

MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades

Master of Arts in Business

am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling

der FH Campus 02

Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und Nebentätigkeiten

Evaluierung der einkommensteuer-, umsatzsteuer- sowie der
gewerbe- und sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen anhand von
Klienten der R & R Steuerberatung Wolfsberg GmbH

Betreuerin

Mag. Ulla Kröll, Stb

vorgelegt von:

Melanie Fößl, BA (2010532005)

Graz, 22.04.2022

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Graz, am 22.04.2022

e.h. Fözl Melanie

Aus Gründen der Lesbarkeit wurde in dieser Arbeit darauf verzichtet, geschlechtsspezifische Formulierungen zu verwenden. Ich möchte ausdrücklich festhalten, dass die bei Personen verwendeten maskulinen Formen für beide Geschlechter zu verstehen sind.

Kurzfassung

Die Beratung von Land- und Forstwirten durch Steuerberatungskanzleien erfordert aufgrund erhöhter Komplexität im steuerrechtlichen, sozialversicherungsrechtlichen und gewerberechtlichen Bereich ein hohes Maß an Professionalität. Vor diesem Hintergrund beleuchtet diese Arbeit land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten. Die Zielsetzung besteht aus einer umfassenden Erarbeitung der Thematik mit dem Fokus auf spezifische Sachverhalte ausgewählter Klienten des Kooperationspartners.

Die Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist in Österreich von Pauschalierungen und Sonderbestimmungen geprägt. Im Zusammenhang mit der Ausübung von Nebenbetrieben und -tätigkeiten ist festzustellen, ob ein eigenständiger Gewerbebetrieb vorliegt oder ob die Betriebe und Tätigkeiten im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt werden können. Um diese Unterscheidung zu ermöglichen ist zu analysieren, welche Produkte und Leistungen in welcher Form vom Land- und Forstwirt angeboten werden und ob das Ausmaß der Nebenbetriebe und -tätigkeiten dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb untergeordnet ist.

Die Ausübung von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, aber vor allem in Form eines Gewerbebetriebs zieht steuerrechtliche Konsequenzen nach sich: Die Steuerpflichtigen haben zusätzliche Aufzeichnungen zu führen und die Gewinnermittlung kann je nach betrieblicher Situation lediglich teilweise bis überhaupt nicht gemeinsam mit dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb erfolgen. Zudem sieht das Umsatzsteuergesetz divergierende Bestimmungen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Gewerbebetriebe vor.

Zusätzlich zu den steuerrechtlichen Konsequenzen sind die Bestimmungen der Sozialversicherung für Nebenbetriebe und -tätigkeiten maßgeblich für diese Arbeit. Die daraus resultierenden Meldepflichten und Beitragszahlungen sind für die betroffenen Land- und Forstwirte von Bedeutung.

Die vorliegende Arbeit zeigt die zu erwartende Belastung durch Einkommensteuer-, Umsatzsteuer- und Sozialversicherungsbeiträge für die betroffenen Klienten des Kooperationspartner, die durch die Prüfung der spezifischen Sachverhalte und die Bestimmung der praktischen Konsequenzen auf Basis der theoriegeleiteten Ausarbeitung errechnet werden. Zusätzlich werden im Praxisoutput die notwendigen Prüfschritte und Meldepflichten für die praktische Umsetzung ausgearbeitet. Im Ergebnis zeigen die durchgeführte Analyse und die Ausarbeitung, dass die Ausübung von Nebenbetrieben und -tätigkeiten umfangreichen und im Detail komplexen gesetzlichen Bestimmungen unterworfen ist.

Abstract

Due to the increasing complexity in the areas of tax law, social security law and trade law tax-consulting firms require a high degree of professionalism to advise farmers and foresters. This work focuses on agricultural and forestry secondary businesses and activities. The aim of this work is a comprehensive elaboration of the topic with a focus on specific circumstances of selected clients of the cooperation partner.

In Austria the taxation of income from agriculture and forestry is characterised by flat rates and special regulations. In connection with the exercise of secondary businesses and activities, it has to be determined whether an independent business exists or whether the businesses and activities can be carried out within the framework of the agricultural business. In order to make this distinction, it is necessary to analyse which products and services the farmer offers and in which form the extent of the secondary enterprises is subordinate to the agricultural business.

A secondary business within the framework of the agricultural business as well as in the form of a commercial enterprise entails consequences by the tax law. Taxable enterprises have to keep records and depending on the business situation, the profit assessment can only be carried out partially or not at all together with the main agricultural and forestry business. Moreover, the Value Added Tax law provides different provisions for agricultural and forestry enterprises and commercial enterprises.

In addition to the consequences under tax law, the provisions of social insurance for secondary enterprises and activities are part of this work. The resulting reporting obligations and the amount of the contributions, which have to be paid, are important for the farmers and foresters.

The present work shows the expected burden of income tax, value added tax and social security contributions for the affected clients of the cooperation partner, which are calculated by examining the specific facts and determining the practical consequences on the basis of the theory-based elaboration. In addition, the necessary audit steps and reporting obligations for practical implementation are elaborated in the practical output. As a result, the analysis and elaboration carried out shows that the exercise of secondary agricultural and forestry enterprises and activities is subject to extensive and complex legal provisions.

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	1
1.1 Spezifische Ausgangssituation	1
1.2 Praxisoutput	2
1.3 Problemstellung und detaillierte Fragestellungen	3
1.4 Argumentation des Aufbaus und der Methoden	5
1.5 Abgrenzung:	7
2 Begriffsdefinitionen und Vorstellung der Musterbetriebe	8
2.1 Spezifische Begriffe in der Land- und Forstwirtschaft	8
2.1.1 Land- und forstwirtschaftliches Vermögen.....	8
2.1.2 Land-, forst-, und alpwirtschaftlich genutzte Fläche	9
2.1.3 Reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche	9
2.1.4 Vieheinheiten	9
2.1.5 Überdurchschnittliche Tierhaltung	10
2.1.6 Einheitswert	10
2.1.7 Gewerbliche Tierhaltung	11
2.2 Analyse der Ist-Situation der Musterbetriebe	12
2.2.1 Land- und forstwirtschaftlicher Hauptbetrieb A	13
2.2.1.1 Aktuelle steuer- und sozialversicherungsrechtliche Situation Betrieb A	14
2.2.1.2 Erzielter Umsatz im Jahr 2020 Betrieb A	15
2.2.2 Land- und forstwirtschaftlicher Hauptbetrieb B	16
2.2.2.1 Aktuelle steuer- und sozialversicherungsrechtliche Situation Betrieb B	17
2.2.2.2 Erzielter Umsatz im Jahr 2020 Betrieb B	17
2.2.3 Ergebnisse aus der Analyse der Ist-Situation	18
2.3 Expansionspläne der Musterbetriebe im Bereich Nebenbetriebe und -tätigkeiten	19
2.3.1 Geplante Erweiterungen der Nebenbetriebe und -tätigkeiten Betrieb A.....	19
2.3.2 Geplante Erweiterungen der Nebenbetriebe und -tätigkeiten Betrieb B.....	22
2.3.3 Darstellung der wesentlichen Aspekte der Erweiterungspläne	23
3 Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten	24
3.1 Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe	25
3.1.1 Substanzbetriebe	26
3.1.2 Be- und Verarbeitungsbetriebe.....	26
3.1.3 Hilfsbetriebe	29
3.2 Land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten	30
3.2.1 Privatzimmervermietung und Urlaub am Bauernhof	31
3.2.2 Dienstleistungen.....	33

3.2.3	Fuhrwerksdienste und zwischenbetriebliche Zusammenarbeit	33
3.3	Einordnung der Nebenbetriebe und -tätigkeiten der Musterbetriebe	35
4	Besteuerung und Aufzeichnungspflichten der land- und forst-wirtschaftlichen Gesamteinkünfte.....	36
4.1	Gewinnermittlung in der Land- und Forstwirtschaft.....	36
4.1.1	Überblick über die Vollpauschalierung in der Land- und Forst-wirtschaft.....	38
4.1.2	Überblick über die Einnahmen-Ausgaben Rechnung in der Land- und Forstwirtschaft	40
4.1.3	Gewinnermittlung bei Einkünften aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten	42
4.1.3.1	Gewinnermittlung aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten bei Anwendung der Einnahmen-Ausgaben Rechnung im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb.....	43
4.1.3.2	Gewinnermittlung aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten bei Anwendung der Vollpauschalierung im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb	44
4.1.3.2.1	Gewinnermittlung aus Nebenbetrieben.....	45
4.1.3.2.2	Gewinnermittlung aus Nebentätigkeiten	46
4.2	Überblick über die Pauschalierung nach § 22 UStG	48
4.2.1	Rechnungslegung und Registrierkassenpflicht.....	51
4.2.2	Wechsel zur Umsatzsteuer-Regelbesteuerung.....	53
4.3	Sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen.....	55
4.3.1	Beitragsgrundlage und Berechnung der Beiträge zur Sozialversicherung	56
4.3.2	Sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen in Bezug auf das Ausführen von Nebenbetrieben und -tätigkeiten	58
5	Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten in Form eines Gewerbebetriebs	61
5.1	Ausübung der Nebenbetriebe und -tätigkeiten durch den Land- und Forstwirt ..	62
5.1.1	Gewerberechtliche Bestimmungen.....	62
5.1.2	Einkommensteuerrechtliche Bestimmungen und Gewinnermittlung	64
5.1.3	Umsatzsteuerrechtliche Bestimmungen	67
5.1.4	Sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen	70
5.2	Einbindung der Ehegattin in den Gewerbebetrieb	71
5.2.1	Gewerberechtliche Bestimmungen.....	72
5.2.2	Einkommensteuerrechtliche Bestimmungen und Gewinnermittlung	73
5.2.3	Umsatzsteuerrechtliche Bestimmungen	75
5.2.4	Sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen	76
6	Berechnung der Steuerbelastung und Sozialversicherungsbeiträge für die Musterbetriebe	79
6.1	Aufbau der Berechnung	79
6.2	Ergebnisse der Berechnung	80
6.2.1	Ergebnisse Musterbetrieb A.....	80
6.2.2	Ergebnisse Musterbetrieb B.....	82

7 Zusammenfassung	86
Literaturverzeichnis	90
Anhang	97

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Energieerzeugungsbetrieb als Nebenbetrieb	30
Abbildung 2: Einnahmengrenzen Nebenbetriebe und -tätigkeiten	45
Abbildung 3: Beitragsgrundlagenermittlung	57

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Flächenaufteilung Betrieb A	13
Tabelle 2: am Betrieb stehende Tiere 2020 Betrieb A.....	14
Tabelle 3: Umsatz aus Verkauf von Urprodukten 2020 Betrieb A	15
Tabelle 4: Flächenaufteilung Betrieb B	16
Tabelle 5: am Betrieb stehende Tiere 2020 Betrieb B.....	17
Tabelle 6: Umsatz aus Nebentätigkeiten 2020 Betrieb B	18
Tabelle 7: relevante Kriterien der Ist-Analyse	18
Tabelle 8: bisher ausgeübte Nebenbetriebe und -tätigkeiten	19
Tabelle 9: prognostizierter Umsatz aus Verkauf von Urprodukten sowie be- und verarbeiteten Produkten Betrieb A.....	20
Tabelle 10: prognostizierte Ausgaben zur Produktion von be- und verarbeiteten Produkten Betrieb A	21
Tabelle 11: prognostizierter Umsatz aus Hüttenvermietung Betrieb A	21
Tabelle 12: prognostizierter Umsatz aus Nebentätigkeiten Betrieb B.....	22
Tabelle 13: prognostizierte Ausgaben für Nebentätigkeiten Betrieb B.....	22
Tabelle 14: Stromverbrauch pro Jahr Betrieb B	23
Tabelle 15: wesentliche Aspekte der Erweiterungspläne	24
Tabelle 16: Zimmervermietung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft	31

Tabelle 17: Gewinnermittlungsarten in der Land- und Forstwirtschaft.....	37
Tabelle 18: Ermittlung des Überganggewinns/-verlust bei Wechsel der Gewinnermittlungsart	38
Tabelle 19: Pflichtversicherungsgrenzen	55
Tabelle 20: Mindest- und Höchstbeitragsgrundlage	57
Tabelle 21: monatliche Beitragssätze 2022	58
Tabelle 22: Grenzen von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten zu Gewerbebetrieben, in Kombination mit Erweiterungsplänen der Musterbetriebe	62
Tabelle 23: aktuelle Beitragssätze	77
Tabelle 24: aktuelle Mindest- und Höchstbemessungsgrundlagen	77
Tabelle 25: Ergebnisse „Aktuell“ und „Szenario 1“ Betrieb A.....	80
Tabelle 26: Ergebnisse „Szenario 2“ Betrieb A	81
Tabelle 27: Ergebnisse „Szenario 3“ Betrieb A	82
Tabelle 28: Ergebnisse „Aktuell“ Betrieb B.....	82
Tabelle 29: Ergebnisse „Szenario 1“ Betrieb B	83
Tabelle 30: Ergebnisse „Szenario 2“ Betrieb B	84
Tabelle 31: Ergebnisse „Szenario 3“ Betrieb B	85

Abkürzungsverzeichnis

ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
AfA	Absetzung für Abnutzung
AMA	Agrar Markt Austria
ASVG	Allgemeines Sozialversicherungsgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BSVG	Bauern-Sozialversicherungsgesetz
EHW	Einheitswert
EST	Einkommensteuer
ESTG	Einkommensteuergesetz
EUST	Einfuhrumsatzsteuer
FA	Finanzamt
GewO	Gewerbeordnung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GSVG	gewerbliches Sozialversicherungsgesetz
ha	Hektar
kWh	Kilowattstunden
kWp	Kilowatt-Peak
LuF-PauschVO	Land- und Forstwirtschaft – Pauschalierungsverordnung
OeMAG	Abwicklungsstelle für Ökostrom AG
ÖKL	österreichisches Kuratorium für Landtechnik und Landentwicklung
PV-Anlage	Photovoltaikanlage
RLN	reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche
SV	Sozialversicherung
SVA	Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft
SVB	Sozialversicherungsanstalt der Bauern
SVS	Sozialversicherungsanstalt der Selbstständigen
UGB	Unternehmensgesetzbuch

UID-Nummer	Umsatzsteueridentifikations-Nummer
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UVA	Umsatzsteuervoranmeldung
VE	Vieheinheiten
VSt	Vorsteuer
WIFO	Wirtschaftsforschungsinstitut
ZM	Zusammenfassende Meldung

1. Einleitung

1.1 Spezifische Ausgangssituation

Die Einkommenssituation in der Land- und Forstwirtschaft ist seit Jahren prekär und hat sich während der Corona-Krise vor allem für Betriebe im Vollerwerb weiter verschärft. Steigende Rohstoffpreise und stagnierende Marktpreise setzen die Land- und Forstwirte unter Druck. Um zusätzliche Einkunftsquellen beziehungsweise Standbeine zu erschließen, gewinnen Nebenbetriebe und Nebentätigkeiten für Land- und Forstwirte immer mehr an Bedeutung.

Der Kooperationspartner, die R & R Steuerberatung Wolfsberg Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), betreut vorwiegend Kleinst- und Kleinbetriebe, die überwiegend Einkünfte aus Gewerbebetrieben erzielen. Aufgrund der komplexen einkommensteuer-, umsatzsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen zur korrekten Aufzeichnung und Abfuhr von Beiträgen und Steuern wünschen in letzter Zeit vermehrt kleinstrukturierte land- und forstwirtschaftliche Betriebe eine Betreuung durch die Steuerberatungskanzlei. Darüber hinaus möchten die Klienten über anzuwendende Vorschriften der Gewerbeordnung aufgeklärt werden. Bei den Anfragen handelt es sich vorwiegend um vollpauschalierte Betriebe, die zusätzlich Einkünfte aus Nebenbetrieben und aus Nebentätigkeiten bereits generieren beziehungsweise generieren möchten. Aktuell stehen in der R & R Steuerberatung Wolfsberg GmbH keine spezifischen Beratungsunterlagen für diese Klienten zur Verfügung, wodurch eine effiziente und individuelle Beratung in diesem Bereich nicht gewährleistet ist. Im Zuge der Beratungsgespräche wird vorwiegend auf Informationsmaterial der Landwirtschaftskammer zurückgegriffen – diese Materialien sind wenig detailliert, standardisiert und nicht gänzlich auf die Ausgangssituation der Klienten umzulegen. Für die Betriebe, die sich an den Kooperationspartner wenden, ist jedoch eine detaillierte Beratung essenziell, welche die betrieblichen Veränderungen und Erweiterungen berücksichtigt. Da die Ausgangssituationen und Einkunftsquellen der Land- und Forstwirte immer komplexer beziehungsweise breiter werden, wünscht sich der Kooperationspartner eine umfassende steuer- und sozialversicherungsrechtliche Analyse und Aufbereitung von ausgewählten Fällen aus dem bestehenden Klientenstamm.

Als Musterbetriebe dienen zwei Klienten der Steuerberatungskanzlei. Aus Datenschutzgründen werden diese „Betrieb A“ und „Betrieb B“ genannt. Bei Betrieb A handelt es sich um einen vollpauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im oberen Lavanttal, der im Vollerwerb geführt wird und damit begonnen hat, seine Produkte selbst zu veredeln und zu vermarkten. Betrieb B ist ein Geflügelmastbetrieb, der ebenso im Lavanttal im Vollerwerb geführt wird. Der Betriebsführer setzt unter anderem seine Maschinen überbetrieblich ein und möchte

dies künftig intensivieren. In dieser Arbeit wird diesbezüglich in weiterer Folge von Musterbetrieben gesprochen.

Diese Musterbetriebe werden herangezogen, da sie erst unlängst als Klienten akquiriert werden konnten und eine umfassende Beratung in diesem Zusammenhang als besonders wichtig erscheint. Aus diesem Grund ist eine detaillierte Darstellung der einkommensteuer-, umsatzsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Aspekte im Zusammenhang mit dem Betrieb von Nebenbetrieben und mit der Ausübung von Nebentätigkeiten für diese Klienten unumgänglich.

Nebenbetriebe und -tätigkeiten sind grundsätzlich keine land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten, stehen aber im engen Zusammenhang mit den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Dadurch können sie unter Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft geführt und als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt werden. Bei Überschreitung der vordefinierten Tätigkeitsfelder oder Umsatzgrenzen liegt jedoch ein Gewerbebetrieb vor.

Somit kann die Ausübung von Nebenbetrieben und -tätigkeiten für die Betriebsführer unterschiedliche Konsequenzen hervorrufen. Es können einerseits Meldungen und zusätzliche Beitragszahlungen an die Sozialversicherungsanstalt (SV) notwendig sein und andererseits kann die Gewinnermittlung und Besteuerung nicht vollständig durch die Vollpauschalierung laut Land- und Forstwirtschaft – Pauschalierungsverordnung (LuF-PauschVO) in Folge von § 17 (4) Einkommensteuergesetz (EStG) und die Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 22 Umsatzsteuergesetz (UStG) abgedeckt sein. Dadurch können zusätzliche Aufzeichnungspflichten entstehen und es kann zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart kommen. Liegt ein Gewerbebetrieb vor, sind unter Umständen zusätzlich die gewerberechtlichen Bestimmungen einzuhalten.

Aufgrund dieser komplexen gesetzlichen Vorschriften und deren Auslegung benötigt der Kooperationspartner für diese Klienten adäquate Unterlagen zur Beratung. Deshalb soll der Praxisoutput auf die derzeitigen und geplanten betrieblichen Situationen aufbauen und ihre Auswirkungen auf vorgeschriebene Aufzeichnungspflichten und gesetzliche Bestimmungen im Sozialversicherungs-, Einkommensteuer- und Umsatzsteuergesetz eingehen.

1.2 Praxisoutput

Ziel dieser Arbeit ist die Erstellung einer Berechnungsvorlage auf Basis der Ausgangssituation und der Expansionspläne der beiden Musterbetriebe. Dazu werden die Steuerbelastung und die abzuführenden Beiträge an die SV im Praxisoutput kalkuliert. Die

Darstellung der ausgearbeiteten Szenarien, zum Beispiel in Bezug auf sich verändernde Umsätze, soll im Output inkludiert sein und den Betriebsführern als Vergleich dienen. Dafür wird für beide Musterbetriebe separat ein Excel-Tool entwickelt, in welchem die erarbeiteten unterschiedlichen Szenarien zahlenmäßig erfasst werden können. Zusätzlich zur Berechnung der Steuerbelastung und SV-Beiträge sollen die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Aufzeichnungs- und Meldepflichten im Zusammenhang mit Einkünften aus Nebenbetrieben und Nebentätigkeiten der Land- und Forstwirtschaft abgebildet werden.

Mit Hilfe dieses Tools wird unter anderem die Abgrenzung zu Gewerbebetrieben für die Nebenbetriebe und -tätigkeiten dargestellt. Der Praxisoutput wird einerseits den betroffenen Klienten aufzeigen, welche Maßnahmen im Betrieb getroffen werden müssen, um gesetzeskonform zu agieren und mit welcher Steuerbelastung künftig zu rechnen ist, andererseits wird der Leitfaden in der Kanzlei der R & R Steuerberatung Wolfsberg GmbH bei der Beratung der Steuerpflichtigen als Hilfestellung fungieren.

1.3 Problemstellung und detaillierte Fragestellungen

Um eine steueroptimale Beratung der Klienten mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu gewährleisten und in späterer Folge Beanstandungen im Falle einer Prüfung durch die Abgabenbehörde zu vermeiden, ist aus Sicht des Kooperationspartners ein Maßnahmenkatalog sowie eine Berechnungsvorlage, die auf die unterschiedlichen betrieblichen Rahmenbedingungen der ausgewählten Klienten abgestimmt sind, notwendig.

Durch den immer breiter werdenden Tätigkeitsbereich der Land- und Forstwirte sind die unterschiedlichen Einkunftsquellen abzustecken, Nebenbetriebe sowie -tätigkeiten zu identifizieren und sowohl von Gewerbebetrieben als auch vom land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb abzugrenzen. Aufgrund der zahlreichen gesetzlichen Bestimmungen des Einkommensteuer-, Umsatzsteuer- und Sozialversicherungsgesetzes in Bezug auf das Betreiben von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten muss eine detaillierte Darstellung der gesetzlich notwendigen Maßnahmen erfolgen. Da bei Betrieb A die Ehegattin des Betriebsführers derzeit im Betrieb mitarbeitet, gilt zu eruieren, ob sie in Zukunft organisatorisch in den Nebenbetrieb eingegliedert werden soll.

Anhand der aktuellen betrieblichen Situation und der Expansionspläne der Musterbetriebe ist eine Hochrechnung über die zu erwartende Steuerbelastung und die abzuführenden SV-Beiträge vorzunehmen. Dadurch soll den betroffenen Klienten eine optimale Entscheidungsgrundlage unterbreitet werden. Unter Berücksichtigung der aktuellen betrieblichen Situation sowie der Erweiterungspläne der Betriebsführer der Musterbetriebe ist eine übersichtliche Berechnungsvorlage inklusive Maßnahmenkatalog zu erstellen, welche in weiterer

Folge die Beratung der Betriebe durch die R & R Steuerberatung Wolfsberg GmbH wesentlich erleichtern soll.

Da die beiden Musterbetriebe bereits Nebenbetriebe und -tätigkeiten aufgenommen haben, ist es im ersten Schritt erforderlich, die aktuelle betriebliche Situation zu erheben. In weiterer Folge ist es essenziell, die erzielten Umsätze aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten und die entstandenen Ausgaben zu ermitteln. Diese Darstellung ist für jeden Betrieb, der Einkünfte aus Nebenbetrieben beziehungsweise -tätigkeiten erzielt, notwendig und wird im Rahmen dieser Arbeit explizit für die Musterbetriebe erarbeitet.

Für eine korrekte steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Einkünfte ist eine fundierte Darstellung beziehungsweise Identifizierung der Nebenbetriebe und -tätigkeiten notwendig. Die Tätigkeiten, die im Rahmen von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten ausgeübt werden können, sowie die Vermarktungsformen müssen detailliert beurteilt werden.

Derzeit verwenden beide Musterbetriebe die Vollpauschalierung zur Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft, daher ist zu analysieren, inwieweit Einkünfte aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten in die Vollpauschalierung einfließen können. Im Zuge dessen ist zu klären, wie Einkünfte aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten einkommensteuerrechtlich zu behandeln sind, wenn der Hauptbetrieb als Gewinnermittlungsart die Vollpauschalierung nicht mehr anwenden darf und eine Einnahmen-Ausgaben Rechnung erstellt wird. Hierbei ist zu spezifizieren, welche zusätzlichen Aufzeichnungspflichten von den betroffenen Land- und Forstwirten zu führen sind.

Zudem ist die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Lieferungen und sonstigen Leistungen aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten zu erarbeiten. Im Zuge dessen wird dargestellt, inwieweit die Pauschalierung laut § 22 UStG zur Anwendung kommen kann und welche Auswirkung ein Wechsel in die Regelbesteuerung auf Nebenbetriebe und -tätigkeiten hat. In weiterer Folge ist zu definieren, wie die Gewinnermittlung für land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten zu erfolgen hat und welche Spezifika im Bereich der USt zu berücksichtigen sind.

Darüber hinaus sind die sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen in Bezug auf das Betreiben von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten auf Grundlage der aktuell vorherrschenden betrieblichen Situation in der Arbeit zu thematisieren und deren Auswirkung auf die abzuführenden Beiträge darzustellen.

Da die Betriebsführer künftig das Betreiben von Nebentätigkeiten und -betrieben intensivieren möchten, um damit ein stabiles Familieneinkommen zu generieren, werden

Szenarien entwickelt. Im Zuge der Szenarien werden, zusätzlich zur Ist-Situation der Musterbetriebe, weitere Nebenbetriebe und -tätigkeiten aufgenommen. Darüber hinaus werden bei den bereits bestehenden Nebenbetrieben und -tätigkeiten Umsatzprognosen erstellt.

Durch die Aufnahme dieser zukünftigen Szenarien in die Arbeit muss eine Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben sowie -tätigkeiten und Gewerbebetrieben erfolgen. Aufgrund dessen ist auf die zu berücksichtigenden gewerbe-rechtlichen Bestimmungen einzugehen. Es gilt unter anderem zu klären, wann die Bestimmungen der Gewerbeordnung anzuwenden sind und welche persönlichen Voraussetzungen ein Gewerbetreibender erfüllen muss.

Darüber hinaus ist zu ermitteln, welche Aufzeichnungspflichten der Land- und Forstwirt beim Betreiben eines Gewerbebetriebes zu erfüllen hat und wie die Gewinnermittlung in Form eines Gewerbebetriebes erfolgen muss. Insbesondere soll auf die Unterschiede zur Gewinnermittlung in Form der Vollpauschalierung eingegangen werden. Zudem muss ermittelt werden, welche Veränderungen sich aus umsatzsteuerlicher Sicht ergeben. Im Speziellen muss auf die Verrechnung und Besteuerung von Lieferungen und Leistungen zwischen dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb und dem Gewerbebetrieb eingegangen werden. Darüber hinaus sind die sich ergebenden sozialversicherungsrechtlichen Veränderungen zu erarbeiten. Die Ausarbeitung der genannten Punkte ist von besonderer Bedeutung, da der Gewerbebetrieb klar vom land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb abzugrenzen ist und die Gewinnermittlung separat durchgeführt werden muss.

Im Falle des Bestehens eines Gewerbebetriebs ist zu klären, ob es steuerrechtliche beziehungsweise sozialversicherungsrechtliche Vorteile durch die Aufteilung der Betriebe zwischen den Familienangehörigen gibt. In den vorliegenden Fällen besteht die Option, dass die Ehefrau als Gewerbetreibende auftritt. In diesem Zusammenhang muss die Veränderung der Einkommensteuerbelastung des Betriebsführers und dessen Gattin dargelegt werden.

Um die erarbeiteten notwendigen Maßnahmen für die betroffenen Betriebsführer übersichtlich darzustellen, wird der Praxisoutput verwendet. Dieser wird in Microsoft Excel erstellt, wobei darauf zu achten ist, dass der Praxisoutput klar strukturiert und übersichtlich gestaltet wird.

1.4 Argumentation des Aufbaus und der Methoden

Zu Beginn der Arbeit werden die beiden Musterbetriebe vorgestellt und sowohl die Ist-Situation als auch die geplanten zukünftigen Erweiterungen im Bereich der Nebenbetriebe und -tätigkeiten analysiert und dargestellt. Im Zuge dessen werden sowohl die Nebenbetriebe und -tätigkeiten, die derzeit von den beiden Klienten des Kooperationspartners betrieben werden, als

auch solche, die die Musterbetriebe in Zukunft betreiben möchte, thematisiert. In weiterer Folge werden die gesetzlichen Bestimmungen für die einzelnen Betriebe und Tätigkeiten theoretisch erarbeitet. Dies ist notwendig, um darauf aufbauend die gesetzeskonformen Bestimmungen bezüglich Aufzeichnungspflichten und Gewinnbesteuerung zu definieren.

Auf Basis der Ist-Analyse und der theoretischen Ausarbeitungen zu den Nebenbetrieben und -tätigkeiten wird theoretisch auf die Gewinnermittlung mittels Vollpauschalierung eingegangen. Insbesondere wird die Berücksichtigung von Einkünften aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten erarbeitet. Zudem werden die Grenzen der Anwendbarkeit der Vollpauschalierung in Bezug auf land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten aufgezeigt. Darüber hinaus wird auf die Besteuerung von Nebenbetrieben und -tätigkeiten im Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb, dessen Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben Rechnung ermittelt wird, eingegangen.

Anschließend werden die rechtlichen Bestimmungen aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht unter Anwendung der Pauschalierung laut § 22 UStG erarbeitet. Im nächsten Abschnitt der Arbeit werden, die auf Basis der Ist-Situation der Musterbetriebe zu berücksichtigenden sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen dargestellt. Diese Schritte sind unumgänglich, da sich beide land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebe derzeit in der Vollpauschalierung sowie der Umsatzsteuerpauschalierung befinden und durch das Betreiben von Nebenbetrieben und -tätigkeiten zusätzliche Aufzeichnungspflichten entstehen. Da sich Betrieb B aktuell nahe an der Umsatzgrenze zur verpflichtenden Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Ausgaben Rechnung und Regelbesteuerung befindet, werden diese in diesen Abschnitt aufgenommen.

Im folgenden Teil der Arbeit werden die entwickelten Zukunftsszenarien zur Intensivierung und Erweiterung der derzeitigen Nebenbetriebe und -tätigkeiten der Musterbetriebe wieder aufgegriffen. Infolgedessen muss auf die gewerberechtlichen Bestimmungen im Zusammenhang mit der Ausübung der Tätigkeiten eingegangen werden. Zudem muss im nächsten Schritt die organisatorische Abgrenzung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb thematisiert werden. Darüber hinaus wird in diesem Abschnitt die Möglichkeit der Einbindung der Ehegattin als Führer des Gewerbebetriebes thematisiert. Dies ist insbesondere durch das Vorliegen von zwei Unternehmern relevant für diese Arbeit, da in diesem Fall die Einkommensteuerbelastung unter den Ehepartnern aufgeteilt werden kann. Dadurch kann den betroffenen Klienten eine Handlungsempfehlung für beziehungsweise gegen die Einbindung der Ehefrau als Gewerbetreibende gegeben werden.

Darauf aufbauend werden die Veränderungen in der Gewinnermittlung und Besteuerung aus Sicht der Einkommensteuer thematisiert. Zudem wird die veränderte Situation aus Sicht des Umsatzsteuer- und des Sozialversicherungsrechts bewertet. Die Darstellung der Unterschiede –

die aus der veränderten betrieblichen Ausgangssituation resultieren - ist unerlässlich, um weiterhin die gesetzlichen Vorschriften zu wahren.

Nachdem die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen in Bezug auf das Betreiben von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten erarbeitet wurden, wird abschließend die Konzeption eines übersichtlichen Leitfadens thematisiert. Damit soll eine fundierte Beratung durch die R & R Steuerberatungskanzlei Wolfsberg GmbH möglich werden. Den betroffenen Land- und Forstwirten soll dadurch aufgezeigt werden, welche Maßnahmen zu treffen sind, um die einkommensteuer-, umsatzsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen im Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten zu erfüllen. Zudem wird den Betroffenen dargelegt mit welcher Steuerbelastung und Höhe der Sozialversicherungsbeiträge sie künftig rechnen müssen.

Für die Beantwortung der spezifischen Fragestellungen sowie zur Erstellung des Praxisoutputs wird eine Literaturrecherche durchgeführt. Sowohl für die Erarbeitung der theoretischen Aspekte als auch für die Erstellung des Leitfadens wird aktuelle Fachliteratur verwendet. Zur Anwendung kommen Fachbücher, Fachzeitschriften und Fachartikel. Zudem ist eine Zusammenarbeit mit den Musterbetrieben vorgesehen, um die aktuellen Daten der Nebenbetriebe und -tätigkeiten der Musterbetriebe zu erheben und mögliche künftige Szenarien zu generieren.

1.5 Abgrenzung:

In dieser Arbeit wird nicht auf den freiwilligen Wechsel der Gewinnermittlungsart des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes eingegangen. Ebenso ist die Übergabe oder Aufgabe des Hauptbetriebes nicht Bestandteil der Arbeit. Auf Nebentätigkeiten und -betriebe, die derzeit und in Zukunft nicht von den Musterbetrieben ausgeübt werden, wird nicht näher eingegangen. Darüber hinaus wird die Beschäftigung von betriebsfremden Personen nicht thematisiert.

Durch die Anwendung des Leitfadens in der Kanzlei des Kooperationspartners wird den betroffenen Land- und Forstwirten lediglich aufgezeigt, welche steuer-, gewerbe- und sozialversicherungsrechtlichen Verpflichtungen sie in Bezug auf die Ausübung von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten zu erfüllen haben. Eine Umsetzung und Implementierung der Maßnahmen in den Betrieben ist in dieser Arbeit nicht vorgesehen.

Die Mustertionsbetriebe erzielen bereits Einkünfte aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten, haben diese aber weder in der Gewinnermittlung noch in der Berechnung der Beiträge zur Sozialversicherung berücksichtigt. Mögliche Steuer- und Beitragsnachforderungen sowie finanzstrafrechtliche Konsequenzen werden in dieser Arbeit nicht thematisiert.

2 Begriffsdefinitionen und Vorstellung der Musterbetriebe

In diesem Kapitel der vorliegenden Arbeit wird die aktuelle betriebliche Situation der beiden Musterbetriebe dargestellt. Um diese Analyse zu ermöglichen, sind im Vorfeld die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu definieren und spezifische Begriffe zu erläutern, deren Verständnis für die Analyse der Ist-Situation essenziell ist.

2.1 Spezifische Begriffe in der Land- und Forstwirtschaft

Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft werden steuerrechtliche Termini verwendet, die in anderen Branchen nicht vorkommen. Vor allem für die Ermittlung des Einheitswertes (EHW) sind diese Parameter essenziell. Der EHW wiederum bestimmt maßgeblich die Gewinnermittlung in der Land- und Forstwirtschaft.

Der Gesetzgeber bestimmt mit § 21 (1) Einkommensteuergesetz (EStG) die primären Einkünfte der Land- und Forstwirtschaft. Dazu gehören die Einkünfte aus der Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteilen mit Hilfe von Naturkräften, aus der Tierhaltung und -zucht sowie aus der Fisch- und Bienenzucht. Die daraus erzeugten Produkte, deren Erlöse zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu zählen sind, sind im § 1 Z 1-7 der Urprodukteverordnung gelistet. Im Anhang dieser Arbeit ist eine kategorisierte Übersicht über die Urprodukte enthalten. Werden von Land- und Forstwirten Einkünfte aus Tätigkeiten, Dienstleistungen oder dem Verkauf von Produkten erzielt, die nicht unter § 21 (1) Z 1-4 EStG fallen, liegen unter Umständen sogenannte Nebenbetriebe oder Nebenerwerbe/Nebentätigkeiten vor.

In der Land- und Forstwirtschaft stellen vor allem im Rahmen der Vollpauschalierung besondere Parameter die Grundlage der steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Bewertung dar. Um in weiterer Folge die Ausgangssituationen der Musterbetriebe vorstellen und anschließend bewerten zu können, ist die Definition der wesentlichen Parameter notwendig.

2.1.1 Land- und forstwirtschaftliches Vermögen

Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören gemäß § 30 (1) Bewertungsgesetz (BewG) alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienen. Dazu gehören insbesondere Grund und Boden, Gebäude (inkl. Wohngebäude), stehende und umlaufende Betriebsmittel, Tierbestand sowie Nebenbetriebe. Darüber hinaus zählen laut § 30 (2) Z 1 BewG zur Auszahlung gelangte öffentliche Gelder zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen. Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens erfolgt anhand der Bestimmungen der § 29 bis § 50 BewG.

2.1.2 Land-, forst-, und alpwirtschaftlich genutzte Fläche

Zur landwirtschaftlich genutzten Fläche zählt die Summe aus Ackerland, Hausgärten, Obstanlagen, Weingärten, Reb- und Baumschulen, Forstbaumschulen, Energieholzflächen, Christbaumflächen, ein- und mehrmähdigen Wiesen, Kulturweiden, Hutweiden, Streuwiesen, Almen und Bergmähdern. Die forstwirtschaftlich genutzte Fläche ist die Summe aus Waldflächen und Forstgärten. Alpwirtschaftlich genutzte Flächen sind Grünflächen, die wegen ihrer Höhenlage und der dadurch bedingten klimatischen Verhältnisse nur während des Sommers als Weide bewirtschaftet werden können. Alpflächen werden je nach Höhenlage in sogenannte Höhenstufen unterteilt.¹ Die land-, forst- und alpwirtschaftlich genutzte Fläche stellt die Basis zur Berechnung der reduzierten landwirtschaftlichen Nutzfläche dar.

2.1.3 Reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche

Die reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche ist die Summe aus den normalertragsfähigen Flächen Ackerland, Hausgärten, Obstplantagen, Weingärten, Reb- und Baumschulen, Forstbaumschulen, ein- und mehrmähdigen Wiesen und Kulturweiden. Extensive Dauergrünflächen wie Hutweiden, Streuwiesen, Almen und Bergmähdern werden durch einen Reduktionsfaktor umgerechnet und zu den normalertragsfähigen Flächen summiert.²

Die extensiv genutzten Dauergrünlandflächen werden laut § 30 (6) BewG auf folgende Ausmaße reduziert:

- Hutweiden und Streuwiesen auf ein Drittel ihrer Fläche
- Almen und Bergmähdern auf ein Fünftel ihrer Fläche

Der reduzierten landwirtschaftlichen Nutzfläche (RLN) eines Betriebes werden zugekaufte, gepachtete und in Nutzung genommene Flächen zugerechnet; hingegen werden verkaufte, verpachtete und zur Nutzung überlassene Flächen abgezogen.³ Die RLN stellt eine wesentliche Basis bei der Berechnung des EHW dar.

2.1.4 Vieheinheiten

Vieheinheiten werden laut § 30 (7) BewG nach dem zur Erreichung des Produktionszieles erforderlichen Futterbedarf bestimmt. Der wertbestimmende Schlüssel stellt auf die Verhältnisse der energetischen Futterwertmaßstäbe ab. Bei der Ermittlung der Vieheinheiten wird der Futterbedarf pro Tier und die Anzahl der gehaltenen beziehungsweise erzeugten Tiere

¹ S. BMLRT (2017), S. 3 ff.

