bewirtschaftung während des Kalenderjahres. Im Zweifel gilt die Regel, dass die Zurechnung bei jenem erfolgt, der die Ernte hat. (EStR Rz 4142)

Für die Prüfung der Anwendbarkeit der Voll- oder Teilpauschalierung stellt § 1 Abs 3 VO je auf den 31.12. des Vorjahres ab. Der in § 1 Abs 2 VO definierte Einheitswert bezieht sich jedoch auf die während des Jahres bewirtschafteten Flächen, was, wenn man bspw die Auflösung eines Pachtverhältnisses per 31. Oktober bedenkt, zu einem unterschiedlichen Ergebnis führt. Für die Prüfung der generellen Anwendbarkeit der PauschVO ist meines Erachtens auf die in § 1 Abs 2 VO festgelegte Bewirtschaftungs-

Folgende Darstellung soll einen Überblick über die Notwendigkeit einer Übergangsgewinnermittlung geben:

Wechsel von...	...auf... (oder umgekehrt)	Übergangsgewinn (-verlust) -ermittlung notwendig
Buchführung	Vollpauschalierung	nein
Buchführung	Teilpauschalierung	ja
Buchführung	EAR	ja
EAR	Vollpauschalierung	ja
EAR	Teilpauschalierung	nein
Vollpauschalierung	Teilpauschalierung	nein

Die bereits angesprochene Totalgewinngleichheit wird durch Zu- und Abschläge hergestellt. Diese ergeben sich durch die unterschiedliche zeitliche Erfassung von Veränderungen des Betriebsvermögens (§ 4 Abs 10 Z 1 EStG) und aus einer Änderung der Gewinnermittlungsgrundsätze (§ 4 Abs 10 Z 2 EStG).

Anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart können sich aus folgenden Positionen Zu- und Abschläge ergeben:

- Vorräte (bspw Mastschweine oder Getreide, aber auch bspw Diesel),
- Kundenforderungen,
- sonstige betriebliche Forderungen (sofern sie sich auf den Gewinn auswirken),
- geleistete Anzahlungen (soweit nicht für Anlagevermögen),
- aktive Rechnungsabgrenzungsposten,
- Rückstellungen,
- Lieferantenverbindlichkeiten (soweit nicht für Anlagevermögen),
- sonstige betriebliche Verbindlichkeiten (sofern sie sich auf den Gewinn auswirken),
- erhaltene Anzahlungen und
- passive Rechnungsabgrenzungsposten.

Ist das Ergebnis ein Übergangsgewinn, ist dieser im Rahmen jenes Wirtschaftsjahres zu erfassen, in welchem der Gewinn erstmals nach der neuen Gewinnermittlungsart ermittelt wird. (EStR Rz 719) Übergangsverluste sind hingegen auf sieben Jahre zu verteilen. Das erste Siebentel ist im ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Die Übergangsverluste sind ausgleichs- und vortragsfähig. Wird der Betrieb unentgeltlich übertragen und die Buchwerte fortgeführt, werden die restlichen Siebentel beim Betriebsübernehmer angesetzt. (EStR Rz 728)

Beispiel:

Ein Forstwirt führt freiwillig Bücher und möchte aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung ab dem Jahr 2015 den Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln. Der Forstwirt nimmt trotz freiwilliger Buchführung die Durchschnittssatzbesteuerung gem § 22 UStG in Anspruch. Er stellt eine Bilanz zum 31.12.2014 auf. Wie hoch ist der Übergangsgewinn bzw -verlust?

Bilanz per 31.12.2014			
Anlagevermögen	55.000,--	Eigenkapital	59.850,--
Vorräte	8.000,--	Rückstellungen	2.000,--
Lieferforderungen	12.000,--	Bank (Kredit)	22.000,--
Bank	10.000,--	Lieferverbindlichkeiten	1.500,--
ARA	850,--	Sonstige VB	500,--
	85.850,--		85.850,--

Lösung:

Durch Zu- und Abschläge muss ein Übergangsgewinn bzw -verlust per 1.1.2015 ermittelt werden. Die Erfassung erfolgt brutto, da § 22 UStG angewandt wird.

