15 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988)

15.1 Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb

15.1.1 Allgemeines

5001

In der Einkunftsart "Land- und Forstwirtschaft" werden Erträge aus der Erzeugung von pflanzlichen und tierischen Produkten mit Hilfe der Naturkräfte erfasst. Es muss ein Mindestmaß an Beziehung zu Grund und Boden gegeben sein (VwGH 19.3.1985, 84/14/0139).

5002

Die Vermarktung (der Verkauf) eigener land- und forstwirtschaftlicher Urprodukte, selbst wenn sich dies in kaufmännischer Form durch Verkauf in eigenen Ladengeschäften oder Marktständen vollzieht, gehört zur Land- und Forstwirtschaft (VwGH 27.5.2003, 98/14/0072).

5003

Die Vermarktung fremder land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse (Ein- und Verkauf von Urprodukten, be- und/oder verarbeiteten Produkten) ohne eigene Produktionsmöglichkeit ist keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit (VwGH 19.3.1985, 84/14/0139), sondern eine gewerbliche.

5004

Auch Einkünfte, die der Pächter oder Fruchtnießer - einerlei ob mit Familienangehörigen oder fremden Arbeitskräften - aus dem land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetrieb erzielt, sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

5005

Voraussetzung für das Erzielen von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für Gesellschafter einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ist, dass die Gesellschaft ausschließlich land- und forstwirtschaftlich tätig ist (§ 21 Abs. 2 Z 2 EStG 1988).

5006

Geht eine an sich gewerbliche Tätigkeit über den Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebes bzw. Nebenerwerbes nicht hinaus, dann bleibt die Mitunternehmerschaft weiter Land- und Forstwirtschaft (VwGH 16.3.1979, 2979/76, betr. Baumschulbetrieb mit Abverkauf zugekaufter Pflanzen ohne Bearbeitung).

15.1.2 Besondere Betriebseinnahmen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe

5007

Abfindung eines weichenden Erben

Wird der Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens für die Abfindung eines weichenden Erben verwendet, so ist der Erlös eine steuerpflichtige Betriebseinnahme. Die Verwendung eines Wirtschaftsgutes für Zwecke der Abfindung ist eine Entnahme (bewertet mit dem Teilwert). Repräsentieren die unentgeltlich hingegebenen Wirtschaftsgüter einen (Teil)Betrieb, ist von einem unentgeltlichen (Teil-)Betriebsübergang auszugehen. Beim Erben tritt keine Gewinnrealisierung ein, die Erwerber haben die Buchwerte weiterzuführen (§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988; VwGH 20.11.1990, 89/14/0156; VwGH 12.02.1986, 84/13/0034; VwGH 06.06.1978, 2913/76). Der Anerbe, der im Zuge einer Erbauseinandersetzung den weichenden Geschwistern Holzschlägerungsrechte einräumt, muss, wenn diese Geschwister in späteren Jahren von dem Schlägerungsrecht Gebrauch machen und selbst schlägern oder schlägern lassen, den Wert des geschlägerten Holzes als Privatentnahme versteuern (VwGH 18.04.1958, 0485/56).

5008

Ablösen

Ablösen für Wirtschaftsgüter (zB Wirtschaftsgebäude, nach dem 31.3.2012 auch Grund und Boden) und Rechte des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens sind steuerpflichtige Betriebseinnahmen.

5009

Dingliche Rechte

Ein dingliches Recht, auf Grund dessen der Berechtigte Anspruch auf bestimmte Leistungen, ein Dulden oder Unterlassen hat, bildet einen Bestandteil des Vermögens des Berechtigten. Die Aufgabe des Rechts ist daher wirtschaftlich als Veräußerung eines Vermögensteils anzusehen und zählt das Entgelt, welches als Gegenleistung für die Aufgabe gewährt wird, dann zu den Betriebseinnahmen aus Land- und Forstwirtschaft, wenn das (aufgegebene) Recht zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehört hat. Dazu zählen insbesondere Bestandsrechte, Eigenstromrechte, Fischereirechte, Jagdrechte, Kontingente (Milch- und Rübenkontingente), Nachbarrechte, Teilwaldrechte, Wassernutzungsrechte.

Fischereirechte an fremden Gewässern stellen ein grundstücksgleiches Recht im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 dar. Die Besteuerung eines Gewinnes aus der Veräußerung eines solchen Rechtes unterliegt daher den Regeln der Grundstücksbesteuerung, wobei die pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht anwendbar ist, weil es sich hier nicht um Grund und Boden handelt (siehe Rz 763 ff).

5010

Enteignungen, Entschädigungen

Aus Anlass von Enteignungen von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens zugesprochene Ersätze (wie sie auch immer bezeichnet sein mögen) sind steuerpflichtige Betriebseinnahmen. Dies gilt auch für Entschädigungen für die Aufgabe von Rechten, für die Einräumung von Dienstbarkeiten, für Ertragsausfälle, für Nutzungsbeschränkungen und für Wirtschaftserschwernisse..

Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn Entschädigungen für einen längeren Zeitraum bei buchführenden Land- und Forstwirten periodengerecht abgegrenzt werden.

Die Entschädigung für die Betriebsverlegung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann eine solche für entgangene bzw. entgehende Einnahmen oder für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit sein (§ 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Sie ist auch Betriebseinnahme, wenn sie den Abbruch und den Wiederaufbau des Betriebsgebäudes betrifft.

Entschädigungen für die (drohende) Enteignung von Grund und Boden, Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten sind gemäß § 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988 steuerfrei (siehe dazu Rz 6651). Zu Entschädigungen für Bodenwertminderungen siehe Rz 4174 und Rz 4179.

5011

Prämien

Prämien (zB auf Grund des Beitrittes Österreichs zur EU) sowie Förderungen, Beihilfen, Ausgleichszahlungen und Subventionen, soweit sie nicht nach § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu beurteilen sind, stellen steuerpflichtige Betriebseinnahmen dar.

15.1.3 Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsverpflichtungen, Registerführung

5012

Neben der Einhaltung der Vorschriften der §§ 126, 131 und 132 BAO sowie § 18 UStG 1994, der Führung notwendiger Aufzeichnungen für Buchführungspflichtige, freiwillig Buchführende und Einnahmen-Ausgaben-Rechner, haben buchführende Land- und Forstwirte gemäß § 125 Abs. 5 BAO in Verbindung mit der Verordnung vom 2.2.1962, BGBl. Nr. 51/1962, folgende

Verzeichnisse zu führen: Grundstücks-, Anbau- und Ernteverzeichnis, Vieh- und Naturalienregister.

Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ergeben sich auch nach anderen Vorschriften, zB nach dem Marktordnungsgesetz 2007, dem Weingesetz 2009 oder der Direktzahlungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 491/2009.

Randzahlen 5013 bis 5017: *derzeit frei*

15.1.3.1 Gewinnermittlungsarten

15.1.3.1.1 Bilanzierung

5018

Beträgt der Einheitswert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (nicht Teilbetriebes) mehr als 150.000 Euro oder der Umsatz dieses Betriebes in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren mehr als 400.000 Euro, ist der Gewinn verpflichtend (§ 125 BAO) durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Eine Buchführungspflicht nach § 124 BAO kommt für den Land- und Forstwirt nicht in Frage. § 189 Abs. 4 UGB bestimmt nämlich, dass Land- und Forstwirte von der Anwendung des Dritten Buches des UGB (Rechnungslegung) ausgenommen sind, auch wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft ausgeübt wird, es sei denn, es handelt sich um eine Personengesellschaft im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 1 UGB.

5019

Überschreitet die körperschaftlich organisierte Agrargemeinschaft in einem Betrieb gewerblicher Art (nicht im körperschaftsteuerfreien Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes) die Grenzen der BAO oder nach UGB, wird sie insoweit buchführungspflichtig (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988). Führt die Agrargemeinschaft freiwillig Bücher im Sinne einer doppelten Buchführung, wird sie auf Grund des Betriebes einer Land- und Forstwirtschaft gemäß § 7 Abs. 5 KStG 1988 ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr und damit im Bereich der unbeschränkten Steuerpflicht bei betrieblichen Einkünften (also aus Gewerbebetrieb) die Möglichkeit des Verlustvortrages haben. Bei einer Agrargemeinschaft, deren Vermögen im Miteigentum der Anteilsinhaber steht (Gesellschaft bürgerlichen Rechts), hat die Gewinnermittlung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ebenfalls nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu erfolgen, wenn (in diesem Betrieb) die Grenzen des § 125 BAO überschritten werden. Die im Bereich der Vermietung und Verpachtung erzielten Umsätze zählen dabei nicht.

5020

Zur Buchführung verpflichtete oder freiwillig buchführende Land- und Forstwirte dürfen gemäß § 2 Abs. 5 EStG 1988 ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben.

5021

Zu den verkehrsfähigen, gesondert zu bewertenden Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens zählen, entgegen ihrer Beurteilung nach dem ABGB als Zubehör des Grund und Bodens, Bodenschätze, Feldinventar und stehende Ernte, stehendes Holz, Viehbestände, Wild, Fische, Jagd- und Fischereirecht.

5022

Gemäß § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 können Wirtschaftsgüter mit biologischem Wachstum auch mit dem höheren Teilwert bewertet werden (Feldinventar und stehende Ernte, stehendes Holz, Vieh, Wild und Fische); Wiederaufforstungs- und Pflegekosten sind beim stehenden Holz im höheren Teilwert enthalten; siehe auch Rz 2301 ff.

5023

Wiederaufforstungskosten und die Kosten der Pflege des stehenden Holzes sind für den Fall, dass für das stehende Holz nicht die höheren Teilwerte angesetzt werden, sofort als Betriebsausgaben abzuziehen (§ 4 Abs. 8 EStG 1988), obwohl sie dem Grunde nach Herstellungskosten sind.

5024

Erstaufforstungskosten sind grundsätzlich zu aktivieren, es sei denn, sie führen in einem bereits bestehenden Forstbetrieb zu keiner erheblichen Vermehrung des Waldbestandes (anzunehmen bis zu einer jährlichen Vergrößerung der Forstfläche um 10%); siehe auch Rz 1407 ff.

15.1.3.1.2 Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Teilpauschalierung

5025

Rechtslage bis 31.12.2010

Beträgt der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr als 65.500 Euro, ist nach der LuF-PauschVO 2006 der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Berücksichtigung eines Betriebsausgabenpauschales zu ermitteln (Teilpauschalierung).

Rechtslage ab 1.1.2011

Beträgt der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr als 100.000 Euro, ist nach der LuF-PauschVO 2011 der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Berücksichtigung eines Betriebsausgabenpauschales zu ermitteln (Teilpauschalierung). Siehe dazu auch Rz 4166 ff.

5026

Dabei sind die Betriebsausgaben im forstwirtschaftlichen Betrieb (gleichgültig, ob der Einheitswert Forst mehr als 11.000 € beträgt oder darunter liegt) nach § 3 Abs. 2 der VO zu

ermitteln (20%, 30%, 50%, 60% oder 70% der Einnahmen aus Holzverkäufen, je nachdem, ob Holzverkäufe am Stamm oder Selbstschlägerungen und je nach der durchschnittlichen Minderungszahl oder Wertziffer), im weinbaulichen Betrieb (unabhängig davon, ob die weinbaulich genutzte Grundfläche 60 Ar übersteigt oder nicht) mit 70% der Betriebseinnahmen, mindestens aber mit 4.400 € je Hektar, und im gärtnerischen Betrieb mit 70% der Betriebseinnahmen zuzüglich Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten).

Die Betriebsausgaben aus Landwirtschaft, Be- und/oder Verarbeitung und aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaues sind mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

5027

Dem nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirt bleibt es unbenommen, den Gewinn für den gesamten Betrieb gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln. Eine Mischung zwischen Pauschalierung (Voll- oder Teilpauschalierung) und vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hinsichtlich der einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Betriebszweige ist allerdings nicht zulässig. Ausgenommen davon ist die Ermittlung von Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen. Diese sind immer gesondert nach den Regeln der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln (siehe dazu Rz 4157a).

Geht ein voll- oder teilpauschalierter Land- und Forstwirt freiwillig zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung über, ist eine erneute Anwendung der Pauschalierung frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren (Sperrfrist) zulässig (siehe Rz 4250).

5028

Werden Aufwendungen für Wirtschaftsgüter getätigt, sind auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen und ist ggf. eine Abschreibung (Absetzung für Abnutzung) vorzunehmen.

Geht ein einkommensteuerlich und umsatzsteuerlich (§ 22 UStG 1994) pauschalierter Landwirt zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Buchführung über, ist das Anlagevermögen mit dem Nettobetrag zu aktivieren, weil der Vorsteuerabzug durch § 22 UStG 1994 nicht ausgeschlossen, sondern mit umfasst ist.

5028a

Einnahmen-Ausgaben-Rechner und nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte, die umsatzsteuerlich von der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 UStG 1994 Gebrauch machen, müssen sowohl die Betriebseinnahmen als auch die Betriebsausgaben brutto (inkl. Umsatzsteuer) erfassen. Dies gilt auch für das Umlaufvermögen.

Das Anlagevermögen ist mit dem Nettobetrag zu aktivieren (siehe Rz 5028), wobei die an den Lieferanten entrichtete Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Anschaffung (bei Bilanzierern) bzw. Bezahlung (bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern) als Betriebsausgabe zu erfassen ist.

15.1.3.1.3 Pauschalierung

5029

Zur Teilpauschalierung, die als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung fingiert ist, wobei die Betriebsausgaben in einem Prozentsatz des Umsatzes pauschaliert sind (Ausgabenpauschalierung), sowie zur Vollpauschalierung siehe Rz 4140 ff.

15.1.4 Agrargemeinschaften

15.1.4.1 Rechtsnatur der Agrargemeinschaft

5030

Agrargemeinschaften (Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG und nach § 6 Abs. 2 Landwirtschaftliches Siedlungs-Grundsatzgesetz anerkannte Siedlungsträger) können nach den jeweiligen Landesgesetzen entweder als Körperschaft öffentlichen Rechts oder als juristische Person privaten Rechts errichtet sein. Ist nach einem Landesrecht keine körperschaftliche Einrichtung vorgesehen, liegt eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor. Den Mitgliedern einer Agrargemeinschaft stehen Nutzungsrechte zu. Die Mitgliedschaft ist in der Regel mit dem Eigentum an einer so genannten Stammsitzliegenschaft verbunden, die außerhalb der im Eigentum der Agrargemeinschaft stehenden bzw. im Miteigentum der Anteilsinhaber bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts befindlichen Grundstücke liegt.

