

11.3 Land- und Forstwirtschaft (Verordnung BGBl. II Nr. 258/2005 – LuF PauschVO 2006 – für die Veranlagungsjahre 2006 bis 2010 bzw. BGBl. II Nr. 471/2010 idF BGBl. II Nr. 4/2011 – LuF-PauschVO 2011 – für die Veranlagungsjahre 2011 bis 2015)

11.3.1 Allgemeines

4140

Rechtslage bis 2010

Für nichtbuchführende land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind zwei Arten der Gewinnermittlung vorgesehen:

- Vollpauschalierung: land- und forstwirtschaftlicher Einheitswert bis einschließlich 65.500 €.
- Teilpauschalierung:
 - bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz oder
 - bei einem land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert zwischen mehr als 65.500 € und 150 000 € oder
 - bei einem forstwirtschaftlichen Einheitswert von mehr als 11.000 € (nur hinsichtlich der Einkünfte aus Forstwirtschaft).

Rechtslage ab 2011

Für nichtbuchführende land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind zwei Arten der Gewinnermittlung vorgesehen:

- Vollpauschalierung: land- und forstwirtschaftlicher Einheitswert bis einschließlich 100.000 Euro.
- Teilpauschalierung:
 - bei einem Einheitswert von mehr als 100.000 Euro und nicht mehr als 150.000 Euro oder
 - bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß [§ 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz](#) oder

- bei einem Einheitswert bis einschließlich 100.000 Euro und Ausübung der Teilpauschalierungsoption gemäß [§ 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2011](#) oder
- bei einem forstwirtschaftlichen Einheitswert von mehr als 11.000 Euro (nur hinsichtlich der Einkünfte aus Forstwirtschaft).

4140a

Die Beurteilung, ob die genannten Einheitswertgrenzen überschritten sind oder nicht, ist auf Basis des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vorzunehmen. Ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb einer einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft liegt dann vor, wenn alle Beteiligten zur Erreichung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Erfolges zusammenwirken.

Ein einheitlicher Betrieb ist insbesondere anzunehmen, wenn der Betrieb

- auf nahe Angehörige aufgeteilt wird und
- eine Verflechtung in der Nutzung von Produktionsmitteln und im Vertrieb der erzeugten Produkte vorliegt (zB Bewirtschaftung einer gemeinsamen Betriebsstätte, einheitlicher Marktauftritt, überwiegend gemeinschaftliche Nutzung von Maschinen und Geräten; keine klare Abgrenzung bei Wirtschaftsgebäuden und Flächen, keine exakte Zuordenbarkeit im Belegwesen, bei Verträgen und Behördenmeldungen).

Bei der Beurteilung, ob ein einheitlicher Betrieb vorliegt, ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.

Getrennte Betriebe liegen dann vor, wenn eine eindeutig getrennte Bewirtschaftung gegeben ist (zB sind die konventionelle Bewirtschaftung einerseits und die biologische Bewirtschaftung andererseits auf Grund der unterschiedlichen Produktionsmethoden und der damit verbundenen Anforderungen ein Indiz für das Vorliegen von zwei getrennten Betrieben).

11.3.1.1 Anwendung und maßgebender Einheitswert (§ 1 Abs. 1 bis 3 der Verordnung)

4141

Rechtslage 2006 bis 2010 ([LuF PauschVO 2006](#))

§ 1. (1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Dabei ist die Anwendung der Verordnung nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebs zweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.

(2) Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen. Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtungen ist hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung maßgebend.

(3) Wird am 31. Dezember eines Jahres durch unterjährige Zukäufe, Zupachtungen oder unentgeltliche Erwerbe von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der maßgebende Einheitswert gemäß § 2 bzw. der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 überschritten, so ist ab Beginn des Folgejahres § 8 bzw. § 9 anzuwenden. Wird am 31. Dezember eines Jahres durch unterjährige Verkäufe, Verpachtungen oder unentgeltliche Übertragungen von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der maßgebende Einheitswert gemäß § 2 bzw. der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 unterschritten, so sind ab Beginn des Folgejahres die §§ 8 bis 12 nicht mehr anzuwenden. Bei der Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes gemäß § 2 bzw. des maßgebenden Teileinheitswertes gemäß § 3 Abs. 2 ist § 125 Abs. 1 lit. b BAO in der geltenden Fassung sinngemäß anzuwenden, wobei der Steuerpflichtige zum 31. Dezember jenen Hektarsatz zugrunde zu legen hat, der im zuletzt vor diesem Stichtag ergangenen Einheitswertbescheid festgestellt wurde.

Rechtslage ab 2011

§ 1. (1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Dabei ist die Anwendung der Verordnung nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.

(2) 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. Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und

Verpachtungen, der Zu- und Verkäufe bzw. der zur Nutzung übernommenen und überlassenen Flächen sind hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung maßgebend.

(3) Wird am 31. Dezember eines Jahres durch unterjährige Zukäufe, Zupachtungen, zur Nutzung übernommene Flächen oder unentgeltliche Erwerbe von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der maßgebende Einheitswert gemäß § 2 bzw. der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 bzw. die weinbaulich genutzte Grundfläche von 60 Ar überschritten, so sind ab Beginn des Folgejahres die §§ 8 bis 12 bzw. § 3 Abs. 2 bzw. § 4 Abs. 2 anzuwenden. Wird am 31. Dezember eines Jahres durch unterjährige Verkäufe, Verpachtungen, zur Nutzung überlassene Flächen oder unentgeltliche Übertragungen von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der maßgebende Einheitswert gemäß § 2 bzw. der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 bzw. die weinbaulich genutzte Grundfläche von 60 Ar unterschritten, so sind ab Beginn des Folgejahres die §§ 8 bis 12 bzw. § 3 Abs. 2 bzw. § 4 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden. Bei der Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes gemäß § 2 bzw. des maßgebenden Teileinheitswertes gemäß § 3 Abs. 2 ist § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung sinngemäß anzuwenden, wobei der Steuerpflichtige zum 31. Dezember jenen Hektarsatz zugrunde zu legen hat, der im zuletzt vor diesem Stichtag ergangenen Einheitswertbescheid festgestellt wurde.

Die [LuF PauschVO 2006](#) bzw. die [LuF-PauschVO 2011](#) kann entweder nur zur Gänze oder überhaupt nicht angewendet werden. Wird zB der Gewinn aus Forstwirtschaft mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, so kann auch der Gewinn aus Landwirtschaft nur mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werden. Eine Mischung zwischen Pauschalierung (Voll- oder Teilpauschalierung) und vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hinsichtlich der einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Betriebszweige ist nicht möglich.

Bei Über- oder Unterschreiten der maßgeblichen Einheitswertgrenzen ist ab dem Folgejahr die Teilpauschalierung anzuwenden, wenn durch unterjährige Zukäufe, Zupachtungen, zur Nutzung übernommene Flächen oder unentgeltliche Erwerbe der für die Vollpauschalierung maßgebende Einheitswert (Gesamteinheitswert von 100.000 Euro bzw. 65.500 Euro bis 2010 oder 11.000 Euro Forst-Teileinheitswert) am 31. Dezember eines Jahres überschritten wird. Solange der Steuerpflichtige hinsichtlich der zugekauften bzw. unentgeltlich erworbenen Flächen zum 31. Dezember des jeweiligen Veranlagungsjahres noch über keinen eigenen Einheitswertbescheid verfügt, sind zur Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes - wie bei Zupachtungen - die eigenen Hektarsätze heranzuziehen.

4141a

Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Teilbetrieb unterjährig im Wege der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge erworben oder zugepachtet, ist für die Beurteilung der Frage, welche Pauschalierungsmethode durch den Betriebserwerber anzuwenden ist, der Einheitswert der übertragenen land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen zum vorangegangenen 31.12. maßgeblich. Beträgt der bescheidmäßig festgestellte Gesamteinheitswert über 100.000 Euro (bis 2010 65.500 Euro) oder der bescheidmäßig festgestellte Forst-Teileinheitswert über 11.000 Euro, ist bereits für das Jahr der Betriebsübertragung der Gewinn mittels Teilpauschalierung zu ermitteln (siehe [§ 191 Abs. 4 BAO](#)).

Entsprechendes gilt im Fall der Bilanzierung des Rechtsvorgängers. Sollte der Erwerber bereits einen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr führen, kann für diesen Betrieb im Jahr des unterjährigen Betriebserwerbs die Gewinnermittlung fortgeführt werden.

4142

Der maßgebliche Einheitswert ergibt sich aus Eigenbesitz plus Zupachtungen und zur Nutzung übernommene Flächen minus Verpachtungen und zur Nutzung überlassener Flächen. Bei Zupachtungen und zur Nutzung übernommenen Flächen ist der ha-Satz des Pächters maßgebend. Stellen landwirtschaftlich genutzte Flächen bewertungsrechtlich Grundvermögen dar, sind sie mit dem Wert, der sich aus der Multiplikation der Fläche mit dem ha-Satz des jeweiligen Betriebszweiges ergibt, dem Einheitswert hinzuzurechnen.

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Zurechnung von An- und Verkäufen, Zu- oder Verpachtungen und Nutzungsübernahmen und –überlassungen stellt die Verordnung klar, dass es nicht auf einen bestimmten Zeitpunkt, sondern auf die Bewirtschaftung während des Veranlagungszeitraumes ankommt. Im Zweifel kann daher die Regel "Wer die Ernte hat, der hat die Zurechnung" gelten. Ist im maßgeblichen Einheitswertbescheid des Pächters für die betreffende Vermögensunterart (Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau) kein Hektarsatz ausgewiesen, ist der entsprechende im Einheitswertbescheid des Verpächters ausgewiesene Hektarsatz anzuwenden. Diesen Hektarsatz hat das Finanzamt auf Anfrage dem Pächter mitzuteilen.

11.3.1.2 Grundsätzliches zur Durchschnittssatzgewinnermittlung**4143**

Die Durchschnittssatzbesteuerung ("Pauschalierung") stellt lediglich eine besondere Art der Gesamtschätzung nach äußeren Betriebsmerkmalen dar (VwGH 19.10.1971, 0013/70).

Zu unterscheiden ist zwischen einer Vollpauschalierung und einer Teilpauschalierung.

Bei der Vollpauschalierung, die vom Einheitswert oder von flächenabhängigen Durchschnittssätzen (gärtnerische Erzeugung für Wiederverkäufer) ausgeht, sind die tatsächlichen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben grundsätzlich nicht von Bedeutung. Dieses Prinzip wird insoweit durchbrochen, als außerordentliche Einnahmen gesondert zu erfassen sind und bestimmte Ausgaben im Verordnungswege zum Abzug zugelassen werden.

4144

Die Teilpauschalierung gilt als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, wobei von den tatsächlichen Einnahmen pauschale Ausgaben abgezogen werden.

4145

Bildet ein landwirtschaftlicher Betrieb einen Teil eines einheitlichen Gewerbebetriebes, so kommt die Anwendung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft nicht in Betracht (VwGH 6.11.1968, 0051/67).

4146

Bei einem Rumpfwirtschaftsjahr ist der pauschaliert ermittelte Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes grundsätzlich jenem Steuerpflichtigen zuzurechnen, der im jeweiligen Kalenderjahr von den betreffenden Flächen die Ernte eingebracht bzw. den überwiegenden Ertrag erzielt hat; es bestehen aber auch keine Bedenken, wenn der pauschal ermittelte Gewinn dem Betriebsvorgänger und Betriebsnachfolger anteilig zugerechnet wird (siehe Rz 5154).

11.3.2 Gewinnermittlung bis zu einem Einheitswert von 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro)

4147

Rechtslage 2006 bis 2010 ([LuF PauschVO 2006](#))

§ 2. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 65.500 Euro ist der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes von 39% vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen. Wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ermittelt, kommt die Anwendung dieses Durchschnittssatzes nicht in Betracht.

(2) Wird der Grundbetrag von Alpen von einem gemäß § 39 Abs. 2 Z 1 lit. a des Bewertungsgesetzes 1955 gesondert festgestellten Vergleichswert abgeleitet, ist der Durchschnittssatz mit 70% des sich aus Abs. 1 ergebenden Satzes anzusetzen.

Rechtslage ab 2011

§ 2. (1) Bei einem maßgebenden Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 100.000 Euro ist der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes von 39% vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen. Wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ausgeübt, kommt die Anwendung dieses Durchschnittssatzes nicht in Betracht.

(2) Wird der Grundbetrag von Alpen von einem gemäß § 39 Abs. 2 Z 1 lit. a des Bewertungsgesetzes 1955 gesondert festgestellten Vergleichswert abgeleitet, ist der Durchschnittssatz mit 70% des sich aus Abs. 1 ergebenden Satzes anzusetzen.

11.3.2.1 Gewinn aus Landwirtschaft

4148

Grundsätzlich ist der Land- und Forstwirt bis zu einem Gesamteinheitswert von 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) hinsichtlich seiner Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft vollpauschaliert. Es besteht allerdings die Möglichkeit, gemäß [§ 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2011](#) in die Teilpauschalierung zu optieren (siehe Rz 4148a). Bis zur Veranlagung 2010 besteht kein Wahlrecht zwischen Voll- und Teilpauschalierung (VwGH 28.10.2009, [2005/15/0019](#)).

Die Teilpauschalierung ist hinsichtlich des gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes verpflichtend, wenn die sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß [§ 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz](#) oder die Teilpauschalierungsoption ausgeübt wird oder der maßgebende Einheitswert mehr als 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) und nicht mehr als 150.000 Euro beträgt (vgl. [§ 8 Abs. 1 der LuF-PauschVO 2011](#)).

4148a

Ab der Veranlagung 2011 besteht die Möglichkeit, auch bei einem Einheitswert bis 100.000 Euro ohne Ausübung der großen Beitragsgrundlagenoption nach [§ 23 Abs. 1a BSVG](#) in die Teilpauschalierung zu optieren. Die Option ist nur für den gesamten Betrieb möglich und kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer- bzw. Feststellungsbescheides ausgeübt werden. Wird die Teilpauschalierungsoption ausgeübt, besteht eine Bindung an diese Option für die folgenden fünf Kalenderjahre, eine Rückkehr zur Vollpauschalierung ist erst nach Ende des Bindungszeitraumes zulässig. Eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder eine freiwillige Bilanzierung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ist aber immer möglich, wobei in diesen Fällen eine Rückkehr zur Pauschalierung erst nach Ablauf von 5 Jahren möglich ist.

11.3.2.2 Gewinn aus Almwirtschaft

4149

Wurde für Almen ein gesonderter Einheitswert festgestellt, ist dieser Einheitswert (bzw. der darin enthaltene Hektarsatz) um 30% zu kürzen. Für die Anwendung der Durchschnittssätze ist der gekürzte Betrag heranzuziehen.

11.3.2.3 Gewinn aus Forstwirtschaft (§ 3 der Verordnung)

4150

§ 3. (1) Beträgt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert nicht mehr als 11.000 Euro, ist der Gewinn aus Forstwirtschaft mit dem Durchschnittssteuersatz gemäß § 2 erfasst.

(2) Übersteigt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert den Betrag von 11.000 Euro, sind von den Betriebseinnahmen pauschale Betriebsausgaben abzuziehen. Diese sind von der dem forstwirtschaftlichen (Teil)Einheitswert zugrunde liegenden Minderungszahl für Fichte und Lärche der Bonität 7 bzw. Wertziffer abhängig und betragen:

1. Bei Selbstschlägerung:

a) 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder einer Wertziffer von 11 bis 20,

b) 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder einer Wertziffer von 6 bis 10,

c) 50% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 69 bis 100 oder einer Wertziffer von 1 bis 5.

2. Bei Holzverkäufen am Stock:

a) 30% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 63 oder einer Wertziffer von 10 bis 20,

b) 20% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 64 bis 100 oder einer Wertziffer von 1 bis 9.

Liegt dem Einheitswert einer forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche keine Minderungszahl oder Wertziffer zugrunde, ist vom Finanzamt eine fiktive Minderungszahl oder Wertziffer zu ermitteln.

(3) Der als forstwirtschaftlich anzusehende Teil des Einheitswertes ist bei der Berechnung des Grundbetrages (§ 2) auszuscheiden, sofern er mehr als 11.000 Euro beträgt.

Randzahlen 4151 und 4152: entfallen

11.3.2.3.1 Forsteinheitswert bis 11.000 Euro

4153

Der Gewinn wird mit 39% vom forstwirtschaftlichen Einheitswert ermittelt, sofern der forstwirtschaftliche Einheitswert nicht mehr als 11.000 Euro und der Gesamteinheitswert nicht mehr als 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) beträgt und weder die Teilpauschalierungsoption (siehe Rz 4148a) noch die Beitragsgrundlagenoption ([§ 23 Abs. 1a BSVG](#)) ausgeübt wurde¹⁾. In dem pauschal ermittelten Gewinn ist auch der Eigenverbrauch enthalten.

¹⁾ *Redaktionelle Anmerkung: Der erste Satz wurde am 4. Jänner 2012 im Rahmen einer Korrektur geändert:*

Version alt: "[...] sofern der Gesamteinheitswert nicht mehr als 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) beträgt oder die Teilpauschalierungsoption (siehe Rz 4148a) oder die Beitragsgrundlagenoption (§ 23 Abs. 1a BSVG) ausgeübt wurde."

*Version neu: "[...] sofern der **forstwirtschaftliche Einheitswert nicht mehr als 11.000 Euro und der Gesamteinheitswert nicht mehr als 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) beträgt und weder die Teilpauschalierungsoption (siehe Rz 4148a) noch die Beitragsgrundlagenoption (§ 23 Abs. 1a BSVG) ausgeübt wurde.**"*

11.3.2.3.2 Forsteinheitswert über 11.000 Euro

4154

Der Gewinn ist durch Abzug folgender pauschaler Betriebsausgaben von den tatsächlichen Betriebseinnahmen zu ermitteln:

- Bei Selbstschlängerung:
 - a. 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder einer Wertziffer von 11 bis 20
 - b. 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder einer Wertziffer von 6 bis 10
 - c. 50% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 69 bis 100 oder einer Wertziffer von 1 bis 5
- Bei Holzverkäufen am Stock:
 - a. 30% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 63 oder einer Wertziffer von 10 bis 20
 - b. 20% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 64 bis 100 oder einer Wertziffer von 1 bis 9

Maßgeblich ist die in den Berechnungsgrundlagen des jeweils gültigen Einheitswertbescheides enthaltene Minderungszahl oder Wertziffer.

