

DER

WEG

ZUM

ERFOLG !

ALLAUDIT

# Aktuelles zur Land- und Forstwirtschaft

StB Univ. Lekt. Dr. Peter Brauner



16.09.2021

- **Änderung der Buchführungsgrenzen**
- **Pausch-VO 2015**
  - Grundsätze
  - Änderungen ab 2020
- **Gewinnglättung**
- **Abgrenzung Einkunftsarten**
  - Vermietung und Gewerbe
- **Umsatzsteuer**
  - Option gem. § 22 UStG
  - Betriebsübertragungen
- **Aktuelle Rechtsprechung + Änderungen WE EStR**

# Buchführungsgrenzen NEU – ab 2020

## 1. **UMSATZ: EUR 700.000 (Unternehmer lt. UGB)**

2maliges Überschreiten notwendig für Eintritt und Erlöschen

2018, 2019 > 700.000                      2021 pflichtig

2020, 2021 < 700.000                      ab 2022 wieder pauschalierungsfähig

➤ bis 2019 für LuF EUR 550.000 sowie Einheitswert (siehe 3.)

Für Anwendung der LuF Pausch-VO bleibt Grenze von EUR 400.000

## 2. **KAPITALGESELLSCHAFTEN:**                      immer buchführungspflichtig

## 3. **Einheitswert (bis 2019) für Land- und Forstwirte - EUR 150.000**

auch hier war de facto 2xiges Überschreiten notwendig, weil Eintritt mit Beginn des zweitfolgenden Jahres; Erlöschen aber bereits mit Folgejahr erfolgte:

1.1.2018 > 150.000                      Buchführungspflicht per 1.1.2020

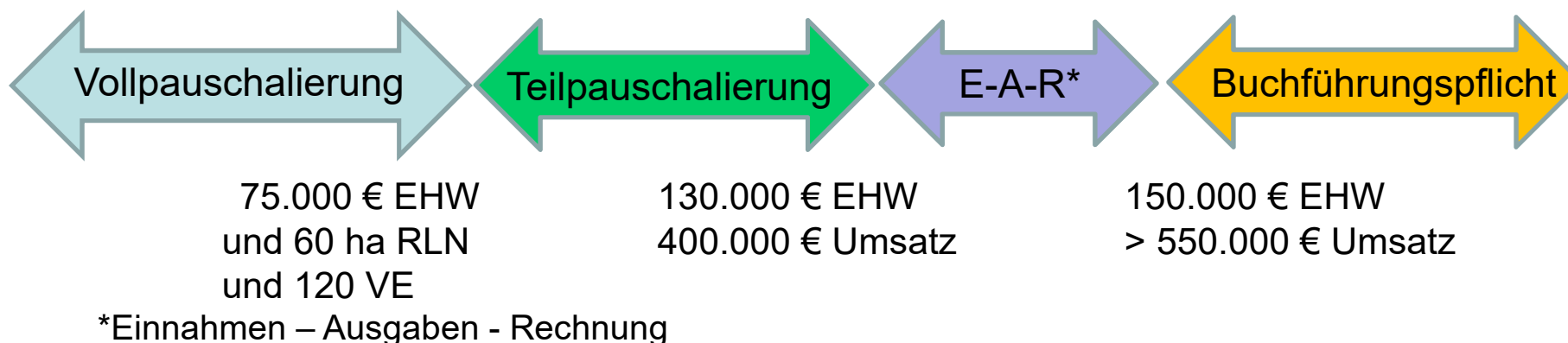
1.1.2019 < 150.000                      KEINE PFLICHT per 1.1.2020