5031

Die an der Agrargemeinschaft Beteiligten sind berechtigt, aus den von der Agrargemeinschaft zu verwaltenden (agrargemeinschaftlichen) Grundstücken in der von der jeweiligen Rechtsgrundlage der Agrargemeinschaft vorgesehenen Form Nutzen zu ziehen. Dies kann sowohl durch eigene Tätigkeit des einzelnen Beteiligten (zB Holzschlägerungsrecht, Recht auf Almauftrieb usw.) als auch durch gemeinschaftliche Bewirtschaftung mit Ausschüttung der Erträge an die Beteiligten erfolgen.

Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften unterliegen gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. d iVm § 27a Abs. 1 EStG 1988 dem besonderen Steuersatz und somit gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 dem Kapitalertragsteuerabzug.

5032

Zum Kapitalertragsteuerabzug bei Ausschüttungen von Agrargemeinschaften siehe Rz 6218 ff.

5033

Die Agrargemeinschaften selbst sind, wenn sie körperschaftlich organisiert sind, nach Maßgabe des § 5 Z 5 KStG 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit. Eine Teilsteuerpflicht besteht hinsichtlich der Einkünfte aus einem selbst unterhaltenen oder verpachteten Gewerbebetrieb, weiters für Einkünfte aus der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken (zB Schiabfahrt, Schotterabbau, Golfplatz, Hochspannungsleitung, Baulichkeiten der Gastronomie). Bei einer öffentlich-rechtlich organisierten Agrargemeinschaft liegt hinsichtlich der Nutzungsüberlassung ein Betrieb gewerblicher Art vor (Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

5034

Da Einrichtungen, die der Land- und Forstwirtschaft dienen, keinen Betrieb gewerblicher Art gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 darstellen, unterliegen sie nicht der Körperschaftsteuer.

Unabhängig davon unterliegt die Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 der beschränkten KSt-Pflicht der 2. Art (§ 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988); dies gilt auch für land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen.

15.1.4.2 Ausschüttungen

5035

Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 97 Abs. 2 EStG 1988 mit dem besonderen Steuersatz zu veranlagen (zB zum Zwecke der Verrechnung mit anderen positiven Einkünften im Sinne des § 27 EStG 1988), oder sie sind bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 zum Normaltarif zu veranlagen. In beiden Fällen stellen sie als Ausfluss des Anteilsrechtes an einer Körperschaft beim Beteiligten Einkünfte aus Kapitalvermögen dar (siehe auch Rz 6218 ff).

Dies gilt auch für besondere Entgelte oder Vorteile zufolge dieser Beteiligung (zB Sachleistungen auf Grund eines Holzbezugsrechtes und dgl.). Ist jedoch die Beteiligung dem Betriebsvermögen eines Land- und Forstwirtes zuzurechnen, liegen auf Grund der Subsidiarität Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor (VwGH 24.11.1987, 87/14/0005; VwGH 15.12.1987, 86/14/0171). Diese Einkünfte sind im Falle der Veranlagungsoption gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 bzw. im Falle der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 bei pauschalierten Betrieben gesondert anzusetzen. Auf welche Geschäfte diese Ausschüttungen zurückzuführen sind (Veräußerung von Grund und Boden im nicht befreiten Bereich, Verkauf des stehenden Holzes im befreiten Bereich, Kalamitätsnutzungen) spielt für die Steuerpflicht der Ausschüttungen keine Rolle. Zum Kapitalertragsteuer-Abzug siehe Rz 6218 ff.

5036

Bei einer personengesellschaftlich organisierten Agrargemeinschaft werden die anteiligen Einkünfte im Rahmen der Feststellung den einzelnen Mitgliedern als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Vermietung und Verpachtung (aus nicht landwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung durch die Agrargemeinschaft) zugewiesen. Für besondere Waldnutzungen kann das Mitglied den ermäßigten Steuersatz gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 beanspruchen. Hinsichtlich der Übertragung stiller Reserven siehe Rz 3889 f.

15.1.4.3 Veräußerung von Anteilen

5037

Der Anteil an einer Agrargemeinschaft gehört ertragsteuerlich bei einem Land- und Forstwirt schon allein wegen des inneren Zusammenhanges (Gebundenheit) der Beteiligung mit der Stammsitzliegenschaft zu dessen land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen (wie zB ein Genossenschaftsanteil, ungeachtet der nur für die Ermittlung des Einheitswertes des landwirtschaftlichen Betriebes geltenden Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 6 BewG 1955). Die Veräußerung eines Anteiles an einer Agrargemeinschaft führt daher diesfalls zu Betriebseinnahmen im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft. Der Veräußerungserlös ist bei pauschalierten Betrieben als außerordentlicher Geschäftsvorfall gesondert anzusetzen (siehe auch Rz 4189) und unterliegt dem besonderen Steuersatz (§ 27a Abs. 1 EStG 1988).

Wird der Anteil an einer Agrargemeinschaft im Privatvermögen gehalten, unterliegt die Veräußerung des Anteiles dem besonderen Steuersatz gemäß § 27 Abs. 3 iVm § 27a Abs. 1 EStG 1988.

15.1.5 Grundstücke

5038

Die Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 (Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte; siehe dazu Rz 6621 f) nach dem 31.3.2012 unterliegt der neuen Grundstücksbesteuerung (siehe dazu Rz 763 ff).

5039

Abweichend vom ABGB stellt ein mit dem Grund und Boden verbundenes Wirtschaftsgut ein selbständiges Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens dar, wenn ihm eine selbständige Bewertungsfähigkeit zukommt. Besteht allerdings ein derart enger Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Grundstück, sodass die Nutzung des Grundstückes durch dieses Wirtschaftsgut erst ermöglicht oder zumindest verbessert wird und das Wirtschaftsgut auch nicht selbständig übertragbar ist (siehe dazu Rz 6621), ist dieses Wirtschaftsgut – unabhängig von seiner selbständigen Bewertungsfähigkeit insbesondere für

Zwecke der AfA – für Zwecke der Grundstücksbesteuerung als Teil des veräußerten Grundstückes anzusehen. Dies betrifft insbesondere:

- Brücken, (Forst-)Wege, Zäune,
- Bewässerungseinrichtungen,
- Uferschutzanlagen,
- Teiche.

5039a

Wird ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut vom Begriff des Grundstückes nicht erfasst, weil es aus der Nutzung des Grundstücks entsteht und land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dient, unterliegt dessen Veräußerung nicht dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988. Insbesondere folgende bewertungsfähige Wirtschaftsgüter stellen ein von Grundstücken verschiedenes Wirtschaftsgut dar:

- Rebstöcke,
- Auspflanzungsrechte (zB Wein),
- Baumschulquartiere- und Forstgärten,
- Blumen, Pflanzen, Sträucher und Bäume in Gärtnereien,
- Bodenschatz,
- Eigenjagdrecht (VwGH 16.11.1993, 90/14/0077),
- Feldinventar und stehende Ernte,
- Sonderkulturen (Beeren-, Hopfen-, Obst-, Reben- und Spargelanlagen),
- Stehendes Holz,
- Teilwaldrechte (VwGH 19.9.1995, 92/14/0005),
- Wasser auf Grund eines Wassernutzungsrechtes,
- Gatterwild.

5040

Feldinventar und stehende Ernte (siehe dazu auch Rz 2302) sind steuerlich vom nackten Grund und Boden losgelöste, gesondert bewertbare Wirtschaftsgüter mit biologischem Wachstum. Sie sind zumindest mit den Feldbestellungskosten (im Boden befindliche Saat, Dünger, Aufwand für Feldbestellungsarbeiten) zu bewerten; der Ansatz des höheren Teilwertes iSd § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 ist möglich. Wird von diesem Aktivierungswahlrecht

nicht Gebrauch gemacht, können die Feldbestellungs- und Pflegekosten sofort als Aufwand geltend gemacht werden.

5041

Ein Ansatz von Bodenschätzen in der Bilanz von Land- und Forstwirten (eines § 4 Abs. 1 EStG 1988 - Gewinnermittlers) setzt nicht nur die Kenntnis um die Existenz des Vorkommens, sondern auch die wirtschaftliche Nutzung im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen (Neben-)Betriebes voraus.

5042

Bei Verkauf eines Grundstücks (Grund und Boden) und eines damit verbundenen Bodenschatzes (zB Schotter) werden dann zwei Wirtschaftsgüter veräußert, wenn für den nackten Grund und Boden einerseits und für den Bodenschatz andererseits Kaufpreisregelungen getroffen werden. Ein gesondertes Wirtschaftsgut "Bodenschatz" liegt aber auch ohne getrennte Kaufpreisregelungen vor, wenn aus dem Kaufpreis für das Grundstück und den allgemeinen Rahmenbedingungen (zB vorgesehener Abbau des Bodenschatzes und daraus resultierender höherer Grundstückspreis) hervorgeht, dass zusätzlich zum nackten Grund und Boden auch ein Bodenschatz veräußert wird. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus der Veräußerung eines Grundstückes mit Bodenschatz liegen hinsichtlich des Bodenschatzes aber nur bei entsprechend vorhergehender eigenbetrieblicher Nutzung (Betriebsvermögen) vor. Solange eine eigenbetriebliche Nutzung nicht erfolgt ist, liegt in Bezug auf den Veräußerungserlös des Bodenschatzes kein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft vor, weil das selbständige Wirtschaftsgut Bodenschatz bereits vor (bei) der Veräußerung des Grundstücks im Privatvermögen entstanden ist.

Wird ein Grundstück mit Bodenschatz verkauft, ist somit zu unterscheiden:

- Wurde der Bodenschatz bisher im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt (zB der im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebes gewonnene Schotter wurde für Zwecke der Landwirtschaft verwendet, siehe Rz 4226), ist der Gewinn aus dem Verkauf des Bodenschatzes im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen.
- Wurde der Bodenschatz bisher im Rahmen eines Gewerbebetriebes genutzt (zB gewerblicher Schotterabbaubetrieb), ist der Gewinn aus dem Verkauf des Bodenschatzes im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen.
- Wurde der Bodenschatz bisher nur von einem Dritten auf Grund eines beim Eigentümer zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führenden Abbauvertrages abgebaut (siehe Rz 4227, Rz 3204 und Rz 6410b) oder wurde der Bodenschatz vom Eigentümer

überhaupt nicht genutzt, ist der Verkauf des Bodenschatzes nur im Rahmen des § 31 EStG 1988 (Spekulationsgeschäfte) zu erfassen.

Der Gewinn aus der Veräußerung des Grund und Bodens ist in all diesen Fällen entweder als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach den Regeln der neuen Grundstücksbesteuerung zu erfassen.

5043

Liegt bei Veräußerungen von Grund und Boden vor dem 1.4.2012 kein Spekulationsgeschäft iSd § 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 vor, kommt es bei der Realisierung von stillen Reserven zu keiner Besteuerung.

Werden das Grundstück sowie der Bodenschatz zum Abbau (an ein Schotterabbauunternehmen) verpachtet, liegen beim Verpächter keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

5044

Teilwaldrechte sind Nutzungsrechte an einer Grundfläche, stellen jedoch kein Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 dar. Erlöse aus dem Verkauf von Teilwaldrechten, die zum Anlagevermögen der Landwirtschaft gehören, sind zur Gänze (abzüglich eines allfälligen Buchwertes) als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zum Normaltarif zu erfassen. Eine Ausscheidung eines anteiligen Wertes für Grund und Boden aus dem Veräußerungserlös ist nicht zulässig (VwGH 23.10.1990, 90/14/0169).

15.1.6 Zukauf im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes

15.1.6.1 Allgemeines

5045

Werden im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes neben selbst erzeugten Produkten auch zugekaufte Erzeugnisse (Urprodukte oder be- und/oder verarbeitete Produkte) vermarktet, dann gelten für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb die Bestimmungen in § 30 Abs. 9 bis 11 BewG 1955 (§ 21 Abs. 1 Z 1 letzter Satz EStG 1988).

5046

Ein landwirtschaftlicher Betrieb ist auf Grund der Bestimmung des § 30 Abs. 9 erster Satz BewG 1955 noch anzunehmen, wenn der Einkaufswert zugekaufter Erzeugnisse nachhaltig nicht mehr als 25% des Umsatzes (jeweils netto ohne Umsatzsteuer) dieses Betriebes beträgt. Abweichend davon ist für den Weinbau eine Sonderregelung in § 30 Abs. 9 zweiter Satz BewG 1955 vorgesehen (siehe Rz 5052).

5047

Nicht als zugekaufte Erzeugnisse zählen Produktionsmittel für die eigene Erzeugung wie zB Saatgut, Düngemittel, Treibstoff, Heizöl, Verpackungsmaterial, Blumentöpfe für die eigene Produktion bzw. als handelsübliche Beigabe. Werden Produktionsmittel unmittelbar weiterveräußert (zB Verkauf von Blumenerde), sind sie in die Zukaufsgrenzen einzurechnen. Wird die 25%-Grenze nachhaltig überschritten, liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor.

5048

Für die Beurteilung einer nachhaltigen Überschreitung der Grenzen ist auch das laufende Jahr miteinzubeziehen und eine Vorschau zu machen. Ein einmaliges Überschreiten bewirkt daher noch keine Einkunftsartänderung; erst wenn in den zwei folgenden Jahren neuerlich die Zukaufsgrenze überschritten wird, ist ab dem dritten Jahr von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen, es sei denn, die Überschreitung der Zukaufsgrenze wurde durch nicht einkalkulierbare Ernteausfälle (Frostschäden, Hagel usw.) veranlasst oder es wird glaubhaft gemacht, die Überschreitungen waren nur vorübergehend (vgl. § 125 Abs. 4 BAO).

5049

Die tatsächliche Höhe des Rohaufschlages beim Verkauf zugekaufter Handelsware ist bei der Ermittlung der 25%-Grenze unmaßgeblich. Eine Überschreitung der Zukaufsgrenze auf Grund von nicht einkalkulierbaren Ernteausfällen (Frostschäden, Hagel usw.) ist nicht schädlich. Die 25%-Grenze ist auch für land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe anzuwenden.

Beispiel:

Der Gesamtumsatz eines Gärtnereibetriebes (netto ohne Umsatzsteuer) aus selbst erzeugten und zugekauften Produkten beträgt 1.600.000 S. Der Einkaufswert von zugekauften Waren für den Verkauf beträgt 350.000 S, der Einkaufswert von Produktionsmittel (Samen, Dünger usw.) beträgt 250.000 S. Es liegt ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vor. Übersteigt der Einkaufswert der Zukäufe für Handelswaren den Betrag von 400.000 S (25% des Gesamtumsatzes) liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor.

