

6. Einkommensteuer

Melitta Schweinberger

6.1. Allgemeines

6/1

Zusammenfassung

Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft ist die Ertragsbesteuerung ein äußerst komplexes und beratungsintensives Gebiet geworden. Obwohl die Pauschalierungen eigentlich zur Vereinfachung beitragen sollten, ergeben sich gerade dadurch eine Vielzahl an Abgrenzungsproblemen („Was ist abpauschaliert, was ist extra anzusetzen“). Auch die Ermittlung der Grenzen für die jeweils anzuwendende Gewinnermittlungsart gestaltet sich als Herausforderung, ebenso die Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten („Was ist noch Landwirtschaft, was ist bereits Gewerbebetrieb“ – Stichwort Buschenschank oder gewerblicher Heuriger, Zimmervermietung, Schneeräumung mit landwirtschaftlichen Maschinen, Überschreitung von Zukaufsgrenzen etc).

Aufgrund der Besonderheiten werden der Weinbau, der Forst und die Jagd als Sonderthemen behandelt, weitere Spezialthemen ergeben sich iZm Umgründungsvorgängen, grenzüberschreitenden Sachverhalten, mit land- und forstwirtschaftlichen Erwerbs- und Wirtschaftsgeossenschaften, mit Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, Stiftungen, Agrargemeinschaften, Kirchen, Stiften und Klöstern und Vereinen.

Die gravierenden Änderungen bei der Immobilienbesteuerung werden zusammenfassend im Kapitel 6.4.2.1.3. (Grund und Boden) behandelt, wirken sich aber auch in vielen anderen Bereichen aus und werden dort als Querschnittsmaterie ImmoEST gekennzeichnet.

Die Beschäftigung in der Land- und Forstwirtschaft wird umfassend beleuchtet – neben den allgemeinen Bestimmungen finden Sie auch Informationen zur Ausländerbeschäftigung (ausländische Saisonarbeitskräfte, Grenzgänger) und zu möglichen Prüffeldern bei Kontrollen.

Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.³¹⁵ Für pauschalierte Land- und Forstwirte ist weiters die jeweils geltende Durchführungsverordnung zu § 17 EStG betreffend Gewinnpauschalierung von Bedeutung (Pauschalierungsverordnung).

6.1.1. Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung

- 6/2 Sind im Einkommen eines unbeschränkt steuerpflichtigen Landwirts (Wohnsitz bzw gewöhnlicher Aufenthalt im Inland) keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte (Lohn, Gehalt, Pension) enthalten und übersteigt sein Jahreseinkommen den Betrag von 11.000 €, ist der Steuerpflichtige aufgefordert, eine Einkommensteuererklärung beim Wohnsitzfinanzamt abzugeben. Eine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung besteht weiters dann, wenn eine Aufforderung durch das Finanzamt erfolgt bzw wenn der Ge-

315 § 2 Abs 1 EStG 1988.

winn mittels Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird bzw wenn Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erzielt wurden und für diese keine Immobilienertragsteuer entrichtet wurde oder wenn keine Abgeltung gegeben war bzw in bestimmten Fällen bei Einkünften aus Kapitalvermögen.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten (insbesondere bei Nebenerwerbslandwirten, Dienstnehmern und Pensionisten), **muss** eine **Einkommensteuererklärung** insbesondere **dann abgegeben werden**, wenn:

- die anderen nicht lohnsteuerpflichtigen Einkünfte (also zB die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) den Betrag von 730 € im Jahr übersteigen oder
- gleichzeitig mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert zu versteuern waren, bezogen wurden oder
- der Alleinverdienerabsetzbetrag, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag oder der Allein-erzieherabsetzbetrag zu Unrecht bezogen wurden oder
- in einem Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr berücksichtigte besondere Verhältnisse nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen oder
- der Arbeitnehmer unrichtige Angaben betreffend das Pendlerpauschale oder betreffend der Zuschüsse des Arbeitgebers für die Betreuung von Kindern abgegeben hat oder
- Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erzielt wurden und für diese keine Immobilienertragsteuer entrichtet wurde oder wenn keine Abgeltung gegeben war oder
- Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw entsprechende betriebliche Einkünfte erzielt werden, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen und
- das zu veranlagende Gesamteinkommen mehr als 12.000 € beträgt.³¹⁶

Beispiel

Ein Ehepaar bewirtschaftet gemeinsam einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Die pauschalisierte Gewinnermittlung ergibt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 12.000 €. Der Ehemann verdient zusätzlich Einkünfte aus einem Dienstverhältnis in der Höhe von 22.000 € jährlich.

Da das jährliche Einkommen des Mannes insgesamt 28.000 € – also mehr als 11.000 € – beträgt und in diesem Einkommen mehr als 730 € – nämlich 6.000 € – an nicht lohnsteuerpflichtigen Einkünften enthalten sind, besteht für ihn Erklärungspflicht. Die Bezüge aus dem Dienstverhältnis sind bereits versteuert, jedoch nicht die anteiligen Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft in der Höhe von 6.000 €, die ebenfalls eine Erklärungspflicht auslösen.