Für Anwendung der LuF Pausch-VO Grenze von EUR 130.000 weiter maßgeblich

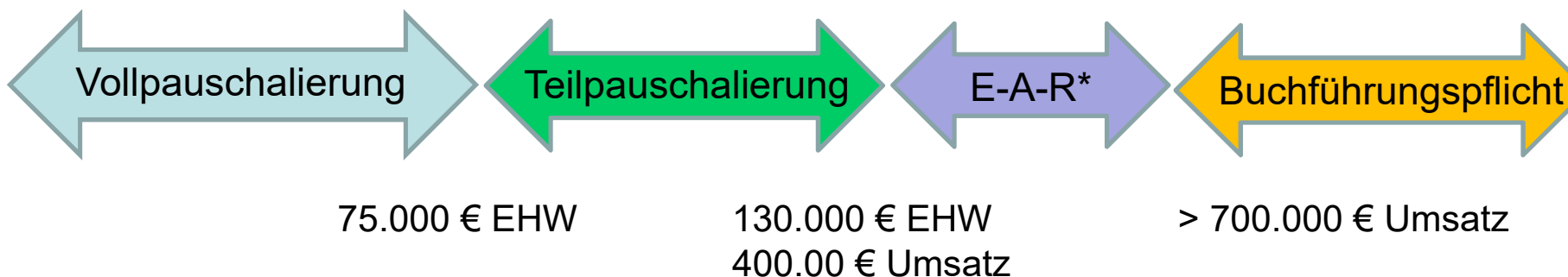
# Buchführungsgrenzen NEU – ab 2020

## Gewinnermittlungen in der Land- und Forstwirtschaft

ab 2015



ab 2020



# LuF Pausch-VO NEU – ab 2020

## Änderungen der LuF PauschVO (BGBl A 2020-II-559; 11.12.2020):

### 1. Anwendungsbereich:

#### I. EHW-Grenze € 130.000; Umsatzgrenze: € 400.000

- Keine Flächenbegrenzung mehr; bei Vollpauschalierung bleibt Grenze iHv € 75.000 selbstbewirtschaftete Fläche;  
bei Überschreiten: Teilpauschalierung ab Folgejahr

- #### II. Bei **Tierhaltungsbetrieb**, wenn das Futter vom Abnehmer der Tiere zur Verfügung gestellt wird, ist für die Umsatzgrenze auch der Wert des Futters hinzuzurechnen (ab 2021)

### 2. Forstwirtschaft: VOLL-Pauschalierungsgrenze € 15.000

- » Im Rahmen der Teilpauschalierung werden bei Kalamitätsnutzungen die pauschalen Betriebsausgabensätze um 20%punkte erhöht

### 3. Nebenerwerbsgrenze wird auf € 40.000 erhöht

- ### 4. Gartenbau: flächenabhängige Durchschnittssätze sind neben Abgabe an Wiederverkäufer auch bei Abgabe an Land-und Forstwirte für deren Produktion möglich (ab 2021)

## Vollpauschalierung

anwendbar, sofern keine Buchführungspflicht und nicht freiwillig Bücher geführt werden (EStR, Rz 660)

nur zur Gänze, nicht auf einzelne Betriebszweige einschränkbar

Gewinn-Grundbetrag 42% des EHW der selbstbewirtschafteten Fläche

Nur die regelmäßigen Vorgänge sind von der Vollpauschalierung erfasst

*Nicht „abpauschaliert“ sind daher außergewöhnliche Vorgänge*

- Veräußerung von Grundstücken, Gebäuden, stehendem Holz, Obst- und Rebanlagen, Zuckerrüben- und Milchquoten oder anderen Rechten, Pachtzinse, Entschädigungen

Gesondert steuerpflichtige Einkünfte sind grundsätzlich mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, soweit nicht (zwingend) pauschale Ausgaben anzusetzen sind

Besonderer Ansatz für stille Reserven bei Waldverkauf bis zu EUR 250.000

- 35% für stehendes Holz und Jagd
- 50% für Grund und Boden = Immo-ESt

## Teilpauschalierung

**anwendbar, wenn** 1. Gesamt-EHW zwischen € 75.000 und 130.000;  
2. Forst-EHW über € 15.000, 3. bei großer Beitragsgrundlagenoption bei SVS  
(Bauern) und 4. auf Antrag (Bindung auf 5 Jahre)

Einnahmen müssen aufgezeichnet werden; Ausgaben sind bestimmter %-Satz

### **Pauschalierter Ausgabensatz (§ 9)**

- grundsätzlich 70 %
- 80 % für Haltung von Rindern, Schweinen, Geflügel, Schafen und Ziegen
- übrige Einnahmen sind zu erklären (insbes. Nebentätigkeiten, Pacht)
- Ausgaben (Sozialversicherung, Pacht, Schuldzinsen, Ausgedinge) wie bei Vollpauschalierung zusätzlich zu berücksichtigen
- Gewinnermittlungswechsel: Übergangsgewinn ?