Zuschläge:

Rückstellungen	€	2.000,--
Lieferverbindlichkeiten	€	1.500,--
Sonstige Verbindlichkeiten	€	500,--

Abschläge:

Vorräte	€ –	8.000,--
Lieferforderungen	€ –	12.000,--
<u>ARA</u>	€ –	<u>850,--</u>
Übergangsverlust	€ –	16.850,--

Der Übergangsverlust muss auf sieben Jahre verteilt werden. Das erste Siebentel ist im Jahr 2015 zu berücksichtigen. Würde der Steuerpflichtige von der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf Buchführung wechseln, hätte er einen Übergangsgewinn von € 16.850,-- im Jahr 2015 zu versteuern.

Überwiegen bei einem Wechsel von Buchführung auf Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Aktiva, erhält man einen Übergangsverlust. Überwiegen jedoch die Passiva, erhält man einen Übergangsgewinn. Bei einem Wechsel von Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf Buchführung verhält es sich genau umgekehrt.

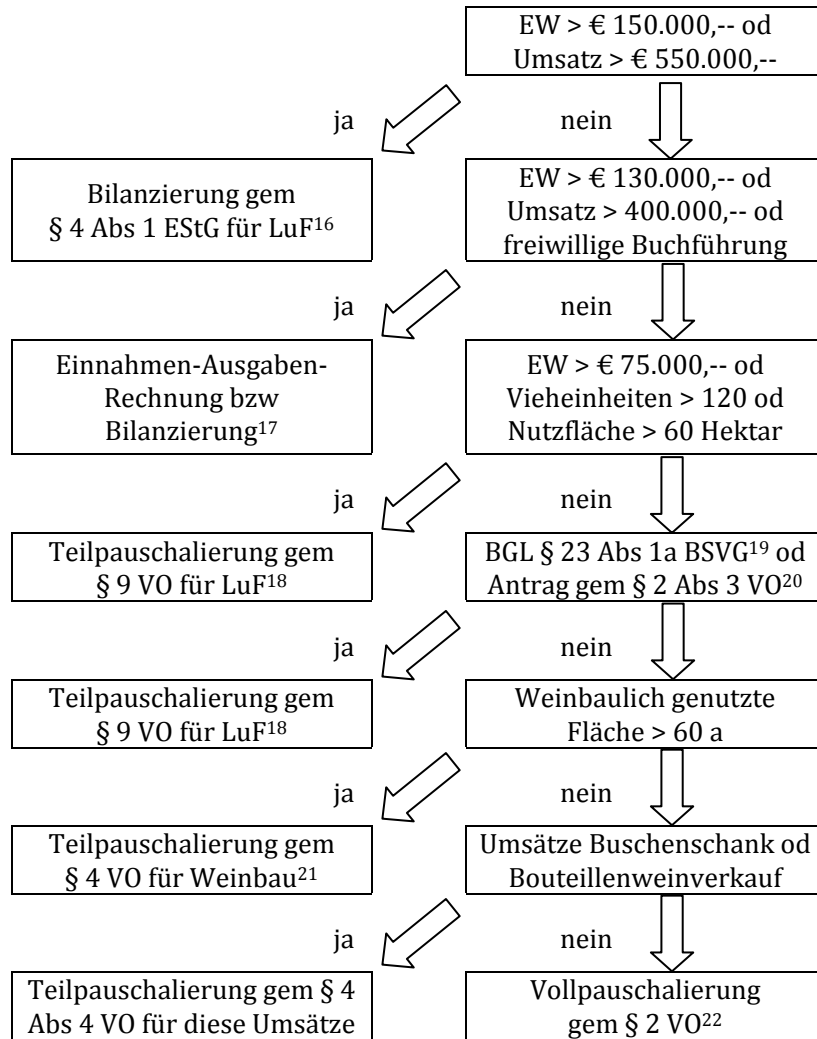
2.4.2 Abweichendes Wirtschaftsjahr

Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr ist zu berücksichtigen, dass ein Wechsel von der Buchführung auf die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nur mit 1.1. eines Kalenderjahres durchgeführt werden kann. Dadurch kommt es zu einem Zusammenballen von Bilanzgewinnen mit entsprechender Progressionswirkung.