Die Einkommensteuer ist eine Veranlagungssteuer und wird aufgrund von jährlichen Steuererklärungen vom Finanzamt bescheidmäßig festgesetzt. Die Einkommensteuererklärung ist jeweils bis zum 30. April des Folgejahres bzw bei Online-Erklärungen bis zum 30. Juni beim Finanzamt einzureichen. **6/3**

Steuergegenstand ist das Jahreseinkommen aus der Summe aller Einkünfte aus den einzelnen sieben Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres erzielt hat.

³¹⁶ Vgl § 41 Abs 1 und § 42 Abs 1 EStG.

Vom Einkommen werden Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen sowie die Freibeträge nach den §§ 104 und 105 EStG (betrifft Landarbeiter bzw. Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweisen) abgezogen. Die Ergebnisse aus den verschiedenen Einkunftsarten des Steuerpflichtigen werden vor der Besteuerung zusammengerechnet, wodurch sich positive und negative Einkünfte ausgleichen (Verlustausgleich).

Hinzuweisen ist auf die Abzugsfähigkeit von **Ausgedingelasten** (in Höhe der nachgewiesenen Kosten oder eines Pauschales von 700 € pro Person und Jahr) als Sonderausgabe, wenn der Gewinn durch doppelte Buchführung oder durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt wird. Bei pauschalierten Landwirten sind diese Ausgedingelasten aus Vereinfachungsgründen als Betriebsausgaben im Rahmen der Pauschalierung zu berücksichtigen. Sind die Voraussetzungen einer außerbetrieblichen Versorgungsrente gegeben und werden die Ausgedingelasten in Form von Pflege- und Betreuungskosten (24h-Pflege, Pflegeheim) nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, können diese Kosten bei Bilanzierern und Einnahmen-Ausgaben-Rechnern ebenfalls als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs 1 Z 1 EStG (ohne Selbstbehalt und von der ersten Zahlung weg) in Abzug gebracht werden.

In Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlich genutzten Gebäuden gibt es einen eigenen BMF-Erlass, der die Abzugsfähigkeit von **Ausgaben für Wohnraumschaffung und -sanierung** regelt – demnach ist immer dann eine Abzugsfähigkeit als **Sonderausgabe** gegeben, wenn eine bauliche Abgrenzung von Wohn- zu Betriebsräumlichkeiten (Trennung zumindest durch eine Feuermauer) gegeben ist.³¹⁷

Steuerberatungskosten sind grundsätzlich Betriebsausgaben, soweit betrieblich veranlasst, andernfalls Sonderausgaben. Bei voll- bzw. bei teilpauschalierten Land- und Forstwirten sind Steuerberatungskosten nicht mit den Durchschnittssätzen abgegolten, sondern können als Sonderausgaben berücksichtigt werden.³¹⁸ Aufwendungen für Steuerberatungsleistungen, die die Umsatzsteuer betreffen, sind jedoch durch das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs 1 EStG 1988 abgegolten und daher nicht als Sonderausgaben zu berücksichtigen.³¹⁹

6.2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

6.2.1. Landwirtschaft

- 6/4 Zur **Landwirtschaft im engeren Sinn** zählt die typische **Feldwirtschaft** (Ackerbau) und **Weidewirtschaft** (Nutzung von Grünland, Streuwiesen und Almen), wenn sie zur Erzeugung von Futtermitteln für Dritte betrieben wird und keine eigene Tierzucht angeschlossen ist. Eine bestimmte Betriebsgröße ist nicht erforderlich,³²⁰ jedoch ist bei einer so geringen Nutzfläche wie bei einem privaten Gartenbesitzer nicht mehr von einer echten Gewinnerzielungsabsicht auszugehen.³²¹ Zur Landwirtschaft gehören weiters der

317 Erlass des BMF vom 12.1.1990, 06 0930/1-IV/6/90.

318 Vgl EStR Rz 4250a.

319 UFS 26.11.2010, RV/0171-W/07.

320 Vgl Doralt, Kommentar zum EStG¹¹ § 21 Tz 14.

321 BFH 5.5.2011, IV R 48/08; VwGH 16.9.1991, 91/15/058.

Getreideanbau, der Obstbau, der Gemüsebau, die Blumenzucht, der Weinbau, der Hopfenbau, der Tabakbau, der Betrieb von Baumschulen und die Samenzucht (Saatzucht).

Durch die **Generalklausel** „und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen“ ist sichergestellt, dass auch die Kultur ausgefallener Pflanzengattungen wie der Heilkräuter-, Hopfen- und Tabakbau, die Mohn(kapsel)produktion, die Kürbis(kern)produktion etc als Landwirtschaft einzustufen sind.³²² Unter die Tatbestände des § 21 Abs 1 Z 1 EStG fallen nur die Einkünfte aus der Verwertung der im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnenen Pflanzen oder Pflanzenteile (Urproduktion), nicht aber die bloße (unbearbeitete) Veräußerung zugekaufter Pflanzen. Der Verkauf von im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb erzeugten Produkten gehört ebenfalls noch zur Landwirtschaft.³²³

Beispiel

Ein Fußballplatz oder ein Golfplatz stellen keinen landwirtschaftlichen Betrieb und auch keinen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb dar, sondern allenfalls eine naturbelassene Sportstätte. Der kurze Grasabschnitt entspricht keiner Verwendung zu landwirtschaftlichen Zwecken, daran mag auch die gelegentliche Beweidung oder Heugewinnung nichts ändern.

