



universität
wien

Masterarbeit

Titel der Masterarbeit

„Optimierung der Einkommensermittlung und Ertragsbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft bei Inanspruchnahme von Subventionen“

Verfasser

Lukas Kornfeind, Bakk.

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2014

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 066 915
Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	5
Abkürzungsverzeichnis.....	6
1. Einleitung.....	7
1.1. Problemstellung	7
1.2. Aufbau der Arbeit	7
2. Subventionen in der Land- und Forstwirtschaft	8
2.1. Überblick.....	8
2.2. Agrarsubventionen im internationalen Vergleich im Laufe der Zeit.....	10
2.2.1. Agrarsubventionen im Laufe der Zeit.....	10
2.2.2. Die Gemeinsame Agrarpolitik in Europa.....	16
2.3. Agrarsubventionen in Österreich.....	19
2.3.1. Die Besonderheiten der österreichischen Agrarstruktur als Einflussgröße der Agrarsubventionen	19
2.3.2. Agrarsubventionen im Rahmen der österreichischen Agrarpolitik	22
2.4. Zu untersuchende Subventionsmaßnahmen	27
2.4.1. Einkommensstützung: einheitlich Betriebsprämie	27
2.4.1.1. Überblick	27
2.4.1.2. Rechtliche Grundlage.....	28
2.4.1.3. Abwicklung	28
2.4.1.4. Relevanz	30
2.4.2. Investitionsförderung: Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe	31
2.4.2.1. Überblick	31
2.4.2.2. Rechtliche Grundlage.....	32
2.4.2.3. Abwicklung	33
2.4.2.4. Relevanz	37
3. Einkommensermittlung und Ertragsbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft	38
3.1. Überblick.....	38
3.2. Einkommensermittlung	41
3.2.1. Überblick.....	41
3.2.2. Vollpauschalierung	44
3.2.2.1. Anwendungsbereich.....	44
3.2.2.2. Maßgeblicher Einheitswert	45
3.2.2.3. Forstwirtschaft.....	45

3.2.2.4.	Weinbau	46
3.2.2.5.	Gartenbau	46
3.2.2.6.	Grundbetrag	47
3.2.2.7.	Nebenerwerb, Be- und/oder Verarbeitung eigener oder zugekaufter Urprodukte und Almausschank	47
3.2.2.8.	Gewinnerhöhende und -mindernde Vorgänge	49
3.2.2.9.	Berechnungsschema und Gewinnfreibetrag	50
3.2.2.10.	Ausblick.....	51
3.2.3.	Teilpauschalierung bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	52
3.2.4.	Vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	53
3.2.5.	Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG	54
3.2.6.	Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG	55
3.2.7.	Wechsel der Art der Einkommensermittlung.....	56
3.3.	Ertragsbesteuerung	58
3.3.1.	Einkommensteuer.....	58
3.3.2.	Körperschaftsteuer	60
4.	Auswirkungen der Subventionen auf die Einkommensermittlung und Ertragsbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft.....	62
4.1.	Überblick.....	62
4.2.	Auswirkungen der Subventionen auf die Einkommensermittlung	64
4.2.1.	Direkte Auswirkungen bei Subventionen als Einkommensstützung	64
4.2.2.	Direkte Auswirkungen bei Subventionen als Investitionsförderung	65
4.2.3.	Indirekte Auswirkungen aufgrund der Berücksichtigung bei den Schwellenwerten der Einkommensermittlungsarten	70
4.3.	Auswirkungen der Subventionen auf die Ertragsbesteuerung	72
5.	Optimierung der Einkommensermittlung und Ertragsbesteuerung bei Inanspruchnahme von Subventionen in der Land- und Forstwirtschaft.....	74
5.1.	Optimierung der Einkommensermittlung bei Inanspruchnahme der einheitlichen Betriebsprämie.....	74
5.2.	Optimierung der Einkommensermittlung bei Inanspruchnahme der Maßnahme „Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe“	77
5.3.	Optimierung der Ertragsbesteuerung bei zeitlicher Planung der Inanspruchnahme der Maßnahme „Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe“	81

6. Fazit	83
Anhang	86
Literaturverzeichnis	92
Abstract	96
Zusammenfassung	97
Lebenslauf	98

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: TSE in % des BIP	12
Abbildung 2: Vergleich der Entwicklung der einzelnen Indikatoren des TSE bei OECD- Staaten und Emerging Markets	13
Abbildung 3: Zusammensetzung des PSE	14
Abbildung 4: Betriebe nach der landwirtschaftlich genutzten Fläche für das Jahr 2010 nach Bundesländern.....	21
Abbildung 5: Entwicklung der Anzahl der Betriebe nach Betriebsart	22
Abbildung 6: Entwicklung der Agrarsubventionen in Österreich	23
Abbildung 7: Berechnung des Referenzbetrages	30
Abbildung 8: Einheitliche Betriebsprämie 2011	31
Abbildung 9: Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe, Entwicklung der Fördersumme	37
Abbildung 10: Einkommens- und Betriebsdaten der Testbetriebe.....	75
Abbildung 11: Einheitliche Betriebsprämie: Gegenüberstellung des Gewinns bei den Arten der Einkommensermittlung	75
Abbildung 12: Vollpauschalierung bei neuer Hauptfeststellung der Einheitswerte und Pauschalierungsverordnung	77
Abbildung 13: Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe: Gegenüberstellung des Gewinns bei den Arten der Einkommensermittlung	79
Abbildung 14: Entwicklung des Durchschnittssteuersatzes bei (Nicht-)Durchführung eines Investitionsvorhabens	81

Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzung
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BIP	Bruttoinlandsprodukt
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EW	Einheitswert
GAP	Gemeinsame Agrarpolitik
KES	Kapitalertragsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
NAC	Nominal Assistance Coefficient
NPC	Nominal Protection Coefficient
PSE	Producer Support Estimate
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖPUL	Österreichisches Programm zur Förderung einer umweltgerechten, extensiven und den natürlichen Lebensraum schützenden Landwirtschaft
SRL	Sonderrichtlinie
TSE	Total Support Estimate
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

Subventionen spielen in der Agrarpolitik weltweit eine sehr wichtige Rolle, deren Notwendigkeit ist jedoch nicht unumstritten. Die Motivation für die Vergabe von Subventionen, sowie die Ausgestaltung der Subventionen zur Erreichung gesteckter Ziele, können sehr unterschiedlich sein. Auf Ebene der Europäischen Union soll die sog. Gemeinsame Agrarpolitik der gemeinsamen Erreichung gesteckter Ziele dienen und ein einheitliches Förderwesen schaffen. Auf österreichischer Seite gibt es neben den Förderungen der Europäischen Union auch nationale Förderungen. Diese müssen im Einklang mit der Gemeinsamen Agrarpolitik stehen. Zwei bedeutende und repräsentative Subventionsmaßnahmen, die einheitliche Betriebsprämie und die Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe, werden genauer behandelt.

Anhand dieser beiden Subventionen werden Möglichkeiten einer ertragsteuerlichen Optimierung diskutiert. Um diese aufzuzeigen, ist es notwendig, die Besonderheiten bei der Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe näher zu beleuchten und in weiterer Folge die Behandlung von Subventionen zu erläutern.

1.2. Aufbau der Arbeit

Im ersten, allgemeinen Teil der Arbeit, werden Subventionen im Allgemeinen beschrieben. Neben einer Begriffsbestimmung erfolgt ein internationaler Vergleich von Subventionen unter Beachtung der Entwicklungen im Laufe der Zeit. Danach folgen eine Beschreibung der Gemeinsamen Agrarpolitik der Europäischen Union und eine Erläuterung der Besonderheiten der Land- und Forstwirtschaft, sowie des Förderwesens in Österreichs. Den Abschluss bildet die Beschreibung der zwei zu untersuchenden Subventionsmaßnahmen.

Der zweite Teil der Arbeit beschäftigt sich mit der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft allgemein und geht vor allem auf deren Besonderheiten ein.

Der dritte Teil beschreibt die Behandlung der Subventionen im Rahmen der Einkommensermittlung und -besteuerung.

Im letzten Teil werden die Möglichkeiten einer Optimierung erläutert.

2. Subventionen in der Land- und Forstwirtschaft

2.1. Überblick

Ein wichtiges Thema der Agrarpolitik weltweit stellen Subventionen dar. Obwohl das Ausmaß dieser Maßnahmen insgesamt nur sehr gering ist (~1% des BIP bei den OECD-Staaten, Quelle: OECD.Stat), ist das staatliche Interesse doch sehr hoch. Jeder Staat für sich, aber auch Staatengemeinschaften gemeinsam, versuchen, gesteckte Ziele durch Subventionen zu erreichen. Diese Ziele können sehr unterschiedlich sein und die konkreten Maßnahmen um diese zu erreichen, noch unterschiedlicher. Es besteht ein sehr breites Spektrum an Maßnahmen, was dieses Gebiet sehr unübersichtlich erscheinen lässt. Die Auswirkungen der einzelnen Maßnahmen können sehr verschieden und auch gegensätzlich sein.¹ Die gesteckten Ziele und Maßnahmen sind nicht gleichbleibend, sondern unterliegen einem ständigen Wandel. Waren erste Formen von Subventionen Anfang des 20. Jahrhunderts in den heutigen Industrieländern motiviert durch die unterdurchschnittlichen Einkommen des Sektors, so kann diese Begründung heute nicht ohne weiteres gelten, da diese, so wie in den USA, teilweise über dem Medianeinkommen liegen. Stattdessen wird heute eine starke Interessensgemeinschaft als Grund für die Aufrechterhaltung von vielen Subventionen gesehen.²

Die Ursache, warum es Subventionen erst bedarf, ist mit dem so genannten farm problem verbunden. Dieses besagt, dass große Preisschwankungen am Agrarmarkt, begründet mit der großen Wetterabhängigkeit einerseits und dem schnellen technologischen Fortschritt andererseits, und die unelastische Nachfrage, ein stetiges Sinken der Einkommen in der Landwirtschaft zur Folge haben.³

Eine Subvention ist definiert als „*zweckgebundener, von der öffentlichen Hand gewährter Zuschuss zur Unterstützung bestimmter Wirtschaftszweige, einzelner Unternehmen*“⁴. Das österreichische Recht kennt keine allgemeingültige Legaldefinition dieses Begriffs, jedoch wird im Einkommensteuerrecht eine Subvention beschrieben als Zuwendung aus öffentlichen Mitteln in Form von Geld- oder Sachzuwendungen, die von öffentlich-rechtlichen Institutionen an Unternehmen gewährt wird, ohne dass im unmittelbaren

¹ Vgl. Peterson (2009), S. 116.

² Vgl. Peterson (2009), S. 130.