² Vgl. KRIMBACHER (2016) in: TRAUNER/WAKOUNIG (Hrsg.), S. 348.

³ S. EStR 2000 (2021), Rz 4148b.

berücksichtigt. Vieheinheiten (VE) werden maßgeblich im Bewertungsrecht, beim Feststellen der Einheitswerte angewendet.⁴

2.1.5 Überdurchschnittliche Tierhaltung

Mit dem EHW der landwirtschaftlichen Nutzfläche wird der Normalbestand laut § 30 (5) BewG errechnet. Der Mehrertrag aus überdurchschnittlicher Tierhaltung ist mit einem Zuschlag zu berücksichtigen. Für die Ableitung des Zuschlages sind der Tierbestand, ausgedrückt in VE, und die RLN maßgeblich. Bei Verwendung von wertmäßig überwiegend aus dem eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnenen Erzeugnissen (Futtermitteln) ist für die Ableitung des Zuschlages die Anzahl jener VE maßgebend, die nachhaltig über dem Normalbestand gehalten beziehungsweise erzeugt werden. Bei Verwendung von wertmäßig überwiegend zugekauften Erzeugnissen ist für die Ableitung des Zuschlages die Anzahl jener VE maßgebend, die über dem Normalbestand gehalten beziehungsweise erzeugt werden und den Maximalbestand nicht überschreitet.

Bei nachhaltiger Überschreitung der Maximalunterstellung ist hinsichtlich der gesamten Tierhaltung des Betriebes ein Gewerbebetrieb anzunehmen und es unterbleibt eine Zuschlagsberechnung. Der Zuschlag beträgt 280,00 € pro über dem Normalbestand gehaltener beziehungsweise erzeugter VE. Je nach Tierart sind für die Ermittlung der VE der durchschnittliche Jahresbestand beziehungsweise die durchschnittliche Jahresproduktion maßgeblich.⁵ Durch den Zuschlag für überdurchschnittliche Tierhaltung erhöht sich der EHW, welcher maßgeblich für die Gewinnermittlung ist.

2.1.6 Einheitswert

Der EHW dient einerseits als Grundlage für steuerliche Abgaben und andererseits als Grundlage für öffentliche Beihilfen. Abgaben wie Grundsteuer, Kirchenbeitrag, und Beiträge zur Sozialversicherung der Selbstständigen (SVS) werden anhand des EHW, der von der Abgabenbehörde festgestellt wird, errechnet.⁶ Da der EHW für die Bestimmung der Gewinnermittlungsart eine zentrale Rolle spielt, sind die Definition und die Aufnahme in diese Arbeit essentiell. Im Praxisoutput werden die EHW der Musterbetriebe mitaufgenommen.

Die Bewertung erfolgt nach dem Ertragswertverfahren, wobei beim landwirtschaftlichen Vermögen und beim Weinbauvermögen ein Vergleichswertverfahren; beim forstwirtschaftlichen, gärtnerischen und übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen im Grundsatz ein Einzelertragswertverfahren angewendet wird. Beim Vergleichswertverfahren wird die

⁴ Vgl. RETSCHNIGG (2015) in: SWK 28, S. 1296.

⁵ Vgl. HUNGER/PENNINGER (2016), Onlinequelle [23.10.2021].

⁶ Vgl. KAMLEITHNER/TRAUNER/WAKOUNIG (2014), S. 17.

durchschnittliche Bodenklimazahl der eigenen Grundstücke ins Verhältnis zum ertragsreichsten Boden in Österreich, der eine Wertzahl von 100 hat, gesetzt. Ausgehend von der Bodenklimazahl wird mit Hilfe von Zu- und Abschlägen, beispielsweise für benachteiligte Regionen, die sogenannte Betriebszahl ermittelt. Diese wird ins Verhältnis zum Ertragswert pro Hektar (ha) des ertragsreichsten Betriebs gesetzt, dadurch wird der Hektarsatz ermittelt. Der Höchsthektarsatz beträgt 2.400 € pro ha bei einer Betriebszahl von 100. Der errechnete Hektarsatz wird mit der RLN multipliziert, somit ergibt sich der Ertragswert der landwirtschaftlichen Fläche.⁷

Der Ertragswert wird separat für das landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche, weinbauliche, gärtnerische und das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen, dazu zählen Fischzucht und Imkerei, festgestellt. Für gewisse Sondernutzungen sind Zuschläge zum Einheitswert vorgesehen, z.B. Obstbau, Sonderkulturen und überdurchschnittliche Tierhaltung. Mit dem Grundbesitz verbundene Rechte sind ebenso zu bewerten, dazu zählen Weiderechte. Seit der letzten Hauptfeststellung, zum 01.01.2014, werden gemäß § 35 BewG öffentliche Gelder der ersten Säule der gemeinsamen Agrarpolitik mit 33 % des im Vorjahr ausbezahlten Betrages zusätzlich im land- und forstwirtschaftlichen EHW berücksichtigt. Diese Gelder sind wiederkehrende Direktzahlungen an den Betriebsinhaber im Sinne des Art. 1 lit. a der EU-Verordnung Nr. 1307/2013.

Der Einheitswert ist die Summe aus den Ertragswerten der land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen, der Zuschläge für überdurchschnittliche Tierhaltung, Sonderkulturen und der berücksichtigte Anteil an öffentlichen Geldern.

Die Land- und Forstwirte haben auf die Höhe des EHW nur beschränkten Einfluss, Grund und Boden wird laut Gesetz bewertet und die ausbezahlten Fördergelder werden inkludiert. Die auszahlenden Institutionen melden die ausbezahlten Summen je Betrieb der Abgabenbehörde. Lediglich im Bereich der überdurchschnittlichen Tierhaltung und der Sonderkulturen können die Land- und Forstwirte den EHW aktiv beeinflussen. Im Rahmen dieser Arbeit werden die aktuellen EHW der Musterbetriebe herangezogen. Durch eine neuerliche Feststellung des EHW oder betriebliche Veränderungen, die den EHW beeinflussen, können sich für die einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe Veränderungen ergeben.

2.1.7 Gewerbliche Tierhaltung

Laut § 1 (1) der Tierhaltungs-Gewerbeverordnung sind Zoofachgeschäfte und ähnliche Einrichtungen, Tierpensionen, Reit- und Fahrbetriebe als gewerberechtliche Tätigkeiten einzustufen und unterliegen dadurch der Gewerbeordnung (GewO). Die Unterbringung von

⁷ Vgl. KUGLER/WEICHSELBRAUN (2016), Onlinequelle [02.12.2021].

lebenden Tieren während des Transports oder der Quarantäne fällt gemäß § 1 (2) nicht in den Anwendungsbereich der Tierhaltung-Gewerbeverordnung. Von der GewO ausgenommen ist das Halten und Züchten von Nutztieren zur Gewinnung tierischer Erzeugnisse. Neben den typischen Nutztierarten Rind, Schwein, Huhn, Ziege und Schaf zählen unter anderem Hunde und Katzen zu Nutztieren. Das Mästen von fremden Tieren, die sogenannte Lohnmast, ist ebenso von der GewO ausgenommen wie die Tierhaltung mit zugekauften Futtermitteln.⁸

Trotz der Ausnahme in der GewO können mit dem Halten von Nutztieren unter bestimmten Voraussetzungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. Werden die im § 30 (5) BewG angeführten VE pro ha überschritten, werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Dies hat zur Folge, dass steuerrechtlich die Vorschriften für einen Gewerbebetrieb in Bezug auf Aufzeichnungspflichten und Gewinnermittlung geltend werden. Die Grenze der VE laut BewG wird vorwiegend bei Betrieben mit mehreren zehntausend Stück gehaltenen Hühnern oder mehreren tausend Stück gehaltenen Schweinen überschritten.

2.2 Analyse der Ist-Situation der Musterbetriebe

In diesem Abschnitt der Arbeit werden die beiden Musterbetriebe vorgestellt. Beide Betriebe sind Klienten der R & R Steuerberatung Wolfsberg GmbH und werden im Vollerwerb geführt, das bedeutet, dass die Betriebsführer kein aufrechtes Arbeitsverhältnis als Dienstnehmer innehaben. Aus Datenschutzgründen werden die Namen der Betriebe und Betriebsführer anonymisiert. Bei den erhobenen Daten handelt es sich um Echtdaten, die von den Betriebsführern bekannt gegeben wurden.

Die Erhebung dieser Daten ist unumgänglich, da die weiterführenden Ausarbeitungen auf Basis der aktuellen betrieblichen Situationen vorgenommen werden. Neben den Daten des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs müssen die Daten der Nebenbetriebe und -tätigkeiten erhoben werden. Um in weiterer Folge eine korrekte Darstellung der einkommensteuer-, umsatzsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Aspekte in Bezug auf das Betreiben von Nebenbetrieben sowie das Ausführen von Nebentätigkeiten zu gewährleisten, muss eine detaillierte Aufgliederung der aktuellen betrieblichen Einnahmen erfolgen. Die von den Betriebsführern aufgezeichneten Einnahmen müssen in diesem Abschnitt der Arbeit eindeutig einer Kategorie zugeordnet werden, um das Datenmaterial als Basis für die weiteren Auswertungen verwenden zu können.

⁸ Vgl. WKO (2021), Onlinequelle [08.11.2021].

Neben den Echtdaten müssen – gemeinsam mit den Betriebsführern – die geplanten Erweiterungen konkretisiert und zahlenmäßig erfasst werden. Darauf aufbauend werden wiederum die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Aspekte dargelegt.

Zudem muss die steuerliche Situation der beiden Betriebsführer dargestellt werden, um später Veränderungen ersichtlich machen zu können. Bei Betrieb A muss ebenso die steuerliche Situation der Ehefrau des Betriebsführers analysiert werden, da künftig die Möglichkeit besteht, diese im Nebenbetrieb als Gewerbetreibende zu integrieren.

2.2.1 Land- und forstwirtschaftlicher Hauptbetrieb A

Betrieb A ist ein aus Land- und Forstwirtschaft bestehender Betrieb, dessen Hofstelle und der Großteil der bewirtschafteten Flächen auf knapp 1 000 Meter Seehöhe im oberen Lavanttal in Kärnten liegt. Der EHW des eigenen Betriebs beläuft sich auf rund 25 000,00 €, davon entfallen 9 000,00 € auf die Eigenflächen des Betriebs, 6 000,00 € auf Zuschläge wegen überdurchschnittlicher Tierhaltung und mit 10 000,00 € werden die erhaltenen öffentlichen Gelder miteinbezogen. Zudem werden Pachtflächen, die mit 19 000,00 € bewertet sind, bewirtschaftet. Die Gewinnermittlung für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erfolgt durch die Anwendung der Vollpauschalierung. Das Gesamtausmaß der Eigenflächen beträgt 35,8 ha, hinzu kommen Pachtflächen im Ausmaß von 25 ha. Die bewirtschafteten Flächen lassen sich folgendermaßen kategorisieren:

Flächenaufteilung Betrieb A			
Kategorie	Eigenfläche	Pachtfläche	Gesamtfläche
landwirtschaftlich genutzte Fläche	18,70 ha	25,00 ha	43,70 ha
forstwirtschaftlich genutzte Fläche	9,30 ha		9,30 ha
alpwirtschaftlich genutzte Fläche	7,80 ha		7,80 ha
Gesamtfläche	35,80 ha	25,00 ha	60,80 ha

Tabelle 1: Flächenaufteilung Betrieb A,
Quelle: eigene Darstellung.

Aufgrund der Flächenverteilung hat die Landwirtschaft für den Betriebsführer einen höheren Stellenwert als die Forstwirtschaft, letztere wird vor allem zur Erzeugung von Brennstoffen für den Eigenbedarf bewirtschaftet. Pro Jahr werden zudem etwa 30 Festmeter Holz an die Holzindustrie geliefert. Im Bereich der Landwirtschaft liegt der Fokus auf der Rindfleischerzeugung und der Zucht von Fleischrinderrassen. Schweine werden derzeit nur zur Deckung des eigenen Fleischbedarfs und zum Verkauf in Hälften gehalten. Am Betrieb stehen derzeit etwa 90 VE, diese setzten sich im Jahr 2020 durchschnittlich aus folgenden Tieren zusammen:

Tierverzeichnis 2020 Betrieb A			
Kategorie	Anzahl in Stück	VE	Gesamt VE
Rinder bis sechs Monate	25,00	0,30	7,50
Rinder sechs Monate bis ein Jahr	25,00	0,55	13,75
Rinder ein bis eineinhalb Jahre	20,00	0,65	13,00
Rinder eineinhalb bis zwei Jahre	5,00	0,80	4,00
Rinder über zwei Jahren	52,00	1,00	52,00
Mastschweine	3,00	0,07	0,21
Zuchtsau	1,00	0,35	0,35
durchschnittliche Gesamtsumme	131,00	3,72	90,81

Tabelle 2: am Betrieb stehende Tiere 2020 Betrieb A,
Quelle: eigene Darstellung.

Der Betriebsführer hat keine Erweiterungs- oder Änderungspläne für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb vorgesehen. Dadurch sollen in den kommenden Jahren auch keine nennenswerten Investitionen getätigt werden.

2.2.1.1 Aktuelle steuer- und sozialversicherungsrechtliche Situation Betrieb A

Der Betriebsführer ist ausschließlich der Betriebsinhaber, seine Ehefrau arbeitet am Betrieb mit und ist mit ihrem Gatten mitversichert. Das Paar hat 3 Kinder, die mittlerweile volljährig und berufstätig sind. Der künftige Hofübernehmer ist derzeit berufstätig, hilft aber in der Freizeit und an den Wochenenden unentgeltlich im elterlichen Betrieb mit.

Derzeit befindet sich Betrieb A zur Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns in der Vollpauschalierung. Die Berechnung der Einkommensteuer auf Basis des EHW ergab für das Jahr 2020 und für die Vorjahre aufgrund des Alleinverdienerabsetzbetrags gemäß § 33 (4) EStG eine Steuergutschrift. Dieser wird künftig nicht mehr abgesetzt werden können, da alle Kinder volljährig und berufstätig sind. Aus umsatzsteuerlicher Sicht wird die Pauschalierung gemäß § 22 UStG angewendet, somit ergibt sich im Bereich der Umsatzsteuer weder eine Gutschrift noch eine Nachforderung. An Beiträgen zur Pflichtversicherung leistete der Betriebsführer für sich und seine mitversicherte Gattin im Jahr 2020 rund 3 500,00 € pro Quartal.

Einkünfte aus Nebenbetrieben und Nebentätigkeiten wurden bislang nicht in die Gewinnermittlung und Steuererklärung aufgenommen.

2.2.1.2 Erzielter Umsatz im Jahr 2020 Betrieb A

Die Haupteinnahmequelle des Betriebes A stellt zurzeit der Verkauf von lebenden Tieren an Viehhändler, die die Tiere an Schlachthöfe liefern, dar. Dadurch wird jährlich etwa ein Umsatz von 94 000 € inklusive Umsatzsteuer (USt) in Höhe von 13 % erzielt. Im Bereich der Forstwirtschaft wird jährlich ein durchschnittlicher Umsatz von rund 2 600,00 € erwirtschaftet. Diese Summen können variieren, da die Marktpreise schwanken. Darüber hinaus hat die Ehefrau mit der Veredelung und Vermarktung von selbsterzeugten Produkten begonnen. Im Jahr 2020 wurden die Produkte laut nachstehender Tabelle verkauft, wobei die damit verbundenen Einnahmen in bar vereinnahmt wurden. Zusätzlich zu den gelisteten Produkten werden Wurst und Fleisch in Form von Dauerwaren gelegentlich verkauft. Aufgrund der aktuell sehr geringen Verkaufsmenge von Speck, Trockenwürsten und Salami gibt es am Betrieb keine Aufzeichnungen über damit verbundene Einnahmen.

Umsatz aus Verkauf von Urprodukten 2020 Betrieb A				
Produkt	Endverbraucher		Gastronomie	
	Menge	€	Menge	€
Butter	217,75 Kg	2 172,50 €	68,00 Kg	680,00 €
Rahm	3,50 Liter	16,00 €		
Topfen	2,50 Kg	14,30 €		
Käse	45,54 Kg	585,70 €		
Most	15,50 Kg	16,00 €		
Schweinehälften	488,00 Kg	1 952,00 €		
Rinderviertel	285,00 Kg	2 280,00 €		
Umsatz je Kategorie		7 036,50 €		680,00 €
Gesamtumsatz				7 716,50 €

Tabelle 3: Umsatz aus Verkauf von Urprodukten 2020 Betrieb A,
Quelle: eigene Darstellung.

Bis dato wurden weder der Beginn der Vermarktung der selbst erzeugten Produkte noch die damit erzielten Einnahmen der SVS beziehungsweise dem Finanzamt (FA) gemeldet. Dies hat unter anderem zur Folge, dass im Verkauf keine Registrierkasse eingesetzt wird. Mögliche Konsequenzen und Sanktionen, die daraus resultieren könnten, nimmt der Betriebsführer in Kauf.

2.2.2 Land- und forstwirtschaftlicher Hauptbetrieb B

Bei Betrieb B handelt es sich um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, der ebenso wie Betrieb A im oberen Lavanttal in Kärnten bewirtschaftet wird. Der EHW dieses Betriebs beläuft sich auf 17 000,00 €. Davon entfallen 6 000,00 € auf die Eigenflächen des Betriebs, 10 000,00 € auf den Zuschlag für überdurchschnittliche Tierhaltung und rund 1 000,00 € auf den Erhalt von öffentlichen Geldern. Der Betrieb bewirtschaftet aktuell keine Pachtflächen. Der Gewinn wird zurzeit noch durch Anwendung der Vollpauschalierung ermittelt, wobei sich der Jahresumsatz des Betriebs nahe am Grenzwert von 400 000,00 € zum verpflichtenden Wechsel der Gewinnermittlungsart bewegt. Bei Überschreitung der Grenzen möchte der Betriebsführer die Einnahmen-Ausgaben Rechnung zur Gewinnermittlung heranziehen. Das Flächenausmaß des Betriebs beträgt rund 24,5 ha und setzt sich wie folgt zusammen:

Flächenaufteilung Betrieb B			
Kategorie	Eigenfläche	Pachtfläche	Gesamtfläche
landwirtschaftlich genutzte Fläche	11,70 ha		11,70 ha
forstwirtschaftlich genutzte Fläche	12,70 ha		12,70 ha
alpwirtschaftlich genutzte Fläche			0,00 ha
Gesamtfläche	24,40 ha	0,00 ha	24,40 ha

Tabelle 4: Flächenaufteilung Betrieb B,
Quelle: eigene Darstellung.

Die land- und forstwirtschaftlichen Flächen stehen in einem ausgeglichenen Größenverhältnis zueinander. Der Betriebsführer hat vor drei Jahren ein neues Standbein erschlossen. Mit dem Bau von zwei Bio-Hühnermast-Ställen wurde zusätzlich zur Mutterkuhhaltung eine weitere Form der Tierhaltung am Betrieb etabliert. Aufgrund dieser Entwicklung ist die Bio-Hühnermast für den Betriebsführer das wichtigste Standbein geworden. Die forstwirtschaftlichen Flächen werden ausschließlich selbst bewirtschaftet. Ein maßgeblicher Teil des eingeschnittenen Holzes wird für das Beheizen der Hühnerställe verwendet. Das restliche Holz, etwa 50 Festmeter pro Jahr, wird direkt an die umliegende Sägeindustrie verkauft. Neben den Masthühnern gibt es am Betrieb noch einige Mutterkühe, insgesamt stehen aktuell 63 VE am Betrieb, die sich laut nachfolgender Tabelle zusammensetzen. Der Betriebsführer möchte in naher Zukunft weder den Tierbestand noch das Flächenausmaß maßgeblich verkleinern beziehungsweise vergrößern.

Tierverzeichnis 2020 Betrieb B			
Kategorie	Anzahl in Stück	VE	Gesamt VE
Rinder bis sechs Monate	8,00	0,30	2,40
Rinder sechs Monate bis ein Jahr	4,00	0,55	2,20
Rinder über zwei Jahren	16,00	1,00	16,00
Jungmasthühner	42 380,00	0,00	42,38
durchschnittliche Gesamtsumme	42 408,00	1,85	62,98

Tabelle 5: am Betrieb stehende Tiere 2020 Betrieb B,
Quelle: eigene Darstellung.

2.2.2.1 Aktuelle steuer- und sozialversicherungsrechtliche Situation Betrieb B

Betrieb B wird ausschließlich vom Betriebsinhaber geführt, wobei dieser verheiratet ist und zwei minderjährige Kinder hat. Die Ehefrau des Betriebsführers ist derzeit in Karenz und erzielt dadurch kein steuerpflichtiges Einkommen.

Derzeit wird im Betrieb B die Vollpauschalierung zur Ermittlung des Gewinns herangezogen. Solange deren Anwendung gesetzlich möglich ist, möchte der Betriebsführer die Vollpauschalierung anwenden. Der verhältnismäßig niedrige Einheitswert, der die Grundlage der Gewinnermittlung darstellt, sorgt dafür, dass es zu keiner ESt-Belastung kommt. Die Einkommensteuererklärung ergab im Jahr 2020 und den Vorjahren durch die Geltendmachung von Absetzbeträgen jeweils eine Gutschrift. Aufgrund der Anwendung der Pauschalierung laut § 22 UStG wird der USt-Jahresbescheid mit 0,00 € festgesetzt. Im Jahr 2020 hat der Betriebsführer circa 2 400 € pro Quartal an Pflichtversicherungsbeiträgen an die SVS geleistet.

2.2.2.2 Erzielter Umsatz im Jahr 2020 Betrieb B

Der Verkauf der Masthühner macht mit rund 350 000,00 € inklusive 13 % USt den größten Anteil am Umsatz des Betriebes im Jahr 2020 aus. Der Umsatz aus dem Verkauf der Rinder nach etwa acht Monaten mit durchschnittlich 13 600,00 € pro Jahr, ebenfalls inklusive 13 % USt, ist im Vergleich zu den Masthühnern sehr gering. Aus der Forstwirtschaft wird ein jährlicher Umsatz von etwa 4 200,00 € brutto erwirtschaftet. Zudem wird durch den überbetrieblichen Einsatz der landwirtschaftlichen Maschinen zusätzlich Umsatz generiert. Im Sommer wird die Ballenpresse und im Winter wird der Schneepflug überbetrieblich, vorwiegend in der Nachbarschaft, eingesetzt. Darüber hinaus ist der Betriebsführer im Winter jedes Jahr einige Wochen als Holzakkoordant tätig, dabei verrechnet der Betriebsführer den Leistungsempfängern 25,00 € pro Arbeitsstunde. Im Jahr 2020 setzte sich der betriebliche Umsatz aus Nebentätigkeiten wie folgt zusammen:

Umsatz aus Nebentätigkeiten 2020 Betrieb B		
Tätigkeit	Menge	€
maschinelle Erntearbeiten im Sommer	200 Ballen	3 000,00 €
maschinelle Schneeräumung	30 Stunden	2 550,00 €
Holzakkord	360 Stunden	9 000,00 €
Gesamtumsatz		14 550,00 €

Tabelle 6: Umsatz aus Nebentätigkeiten 2020 Betrieb B.
Quelle: eigene Darstellung,

Der Betriebsführer ist aktuell Mitglied des Maschinenrings Wolfsberg und bietet seine Leistungen über den Maschinenring an. Dem FA und der SVS wurden die Ausübung der Nebentätigkeiten und die damit erzielten Umsätze nicht gemeldet. Sollten dadurch Beiträge oder Strafen nachverrechnet werden, nimmt das der Betriebsführer in Kauf.

2.2.3 Ergebnisse aus der Analyse der Ist-Situation

Aus steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Sicht wurden die nachstehend dargestellten Daten erhoben. Auf diese Daten wird im Rahmen der Ausarbeitungen zur Gewinnermittlung, zur USt und zu den sozialversicherungsrechtlichen Aspekten zurückgegriffen. Die vorliegenden Daten stellen die Basis für Vergleiche der steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Ist-Situation zur geplanten künftigen Situation dar.

relevante Kriterien 2020	Betrieb A	Betrieb B
Betriebsführung	alleinige Betriebsführung	alleinige Betriebsführung
EHW der Eigenflächen	25 000,00 €	17 000,00 €
EHW der zugepachteten Flächen	19 000,00 €	-
Umsatz aus Land- und Forstwirtschaft	104 316,50 €	367 800,00 €
Umsatz aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten	keine Aufzeichnungen	12 082,00 €
Gewinnermittlung	Vollpauschalierung	Vollpauschalierung
Einkommensteuergutschrift	889,00 €	669,00 €
Umsatzsteuer	pauschaliert gemäß § 22 UStG	pauschaliert gemäß § 22 UStG
Sozialversicherungsbeiträge	ca. 3 500,00 € / Quartal	ca. 2 400,00 € / Quartal
Familiensituation	verheiratet	verheiratet 2 Kinder

Tabelle 7: relevante Kriterien der Ist-Analyse,
Quelle: eigene Darstellung.

Die Analyse der Ausgangssituation zeigt, dass die Betriebe folgende Nebenbetriebe bzw. -tätigkeiten ausführen:

Betrieb A	Betrieb B
Be- und Verarbeitung von Urprodukten	Holzakkordant
	Überbetrieblicher Maschineneinsatz

Tabelle 8: bisher ausgeübte Nebenbetriebe und -tätigkeiten, Quelle: eigene Darstellung.

Auf Basis der dargestellten Ausgangssituation werden die Nebenbetriebe und -tätigkeiten erarbeitet. In weiterer Folge werden Aufzeichnungspflichten, Besteuerung und Meldepflichten basierend auf der obigen Darstellung erläutert.

2.3 Expansionspläne der Musterbetriebe im Bereich Nebenbetriebe und -tätigkeiten

Für beide Betriebsführer steht aus derzeitiger Sicht fest, dass sie ihre Haupttätigkeiten im Bereich der Land- und Forstwirtschaft im Wesentlichen wie bisher fortführen wollen. Um die Einkommenssituation zu verbessern und um weniger von Marktpreisen abhängig zu sein, ist jedoch eine Expansion bei den Nebenbetrieben und -tätigkeiten geplant. Einerseits möchten beide Betriebsführer die derzeit ausgeübten Nebenbetriebe und Tätigkeiten forcieren, andererseits sollen zusätzlich neue Nebenbetriebe und -tätigkeiten aufgenommen werden. Diese Erweiterungspläne werden im folgenden Teil vorgestellt. Aufbauend auf Erfahrungswerte von Kollegen der Betriebsführer und deren Selbsteinschätzung werden verschiedenen Szenarien entwickelt. Die bereits ausgeübten und hinzukommenden Nebenbetriebe und -tätigkeiten werden im Anschluss theoretisch erarbeitet. Die künftigen Szenarien werden in weiterer Folge aus Sicht der steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Aspekte sowie unter Berücksichtigung der GewO analysiert.

2.3.1 Geplante Erweiterungen der Nebenbetriebe und -tätigkeiten Betrieb A

Der Betriebsführer des Betriebs A plant einerseits, die Urprodukte wie bereits dargestellt weiterhin zu veräußern und andererseits die Produktion und den Verkauf der be- und verarbeiteten Fleischwaren zu intensivieren. Darüber hinaus soll Frischfleisch auch in Portionsgrößen angeboten werden. Um den Fleischbedarf zu decken, soll die Stückzahl der Tiere am Betrieb nicht erhöht werden, es sollen in Zukunft weniger Tiere über Viehhändler vermarktet

werden. Durch die Intensivierung der Be- und Verarbeitung ist zu erwarten, dass die Einnahmen aus dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb um rund 10 % sinken. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die gemästeten Rinder nicht an Viehhändler veräußert, sondern selbst vermarktet werden.

Als weiteres Produkt soll das hausgemachte Bauernbrot, welches derzeit ausschließlich für den Eigenbedarf produziert wird, zum Verkauf angeboten werden. Der Verkauf soll zum Großteil ab Hof erfolgen, dazu soll eine kleine Verkaufsecke im Keller des Bauernhauses errichtet werden. Einige Kunden sollen, nach Absprache und Bestellung, direkt mit den Produkten beliefert werden. Es ist zu erwarten, dass der Großteil der Einnahmen in bar vereinnahmt wird. Folgende Tabelle soll darüber Aufschluss geben, welche Mengen in einem Jahr abgesetzt werden können und wie viel Umsatz dadurch erwirtschaftet werden kann:

prognostizierter Umsatz - Urprodukte sowie be- und verarbeitete Produkte				
Betrieb A				
Produkt	Endverbraucher		Gastronomie	
	Menge	€	Menge	€
Butter	217,75 Kg	2 172,50 €	68,00 Kg	680,00 €
Rahm	3,50 Liter	16,00 €		
Topfen	2,50 Kg	14,30 €		
Käse	45,54 Kg	585,70 €		
Schweinehälften	500,00 Kg	2 250,00 €	200,00 Kg	900,00 €
Rinderviertel	300,00 Kg	2 550,00 €	350,00 Kg	2 975,00 €
Umsatz Urprodukte		7 588,50 €		4 555,00 €
be- und verarbeitete Fleischprodukte	600,00 Kg	7 400,00 €		
Frischfleisch	2000,00 Kg	24 000,00 €		
Brot	3900,00 Kg	17 000,00 €	700,00 Kg	3 100,00 €
Umsatz be- und verarbeitete Produkte		48 400,00 €		3 875,00 €
Gesamtumsatz				64 418,50 €

Tabelle 9: prognostizierter Umsatz aus Verkauf von Urprodukten sowie be- und verarbeiteten Produkten Betrieb A, Quelle: eigene Darstellung.

Unter den be- und verarbeiteten Fleischprodukten sind Dauerwaren wie Salami, Speck und Trockenwürste zusammengefasst; eine genauere Gliederung ist aus derzeitiger Sicht nicht möglich. Die Tiere sollen in einem naheliegenden Schlachthof geschlachtet und dort grob zerlegt werden, die weitere Verarbeitung soll am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb stattfinden. Die im Zusammenhang mit dem Verkauf der be- und verarbeiteten Produkte pro Jahr laufend entstehenden Ausgaben werden derzeit folgendermaßen geschätzt:

Ausgaben für Be- und Verarbeitung	
	Ausgaben
Mehl	3 300,00 €
Gewürze	2 500,00 €
Fleischzubehör	1 600,00 €
Fleischhauer	4 500,00 €
Gesamtausgaben	11 900,00 €

Tabelle 10: prognostizierte Ausgaben zur Produktion von be- und verarbeiteten Produkten Betrieb A, Quelle: eigene Darstellung.

Derzeit besteht kein investitionsbedarf in Maschinen, die zur Produktion der Produkte benötigt werden. Einerseits sind die benötigten Maschinen bereits im Betrieb vorhanden, andererseits können die Maschinen der nahegelegenen Fleischhauerei verwendet werden. Für den Verkaufsbereich sind kleine Adaptionen notwendig, die zum Großteil vom Betriebsführer eigenhändig durchgeführt werden. Der Materialaufwand für die Einrichtung einer Verkaufsecke beläuft sich nach Einschätzungen des Betriebsführers auf etwa 9 500 €.

Darüber hinaus soll ein gänzlich neues Standbein aus Sicht des Betriebs A erschlossen werden. Auf der Alm des Betriebs befindet sich eine Almhütte, die aktuell ausschließlich von der Familie des Betriebsführers genutzt wird. Aufgrund zunehmender Anfragen soll die Hütte in naher Zukunft für touristische Zwecke vermietet werden. Die Hütte verfügt über Strom, Zentralheizung, fließendes Wasser und bietet Platz für maximal 6 Personen. Welche Leistungen im Zusammenhang mit der Vermietung der Hütte angeboten werden, ist vom Betriebsführer noch nicht endgültig entschieden. Frühstück und eine tägliche Reinigung sind vorerst nicht vorgesehen, allerdings möchte der Betriebsführer den Urlaubern während ihres Aufenthalts die Arbeit am Bauernhof näherbringen. Dazu sollen die Urlauber das Angebot erhalten, bei der täglichen Stallarbeit mitzuhelfen, an einem Brotbackkurs teilzunehmen und im Sommer bei der Feldarbeit mitzuhelfen. Die Hütte soll in der Hauptsaison um 65 € pro Tag und in der Nebensaison um 55 € pro Tag vermietet werden. Aktuell gibt es keine exakte Berechnung der Auslastung pro Jahr, deshalb wird in dieser Arbeit mit 3 verschiedenen Szenarien gearbeitet:

Umsatz aus Hüttenvermietung		
Auslastung	Wochen/Jahr	Einnahmen
Vollauslastung	48	19 880,00 €
mittlere Auslastung	35	14 495,83 €
niedrige Auslastung	22	9 111,67 €

Tabelle 11: prognostizierter Umsatz aus Hüttenvermietung Betrieb A, Quelle: eigene Darstellung.

Die laufenden Betriebskosten und Ausgaben für kleinere Instandhaltungsarbeiten können aus derzeitiger Sicht nicht plausibel geschätzt werden. Daher werden keine vorläufigen Ausgaben berücksichtigt.

2.3.2 Geplante Erweiterungen der Nebenbetriebe und -tätigkeiten Betrieb B

Der Betriebsführer des Betriebs B setzt derzeit seine Maschinen überbetrieblich ein und ist als Holzakordant tätig, diese Nebentätigkeiten will der Betriebsführer intensivieren. Da diese Tätigkeiten bereits in geringem Ausmaß betrieben werden, sind alle dafür notwendigen Maschinen im Betrieb vorhanden. Laut Einschätzung des Betriebsführers können durch die Intensivierung der Tätigkeiten folgende Umsätze pro Jahr erzielt werden:

prognostizierter Umsatz aus Nebentätigkeiten Betrieb B		
Tätigkeit	Menge	€
maschinelle Erntearbeiten im Sommer	2 500 Ballen	37 500,00 €
maschinelle Schneeräumung	50 Stunden	4 300,00 €
Holzakord	500 Stunden	12 500,00 €
Gesamtumsatz pro Jahr		54 300,00 €

Tabelle 12: prognostizierter Umsatz aus Nebentätigkeiten Betrieb B,
Quelle: eigene Darstellung.

Die jährlichen Ausgaben für die Wartung und die Betriebsmittel der Maschinen schätzt der Betriebsführer durchschnittlich folgend ein:

prognostizierte Ausgaben für Nebentätigkeiten Betrieb B		
Tätigkeit	Menge	€
Treibstoff Traktor	4 500 Liter	6 750,00 €
Instandhaltung und Treibstoff Forstgeräte		1 750,00 €
Instandhaltung Traktor und Maschinen		5 000,00 €
Gesamtausgaben pro Jahr		13 500,00 €

Tabelle 13: prognostizierte Ausgaben für Nebentätigkeiten Betrieb B,
Quelle: eigene Darstellung.

Der Betriebsführer plant im Sommer rund um seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, im Umkreis von etwa 20 Kilometern, die Ernteleistungen anzubieten. Seine Mitgliedschaft beim Maschinenring möchte er beibehalten, da er im Rahmen der Schneeräumung überwiegend vom Maschinenring vermittelt wird.

Darüber hinaus bietet sich die große Dachfläche des Hühnermaststalls zur Installation einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage) an. Aktuell liegt bereits ein konkretes Angebot über eine Anlage mit 10 Kilowatt-Peak (kWp) mit einer Jahresleistung von rund 40 000 Kilowattstunden (kWh) vor. Diese Anlage kostet inklusive Installation und Inbetriebnahme rund 92 000,00 € brutto, die Lebensdauer wird laut Hersteller auf rund 25 Jahre geschätzt. Im Rahmen der Installation der PV-Anlage können Förderungen bezogen werden. Aktuell werden PV-Anlagen mit 375,00 € pro kWp und Speicher mit 350,00 € pro kWh gefördert. Im Fall des Betriebs B kann mit einer Fördersumme von rund 30 000,00 € gerechnet werden. Derzeit bezieht Betrieb B seinen gesamten Strombedarf von rund 20 000 kWh pro Jahr aus dem öffentlichen Netz, der jährliche Strombedarf wird sich laut dem Betriebsführer in den kommenden Jahren nur unwesentlich verändern mögliche Preisschwankungen werden nicht berücksichtigt. Laut Einschätzungen des Herstellers der Photovoltaikanlage wird die jährliche Menge an erzeugtem Strom durch die PV-Anlage am Standort des Betriebs B zwischen 80 000 und 100 000 kWh liegen. Der Betriebsführer des Betriebs B möchte die überschüssige Energie in das öffentliche Netz einspeisen, wozu ihm ein Angebot über 8 Cent pro kWh unterbreitet wurde. Derzeit setzt sich der Strombedarf des Betriebs aus dem Wohnhaus und aus den landwirtschaftlichen Gebäuden folgendermaßen zusammen:

Wohnhaus	landwirtschaftliche Gebäude
5 000 kWh pro Jahr	15 000 kWh pro Jahr

Tabelle 14: Stromverbrauch pro Jahr Betrieb B,
Quelle: eigene Darstellung.

2.3.3 Darstellung der wesentlichen Aspekte der Erweiterungspläne

Als Abschluss der Vorstellung der Musterbetriebe werden die wesentlichen Punkte der Expansionspläne übersichtlich dargestellt. Auf den Ergebnissen der Ist-Analyse und jenen der Erweiterungspläne basiert die nachfolgende theoretische Ausarbeitung der land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten. Nachstehende Tabelle zeigt übersichtlich die maßgeblichen Kriterien aus den Expansionsplänen der Musterbetriebe. Bei den Beträgen handelt es sich um Brutto-Beträge:

Betrieb A		
	Einnahmen	Ausgaben
Be- und Verarbeitung von Urprodukten	51 500,00 €	11 900,00 €
Hüttenvermietung	14 500,00 €	keine Angaben

Betrieb B		
	Einnahmen	Ausgaben
Überbetrieblicher Maschineneinsatz	41 800,00 €	11 750,00 €
Holzakkordant	12 500,00 €	1 750,00 €
PV-Anlage	5 600,00 €	62 000,00 €

Tabelle 15: wesentliche Aspekte der Erweiterungspläne,
Quelle: eigene Darstellung.

3 Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten

Eine Studie des Wirtschaftsforschungsinstituts (WIFO) zeigt, dass im Jahr 2017 von 100,00 € nachgefragten in- und ausländischen Agrarprodukten in Österreich lediglich 4,00 € den österreichischen Bauern zugekommen sind. Dieser Trend lässt sich das gesamte vergangene Jahrzehnt erkennen und hat sich durch beziehungsweise in der Corona-Krise rasant weiterentwickelt.⁹ Dadurch haben die Betriebe mit finanziellen Einbußen zu kämpfen. Aufgrund dieser Entwicklung versuchen immer mehr land- und forstwirtschaftliche Betriebe beispielsweise ihre Produkte selbst zu veredeln, ihre Maschinen überbetrieblich einzusetzen oder durch sanften Tourismus ihr Einkommen aufzubessern. Die Existenzsicherung durch Schaffung von Zusatzeinkommen in Form von sogenannten Nebenbetrieben und -tätigkeiten gewinnt daher immer mehr an Bedeutung.

Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten sind eng mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verbunden und diesem untergeordnet. Nebenbetriebe basieren auf den Bestimmungen des § 21 (2) Z 1 EStG, Nebentätigkeiten hingegen werden lediglich im § 7 LuF-PauchVO, im Rahmen der Gewinnermittlung, gesetzlich berücksichtigt.¹⁰ In der Literatur wird der Nebenerwerb häufig als Terminus für Nebentätigkeiten verwendet.

Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe bzw. -tätigkeiten liegen nur dann vor, wenn folgende Aspekte erfüllt sind:¹¹

- Der Unternehmer führt einen land- bzw. forstwirtschaftlichen Betrieb und ist nach dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz versichert.
- Der Nebenbetrieb, die Nebentätigkeit ist dem Hauptbetrieb untergeordnet.
- Es liegt ein Naheverhältnis zwischen Nebenbetrieb, -tätigkeit und Hauptbetrieb vor.

⁹ Vgl. RESCHENHOFER/SINABELL/SOMMER (2021), S. 6.

¹⁰ Vgl. KRIMBACHER (2016) in: TRAUNER/WAKOUNIG (Hrsg.), S. 265 ff.

¹¹ Vgl. SVS (2021), S. 6.

- Der Charakter des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs wird gewahrt.

Die wirtschaftliche Unterordnung und das Naheverhältnis zum Hauptbetrieb sind bei Nebenbetrieben und Nebentätigkeiten unterschiedlich zu bewerten, daher werden in den folgenden Kapiteln einerseits Nebenbetriebe und andererseits Nebentätigkeiten analysiert.

3.1 Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe

Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben gehören gemäß § 21 (2) Z 1 EStG zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Nebenbetriebe werden von den Land- und Forstwirten im Rahmen des Unternehmens, des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, auf eigene Rechnung und auf eigene Gefahr ausgeführt. Ein Nebenbetrieb gleicht einer gewerblichen Tätigkeit; da er selbstständig, regelmäßig und mit Ertragsabsicht ausgeübt wird.

Laut § 2 (1) Z 1 und 2 der GewO unterliegen weder die Land- und Forstwirtschaft noch die land- und forstwirtschaftlichen Nebengewerbe der GewO. Dadurch ist die GewO auf land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe nicht anwendbar und es ist weder eine Gewerbeanmeldung vorzunehmen noch eine Berufsberechtigung vorzuweisen, selbst wenn durch den Nebenbetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG erzielt werden.¹² Bei der Beurteilung, ob es sich um einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb oder um einen Gewerbebetrieb handelt, ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Anhaltspunkte bei der Bewertung sind unter anderem die Parameter Umsatz und Gewinn.¹³ Diese Unterscheidung ist insofern wesentlich, als bei Vorliegen eines Gewerbebetriebs Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG erwirtschaftet werden. Ausführungen zum Gewerbebetrieb sind im Kapitel 5.1 zu finden.

Wie bereits im vorhergehenden Kapitel dargestellt, muss ein Nebenbetrieb dem Hauptbetrieb dienen und wirtschaftlich untergeordnet sein. Dies ist mit § 30 (8) BewG und § 21 (2) Z 1 EStG gesetzlich verankert. Wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb nicht mehr geführt, beispielsweise aufgrund einer Verpachtung, kann kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vorliegen.¹⁴ Nebenbetriebe benötigen eigene Produktionsfaktoren, dazu zählen Maschinen, Arbeitskräfte, Kapital und wenn notwendig bauliche Anlagen. Sind keine separaten Produktionsfaktoren notwendig und ist der Nebenbetrieb dadurch nach außen hin nicht vom Hauptbetrieb abzugrenzen, ist die Tätigkeit dem Hauptbetrieb zuzurechnen.¹⁵ Land- und

¹² Vgl. SVS (2021), S. 5 f.

¹³ S. VwGH 16.09.2003, 99/14/0228.

¹⁴ S. VwGH 29.09.1987, 84/14/0092.

¹⁵ S. VwGH 16.03.1979, 2979/76; Vgl. JILCH (2015), S. 288.

Forstwirte können ihre Nebentätigkeiten auch an anderen Orten als unmittelbar am Hof ausführen.¹⁶

Für land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe gilt laut § 7 (4) LuF-PauschVO ab 2020 eine Einnahmengrenze von 40 000,00 € inklusive USt pro Jahr. Wird diese überschritten, liegt ein Gewerbebetrieb vor.¹⁷ Im Gegensatz zu den Nebentätigkeiten sieht der Gesetzgeber hier keine Möglichkeit eines anderen Nachweises der wirtschaftlichen Unterordnung vor.

Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe können in 3 Kategorien gegliedert werden:¹⁸

- Substanzbetriebe: Schotter und Sandabbau für überwiegend eigenen Bedarf
- Be- und Verarbeitungsbetriebe: Hofmolkerei, -brennerei, -fleischhauerei
- Hilfsbetriebe: Biogasanlage, Photovoltaikanlage für überwiegend eigenen Bedarf

In der Literatur kommen andere Gliederungen und Zuordnungen vor, so werden Hilfsbetriebe vereinzelt zu den Substanzbetrieben gezählt. Darüber hinaus wird der Terminus Hilfsbetrieb für Betriebe, die Teil des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs sind und nach außen hin nicht in Erscheinung treten, verwendet. Die angeführte Aufteilung eignet sich für diese Arbeit am besten.¹⁹

3.1.1 Substanzbetriebe

Wird Bodensubstanz wie Schotter, Sand oder Lehm abgebaut und überwiegend für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet, liegt ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb in Form eines Substanzbetriebs vor.²⁰ Für den Abbau müssen Maschinen und Arbeitskräfte vorhanden sein. Überwiegend bedeutet in diesem Fall, dass mehr als 50 % der abgebauten Substanz im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet werden. Wird ein geringerer Anteil im Hauptbetrieb verwendet, liegt ein Gewerbebetrieb vor. Räumt der Land- und Forstwirt Dritten das Recht ein, Bodensubstanz abzubauen, liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 (1) Z 1 EStG vor.

3.1.2 Be- und Verarbeitungsbetriebe

In Be- und Verarbeitungsbetrieben werden überwiegend Produkte aus der eigenen Land- und Forstwirtschaft veräußert. Diese werden entweder unverändert oder weiterverarbeitet zum Verkauf angeboten. Ziel von Be- und Verarbeitungsbetrieben ist die Herstellung von marktfähigen

¹⁶ S. EStR 2000 (2021), Rz. 421.

¹⁷ Vgl. BÖCK/JILCH (2021), S. 26.

¹⁸ Vgl. BAUER-EDER/WAGNER, (2016) in TRAUNER/WAKOUNIG (Hrsg.), S. 138.

¹⁹ Vgl. HAMMERL (2017) in: DORALT/KIRCHMAYR/MAYR/ZORN (Hrsg.), S. 38.

²⁰ S. EStR 2000 (2021), Rz. 4226.

Produkten, die an Handelsketten, Gastronomie und Endverbraucher vermarktet werden können. Ob es sich bei den zum Kauf angebotenen Produkten um Urprodukte handelt, ist anhand der Urprodukteverordnung zu eruieren.²¹ Diese Abgrenzung ist erforderlich, da die Einnahmen aus dem Verkauf von Urprodukten nicht zu den Einnahmen aus Nebenbetrieben gehören; sie zählen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und sind daher dem Hauptbetrieb zuzurechnen.²²

Land- und forstwirtschaftliche Be- und Verarbeitungsbetriebe dürfen, um als Nebenbetrieb klassifiziert zu werden, nur im bestimmten Maß Produkte zukaufen. Die Einkaufsgrenze von Waren und Produkten beträgt aus steuerrechtlicher Sicht 25 % der Einnahmen aus dem Nebenbetrieb.²³

Folgende Tätigkeiten sind unter den Be- und Verarbeitungsbetrieben erfasst:²⁴

- Sägewerke, wenn Lohnverarbeitung in unbedeutendem Umfang (< 50 %)²⁵
- Brennereien
- Herstellung von Molkereiprodukten (ausgenommen Urprodukte)
- Käsereien
- Konservierung von Fisch, Fleisch, Obst und Gemüse durch Beizen, Räuchern und Tiefgefrieren
- Sekterzeugung
- Sennereien
- Almbewirtschaftung unter bestimmten Voraussetzungen

Unter die Kategorie be- und verarbeitete Produkte fallen nicht nur Lebensmittel, sondern zum Beispiel auch Bienenwachskerzen, Schafwollprodukte oder Holzschnitzereien.²⁶ Im Anhang dieser Arbeit ist neben der Liste der Urprodukte eine Auflistung von häufig vorkommenden be- und verarbeiteten Produkten angefügt.

In Be- und Verarbeitungsbetrieben müssen separate Produktionsfaktoren und Betriebsanlagen vorhanden sein, unter anderem muss die maschinelle und räumliche Ausstattung für die Be- und Verarbeitung der Produkte geeignet sein. Ist der Kapitaleinsatz in der land- und forstwirtschaftlichen Be- und Verarbeitung unverhältnismäßig höher als der Kapitaleinsatz im

²¹ S. VwGH 16.09.2003, 99/14/0228.

²² Vgl. ZAPFL (2018), S. 19.

²³ S. VwGH 04.03.1986, 85/140/0146.

²⁴ S. EStR 2000 (2021), Rz. 4223 ff.

²⁵ S. VwGH 29.04.1991, 90/15/0174.

²⁶ Vgl. SVS (2021), S. 17.

Bereich der Land- und Forstwirtschaft oder werden überwiegend externe Arbeitskräfte für die Be- und Verarbeitung beschäftigt, gelten laut § 2 (5) GewO die Bestimmungen der GewO. Diese Kriterien sind weit gesetzt, daher kommen sie in der Praxis faktisch kaum zum Tragen.²⁷ Dadurch sind Betriebsanlagen für die Be- und Verarbeitung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft von der Betriebsanlagenprüfung befreit.

Sind die genannten Kriterien nicht gegeben, ist das Betriebsanlagenrecht der GewO nicht anwendbar. Das Betriebsanlagenrecht ist laut Verfassungsgerichtshof der Kompetenz der Länder zuzuordnen, somit ist keine behördliche Genehmigung gemäß § 74 (1) GewO zur Errichtung und zum Betrieb der Anlagen erforderlich. Dient eine Betriebsanlage auch der Urproduktion, ist eine Betriebsanlagengenehmigung keinesfalls notwendig.²⁸

Land- und Forstwirte dürfen ihre Urprodukte sowie die be- und verarbeiteten Produkte im gesamten Bundesgebiet verkaufen, ohne der GewO zu unterliegen.²⁹ Die Produkte müssen im Namen und auf Rechnung des Land- und Forstwirts verkauft werden. Mögliche Vertriebswege sind der Ab-Hof Verkauf, Verkaufsläden und Selbstbedienungshütten, der Verkauf auf Bauernmärkten oder sonstigen Märkten, die Selbsternte, die Zustellung und das Feilbieten. Das Umherziehen von Haus zu Haus ist Land- und Forstwirten nur mit Obst, Gemüse, Kartoffeln, Naturblumen, Brennholz, Rahm, Topfen, Käse, Butter und Eiern gemäß § 53 (5) GewO gestattet; zudem muss laut § 53 (2) GewO diese Verkaufspraktik in der jeweiligen Gemeinde erlaubt sein. Verstößt ein Land- und Forstwirt gegen diese Bestimmungen liegt eine Verwaltungsübertretung nach § 367 Z 19 GewO vor. Diese kann mit bis zu 2 180 € bestraft werden. Verkauft ein Land- und Forstwirt seine Produkte im Wechsel mit Berufskollegen im selben Laden, ist darauf zu achten, dass der Verkauf im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durchgeführt wird.

Ebenso wie für Betriebsanlagen, die der Produktion dienen, muss für Betriebsanlagen, die dem Verkauf dienen, im Regelfall keine behördliche Genehmigung im Sinne der GewO eingeholt werden.

Da Land- und Forstwirte und ihre Be- und Verarbeitungsbetriebe von den Bestimmungen der GewO ausgenommen sind, ist das Öffnungszeitengesetz gemäß § 1 (1) des gleichnamigen Gesetzes nicht anwendbar. Daher sind die Öffnungszeiten der Verkaufsstätten nicht eingeschränkt, darüber hinaus müssen sich die Land- und Forstwirte nicht an die Sonn- und Feiertagsruhe halten.³⁰

Neben den gewerberechtlichen, steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften gibt es in der Lebensmittelerzeugung noch weitere Bestimmungen, die zu beachten sind.

²⁷ Vgl. WKO (2021), Onlinequelle [30.11.2021].

²⁸ Vgl. WILFINGER (2018), S. 9 f.

²⁹ Vgl. WKO (2021), Onlinequelle [01.12.2021].

³⁰ Vgl. WILFINGER (2018), S. 11.

Lebensmittelunternehmer müssen behördlich registriert sein, wobei im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft jeder Betrieb durch die vergebene Betriebsnummer bereits registriert ist. Darüber hinaus sind strenge Hygienemaßnahmen einzuhalten, beispielsweise müssen Verarbeitungsräume hohen Standards entsprechen.³¹ Leitlinien für die Produktion von Lebensmitteln auf land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sind auf der Webseite des Bundesministeriums für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz zu finden. Für den Inhalt dieser Arbeit sind diese Vorschriften nicht relevant.

3.1.3 Hilfsbetriebe

Unter Hilfsbetriebe fällt beispielsweise die Energieerzeugung an land- und forstwirtschaftlichen Betrieben beziehungsweise im Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Im Bereich der Erzeugung von Biogas und Hackschnitzeln liegt ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vor, wenn die erzeugte Energie für den Eigenbedarf verwendet wird und der Überschuss verkauft wird.³² Die Energieerzeugung durch Wind-, Sonnen- oder Wasserkraft stellt grundsätzlich einen Gewerbebetrieb dar. Bei dieser Form der Energiegewinnung handelt es sich weder um eine planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens noch um eine Be- und Verarbeitung von Rohstoffen oder um die Verwertung selbstgewonnener Erzeugnisse. Im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft besteht in diesem Zusammenhang folgende Ausnahme vom Gewerbebetrieb: Wird die erzeugte Energie zur Deckung des eigenen Bedarfs verwendet und lediglich der Überschuss in das Netz eingespeist, kann ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vorliegen.³³

Dadurch, dass sich auf land- und forstwirtschaftlichen Betrieben viele Dachflächen für die Installation einer PV-Anlage eignen und Betrieb B die Anschaffung einer Photovoltaikanlage vorsieht, wird diese Form der Energiegewinnung als Nebenbetrieb näher dargestellt. Durch den Photovoltaikerlass des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) wird unter anderem die steuerrechtliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen im Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft geregelt. Dieser Erlass gilt für alle Anlagen, die nach dem 28.02.2014 in Betrieb genommen wurden und deren Kaufvertrag nach dem 24.02.2014 erfolgte.³⁴ Laut Erlass liegt ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb nur unter Einhaltung folgender Bedingung vor:

³¹ Vgl. Statistik Austria (2021), Onlinequelle [02.12.2021]; ORTNER (2016), S. 3 f.

³² Vgl. HAMMERL (2017) in: DORALT/KIRCHMAYR/MAYR/ZORN (Hrsg.), S. 36.

³³ S. EStR 2000 (2021), Rz. 4222.

³⁴ S. Erlass des BMF 010219/0488-VI/4/2013 vom 24.02.2014, S. 1, Onlinequelle [20.12.2021].



Abbildung 1: Energieerzeugungsbetriebe als Nebenbetriebe,
Quelle: eigene Darstellung; in Anlehnung an Erlass des BMF 010219/0488-
VI/4/2013 vom 24.02.2014.

Der Abnehmer der überschüssigen Energie ist entweder ein Energieversorgungsunternehmen oder die Abwicklungsstelle für Ökostrom AG (OeMAG). Werden die abgebildeten Voraussetzungen nicht erfüllt, liegt ein Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG vor. Die Gewinnermittlung und Besteuerung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft im Zusammenhang mit PV-Anlagen wird im Kapitel 4.1.3.2.1 erläutert.

3.2 Land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten

Land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten sind land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen, die als Ausfluss aus dem Hauptbetrieb anzusehen sind. Im Gegensatz zu den Nebenbetrieben benötigen Nebentätigkeiten keine separaten Produktionsfaktoren und sind nach außen hin nicht vom Hauptbetrieb zu unterscheiden.³⁵ Allerdings müssen land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten ebenso dem Hauptbetrieb wirtschaftlich untergeordnet sein. Ob eine wirtschaftliche Unterordnung der Nebentätigkeit vorliegt, ist auf Basis der Gesamtverhältnisse zu prüfen. Ein Beurteilungskriterium stellt das Verhältnis der erzielten Umsätze dar.³⁶ In der Literatur wird der Begriff Nebengewerbe als Synonym für Nebentätigkeiten verwendet.

Laienfleischhauer, Schweinetätowierer, Milchprobennehmer, Hagelschätzer, land- und forstwirtschaftliche Berater und Klauenpfleger sind keine land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten.³⁷ Ebenso sind der Handel mit Waren aller Art und die Durchführung von Auto-, Traktor- und Motorsägenreparaturen gegen Entgelt keine land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten.³⁸ Diese Tätigkeiten unterliegen der Gewerbeordnung und die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Betrachtung muss getrennt vom land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erfolgen.

³⁵ S. VwGH 21.07.1998, 93/14/0134.

³⁶ S. VwGH 31.05.2011, 2008/15/0129.

³⁷ Vgl. GRAF (2016) in: TRAUNER/WAKOUNIG (Hrsg.), S. 632.

³⁸ S. VwGH 23.02.2010, 2006/15/0092,0093.

Die land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten können grob in vier Kategorien unterteilt werden:³⁹

- Privatzimmervermietung
- Dienstleistungen
- Fuhrwerksdienste
- Zwischenbetriebliche Zusammenarbeit/bäuerliche Nachbarschaftshilfe

3.2.1 Privatzimmervermietung und Urlaub am Bauernhof

Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft werden häufig Zimmer oder Wohnungen in Nebengebäuden auf der Hofstelle vermietet. Almhütten auf den betriebseigenen Almflächen bieten sich ebenso zur Vermietung für touristische Zwecke an.

Bei der Beurteilung, ob die vorübergehende Vermietung für touristische Zwecke den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen ist, müssen mehrere Faktoren berücksichtigt werden. Neben Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft können unter Umständen auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Vermietung und Verpachtung vorliegen. Ob einzelne Zimmer oder Apartments vermietet werden, ist für die Ermittlung der Einkunftsart irrelevant.⁴⁰

angebotene Leistungen	Bettenanzahl	Einkunftsart
Nächtigung mit Frühstück und täglicher Reinigung	max. 10	Land- und Forstwirtschaft
Nächtigung mit Frühstück und tägliche Reinigung und Nebenleistungen	max. 10	Land- und Forstwirtschaft
Nächtigung ohne Frühstück und ohne täglicher Reinigung, mit Nebenleistungen	max. 10	Land- und Forstwirtschaft
Nächtigung ohne Frühstück, ohne täglicher Reinigung und ohne Nebenleistungen	max. 10	Vermietung und Verpachtung
Nächtigung ohne Frühstück, ohne täglicher Reinigung und ohne Nebenleistungen	über 10	Gewerbebetrieb

Tabelle 16: Zimmervermietung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft, Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an EStR Rz. 4193 ff.

³⁹ Vgl. BAUER-EDER/WAGNER (2016) in: TRAUNER/WAKOUNIG (Hrsg.), S. 276.

⁴⁰ S. VwGH 21.07.1998, 93/14/0134.

Wie laut obiger Tabelle ersichtlich, spielt bei der Zuordnung der Einkünfte zu den Einkunftsarten neben den angebotenen Leistungen die vorhandene Bettenanzahl eine Rolle. Darüber hinaus muss bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft die wirtschaftliche Unterordnung zum Hauptbetrieb gegeben sein. Von einer Unterordnung ist jedenfalls auszugehen, wenn nicht mehr als 10 Betten zur Verfügung stehen.⁴¹ Überschreitet die Anzahl der Betten diese Grenze ist im Einzelfall das Verhältnis der Gesamtumsätze aus dem land- und forstwirtschaftlichem Betrieb und der Vermietungstätigkeit zu vergleichen. Beträgt der Anteil der Vermietung nicht mehr als 25 % der Gesamtumsätze, liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor.⁴² Im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Unterordnung ist ebenso der Arbeitsaufwand im Bereich der Vermietung zu eruieren. Liegt dieser wesentlich unter jenem aus dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb, besteht eine wirtschaftliche Unterordnung, auch wenn die Umsätze mehr als 25 % der Gesamtumsätze ausmachen.⁴³

Bei der Ermittlung der Einkunftsart sind sogenannte Zusatz- beziehungsweise Nebenleistungen zu berücksichtigen. Dabei handelt es sich um Attraktionen, die typisch für Urlaub am Bauernhof sind. Die Nebenleistungen und Attraktionen müssen die Gäste aktiv einbinden. Möglichkeiten dazu sind zum Beispiel ein Brotbackkurs oder ein Melkkurs. Können die Gäste dem Land- und Forstwirt lediglich bei seiner Arbeit zusehen beziehungsweise das Gehöft besichtigen, stellt dies keine Nebenleistung dar.⁴⁴ Selbst, wenn den Gästen kein Frühstück angeboten wird, aber Nebenleistungen in angeführter Art und Weise genutzt werden können, liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor.⁴⁵

Anhand der Ausarbeitung ist zu erkennen, dass die Vermietung von Almhütten und Ferienhäusern, die nicht in unmittelbarer Nähe der Hofstelle sind, nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führt. Da bei dieser Art der Vermietung grundsätzlich kein Frühstück angeboten wird und das Integrieren der Gäste in den bäuerlichen Alltag aufgrund der räumlichen Entfernung schwer umsetzbar ist, liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beziehungsweise Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Bei Vermietung von mehr als 10 Betten liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor. Darüber hinaus können Almhütten und Ferienhäuser nicht mehr für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt werden.

⁴¹ Vgl. HUBMANN (2016), S. 221.

⁴² S. ESTR 2000 (2021), Rz. 4203; Vgl. HAMMERL (2017), S. 189.

⁴³ S. VwGH 28.05.2019, 2019/15/0014.

⁴⁴ Vgl. Mayr (2021), Onlinequelle [23.12.2021].

⁴⁵ S. BFG 29.10.2018, RV/3100162/2013.

3.2.2 Dienstleistungen

In diesem Bereich gibt es eine Vielzahl von Leistungen, die ein Land- und Forstwirt erbringen kann. Dienstleistungen können sich auf die bloße Erbringung von Arbeitsleistung reduzieren oder in Kombination mit dem Einsatz von betriebseigenen Maschinen des leistenden Land- und Forstwirts ausgeführt werden. Um als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit eingestuft zu werden, müssen die Dienstleistungen im eigenen beziehungsweise im angrenzenden Verwaltungsbezirk erbracht werden.⁴⁶ Die Leistungen müssen vorwiegend von anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in Anspruch genommen werden, wobei es hier einige Ausnahmen gibt. Nachfolgend werden ausschließlich Dienstleistungen behandelt, die im Rahmen dieser Arbeit von Relevanz sind.

Holzschlägerungs- und Holzbringungsleistungen können in Form des Holzakkords an andere Land- und Forstwirte im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten erbracht werden. Charakteristisch dafür ist eine selbstständige Leistungserbringung, die auf Basis von Werkverträgen leistungsabhängig entlohnt wird.⁴⁷ Als Maschinenführer, Stallarbeiter oder Betriebshelfer können Leistungen an andere Land- und Forstwirte ohne die Verwendung von eigenen Betriebsmitteln erbracht werden.⁴⁸

Zu den Dienstleistungen im Bereich des Winterdienstes gehören neben der Schneeräumung auch der Schneetransport und das Bestreuen mit Salz und Schotter von Verkehrsflächen, die vorwiegend der Erschließung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken dienen.⁴⁹ Die Dienstleistungen müssen im räumlichen Nahbereich des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs mit betriebseigenen Maschinen erbracht werden.⁵⁰ Der Winterdienst wird nur dann als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit klassifiziert, wenn er für andere Land- und Forstwirte oder Gemeinden mit hohem Agraranteil geleistet wird. Die Schneeräumung für Gewerbetreibende oder Städte fällt nicht unter eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit und stellt damit einen Gewerbebetrieb dar.⁵¹

3.2.3 Fuhrwerksdienste und zwischenbetriebliche Zusammenarbeit

Fuhrwerksdienste und zwischenbetriebliche Zusammenarbeit, die auch als bäuerliche Nachbarschaftshilfe bekannt ist, sind den Dienstleistungen aus Kapitel 3.2.2 ähnlich. Da sie in

⁴⁶ S. EStR 2000 (2021), Rz. 4204.

⁴⁷ Vgl. BRAUNER/PEYERL/PUM/URBAN (2015), S. 55.

⁴⁸ Vgl. KRIMBACHER (2016) in: TRAUNER/WAKOUNIG (Hrsg.), S. 281.

⁴⁹ S. EStR 2000 (2019), Rz. 4204.

⁵⁰ Vgl. HAMMERL (2017) in DORALT/KIRCHMAYR/MAYR/ZORN (Hrsg.), S. 51 f.

⁵¹ S. UFS 22.09.2009, RV/1407-W/07.

den Einkommensteuerrichtlinien und in der Literatur getrennt voneinander beurteilt werden und es im Leistungsspektrum Unterschiede gibt, wird die Aufteilung in dieser Arbeit übernommen.

Fuhrwerksdienste sind Transportleistungen an andere Land- und Forstwirte, die mit selbstfahrenden Arbeitsmaschinen, Zugmaschinen, Motorkarren und Transportkarren erbracht werden. Diese Fahrzeuge müssen in erster Linie den Bedürfnissen des eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs entsprechen.⁵² Im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit müssen diese Transportleistungen im eigenen oder angrenzenden Verwaltungsbezirk erbracht werden. Im Rahmen von Fuhrwerksdiensten können zum Beispiel Milch, Müll, Ernte oder Tiere transportiert werden.⁵³

Setzen Land- und Forstwirte ihre betriebsnotwendigen Maschinen überbetrieblich ein, liegt eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vor. Die notwendige Unterordnung zum Hauptbetrieb ist gegeben, wenn der Land- und Forstwirt nur im Besitz eines Betriebsmittels einer bestimmten Art ist. Hat er mehrere gleichartige Maschinen und Geräte muss er eindeutig nachweisen können, dass diese für den eigenen Betrieb unabdingbar sind. In der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit gibt es unterschiedliche Varianten der Leistungsverrechnung zwischen den Land- und Forstwirten:⁵⁴

- Verrechnung der Maschinenselbstkosten
- Verrechnung der Maschinenselbstkosten und Mannkosten

Die Basis für die Leistungsverrechnung von Maschinenkosten zwischen Land- und Forstwirten bilden in der Regel die Richtwerte des österreichischen Kuratoriums für Landtechnik und Landesentwicklung (ÖKL). Die unterschiedlichen Möglichkeiten der Verrechnung haben Auswirkungen auf die Gewinnermittlung – darauf wird in Kapitel 4.1.3 eingegangen. Ist der Leistungsempfänger nicht Land- oder Forstwirt, liegt keine bäuerliche Nachbarschaftshilfe und daher auch keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit, sondern ein Gewerbebetrieb vor. In diesem Fall ist die Anwendung der ÖKL-Richtwerte als Basis zur Berechnung der Maschinenselbstkosten nicht geeignet.⁵⁵

Viele land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind Mitglieder des Maschinenring Österreich und erbringen beziehungsweise beziehen Leistungen über den Maschinenring. Der Maschinenring ist ein Verein, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet ist. Vielmehr unterstützt er seine Mitglieder in organisatorischen Belangen und fördert die Intensivierung und Weiterentwicklung der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit. Durch

⁵² S. EStR 2000 (2021), Rz. 4206.

⁵³ Vgl. HUBMANN (2016), S. 219 f.

⁵⁴ S. EStR 2000 (2021), Rz. 4206 ff.

⁵⁵ Vgl. HAMMERL (2017) in: DORALT/KIRCHMAYR/MAYR/ZORN (Hrsg.), S. 54 f.

Bezahlung eines Mitgliedsbeitrags kann ein Land- und Forstwirt Mitglied des Maschinenrings werden und seine Leistungen über den Verein anbieten. Unter anderem vermittelt der Maschinenring den Mitgliedern Aufträge und stellt Preislisten, die als Richtwerte gelten, zur Verfügung.⁵⁶

Erbringt der Land- und Forstwirt als Mitglied des Maschinenrings seine Leistung an einen anderen Land- und Forstwirt, wird die Leistung im Namen und auf Rechnung des Leistenden erbracht. Der Maschinenring vermittelt den Auftrag und übernimmt die Rechnungserstellung für den leistenden Land- und Forstwirt. In diesem Fall liegt eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vor. Der Maschinenring kann, vor allem im Bereich Schneeräumung und Winterdienst, Aufträge von Gemeinden und Handelsketten erhalten. In diesem Fall wählt der Maschinenring ein Mitglied zur Erbringung der angefragten Leistung aus und stellt diesem eine Gutschrift aus. Im Regelfall haben die Land- und Forstwirte, die dem Maschinenring zur Auswahl stehen, ein aufrechtes Dienstverhältnis mit dem Maschinenring. In dieser Arbeit wird auf Nebentätigkeiten in Kombination mit einem Dienstverhältnis nicht näher eingegangen, da diese Option für die Betriebsführer der Musterbetriebe nicht in Frage kommt.

3.3 Einordnung der Nebenbetriebe und -tätigkeiten der Musterbetriebe

Die in Kapitel 2 vorgestellten Ist-Situationen und die Erweiterungspläne werden in diesem Kapitel den Nebenbetrieben und -tätigkeiten, unter Berücksichtigung der theoretisch ausgearbeiteten Aspekte und Anforderungen, zugeordnet. Diese Zuordnung ist die Basis für die nachfolgenden Ausarbeitungen der gewerbe-, steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Aspekte im Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten.

Durch die Zuordnung der Erkenntnisse aus der Ist-Analyse und der Expansionspläne zu den theoretischen Ausarbeitungen ergibt sich für **Betrieb A** folgendes Bild:

Durch die Vermarktung der Urprodukte werden immer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt und es liegt kein Nebenbetrieb vor. Die Urprodukte können weiterhin im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft vermarktet werden. Die Be- und Verarbeitung im aktuell vorherrschenden Ausmaß stellt aufgrund der Umsätze von jährlich unter 40 000,00 € einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb dar. Aufgrund der Expansionspläne und der prognostizierten Umsätze, die pro Jahr über 40 000,00 € liegen werden, ist in Zukunft der land- und forstwirtschaftliche Nebenbetrieb womöglich in Form eines Gewerbebetriebes zu führen. Im Bereich der Hüttenvermietung kann davon ausgegangen werden, dass bei Einbindung der

⁵⁶ Vgl. Maschinenring Österreich (2022), Onlinequelle [11.01.2022].

Touristen bei der Arbeit am Hof eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliegt. Andernfalls liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

Für **Betrieb B** lässt sich Folgendes ableiten:

Die maschinellen Erntearbeiten und die maschinelle Schneeräumung können den land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten zugeordnet werden. Derzeit und künftig werden die Maschinenselbstkosten und die Mannkosten verrechnet, wodurch bäuerliche Nachbarschaftshilfe beziehungsweise zwischenbetriebliche Zusammenarbeit vorliegt. Ist der Leistungsempfänger kein Land- und Forstwirt, liegt eine Nebentätigkeit in Form einer Dienstleistung vor. Der Holzakord ist ebenso im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten als Dienstleistung zu kategorisieren. Die geplante Installation einer PV-Anlage stellt unter Umständen einen Gewerbebetrieb dar. Durch die Tatsache, dass weniger Energie für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb benötigt wird, als voraussichtlich in das Netz eingespeist werden kann, liegt grundsätzlich kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vor. Die Leistungswerte der geplanten PV-Anlage sind lediglich prognostiziert und daher wird in der Arbeit sowohl die Energieerzeugung als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb als auch als Gewerbebetrieb erläutert.

Auf Basis dieser Erkenntnisse werden in den folgenden Kapiteln die einkommensteuerrechtlichen, umsatzsteuerrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen und Konsequenzen erarbeitet sowie gegebenenfalls zu beachtende Bestimmungen der GewO erläutert.

4 Besteuerung und Aufzeichnungspflichten der land- und forstwirtschaftlichen Gesamteinkünfte

In diesem Kapitel wird auf die Besteuerung und Gewinnermittlung und die damit verbundenen Aufzeichnungspflichten sowie Meldepflichten auf Basis der derzeitigen Situation der Musterbetriebe eingegangen. Nach Erarbeitung der theoretischen Grundlagen in den Bereichen Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Sozialversicherung werden diese konkret auf die beiden Musterbetriebe umgelegt. Dadurch wird ersichtlich, welche Aufzeichnungen zu führen sind und welche Steuern und Abgaben abgeführt werden müssen.

4.1 Gewinnermittlung in der Land- und Forstwirtschaft

In Österreich gibt es im Bereich Land- und Forstwirtschaft vier verschiedene Gewinnermittlungsarten. Welche Gewinnermittlungsart zur Anwendung kommt, hängt unter anderem vom EHW und von den erzielten Umsätzen ab. Land- und Forstwirte können unter

Berücksichtigung der gesetzlichen Vorgaben unter mehreren Gewinnermittlungsarten wählen. Obwohl land- und forstwirtschaftliche Betriebe bis zur Überschreitung der Pauschalierungsgrenze gesetzlich nicht dazu verpflichtet sind, können sie freiwillig die Teilpauschalierung, die Einnahmen-Ausgaben Rechnung oder die doppelte Buchführung anwenden. Bei diesem freiwilligen Wechsel der Gewinnermittlungsart besteht eine fünfjährige Bindungsfrist.⁵⁷ Diese Grafik veranschaulicht, welche Kriterien für die Anwendung der verschiedenen Gewinnermittlungsarten maßgeblich sind, die EHW-Grenzen beziehen sich auf die Summe aus Land- und Forstwirtschaft:

Gewinnermittlungsart	EHW		Umsatz
Vollpauschalierung	≤ 75 000,00 €	&	≤ 400 000,00 €
Teilpauschalierung	> 75 000,00 € ≤ 130 000,00 €	&	≤ 400 000,00 €
Einnahmen-Ausgaben Rechnung	> 130 000,00 €	oder	> 400 000,00 €-
Buchführung § 4 (1) EStG			> 700 000,00 €

Tabelle 17: Gewinnermittlungsarten in der Land- und Forstwirtschaft, Quelle: eigene Darstellung; in Anlehnung an EStG.

Der maßgebliche Umsatz setzt sich aus den Umsätzen aus der land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion sowie aus den Umsätzen der im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft betriebenen Nebenbetriebe und -tätigkeiten zusammen. Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb in Form einer GmbH geführt, muss der Gewinn gemäß § 189 (1) Z 1 Unternehmensgesetzbuch (UGB) durch die doppelte Buchhaltung laut § 5 (1) EStG ermittelt werden. In allen anderen Fällen kommt das UGB laut § 189 (4) nicht zur Anwendung.

Muss beziehungsweise will ein Land- und Forstwirt die Gewinnermittlungsart wechseln, so ist unter gewissen Voraussetzungen ein Übergangsgewinn zu ermitteln. Folgende Tabelle gibt darüber Auskunft, wann ein Übergangsgewinn zu ermitteln ist. Wie bei der Ermittlung des Übergangsgewinns/-verlustes vorzugehen ist, wird in dieser Arbeit nicht näher thematisiert.

Vollpauschalierung	➔	Einnahmen-Ausgaben Rechnung
Einnahmen-Ausgaben Rechnung	➔	Vollpauschalierung
Teilpauschalierung	➔	Bilanzierung
Bilanzierung	➔	Teilpauschalierung

⁵⁷ Vgl. STAUBER/STÜCKLER/UEDL (2021) in: BÜSSER/EHRKE-RABL/PETRITZ/SUTTER (Hrsg.), S. 7.

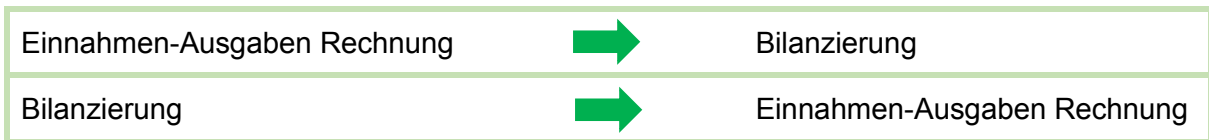


Tabelle 18: Ermittlung des Übergangsgewinns/-verlustes bei Wechsel der Gewinnermittlungsart,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an EStR Rz. 690. 4249.

4.1.1 Überblick über die Vollpauschalierung in der Land- und Forstwirtschaft

Die Vollpauschalierung ist neben der Teilpauschalierung in der LuF-PauschVO 2015 geregelt. Die Anwendung der Vollpauschalierung ist in der österreichischen Land- und Forstwirtschaft unter anderem aufgrund des geringen Arbeitsaufwands weit verbreitet und kann bei Einhaltung folgender Kriterien, die § 2 (1) LuF-PauschVO bestimmt, auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb angewendet werden:

- der EHW des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs liegt bei maximal 75 000,00 €
- die Beitragsoption gemäß § 23 (1) a Bauern-Sozialversicherungsgesetz (BSVG) darf nicht ausgeübt werden

Die angeführten Kriterien wurden mit dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020 neu festgelegt und gelten ab der Veranlagung für das Wirtschaftsjahr 2020. Die EHW-Grenze von 75 000,00 € bezieht sich auf die gesamte selbst bewirtschaftete Fläche des Steuerpflichtigen. Der bewirtschafteten Eigenfläche ist der EHW der Zupachtungen hinzuzurechnen und der EHW der Verpachtungen abzuziehen. Der EHW der Zupachtungen und Verpachtungen ergibt sich durch die Multiplikation von eigenem Hektarsatz und Fläche.⁵⁸

Liegt der gesamte EHW unter 75 000,00 €, übersteigt aber der forstwirtschaftliche Einheitswert 15.000 €, ist der Gewinn aus der Forstwirtschaft laut § 3 (2) LuF-PauschVO durch Abzug pauschaler Betriebsausgaben von den exakt aufgezeichneten Betriebseinnahmen der Forstwirtschaft zu ermitteln. Die Höhe der pauschalen Betriebsausgaben hängt von der Art der Holzernte und vom Gelände ab. Gemäß § 3 (2) LuF-PauschVO liegen die pauschalen Betriebsausgaben bei Selbstschlägerung bei 50 %, 60 % oder 70 % der Einnahmen; bei Holzverkäufen am Stock bei 20 % oder 30 % der Einnahmen.

Auf die Beitragsoption des BSVG und deren Folgen bei Optierung wird im Kapitel 4.3.1 näher eingegangen. Übergangsgewinne und -verluste sowie Veräußerungsgewinne und

⁵⁸ Vgl. HAMMERL (2017) in: DORALT/KIRCHMAYR/MAYR/ZORN (Hrsg.), S. 85.

-verluste können gemäß § 1 (4) LuF-PauschVO nicht durch Anwendung der Pauschalierung ermittelt werden.