Bei Kleinstwäldern bis 10 ha Größe wird seitens der Bewertungsstelle der Finanzämter grundsätzlich keine Wertziffer ermittelt. Liegt der Gesamteinheitswert des land- und

forstwirtschaftlichen Betriebes über 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) oder wird von der Möglichkeit der Teilpauschalierungsoption Gebrauch gemacht, wird bei Bedarf (zB bei Ausübung der Teilpauschalierungsoption ab 2011) vom Finanzamt eine fiktive Wertziffer ermittelt. Es bestehen allerdings keine Bedenken, die pauschalen Betriebsausgaben wie folgt zu ermitteln:

Der Wirtschaftswald im Kleinstwald (bis 10 ha Waldfläche) wird je nach den Gelände- und Bringungsverhältnissen (GBV) in Bringungslagen eingestuft, wobei die Bringungslage 1 für günstige GBV, die Bringungslage 2 für mittlere GBV und die Bringungslage 3 für schlechte GBV steht.

Nimmt ein pauschalierter Land- und Forstwirt die Teilpauschalierungsoption gemäß [§ 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2011](#) in Anspruch oder wird die sozialversicherungsrechtliche Teilpauschalierungsoption ([§ 23 Abs. 1a BSVG](#)) ausgeübt, können für den Kleinstwald folgende pauschale Betriebsausgaben angesetzt werden:

- Bei Selbstschlägerung:
 - a. 70% der Betriebseinnahmen bei der Bringungslage 3
 - b. 60% der Betriebseinnahmen bei der Bringungslage 2
 - c. 50% der Betriebseinnahmen bei der Bringungslage 1
- Bei Holzverkäufen am Stock:
 - a. 30% der Betriebseinnahmen bei der Bringungslage 3
 - b. 20% der Betriebseinnahmen bei den Bringungslage 1 und 2.

Ein Eigenverbrauch von Holz ist als Betriebseinnahme anzusetzen.

11.3.2.4 Gewinn aus Weinbau (§ 4 der Verordnung)

4155

Rechtslage ab 1. Jänner 2001

§ 4. (1) Der Gewinn aus Weinbau (z.B. Wein, Weintrauben, Maische, Traubensaft, Traubenmost und Sturm sowie alkoholfreie Getränke und Speisen im Rahmen des Buschenschankes) ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Wenn die weinbaulich genutzte Grundfläche 60 Ar nicht übersteigt, hat die gesonderte Ermittlung des Gewinnes aus Weinbau zu unterbleiben.

(2) Die Betriebsausgaben betragen 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), mindestens aber 4.400 Euro je Hektar weinbaulich genutzter Grundflächen, höchstens jedoch die Höhe der Betriebseinnahmen.

(3) Ist der Gewinn aus Weinbau gemäß Abs. 1 erster Satz gesondert zu ermitteln, dann ist der auf die weinbaulich genutzten Grundflächen entfallende Teil des Einheitswertes bei der Berechnung des Grundbetrages (§ 2) auszuscheiden.

(4) Übersteigt die weinbaulich genutzte Grundfläche nicht 60 Ar, dann sind abweichend von Abs. 1 zweiter Satz die Gewinne aus Buschenschank und Bouteillenweinverkauf durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln, wobei die Bestimmungen des Abs. 2 sinngemäß anzuwenden sind.

4156

Die gesonderte Gewinnermittlung hat im Rahmen von Landwirtschaftsbetrieben bis 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) Einheitswert (Vollpauschalierung) zu unterbleiben, wenn die weinbaulich genutzte Grundfläche 60 Ar nicht übersteigt. In diesem Fall erfolgt lediglich eine Ableitung des Gewinnes aus dem Einheitswert wie bei einer Vollpauschalierung eines landwirtschaftlichen Betriebes. Der jeweilige Durchschnittssatz ist auf den gesamten Einheitswert des Betriebes (inklusive Weinbau) anzuwenden. Wenn ein Buschenschank oder ein Bouteillenweinverkauf (Verkauf von Wein in Flaschen zu 0,75 Liter und weniger) betrieben wird, ist aber stets - somit auch bei unter 60 Ar weinbaulich genutzter Fläche - eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung notwendig.

Näheres zum Wein- und Mostbuschenschank siehe Rz 4231 ff.

11.3.2.4.1 Betriebseinnahmen

4157

Als Betriebseinnahmen sind nach den allgemeinen Grundsätzen die durch den Betrieb veranlassten Einnahmen (einschließlich geldwerter Vorteile) anzusehen (siehe Rz 1001 ff). Dazu zählen auch Hagelversicherungsentschädigungen, Stilllegungsprämien, EU-Beihilfen, Prämien für den kontrollierten integrierten Weinbau, Anlagenverkäufe (siehe Rz 4175), Erlöse aus der Veräußerung von Rauchwaren im Buschenschank, Eigenverbrauch und dgl. Die Einnahmen sind brutto (einschließlich Umsatzsteuer) anzugeben, und zwar auch dann, wenn die Umsatzsteuer nach den Grundsätzen der Regelbesteuerung ermittelt wird. Die Betriebseinnahmen sind aufzuzeichnen (§ 126 Abs. 2 BAO).

4157a

Durch die Pauschalierung sind die regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge erfasst (siehe auch Rz 4172 ff). Die Veräußerung und Anschaffung von Grundstücken stellt kein regelmäßiges Rechtsgeschäft dar. Daher sind diese Rechtsgeschäfte im Falle der Regelbesteuerung gesondert anzusetzen ([§ 13 Abs. 1 LuF-PauschVO 2011](#)).

Unterliegen die Einkünfte allerdings dem besonderen Steuersatz, sind sie gesondert nach den Prinzipien der Grundstücksbesteuerung zu erfassen (siehe dazu Rz 763 ff).

Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen sind daher außerhalb der Pauschalierung immer gesondert zu ermitteln. Unabhängig davon, ob die pauschalierten Gewinne nach der Methode der Vollpauschalierung oder der Teilpauschalierung zu ermitteln sind, sind Gewinne aus Grundstücksveräußerungen nach den Regeln der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (unter Ansatz einer rechnerischen AfA) zu ermitteln und die Grundstücke in das Anlageverzeichnis gemäß [§ 7 Abs. 3 EStG 1988](#) aufzunehmen (siehe Rz 4137a).

Unabhängig von der außerhalb der Pauschalierung erfolgenden Gewinnermittlung bei Grundstücksveräußerungen ist die AfA von Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten auf Grund des Zusammenhanges mit dem laufenden Betrieb durch die Pauschalierung konsumiert.

Die dargestellten Grundsätze gelten sinngemäß auch für dem besonderen Steuersatz unterliegende Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des [§ 27 EStG 1988](#).

11.3.2.4.2 Betriebsausgaben

4158

Bei einer (vorübergehenden) Stilllegung von Weingärten gelten die stillgelegten Flächen weiterhin als weinbaulich genutzte Flächen, solange Stilllegungsprämien bezogen werden. Erfolgt während des Veranlagungsjahres eine unentgeltliche Betriebsübergabe oder Verpachtung der Weingärten, so können die pauschalen Betriebsausgaben in Höhe von 4.400 Euro/ha grundsätzlich von jenem Steuerpflichtigen in Abzug gebracht werden, der im jeweiligen Kalenderjahr von den betreffenden Flächen die Ernte eingebracht bzw. den überwiegenden Ertrag erzielt hat; es bestehen aber auch keine Bedenken, wenn die pauschalen Betriebsausgaben dem Betriebsvorgänger und Betriebsnachfolger anteilig zugerechnet werden. Siehe Rz 5154.

4159

Der Abzug der pauschal ermittelten Betriebsausgaben darf nur bis zur Höhe der Betriebseinnahmen erfolgen. Der Winzer kann daher einen allfälligen Verlust aus Weinbau nur geltend machen, wenn er die gesamten tatsächlichen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Weinbau und den anderen land- und forstwirtschaftlichen Betriebszweigen und Tätigkeiten nachweist.

11.3.2.4.3 Rodungsprämien

4160

Werden für die endgültige Aufgabe von Rebflächen bzw. den unwiderruflichen, dauerhaften Verzicht des Auspflanzungsrechtes seitens der öffentlichen Hand Prämien gewährt, sind diese Prämien Betriebseinnahmen. Die Betriebsausgaben sind gemäß § 4 der Pauschalierungsverordnung zu ermitteln.

11.3.2.4.4 Stilllegungsprämien

4161

Laufend ausbezahlte Stilllegungsprämien sind Betriebseinnahmen, auf welche die Ausgabenpauschalsätze gemäß § 4 Pauschalierungsverordnung anzuwenden sind.

11.3.2.4.5 Auspflanzungsförderungen

4162

Werden für die Neuauspflanzung von Weingärten Förderungen gewährt, handelt es sich um gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) steuerfreie Einnahmen. Die pauschalen Betriebsausgaben (70% der Einnahmen, mindestens jedoch 4.400 Euro/ha der weinbaulich genutzten Fläche) sind in den nächsten zehn Jahren jeweils um 1/10 der erhaltenen Förderungszahlungen zu kürzen.

11.3.2.5 Gewinn aus Gartenbau (§ 5 der Verordnung)

4163

Rechtslage ab 1. Jänner 2001

§ 5. (1) Der Gewinn aus Gartenbau (§ 49 Bewertungsgesetz 1955) ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

(2) Die Betriebsausgaben sind mit einem Durchschnittssatz von 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen. Neben den mittels dieses Durchschnittssatzes berechneten Betriebsausgaben sind noch Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Abzug der gemäß Abs. 2 ermittelten Betriebsausgaben darf nur bis zur Höhe der Betriebseinnahmen erfolgen.

(3) Abweichend von den Bestimmungen der Abs. 1 und 2 sind für die Ermittlung des Gewinnes aus Gartenbau flächenabhängige Durchschnittssätze anzuwenden. Voraussetzung dafür ist, daß der ausschließliche Betriebsgegenstand in der Lieferung eigener gärtnerischer Erzeugnisse an Wiederverkäufer besteht. Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn die Einnahmen aus anderen Lieferungen - ausgenommen aus Anlagenverkäufen - und aus Leistungen nachhaltig insgesamt nicht mehr als 1.500 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) jährlich betragen. Als Wiederverkäufer gelten Betriebe, die gewerbsmäßig die ihnen

gelieferten Erzeugnisse entweder unverändert oder nach Bearbeitung oder Verarbeitung weiterveräußern. Die Durchschnittssätze betragen:

1. Für den Anbau von Gemüse

	<i>je m² der</i>	<i>Euro</i>
<i>a) Freilandfläche</i>		
<i>aa) einkulturig</i>		<i>0,24</i>
<i>bb) mehrkulturig</i>		<i>0,42</i>
<i>b) überdachten Kulturflächen</i>		
<i>aa) bei Plastikfolientunnel</i>		
<i>bis 3,5 m Basisbreite</i>		<i>0,42</i>
<i>Über 3,5 m Basisbreite</i>		<i>0,84</i>
<i>bb) bei Niederglas (Mistbeete, Erdhäuser)</i>		
		<i>0,84</i>
<i>cc) bei nicht stabilen Gewächshäusern</i>		
<i>nicht heizbar</i>		<i>0,96</i>
<i>heizbar</i>		<i>1,2</i>
<i>dd) bei stabilen Gewächshäusern</i>		
<i>nicht heizbar</i>		<i>1,08</i>
<i>heizbar</i>		<i>1,32</i>

2. für den Anbau von Blumen und Stauden

	<i>je m² der</i>	<i>Euro</i>
<i>a) Freilandfläche</i>		
<i>aa) einkulturig</i>		<i>0,3</i>
<i>bb) mehrkulturig</i>		<i>0,48</i>
<i>b) überdachten Kulturflächen</i>		
<i>aa) bei Plastikfolientunnel</i>		
<i>bis 3,5 m Basisbreite</i>		<i>0,48</i>
<i>Über 3,5 m Basisbreite</i>		<i>1,08</i>
<i>bb) bei Niederglas (Mistbeete, Erdhäuser)</i>		
		<i>1,08</i>
<i>cc) bei nicht stabilen Gewächshäusern</i>		
<i>nicht heizbar</i>		<i>1,2</i>

<i>heizbar</i>	<i>1,8</i>
<i>dd) bei stabilen Gewächshäusern</i>	
<i>nicht heizbar</i>	<i>1,5</i>
<i>heizbar</i>	<i>2,7</i>
3. für Baumschulen	
<i>je m² der</i>	<i>Euro</i>
<i>a) Fläche zur Heranzucht von</i>	
<i>Obstgehölzen und Beerensträuchern</i>	<i>0,48</i>
<i>b) Fläche zur Heranzucht von</i>	
<i>Ziergehölzen</i>	<i>0,6</i>

(4) Das Ausmaß der überdachten Kulturfleichen bestimmt sich nach dem Flächenausmaß, das die Außenseiten der überdachten Flächen umschließt. Bei Gewächshäusern sind daher die Außenseiten dieser Gebäude maßgebend.

(5) Bei der Ermittlung des Grundbetrages (§ 2) scheidet der auf die gärtnerisch genutzten Grundflächen entfallende Anteil des Einheitswertes aus.

11.3.2.5.1 Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

4164

Rechtslage ab 1. Jänner 2001

Die Ermittlung der Betriebsausgaben mit einem pauschalen Durchschnittssatz von 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) zuzüglich allfälliger Lohnkosten gilt nur für gärtnerische Endverkaufsbetriebe. Rebschulen zählen zum Gartenbau.

11.3.2.5.2 Gewinnermittlung nach flächenabhängigen Durchschnittssätzen

4165

Diese Gewinnermittlung ist nur für Gärtnerei- und Baumschulbetriebe mit einem Einheitswert bis 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) anzuwenden, wenn ausschließlich eigene Erzeugnisse an Wiederverkäufer geliefert werden bzw. die Einnahmen aus anderen Lieferungen (Lieferung von zugekaufter Handelsware oder Lieferungen an Letztverbraucher) und aus Leistungen (zB Schneiden und Spritzen von Pflanzen, Verleih von Dekorationspflanzen, Gartengestaltungsarbeiten, Friedhofsarbeiten) sowie aus gärtnerischem Nebenerwerb nicht mehr als 1.500 Euro betragen. Nicht in diese Grenze sind Anlagenverkäufe einzubeziehen.

11.3.2.6 Gewinn aus Bienenzucht (Imkerei)

4165a

Der Gewinn aus Imkerei wird bei vollpauschalieren Landwirten (Gesamteinheitswert bis 100.000 Euro; bis 2010: 65.500 Euro) durch Anwendung des landwirtschaftlichen Gewinnprozentsatzes von 39% (siehe Rz 4147) auf den Einheitswert für Bienenzucht ermittelt. Da für Imkereien erst ab einem Bestand von 40 Ertragsvölkern ein Einheitswert festgesetzt wird, bleibt die Imkerei bei einer geringeren Anzahl von Bienenvölkern im Rahmen der Vollpauschalierung außer Ansatz. Ab einem Bestand von 40 Ertragsvölkern wird ein Einheitswert festgesetzt, der im Rahmen der Vollpauschalierung zu berücksichtigen ist.

Bei teilpauschalieren Landwirten (Gesamteinheitswert über 100.000 Euro; bis 2010: 65.500 Euro) sind die Einnahmen aus der Imkerei unabhängig von der Anzahl der Bienenvölker aufzuzeichnen und davon 70% pauschale Betriebsausgaben in Abzug zu bringen (siehe Rz 4166). Zur Einheitsbewertung siehe auch Rz 5123.

11.3.3 Gewinnermittlung bei einem EW von mehr als 100.000 Euro sowie bei Ausübung der Teilpauschalierungsoption (§ 2 Abs. 3 der VO) oder bei Ermittlung der sv-rechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a BSVG (§§ 8 bis 12 der Verordnung)

4166

Rechtslage ab 2006 bis 2010 ([LuF PauschVO 2006](#))

§ 8. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 65.500 Euro oder bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes (Beitragsgrundlagenoption) ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit die §§ 9 bis 12 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Forstwirtschaft

§ 9. Die Betriebsausgaben aus Forstwirtschaft sind unter sinngemäßer Anwendung des § 3 Abs. 2 zu berechnen.

Weinbau

§ 10. Die Betriebsausgaben aus Weinbau (zB Wein, Weintrauben, Maische, Traubensaft, Traubenmost und Sturm sowie alkoholfreie Getränke und Speisen im Rahmen des Buschenschankes) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 2 zu berechnen.

Gartenbau

§ 11. Die Betriebsausgaben aus Gartenbau (§ 49 Bewertungsgesetz 1955) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 5 Abs. 2 zu berechnen.

Land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb, Be- und/oder Verarbeitung und Buschenschank im Rahmen des Obstbaus

§ 12. Für die Gewinnermittlung der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, der Be- und/oder Verarbeitung und aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaus gilt § 6 sinngemäß.

Rechtslage ab 2011

§ 8. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 100.000 Euro, bei Ausübung der Option gemäß § 2 Abs. 3 dieser Verordnung oder bei Ausübung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit die §§ 9 bis 12 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Forstwirtschaft

§ 9. Die Betriebsausgaben aus Forstwirtschaft sind unter sinngemäßer Anwendung des § 3 Abs. 2 zu berechnen.

Weinbau und Buschenschank im Rahmen des Obstbaues

§ 10. (1) Die Betriebsausgaben aus Weinbau (zB Wein, Weintrauben, Maische, Traubensaft, Traubenmost und Sturm sowie alkoholfreie Getränke und Speisen im Rahmen des Buschenschankes) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 2 zu berechnen.

(2) Die Betriebsausgaben aus Mostbuschenschank (Buschenschank im Rahmen des Obstbaues einschließlich alkoholfreier Getränke und Speisen) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 5 zu berechnen.

Gartenbau

§ 11. Die Betriebsausgaben aus Gartenbau (§ 49 Bewertungsgesetz 1955) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 5 Abs. 2 zu berechnen.

Land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb, Be- und/oder Verarbeitung und Almausschank

§ 12. Für die Gewinnermittlung der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, der Be- und/oder Verarbeitung und aus dem Almausschank gilt § 6 sinngemäß.