Ob landwirtschaftliche Bodenbearbeitung oder gewerblicher Bodenabbau vorliegt, ist oftmals umstritten. Beispielsweise beurteilte der VwGH in einer Entscheidung die Gewinnung von **Rasenziegeln** als Gewerbebetrieb.³²⁴ Nach *Doralt* gehört die Herstellung von Rollrasen und Rasenziegeln auf Grund der Technisierung zur Gärtnerei.³²⁵ Ab 2009 gelten aufgrund der Rz 4220 EStR die in der Urprodukteverordnung, BGBl II 2008/410, angeführten Produkte – ua auch Rasenziegel – auch steuerlich als Urprodukte (ausgenommen rohe Bretter, Balken und gefrästes Rundholz).

6.2.2. Forstwirtschaft

Unter Forstwirtschaft versteht man die Bodenbewirtschaftung zur Gewinnung von Wald- 6/5
erzeugnissen. Man unterscheidet dabei **Nachhaltsbetriebe** (mit jährlicher Holznutzung) und **aussetzende Betriebe** (bei denen eine jährliche Holznutzung nicht durchgeführt wird oder nicht möglich ist). Nachhaltbetriebe setzen einen größeren Holzbestand voraus.³²⁶ Forstwirtschaftliche Nachhaltigkeitsbetriebe ermöglichen auf Grund ihrer Größe und der unterschiedlichen Altersklassen der Baumbestände regelmäßige Erträge, während aussetzende Betriebe auf Grund nicht gestaffelter Altersklassen an Baumbeständen nur in Abständen von Jahrzehnten nennenswerte Erträge erzielen und deshalb auch eine geringere Bewirtschaftung erfordern.³²⁷ Im Hinblick auf den natürlichen Holzzuwachs ist bei einem Waldbesitz in der Regel auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen ein forstwirtschaftlicher Betrieb anzunehmen.

322 Vgl *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ 183.

323 Vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 21 Tz 1.

324 Vgl VwGH 12.1.1962, 342/89.

325 Vgl *Doralt*, EStG¹¹ § 21 Tz 28.

326 Vgl *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer⁵⁷ § 21 Tz 33.

327 Vgl *Doralt*, EStG¹¹ § 21 Tz 17.

In der Landwirtschaft stellt eine landwirtschaftliche Fläche alleine noch keinen landwirtschaftlichen Betrieb dar. Dagegen sind in der Forstwirtschaft für das Vorliegen eines Betriebes nur geringe Anforderungen zu erfüllen. Insbesondere bei aussetzenden Betrieben, wie zB Bauernwäldern, sind die Bestandspflege und die Verwendung von Betriebsmitteln als Wesensmerkmal von untergeordneter Bedeutung. Ein Forstareal verkörpert im Wesentlichen den Forstbetrieb, auch wenn jahrelang keine Bewirtschaftung des Waldes vorgenommen wird.³²⁸

Eine **Mindestgröße des Forstbetriebes** ist aus steuerrechtlicher Sicht **nicht erforderlich**, jedoch ergibt sich schon aus der Verkehrsauffassung, dass es sich bei einem Wald um eine etwas größere Fläche handeln muss.³²⁹

Auch die Veräußerung von Moos, Tannenzapfen, Nadeln, Reisig, Laub, Pilzen, Beeren usw. gehört zur Forstwirtschaft, ebenso Baumschulbetriebe und Christbaumzuchten, wenn sie im Rahmen eines Forstbetriebes geführt werden. Nicht auf Waldböden angelegte Christbaumkulturen sind als landwirtschaftliches Vermögen zu bewerten.³³⁰ Zur Abgrenzung Christbaumkulturen als land- bzw forstwirtschaftlicher Betrieb oder als Gewerbebetrieb siehe 6.3.3.

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählen auch Erlöse aus der Veräußerung von Waldparzellen und Teilwaldrechten (Nutzungsrechte im Wald) sowie Erlöse aus besonderen Wald- und Kalamitätsnutzungen (Waldböden infolge höherer Gewalt).³³¹ Sehr genaue Ausführungen dazu sowie zu den steuerlichen Besonderheiten der Forstwirtschaft siehe Kapitel 6.5.

6.2.3. Weinbau

- 6/6 Unter Weinbau versteht man die Erzeugung von Weintrauben durch planmäßige Bewirtschaftung von mit Weinreben bepflanzten Grundstücken (Weingärten) und die Verarbeitung von Wein einschließlich der Vermarktung. Als Weingärten gelten auch stillgelegte Flächen.³³²

Die genaue Begriffsbestimmung und die Abgrenzungskriterien finden sich im Kapitel 6.7.