Laut § 2 (1) LuF-PauschVO 2015 wird der Gewinn mittels Durchschnittssatz von 42 % des zugrundeliegenden Einheitswerts berechnet. Dadurch sind gemäß § 1 (4) LuF PauschVO 2015 alle im Betrieb regelmäßig anfallenden Vorgänge und Rechtsgeschäfte berücksichtigt. Einige Betriebseinnahmen werden von der Vollpauschalierung nicht erfasst, dazu zählen unter anderem Jagdpachterlöse und Einnahmen aus Vermietung von Grund und Boden oder Gebäuden für nicht land- und forstwirtschaftliche Zwecke. Diese Einnahmen müssen im Rahmen der Gewinnermittlung gewinnerhöhend berücksichtigt werden.⁵⁹

Bei der Gewinnermittlung mittels Vollpauschalierung dürfen, zusätzlich zu den pauschal berechneten Ausgaben, weitere Ausgaben in tatsächlich angefallener Höhe in Abzug gebracht werden. Zu diesen Ausgaben zählen gemäß § 15 (2) und (3) LuF-PauschVO:

- bezahlte Pachtzinsen
- bezahlte, die Land- und Forstwirtschaft betreffende Schuldzinsen
- Wert der Ausgedingelasten
- SV-Beiträge

Der bezahlte Pachtzins darf nur in begrenztem Ausmaß abgezogen werden. Ist der EHW der Zupachtungen im maßgeblichen EHW laut § 1 (2) LuF-PauschVO berücksichtigt, dann dürfen Pachtzinsen im Ausmaß von maximal 25 % des auf die zugepachteten Flächen entfallenden EHW abgezogen werden. Die Ausgedingelasten können laut § 15 (3) LuF-PauschVO mit einem Pauschalbetrag von 700,00 € abgegolten werden. Anstelle des Pauschalbetrages können, sofern nachgewiesen und glaubhaft, die tatsächlichen Kosten angesetzt werden. Die abzugsfähigen SV-Beiträge umfassen auch Beiträge aufgrund der Option in die Selbstständigenvorsorge laut § 64 BSVG.

Im Rahmen der Gewinnermittlung mittels Vollpauschalierung kann der Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG angesetzt werden. Es besteht eine Einschränkung, da nur der Grundfreibetrag laut § 10 (1) Z 3 mit 13 % des Gewinns – höchstens 3.900 € – angesetzt werden darf. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann bei pauschaler Gewinnermittlung nicht geltend gemacht werden. Wird der Gewinnfreibetrag in der Steuererklärung nicht beachtet, wird er im Zuge der Veranlagung automatisch berücksichtigt. Im Rahmen der ökosozialen Steuerreform

⁵⁹ Vgl. KRIMBACHER (2016) in: TRAUNER/WAKOUNIG (Hrsg.), S. 361 ff.

wurde der Gewinnfreibetrag ab dem Jahr 2022 auf 15 %, somit maximal 4 500,00 € erhöht. Diese Maßnahme ist derzeit noch nicht gesetzlich verankert.⁶⁰

Der Ansatz der genannten gewinnmindernden Ausgaben darf gemäß § 15 (1) LuF-PauschVO keinesfalls zu einem Verlust führen. Wechselt der Steuerpflichtige freiwillig oder aus gesetzlich vorgeschriebenen Gründen zur Gewinnermittlung gemäß § 4 (3) EStG oder § 4 (1) EStG darf der Gewinn laut § 16 LuF-PauschVO frühestens nach 5 Jahren wieder durch Anwendung dieser Verordnung ermittelt werden.

Im Praxisoutput wird eine Berechnungsvorlage für die Vollpauschalierung inkludiert. Betrieb A wird künftig jedenfalls die Vollpauschalierung zur Gewinnermittlung anwenden. Bei Betrieb B ist die Anwendung der Vollpauschalierung aktuell noch möglich, wobei bei steigenden Umsätzen ein verpflichtender Wechsel der Gewinnermittlungsart – zur Einnahmen-Ausgaben Rechnung – vorzunehmen ist.

4.1.2 Überblick über die Einnahmen-Ausgaben Rechnung in der Land- und Forstwirtschaft

Da sich bei der Analyse der Musterbetriebe herausgestellt hat, dass Betrieb B einen jährlichen Umsatz von knapp unter 400 000,00 € erzielt, wird in dieser Arbeit die Gewinnermittlung anhand der Einnahmen-Ausgaben Rechnung thematisiert. Aufgrund von Auswirkungen der Gewinnermittlung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs auf die Nebenbetriebe und -tätigkeiten ist die Aufnahme der Einnahmen-Ausgaben Rechnung in die Arbeit unerlässlich. Im Praxisoutput wird lediglich der Gewinn aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten dargestellt, eine Gewinnermittlung für den Hauptbetrieb anhand einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben Rechnung unterbleibt. Betrieb A beabsichtigt derzeit keinen freiwilligen Wechsel der Gewinnermittlungsart.

Werden die in den vorhergehenden Kapiteln beschriebenen Kriterien zur Anwendung der Voll- und Teilpauschalierung überschritten, muss der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben Rechnung ermittelt werden. Zur verpflichtenden Einnahmen-Ausgaben Rechnung kommt es vor allem dann, wenn der land- und forstwirtschaftliche Betrieb mehr als 400.000 € Umsatz in 2 aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren erzielt.

Ist das Überschreiten der Umsatzgrenze auf ein außergewöhnliches Ereignis zurückzuführen und daher nur vorübergehend, muss die Gewinnermittlungsart gemäß § 1 (1a) LuF-PauschVO nicht geändert werden. Beispielsweise ist ein Land- und Forstwirt vom

⁶⁰ Vgl. WKO (2022), Onlinequelle [29.01.2022].

verpflichtenden Wechsel der Gewinnermittlungsart ausgenommen, wenn er aufgrund von Wind- oder Schneebruch große Mengen an Holz ernten und verkaufen muss.

Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart von der Vollpauschalierung zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben Rechnung muss einerseits ein Übergangsergebnis ermittelt werden, andererseits ist das Anlagevermögen zu bewerten. Beim Wechsel der Gewinnermittlung und Anwendung der USt-Pauschalierung gemäß § 22 UStG sind die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit dem Nettobetrag zu aktivieren.⁶¹ Das bereits vorhandene abnutzbare Anlagevermögen ist mit dem Teilwert gemäß § 6 EStG zu bewerten und über die Restnutzungsdauer abzusetzen. Zur Bestimmung der Nutzungsdauer ist die deutsche AfA-Tabelle heranzuziehen. Im Bereich des bestehenden nichtabnutzbaren Anlagevermögens sind laut § 6 Z 5b EStG die historischen Anschaffungskosten anzusetzen, es sei denn der Teilwert ist zum Zeitpunkt der Einlage niedriger. In der Land- und Forstwirtschaft sind Grund und Boden häufig seit Generationen im Familienbesitz und es sind keine Kaufverträge und Aufzeichnungen über den Erwerb der Flächen vorhanden. Dadurch sind Grund und Boden im Rahmen eines Wechsels der Gewinnermittlung mit dem Teilwert anzusetzen.

Gemäß § 4 (3) EStG wird der Gewinn mittels Zufluss-Abfluss Prinzip ermittelt, eine genaue Aufzeichnung aller Betriebseinnahmen und -ausgaben ist die Basis für die Gewinnermittlung. Bei der Anwendung der Einnahmen-Ausgaben Rechnung in der Land- und Forstwirtschaft muss besonderes Augenmerk auf Prämien, Ausgleichszahlungen und dergleichen gelegt werden. Sofern Prämien und Ausgleichszahlungen nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung oder Instandsetzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gemäß § 3 (1) Z 6 EStG ausbezahlt werden, stellen sie steuerpflichtige Einnahmen dar.⁶² Ebenso sind Subventionen der Agrar Markt Austria (AMA) wie Fruchtfolgeförderungen im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben Rechnung als steuerpflichtig zu erfassen.⁶³ Bei Subventionen und Prämien im Bereich der Land- und Forstwirtschaft greift § 3 (1) Z 3a EStG nicht. Die Förderungen werden nicht aufgrund der Hilfsbedürftigkeit, sondern zur allgemeinen Förderung des Wirtschaftszweiges ausbezahlt.⁶⁴ Laut § 19 (1) Z 2 EStG gelten Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln unabhängig vom tatsächlichen Liquiditätsfluss in dem Wirtschaftsjahr als zugeflossen, in dem der Anspruch besteht.

Durch die Anwendung der Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 22 UStG ergeben sich Besonderheiten im Zusammenhang mit der Einnahmen-Ausgaben Rechnung. Wird die USt-Pauschalierung angewendet, müssen die Land- und Forstwirte die Betriebseinnahmen und

⁶¹ Vgl. SCHWEINBERGER (2016) in: TRAUNER/WAKOUNIG (Hrsg.), S. 401.

⁶² Vgl. AIGNER/RENNER (2017), S. 155.

⁶³ S. VwGH 22.03.2006, 2001/13/0289.

⁶⁴ Vgl. MAYR/HAYDEN (2020) in: DORALT/KIRCHMAYR/MAYR/ZORN (Hrsg.), S. 44 ff.

-ausgaben brutto, inklusive USt, erfassen. Im Bereich des Anlagevermögens sind die Wirtschaftsgüter mit dem Nettobetrag zu erfassen. Die USt wird im Zeitpunkt der Bezahlung als Betriebsausgabe berücksichtigt.⁶⁵ Weitere Ausführungen zur Umsatzsteuerpauschalierung sind im Kapitel 4.2 zu finden.

4.1.3 Gewinnermittlung bei Einkünften aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten

Bereits im Kapitel 3 wurden die Voraussetzungen für das Bestehen eines Nebenbetriebs beziehungsweise einer Nebentätigkeit beschrieben. Sind diese Kriterien erfüllt, können die Einkünfte in einem bestimmten Ausmaß als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt werden. Allerdings gibt es im Rahmen der Gewinnermittlung aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten Unterschiede zur Gewinnermittlung aus dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb. In diesem Kapitel wird die Gewinnermittlung der Nebenbetriebe und -tätigkeiten dargestellt.

Die angewandte Gewinnermittlungsart im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb hat Auswirkungen auf die Gewinnermittlung im Bereich der Nebenbetriebe und -tätigkeiten. Der Gewinn aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten muss getrennt von jenem aus dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb mittels Einnahmen-Ausgaben Rechnung ermittelt werden. Dies ist gemäß § 7 (1) LuF-PauschVO auch dann vorgesehen, wenn sich der land- und forstwirtschaftliche Hauptbetrieb in der Voll- oder Teilpauschalierung befindet. Bei der Erfüllung der Aufzeichnungspflichten und der Erstellung der Einnahmen-Ausgaben Rechnung sind die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung sowie die Vorschriften des § 4 (3) EStG zu berücksichtigen.

Im Bereich der Nebenbetriebe und -tätigkeiten gibt es keine Bagatellgrenze – Einnahmen sind ab dem ersten Euro aufzuzeichnen und zu versteuern. Im Zusammenhang mit der Steuerpflicht ist es irrelevant, wer die Abnehmer der Produkte sind.⁶⁶ Werden Maschinen und Geräte, bauliche Einrichtungen und Erzeugnisse sowohl für den Hauptbetrieb als auch für den Nebenbetrieb oder die Nebentätigkeit genutzt, liegt ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut vor. Die Ausgaben für die Anlagen beziehungsweise die Wirtschaftsgüter sind dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen und bei der Gewinnermittlung zu verteilen. Im Rahmen der Gewinnermittlung im Bereich der Nebenbetriebe und -tätigkeiten darf nur jener Teil als Ausgaben angesetzt werden, der auf die tatsächliche Verwendung im Nebenbetrieb oder in der

⁶⁵ Vgl. SCHWEINBERGER (2016) in: TRAUNER/WAKOUNIG (Hrsg.), S. 401.

⁶⁶ Vgl. JILCH (2015), S. 306.

Nebentätigkeit zurückzuführen ist. Ebenso sind Betriebsausgaben, die durch gemischt genutzte Wirtschaftsgüter verursacht werden, um den Anteil der Privatnutzung zu mindern.⁶⁷

4.1.3.1 Gewinnermittlung aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten bei Anwendung der Einnahmen-Ausgaben Rechnung im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb

Wie bereits erwähnt hat die Gewinnermittlungsart des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs Auswirkungen auf die Gewinnermittlung der Nebenbetriebe und -tätigkeiten. Daher werden in diesem Kapitel die Auswirkungen der Einnahmen-Ausgaben Rechnung als Gewinnermittlungsart des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs auf die Gewinnermittlung der Nebenbetriebe und -tätigkeiten erörtert.

Um die Einkünfte aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft erklären zu können, müssen die Nebenbetriebe und -tätigkeiten dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb untergeordnet sein. Kann eine Unterordnung nicht nachgewiesen werden, liegen ab dem ersten Euro Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.⁶⁸

Um diese Unterordnung feststellen zu können, sind mehrere Faktoren und Prüfstufen zu beachten, beziehungsweise vorzunehmen. Wird der Gewinn aus dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb durch eine vollständige Einnahmen-Ausgaben Rechnung ermittelt, können Nebenbetriebe und -tätigkeiten im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft betrieben und erklärt werden, wenn die Einnahmen der Nebenbetriebe und -tätigkeiten jenen aus dem Hauptbetrieb untergeordnet sind. Jeder Nebenbetrieb und jede Nebentätigkeit isoliert betrachtet und alle Nebenbetriebe und -tätigkeiten in Summe müssen eine wirtschaftliche Unterordnung im Vergleich zum Hauptbetrieb aufweisen.⁶⁹ Von einer Unterordnung ist hierbei auszugehen, wenn die Einnahmen aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten maximal 25 % der gesamten betrieblichen Einnahmen, das sind die Einnahmen aus dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb inklusive Einnahmen aus den Nebenbetrieben und -tätigkeiten, darstellen.⁷⁰

In die beschriebene Gesamtbeurteilung der Unterordnung fließen sämtliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten ein, auch die Nachbarschaftshilfe auf Selbstkostenbasis und die Einnahmen aus Überschusseinspeisung.⁷¹

⁶⁷ Vgl. PEYERL (2021) in: KANDUTH-KRISTEN/LAUDACHER/LENNEIS/MARSCHNER/PEYERL (Hrsg.), S. 1168.

⁶⁸ Vgl. JILCH (2015), S. 309.

⁶⁹ Vgl. HAMMERL (2017), S. 190.

⁷⁰ S. VwGH 31.05.2011, 2008/15/0129.

⁷¹ Vgl. HAMMERL (2017), S. 190.

Daraus ist abzuleiten, dass im Zuge der Gewinnermittlung für jeden land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb und für jede Nebentätigkeit eine separate Einnahmen-Ausgaben Rechnung zu erstellen ist. Werden mehrere Nebenbetriebe und -tätigkeiten betrieben, darf das Gesamtergebnis daraus nicht negativ sein, Verluste können innerhalb der Nebenbetriebe und -tätigkeiten verrechnet werden. Ein Verlustausgleich mit positiven Einkünften aus dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb ist nicht zulässig.⁷²

Im Praxisoutput wird für Betrieb B der Gewinn aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten unter der Prämisse der Führung einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben Rechnung für den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb errechnet. Dieser ermittelte Gewinn wird dem Gewinn aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten bei Anwendung der Vollpauschalierung für den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb gegenübergestellt.

4.1.3.2 Gewinnermittlung aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten bei Anwendung der Vollpauschalierung im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb

In diesem Kapitel wird auf die Auswirkungen der Anwendung der Vollpauschalierung im Hauptbetrieb auf die Gewinnermittlung der land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten eingegangen. Im Vergleich zum vorhergehenden Kapitel gibt es in diesem Abschnitt zusätzliche Punkte, die im Rahmen der Gewinnermittlung zu beachten sind. Im Rahmen der Nebenbetriebe und -tätigkeiten ist die Gewinnermittlung durch Anwendung der Vollbeziehungsweise Teilpauschalierung ident.

Wird der Gewinn aus dem Hauptbetrieb durch Anwendung der Voll- oder Teilpauschalierung ermittelt, gelten für die Gewinnermittlung aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten die Vorschriften des § 7 LuF-PauschVO. Im Vergleich zur Gewinnermittlung aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten in Kombination mit der Einnahmen-Ausgaben Rechnung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs gibt es bei Anwendung der Pauschalierungen mehrere spezifische Aspekte, die zu berücksichtigen sind. Im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten darf laut § 7 (1) LuF-PauschVO kein Verlust entstehen, daher sind Ausgaben maximal in Höhe der erzielten Einnahmen ansetzbar, ein etwaiger Verlust kann somit nicht verwertet werden.

Im Rahmen der Pauschalierung müssen sämtliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb untergeordnet sein, ansonsten werden neben den Einkünften des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs Einkünfte aus Gewerbebetrieb erwirtschaftet.⁷³ Laut § 7 (4) LuF-PauschVO ist bei einigen Nebenbetrieben und -tätigkeiten eine

⁷² S. EStR 2000 (2021), Rz. 4203.

⁷³ Vgl. JILCH (2015), S. 309.

Unterordnung lediglich anzunehmen, wenn die Gesamteinnahmen aus allen betroffenen Nebenbetrieben und -tätigkeiten 40 000,00 € inklusive USt pro Jahr unterschreiten. Folgende Tabelle gibt Auskunft darüber, auf welche Nebenbetriebe und -tätigkeiten die genannte 40 000,00 € Grenze anzuwenden ist. Neben der genannten jährlichen Einnahmengrenze nach § 7 (4) LuF-PauschVO existiert laut EStR unabhängig davon eine weitere 40 000,00 € Einnahmengrenze für die bäuerliche Nachbarschaftshilfe. In der folgenden Grafik wird abgebildet, welche jährlichen Einnahmen aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft erklärt werden können:

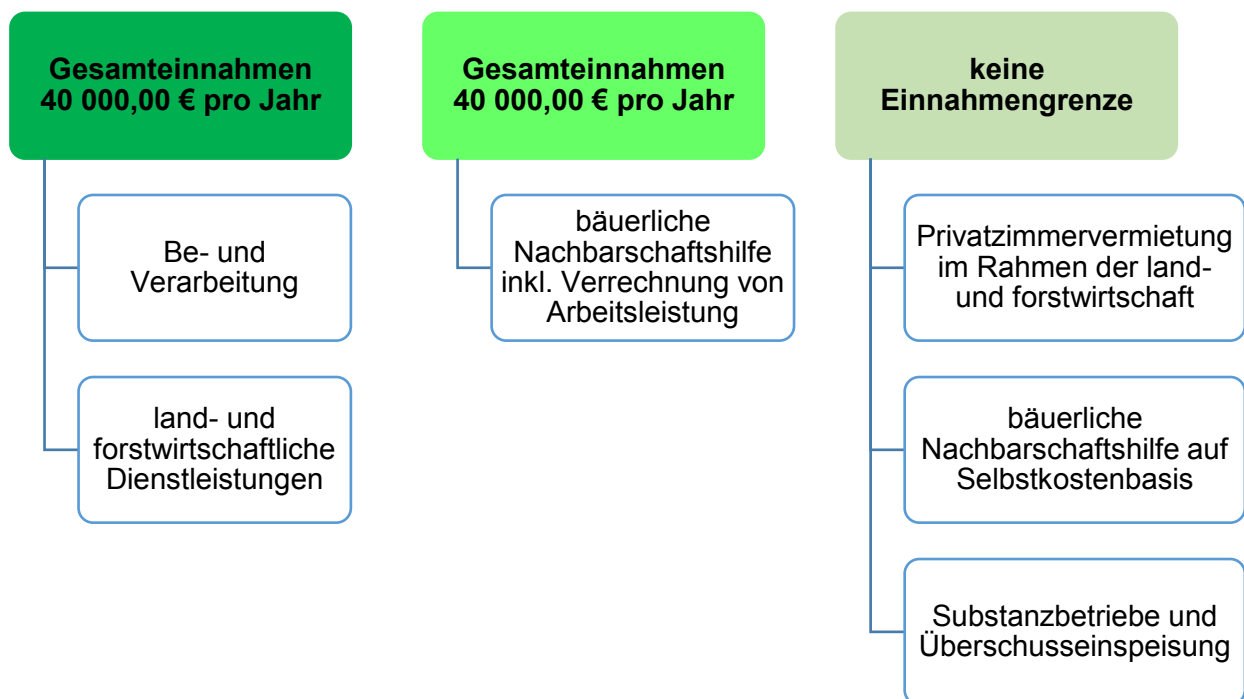


Abbildung 2: Einnahmengrenzen Nebenbetriebe und -tätigkeiten, Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an LuF-PauschVO und EStR.

4.1.3.2.1 Gewinnermittlung aus Nebenbetrieben

Bei Substanzbetrieben, die der Land- und Forstwirtschaft untergeordnet sind, ist der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben Rechnung zu ermitteln, die angefallenen Ausgaben müssen in tatsächlicher Höhe abgezogen werden. Eine Anrechnung der Einnahmen auf die 40 000 € Grenze ist nicht durchzuführen.⁷⁴ Im Bereich der Energieerzeugung als Überschusseinspeiser ist der Gewinn mit Hilfe der Einnahmen-Ausgaben Rechnung zu ermitteln. Sämtliche Einnahmen aus der Überschusseinspeisung stellen Betriebseinnahmen dar. Diese sind um die jährliche Absetzung für Abnutzung (AfA) und Ausgaben für laufende Wartung in jenem Ausmaß, in dem die Anlage dem Stromverkauf dient, zu kürzen. Eine Anrechnung der Einnahmen auf die 40 000,00 € Grenze hat zu unterbleiben und die wirtschaftliche Unterordnung muss nicht weiter

⁷⁴ Vgl. HAMMERL (2017) in: DORALT/KIRCHMAYR/MAYR/ZORN (Hrsg.), S. 47.

überprüft werden. Durch die Pauschalierung sind sowohl die anteilige AfA als auch anteilige Ausgaben für Wartung für den Stromverbrauch im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in den pauschalen Betriebsausgaben berücksichtigt. Durch § 18 (1) Z 3 lit. c EStG konnten die Anschaffungskosten für die Privatnutzung unter gewissen Voraussetzungen bis zum Veranlagungsjahr 2020 als Sonderausgaben geltend gemacht werden, dies ist aktuell nicht mehr möglich.⁷⁵

Liegen Nebenbetriebe in Form von Be- und Verarbeitungsbetrieben vor, dürfen laut § 7 (4) LuF-PauschVO die Einnahmen daraus 40 000,00 € pro Jahr nicht übersteigen, um dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb untergeordnet zu sein. Wird eine Be- und Verarbeitung zusätzlich zu einer Nebentätigkeit betrieben, gibt § 7 (4) LuF-PauschVO vor, dass die aufsummierten Einnahmen 40 000,00 € inklusive USt pro Jahr nicht übersteigen dürfen. Liegen die jährlichen Einnahmen über 40 000,00 €, hat der Land- und Forstwirt die Unterordnung gesondert nachzuweisen, wobei die Einnahmen aus der Be- und Verarbeitung und den land- und forstwirtschaftlichen Dienstleistungen 25 % der Gesamteinnahmen nicht überschreiten dürfen.⁷⁶ Der Gewinn aus der Be- und Verarbeitung von Urprodukten in Form eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs ist laut § 7 (1) LuF-PauschVO durch Einnahmen-Ausgaben Rechnung zu ermitteln. Gemäß § 7 (3) LuF-PauschVO besteht eine Vereinfachung der Gewinnermittlung durch den Abzug von 70 % der Einnahmen als Ausgaben. Der Gesetzgeber und die Fachliteratur sehen keine andere Vorgehensweise bei der Gewinnermittlung aus Be- und Verarbeitung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft vor, wobei der Abzug der tatsächlich entstandenen Ausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung nicht explizit ausgeschlossen wird.

4.1.3.2.2 Gewinnermittlung aus Nebentätigkeiten

Liegen – unter Berücksichtigung der in Kapitel 3.2.1 genannten Kriterien – im Rahmen der Privatzimmervermietung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, muss der Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben Rechnung ermittelt werden. Dabei können bei dieser Kategorie der Nebentätigkeiten bei Verabreichung eines Frühstücks 50 % von den jährlichen Einnahmen und ohne Verabreichung eines Frühstücks 30% als Ausgaben abgezogen werden.⁷⁷ Der Land- und Forstwirt kann frei wählen, ob er den pauschalen Ausgabensatz oder die Ausgaben in tatsächlich angefallener Höhe zum Abzug bringt.⁷⁸ Bei Einnahmen aus der Privatzimmervermietung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft ist die Einnahmengrenze von 40 000,00 € nicht zu beachten. Im Rahmen der Gewinnermittlung darf kein Verlust ausgewiesen werden.⁷⁹

⁷⁵ S. Erlass des BMF 010219/0488-VI/4/2013 vom 24.02.2014, S. 10 f, Onlinequelle [20.01.2022].

⁷⁶ S. VwGH 31.05.2011, 2008/15/0129.

⁷⁷ Vgl. PEYERL (2021) in: KANDUTH-KRISTEN/LAUDACHER/LENNEIS/MARSCHNER/PEYERL (Hrsg.), S. 1164.

⁷⁸ Vgl. JILCH (2015), S. 345.

⁷⁹ S. VwGH 28.05.2019, 2019/15/0014.

Übersteigen die jährlichen Ausgaben die jährlichen Einnahmen, können die Verluste nicht verwertet werden. Im Zusammenhang mit Umbau oder Renovierungsarbeiten können die überhängenden Ausgaben über die Nutzungsdauer verteilt zum Abzug gebracht werden. Wird dies angewandt kann der Gewinn nicht mit Hilfe des pauschalen Ausgabensatzes von 50 % der Einnahmen ermittelt werden. Welche Variante gewählt werden soll, ist im Einzelfall zu prüfen.

Bei der Prüfung der wirtschaftlichen Unterordnung von Dienstleistungen zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb muss gemäß § 7 (4) LuF-PauschVO die Einnahmengrenze von jährlich 40 000,00 € der Be- und Verarbeitung berücksichtigt werden. Übersteigen die Einnahmen aus Be- und Verarbeitung und Dienstleistungen 40 000,00 € liegen zwei Gewerbebetriebe vor. Bei Unterschreitung dieser Grenze ist der Gewinn aus Dienstleistungen mittels Einnahmen-Ausgaben Rechnung zu ermitteln, wobei entweder 50 % der Gesamteinnahmen oder die tatsächlich angefallenen Ausgaben von den Gesamteinnahmen abgezogen werden dürfen. Die Gesamteinnahmen stellen das Entgelt für die Arbeitsleistung und das Entgelt für die Bereitstellung der Maschinen und Geräte dar. Werden Dienstleistungen an Nichtlandwirte erbracht, können die ÖKL-Richtwerte nicht zur Schätzung der Ausgaben herangezogen werden. Im Rahmen der Gewinnermittlung darf kein Verlust entstehen.⁸⁰

Werden im Rahmen der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe lediglich die ÖKL-Richtwerte verrechnet, sieht der Gesetzgeber keine zu beachtende Einnahmengrenze oder wirtschaftliche Unterordnung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb vor.⁸¹ Durch die Verrechnung der ÖKL-Richtwerte wird praktisch kein Gewinn erwirtschaftet, sondern es werden lediglich die Selbstkosten des Leistungserbringers gedeckt.⁸²

Verrechnet der Land- und Forstwirt neben den Maschinenselbstkosten in Form der ÖKL-Richtwerte auch seine persönliche Arbeitsleistung, muss die wirtschaftliche Unterordnung der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit gegeben sein. Diese ist vorhanden, wenn die jährlichen Einnahmen aus Maschinen- und Mannkosten 40 000,00 € nicht übersteigen. Diese Einnahmengrenze ist getrennt von jener aus Be- und Verarbeitung laut § 7 (4) LuF-PauschVO zu beurteilen. Liegen die Einnahmen über 40 000,00 € pro Jahr, kann eine Unterordnung angenommen werden sofern die Einnahmen aus zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit unter 25 % der Gesamteinnahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs liegen. Kann die wirtschaftliche Unterordnung nachgewiesen werden, können im Rahmen der Gewinnermittlung die ÖKL-

⁸⁰ S. EStR 2000 (2021), Rz. 4208.

⁸¹ Vgl. PEYERL (2021) in: KANDUTH-KRISTEN/LAUDACHER/LENNEIS/MARSCHNER/PEYERL (Hrsg.), S. 1157.

⁸² Vgl. JILCH (2015), S. 339.

Maschinenkostensätze als Ausgaben angesetzt werden.⁸³ Somit muss lediglich die verrechnete Arbeitsleistung versteuert werden.

Sowohl für Betrieb A als auch für Betrieb B werden die verschiedenen Varianten der Ermittlung des Gewinns aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten bei Anwendung der Vollpauschalierung im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb dargestellt.

4.2 Überblick über die Pauschalierung nach § 22 UStG

In diesem Kapitel wird auf die umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft, insbesondere im Rahmen von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten eingegangen.

Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb mit seinen Nebenbetrieben und -tätigkeiten, ist laut § 3 UStG ein Unternehmen. Jene Land- und Forstwirte, die im Rahmen ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nicht buchführungspflichtig sind und deren jährliche Umsätze 400 000,00 € nicht übersteigen, sind gemäß § 22 UStG pauschaliert. Die Höhe des EHW ist für die USt-Pauschalierung im Gegensatz zur Gewinnermittlung nicht maßgeblich. Die USt-Pauschalierung kann auch dann angewendet werden, wenn ein Land- und Forstwirt freiwillig Bücher führt und der Umsatz 400 000,00 € nicht übersteigt.⁸⁴

Umsätze an Nichtunternehmer werden laut § 22 (1) UStG mit 10 % USt versteuert, Umsätze an Unternehmer für ihr Unternehmen mit 13 % USt. Umsätze mit Produkten der Anlage 2 Z 1 - 9 UStG, darunter sind unter anderem lebende Tiere und Brennholz gelistet, unterliegen unabhängig vom Empfänger der Waren einer USt von 13 %. Werden Hilfsgeschäfte wie beispielsweise Anlagenverkäufe getätigt, sind diese von der USt-Pauschalierung umfasst, wodurch 10 % beziehungsweise 13 % USt in Rechnung zu stellen sind.

Laut § 22 (1) UStG wird die Vorsteuer (VSt) in der Höhe der USt angesetzt, wodurch für die Land- und Forstwirte weder eine USt-Zahllast noch ein VSt-Überhang entsteht. Die echten USt-Befreiungen laut § 6 Z 1 - 6 UStG und Art. 7 UStG sind bei Verwendung der Pauschalierung gemäß § 22 UStG nicht anwendbar. In diesen Fällen müssen die pauschalierten Land- und Forstwirte USt an das FA abführen.⁸⁵ Auf die echt steuerbefreiten Umsätze, die für diese Arbeit relevant sind, wird in weiterer Folge eingegangen. Grundsätzlich ist die USt-Pauschalierung eine

⁸³ S. EStR (2021), Rz. 4206 ff.

⁸⁴ Vgl. SCHUCHTER (2021) in: MELHARDT/TUMPEL (Hrsg.), S. 1655.

⁸⁵ S. UStR (2000), Rz. 2854.

Besteuerung nach vereinbartem Entgelt, jedem Besteuerungszeitraum werden die erbrachten Lieferungen und Leistungen zu Grunde gelegt.⁸⁶

Zu den Umsätzen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zählen:⁸⁷

- Erlöse aus dem Verkauf von Urprodukten
- Umsätze aus Hilfgeschäften, wie einem Anlagenverkauf
- Erlöse aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten
- Eigenverbrauch
- Veräußerung und Entnahme eines Betriebs
- Einfuhr

Die Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben beziehungsweise -tätigkeiten und Gewerbebetrieben hat umsatzsteuerrechtlich nach denselben Kriterien wie einkommensteuerrechtlich zu erfolgen.⁸⁸ Im Gegensatz zur Gewinnermittlung gibt es im Rahmen der USt-Pauschalierung nach § 22 UStG keine Sonderbestimmungen für land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten. Werden Nebenbetriebe und -tätigkeiten unter den in Kapitel 2 beschriebenen Voraussetzungen betrieben, gelten in der USt die allgemeinen Bestimmungen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, da die Nebenbetriebe und -tätigkeiten ihm zuzuzählen sind.

Wird die Pauschalierung nach § 22 UStG angewandt, muss der Betriebsführer weder eine Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) noch eine Jahreserklärung abgeben.⁸⁹ Dadurch sind grundsätzlich keine Aufzeichnungen zu führen und beim FA ist kein Umsatzsteuer-Signal hinterlegt.⁹⁰ In der Regel haben USt-pauschalisierte Land- und Forstwirte keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer), diese kann aber bei Bedarf mittels Antrag beim FA beantragt werden.⁹¹

Durch die Anwendung der Pauschalierung nach § 22 UStG sind bei der Ein- und Ausfuhr beziehungsweise bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und Ausfuhren ins Drittland besondere Vorschriften zu beachten. Pauschalisierte Land- und Forstwirte können weder steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen noch steuerfreie Ausfuhrlieferungen tätigen.⁹² Übt der österreichische Land- und Forstwirt eine innergemeinschaftliche Lieferung an einen

⁸⁶ S. VwGH 24.10.2019, 2018/15/0021.

⁸⁷ Vgl. GRAF (2017) in: DORALT/KIRCHMAYR/MAYR/ZORN (Hrsg.), S. 624.

⁸⁸ S. VwGH 15.12.1992, 92/14/0189.

⁸⁹ Vgl. BERGER/WAKOUNIG (2020), S. 251.

⁹⁰ Vgl. ABT/KAREL/KURAHS (2018), S. 331.

⁹¹ Vgl. ACHATZ/RUPPE (2017), S. 1548.

⁹² S. UStR 2000 (2019), Rz. 3988.

Unternehmer für dessen Unternehmen aus, unterliegt dieser Umsatz der Umsatzsteuerpflicht von 10 % beziehungsweise 13 %. Die Steuer ist in Rechnung zu stellen und der leistende Land- und Forstwirt muss eine zusammenfassende Meldung (ZM) erstellen. Der ausländische Erwerber kann sich die entrichtete USt über ein Erstattungsverfahren vom österreichischen FA zurückholen, der Land- und Forstwirt muss die USt nicht an das FA abführen.

Ist der Erwerber eine Privatperson, ist im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen der Wegfall der Lieferschwellen seit 01.07.2021 zu beachten. Durch diese Neuregelung liegt kein österreichischer Umsatz vor, wodurch die Vorschriften des Bestimmungslandes zu berücksichtigen sind. Für Kleinunternehmer, die maximal 10 000,00 € Versandhandelsumsätze pro Jahr erzielen, ist gemäß Art. 3 (5) lit. c die Besteuerung der Umsätze weiterhin im Ursprungsland vorgesehen.⁹³ Bei Exporten ins Drittland ist die Steuerbefreiung laut § 6 (1) Z 1 UStG im Zusammenhang mit der Anwendung von § 22 UStG nicht gegeben. Die österreichische USt ist auf der Rechnung auszuweisen. Sofern der Empfänger ein Unternehmer ist und er den Umsatz für sein Unternehmen tätigt, kann er die entrichtete USt mittels Antrag beim FA zurückholen.⁹⁴

Zur Sicherstellung, dass innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhren rechtmäßig getätigt wurden, ist es erforderlich, dass die Land- und Forstwirte die Buchnachweise und die Beförderungsnachweise beziehungsweise Ausfuhrnachweise dokumentieren und aufbewahren.

Tätigt ein USt-pauschalierter Land- und Forstwirt eine Einfuhr, ist die Einfuhrumsatzsteuer (EUST) entweder an das Zollamt oder an das FA abzuführen. Ein zusätzlicher Vorsteuerabzug steht dem österreichischen Land- und Forstwirt nicht zu, die Vorsteuer wird im pauschalen Abzug abgegolten.

Im Bereich der innergemeinschaftlichen Erwerbe ist die Erwerbsschwelle für die USt ausschlaggebend. Überschreiten pauschalierte Land- und Forstwirte die Erwerbsschwelle von 11 000,00 € nicht, liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb gemäß Art. 1 UStG vor, wobei Schwellenerwerber auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichten können.⁹⁵ Wird auf die Berücksichtigung der Erwerbsschwelle nicht verzichtet und liegt der innergemeinschaftliche Erwerb unter der Erwerbsschwelle, kann der ausländische Lieferant keine steuerfreie Lieferung tätigen und muss die USt gemäß Ursprungsland in Rechnung stellen. Ist die Erwerbsschwelle überschritten oder wird auf deren Berücksichtigung verzichtet, liegt ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb vor. Die Erwerbssteuer richtet sich nach den Steuersätzen des

⁹³ Vgl. BLUHBERGER (2021), S. 18.

⁹⁴ Vgl. GRAF (2017) in: DORALT/KIRCHMAYR/MAYR/ZORN (Hrsg.), S. 685.

⁹⁵ Vgl. WKO (2022), Onlinequelle [18.02.2022].

§ 10 UStG und ist an das FA abzuführen, die VSt ist im Rahmen der Pauschalierung nach § 22 UStG abgegolten.⁹⁶

Die innergemeinschaftlichen Lieferungen und die Ausfuhren sind für diese Arbeit insofern relevant, als die Land- und Forstwirte A und B ihre Anlagegüter oder Produkte aus land- und forstwirtschaftlichen Be- und Verarbeitungsbetrieben ins EU-Ausland beziehungsweise Drittland verkaufen könnten. Die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb können in Hinblick auf den Kauf von Anlagegütern sowohl für den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb als auch für land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten zum Tragen kommen.

Im Bereich der sonstigen Leistungen gemäß § 3a UStG bestehen in Kombination mit der Pauschalierung nach § 22 UStG vor allem im Zusammenhang mit dem Übergang der Steuerschuld besondere Vorschriften. Erhält ein pauschalierter Land- und Forstwirt eine sonstige Leistung eines ausländischen Unternehmers, geht die Steuerschuld auf den Land- und Forstwirt über. Dieser muss die Steuer, bei deren Berechnung der Normalsteuersatz laut § 10 UStG angewandt wird, an das zuständige FA entrichten, die VSt ist wiederum durch die Pauschalierung abgegolten.⁹⁷

Für den umgekehrten, Fall, dass ein pauschalierter Land- und Forstwirt eine sonstige Leistung an einen ausländischen Unternehmer beziehungsweise an eine ausländische Privatperson erbringt, bestehen ebenso gesonderte Vorschriften. Auf diese wird im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen, da die Musterbetriebe keine sonstigen Leistungen an ausländische Empfänger erbringen.

Für die Musterbetriebe A und B bedeuten die vorhergehenden Ausführungen, dass sie eine Unterscheidung in Bezug auf die Abnehmer und die veräußerten Produkte treffen müssen. Diese Unterscheidung ist notwendig, da unterschiedliche USt-Sätze zur Anwendung kommen. Darüber hinaus ist vor Tätigkeit einer innergemeinschaftlichen Lieferung, einer Ausfuhr oder eines innergemeinschaftlichen auf etwaige steuerrechtliche Änderungen zu achten.

4.2.1 Rechnungslegung und Registriertassenpflicht

USt-pauschalierter Land- und Forstwirte sind dazu berechtigt, für ihre Lieferungen und sonstigen Leistungen Rechnungen auszustellen, wobei die Vorschriften des § 11 UStG gelten. Der Land- und Forstwirt ist bei Lieferungen und sonstigen Leistungen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen beziehungsweise an eine juristische Person zur ordnungsgemäßen Rechnungslegung verpflichtet. Bei Lieferungen und sonstigen Leistungen an

⁹⁶ Vgl. ACHATZ/RUPPE (2017), S. 1548.