³ Vgl. Sumner et. al (2010), S. 405-406.

⁴ Duden (2013).

Zusammenhang mit dieser Leistung Gegenleistungen erbracht werden.⁵ Im Europäischen Recht jedoch sind diese unter dem Begriff staatliche Beihilfen oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art zusammengefasst und durch folgende Merkmale charakterisiert:

- Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige,
- (Drohende) Wettbewerbsverfälschung,
- Unvereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.⁶

Sind alle Merkmale gemeinsam erfüllt, so handelt es sich um eine Subvention. Trotz dieser gemeinsamen Merkmale können Beihilfen sehr unterschiedlich sein. Sie können im klassischen Sinne als Geld- oder Nominalsubvention vergeben werden, aber auch in Form einer Realsubvention oder Eventualsubvention. Darüber hinaus sind sie nicht dadurch beschränkt, dass sie direkt an Landwirte zu fließen haben.⁷ Beihilfen wie die Preisstützung, Direktzahlungen oder Exportsubventionen sind monetäre Vergütungen und diese fließen direkt an die einheimischen Produzenten. Eine Subvention zur Finanzierung eines Vorhabens ist ebenfalls eine direkte Beihilfe, kann jedoch durch die Vergabe günstiger Darlehen entweder monetär oder durch die Vergabe von Bürgschaften nicht monetär sein.⁸ Bei den indirekten Beihilfen, wie zum Beispiel Importzöllen, fließen keine monetären Zahlungen an einheimische Produzenten, jedoch profitieren diese aufgrund des daraus resultierenden erhöhten Marktpreises.⁹ Eine gänzlich andere Kategorie sind wiederum indirekte Subventionen: Staatliche Hilfen bei der Vermarktung oder auch vom Staat geförderte Forschungs und Entwicklung, kommen den Produzenten nicht direkt sondern über Umwege zugute. Selbst steuerliche Erleichterungen gehören zu den Subventionen im weiteren Sinn, da sie Land- und Forstwirten Erleichterungen verglichen mit anderen Mitwirkenden am Wirtschaftsverkehr gewähren. Direkte Subventionen belasten demnach die Ausgabenseite des Staatshaushaltes, während dem gegenüber indirekte Subventionen die Einnahmenseite verringern.¹⁰

⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 2539.

⁶ Vgl. EG-Vertrag (2002), Art. 87.

⁷ Vgl. Kosiol et. al (1981), S. 1529f.

⁸ Vgl. Wikipedia (2013), <http://de.wikipedia.org/wiki/Subvention> (27.11.2013).

⁹ Vgl. Gruber (2002), S. 17

¹⁰ Vgl. Groissenberger (2004), S. 5.

2.2. Agrarsubventionen im internationalen Vergleich im Laufe der Zeit

2.2.1. Agrarsubventionen im Laufe der Zeit

Die Anfänge der Agrarsubventionen gehen zurück auf das 19. Jahrhundert, als mit dem Ende der Napoleonischen Kriege 1815 die Weltmarktpreise für Getreide drastisch sanken. Als Reaktion wurden in Großbritannien die sog. Corn Laws verabschiedet, Gesetze welche durch Einfuhrzölle und Einfuhrverbote die einheimische Landwirtschaft bis 1846 schützten.¹¹ Die Weltwirtschaftskrise und die Folgen der sog. Dust Bowl läuteten in den Vereinigten Staaten die Ära der Modernen Agrarpolitik ein. Im Jahr 1933 wurde mit dem New Deal und dem sog. Agricultural Adjustment Act die rechtliche Grundlage geschaffen, welche es der Regierung ermöglichte, Mindestpreise zu setzen und beinhaltete zudem bereits Lageraufkäufe, Flächenstilllegungen und Viehbestandssteuerung. Diese Maßnahmen waren teilweise verpflichtend aber auch durch Ausgleichszahlungen stimuliert.¹²

Beobachtungen der Entwicklung der Agrarpolitik von Staaten in Anbetracht ihres Wohlstandes haben gezeigt, dass hier bestimmte Tendenzen bemerkbar sind. In ärmeren Ländern ist ein größerer Teil der Bevölkerung in der Landwirtschaft tätig und zudem ist der Anteil am Bruttoinlandsprodukt (BIP) ungleich höher als in wohlhabenderen Ländern. Dieser lag laut World Bank im Jahr 1970 in den „Lower middle income“-Staaten noch bei 38,7%, bei „Upper middle income“-Staaten bei 21,7% und im OECD-Durchschnitt bei 5,9%. 2010 sind diese Werte jeweils auf 17,1%, 7,3% und 1,5% zurückgegangen.¹³ Die ärmsten Länder betreiben meist eine Politik der Besteuerung und Regulierung des Agrarsektors, die zu einem Sinken des in diesem Sektor tätigen Anteils der Bevölkerung führt. Dieser Mangel an Unterstützung ist Großteils begründet in der Überschuldung jener Länder, weshalb sich die Finanzierung der Agrarpolitik schwer gestalten lässt. Die Flutung mit billigeren, subventionierten Lebensmitteln aus dem Ausland macht ein Überleben in diesem Sektor noch umso schwerer. Mit dem Anstieg der Einkommen und der Abnahme der in der Landwirtschaft tätigen Bevölkerung ändern

¹¹ Vgl. Rodrik (2011), S. 54.

¹² Vgl. Sumner (2008), S. 1.

¹³ Vgl. World Bank (2013), <http://data.worldbank.org/indicator/NV.AGR.TOTL.ZS/countries> (15.03.2013).

diese Länder, wie dies am Beispiel von Südkorea und Taiwan ersichtlich gewesen ist, ihre Politik in der Regel von der Form der Sanktionierung auf jene der Subventionierung.¹⁴

Mit der Uruguay-Runde (1986-1994) des GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) wurde eine Liberalisierung der Landwirtschaftlichen Märkte als Bestandteil der Liberalisierung aller Gütermärkte beschlossen. Dies bedeutete unweigerlich einen sukzessiven Abbau von Subventionen und so die Abschaffung von Vorteilen von Landwirten in bestimmten Märkten.¹⁵

Die OECD-Staaten (Organisation for Economic Co-operation and Development) verzeichnen schon seit Jahrzehnten einen rückläufigen Trend ihrer Agrarsubventionen. In ihrem jährlichen Bericht wird dabei evaluiert, welche Entwicklungen es in der Agrarpolitik gegeben hat und wie der weitere Weg aussehen soll. Einer der wichtigsten Indikatoren bei der Erfassung des Unterstützungsgrades des Agrarsektors ist der Total Support Estimate (TSE). Dieser stellt den aus der Agrarpolitik resultierenden jährlichen Transfer an die Produzenten dar und umfasst einerseits Transfers an den individuellen Produzenten aber auch an alle Produzenten kollektiv. Die Transfers bezahlen einerseits die Konsumenten durch den Kaufpreis und andererseits die Steuerzahler durch die Verteilung der Steuergelder. In Abbildung 1 ist der TSE in Relation zum BIP gesetzt ersichtlich. In den OECD-Staaten sank er von 2,97% des BIP in den Jahren 1986-88 auf 0,95% des BIP in 2011. Auch wenn im Vergleich dazu der TSE der EU-Staaten Großteils geringfügig niedriger war, ist dies unter dem Vorbehalt der Tatsache zu sehen, dass bestimmte Länder wie Südkorea, Island und die Türkei massiv in ihre Agrarsektoren investiert haben. Die USA haben im Vergleich dazu in den letzten Jahrzehnten einen deutlich niedrigeren TSE zu verzeichnen gehabt. Ab 1995 wurde der TSE auch für Emerging Markets (Brasilien, China, Russland, Ukraine, Südafrika) berechnet, wobei bei diesen Staaten die bereits eingangs erwähnte Trendumkehr zu sehen ist: War im Jahr 1995 der TSE noch negativ und die Politik eine der negativen Subventionierung, so sind auch diese Länder auf dem Weg, ein ähnliches Subventionsniveau wie die OECD-Staaten zu erreichen.

¹⁴ Vgl. Sumner (2008), S. 1.

¹⁵ Vgl. WTO (2013), http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact5_e.htm (15.03.2013).