*NICHT im Rahmen der VO*

# Abgrenzung der Einkunftsart

## § 21 EStG – beispielhafte Aufzählung

Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Gartenbau, Weinbau, Tierzucht- und Tierhaltung;  
*„mit Hilfe der Naturkräfte“*

- **Nebenbetrieb, Nebentätigkeiten** = Gewerbebetrieb, der nach Zweck und Bedeutung untergeordnet ist (ident: § 30 BewG, § 22 UStG); 5150, 4202 EStR
- **Grundstückshandel**  
planmäßige Parzellierung und Aufschließung mit anschließendem Abverkauf;  
(vgl. VwGH 22.9.1992, 92/14/0064; 25.2.1997, 95/14/0115)
- **Vermietung und Verpachtung**
  - Die nicht landwirtschaftliche Nutzungsüberlassung von Grund und Boden: Parkplätze; Fußballplatz; Handymasten (4245a EStR; VwGH 30.3.2006; 2006/15/0062)
  - Substanzbetriebe (zB: Schotterabbau durch Dritte, VwGH 23.10.1990, 89/14/0067)  
Bodenschatz ist gesondertes Wirtschaftsgut (Rz 2489 EStR)

**Umsatzsteuer:** EU-Recht beschränkt Landwirtepauschalierung – Art 295 MwStRL<sub>8</sub>




# Abgrenzung der Einkunftsart II

- Abgrenzung bei Produktionsformen, bei denen die **Wirkung der „Naturkräfte“ künstlich erzeugt** werden (künstliches statt natürliches Licht, Nährlösung statt Verwurzelung im Boden) = EStR 5060a; WE 2019
  - Naturkräfte werden nur **unter labormäßigen Bedingungen** wirksam → Erzeugung ist keine dem § 21 EStG 1988 zuzuordnende Produktionsform, sondern eine gewerbliche Tätigkeit (§23 EStG 1988)
    - *Siehe dazu auch Rz 5060c (Produktion von Algen in abgeschlossenen Systemen) sowie 5060d (Produktion von Plankton in geschlossenen Systemen).*
  - Werden im Erzeugungsprozess Naturkräfte **nicht unter labormäßigen Bedingungen** wirksam, ist die **Produktion § 21 EStG 1988 zuzuordnen**. Dabei kommt es nicht darauf an, ob und in welchem Ausmaß die Bedingungen, die dazu führen, dass die Naturkräfte wirken, künstlich hergestellt werden.
    - *Siehe dazu auch Rz 5060b (Indoorproduktion von Hanf), Rz 5060c (Produktion von Algen in offenen Systemen), Rz 5060e (Sprossen- bzw. Microgreens-Produktion), 5060f (Aquaponik-Anlagen), 5060g (Pilzzucht)*

# Nebenerwerbe I (§ 7 LuF-PauschVO)

## Land- und forstwirtschaftliche „Nebenerwerbe“



„Bäuerliche Nachbarschaftshilfe“ zu Maschinenselbstkosten („abpauschaliert“)	Privatzimmervermietung bis zu 10 Betten („Urlaub am Bauernhof“) 50% pausch. Ausgaben	Be- und Verarbeitung (ohne Buschenschank) sowie aufzeichnungspflichtige Nebentätigkeiten bis <b>40.000 €/Jahr</b>
------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

wenn größer € 40.000



<p><b>Ertragsteuer:</b> Einnahmen - Ausgaben - Rechnung</p> <p><b>Umsatzsteuer:</b> Betrieb unterliegt allgemeinen Bestimmungen</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

- a) **Nebentätigkeiten zu Selbstkosten** in Pauschalierung erfasst (ÖKL-Satz )
- b) **Dienstleistungen gegenüber Nichtlandwirten** unter Verwendung eigener land- und forstwirtschaftlicher Geräte, sofern das Entgelt für die Bereitstellung von Maschinen und Geräte das Dienstleistungsentgelt überwiegt (auch wenn dieses Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind) - 50% pauschale Ausgaben
- c) **Be- / verarbeitete Produkte** immer zu erfassen; 70% Ausgabenpauschale Urproduktkatalog lt. VO 410/2008 (EStR, Rz 4220)
- d) **Zimmervermietung** ist bis 10 Betten zusätzlich zu erklären  
minus 50% pauschale Ausgaben; mehr als 10 Betten: Gewerbebetrieb  
Appartement und Zimmervermietung ist als Einheit zu sehen (Rz 5073neu)

Werden mehr als 10 Betten in Apartments mit Zusatzleistungen vermietet, ist im Einzelfall zu prüfen, ob noch eine Unterordnung vorliegt; dabei ist auf das Verhältnis der Einnahmen abzustellen.