⁹⁷ Vgl. ABT/KAREL/KURAHS (2018), S. 344.

Privatpersonen ist die Belegerteilungspflicht einzuhalten. Die Vorschriften zu Kleinbetragsrechnungen, Rechnungskorrekturen und Aufbewahrungspflichten sind im Rahmen der Pauschalierung nach § 22 UStG ident zu den Vorschriften der Regelbesteuerung.⁹⁸ In der Land- und Forstwirtschaft werden zur Abrechnung häufig Gutschriften verwendet, dies setzt gegenseitiges Einverständnis über die Verwendung von Gutschriften voraus. Hierbei stellt der Leistungsempfänger eine Gutschrift, die als solche gekennzeichnet und die allgemeinen Merkmale einer Rechnung erfüllen muss, aus.⁹⁹

Da das FA an Unternehmen, die lediglich Umsätze gemäß § 22 UStG ausführen, nur auf Antrag eine UID-Nummer vergibt, ist das Fehlen der UID-Nummer auf der Rechnung unschädlich. Dem Rechnungsempfänger steht der VSt-Abzug zu, wenn auf der Rechnung ein Vermerk, der auf die Anwendung der Durchschnittsbesteuerung laut § 22 UStG hinweist, vorhanden ist.¹⁰⁰ Ein Beispiel für den Vermerk auf einer Rechnung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen lautet folgend: „Durchschnittssteuersatz 13 %“. Bei steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Lieferungen und Erwerben muss die UID-Nummer des pauschalierten Land- und Forstwirts auf der Rechnung angeführt werden.¹⁰¹

Wird von einem pauschalierten Land- und Forstwirt eine überhöhte USt, zum Beispiel 20 %, in Rechnung gestellt schuldet er den Mehrbetrag laut § 11 (12) kraft Rechnungslegung der Abgabenbehörde.

Seit Anfang 2016 gilt in Österreich die Registrierkassenpflicht. Seither müssen laut § 131b (1) Z 1 Bundesabgabenordnung (BAO) die Bareinnahmen von Betrieben mittels elektronischer Registrierkassa beziehungsweise mittels elektronischem Kassasystem aufgezeichnet werden. Für die Aufzeichnungen gelten die allgemeinen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Ein elektronisches Aufzeichnungssystem für Barumsätze ist gemäß § 131b (1) Z 2 BAO ab einem Jahresumsatz von 15 000,00 € und davon mindestens 7 500,00 € Barumsätze pro Betrieb notwendig. Im Bereich der vollpauschalierten Land- und Forstwirtschaft besteht eine Sonderregelung im Zusammenhang mit der Registrierkassenpflicht. Wird der Gewinn durch Anwendung der Vollpauschalierung ermittelt und werden die Umsätze nach § 22 UStG besteuert, besteht für die umfassten Umsätze keine Registrierkassenpflicht, die Belegerteilungspflicht besteht allerdings. Wird der Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nicht durch Anwendung der Vollpauschalierung ermittelt und/oder unterliegen die Umsätze der Regelbesteuerung laut UStG, ist eine Registrierkassenpflicht vorgesehen.¹⁰²

⁹⁸ Vgl. RÖßLER (2020) in: ECKER/EPPLY/RÖßLER/SCHWAB (Hrsg.), Rz. 131 ff.

⁹⁹ Vgl. ABT/KAREL/KURAHS (2018), S. 332.

¹⁰⁰ S. UStR 2000 (2019), Rz. 1556.

¹⁰¹ Vgl. ABT/KAREL/KURAHS (2018), S. 345.

¹⁰² S. Erlass des BMF 010102/0007-I/8/2019 vom 23.12.2019, S. 67 ff, Onlinequelle [19.02.2022].

Die Gewinnermittlung bei land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten erfolgt ausgehend von den tatsächlichen Einnahmen. Daher kann für diese Einkünfte nicht die Vollpauschalierung zur Gewinnermittlung herangezogen werden, somit ist eine Ausnahme der Registrierkassenpflicht ist für Nebenbetriebe und -tätigkeiten grundsätzlich nicht gegeben.

Eine Registrierkasse kann für mehrere Betriebe verwendet werden, wenn die Umsätze den einzelnen Betrieben zugeordnet werden können.¹⁰³ Für Selbstbedienungsgeschäfte, bei denen die Warenentnahme und Bezahlung durch Einwurf des Geldbetrags in eine Box ausschließlich selbstständig von den Kunden durchgeführt wird, gibt es ebenso Erleichterungen. Eine Registrierkasse ist nicht erforderlich, es genügt die vereinfachte Lösungsermittlung durch Auszählung und Aufzeichnung des Inhalts der Kassabox/-lade. Ähnliche Vorschriften gelten für den Verkauf mit Hilfe von Automaten.¹⁰⁴

Sowohl Betrieb A als auch Betrieb B ist zur Belegerteilung, ordnungsgemäßen Rechnungslegung und Aufbewahrung der ausgestellten Dokumente verpflichtet. Die Registrierkassenpflicht trifft die beiden Musterbetriebe nicht. Betrieb B erzielt weniger als 7 500,00 € Barumsätze pro Jahr und Betrieb A erzielt die Barumsätze in Form eines Selbstbedienungsladens.

4.2.2 Wechsel zur Umsatzsteuer-Regelbesteuerung

Das Ergebnis der Analyse der Musterbetriebe zeigt, dass Betrieb B knapp unter 400 000,00 € Umsatz pro Jahr erwirtschaftet. Deshalb ist in der Arbeit ein Wechsel zur Regelbesteuerung zu thematisieren. Insbesondere wird auf die Auswirkungen auf die Nebenbetriebe und -tätigkeiten eingegangen, diese werden zudem im Praxisoutput dargestellt. Für Betrieb A steht ein freiwilliger Wechsel zur Regelbesteuerung derzeit nicht im Raum.

Überschreiten die Umsätze des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in zwei aufeinanderfolgenden Jahren 400 000,00 €, muss die Art der Gewinnermittlung geändert werden und die USt-Pauschalierung kann nicht mehr in Anspruch genommen werden. Darüber hinaus kann der Betriebsführer laut § 22 (6) UStG auf die Anwendung der USt-Pauschalierung verzichten, wodurch ebenso die Vorschriften der Regelbesteuerung anzuwenden sind. Der freiwillige Wechsel in die Regelbesteuerung kann im Fall von hohen geplanten Investitionen vorteilhaft sein, da dem Land- und Forstwirt der volle VSt-Abzug gemäß § 12 UStG zusteht. Im Gegenzug muss die USt für die Umsätze aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb abgeführt werden., Darüber hinaus ist der Land- und Forstwirt fünf Jahre an die Regelbesteuerung gebunden und kann diese erst danach per Antrag widerrufen. Unter

¹⁰³ Vgl. WKO (2022), Onlinequelle [19.02.2022].

¹⁰⁴ S. Erlass des BMF 010102/0007-I/8/2019 vom 23.12.2019, S. 86, Onlinequelle [19.02.2022].

Berücksichtigung dieser Aspekte ist es ratsam, vor Abgabe der Optionserklärung eine langfristige Vorteilhaftigkeitsberechnung/Vergleichsrechnung anzustellen.¹⁰⁵

Durch den freiwilligen beziehungsweise verpflichtenden Wechsel in die Regelbesteuerung hat der Land- und Forstwirt sämtliche Aufzeichnungspflichten zu erfüllen. Zudem muss er laut § 21 (1) UStG quartalsweise oder monatlich eine UVA sowie eine Jahressteuererklärung beim FA einreichen. Im Gegensatz zur Pauschalierung nach § 22 UStG gelten die echten Steuerbefreiungen des § 6 Z 1 - 6 UStG und Art. 7 UStG.

In der Regelbesteuerung werden die Umsätze laut § 17 (2) UStG nach vereinnahmten Entgelten besteuert, dadurch kommt es im Vergleich zur Anwendung der USt-Pauschalierung zu einer Änderung der Verhältnisse. Diese Änderung hat USt und VSt Korrekturen zur Folge.¹⁰⁶ Umsätze, die im Zeitraum der Pauschalierung ausgeführt wurden, deren Entgelt aber erst im Zeitraum der Regelbesteuerung vereinnahmt wird, fallen nicht unter die Anwendung der Regelbesteuerung.¹⁰⁷ Demgegenüber fallen Umsätze, die im Zeitraum der Regelbesteuerung ausgeführt wurden, nicht unter die Pauschalierung, auch wenn das Entgelt erst nach der Option zur Pauschalierung vereinnahmt wird.¹⁰⁸

Im Anlagevermögen kann es beim Kauf oder bei der Herstellung von aktivierungspflichtigen Anlagegütern zu Änderungen des VSt-Abzugs kommen. Der Betrachtungszeitraum für etwaige Korrekturmaßnahmen erstreckt sich laut § 12 (10) UStG bei beweglichem Anlagevermögen auf 5 Jahre und bei Grundstücken auf 20 Jahre, das Jahr der Anschaffung ist inkludiert. Güter, Grundstücke beziehungsweise Aufwendungen im Anlagevermögen, die vor dem 01.01.2014 angeschafft wurden/angefallen sind im Zuge der VSt-Berichtigung nicht berücksichtigt werden. Die VSt-Korrektur muss sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Land- und Forstwirts durchgeführt werden. Beim Wechsel von der Pauschalierung zur Regelbesteuerung kann sich der Land- und Forstwirt die jährlich anteilige VSt zurückholen. Beim Wechsel von der Regelbesteuerung zur Pauschalierung muss der Land- und Forstwirt die jährlich anteilige VSt an das FA zurückzahlen.¹⁰⁹

Für das zugekaufte Umlaufvermögen, welches sich am Jahresende im Betrieb befindet, muss laut § 12 (11) UStG ebenso eine VSt-Korrektur bei Änderung der Verhältnisse

¹⁰⁵ Vgl. RÖßLER (2020) in: ECKER/EPPLY/RÖßLER/SCHWAB (Hrsg.), Rz. 136.

¹⁰⁶ Vgl. ABT/KAREL/KURAHNS (2018), S. 341.

¹⁰⁷ Vgl. SCHUCHTER (2021) in: MELHARDT/TUMPEL (Hrsg.), S. 1681.

¹⁰⁸ S. VwGH 24.10.2019, 2018/15/0021.

¹⁰⁹ S. UStR (2019), Rz. 2857.

vorgenommen werden. Hierbei erhält der Land- und Forstwirt eine Gutschrift beim Wechsel zur Regelbesteuerung und muss eine Nachzahlung beim Wechsel zur Pauschalierung leisten.¹¹⁰

Da Betrieb B in Zukunft möglicherweise durch Überschreitung der Umsatzgrenze von 400 000,00 € die Pauschalierung nach § 22 UStG nicht mehr anwenden kann, wird im Praxisoutput die Regelbesteuerung aufgenommen. Dafür wird ein Szenario abgebildet, welches die Auswirkungen der Regelbesteuerung in der USt auf die Nebenbetriebe und -tätigkeiten aufzeigt. Für Betrieb A unterbleibt diese Darstellung, da ein Wechsel in die Regelbesteuerung nicht vorgesehen ist.

4.3 Sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen

In diesem Kapitel werden die sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen in Bezug auf land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten erläutert. Dazu wird im Vorfeld geklärt, welche Personen versichert sind und wie sich die Versicherungsbeiträge zusammensetzen.

Seit 01.01.2020 sind Österreichs Selbstständige, dazu zählen auch Land- und Forstwirte, durch die SVS pflichtversichert. Davor hatten Land- und Forstwirte eine eigene Versicherungsanstalt, die Sozialversicherungsanstalt der Bauern (SVB). Durch eine Fusion von SVB und der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (SVA) entstand die SVS.¹¹¹

Das BSVG normiert die gesetzlichen Rahmenbedingungen im Bereich der Sozialversicherung. Laut § 1 BSVG sind im Inland tätige Land- und Forstwirte und deren mittätige Angehörige kranken-, pensions- und unfallversichert. Um dem BSVG zu unterliegen, muss der land- und forstwirtschaftliche Betrieb eine Mindestgröße, die am EHW gemessen wird, überschreiten. Folgende Tabelle gibt Auskunft über die Pflichtversicherungsgrenzen:

Versicherungszweig	gesetzliche Bestimmung	EHW
Unfallversicherung	§ 3 (2) BSVG	≥ 150,00 €
Krankenversicherung	§ 2 (2) BSVG	≥ 1 500,00 €
Pensionsversicherung	§ 2 (2) BSVG	≥ 1 500,00 €

Tabelle 19: Pflichtversicherungsgrenzen,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an BSVG.

¹¹⁰ Vgl. o.V. (2015) in: USt – Umsatzsteuer aktuell, S. 4.

¹¹¹ Vgl. WKO (2020), Onlinequelle [05.02.2022].

Gemäß § 2 BSVG unterliegen neben dem Betriebsführer/den Betriebsführern folgende Personen einer Pflichtversicherung in der Kranken- und Pensionsversicherung, wenn sie hauptberuflich im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb tätig sind:

- Kinder, Enkelkinder, Wahl- und Stiefkinder, Schwiegerkinder
- Ehegatten und eingetragene Partner
- Eltern, Großeltern, Wahl- und Stiefeltern, Schwiegereltern nach Betriebsübergabe

Die oben genannten Personen unterliegen laut § 3 (1) BSVG ebenso der Pflichtversicherung in der Unfallversicherung, sofern sie im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb tätig sind. Sind die angeführten Familienmitglieder, zuzüglich der Geschwister des Betriebsführers, nicht im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beschäftigt, sondern helfen lediglich mit beziehungsweise aus, besteht gemäß § 3 Z 1 (2) BSVG für sie jedenfalls ein Versicherungsschutz im Bereich der Unfallversicherung.

Da weder Betrieb A, noch Betrieb B Personen beschäftigt, wird in weiterer Folge lediglich die Berechnung des SV-Beitrags für den Betriebsführer erläutert. Die Ehepartnerinnen der beiden Betriebsführer sind nicht Miteigentümerinnen und nicht als Dienstnehmerinnen in den Betrieben gemeldet. Die Ehefrau des Betriebsführers A ist mit ihrem Gatten mitversichert, dies ist laut § 24b (3) Z 2 BSVG ohne Beitragserhöhung möglich, da sie sich länger als 4 Jahre der Kindererziehung widmete.¹¹² Bei Betrieb B ist die Ehegattin derzeit in Karenz, ansonsten ist sie berufstätig und dadurch sozialversichert.

4.3.1 Beitragsgrundlage und Berechnung der Beiträge zur Sozialversicherung

Die Beiträge zur Sozialversicherung werden laut § 33 (1) BSVG pro Quartal vorgeschrieben und sind innerhalb eines Monats an die SVS zu entrichten. Die Basis zur Berechnung der Beitragsgrundlage, den Versicherungswert, stellt entweder der EHW oder der ESt-Bescheid dar. Wird der Versicherungswert anhand des EHW errechnet, wird das sogenannte Pauschalsystem angewandt. Hierbei wird der Versicherungswert jeweils am 01.01. eines Jahres neu festgestellt. Nachstehende Abbildung zeigt, wie die Basis zur Berechnung der Beitragsgrundlage ermittelt wird. Diese errechnete Basis ist notwendig, um in weiterer Folge die Werte aus der Tabelle der SVS entnehmen zu können. Die entnommenen Werte stellen das fiktive monatliche Einkommen dar. Die SVS passt die Beitragsgrundlagen jährlich an, die aktuellen Werte sind auf der Homepage der SVS abrufbar.

¹¹² Vgl. WKO (2021), Onlinequelle [08.02.2022].

Beitragsgrundlagenermittlung	
	EHW der Eigenflächen
+	EHW der von nahen Angehörigen zugepachteten Flächen
+	2/3 des EHW der von Dritten zugepachteten Flächen
-	EHW verpachtete Flächen
<hr/>	
=	Basis zur Berechnung der Beitragsgrundlage

Abbildung 3: Beitragsgrundlagenermittlung,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an BSVG.

Für die einzelnen Versicherungszweige gibt es jeweils eine Mindest- und eine Höchstbeitragsgrundlage. Die Höchstbeitragsgrundlage gilt ab einem EHW von 87 000,00 € und die Mindestbeitragsgrundlage liegt bei einem EHW von 2 200,00 € bei Kranken- und Pensionsversicherung beziehungsweise bei 4 400,00 € bei der Unfallversicherung. Für nachstehende Auflistung der Mindest- und Höchstbeitragsgrundlagen werden die Werte aus dem Jahr 2022 verwendet:¹¹³

Versicherung	Mindestbeitragsgrundlage	Höchstbeitragsgrundlage
Unfallversicherung	896,56 €	6 615,00 €
Krankenversicherung	485,85 €	6 615,00 €
Pensionsversicherung	485,85 €	6 615,00 €

Tabelle 20: Mindest- und Höchstbeitragsgrundlagen,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an Dachverband der österreichischen Sozialversicherungen.

Neben der pauschalen Ermittlung der Beitragsgrundlage kann diese unter bestimmten Voraussetzungen aus den Einkünften laut ESt-Bescheid errechnet werden. Bei der Anwendung der Beitragsgrundlagenoption, auch große Option genannt, gemäß § 23 (1a) BSVG darf der Gewinn aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht durch Vollpauschalierung ermittelt werden. Die Option ist ausschließlich für den gesamten Betrieb möglich und muss laut § 23 (1a) BSVG mittels Antrag bis zum 30.04. des dem Beitragsjahr folgenden Kalenderjahres bei der SVS eingebracht werden.

Wird die Beitragsgrundlagenoption ausgeübt, werden zu den Einkünften laut ESt-Bescheid die vorgeschriebenen Beiträge zur Kranken- und Pensionsversicherung hinzugezählt und auf Monatsbasis heruntergebrochen, um die Beitragsgrundlage zu erhalten. Da der ESt-Bescheid erst nach Abschluss eines Wirtschaftsjahres ergeht, muss für die Beitragsentrichtung an die SVS

¹¹³ Vgl. Dachverband der österreichischen Sozialversicherungen (2021), S. 17.

eine vorläufige Beitragsgrundlage ermittelt werden – diese stellt der EHW dar. Nachdem der ESt-Bescheid ergangen ist, werden die vorläufig vorgeschriebenen Beiträge mit den tatsächlich zu entrichtenden Beiträgen verglichen und es kommt seitens der SVS zu einer Nachforderung beziehungsweise zu einer Gutschrift.¹¹⁴ Die Beitragsgrundlagenoption kann laut § 23 (1a) BSVG lediglich bei einem Wechsel in der Führung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder bei gravierenden Veränderungen der Betriebsausrichtung widerrufen werden.

Derzeit übt keiner der beiden Musterbetriebe die Beitragsgrundlagenoption aus. Da sich Betrieb B aber nahe an der verpflichtenden Einnahmen-Ausgaben Rechnung bewegt, wird die Option in die Arbeit aufgenommen. Sobald es valide Daten aus einer Einnahmen-Ausgaben Rechnung des Betriebs B gibt, kann die Beitragsgrundlagenoption rechnerisch dargestellt und mit der pauschalen Ermittlung verglichen werden.

Die monatlichen Beitragssätze für die einzelnen Versicherungszweige für das Jahr 2022 sind in der folgenden Tabelle dargestellt. Diese werden mit der errechneten Beitragsgrundlage multipliziert, wodurch sich der Vorschreibungsbetrag ergibt:

Versicherungszweig	monatliche Beitragssätze
Unfallversicherung	1,9 %
Krankenversicherung	6,8 %
Pensionsversicherung	17,0 %

Tabelle 21: monatliche Beitragssätze 2022,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an SVS.

4.3.2 Sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen in Bezug auf das Ausführen von Nebenbetrieben und -tätigkeiten

Das BSVG kennt Tätigkeiten der Anlage 2 des BSVG als Nebenbetriebe und -tätigkeiten an. Die in Anlage 2 BSVG gelisteten Betriebe und -tätigkeiten decken sich nicht gänzlich mit jenen die das Steuerrecht als land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten einstuft. Die Aufnahme von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und Nebentätigkeiten ist gemäß § 16 (1) BSVG innerhalb eines Monats an die SVS zu melden. Durch das Ausüben von Nebenbetrieben und -tätigkeiten verpflichtet sich der Betriebsführer zur Aufzeichnung der Einnahmen und laut § 20 (2) Z 2 BSVG zur Übermittlung dieser bis zum 30.04. des Folgejahres an die SVS. Gemäß § 20a BSVG müssen Land- und Forstwirte die Einnahmen aus Nebentätigkeiten auf Selbstkostenbasis nicht aufzeichnen und melden.

¹¹⁴ Vgl. SVS (2021), S. 8.

Die Beitragsgrundlagenermittlung kann, wie für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, entweder pauschal oder durch die „kleine Option“ ermittelt werden. Wie die Beitragsgrundlagenermittlung für den Nebenbetrieb beziehungsweise die Nebentätigkeit zu erfolgen hat, hängt teilweise von der Beitragsgrundlagenermittlung für den Hauptbetrieb ab. Wird für den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb die Beitragsgrundlagenoption – die große Option - ausgeübt, werden als Beitragsgrundlage für die Nebenbetriebe und -tätigkeiten die Einkünfte aus dem ESt-Bescheid herangezogen. In allen anderen Fällen kann der Betriebsführer entscheiden, ob er die Beitragsgrundlage für Nebenbetriebe und -tätigkeiten pauschal oder durch Ausübung der „kleinen Option“ ermittelt. Die Gewinnermittlungsart im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb hat keine Auswirkung auf die Möglichkeit der Ausübung der „kleinen Option“.

Für die pauschale Ermittlung der Beitragsgrundlage müssen laut § 23 (4b) BSVG die erzielten Bruttoeinnahmen aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten an die SVS gemeldet werden. 30 % dieser Bruttoeinnahmen bilden die Beitragsgrundlage. Bei Ausübung der „kleinen Option“ stellen gemäß § 23 (4d) die Einkünfte laut ESt-Bescheid die Beitragsgrundlage dar. Die monatliche Beitragsgrundlage ergibt sich durch Division der Bruttoeinnahmen beziehungsweise der Einkünfte laut ESt-Bescheid durch die Anzahl der Monate, in denen die Nebenbetriebe und -tätigkeiten ausgeübt werden.

Eine Ausübung der „kleinen Option“ erscheint insofern sinnvoll, als die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten durch Abzug der tatsächlich angefallenen Ausgaben ermittelt werden und nicht Pauschalsätze als Ausgaben angesetzt werden. Bevor die Option gewählt wird, empfiehlt es sich, eine Vergleichsrechnung aufzustellen, um sicher zu gehen, dass die Option für den Betriebsführer besser als die pauschale Beitragsgrundlagenermittlung ist. Im Praxisoutput wird die „kleine Option“ der pauschalen Ermittlung der Beitragsgrundlage gegenübergestellt.

Sowohl für die Be- und Verarbeitung als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb, als auch für die Privatzimmervermietung als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit besteht bei pauschaler Beitragsgrundlagenermittlung jährlich jeweils ein Freibetrag von 3 700 € der Einnahmen. Dieser Freibetrag wird bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Bei den übrigen Nebenbetrieben und -tätigkeiten bestehen keine beitragsfreien Freigrenzen. Von der Beitragspflicht ausgenommen ist die überbetriebliche Zusammenarbeit auf Selbstkostenbasis.¹¹⁵

¹¹⁵ Vgl. LANG (2022), Onlinequelle [28.03.2022].

Für Betrieb A und B werden sich künftig die SV-Beiträge erhöhen, da sämtliche betriebenen und geplanten Nebenbetriebe und -tätigkeiten in die Beitragsgrundlage einfließen und diese erhöhen. Darüber hinaus haben die Betriebsführer ihre Einnahmen aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten aufzuzeichnen und fristgerecht an die SVS zu melden.

5 Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten in Form eines Gewerbebetriebs

In diesem Abschnitt werden die Aufzeichnungspflichten und die gesetzlich notwendigen Maßnahmen im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung, Besteuerung von Umsätzen und der Sozialversicherung eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs/einer land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit in Form eines Gewerbebetriebs thematisiert. Erörtert werden insbesondere die Unterschiede zu Nebenbetrieben und -tätigkeiten, deren Umsätze und Einnahmen im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft besteuert beziehungsweise erklärt werden können.

Die Erarbeitung der genannten Punkte ist in dieser Arbeit unerlässlich, da die Musterbetriebe ihre derzeit betriebenen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten intensivieren möchten.

Im Kapitel 2.3 wurden die Expansionspläne der Betriebe A und B detailliert vorgestellt. Im Zusammenhang damit wurden von den Betriebsführern Schätzungen über die geplanten jährlichen Einnahmen abgegeben. Auf Basis dessen wurden in Kapitel 3 die land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten explizit dargestellt. In diesem Kapitel wurden die Grenzen der land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten zu Gewerbebetrieben aufgezeigt. Diese Grenzen sind in unterstehender Tabelle noch einmal zusammengefasst und mit den Expansionsplänen der Mustertionsbetriebe kombiniert:

Nebenbetrieb/Nebentätigkeiten	Grenze zum Gewerbebetrieb	geplante Erweiterungen der Musterbetriebe	Gewerbebetrieb
Be- und Verarbeitung von Urprodukten	jährlicher Umsatz max. 40 000,00 €	geplanter jährlicher Umsatz Betrieb A: 51 500,00 €	ja
Privatzimmervermietung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft	max. 10 Betten inkl. Frühstück oder ohne Frühstück mit täglicher Reinigung und/oder Zusatzangeboten	ohne Frühstück und täglicher Reinigung, mit Zusatzangeboten, von Auslastung abhängiger geplanter jährlicher Umsatz Betrieb A: zwischen 10 000,00 und 20 000,00 €	nein
Land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen	jährlicher Umsatz max. 40 000,00 €	geplanter jährlicher Umsatz aus Holzakkord und Schneeräumung Betrieb B: 12 500,00 €	nein
Bäuerliche Nachbarschaftshilfe	jährlicher Umsatz max. 40 000,00 €	geplanter jährlicher Umsatz aus Erntearbeiten Betrieb B: 48 000,00 €	ja

inkl. Verrechnung von Arbeitsleistung			
Bäuerliche Nachbarschaftshilfe auf Selbstkostenbasis	keine Umsatzgrenze	-	
Überschusseinspeiser	Energieverbrauch für Land- und Forstwirtschaft > Energieeinspeisung in das Netz + privater Energieverbrauch	Energieverbrauch für privaten Wohnbereich + eingespeiste Menge in das Netz > Energieverbrauch für land- und forstwirtschaftlichen Betrieb	ja
Substanzbetriebe	Eigenbedarf > verkaufte Menge		

Tabelle 22: Grenzen von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten zu Gewerbebetrieben, in Kombination mit Erweiterungsplänen der Musterbetriebe, Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an Ausarbeitung in Kapitel 2.3 und 3.

Die land- und forstwirtschaftliche Dienstleistung der Schneeräumung möchte der Betriebsführer B in Zukunft auch an Privatpersonen und Gewerbebetriebe erbringen. Welchen Anteil der Gesamteinnahmen die Erbringung von Dienstleistungen an Privatpersonen beziehungsweise Gewerbebetriebe ausmacht, kann aus derzeitiger Sicht nicht abgeschätzt werden. Die Tätigkeit als Holzakkordant soll ebenfalls intensiviert werden, die Leistungsempfänger sind aktuell und künftig ausschließlich Land- und Forstwirte.

5.1 Ausübung der Nebenbetriebe und -tätigkeiten durch den Land- und Forstwirt

In diesem Kapitel wird auf gewerberechtliche Bestimmungen und Unterschiede in der Gewinnermittlung und Besteuerung von Umsätzen im Vergleich zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft eingegangen. Im Anschluss daran werden im Praxisoutput die Expansionspläne der Musterbetriebe und deren gewerbe-, steuer- und sozialversicherungsrechtliche Folgen dargestellt und zahlenmäßig erfasst.

5.1.1 Gewerberechtliche Bestimmungen

Dieser Abschnitt der Arbeit beschäftigt sich mit den gewerberechtlichen Bestimmungen, die ein Land- und Forstwirt bei Ausübung seiner Nebenbetriebe und -tätigkeiten in Form eines Gewerbebetriebs zu berücksichtigen hat.

Bei Einkünften aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten, die aufgrund des Übersteigens der maßgeblichen Umsatzgrenzen nicht mehr als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft laut § 21 EStG erklärt werden können, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb

gemäß § 23 EStG vor. Auf gewerbsmäßig ausgeübte Tätigkeiten ist, bis auf wenige Ausnahmen, laut § 1 (1) GewO die GewO anzuwenden. Eine Ausnahme der GewO stellen die Land- und Forstwirtschaft sowie die land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten laut § 2 (1) Z 1 und 2 GewO dar. Werden die land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten wie in Kapitel 3 dieser Arbeit beschrieben ausgeführt, unterliegen sie nicht der GewO, selbst wenn die steuerrechtlichen Grenzen in Bezug auf land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten überschritten werden und dadurch Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. Dadurch sind keine Gewerbeanmeldung und Betriebsanlagenprüfung beziehungsweise keine Vorlage eines Befähigungsnachweises notwendig, um die Nebenbetriebe und -tätigkeiten auszuführen. Diese Bestimmung gilt, solange der Charakter des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gewahrt wird. Dient der land- und forstwirtschaftliche Hauptbetrieb lediglich dem Gewerbebetrieb – beispielsweise der Be- und Verarbeitung – liegt ein Gewerbebetrieb, der den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb umschließt, vor.¹¹⁶

PV-Anlagen, die zur Überschusseinspeisung genutzt werden und deren eingespeiste sowie privat genutzte Strommenge größer ist als die Strommenge, die im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb benötigt wird, stellen einen Gewerbebetrieb dar. Gemäß § 2 (1) Z 20 GewO sind Elektrizitätsunternehmen von der GewO ebenso ausgenommen wie die Land- und Forstwirtschaft und ihre Nebenbetriebe und -tätigkeiten.¹¹⁷

Um einen Gewerbebetrieb, der keinen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb/keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit darstellt, ausführen zu dürfen, muss der Gewerbetreibende einige persönliche Voraussetzungen erfüllen. Zudem sind administrative Schritte zu erledigen, um eine Gewerbeberechtigung zu erlangen und ein Gewerbe rechtmäßig auszuüben.

Die allgemeinen persönlichen Voraussetzungen zur Erlangung einer Gewerbeberechtigung in Österreich sind folgende:¹¹⁸

- Eigenberechtigung und Volljährigkeit
- EU oder EWR Bürger
- kein Vorliegen von Ausschlussgründen

Ausschlussgründe sind im § 13 (1) GewO gelistet, dazu zählen beispielsweise Vorstrafen aufgrund betrügerischer Krida oder Schwarzarbeit sowie die Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe von mehr als 3 Monaten.

¹¹⁶ S. VwGH 11.01.1963, 1562/61.

¹¹⁷ Vgl. WKO (2013), S. 3 f.

¹¹⁸ Vgl. WKO (2021), Onlinequelle [23.02.2022].

Ein Befähigungsnachweis – laut § 16 ff GewO in Form einer abgeschlossenen Meister- oder Schulausbildung beziehungsweise in Form von Dienstzeugnissen - ist bei reglementierten Gewerben vorzulegen. Handwerker, wie Fleischer, Bäcker oder Milchtechnologie zählen laut § 94 GewO zu den reglementierten Gewerben und müssen gemäß § 339 GewO bei der Bezirkshauptmannschaft angemeldet werden. Im Gegensatz dazu ist bei freien Gewerben, beispielsweise Holzschlägerung und -bringung, kein Befähigungsnachweis vorzulegen und das Vorliegen der allgemeinen persönlichen Voraussetzungen sowie eine Anmeldung des Gewerbes bei der Bezirkshauptmannschaft sind ausreichend.¹¹⁹

Für die Musterbetriebe bedeutet dies, dass Betrieb A durch die Be- und Verarbeitung der land- und forstwirtschaftlichen Urprodukte zwar Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG erzielt, aber die Bestimmungen der GewO nicht anzuwenden sind. Bei Umsetzung der geplanten Expansionspläne im Betrieb B werden im Rahmen der überbetrieblichen Zusammenarbeit/Nachbarschaftshilfe und der Überschusseinspeisung ebenso Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG erzielt, die GewO ist darauf nicht anzuwenden.

5.1.2 Einkommensteuerrechtliche Bestimmungen und Gewinnermittlung

In diesem Kapitel wird auf die einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen auf Basis der Expansionspläne der Musterbetriebe eingegangen. Können die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten nicht als Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 EStG erklärt werden, liegen aus steuerrechtlicher Sicht ein Gewerbebetrieb und somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG vor. Dadurch werden ab dem ersten Euro Einkünfte einer anderen Einkunftsart erwirtschaftet, daher sind die steuerrechtlichen Bestimmungen für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf den Gewerbebetrieb nicht anzuwenden. Dies hat weitreichende Auswirkungen auf Aufzeichnungspflichten und die Gewinnermittlung.

Liegt kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb/keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit, sondern ein Gewerbebetrieb vor, hat die Gewinnermittlung in der Land- und Forstwirtschaft keine Auswirkungen auf die Ermittlung des Gewinns im Gewerbebetrieb. Die Gewinnermittlung für den Nebenbetrieb/die Nebentätigkeit hat gesondert vom land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu erfolgen und kann mit einer Einnahmen-Ausgaben Rechnung gemäß § 4 (3) EStG durchgeführt werden. Auszeichnungspflichten und Aufbewahrungspflichten richten sich nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung gemäß § 131 ff BAO. Im Rahmen der Gewinnermittlung ist die Aufzeichnung sämtlicher Betriebseinnahmen notwendig. Ein pauschaler Abzug von Betriebsausgaben ist nur beschränkt

¹¹⁹ S. BMDW (2022), S. 20; KATALAN-DWORAK (2019) in: KATALAN-DWORAK (Hrsg.), S. 28.

möglich. Im ersten Schritt müssen die tatsächlichen Ausgaben für den Nebenbetrieb/die Nebentätigkeit aufgezeichnet werden. Der Bezug von Urprodukten aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb stellt im Gewerbebetrieb Betriebsausgaben dar. Der Preis für die erworbenen Urprodukte muss fremdüblich sein, der verrechnete Geldbetrag muss nachweislich bezahlt werden und ein Eigenbeleg muss vorliegen. Die Ausgaben für von Dritten erworbene Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe gelten als Betriebsausgaben und sind ebenso aufzuzeichnen.¹²⁰

Das betriebsnotwendige Anlagevermögen ist getrennt vom land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen in einer Anlagenkartei zu führen und gemäß § 7 EStG über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer linear abzuschreiben. Bei der Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beziehungsweise aus dem Privatvermögen muss der Teilwert laut § 6 Z 5 EStG angesetzt werden. Wirtschaftsgüter, die sowohl im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb als auch im Gewerbebetrieb genutzt werden, müssen jenem Betrieb zugeordnet werden, dem sie überwiegend dienen.¹²¹ Die laufenden Aufwendungen und die AfA für die gemischt genutzten Wirtschaftsgüter sind im prozentualen Verhältnis auf den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und auf den Gewerbebetrieb aufzuteilen.¹²² Bei beweglichen Wirtschaftsgütern, wie bei Maschinen und Geräten, sind die Anschaffungskosten die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der AfA. Werden bestehende Gebäude beziehungsweise Gebäudeteile für die Ausführung der Nebenbetriebe und -tätigkeiten genutzt, ist es oft aufwändig die tatsächlichen historischen Anschaffungskosten zu ermitteln. In diesem Fall kann ein Bewertungsgutachten erstellt werden, wobei die Aufteilung zwischen land- und forstwirtschaftlicher Nutzung und Nutzung für die Ausführung von Nebenbetrieben und -tätigkeiten anhand der Quadratmeter erfolgen kann.¹²³

Durch § 17 EStG schaffte der Gesetzgeber eine Vereinfachung der Gewinnermittlung für nichtbuchführungspflichtige Unternehmen, deren jährlicher Umsatz 220 000,00 € nicht übersteigt. Die Anwendung der sogenannten Basispauschalierung ermöglicht laut § 17 (1) EStG den Abzug von pauschalen Betriebsausgaben in Höhe von 12 % des Umsatzes. Zusätzlich können folgende Ausgaben in tatsächlich angefallener Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden:

- Ausgaben für Waren, Roh- und Hilfsstoffe, Halberzeugnisse, Zutaten
- Ausgaben für Löhne, Fremdlöhne, Reise- und Fahrkosten

Gemäß § 17 (3) EStG kann die Basispauschalierung bei einem freiwilligen Verzicht der Verwendung erst nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren wieder angewandt werden. Die

¹²⁰ Vgl. JILCH (2015), S. 309 f.

¹²¹ S. VwGH 26.11.1991, 91/14/0188.

¹²² Vgl. ÖSV österreichischer Steuerverein (2019), Onlinequelle [26.02.2022].

¹²³ S. BFG 07.09.2020, RV/7102915/2012.

Anwendung der Basispauschalierung kann zu einem niedrigeren steuerlichen Gewinn und in Folge zu einer geringeren ESt-Belastung führen.¹²⁴ Unter Berücksichtigung der Bindungsfrist soll immer ein Vergleich zwischen Basispauschalierung und Gewinnermittlung durch Anwendung einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben Rechnung erfolgen.

Der ermittelte Gewinn beziehungsweise Verlust aus dem Gewerbebetrieb wird zusammen mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft dem Steuerpflichtigen zugerechnet und mit ESt besteuert. Erwirtschaftet der Gewerbebetrieb einen Verlust, kann dieser durch den vertikalen Verlustausgleich mit den Einkünften aus der Land- und Forstwirtschaft verrechnet werden. Ist es nicht möglich, den gesamten Verlust zu verrechnen, kann der überhängende Anteil vorgetragen und in den folgenden Wirtschaftsjahren verwertet werden.¹²⁵

Auf die beiden Musterbetriebe haben die erarbeiteten Punkte folgende Auswirkungen:

Betrieb A kann für die Gewinnermittlung aus der Be- und Verarbeitung von land- und forstwirtschaftlichen Urprodukten im Rahmen eines Gewerbebetriebs eine Einnahmen-Ausgaben Rechnung nach den Vorschriften des § 4 (3) EStG erstellen. Bei Unterschreiten der Umsatzgrenze von 220 000,00 € jährlich, kann die Basispauschalierung gemäß § 17 (1) EStG angewandt werden. Die Gewinnermittlung hat strikt getrennt von der Gewinnermittlung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs zu erfolgen. Für die Be- und Verarbeitung notwendige Maschinen und Geräte, die bereits jetzt vorhanden sind, sind mit dem Teilwert in den Gewerbebetrieb einzulegen. Die Teilwerte werden anhand der historischen Anschaffungskosten der Maschinen und Geräte und einem Abschlag für die bisherige Nutzung ermittelt. Eine gemischte Nutzung von Wirtschaftsgütern wird aus derzeitiger Sicht nicht notwendig sein. Der erwirtschaftete Gewinn beziehungsweise Verlust ist in voller Höhe dem Gewerbetreibenden zuzurechnen. Bei einem Verlust kann dieser – durch den vertikalen Verlustausgleich – vollständig mit dem Gewinn der Land- und Forstwirtschaft verrechnet werden.