5050

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

Beispiel:

Ein Landwirt führt einen landwirtschaftlichen Betrieb und einen Weinbaubetrieb. Der Zukauf im Weinbaubetrieb übersteigt die im § 30 Abs. 9 BewG angeführte Grenze. Der

Weinbaubetrieb wird zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb, während der landwirtschaftliche Teilbetrieb weiterhin zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führt.

5051

Hinsichtlich der Abgrenzung zum Gewerbebetrieb bei den Betriebsarten in § 21 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988 (Tierhaltung, Bienenzucht, Fischzucht und Teichwirtschaft, Binnenfischerei, Jagd) fehlt ein Verweis auf die Zukaufsregelung des § 30 Abs. 9 bis 11 BewG 1955. Aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung sind die Regelungen des § 30 Abs. 9 bis 11 BewG 1955 über den landwirtschaftlichen Zukauf analog auch auf diese Betriebsarten anzuwenden.

15.1.6.2 Zukauf beim Weinbau

5052

Für die Zukäufe an Wein, Most und Trauben sind bei Weinbaubetrieben ausschließlich die im § 30 Abs. 9 BewG 1955 genannten Mengen (2.000 kg frische Weintrauben oder insgesamt 1.500 Liter Wein aus frischen Weintrauben oder Traubenmost pro ha weinbaulich genutzter Fläche) maßgeblich und nicht der Wert des Zukaufes. Als weinbaulich genutzte Fläche gilt jene, die als Weinbauvermögen iSd § 29 Z 3 BewG 1955 bewertet ist. Eine Überschreitung der Zukaufsgrenze auf Grund von nicht einkalkulierbaren Ernteausfällen (Frostschäden, Hagel usw.) ist nicht schädlich. Bei einer nachhaltigen Überschreitung liegen hinsichtlich des Weinbaus Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

5053

Werden sowohl Trauben als auch Wein oder Most zugekauft, so sind die zugekauften Mengen in Relation zur bewirtschafteten (Weinbau-)Fläche zu setzen. Die Summe der zugekauften Trauben in Kilogramm dividiert durch 2000 und der zugekauften Menge an Wein und Most in Liter dividiert durch 1.500 darf nicht größer als die Hektarzahl der weinbaumäßig genutzten Fläche sein.

Beispiel 1:

Ein Landwirt bewirtschaftet insgesamt 30 ha, davon 5 ha Weingarten. Er kauft 4.300 kg Trauben sowie 2.500 l Most und 1.600 l Wein zu.

Traubenzukauf = 4.300 kg

Wein- und Mostzukauf = 1.600 l + 2.500 l = 4.100 l

weinbaumäßig bewirtschaftete Fläche = 5 ha

$$\frac{4.300}{2.000} + \frac{4.100}{1.500} = \frac{12.900}{6.000} + \frac{16.400}{6.000} = \frac{29.300}{6.000} = \mathbf{4,9}$$

Da 4,9 kleiner als 5 ist, liegt der Zukauf innerhalb der erlaubten Menge.

5054

Für andere Zukäufe als Wein, Most und Trauben (zB nichtalkoholische Getränke, Lebensmittel) sind auch bei Weinbaubetrieben die Einkaufswerte maßgebend, wobei hier die Einkaufswerte von Wein, Most und Trauben bei der Ermittlung der Grenze einzubeziehen sind. Erreicht die Summe der Einkaufswerte von zugekauftem Wein, Most und Trauben im Rahmen der gesetzlich zulässigen Mengen nicht 25% des Gesamtumsatzes des Weinbaubetriebes, dann besteht die Möglichkeit, innerhalb der 25%-Grenze noch weitere Waren zusätzlich zum Wein zuzukaufen.

Beispiel 2:

Angaben wie im Beispiel 1

Der Einkaufswert der zugekauften Mengen an Trauben, Most und Wein beträgt insgesamt 50.000 S

Der Gesamtumsatz beträgt 320.000 S

Durch den angeführten Zukauf an Trauben, Most und Wein ist die zulässige Grenze von 25% des Gesamtumsatzes (80.000 S) nicht erreicht, sodass in diesem Fall noch Speisen um 30.000 S eingekauft werden könnten.

5055

Wird die Zukaufsgrenze nachhaltig überschritten, so ist ab dem darauf folgenden Kalenderjahr ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen, wenn sich die Nachhaltigkeit aus der Art der Betriebsführung ergibt. Dies wird zB der Fall sein, wenn ein Weinbauer aus Gründen der Rentabilität vermehrt ausgesuchten Wein zukauft, um die Attraktivität seines Weinsortiments zu steigern oder wenn er beginnt, einen größeren Kundenkreis zu bewerben, sein Betrieb den Bedarf aber nicht mehr decken kann.

Ansonsten ist für die Beurteilung einer nachhaltigen Überschreitung der Grenzen auch das laufende Jahr miteinzubeziehen und eine Vorschau zu machen; siehe Rz 5045 ff.

15.1.7 Landwirtschaft

5056

Unter Landwirtschaft wird die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von lebenden Pflanzen und Tieren verstanden.

Zu den Begriffsmerkmalen einer Landwirtschaft gehört das Streben nach Gewinn und die objektive Ertragsmöglichkeit.

5057

Von einem Betrieb ist schon dann zu sprechen, wenn erst Vorbereitungshandlungen zur Gewinnerzielung vorgenommen werden (VwGH 2.11.1951, 2717/49).

5058

Bei der Entscheidung, ob eine Landwirtschaft objektiv gesehen einen Ertrag verspricht, kommt es insbesondere auf die Lage und Größe des Besitzes, die Bodenbeschaffenheit, die Kulturgattung und die tatsächliche Bewirtschaftungsweise an. Neben objektiven Merkmalen sind aber auch subjektive Momente wie die Beweggründe des Ankaufs, Aufenthalt auf dem Besitz, Vorhandensein anderer Einkommensquellen ua. in Erwägung zu ziehen (VwGH 28.6.1972, 2230/70).

5059

Zur Landwirtschaft zählen ua. auch Obstbau (einschließlich Beerenkulturen und Edelkastanie), Saatgutvermehrung, Hopfenanbau und (Heil-)Kräuteranbau.

5060

Ein Betrieb verliert nicht die Eigenschaft einer Landwirtschaft, wenn der Unternehmer selbstgewonnenes Saatgut auf Grund von Anbauverträgen durch fremde Landwirte vermehren lässt (so genannter Vermehrungsanbau).

15.1.7.1 Abgrenzung zum Gewerbebetrieb

5061

Werden nachhaltig zugekaufte Urprodukte (zB im Ab-Hof-Verkauf, in Ladengeschäften oder Marktständen) veräußert, ist ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen, wenn die Grenzen des § 30 Abs. 9 bis 11 BewG 1955 überschritten werden.

Hinsichtlich der Zukaufs- und Umsatzgrenzen bei Nebenbetrieben (insbesondere bei der Be- und/oder Verarbeitung) siehe Rz 5045 ff.

5062

Wenn der Landwirt hauptsächlich fremdes Saatgut einem Dritten zur Pflanzenzucht übergibt (im so genannten Vermehrungsanbau), so ändert dies den land- und forstwirtschaftlichen Charakter des Betriebes und er wird zum Gewerbebetrieb (VwGH 10.1.1964, 1297/63).

5063

Fehlt es bei der Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteilen an einer Beziehung zu Grund und Boden, liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor (VwGH 8.3.1963, 0495/61, betr. Entwicklung von Champignons in Glasbehältern). Dieser Mindestbezug zu Grund und Boden ist jedoch insbesondere bei Hydro- und Substratkulturen zu bejahen.

5064

Eine Mitunternehmerschaft erzielt bei ausschließlich land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Entfaltet die Mitunternehmerschaft eine wenngleich nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit (wobei die dem Grunde nach gewerbliche Tätigkeit in den land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben nicht zählt), führt dies grundsätzlich zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb. Entfaltet eine Mitunternehmerschaft neben einer land-

und forstwirtschaftlichen Tätigkeit eine vermögensverwaltende Tätigkeit, hat das auf die Einkünftequalifikation der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit keine Auswirkung.

5065

Werden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowohl in der landwirtschaftlichen Urproduktion als auch in der steuerlich gewerblichen Vermarktung verwendet, so ist eine aliquote Aufteilung der Abschreibung vorzunehmen.

15.1.7.1.1 Gewerblicher Grundstückshandel

Siehe Rz 5449 f.

15.1.7.1.2 Reiterpension, Reitschule

5066

Das Unterstellen und Füttern fremder Tiere gegen Entgelt (Pensionstierhaltung, Leihvieh) ist bei ausreichender Futtergrundlage iSd § 30 Abs. 5 BewG 1955 regelmäßig als Tierhaltung iSd § 21 EStG 1988 anzusehen. In diesem Sinn rechnet die Pensions(reit)pferdehaltung auch dann noch zur landwirtschaftlichen Tierhaltung, wenn den Pferdeeinstellern Reitanlagen (einschließlich Reithalle) zur Verfügung gestellt und keine weiteren ins Gewicht fallenden Leistungen außer Betreuung der Pferde (Fütterung, Pflege, Reinigung der Stallungen und dgl.) erbracht werden.

5067

Von einem einheitlichen Gewerbebetrieb wird auszugehen sein, wenn die Betätigung dem landwirtschaftlichen Betrieb nicht untergeordnet ist. Dies ist etwa dann der Fall, wenn

- nicht der Landwirtschaft zuzurechnende Dienstleistungen und Tätigkeiten, wie zB Erteilen von Reitunterricht (VwGH 28.11.2007, 2005/15/0034) und Beaufsichtigen von Ausritten, hinzukommen,
- die Vermietung der Reitpferde an Umfang und wirtschaftlicher Bedeutung die eigentliche landwirtschaftliche Produktion überwiegt (OGH 22.10.1991, 10 Ob S 265/91).

Die Bereitstellung von Reitanlagen überwiegend an Reiter, deren Pferde nicht im landwirtschaftlichen Betrieb verköstigt werden, bildet eine vom land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verschiedene Tätigkeit.

15.1.7.1.3 Überführung von Wirtschaftsgütern aus der Landwirtschaft in einen Gewerbebetrieb desselben Eigentümers

5068

Werden abnutzbare Wirtschaftsgüter (inklusive Gebäude) aus der Landwirtschaft (aus dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb oder Nebenbetrieb) in den eigenen Gewerbebetrieb (zB Fleischereibetrieb, Gasthaus) überführt, liegt eine Entnahme aus dem landwirtschaftlichen

Betrieb und eine Einlage in den Gewerbebetrieb vor (Gewinnverwirklichung). Der Teilwert bei der Entnahme aus der Landwirtschaft entspricht dem Teilwert bei der Einlage in den Gewerbebetrieb. Als Teilwert ist jener Betrag anzusetzen, den ein Gewerbebetreibender (ohne eigene Landwirtschaft) für die Beschaffung des überführten Wirtschaftsgutes am selben Ort aufwenden müsste (in der Regel der Wiederbeschaffungspreis im Großhandel). Bei abnutzbarem Anlagevermögen ist allerdings die Teilwertfiktion (Teilwert = seinerzeitige Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die laufende AfA) zu beachten (vgl. dazu Rz 2232).

5069

Bei der Entnahme von Grund und Boden aus dem landwirtschaftlichen Betrieb und dessen Einlage in den gewerblichen Grundstückshandel entspricht der Teilwert dem Verkehrswert des Grund und Bodens vor der Entnahme (VwGH 25.02.1997, 95/14/0115). Ein tauglicher Wertmaßstab zur Ermittlung des Einlagewertes (Teilwertes) ist der Baulandpreis des gesamten Grund und Bodens vor Parzellierung und Aufschließung (vgl. Rz 5452).

15.1.7.2 Abgrenzung zur Vermietung und Verpachtung

5070

Handelt es sich bei der Vermietung um Hilfs- und Nebengeschäfte, die mit dem Betrieb in engem Zusammenhang stehen und diesem dienen bzw. ihn ergänzen, liegen noch Vorgänge im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vor.

5071

Steht bei der Vermietung landwirtschaftlicher Nutzflächen hingegen wirtschaftlich eine Vermögensverwaltung wie bei der Vermietung anderer (üblicherweise nicht dem Betriebsvermögen einer Land- und Forstwirtschaft zugehörender) Objekte im Vordergrund, so wird der land- und forstwirtschaftliche Bereich verlassen. Solche nicht landwirtschaftliche Nutzungen von Grund und Boden (einschließlich Baulichkeiten) sind insbesondere Vermietung von Grundflächen für Campingplätze, (Mini-)Golfplätze (VwGH 14.4.1994, 93/15/0186), Fußballplätze (VwGH 14.4.1994, 91/15/0158), Parkplätze, Lagerplätze und -räume, Deponien, Liftanlagen.

5072

Die Vermietung von bis dahin landwirtschaftlich genutztem Grund und Boden zur (sportlichen) Nutzung als Schipiste oder Langlaufloipe oder kurzfristig als Parkplatz ist dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dann noch zuzurechnen, wenn die landwirtschaftliche Nutzung nicht bzw. nur unwesentlich beeinträchtigt wird. Die Vermietung von landwirtschaftlichen Gebäuden oder Gebäudeteilen für nicht landwirtschaftliche Nutzungen stellt auch dann noch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar, wenn sie nur

vorübergehend erfolgt (die landwirtschaftliche Nutzung bleibt mittelfristig weiterhin aufrecht) und von untergeordneter Bedeutung ist (zB Einstellung eines einzelnen Wohnwagens für die Wintermonate in der Maschinenhalle).

In der Regel wird eine Vermietung, die über einen Zeitraum von fünf Jahren hinausgeht, ab Beginn der Vermietung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen. In der Regel kann daher bei einer Mietdauer, die länger als fünf Jahre dauert, von einer Entnahme des Grundstückes aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausgegangen werden. Dementsprechend führt die Vermietung in einem derartigen Fall zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Beträgt die Mietdauer hingegen nicht mehr als fünf Jahre, liegt grundsätzlich keine Entnahme aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen vor; die Einkünfte aus der Vermietung sind im Fall einer Pauschalierung gesondert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. Allerdings steht der Abschluss eines auf einen kürzeren Zeitraum als fünf Jahre befristeten Mietvertrages der Entnahme aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen dann nicht entgegen, wenn davon auszugehen ist, dass das bisher land- und forstwirtschaftlich genutzte Gebäude (bzw. der Gebäudeteil) nicht nur kurzfristig für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke vermietet werden wird. Dabei ist auf die längerfristige Vermietungsabsicht des Steuerpflichtigen unabhängig vom konkreten Mietverhältnis abzustellen.