## Vermietung von Ferienwohnungen als landwirtschaftlicher Nebenerwerb

VwGH 28.05.2019, Ra 2019/15/0014

- Im vorliegenden Fall wird kein Frühstück angeboten (vgl. § 6 (2) Pausch-VO). Gäste, die die Ferienwohnungen mieten, können aber den Hof besichtigen, bei der Arbeit zusehen und auch mithelfen; sie können den Bauern begleiten, wenn dieser sich um das Vieh auf der Alm kümmert. Die Gäste können sich auf dem Hof mit dort produzierten Lebensmitteln versorgen und ihre Wäsche waschen lassen. Auch an Kinder richten sich verschiedene Angebote. Der Betrieb des Mitbeteiligten ist auf einer Internet-Seite betreffend Urlaub am Bauernhof "verlinkt".
- Die gegenständliche Landwirtschaft **weist damit die einem "Urlaub am Bauernhof" Attraktivität verleihenden Einrichtungen auf** (vgl. hingegen etwa den Sachverhalt zu VwGH 21.7.1998, 93/14/0134). Es liegen besondere Dienstleistungen vor, die auf ein einheitliches Vermarktungskonzept "Urlaub am Bauernhof" schließen lassen. Da die **10-Bettengrenze nicht überschritten** ist, handelt es sich hierbei um land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb, ohne dass die wirtschaftliche Unterordnung gesondert zu prüfen wäre (EStR, Rz 5073)

# Photovoltaik (EStR, Rz 5189f neu)

- **Eigennutzung** (BMF-Erlass 24.02.2014)
  - **Volleinspeisung:** grundsätzlich Gewerbebetrieb
  - **Überschusseinspeisung:** Nebenbetrieb, wenn Verbrauch in LuF überwiegt
- **Grundstücksüberlassung an Dritte für den Betrieb einer PV-Anlage**

Grundstücke bleiben landwirtschaftliches Vermögen, wenn die Flächen (weiterhin) einem landwirtschaftlichen (Haupt-)Zweck dienen

  - a) Tierhaltung – Geflügel (eher nein: andere Tiere; Schafe)
  - b) Module dienen als Überdachung (Weinbau, Obstbau)
  - c) Unterfahrbare Module (mind. 4,5m) oder weiterhin mittels Traktoren nutzbar (Module > 2m; vertikaler Aufbau)
  - d) Wenn weniger als 2m Höhe oder weniger als 6m lichte Weite, wenn die Modulfläche max. 25% der Fläche der Gesamtanlage beträgt

**Problem: Entnahme; Einkünfte aus VuV; Bewertung als Grundvermögen !**

# Gewinnverteilung (§§ 33, 37 EStG)

## **Wahlrecht ab 2020 den Gewinn auf 3 Jahre zu verteilen**

(EStR, Rz 7388neu)

Gilt nicht bei Vollpauschalierung;

Nicht für Nebenerwerbe und Nebentätigkeiten, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen oder zugekauften Urprodukten, aus dem Wein- und Mostbuschenschank und dem Almausschank; Einkünfte aus nicht regelmäßig im Betrieb anfallenden Vorgängen (insbesondere Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken und Einkünfte aus der Einräumung von Rechten); Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen, u.a.

**Alle verteilungsfähigen Einkünfte eines Betriebes sind im Veranlagungsjahr und in den nächsten 2 Jahren zu je einem Drittel anzusetzen**

Die Verteilung ist nur dann zulässig, wenn aus den Aufzeichnungen klar hervorgeht, welche Einnahmen und Aufwendungen den verteilbaren Einkünften zuzuordnen sind, wobei nicht eindeutig zuordenbare Betriebsausgaben nach dem Verhältnis der Einnahmen der jeweiligen Einkünfte aufzuteilen sind.

# Gewinnverteilung (§§ 33, 37 EStG)

Diese Art der Besteuerung bindet den Steuerpflichtigen für die Folgejahre und wird nur durch bestimmte im Gesetz aufgezählte Umstände beendet (Z 7), wie zB Tod des Steuerpflichtigen, Übertragung des Betriebs durch Veräußerung, Schenkung, Umgründung oder Aufgabe des Betriebes bzw der Betätigung, aus der die zu verteilenden Einkünfte stammen, sowie den Widerruf.

Auch eine grob mangelhafte Aufzeichnung der zu trennenden Einkünfte in zu verteilende Einkünften und nicht zu verteilende Einkünfte kann zu einer vom Finanzamt festzustellenden Beendigung der Verteilung führen.