Eine ähnliche Situation entsteht bei Betrieb B im Zusammenhang mit der Umsetzung der Expansionspläne. Durch die Intensivierung der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe inkl. Verrechnung der Arbeitsleistung könnte steuerrechtlich ein Gewerbebetrieb vorliegen. Die geplanten jährlichen Einnahmen liegen zwar über 40 000,00 €, allerdings ist zu eruieren, ob die Einnahmen aus zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit über 25 % der Gesamteinnahmen liegen. Sind beide genannten Kriterien überschritten, liegt eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit in Form eines Gewerbebetriebs vor. Der Gewinn ist durch eine vollständige Einnahmen-Ausgaben Rechnung zu ermitteln. Für die Ausübung der Tätigkeiten werden

¹²⁴ Vgl. HAGER/STAUBER (2020), S. 19 ff.

¹²⁵ Vgl. TUMPEL (2022), S. 107 ff.

ausschließlich Maschinen und Geräte des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs verwendet. Zum überwiegenden Teil werden die Maschinen für die Bewirtschaftung der eigenen Land- und Forstwirtschaft benötigt. Für eine korrekte Ermittlung des Gewinns – bei Vorliegen eines Gewerbebetriebs – ist eine exakte Aufzeichnung der Betriebsstunden im Gewerbebetrieb notwendig. Dadurch können die laufenden Aufwendungen und die jährliche AfA im Verhältnis der Nutzung zwischen land- und forstwirtschaftlichem Hauptbetrieb und Gewerbebetrieb verteilt werden.

Zusätzlich dazu liegt bei Betrieb B durch die Energieeinspeisung aus der PV-Anlage ein Gewerbebetrieb vor. Die privat verbrauchte und in das öffentliche Netz eingespeiste Energiemenge ist größer als die im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb verwendete Energiemenge. Für die gewerbliche Nachbarschaftshilfe wird kein Storm benötigt. Die AfA und die laufenden Betriebskosten sind im Verhältnis der Nutzung aufzuteilen und stellen ausschließlich im Ausmaß der gewerblichen Verwendung der PV-Anlage Betriebsausgaben dar. Die Einnahmen aus der Einspeisung in das öffentliche Netz stellen Betriebseinnahmen dar. Aus derzeitiger Sicht werden rund 17 % der jährlich erzeugten Energiemenge für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb benötigt, 6 % für den privaten Wohnbereich und die verbleibenden 77 % können an das öffentliche Netz geliefert werden. Bei Verlusten aus Gewerbebetrieben ist ein Verlustausgleich sowohl zwischen den Gewerbebetrieben als auch mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb möglich. Nicht ausgeglichene Verluste können vorgetragen werden.

5.1.3 Umsatzsteuerrechtliche Bestimmungen

Werden die Einnahmengrenzen der land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten überschritten, sind die allgemeinen Vorschriften des UStG anzuwenden. Die Anwendung der Pauschalierung gemäß § 22 UStG ist ausgeschlossen. Darüber hinaus kann die Kleinunternehmerregelung laut § 6 (1) Z 27 UStG mit einer jährlichen Umsatzgrenze von 35 000,00 € netto nicht in Anspruch genommen werden. Aufgrund der Vorschriften des § 21 (2) UStG muss bis zu einem Jahresumsatz von 100 000,00 € netto quartalsweise eine UVA eingereicht werden, ab 100 000,00 € Nettojahresumsatz muss die Einreichung der UVA monatlich erfolgen. Die Besteuerung erfolgt laut § 17 (2) Z 1 UStG nach vereinnahmten Entgelten. In der sogenannten Istbesteuerung wird auf den tatsächlichen Geldfluss abgestellt. Die entstandene USt-Zahllast oder USt-Gutschrift wird am Finanzamtskonto verbucht, eine Zahllast ist gemäß § 21 (1) UStG fristgerecht, spätestens am 15. des zweitfolgenden Kalendermonats, zu begleichen.

Produkte und Dienstleistungen des Gewerbebetriebs, die für den privaten Bereich in Anspruch genommen werden, sind gemäß § 2 (3) UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt und zu besteuern. Sämtliche Umsätze werden laut § 10 UStG mit 10 %, 13 %

beziehungsweise 20 % USt besteuert, eine Unterscheidung der Abnehmer beziehungsweise Leistungsempfänger zwischen Unternehmer und Endverbraucher kann unterbleiben. Der VSt-Abzug bei bezogenen Lieferungen und Leistungen von Dritten steht in vollem Ausmaß zu. Die allgemeinen Vorschriften zur Rechnungslegung und Belegerteilung laut § 11 UStG sind anzuwenden, die Ausführungen zur Registrierkassenpflicht in Kapitel 4.2.1 gelten sinngemäß.

Bei der Entnahme eines Gegenstandes aus dem USt-pauschalieren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und anschließender Einlage in den Gewerbebetrieb kommt es zu einer Änderung der Verhältnisse. Dieser Vorgang hat eine positive VSt-Korrektur gemäß § 12 (10) zur Folge, der Betrachtungszeitraum erstreckt sich bei beweglichem Anlagevermögen ab Anschaffungsdatum auf fünf Wirtschaftsjahre.¹²⁶ Werden Wirtschaftsgüter sowohl im pauschalieren land- und forstwirtschaftlichen als auch im Gewerbebetrieb verwendet, steht der VSt-Abzug ausschließlich für die gewerbliche Verwendung zu.¹²⁷ Bei der Anschaffung, Veräußerung und der laufenden Verwendung von gemischt genutzten Wirtschaftsgütern ist die exakte prozentuelle Verwendung je Betrieb maßgeblich für den VSt-Abzug und die USt-Zahllast.¹²⁸ Um sich für eine Prüfung durch die Abgabenbehörde abzusichern, ist eine detaillierte Darstellung der Nutzung der Wirtschaftsgüter im Gewerbebetrieb und in der Land- und Forstwirtschaft notwendig. Wird in der Land- und Forstwirtschaft die Regelbesteuerung angewandt, kommt es zu keiner Änderung der Verhältnisse und zu keiner VSt-Korrektur. Der VSt-Abzug stand bereits im Zeitpunkt der Anschaffung zu oder musste beim Übergang von der Pauschalierung nach § 22 UStG zur Regelbesteuerung erfolgen.

Ertragsteuerrechtlich zu trennende Betriebe und Einkunftsarten führen umsatzsteuerlich zu einem einheitlichen Unternehmen. Ein Unternehmer kann laut § 2 (1) UStG nur ein einheitliches Unternehmen mit mehreren Betrieben betreiben, steuerbare Lieferungen und sonstige Leistungen liegen nur gegenüber Dritten vor. Erbringt die Land- und Forstwirtschaft Lieferungen oder sonstige Leistungen für die gewerbliche Tätigkeit, liegen Innenumsätze vor. Diese Umsätze müssen umsatzsteuerrechtlich nicht aufgezeichnet und erklärt werden. Wird für Innenumsätze ein Beleg mit gesondertem USt-Ausweis erteilt, schuldet der Unternehmer weder die USt noch kann er die VSt ziehen.¹²⁹

In gewerblichen Be- und Verarbeitungsbetrieben werden überwiegend Innenumsätze, die keinen VSt-Abzug ermöglichen, erzielt. Für diese Fälle besteht eine Sonderregelung. Die VSt kann mit 6 % des Gesamtumsatzes festgesetzt und der USt gegengerechnet werden. Durch die Anwendung des pauschalen Steuersatzes gilt die gesamte VSt des Be- und

¹²⁶ S. UFS 30.12.2003, RV/1890-L/02.

¹²⁷ Vgl. ACHATZ/RUPPE (2017), S. 1551 f.

¹²⁸ S. VwGH 25.02.2015, 2010/13/0189.

¹²⁹ Vgl. KORAN/RITZ (2021), S. 599; RADEISEN, Onlinequelle [09.03.2022].

Verarbeitungsbetriebs als abgegolten.¹³⁰ Der Steuerpflichtige muss dem FA die Anwendung der Pauschalermittlung, die zwei Jahre bindend ist, mittels schriftlicher Erklärung mitteilen.¹³¹ Beim Wechsel von beziehungsweise zur Vorsteuerpauschale liegt keine Änderung der Verhältnisse und dadurch keine Notwendigkeit einer VSt-Berichtigung vor.

Musterbetrieb A muss künftig für die gewerbliche Be- und Verarbeitung monatlich eine UVA beim FA einreichen und die allgemeinen Vorschriften des UStG einhalten. Die Kunden werden entweder mittels Banküberweisung bezahlen oder der Verkauf wird anonym durch Selbstbedienung stattfinden, wodurch vorerst keine Registrierkassa benötigt wird. Zur Einhaltung der Belegerteilungspflicht wird ein Rechnungsbuch verwendet werden. Es werden überwiegend Produkte mit einem USt-Satz von 10 % veräußert. Bei Musterbetrieb A liegen im Rahmen der gewerblichen Be- und Verarbeitung künftig Innenumsätze vor. Daher ist zu überlegen, ob die Anwendung der pauschalen VSt günstiger ist als der Abzug der tatsächlichen VSt. Im Praxisoutput wird diesbezüglich eine Vergleichsrechnung angestellt. Durch die Einlage von Geräten aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in den Gewerbebetrieb wird es zu keinen VSt-Korrekturen kommen. Die eingelegten Maschinen sind bereits älter als fünf Jahre.

Bei Betrieb B ist bei zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit in Form eines Gewerbebetriebs folgende zu beachten: Das Entgelt wird ausschließlich mittels Banküberweisung eingenommen werden, somit ist keine Registrierkassa notwendig. Die Rechnungen werden in Zukunft mit Hilfe eines Rechnungsbuchs erstellt, der anzuwendende Steuersatz für die erbrachten Leistungen beträgt 20 %. Im Betrieb B werden keine Innenumsätze getätigt, dafür müssen genaue Aufzeichnungen über die Verwendung von gemischt genutzten Wirtschaftsgütern geführt werden. Durch die geplante gemischte Nutzung der land- und forstwirtschaftlichen Geräte, wie Traktoren und Ballenpresse, ist eine Änderung der Verhältnisse gegeben und dadurch eine positive VSt-Korrektur vorzunehmen. Im Ausmaß der gewerblichen Nutzung kann für laufende Wartungs- und Betriebskosten der VSt-Abzug geltend gemacht werden. Wenn sich der land- und forstwirtschaftliche Hauptbetrieb in Zukunft in der USt-Regelbesteuerung befindet, unterbleiben diese VSt-Korrekturen bei Verwendung der Maschinen und Geräte für die Land- und Forstwirtschaft und für den Gewerbebetrieb. Beim Wechsel zur USt-Regelbesteuerung sind die VSt-Korrekturen unabhängig von Nebenbetrieben und -tätigkeiten vorzunehmen.

Für die ins Netz eingespeiste Energie erhält Betrieb B Gutschriften der Energiegesellschaft, die Steuerschuld geht dabei auf den Leistungsempfänger über. Bei Anschaffung der PV-Anlage kann bei USt-pauschalierter Land- und Forstwirtschaft im ersten Schritt lediglich die anteilige VSt für die gewerbliche und private Nutzung abgezogen werden, befindet sich die Land- und

¹³⁰ Vgl. ACHATZ/RUPPE (2017), S. 1543.

¹³¹ S. UStR (2000), Rz. 2894.

Forstwirtschaft in der Regelbesteuerung kann die gesamte VSt abgezogen werden. Die private Nutzung stellt eine USt-pflichtige Entnahme dar, diese ist über die Nutzungsdauer verteilt zu versteuern. Somit entsteht, abhängig von der Nutzungsdauer und der daraus entstehenden AfA, eine jährliche USt-Schuld, die den privaten Verbrauch versteuert.

Die möglichen Korrekturen der VSt im Zusammenhang mit gemischt genutzten Wirtschaftsgütern werden ebenso wie die Berechnung des VSt-Abzugs und der Eigenverbrauchsbesteuerung bei der Anschaffung und beim Betrieb der PV-Anlage im Praxisoutput dargestellt.

5.1.4 Sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen

In diesem Teilabschnitt der Arbeit werden die sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen in Bezug auf das Betreiben von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten im Rahmen eines Gewerbebetriebes dargelegt.

Gewerbetreibende, die der Gewerbeordnung unterliegen und verpflichtend Mitglied der Kammer der gewerblichen Wirtschaft sind, sind laut § 1 gewerbliches Sozialversicherungsrecht (GSVG) pflichtversichert. Land- und Forstwirte, die Nebenbetriebe und -tätigkeiten gewerblich ausüben und dadurch steuerrechtlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, sind von der Pflichtversicherung im GSVG nicht erfasst. Eine Pflichtmitgliedschaft bei der Kammer der gewerblichen Wirtschaft ist für Gewerbe, die der Gewerbeordnung unterliegen, vorgesehen. Dadurch bestehen, trotz Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 22 EStG, keine Pflichtversicherung und keine Beitragspflicht nach dem GSVG. Darüber hinaus sieht das BSVG keine betragsmäßige Grenze für die Ausübung von Nebenbetrieben und -tätigkeiten im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft vor. § 2 (1) Z 1 lit a BSVG stellt auf das Betreiben von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten ab, ohne zusätzliche Bestimmungen.

Somit sind für land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten, die im Rahmen eines Gewerbebetriebs betrieben werden, die allgemeinen sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen für Nebenbetriebe und -tätigkeiten maßgeblich. Diese wurden im Kapitel 4.3.2 dieser Arbeit erläutert.

Die SVS, die sowohl für Pflichtversicherte nach GSVG als auch nach BSVG zuständig ist, wendet sich nach Erhalt des Einkommensteuerbescheids, in welchem Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgewiesen sind, an den Steuerpflichtigen. Nach Vorlage von Unterlagen, die aufzeigen, dass die gewerblichen Einkünfte durch Ausübung eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs/einer land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit erwirtschaftet wurden, werden die gewerblichen Einkünfte laut GSVG freigestellt und zusammen mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft dem BSVG zugeordnet. Somit werden die gewerblichen Einkünfte der

Bemessungsgrundlage laut BSVG zugerechnet, wodurch sich die zu leistenden Versicherungsbeiträge erhöhen. Das GSVG kann auf diese gewerblichen Einkünfte nicht angewandt werden.¹³²

Sowohl für Musterbetrieb A als auch für Musterbetrieb B hat diese Vorgehensweise der Sozialversicherungsanstalt dieselben Folgen. Nachdem der Einkommensteuerbescheid für das Jahr, in welchem erstmalig Einkünfte aus Gewerbebetrieb erwirtschaftet werden, vorliegt, hat eine Kontaktaufnahme mit der SVS zu erfolgen. Dadurch kann erläutert werden, dass die gewerblichen Einkünfte aus an sich land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten erwirtschaftet werden. In weiterer Folge wird die SVS die Pflichtversicherung nach GSVG aussetzen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zurechnen, wodurch die Gesamteinkünfte nach den Vorschriften des BSVG in die Bemessungsgrundlage einfließen. Im Praxisoutput wird die Höhe der künftig zu erwartenden SV-Beiträge hochgerechnet.

5.2 Einbindung der Ehegattin in den Gewerbebetrieb

In diesem Abschnitt der Arbeit wird die Einbindung von Ehepartnern in die land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten thematisiert. Im Speziellen wird darauf eingegangen, wie die Ehegattin des Betriebsführers A in den Be- und Verarbeitungsbetrieb eingegliedert werden kann und welche gewerbe-, steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen daraus entstehen.

Für die Einbindung von Ehepartnern in Gewerbebetriebe beziehungsweise für die Aufteilung von Gewerbebetrieben unter Ehepartnern gibt es unterschiedliche Möglichkeiten. Im Rahmen dieser Arbeit wird auf die Einbindung der Ehegattin in Form der ehelichen Beistandspflicht eingegangen. Dazu werden die gewerberechtlichen Unterschiede dargelegt, die entstehen, wenn die Ehefrau als Gewerbetreibende auftritt. Auf die Gründung einer Personengesellschaft mit den Eheleuten als Gesellschafter und auf ein Dienstverhältnis zwischen den beiden Ehepartnern wird in dieser Arbeit nicht eingegangen.

In land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie in Nebenbetrieben und -tätigkeiten können Mitarbeiter beschäftigt werden. Diese sind gemäß Landarbeitergesetz zu beschäftigen und zu entlohnen.

Für Familienangehörige besteht die Möglichkeit der familienhaften Mitarbeit und zwischen Eheleuten besteht die eheliche Beistandspflicht gemäß § 90 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB), wodurch ein Arbeitsverhältnis umgangen werden kann. Im Regelfall begründet die Mithilfe eines Ehepartners im Betrieb des anderen Ehepartners kein

¹³² Vgl. STICH (2022), E-Mail [03.03.2022].

Dienstverhältnis, sondern stellt eheliche Beistandspflicht gemäß § 90 ABGB dar. Die nicht gesetzlich verpflichtende Entschädigung dafür basiert auf einem familienrechtlichen Anspruch im Sinne des § 98 ABGB und kann daher weder als Betriebsausgabe geltend gemacht werden, noch stellt sie Entgelt dar. Durch § 20 (1) Z 4 EStG verwehrt der Gesetzgeber den Abzug von Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen.

Von einem – die eheliche Beistandspflicht übersteigenden - Dienstverhältnis zwischen Eheleuten ist auszugehen, wenn dieses einem Fremdvergleich standhalten kann. Soweit dieses Arbeitsverhältnis mit einem fremden Dritten eingegangen wäre und Arbeitszeitaufzeichnungen, Lohnkonten sowie kollektivvertragliche Bestimmungen eingehalten werden, kann von Fremdüblichkeit ausgegangen werden. Bei einer Prüfung durch das FA oder die SV hängt die Entscheidung zwischen ehelicher Beistandspflicht und fremdüblichem Dienstverhältnis immer vom Einzelfall ab.¹³³ Ist der beistehende Ehepartner darüber hinaus nicht erwerbstätig ist er mit seinem Ehepartner mitzuversichern.

Im Praxisoutput wird rechnerisch dargestellt, wie sich die Führung des Gewerbebetriebs durch die Ehefrau auf die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Situation beider Ehepartner auswirkt.

5.2.1 Gewerberechtliche Bestimmungen

Ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb/eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit kann nur vom Betriebsführer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt werden.¹³⁴ Eine getrennte Führung von land- und forstwirtschaftlichem Hauptbetrieb und Nebenbetrieben beziehungsweise Nebentätigkeiten zieht gewerberechtliche Konsequenzen mit sich.

Wie im Kapitel 5.1.1 ausgeführt, sind die Land- und Forstwirtschaft sowie ihre Nebenbetriebe und -tätigkeiten von der Gewerbeordnung ausgenommen. Daraus ist abzuleiten, dass an sich land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten, die nicht vom Betriebsführer betrieben werden, keine land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten darstellen. Ist der Gewerbetreibende ein Familienangehöriger des Betriebsführers oder ein Dritter, liegt unabhängig vom land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ein Gewerbebetrieb vor. Dies hat zur Folge, dass die Bestimmungen der GewO anzuwenden sind, da § 2 (1) GewO keinen Ausschluss daraus begründet. Somit muss neben den allgemeinen persönlichen Voraussetzungen bei reglementierten Gewerben zusätzlich ein Befähigungsnachweis erbracht

¹³³ Vgl. STAUDACHER (2017), Onlinequelle [24.02.2022].

¹³⁴ Vgl. Kapitel 3.

werden.¹³⁵ Darüber hinaus ist eine Betriebsanlagengenehmigung gemäß § 74 ff GewO einzuholen und sämtliche gewerberechtliche Bestimmungen, beispielsweise in Bezug auf Öffnungszeiten, sind einzuhalten.

Betrieb A überlegt, wie die Ehegattin künftig in den Be- und Verarbeitungsbetrieb eingebunden werden kann. Wie aus der Ausarbeitung ersichtlich ist, ist die Führung des Be- und Verarbeitungsbetriebs als Gewerbebetrieb durch die Ehefrau mit organisatorischem Mehraufwand und möglichen zusätzlichen Kosten verbunden, stellt aber speziell für die Ehegattin eine attraktive Option dar. Allerdings muss die Ehefrau einen Befähigungsnachweis für die Gewerke Fleischhauerei, Bäckerei und Milchtechnologie vorweisen. Weitere Auskünfte über die detaillierten Anforderungen im Einzelfall sind bei der Gewerbebehörde, der Bezirkshauptmannschaft, zu erhalten. Eine weitere Möglichkeit stellt für den Betrieb A die Mithilfe in Form der ehelichen Beistandspflicht dar, hierfür sind keine weiteren organisatorischen Schritte zu tätigen.

5.2.2 Einkommensteuerrechtliche Bestimmungen und Gewinnermittlung

Wird der Gewerbebetrieb von der Ehegattin des Betriebsführers der Land- und Forstwirtschaft betrieben, ist für die Gewinnermittlung zumindest die Erstellung einer Einnahmen-Ausgaben Rechnung gemäß § 4 (3) EStG notwendig. In diesem Zusammenhang gelten die, in den vorangegangenen Kapiteln erwähnten, allgemeinen Bestimmungen zu den Aufzeichnungspflichten sowie zur Gewinnermittlung und zur Anwendung der Basispauschalierung gemäß § 17 EStG. Die Gewinnermittlung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Ehepartners hat keine Auswirkungen auf die Ermittlung des Gewinns im Gewerbebetrieb.

Da bei der Einbindung der Ehefrau als Gewerbetreibende steuerrechtlich zwei voneinander unabhängige Unternehmen bestehen, ergeben sich einige Unterschiede im Vergleich zur Gewinnermittlung bei Führung des Gewerbebetriebs durch den Land- und Forstwirt. Werden Maschinen und Geräte des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs teilweise im Gewerbebetrieb der Ehefrau eingesetzt, muss eine fremdübliche Miete vom Land- und Forstwirt in Rechnung gestellt werden. Diese kann im Gewerbebetrieb als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Durch die Vermietung von Maschinen und Geräten an Nichtlandwirte erzielt der Land- und Forstwirt seinerseits entweder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Werden die vermieteten Maschinen und Geräte trotz Vermietung überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet, liegen Einkünfte aus Land- und

¹³⁵ Vgl. Kapitel 5.1.1.

Forstwirtschaft vor.¹³⁶ Andernfalls führt die entgeltliche Überlassung der Maschinen und Geräte beim Land- und Forstwirt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wodurch sich zusätzliche Aufzeichnungspflichten ergeben.¹³⁷

Maschinen und Geräte, die bislang im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eingesetzt wurden und künftig dem Gewerbebetrieb dienen sollen, können an den Gewerbetreibenden, die Ehefrau, veräußert werden. Dieser Verkauf muss fremdüblich sein, damit die AfA im Gewerbebetrieb Betriebsausgaben darstellen. Einen Richtwert für den Kaufpreis stellt der Teilwert gemäß § 6 Z 4 EStG dar.

Wird für die gewerbliche Tätigkeit ein Gebäude beziehungsweise ein Gebäudeteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs verwendet, muss der Land- und Forstwirt dem Gewerbetreibenden fremdübliche Miete verrechnen. Die Mietzahlungen stellen im Gewerbebetrieb Betriebsausgaben dar, für den Land- und Forstwirt führen die Einnahmen entweder zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 EStG oder zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG. Ob beim vermietenden Land- und Forstwirt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen, hängt von der Dauer des Mietverhältnisses ab. Laut Rechtsprechung kann davon ausgegangen werden, dass bei einer Mietdauer von weniger als fünf Jahren keine Entnahme des Grundstücks aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen notwendig ist. Dadurch führt die Vermietung für nichtlandwirtschaftliche Zwecke zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft laut § 21 EStG.¹³⁸ Bei dauerhafter Vermietung für nichtlandwirtschaftliche Zwecke ist eine Entnahme des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen unumgänglich, dementsprechend liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG vor.¹³⁹

Der Betriebsführer A sieht im Rahmen der Erweiterungspläne die Möglichkeit der Einbindung seiner Ehegattin als Gewerbetreibende. Der Gewinn muss nach § 4 (3) EStG ermittelt werden, ein Verlustausgleich mit dem Gewinn aus der Land- und Forstwirtschaft ist nicht möglich. Der Be- und Verarbeitungsbetrieb im Rahmen eines Gewerbebetriebs kann in einem Gebäudeteil des landwirtschaftlichen Betriebsgebäudes ausgeübt werden, dafür muss ein fremdüblicher Mietvertrag zwischen den beiden Eheleuten abgeschlossen werden, der vorläufig über 3 Jahre laufen soll. Maschinen und Geräte, die derzeit im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs verwendet werden, können mit dem Teilwert an den Gewerbebetrieb veräußert werden. Bei der Verwendung von Urprodukten des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs muss zwischen den beiden Unternehmern ein fremdüblicher Preis verrechnet werden und der Land-

¹³⁶ Vgl. o.V. (2016) in: USt 138/2016, S. 1.

¹³⁷ S. EStR 2000 (2021), Rz. 4192 ff.

¹³⁸ S. VwGH 17.10.2017, 2016/15/0027.

¹³⁹ S. VwGH 30.06.2006, 2003/15/0062.

und Forstwirt muss eine ordnungsgemäße Rechnung ausstellen. Zudem muss der Geldfluss nachweislich dokumentiert sein.

Bei Betrieb B ist eine Einbindung der Ehegattin nicht vorgesehen, der Betriebsführer der Land- und Forstwirtschaft ist zugleich der Gewerbetreibende.

5.2.3 Umsatzsteuerrechtliche Bestimmungen

Wird die Land- und Forstwirtschaft vom Ehemann und der Gewerbebetrieb von der Ehefrau geführt liegen laut § 2 (1) UStG zwei Unternehmer mit jeweils einem Unternehmen vor. Das Gesetz sieht keine gemeinsame Besteuerung von Umsätzen eines Ehepaares vor, somit wird kein einheitliches Unternehmen gebildet. Lieferungen und sonstigen Leistungen zwischen den Unternehmen der Ehepartner muss eine fremdübliche Gegenleistung gegenüberstehen. Entgelte unterliegen der USt, im Gegenzug kann die in Rechnung gestellte USt als VSt geltend gemacht werden.¹⁴⁰

Somit liegen zwischen Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb keine Innenumsätze vor, der Land- und Forstwirt muss für Lieferungen und sonstige Leistungen eine ordnungsgemäße Rechnung gemäß § 11 UStG an den Gewerbebetrieb ausstellen. Im Gewerbebetrieb kann die in Rechnung gestellte USt als VSt geltend gemacht werden, dies gilt ebenso für Anlagegüter, die vom Land- und Forstwirt erworben werden. In der USt-pauschalieren Land- und Forstwirtschaft fällt durch die Lieferungen und sonstigen Leistungen an den Gewerbebetrieb keine zusätzliche USt oder VSt an.

Durch die Vermietung von land- und forstwirtschaftlichen Maschinen und Geräten an Nichtland- und Forstwirte liegt ein Gewerbebetrieb vor, daher ist USt in Rechnung zu stellen und diese ist in weiterer Folge an das FA abzuführen. Der Leistungsempfänger, in diesem Fall die Ehefrau, kann die verrechnete USt als VSt geltend machen. Eine andere umsatzsteuerliche Behandlung von Wirtschaftsgütern, die sowohl im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb als auch im Gewerbebetrieb der Ehegattin verwendet werden, ist aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen nicht denkbar. Im Bereich der Überlassung beziehungsweise Vermietung von Grundstücken eines pauschalieren land- und forstwirtschaftlichen Betriebs an einen Gewerbetreibenden ist zu beachten, dass umsatzsteuerrechtlich die Steuerbefreiung gemäß § 6 (1) Z 16 und die Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 (2) zu berücksichtigen sind. Durch die Ausübung der Option zur Steuerpflicht muss der Land- und Forstwirt für die Vermietung USt in Rechnung stellen und diese an das Finanzamt abführen, der Gewerbetreibende kann sich die verrechnete USt als VSt abziehen.

¹⁴⁰ Vgl. KOLLMANN (2021) in: MELHARDT/TUMPEL (Hrsg.), S. 1235 f.

Die allgemeinen Vorschriften des UStG in Bezug auf Abgabe einer UVA, Aufzeichnungspflichten und Besteuerung sind anzuwenden. Die, für einen Gewerbebetrieb geltenden Vorschriften wurden bereits im Kapitel 5.1.3 dieser Arbeit dargestellt.

Bei Musterbetrieb A stellt sich die künftige Situation wie folgt dar: Die UVA kann bis zu einem Jahresumsatz von 100 000,00 € quartalsweise abgegeben werden, dadurch verringert sich der administrative Arbeitsaufwand im Vergleich zur monatlichen Einreichung der UVA. Eine Registrierkassa ist aus derzeitiger Sicht nicht notwendig, da das Entgelt entweder unbar oder über einen Selbstbedienungsbereich vereinnahmt wird.

Die erzielten Umsätze sind nach den allgemeinen Vorschriften mit 10 %, 13 % beziehungsweise 20 % USt zu versteuern. Der VSt-Abzug steht für Lieferungen und sonstigen Leistungen von Dritten zu. Für Urprodukte sowie Maschinen und Geräte, die vom land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bezogen werden, kann bei Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung die VSt abgezogen werden. In der laut § 22 UStG pauschalieren Land- und Forstwirtschaft entsteht keine USt-Zahllast. Der für den Be- und Verarbeitungsbetrieb benötigte Gebäudeteil wird steuerfrei vermietet werden. Dadurch steht im Gewerbebetrieb kein VSt-Abzug zu, im Gegenzug muss vom Land- und Forstwirt keine USt an das FA abgeliefert werden.

5.2.4 Sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen

Die Führung eines Gewerbebetriebs hat sozialversicherungsrechtliche Folgen und Auswirkungen, dazu zählt unter anderem die Entstehung eines Pflichtversicherungsverhältnisses. Dieses Kapitel der Arbeit beschäftigt sich mit den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen, die den Gewerbetreibenden betreffen.

Die Sozialversicherungsanstalt der Gewerbetreibenden ist ebenso wie für die Land- und Forstwirte die SVS. Die Pflichtversicherung umfasst die Kranken- und Pensionsversicherung, die im GSVG geregelt sind, und die Unfallversicherung, deren gesetzliche Grundlage das allgemeine Versicherungsgesetz (ASVG) bildet.¹⁴¹ Laut § 2 (1) GSVG sind Mitglieder der Kammern der gewerblichen Wirtschaft, Gesellschafter einer Offenen Gesellschaft, unbeschränkt haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft und Gesellschaftergeschäftsführer in der Kranken- sowie Pensionsversicherung pflichtversichert.

Die Pflichtversicherung erstreckt sich lediglich auf natürliche Personen, sie beginnt mit dem Tag des Erhalts der Gewerbeberechtigung und endet mit Letzten des Monats, in welchem das

¹⁴¹ Vgl. SCHRANK (2022), S. 1.

Gewerbe gelöscht wurde.¹⁴² Eine Ruhendmeldung des Gewerbes bewirkt nach § 4 (1) Z 1 GSVG eine Aussetzung der Pflichtversicherung.

Die Beiträge zur SV werden quartalsweise vorgeschrieben und sind am Letzten des zweiten Monats im Quartal fällig; auf Ansuchen können die Beiträge monatlich entrichtet werden. Die Höhe der Vorschreibung ergibt sich aus der Bemessungsgrundlage, diese stellen die Einkünfte laut Einkommensteuerbescheid dar, wobei die entrichteten SV-Beiträge den Einkünften wieder hinzugerechnet werden.¹⁴³ Die nachstehende Tabelle bildet die aktuellen jährlichen Beitragssätze laut GSVG beziehungsweise ASVG zur Pflichtversicherung für Gewerbetreibende ab:

Versicherungszweig	monatliche Beitragssätze
Unfallversicherung	10,64 €
Krankenversicherung	6,8 %
Pensionsversicherung	18,5 %

Tabelle 23: aktuelle Beitragssätze,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an GSVG und ASVG.

Folgende Werte bilden die aktuellen Mindest- beziehungsweise Höchstgrundlagen. Diese werden am Beginn der gewerblichen Tätigkeit zur Beitragsermittlung herangezogen, da noch kein Einkommensteuerbescheid vorliegt. In der Unfallversicherung existieren weder Mindest- noch Höchstbemessungsgrundlage, der jährliche Versicherungsbeitrag ist pauschal.

Versicherung	Mindestbeitragsgrundlage	Höchstbeitragsgrundlage
Krankenversicherung	5 830,20 €	79 380,00 €
Pensionsversicherung	5 830,20 €	79 380,00 €

Tabelle 24: aktuelle Mindest- und Höchstbeitragsgrundlagen,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an GSVG und ASVG.

Für Musterbetrieb A ist die Ehegattin durch Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit pflichtversichert, wodurch eine Mitversicherung mit dem Ehegatten nicht mehr möglich und notwendig ist. Die Beiträge sind vierteljährlich zu entrichten und werden in den ersten Jahren der gewerblichen Tätigkeit anhand der Mindestbeiträge errechnet. Um eine Nachzahlung bei Vorlage des Einkommensteuerbescheids zu vermeiden beziehungsweise zu minimieren, kann ein höherer Betrag als der Mindestbetrag vorausgezahlt werden. Die Vorauszahlungen werden dadurch den geplanten Einkünften angepasst. Im Praxisoutput werden die künftig zu erwartenden

¹⁴² Vgl. HOFER /KREIMER-KLETZENBAUER/SEIDL (2021), S. 95.

¹⁴³ Vgl. WKO (2022), Onlinequelle [13.03.2022].

SV-Beiträge hochgerechnet und mit jenen des Ehegatten bei Führung des Gewerbebetriebs verglichen. Zur Berechnung der künftigen Beiträge wird auf eine Berechnungsvorlage der SVS zurückgegriffen.

6 Berechnung der Steuerbelastung und Sozialversicherungsbeiträge für die Musterbetriebe

Im nachfolgenden Kapitel werden einerseits der Aufbau und die Funktionsweise des Praxisoutputs erläutert, andererseits werden die Ergebnisse aus der Anwendung des Praxisoutputs auf die Musterbetriebe A und B dargestellt. Als Praxisoutput wurde für Betrieb A und für Betrieb B jeweils eine Excel-Berechnungsvorlage erstellt. Die Basis für die Erstellung waren die Ergebnisse der theoretischen Ausarbeitungen. Durch die Anwendung des Praxisoutputs können je Betrieb die aktuelle Situation und die entwickelten Szenarien abgebildet werden, weitere Optionen oder Kombinationen sind nicht abbildbar.

6.1 Aufbau der Berechnung

Die Berechnung setzt sich je Arbeitsmappe aus sechs Tabellenblättern zusammen: Im ersten Tabellenblatt – „betriebliche Situation“ – werden die wesentlichen Ergebnisse der Analyse der Ist-Situation und der Erweiterungspläne dargestellt. Auf Basis der hier abgebildeten Situation und der eingetragenen Werte finden in den nachfolgenden Blättern die Berechnungen statt. Die ausgearbeiteten Situationen können nicht willkürlich abgeändert werden, lediglich die Höhe der Einnahmen sowie der Ausgaben können verändert werden.

Tabellenblatt „Nebenbetriebe und -tätigkeiten“ ermöglicht die Analyse der ausgeführten Nebenbetriebe und -tätigkeiten. Im ersten Schritt sind die, an die Ausgangssituation der Betriebe angepassten, vordefinierten Fragen zu beantworten. Daraus wird automatisiert abgeleitet, ob Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder Vermietung- und Verpachtung erzielt werden. Je nachdem, welche Einkunftsart vorliegt, ist in den vordefinierten Arbeitsbereich zu wechseln. Dort erfolgt automatisiert die Berechnung des steuerrechtlichen Gewinns, der durchschnittlichen jährlichen USt-Belastung sowie der zu entrichtenden SV-Beiträge.

Das Tabellenblatt „auf Hauptbetrieb“ bildet den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einkommensteuer-, umsatzsteuer- und sozialversicherungsrechtlich ab. Hier wird für die Ermittlung der SV-Beiträge auf die aktuelle Vorschreibung für 2022 der SVS zurückgegriffen.

Im Tabellenblatt „Zusammenschau“ wird die gesamte steuer- und sozialversicherungsrechtliche Situation dargestellt. Aus den gesamten betrieblichen Einkünften wird in diesem Tabellenblatt zuerst die ESt-Belastung errechnet. Dieselbe Vorgehensweise wird für die USt-Zahllast beziehungsweise USt-Gutschrift und die SV-Beiträge angewandt.

Zusätzlich zur Berechnung der Steuerbelastung und SV-Beiträge sind im Tabellenblatt „Infoblatt“ ergänzende Informationen über Aufzeichnungspflichten, Rechnungslegung und vorzunehmende Meldungen enthalten. Im Tabellenblatt „Berechnungshilfe“ ist eine Vorlage zur

Berechnung der ESt enthalten und eine kurze Übersicht über die Anwendung des Praxisoutputs, diese soll einen präzisen Einsatz des Tools in der Beratung der betroffenen Klienten sicherstellen.

6.2 Ergebnisse der Berechnung

Die Berechnung wurde für beide Musterbetriebe separat erstellt und individuell an die Ist-Situation der Betriebe und die erarbeiteten Expansionspläne angepasst. In folgendem Teil werden die Ergebnisse aus der Steuerberechnung und SV-Beitragsberechnung dargestellt.

6.2.1 Ergebnisse Musterbetrieb A

Ausgehend von den Ergebnissen der Ist-Analyse und den Erweiterungsplänen für Betrieb A wurden vier Szenarien entworfen. Diese Szenarien sind detailliert in der Berechnungsvorlage dargestellt und lassen sich folgendermaßen unterscheiden:

- „Aktuell“: Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs
- „Szenario 1“: Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs und Verkauf von Urprodukten
- „Szenario 2“: Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs und Verkauf von be- und verarbeiteten Produkten und von Urprodukten sowie Anbieten von Urlaub am Bauernhof
- „Szenario 3“: Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs und Anbieten von Urlaub am Bauernhof; Einkünfte aus Be- und Verarbeitung von Urprodukten werden der Ehegattin zugerechnet

Für Szenario „Aktuell“ und „Szenario 1“, in denen keine Nebenbetriebe und -tätigkeiten ausgeübt werden, ergeben sich folgende identische Ergebnisse:

Belastung/Beitrag pro Jahr		Gewinnermittlungs- und Berechnungsmethode	Melde- und Aufzeichnungspflichten
land- und forstwirtschaftlicher Hauptbetrieb inkl. Verkauf von Urprodukten:			
ESt	0,00 €	Vollpauschalierung	keine
USt	0,00 €	Pauschalierung gemäß § 22 UStG	keine
SV	14 414,04 €	pauschale Beitragsgrundlagenermittlung	keine

Tabelle 25: Ergebnisse „Aktuell“ und „Szenario 1“ Betrieb A,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an Praxisoutput.