Wird eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben hingegen auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062).

Dementsprechend liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Dies gilt jedenfalls zB in folgenden Fällen:

- Vermietung eines nicht (mehr) der Landwirtschaft dienenden Gebäudes an Urlauber.
- Ausschließliche oder überwiegende Nutzung eines abgrenzbaren Gebäudeteiles zur Einstellung von Wohnwagen oder Motorbooten.
- Vermietung einer Wiese für nichtlandwirtschaftliche Zwecke auf 25 Jahre.

Zu Handymasten und Windrädern siehe Rz 4245a.

15.1.7.2.1 Privatzimmervermietung

5073

Einnahmen aus der Vermietung von im Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gelegenen Privatzimmern sind als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anzusetzen. Die Vermietung von mehr als zehn Fremdenbetten ist als gewerbliche Tätigkeit anzusehen, weil

sie dann in erheblichem Umfang nicht nur laufende Arbeit, sondern jene intensivere Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordert, die ihr betrieblichen Charakter verleiht.

Das kurzfristige Vermieten von fünf mit Kochgelegenheiten ausgestatteten Appartements an Saisongäste ist im Regelfall noch keine gewerbliche Betätigung (VwGH 3.5.1983, 82/14/0248).

5074

"Urlaub am Bauernhof" allein rechtfertigt noch nicht die Beurteilung, dass die Vermietung von Ferienwohnungen gleichsam in der landwirtschaftlichen Tätigkeit aufgeht. Eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit erfordert die für einen Bauernhof typischen und einem "Urlaub am Bauernhof" Attraktivität verleihenden Einrichtungen (VwGH 21.7.1998, 93/14/0134).

15.1.8 Forstwirtschaft

5075

Unter Forstwirtschaft wird die Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen verstanden.

Das stehende Holz (der "lebende Baum") ist Anlagevermögen, das geschlägerte Holz ist Umlaufvermögen (VwGH 27.3.1985, 83/13/0079).

5076

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

Schenkt die Forstwirtin ihrem Sohn ein Waldgrundstück, so ist diese Sachentnahme nach § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert anzusetzen (VwGH 18.1.1963, 1520/62). Erfolgt die Entnahme nach dem 31.3.2012, ist der Grund und Boden mit dem Buchwert anzusetzen (siehe dazu auch Rz 2635 ff).

15.1.8.1 Realteilung von Forstbetrieben

5077

Art. V und Art. VI UmgrStG enthalten eine auf Forstbetriebe bezogene Teilbetriebsfiktion (§ 27 Abs. 3 Z 1 UmgrStG, § 32 Abs. 3 UmgrStG, siehe UmgrStR 2002 Rz 1550 ff, 1663a). Die Teilbetriebsfiktion ist nur für diese Umgründungen maßgeblich, nicht jedoch für die Beurteilung, ob ein Teilbetrieb iSd EStG 1988 vorliegt.

15.1.8.2 Veräußerung von Teilwaldrechten

5078

Teilwaldrechte gelten als Anteilsrechte, die Veräußerung stellt daher die Veräußerung eines Rechtes dar. Der Teilwaldberechtigte besitzt ein Nutzungsrecht (Fruchtgenussrecht), aber kein Recht am Grund und Boden des im Eigentum eines Dritten stehenden Waldgrundstückes, mögen die Nutzungsrechte auch mit dem Anspruch verbunden sein, mit Grund und Boden abgefunden zu werden oder eine Entschädigung zu erhalten, in deren Berechnung ein bestimmter Anteil am Bodenwert des Grundstückes einfließt (VwGH 23.10.1990, 90/14/0169). Dieses Recht stellt kein grundstücksgleiches Recht im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 dar (siehe dazu Rz 6622).

5079

Ist das Teilwaldrecht mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verbunden, ist es Teil des Anlagevermögens dieses Betriebes. Wird es veräußert, ist der Veräußerungserlös eine steuerpflichtige Betriebseinnahme (VwGH 30.1.1990, 89/14/0143; VwGH 6.2.1990, 89/14/0147). Siehe auch Rz 4180.

15.1.8.3 Veräußerung von Waldgrundstücken

5080

Die Veräußerung einzelner Waldparzellen kann niemals als außerordentliche Waldnutzung gewertet werden. Dies ergibt sich daraus, dass die Veräußerung einer Parzelle nicht als deren Nutzung anzusehen ist, eine Waldnutzung - wenn auch eine in ihrem Ausmaß erhöhte - aber Grundvoraussetzung ist (VwGH 16.6.1987, 85/14/0110); siehe auch Rz 4194 ff.

15.1.8.3.1 Veräußerungserlös

5081

Der Veräußerungserlös ist grundsätzlich den Vereinbarungen zwischen Käufer und Verkäufer (zB Kaufvertrag) zu entnehmen. Nebenleistungen und Schuldübernahmen des Käufers zählen zum Veräußerungserlös.

15.1.8.3.2 Aufteilung des Veräußerungserlöses auf die einzelnen Wirtschaftsgüter

5082

Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes werden die einzelnen Wirtschaftsgüter zunächst mit dem Verkehrswert bewertet. Sodann ist der Wertanteil der steuerpflichtigen Verkehrswerte am Gesamtschätzwert festzustellen und die so gewonnene Wertrelation auf den tatsächlichen Verkaufserlös zu übertragen (Verhältnismethode).

5083

Grundsätzlich ist der Bewertung ein objektiver Maßstab zugrunde zu legen. Subjektive Beweggründe des Erwerbers werden dabei nicht berücksichtigt (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0175).

5084

Der auf (den nackten) Grund und Boden entfallende Teil des Veräußerungserlöses bleibt bei vor dem 1.4.2012 abgeschlossenen Veräußerungsverträgen - abgesehen von der Ermittlung eines allfälligen Spekulationsgewinnes - steuerfrei.

Bei nach dem 31.3.2012 abgeschlossenen Veräußerungsverträgen ist der auf den (nackten) Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn zum besonderen Steuersatz in Höhe von 25% zu versteuern (zu den Ausnahmen vom besonderen Steuersatz siehe Rz 6682 ff). Für Grund und Boden, der zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war, kann gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 der Gewinn nach den Regeln des § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelt werden (siehe dazu Rz 779 ff). Maßgebliche Kriterien für die Bewertung des Waldbodens sind die natürlichen Ertragsbedingungen, die Geländemerkmale, die Erschließung des Waldes und die Verkehrslage. Für die unproduktiven Flächen ist ein "Verriegelungswert" anzusetzen.

5085

Die Wertermittlung für die hiebsreifen Bestände (stehendes Holz) erfolgt durch Berechnung der Abtriebswerte (Durchschnittserlös in S/fm je Baumart, Alter und Ertragsklasse sowie Sortiment abzüglich Erntekosten pro fm ergibt den erntekostenfreien Erlös pro fm), für mittelalte Bestände durch Ermittlung des Bestandeserwartungswertes und für Kulturen und Jungbestände durch Ableitung der Bestandeskostenwerte. Die Summe dieser Bestandeswerte ergibt den Verkehrswert des stehenden Holzes. Lediglich unbestockte Flächen bleiben ohne Ansatz eines Bestandeswertes.

5086

Zu beachten ist, dass gemäß § 38 Abs. 2 Schillingeröffnungsbilanzgesetz eine Aufwertung von Buchwerten des stehenden Holzes nur bei tatsächlicher Aktivierung in der Schlussbilanz 1952 zulässig war. In allen anderen Fällen, insbesondere bei unentgeltlichem Erwerb (Erbschaft, Schenkung) sind die historischen Anschaffungskosten anzusetzen. Kronenbeträge sind nach dem Schillinggesetz in Schilling und diese mit dem amtlich festgestellten Umrechnungskurs (1 Euro = 13,7603 ATS) in Euro umzurechnen. Sind keine Anschaffungskosten gegeben, weil der Forst unentgeltlich vom Vorgänger (zumeist Generationen hindurch) erworben wurde, sind die historischen Anschaffungskosten zu schätzen. Es bestehen keine Bedenken, wenn - wie bei pauschalierter Gewinnermittlung - die historischen Anschaffungskosten in Höhe des (auf die entsprechenden Flächen anteilig entfallenden) Einheitswertes zum 1. Jänner 1989 geschätzt werden.

5087

Das Jagdrecht gilt als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut (VwGH 16.11.1993, 90/14/0077). Alle wertrelevanten Faktoren - wie Wildarten, Abschussquoten, erzielbare

Abschussgelder, Qualität der Trophäen, Arrondierung - sind zu berücksichtigen. Es entspricht nicht einer objektiven Wertermittlung, den Jahresertragswert einer Eigenjagd ausschließlich auf Basis des Ertrages aus dem Wildbretverkauf zu ermitteln. Eine geeignete Wertermittlung stellt die Kapitalisierung eines objektiv erzielbaren Pachtzinses dar.

5088

Der Gebäudewert wird nach den Grundsätzen für die Ermittlung des gemeinen Wertes von Baulichkeiten des Grundvermögens errechnet.

5089

Forststraßen und Forstwege mit befestigtem Unterbau stellen grundsätzlich selbständige Wirtschaftsgüter dar und sind daher gesondert zu bewerten. Gleiches gilt für ein Wegerecht (siehe Rz 553). Ungeachtet dessen sind für Zwecke der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung derart in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Grundstück stehen, dass sie die Nutzung dieses Grundstücks ermöglichen oder verbessern (zB Forststraßen und Forstwege, Zäune und Drainagen), vom Grundstücksbegriff umfasst (Rz 577 und Rz 6621).

Unabhängig von der steuerlichen Behandlung im Zusammenhang mit der Veräußerung, stellen aus der Sicht des Erwerbers befestigte forstwirtschaftliche Bringungsanlagen selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter dar. Nicht befestigte Wege sind hingegen Bestandteil des Grund und Bodens und damit nicht gesondert zu bewerten. Siehe auch Rz 7339.

15.1.8.3.3 Veräußerungskosten

5090

Die auf Grund und Boden anteilig entfallenden Veräußerungskosten sind nicht abzugsfähig. Anteilige Veräußerungskosten iZm mit der Veräußerung von Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten sind ebenfalls nicht abzugsfähig, wenn das Veräußerungsgeschäft nach dem 31.3.2012 abgeschlossen wurde, weil es sich bei diesen Wirtschaftsgütern – wie auch bei Grund und Boden – um Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 handelt und daher der besondere Steuersatz von 25% anwendbar ist.

15.1.8.3.4 Buchwerte

5091

Wurden die veräußerten Waldflächen entgeltlich erworben, so sind die Buchwerte für das stehende Holz, die Eigenjagd, die Gebäude und sonstigen Wirtschaftsgüter von den Anschaffungskosten abzuleiten, soweit der Veräußerer die veräußerten Wirtschaftsgüter nicht selbst hergestellt hat.

5092

Fehlen konkrete Hinweise auf eine wertrelevante Änderung des angekauften Holzbestandes (keine Kahlschlagflächen oder frisch aufgeforstete Kulturen in größerem Ausmaß), ist es gerechtfertigt, die bei der Veräußerung anzuwendende Wertrelation auf die Anschaffungskosten zu übertragen (siehe Rz 4194 ff).

5093

Die Wertrelation der im Zeitpunkt der Veräußerung ermittelten Schätzwerte kann dann nicht auf die Anschaffungskosten übertragen werden, wenn die für die Aufteilung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter maßgeblichen Kriterien im Zeitpunkt der Veräußerung und im Zeitpunkt der Anschaffung der Wirtschaftsgüter unterschiedlich waren (unterschiedliches Grundstückspreisniveau im Zeitpunkt der Anschaffung und Veräußerung, nicht erschlossene Forstflächen).

5094

Die Anschaffungskosten eines unbefristeten Wegerechtes können mangels Abnutzung nicht im Wege der AfA abgesetzt werden (VwGH 27.10.1976, 1418/74, 2356/75). Ebenso nicht das mit Dienstbarkeitsvertrag einer Weginteressentenschaft (Körperschaft öffentlichen Rechts), die eine Mautstraße betreibt, eingeräumte Recht zur Benutzung von Grundflächen zum Zwecke der Errichtung eines Weges (VwGH 5.10.1993, 93/14/0122). Als Buchwerte im Falle der Ablöse dieser Rechte bei Veräußerung von Waldgrundstücken kommen daher die vollen Anschaffungskosten zum Zuge.

5095

Hat der Veräußerer die veräußerten Wirtschaftsgüter selbst hergestellt, so sind deren Buchwerte von den Herstellungskosten abzuleiten. Dazu zählen allfällig auch aktivierungspflichtige Erstaufforstungskosten und für das stehende Holz angesetzte höhere Teilwerte (VwGH 21.10.1986, 86/14/0021).

15.1.9 Weinbau

5096

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

15.1.9.1 Abgrenzung zum Nebenbetrieb

5097

Erzeugt ein Winzer auch Schaumwein, Sekt oder Edelbrände, so kann ein Nebenbetrieb vorliegen.

15.1.9.2 Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

5098

Marken-, Liefer- und Nutzungsrechte sowie Auspflanzrechte (Recht auf Wiederbepflanzung iSd Art. 7 der Verordnung Nr. 822/87 des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Wein, ABl. Nr. 1987 Nr. L 084-1 idF Verordnung (EG) Nr. 2087/97, ABl. Nr. 1997 L 292-1 sind selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter. Gemäß 2. Abschnitt § 3 Abs. 2 der VO des BM für Land- und Forstwirtschaft zur gemeinschaftlichen Marktordnung im Weinbereich (BGBl. Nr. 493/1996) gilt als Auspflanzrecht iSd VO das Auspflanzrecht iSd Weinbaugesetzes der Länder. Das Auspflanzrecht ist nicht abnutzbares Anlagevermögen.

Die endgültige Aufgabe des Weinbaus gemäß Art. 1 der VO EWG Nr. 1442/88 ist auch die endgültige Aufgabe des Auspflanzrechtes (§ 3 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 493/1996).