6.2.3.1. Buschenschank im Weinbau

Heuriger bezeichnet in Österreich sowohl einen Jungwein als auch die Buschenschank, die ihn ausschenkt. Das Wort leitet sich von „heuer“ ab, dem süddeutschen und österreichischen Ausdruck für dieses Jahr. Heurig bedeutet also diesjährig. Das Recht der Weinbauer, Eigenbauwein im eigenen Haus ohne besondere Lizenz auszuschenken, geht in Österreich auf eine Zirkularverordnung des Kaisers Joseph II. von 1781 zurück.³³³ In diesem Zusammenhang ist aber darauf hinzuweisen, dass nach allgemeiner

328 Vgl Hammerl, Einkommensbesteuerung buchführender Land- und Forstwirte 24.

329 Vgl Hammerl, Einkommensbesteuerung buchführender Land- und Forstwirte 25.

330 Vgl Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ 187.

331 VwGH 23.10.1990, 90/14/0169.

332 EStR Rz 5096.

333 <http://de.wikipedia.org>.

Verkehrsauffassung auch gewerbliche Betriebe mit Wein- und (warmem) Speisenangebot Heuriger genannt werden.

Sehr detaillierte Ausführungen zu ertragsteuerlichen Fragen den Buschenschank betreffend (Wer darf einen Buschenschank betreiben? Welche Speisen und Getränke dürfen angeboten werden? Abgrenzung Buschenschank zum Gewerbebetrieb? Aufzeichnungspflichten sowie Buschenschank im Familienverband) finden sich unter 6.7.3.

6.2.4. Gartenbau

Der Gartenbau ist die Bewirtschaftung von gärtnerischem Vermögen (das Anbauen und Ziehen von Gemüse, Blumen, Stauden, Beerensträuchern, Ziergehölzen usw.). In Abgrenzung zur Landwirtschaft im engeren Sinn ist Gartenbau dann anzunehmen, wenn zB durch intensive Bewässerung, Glas- oder Gewächshäuser oder durch andere ortsfeste Anlagen wie Folientunnel massiv in die Natur eingegriffen wird.³³⁴ Ein Gewerbebetrieb liegt dann vor, wenn die verwendeten oder verkauften Blumen zum überwiegenden Teil aus fremden Gärtnereien bezogen werden. Ein Gewerbebetrieb liegt auch dann vor, wenn sich der Betrieb ganz oder überwiegend mit der Gestaltung von Gartenanlagen befasst. Bei einem **Blumengeschäft** ist die Einstufung nach Gartenbau- oder Gewerbebetrieb nach Anteil und Art der Fremdware gem § 30 Abs 9 BewG vorzunehmen.³³⁵ Daher wird der gärtnerische Betrieb zum Gewerbebetrieb, wenn der Einkaufswert des Zukaufes mehr als 25 % des Umsatzes beträgt. Nicht dazu gehört der Materialzukauf für eigene Produkte. Zugekaufte kleingewachsene Topfpflanzen, die erst im Betrieb weiter- und auswachsen, sind nicht als Zukauf anzusehen. Dies trifft auf alle Jungpflanzen und Setzlinge zu. Eine Trennung der zugekauften Handelsware und der zugekauften, im Betrieb verwendeten Ware ist erforderlich.³³⁶ Der Verkauf an Selbstpflücker ist eine besondere Form der Vermarktung (zB Erdbeerland) und beeinflusst nicht den Charakter der Urproduktion.³³⁷

Die **Friedhofsgärtnerei** ohne Pflanzenzucht ist immer gewerblich. Werden selbstgezoogene Pflanzen verwendet, zählen die Einkünfte daraus zur Land- und Forstwirtschaft, wenn die Grabpflegetätigkeit einen landwirtschaftlichen Nebenbetrieb begründet oder die Tätigkeit nach Art und Umfang so unbedeutend ist, dass das Gesamtbild eine Urproduktion nicht in Frage stellt.³³⁸

Fallen eine Landwirtschaft und eine Gärtnerei zusammen, ist eine Trennung der beiden Betriebszweige vorzunehmen.³³⁹

Gemüseanbau ist ein Zweig des Gartenbaus und erfasst die planmäßige Bodenbewirtschaftung zur Erzeugung von Pflanzen, die ausschließlich zum Verzehr der Menschen bestimmt sind, sowie die Verwertung.³⁴⁰ Feldgemüsebau (Produktion von Gemüse im

334 Vgl EStR Rz 5110.

335 Vgl *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ 189.

336 Vgl EStR Rz 5113.

337 Vgl *Hofbauer*, Steuerliche Begünstigung für die Land- und Forstwirtschaft 17.

338 Vgl *Doralt*, EStG¹¹ § 21 Tz 29.

339 Vgl EStR Rz 5111.

340 Vgl *Doralt*, EStG¹¹ § 21 Tz 31.

Rahmen einer landwirtschaftlichen Fruchtfolge, wodurch die Produktion von Gemüse in den Anbau von Getreide, Hackfrüchten usw eingegliedert ist) ist eine Unterart des landwirtschaftlichen Vermögens.

Blumenfelder zum Selberpflücken führen in der Regel zur Einstufung als Gartenbau,³⁴¹ da als Produktionsfaktor die arbeitsintensive, technisierte Nutzung einer relativ kleinen Fläche gegenüber dem Grund und Boden überwiegt (EStR 2000 Rz 5106). Es liegt jedoch dann kein gärtnerischer Betrieb vor, wenn die Grundflächen an dem üblichen Wechsel landwirtschaftlicher Fruchtfolge teilnehmen.