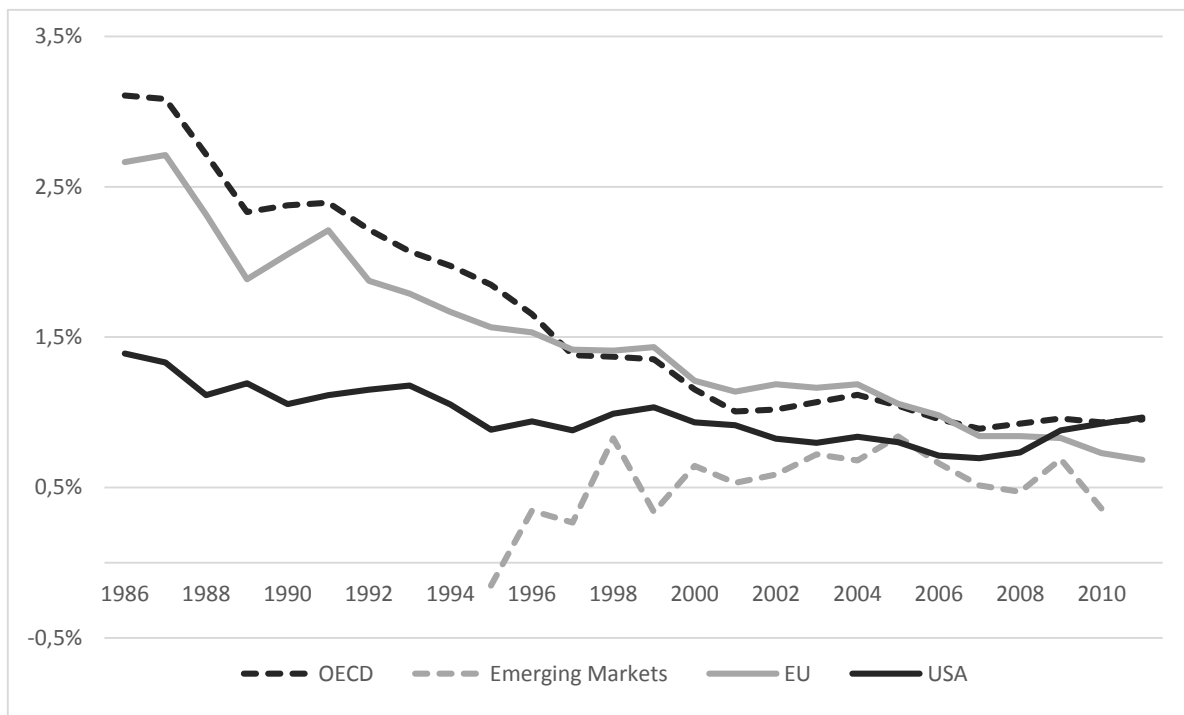


Abbildung 1: TSE in % des BIP¹⁶

Der TSE wird aus folgenden Indikatoren gebildet: Producer Support Estimate (PSE), General Services Support Estimate (GSSE) sowie Consumer Support Estimate (CSE). Diese Indikatoren beleuchten jeweils einen anderen Standpunkt der Subventionen: Der PSE konzentriert sich hierbei auf die Subventionen des einzelnen Landwirtes, der GSSE auf Subventionen aller Landwirte kollektiv (Forschung und Entwicklung, Ausbildung, Inspektion, Marketing) und der CSE auf Transfers vom/zum Konsumenten und Steuerzahler. Der CSE ist dabei sehr oft negativ, da der negative Effekt, welchen Preisstützungen aufgrund der höheren Preise auf den Konsumenten haben, den positiven Effekt von Subventionen des Konsumenten überwiegt. Aus Abbildung 2 ist die Entwicklung dieser Indikatoren ersichtlich. Bei den OECD-Staaten ist eine starke Rückläufigkeit des CSE sowie des PSE zu verzeichnen, der GSSE verzeichnet demgegenüber eine Zunahme. Bei allen drei Indikatoren der Emerging Markets ist ein viel geringeres Niveau als beim OECD-Durchschnitt zu erkennen, was abermals die niedrigere Priorität ärmerer Länder zum Schutz der Landwirtschaft widerspiegelt. Der positive CSE bei Emerging Markets in den Jahren vor 2000 zeigt, dass hier auch eine höhere und vor allem positive Subventionierung auf Seiten des Konsumenten erfolgte.

¹⁶ Quelle: OECD.StatExtracts (2013), Dataset: 2012 A) OECD: Estimate of support to agriculture.

Nach 2000 war dieser Wert stetig negativ, was eine Trendumkehr und höhere Subventionierung der Produzenten widerspiegelt. Der GSSE nimmt im Gegensatz zur OECD stetig ab, der PSE schwankt stark, weist aber nicht denselben negativen Trend wie in der OECD auf.

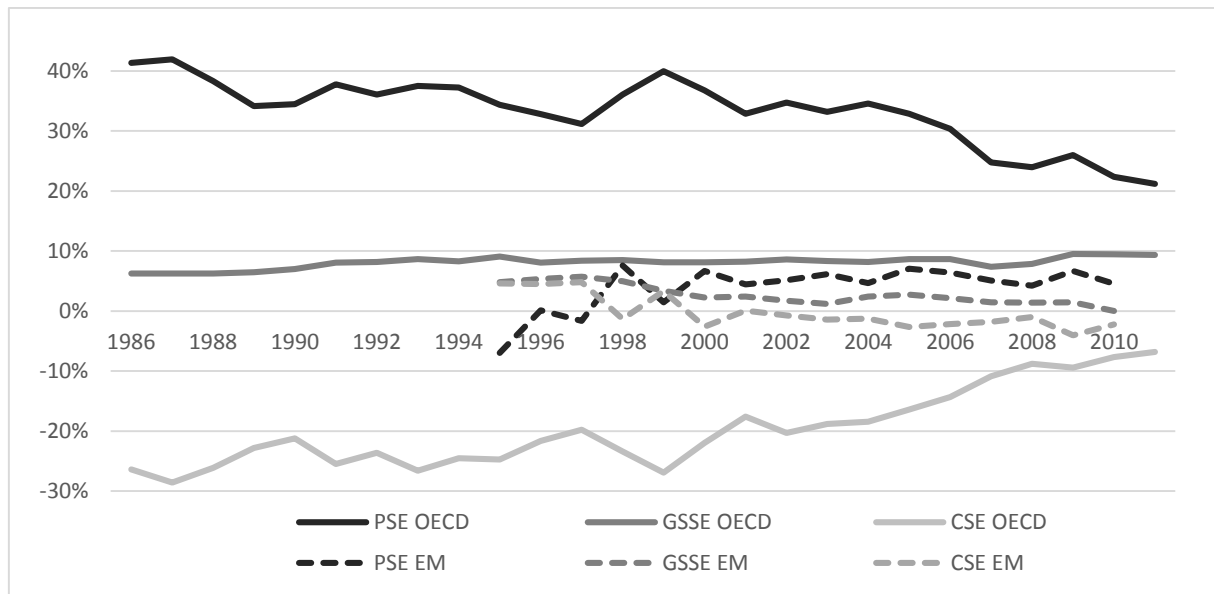


Abbildung 2: Vergleich der Entwicklung der einzelnen Indikatoren des TSE bei OECD-Staaten und Emerging Markets¹⁷

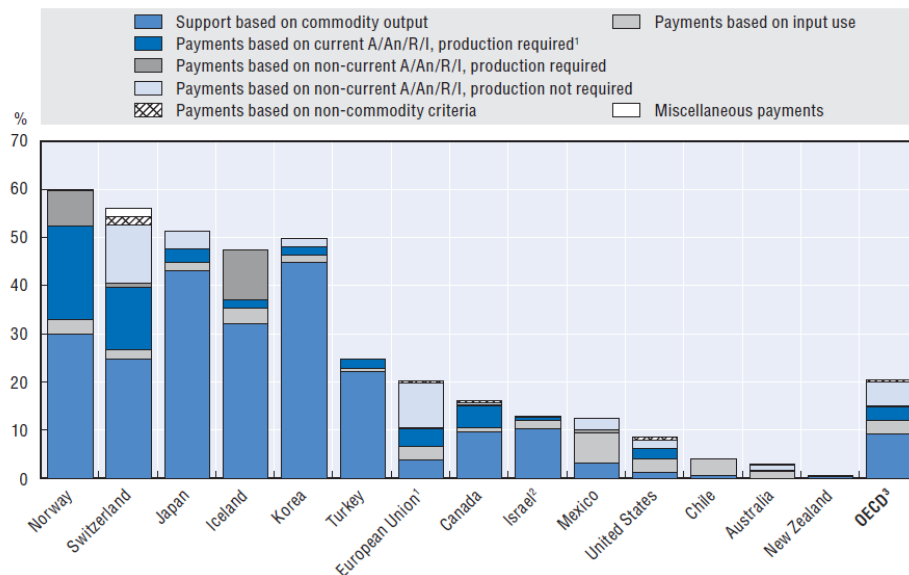
Der PSE misst den in Geldwerten gemessenen Transfer direkt an Produzenten. Waren 1986-88 in der OECD noch 37% (EU: 39%) der Bruttoeinnahmen eines Landwirtes subventioniert, so waren es 2009-2011 nur noch 20% (EU: 18%). Der Producer Nominal Assistance Coefficient (NAC) vergleicht die Einkünfte eines Land- und Forstwirten bei Subventionierung und Nicht-Subventionierung auf Basis der erhaltenen Preise. Das Gesamteinkommen war dadurch in den Jahren 1986-88 um 59% (EU: 65%) höher als es bei nicht subventionierten Preisen der Fall gewesen wäre. Dieser Wert lag 2011 nur mehr bei 26% (EU: 21%). Eine rückläufige Rate bedeutet also eine geringere Abhängigkeit der Produzenten von Subventionen. Der Nominal Protection Coefficient (NPC) gibt an, welchen Preis Landwirte im Vergleich zum Weltmarktpreis für ihre Produkte erhielten. Dieser sank seit 1986 von 150% (EU: 171%) auf 111% in 2011 (EU: 103%).¹⁸

Betrachtet man den PSE von Landwirten in einzelnen Ländern, so ergeben sich große Unterschiede. In Island, der Schweiz und Norwegen lag die Subventionierung pro hauptberuflichem Landwirt 2001 bei über 30.000 USD, in den USA bei 20.000 USD, in

¹⁷ Quelle: OECD.StatExtracts (2013), Dataset: 2012 A) OECD: Estimate of support to agriculture.

¹⁸ Vgl. OECD (2012), S. 37.

der EU bei 16.000 USD und in Ländern wie Mexiko und Neuseeland unter 1.000 USD. Der OECD-Durchschnitt lag bei 11.000 USD.¹⁹



A (Area planted), An (Animal numbers), R (Receipts), I (Income).

1. EU27 in 2009-2011.

2. The statistical data for Israel are supplied by and under the responsibility of the relevant Israeli authorities. The use of such data by the OECD is without prejudice to the status of the Golan Heights, East Jerusalem and Israeli settlements in the West Bank under the terms of international law.

3. The OECD total does not include the non-OECD EU member states.

Source: OECD, PSE/CSE Database, 2012.

Abbildung 3: Zusammensetzung des PSE²⁰

Der PSE bildet alle Maßnahmen der Subventionierung ab. Die Vielzahl an verschiedenen Arten und deren Beitrag zum PSE der einzelnen Länder ist aus Abbildung 3 ersichtlich. Hier erkennt man, dass es innerhalb der OECD große Unterschiede bei den Subventionen gibt: In Ländern wie Japan und Südkorea zum Beispiel wird das Gros über Output-abhängige Subventionen an die Produzenten weitergegeben. Andere Länder haben sich hin zu produktionsentkoppelten und daher auch weniger wettbewerbs- und marktverzerrenden Subventionen umorientiert: In der EU und der Schweiz geschieht die Subvention Großteils in Abhängigkeit von Bestandsmerkmalen (Fläche, Tieranzahl, Ertrag, Einkommen) und wird trotz ruhender Produktion, oder gerade aufgrund dessen vergeben. Diese Subventionen können an den bestehenden Bestand gebunden sein oder aufgrund von historischen oder fixen Bestandsmerkmalen festgelegt werden. Neben diesen beiden Hauptarten der Subventionen existieren auch inputabhängige

¹⁹ Vgl. OECD (2001), S. 31.

²⁰ Quelle: OECD (2012), S. 43.

Subventionen, welche vor allem in Ländern wie Chile und Mexiko eine große Rolle spielen.