In „Szenario 2“ werden durch die Be- und Verarbeitung von Urprodukten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, durch Urlaub am Bauernhof Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Die Einlage von bereits vorhandenen Maschinen und Geräten in den Be- und Verarbeitungsbetrieb führt zu keinen VSt-Korrekturen, da sämtliche Maschinen und Geräte vor mehr als fünf Jahren angeschafft wurden. Die Ergebnisse aus der Berechnung lassen sich folgend zusammenfassen:

Belastung/Beitrag pro Jahr	Gewinnermittlungs- und Berechnungsmethode	Melde- und Aufzeichnungspflichten
land- und forstwirtschaftlicher Hauptbetrieb und Urlaub am Bauernhof:		
EST 0,00 €	Vollpauschalierung für Hauptbetrieb Ansatz von pauschalen Ausgaben bei Hüttenvermietung	Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben für Hüttenvermietung
USt 0,00 €	Pauschalierung gemäß § 22 UStG	keine
SV 15 246,72 €	pauschale Beitragsgrundlagenermittlung	Meldung der Aufnahme von Hüttenvermietung und der jährlichen Einnahmen an SVS
Be- und Verarbeitung von Urprodukten:		
EST 2 851,17 €	Basispauschalierung gemäß § 17 EStG	Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben
USt 1 591,82 €	USt-Regelbesteuerung mit Anwendung der VSt-Pauschale	UVA pro Quartal
SV 3 685,38 €	pauschale Beitragsgrundlagenermittlung	Meldung der Aufnahme der Be- und Verarbeitung und der jährlichen Einnahmen an SVS

Tabelle 26: Ergebnisse „Szenario 2“ Betrieb A,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an Praxisoutput.

„Szenario 3“ ist von den Tätigkeitsbereichen ident zu „Szenario 2“, jedoch werden die gewerblichen Einkünfte aus Be- und Verarbeitung von Urprodukten der Ehegattin des Betriebsführers zugeordnet. Daher ändern sich die Ergebnisse für den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb und der Hüttenvermietung im Rahmen von Urlaub am Bauernhof im Vergleich zu „Szenario 2“ nicht, für die Be- und Verarbeitung ergeben sich nachstehende Ergebnisse. Darüber hinaus ist die Anmeldung des Gewerbebetriebs beim Gewerbeamt notwendig und von der Gewerbetreibenden ist ein Befähigungsnachweis vorzulegen.

Belastung/Beitrag pro Jahr	Gewinnermittlungs- und Berechnungsmethode	Melde- und Aufzeichnungspflichten
land- und forstwirtschaftlicher Hauptbetrieb/Urlaub am Bauernhof siehe Tabelle 26		
gewerbliche Be- und Verarbeitung – Ehefrau als Gewerbetreibende:		
ESt 829,12 €	Basispauschalierung gemäß § 17 EStG	Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben
USt 1 587,16 €	USt-Regelbesteuerung	UVA pro Quartal
SV 6 203,98 €		Meldung der Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit an SVS

Tabelle 27: Ergebnisse „Szenario 3“ Betrieb A,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an Praxisoutput.

Aus derzeitiger Sicht und auf Basis der erstellten Berechnung ist eine Einbindung der Ehegattin als Gewerbetreibende nicht vorteilhaft. Die Steuerbelastung und die SV-Beiträge sind im Vergleich zur Nichtaufteilung der Einkünfte zwischen den Eheleuten höher.

6.2.2 Ergebnisse Musterbetrieb B

Ausgehend von den Ergebnissen der Ist-Analyse und den Erweiterungsplänen für Betrieb B wurden vier Szenarien entworfen. Diese Szenarien sind detailliert in der Berechnungsvorlage dargestellt und lassen sich folgendermaßen unterscheiden:

- „Aktuell“: Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs
- „Szenario 1“: Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs, land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen und zwischenbetriebliche Zusammenarbeit inkl. Verrechnung der Arbeitsleistung
- „Szenario 2“: Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs und Intensivierung der land- und forstwirtschaftlichen Dienstleistungen sowie der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit inkl. Verrechnung der Arbeitsleistung; Installation einer PV-Anlage und Energieeinspeisung in das öffentliche Netz
- „Szenario 3“: Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs und Verpflichtung zur Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG; Dienstleistungen und zwischenbetriebliche Zusammenarbeit inkl. Verrechnung der Arbeitsleistung sowie Energieeinspeisung wie in Szenario 2

Für Szenario „Aktuell“, in dem keine Nebenbetriebe und -tätigkeiten ausgeübt werden, ergeben sich folgende Ergebnisse:

Belastung/Beitrag pro Jahr	Gewinnermittlungs- und Berechnungsmethode	Melde- und Aufzeichnungspflichten
land- und forstwirtschaftlicher Hauptbetrieb:		
ESt 0,00 €	Vollpauschalierung	keine
USt 0,00 €	Pauschalierung gemäß § 22 UStG	keine
SV 9 862,56 €	pauschale Beitragsgrundlagenermittlung	keine

Tabelle 28: Ergebnisse „Aktuell“ Betrieb B,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an Praxisoutput.

In „Szenario 1“ werden einerseits durch land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen, andererseits durch zwischenbetriebliche Zusammenarbeit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Die Berechnung ergeben folgende Ergebnisse:

Belastung/Beitrag pro Jahr	Gewinnermittlungs- und Berechnungsmethode	Melde- und Aufzeichnungspflichten
land- und forstwirtschaftlicher Hauptbetrieb, inkl. Dienstleistungen und zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit:		
ESt 0,00 €	Vollpauschalierung für Hauptbetrieb Ansatz von pauschalen Ausgaben bei Dienstleistungen Ansatz der ÖKL-Richtwerte bei zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit	separate Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben pro Nebentätigkeit
USt 0,00 €	Pauschalierung gemäß § 22 UStG	keine
SV 10 984,37 €	pauschale Beitragsgrundlagenermittlung	Meldung der Aufnahme der Nebentätigkeiten und der jährlichen Einnahmen an SVS

Tabelle 29: Ergebnisse „Szenario 1“ Betrieb B,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an Praxisoutput.

Im Rahmen der Intensivierung der land- und forstwirtschaftlichen Dienstleistungen und der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit in „Szenario 2“ werden weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Die Informationen und Ergebnisse aus „Szenario 1“ und Tabelle 29 gelten ebenso für „Szenario 2“. Eine Ausnahme bilden die SV-Beiträge, diese erhöhen sich durch

die Intensivierung der Nebentätigkeiten auf 13 933,44 € pro Jahr. Durch die Überschusseinspeisung in das öffentliche Netz werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Daher sind zusätzlich zu den bereits genannten Steuern und Beiträgen folgende Abgaben abzuführen, zudem sind zusätzliche Aufzeichnungs- und Meldepflichten zu beachten:

Belastung/Beitrag pro Jahr	Gewinnermittlungs- und Berechnungsmethode	Melde- und Aufzeichnungspflichten
land- und forstwirtschaftlicher Hauptbetrieb, inkl. Dienstleistungen und zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit:		
SV 13 933,44 €	übrige Ergebnisse siehe Tabelle 29	
Überschusseinspeisung:		
ESt 0,00 €	vollständige Einnahmen-Ausgaben Rechnung	Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben
USt - 401,85 €	USt-Regelbesteuerung	UVA pro Quartal
SV 431,76 €	pauschale Beitragsgrundlagenermittlung	Meldung der Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit an SVS

Tabelle 30: Ergebnisse „Szenario 2“ Betrieb B,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an Praxisoutput.

Mit „Szenario 3“ wurde abgebildet, welche Auswirkungen die Gewinnermittlung gemäß § 4 (3) EStG und die USt-Regelbesteuerung auf die Gewinnermittlung und Besteuerung der Nebenbetriebe und -tätigkeiten haben. Die Höhe des Gewinns und der Steuerlast für den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb konnten in diesem Szenario nicht errechnet werden, da dafür notwendige Daten nicht vorliegen. Die Korrekturen der Vorsteuern wurden nicht errechnet; bei einem Wechsel von der Pauschalierung gemäß § 22 UStG in die USt-Regelbesteuerung sind diese unabhängig von den Nebenbetrieben und -tätigkeiten vorzunehmen. Aus land- und forstwirtschaftlichen Dienstleistungen und zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit werden Einkünfte aus Land- und Frostwirtschaft erzielt, durch die Überschusseinspeisung werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erwirtschaftet. Exklusive des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs ergeben sich für die Nebenbetriebe und -tätigkeiten folgende Ergebnisse:

Belastung/Beitrag pro Jahr	Gewinnermittlungs- und Berechnungsmethode	Melde- und Aufzeichnungspflichten
land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen und zwischenbetriebliche Zusammenarbeit:		
ESt 0,00 €	vollständige Einnahmen-Ausgaben Rechnung bei Dienstleistungen Ansatz der ÖKL-Richtwerte bei zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit	separate Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben pro Nebentätigkeit
USt 14 350,00 €	USt-Regelbesteuerung	UVA pro Monat
SV 4 070,88 €	pauschale Beitragsgrundlagenermittlung	Meldung der Aufnahme der Nebentätigkeiten und der jährlichen Einnahmen an SVS
Überschusseinspeisung:		
ESt 0,00 €	vollständige Einnahmen-Ausgaben Rechnung	Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben
USt - 401,85 €	USt-Regelbesteuerung	UVA pro Monat
SV 431,76 €	pauschale Beitragsgrundlagenermittlung	Meldung der Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit an SVS

Tabelle 31: Ergebnisse „Szenario 3“ Betrieb B,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an Praxisoutput.

Werden „Szenario 2“ und „Szenario 3“ ohne Beachtung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs beachtet, ist festzustellen, dass durch Anwendung der USt-Regelbesteuerung eine USt-Zahllast entsteht. Aus der Berechnung geht hervor, dass die SV-Beiträge konstant bleiben, die Entwicklung der ESt-Belastung in Zusammenhang mit dem Gewinn oder Verlust aus dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb kann aus derzeitigen Informationsstand nicht abgeschätzt werden.

Im Anhang dieser Arbeit ist die Berechnungsvorlage für Betrieb A vollständig abgebildet. Für Betrieb B sind lediglich die betriebliche Übersicht und die Zusammenschau der Gesamtergebnisse im Angang enthalten, da die restlichen Bestandteile der Berechnungsvorlage ident zu jenen der Berechnungsvorlage für Betrieb A sind.

7 Zusammenfassung

Mit der ertrag- und umsatzsteuerlich sowie sozialversicherungsrechtlich korrekten Behandlung von Einkünften aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten wurde mit der vorliegenden Arbeit eine breitgefächerte Rechtsmaterie aufbereitet. Die Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten zu Gewerbebetrieben rundete den Themenbereich ab. Die Erarbeitung der gesetzlichen Grundlagen und deren Anwendung auf die Klienten des Kooperationspartners stellen die Basis für eine erfolgreiche Beratung dieser Berufsgruppe dar. Darüber hinaus wird eine gesetzeskonforme Erklärung von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten gegenüber der Abgabenbehörde sichergestellt.

Die Analyse der betrieblichen Situation und der geplanten Expansionen der Musterbetriebe stellen die Grundlage für die weitere Darstellung und Erarbeitung der Nebenbetriebe und -tätigkeiten dar. Die Musterbetriebe üben zum Teil bereits Nebenbetriebe und -tätigkeiten aus, künftig ist jedoch eine erhebliche Intensivierung im Bereich der Nebenbetriebe und -tätigkeiten vorgesehen.

Grundsätzlich sind land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten gewerbliche Tätigkeiten, die aufgrund ihres engen Zusammenhangs mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb von den Bestimmungen der GewO ausgenommen sind. Dabei müssen Nebenbetriebe und -tätigkeiten dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb untergeordnet sein. Darüber hinaus sind die Einkünfte aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten dem Land- und Forstwirt zuzurechnen, um als solche steuer- und sozialversicherungsrechtlich eingestuft werden zu können.

Obwohl die Gewerbeordnung nicht anwendbar ist, können durch die Ausübung von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. Ob Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, hängt je nach Art des Nebenerwerbs von der Höhe der jährlichen Umsätze der einzelnen Nebenbetriebe und -tätigkeiten sowie jenen der gesamten Nebenbetriebe und -tätigkeiten ab. In Abhängigkeit der vorliegenden Einkunftsart divergieren die Aufzeichnungspflichten und gesetzlich vorgeschriebenen Meldungen an das FA und die SVS.

Die Bestimmung der Einkunftsart ist essenziell für die Art der Gewinnermittlung aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten. Darüber hinaus hat die Gewinnermittlungsart für den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb Auswirkungen auf die Gewinnermittlung der Nebenbetriebe und -tätigkeiten. Wird die Vollpauschalierung angewandt, kann die Gewinnermittlung aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten zum Teil vereinfacht erfolgen. Grundsätzlich ist der Gewinn aus

Nebenbetrieben und -tätigkeiten durch eine Einnahmen-Ausgaben Rechnung zu ermitteln, durch die Anwendung der Vollpauschalierung im Hauptbetrieb können in den Nebenbetrieben und -tätigkeiten pauschale Ausgaben von den erzielten Einnahmen abgezogen werden. In der LuF-PauschVO sind die Pauschalsätze angegeben, die Höhe dieser ist abhängig von den angebotenen Produkten und Leistungen in den Nebenbetrieben und -tätigkeiten. Der Steuerpflichtige kann in gewissem Ausmaß frei wählen, ob die tatsächlich angefallenen Ausgaben oder die pauschal ermittelten Ausgaben angesetzt werden.

Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben Rechnung in der Land- und Forstwirtschaft ist der Gewinn aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten durch separate Einnahmen-Ausgaben Rechnungen zu ermitteln, ein Abzug von pauschalen Ausgaben ist nicht möglich. Werden durch land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, ist eine Einnahmen-Ausgaben Rechnung zur Ermittlung des Gewinns erforderlich.

Analog zur ESt ist im Bereich der USt die Vorgehensweise im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb maßgeblich für die Nebenbetriebe und -tätigkeiten. Die Anwendung der Pauschalierung nach § 22 UStG schließt Nebenbetriebe und -tätigkeiten ein, sofern durch diese Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden. Werden durch das Betreiben von Nebenbetrieben und -tätigkeiten Einkünfte aus Gewerbebetrieb erwirtschaftet, ist die USt-Regelbesteuerung anzuwenden. Bei Ausübung der USt-Regelbesteuerung ist insbesondere auf ausgeübte Innenumsätze und geänderte Vorschriften in Bezug auf die Rechnungslegung im Vergleich zur Pauschalierung nach § 22 UStG zu achten.

Neben den steuerrechtlich zu berücksichtigenden Aspekten ist die Beitragsermittlung und -abfuhr an die SVS für die betriebenen Nebenbetriebe und -tätigkeiten von Relevanz. Die Beitragsgrundlagenermittlung ist abhängig von jener im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb. Bei Ausübung der „großen Option“ ist eine pauschale Beitragsgrundlagenermittlung für Nebenbetriebe und -tätigkeiten ausgeschlossen. Werden durch die land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, werden diese nach den Vorschriften des BSVG behandelt.

Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten müssen dem Land- und Forstwirt zugerechnet werden; um im Gewerbe-, Steuer- und Sozialversicherungsrecht als solche qualifiziert werden zu können. Werden die Einkünfte aus Nebenbetrieben und -tätigkeiten nicht dem Land- und Forstwirt zugerechnet, greift die Ausnahme von der GewO nicht und es liegt ein herkömmlicher Gewerbebetrieb vor.

Im Rahmen dieser Arbeit wurden für die beiden Musterbetriebe, die Klienten des Kooperationspartners – der R & R Steuerberatung Wolfsberg GmbH – sind, die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Aspekte in Bezug auf Nebenbetriebe und -tätigkeiten erarbeitet. Basierend auf der Ist-Situation und den erarbeiteten Zukunftsszenarien wurden die zu erwartende Steuerbelastung und die künftigen SV-Beiträge errechnet. Darüber hinaus wurden die erforderlichen Aufzeichnungspflichten und vorzunehmenden Meldungen in einem Merkblatt aufgelistet. Mit Hilfe dieser Ausarbeitung und der Hochrechnung der Steuerbelastung und SV-Beiträge wird den Musterbetrieben einerseits das Führen von korrekten Aufzeichnungen erleichtert, andererseits wird der künftige Liquiditätsbedarf für Steuer- und SV-Beitragszahlungen dargelegt.

Die Analyse der Expansionspläne von Musterbetrieb A hat gezeigt, dass die geplante Vermietung der Almhütte als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit einzustufen ist und damit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden. Dies hat zur Folge, dass die jährlichen Einnahmen aufzuzeichnen sind und eine gesonderte Gewinnermittlung stattfinden muss, die Umsätze aber in der Pauschalierung gemäß § 22 UStG erfasst sind. Durch die Be- und Verarbeitung im geplanten Ausmaß werden jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Dadurch ist auf die Umsätze des Gewerbebetriebs, der nicht unter den Anwendungsbereich der GewO fällt, unter anderem die USt-Regelbesteuerung anzuwenden und UVAs sind zumindest quartalsweise zu erstellen. Die Berechnungen haben weiters ergeben, dass die Einbindung der Ehegattin des Betriebsführers als Gewerbetreibende auf Basis der vorliegenden Expansionspläne aus steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Sicht nicht vorteilhaft ist.

Die Berechnungen für Musterbetrieb B haben im Wesentlichen ergeben, dass durch die land- und forstwirtschaftlichen Dienstleistungen sowie die zwischenbetriebliche Zusammenarbeit inkl. Verrechnung der Arbeitsleistung aktuell und bei geplanten Erweiterungen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden. Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden auf Basis der erarbeiteten Expansionspläne durch die Überschusseinspeisung erwirtschaftet. Bei einem verpflichtenden Wechsel der Gewinnermittlungsart zur Einnahmen-Ausgaben Rechnung konnte aufgrund der vorliegenden Daten die gesamte ESt-Belastung für den Steuerpflichtigen nicht ermittelt werden. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht wurde festgestellt, dass bei einem Wechsel von der Pauschalierung gemäß § 22 UStG zur USt-Regelbesteuerung nur aus den Nebenbetrieben und -tätigkeiten mit einer USt-Zahllast von über 10 000,00 € pro Jahr zu rechnen ist. Aus derzeitiger Sicht ist anzunehmen, dass die Höhe der SV-Beiträge durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht wesentlich verändert wird.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das Betreiben von land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben und -tätigkeiten aufgrund der umfassenden steuer- und

sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen für jeden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb individuell zu beurteilen ist. Aus gewerbe-, steuer- sowie sozialversicherungs-rechtlicher Sicht ergeben Sonderbestimmungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft – die sich gravierend auf Nebenbetriebe und -tätigkeiten auswirken – eine Reihe von Problemstellungen, die eine betriebspezifische Beurteilung erforderlich machen.

Die theoretischen Ausführungen, die abgeleiteten Aufzeichnungs- und Meldepflichten in der vorliegenden Arbeit sowie die Berechnung der Steuerbelastung und SV-Beiträge wurden auf die Musterbetriebe zugeschnitten und decken deren Problemstellungen ab. Bei Änderungen der betrieblichen Strukturen beziehungsweise der ausgeführten Nebenbetriebe und -tätigkeiten ist eine Revision der ausgearbeiteten Sachverhalte unumgänglich.

Für sämtliche erarbeiteten Themenbereiche sind die gesetzlichen Vorschriften, ergänzt durch Fachliteratur und Judikate verwendet worden. Die vorliegende Arbeit wurde anhand der aktuellen Rechtslage ausgearbeitet. Um Änderungen in der Gesetzgebung gerecht zu werden, sollte die Aktualität der dargestellten gesetzlichen Bestimmungen regelmäßig überprüft werden.

Ausblickend ist festzuhalten, dass durch die Vielzahl der land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe und -tätigkeiten und ihrer möglichen Ausgestaltungsformen die gesetzlichen Vorschriften des Gewerbe-, Steuer- und Sozialversicherungsrechts noch Raum für umfassendere Betrachtungen bieten. Beispielsweise zieht die Veredelung von weiteren Produkten, wie von alkoholischen Getränken in einem Be- und Verarbeitungsbetrieb oder der Betrieb eines Buschenschankes weitreichende steuer- und sozialversicherungsrechtliche Konsequenzen mit sich. Darüber hinaus sind bei weiterem Wachstum Investitionen in das Anlagevermögen und das Beschäftigen von Arbeitnehmern unvermeidbar. Das erarbeitete Tool kann bei Bedarf in Hinblick auf den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb sowie auf die Nebenbetriebe und -tätigkeiten jederzeit angepasst und erweitert werden. Abschließend ist anzumerken, dass durch die wirtschaftlich unsichere Situation und die ständige Veränderung der Märkte Nebenbetriebe und -tätigkeiten für Land- und Forstwirte als sichere Einnahmequelle immer mehr an Bedeutung gewinnen werden.

Literaturverzeichnis

- ABT, R./KAREL, D./KURAHS, M.-L. [2018]: Umsatzsteuer im Rechnungswesen: Praxis-Handbuch mit 210 Beispielen für Buchhaltung und Bilanz, 8. Aufl., Graz: Bilanz-Verlag GmbH, 2018.
- ACHATZ, M./RUPPE, H. [2017]: Umsatzsteuergesetz Kommentar, 5. Aufl., Wien: Linde, 2017.
- AIGNER, G./RENNER, B. [2017]: Praxisbeispiele zur Einkommensteuer, Wien: Linde, 2017.
- BAUER-EDER, W./WAGNER, J. [2016]: Einheitsbewertung, in: Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft, hrsg. von TRAUNER, A./WAKOUNIG, M., 3. akt. Aufl., Wien: Linde, 2016, S. 80-244.
- BERGER, W./WAKOUNIG, M. [2020]: Umsatzsteuer Kompakt 2020/2021: Praxisleitfaden mit Fallbeispielen und Lösungen, 8. Aufl., Wien: Linde, 2020.
- BLÜHBERGER, G. [2021]: One-Stop-Shops bei Reihengeschäften, in: BÖB, 2021, 87, S. 17-21.
- BMDW [31.01.2022]: Bundeseinheitliche Liste der freien Gewerbe, <https://www.bmdw.gv.at/Services/Publikationen/Bundeseinheitliche-Liste-der-freien-Gewerbe.html>, [23.02.2022].
- BMLRT [2017]: Begriffsbestimmungen der Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft, Wien: o.V., 2017.
- BÖCK, M./JILCH, M. [2021]: Land- und Forstwirtschaft: Änderungen bei der Gewinnermittlung, in: SWK (Wien) vom 05.01.2021, S. 22 ff.
- BRAUNER, P./PEYERL, H./PUM, W./URBAN, C. [2015]: Rechtsformwahl in der Land- und Forstwirtschaft: Gestaltung und Besteuerung, Wien: Verlag Österreich, 2015.
- DACHVERBAND DER ÖSTERREICHISCHEN SOZIALVERSICHERUNGEN [2021]: Beitragsrechtliche Werte in der Sozialversicherung 2022, <https://www.svs.at/cdscontent/load?contentid=10008.763170&version=1640851356> [28.12.2021].
- GRAF, A. [2016]: Umsatzsteuer, in: Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft, hrsg. von TRAUNER, A./WAKOUNIG, M., 3. akt. Aufl., Wien: Linde, 2016, S. 621-725.
- HAGER, T./STAUBER, C. [2020]: Pauschalierungen: Darstellung der neuen Pauschalierung gem § 17 Abs 3a EStG, in: SWK Spezial (Wien) vom 20.03.2020, S. 19-29.
- HAMMERL, C. [2017]: Land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten (Nebenerwerb), in: Einkommensteuer Kommentar, hrsg. von DORATL, W./KIRCHMAYR, S./MAYR, G./ZORN, N., 19. Lfg., Wien: Nexis Lexis, 2017, S. 35-58.
- HAMMERL, C. [2017]: Die wirtschaftliche Unterordnung bei land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten, in: RdW (2017), 3, S. 188-190.
- HOFER, A./KREIMER-KLETZENBAUER, K./SEIDL, W. [2021]: Sozialversicherung 2021, Wien: Nexis Lexis, 2021.
- HUBMANN, N. [2016]: Einkommen- und Umsatzsteuer in der Land- und Forstwirtschaft, 2. Aufl., Wien: Nexis Lexis, 2016.

- HUNGER, F./PENNINGER, K [2016]: Zuschläge in der Tierhaltung, <https://ooe.lko.at/zuschl%C3%A4ge-in-der-tierhaltung+2400+2446708>, [30.11.2021].
- JILCH, M. [2015]: Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 5. Aufl., Wien: Nexis Lexis, 2015.
- KAMLEITHNER, B./TAUNER, A./WAKOUNIG, M. [2014]: Die land- und forstwirtschaftliche Hauptfeststellung 2014, Wien: Linde, 2014.
- KATALAN-DWORAK, T. [2019]: Einteilung der Gewerbe, in: Praxishandbuch Gewerbeordnung, hrsg. von KATALAN-DWORAK, T., Wien: Linde, 2019, S. 1-38.
- KOLLMANN, G. [2021]: Leistungen eines anderen Unternehmers, in: USTG Umsatzsteuergesetz Kommentar, hrsg. von MELHARDT, S./TUMPEL, M., Wien: Linde, 2021, Rz. 126-132.
- KORAN, B./RITZ, C. [2021]: Kommentar BAO Bundesabgabenordnung, 7. Aufl., Wien: Linde, 2021.
- KUGLER, J./WEICHSELBRAUN, W. [2016]: Bewertung in der Landwirtschaft auf einem Blick, <https://www.lko.at/informationen-und-fachartikel+2400++2188445>, [01.12.2021].
- KRIMBACHER, J. [2016]: Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe bzw. Nebentätigkeiten, in: Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft, hrsg. von TRAUNER, A./WAKOUNIG, M., 3. akt. Aufl., Wien: Linde, 2016, S. 265-397.
- LANG, M. [2022]: Nebengewerbe – Sozialversicherung, <https://ooe.lko.at/nebengewerbe-sozialversicherung+2400+3617448>, [28.03.2022].
- MAYR, R. [2021]: Urlaub am Bauernhof: Neue Rechtsansicht des Finanzministeriums, <https://sbg.lko.at/urlaub-am-bauernhof-neue-rechtsansicht-des-finanzministeriums+2400+3430969>, [23.12.2021].
- MAYR, G./HAYDEN, T. [2020]: Kommentar zu § 3 EStG – Steuerbefreiungen, in: Kommentar zum EStG, hrsg. von DORALT, W./KIRCHMAYR, S./MAYR, G./ZORN, N., 21. Lfg., Wien: Facultas, 2020.
- ORTNER, M, [2016]: Handbuch zur Eigenkontrolle, hrsg. von LFI Österreich, 5. Aufl., Wien: LFI Österreich, 2016.
- o.V. [2022]: Sozialversicherung der Gewerbetreibenden, https://www.wko.at/service/arbeitsrecht-sozialrecht/Sozialversicherung_der_Gewerbetreibenden.html#:~:text=Selbst%C3%A4ndigenvorsorge%20freiwillig%20hineinoptieren.-,H%C3%B6he%20der%20Beitr%C3%A4ge%20und%20Beitragsgrundlage,von%20der%20H%C3%B6he%20der%20Beitragsgrundlage, [13.03.2022].
- o.V. [2022]: Registrierkassenpflicht – FAQ, <https://www.wko.at/service/steuern/Registrierkassenpflicht---FAQ.html>, [19.02.2022].
- o.V. [2022]: Der innergemeinschaftliche Erwerb, https://www.wko.at/service/steuern/Der_inneregemeinschaftliche_Erwerb.htm,l, [18.02.2022].
- o.V. [2022]: Änderungen zum Jahreswechsel, <https://news.wko.at/news/wien/Das-bringt-der-Jahreswechsel.html#:~:text=Erh%C3%B6hung%20des%20Gewinnfreibetrags,auf%20bis%20zu%204500%20Euro>, [28.01.2022].

- o.V. [2022]: Maschinenring, <https://www.maschinenring.at/impressum>, [12.01.2022].
- o.V. [2021]: Voraussetzungen für die Erlangung einer Gewerbeberechtigung, https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Voraussetzungen_fuer_die_Erlangung_einer_Gewerbeberechtigu.html, [23.02.2022].
- o.V. [2021]: Land- und Forstwirtschaft – Ausnahmen von der Gewerbeordnung – FAQs, https://www.wko.at/service/wirtschaftsrechtgewerberecht/Land_und_Forstwirtschaft_Ausnahmen_von_der_Gewerbeordnu.html, [10.12.2021].
- o.V. [2021]: Mitversicherung von Angehörigen, https://www.wko.at/service/arbeitsrecht-sozialrecht/Zusatzbeitrag_fuer_die_Mitversicherung_von_Angehoerigen.html, [08.02.2022].
- o.V. [2021]: Land—und Forstwirtschaft – Ausnahmen von der Gewerbeordnung, https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Land_und_Forstwirtschaft_-_Ausnahmen_von_der_Gewerbeordnu.html, [10.12.2021].
- o.V. [2021]: Land- und Forstwirtschaftliches Register, https://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/land_und_forstwirtschaft/land_und_forstwirtschaftliches_register/index.html, [05.12.2021].
- o.V. [2021]: bäuerliche Nebentätigkeiten I, Wien: Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen, 2021.
- o.V. [2020]: Aus SVA und SVB wird SVS, <https://www.wko.at/service/t/arbeitsrecht-sozialrecht/aus-sva-und-svb-wird-svs.html>, [05.02.2022].
- o.V. [2019]: Gewinnermittlung – allgemeine Vorschriften, <https://www.steuerverein.at/4-gewinnermittlung-allgemeine-vorschriften-%C2%A7%C2%A7-4-und-5-estg-1988-teil-2/>, [26.02.2022].
- o.V. [2016]: Umsatzsteuerpflicht bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, in: USt 2016, 138, S. 1-2.
- o.V. [2015]: Land- und Forstwirtschaft – Vorsteuerberichtigung, in: USt – Umsatzsteuer aktuell vom 10.05.2015, S. 4.
- o.V. [2013]: Photovoltaikanlagen aus steuerrechtlicher und gewerberechtlicher Sicht, Wien: WKO, 2013.
- PETSCHENIGG, G. [2015]: Land- und Forstwirtschaft im EStR – Wartungserlass 2015, in: SWK 2015, 28, S. 1292-1304.
- PEYERL, H. [2021]: § 21, in: JAKOM Einkommensteuergesetz, hrsg. von KANDUTH-KRISTEN, S./LAUDACHER, M./LENNEIS, C./MARSCHNER, E./PEYERL, H., 14. Aufl., Wien: Linde, 2021, S. 1154-1172.
- RADEISEN, R. [2021]: Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze, https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium/innenumsatz-1-nichtsteuerbarkeit-des-innenumsatzes_idesk_PI20354_HI1342170.html, [10.04.2022].
- RESCHENHOFER, P./SINABELL, F./SOMMER, M. [2021]: Die Entwicklung der Wertschöpfungsanteile der österreichischen Landwirtschaft, Wien: o.V., 2021.

- RÖßLER, F. [2020]: § 22 UStG, in: Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, hrsg. von ECKER, T./EPPLY, T./RÖßLER, F./SCHWAB, D., 64. Lfg., Wien: Nexis Lexis, 2020.
- SCHRANK, F. [2021]: Arbeits- und Sozialversicherungsrecht, 89. Lfg., Wien: Nexis Lexis, 2021.
- SCHUCHTER, H. [2021]: § 22 UStG, in Kommentar zum UStG, hrsg. von MELHARDT, S./TUMPEL, M., 3. Aufl., Wien: Linde, 2021.
- SCHWEINBERGER, M. [2016]: Wechsel der Gewinnermittlungsart, in: Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft, hrsg. von TRAUNER, A./WAKOUNIG, M., 3. akt. Aufl., Wien: Linde, 2016, S. 397-434.
- STAUDACHER, A. [2017]: Anstellung des Ehepartners als Steuerfalle, in: Kurier (Wien) vom 11.02.2017, <https://kurier.at/wirtschaft/anstellung-des-ehepartners-als-steuerfalle/245.880.188> [24.02.2022].
- STAUBER, C./STÜCKLER, K./UEDL, F. [2021]: § 17 EStG, in: Kommentar zum EStG, hrsg. von BÜSSER, S./EHRKE-RABEL, T./PETRITZ, M./SUTTER, F., 70. Lfg., Wien: Nexis Lexis, 2021.
- STICH, H. [2022]: Doppelversicherung – Land- und Forstwirte, Pers. E-Mail, Mitarbeiter SVS, [03.03.2022].
- TUMPEL, M. [2022]: Steuern kompakt 2022, 1. Aufl., Wien: Linde, 2022.
- WILFINGER, H. [2018]: Gewerberecht, in: rechtliches zur Direktvermarktung, hrsg. von ÖSTERREICHER, U./PENNINGER, K./WILFINGER, H./ZAPFL, W., 2. Aufl., Wien: LFI Österreich, 2018, S. 5-16.
- ZAPFL, W. [2018]: Steuer, in: rechtliches zur Direktvermarktung, hrsg. von ÖSTERREICHER, U./PENNINGER, K./WILFINGER, H./ZAPFL, W., 2. Aufl., Wien: LFI Österreich, 2018, S. 17-27.

Entscheidungsregister:

- BFG 29.10.2018, RV/3100162/2013, Vermietung von zwei Ferienwohnungen als LuF Nebenbetrieb, <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s4>, [23.12.2021].
- BFG 07.09.2020, RV/7102915/2012, Ermittlung der fiktiven AfA und Restnutzungsdauer mittels Bewertungsgutachten, <https://www.lindedigital.at/#id:bfg-129656-rv-7102915-2012>, [04.04.2022].
- UFS 30.12.2003, RV/1890-L/02, Vorsteuerberichtigung bei Erwerb eines Wirtschaftsgutes für den pauschalierten Betrieb und späterer Verwendung für den nicht pauschalierten Betrieb, https://360.lexisnexis.at/d/u_finanz_UFS_2003_Inat_cases_vt_7861_48_6e55d78def, [09.03.2002].
- UFS 22.09.2009, RV/1407-W/07, Winterdienst als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb, <https://rdb.manz.at/document/rdb.tso.ENfindok42875TE>, [22.12.2021].
- VwGH 16.03.1979, 2979/76, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Mitunternehmerschaft, <https://rdb.manz.at/document/rdb.tso.EN0920004358>, [10.12.2021].

- VwGH 04.03.1986, 85/14/0146, Zukäufe bei Be- und Verarbeitungsbetrieben,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?ResultFunctionToken=ff9d0c2d-8941-4036-9756-b387672d8eb8&Abfrage=Vwgh&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=85%2f14%2f0146&VonDatum=&BisDatum=20.02.2022&Norm=&ImRisSeitVonDatum=&ImRisSeitBisDatum=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=100&Suchworte=&Dokumentnummer=JWR_1985140146_19860304X04,
[20.02.2022].
- VwGH 29.09.1987, 84/14/0092, Verpachtung,
https://rdb.manz.at/document/ris.vwghr.JWR_1984140092_19870929X01?source=726462233230323130353036237269732e6e2e4e4f5231323031383538332352534c2332333231303336393032, [14.12.2021].
- VwGH 29.04.1991, 90/15/0174, land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?ResultFunctionToken=9c4b59d0-a161-431b-9d7b-28ec8a92b6a8&Abfrage=Vwgh&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=90%2f15%2f0174&VonDatum=&BisDatum=24.12.2021&Norm=&ImRisSeitVonDatum=&ImRisSeitBisDatum=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=100&Suchworte=&Dokumentnummer=JWT_1990150174_19910429X00,
[23.12.2021].
- VwGH 26.11.1991, 91/14/0188, gemischt genutzte Wirtschaftsgüter in zwei Betrieben,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?ResultFunctionToken=3a22cbb4-5afc-41db-a581-5c8d9b396142&Abfrage=Vwgh&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=91%2f14%2f0188&VonDatum=&BisDatum=26.02.2022&Norm=&ImRisSeitVonDatum=&ImRisSeitBisDatum=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=100&Suchworte=&Dokumentnummer=JWT_1991140188_19911126X00,
[26.02.2022].
- VwGH 15.12.1992, 92/14/0189, Steuern vom Einkommen und Ertrag,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?ResultFunctionToken=92619740-93f7-47e1-aca8-d1dfbba34b79&Abfrage=Vwgh&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=92%2f14%2f0189&VonDatum=&BisDatum=17.02.2022&Norm=&ImRisSeitVonDatum=&ImRisSeitBisDatum=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=100&Suchworte=&Dokumentnummer=JWT_1992140189_19921215X00,
[17.02.2022].
- VwGH 21.07.1998, 93/14/0134, land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten,
https://rdb.manz.at/document/ris.vwghr.JWR_1993140134_19980721X01,
[02.12.2021].

- VwGH 21.07.1998, 93/14/0134, Apartmentvermietung,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?ResultFunctionToken=eddbc1cc-946d-4888-9ca0-e78d7c225b9f&Abfrage=Vwgh&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=93%2f14%2f0134&VonDatum=&BisDatum=24.12.2021&Norm=&ImRisSeitVonDatum=&ImRisSeitBisDatum=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=100&Suchworte=&Dokumentnummer=JWT_1993140134_19980721X00, [22.12.2021].
- VwGH 16.09.200, 99/14/0228, Veredelungs- und Verarbeitungsbetriebe,
https://rdb.manz.at/document/ris.vwght.JWT_1999140228_20030916X00, [07.12.2021].
- VwGH 22.03.2006, 2001/13/0289, Besteuerung von Subventionen in der Land- und Forstwirtschaft,
https://www.ris.bka.gv.at/JudikaturEntscheidung.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_2001130289_20060322X01&ShowPrintPreview=True, [20.12.2021].
- VwGH 30.03.2006, 2003/15/0062, Überlassung eines landwirtschaftlich genutzten Grundstücks,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?ResultFunctionToken=6755b3f0-468f-433a-bda7-99cca5ea3005&Abfrage=Vwgh&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=2003%2f15%2f0062&VonDatum=&BisDatum=04.03.2022&Norm=&ImRisSeitVonDatum=&ImRisSeitBisDatum=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=100&Suchworte=&Dokumentnummer=JWT_2003150062_20060330X00, [04.03.2022].
- VwGH 23.02.2010, 2006/15/00920093, Unterordnung der land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten,
https://www.ris.bka.gv.at/JudikaturRechtssaetze.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_2006150092_20100223X00, [23.12.2021].
- VwGH 31.05.2011, 2008/15/0129, Abgrenzung land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit und Gewerbebetrieb,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?ResultFunctionToken=5bc00806-b521-4be9-8f51-1342765c60fe&Abfrage=Vwgh&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=2008%2f15%2f0129&VonDatum=&BisDatum=24.12.2021&Norm=&ImRisSeitVonDatum=&ImRisSeitBisDatum=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=100&Suchworte=&Dokumentnummer=JWT_2008150129_20110531X00, [22.12.2021].
- VwGH 25.02.2015, 2010/13/0189, Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?ResultFunctionToken=aa58587d-27ba-4e06-a49d-a8e9086709f2&Abfrage=Vwgh&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=2010%2f13%2f0189&VonDatum=&BisDatum=09.03.2022&Norm=&ImRisSeitVonDatum=&ImRisSeitBisDatum=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=100&Suchworte=&Dokumentnummer=JWT_2010130189_20150225X00, [09.03.2022].