**Bei Beendigung** wird offener Betrag grundsätzlich jeweils zur Hälfte im Beendigungsjahr und Folgejahr angesetzt

Ist das Jahr der Beendigung schon das dem Einstieg folgende, dann ist die Gesamtsumme der offenen Drittelbeträge auf einmal zu besteuern.

# Einheitlicher Betrieb (EStR, Rz 4140b)

Wenn alle Beteiligten zur Erreichung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Erfolges zusammenwirken (Mitunternehmerschaft)

..... Eigene Buchführung, Betriebsorganisation, Einkauf, Verkauf, Produktionssparten, Zuordnung der Wirtschaftsgüter, örtliche Trennung

Biobetrieb UND konventioneller Betrieb: spricht für zwei Betriebe

- **Problem:**

- Bei mehreren Betrieben verschiedene nahe Angehörige und
- **Verflechtung** bei Produktionsmitteln und Vertrieb (zB gemeinsame Betriebsstätte, überwiegend gemeinschaftliche Maschinennutzung, keine klare Abgrenzung bei Flächen, Wirtschaftsgebäuden, Belegen, Verträgen, Behördenmeldungen)

Ein einheitliches Marketingauftreten allein ist für eine getrennte Behandlung von Betrieben nicht schädlich ! (VwGH 15.05.2019, Ro 2017/13/0012)



# Einheitlicher Betrieb (EStR, Rz 4140b)

**Ein einheitliches Marketingauftreten allein ist für eine getrennte Behandlung von Betrieben nicht schädlich !** (VwGH 15.05.2019, Ro 2017/13/0012)

- Die vom Finanzamt für die Annahme eines konkludenten Zusammenschlusses zu einer (Gesamt)GesbR ins Treffen geführten Umstände lassen zwar den Schluss zu, dass alle Mitbeteiligten Interesse am Erfolg der gemeinsam verwendeten Marke hatten und aufgrund von Synergieeffekten (zumindest indirekt) auch am Erfolg der von den anderen Weingütern produzierten Weine partizipieren wollten. Dass dieses Interesse **mit einem Unternehmerwagnis verbunden war, das sich auf eine aus allen GesbR bzw. aus deren Gesellschaftern gebildete (Gesamt) GesbR bezog, ist daraus aber nicht ohne weiteres ableitbar.**
- Worin das für das Vorliegen einer (Gesamt)GesbR erforderliche Unternehmerisiko und die Unternehmerinitiative der Mitbeteiligten bestanden haben sollen, legt auch die Revision nicht nachvollziehbar dar. Mit den in den in der Revision erwähnten - zudem zu einer früheren Rechtslage ergangenen - Erkenntnissen (VwGH 29.5.1996, 94/13/0046; 3.9.2008, 2006/13/0167, VwSlg 8364/F) entschiedenen Fällen ist der vorliegende Sachverhalt ebenfalls nicht vergleichbar.

# § 12 Rücklage

**Die Übertragung stiller Reserven ist auch bei unentgeltlichem Betriebserwerb zulässig** (VwGH 18.02.2021, Ra 2019/15/0052; EStR, Rz 3879neu)

- Nach Übernahme des elterlichen Betriebes mittels bäuerlichem Übergabevertrag veräußerten die Nachfolger einige Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen und übertrugen die aufgedeckten stillen Reserven auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter.
- Das Finanzamt sowie das BFG verneinte die Anwendbarkeit mangels Erfüllung der Behaltefrist.
- Der VwGH stellt klar, dass durch die unentgeltliche Übergabe die im Betrieb enthaltenen stillen Reserven auf den Rechtsnachfolger übergehen, der damit auch die Nachversteuerungslatenz übernimmt. **Somit läuft die Behaltefrist des Rechtsvorgängers weiter.**
- Ein unentgeltlicher Erwerb ist auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen. Die Vertragsparteien müssen dabei subjektiv die (teilweise) Unentgeltlichkeit gewollt haben. Dieses Element des „Bereichernwollens“ wird bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen im Zweifel als gegeben vermutet.