Neben den Unterschieden bei Art, Höhe und Zusammensetzung der Agrarsubventionen ist auch die Subventionierung nach Produkten und Produktgruppen in den einzelnen Staaten der OECD verschieden. Dies hat den negativen Effekt, dass Landwirte bestimmte Produkte erzeugen, nur um Subventionen zu erhalten und andere Produkte aufgrund des Mangels an Subventionen nicht. Der Reispreis war 1995-97 noch zu fast 75% auf Subventionen gestützt, 2009-11 nur mehr zu circa 60%. Im Vergleich dazu waren Weizen mit weniger als 10% und Sojabohnen mit weniger als 5% subventioniert.²¹ Diese Unterschiede bei der Subventionierung werden wiederum von bestimmten Ländern in die Höhe getrieben. Japan und Südkorea betreiben eine sehr protektionistische Reispolitik, demgegenüber haben Australien und Neuseeland als wichtigste Wolle produzierende Länder grundsätzlich niedrige Agrarsubventionen.²²

Insgesamt gesehen ist in fast allen OECD-Ländern ein Trend weg von wettbewerbsverzerrenden Subventionen erkennbar. Dieser Rückgang ist aber, neben Änderungen in der Agrarpolitik, vor allem auf die hohen Weltmarktpreise zurückzuführen. Diese sind seit 2000 stetig gewachsen und auf historischen Höchstständen, weshalb die Preisstützungen eingestellt wurden. Sollten die Preise wieder sinken, würden diese Preisstützungsmaßnahmen voraussichtlich teilweise wieder eingesetzt werden.²³

Obwohl Exportsubventionen und Importzölle eine Einkommensstütze darstellen, konnten Studien zeigen, dass die Abschaffung der Handelsbarrieren und Agrarsubventionen zu enormen Einkommenszuwächsen im Sektor führen würden. Geschätzte 265 Mrd. USD kämen dabei alleine aus der Liberalisierung des Agrarhandels.²⁴ Martin und Anderson (2006) kommen zu dem Schluss, dass bei einer Liberalisierung der Weltgütermärkte, 63% der Einkommenszuwächse, insgesamt 287 Mrd. USD, alleine im Agrarsektor entstehen würden.²⁵ Zudem würde eine Liberalisierung nur in wenigen Fällen zu starken Preissteigungen (27-48%) führen.²⁶ Neben diesem Effekt wäre auch eine damit

²¹ Vgl. OECD (2012), S. 46.

²² Vgl. Gruber (2002), S. 8.

²³ Vgl. OECD (2011), S. 17

²⁴ Vgl. van der Mensbrugghe / Beghin (2004), S. 14.

²⁵ Vgl. Martin / Anderson (2006), S. 1212.

²⁶ Vgl. Elobeid / Beghin (2006), S. 34f.

einhergehende Effizienzsteigerung, hervorgerufen durch den erhöhten Wettbewerb, nicht zu vernachlässigen. Entwicklungsländer hätten bessere Chancen durch die Öffnung der Märkte sowie die Einkommenszuwächse und für Industrieländer entstünde ein Sparpotential bei der Entwicklungshilfe.²⁷

Dass es auch ohne Subventionen geht, ist am Beispiel von Neuseeland seit fast 3 Jahrzehnten ersichtlich. Ausschlaggebend für das Umdenken waren die herrschende Wirtschaftskrise und die zu jener Zeit sehr hohen Aufwendungen für Agrarsubventionen. Bis zu dieser Zeit produzierten Landwirte ohne auf die Nachfrage zu achten, sondern nur abhängig von staatlichen Förderungen. Durch die totale Streichung der Subventionen kam es zur Anpassungen innerhalb des Sektors. Auch wenn ein geringer Anteil der Landwirte ihren Betrieb schließen musste, konnte sich die Mehrheit sehr gut anpassen und arbeitet doppelt so effizient. Neuseeland erreicht heute eine Exportquote im Agrarsektor von 90%. Auch wenn dieses System aufgrund der guten Beschaffenheit des neuseeländischen Klimas und der Struktur der Landwirtschaft in anderen Ländern schwerer zu realisieren ist, so sind sie doch wegweisend.²⁸

Neben der eigentlichen Rolle der Versorgung mit Lebensmitteln, wurden in den letzten Jahren vor allem neue Subventionen, ausgerichtet auf den Erhalt der Kulturlandschaft, den Umweltschutz und die biologische Landwirtschaft eingerichtet und bilden heute eine wesentliche Säule bei Agrarsubventionen.

2.2.2. Die Gemeinsame Agrarpolitik in Europa

Die Situation der Landwirtschaft in Europa war nach dem zweiten Weltkrieg sehr schlecht und die Versorgung mit Nahrungsmitteln war zu einem großen Teil auf Importe gestützt. Die starke Abhängigkeit auf diesem sensiblen Gebiet war auch der Grund für die Beschließung der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP) durch die Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG).²⁹ Sie wurde 1958 bei der Konferenz von Stresa beschlossen und trat 1962 in Kraft.

²⁷ Vgl. *Sumner* (2008), S. 4.

²⁸ Vgl. *Caspers* (2008), S. 3.

²⁹ Vgl. Wikipedia (2013), http://de.wikipedia.org/wiki/Gemeinsame_Agrarpolitik (03.12.2013).

Die drei wesentlichen Prinzipien waren dabei:

- Einheit des Marktes (Schaffung eines großen Binnenmarktes),
- Gemeinschaftspräsenz (Vorrang der innergemeinschaftlichen Erzeugung durch Schutz vor Importen),
- Finanzielle Solidarität (die Kosten werden gemeinsam getragen).³⁰

Galt sie anfangs nur den 6 EWG-Staaten, so wurde sie bei der Gründung der Europäischen Union ebenfalls übernommen und musste als Folge bei deren Erweiterungen auch von den neuen Mitgliedsstaaten übernommen werden. Hierbei stellten die unterschiedlichen Strukturen der Landwirtschaft, der einzelnen Mitgliedsstaaten aber auch deren unterschiedliche Agrarpolitik eine Herausforderung bei der Eingliederung dar. Kein Land im Binnenmarkt sollte durch zusätzliche Subventionen einen Wettbewerbsvorteil für seine Landwirte erreichen, trotzdem sollten regionale Besonderheiten bei der Integration berücksichtigt werden.³¹

Die GAP selbst wurde im Laufe der Zeit oft reformiert. Anfangs waren die Hauptziele Produktivitätssteigerung, faire Lebensstandards für Landwirte, Marktstabilisierung und Versorgung zu vernünftigen Preisen.³²

Mit dem Mansholtplan 1968 wollte man 5 Millionen Bauern zur Aufgabe ihrer Tätigkeit motivieren. Ziel war es, die landwirtschaftliche Erwerbsbevölkerung zu verringern und die bestehen bleibenden Landwirtschaften größer und effizienter zu machen. Dieser Plan wurde nur teilweise umgesetzt. Als Ziele wurden weiters die Modernisierung und die Ausbildung von Landwirten verankert. Bereits Ende der 1960er Jahre waren 90% der landwirtschaftlichen Produktion im Rahmen von Marktordnungen verwaltet und ein weitgehend angeglichenes Preisniveau, meist über dem Weltmarktpreis, war der Fall.³³

In den frühen 70er Jahren kam es zur massiven Überproduktion in verschiedenen Bereichen der Landwirtschaft, wobei große Mengen auf Lager gelegt und oft auch vernichtet werden mussten. Diese Überproduktion wurde meist durch sehr teure

³⁰ Vgl. Hovorka (1996), S. 17-18.

³¹ Vgl. Hovorka (1996), S. 17.

³² Vgl. CAP history (2013), http://ec.europa.eu/agriculture/cap-history/early-years/index_en.htm (17.3.2013).

³³ Vgl. Hovorka (1996), S. 18.

Maßnahmen gestützt, welche zudem eine stark marktverzerrende Wirkung hatten. 1975 wurden deshalb erste Strafen im Milch-Sektor eingeführt. In den 80er Jahren führte man zudem Quoten (z.B.: Milch, Zucker) ein, welche eine Einschränkung der Produktion mit sich brachte.³⁴

1975 wurden in der EU erste Vorkehrungen zum Schutz von Betrieben in benachteiligten Gebieten und Berggebieten getroffen.³⁵

Als weitere Reaktion passierte mit der MacSharry Reform 1992 eine wichtige Umkehr weg von der Produktsubventionierung durch Preisstützung und hin zur Produzentensubventionierung durch Einkommensstützung. Ziel war es, die Landwirtschaft der bereits bestehenden Europäischen Union konkurrenzfähiger zu machen, die Märkte zu stabilisieren, die Produktion zu diversifizieren, das Budget zu stabilisieren und auch die Umwelt zu schützen.³⁶

Mit der Agenda 2000 wurden die Ziele der GAP neu definiert:

- Erhöhung der Konkurrenzfähigkeit,
- Sicherung der Nahrungsmittelversorgung und -qualität,
- Sicherung des landwirtschaftlichen Einkommens,
- Integration von Umweltfragen in die Agrarpolitik,
- Entwicklung des ländlichen Raumes,
- Vereinfachung der Subventionen und stärkere Dezentralisierung.³⁷

2003 gingen die Reformen weiter und einen großen Meilenstein bildete dabei die Loslösung der Subventionen von der Produktion.³⁸ Dies führte zu einer Steigerung der

³⁴ Vgl. CAP history (2013), http://ec.europa.eu/agriculture/cap-history/crisis-years-1980s/index_en.htm (17.3.2013).

³⁵ Vgl. CAP history (2013), http://ec.europa.eu/agriculture/cap-history/crisis-years-1970s/index_en.htm (17.3.2013).

³⁶ Vgl. CAP history (2013), http://ec.europa.eu/agriculture/cap-history/agenda-2000/index_en.htm (17.3.2013).

³⁷ Vgl. CAP history (2013), http://ec.europa.eu/agriculture/cap-history/2003-reform/index_en.htm (17.3.2013).

³⁸ Vgl. CAP history (2013), http://ec.europa.eu/agriculture/cap-history/agenda-2000/index_en.htm (17.3.2013).

Wettbewerbsfähigkeit gegenüber Produzenten aus dem Drittland und einer Orientierung auf die Marktanforderungen hin.

Das Vorgehen für die Zeit nach 2013 wurde mit dem „Health-Check“ und dem „GAP nach 2013“ beschlossen. Hierbei wurde für die folgende Periode beschlossen, dass die agrarpolitischen Ausgaben nicht mehr steigen, sondern kontinuierlich zurückgehen sollen.³⁹ Waren es 1990 noch 70% des EU-Haushaltes, sanken diese bis 2008 auf 43%.⁴⁰ Im Mehrjährigen Finanzrahmen (MFR) 2014-2020 sind 38% für die Gemeinsame Agrarpolitik vorgesehen.⁴¹ Das System fußt in der kommenden Periode weiterhin auf den zwei Säulen: Direktzahlungen und Marktunterstützung einerseits und Entwicklung des ländlichen Raumes andererseits. Für jeden einzelnen Betrieb wurde ein degressiver Verlauf der Zahlungen ab 150.000 Euro eingeführt und zusätzlich kann jeder Staat eine Höchstgrenze von 300.000 pro Betrieb Euro einführen. Dadurch sollen große Betriebe, welche verhältnismäßig stärker von den Subventionen profitiert haben als kleine, niedrigere Subventionen erhalten. Außerdem sollen die Milch- und Zuckerquoten sowie die Weinanbaurestriktionen abgeschafft werden.⁴²

2.3. Agrarsubventionen in Österreich

2.3.1. Die Besonderheiten der österreichischen Agrarstruktur als Einflussgröße der Agrarsubventionen

Die Struktur des landwirtschaftlichen Sektors in Österreich unterscheidet sich anhand verschiedener Merkmale von dem anderer EU-Länder: Sie ist regional stark differenziert im Sinne von geografischen Gegebenheiten, natürlichen Produktionsvoraussetzungen, der Struktur der Betriebe sowie deren Leistungsfähigkeit.⁴³

Die durchschnittliche Betriebsgröße liegt bei 19,5 ha und somit über dem EU-Durchschnitt, ist jedoch noch immer klein strukturiert verglichen mit Deutschland (55,8 ha), Dänemark (64,6 ha) oder Frankreich (52,6 ha). Anzumerken ist hierbei, dass die neuen Mitgliedsländer, mit großer landwirtschaftlicher Gesamtnutzfläche und kleinen Betriebsstrukturen, den Durchschnitt stark senken. Die Entwicklungstendenz weist

³⁹ Vgl. CAP history (2013), http://ec.europa.eu/agriculture/cap-history/health-check/index_en.htm (17.3.2013).