Beispiel:

Eine Land- und Forstwirtin führt freiwillig Bücher. Der Bilanzstichtag ist der 30.6. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung soll ab dem Jahr 2015 der Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werden. Wie bzw ab wann ist das möglich und welche Konsequenzen ergeben sich daraus für das Jahr 2014?

Folgender Entscheidungsbaum soll insbesondere im Zusammenhang mit dem Weinbau eine Übersicht über die anzuwendende Gewinnermittlungsvorschrift geben.



¹⁶ Der Gewinn ist für die gesamte Land- und Forstwirtschaft gem § 4 Abs 1 EStG zu ermitteln.

¹⁷ Bei freiwilliger Buchführung erfolgt die Gewinnermittlung durch Bilanzierung, sonst durch Bilanzierung oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

¹⁸ Die Teilpauschalierung hat für den gesamten Betrieb zu erfolgen, freiwillig wäre eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung möglich.

¹⁹ Beitragsgrundlagenoption bei der Sozialversicherung.

²⁰ Option in die Teilpauschalierung mit Bindungswirkung.

²¹ Der Gewinn aus dem Weinbau wird durch Teilpauschalierung ermittelt. Dies betrifft grundsätzlich nicht die restliche Land- und Forstwirtschaft.

²² Der Gewinn könnte freiwillig auch durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung ermittelt werden.

6.2.2.2 Absetzung für Abnutzung

Bezüglich der Grundsätze für die Absetzung für Abnutzung wird auf Tz 2.1.3.3 verwiesen. Hier werden nur mehr die Besonderheiten im Weinbau angeführt.

Eine Unterteilung in abnutzbare und nicht abnutzbare Anlagengüter wurde bereits im vorhergehenden Kapitel vorgenommen. Rebanlagen samt Stützmaterial sind laut EStR auf mind 20 Jahre zu verteilen. Zur außergewöhnlichen Abnutzung von Rebanlagen *siehe Tz 6.2.2.1.*

Folgende Tabelle gibt eine Auswahl an Anlagengütern wieder und wurde aus den deutschen AfA-Tabellen (www.urbs.de) entnommen.

Anlagengut	Nutzungsdauer
Laubschneidegerät	5
Ausbrechgerät	5
Maischewagen	7
Traubenbütten aus Kunststoff	10
Wiegeeinrichtung	8
Kipptisch für Traubenbütten	10
Verteileranlage (Steuerung)	6
Traubenförderschnecke	10
Maischelagerbehälter	12
Maischerührwerksbehälter	8
Maischepumpe	8
Weinpressen	8
Doppelrohrerhitzer	10
Spiralwärmeaustauscher	10
Entrappungsmaschinen	8
Tanks oder Fässer aus Beton, Holz, Edelstahl	17
Separator	6
Weinpumpe	6
Schichtenfilter	8
sonstige Filter	6
Drehbürstensieb	6
stationäre Weinleitungen	10
Weinkühlanlagen	8
Verschlussmaschine	6
Etikettiermaschine	6
Hochdruckreiniger	6
Aus- und Verpackungsanlagen	6

samt den Tierbestand abzustellen und nicht nur auf einzelne Tiergattungen. (EStR Rz 5143) Wenn neben den im BewG aufgezählten Tierarten noch andere Arten gehalten werden, bspw Strauße, dürfen die dafür verwendeten Flächen nicht in die Berechnung einbezogen werden. (Doralt § 21 Tz 52)

§ 30 Abs 7 BewG sieht vor, wie man den Tierbestand in Vieheinheiten umrechnet. Der Schlüssel zur Umrechnung in Vieheinheiten berücksichtigt den zur Erreichung des Produktionsziels notwendigen Futtermittelbedarf.