**Bei Grundstücksveräußerungen ist der Begriff des „grundstücksgleichen Rechtes“ eng zu sehen.** (VwGH 10.09.2020, Ra 2019/15/0066; EStR, Rz 6622neu)

- Gemäß § 30 EStG umfasst der Begriff des „Grundstücks“ Grund und Boden, das Gebäude und grundstücksgleiche Rechte.
- Solche Rechte müssen isoliert veräußert werden können: (nur) bei **Baurecht**
- Bei **Grunddienstbarkeiten** – bspw. das Recht auf Zufahrt – ist eine gesonderte Übertragung nicht möglich; es erhöht aber idR den Verkaufserlös
- Grunddienstbarkeiten teilen das steuerliche Schicksal des auf Grund und Boden entfallenden Kaufpreises - Jagdrecht
- Das **Eigenjagdrecht** geht nicht im Begriff von Grund und Boden auf
- **Fischereirechte an fremden Gewässern** unterliegen daher ab der Veranlagung 2021 nicht mehr dem besonderen Steuersatz gem. § 30 a EStG. Stellen diese allerdings eine Grunddienstbarkeit dar, dann folgt der Teil des Verkaufserlöses dem des GuB.

- **Regelung für Befreiung bei Flurbereinigung (§ 30 Abs 2 Z 4)**
  - Entfall Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 durch Bundesrechtsbereinigung ab 1.1.2020
  - Flurbereinigung nach Landesgesetzen befreit, soweit diese dem Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 entsprechen (statischer Verweis)
  
- **Angleichung der Zucht oder Haltung von Tieren in EStG und BewG (§ 21 Abs 1 Z 5; StRefG 2019/2020)**
  - Stets LuF-Einkünfte bei Zucht oder Haltung von Tieren, wenn LuF-Vermögen nach dem BewG vorliegt
  - Ab Veranlagung 2020

## Pauschalierung gem. § 22 UStG

möglich, wenn nicht buchführungspflichtig UND Umsatz unter EUR 400.000.

**Beachte: Pauschalierung ist nicht möglich, wenn Umsatzgrenze überschritten, obwohl BF-Pflicht noch nicht eingetreten ist.**

für landwirtschaftliche Lieferungen + Leistungen

- **10%** gegenüber Nichtunternehmern
- **13%** gegenüber Unternehmern
- die Vorsteuer wird fiktiv in gleicher Höhe festgesetzt  
daher: keine Zahllast, aber auch kein Vorsteuerguthaben  
Rechnung: „Lieferung unterliegt Durchschnittssteuersatz von 13%“
- Besondere Abfuhrverpflichtungen (beispielsweise):
  - (Zusatzsteuer) für Getränke 10% / 7%  
(Getränke im Rahmen Buschenschank; Apfel-, Birnensaft und Schnaps)
  - Sonderfälle (Pensionstierhaltung, Schilift-Entschädigung) 20%

# Umsatzsteuer-Pauschalierung § 22

In der Pauschalierung Wirksamkeit der unechten Befreiungen (z.B: Pacht von lw. Flächen); nicht aber der einzelnen Optionsregeln

- **Pacht von Liegenschaften ist IMMER ohne Umsatzsteuer** in Rechnung zu stellen !

**BEACHTEN:** Abgrenzung zu Einkunftsart Vermietung und Verpachtung

## **Optionsmöglichkeit auf Regelbesteuerung (§ 22 Abs 6)**

- **bis Ende des Folgejahres** (StrefG 2019); in diesem Fall Abgabe der Steuererklärung für das Vorjahr gleichzeitig mit dem Antrag notwendig
  - Gilt erstmals für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen.  
(Lt. UStR, Rz 2916, gilt dies für den Antrag, daher auch bereits ab 1.1.2019 möglich)
- Bindungsfrist 5 Jahre - Widerruf bis 31. Jänner !

bei Umsätzen unter € 35.000 auch Verzicht auf Kleinunternehmerregelung nötig !

# Umsatzsteuer-Pauschalierung § 22

**Die Regelung des Art 296 MwStSystRL, wonach für die Inanspruchnahme der Pauschalierung „verwaltungstechnische Schwierigkeiten mit dem normalen System“ Voraussetzung ist, sind nach dem klaren Wortlaut des § 22 UStG KEINE Voraussetzung. Eine Erweiterung würde den zulässigen Auslegungsspielraum überschreiten und ist zu Lasten des Steuerpflichtigen nicht möglich.**

(VwGH 9.10.2020, Ro 2019/13/0025; BFG 26.02.2019, RV/7101189/2018)

Das Finanzamt interpretierte die Aussagen des EuGH (12.10.2016, C-340/15; Nigl) betreffend der Voraussetzungen zur Anwendung der Pauschalregelung insofern, dass die enge Verbindung der GesnBR mit einer GmbH, die alle administrativen Tätigkeiten übernehme, dazu führt, dass diese faktisch in der Lage sei, die Verwaltungskosten des normalen Mehrwertsteuerregimes zu tragen.