⁴⁰ Vgl. Krüger / Barth (2011), S. 3

⁴¹ Vgl. One trillion euro to invest in Europe's future – the EU's budget (2013), http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1096_en.htm#footnote-11 (05.12.2013).

⁴² Vgl. GAP-Reform (2013), [http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-13-937_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-937_de.htm) (17.3.2013).

⁴³ Vgl. Schneider (1993), S. 23.

jedoch in Richtung immer größerer Betriebe.⁴⁴ Seit 1951 hat sich die land- und forstwirtschaftlich genutzte Fläche pro Betrieb in Österreich fast verdoppelt.⁴⁵

Abbildung 4 zeigt die Verteilung der Betriebe nach der landwirtschaftlich genutzten Fläche sowie nach Bundesländern. Lediglich 7,4% der Betriebe bewirtschaften dabei eine Fläche von 50 ha und mehr, 49,6% immerhin 10 ha und mehr. Im Vergleich dazu lagen 1990 diese Werte noch bei 3,6% sowie 40,3%. Vergleicht man die Bundesländer untereinander, so zeigt sich kein homogenes Bild der Verteilung und es ist nicht möglich, vereinfachend ein Ost-West Gefälle zu unterstellen. In Niederösterreich bewirtschaften 64% der Betriebe 10 ha und mehr, im Burgenland nur 38% und in Tirol nur 36%. Im Burgenland und Niederösterreich jedoch bewirtschaften 13% 50 ha und mehr, in Tirol nur 8%, jedoch immerhin 2% mindestens 200 ha.⁴⁶

Insgesamt betrug im Jahr 2010 laut Agrarstrukturerhebung die bewirtschaftete Gesamtfläche in der Land- und Forstwirtschaft 73.475 km², was 87,6% der Fläche Österreichs entspricht. Sie wurde von 173.317 Betrieben bewirtschaftet. Von dieser Fläche waren wiederum 39,2% landwirtschaftlich genutzte Kulturflächen, 46,4% forstwirtschaftlich genutzte Kulturflächen und 14,5% sonstige Flächen. 4% der landwirtschaftlich genutzten Fläche entfielen auf Dauerkulturen (Obst, Weinbau, Rebschulen, Baumschulen,...), 8% auf Extensives Grünland (eitmähdige Wiesen, Mähwiesen/-weiden, Almen, Hutweiden,...), 12% auf Intensives Grünland (Mähwiesen/-weiden mit 3 und mehr Nutzungen und Dauerweiden) und 76% Ackerland (Getreide, Körner – Leguminosen, Ölfrüchte, Feldfutterbau, Gemüse, Blumen, Erdbeeren, Brachflächen,...).⁴⁷

Dem Anstieg der bewirtschafteten Fläche steht ein Rückgang der Zahl der Betriebe in Österreich alleine seit dem EU-Beitritt 1995 von 27,5% gegenüber. Die Zahl der Beschäftigten in der Land- und Forstwirtschaft ging seit 1951 um drei Viertel zurück und betrug 2010 nur mehr 413.755 (4,9% der Gesamtbevölkerung).⁴⁸

⁴⁴ Vgl. Grüner Bericht 2012 (2012), S. 72.

⁴⁵ Vgl. Grüner Bericht 2012 (2012), S. 209.

⁴⁶ Vgl. Grüner Bericht 2012 (2012), S. 209, Gesamte Tabelle: <http://www.awi.bmlfuw.gv.at/index.php?id=780&D=0> (06.12.2013).

⁴⁷ Vgl. Statistik Austria, Agrarstrukturerhebung 2010.

⁴⁸ Vgl. Statistik Austria, Agrarstrukturerhebung 2010.

	Burgenland	Kärnten	Nieder- österreich	Ober- österreich	Salzburg	Steiermark	Tirol	Vorarlberg	Wien	Österreich	Prozent
unter 5 ha	4.132	5.313	9.163	7.700	1.869	15.433	5.492	1.300	401	50.803	33,09%
5 bis unter 10 ha	1.194	2.950	4.196	4.454	2.076	7.202	3.716	771	37	26.596	17,32%
10 bis unter 20 ha	1.073	3.038	7.849	7.997	2.579	6.707	2.571	756	17	32.587	21,23%
20 bis unter 30 ha	508	1.397	5.297	4.910	1.013	2.736	841	398	11	17.111	11,15%
30 bis unter 50 ha	593	1.161	5.724	4.132	715	1.802	629	355	34	15.145	9,87%
50 bis unter 100 ha	732	624	3.960	1.095	486	779	542	195	19	8.432	5,49%
100 bis unter 200 ha	295	200	684	88	249	165	405	79	7	2.172	1,41%
200 ha und mehr	70	83	113	9	63	43	219	67	6	673	0,44%
Alle Betriebe	8.597	14.766	36.986	30.385	9.050	34.867	14.415	3.921	532	153.519	100,00%

Abbildung 4: Betriebe nach der landwirtschaftlich genutzten Fläche für das Jahr 2010 nach Bundesländern⁴⁹

Die landschaftliche Vielfalt und vor allem der große Anteil an alpinem Gebiet resultieren in einem sehr hohen Anteil an Bergbauern von 47% und einem Anteil von 68% an Betrieben, welche im sog. Benachteiligten Gebiet liegen. Das Benachteiligte Gebiet wird unterteilt in die Kategorien: Berggebiete, Sonstige Benachteiligte Gebiete und Gebiete mit spezifischen Nachteilen. Das gesamte Benachteiligte Gebiet umfasst 80% der Landesfläche sowie 64% der gesamten landwirtschaftlich genutzten Fläche.⁵⁰ Das Durchschnittseinkommen je Betrieb belief sich bei Bergbauern 2011 auf 26.073 Euro, bei Nicht-Bergbauern auf 34.609 Euro (Durchschnitt: 30.310 Euro).⁵¹

Die wichtigste Rechtsform in der Land- und Forstwirtschaft ist nach wie vor das Einzelunternehmen (92,7%), das heißt die Bewirtschaftung erfolgt Großteils als Familienbetrieb. Davon wiederum werden nur 38,5% im Haupterwerb und 54,2% im Nebenerwerb bewirtschaftet. Besonders dominierend ist die Zahl der Nebenerwerbsbetriebe in den Bundesländern Kärnten, Burgenland, Tirol und Steiermark. 3,2% der Betriebe werden als Personengesellschaft geführt und 4,1% als juristische Person. Beachtlich ist hierbei der starke Rückgang der Haupterwerbsbetriebe seit 1951 im Vergleich zur fast gleich gebliebenen Zahl der Nebenerwerbsbetriebe (Abbildung 5). Die Zahl der Betriebe in Form von juristischen Personen blieb im Ganzen unverändert.⁵²

Der Anteil der Land- und Forstwirtschaft am BIP betrug 1970 noch 7,9%; im Jahr 2010 waren es nur mehr 1,5%.⁵³

⁴⁹ Quelle: Statistik Austria, Agrarstrukturerhebung 2010.

⁵⁰ Vgl. Lebensministerium (2013): Bergbauern in Österreich, http://www.lebensministerium.at/land/laendl_entwicklung/bergbauern-az/Bergbauern.html (06.12.2013).

⁵¹ Vgl. Grüner Bericht 2012 (2012), S. 84.

⁵² Vgl. Statistik Austria, Agrarstrukturerhebung 2010.

⁵³ Vgl. World Bank, Agriculture, value added (% of GDP).

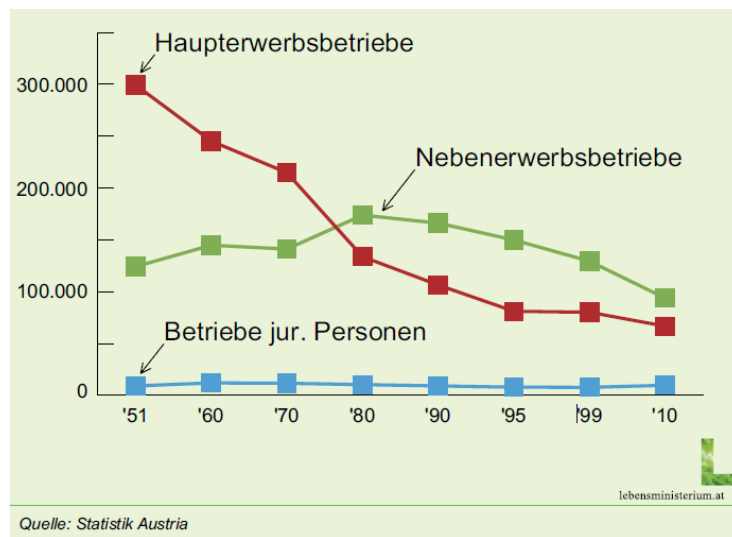


Abbildung 5: Entwicklung der Anzahl der Betriebe nach Betriebsart ⁵⁴

2.3.2. Agrarsubventionen im Rahmen der österreichischen Agrarpolitik

Durch die Zugehörigkeit zu EFTA und EWR waren die wirtschaftlichen Beziehungen schon vor dem Beitritt zur EU stark mit dem übrigen Europa verflochten. Die Ziele der Agrarpolitiken waren jedoch teils sehr unterschiedlich. Aufgrund der Diversität im Agrarsektor war das vorrangige Ziel der Direktzahlungs-Subventionspolitik in Österreich immer die Schaffung eines inneragrarischen Einkommensausgleichs.⁵⁵ Außerdem legte man mehr Wert auf ökologische, regionale und soziale Ziele. Wesentliche Säulen waren der sog. Grüne Plan sowie Förderungen im Rahmen der Marktordnung.⁵⁶ Neben der Versorgungssicherheit war aufgrund der topografischen Eigenart des Landes und der teilweise daraus resultierenden Betriebsstrukturen, der Schutz der Bergbauern ein sehr wichtiger Pfeiler der Agrarpolitik. Er spielte auch bei den Beitrittsverhandlungen zur EU eine wichtige Rolle.⁵⁷ Es lag im Interesse Österreichs seine Bergbauern zu schützen, auch wenn die Betriebsstrukturen wettbewerbsmäßige Benachteiligungen mit sich brachten. Zusätzlich zu diesen Benachteiligungen wurden im Vorfeld des EU-Beitrittes folgende Schwachstellen der österreichischen Agrarindustrie identifiziert: hohe Produktionskosten, Schwächen in Be- und Verarbeitung, Mängel in der Vermarktung und

⁵⁴ Quelle: Grüner Bericht 2012 (2012), S. 69.