Macht der Land- und Forstwirt von der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß [§ 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz](#), BGBl. Nr. 559/1978 in der geltenden Fassung, Gebrauch, beantragt er also an Stelle des vom Einheitswert abgeleiteten Versicherungswertes die gemäß Einkommensteuerveranlagung festgestellten Einkünfte als Grundlage seiner Sozialversicherungsbeiträge heranzuziehen, darf er auch seinen steuerlichen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nur durch Bilanzierung, vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder durch Teilpauschalierung ([§§ 8 bis 12 LuF-PauschVO 2011](#)) ermitteln. Eine Vollpauschalierung ist in einem solchen Fall auch bei einem Gesamteinheitswert von weniger als 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) unzulässig. Die Optionserklärung gemäß [§ 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz](#) ist in jedem Fall nicht beim Finanzamt, sondern ausschließlich bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern abzugeben.

Zur Teilpauschalierungsoption nach [§ 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2011](#) siehe Rz 4148a.

4166a

Die Teilpauschalierung ist nach der Bruttomethode ausgestaltet: Der pauschale Betriebsausgabensatz errechnet sich durch Anwendung des Durchschnittssatzes von 70% auf die Betriebseinnahmen einschließlich der Umsatzsteuer. Im Rahmen der Bruttomethode sind Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt Betriebsausgaben und Umsatzsteuererstattungen seitens des Finanzamtes Betriebseinnahmen. Da die Betriebsausgabenpauschalierung den Charakter der Brutto-Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht verändert, sind Umsatzsteuererstattungen (Gutschriften aus dem Saldo Vorsteuer und geschuldeter Umsatzsteuer) auch bei Inanspruchnahme der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Weg der Teilpauschalierung als Betriebseinnahmen zu erfassen; sie erhöhen damit auch wieder im Ausmaß von 70% das Betriebsausgabenpauschale. Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt gehen im Betriebsausgabenpauschale auf.

4166b

Im Rahmen der Teilpauschalierung ist der Eigenverbrauch stets als Betriebseinnahme zu erfassen.

4167

Die Betriebsausgaben für den Bereich der Landwirtschaft, den Gartenbau, den Mostbuschenschank, für die Be- und/oder Verarbeitung und den Almausschank sind pauschal mit 70% zu berücksichtigen.

4168

Zur Ermittlung der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb siehe Rz 4201 ff, Rz 4193 und Rz 4193a.

4169

Der Gewinn aus Forstwirtschaft ist unabhängig von der Höhe des forstwirtschaftlichen Einheitswertes stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Als Betriebsausgaben sind jedoch diejenigen Pauschalsätze heranzuziehen, die auch bei Betrieben mit einem Gesamteinheitswert bis 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) und einem forstwirtschaftlichen Einheitswert über 11.000 Euro gelten (Teilpauschalierung).

4170

Der Gewinn aus Gartenbau, Weinbau und Mostbuschenschank ist ebenfalls immer durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, wobei als pauschale Betriebsausgaben jene Sätze heranzuziehen sind, die auch bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit einem Einheitswert bis 100.000 Euro gelten (bis 2010: 65.500 Euro). Eine flächenabhängige Pauschalierung beim Gartenbau bzw. eine vom Einheitswert abgeleitete Pauschalierung beim Weinbau unter 60 Ar ist bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit einem Gesamteinheitswert über 100.000 Euro (bis 2010 65.500 Euro) nicht möglich.

11.3.4 Abgrenzungsfragen zur Pauschalierung (§ 1 Abs. 4 der Verordnung)

4171

(4) Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 295 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006, Nr. [2006/112/EG](#), ABJ, Nr. L 347, in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind.

11.3.4.1 Durch die Pauschalierung abgegoltene Vorgänge

4172

Grundsätzlich werden mit der Pauschalierung die laufenden Einnahmen und die laufenden Ausgaben abgegolten. Davon sind die regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge betroffen, die auch von [Art. 295 der Richtlinie 2006/112/EG](#) erfasst sind. Im

Anhang VII der Richtlinie 2006/112/EG werden die Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung und im Anhang VIII die landwirtschaftlichen Dienstleistungen aufgezählt (siehe Rz 4173).

4173

Anhang VII der Richtlinie 2006/112/EG:

1. *Anbau:*
 - a. *Ackerbau im Allgemeinen, einschließlich Weinbau;*
 - b. *Obstbau (einschließlich Olivenanbau) und Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzengartenbau, auch unter Glas;*
 - c. *Anbau von Pilzen und Gewürzen, Erzeugung von Saat- und Pflanzgut;*
 - d. *Betrieb von Baumschulen.*
2. *Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung:*
 - a. *Viehzucht und -haltung;*
 - b. *Geflügelzucht und -haltung;*
 - c. *Kaninchenzucht und -haltung;*
 - d. *Imkerei;*
 - e. *Seidenraupenzucht;*
 - f. *Schneckenzucht.*
3. *Forstwirtschaft.*
4. *Fischwirtschaft:*
 - a. *Süßwasserfischerei;*
 - b. *Fischzucht;*
 - c. *Muschelzucht, Austernzucht und Zucht anderer Weich- und Krebstiere;*
 - d. *Froschzucht.*

Anhang VIII der Richtlinie 2006/112/EG (beispielhaft): Anbau-, Ernte-, Dresch-, Press-, Lese- und Einsammelarbeiten, einschließlich Säen und Pflanzen; Verpackung und Zubereitung, wie beispielsweise Trocknung, Reinigung, Zerkleinerung, Desinfektion und Einsilierung landwirtschaftlicher Erzeugnisse; Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse; Hüten, Zucht und Mästen von Vieh; Vermietung normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken; technische Hilfe; Vernichtung

schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung von Pflanzen und Böden durch Besprühen; Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen; Beschneiden und Fällen von Bäumen und andere forstwirtschaftliche Dienstleistungen.

4174

Aufgrund von vor dem 1.4.2012 geschlossenen Verträgen gezahlte Entschädigungen für Bodenwertminderungen (Bodenverschlechterungen) sind wie Grundablösen steuerfrei. Wird die Entschädigung für guten Bodenzustand (besondere Bodenqualität) gewährt, so bleibt sie ebenfalls steuerfrei.

Werden Entschädigungen von Wertminderungen von Grundstücken im Sinne des [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) (Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte) auf Grund von nach dem 31.3.2012 geschlossenen Verträgen gezahlt, bleiben sie dann steuerfrei, wenn die für die Wertminderung kausale Maßnahme im öffentlichen Interesse steht (siehe dazu Rz 6653).

4175

Durch die Vollpauschalierung sind zB erfasst und daher nicht gesondert als Einnahmen anzusetzen:

- Verkäufe von Altmaschinen im Zuge der Erneuerung des Maschinenparks (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven der Altmaschinen den Buchwert der ersatzbeschafften Maschinen entsprechend kürzen;
- Versicherungsentschädigungen zB für zerstörte Einrichtungen und Maschinen sowie für vor dem 1.4.2012 zerstörte Gebäude, soweit ihnen entsprechende Aufwendungen (Ersatzinvestitionen oder Schadensbeseitigungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven des zerstörten Wirtschaftsgutes den Buchwert des ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes entsprechend kürzen;
- Versicherungsentschädigungen zB für nach dem 31.3.2012 zerstörte Gebäude, sind gesondert zu erfassen. Allerdings ist die Übertragung stiller Reserven auf das neu errichtete Gebäude zulässig (siehe Rz 3861b);
- Entschädigungen für vor dem 1.4.2012 enteignete Grundstücke (zB Hofgebäude), soweit ihnen entsprechende Aufwendungen für ersatzbeschaffte Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Wiederbeschaffungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven des enteigneten Grundstückes den Buchwert des ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes entsprechend kürzen; Einkünfte aus der Veräußerung

von Grundstücken nach dem 31.3.2012 sind gesondert zu erfassen; erfolgt die Veräußerung allerdings in Folge eines drohenden behördlichen Eingriffes, sind die Einkünfte gemäß [§ 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988](#) steuerfrei (siehe dazu Rz 766 und Rz 6651);

- Entschädigungen für enteignete Wirtschaftsgüter, soweit ihnen entsprechende Aufwendungen für ersatzbeschaffte Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Wiederbeschaffungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven des enteigneten Wirtschaftsgutes den Buchwert des ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes entsprechend kürzen;
- Entschädigungen für Wirtschaftsgüter, wenn die Aufgabe ihrer Bewirtschaftung im öffentlichen Interesse gelegen ist (zB bei Absiedelung aus einem Überschwemmungsgebiet oder infolge Geruchsbelästigung), soweit ihnen entsprechende Aufwendungen für ersatzbeschaffte Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Wiederbeschaffungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven des entschädigten Wirtschaftsgutes den Buchwert des ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes entsprechend kürzen;
- Niederlassungsprämien für Junglandwirte (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte);
- Vergütung der Mineralölsteuer für Agrardiesel auf Grund der Agrardieselerordnung, BGBl II Nr. 506/2004 (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte);
- Betriebsprämien auf Grund der [Direktzahlungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 491/2009;
- Zuschuss zur Hagelversicherung, Übernahme eines wesentlichen Teiles der Kosten für Milchleistungskontrolle, Fleischklassifizierung, Geflügelhygiene sowie Ausgleichszahlungen und Prämien zu laufenden Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben;
- Anlagensubventionen (Alternativenergieförderung zB bei Errichtung einer Biomasseanlage, Solaranlage, Stückholzkessel, ökologische Bauweise) seitens der EU, Bund, Länder und Gemeinden sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 insoweit steuerfrei, als entsprechende Aufwendungen vorliegen; "Überförderungen" sind zusätzlich als Betriebseinnahmen zu erfassen;
- Jährliche (degressive) Ausgleichszahlungen (nicht im Rahmen der EU-Rodungsaktion);
- Prämien für Flächenstilllegungen (zB nach der Agenda 2000);

- Sonderprämien für männliche Rinder (Stiere und Ochsen, einmal jährlich pro Altersklasse), Mutterkuhprämie und Milchkuhprämie auf Grund der [Direktzahlungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 491/2009, Mutterschaf- und Ziegenprämien;
- Extensivierungsprämien (zB für Rinder, wenn die Besatzdichte nicht höher ist als 1,4 GVE/ha Futterfläche; diese Prämie gibt es für prämiertenbeantragte männliche Rinder, Mutterkühe und für im Rahmen der Mutterkuhprämie beantragte Kalbinnen);
- Schlachtprämien für Großrinder und Kälber;
- Förderung von Biobetrieben (Betriebe mit biologischer Wirtschaftsweise erhalten Prämien für Ackerland, förderbares Grünland, Gemüse, Obst und Wein);
- Alpengprämie (die Auftriebsprämie - je ha/beweidete Almfläche eine GVE-Einheit - samt dem Behirtungszuschlag);
- Forstförderungen für Neuaufforstungen, für Energieholzflächen (Umtrieb höchstens 10 Jahre auf stillgelegten Flächen) und für die Pflege aufgegebener Forstflächen;
- Biotopförderungen;
- Die Umstrukturierungsbeihilfe Zucker gemäß [Art. 3 Abs. 6 der VO \(EG\) Nr. 320/2006](#) des Rates betreffend eine befristete Umstrukturierungsregelung für die Zuckerindustrie (zu Erlösen aus der Veräußerung oder Verpachtung des Rübenkontingentes/der Zuckerquote siehe Rz 4180).

11.3.4.2 Nicht von der Pauschalierung erfasste Einnahmen

Folgende Einnahmen sind bspw. nicht von der Pauschalierung erfasst:

Ersätze

4176

- Vergütungen für nicht pauschalierte Aufwendungen,
- der Ersatz von zusätzlich geltend gemachten Betriebsausgaben (zB Beitragsrückzahlungen von den gesetzlichen Kranken- u. Sozialversicherungsanstalten),
- Warenrückvergütungen einer Genossenschaft.

Abfindungen und Ablösen

4177

- Abfindungen oder Entschädigungen sind gesondert anzusetzen, hinsichtlich des Grund und Bodens können Einkünfte iSd § 29 Z 1 EStG 1988 vorliegen,
- Ablösen für Baulichkeiten und Dienstbarkeiten (VwGH 5.3.1981, 1302/80, 1404/80),
- Ablöse für ein Wegerecht (VwGH 29.03.2007, 2006/15/0112).

Enteignungen

4178

- Enteignungszahlungen, soweit sie nicht den nackten Grund und Boden oder den Ertrag des laufenden Jahres betreffen (siehe jedoch Rz 4175),
- Entschädigungen für den durch die Enteignung entstandenen Überhang an Gebäuden und Maschinen,
- Abgeltung für nachteilige wirtschaftliche Folgen (keine Aufrechnung mit Umbaukosten oder Umstellungskosten).

Entschädigungen

4179

- Entschädigungen iSd [§ 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) (zur Progressionsermäßigung gemäß [§ 37 Abs. 2 EStG 1988](#) siehe Rz 7369),
- Entschädigungen im Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ergeben sich insbesondere für die Aufgabe von Rechten, für Bodenwertminderungen, für die Einräumung von Dienstbarkeiten, für die Lagerung von Bodenmaterial und für Naturschutzbeschränkungen,
- Entschädigungen für Bodenwertminderung, die nicht auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse gewährt werden, sind steuerpflichtig. Mangels Veräußerung ist der besondere Steuersatz gemäß [§ 30a EStG 1988](#) nicht anwendbar.

Aufgabe von Rechten

4180

- Übertragung und freiwillige Abgabe von Zahlungsansprüchen der Betriebsprämie auf Grund der [Direktzahlungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 491/2009,
- Aufgabe eines Eigenstromrechtes,
- Erlös für Veräußerung oder Verpachtung des Milchkontingents (siehe dazu Rz 4180a) oder des Rübenkontingentes/der Zuckerquote,
- Verzicht auf Nachbarrecht stellt sonstige Leistung iSd [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) dar (VwGH 28.1.1997, 96/14/0012),
- Entgelt für die Aufgabe des Pacht(Miet)rechtes,
- Veräußerung von Teilwaldrechten (Holz- und Streunutzung) (VwGH 31.1.1990, 89/14/0143, VwGH 6.2.1990, 89/14/0147),

- Aufgabe von Wasserbenutzungsrechten, Entschädigungen als Kostenersatz für den Anschluss oder Zuleitung der Wasserversorgungsanlage bzw. Entschädigungen in Höhe des Kostenersatzes für den Wasserzins,
- Endgültige Aufgabe von Auspflanzrechten von Wein.

4180a

Zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinnes aus der Veräußerung von Milchreferenzmengen (Milchkontingente oder Milchquoten, siehe Rz 4180) können vom Veräußerungserlös (Betriebseinnahme) allenfalls vorhandene Buchwerte (seinerzeitige Anschaffungskosten des Milchkontingents) abgezogen werden. Bei Fehlen von Belegen über konkrete Anschaffungskosten können diese gemäß § 184 BAO geschätzt werden.

Es bestehen keine Bedenken, aus den Statistiken der AMA und des früheren Milchwirtschaftsfonds über die durchschnittlichen Milchquoten je Betrieb im Schätzungswege anzunehmen, dass 50% des verkauften Milchkontingentes entgeltlich erworben wurden. Im Rahmen dieser Schätzung sind die Anschaffungskosten für diese 50% in Anlehnung an die in Art. VI Abs. 2 Z 3 Marktordnungsnovelle 1986, BGBl. Nr. 183/1986 aufgestellten Preise pauschal mit 0,83 Euro/kg anzusetzen (0,415 Euro/kg der verkauften Gesamtmenge). Dies gilt nur für die so genannte A-Quote (Verkauf an Molkereien).

Beispiel:

Ein Landwirt besitzt eine einzelbetriebliche Milchreferenzmenge (A-Quote) von 38.000 kg. Davon sollen 2006 18.000 kg um insgesamt 16.150 Euro verkauft werden.

Ermittlung der geschätzten Anschaffungskosten

<i>veräußerte Menge</i>	<i>18.000 kg</i>
<i>davon 50%</i>	<i>9.000 kg</i>
<i>9.000 kg mal 0,83 Euro</i>	<i>7.470 Euro</i>

Ermittlung des gesondert anzusetzenden Gewinns

<i>Veräußerungserlös</i>	<i>16.150 Euro</i>
<i>- Anschaffungskosten (geschätzt)</i>	<i>-7.470 Euro</i>
<i>gesondert anzusetzender Gewinn</i>	<i>8.680 Euro</i>

Angesichts des Umstandes, dass auf die gesonderte Erfassung der Veräußerung von Milchquoten erstmals in dieser Deutlichkeit in den EStR 2000 hingewiesen wurde, bestehen keine Bedenken, Verkäufe nicht zu erfassen, wenn das Verpflichtungsgeschäft vor dem 1. Jänner 2000 abgeschlossen wurde.

Der Verkauf des Milchkontingents ist durch die landwirtschaftliche Pauschalierung nicht erfasst. Während die Vollpauschalierung eine pauschale Art der Buchführung ist, gilt die Teilpauschalierung als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (vgl. Rz 4250).

Jene Einnahmen, die durch die Pauschalierung nicht abgegolten sind, sind jedoch sowohl bei vollpauschalieren als auch bei teilpauschalieren Landwirten nach Zu- und Abflussgrundsätzen zu erfassen. Beim Verkauf des Milchkontingents handelt es sich um den Verkauf von Anlagevermögen.

Wird der Verkaufserlös ratenweise vereinnahmt, bestehen folgende Möglichkeiten der Einkünfteermittlung:

Variante 1 - Erfassung des gesamten Buchwertabganges im Zeitpunkt der Veräußerung

Variante 2 - Erfassung des Buchwertabganges nach Maßgabe des Zufließens der Raten entsprechend Rz 3888 (Merkposten)

Variante 3 - Erfassung des Buchwertabganges durch Abzug der geschätzten Anschaffungskosten von 0,415 Euro/kg entsprechend dem Zufließen der Raten

Beispiel:

Ein vollpauschalierter Landwirt verkauft 2004 sein gesamtes Milchkontingent von 20.000 kg um 20.000 Euro (1 Euro/kg). Der Kaufpreis wird in zwei Raten bezahlt, und zwar 2004 10.000 Euro und 2005 ebenfalls 10.000 Euro. Die Anschaffungskosten werden entsprechend der EStR 2000 Rz 4180a im Schätzungswege mit 8.300 Euro (10.000 kg x 0,83 Euro) ermittelt.