VwGH 17.10.2017, 2016/15/0027, Nutzungsüberlassung von Teilen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs,
[VwGH 28.05.2019, 2019/15/0014, wirtschaftliche Unterordnung der Nebentätigkeit,
\[VwGH 24.10.2019, 2018/15/0021, UST-Pauschalierung nach § 22 UStG,
\\[#### **Richtlinien und Erlässe:**\\]\\(https://www.ris.bka.gv.at/JudikaturRechtssaetze.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_2018150021_20191024J00, \\[17.02.2022\\].</p></div><div data-bbox=\\)\]\(https://www.ris.bka.gv.at/JudikaturEntscheidung.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_2019150014_20190528L00, \[25.12.2021\].</p></div><div data-bbox=\)](https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?ResultFunctionToken=77769643-00dd-4cbd-ae0e-c0d93882d62a&Abfrage=Vwgh&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=Ra+2016%2f15%2f0027&VonDatum=&BisDatum=04.03.2022&Norm=&ImRisSeitVonDatum=&ImRisSeitBisDatum=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=100&Suchworte=&Dokumentnummer=JWR_2016150027_20171017L01, [04.03.2022].</p></div><div data-bbox=)

EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF vom 06.05.2021, BMF-010200/0024-IV/6/2019 i.d.F. 10.05.2021.

UStR 2000, Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF, vom 28.11.2019, BMF-010219/0270-IV/4/2019 i.d.F. 28.11.2019.

ERLASS des BMF 010219/0488-VI/4/2013 vom 24.02.2014, Steuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, [ERLASS des BMF 010102/0007-I/8/2019 vom 23.12.2019, Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht,
\[Seite | 96\]\(https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e2s1, \[19.02.2022\].</p></div><div data-bbox=\)](https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s1, [23.12.2021].</p></div><div data-bbox=)

Anhang

Land- und forstwirtschaftliche Urprodukte:

- **Fisch, Wild und Fleisch von landwirtschaftlichen Nutztieren:** gerupft, abgezogen, geschuppt, frei von ungenießbaren Teilen, im Ganzen, halbiert, bei Rindern in Fünfteln
- **Milchprodukte ohne geschmacksverändernde Zusätze:** rohe und pasteurisierte Milch, Sauerrahm, Schlagobers, Sauermilch, Buttermilch, Jogurt, Kefir, Topfen, Butter, Molke
- **althergebrachte Käse:** Almkäse, Bergkäse, Zieger, Schotten, Graukäse, Kochkäse, Rässkäse, Hobelkäse, roher oder in Öl eingelegter und gewürzter Schaf- oder Ziegenfrischkäse, Bierkäse
- **Obst und Gemüse:** Tafel- und Pressobst, Dörrobst, Beeren, Gemüse und Erdäpfel gewaschen, zerteilt, geschält oder getrocknet, gekochte Rohnen/Rüben, Edelkastanien, Mohn, Nüsse, Kerne, wilde und gezüchtete Pilze, Sauerkraut, Suppengrün, frische oder getrocknete Tee- und Gewürzkräuter, frische oder getrocknete Schnittblumen oder Blütenblätter, Jungpflanzen, Obst- und Ziersträucher, Topfpflanzen, Zierpflanzen, Gräser, Moose, Flechten, Reisig, Wurzeln, Zapfen, Samen
- **Getränke:** Obstwein/Most, Obststurm, Süßmost, direkt gepresster Obst- Gemüse oder Beerensaft, Nektar, Sirup, Wein, Traubenmost, Sturm, Beerenwein, Met
- **Holz:** Rundholz, Brennholz, Hackschnitzel, Rinde, Christbäume, Forstpflanzen, Forstgewächse, Reisig, Schmuckreisig, Holzspäne, Schindeln, Holzkohle, Pech, Harz, rohe Bretter und Balken wenn das Rohmaterial zu 65 % aus dem eigenen Wald stammt
- Getreide, Stroh, Silage, rohe/gehäckselte/gemahlene/gepresste Streu, Heu, Humus, Komposterde, Rasenziegel, Humus, Naturdünger, Mist, Gülle
- Eier, Cremehonig, Honig, Propolis, Gelee Royal, Speiseöle, Samen, Federn, Haare, Hörner, Geweihe, Zähne, Klauen, Krallen, Talg, Blütenpollen, Wachs, Angora- und Schafwolle

Land- und forstwirtschaftliche be- und verarbeitete Produkte:

- **Fisch, Wild und Fleisch von landwirtschaftlichen Nutztieren:** wenn kleiner als halbiert beziehungsweise bei Rindern kleiner als gefünftelt; Fleischwaren aller Art wie Würste, Faschiertes oder Geselchtes; geräucherter, getrockneter oder gebeizter Fisch; Fischprodukte wie geräucherte Rogen, Sulz, Laibchen oder Pasteten; Fischfilets ohne Gräten und Bauchlappen; gewürzte Brathühner
- **Milch und Milchprodukte:** Butteraufstriche; Butterschmalz; Fruchtojogurt; Mischgetränke wie Trinkjogurt, Kakao, Eiskaffee; Speiseeis; Quargel; Topfenaufstriche; Topfen- oder Käseknödel; Mozzarella; geräucherter oder paniertes Ziegenkäse; Weichkäse; Schnittkäsesorten, die nicht in der Urprodukteverordnung gelistet sind; Hartkäsesorten, die nicht in der Urprodukteverordnung gelistet sind; Milchkosmetika
- **Getreide und Backwaren:** Brot, Gebäck, Mehlspeisen, Torten; Schrot; Mehl; Flocken; Müsli; Grieß; Dinkelreis; Teigwaren; Brösel
- **Obst, Gemüse und Blumen:** gemahlene Nüsse; gemahlener Mohn; Essiggemüse; eingelegte Essiggurken oder Pfefferoni; eingelegter Knoblauch; Russenkraut; roter Rübensaft; Senfgurken; Kraut- oder Karottensalat; Käferbohnenalat; Chutney; Ketchup; Senf; Kren im Glas; Tomatenmark; Suppengewürz; Knabberkerne; Sojabohnen; eingelegte Früchte; Gelees; Kompotte; Apfelmus; Marmeladen; Birnenmehl; Kränze; Kräuterduftkissen; Trockenblumengestecke
- **Getränke:** Edelbrände; Weinbrand; Liköre; Essig; angesetzte Schnäpse; Schaumwein; Sekt; Holundersekt;
- **forstwirtschaftliche Erzeugnisse:** Holzspielzeug; Schneestangen; Zaunpfähle; weiterverarbeitete (gehobelte, lackierte) Bretter und Balken; Pellets; wenn Eigenholzanteil weniger als 65 % rohe Bretter, Balken und gefrästes Rundholz
- ätherische Öle; technische Öle; Traubenkernöl; Traubenkernschrot oder -mehl; Essenzen; Binderwaren; rohe, gekochte oder gefärbte Eier; bemalte Eier; Felle; Gewürzbilder; Gewürzsträuße; Leinenstickereien; Schnitzereien aus Holz; Haut; Kräutersalz; Badesalz; Wachskerzen und -figuren; Propoliscreme und -tropfen; Gelee Royal Creme; Schafwollprodukte; Honig mit Nüssen oder Früchten; Wollprodukte von Alpakas; Speiseöle

Screenshots – Praxisoutput

Berechnung – Betrieb A

1. Darstellung der betrieblichen Situation
2. land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten
3. steuer- und sozialversicherungsrechtliche Situation des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs
4. steuer- und sozialversicherungsrechtliche Gesamtbetrachtung
5. Aufzeichnungspflichten und vorzunehmende Meldungen
6. Berechnungshilfe

Darstellung der betrieblichen Situation – Betrieb A

Aktuell:

Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs

• alleinige Betriebsführung	
• jährliche Einnahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs:	96 600,00 €
• Gewinnermittlungsart:	Vollpauschalierung
• Umsatzsteuer:	pauschaliert
• Sozialversicherung - Beitragsgrundlagenermittlung:	pauschal
• Einnahmen aus Nebenbetrieben oder -tätigkeiten:	0,00 €

Szenario 1:

Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs und Verkauf von Urprodukten:

• Situation des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs wie in „Aktuell“	
• jährliche Brutto-Einnahmen aus Verkauf von Urprodukten:	7 716,50 €
• jährliche Brutto-Ausgaben für Verkauf von Urprodukten:	keine Aufzeichnungen
• Einnahmen aus Nebenbetrieben oder -tätigkeiten:	0,00 €

Szenario 2

Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs und Verkauf von be- und verarbeiteten Produkten und von Urprodukten sowie Anbieten von Urlaub am Bauernhof

• Situation des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs wie in „Aktuell“	
• jährliche Brutto-Einnahmen aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieb:	86 940,00 €
• jährliche Brutto-Einnahmen aus Verkauf von Urprodukten:	12 150,00 €
• jährliche Brutto-Ausgaben für Verkauf von Urprodukten:	keine Aufzeichnungen
• jährliche Brutto-Einnahmen aus Be- und Verarbeitung von Urprodukten:	51 500,00 €
• jährliche Brutto-Ausgaben für Rohstoffe und Waren für Be- und Verarbeitung (an Dritte):	7 400,00 €
• jährliche Brutto-Ausgaben für bezogene Leistungen für Be- und Verarbeitung (an Dritte):	4 500,00 €
• jährlicher Innenumsatz für Rohstoffe aus land- und forstwirtschaftlichem Betrieb:	9 000,00 €
• einmalige Brutto-Ausgaben für Erreichung des Verkaufsbereichs:	9 500,00 €
• jährlicher Anteil der zugekauften Produkte für die Be- und Verarbeitung:	14,37%
• jährlicher Anteil der Einnahmen aus Be- und Verarbeitung an den Gesamteinnahmen:	31,20%
• jährliche Brutto-Einnahmen aus Vermietung von Ferienwohnung/Urlaub am Bauernhof:	14 500,00 €
• jährliche Brutto-Ausgaben aus Vermietung von Ferienwohnung/Urlaub am Bauernhof:	keine Aufzeichnungen

Szenario 3:

Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs und Anbieten von Urlaub am Bauernhof;

Einkünfte aus Be- und Verarbeitung von Urprodukten werden der Ehegattin zugerechnet:

• Situation des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs wie in „Aktuell“	
• jährliche Brutto-Einnahmen aus Verkauf von Urprodukten:	12 150,00 €
• jährliche Brutto-Ausgaben für Verkauf von Urprodukten:	keine Aufzeichnungen
• jährliche Einnahmen aus Vermietung von Ferienwohnung/Urlaub am Bauernhof:	14 500,00 €
• jährliche Brutto-Ausgaben aus Vermietung von Ferienwohnung/Urlaub am Bauernhof:	keine Aufzeichnungen
• jährliche Bruttoeinnahmen aus Be- und Verarbeitung von Urprodukten:	51 500,00 €
• jährliche Brutto-Ausgaben für bezogene Leistungen für Be- und Verarbeitung (an Dritte):	4 500,00 €
• jährliche Brutto-Ausgaben für Be- und Verarbeitung (an Dritte):	7 400,00 €
• jährliche Brutto-Ausgaben für Be- und Verarbeitung (an Land- und Forstwirtschaft):	9 660,00 €
• jährliche Brutto-Ausgaben für Gebäudemiete (an Land- und Forstwirtschaft/ohne USt):	3 000,00 €

land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe und -tätigkeiten - Betrieb A

land- und forstwirtschaftlicher Be- und Verarbeitungsbetrieb:

- Werden Urprodukte aus dem luf Hauptbetrieb be- und verarbeitet?
 Liegen die jährlichen Brutto-Einnahmen aus der Be- und Verarbeitung über 40 000,00 €?
 Werden Waren und Produkte im Wert von mehr als 25 % der Einnahmen aus der Be- und Verarbeitung zugekauft?
 Liegen die jährlichen Brutto-Einnahmen aus der Be- und Verarbeitung über 25 % der Gesamteinnahmen?

Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
nein	nein	ja	ja
-	-	ja	ja
-	-	nein	ja
-	-	ja	ja

Privatzimmervermietung / Urlaub am Bauernhof:

- Werden max. 10 Betten mit Frühstück und täglicher Reinigung angeboten?
 Werden max. 10 Betten mit Frühstück, täglicher Reinigung und Nebenleistungen angeboten?
 Werden max. 10 Betten ohne Frühstück und ohne täglicher Reinigung, aber mit Nebenleistungen angeboten?

aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
nein	nein	nein	nein
nein	nein	nein	nein
nein	nein	ja	ja

Einkunftsart und jährliche Einnahmen

land- und forstwirtschaftlicher Be- und Verarbeitungsbetrieb
 Privatzimmervermietung / Urlaub am Bauernhof

Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
-	n.a.	-	51 500,00 € EK aus Gew.
-	n.a.	-	14 500,00 € EK aus LuF

Land- und forstwirtschaftlicher Be- und Verarbeitungsbetrieb

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

	Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
Gewinnermittlung				
pauschale Gewinnermittlung:				
Einnahmen/Jahr	-	-	-	-
-70 % Pauschalausgaben	-	-	-	-
Gewinn	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Einnahmen-Ausgaben Rechnung:				
Einnahmen/Jahr	-	-	-	-
- Ausgaben in tats. Höhe	-	-	-	-
Gewinn vor SV-Beiträgen	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
- SV-Beiträge	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Gewinn	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
günstigere Variante	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Differenz	0,0 €	0,0 €	0,0 €	0,0 €
SV-Beiträge	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Umsatzsteuer - Zahllast/Gutschrift				
Pauschalierung gemäß § 22 UStG	Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
Gutschrift/Zahllast pro Jahr	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
SV - Beiträge				
pauschale Beitragsgrundlagenermittlung	Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
Beitragsgrundlage jährlicher SV-Beitrag	-	-	-	-
Beitragsgrundlage jährlicher SV-Beitrag	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
kleine Option	-	-	-	-
Beitragsgrundlage jährlicher SV-Beitrag	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Gewinnermittlung			Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3	
Einnahmen/Ausgaben-Rechnung	Einnahmen/Jahr		-	-	46 818,18 €	46 818,18 €	
	- Ausgaben in tats. Höhe		-	-	-20 900,00 €	-17 060,00 €	
	- Errichtungskosten Verkauf		-	-	-527,78 €	-	
	- Gebäudemiete		-	-	-	-3 000,00 €	
	Gewinn vor SV		0,00 €	0,00 €	25 390,40 €	26 758,18 €	
	- SV Beiträge		0,00 €	0,00 €	-3 685,38 €	-6 897,50 €	
	Gewinn aus Gew.		0,00 €	0,00 €	21 705,02 €	19 860,68 €	
	Basispauschalierung			Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
	Einnahmen/Jahr		-	-	46 818,18 €	46 818,18 €	
	- Ausgaben für Rohstoffe/Waren		-	-	-16 400,00 €	-17 060,00 €	
- 12 % pauschale Ausgaben		-	-	-5 618,18 €	-5 618,18 €		
Gewinn vor SV		0,00 €	0,00 €	24 800,00 €	24 140,00 €		
- SV Beiträge		0,00 €	0,00 €	-3 685,38 €	-6 203,98 €		
Gewinn aus Gew.		0,00 €	0,00 €	21 114,62 €	17 936,02 €		
günstigere Variante			0,00 €	0,00 €	21 114,62 €	17 936,02 €	
Differenz			0,00	0,00	590,40	1924,66	
SV-Beiträge			0,00 €	0,00 €	3 685,38 €	6 203,98 €	
Umsatzsteuer - Zahllast/Gutschrift			Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3	
UST-Regelbesteuerung	Umsatzsteuer		-	-	4 681,82 €	4 681,82 €	
	Vorsteuer		-	-	-2 088,89 €	-3 094,66 €	
	Zahllast/Gutschrift pro Jahr		0,00 €	0,00 €	2 592,93 €	1 587,16 €	
VSt-Pauschale <i>nur wenn Gewerbebetrieb von Land- und Forstwirt geführt wird</i>	USt		-	-	4 681,82 €		
	pauschale VSt		-	-	-3 090,00 €		
	Zahllast/Gutschrift pro Jahr			0,00 €	0,00 €	1 591,82 €	
	günstigere Variante			0,00 €	0,00 €	1 591,82 €	
	Differenz			0,00	0,00	1001,11	
SV - Beiträge			Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3	
pauschale Beitragsgrundlagenermittlung <i>nur wenn Gewerbebetrieb von Land- und Forstwirt geführt wird</i>	Beitragsgrundlage		-	-	14 340,00 €		
	jährlicher SV-Beitrag		0,00 €	0,00 €	3 685,38 €		
kleine Option <i>Einnahmen-Ausgaben Rechnung</i>	Beitragsgrundlage		-	-	25 390,40 €	26 758,18 €	
	jährlicher SV-Beitrag		0,00 €	0,00 €	6 525,33 €	6 897,50 €	
kleine Option <i>Basispauschalierung</i>	Beitragsgrundlage		-	-	24 800,00 €	24 140,00 €	
	jährlicher SV-Beitrag		-	-	6 373,60 €	6 203,98 €	

Privatzimmervermietung / Urlaub am Bauernhof

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

	Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
Gewinnermittlung				
Ansatz von pauschalen Ausgaben	-	-	14 500,00 €	14 500,00 €
	-	-	-4 350,00 €	-4 350,00 €
	0,00 €	0,00 €	10 150,00 €	10 150,00 €
			Einnahmen	
			-30/50 % Pauschalausgaben	
			Gewinn	

Umsatzsteuer - Zahllast/Gutschrift

	Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
Pauschalierung gemäß § 22 UStG	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €

SV - Beiträge

	Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
pauschale Beitragsgrundlagenermittlung	-	-	3 240,00 €	3 240,00 €
Beitragsgrundlage				
jährlicher SV-Beitrag	0,00 €	0,00 €	832,68 €	832,68 €

Steuer- und SV-rechtliche Situation des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs - Betrieb A

Gewinnermittlung

	Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
EHW der Eigenflächen	25 100,00 €	25 100,00 €	25 100,00 €	25 100,00 €
+ EHW der Zupachtungen (Fläche*eigenem Hektarsatz)	8 280,00 €	8 280,00 €	8 280,00 €	8 280,00 €
- EHW der Verpachtungen (Fläche*eigenem Hektarsatz)	-	-	-	-
- 30 % des alpwirtschaftlichen EHW	-	-	-	-
- forstwirtschaftlicher EHW (wenn über 15 000,00 €)	-	-	-	-
= maßgeblicher EHW	33 380,00 €	33 380,00 €	33 380,00 €	33 380,00 €
Gewinngrundbetrag (42 % des maßgeblichen EHW)	14 019,60 €	14 019,60 €	14 019,60 €	14 019,60 €
+ EK aus Substanzbetrieben	-	-	-	-
+ EK aus Be- und Verarbeitung	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
+ EK aus Hilfsbetrieben	-	-	-	-
+ EK aus Zimmervermietung/Urlaub am Bauernhof	0,00 €	0,00 €	10 150,00 €	10 150,00 €
+ EK aus LuF Dienstleistungen	-	-	-	-
+ EK aus überbetrieblicher Zusammenarbeit	-	-	-	-
+ Pachteinnahmen	-	-	-	-
+ Nutzungsentgelte für Schipisten/Leitungen etc.	-	-	-	3 000,00 €
+ EK aus Waldverkauf	-	-	-	-
+ EK aus Forstwirtschaft (wenn forstwirtschaftlicher EHW > 15 000,00 €)	-	-	-	-
= Summe der Einkünfte	14 019,60 €	14 019,60 €	24 169,60 €	27 169,60 €
- entrichteter Pachtzins (max. 25 % des zugepachteten EHW)	-2 070,00 €	-2 070,00 €	-2 070,00 €	-2 070,00 €
- entrichtete betriebliche Schuldzinsen	-	-	-	-
- Ausgedingelasten (700,000 € pauschal/Person oder tat. Kosten)	-700,00 €	-700,00 €	-700,00 €	-700,00 €
- entrichtete Sozialversicherungsbeiträge	-14 414,04 €	-14 414,04 €	-14 414,04 €	-14 414,04 €
- entrichtete SV-Beiträge für Be- und Verarbeitung	-	-	-	-
- entrichtete SV-Beiträge für Zimmervermietung/Urlaub am Bauernhof	-	-	-832,68	-832,68
= Summe der abzugsfähigen Ausgaben	-17 184,04 €	-17 184,04 €	-18 016,72 €	-18 016,72 €
= Gewinn aus LuF	0,00 €	0,00 €	6 152,88 €	9 152,88 €

Umsatzsteuer

	Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
USt Zahllast/Gutschrift pro Jahr	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €

SV-Beiträge

	Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
zu entrichtende SV-Beiträge pro Jahr (aus Vorschreibung 2022)	14 414,04 €	14 414,04 €	14 414,04 €	14 414,04 €

Steuer- und sozialversicherungsrechtliche Gesamtbetrachtung Betrieb A

Betriebsführer

Einkommensteuer

	Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
Gewinn aus LuF	0,00 €	0,00 €	6 152,88 €	9 152,88 €
+ Gewinn aus Gewerbebetrieb	0,00 €	0,00 €	21 114,62 €	-
= Gesamtgewinn	0,00 €	0,00 €	27 267,50 €	9 152,88 €
- Grundfreibetrag	-	-	-4 090,13 €	-1 372,93 €
= Gewinn nach Gewinnfreibetrag	0,00 €	0,00 €	23 177,38 €	7 779,95 €
- Sonderausgaben gemäß § 18 EStG			-100,00 €	-100,00 €
- außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 und § 35 EStG				
= steuerpflichtiges Einkommen	0,00 €	0,00 €	23 077,38 €	7 679,95 €
ESt laut Tarif gemäß § 33 EStG			2 851,17 €	0,00 €
- Absetzbeträge gemäß § 33 EStG				
- entrichtete ESt-Vorauszahlungen	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
= ESt Gutschrift/Nachforderung	0,00 €	0,00 €	2 851,17 €	0,00 €

Umsatzsteuer

	Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
USt Zahllast/Gutschrift pro Jahr	0,00 €	0,00 €	1 591,82 €	0,00 €

SV-Beiträge

	Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3
zu entrichtende SV-Beiträge pro Jahr	14 414,04 €	14 414,04 €	18 932,10 €	15 246,72 €

Ehefrau des Betriebsführers

Einkommensteuer

	Szenario 3
Gewinn aus Gewerbebetrieb	17 936,02 €
= Gesamtgewinn	17 936,02 €
- Grundfreibetrag	-2 690,40 €
= Gewinn nach Gewinnfreibetrag	15 245,62 €
- Sonderausgaben gemäß § 18 EStG	-100,00 €
- außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 und § 35 EStG	
= steuerpflichtiges Einkommen	15 145,62 €
EST laut Tarif gemäß § 33 EStG	829,12 €
- Absatzbeträge gemäß § 33 EStG	
- entrichtete ESt-Vorauszahlungen	0,00 €
= ESt Gutschrift/Nachforderung	829,12 €

Umsatzsteuer

	Szenario 3
USt Zahllast/Gutschrift pro Jahr	1 587,16 €

SV-Beiträge

	Szenario 3
zu entrichtende SV-Beiträge pro Jahr	6 203,98 €

Gegenüberstellung Szenario 2 & 3

	Szenario 2	Szenario 3	Differenz
Einkommensteuer	2 851,17 €	829,12 €	-2 022,05 €
Umsatzsteuer	1 591,82 €	1 587,16 €	-4,66 €
SV-Beiträge	18 932,10 €	21 450,70 €	2 518,60 €
	23 375,09 €	23 866,98 €	491,89 €

Aufzeichnungspflichten und vorzunehmende Meldungen - Betrieb A

Be- und Verarbeitung von Urprodukten

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

- Aufzeichnungspflichten:
 - jährliche Brutto-Einnahmen
 - jährliche Brutto-Ausgaben (bezogene Leistungen, Innenumsätze, Strom, Instandhaltung)
- Rechnungslegung:
 - an Unternehmer mit 13 % USt
 - an Endverbraucher mit 10 % USt
 - Hinweis auf Anwendung der Pauschalierung gemäß § 22 UStG
 - keine Registrierkassa notwendig, da Barverkauf überwiegend durch Selbstbedienung
 - Rechnungsbestandteile:
 - > 400,00 € Kontaktdaten des Betriebs (Name und Adresse)
 - < 400,00 € Kontaktdaten des Kunden (Name und Adresse)
 - Rechnungsdatum
 - Fortlaufende Rechnungsnummer
 - Tag der Lieferung
 - Menge und Bezeichnung der Produkte
 - Entgelt und anzuwendender Steuersatz mit Steuerbetrag
 - Hinweis auf Anwendung der Pauschalierung gemäß § 22 UStG
- Meldungen an SVS:
 - Meldung der Aufnahme von Be- und Verarbeitung von Urprodukten binnen 1 Monat an SVS
 - Verpflichtung zur Aufzeichnung der Einnahmen
 - Meldung der Brutto-Einnahmen aus Be- und Verarbeitung bis 30.04. des Folgejahres an SVS
 - Antrag zur kleinen Option bis 30.04. des Folgejahres möglich

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- Aufzeichnungspflichten:
 - jährliche Netto-Einnahmen
 - jährliche Netto-Ausgaben (bezogene Leistungen, Innenumsätze, Strom, Instandhaltung)
- Rechnungslegung:
 - Steuersatz 10 % Lebensmittel
 - Steuersatz 20 % sonstige Produkte
 - Regelbesteuerung – Abgabe einer UVA (monatlich oder quartalsweise)
 - VSt-Abzug nur bei Lieferungen und sonstigen Leistungen von Dritten
 - Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Rechnungslegung
 - keine Registrierkassa notwendig, da Barverkauf überwiegend durch Selbstbedienung
- Meldungen an SVS:
 - Meldung der Aufnahme von Be- und Verarbeitung von Urprodukten binnen 1 Monat an SVS
 - Verpflichtung zur Aufzeichnung der Einnahmen
 - Meldung der Brutto-Einnahmen aus Be- und Verarbeitung bis 30.04. des Folgejahres an SVS
 - Antrag zur kleinen Option bis 30.04. des Folgejahres möglich
- wird Gewerbebetrieb von Ehegattin betrieben:
 - Anmeldung bei Gewerbeamt
 - Befähigungsnachweis erforderlich

Zimmervermietung / Urlaub am Bauernhof

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

- Aufzeichnungspflichten:
 - jährliche Brutto-Einnahmen
 - jährliche Brutto-Ausgaben (Strom, Instandhaltung)
- Rechnungslegung:
 - an Unternehmer mit 13% USt
 - an Endverbraucher mit 10% USt
- Rechnungsbestandteile:
 - >400,00 € Kontaktdaten des Betriebs (Name und Adresse)
 - < 400,00 € Kontaktdaten des Kunden (Name und Adresse)
 - Rechnungsdatum
 - Fortlaufende Rechnungsnummer
 - Zeitraum der Leistung/Buchung (Aufenthalt von __ bis __)
 - Menge und Bezeichnung der Leistung
 - Entgelt und anzuwendender Steuersatz mit Steuerbetrag
 - Hinweis auf Anwendung der Pauschalierung gemäß § 22 UStG
 - keine Registrierkassa notwendig, da Gäste per Banküberweisung zahlen
- Meldungen an SVS
 - Meldung der Aufnahme von Vermietung binnen 1 Monat an SVS
 - Verpflichtung zur Aufzeichnung der Einnahmen
 - Meldung der Brutto-Einnahmen aus Privatimmervermietung/Urlaub am Bauernhof bis 30.04. des Folgejahres an SVS
 - Antrag zur kleinen Option bis 30.04. des Folgejahres möglich

Betriebsführer												
Aktuell	Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3	Szenario 1			Szenario 2			Szenario 3		
0,00 €	0,00 €	23 077,38 €	7 679,95 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	23 077,38 €	0,00 €	0,00 €	7 679,95 €	0,00 €	0,00 €
0,00 €	11 000,00 €	0,00%	0,00%	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
11 000,01 €	18 000,00 €	20,00%	20,00%	-11 000,01 €	-2 200,00 €	-2 200,00 €	12 077,37 €	2 415,47 €	12 077,37 €	2 415,47 €	-3 320,06 €	-664,01 €
18 000,01 €	31 000,00 €	32,50%	12,50%	-18 000,01 €	-2 250,00 €	-2 250,00 €	5 077,37 €	634,67 €	5 077,37 €	634,67 €	-10 320,06 €	-1 290,01 €
31 000,01 €	60 000,00 €	42,00%	9,50%	-31 000,01 €	-2 945,00 €	-2 945,00 €	-7 922,64 €	-752,65 €	-7 922,64 €	-752,65 €	-23 320,06 €	-2 215,41 €
60 000,01 €	90 000,00 €	48,00%	6,00%	-60 000,01 €	-3 600,00 €	-3 600,00 €	-36 922,64 €	-2 215,36 €	-36 922,64 €	-2 215,36 €	-52 320,06 €	-3 139,20 €
90 000,01 €	1 000 000,00 €	50,00%	2,00%	-90 000,01 €	-1 800,00 €	-1 800,00 €	-66 922,64 €	-1 338,45 €	-66 922,64 €	-1 338,45 €	-82 320,06 €	-1 646,40 €
1 000 000,01 €	9 999 999,00 €	55,00%	5,00%	-1 000 000,01 €	-50 000,00 €	-50 000,00 €	-976 922,64 €	-48 846,13 €	-976 922,64 €	-48 846,13 €	-992 320,06 €	-49 616,00 €
							0,00 €	0,00 €	0,00 €	3 050,14 €	0,00 €	0,00 €
Ehefrau												
Szenario 3												
15 145,62 €												
0,00 €	11 000,00 €	0,00%	0,00%	15 145,62 €	0,00 €	0,00 €	15 145,62 €	0,00 €	0,00 €	15 145,62 €	0,00 €	0,00 €
11 000,01 €	18 000,00 €	20,00%	20,00%	4 145,61 €	829,12 €	829,12 €	4 145,61 €	829,12 €	4 145,61 €	829,12 €	829,12 €	829,12 €
18 000,01 €	31 000,00 €	32,50%	12,50%	-2 854,39 €	-356,80 €	-356,80 €	-2 854,39 €	-356,80 €	-2 854,39 €	-356,80 €	-356,80 €	-356,80 €
31 000,01 €	60 000,00 €	42,00%	9,50%	-15 854,39 €	-1 506,17 €	-1 506,17 €	-15 854,39 €	-1 506,17 €	-15 854,39 €	-1 506,17 €	-1 506,17 €	-1 506,17 €
60 000,01 €	90 000,00 €	48,00%	6,00%	-44 854,39 €	-2 691,26 €	-2 691,26 €	-44 854,39 €	-2 691,26 €	-44 854,39 €	-2 691,26 €	-2 691,26 €	-2 691,26 €
90 000,01 €	1 000 000,00 €	50,00%	2,00%	-74 854,39 €	-1 497,09 €	-1 497,09 €	-74 854,39 €	-1 497,09 €	-74 854,39 €	-1 497,09 €	-1 497,09 €	-1 497,09 €
1 000 000,01 €	9 999 999,00 €	55,00%	5,00%	-984 854,39 €	-49 242,72 €	-49 242,72 €	-984 854,39 €	-49 242,72 €	-984 854,39 €	-49 242,72 €	-984 854,39 €	-49 242,72 €
							0,00 €	0,00 €	0,00 €	829,12 €	0,00 €	0,00 €
Info:												
in diese Zellen können Werte eingegeben werden												
Sonstige Änderungen sind in dieser Berechnungsvorlage nicht vorgesehen!												

Berechnung – Betrieb B

1. Darstellung der betrieblichen Situation
2. steuer- und sozialversicherungsrechtliche Gesamtbetrachtung

Im Anhang sind aus der Berechnungsvorlage für Betrieb B lediglich die Darstellung der betrieblichen Situation und die Zusammenschau der Ergebnisse enthalten. Die, den Endwerten zugrundeliegenden Berechnungsschritte sind ident zu denen aus der Berechnungsvorlage für Betrieb A aufgebaut. Das Infoblatt über Aufzeichnungs- und Meldepflichten ist mit jenem der Berechnungsvorlage für Betrieb A zu vergleichen.

Darstellung der betrieblichen Situation – Betrieb B

Aktuell:

Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs

- alleinige Betriebsführung
- jährliche Einnahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs:
- Gewinnermittlungsart:
- Umsatzsteuer:
- Sozialversicherung - Beitragsgrundlagenermittlung:
- Einnahmen aus Nebenbetrieben oder -tätigkeiten

367 800,00 €
Vollpauschalierung
pauschaliert
pauschal
0,00 €

Szenario 1:

Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs und Anbieten land- und forstwirtschaftlicher Dienstleistungen sowie zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit inkl. Verrechnung von Arbeitsleistung:

- Situation des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs wie in „Aktuell“
- jährliche Brutto-Einnahmen aus Dienstleistungen:
- jährliche Brutto-Einnahmen aus überbetrieblicher Zusammenarbeit:
- jährlicher Anteil der Einnahmen aus Dienstleistungen an Gesamteinnahmen:
- jährlicher Anteil der Einnahmen aus zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit an Gesamteinnahmen:
- jährliche Brutto-Ausgaben für Nebentätigkeiten:

5 550,00 €
9 000,00 €
1,45%
2,35%
0,00 €

Szenario: 2

Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs und Intensivierung der land- und forstwirtschaftlichen Dienstleistungen sowie der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit inkl. Verrechnung von Arbeitsleistung; Installation einer PV-Anlage und Energieeinspeisung in das öffentliche Netz:

- Situation des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs wie in „Aktuell“
- jährliche Brutto-Einnahmen aus zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit:
- jährliche Brutto-Ausgaben für zwischenbetriebliche Zusammenarbeit:
- jährlicher Anteil der Einnahmen aus zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit an Gesamteinnahmen:
- jährliche Brutto-Einnahmen aus Dienstleistungen:
- jährliche Brutto-Ausgaben für Dienstleistungen:
- jährlicher Anteil der Einnahmen aus Dienstleistungen an Gesamteinnahmen:
- jährliche Brutto-Einnahmen aus Energieerzeugung:
- jährliche Brutto-Ausgaben für Energieerzeugung:
- jährlicher Anteil der Einnahmen aus Energieeinspeisung an Gesamteinnahmen:
- Brutto-Anschaffungskosten für PV-Anlage (abzüglich Förderungen):
- Anteil der Energiemenge die in das Netz eingespeist wird:
- Anteil der Energiemenge, die für den Privatbereich benötigt wird:
- Anteil der Energiemenge, die für die Land- und Forstwirtschaft benötigt wird:
- Anteil der Energiemenge, die in das Netz eingespeist wird in %:
- Anteil der Energiemenge, die für den Privatbereich benötigt wird in %:
- Anteil der Energiemenge, die für die Land- und Forstwirtschaft benötigt wird in %:

40 300,00 €
11 750,00 €
9,46%
12 500,00 €
1 750,00 €
2,93%
5 600,00 €
keine Aufzeichnungen
1,31%
62 000,00 €
70 000,00 kWh
5 000,00 kWh
15 000,00 kWh
77,78%
5,56%
16,67%

Szenario 3:

Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs und Verpflichtung zur Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG; Dienstleistungen und zwischenbetriebliche Zusammenarbeit inkl. Verrechnung von Arbeitsleistung sowie Energieeinspeisung wie in Szenario 2:

- Situation des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs wie in „Aktuell“
- jährliche Einnahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs:
- Gewinnermittlungsart:
- Umsatzsteuer:
- Sozialversicherung:
- jährliche Brutto-Einnahmen aus zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit:
- jährliche Brutto-Ausgaben für zwischenbetriebliche Zusammenarbeit:
- jährlicher Anteil der Einnahmen aus zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit an Gesamteinnahmen:
- jährliche Brutto-Einnahmen aus Dienstleistungen:
- jährliche Brutto-Ausgaben für Dienstleistungen:
- jährlicher Anteil der Einnahmen aus Dienstleistungen an Gesamteinnahmen:
- jährliche Brutto-Einnahmen aus Energieerzeugung:
- jährliche Brutto-Ausgaben für Energieerzeugung:
- jährlicher Anteil der Einnahmen aus Energieeinspeisung an Gesamteinnahmen:
- Brutto-Anschaffungskosten für PV-Anlage (abzüglich Förderungen):
- Anteil der Energiemenge die in das Netz eingespeist wird:
- Anteil der Energiemenge, die für den Privatbereich benötigt wird:
- Anteil der Energiemenge, die für die Land- und Forstwirtschaft benötigt wird:
- Anteil der Energiemenge, die in das Netz eingespeist wird in %:
- Anteil der Energiemenge, die für den Privatbereich benötigt wird in %:
- Anteil der Energiemenge, die für die Land- und Forstwirtschaft benötigt wird in %:

	410 000,00 €
Einnahmen-Ausgaben Rechnung	
Regelbesteuerung	
pauschal	
	40 300,00 €
	11 750,00 €
	8,60%
	12 500,00 €
	1 750,00 €
	2,67%
	5 600,00 €
keine Aufzeichnungen	
	1,20%
	62 000,00 €
	70 000,00 kWh
	5 000,00 kWh
	15 000,00 kWh
	77,78%
	5,56%
	16,67%

ÖKL-Richtwerte

- Schneeräumung pro Stunde - Maschinenselbstkosten
- Ballenpressen pro Stück - Maschinenselbstkosten
- Holzakkord pro Stunde - Maschinenselbstkosten

	76,00 €
	12,50 €
	5,00 €

Szenario 1

- Schneeräumung pro Jahr in Stunden
- Ballen pro Jahr in Stück
- Holzakkord pro Jahr in Stunden

	30 Stunden
	200 Stück
	360 Stunden

Szenario 2+3

- Schneeräumung pro Jahr in Stunden
- Ballen pro Jahr in Stück
- Holzakkord pro Jahr in Stunden

	50 Stunden
	2 500 Stück
	500 Stunden

steuer- und sozialversicherungsrechtliche Gesamtbetrachtung Betrieb B

Betriebsführer

Einkommensteuer

	aktuell	Szenario 1	Szenario 2
Gewinn aus LuF	0,00 €	1 750,64 €	3 306,56 €
+ Gewinn aus Gewerbebetrieb	0,00 €	0,00 €	3 158,98 €
= Gesamtgewinn	0,00 €	1 750,64 €	6 465,54 €
- Grundfreibetrag	-	-262,60 €	-969,83 €
= Gewinn nach Gewinnfreibetrag	0,00 €	1 488,04 €	5 495,71 €
- Sonderausgaben gemäß § 18 EStG	-100,00 €	-100,00 €	-100,00 €
- außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 und § 35 EStG	-	-	-
= steuerpflichtiges Einkommen	-100,00 €	1 388,04 €	5 395,71 €
ESt laut Tarif gemäß § 33 EStG	0,00 €	0,00 €	0,00 €
- Absetzbeträge gemäß § 33 EStG	-	-	-
- entrichtete ESt-Vorauszahlungen	0,00 €	0,00 €	0,00 €
= ESt Gutschrift/Nachforderung	0,00 €	0,00 €	0,00 €

Umsatzsteuer

	aktuell	Szenario 1	Szenario 2
USt Zahllast/Gutschrift pro Jahr	0,00 €	0,00 €	-401,85 €

SV-Beiträge

	aktuell	Szenario 1	Szenario 2
zu entrichtende SV-Beiträge pro Jahr	9 862,56 €	10 984,37 €	14 365,20 €

Gegenüberstellung Szenario 2 & 3 - Nebenbetriebe und -tätigkeiten

	Szenario 2	Szenario 3	Differenz
Gewinn	14 658,98 €	8 408,98 €	-6 250,00 €
Einkommensteuer	731,79 €	0,00 €	-731,79 €
Umsatzsteuer	-401,85 €	13 948,15 €	14 350,00 €
SV-Beiträge	4 502,64 €	4 502,64 €	0,00 €
	4 832,58 €	18 450,79 €	13 618,21 €