⁵⁵ Vgl. Hovorka (1996), S. 2.

⁵⁶ Vgl. Ruf (1998), S. 163; Grüner Bericht 1995 (1995), S. 145.

⁵⁷ Vgl. Ruf (1998), S. 158.

unzureichende Innovation. Die Beseitigung dieser Benachteiligungen setzte man sich zum Ziel.⁵⁸

Mit dem EU-Beitritt und der Übernahme der GAP erfolgten viele einschneidende Änderungen in der Agrarpolitik. Die negativen Folgen des Wegfalles der Exportsubventionierung, der Importzölle, sowie der Marktpreisstützung konnten nur durch eine Kombination aus Direktzahlungen und flankierenden Maßnahmen abgefangen werden. Ab dem Jahr 1995 führte dies zu einer wesentlichen Ausweitung der Subventionen für die Landwirtschaft (Abbildung 6).⁵⁹ Administrativ kam es zu einer Zentralisierung der Entscheidungen auf Bundesebene, sodass die Bundesländer an Kompetenzen verloren.

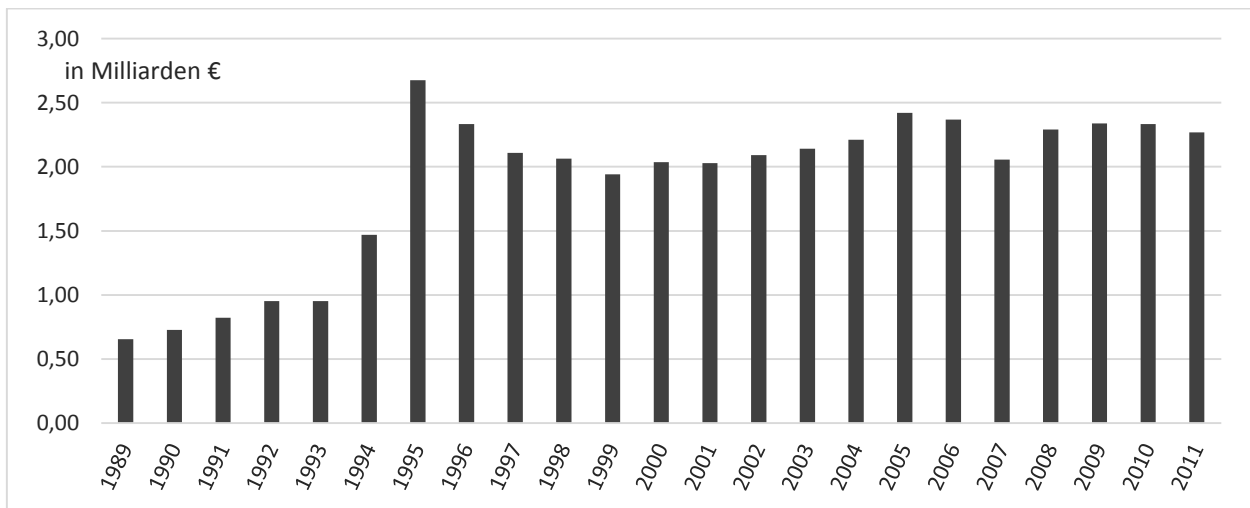


Abbildung 6: Entwicklung der Agrarsubventionen in Österreich⁶⁰

Die Direktzahlungen bestanden aus vier großen Gruppen, davon alle mit einem unterschiedlichen primären Ziel, jedoch unmittelbar einkommensverbessernder Wirkung:

- Marktordnungs-Direktzahlungen der EU,
- Degressive nationale Direktzahlungen während einer Übergangszeit,

⁵⁸ Vgl. *Schneider* (1989), S. 28.

⁵⁹ Vgl. Grüner Bericht 1995 (1996), S. 7.

⁶⁰ Quelle: Grüner Bericht 1995, 1998, 2000, 2007 u. 2012.

- Direktzahlungen für den Ausgleich natürlicher Standortnachteile,
- Ökologische Direktzahlungen.⁶¹

Die eingerichteten flankierenden Maßnahmen stammten aus den Bereichen Umweltschutz, Aufforstung und Vorruhestand und sollten die Akzeptanz des neuen Fördersystems erhöhen.⁶²

Die **Marktordnungs-Direktzahlungen** wurden in allen Ländern der EU eingeführt, um die Folgen der Abkehr von der Preispolitik mit der Reform der GAP 1992 zu kompensieren, mit dem Ziel eine Entkoppelung der Agrarsubventionierung zu erreichen und so die marktverzerrenden Mechanismen zu entkräften.

Degressive nationale Direktzahlungen wurden Österreich aufgrund der sofortigen Übernahme des GAP sowie der Öffnung des Marktes gewährt. Die Einkommensrückgänge durch die zu erwartenden Preissenkungen sollten dadurch kompensiert werden. Sie setzten sich aus den über 4 Jahre lang ausbezahlten degressiven Übergangsbeihilfen und der einmaligen Lagerabwertung aufgrund des niedrigeren Preisniveaus in der EU zusammen. Der Rückgang der Fördersumme ab 1995 ist großteils auf diese temporären Zahlungen zurückzuführen (Abbildung 5).

Die **Direktzahlungen für den Ausgleich natürlicher Standortnachteile** dienen dem Schutz der Bergbauern und anderen Betrieben in den Benachteiligten Gebieten und haben die Kompensation der erschwerten Wirtschaftsbedingungen zum Ziel. Der Schutz der ihnen durch die EU zu Teil wurde, war jedoch niedriger als jener in Österreich vor dem EU-Beitritt. Daher rang Österreich der EU eine nationale Beihilfe als Teil des Beitrittsvertrages ab. Diese Währungsregelung ermöglichte dem Staat den Ausgleich der Verluste möglicher „Beitrittsverlierer“.⁶³

Ökologische Direktzahlungen spielten schon vor dem EU Beitritt eine wesentliche Rolle in der österreichischen Agrarpolitik. Im Umweltprogramm ÖPUL (Österreichisches Programm zur Förderung einer umweltgerechten, extensiven und den natürlichen Lebensraum schützenden Landwirtschaft) wurden bestehende und neue Maßnahmen

⁶¹ Vgl. Ruf (1998), S. 165.

⁶² Vgl. Hovorka (1996), S. 27.

⁶³ Vgl. Grüner Bericht 1995 (1996), S. 156.

zusammengefasst. Durch sie sollte ein Anreiz für umweltverträgliche Bewirtschaftungsformen gegeben werden. Zudem sollten sie einen produktionslenkenden Charakter haben. Die Kompensation der Einkommenseinbußen durch Stilllegungen sowie extensive und ökologische Bewirtschaftung war das Ziel.⁶⁴

Erstmals erfolgte eine Kofinanzierung durch die EU, wobei die nationalen Mittel größtenteils im Verhältnis 60:40 von Bund und Ländern aufgebracht wurden. 81,5% gingen dabei durch Direktzahlungen und 6,6% in Form von Investitionsförderungen und Zinsenzuschüssen an Bauern. 18,5% wurden nicht direkt an die Bauern, sondern an Verbände, Einrichtungen und Interessenvertretungen ausbezahlt.⁶⁵

Mit der Agenda 2000 wurden auf Ebene der EU die zwei Säulen der GAP beschlossen: Die 1. Säule ist die sog. Marktordnung, die 2. Säule ist die sog. Ländliche Entwicklung. Neben diesen beiden Säulen, gibt es auf österreichischer Ebene noch die sonstigen Maßnahmen. Die Marktordnung umfasst einerseits den großen Bereich der Direktzahlungen (Betriebs-, Flächen-, Tierprämien,...), aber auch Subventionen wie Lagerhaltungskosten, Beihilfen bei Verarbeitung und Vermarktung oder Ausfuhrerstattungen. Die Ländliche Entwicklung umfasst mehrere Fördermaßnahmen wie zum Beispiel das österreichische ÖPUL, die Ausgleichszulage für Benachteiligte Gebiete, die Niederlassungsprämie und die Berufsbildung. Diese Maßnahmen sind wiederum unterschiedlichen Maßnahmenuntergruppen auf österreichischer Ebene zugeteilt. Die sonstigen Maßnahmen umfassen unterschiedlichste Maßnahmen wie zum Beispiel Qualitätssicherungsmaßnahmen, Investitionsförderungen, Energie aus Biomasse oder auch Ernte- und Risikoversicherungen.⁶⁶

Die Maßnahmen der Marktordnung werden bis auf wenige Ausnahmen zu 100% aus Gemeinschaftsmitteln finanziert. Die Maßnahmen der Ländlichen Entwicklung werden im Ausmaß von 48,69% EU-finanziert und zu 51,31% national finanziert. Der Schlüssel zwischen Bund und Ländern ist hier wieder 60:40.

Gesamt gesehen sind die 3 betragsmäßig wichtigsten Maßnahmen aller Subventionen auf österreichischer Ebene die einheitliche Betriebsprämie, das ÖPUL sowie die

⁶⁴ Vgl. Hovorka (1996), S. 15.

⁶⁵ Vgl. Grüner Bericht 1995 (1996), S. 146.

⁶⁶ Vgl. Grüner Bericht (2012), S. 260.

Ausgleichszulage für naturbedingte Nachteile. Auf diese Maßnahmen alleine entfielen 63% aller Fördermittel im Jahr 2011 (Anhang 1).

Aus der 1. Säule entfielen neben der Betriebsprämie, auf welche 28% aller Gelder entfielen, 4% auf die Tierprämien, der zweitwichtigsten Fördermaßnahme der Säule. Die einheitliche Betriebsprämie geht auf diese Prämien zurück. Bevor sie von der Produktion entkoppelt wurde, war sie ein Teil davon.