	<i>Variante 1 und 2</i>	<i>Variante 3</i>
<i>Betriebsausgabe 2004</i>	<i>8.300</i>	<i>4.150</i>
<i>Betriebseinnahme 2004</i>	<i>10.000</i>	<i>10.000</i>
<i>Einkünfte 2004</i>	<i>1.700</i>	<i>5.850</i>
<i>Betriebsausgabe 2005</i>	<i>0</i>	<i>4.150</i>
<i>Betriebseinnahme 2005</i>	<i>10.000</i>	<i>10.000</i>
<i>Einkünfte 2005</i>	<i>10.000</i>	<i>5.850</i>
<i>Einkünfte gesamt</i>	<i>11.700</i>	<i>11.700</i>

Liegen für einen Teil des verkauften Milchkontingents konkrete Anschaffungskosten vor, für den Rest jedoch keine, richtet sich die Besteuerung nach der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Zuordnung. Voraussetzung dafür ist, dass der Bestand des angeschafften Milchkontingents hinsichtlich Anschaffungszeitpunkt und Anschaffungskosten lückenlos

dokumentiert wird, sodass eine eindeutige (rechnerische) Zuordnung des veräußerten Milchkontingents möglich ist. Ist dies nicht der Fall, sind die Anschaffungskosten des verkauften Milchkontingentes mit 0,415 Euro/kg anzusetzen.

Beispiel:

Ein vollpauschalierter Landwirt verkauft im Jahr 2007 das gesamte Milchkontingent (A-Quote) von 50.000 kg um 50.000 Euro (1 Euro/kg).

20.000 kg des Milchkontingents wurden von ihm im Jahr 2002 um 18.000 Euro entgeltlich erworben (0,90 Euro/kg).

Die gesondert anzusetzenden Einkünfte aus dem Verkauf des Milchkontingents sind wie folgt zu ermitteln:

<i>Verkaufserlös</i>	<i>50.000 kg</i>	<i>1 €/kg</i>	<i>50.000 €</i>
<i>- Anschaffungskosten (AK)</i>			
<i>Tatsächliche AK</i>	<i>20.000 kg</i>	<i>0,90 €/kg</i>	<i>18.000 €</i>
<i>Geschätzte AK</i>	<i>30.000 kg</i>	<i>0,415 €/kg</i>	<i>12.450 €</i>
<i>Gesondert steuerpflichtig</i>			<i>19.550 €</i>

Es bestehen keine Bedenken, wenn die Anschaffungskosten des verkauften Milchkontingentes hinsichtlich der so genannten D-Quote (bäuerliche Direktvermarktung) mit 50% des Verkaufserlöses geschätzt werden.

Randzahl 4180b: *entfällt*

Einräumung von Dienstbarkeiten

4181

- Entschädigungen im Zusammenhang mit der Einräumung der Dienstbarkeit der Duldung und Beeinträchtigung der Fischerei gegen einen einmaligen Entschädigungsbetrag (Entwertung des Fischereirechtes),
- Entgeltzahlungen für die Einräumung der Dienstbarkeit der Führung eines Abwasserkanals,
- Entschädigungen für die Einräumung der Leitungsdienstbarkeit (zB Errichtung einer Ölleitung, VwGH 19.3.1970, 1120/68),
- Entschädigungen für immer währenden Nutzungsentgang beim Bau einer Pipeline,
- Entschädigungen für Maststandorte
- Entschädigungen für die Einräumung eines Schipistenservituts,
- Entschädigungen für die Duldung des Fortbestandes der durchgeführten Geländeänderungen,

- Entgelt für die Einräumung des Rechtes der Wegbenützung,
- Entgelt für die Einräumung eines Wassermittelbenutzungsrechtes.

Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse

4182

Grundsätzlich sind bei der Vollpauschalierung Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse, soweit sie nicht das laufende Jahr betreffen und in einem Betrag zufließen, dann gesondert anzusetzen, wenn es aus diesem Grund zu einer Verminderung des (land- und forstwirtschaftlichen) Einheitswertes gekommen ist (vgl. VwGH 19.03.1970, [1120/68](#)). Dies betrifft:

- Entschädigung für den Ernteentgang einschließlich Förderungsverlust,
- Entschädigung für den Verlust von Sonderkulturen,
- Ersatz von Flurschäden,
- Ersatzleistungen für den Aufwuchsentgang in Folge von Geländekorrekturen,
- Entschädigungen im Zusammenhang mit Bundesheermanövern, wenn sie mehr als das laufende Jahr betreffen (vgl. auch VwGH 19.2.1985, 84/14/0107),
- Einmalige Entschädigungen für die Entwertung eines Fischereirechtes (VwGH 1.12.1981, 81/14/0036),
- Entschädigungen im Zusammenhang mit der Errichtung von (Leitungs-)Trassen (Randschäden vermindern den Zuwachs),
- Entschädigungen für die "Hiebsunreife" (VwGH 28.09.1962, [0588/63](#)),
- Entschädigung für die Schlägerung zur Unzeit und Verblauung.

Siehe dazu auch die Übersicht in Rz 5173a.

4182a

Mangels Berücksichtigung im Einheitswert sind ab der Veranlagung 2013 folgende Entschädigungen (nach Abzug von in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen) auch bei der Vollpauschalierung gesondert anzusetzen:

- Entschädigungen für Jagdbeeinträchtigungen (höhere Kosten der Jagdaufsicht und des Jagdbetriebsablaufes),
- Verdienstausfallsentschädigungen, soweit sie im Bereich der Nebentätigkeit des Betriebsinhabers anfallen, nach Abzug der mit der Nebentätigkeit verbundenen Aufwendungen,

- Entschädigung für den Ersatz künftiger Mieteinnahmen im Rahmen der landwirtschaftlichen Zimmervermietung.

Zahlungen für Nutzungsbeschränkungen

4183

Zur Sicherung des Naturschutzes sind Eingriffe vorgesehen, die von Nutzungsbeschränkungen über Duldungs- und Handlungspflichten, Vorkaufsrechten, Bewirtschaftungsbeschränkungen bis zur Enteignung reichen.

Solche Beschränkungen und Pflichten sind zB:

- Aufforstungsverbote, Rodungsverbote, Nutzung nur als Wäldernutzung, Nutzung nur einzelstammweise, Verbot der Schlägerung bestimmter Baumarten, Wiederbewaldung nur mit bestimmten Baumarten,
- Bewilligungspflicht für Eingriffe im Nahbereich von Gewässern, Vorschriften zum Schutz von Auwäldern, Betretungsverbote, Verbot der forstlichen Nutzung außer zur Entnahme abgestorbener Bäume, Verbot jedes jagdlichen und forstwirtschaftlichen Eingriffs, Jagdverbot außer zur Regulierung von Schalenwild, Jagdausübung nur auf bestimmte Wildarten und dergleichen.

Im Einzelfall ist zu beurteilen, ob Bodenwertminderungen, Ertragsausfälle, Einräumung von Servituten oder Kostenersätze abgegolten werden und ob die Naturschutzbeschränkungen bei der Einheitsbewertung Berücksichtigung gefunden haben: Ist bei der Einheitsbewertung ein Abschlag (ein niedrigerer Ertragswert) zum Zug gekommen, sind die Entschädigungszahlungen bis auf die Bodenwertminderung gesondert als Betriebseinnahme anzusetzen.

Ersatz von Kosten

4184

Der Ersatz von Schlägerungs- und Räumungskosten ist nur bei Vollpauschalieren bis zur Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten nicht anzusetzen, bei Teilpauschalieren ist dieser Ersatz als Betriebseinnahmen zu erfassen. Dies betrifft:

- Ersatz der Umsiedlungskosten,
- Benützungsentgelt für die Duldung der Befahrung von Brücken und Wegen,
- Entschädigung für die Neuerrichtung einer Wegeanlage.

Jagdpachterlöse, Wildabschüsse

4185

Jagdpachterlöse, die für die Zur-Verfügung-Stellung von Grundflächen einer Eigen- oder Gemeindejagd gezahlt werden, sind im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung als "Pachtzins" gesondert anzusetzen.

Die Einkünfte aus den Wildabschüssen (Einnahmen abzüglich der tatsächlich angefallenen Ausgaben für den vergebenen Abschuss, zB anteilige Wildfütterungskosten, anteilige Kosten für die Errichtung von Hochsitzen und Kanzeln) sind ebenfalls gesondert anzusetzen. Es bestehen keine Bedenken, die anteiligen Ausgaben mit 30% der Einnahmen aus dem Wildabschuss zu schätzen und die Einkünfte aus den Wildabschüssen mit 70% der Einnahmen anzusetzen.

4185a

Da Holzservitutsrechte gemäß [§ 11 Abs. 4 BewG 1955](#) im Einheitswert nicht erfasst sind, sind sie bei Zugehörigkeit zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen durch die Pauschalierung nicht abgegolten und somit gesondert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. Die Erfassung kann wahlweise durch vollständige Einnahmen-Ausgabenrechnung oder entsprechend der Rz 6218 vorgenommen werden. Es bestehen keine Bedenken, wenn bei Vorliegen von Einkünften gemäß [§ 29 Z 1 EStG 1988](#) die Einkunftsermittlung wie bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfolgt.

Es bestehen weiters keine Bedenken, wenn Vorausbezüge an Holz infolge Windbruchs gemäß § 206 lit. a BAO auf zehn Jahre verteilt erfasst werden. Der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 steht nicht zu.

Fischereikarten

4185b

- Verkauf von Fischereikarten, wenn das Entgelt nicht nach der Menge bzw. Anzahl der gefangenen Fische abgerechnet wird,
- Verpachtung von Fischereirechten (siehe auch Rz 5118 ff).

11.3.4.2.1 Durch die Pauschalierung nicht erfasste Gewinne aus Veräußerungen

4186

- Gewinne anlässlich der Veräußerung eines pauschalierten (Teil)Betriebes.
Abfindungszahlungen an die weichenden Erben mindern nicht den Veräußerungserlös, weil sie privatrechtlicher (erbrechtlicher) Natur sind.

4186a

- Gewinne aus nach dem 31.3.2012 erfolgenden Veräußerungen von Grundstücken im Sinne des [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) (siehe Rz 4157a).

4187

- Der Erlös aus dem Verkauf eines Teilwaldrechtes, das zum Anlagevermögen der Landwirtschaft gehört, ist von der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen nicht erfasst. Vom Erlös aus dem Verkauf des Teilwaldrechtes sind die mit diesem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen (zB Anschaffungskosten, Kosten der Vertragserrichtung, Gebühren) abzuziehen (VwGH 30.1.1990, 89/14/0143).

4188

- Die Entschädigung für die Inanspruchnahme einer Trinkwasserquelle (gegebenenfalls Quelfassung samt Behälter und Transportleitungen), für die ein Land- und Forstwirt eine Wasserberechtigung innehatte und die er für seine Betriebszwecke nutzte, ist insoweit nicht durch die Pauschalierung abgegolten.

4189

- Veräußerung von Beteiligungen jeder Art (insbesondere Anteile an Agrargemeinschaften).

4190

- Veräußerungen des stehenden Holzes im Zuge des Verkaufs von Forstflächen.

11.3.4.2.2 Zinsen, Dividenden und Verzinsung von Restforderungen

4191

Da Zahlungsmittel, Geldforderungen, Beteiligungen und Wertpapiere bewertungsrechtlich nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören, sind Früchte und realisierte Wertsteigerungen aus diesem Vermögen (zB Zinsen, Dividenden, Veräußerungsgewinne und Gewinne aus sonstigen Abschichtungen) gesondert zu erfassen bzw. nach den Bestimmungen über die Endbesteuerung zu beurteilen. Werden Restforderungen aus Ablösen bzw. Entschädigungen verzinst, sind die gesamten Zinsen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Zinsenzuschüsse mindern stets die gesondert abzugsfähigen Schuldzinsen.

11.3.4.2.3 Einnahmen aus Vermietungen und Verpachtungen

4192

Einnahmen aus Vermietungen und Verpachtungen sind steuerlich gesondert zu erfassen, und zwar unabhängig davon, ob sie Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellen.

4193

Folgende Einnahmen aus Vermietungen und Verpachtungen sind bspw. nicht mit der Pauschalierung abgegolten (zur Erfassung dieser Einnahmen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Vermietung und Verpachtung siehe Rz 5070 ff):

- Entschädigungen für die Überlassung landwirtschaftlicher Grundstücke für die (vorübergehende) Lagerung von Humus und Mutterboden.
- (Vorübergehende) Vermietung von Grund- und Boden, Gebäuden oder Gebäudeteilen für nicht landwirtschaftliche Zwecke.
- Die Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens zehn Betten stellt land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb dar, wobei die Betriebsausgaben mit 50% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich USt) angesetzt werden können. Werden neben Zimmern mit Frühstück auch solche ohne Frühstück vermietet, bestehen keine Bedenken, hinsichtlich der ohne Frühstück vermieteten Zimmer die Betriebsausgaben mit 30% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen (ausgenommen Dauervermietung; siehe Rz 5436). Werden mehr als zehn Betten vermietet, liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor (siehe Rz 5435 und Rz 4193a).
- Überschüsse aus der Vermietung von anderen zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, zB Maschinen und (Spezial)Werkzeugen; auch an Land- und Forstwirte, ausgenommen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit auf Selbstkostenbasis.
- Überlassung von Grund und Boden für nicht land- und forstwirtschaftliche Zwecke:
- Entschädigungen für die Einräumung des Rechtes der Duldung des Bestandes und der Benützung eines Handymastes stellen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.
- Ersatzleistungen einer Bergbahngesellschaft für die Einräumung eines Schipistenservituts (VwGH 19.9.1989, 89/14/0107).
- Entschädigungen für die Neuerrichtung einer Wegeanlage und die Duldung des Fortbestandes der durchgeführten Geländeänderungen stellen ebenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.

4193a

Die Beherbergung von Feriengästen durch Zimmervermietung führt zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn von der Vermietung nicht mehr als zehn Betten erfasst werden (vgl. Rz 4193). Hinsichtlich dieser Zehn-Betten-Grenze ist folgendermaßen zu unterscheiden:

1) Es werden zur Nutzungsüberlassung mit Frühstück weitere zusätzliche Nebenleistungen erbracht ("Urlaub am Bauernhof", wie zB Produktverkostung, "Mitarbeit" der Gäste, Besichtigung des Betriebes, Zugang zu den Stallungen, Demonstrieren der Wirtschaftsabläufe usw.):

In diesem Fall ist die Zehn-Betten-Grenze einheitlich zu sehen, dh. es ist unerheblich, ob die Betten in einem (mehreren) Appartement(s) oder in einem (mehreren) sonstigen Zimmer(n) angeboten werden. Es liegen bei Überschreitung der 10 Betten-Grenze - unabhängig, ob sich diese in Fremdenzimmern oder Appartements befinden - insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

2) Es werden Fremdenzimmer mit Nebenleistungen in Form von Frühstück und täglicher Reinigung angeboten, während bei der Vermietung der Appartements keine Nebenleistungen erbracht werden. In diesem Fall sind die Zimmervermietung und die Appartementvermietung getrennt zu beurteilen. Die Zehn-Betten-Grenze bezieht sich nur auf die Überlassung von Fremdenzimmern. Die Appartementvermietung führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

3) Es werden sowohl Fremdenzimmer als auch Appartements mit Nebenleistungen in Form von Frühstück und täglicher Reinigung angeboten. In diesem Fall ist wie im Fall 1 die gesamte Bettenanzahl zusammenzurechnen. Es liegen bei Überschreitung der Zehn-Betten-Grenze - unabhängig, ob sich diese in Fremdenzimmern oder Appartements befinden - insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Beispiele:

1. Im Rahmen von "Urlaub am Bauernhof" (umfassend Frühstück, Produktverkostung, "Mitarbeit" der Gäste, Besichtigung des Betriebes und Demonstrieren der Wirtschaftsabläufe) werden 4 Doppelzimmer und 2 Appartements mit jeweils 4 Betten (insgesamt 16 Betten) mit Frühstück vermietet. Es liegt insgesamt hinsichtlich der gesamten Zimmervermietung eine gewerbliche Tätigkeit vor.

2. Es werden 4 Doppelzimmer und 2 Appartements mit jeweils 4 Betten vermietet. Bei der Apartmentvermietung wird kein Frühstück verabreicht, es werden keine Nebenleistungen angeboten. Es erfolgt keine tägliche Reinigung, sondern lediglich eine Endreinigung. Die Fremdenzimmer werden hingegen täglich gereinigt und es wird ein Frühstück verabreicht. Die Einkünfte aus der Vermietung der Fremdenzimmer sind als Nebentätigkeit im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Rz 4193) zu ermitteln. Die Vermietung der Appartements führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

3. Wie Beispiel 2, es werden allerdings auch die Appartements wie die Fremdenzimmer täglich gereinigt und es wird an alle Gäste ein Frühstück verabreicht. Es liegt eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit vor.

11.3.5 Veräußerung von Forstflächen (§ 1 Abs. 5 der Verordnung)

4194

Rechtslage bis 2010

(5) Abweichend von den Absätzen 1 bis 4 können aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrechtes entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser 220.000 Euro im Einzelfall nicht überschreitet. Dies gilt abweichend vom Abs. 1 auch für buchführende Betriebe, bei denen die Wertveränderungen von Grund und Boden außer Ansatz bleiben.

Rechtslage ab 2011

(5) Abweichend von den Abs. 1 bis 4 können aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser 250 000 Euro im Kalenderjahr nicht überschreitet. Dies gilt abweichend von Abs. 1 auch für Betriebe, für die der Gewinn durch Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wird.

4195

Bis zur Veranlagung 2010

Werden forstwirtschaftlich genutzte Flächen veräußert, hat auch der pauschalierte Land- und Forstwirt den Gewinn aus dieser Veräußerung neben dem (pauschal ermittelten) laufenden Gewinn anzusetzen. Bis zu einem Veräußerungserlös von 220.000 Euro im Einzelfall kann der Gewinn aus dem Veräußerungsgeschäft mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses pauschal ermittelt werden. Bei darüber hinausgehenden Veräußerungserlösen ist eine pauschale Gewinnermittlung nicht zulässig.