Obstbau ist die planmäßige Gewinnung und Verwertung von Obst (Beeren-, Kern- und Steinobst). Sie kann Teil der Landwirtschaft im engeren Sinn sein, aber auch wie der Gemüsebau einen Zweig des Gartenbaus darstellen (zB unter Folien). Mostbuschenschank ist unmittelbarer Bestandteil des Obstbaus (kein Nebenbetrieb).³⁴²

Baumschulbetriebe bzw **Christbaumzuchten** gehören nur dann zu einer Forstwirtschaft, wenn sie mit einem forstwirtschaftlichen Betrieb in Zusammenhang stehen – ansonsten liegt Landwirtschaft ieS oder Gartenbau vor, in besonders gelagerten Fällen auch Gewerbebetrieb (Näheres siehe 6.3.3.2.).³⁴³

6.2.5. Tierzucht und Tierhaltung

- 6/8** Die **Tierzucht** und **Tierhaltung** gilt als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn wertmäßig **überwiegend** im eigenen Landwirtschaftsbetrieb gewonnene Erzeugnisse verwendet werden.³⁴⁴ Wesentlich für die Einstufung ist, ob nach der Verkehrsanschauung die Tierhaltung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse noch als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb eingestuft werden kann, oder ob Leistungen erbracht werden, die über die Tierzucht, Haltung und Fütterung hinausgehen und einen speziellen Hauptzweck außerhalb der Landwirtschaft (Safariparks, Versuchstierhaltung usw) verfolgen.³⁴⁵ Der Zweck der Tierzucht oder Tierhaltung ist nicht entscheidend. Daher ist das Halten von Tieren verbunden mit landwirtschaftlicher Bodenbewirtschaftung zur Nutzung ihrer Fähigkeit (Zugtiere, Reitpferde), zur Gewinnung und Verwertung ihrer Erzeugnisse (Milchwirtschaft) und zur Verwertung der Tiere selbst (Fleischproduktion) landwirtschaftliche Tierhaltung.³⁴⁶ Besamungsstationen, Embryotransferstationen und Brütereien sind zwar seltenere Formen der Tierzucht, können aber noch zur Land- und Forstwirtschaft gehören.³⁴⁷ Die Tierzucht im Sinn des § 21 Abs 1 Z 2 EStG setzt eine entsprechende Bodenbewirtschaftung voraus. Der verbundene landwirtschaftliche Betrieb muss überwiegend (mehr als 50 %) die **Futtergrundlage** für den Tierzucht- oder Tierhaltungsbetrieb liefern.³⁴⁸ Die Erzeugnisse (Futtermittel, Einstreu etc) müssen **aus dem eigenen landwirt-**

341 Vgl *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ 189 f.

342 Jakom, EStG⁸ § 21 Rz 25.

343 Jakom, EStG⁸ § 21 Rz 31.

344 § 30 Abs 3 BewG.

345 Vgl *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ 193.

346 Vgl *Hofbauer*, Steuerliche Begünstigung für die Land- und Forstwirtschaft 18.

347 Vgl *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ 193.

348 Vgl *Hofbauer*, Steuerliche Begünstigung für die Land- und Forstwirtschaft 19.

schaftlichen Betrieb gewonnen werden, das heißt jedoch nicht, dass die für die Tierhaltung landwirtschaftlich genutzte Fläche im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen muss.³⁴⁹ Entscheidend ist, ob der vom Landwirt bewirtschaftete Boden überhaupt die erforderliche Futtergrundlage abgibt.

Bei überwiegender Verwendung von **Fremdfutter** gilt die Zucht oder das Halten von Tieren auch als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn gem § 30 Abs 5 BewG, bezogen auf die reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche des Betriebes, nicht mehr als eine bestimmte Anzahl von **Vieheinheiten je Hektar** im Wirtschaftsjahr durchschnittlich erzeugt oder gehalten wird. Wird dieser Höchststand nachhaltig überschritten, ist hinsichtlich des gesamten Tierbestandes das Vorliegen eines gewerblichen Betriebes anzunehmen. Für die Anzahl der zulässigen Vieheinheiten und für die Ermittlung der reduzierten landwirtschaftlichen Nutzfläche ist das Gesamtausmaß der vom Betrieb aus bewirtschafteten Flächen maßgebend; zugepachtete Flächen sind miteinzubeziehen, verpachtete Flächen auszuschließen. Bei dieser Berechnung sind die Flächenmaße von Hutweiden und Streuwiesen auf ein Drittel, jene der Alpen und Bergmähder auf ein Fünftel zu reduzieren (siehe auch 2.7.4.5.).³⁵⁰ **6/9**

Gemäß der taxativen Aufzählung des § 30 Abs 7 BewG gilt dies jedoch nur für bestimmte, nicht erweiterbare Tierarten. Tierarten, die in der Auflistung des § 30 Abs 7 BewG nicht enthalten sind, können also nur mit überwiegend eigenen Futtermitteln im Rahmen der Landwirtschaft gehalten werden.