In der 2. Säule sind das ÖPUL und die Ausgleichszulage für naturbedingte Nachteile Teil der Achse Umwelt und Landschaft. Am ÖPUL nahmen 2011 77% der österreichischen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe mit insgesamt 89% der insgesamt bewirtschafteten Fläche Teil. Das ÖPUL selbst ist wiederum auf 29 Maßnahmen aufgeteilt. Neben den beiden wichtigsten Maßnahmen der Ländlichen Entwicklung, ist die Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe aus der Achse Wettbewerbsfähigkeit mit 4% die betragsmäßig bedeutendste.

In der Säule der sonstigen Maßnahmen sind die betragsmäßig wichtigsten die Beratung und Berufsbildung (4%), Agrardiesel (2%) sowie die Verkehrserschließung ländlicher Gebiete (2%). Eine detaillierte Aufstellung ist in Anhang 2 ersichtlich.

Bei der Beanspruchung von Fördermaßnahmen gilt grundsätzlich, dass juristische Personen sowie Personenvereinigungen kofinanzierte und national finanzierte Maßnahmen nur beantragen können, wenn der Geschäftsanteil von Gebietskörperschaften 25% nicht übersteigt. Gebietskörperschaften (Bund, Bundesländer, Gemeinden) und deren Einrichtungen bzw. Einrichtungen, in denen Gebietskörperschaften bestimmender Einfluss zukommt, kommen als Förderungswerber für sämtliche nationale und kofinanzierte Förderungen nicht in Betracht. Bei ausschließlich EU-finanzierten Maßnahmen gilt diese Einschränkung nicht.⁶⁷

⁶⁷ Vgl. Ama (2013), S. 5.

2.4. Zu untersuchende Subventionsmaßnahmen

2.4.1. Einkommensstützung: einheitlich Betriebsprämie

2.4.1.1. Überblick

Die sog. einheitliche Betriebsprämie ist die Hauptmaßnahme der 1. Säule der GAP und mit 630,13 Millionen Euro (27,78% aller Subventionen) zudem die betragsmäßig wichtigste Maßnahme der Agrarsubventionspolitik überhaupt (siehe Anhang 1). Sie ist eine Direktzahlung und als solche eine Zuwendung und Einkommensstütze direkt an den Betriebsinhaber. Die Finanzierung passiert zu 100% aus den Mitteln des Europäischen Garantiefonds für die Landwirtschaft (EGFL).⁶⁸

Mit der Reform der GAP 1992 und dem Umstieg von der Interventionspreispolitik auf das Direktzahlungssystem wurden unterschiedliche Prämien eingeführt. Dadurch sollten die marktverzerrenden Maßnahmen ersetzt werden. Diese Prämien waren unterteilt in Flächen-, Tier- und Produktionsprämien. Auch wenn dies ein Schritt in die richtige Richtung war, wurden diese Maßnahmen von der WTO zu den sogenannte „Blue-Box Maßnahmen“ hinzugerechnet, da sie durch ihre Produktionsgebundenheit einen stark lenkenden Charakter und somit eine Wettbewerbsverzerrung bedeuteten.⁶⁹

Im Zuge des Mid-term-Review im Jahr 2003 wurden die Ziele der Agenda 2000 überprüft und als Reaktion auf die zu langsame Erfüllung neuerdings eine Reform eingeleitet, um einen höheren Grad der Entkoppelung der Direktzahlungen zu gewährleisten. Die Flächen-, Tier- und Produktionsprämien wurden in der einheitlichen Betriebsprämie zusammengefasst. Durch die Entkoppelung konnten diese Maßnahmen in „Green-Box Maßnahmen“ umgewandelt werden. Mit dem Health-Check wurden ab 2010 sukzessive jedes Jahr die verbliebenen noch gekoppelten Prämien in die einheitliche Betriebsprämie mit einbezogen.⁷⁰ Mit der sog. Cross-Compliance wurden Förderungsvoraussetzungen eingeführt, welche die Vergabe der Prämie an die Einhaltung von Umweltstandards knüpfte. Durch die Modulation wurden der systematische degressive Verlauf der Zahlungen sowie deren Deckelung nach oben hin verankert. Neben diesen wichtigen Schritten, war die Vereinfachung der Abwicklung

⁶⁸ Vgl. Grüner Bericht (2012), S. 295.

⁶⁹ Vgl. Reeh (2004), S. 1.

⁷⁰ Vgl. Reeh (2004), S. 1.

und Kontrolle der Direktzahlungen durch das sog. Invekos (Integriertes Verwaltungs- und Kontrollsystem) bedeutend.⁷¹

2.4.1.2. Rechtliche Grundlage

Die Verordnung (EG) Nr. 1782/2003 des Rates über gemeinsame Regeln für Direktzahlungen im Rahmen der Gemeinsamen Agrarpolitik mit bestimmten Stützungsregelungen für Inhaber landwirtschaftlicher Betriebe bildet gemeinsam mit den Durchführungsbestimmungen zur Betriebsprämienregelung (Verordnung (EG) Nr. 795/2004) die rechtliche Basis der einheitlichen Betriebsprämie auf europäischer Ebene. In nationales Recht übergeleitet wurde sie durch die sog. Betriebsprämien-Verordnung (BGBl. II Nr. 336/2004) des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft. Durch den Einbezug neuer Prämien in die einheitliche Betriebsprämie und andere Adaptionen wurde sie über die Zeit bestimmten Änderungen unterzogen. Mit dem Marktordnungsgesetz 2007 (MOG 2007) und dem damit verbundenen Außerkrafttreten des Marktordnungsgesetzes 1985 wurde die Betriebsprämien-Verordnung durch den Verfassungsgerichtshof aufgehoben. In der sog. „Einheitliche Betriebsprämie-Verordnung 2007“ (BGBl. II Nr. 322/2007) wurde sie neu verankert. Nach Änderungen wurde sie wiederum durch die Verordnung über Direktzahlungen im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik (Direktzahlungs-Verordnung, BGBl. II 491/2009) abgelöst. Umgesetzt wurde letztere durch Verordnung (EG) Nr. 73/2009 des Rates mit gemeinsamen Regeln für Direktzahlungen im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik und mit bestimmten Stützungsregelungen für Inhaber landwirtschaftlicher Betriebe. Neben dem Marktordnungsgesetz 2007 sind wichtige Bestimmungen betreffend die einheitliche Betriebsprämie in den Verordnungen INVEKOS-CC-V 2010 sowie INVEKOS-GIS-V 2011 zu finden.

2.4.1.3. Abwicklung

Die Betriebsprämie wird dem Betriebsinhaber gewährt. Dafür muss dieser Zahlungsansprüche (ZA) aktivieren. Der Zahlungsanspruch hat dabei einen Wert und dieser wird pro Hektar beihilfefähiger Fläche gewährt. Die Zahl der Zahlungsansprüche entspricht der Hektaranzahl. Die beihilfefähige Fläche wiederum ist jede

⁷¹ Vgl. VO (EG) Nr. 73/2009, Erwägungsgründe 3, 8 f und 20.

landwirtschaftlich genutzte Fläche des Betriebes, ausgenommen davon sind Wälder und nicht landwirtschaftlich genutzte Flächen (siehe Beispiel unten).⁷²

Bei Zahlungsansprüchen sind die sog. Flächenbezogenen Zahlungsansprüche (FZA) von den sog. besonderen Zahlungsansprüchen (BZA) zu unterscheiden. So werden BZA nur in besonderen Fällen ausbezahlt, also wenn zum Beispiel der Geförderte keine FZA oder beihilfefähige Flächen, jedoch Direktzahlungen gewährt bekommt.⁷³

Die nationale Reserve wurde zur Lösung von Problemen während der Übergangsphase sowie zur Gewährung von Zahlungsansprüchen in Sonderfällen (z.B. für Neueinsteiger, die im Referenzzeitraum keine Prämien erhalten hatten) herangezogen. Sie entspricht der Differenz zwischen der nationalen Obergrenze und dem Gesamtwert aller zugewiesenen Zahlungsansprüche.⁷⁴ Verzichtet ein Landwirt auf die Aktivierung eines Zahlungsanspruches in 2 aufeinanderfolgenden Jahren, so fließt dieser automatisch der nationalen Reserve zu.⁷⁵ Bei Neueinsteigern erfolgt die Bewertung der Zahlungsansprüche mit dem regionalen Durchschnitt von 220 Euro und muss mindestens 4ha beihilfefähiger Fläche betragen.

Unter bestimmten Umständen (z.B.: Alm- oder Weidenbewirtschaftung mit 2 oder mehr Auftreibern, Verlust von Pachtflächen bei definierten Milcherzeugern) bietet die Kompression die Möglichkeit, die Zahlungsansprüche auf eine geringe Fläche zu komprimieren, wenn weniger beihilfefähige Fläche als Zahlungsansprüche vorhanden sind.⁷⁶

Für die Entkoppelung noch nicht entkoppelter Direktzahlungen wird basierend auf den Direktzahlungen im vorherigen Referenzzeitraum ein Referenzbetrag ermittelt. Der Referenzbetrag ist dabei die Summe der durchschnittlichen prämiensbegründenden Flächen und Tiere multipliziert mit dem jeweiligen Prämiensatz. Um auf den Wert je Zahlungsanspruch zu gelangen, wird dieser durch die Anzahl der Hektar geteilt.⁷⁷ Der Großteil aller Direktzahlungsprämien ist bereits entkoppelt und nur einige wenige

⁷² Vgl. Ama (2005), S. 3.

⁷³ Vgl. Ama (2010), S. 6.

⁷⁴ Vgl. VO (EG) 73/2009, Artikel 41.

⁷⁵ Vgl. VO (EG) 73/2009, Artikel 42.

⁷⁶ Vgl. Ama (2013), S. 1.

⁷⁷ Vgl. Ama (2005), S. 3f.

Flächen-, Tier- und Produktprämien sind noch gekoppelt und werden sukzessive entkoppelt.

Fördermaßnahme	Einheit	2000	2001	2002	Durchschnitt im Referenzzeitraum	Prämiensatz	Betrag
KPF-Fläche	Hektar	12	10	8	10	€ 332,01	€ 3.320,10
SMR-Stiere	Stück	15	5	10	10	€ 210,00	€ 2.100,00
Schlachtprämie 60%	Stück	16	9	11	12	€ 48,00	€ 576,00
Nationaler Ergänzungsbetrag Schlachtprämie männliche Rinder	Stück	-	9	11	10	€ 17,10	€ 171,00
Referenzbetrag							€ 6.167,10
Bei diesem Betrieb wurde eine Referenzfläche von 14 Hektar ermittelt. Somit erhält der Landwirt 14 Zahlungsansprüche mit einem Wert von jeweils € 440,51.							