Pferde:		
Fohlen, Jungpferde bis ein Jahr	0,35	VE
Jungpferde ein bis drei Jahre, Kleinpferde	0,60	VE
andere Pferde über drei Jahre	0,80	VE
Rinder:		
Rinder bis sechs Monate	0,30	VE
Rinder sechs Monate bis ein Jahr	0,55	VE
Rinder ein bis eineinhalb Jahre	0,65	VE
Rinder eineinhalb bis zwei Jahre	0,80	VE
Rinder über zwei Jahre	1,00	VE
Schafe:		
Lämmer bis sechs Monate	0,02	VE
Schafe sechs Monate bis ein Jahr	0,10	VE
Schafe über ein Jahr	0,15	VE
Ziegen:		
Ziegen sechs Monate bis ein Jahr	0,05	VE
Ziegen über ein Jahr	0,12	VE
Schweine:		
Ferkel (10 bis 30 kg)	0,01	VE
Mastschweine aus zugekauften Ferkeln	0,06	VE
Mastschweine aus eigenen Ferkeln	0,07	VE
Jungsauen, Jungeber	0,10	VE
Zuchtsauen, Zuchteber	0,35	VE
Hühner:		
Junghennen	0,002	VE
Legehennen aus zugekauften Junghennen	0,013	VE
Jungmasthühner	0,001	VE
Übriges Geflügel:		
Mastenten	0,003	VE
Mastgänse	0,006	VE
Mastputen	0,009	VE

11.3 Katalog der Nebentätigkeiten

In diesem Katalog werden die häufigsten Nebentätigkeiten aufgelistet.

Abfallverwertung: Werden eigene organische Abfälle durch Kompostierung verwertet, stellt diese Tätigkeit keinen Nebenerwerb dar, sondern ist Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes, wenn die Verwertung überwiegend mit Hilfe der Naturkräfte erfolgt. Werden hingegen überwiegend fremde Abfälle verwertet, liegt grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit vor. Gem § 2 Abs 4 Z 4 lit b GewO ist darin jedoch keine schädliche Nebentätigkeit zu erachten, wenn das Sammeln und Kompostieren mit in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden erfolgt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die wirtschaftliche Unterordnung gegeben sein muss. Wenn der erzeugte Kompost jedoch ausschließlich in der eigenen Land- und Forstwirtschaft verwendet wird, sind die Einkünfte aus der Kompostierung unabhängig vom Überschreiten der € 33.000,- Grenze weiterhin der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen.

Arbeitsleistung für eine Fernwärmegenossenschaft: Erbringen Land- und Forstwirte Arbeitsleistungen für eine Fernwärmegenossenschaft ist darin keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit zu sehen. Entweder werden die Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht und es liegen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor oder es handelt sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. (*Doralt § 21 Tz 96*)

Appartementvermietung: siehe Zimmervermietung.

Bauern- bzw Holzakkordanten: *Holzschlägerung für Dritte ist keine typisch landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Tätigkeit; erfolgt sie nicht im eigenen landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Betrieb, so handelt es sich bei den aus ihr gezogenen Einkünften nur dann um solche aus der Landwirtschaft und Forstwirtschaft, wenn sie eine Nebentätigkeit zur Landwirtschaft und Forstwirtschaft darstellt. (VwGH 19.2.1985, 84/14/0125 1. RS) Eine Nebentätigkeit zur Landwirtschaft und Forstwirtschaft liegt dann vor, wenn die Tätigkeit wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber der Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht. Dies ist nach dem Gesamtbild zu beurteilen; so reichen zum Beispiel die Verwendung von Traktor, Pferdegespann und Seilwinde aus dem landwirtschaftlichen Betrieb zur Herstellung des Zusammenhanges aus. (VwGH 19.2.1985, 84/14/0125, 2. RS)*

Ist eine wirtschaftliche Unterordnung gegeben, liegen Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlicher Nebentätigkeit vor. Wenn Holzarbeiten für Fremde nicht als landwirtschaftlicher Nebenerwerb angesehen werden können, liegen – sofern weitere Merkmale des § 23 EStG erfüllt werden – Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. (VwGH 15.12.1992, 92/14/0189, 1. RS)

Eine Einordnung der Holzakkordantentätigkeit unter die bäuerliche Nachbarschaftshilfe ist nur in den Fällen von ausschließlich durchgeführten Rückarbeiten möglich. (*Urban, Forst & Steuern, S 125*)

Kapitel 12

Umsatzsteuer – Durchschnittssatzbesteuerung

Die Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist in § 22 UStG geregelt. Dabei werden die anfallenden Vorsteuern und Umsatzsteuern nach Durchschnittssätzen ermittelt. Aus diesem Grund spricht man auch von der Durchschnittssatzbesteuerung.