Das Recht des Steuerpflichtigen, einen vom pauschal ermittelten Veräußerungsgewinn abweichenden Veräußerungsgewinn nachzuweisen, bleibt unberührt. Ein vorgelegtes Gutachten als Nachweis unterliegt der behördlichen Beweiswürdigung. Mit den 35% sind auch allfällige Buchwerte des stehenden Holzes abgegolten.

Ab der Veranlagung 2011

Werden forstwirtschaftlich genutzte Flächen veräußert, hat auch der pauschalierte Land- und Forstwirt den Gewinn aus dieser Veräußerung neben dem (pauschal ermittelten) laufenden Gewinn anzusetzen. Bis zu einem sich aus allen Veräußerungsgeschäften des Kalenderjahres ergebenden Veräußerungserlös von 250.000 Euro (siehe Rz 4195a) kann der Gewinn aus diesen Veräußerungsgeschäften mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses pauschal ermittelt werden. Bei einem sich aus allen Veräußerungsgeschäften des Kalenderjahres ergebenden Gesamtveräußerungserlös

von mehr als 250.000 Euro ist eine pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes insgesamt nicht zulässig.

Das Recht des Steuerpflichtigen, einen vom pauschal ermittelten Veräußerungsgewinn abweichenden Veräußerungsgewinn nachzuweisen, bleibt unberührt. Ein vorgelegtes Gutachten als Nachweis unterliegt der behördlichen Beweiswürdigung. Mit den 35% sind auch allfällige Buchwerte des stehenden Holzes abgegolten.

Beispiel:

Veräußerung von 5 ha Forstflächen um 100.000 Euro

Variante 1: Ansatz mit 35% von 100.000 Euro = 35.000 Euro

Variante 2: Einholung eines Sachverständigen-Gutachtens zur Ermittlung der auf die einzelnen veräußerten Wirtschaftsgüter entfallenden Teile des Veräußerungserlöses.

Die pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen gemäß [§ 1 Abs. 5 der LuF-PauschVO 2011](#) ist auch dann zulässig, wenn der Gewinn des Betriebes mittels Buchführung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) oder mittels vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) ermittelt wird.

4195a

Für die Beurteilung des Überschreitens der Grenze von 250.000 Euro im Kalenderjahr kommt es auf die vereinbarten Kaufpreise aus Verpflichtungsgeschäften des jeweiligen Jahres an. Der Zufluss des Veräußerungserlöses ist für diese Frage unbeachtlich.

Steht der veräußerte Wald im Eigentum mehrerer Steuerpflichtiger, ist [§ 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011](#) auf den gesamten veräußerten Wald anzuwenden; für die Beurteilung des Überschreitens der Grenze von 250.000 Euro im Kalenderjahr ist daher eine Aufteilung des Veräußerungserlöses auf die einzelnen Steuerpflichtigen nicht zulässig.

Bei einer Veräußerung von Forstflächen gegen Ratenzahlung ist für die Beurteilung, ob die 250.000 Euro-Grenze im Kalenderjahr überschritten wurde, der Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes heranzuziehen; der Zeitpunkt des Zuflusses der Raten ist unbeachtlich.

Fließen über einen mehrjährigen Zeitraum Kaufpreistraten auf Grund einer unter [§ 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011](#) fallenden Veräußerung von Forstflächen zu, ist der Gewinn mit 35% der auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Ratenzahlung anzusetzen. Im Fall der Bilanzierung ist der pauschale Gewinn im Jahr der Entstehung der Forderung auf den Veräußerungserlös zu erfassen.

4195b

Werden forstwirtschaftliche Flächen nach dem 31.3.2012 veräußert, ist auch der auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn steuerpflichtig. Es ist daher auch bei Anwendung des [§ 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011](#) der auf Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn zu ermitteln.

Mit den 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses werden nur die stillen Reserven des stehenden Holzes und des Jagdrechtes erfasst (zu nicht im Pauschalsatz von 35% erfassten stillen Reserven siehe Rz 4196).

Die verbleibenden 65% des Veräußerungserlöses verteilen sich daher auf den Grund und Boden sowie auf die Buchwerte des stehenden Holzes und des Jagdrechtes. Unter Berücksichtigung dieser Buchwerte sind 50% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses als auf Grund und Boden entfallender Veräußerungserlös anzusetzen.

4195c

Der auf Grund und Boden entfallende pauschale Veräußerungserlös ist als Grundlage für die Ermittlung des Gewinnes hinsichtlich des Grund und Bodens heranzuziehen. Dabei ist zwischen Grund und Boden des Altvermögens und des Neuvermögens zu unterscheiden (zur Unterscheidung von Alt- und Neuvermögen siehe Rz 769 und Rz 779).

- Bei Grund und Boden des Altvermögens kann gemäß [§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988](#) die pauschale Gewinnermittlung iSd [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) angewendet werden. In diesem Fall ist der pauschale Veräußerungserlös als Basis für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 heranzuziehen.
- Bei Grund und Boden des Neuvermögens oder auch des Altvermögens, wenn die pauschale Gewinnermittlung iSd [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) nicht angewendet wird, ist vom pauschalen Veräußerungserlös der Buchwert des Grund und Bodens und ab dem 11. Jahr nach der Anschaffung ein Inflationsabschlag in Abzug zu bringen (zum Inflationsabschlag siehe Rz 777 f).

Anders als der Gewinn aus der Veräußerung des Grund und Bodens unterliegen die stillen Reserven des stehenden Holzes und des Jagdrechtes nicht dem besonderen Steuersatz gemäß [§ 30a EStG 1988](#).

Beispiel:

Im Jahr 1990 wurden Forstflächen um 130.000 Euro erworben. Dabei entfielen 50.000 Euro auf den Waldboden.

Im Jahr 2013 werden diese Forstflächen um 190.000 Euro veräußert.

Der Gewinn wird unter Anwendung des [§ 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011](#) ermittelt.

Für das stehende Holz und das Jagdrecht wird ein Gewinn in Höhe von 66.500 Euro ermittelt (= $190.000 \cdot 0,35$).

Auf den Grund und Boden entfällt ein Veräußerungserlös in Höhe von 95.000 Euro (50% von 190.000). Bei Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung iSd [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ist daher hinsichtlich des Grund und Bodens ein Gewinn in Höhe von 13.300 Euro zu versteuern ($95.000 \cdot 0,14$).

Variante:

Die Forstflächen wurden 2004 angeschafft. Daher handelt es sich um Neuvermögen und die pauschale Gewinnermittlung iSd [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ist nicht zulässig.

Daher ist vom pauschalen Veräußerungserlös (95.000 Euro) der auf Grund und Boden entfallende Buchwert (50.000 Euro) abzuziehen. Somit ist hinsichtlich des Grund und Bodens ein Gewinn von 45.000 Euro zu versteuern.

4196

Nicht im Pauschalsatz von 35% sind stille Reserven enthalten, die nicht auf das stehende Holz oder Jagdrecht entfallen (zB Gebäude oder Rechte). Daher ist zB der Verkauf von Teilwaldrechten oder Agrargemeinschaftsanteilen nicht als Waldverkauf anzusehen. Diese Verkaufserlöse sind weiterhin nicht von der Pauschalierung erfasst und zur Gänze steuerpflichtig (vgl. VwGH 8.10.1991, 91/14/0013).

4197

Macht der Forstwirt von der 35%-Gewinnpauschalierung nicht Gebrauch, liegen aber Anschaffungskosten vor, die den veräußerten Forstflächen zuordenbar sind, sind sie vom auf das stehende Holz entfallenden Veräußerungserlös (neben den anteiligen Veräußerungskosten) in Abzug zu bringen (zur Aufteilung des Veräußerungserlöses siehe Rz 5082 ff). Sind keine Anschaffungskosten gegeben, weil der Forst unentgeltlich vom Vorgänger (zumeist Generationen hindurch) erworben wurde, sind die historischen Anschaffungskosten zu schätzen. Es bestehen keine Bedenken, wenn die historischen Anschaffungskosten in Höhe des (auf die entsprechenden Flächen anteilig entfallenden) Einheitswertes zum 1. Jänner 1989 geschätzt werden (siehe auch Rz 5086). Wurde vom Wahlrecht der Aktivierung des höheren Teilwertes für das stehende Holz nicht Gebrauch gemacht ([§ 4 Abs. 8 EStG 1988](#)), dürfen vom Veräußerungserlös keine Wiederaufforstungskosten in Abzug gebracht werden (VwGH 19.6.2002, [99/15/0264](#)).

Wird der Veräußerungserlös ratenweise vereinnahmt, bestehen im Rahmen der Pauschalierung infolge des Verlustausgleichsverbotes folgende Möglichkeiten der Einkünfteermittlung:

- Variante 1 – Erfassung des gesamten Buchwertabganges im Zeitpunkt der Veräußerung;

- Variante 2 – Erfassung des Buchwertabganges nach Maßgabe des Zufließens der Raten (Merkposten, siehe auch Rz 3888).

4198

Bei Waldverkäufen vor dem 1.4.2012 innerhalb entgeltlichen Erwerb kann überdies auch hinsichtlich des auf den Grund und Boden von 10 Jahren nach dem letzten entfallenden Teiles des Veräußerungserlöses der Spekulationstatbestand erfüllt sein. Bei Veräußerung vor dem 1.4.2012 gegen Renten sind die Grundsätze der Rentenbesteuerung zu beachten (siehe Rz 7001 ff).

4199

Der Forst stellt keine betriebswirtschaftliche Ergänzung der bäuerlichen Betätigung dar, sondern ist vom landwirtschaftlichen Besitz getrennt zu beurteilen (VwGH 28.6.1972, 2230/70).

4200

Schenkt die Forstwirtin ihrem Sohn ein Waldgrundstück, so ist diese Sachentnahme nach [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) hinsichtlich des stehenden Holzes (und des Jagdrechtes) mit dem gegenwärtigen Teilwert anzusetzen (VwGH 18.1.1963, [1520/62](#)). Die Entnahme des Grund und Bodens erfolgt bei Entnahmen nach dem 31.3.2012 mit dem Buchwert (zur Entnahme von Grund und Boden siehe auch Rz 2635 ff).

11.3.6 Land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb bzw. Nebentätigkeiten (§ 6 Abs. 1 bis 4 der Verordnung)

4201

Rechtslage 2006 bis 2010

§ 6. (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaus ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei Ermittlung des Gewinnes aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb dürfen die Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden.

(2) Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb sind Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen. Die Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens 10 Betten stellt land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb dar, wobei die Betriebsausgaben mit 50% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) angesetzt werden können. Wird beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb das Entgelt überwiegend für die Bereitstellung von Fahrzeugen, Maschinen oder Geräten gegenüber Nichtlandwirten geleistet, können 50% der gesamten Einnahmen als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.

(3) Bei der Ermittlung des Gewinnes aus Buschenschank im Rahmen des Obstbaus sowie aus be- und/oder verarbeiteten Urprodukten (Abs. 1) sind die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen. Voraussetzung für die Zurechnung der Be- und/oder Verarbeitung des Urproduktes (Abs. 1) zur Land- und Forstwirtschaft ist, dass die Be- und/oder Verarbeitung nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung steht.

(4) Wird eine Be- und/oder Verarbeitung alleine betrieben, liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 vor, wenn die Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung 24.200 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Wird eine Be- und/oder Verarbeitung neben einem Nebenerwerb betrieben, ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 24.200 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als 5 Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Auf den Betrag von 24.200 Euro sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung aufgebauten Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht anzurechnen.

Rechtslage ab 2011

§ 6. (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Almausschank ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei Ermittlung des Gewinnes aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb dürfen die Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden.

(2) Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb sind Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen. Die Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens 10 Betten stellt land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb dar, wobei die Betriebsausgaben mit 50% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) angesetzt werden können. Wird beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb das Entgelt überwiegend für die Bereitstellung von Fahrzeugen, Maschinen oder Geräten gegenüber Nichtlandwirten geleistet, können 50% der gesamten Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.

(3) Bei der Ermittlung des Gewinnes aus be- und/oder verarbeiteten Urprodukten sowie aus Almausschank (Abs. 1) sind die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen. Voraussetzung für die Zurechnung der Be- und/oder Verarbeitung des Urproduktes und des Almausschankes zur Land- und Forstwirtschaft ist, dass die Be- und/oder Verarbeitung bzw. der Almausschank nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen.

(4) Wird eine Be- und/oder Verarbeitung alleine betrieben, liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 vor, wenn die Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung 33.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Wird eine Be- und/oder Verarbeitung bzw. ein Almausschank neben einem Nebenerwerb betrieben, ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 33.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als 5 Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Auf den Betrag von 33.000 Euro sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie

Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung erbrachte Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht anzurechnen.

4202

Ob eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit ist eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, für deren Ausübung keine Organisation erforderlich ist, die erheblich über das zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erforderliche Betriebsvermögen hinausgeht; dies ist der Fall, wenn die für die Nebentätigkeit verwendeten Wirtschaftsgüter bereits zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehören (VwGH 31.05.2011, [2008/15/0129](#)). Weiters muss die land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in der Haupttätigkeit gleichsam aufgehen, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirts als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist (VwGH 31.05.2011, [2008/15/0129](#); VwGH 21.07.1998, [93/14/0134](#)).

4203

Die wirtschaftliche Unterordnung muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung (die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss lediglich als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfangs vorliegen. Bei Prüfung der Unterordnung stellt das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Beurteilungskriterium dar (VwGH 31.05.2011, [2008/15/0129](#); VwGH 21.07.1998, [93/14/0134](#)).

Eine wirtschaftliche Unterordnung ist ohne Nachweis anzuerkennen, wenn das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundflächen mindestens fünf Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mindestens ein Hektar beträgt und die Einnahmen aus den Nebentätigkeiten (inklusive Umsatzsteuer) insgesamt nicht mehr als 33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro) betragen.

Übersteigen die Einnahmen aus dem Nebenerwerb den Betrag 33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro), ist die wirtschaftliche Unterordnung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Eine Unterordnung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der Umsatz aus den Nebentätigkeiten unter 25% der Gesamtumsätze liegt; dabei ist nicht auf das Jahr des Zuflusses abzustellen (VwGH 31.05.2011, [2008/15/0129](#)). Anderenfalls liegt hinsichtlich des Nebenerwerbs ein Gewerbebetrieb vor. Wird jedoch ein Nebenerwerb gemeinsam mit einer Be- und/oder Verarbeitung überwiegend selbst erzeugter landwirtschaftlicher Urprodukte betrieben und übersteigen die Einnahmen beider Betätigungen 33.000 Euro (bis 2010:

24.200 Euro, einschließlich Umsatzsteuer), so liegt hinsichtlich beider Tätigkeiten ein Gewerbebetrieb vor.

Führen vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare außergewöhnliche Umstände (zB außergewöhnlicher Windbruch, außergewöhnliche Schneefälle) dazu, dass die Einnahmen aus dem Nebenerwerb das Ausmaß der in den vergangenen Jahren durchschnittlich erzielten Einnahmen übersteigen, liegen ungeachtet dieses Einnahmenezuwachses weiterhin Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb vor.

Beispiel:

Ein außergewöhnlicher Windbruch führt zu überhöhten Einnahmen aus der Nebentätigkeit als Holzkordant. Die überdurchschnittlichen Einnahmen aus der Holzkordantentätigkeit bleiben Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, und zwar auch dann, wenn

- *der Steuerpflichtige, der die Holzkordantentätigkeit als einzigen Nebenerwerb betreibt, damit die Grenze von 33.000 Euro übersteigt oder*
- *der Steuerpflichtige, der die Holzkordantentätigkeit neben einer Be- und/oder Verarbeitung selbst erzeugter landwirtschaftlicher Urprodukte betreibt, dadurch die Grenze von 33.000 Euro übersteigt.*

Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Damit in Zusammenhang stehende Betriebsausgaben dürfen allerdings nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden. Erzielt der Landwirt Einkünfte aus mehreren Tätigkeiten im land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb (zB Zimmervermietung und Schneeräumung), darf der Saldo von sämtlichen im Nebenerwerb erzielten Einkünften nicht negativ sein.

Wird beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb das Entgelt überwiegend für die Bereitstellung von Fahrzeugen, Maschinen oder Geräten gegenüber Nichtlandwirten geleistet, können 50% der gesamten Einnahmen als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden. Das gilt auch dann, wenn das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt. Der Abzug der ÖKL-Sätze im Rahmen des landwirtschaftlichen Nebenerwerbs gegenüber Nichtlandwirten ist unzulässig.

Beispiel:

Ein pauschalierter Landwirt erbringt über die Maschinenring-Service-Genossenschaft die Schneeräumung für die Gemeinde. Von der Maschinenring-Service-Genossenschaft bezieht er für die Erbringung der Arbeitsleistung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (jährlicher Bruttobezug 1.000 Euro). Für die Vermietung des Traktors und Schneepfluges erhält er ein jährliches Bruttoentgelt von 9.000 Euro (inklusive 12% USt).

Von den 9.000 Euro können 50% der gesamten Einnahmen (10.000 Euro) als pauschale Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden, sodass 4.000 Euro als

Einkünfte aus landwirtschaftlichem Nebenerwerb im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gesondert zu versteuern sind.

Sollte sich die Landwirtschaft im Miteigentum beider Ehepartner (jeweils 50%) befinden, so wären die 4.000 Euro auf beide Ehepartner mit jeweils 2.000 Euro aufzuteilen.

Das Überwiegen der Fahrzeug-, Maschinen- bzw. Gerätekomponente ist auf jede einzelne land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit zu beziehen. Eine Zusammenfassung etwa in der Form, dass sämtliche dem gleichen Punkt der Rz 4204 zuzuordnenden Nebentätigkeiten (zB Kulturpflege im ländlichen Raum) als Einheit gesehen werden, ist unzulässig.

Zur Anwendbarkeit der ÖKL-Sätze im Rahmen der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe siehe Rz 4206 bis Rz 4208.