Sowohl der BFG als auch der VwGH stellte auf den klaren Wortlaut des § 22 UStG ab und erteilte einer anderen – ergänzenden – unmittelbaren Anwendung einer zusätzlichen Voraussetzung eine Absage.

# Umsatzsteuer-Pauschalierung § 22

**Die Inanspruchnahme der Regelbesteuerung ist formal an eine eindeutige schriftliche Erklärung des Steuerpflichtigen gem. § 22 Abs 6 UStG gebunden. Auch eine gesetzwidrige Vorgehensweise des Finanzamtes kann nicht zu rechtswidrigen Steuerbescheiden führen.**

(BFG 2.06.2021, RV/5100601/2013)

Bei der Eröffnung des Betriebes im Jahre 2012 wurde der Fragebogen abgegeben; ein Verzicht gem. § 6 Abs 3 oder § 22 Abs 6 wurde nicht gestellt. Eine UID-Nummer wurde beantragt.

In der Folge wurden UVAs abgegeben, die Vorsteuern gebucht (auch erst nach Ergänzungsersuchen). Im Umsatzsteuerbescheid für 2012 erklärte das Finanzamt, das mangels Optionsausübung nur die pauschale Umsatzbesteuerung anzuwenden ist.

Das BFG stellt – unter Hinweis auf Literatur und Rechtsprechung dar – dass eine rechtzeitige schriftliche Erklärung iSd § 22 Abs 6 UStG notwendig ist. Der Antrag oder Erteilung einer UID-Nr. ist nicht qualifiziert genug.



# Umsatzsteuer-Pauschalierung § 22

- **Der Wechsel zwischen Pauschalierung § 22 und Regelbesteuerung löst eine Vorsteuerberichtigungspflicht aus** - § 12 Abs 12, § 22 UStG
- **ab 1.1.2014**, wenn auch erstmalige Nutzung des Gegenstandes als Anlagevermögen nach dem 31.12.2013 (Änderung durch AbgÄG 2012)  
Dh. *KEINE Vorsteuerkorrektur* – weder zu Lasten noch zu Gunsten des Abgabepflichtigen für Investitionen, die VOR 1.1.2014 verwendet wurden (§ 28 Abs 39 UStG)
- Berichtigungen sind jeweils für ein Kalenderjahr durchzuführen

## *Beispiel:*

*2015 erfolgt Option zur Regelbesteuerung; 2020 erfolgt die Rückkehr zur Pauschalierung; in 2019 wurde ein Traktor um 100.000 netto angeschafft.*

Ab 2020 ist – wenn die Pauschalierung beibehalten wird - jährlich ein Betrag von  $\frac{1}{5}$  der abgezogenen Vorsteuer (20.000), d.h. 4.000 an das FA abzuführen.

- Vorsteuerkorrektur für das Anlage- und Umlaufvermögen

**Beim Übergang von der Pauschalierung zur Regelbesteuerung bzw. von der Regelbesteuerung zur Pauschalierung kann sich ein Korrekturbedarf ergeben, weil die Pauschalierung eine Form der Soll-Besteuerung darstellt.** (§ 22 iVm § 17 Abs 4 UStG; VwGH 24.10.2019, Ro 2018/15/0021)

Ein Landwirt, der bis 31.12.2013 die Regelbesteuerung anwendete, **besteuerte seine Einnahmen nach Vereinnahmung** (Ist-Besteuerung).

**§ 22 UStG ist dem Grunde nach eine Besteuerung nach vereinbarten Entgelten**, weil sie auf die im Besteuerungszeitraum bewirkten Umsätze abstellt.

**Es ist somit mit Beginn 2014 ein Übergang von der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten auf die (wenn auch pauschalierte) Besteuerung nach vereinbarten Entgelten** eingetreten.

Der Zufluss des Verkaufspreises der zwar im Jahr 2013 erfolgten Milchlieferung im Jahr 2014 ist daher gemäß § 17 Abs 4 UStG im Jahr 2014 zu erfassen.

**HINWEIS:** VwGH 22.4.2009, 2007/15/0143 hat festgestellt, dass bei Übergang von der Pauschalbesteuerung zur Regelbesteuerung die Besteuerung der **vor** dem Übergang bewirkten Umsätze als abgeschlossen zu betrachten ist.