Sie stellt keine begünstigte Besteuerung der Umsätze dar, sondern dient nur der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens. Man geht davon aus, dass land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit den für die Umsatzsteuer erforderlichen Aufzeichnungen überfordert wären, weshalb für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte in § 22 UStG Durchschnittssätze festgesetzt wurden. (Jilch, S 688)

12.1 Anwendungsvoraussetzungen

Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein, damit die Umsätze gem § 22 UStG besteuert werden können:

- Ein nicht buchführungspflichtiger Unternehmer,
- dessen land- und forstwirtschaftliche Umsätze die Grenze von € 400.000,- nicht überschreiten,
- erzielt Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und
- hat nicht zur Regelbesteuerung optiert bzw erzielt einen Umsatz für welchen nicht die Regelbesteuerung zur Anwendung kommt. (§ 22 UStG)

Die Buchführungspflicht richtet sich nach § 125 BAO. Buchführungspflicht entsteht, wenn der land- und forstwirtschaftliche Umsatz in zwei aufeinanderfolgenden Jahren die Umsatzgrenze von € 550.000,- überschreitet oder der Einheitswert zum 1. Jänner eines Jahres den Wert von € 150.000,- übersteigt, mit dem darauf zweitfolgenden Kalenderjahr. *Siehe dazu Tz 2.1.1.*

Werden freiwillig Bücher und Aufzeichnungen geführt, darf § 22 UStG trotzdem angewandt werden. Nur eine verpflichtende Buchführung schließt die Durchschnittssatzbesteuerung aus. (UStR Rz 2852)

Hinweis

Bis einschließlich 2014 orientierte sich die Anwendbarkeit des § 22 UStG nur nach der Buchführungspflicht. Ab dem Jahr 2015 ist jedoch zusätzlich die Umsatzgrenze von € 400.000,- zu berücksichtigen. Liegt keine Buchführungspflicht vor, da der Einheitswert die Grenze von € 150.000,- nicht über-

Umsätze im Zusammenhang mit einer gepachteten Jagd, welche nicht im Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Jagdpächters stehen, sind nicht gem § 22 UStG, sondern nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG zu besteuern. Die Verpachtung einer Eigenjagd führt ebenso zu keinem Umsatz im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes iSd § 22 UStG. Im Zusammenhang mit der Verpachtung einer Eigenjagd ist zu berücksichtigen, dass es sich beim Jagdrecht um kein grundstücksgleiches Recht handelt, sodass die Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG nicht zur Anwendung kommen kann. (UStR Rz 2879b, 889)

Siehe *Tz 12.5 – Vermietung und Verpachtung* zur weiterführenden umsatzsteuerlichen Behandlung.

Hat der Land- und Forstwirt zur Regelbesteuerung optiert, ist § 22 UStG nicht anwendbar. *Siehe dazu Kapitel 15.*

12.3 Steuersätze

Hinweis

Mit der Steuerreform 2015/16 wurde der besondere Steuersatz von 13% eingeführt. Dadurch haben sich auch für die Land- und Forstwirtschaft Änderungen ergeben.

§ 22 Abs 1 UStG sieht für land- und forstwirtschaftliche Umsätze grundsätzlich einen Steuersatz von 10% vor. Wird der Umsatz an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht, beträgt der Steuersatz ab 1.1.2016 13% (davor 12%). Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden in gleicher Höhe festgesetzt. (§ 22 Abs 1 UStG) Da sich Umsatz- und Vorsteuern in gleicher Höhe gegenüberstehen, kann die Führung von Aufzeichnungen und die Abgabe von Voranmeldungen und Jahreserklärungen grundsätzlich unterbleiben.