4203a

Beträgt das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundflächen weniger als fünf Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen weniger als ein Hektar, kann von einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb noch ausgegangen werden, wenn die Einnahmen aus dem Nebenerwerb nicht mehr als 25% des geschätzten land- und forstwirtschaftlichen Umsatzes einschließlich des Umsatzes aus dem Nebenerwerb betragen (VwGH 19.2.1985, 84/14/0125). Wird der Umsatz aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht nachgewiesen, kann er iSd UStR 2000 Rz 2907 mit 150% des Einheitswertes geschätzt werden.

Beispiel:

Einheitswert der Land- und Forstwirtschaft 4.000 Euro

Geschätzter Umsatz: 150% von 4.000 Euro EW = 6.000 Euro

Einnahmen aus Nebenerwerb: 2.000 Euro

Gesamtumsatz somit 8.000 Euro

Die Einnahmen aus dem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb dürfen 2.000 Euro (25% von 8.000 Euro) betragen.

Vereinfacht lässt sich die Obergrenze für die zulässigen Einnahmen aus dem Nebenerwerb mit 50% des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes ermitteln (50% von 4.000 Euro EW = 2.000 Euro).

In der Folge werden einzelne Nebentätigkeiten, die sich zum Großteil mit den Bestimmungen des § 2 Abs. 4 Z 4 bis 8 der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194/1994, decken, angeführt.

11.3.6.1 Dienstleistungen

4204

Zu den Nebentätigkeiten bzw. dem Nebenerwerb gehören insbesondere folgende Dienstleistungen:

- Bauern- bzw. Holzakkordanten: Derartige Nebentätigkeiten werden nur dann zusammen mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Haupttätigkeit) besteuert, wenn sie wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgehen.
- Dienstleistungen mit land- und forstwirtschaftlichen Betriebsmitteln (ausgenommen Fuhrwerksdienste), die im eigenen Betrieb verwendet werden, für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe in demselben oder in einem angrenzenden Verwaltungsbezirk; mit Mähdreschern vorgenommene Dienstleistungen nur für landwirtschaftliche Betriebe in demselben Bereich. Dies betrifft nur den Bedarf an Maschinen und Geräten im eigenen Urproduktionsbereich, nicht hingegen im Bereich der Be- und/oder Verarbeitung und der fremden Urproduktion.
- Dienstleistungen ohne Betriebsmittel für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe (Betriebshelfer)
- Kulturpflege im ländlichen Raum (Mähen von Straßenrändern, öffentlichen Grünflächen, Pflege der Rasenflächen von Sportanlagen, Abtransport des bei diesen Tätigkeiten anfallenden Mähgutes usw.).
- Verwertung von organischen Abfällen (Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden).
- Dienstleistungen für den Winterdienst (Schneeräumung, einschließlich Schneetransport und Streuen von Verkehrsflächen, die hauptsächlich der Erschließung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundflächen dienen; vgl. UFS 22.09.2009, RV/1407-W/07, zum Winterdienst in größerer räumlicher Entfernung).

4204a

Die Tätigkeiten als Schweinetätowierer, Waldhelfer, Milchprobennehmer, Besamungstechniker im Sinne eines Landes-Tierzuchtgesetzes, Klauenpfleger, Fleischklassifizierer, Saatgut- und Sortenberater, Biokontrollor, Zuchtwart, Hagelschätzer, Hagelberater sowie eine land- und forstwirtschaftliche Beratungstätigkeit (siehe Anlage 2 zum BSVG, Punkte 6 und 7) sind - entgegen den Aussagen im Einkommensteuerprotokoll

2003 - als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzustufen. Dies gilt ebenso für die unter Punkt 8 und 9 der Anlage 2 zum BSVG angeführten Tätigkeiten.

Waldpädagogen erzielen aufgrund ihrer unterrichtenden Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

4204b

Der Obmann einer landwirtschaftlichen Genossenschaft erzielt Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nach [§ 22 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988](#) (VwGH 29.07.2010, [2006/15/0217](#)).

11.3.6.2 Fuhrwerksdienste

4205

Als Nebenerwerb bzw. Nebentätigkeiten gelten Fuhrwerksdienste mit anderen als Kraftfahrzeugen (§ 2 Abs. 4 Z 6 Gewerbeordnung 1994). Ebenso zum Nebenerwerb bzw. zu den Nebentätigkeiten zählen auch im örtlichen Nahebereich (das ist gemäß § 2 Abs. 4 Z 5 Gewerbeordnung 1994 der eigene Verwaltungsbezirk oder eine an diesen angrenzende Ortsgemeinde) durchgeführte Fuhrwerksdienste mit hauptsächlich im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendeten, selbstfahrenden Arbeitsmaschinen, Zugmaschinen, Motorkarren und Transportkarren, die ihrer Leistungsfähigkeit nach den Bedürfnissen des eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechen, für bestimmte andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe zur Beförderung von land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, von Gütern zur Bewirtschaftung oder von Gütern, die der Tierhaltung dienen (§ 2 Abs. 4 Z 5 Gewerbeordnung 1994). Darunter fallen auch Milchfahren und Müllabfuhr sowie die Mithilfe bei Erntearbeiten.

11.3.6.3 Zwischenbetriebliche Zusammenarbeit, bäuerliche Nachbarschaftshilfe

4206

Werden im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nur Maschinenselbstkosten verrechnet, so werden diese in den Betrag von 33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro) nicht eingerechnet. Wird dabei auch eine Arbeitsleistung durch den Steuerpflichtigen erbracht, schadet dies solange nicht, als diese Arbeitsleistung nicht in den Gesamtpreis der Dienstleistung Eingang findet. Solange die ÖKL-Richtlinien auf diesem Grundsatz aufgebaut sind, bestehen keine Bedenken, wenn die ÖKL-Richtsätze zur Schätzung der Betriebsausgaben herangezogen werden. Diese Regelung ist nur anwendbar, wenn die zwischenbetriebliche Zusammenarbeit die Grenzen für das Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft nach [§ 2 Abs. 4 GewO 1994](#) nicht überschreitet. Voraussetzung ist jedenfalls die Unterordnung der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe unter die Land- und Forstwirtschaft und die Verwendung der

Betriebsmittel auch im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Eine Unterordnung kann angenommen werden, wenn nur ein einziges Betriebsmittel einer bestimmten Art (zB Mähdrescher, Rundballenpresse) im Betrieb vorhanden ist. Sind mehrere Betriebsmittel derselben Art vorhanden, hat der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, dass deren Verwendung im eigenen Betrieb erforderlich ist.

Bei Erbringung von Leistungen durch einen Landwirt an einen (eigenen oder fremden) Gewerbebetrieb können die ÖKL-Richtsätze zur Schätzung der Betriebsausgaben nicht herangezogen werden.

4207

Wird die Arbeitsleistung dennoch verrechnet, ist das volle Entgelt (Maschinen- und Mannkosten) für den Betrag von 33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro) maßgebend. Dies unabhängig davon, ob diese Mannkosten getrennt ausgewiesen oder versteckt einkalkuliert werden. Es bestehen in der Folge keine Bedenken, wenn anschließend die reinen ÖKL-Maschinenkosten, sofern sie nach den genannten Grundsätzen erstellt werden, bei der Gewinnermittlung wieder als Betriebsausgaben abgezogen werden, sodass letztendlich nur die reinen Mannkosten als Gewinn verbleiben.

4208

Selbstkostenersatz im Sinne der Verordnung bedeutet Verzicht auf die Verrechnung der eigenen Arbeitskraft. Verrechnet daher der Landwirt nicht nur die Maschinenleistung im Rahmen der ÖKL-Sätze, sondern auch die eigene Arbeitskraft, so ist der Gesamtbetrag (Maschinenumsatz und Arbeitskraft) den Einnahmen aus Nebenerwerb hinzuzurechnen.

11.3.7 Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe (siehe auch § 6 Abs. 1 bis 4 der Verordnung)

4209

Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb im Sinne des § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (und § 30 Abs. 8 BewG 1955) gilt ein Betrieb, der einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb seiner Funktion nach zu dienen bestimmt ist. Unter den Voraussetzungen der Verordnung kann auch eine für sich gesehen gewerbliche Betätigung ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb sein.

4210

Die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben sind durch die Pauschalierung nicht erfasst, sondern durch vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Allerdings sind bei Be- und/oder Verarbeitungsbetrieben die Betriebsausgaben zwingend mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen (siehe [§ 6 Abs. 3 LuF PauschVO 2006](#) bzw. [LuF-PauschVO 2011](#) und Rz 4218).

4211

Als land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe kommen sowohl Be- und/oder Verarbeitungsbetriebe als auch Substanzbetriebe in Betracht. Einem Landwirt ist es nicht verwehrt, einen Nebenbetrieb an einem anderen Ort als in seiner Hofstelle (auf seinem Hof) zu führen.

11.3.7.1 Zukauf

4212

Werden im Rahmen eines Betriebes einer Landwirtschaft, Forstwirtschaft, im Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und in allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, neben eigenen Urprodukten auch zugekaufte Erzeugnisse (Urprodukte oder be- und/oder verarbeitete Produkte) vermarktet, dann gelten für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb die Bestimmungen in § 30 Abs. 9 bis 11 BewG 1955 (§ 21 Abs. 1 Z 1 letzter Satz EStG 1988). Ohne diese Bestimmung wäre jeglicher Verkauf zugekaufter land- und forstwirtschaftlicher Produkte schon eine gewerbliche Betätigung. Ein einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb ist auf Grund der Bestimmung des § 30 Abs. 9 erster Satz BewG 1955 noch anzunehmen, wenn der Einkaufswert zugekaufter Erzeugnisse nachhaltig 25% des Umsatzes dieses Betriebes nicht übersteigt (abweichend davon ist für den Weinbau eine Sonderregelung in § 30 Abs. 9 zweiter Satz BewG 1955 vorgesehen). Eine Überschreitung der Zukaufsgrenze auf Grund von nicht einkalkulierbaren Ernteaussfällen (Frostschäden, Hagel usw.) ist nicht schädlich.

4213

§ 30 Abs. 9 letzter Satz BewG 1955 sieht vor, dass dann, wenn zu einem landwirtschaftlichen Betrieb auch Betriebsteile gehören, die gemäß § 39 Abs. 2 Z 2 bis 5 BewG 1955 gesondert zu bewerten sind, die Bestimmungen des § 30 Abs. 9 erster und zweiter Satz BewG 1955 auf jeden Betriebsteil gesondert anzuwenden sind. Übersteigt der Zukauf fremder Erzeugnisse diesen Wert nachhaltig, so ist hinsichtlich des Betriebes (Betriebsteiles) ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen (§ 30 Abs. 10 und 11 BewG 1955).

11.3.7.1.1 Wirtschaftliche Unterordnung hinsichtlich des Zukaufes

4214

Neben der Grenze von Betriebseinnahmen in Höhe 33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro) ist weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines Nebenbetriebes, dass überwiegend Erzeugnisse des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes verwendet werden. Von einem Überwiegen der Erzeugnisse des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes ist auszugehen, wenn der Wert der zugekauften und verarbeiteten Waren 25% der Einnahmen

aus dem Nebenbetrieb nicht überschreitet. Beträgt der Zukaufswert mehr als 25%, liegt jedenfalls ein Gewerbebetrieb vor (siehe auch Rz 5045 ff).

Hinsichtlich der Anwendung dieser Regelung auf die in § 21 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988 aufgezählten Betriebsarten (Tierzucht und Tierhaltung, Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft, Fischerei, Bienezucht und Jagd) siehe auch Rz 5045 ff.

11.3.7.2 Be- und/oder Verarbeitung von Urprodukten

4215

Urproduktion ist die Herstellung eines Produktes mit Hilfe von Naturkräften bis zu einer Zustandsstufe, die marktfähig ist. Unter Be- und/oder Verarbeitung von Urprodukten versteht man Verkäufe von be- und/oder verarbeiteten (eigenen oder zugekauften) Urprodukten an jedermann, also nicht nur an Letztverbraucher (zB Bauernmärkte), sondern auch an Handelsketten, an den Lebensmitteleinzelhandel oder an die Gastronomie.

4216

Voraussetzung für die Zurechnung der Be- und/oder Verarbeitung eines Urproduktes zur Land- und Forstwirtschaft ist, dass die Be- und/oder Verarbeitung nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung steht. Diese liegt vor,

- wenn der Wert der zugekauften und verarbeiteten Waren 25% der Einnahmen aus dem Nebenbetrieb nicht überschreitet und
- wenn die Einnahmen aus der Be-und/oder Verarbeitung für sich alleine oder gemeinsam mit den Einnahmen aus einem allfälligen land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb 33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro, inklusive Umsatzsteuer) nicht überschreiten.

4217

Da der Gewinn aus der Veräußerung von Urprodukten bei vollpauschalierten Betrieben bis zu einem Gesamteinheitswert von 100.000 Euro (bis zur Veranlagung 2010: 65.500 Euro) und einem Forsteinheitswert bis 11.000 Euro auch weiterhin durch die Pauschalierung abgegolten ist, müssen die Einnahmen aus der Veräußerung von Urprodukten für Zwecke der Einkommensteuer nicht aufgezeichnet werden. Im Zweifel sind jedoch die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung an Hand geeigneter Unterlagen (Belegaufbewahrung) nachzuweisen ([§ 125](#), [§ 126 BAO](#)).

4218

Solange sich die Be- und/oder Verarbeitung im Rahmen des § 2 Abs. 4 Z 1 GewO 1994 bewegt, liegt grundsätzlich Be- und/oder Verarbeitung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft vor. Bei Ermittlung des Gewinnes aus be- und/oder verarbeiteten

Urprodukten sind die Betriebsausgaben zwingend mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen.

4219

Ob noch Urproduktion oder bereits Be- und/oder Verarbeitung vorliegt, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen, die durch § 2 Abs. 4 Z 1 Gewerbeordnung 1994 sowie durch die Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008, geprägt ist. Hinsichtlich der steuerlichen Abgrenzung einzelner Produkte ist daher grundsätzlich die Verwaltungspraxis des Gewerberechtes heranzuziehen.

4220

Fassung bis zur Veranlagung 2008:

Abgrenzung Be- und/oder Verarbeitung zur Urproduktion (demonstrative Aufzählung):

Urproduktion (abpauschaliert)	Nebengewerbe bzw. häusliche Nebenbeschäftigung im Sinne der Gewerbeordnung 1994 (GewO 1994) Entspricht der Be- und/oder Verarbeitung im Sinne der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung (Einnahmen sind aufzeichnungspflichtig und gesondert zu versteuern)
1. Fische, Fleisch und Fleischwaren Fische, frisch Geflügel (Puten, Gänse, Enten, Hühner) Hasen, Kaninchen Lämmer und Schafe ungeteilt oder in Hälften, Rinderfüntel Schnecken Schweine, Schweinehälften, Spanferkel Tauben, Wachteln Wild Wild aus Fleischproduktionsgattern	Brathühner (roh) Fische, geräuchert, getrocknet, gebeizt, filetiert Fleisch von Schweinen, Rindern, Ziegen, Pferde, Geflügel usw. (roh und tiefgefroren) Blutwürste Brat- und Dauerwürste, roh und geselcht Fleisch- und Lungenstrudel Fleisch-, Gammel-, Leberknödel Fleischlaibchen, Faschiertes Geselchtes, Gammeln, Haussulz, Hauswürste Innereien, Leberpasteten, Leberwürste Presswurst, Saumaisen Schinken Schmalz, Bratenfett Schweinsbraten (kalt)

	Speck, Surfleisch, Verhackert
2. Milch und Milchprodukte Kuhmilch, roh und pasteurisiert Schaf- oder Ziegenmilch Rahm, Sauerrahm, Schlagobers Schafkäse (Brimsen), Ziegenkäse (auch eingelegt in Öl) Almkäse und Almbutter Stutenmilch	Bierkäse Butter, Landbutter, Butteraufstriche Buttermilch, Butterschmalz, Jogurt, Fruchtjogurt, Mischgetränke, Kefir Liptauer, Quargel Schafmischkäse (auch eingelegt in Öl) Topfen und Topfenaufstriche Topfen- und Käseknödel Schnitt- und Hartkäse
3. Getreide und Backwaren Getreide	Apfelstrudel, Apfelschlangen Backwaren, allgemein (auch aus Buchweizen, Grünkeim oder Dinkel) Brot (Hausbrot, Vollkornbrot), Fladenbrot, Zelten Dinkelreis Fruchtknödel, Gebäck in Fett gebacken gebackene Mäuse gekeimtes Getreide (Keime, Sprossen) Germmehlspeisen, Grammelbäckereien Grieß, Grünkernmehl, Schrot, Vollmehl Kekse, Kleingebäck, Kletzenbrot, Früchtebrot Krapfen, Kräuterbrösel Lebkuchen, Mohnkrapfen, Nussstrudel, Strudel Obstblechkuchen, Obstkuchen, Pofesen Prügelkrapfen, Prügeltorte, Schmergebäck
4. Obst, Gemüse, Blumen und andere gärtnerische Erzeugnisse Schnittblumen Beeren Gemüse (Kraut, Zwiebel, Erdäpfel usw.) Hülsenfrüchte Jungpflanzen von Gemüse und Obst Kastanien (Edelkastanien)	Apfelschnitten getrocknet Birnenmehl, Dörrobst, Essiggemüse; Früchte eingelegt Gelees, Kompotte, Konfitüren, Marmeladen Kränze, Buketts Kräuterduftkissen

<p>Kürbiskerne, Sonnenblumenkerne Linsen, Mohn, Nüsse Obst (Tafel- und Pressobst) Obst- und Ziersträucher Pilze, auch Zuchtpilze Sauerkraut, Salat, Suppengrün Kräuter, getrocknet (für Tee und Gewürze) Topfpflanzen, Zierpflanzen</p>	<p>Sojabohnen, geröstet und gesalzen Trockenblumengestecke</p>
<p>5. Getränke Most (Obstwein aus Äpfeln oder Birnen) Obststurm Süßmost Traubenmost und Traubensturm Wein Beerenwein</p>	<p>Edelbrände Weinbrand Eierlikör, Liköre Essig Gemüsesäfte, Obst- und Beerensäfte Schaumwein, Sekt, Holundersekt, Met</p>
<p>6. Forstwirtschaftliche Erzeugnisse Brennholz, Hackschnitzel, Rindenabfälle Christbäume, Forstpflanzen Reisig, Schmuckreisig</p>	<p>Bretter Holzspäne Rundholz gefräst Schindeln</p>
<p>7. Sonstige Erzeugnisse Eier Daunenfedern, Haare Honig, Cremehonig, Propolis, Gelee royal, Wachs Komposterde, Humus Naturdünger, Mist Rasenziegel Angora- oder Schafwolle (solange nicht gesponnen)</p>	<p>Ätherische Öle, Technische Öle,; Essenzen Speiseöle aus Sonnenblumen, Kürbis, Raps und dgl. Binderwaren (einfach) gefärbte Eier, bemalte Eier (nicht zum Verzehr) selbstgegerbte Felle Gewürzbilder, Gewürzsträuße Leinenstickereien Schnitzereien aus Holz gesponnene Angora- oder Schafwolle</p>