## Betriebsübergabe bei Regelbesteuerung

Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt - Eigenverbrauchsbesteuerung § 3 Abs 2 UStG

Der Übernehmer hat das Recht auf VSt-Abzug nur, wenn er zur Regelbesteuerung optiert

**Problem:** Im Falle der **Übergabe bei Pauschalierung**, wenn vorher optiert

*Ansicht Finanzverwaltung* = Übergeber muss Vorsteuer berichtigen; kann diese aber nicht in Rechnung stellen

Lösung: neuerliche Option zur Regelbesteuerung

**VwGH 31.1.2019, Ro 2017/15/0013:** der durch die Übergabe bewirkte Entnahmeprozess zählt nicht zu den pauschaliert zu steuernden Umsätzen und ist daher gem. § 12 Abs 15 UStG in Rechnung zu stellen. Der Übernehmer hat bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen den Vorsteuerabzug.

➤ **§ 22 Abs 3 UStG neu** (ab 30.10.2019)

*„Die Übertragung eines luf Betriebes oder Teilbetriebes gilt nicht als steuerbarer Umsatz.“*

EB: Der Begriff „Übertragung“ umfasst sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Vorgänge.

- **Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebes an Ehefrau – unternehmerische Tätigkeit trotz unüblich niedrigem Entgelt**

(§ 1 Abs 1 UStG; VwGH 28.05.2019, Ra 2017/15/0062)

Verpachtet ein Landwirt seinen Betrieb, um eine unbefristete Erwerbsunfähigkeitspension in Anspruch nehmen zu können, vorübergehend an seine Ehefrau zu einem unüblich niedrigen Entgelt (rd. 85ha zu € 2.000/Jahr), so liegt nach der Rspr. des EuGH (9.6.2011, C-285/10) **jedenfalls ein „Umsatz gegen Entgelt“ vor, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung und Gegenleistung vorliegt.**

Unerheblich ist es, ob die Tätigkeit zu einem Preis unter dem normalen Marktpreis ausgeführt wird oder ob zwischen den Parteien eine Nahebeziehung besteht.

Weist die streitgegenständliche Leistung (Vermietung) keinen offensichtlichen Bezug zur Sphäre der privaten Lebensführung eines der Beteiligten aufweist, lässt das unüblich niedrige Entgelt nicht darauf schließen, dass es sich um unternehmensfremde Zwecke gemäß § 3 Abs 2 bzw. Abs 1a UStG handelt.

Dies gilt umso mehr, als sich der Landwirt vor der Vermietung bei der LwK über die Höhe eines marktkonformen Pachtzins erkundigt und sodann in Ansatz gebracht hat. 28

- **Umsätze aus Pferdepension – (auch vor 2014) keine Pauschalierung** (§ 22 iVm § 12 Abs 10 UStG; VwGH 28.05.2019, Ro 2019/15/0002)

Die Steuerpflichtige erzielt Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung des Freizeitsports genützt werden.

Für das Jahr 2014 wurde aufgrund einer Änderung des § 22 UStG eine – positive – Berichtigung des Vorsteuerabzuges vorgenommen.

**Umsätze aus dem Einstellen von Reitpferden sind (im Allgemeinen) keine landwirtschaftlichen Leistungen iSd Art 295 USt-RL.** Da der VwGH nicht an die Ansichten der Finanzverwaltung gebunden ist (vgl. Rz 2877 UStR), wird festgestellt, dass die Umsätze aus der Pensionshaltung stets – dh auch bereits im Jahr der Errichtung der Halle – nach den allgemeinen Vorschriften vorzunehmen war. Eine bloß geänderte rechtliche Beurteilung eines unveränderten Sachverhalts nach einer ursprünglichen Fehlbeurteilung der Vorsteuerabzugsberechtigung stellt keine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs 10 dar.

*Eine mögliche Verfassungswidrigkeit der Inkrafttretensbestimmung liegt nicht vor, dies wurde schon vom VfGH 18.02.2016, 89/2015-11, festgestellt.*

# DANKE für Ihre Aufmerksamkeit !



**Univ. Lekt. Dr. iur. Peter BRAUNER**

Steuerberater,

Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der KSW, dort  
Leiter der Arbeitsgruppe „Land-und Forstwirtschaft“

[brauner@allaudit.at](mailto:brauner@allaudit.at)

+ 43 1 409 00 10 - 80