Wesentlich im Zusammenhang mit dem 13%igen Steuersatz ist, dass die Landwirte die Erhöhung der Umsatzsteuer von 12% auf 13% an die Unternehmer weiter fakturieren, da die Landwirte damit die durch die Umsatzsteuersatzerhöhung (auf 13% gem § 10 Abs 3 UStG) gestiegenen Einkaufspreise (zB Ferkeleinkauf, Saatgut, Düngemittel ab 1.1.2016 mit 13%) kompensieren können. (siehe auch *Jilch, S 715*)

Beispiel:

Eine nicht buchführungspflichtige Landwirtin verkauft 10 kg Äpfel an einen Privaten. Wie ist das Entgelt umsatzsteuerlich zu behandeln, wenn die Landwirtin nicht zur Regelbesteuerung optiert hat?

Lösung:

Die Landwirtin besteuert ihre Umsätze gem § 22 UStG. Der Verkauf an einen Privaten unterliegt einem Steuersatz von 10%. Dieser wird in der Rechnung ausgewiesen. Die Landwirtin braucht die Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abzuführen.

Entgelte für andere Grunddienstbarkeiten bzw Servituten für nicht land- und forstwirtschaftliche Zwecke können nicht gem § 22 UStG besteuert werden. Sofern die Kleinunternehmerregelung nicht zur Anwendung kommt, unterliegen sie dem Steuersatz von 20%. Die Bagatellgrenze von € 2.000,- ist auch hier anwendbar. (UStR Rz 2883)

Werden zum Zwecke der Auffindung von Bodenschätzen seismische Messungen getätigt und erhält der Land- und Forstwirt hierfür Abgeltungen, unterliegen diese Entgelte nicht der Durchschnittssatzbesteuerung. Die UStR sehen aus Gründen der Verwaltungsökonomie jedoch vor, dass unabhängig von der Höhe des Entgeltes von der Besteuerung Abstand genommen werden kann. Wichtig ist, dass keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung ausgestellt wurde. Diese Bestimmung gilt für Umsätze, welche ab dem 1. Jänner 2009 ausgeführt wurden bzw werden. (UStR Rz 2883)

■ **Beispiel:**

Auf dem landwirtschaftlich genutzten Grundstück einer Landwirtin werden seismische Messungen zur Auffindung von Thermalwasser durchgeführt. Sie erhält hierfür eine Entschädigung iHv € 3.000,-. Wie ist dieses Entgelt umsatzsteuerlich zu behandeln?

Lösung:

Dieses Entgelt ist nicht von der Besteuerung gem § 22 UStG umfasst. Aus Gründen der Verwaltungsökonomie kann eine Besteuerung jedoch unabhängig von der Entgelthöhe unterbleiben. Die Landwirtin darf keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen.

Werden Maschinen an Nichtlandwirte im Rahmen des Nebenerwerbes kurzfristig vermietet, kommt die Durchschnittssatzbesteuerung zur Anwendung, wenn der Vermieter die Maschine überwiegend für land- und forstwirtschaftliche Zwecke verwendet. (UStR Rz 2881)

12.6 Zusatzsteuer und begünstigter Steuersatz 13%

Die Anlage zu § 10 Abs 2 UStG enthält jene Produkte, welche dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegen. Neben Wasser sind Milch und Milch mit Zusätzen, außer Zusätze von Kaffee, Tee oder Mate, genannt. Daraus folgt, dass alle anderen Getränelieferungen mit 20% Umsatzsteuer belastet sind und eine Zusatzsteuer entrichtet werden muss.

Für die Lieferung von weder in § 10 Abs 3 Z 11 UStG noch in den Anlagen zum UStG angeführten Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten ist eine Zusatzsteuer zu entrichten. § 22 Abs 2 UStG sieht eine Zusatzsteuer von 10% der Bemessungsgrundlage, bzw von 7% (bis 31.12.2015 8%), soweit der Umsatz an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht wird, vor. Ein Anspruch auf einen zusätzlichen Vorsteuerabzug ergibt sich dadurch für den Landwirt jedoch nicht.