Beachte

Tierzucht/Tierhandel sind nur dann ein landwirtschaftlicher Betrieb, wenn

- a) entweder die Vieheinheiten je Hektar gemäß § 30 Abs 5 BewG eingehalten werden oder
- b) überwiegend (mehr als 50 %) eigene Futtermittel verwendet werden

Davon ausgenommen sind **Geflügelvermehrungszuchtbetriebe**, wenn sie von der Landwirtschaftskammer anerkannt sind (gilt für Haushühner, Hausenten, Hausgänse und Puten).³⁵¹ Eine Verbindung mit einem landwirtschaftlichen Betrieb ist nicht erforderlich.³⁵² Diese Ausnahmebestimmung wurde vom VfGH im Hinblick auf die große Bedeutung der Geflügelzucht für die Geflügelhaltung der österreichischen Landwirtschaft und die Notwendigkeit, im Rahmen des gemeinsamen Marktes mit anderen hoch entwickelten Landwirtschaften in Wettbewerb zu treten, als nicht verfassungswidrig (nicht unsachlich) bezeichnet.³⁵³ **6/10**

Der **Viehhandel** gehört nicht zur Tierhaltung und stellt stets einen Gewerbebetrieb dar.³⁵⁴ **6/11**

³⁴⁹ Vgl Doralt, EStG¹¹ § 21 Tz 49.

³⁵⁰ § 30 Abs 6 BewG.

³⁵¹ Vgl EStR Rz 5146.

³⁵² Vgl Hofbauer, Steuerliche Begünstigung für die Land- und Forstwirtschaft 20.

³⁵³ Vgl Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer. Kommentar⁵⁷ § 21 Tz 57.

³⁵⁴ Vgl VwGH 16.3.1989, 88/14/0226.

Sind die allgemeinen Voraussetzungen erfüllt, stellt ein Tierzuchtbetrieb auch dann einen landwirtschaftlichen Betrieb dar, wenn die Tierzucht oder Tierhaltung zum Zweck der Sportausübung oder sonstigen Freizeitgestaltung (zB Zucht von Reitpferden) ausgeübt wird.

Die Haltung von Tieren in Zoos ist mangels ausreichender Futtergrundlage keine landwirtschaftliche Tätigkeit. Werden die Tiere ohne natürliche Äsungsfläche gehalten oder fehlt es an der planmäßigen Nutzung der natürlichen Bodenkräfte bzw wird der wirtschaftliche Ertrag durch Eintrittsgebühren erzielt, dann handelt es sich um eine gewerbliche Tätigkeit.³⁵⁵

6.2.6. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht, Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht

- 6/12** Die Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, auch wenn kein Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb besteht.³⁵⁶ Für die Zuordnung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft kommt es auch nicht auf die Verwendung eigener oder fremder Futtermittel an.

Die **Fischzucht** erfasst die von Menschen gelenkte, erwerbsmäßige Erzeugung von Brütlingen, Setzlingen, Speisefischen und anderen Fischen. Unter die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft fällt der Verkauf der selbstgefangenen, gezüchteten oder aufgezogenen Fische. Die Fischzucht kann auch in Aquarien oder anderen künstlichen Behältern erfolgen. Auch die Zierfischzucht ist miteingeschlossen.

Unter **Binnenfischerei** versteht man das Hegen und Fischen in stehenden oder fließenden Gewässern (Teiche, Seen, Bäche und Flüsse) sowie die Verwertung des Fanges. Auch bei der Binnenfischerei sowie bei der Fischzucht oder der Teichwirtschaft ist es – wie auch sonst in der land- und forstwirtschaftlichen Gewinnermittlung – unerheblich, ob sich die Fischgewässer im Eigentum des Steuerpflichtigen befinden oder nur gepachtet sind.³⁵⁷ Eine Beschränkung bei fehlender Futtermittelgrundlage sieht das Gesetz nicht vor, sodass auch beim Zukauf des gesamten Futters und sämtlicher Jung- und Zuchtfische für den Betrieb Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erwirtschaftet werden können. Ein **Gewerbebetrieb** liegt erst dann vor, wenn der **Einkaufswert der zugekauften Fische nachhaltig mehr als 25 % des Umsatzes aus dem Fischereibetrieb** ausmacht. Werden die Fische geräuchert, getrocknet oder gebeizt, ist diese Bearbeitung als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb gestattet. Ob der Landwirt die Fische selbst fängt oder Dritten gegen Entgelt das Recht zum Fischfang (Fischereikarten) einräumt, ist für die Beurteilung, ob Land- und Forstwirtschaft vorliegt, unmaßgeblich.³⁵⁸ Auch die Einnahmen aus der Verpachtung bzw der Dauerverpachtung eines Fischereirechtes führen zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft,³⁵⁹ ebenso wie die Veräußerung eines Fischereirechtes.³⁶⁰

355 Vgl *Hofbauer*, Steuerliche Begünstigung für die Land- und Forstwirtschaft 21.

356 § 21 Abs 1 Z 3 EStG.