Fassung ab der Veranlagung 2009:

Als Urprodukte gelten (Aufzählung entsprechend Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008, Abweichung nur in Z 6, siehe dazu unten):

1. Fische und Fleisch von sämtlichen landwirtschaftlichen Nutztieren und von Wild (auch gerupft, abgezogen, geschuppt, im Ganzen, halbiert, bei Rindern auch gefünftelt); den Schlachttierkörpern können auch die zum menschlichen Genuss nicht verwendbaren Teile entfernt werden;
2. Milch (roh oder pasteurisiert), Sauerrahm, Schlagobers, Sauermilch, Buttermilch, Jogurt, Kefir, Topfen, Butter (Alm-, Landbutter), Molke, alle diese ohne geschmacksverändernde Zusätze, sowie typische bäuerliche, althergebrachte Käsesorten, wie zB Almkäse/Bergkäse, Zieger/Schotten, Graukäse, Kochkäse, Rässkäse, Hobelkäse, Schaf- oder Ziegen(misch)frischkäse (auch eingelegt in Öl und/oder gewürzt), Bierkäse;
3. Getreide; Stroh, Streu (roh, gehäckselt, gemahlen, gepresst), Silage;
4. Obst (Tafel- und Pressobst), Dörrobst, Beeren, Gemüse und Erdäpfel (auch gewaschen, geschält, zerteilt oder getrocknet), gekochte Rohnen (rote Rüben), Edelkastanien, Mohn, Nüsse, Kerne, Pilze einschließlich Zuchtpilze, Sauerkraut, Suppengrün, Tee- und Gewürzkräuter (auch getrocknet), Schnittblumen und Blütenblätter (auch getrocknet), Jungpflanzen, Obst- und Ziersträucher, Topfpflanzen, Zierpflanzen, Gräser, Moose, Flechten, Reisig, Wurzeln, Zapfen;
5. Obstwein (insbesondere Most aus Äpfeln und/oder Birnen), Obststurm, Süßmost, direkt gepresster Gemüse-, Obst- und Beerensaft sowie Nektar und Sirup (frisch oder pasteurisiert), Wein, Traubenmost, Sturm, Beerenwein, Met, Holunderblütensirup;
6. Rundholz, Brennholz, Hackschnitzel, Rinde, Christbäume, Forstpflanzen, Forstgewächse, Reisig, Schmuckreisig, Holzspäne, Schindeln, Holzkohle, Pech, Harz;
7. Eier, Federn, Haare, Hörner, Geweihe, Zähne, Klauen, Krallen, Talg, Honig, Cremehonig, Propolis, Gelee Royal, Blütenpollen, Wachs, Komposterde, Humus, Naturdünger, Mist, Gülle, Rasenziegel, Heu (auch gepresst), Angora- oder Schafwolle (auch gesponnen), Speiseöle (insbesondere aus Sonnenblumen, Kürbis oder Raps), wenn diese bei befugten Gewerbetreibenden gepresst wurden, Samen (tierischen oder pflanzlichen Ursprungs) sowie im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft anfallende Ausgangsprodukte für Medizin, Kosmetik, Farben und dergleichen.

Entgegen § 1 Z 6 Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008, gelten folgende Produkte steuerlich nicht als Urprodukte:

- Rohe Bretter und Balken sowie gefrästes Rundholz.

Es bestehen keine Bedenken, wenn auf Grund der Erweiterung des Urproduktkataloges ein Übergangsgewinn (Übergangsverlust) nicht ermittelt wird, sofern die bisherige Gewinnermittlungsmethode im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beibehalten wird.

11.3.7.3 Beispiele für Nebenbetriebe

11.3.7.3.1 Energieerzeugung

4221

Die Erzeugung von Biogas stellt einen Betriebsteil (unselbständiger Verarbeitungsbetrieb) der Land- und Forstwirtschaft dar, wenn das Biogas ausschließlich dem Eigenbedarf dient. Wird die erzeugte Energie (auch) verkauft, so kommt die Regelung für Nebenbetriebe zur Anwendung (Grenze von 33.000 Euro, bis 2010: 24.200 Euro).

Diese Grundsätze gelten auch für eine Hackschnitzelheizung.

4222

Bei der Erzeugung von Energie, zB durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, handelt es sich weder um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens noch um eine Be- und Verarbeitung von Rohstoffen noch um die Verwertung selbstgewonnener Erzeugnisse. Diese Tätigkeit ist grundsätzlich als gewerbliche Tätigkeit anzusehen. Wird die auf diese Weise erzeugte Energie überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet, kann hinsichtlich der an Dritte veräußerten Energie ein Substanzbetrieb (Nebenbetrieb) vorliegen (siehe Rz 4226 ff).

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung siehe UStR 2000 Rz 2902.

11.3.7.3.2 Sägewerk, Lohnschnitt

4223

Wird ein(e) Säge(werk) von einer Gemeinschaft von Land- und Forstwirten betrieben, in der einerseits Bauholz für die Mitglieder der Gemeinschaft geschnitten, andererseits aber auch Lohnschnitt für Nichtmitglieder durchgeführt wird, dann liegt kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vor.

4224

Die Durchführung von Lohnverarbeitung (Lohnschnitt) schließt die Annahme eines Nebenbetriebes aus, wenn die Lohnverarbeitung nicht nur gelegentlich oder in unbedeutendem Umfang, sondern nachhaltig (mit einem Anteil von ca. 50%) vorgenommen wird (VwGH 29.4.1991, 90/15/0174).

11.3.7.3.3 Weitere Be- und Verarbeitungsbetriebe

4225

Im Wesentlichen sind das:

- Brennereien,
- Herstellung von Molkereiprodukten (außer Urprodukte),
- Käsereien,
- Konservierung zB von Fisch, Fleisch, Obst, Gemüse und Salat durch Beizen, Räuchern, Tiefgefrieren,
- Sekterzeugung,
- Sennereien,
- die Verabreichung und das Ausschicken selbsterzeugter Produkte sowie von ortsüblichen, in Flaschen abgefüllten Getränken im Rahmen der Almbewirtschaftung nach § 2 Abs. 4 Z 10 GewO 1994 (hinsichtlich der Zukaufsgrenze siehe Rz 4212 f).

11.3.7.3.4 Substanzbetriebe (Sand, Schotter, Kies, Lehm usw.)

4226

Substanzbetriebe stellen land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe dar, wenn die abgebaute Bodensubstanz zumindest überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird (zB Verwendung des gewonnenen Schotters für den Bau forsteigener Straßen); andernfalls bildet der Abbau einen Gewerbebetrieb (VwGH 3.4.1959, 2315/57).

4227

Räumt der Land- und Forstwirt das Recht zum Abbau der Bodensubstanz einem Dritten gegen Abbauzins ein, fallen die als Abbauzins vereinnahmten Beträge unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ist auch die Überlassung des Rechtes zum Abbau der Bodensubstanz gegen einen Einmalbetrag zuzuordnen.

4228

Der für den Verkauf von Wasser (auf Grund einer Wasserberechtigung des Land- und Forstwirtes) erzielte Erlös ist durch die Pauschalierung nicht abgegolten (vergleichbar einem Substanzbetrieb).

11.3.7.3.5 Verwertung organischer Abfälle

4229

Die Verwertung organischer Abfälle durch Kompostierung stellt keinen Nebenbetrieb dar, sondern ist Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes, wenn die Verwertung überwiegend mit Hilfe der Naturkräfte geschieht (Düngerbeschaffung für Zwecke der Urproduktion).

Werden überwiegend fremde Abfälle verwertet, läge grundsätzlich ein Gewerbebetrieb vor. Allerdings erblickt § 2 Abs. 4 Z 4 lit. b Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194/1994, darin eine (nicht schädliche) Nebentätigkeit, wenn das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden erfolgt.

11.3.7.3.6 Aufzeichnungsverpflichtung, Belegaufbewahrung

4230

Im Bereich der Nebenbetriebe sind die Einnahmen aufzuzeichnen und die Belege sieben Jahre hindurch aufzubewahren. Für die Feststellung des Überschreitens der Umsatzgrenze von 33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro) ist die Höhe des Umsatzes aus dem Verkauf von Nichturprodukten erforderlich, aber auch die Höhe der Einnahmen aus dem Nebenerwerb. Um festzustellen, wie hoch der Zukauf ist, müssen Einkaufsrechnungen für zugekaufte Waren aufbewahrt werden.

11.3.7.4 Buschenschank

11.3.7.4.1 Allgemeines

4231

Der Buschenschank ist kein Nebenbetrieb, sondern unmittelbarer Bestandteil des Hauptbetriebes. Auf Grund der engen Verbindung gehört dazu auch das Buschenschankbuffet. Werden daher bäuerliche Urprodukte für Zwecke der Verabreichung im Rahmen des Buschenschanks be- und/oder verarbeitet, liegt kein Nebenbetrieb vor. Einnahmen aus dem Buschenschank samt Buschenschankbuffet sind daher nicht in die Grenze von 33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro, siehe Rz 5045 ff) einzurechnen. Dies gilt ungeachtet des Erkenntnisses VwGH 16.09.2003, [99/14/0228](#). Aus diesem Erkenntnis können keine über den Einzelfall hinausgehenden Schlussfolgerungen gezogen werden.

4232

Kein unmittelbarer Bestandteil des Hauptbetriebes, sondern ein eigenständiger Gewerbebetrieb liegt hingegen vor, wenn innerhalb des Buschenschanks (einschließlich Buffet) überwiegend zugekaufte Speisen und Getränke veräußert werden (VwGH 10.6.1987, 86/13/0065). Als im Buschenschank veräußert gelten nur jene Speisen und Getränke, die auf Grund des Buschenschankprivilegs angeboten werden. Dazu gehören ausschließlich Speisen und Getränke, die zu bestimmten Zeiten zum sofortigen Verzehr vor Ort bestimmt sind. Dazu zählen nicht an Buschenschankbesucher veräußerte Waren, die üblicherweise auch außerhalb der Buschenschankzeiten verkauft werden und die nicht zum Konsum vor Ort bestimmt sind (zB Flaschenweinverkauf über die Gasse).

11.3.7.4.2 Abgrenzung zum Gewerbebetrieb

4233

Wird die Zukaufsgrenze des § 30 Abs. 9 und 10 BewG 1955 von 25% des Wertes zugekaufter Erzeugnisse bezogen auf die Einnahmen aus dem Betriebszweig Weinbau (Einnahmen aus Weinverkauf und Buschenschank) nicht überschritten und werden die Vorschriften des § 2 Abs. 9 und § 111 Abs. 2 Z 5 GewO 1994 sowie die jeweiligen (Landes-) Buschenschankgesetze eingehalten, liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor.

Weinbaubetriebe dürfen gemäß § 30 Abs. 9 BewG 1955 außerdem nicht mehr als 2.000 kg Weintrauben oder 1.500 l Wein pro Hektar weinbaulich genutzter Fläche zukaufen. Werden beispielsweise 1.000 kg Weintrauben zugekauft, dürfen maximal 750 l Wein zugekauft werden. Außerdem dürfen die gesamten zugekauften Erzeugnisse (zB Wein, Würste) wertmäßig nicht mehr als 25% der gesamten Einnahmen aus dem Weinbaubetrieb (einschließlich Buschenschank) betragen (hinsichtlich des Zukaufs beim Weinbau siehe auch Rz 5052 bis Rz 5055).

4234

Wird eine Tätigkeit durch die Gewerbebehörde als (unter Umständen unberechtigte) Ausübung des Gastgewerbes iSd § 124 Z 8 GewO 1994 eingestuft, so ist sie nach der Verkehrsanschauung keinesfalls der Land- und Forstwirtschaft zuordenbar.

4235

Wird der Buschenschank und das Buschenschankbuffet von zwei verschiedenen Personen betrieben, ist bei Fehlen einer klaren Trennung und sofern keine andere Gesellschaftsform vorliegt, von einer konkludent entstandenen GesBR (bloße Gewinngemeinschaft, allenfalls mit Sonderbetriebsvermögen) hinsichtlich des gesamten Buschenschankbetriebes auszugehen. Liegt eine ausdrückliche Vereinbarung vor, welche eine GesBR ausschließt, ist diese Vereinbarung nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu überprüfen.

4236

Wenn Buschenschank und Buffet nach der primär maßgeblichen Verkehrsauffassung und nach den betrieblichen Verhältnissen als Teile eines Betriebes anzusehen sind (was insbesondere bei einem engen wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Zusammenhang zutrifft), liegt jedenfalls ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor. Eine Trennung kann demnach nur erfolgen, wenn diese tatsächlich für Dritte erkennbar ist. Bloß getrennte Verrechnungskreise allein reichen für diese Trennung jedoch nicht aus. So führt etwa der Umstand, dass für die Arbeitskräfte im Weinbaubetrieb und im Buffet unterschiedliche

Kollektivverträge gelten, nicht dazu, den Buschenschank und das Buffet als getrennte Betriebe anzusehen (vgl. hilfsweise VwGH 11.4.1978, 0723/75).

4237

Eine Trennung ist auch dann nicht gegeben, wenn dasselbe Bedienungspersonal sowohl für die Speisenausgabe als auch die Getränke zuständig ist und die Personalkosten des einen Gesellschafters für das Mitabservieren des Speisegeschirrs nicht zu fremdüblichen Konditionen verrechnet werden, der Buffetbereich nicht abgegrenzt ist oder der Buffetbetreiber kein angemessenes Entgelt für die Benützung des Buschenschanklokales entrichtet.

4238

Bei nahen Angehörigen sind zusätzlich die dafür maßgeblichen Grundsätze zu beachten (siehe Rz 5154 ff). Tritt hingegen das Ehepaar jeweils als Einzelunternehmer im Geschäftsverkehr in Erscheinung (wenn etwa die getrennte Betriebsführung nach außen hin unmissverständlich zum Ausdruck kommt) und besteht eine getrennte Kontenführung betriebsintern wie auch extern und erfolgen darüber hinaus die Leistungsbeziehungen zwischen den jeweiligen Betriebszweigen nach fremdüblichen Kriterien, liegen zwei getrennte Betriebe (Buffet einerseits und Weinbau andererseits) vor.

4239

Wird der Buschenschank (einschließlich Buffet) von Gesellschaftern betrieben, die nicht mit jenen Personen ident sind, denen die Einkünfte des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes zuzurechnen sind, so kann nicht mehr von einem engen Bestandteil des Hauptbetriebes gesprochen werden. In solchen Fällen ist hinsichtlich des Buschenschanks jedenfalls ein eigener Gewerbebetrieb anzunehmen.

11.3.7.4.3 Mostbuschenschank (siehe § 4 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011)

4240

§ 4 (5) Der Gewinn aus Mostbuschenschank (Buschenschank im Rahmen des Obstbaues einschließlich alkoholfreier Getränke und Speisen) ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Die Betriebsausgaben sind mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Wird im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes ein Mostbuschenschank betrieben, sind die Einnahmen daraus gesondert aufzuzeichnen. Bei der Ermittlung des Gewinnes sind die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen. Hinsichtlich der Abgrenzung zum Gewerbebetrieb siehe Rz 4233 ff.

11.3.7.4.4 Weinbuschenschank

4241

Der Weinbuschenschank stellt eine besondere Vermarktungsform des selbsterzeugten Weines im Rahmen des Weinbaubetriebs dar und ist nach der Verkehrsauffassung ein unmittelbarer Bestandteil dieses Betriebes. Wird ein Weinbuschenschank betrieben, der als unselbständiger Bestandteil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes anzusehen ist (Rz 5096), so sind die Einnahmen daraus ebenfalls den Einnahmen aus dem Weinbaubetrieb hinzuzurechnen. Auf Grund der engen Verbindung zählen dazu auch die Einnahmen aus dem Buschenschankbuffet, die auch nicht in die 33.000 Euro-Grenze einzurechnen sind. Erfolgt wegen Unterschreitens der in § 4 Abs. 1 der Verordnung normierten Bagatellgrenze von 60 Ar eine vom Einheitswert abgeleitete Pauschalierung, sind die Einkünfte aus dem Buschenschank gesondert mittels Teilpauschalierung (aufzuzeichnende Einnahmen abzüglich 70%, mindestens jedoch abzüglich 4.400 Euro pro Hektar Weingarten) zu ermitteln.

11.3.8 Zuschläge gemäß § 40 BewG

4242

Bei der Bewertung (Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes) werden zunächst regelmäßige Verhältnisse unterstellt. Weichen die tatsächlichen Verhältnisse davon wesentlich ab und führen sie zu einer wesentlichen und nachhaltigen Steigerung der Ertragsfähigkeit, ist diese Abweichung in Form eines Zuschlages auf Rechtsgrundlage des § 40 BewG 1955 zu berücksichtigen. Schon allein die Frage, ob die Abweichung überhaupt wesentlich ist, bildet daher bereits einen abgabenrechtlich relevanten Umstand. Umso mehr ist daher die Frage des Ausmaßes dieser Abweichung von Bedeutung. Diese zusätzlichen Erträge sind daher abgabepflichtige Tatbestände iSd § 126 Abs. 1 BAO, die durch Belege zu dokumentieren sind.

11.3.9 Gewinnerhöhende Beträge und gewinnmindernde Beträge (§ 13 der Verordnung)

4243

Rechtslage ab 2011

§ 13. (1) Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 6 oder 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme ist um vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten), um Einkünfte aus Wildabschüssen sowie um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen und um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß § 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

(2) Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet wurden, um bezahlte Schuldzinsen und um bezahlte Pachtzinse zu vermindern, wobei der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf

die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf. Durch den Abzug dieser gewinnmindernden Beträge darf insgesamt kein Verlust entstehen.