Beispiel:

Eine Landwirtin verkauft 1 l Schnaps um € 21,-- und 3 l Traubensaft um € 15,-- an einen Privaten. Wie ist dieser Umsatz umsatzsteuerlich zu behandeln?

Lösung:

Sowohl der Schnaps als auch der Traubensaft unterliegen dem Steuersatz von 20%. Da es sich um einen Umsatz an einen Privaten handelt, ist eine Zusatzsteuer iHv 10% (20% abzgl 10%) abzuführen.

Die Zusatzsteuer berechnet sich folgendermaßen:

Schnaps	€ 21,--
Traubensaft	€ 15,--
Entgelt gesamt	€ 36,--
<u>dividiert durch 1,2 ergibt die BMGL</u>	<u>€ 30,--</u>
davon 10% Zusatzsteuer	€ 3,--

Die Landwirtin hat € 3,-- an Zusatzsteuer abzuführen.

Beispiel:

Eine Landwirtin verkauft 1 l Schnaps um € 21,-- und 3 l Traubensaft um € 15,-- an einen Gastwirt für dessen Unternehmen. Wie ist dieser Umsatz umsatzsteuerlich zu behandeln?

Lösung:

Sowohl der Schnaps als auch der Traubensaft unterliegen dem Steuersatz von 20%. Da es sich um einen Umsatz an einen Unternehmer für dessen Unternehmen handelt, ist eine Zusatzsteuer iHv 7% (20% abzgl 13%) abzuführen.

Die Zusatzsteuer berechnet sich folgendermaßen:

Schnaps	€ 21,--
Traubensaft	€ 15,--
Entgelt gesamt	€ 36,--
<u>dividiert durch 1,2 ergibt die BMGL</u>	<u>€ 30,--</u>
davon 7% Zusatzsteuer	€ 2,10

Die Landwirtin hat € 2,10 an Zusatzsteuer abzuführen.

Im Zusammenhang mit dem Verkauf von aus eigenen Stoffen produziertem Wein ist § 10 Abs 3 Z 11 UStG zu beachten. Bis 31.12.2015 ist im Zusammenhang mit solchen Verkäufen eine Zusatzsteuer von 2% angefallen, welche gem § 22 Abs 8 UStG idF vor StRefG 2015/16 entfiel. § 10 Abs 3 Z 11 UStG regelt nunmehr, dass solche Verkäufe einem Steuersatz von 13% unterliegen. Die Zusatzsteuer entfällt somit für diese Umsätze.

Beim Verkauf im Jahr x4 um € 40.000,- hat die umsatzsteuerliche Beurteilung im Verhältnis 70:30 zu erfolgen.

Bruttoverkaufspreis Traktor (100%)	€	40.000,-
Bruttoverkaufspreis Traktor (70%)	€	28.000,-
darin enthalten 13% Umsatzsteuer	€	3.221,24
Bruttoverkaufspreis Traktor (100%)	€	40.000,-
Bruttoverkaufspreis Traktor (30%)	€	12.000,-
darin enthalten 20% Umsatzsteuer	€	2.000,-

Die Umsatzsteuer von € 3.221,24 gilt als abpauschaliert. Der Landwirt muss die Umsatzsteuer von € 2.000,- für den auf den Gewerbebetrieb entfallenden Teil an das Finanzamt abführen. (Zu diesem Beispiel siehe auch *Jilch*, S 699)

14.3 Kleinunternehmer

§ 6 Abs 1 Z 27 UStG sieht vor, dass Kleinunternehmer steuerfreie Umsätze tätigen. Es handelt sich dabei um eine unechte Steuerbefreiung, dh dass ein Vorsteuerabzug nicht zusteht.