357 VwGH 27.10.1987, 87/14/0129.

358 VwGH 20.3.2014, 2010/15/0123.

359 Vgl EStR Rz 5118.

360 Vgl UFS GZ.RV/0620-K/08 vom 31.5.2010 und EStR Rz 5122a.

Querschnittsmaterie ImmoEST

Fischereirechte an einem fremden Gewässer (insbesondere an fließenden Gewässern, weil diese dem öffentlichen Gut angehören) sind idR **grundstücksgleiche Rechte** und werden daher im Betriebsvermögen wie Gebäude und nicht wie Grund und Boden behandelt, sie unterliegen dem besonderen Steuersatz von 25 % (ab 1.1.2016 von 30 %). Daher ist eine pauschale Gewinnermittlung gemäß § 30 Abs 4 EStG durch fiktive Annahme von Anschaffungskosten bei im Betriebsvermögen befindlichen Rechten nicht möglich (da dies eben nur für Grund und Boden möglich wäre), es ist eine vollständige Gewinnermittlung durchzuführen und der Nachweis eines abzugsfähigen Buchwertes liegt beim steuerpflichtigen Veräußerer.³⁶¹

Dagegen stellt das **Fischereirecht am eigenen Gewässer** nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar; es liegt somit kein grundstücksgleiches Recht vor. Daher sind die Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischteiches auf eigenem Grund und Boden (Hinweis: der Fischteich stellt ein eigenes, von Grund und Boden verschiedenes Wirtschaftsgut dar) bzw eines betrieblichen Fischereirechtes auf eigenem Grund und Boden nicht mit dem besonderen Steuersatz zu versteuern, die Grundsätze der Grundstücksbesteuerung sind hier nicht anzuwenden.³⁶²

Die Einkünfte aus der **Teichwirtschaft** sind innerhalb der Grenzen der LuF-PauschVO von der Pauschalierung erfasst. Sofern der Gesamteinheitswert der Teichwirtschaft (unter Berücksichtigung aller anderen land- und forstwirtschaftlichen Betriebszweige) nicht 75.000 € überschreitet, kann der Gewinn mittels Vollpauschalierung ermittelt werden (zwischen 75.000€ und 130.000 € mittels Teilpauschalierung). Der maßgebliche Einheitswert wird nach einem standardisierten Bewertungsverfahren (Richtlinien für die Bewertung des der Fischzucht und der Teichwirtschaft gewidmeten Vermögens sowie jenes der Fischereirechte zur Hauptfeststellung der Einheitswerte zum 1. Jänner 1988, BMF – GZ 08 2204/1-IV/8/88 vom 14.4.1988) ermittelt.³⁶³

Als **Bienenzucht (Imkerei)** bezeichnet man die Züchtung und Haltung von Honigbienen sowie die Gewinnung und Vermarktung der Bienenprodukte. Dazu zählen Honig, Propolis, Gelée royale, Bienengift und Bienenwachs sowie die Königinnenzucht.³⁶⁴ Die Bienenzucht fällt auch unter Land- und Forstwirtschaft, wenn der Imker ausschließlich fremde Futtermittel (Zucker) verwendet. Dies gilt auch dann, wenn die Bienenzucht zum Zweck der Weiterveräußerung von Bienenvölkern oder für die Honigproduktion betrieben wird.³⁶⁵ Die nebenberuflich betriebene Imkerei stellt meist keine Einkunftsquelle dar, sondern ist idR als Liebhaberei einzustufen.³⁶⁶ 6/13

Bei der Tätigkeit als **Bienensachverständiger** handelt es sich um das Erkennen und Feststellen von diversen Bienenkrankheiten, dh es werden weder tierische noch pflanzliche Produkte mit Hilfe der Naturkraft erzeugt. Dass die meisten Bienen-Sachverständigen nichtbuchführende Landwirte sind, rechtfertigt nicht automatisch den Schluss, dass auch die Tätigkeit eine solche darstellt. Der Gewinn aus den Einkünften aus der Tätig-

361 Vgl BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort vom 3.9.2012; EStR Rz 5122a.

362 Vgl EStR Rz 5122a.

363 Vgl *Urban*, Besteuerung der Teichwirtschaft, SWK 8/2005.

364 Vgl EStR Rz 5123.

365 Vgl *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ 205.

366 Vgl *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ 205.

keit als Bienensachverständiger kann auch nicht nach der Pauschalierungsverordnung für die Land- und Forstwirtschaft ermittelt werden, da die Voraussetzungen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gemäß § 1 LuF-Pausch VO nicht gegeben sind.³⁶⁷

Die Erzeugung von Bienenköniginnen, Met, Bienengift, Gelée royale wird gesondert bei der Einheitsbewertung berücksichtigt. Zu den **Urprodukten** zählen Honig, Cremehonig, Blütenpollen, Propolis, Gelée royale, Bienenwachs, Bienengift und Met. Als be- und/oder verarbeitete Produkte gelten ua Propolistinktur (Propolistropfen), Propoliscreme, Bienenwachskerzen, Bienenwachsfiguren, Honigzuckerl, Honig gemischt mit anderen Produkten (zB Früchte, Nüsse), Honiglikör, Honigbier, Verarbeitung von Rohwachs zu Mittelwänden.³⁶⁸

Wird die Bienenzucht berufsmäßig betrieben und liegt daher keine Liebhaberei vor, sind die Einkünfte von der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung erfasst, ein **Einheitswert** wird jedoch erst **ab einem Bestand von 50 Bienenvölkern** (Freigrenze) festgesetzt.³⁶⁹

Be- und verarbeitete Produkte sind jedoch nicht von der Pauschalierung umfasst, diese sind gesondert steuerlich als Nebenbetrieb zu erfassen (Aufzeichnungspflichten).