15.1.9.2.1 Weingartenanlagen, Weingärten

5099

Terrassierungen in Zusammenhang mit der Errichtung von Neuanlagen (Vorbereitung des Bodens) sind Bestandteil von Grund und Boden. Stützmauern, Bewässerungsanlagen und Drainagen sind selbständige abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

Bei der Veräußerung bzw. beim Kauf von Weingärten sind bei der Bewertung von Grund und Boden die Qualität der Lage bzw. die Besonderheit der Riede zu beachten.

15.1.9.2.2 Rebanlagen

5100

Die Rebanlage besteht aus Reben und dem Stützmaterial (Steher, Stöcke, Draht) und ist als selbständiges Wirtschaftsgut mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (abzüglich AfA) zu bewerten. Für Rebanlagen ist eine Nutzungsdauer von mindestens 20 Jahren anzunehmen. Besondere Umstände, die einen echten Wertverlust der Rebanlage bedingen, wie etwa in Folge einer Schädigung durch Hagel, Frost oder Dürre aber auch Geschmackswandel, können im Wege einer Abschreibung für außergewöhnliche Abnutzung Berücksichtigung finden. Rebanlagen sind grundsätzlich als Sachgesamtheit (Einheit) zu behandeln.

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind idR auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Verlängert sich dadurch die Restnutzungsdauer, so ist diese neu festzusetzen.

15.1.9.3 Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

5101

Zu den Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens zählt insbesondere der Weinvorrat. Dieser ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ein niedrigerer Teilwert kann

(bzw. muss bei Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988) angesetzt werden. Der Teilwert ist durch retrograde (verlustfreie) Bewertung zu ermitteln.

5102

Zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 884/2001 mit Durchführungsbestimmungen zu den Begleitdokumenten für die Beförderung von Weinbauerzeugnissen und zu den Ein- und Ausgangsbüchern im Weinsektor, ABl. Nr. L 128 vom 10.5.2001, S. 32, ist die Kellerbuchverordnung (BGBl. II Nr. 149/2005) ergangen. Erzeuger und Inverkehrbringer von Weinbauerzeugnissen haben vollständige und systematisch geordnete Aufzeichnungen über hergestellte sowie ein- und ausgegangene Erzeugnisse und deren Art der Behandlung, einschließlich der verwendeten Behandlungsstoffe, zu führen.

Für Winzer, die pro Jahr maximal 100.000 l Wein herstellen (Kleinerzeuger), entfällt ab 2006 die Verpflichtung zur fortlaufenden Bestandsverrechnung. Das Kellerbuch (Sammelmappe) umfasst bei Kleinerzeugern daher im Wesentlichen nur mehr eine Belegsammlung, ein Maßnahmenblatt (Weinbehandlung) und ein Behälterverzeichnis.

Der Schwund ist auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen, ein pauschaler Ansatz des Schwundes ist nicht zulässig.

Bei Weinen besonderer Qualität oder Raritäten (Prädikatsweine, Vinothekweine) müssen die höheren Herstellungskosten bei der Bewertung berücksichtigt werden.

15.1.9.4 Aufzeichnungspflichten im Weinbau

5103

Soweit die pauschalierte Gewinnermittlung im Weinbau auf die Einnahmen abstellt, sind diese nach Maßgabe des Zuflussprinzips laufend aufzuzeichnen und die entsprechenden Belege aufzubewahren. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ergeben sich auch nach anderen Vorschriften, zB nach dem Weingesetz 2009.

Randzahl 5104: *derzeit frei*

5105

Die Bestimmungen des § 124 BAO sind auch auf EU-Rechtsgrundlagen anzuwenden. Neben der Verordnung Nr. 1493/1999 über die gemeinsame Marktorganisation für Wein kommt den Bestimmungen der Verordnung Nr. 884/2001 (Titel I Begleitdokumente, Titel II Ein- und Ausgangsbücher) sowie der Verordnung Nr. 1282/2001 (Kapitel I Erntemeldung, Kapitel II Erzeugungs-, Verarbeitungs- und Absatzmeldung, Kapitel III Bestandsmeldung) besondere Bedeutung zu.

15.1.10 Gartenbau

5106

Gartenbau ist die Erzeugung und Verwertung hochwertiger Pflanzen (wie Blumen, Gemüse, Beerenkulturen, Ziergehölze) mit Hilfe der Naturkräfte durch Bodenbewirtschaftung, wobei ein Mindestbezug zum Grund und Boden gegeben sein muss (VwGH 8.3.1963, 0495/61). Typisch für einen Gartenbaubetrieb ist die arbeitsintensive, technisierte Nutzung einer relativ kleinen Fläche, wobei der Grund und Boden als hauptsächlicher Produktionsfaktor (Substratkultur) nach und nach zurücktritt.

5107

Zum Gartenbau zählen ua. (Forst)Baumschulen, Blumenzucht, Gemüsebau, Pilzzuchtbetriebe (nicht laboratoriumsmäßig) und Rebschulen. Ob die für die Pflanzenzucht notwendigen Samen oder Setzlinge aus dem eigenen oder aus einem fremden Betrieb stammen, ist unerheblich (VwGH 10.1.1964, 1297/63). Unternehmen zur Gestaltung von Gärten, Friedhofsgärtner ohne Pflanzenzucht oder Landschaftsgärtnereien zählen nicht zum Gartenbau. Diese Tätigkeiten sind auf lohnintensive Gestaltung von Gärten gerichtet; die Urproduktion (Pflanzenzucht und deren Verwertung) ist von untergeordneter Bedeutung.

5108

Vermarktet der Gärtner oder ein Landwirt, der Obstbau oder intensiv Feldgemüsebau betreibt, seine Urprodukte selbst (Ab-Hof-Verkauf, Ladengeschäft, auf dem Bauernmarkt) liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor.

15.1.10.1 Blumengeschäft

5109

Ob bei einem Blumengeschäft noch Gartenbau oder schon Gewerbebetrieb vorliegt, entscheidet sich nach dem Anteil (für die Abgrenzung gilt § 30 Abs. 9 BewG 1955) und nach der Art der zugekauften Ware (siehe Rz 5110).

15.1.10.2 Gärtnereien

5110

Ein gärtnerischer Betrieb beginnt dort, wo landesüblich erheblich, zB durch Bewässerung, Glas- und Gewächshäuser, Folientunnels mit intensiver Bebauung ortsfest auf fixen Flächen in die Natur eingegriffen wird. Das Auflegen von Folien allein bedeutet noch keinen erheblichen Eingriff.

Investitionen auf gepachteten Flächen eines gärtnerischen Betriebes sind dem Pächter zuzurechnen.

5111

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

5112

Bei Feldgemüsebau ist die Produktion von Gemüse in den Ackerbau integriert. Dadurch wird die bei gärtnerischem Gemüseanbau vorzufindende Intensität der Bewirtschaftung im Normalfall nicht erreicht.

5113

Der gärtnerische Betrieb wird Gewerbebetrieb, wenn der Einkaufswert des Zukaufes iSd § 30 Abs. 9 und 10 BewG 1955 mehr als 25% des Umsatzes beträgt. Nicht dazu gehört Materialzukauf für eigene Produkte. Zugekaufte kleingewachsene Topfpflanzen, die erst im Betrieb weiter- und auswachsen, sind nicht als Zukauf anzusehen. Dies trifft auf alle Jungpflanzen und Setzlinge (bei Pflanzen, Stauden, Sträuchern, Bäumen) zu. Eine Trennung der zugekauften Handelsware und der zugekauften, im Betrieb verwendeten Ware ist erforderlich.

5114

Bei Hydrokulturen (Züchtung von Blumen und Pflanzen in Nährlösungskultur) liegt eine gärtnerische Betätigung vor.

5115

Die Tätigkeit eines Friedhofgärtners richtet sich danach, ob seine landwirtschaftliche Tätigkeit (Pflanzenzucht) oder seine gewerbliche Tätigkeit (Gräberschmückung und -betreuung) als Haupttätigkeit anzusehen ist (VwGH 30.4.1953, 0098/51).

15.1.10.3 Forstbaumschule

5116

Der Verkauf zugekaufter Forstpflanzen ohne Bearbeitung (Auspflanzung) wird dem Tatbestand einer Urproduktion nicht gerecht. Dies schließt aber nicht aus, die Einkünfte aus der Forstbaumschule einer Personengesellschaft (mit einer Gewerbeberechtigung, die sie zum Handel mit Samen, Pflanzen, Keimapparaten und Wildschutzmittel befähigt) insgesamt den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen (VwGH 16.3.1979, 2979/76).

15.1.11 Obstbau

5117

Unter Obstbau versteht man die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Obst (Beeren, Kern- und Steinobst). Wie der Wein ist auch der Most (Obstwein) ein Urprodukt. Obstanlagen (Sonderkulturen) sind geschlossene Pflanzungen von Obstbäumen oder -sträuchern, zumeist eingezäunt und in regelmäßigen Pflanzabständen (Obstplantagen).

15.1.12 Fischzucht, Teichwirtschaft und Binnenfischerei

5118

Unter Fischzucht versteht man die kommerziell betriebene Nach- und Aufzucht von Fischen, die Produktion vom Ei bis zum Laichfisch. Bei den Einkünften aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft ist ein Zusammenhang mit einer Land- und Forstwirtschaft nicht erforderlich. Unmaßgeblich ist auch, ob diese Tätigkeit in eigenen oder gepachteten Gewässern erfolgt (VwGH 27.10.1987, 87/14/0129), ob der Land- und Forstwirt die Fische selbst fängt oder Dritten gegen Entgelt das Recht zum Fischfang einräumt und ob eigene oder zugekaufte Futtermittel verwendet werden. Einnahmen aus der Verpachtung eines dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzurechnenden Fischereirechts sind den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen; dies gilt auch im Fall einer Dauerverpachtung.

5119

Fischhandel fällt nicht unter § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Verkauft der Land- und Forstwirt (der Fischer) auch zugekaufte Fische, so liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft noch vor, wenn der Einkaufswert des Zukaufes nicht mehr als 25% des Umsatzes aus dem Fischereibetrieb (= ein landwirtschaftlicher Hauptbetrieb) beträgt. Werden die Fische geräuchert, getrocknet oder gebeizt, liegt in dieser Bearbeitung ein Nebenbetrieb (des Hauptbetriebes Fischerei) vor. Wird die Grenze des Zukaufes oder die Umsatzgrenze von 330.000 S (ab 2001: 24.000 Euro, ab 2002: 24.200 Euro) überschritten, wird die Fischerei zum Gewerbebetrieb (siehe Rz 5045 ff).

5120

Zur wirtschaftlichen Einheit einer Binnenfischerei gehört nicht nur das bewegliche Betriebsvermögen des Fischers, wie Kähne, Reusen, Netze, Angeln, Waagen und sonstiges Gerät, sondern auch und vor allem das Fischereirecht.

5121

Dient das Gewässer verschiedenen Zwecken, dann ist nach der überwiegenden Zweckbestimmung zu beurteilen, ob ein landwirtschaftlicher Hauptzweck vorliegt, wobei sich das Überwiegen nach der Verkehrsauffassung richtet.

15.1.12.1 Fischereirecht

5122

Das Fischereirecht ist die ausschließliche Befugnis, in jenem Gewässer, auf das sich das Recht räumlich erstreckt, Fische, Krustentiere und Muscheln zu hegen, zu fangen und sich anzueignen. Es ist ein Privatrecht und dort, wo es vom Eigentum abgesondert in Erscheinung tritt, ein selbständiges dingliches Recht (OGH 26.4.1978, 1 Ob 7/78, EvBl. 1979/23).

Während das Fischereirecht an im Eigentum des Fischereiberechtigten stehenden Gewässern (gutseigene Fischwässer) als ein selbständiges, mit dem Eigentum am Grund und Boden untrennbar verbundenes Recht und als Ausfluss und Teil des Eigentumsrechtes am gutseigenen Gewässer betrachtet wird, werden Fischereirechte an Gewässern, die nicht im Eigentum des Fischereiberechtigten stehen, als Dienstbarkeiten angesehen. Das Fischereirecht ist somit ein rechtlich selbständiges, vom Eigentum am Grund und Boden losgelöstes und daneben in Erscheinung tretendes, frei verfügbares und damit gesondert bewertbares und übertragbares Wirtschaftsgut im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Ein solches Fischereirecht stellt ein grundstücksgleiches Recht im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 dar (siehe auch die Landesfischereigesetze). Die Veräußerung eines solchen Fischereirechtes stellt daher eine Grundstücksveräußerung dar und unterliegt dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988. Zu Fischereirechten an einem fremden Gewässer siehe Rz 6622.

15.1.12.1.1 Veräußerungserlöse

5122a

Rechtslage vor dem 1.4.2012

Die Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes kann insb. betreffen:

a) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischteiches auf eigenem Grund und Boden

b) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf eigenem Grund und Boden

c) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf fremdem Grund und Boden

d) Erlöse aus der Veräußerung eines im Miteigentum stehenden Fischereirechtes auf fremdem Grund und Boden (Fischereigemeinschaft).

Zu a) Der gesamte Erlös abzüglich Buchwert und Anteil Grund und Boden ist steuerpflichtig. Der Grundanteil ist im Wege einer Verhältnisrechnung zu ermitteln (siehe EStR 2000 Rz 5082 ff, Rz 5659). Hegt das Finanzamt Zweifel an dem vom Steuerpflichtigen errechneten Grundanteil, sind die sachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Gebühren, Verkehrsteuern und Bewertung einzubinden.

Zu b) und c) Der Erlös ist zur Gänze steuerpflichtig. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt dem Steuerpflichtigen.

Zu d) Wird das Fischereirecht von den Miteigentümern genutzt, liegt eine Mitunternehmerschaft vor. Die Veräußerung des Fischerrechtes ist steuerpflichtig. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt den Steuerpflichtigen.

Stellt die Veräußerung des Fischereirechtes eine (Teil)Betriebsveräußerung dar, erfolgt die Versteuerung nach Maßgabe der §§ 24, 37 EStG 1988.

Rechtslage nach dem 31.3.2012

Die Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes kann insb. betreffen:

a) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischteiches auf eigenem Grund und Boden

b) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf eigenem Grund und Boden

c) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf fremdem Grund und Boden

d) Erlöse aus der Veräußerung eines im Miteigentum stehenden Fischereirechtes auf fremdem Grund und Boden (Fischereigemeinschaft).

Zu a) Der gesamte Erlös ist steuerpflichtig. Der Fischteich stellt ein eigenständiges, von Grund und Boden verschiedenes Wirtschaftsgut dar. Die Grundsätze der Grundstücksbesteuerung (siehe dazu Rz 763 ff) sind daher auf den Fischteich nicht anzuwenden; insbesondere der besondere Steuersatz ist auf den auf den Fischteich entfallenden Veräußerungserlös nicht anzuwenden.