Ein Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, welcher im Inland einen Sitz oder Wohnsitz hat und dessen Umsätze gem § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG den Betrag von € 30.000,- im Veranlagungszeitraum nicht überschreiten. Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerung sind nicht in die Umsatzgrenze einzubeziehen. (§ 6 Abs 1 Z 27 UStG)

Bei der Berechnung der Umsätze ist von der Besteuerung nach den allgemeinen Regeln auszugehen. Erzielt der Steuerpflichtige bspw nur 20%ige Umsätze, können seine Bruttoumsätze € 36.000,- betragen, ohne dass die Umsatzgrenze von € 30.000,- überschritten wird. Maßgeblich ist demnach die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht. (UStR Rz 995)

Umsätze, welche unter die land- und forstwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung fallen, sind in die Umsatzgrenze einzubeziehen. Gegebenenfalls sind die Umsätze mit 150% des Einheitswertes zu schätzen. (UStR Rz 996) Der somit geschätzte land- und forstwirtschaftliche Umsatz ist als Nettogröße zu verstehen. (UStR Rz 2907)

Wird die Umsatzgrenze innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren einmalig um nicht mehr als 15% überschritten, hindert dies nicht an der Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung. (§ 6 Abs 1 Z 27 UStG)

Beispiel:

Ein Landwirt mit einem landwirtschaftlichen Einheitswert von € 14.500,- hat daneben Einkünfte aus der Vermietung von Wohnungen. Daraus erzielt er Umsätze iHv € 15.840,-. Der Landwirt stellt sich die Frage, ob er für die Vermietung Um-

Kapitel 15

Option zur Regelbesteuerung

15.1 Abgabe der Option und Widerruf

Gem § 22 Abs 6 UStG kann jeder Land- und Forstwirt auf die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung gem § 22 UStG verzichten. Es liegt somit in den Händen des Land- und Forstwirtes, ob er seine Umsätze pauschal oder nach den allgemeinen Vorschriften des UStG behandeln möchte.

Damit einher geht die Behandlung der Vorsteuer. Bei der Durchschnittssatzbesteuerung wird unterstellt, dass die Vorsteuer in gleicher Höhe wie die Umsatzsteuer anfällt, sodass grundsätzlich weder Umsatzsteuer abgeführt werden muss noch zusätzlich Vorsteuer lukriert werden kann. Verzichtet der Land- und Forstwirt auf die Anwendung des § 22 UStG, hat er für seine Umsätze Umsatzsteuer abzuführen und steht ihm gleichzeitig auch der Vorsteuerabzug zu.

Eine Option kann nur für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb abgegeben werden. Zur Beurteilung, ob die Abgabe einer Option vorteilhaft ist, ist es sinnvoll eine Planungsrechnung über die zu erwartenden Umsatz- und Vorsteuerbeträge für die folgenden fünf Jahre – wegen der fünfjährigen Bindung – zu erstellen.

Hinweis

Zusätzlich sind die Auswirkungen aus dem Wechsel der Regelbesteuerung zur Besteuerung nach Durchschnittssätzen nach fünf Jahren zu berücksichtigen. Bis einschließlich 2013 löste dieser Wechsel keine Konsequenzen aus. Seit dem Jahr 2014 muss jedoch eine entsprechende Vorsteuerkorrektur durchgeführt werden. Diese Änderung führt insbesondere im Zusammenhang mit Grundstücken dazu, dass eine längere Planungsrechnung notwendig sein kann.

Beispiel:

Eine Landwirtin plant im Jahr x0 einen Neubau eines Stalles. Die Kosten werden sich auf rund € 450.000,-- brutto belaufen. Sie schätzt die Umsätze für die folgenden fünf Jahre in nachfolgend angegebener Höhe:

x0:	€ 22.000,--
x1:	€ 88.000,--
x2:	€ 88.000,--
x3:	€110.000,--
x4:	€110.000,--

Die von ihr getätigten Umsätze an einen gewerblichen Abnehmer unterliegen einem Steuersatz von 10%. Im Jahr x0 werden zusätzlich Vorsteuern von € 4.000,-- anfallen, in den folgenden Jahren rechnet sie mit Vorsteuern von jährlich rund € 6.000,--. Sollte die Landwirtin die Option ausüben?