Falls im Rahmen der Bienenzucht Buchführungspflicht vorliegt, dann ist darauf hinzuweisen, dass Tiere in der Produktion im Anlagevermögen zu führen sind – jedoch gibt es für Bienen keine Nutzungsdauer. It Internetrecherche (siehe <http://www.landwirtschaftskammer.de>) wird eine Abschreibung der Bienenvölker als nicht angebracht betrachtet, da der Bienenstock aufgrund steter Selbstvermehrung in der Lage ist, sich dauerhaft zu erhalten. Daher bietet sich für die Bewertung von Bienen im Anlagevermögen das Festwertverfahren an.

6.2.7. Jagd

- 6/14** Einnahmen aus der Jagd zählen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn diese mit dem Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft im Zusammenhang stehen, was vor allem bei der Eigenjagd vorkommt. Eine isolierte Betrachtung der Jagd in Bezug auf Liebhaberei kommt in diesem Fall nicht in Frage.³⁷⁰ Die Jagd allein für sich betrachtet ist keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit. Die unberechtigte Jagd (Wilderei) führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.³⁷¹

Eine bloße **Jagdpacht**, mit der nicht gleichzeitig auch die Pacht oder der Eigenbesitz einer Land- und Forstwirtschaft verbunden ist, kann nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führen und ist grundsätzlich als Liebhaberei (§ 1 Abs 2 LVO) einzustufen, es sei denn, der Steuerpflichtige kann die Einkunftsquelleneigenschaft des Jagdbetriebes beweisen.³⁷²

367 BFG 21.7.2015, RV/5100913/2010.

368 EStR Rz 5123.

369 Vgl Wakounig/Trauner/Kamleithner, Die land- und forstwirtschaftliche Hauptfeststellung 2014, 3. Abschnitt.

370 Vgl EStR Rz 5124.

371 Vgl Hammerl, Einkommensbesteuerung buchführender Land- und Forstwirte 61.

372 Vgl Hammerl, Einkommensbesteuerung buchführender Land- und Forstwirte 61.

Verpachtet ein Land- und Forstwirt seine Eigenjagd, so gehört der Pachtzins zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. **Wildparks** in eingezäunten Forstflächen, die Schaulustige gegen Eintrittsgeld besuchen können, sind kein forstwirtschaftlicher Betrieb. Insbesondere liegt dann ein Gewerbebetrieb vor, wenn es an der planmäßigen Nutzung der Bodenkkräfte fehlt und der Ertrag (überwiegend) nicht aus der Verwertung oder Verwendung der Tiere im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder aus dem Verkauf, sondern aus Eintrittsgeldern erzielt wird.³⁷³

Zu den ertragsteuerlichen Konsequenzen der Übergabe einer Landwirtschaft unter Zurückbehaltung des Jagdrechtes siehe unter Pkt 6.4.8.1. (unentgeltliche Betriebsübertragung).

Das Thema Jagd wird im Kapitel 6.6. detailliert behandelt (inkl Gewinnermittlung, Abschussverkauf, Abschussentnahmen, Jagdrecht etc).

6.3. Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe bzw Nebentätigkeiten

6.3.1. Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenbetrieb/Direktvermarktung

Josef Krimbacher

Zusammenfassung

In diesem Abschnitt wird aufgezeigt, in welcher Art und in welchem Umfang Land- und Forstwirte im Rahmen ihres Betriebes bestimmte Tätigkeiten ausüben und Dienstleistungen anbieten dürfen, um damit noch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 EStG zu erzielen. Die vom Gesetzgeber für das Vorliegen eines zulässigen Nebenbetriebes (zB Brennerei), Nebenerwerbes (zB Privatzimmervermietung) bzw einer Nebentätigkeit (zB Fuhrwerksdienste) gesetzten Grenzen werden im Detail dargestellt, wobei auch zur Thematik der Direktvermarktung von Produkten Aussagen getroffen werden.

6.3.1.1. Allgemeines

Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb im Sinne des § 21 Abs 2 Z 1 EStG (und **6/15** § 30 Abs 8 BewG 1955) gilt ein Betrieb, der einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb seiner Funktion nach zu dienen bestimmt ist.³⁷⁴ Der land- und forstwirtschaftliche Nebenbetrieb ist seinem Wesen nach ein Gewerbebetrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb dient; zusammen bilden sie einen einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.³⁷⁵ Ein Nebenbetrieb muss auf Grund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung tatsächlich zur Landwirtschaft oder Forstwirtschaft im Verhältnis eines Hilfsbetriebes stehen.³⁷⁶ Denkbar ist nämlich auch der umgekehrte Fall, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb Hilfsbetrieb eines Gewerbebetriebes ist, zB Weinbaubetrieb als Nebenbetrieb einer Weinhandlung³⁷⁷ oder landwirtschaftlicher

³⁷³ Vgl Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 21 Anm 139.

³⁷⁴ EStR Rz 4209.

³⁷⁵ Doralt, EStG⁹ § 21 Tz 67.

³⁷⁶ Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG 57. Lfg (Oktober 2014) § 21 Tz 79.

³⁷⁷ VwGH 7.10.1960, 56/58; VwGH 6.11.1968, 51/67.