Zu b) Der Erlös ist zur Gänze steuerpflichtig. Da es sich hier um kein grundstücksgleiches Recht handelt, sind die Grundsätze der allgemeinen Gewinnermittlung anzuwenden. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt dem Steuerpflichtigen.

Zu c) Der Erlös ist nach den Grundsätzen der Grundstücksbesteuerung zur Gänze steuerpflichtig (siehe dazu auch Rz 763 ff). Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt den Steuerpflichtigen.

Zu d) Wird das Fischereirecht von den Miteigentümern genutzt, liegt eine Mitunternehmerschaft vor. Die Veräußerung des Fischerrechtes ist nach den Grundsätzen der Grundstücksbesteuerung steuerpflichtig. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt den Steuerpflichtigen.

Stellt die Veräußerung des Fischereirechtes eine (Teil)Betriebsveräußerung dar, erfolgt die Versteuerung nach Maßgabe der §§ 24, 37 EStG 1988 oder mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988.

15.1.13 Bienenzucht

5123

Die Bienenzucht zählt gemäß § 50 BewG 1955 zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und ist daher der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, auch wenn kein Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschafltichen Betrieb besteht. Unmaßgeblich ist auch, woher die zusätzlich verabreichten Futtermittel (Zucker) stammen.

Zu den Urprodukten zählen Honig, Cremehonig, Blütenpollen, Propolis, Gelee royal, Bienenwachs und Bienengift. Met gilt bis 2008 als be- und/oder verarbeitetes Produkt, ab 2009 als Urprodukt (vgl. Rz 4220). Als be- und/oder verarbeitete Produkte gelten ua. Propolistinktur (Propolistropfen), Propoliscreme, Bienenwachskerzen, Bienenwachsfiguren, Honigzuckerl, Honig gemischt mit anderen Produkten (zB Früchte, Nüsse), Honiglikör, Honigbier, Verarbeitung von Rohwachs zu Mittelwänden.

Einheitsbewertung: Grundsätzlich wird für Imkereien ab mindestens 40 Ertragsvölkern (Anzahl der Bienenvölker minus 30% Reservevölker) ein Einheitswert auf Basis von pauschalen Ertragswerten festgestellt. Die Produktion von Bienenköniginnen und Weiselzellen wird ebenfalls mit pauschalen Ertragswertansätzen bewertet. Das anfallende Bienenwachs ist in den unterstellten Ertragswerten bereits berücksichtigt. Für die Erzeugung von Bienengift wird eine gesonderte Ertragswertberechnung vorgenommen.

15.1.14 Jagd

5124

Einkünfte aus Jagd sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wenn diese mit einem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang stehen. Eine isolierte Betrachtung der Jagd in Bezug auf Liebhaberei kommt nicht in Frage (siehe LRL 2012 Rz 7). Eigenjagden berechtigen den Eigentümer zur Jagdausübung. Eine bloße Jagdpacht ohne zugehörige (eigene oder gepachtete) Land- und Forstwirtschaft kann nicht zu diesen Einkünften führen (VwGH 2.6.1967, 0132/67).

15.1.14.1 Eigenjagdrecht

5125

Nach der Verkehrsauffassung ist das Eigenjagdrecht im wirtschaftlichen Verkehr selbständig bewertbar (VwGH 16.11.1993, 90/14/0077). Die selbständige Bewertbarkeit ist etwa durch

Kapitalisierung erzielbarer Pachtzinse möglich. Das Recht bildet einen Vorteil auch für den nur an forstwirtschaftlicher Nutzung seines Waldes interessierten Grundeigentümer.

15.1.14.2 Jagdpachtung

5126

Einkünfte aus einer gepachteten Jagd sind nicht Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Liebhaberei (VwGH 19.2.1985, 84/14/0104).

15.1.14.3 Jagd-(Wild-)Gatter

5127

Die Errichtung einer Umzäunung, der Zukauf von Futter und die Begleiterscheinungen einer Intensivierung der Jagd sind dem Begriff der Jagd im Sinne des § 21 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 als Erscheinungsform der unter der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 einzureihenden Urproduktion solange nicht hinderlich, als die wesentliche Futterbasis dem Grund und Boden der betreffenden Land- und Forstwirtschaft entstammt.

5128

Die Haltung von Wild in Gattern ist Tierhaltung und damit Urproduktion. Dabei sind sowohl die Bestimmungen hinsichtlich der Futtermittelbasis (Vieheinheiten) als auch die Abgrenzungskriterien zum Gewerbebetrieb zu beachten.

5129

Wildparks stellen Gewerbebetriebe dar, weil es an der planmäßigen Nutzung der natürlichen Bodenkräfte fehlt und der Ertrag (überwiegend) nicht aus der Verwertung oder Verwendung der Tiere im landwirtschaftlichen Betrieb oder zum Verkauf, sondern aus Eintrittsgeldern erzielt wird.

15.1.14.4 Bewertung von Wild und Wildabschüssen

5130

Das vom Eigenjagdberechtigten oder von seinen Angehörigen erlegte Wild, das dem eigenen Verzehr zugeführt wird, wie auch das betriebsfremden Personen überlassene Wildbret bei unentgeltlichen Abschüssen stellen Entnahmen dar.

5131

Wild zählt zu den gesondert bewertbaren Wirtschaftsgütern mit biologischem Wachstum (siehe Rz 2301). Es zählt solange zu den nichtabnutzbaren Anlagegütern, als es nicht erlegt, entnommen oder veräußert wird. Daher könnte für Wild auch der höhere Teilwert gemäß § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 angesetzt werden. Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn die Herstellungskosten wie bisher sofort als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

5132

Der Abschuss von Wild zur Erfüllung des Abschussplanes gehört zu den berufsrechtlichen Pflichten (Wild- und Forstpflege) und kann daher nicht als Entnahme für betriebsfremde Zwecke gewertet werden. Sind für einen Wildabschuss außerbetriebliche Gründe maßgeblich, liegt eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme vor (VwGH 30.10.1974, 0328/74).

5133

Die Ermittlung des Teilwertes des Abschusses von trophäentragendem Wild hat sich an den ortsüblichen Abschusspreisen zu orientieren. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Teilwert durch Abzug eines angenommenen Gewinnabschlages in Höhe von 20% vom ortsüblichen Abschusspreis ermittelt wird. Verlassen Trophäen erlegten Wildes die betriebliche Sphäre des Eigenjagdberechtigten, liegt Entnahme vor.

15.1.15 Teilbetrieb

15.1.15.1 Landwirtschaftlicher Teilbetrieb

5134

Ein landwirtschaftlicher Teilbetrieb muss als selbständiger Organismus nach außen in Erscheinung treten. Weiters setzt ein landwirtschaftlicher Teilbetrieb zumeist eine besondere Viehhaltung und gesonderte Rechnungsführung voraus.

Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist zu verneinen, wenn die verkauften landwirtschaftlichen Flächen (11 von 21 Hektar) einheitlich der Pferdezucht gedient haben und die landwirtschaftlichen Flächen des Gesamtbesitzes gemeinschaftlich verwaltet und geführt worden sind. Der Umstand, dass die verkauften Flächen über eine eigene Hofstelle verfügt haben, vermag für sich allein einen Teilbetrieb nicht zu begründen (VwGH 11.12.1990, 90/14/0199).

Ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb kann auch einen Teilbetrieb darstellen.

Wie die Landwirtschaft und die Forstwirtschaft (siehe Rz 5135 ff) in der Regel Teilbetriebe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sind, so stellen auch die gemäß § 50 Abs. 1 Z 1 bis 3 BewG 1955 zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden wirtschaftlichen Einheiten, wie Fischzucht, Teichwirtschaft, Fischereirecht, Fischerei und Bienenzucht, in der Regel jeweils Teilbetriebe dar.

15.1.15.2 Forstwirtschaftlicher Teilbetrieb

5135

Trotz der Besonderheiten der Forstwirtschaft für Nachhaltsbetriebe ist auf eine Beurteilung aus der Sicht des Veräußerers und damit auf Merkmale abzustellen, die auf eine selbständige Bewirtschaftung eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebes schließen lassen. Als solche Merkmale werden eine gesonderte Betriebsrechnung oder getrennte Wirtschaftsführung, ein

eigener Forstwirtschaftsplan für die abverkauften Flächen bzw. ihre räumliche Trennung vom übrigen Besitz und das Größenverhältnis zu diesem angesehen (VwGH 16.7.1987, 85/14/0110).

5136

Das Vorliegen eines Teilbetriebes setzt einen organisch in sich geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil eines Betriebes voraus, der es vermöge seiner Geschlossenheit dem Erwerber ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen. Der Teilbetrieb muss aus der Sicht des Übertragenden schon vor seiner Übertragung selbständig geführt worden sein. Eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht, vielmehr muss die Selbständigkeit nach außen in Erscheinung treten.

Die Kriterien für das Vorliegen eines Teilbetriebes gelten gleichermaßen für Nachhalts- wie für aussetzende Forstbetriebe.

5137

Nach unentgeltlicher Übernahme eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebes hat der Rechtsnachfolger die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortzuführen
(§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988). Wird dem Rechtsnachfolger kein Teilbetrieb übertragen, liegt eine Entnahme vor, die gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu bewerten ist. Diesfalls kommt es beim Rechtsvorgänger zur Aufdeckung der im stehenden Holz befindlichen stillen Reserven.

5138

Ein forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb kann auch einen Teilbetrieb darstellen.

Die Beurteilung, ob ein Teilbetrieb vorliegt oder nicht, erübrigt sich, wenn Anteile eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer des (land- und) forstwirtschaftlichen Betriebes iSd § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 anzusehen ist, verkauft werden.

15.2 Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe

5139

Landwirtschaftliche Tierhaltung bedeutet das Halten von Tieren unter Nutzung der Bodenbewirtschaftung (Verwertung von pflanzlichen Erzeugnissen als Futtermittel) zur Verwertung der von ihnen und/oder aus ihnen erzeugten Produkte (Milch, Samen, Fleisch), aber auch zu ihrer Verwendung zB als Zugtiere oder als Tiere für den Reitsport.

5140

Tierzucht bedeutet die Vermehrung und Züchtung von Tieren unter Nutzung der Bodenbewirtschaftung zur Verwendung für die eigene Zucht und Tierhaltung oder für den

Verkauf. Daher ist auch das Halten und die Zucht von zB Fasanen, Straußen, Wachteln oder Lamas eine Tätigkeit innerhalb der Land- und Forstwirtschaft.

5141

Ein landwirtschaftlicher Hauptbetrieb liegt vor, wenn zur Tierzucht oder Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gewonnen wurden (§ 21 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 30 Abs. 3 BewG 1955). Die Futtermittel müssen daher wertmäßig zu mehr als 50% aus der eigenen Bodenbewirtschaftung gewonnen werden.

5142

Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe, in denen zur Zucht oder Haltung der Tiere überwiegend zugekaufte Futtermittel verwendet werden, gelten aber noch als landwirtschaftliche Betriebe, wenn die im § 30 Abs. 5 bis 7 BewG 1955 angeführten Voraussetzungen (Vieheinheiten bezogen auf die reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche) vorliegen.

5143

Die Vieheinheiten sind an Hand des Gesamttierbestandes zu beurteilen und nicht nach einzelnen Tierarten. Werden die Vieheinheiten überschritten, liegt ein landwirtschaftlicher Betrieb dennoch vor, wenn überwiegend Futtermittel aus der eigenen Landwirtschaft beigestellt werden.

5144

Wenn der für die Viehzucht notwendige Futtermittelbedarf nicht aus der eigenen Land- und Forstwirtschaft stammt (und den Voraussetzungen im § 30 Abs. 5 bis 7 BewG 1955 nicht entsprochen wird), ist die Viehzucht grundsätzlich ein von der Landwirtschaft abgesonderter selbständiger Gewerbebetrieb (VwGH 15.5.1959, 1424/58); dies ist nach dem gesamten Viehbestand und nicht nach einzelnen Tierarten zu beurteilen.

5145

Werden in der Landwirtschaft Pferde auch zu Fuhrleistungen sowie Kutschen- und Schlittenfahrten verwendet, wird die Pferdehaltung noch nicht zum Gewerbebetrieb (VwGH 18.05.1960, 2714/59), wenn es sich um Nebenleistungen handelt. Die Einkünfte aus diesen Tätigkeiten sind solche aus Nebenerwerb. Stellen die Kutschen- und Schlittenfahrten jedoch den Hauptzweck des Betriebes dar, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

5146

Auch Viehmästereien, Abmelkställe und Geflügelfarmen fallen unter Tierzucht und Tierhaltung, nicht hingegen Tierhandelsbetriebe (VwGH 16.3.1989, 88/14/0226). Eine Ausnahme besteht für die von einer Landwirtschaftskammer anerkannten Geflügelvermehrungszuchtbetriebe (gilt für Haushühner, Hausenten, Hausgänse und Puten),

die auch dann als landwirtschaftlicher Hauptbetrieb oder Nebenbetrieb gelten, wenn zur Tierzucht überwiegend fremde Erzeugnisse verwendet werden. Durch die Anerkennung einer Geflügelzucht als Vermehrungszuchtbetrieb (Abgabe einwandfreier Bruteier, Eintagskücken und Junghühner zur Verbesserung der ländlichen Hühnerhaltung) ist das einzige erforderliche Tatbestandsmerkmal erfüllt, um die Einkünfte aus diesem Betrieb als solche aus Land- und Forstwirtschaft werten zu können; für diese Qualifikation schadet nicht, wenn daneben auch eine Geflügelmast betrieben wird (VwGH 18.6.1969, 1268/68).

5147

Gewerbliche Einkünfte liegen vor, wenn die Urproduktion (Zucht von Tieren) im Vergleich zum Tierhandel von untergeordneter Bedeutung ist (VwGH 16.3.1989, 88/14/0226; VwGH 12.9.1996, 94/15/0071). Ebenso bleibt ein Viehhändler Gewerbetreibender, wenn er Vieh einstellt.

5148

Bei überwiegend eigenem Futtermitteleinsatz ist auch das Halten von Tieren im Wildgatter zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsbereich zu zählen. Tiergärten sind Gewerbebetriebe, weil die Tiere ohne natürliche Äsungsfläche gehalten werden und der Ertrag (überwiegend) aus Eintrittsgeldern erzielt wird.