(3) Die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten sind pro Person mit 700 Euro jährlich anzusetzen. Werden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, sind sie in der nachgewiesenen (glaubhaft) gemachten Höhe zu berücksichtigen.

Die nach den Bestimmungen der [§§ 1 bis 6](#) oder der [§§ 8 bis 12 der LuF-PauschVO 2011](#) ermittelte Gewinnsumme ist um

- vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Einnahmen aus Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten),
- Einkünfte aus Wildabschüssen,
- Einkünfte aus Beteiligungen,
- Einkünfte aus nichtlandwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung von Grund und Boden (zB Verpachtung von Schipisten, siehe Rz 4245) und
- weitere nicht durch die Pauschalierung abgegoltene Einnahmen (zB Veräußerung von Rechten, Holzbezugsrechte, Grundstücken im Falle der Regelbesteuerung)

zu erhöhen.

Der gesonderte Ansatz der durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge (zB Verkauf des Milchkontingents, Veräußerung von stehendem Holz oder im Falle der Regelbesteuerung von betrieblichen Grundstücken sowie die Veräußerung von Anteilen an Agrargemeinschaften) darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind endbesteuert (siehe Rz 6210 ff). Nur wenn der Anteilsinhaber die Anrechnung einer einbehaltenen KEST im Zuge der Veranlagung beantragt ([§ 97 Abs. 4 EStG 1988](#) idF vor AbgÄG 2011 bzw. [§ 27a Abs. 5 EStG 1988](#)) und somit auf die Endbesteuerung verzichtet, sind die Bruttoausschüttungen (vor Abzug der KEST) als gewinnerhöhende Beträge zu erfassen und mit dem Hälfteuersatz gemäß [§ 37 EStG 1988](#) idF vor BBG 2011 (bis 31.3.2012) bzw. mit dem allgemeinen Steuertarif (ab 1.4.2012) zu versteuern. In diesem Fall sind sämtliche endbesteuerungsfähige Kapitalerträge (zB auch Zinserträge aus Sparbüchern) in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen.

4244

Der Begriff "Beteiligungen" ist weit auszulegen. Es sind darunter Mitunternehmeranteile im Betriebsvermögen ebenso wie Genossenschaftsanteile zu verstehen.

4245

Bei der nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grund und Boden ist jedenfalls das reine Nutzungsentgelt anzusetzen. Es bestehen keine Bedenken, bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 10.000 Euro sowie bei Einmalentgelten bis 15.000 Euro den Anteil der reinen Nutzungsentgelte mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes anzunehmen. Bei höheren Beträgen ist eine Feststellung im Einzelfall zu treffen; es bestehen jedoch keine Bedenken auch in diesem Fall jedenfalls einen Betrag von 3.000 Euro bzw. 4.500 Euro als Anteil der Bodenwertminderung anzusetzen.

Zur steuerlichen Behandlung der Abgeltung der Bodenwertminderung auf Grund von nach dem 31.3.2012 geschlossenen Verträgen siehe Rz 4197 und Rz 6653.

4245a

Entschädigungen einschließlich Sachzuwendungen für die Einräumung des Rechtes der Duldung des Bestandes und der Benützung eines Handymastes auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen und Gebäuden stellen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062). Gleiches gilt für Windräder.

Allfällige damit zusammenhängende Werbungskosten können nur bei entsprechendem Nachweis in Abzug gebracht werden. Rz 4245 ist nicht anwendbar.

4246

Von der Summe der einzelnen Betriebssparteneinkünfte (aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft usw.) und der gewinnerhöhenden Beträge können noch folgende Beträge in Abzug gebracht werden:

- Bezahlte Pachtzinse; ab 2011 sind bezahlte Pachtzinse nur insoweit abzugsfähig, als sie 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes (iSd [§ 125 Abs. 1 lit. b BAO](#)) nicht übersteigen.
- Bezahlte, die Land- und Forstwirtschaft betreffende Schuldzinsen (ohne Kapitalrückzahlung und Bankspesen).
- Ausgedingslasten (Geld- und Sachleistungen). Als Wert der freien Station (Sachleistung) sind für jede Person pauschal 700 Euro anzusetzen. An Stelle dieses Betrages können auch die nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Die Ausgedingslasten können bei Bilanzierern und Einnahmen-Ausgaben-Rechnern mit dem Pauschalbetrag als Sonderausgabe in Abzug gebracht werden.
- An die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezahlte Sozialversicherungsbeiträge; ab der Veranlagung 2011 sind an das Finanzamt gemäß [§ 30 Abs. 3 BSVG](#) entrichtete Zuschläge für die Unfallversicherung sowie Beiträge zum Ausgleichsfonds für

Familienbeihilfen gemäß [§ 44 FLAG 1967](#) (insgesamt 325% des Grundsteuermessbetrages) nicht gesondert abzugsfähig.

- Beiträge, die aufgrund der Option in die Selbständigenvorsorge gemäß § 64 BMSVG an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu entrichten sind und von dieser an eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) überwiesen werden.
- Bis zur Veranlagung 2010: Ertragsausfälle durch außergewöhnliche Ernteschäden wie Dürre, Hochwasser oder Hagelschlag, Wind- oder Schneebruch und bei besonderen Viehverlusten, sofern eine Abweichung von mehr als 25% des sonst im Durchschnitt der Jahre erzielten Normalertrages vorliegt und keine entsprechende Berücksichtigung im Einheitswert stattgefunden hat und außerdem die Ableitung des Gewinnes vom Einheitswert erfolgt (siehe dazu Rz 4247 und 4248).

Beispiele zur Beschränkung des Abzuges von bezahlten Pachtzinsen (ab 2011):

1. Beispiel Vollpauschalierung

Selbstbewirtschaftete Fläche 35 ha,

EW insgesamt 63.000 €, davon EW Pachtanteil 9.000 €

Eigengrund 30 ha (Hektarsatz 1.800 €), Zupachtung 5 ha á 500 € = 2.500 €

Sozialversicherungsbeiträge 12.576 € (ohne Option)

<i>EW x 39 % =</i>	<i>24.570 €</i>	
<i>- Sozialversicherung</i>	<i>12.576 €</i>	
<i>- Pachtzins</i>	<i>2.250 €</i>	<i>(9.000 € x 0,25 statt 2.500 €)</i>
	<i>9.744 €</i>	

2. Beispiel Teilpauschalierung

Selbstbewirtschaftete Fläche 100 ha

EW insgesamt 120.000 €, davon EW Pachtanteil 48.000 €

Eigengrund 60 ha (Hektarsatz 1.200 €), Zupachtung 40 ha á 400 € = 16.000 €

Einnahmen 140.000 €

Sozialversicherungsbeiträge 14.126 € (ohne Option)

Einnahmen

<i>- 70 % =</i>	<i>42.000 €</i>	
<i>- Pachtzins max.</i>	<i>12.000 €</i>	<i>(48.000 € x 0,25 statt tatsächlich 16.000 €)</i>
<i>- Sozialversicherung</i>	<i>14.126 €</i>	
	<i>15.874 €</i>	

3. Beispiel Weinbau

Selbstbewirtschaftete Fläche 15 ha

*Einheitswert insgesamt 45.000 €, davon EW Pachtanteil 9.000 €,
Eigengrund 12 ha (Hektarsatz 3.000 €), Zupachtung 3 ha á 500 € = 1.500 €,
Sozialversicherungsbeiträge (ohne Option) 11.161 €*

<i>Bruttoeinnahmen</i>	<i>150.000 €</i>	<i>(5.000 l Flaschenwein/ha a 2 €)</i>
<i>- 70% =</i>	<i>45.000 €</i>	
<i>- Sozialversicherung</i>	<i>11.161 €</i>	
<i>- Pachtzins</i>	<i>1.500 €</i>	<i>(ungekürzt)</i>
	<u><i>32.339 €</i></u>	

4. *Beispiel gemischter Betrieb (Vollpauschalierung und Weinbau)**Selbstbewirtschaftete Fläche 35 ha*

*30 ha Landwirtschaft (Hektarsatz 1. 500 €),
5 ha Weinbau (Hektarsatz 4.000 €, Einnahmen 10.000 €/ha),
Eigengrund 25 ha, Zupachtung von 10 ha Ackerland á 300 € = 3.000 €
Einheitswert insgesamt 65.000 €, davon EW Pachtanteil 15.000 €,
Sozialversicherungsbeiträge 12.596 € (ohne Option)*

<i>EW LW x 39 % =</i>	<i>17.550 €</i>
<i>+ Einnahmen Weinbau 30%</i>	<i>15.000 €</i>
<i>- Sozialversicherung</i>	<i>12.596 €</i>
<i>- Pachtzins</i>	<i>3.000 € (ungekürzt)</i>
	<u><i>16.954 €</i></u>

4247

Bis zur Veranlagung 2010

Soweit die Pauschalierung nicht durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit pauschalen Ausgabensätzen vorgenommen wird, dürfen außergewöhnliche Ernteschäden und besondere Viehverluste zusätzlich abgezogen werden. Als Ernteschaden oder Viehverlust kann nur der Schaden abzüglich einer allfälligen Entschädigung geltend gemacht werden. Bei der Ermittlung der Schadenssumme sind 25% des Durchschnittsertrages (Normalschwankungen) abzuziehen. Die abzuziehende Schadenshöhe ist bei Ernteschäden auf die jeweilige Fläche zu begrenzen. Die Flächenbegrenzung ist am jeweiligen Grundbetrag zu messen.

4248

Bis zur Veranlagung 2010

Die Abzugsfähigkeit selbst ist an drei Voraussetzungen geknüpft, die kumulativ vorliegen müssen:

- Außergewöhnlichkeit des Ereignisses selbst.
- Schadenshöhe (abzüglich einer dafür erhaltenen Entschädigung) von mehr als 25% des Durchschnittsertrages. Als Durchschnittsertrag ist ein Mittelwert der Erträge von mindestens fünf unmittelbar vor dem Veranlagungszeitraum liegenden Jahren anzunehmen. Bei der Ermittlung des Durchschnittsertrages sind Förderungen zu berücksichtigen. Die Höhe des Durchschnittsertrages ist wegen des Begünstigungscharakters des § 7 der Verordnung und der damit verbundenen erhöhten Mitwirkungspflicht vom Steuerpflichtigen selbst durch geeignete Unterlagen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.
- Keine entsprechende Berücksichtigung im Einheitswert (zB Abschläge für geringe Niederschläge, Hagelhäufigkeit, Hochwassergefährdung oder Frostgefahr). Diese Bestimmung kommt zum Tragen, wenn die betreffenden Einheitswertabschläge größer als 25% sind. In einem derartigen Fall muss an Stelle der Abweichung von 25% die Abweichung vom Durchschnittsertrag größer als der für das jeweilige Ereignis vorgenommene Abschlag bei der Einheitsbewertung sein.

4248a

Der Abzug der gewinnmindernden Beträge darf insgesamt zu keinem Verlust der laufenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft führen. Veräußerungsgewinne und -verluste sowie Übergangsgewinne und -verluste sind außerhalb der Pauschalierung gesondert zu erfassen.

Bei Mitunternehmerschaften darf der Abzug der gewinnmindernden Beträge beim jeweiligen Mitunternehmer zu keinem Verlust führen.

4249

Eine außergewöhnliche technische (oder wirtschaftliche) Abnutzung (AfA) von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens kann bei Teilpauschalierung nicht vorgenommen werden.

11.3.10 Wechsel der Pauschalierungsmethode oder der Gewinnermittlungsart

4249a

Rechtslage ab 2011

§ 7 LuF-PauschVO 2011 lautet: Wechselt der Steuerpflichtige in Anwendung dieser Verordnung von der pauschalen Gewinnermittlung mittels eines Durchschnittssatzes gemäß § 2 Abs. 1 zur Gewinnermittlung mittels Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben oder

umgekehrt, hat die Ermittlung eines Übergangsgewinnes bzw. -verlustes gemäß § 4 Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu unterbleiben.

§ 15 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 lautet: § 7 ist auf den Wechsel von der pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung der LuF PauschVO 2006, BGBl. II Nr. 258/2005, zur pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung dieser Verordnung entsprechend anzuwenden.

Der Wechsel der Gewinnermittlungsart innerhalb der Anwendung der [LuF-PauschVO 2011](#) (Wechsel von der Vollpauschalierung zur Teilpauschalierung und umgekehrt) erfordert keine Ermittlung eines Übergangsgewinnes oder –verlustes.

Bei einem Wechsel von einer pauschalen Gewinnermittlung nach der [LuF-PauschVO 2011](#) zur vollständigen Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG 1988](#) und umgekehrt, ist jedoch ein allfälliger Übergangsgewinn oder –verlust zu ermitteln. Gleiches gilt auch im Falle der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes, Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles. In diesen Fällen ist daher zu beachten, dass die Vollpauschalierung eine pauschale Art der Buchführung ist, die Teilpauschalierung aber als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gilt. Anlässlich des Wechsels aus einer pauschalen Gewinnermittlung zu einer vollständigen Gewinnermittlung ist daher ein Übergangsergebnis nur dann zu ermitteln, wenn es dabei zum Wechsel der Grundgewinnermittlungsart kommt. So ist ein Übergangsergebnis zu ermitteln, wenn ein bisher buchführender Betrieb zur Teilpauschalierung wechselt und umgekehrt.

Wechselt ein vollpauschalierter Forstwirt, der wegen Überschreitens der Forsteinheitswertgrenze von 11.000 Euro (nur) hinsichtlich des forstwirtschaftlichen Betriebszweiges die Teilpauschalierung anwendet, zur Buchführung, ist nur hinsichtlich des forstwirtschaftlichen Betriebszweiges ein Übergangsgewinn zu ermitteln. Gleiches gilt in einem derartigen Fall für den land-und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb und Nebenbetrieb, für teilpauschalierte Winzer und Gärtner sowie für den Betrieb einer Mostbuschenschank.

Im Übrigen siehe zum Wechsel der Gewinnermittlungsart Rz 689 ff.

Der Ausschluss eines Übergangsgewinnes im Falle des Wechsels der Pauschalierungsmethode gilt auch für einen Wechsel der Pauschalierungsmethode im Zuge des Wechsels von der Anwendung der [LuF PauschVO 2006](#) zur [LuF-PauschVO 2011](#).

Übersicht der Anwendungsfälle (ab 2011)	Übergangsgewinn/-verlust ist zu ermitteln
Vollpauschalierung zur Teilpauschalierung	nein
Teilpauschalierung zur Vollpauschalierung	nein

Vollpauschalierung zur Bilanzierung	nein
Bilanzierung zur Vollpauschalierung	nein
Teilpauschalierung zur vollständigen EAR	nein
Vollständige EAR zur Teilpauschalierung	nein
Vollpauschalierung zur vollständigen EAR	ja
Vollständige EAR zur Vollpauschalierung	ja
Teilpauschalierung zur Bilanzierung	ja
Bilanzierung zur Teilpauschalierung	ja

4250

Rechtslage 2006 bis 2010:

§ 14. Geht der Steuerpflichtige von der pauschalen Gewinnermittlung auf Grund dieser Verordnung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 über, so ist eine erneute pauschale Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf Grund dieser oder einer dieser Verordnung nachfolgenden Pauschalierungsverordnung frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.

Dies gilt nur für den Steuerpflichtigen selbst; die Sperrwirkung bezieht sich nicht auch auf den Rechtsnachfolger.

Der Ausschluss des Rückwechsels in die Gewinnermittlung nach der [LuF PauschVO 2006](#) bezieht sich nur auf Fälle, in denen freiwillig von der Gewinnermittlung nach der [LuF PauschVO 2006](#) auf die Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1](#) oder nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) gewechselt wurde. Fälle eines durch Überschreiten der Umsatz- oder Einheitswertgrenzen des [§ 125 BAO](#) erzwungenen Wechsels sind davon nicht erfasst (siehe Rz 4134 zur gesetzlichen Basispauschalierung). Voraussetzung für den Ausschluss des Rückwechsels in die pauschale Gewinnermittlung ist die Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach der [LuF PauschVO 2006](#); daher besteht kein Ausschluss, wenn von der [LuF PauschVO 2001](#) im Jahr 2006 zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung gewechselt wird.

Ein freiwilliger Wechsel von der Voll- zur Teilpauschalierung und umgekehrt ist unzulässig (siehe Rz 4141 und Rz 4166).

Während die Vollpauschalierung eine pauschale Art der Buchführung ist, gilt die Teilpauschalierung als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart ist daher ein Übergangsergebnis mittels Zu- und Abschlägen zu ermitteln. So ist ein Übergangsergebnis zu ermitteln, wenn ein bisher buchführender Betrieb zur Teilpauschalierung oder zu einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung übergeht und umgekehrt. Gleiches gilt auch beim zwangsweisen Übergang von der Vollpauschalierung zur Teilpauschalierung oder beim Übergang zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Im Übrigen siehe Rz 689 ff.

Rechtslage ab 2011

§ 14. Geht der Steuerpflichtige von der pauschalen Gewinnermittlung auf Grund dieser Verordnung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 über, so ist eine erneute pauschale Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf Grund dieser oder einer dieser Verordnung nachfolgenden Pauschalierungsverordnung frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.

Dies gilt nur für den Steuerpflichtigen selbst; die Sperrwirkung bezieht sich nicht auch auf den Rechtsnachfolger.

Der Ausschluss des Rückwechsels in die Gewinnermittlung nach der [LuF-PauschVO 2011](#) bezieht sich nur auf Fälle, in denen freiwillig von der Gewinnermittlung nach der [LuF-PauschVO 2011](#) auf die Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1](#) oder nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) gewechselt wurde. Fälle eines durch Überschreiten der Umsatz- oder Einheitswertgrenzen des [§ 125 BAO](#) erzwungenen Wechsels sind davon nicht erfasst (siehe Rz 4134 zur gesetzlichen Basispauschalierung).

11.3.11 Steuerberatungskosten

4250a

Steuerberatungskosten sind weder bei voll- noch bei teilpauschalieren Land- und Forstwirten mit den Durchschnittssätzen abgegolten, sondern können als Sonderausgaben berücksichtigt werden (VwGH 24.10.2002, 98/15/0145); siehe LStR 2002 Rz 561 ff.