15.3 Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe

5149

Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb gilt gemäß § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (und § 30 Abs. 8 BewG 1955) ein Betrieb, der einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb seiner Funktion nach zu dienen bestimmt ist. Näheres siehe Rz 4209 ff.

15.4 Land- und forstwirtschaftliche Nebenerwerbe und Nebentätigkeiten

5150

Eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit ist eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirts als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist (VwGH 21.7.1998, 93/14/0134). Näheres siehe Rz 4201 ff.

15.5 Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und Betriebsteilen

5151

Entschädigungen, die im Falle der Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben oder Betriebsteilen für das Feldinventar und die stehende Ernte gezahlt werden, sind bei der Ermittlung des Gewinnes des Verpächters bzw. des Pächters zu berücksichtigen. Gleiches gilt auch bei Wechsel des Pächters oder einer Zurücknahme des land- und forstwirtschaftlichen (Teil)Betriebes in Eigenbewirtschaftung.

15.5.1 Betriebsverpachtung oder Betriebsaufgabe

5152

Auch bei einer Dauerverpachtung ist der Pachtschilling den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, solange eine Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen iSd § 29 BewG 1955 erfolgt. Liegt Dauerverpachtung für nicht land- und forstwirtschaftliche Zwecke vor, sind die Pachtzinse Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Ein Landwirt gibt seinen Betrieb auf, wenn er sämtliche Flächen des Betriebes auf Dauer nicht mehr land- und forstwirtschaftlich nutzt, sondern zu betriebsfremden (nicht land- und forstwirtschaftlichen) Zwecken langfristig verpachtet.

5153

Für den Fall, dass eine Dauerverpachtung und somit eine Betriebsaufgabe anzunehmen ist, ist ein Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 vorzunehmen (falls der Gewinn bisher nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wurde, ist ein Übergangsgewinn/verlust zu berechnen), wobei im Wesentlichen Betriebsgebäude, Vieh, Vorräte, stehende Ernte und stehendes Holz als Bewertungsposten in Frage kommen.

Zur bäuerlichen Hofübergabe siehe Rz 5572a.

15.5.2 Verträge zwischen nahen Angehörigen

5154

Wird der land- und forstwirtschaftliche (Teil)Betrieb unentgeltlich übergeben, liegt keine Betriebsaufgabe vor. Dazu zählen Schenkung, gemischte Schenkung (VwGH 23.10.1990, 90/14/0102), Betriebsübergabe gegen Versorgungsrente (VwGH 11.9.1989, 88/15/0129) oder Ausgedingsverpflichtungen (VwGH 19.10.1987, 86/15/0129). In Fällen der Voll- und Teilpauschalierung kann bei unterjähriger Übertragung des (Teil)Betriebes der Grundbetrag gemäß § 2 der LuF PauschVO zwischen Übergeber und Übernehmer monatsweise aliquotiert werden, während die in ihrer tatsächlichen Höhe zu erfassenden Betriebseinnahmen entsprechend dem Zuflussprinzip zuzuordnen sind. Die (pauschalen) Betriebsausgaben sind

von den entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug zu bringen, wobei die pauschalen Betriebsausgaben von 4.400 Euro je ha Weinbaufläche und die Ausgedingslasten (700 Euro jährlich) monatsweise zu aliquotieren sind.

5155

Es widerspricht den steuerlich für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen geltenden Voraussetzungen (insbesondere der Fremdüblichkeit), wenn Minderjährige als Pächter eingesetzt werden oder wenn die Pächter keine einschlägigen Kenntnisse der Land- und/oder Forstwirtschaft aufweisen oder wegen anderer Betätigungen zeitlich kaum die Möglichkeit zur Bewirtschaftung der land- und/oder forstwirtschaftlichen Flächen haben.

5156

Bei der Verpachtung der Land- und/oder Forstwirtschaft an nahe Angehörige sind die Einkünfte daraus dem Pächter zuzurechnen, wenn dieser die Land- und/oder Forstwirtschaft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betreibt. Der Pachtzins stellt beim Verpächter eine Einnahme und beim Pächter eine Betriebsausgabe dar. Wird ein unangemessen niedriger Pachtzins vereinbart bzw. bezahlt, so wird darin eine steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistung oder Ausgedingsleistung zu erblicken sein und entweder eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung oder unentgeltliche Betriebsübergabe, nicht aber eine Betriebsaufgabe anzunehmen sein.

15.5.3 Ermittlung der gemeinen Werte und der Buchwerte bei Betriebsveräußerungen

5157

Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ist jener Teil des Veräußerungsgewinnes gesondert zu ermitteln, der auf die Veräußerung bzw. Entnahme von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 entfällt; dabei sind jene Veräußerungskosten, die mit der Veräußerung von Grund und Boden im Zusammenhang stehen, außer Ansatz zu lassen. Bei der Veräußerungsgewinnermittlung ist auch zu beachten, dass die Entnahme von nackten Grund und Boden gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Buchwert zu erfolgen hat. Der auf die Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken entfallende Veräußerungsgewinn ist mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern. Andere Begünstigungen im Zusammenhang mit Betriebsveräußerungen sind auf diesen Teil des Veräußerungsgewinnes nicht anzuwenden. Auf die Bezeichnung der einzelnen Teile des Kaufpreises kommt es für ihre steuerliche Beurteilung nicht an.

5158

Der Tatbestand der Veräußerung ist nicht schon mit dem Abschluss des Rechtsgeschäftes (Verpflichtungsgeschäft), sondern erst mit dessen Erfüllung durch den Veräußerer verwirklicht. Die bewertungsrechtliche Zurechnung des gegenständlichen Grundbesitzes ist für die Einkommensbesteuerung belanglos (VwGH 21.10.1986, 86/14/0021).

5159

Die Höhe der einzelnen gemeinen Werte für Grund und Boden, Holzbestand, stehende Ernte, Viehbestand, Jagd, Fischerei, Gebäude, Bodenschatz usw. sind nach anerkannten Bewertungsmethoden zu ermitteln. Die Wahl des Bewertungsverfahrens ist entsprechend zu begründen. Ein vorgelegtes Gutachten des Steuerpflichtigen unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde.

15.5.3.1 Landwirtschaftliche Flächen

5160

Die Bewertung erfolgt vorwiegend nach dem Vergleichswertverfahren. Herangezogen werden Vergleichspreise bei landwirtschaftlichen Grundstücken. Aus vorhandenen glaubwürdigen Vergleichspreisen wird in Anpassung an die Widmung, Lage, Aufschließung, Bonitäten, Größe, Form und sonstigen Verhältnisse des Bewertungsgegenstandes der Verkehrswert des Grundstückes angesetzt.

15.5.3.2 Forstwirtschaftliche Flächen

5161

Grund und Boden, Holzbestand, Jagd, Fischerei, Gebäude, Bodenschatz usw. sind jeweils mit dem Verkehrswert zu bewerten. Diese Wertrelation bildet die Grundlage für die Aufteilung des Verkaufserlöses auf die einzelnen Wirtschaftsgüter. Der den einzelnen Wirtschaftsgütern beizumessende Wertansatz kann sich nur aus der Sicht einer objektiven Betrachtungsweise unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Veräußerung ergeben.

Als maßgebliche Umstände zur Bewertung des Waldbodens sind die Verkehrs- und Bringungslage, die natürlichen Ertragsbedingungen, die Geländeverhältnisse sowie die Einteilung der Betriebsklassen (Wirtschaftswald, Schutzwald in Ertrag, Schutzwald außer Ertrag) zu berücksichtigen.

15.5.3.3 Stehendes Holz

5162

Bei der Bestandesbewertung sind Baumarten, Altersklassenverteilung, Umtriebszeit, Kulturkostenstufe, Ertragsklassen, Hektarausmaß, Bestockungsgrad, Vorratsfestmeter/Hektar zur Umtriebszeit bzw. tatsächlicher Vorrat für über die Umtriebszeit liegende Bestände,

Ernteverluste, erntekostenfreier Erlös pro fm (= Qualitätsziffer) und der Alterswertfaktor festzustellen.

5163

Unter dem Wert des stehenden Holzes ist die Summe aller Bestandeswerte - nicht nur der Wert des hiebsreifen Holzes - zu verstehen. Je nach Bestandesalter errechnet er sich

- für Kulturen und Jungbestände als Bestandeskostenwert (auf das jeweilige Alter prolongierte Kulturkosten),
- für mittelalte Bestände als Bestandeserwartungswert ("Jetztwert der in Zukunft vom Bestand zu erwartenden Erlöse", welcher näherungsweise durch Diskontierung des Abtriebsertrages auf das jeweilige Bestandesalter zu ermitteln ist) und
- für hiebsreife Bestände als Abtriebswert.

5164

Bei der Ermittlung des Abtriebswertes eines Holzbestandes sind die Kosten zu berücksichtigen, die unmittelbar mit der Holzernte im Zusammenhang stehen und sich auf Grund der Gelände- und Bringungsmerkmale für Schlägerung, Aufarbeitung und Rückung (Erdlieferung bzw. Schlepperrückung mit Seilzuzug) ergeben.

5165

Die Bewertung des Holzbestandes kann hilfsweise unter Zugrundelegung der im (Forst-)Operat ausgewiesenen und auf den Bewertungsstichtag fortgeschriebenen Waldgrunddaten erfolgen.

15.5.3.4 (Eigen-)Jagdrecht

5166

Wertrelevante Faktoren für die Bildung des Verkaufserlöses für die Eigenjagd sind insbesondere Wildarten, Abschussquoten laut Abschussplan, Qualität der Trophäen Arrondierung des Jagdgebietes, Erschlossenheit (Wege), Jagdeinrichtungen sowie der erzielbare Jagdpachtzins.

5167

Ob die Vertragspartner im Kaufvertrag einen Wertansatz für das Eigenjagdrecht gemacht haben, ist für die Notwendigkeit der Aufteilung des einheitlichen Kaufpreises auf die steuerrechtlich relevanten Komponenten ohne Bedeutung. Da das Eigenjagdrecht als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut bei der Gewinnermittlung in Ansatz gebracht werden muss, ist die betreffende Komponente zu schätzen und der auf sie entfallende Teil des Kaufpreises durch Verhältnisrechnung zu ermitteln (VwGH 11.12.1990, 90/14/0199).

5168

Wird im Falle der Enteignung eines Grundstückes das Jagdrecht nicht gesondert entschädigt, sondern als den Wert von Grund und Boden erhöhend angesehen, so ist dies Ausfluss dessen, dass es im Fall des Eigentumsüberganges des Grundstückes kein selbständiges Schicksal haben kann. Dieser Umstand spricht aber nicht gegen die selbständige Bewertbarkeit des Jagdrechtes (VwGH 16.11.1993, 90/14/0077).

5169

Ist das Jagdgebiet (keine Eigenjagd) nicht unerheblich, kann der Jagdwert vom Jagdpachterlös aus dem Gemeindejagdrevier hergeleitet werden (Abzinsung und Gewinnabschlag). Stellt der Jagdwert wegen des geringen, in die Gemeindejagd eingegliederten Jagdgebietes keinen wertrelevanten Faktor der Kaufpreisbildung dar, kann auf die Bewertung als eigenes Wirtschaftsgut verzichtet werden.

15.6 Entschädigungen für Wirtschaftserschwernisse

5170

Entschädigungen für Wirtschaftserschwernisse stellen wirtschaftlich einen Ersatz der Mehraufwendungen dar, die dem Land- und Forstwirt infolge der erschwerten Bewirtschaftung in den folgenden Jahren erwachsen. Diese Entschädigungen stellen Betriebseinnahmen dar (VwGH 24.2.1961, 3045/58). Wirtschaftserschwernisse können sich dadurch ergeben, dass durch die Abgabe von Betriebsteilen der vorhandene Gebäude- und Inventarbestand über die Erfordernisse des Restbetriebes hinausgeht und der Überbestand sich als eine Belastung für den Betrieb darstellt oder dass sich durch die Abtrennung von Betriebsteilen die Bewirtschaftung des Betriebes verteuert.

Beispiel:

Eine Autobahn wird quer durch den Betrieb geführt. Da sie nur an wenigen Stellen einen Übergang zulässt, sind Umwege erforderlich, die höhere Kosten verursachen.

5171

Den Betriebseinnahmen steht die Wirtschaftserschwernis als Belastung gegenüber. Deshalb kann zum Ausgleich in die Vermögensübersicht am Schluss des betreffenden Wirtschaftsjahres ein Passivposten bis zur Höhe der erhaltenen Entschädigung eingesetzt werden, der gleichmäßig verteilt innerhalb eines Zeitraumes bis zu 20 Jahren zu Gunsten des Gewinnes aufzulösen ist. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 bestehen keine Bedenken, die Entschädigungen für künftige Wirtschaftserschwernisse dem § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zuzuordnen. Zur Vollpauschalierung siehe Rz 4182.

15.7 Entschädigungen für die Inanspruchnahme von Grund und Boden für die Verlegung von Leitungen ua. für Daten, Gas, Strom, Öl, Wärme, (Ab)Wasser

15.7.1 Einräumung der Servitut (Dienstbarkeit, Leitungsrechte)

5172

Im Entgelt für die Einräumung des Servituts sind meist mehrere Komponenten enthalten, insbesondere

- Entgelt für die Benützung des Grund und Bodens
- Entschädigung für die durch die Beeinträchtigung der Verfügungsmacht des Grundeigentümers entstandene Wertminderung der Vermögenssubstanz
- Entgelt für Ertragsausfall im land- und forstwirtschaftlichen Bereich.

a) Das Benützungsentgelt zählt

- zu den betrieblichen Einkünften, wenn die Leitungen auf oder im zum Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden verlegt werden,
- zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn die Leitungen auf oder in Privatliegenschaften verlegt werden.

b) Eine Entschädigung für Bodenwertminderung (Verminderung des Teilwertes) setzt voraus, dass das Leitungsrecht zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumt wird (Rz 6409). Die Obergrenze der Wertminderung ist aber jedenfalls der gemeine Wert des Grund und Bodens vor Bekanntwerden der Absicht der Leitungsverlegung (vgl. dazu OGH 26.5.1983, 6 Ob 802/81). Diese Obergrenze wird in aller Regel nicht erreicht. Die Entschädigung für Bodenwertminderung ist gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 steuerfrei, wenn die Bodenwertminderung auf Grund einer Maßnahme im öffentlichen Interesse eintritt (siehe dazu Rz 1038 und Rz 6653).

c) Das Entgelt für Gewinnminderung (Ertragsausfall oder Wirtschaftserschwernis) ist grundsätzlich steuerpflichtig. Bei buchführenden Land- und Forstwirten kann eine Einmalentschädigung auf 20 Jahre verteilt werden (EStR 2000 Rz 5171). Bei vollpauschalierten Land- und Forstwirten erhöht das Entgelt nur dann den pauschalierten Gewinn, wenn es aufgrund der Leitungsverlegung zu einer Verminderung des Einheitswertes gekommen ist (EStR 2000 Rz 4182). Bei Voll- und Teilpauschalierung oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kann ein steuerpflichtiges Einmalentgelt auf drei Jahre verteilt zum Normaltarif versteuert werden (EStR 2000 Rz 7369).

15.7.2 Optionsentgelt

5173

Wird ein Optionsvertrag abgeschlossen, der den Abschluss des Servitutsvertrages gewährleistet, und wird für die Einräumung der Option ein Entgelt bezahlt, ist das Optionsentgelt jedenfalls steuerpflichtig. Steht der Optionsvertrag im Zusammenhang mit Betriebsvermögen, führen die Einkünfte aus diesem Vertrag zu betrieblichen Einkünften; im Falle der Pauschalierung sind diese Einkünfte zusätzlich zum pauschalierten Gewinn zu erfassen. Steht der Optionsvertrag im Zusammenhang mit Privatvermögen, führen die Einkünfte aus diesem Vertrag zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 4 EStG 1988. In beiden Fällen sind die Einkünfte zum Tarif gemäß § 33 EStG 1988 zu erfassen.

5173a

Leitungsentschädigungen – Übersicht über die einkommensteuerliche Behandlung

	Von Voll- oder Teilpauschalierung erfasst	Einnahmen-Ausgabenrechnung oder Bilanzierung (§ 4/1)
Servitutsentgelt	stpfl Rz 5172	stpfl Rz 5172
Optionsentgelt	stpfl Rz 5173	stpfl Rz 5173
Bodenwertminderung im öffentlichen Interesse	steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988	steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988
Ertragsausfälle und Wirtschaftserschwernisse (Rz 4182)		
Flurschäden	Ja	stpfl
Randschäden	Ja	stpfl
Hiebsunreife	Ja	stpfl
Schlägerung zur Unzeit	Ja	stpfl
Jagdbeeinträchtigung	Nein, gesondert anzusetzen	stpfl
Bewirtschaftungs-erschwernisse	Ja	stpfl
Schlägerungs- und Räumungskosten	Ja	stpfl
Entschädigung Notzaun	Ja	stpfl
luf Nutzungsentgang	Ja	stpfl
Verlust von Arbeitseinkommen	Nein, gesondert anzusetzen	stpfl

Abgeltung des Überhanges von Gebäuden und Maschinen	Nein, gesondert anzusetzen	stpfl

15.7.3 Zuordnung der Entschädigungssumme

15.7.3.1 Sachverhaltsermittlung

5174

Eine in Verträgen getroffene Zuordnung der Entschädigungssumme zu den einzelnen Komponenten ist für das Finanzamt nicht bindend. Die Zuordnung selbst ist keine Rechtsfrage, sondern ein Teil der Sachverhaltsermittlung. Das Ergebnis sowie die Überlegungen, welche zu diesem Ergebnis führen, sind vom Abgabepflichtigen schlüssig zu begründen.

Es ist dabei nicht zu beanstanden, wenn aus Gründen der Verwaltungsökonomie bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 10.000 Euro (2002 und 2003: 7.000 Euro, bis einschließlich 2001: 90.000 S) sowie bei Einmalentgelten bis 15.000 Euro der Anteil der reinen (steuerpflichtigen) Nutzungsentgelte mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen wird (EStR 2000 Rz 4245). In diese Gesamthöhe der Entschädigungssumme von 10.000 Euro (2002 und 2003: 7.000 Euro, bis einschließlich 2001: 90.000 S) bzw. 15.000 Euro sind früher erhaltene Entschädigungen für Wertminderung von Grund und Boden einzurechnen. Wird dieser Betrag überschritten, ist eine Feststellung im Einzelfall zu treffen. Wird durch den Steuerpflichtigen betreffend die Zuordnung ein Gutachten vorgelegt, ist dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen. Dabei sind sachkundige Mitarbeiter der Finanzverwaltung beizuziehen.

15.7.3.2 Richtsätze der Kammern

5175

Die Landeswirtschaftskammern erstellen Richtsätze für die Entschädigungen in der Land- und Forstwirtschaft. Weiters werden zwischen Kammer und Leitungsbetreiber Rahmenverträge erstellt, in denen die Entschädigungszahlungen nach den einzelnen Komponenten aufgegliedert werden. Richtsätze und Aufgliederung sind Empfehlungen an die Kammermitglieder und entfalten keine Bindungswirkung für die Finanzverwaltung (VwGH 07.07.2011, 2008/15/0142). Bestehen im Einzelfall Zweifel an der Richtigkeit der gewählten Ansätze für Bodenwertminderung, Rechtseinräumung, Wirtschaftserschwernis, Ertragsentgang und dgl., so ist deren Richtigkeit unter Beiziehung der sachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung zu überprüfen.

15.8 Ertragsteuerliche Behandlung von Entschädigungen für die Inanspruchnahme von land- und forstwirtschaftlichen Nutzflächen in Naturschutzgebieten und Nationalparks

15.8.1 Allgemeines

5176

Im Zusammenhang mit der Errichtung von Naturschutzgebieten und Nationalparks werden bisher land und forstwirtschaftlich genutzte Grundflächen nach Landesnaturschutz- und Landesnationalparkgesetzen durch Verordnung oder Bescheid in den Nationalpark einbezogen und mit absoluten Nutzungsverboten oder wesentlichen Nutzungsbeschränkungen belegt bzw. zur Nutzung für Zwecke des Nationalparks überlassen. Zur Abgeltung der entstehenden Vermögensnachteile wird idR aufgrund eines zwischen Grundeigentümer und Land (Nationalparkgesellschaft) abgeschlossenen Vergleiches eine einmalige oder jährliche Entschädigung geleistet.

15.8.2 Einheitswert

15.8.2.1 Naturschutz

5177

Bei der Ermittlung des Einheitswertes sind im Eigentum des Grundeigentümers verbleibende Grundflächen auch dann zu berücksichtigen, wenn deren Bewirtschaftung auf Grund naturschutzbehördlicher Auflagen eingeschränkt ist (§ 30 Abs. 1 Z 2, § 46 Abs. 2, § 50 Abs. 3 BewG 1955). Bei der Bewertung bleiben somit alle Komponenten, die mit der Einbringung in einen Nationalpark im Zusammenhang stehen, außer Betracht. Daher sind wesentliche Nutzungseinschränkungen oder absolute Nutzungsverbote, erhöhte Aufwendungen, Wirtschaftserschwernisse und allfällige Entschädigungen bei der Feststellung des Einheitswertes nicht zu berücksichtigen.

15.8.2.2 Betriebsaufgabe

5178

Im Hinblick auf die gesetzliche Regelung der Einheitsbewertung könnte eine Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe wohl nur dann angenommen werden, wenn die unter Naturschutz gestellten land- und forstwirtschaftlichen Flächen die Merkmale eines (Teil)Betriebes aufweisen und im Zusammenhang mit der Entschädigung auch der Grund und Boden durch Einlösung in das Eigentum des Landes übernommen wird.

15.8.3 Entschädigungen

5179

Zu den Entschädigungen für eintretende wirtschaftliche Nachteile zählen insb. Entgelte für

- Servituts-(Dienstbarkeits-)einräumung
- Bodenwertminderung
- Wirtschaftserschwernisse
- Ertragsausfall, Ertragsminderung, Nutzungsentgang
- Jagdausübungsverbot, -beschränkung
- Fischereiausübungsverbot, -beschränkung

15.8.4 Einkommensteuerliche Beurteilung

15.8.4.1 Gutachten

5180

Die Beurteilung vorgelegter Gutachten und die Ermittlung der steuerpflichtigen und steuerfreien Teile der Entgelte obliegt den Finanzämtern im Rahmen der freien Beweiswürdigung. Wird durch den Steuerpflichtigen betreffend die Zuordnung ein Gutachten vorgelegt, ist dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen. Dabei sind sachkundige Mitarbeiter der Finanzverwaltung beizuziehen.

15.8.4.2 Entschädigungen für absolutes Nutzungsverbot auf Dauer des Bestehens des Nationalparks

5181

Der Land- und Forstwirt hat sich jeder Bewirtschaftungsmaßnahme zu enthalten.

15.8.4.2.1 Buchführende Land- und Forstwirte

15.8.4.2.1.1 Nutzungsüberlassung

5182

Die für die Überlassung von Grundflächen an den Nationalpark erhaltenen Zahlungen sind - mit Ausnahme des auf die Wertminderung des Grund und Bodens entfallenden Teiles - steuerpflichtige Betriebseinnahmen. Es bestehen keine Bedenken, für Einmalentschädigungen für die Überlassung an den Nationalpark, für Nutzungsentgang und Wirtschaftserschwernisse einen Passivposten anzusetzen und diesen auf 20 Jahre verteilt zu Gunsten des Gewinnes aufzulösen (EStR 2000 Rz 5010 und 5171).

15.8.4.2.1.2 Grund und Boden

5183

Die Entschädigung für eine Bodenwertminderung darf nicht höher sein als der gemeine Wert des Grund und Bodens vor Unterschutzstellung (vgl. OGH 26.5.1983, 6 Ob 802/81). Wird die durch die Unterschutzstellung eingetretene Wertminderung (Differenz zwischen dem

gemeinen Wert vor und nach Bekanntwerden der Unterschutzstellung) abgegolten, bleibt diese Entschädigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 steuerfrei.

Beispiel:

Laut Vergleich wird für Flächen von 100 ha (= 1 Mio. m2) eine Entschädigung von 1,5 Mio. Euro gezahlt (1,5 Euro/m2), davon 1,05 Mio. Euro für Bodenwertminderung (1,05 Euro/m2) und 0,45 Mio. Euro (0,45 Euro/m2) für die Nutzungsüberlassung.

Der gemeine Wert des nackten Grund und Bodens vor Bekanntwerden der Unterschutzstellung beträgt 0,50 Euro/m2 und nach Unterschutzstellung 0,20 Euro/m2 (Wertminderung 0,30 Euro/m2). Der für die Bodenwertminderung gezahlte Betrag von 1,05 Mio. Euro (1,05 Euro/m2) ist in Höhe von 0,30 Euro/m2 (gesamt 0,30 Mio. Euro) steuerfrei, der Rest ist wirtschaftlich betrachtet keine Entschädigung für Bodenwertminderung und daher steuerpflichtig (0,75 Euro/m2, insgesamt 0,75 Mio. Euro).

Wird der Grund und Boden später in einem zweiten Verfahren durch Einlösung in das Eigentum des Landes übernommen (zB § 15 nöNationalparkG), lässt der Einlösungsbetrag unter Umständen Rückschlüsse auf den gemeinen Wert des Grund und Bodens nach Unterschutzstellung zu. Auch Veräußerungen von lagemäßig vergleichbaren Grundstücken vor und nach Unterschutzstellung lassen unter Umständen Rückschlüsse auf den gemeinen Wert nach Unterschutzstellung zu.

15.8.4.2.1.3 Jagd- und Fischereirecht

5184

Entschädigungen für Jagdausübungs- und Fischereiausübungsverbote sind steuerpflichtig. Wird im Vertrag oder Vergleich nicht auf eine Jagd- bzw. Fischereiausübung Bezug genommen, gilt Folgendes: Ist die Entschädigung für ein Jagdausübungs- bzw. Fischereiausübungsverbot in der Entschädigung für Wertminderung des Grund und Bodens enthalten, dann ist der auf die Jagd bzw. Fischerei entfallende Betrag herauszulösen und zu versteuern: als steuerpflichtiger Betrag kann ein Betrag in Höhe des durchschnittlichen Ertragswertes der Jagd bzw. Fischerei der letzten drei Jahre (durchschnittlicher Verpachtungszins; Reinerlös, wenn selbst betrieben) angesetzt werden. § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 ist nicht anzuwenden, weil es sich hier um von Grund und Boden verschiedene Wirtschaftsgüter handelt.

15.8.4.2.2 Vollpauschalierte Land- und Forstwirte

5185

Der Einheitswert ist gemäß PauschVO um den auf die Nutzungsüberlassung entfallenden Einheitswertanteil zu vermindern. Die Entschädigungen (Einmalbeträge, laufende Zahlungen) sind als Betriebseinnahmen zu erfassen. Steuerfrei bleibt nur der auf die Wertminderung des Grund und Bodens entfallende Teil (Rz 5183). Steuerpflichtige Einmalentschädigungen für die Überlassung an den Nationalpark, Einmalentschädigungen für Nutzungsentgang, für

Wirtschaftserschwernisse sind über Antrag gleichmäßig auf drei Jahre verteilt zum Normaltarif zu versteuern (Rz 7369).

15.8.4.2.3 Teilpauschalierte Land- und Forstwirte

5186

Die für die Nutzungsüberlassung vereinnahmten Zahlungen erhöhen ohne Kürzung um pauschale Betriebsausgaben die Zwischensumme gemäß § 13 PauschVO. Steuerfrei bleibt nur der auf die Wertminderung des Grund und Bodens entfallende Teil.
Einmalentschädigungen für die Überlassung an den Nationalpark und für Nutzungsentgang sind über Antrag gleichmäßig auf drei Jahre verteilt zum Normaltarif zu versteuern (EStR 2000 Rz 7369).

15.8.4.3 Wesentliche Nutzungseinschränkungen auf die Dauer des Bestehens des Nationalparks

5187

Grundstücke werden gegen Entgelt für Zwecke des Nationalparks überlassen, sodass eine landwirtschaftliche Hauptnutzung nahezu nicht mehr möglich ist. Dem Eigentümer bleiben lediglich einzelne Nebennutzungen, bspw. für Jagd- oder Fischereizwecke vorbehalten. Die einkommensteuerliche Beurteilung erfolgt wie beim absoluten Nutzungsverbot (Rz 5181 ff).

15.8.4.4 Agrargemeinschaften

5188

Entschädigungen für land- und forstwirtschaftliche Zwecke sind steuerfrei (Rz 5034).
Entschädigungen für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke sind steuerpflichtig (Rz 5033).

Randzahlen 5189 bis 5200: *derzeit frei*.