Abbildung 7: Berechnung des Referenzbetrages⁷⁸

2.4.1.4. Relevanz

Im Jahr 2005 wurde die einheitliche Betriebsprämie erstmals ausbezahlt. Sie ist für jedes Jahr bis zum jeweils 15. Mai des Auszahlungsjahres unter Einreichen des sog. „Mehrfachantrag Flächen“ bei der örtlich zuständigen Bezirksbauernkammer oder online via „eAMA“ abzugeben. Die weitere Zuständigkeit unterliegt der AMA, welche auch die Auszahlung, Vor-Ort-Kontrollen und Neuberechnungen durchführt. Mit der Auszahlung ist im Dezember des betreffenden Jahres zu rechnen, diese hat jedoch bis spätestens bis 30. Juni des Folgejahres zu erfolgen.⁷⁹ Nach § 8 Abs 2 MOG 2007 sind keine Direktzahlungen zu gewähren, wenn deren Gesamtbetrag im Jahr unter 100 Euro liegt.

Im Jahr 2010 wurde die einheitliche Betriebsprämie an 114.661 Betriebe (66,2% aller Betriebe) ausbezahlt. Durchschnittlich erhielt jeder Betrieb 5.533 Euro. Im Vergleich dazu erhielten 67,0% der Betriebe Zahlungen aus ÖPUL 2000-Maßnahmen und 18,8% aus der Ländlichen Entwicklung (ohne ÖPUL und AZ). Insgesamt führte dies zu Direktzahlungen von durchschnittlich 13.032 Euro pro Betrieb. Die ausbezahlten einheitlichen Betriebsprämien 2011, gestaffelt nach der Höhe, sind aus Abbildung 7 ersichtlich.

⁷⁸ Quelle: Grüner Bericht 1995, 1998, 2000, 2007 u. 2012.

⁷⁹ Vgl. Ama (2013), S. 11.

Ausbezahlte einheitliche Betriebsprämie in €	Anz. der Förderungs-fälle	Förderungs-fälle in %	Ausbezahlte Förderungen in €	Ausbezahlte Förderungen in €	Durchschnittlicher Betrag/Fall in €
0 - 5.000	73.155	64,91	129.635.978	20,56	1.772
5.000 - 10.000	21.178	18,79	149.739.792	23,74	7.071
10.000 - 15.000	8.957	7,95	109.013.622	17,29	12.171
15.000 - 20.000	4.118	3,65	70.679.081	11,21	17.163
20.000 - 25.000	2.133	1,89	47.390.793	7,51	22.218
25.000 - 30.000	1.188	1,05	32.459.503	5,15	27.323
30.000 - 40.000	1.217	1,08	41.273.568	6,54	33.914
40.000 - 50.000	386	0,34	17.107.180	2,71	44.319
50.000 - 60.000	151	0,13	8.221.525	1,30	54.447
60.000 - 70.000	79	0,07	5.053.588	0,80	63.969
70.000 - 100.000	70	0,06	5.784.226	0,92	82.632
100.000 -	74	0,07	14.262.111	2,26	192.731
Österreich	112.706	100,00	630.620.968	100,00	5.595

Abbildung 8: Einheitliche Betriebsprämie 2011⁸⁰

Betrachtet man den Stellenwert der einheitlichen Betriebsprämie bei unterschiedlichen Arten von Betrieben (Anhang 2), so ergibt sich ein differenziertes Bild. Der Anteil der einheitlichen Betriebsprämie an den Zuschüssen aus öffentlichen Geldern reicht von 15% bei Betrieben mit einem Forstanteil über 50%, bis zu 53% bei Marktfruchtbetrieben. Betrachtet man die Wichtigkeit öffentlicher Zuschüsse, also in Relation zum betrieblichen Ertrag, so reicht hier das Spektrum von 8% bei Veredelungsbetrieben bis 27% bei Betrieben mit einem Forstanteil von 25-50%. Der Anteil der einheitlichen Betriebsprämie am Ertrag reicht von 3% bei Dauerkulturbetrieben und Betrieben mit einem Forstanteil über 50%, bis 12% bei Marktfruchtbetrieben und beträgt im Durchschnitt 6% der betrieblichen Erträge.

2.4.2. Investitionsförderung: Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe

2.4.2.1. Überblick

Mit der Agenda 2000 wurde als Ziel der Gemeinsamen Agrarpolitik die Entwicklung des ländlichen Raumes verankert und als 2. Säule etabliert. Die 4 Achsen dieser Säule sind: 1. Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der Land- und Forstwirtschaft, 2. Verbesserung der Umwelt und der Landschaft, 3. Steigerung der Lebensqualität und Diversifizierung der ländlichen Wirtschaft und 4. das Leader-Programm. Die Maßnahmen

⁸⁰ Quelle: BMLFUW; AMA; INVEKOS-Daten mit Stand April 2012; LFRZ-Auswertung L055.

zum Erreichen der Ziele wurden in 2 Programmperioden durchgeführt: Die erste Periode war von 2000-2006, die zweite Periode läuft von 2007-2013.⁸¹

Der ländliche Raum ist in Österreich von großer Bedeutung. Entsprechend der OECD-Klassifizierung leben 78% der österreichischen Bevölkerung in ländlichen Gebieten im weitesten Sinn. Dazu gehören die „überwiegend ländlichen Regionen“ (47% der Bevölkerung), auf welche 78,5% der gesamten Staatsfläche entfallen, sowie die „integrierten Regionen“ (ehemals „maßgeblich ländlich geprägte Gebiete“, 31% der Bevölkerung), auf welche 20,2% der gesamten Staatsfläche entfallen. EU-weit leben im Durchschnitt weniger Menschen im ländlichen Raum als in Österreich. Nur 20,5% der Bevölkerung sind im EU-Durchschnitt in überwiegend ländlichen Regionen und 37,8% in integrierten Regionen beheimatet. Flächenmäßig entfallen im EU-27-Durchschnitt 57,0% auf überwiegend ländliche Regionen und 35,7% auf integrierte Regionen.

Die Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe ist Teil der ersten Achse und hat zum Ziel, die Wettbewerbsfähigkeit landwirtschaftlicher Betriebe zu steigern und langfristig abzusichern. Neben dem in der entsprechenden EU-Verordnung verankerten Ziel, wurden in der österreichischen Sonderrichtlinie zudem noch folgende Ziele verankert: Verbesserung in den Bereichen Umwelt, Ressourceneffizienz, Lebensmittelsicherheit, Hygiene, Qualität, Arbeitsplätze, Arbeitsbedingungen und Tierschutz.

2.4.2.2. Rechtliche Grundlage

Mit der Verordnung (EG) Nr. 1257/1999 des Rates über die Förderung der Entwicklung des ländlichen Raums durch den Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft (EAGFL) und zur Änderung bzw. Aufhebung bestimmter Verordnungen wurde die erste Programmperiode verankert. Dazu wurden die Durchführungsvorschriften erlassen (VO (EG) 1750/1999).

Die Verordnung (EG) Nr. 1698/2005 des Rates über die Förderung der Entwicklung des ländlichen Raumes durch den Europäischen Landwirtschaftsfonds für die Entwicklung des ländlichen Raumes (ELER) legt die rechtliche Basis für die 2. Programmperiode auf Europäischer Ebene fest. Sie beschreibt unter anderem die Ziele, die Schwerpunkte

⁸¹ Vgl. Agenda 2000 (2013),
http://europa.eu/legislation_summaries/enlargement/2004_and_2007_enlargement/l60001_de.htm
(10.12.2013).

sowie die konkreten Maßnahmen. Die Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe betrifft dabei vor allem Art. 20 lit. b IVm Art. 26 der Verordnung. Zu dieser Verordnung wurden Durchführungsbestimmungen erlassen (Verordnung (EG) Nr. 1974/2006 der Kommission). Hier betreffen die Artikel 17 sowie Anhang II Punkt 5.3.1.2.1 die Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe. Andere Verordnungen regeln u.a. die Finanzierung, das Kontrollverfahren (Invekos) sowie die Vereinbarkeit einzelner Beihilfen.

Im nationalen Recht ist die Maßnahme in mehreren Gesetzen und Sonderrichtlinien geregelt. Die Sonderrichtlinie des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft zur Umsetzung von Maßnahmen im Rahmen des Österreichischen Programms für die Entwicklung des ländlichen Raums 2007 – 2013: „Sonstige Maßnahmen“ regelt dabei die Umsetzung eines Großteils der Maßnahmen der laufenden Programmperiode, so auch der zu untersuchenden Maßnahme der Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe (M 121). Aufgrund der Einführung des INVEKOS und anderer Änderungen aufgrund von Verordnungen wurde die Sonderrichtlinie 4 Mal abgeändert.

2.4.2.3. Abwicklung

Die Sonderrichtlinie legt die möglichen Förderungsgegenstände, die Förderungswerber, die Förderungsvoraussetzungen, die Art und das Ausmaß der Förderung sowie die Förderungsabwicklung fest.

Gefördert werden bauliche und technische Investitionen im Hinblick auf eines oder mehrere der eingangs genannten Ziele. Dazu gehören:

- Innerbetriebliche wegebauliche Erschließungen,
- Biomasseheizungen,
- Investitionen in Almgebäude,
- Investitionen für regionale und sektorale Initiativen zur Nutzung von Marktnischen und Innovationen,
- Investitionen in Be- und Verarbeitung sowie Vermarktung,

- Einrichtung für die Ausstattung von Arbeitsräumen für ein landwirtschaftliches Nebengewerbe,
- Investitionen für Anlagen für die Bienenhaltung,
- Maschinen, Geräte und technische Anlagen für die Innenwirtschaft,
- Bestimmte Maschinen für Bergbauern, gemeinschaftliche Nutzung, Ernte und Gülleausbringung,
- Beregnungs- und Bewässerungsanlagen,
- Gewächshäuser und deren Einrichtung sowie
- Anlage von Erwerbsobstkulturen.⁸²

Förderungsempfänger können nur Bewirtschafter landwirtschaftlicher Betriebe sein. Dazu zählen natürliche Personen, sowie juristische Personen und Personenvereinigungen, bei denen die Beteiligung von Gebietskörperschaften 25% nicht übersteigt. Zudem muss die Niederlassung in Österreich vorliegen und der Betrieb muss im eigenen Namen und auf eigene Rechnung geführt sein. Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist jede selbständige örtliche und organisatorisch-technische Einheit zur Pflanzenerzeugung, Waldbewirtschaftung oder Tierhaltung, welcher zudem die mit der Bewirtschaftungsart verbundene Infrastruktur besitzt.⁸³

Zusätzlich kommen Betriebskooperationen als Förderungswerber in Frage. Deren Betriebsleiter müssen die Anforderungen an den Bewirtschafter erfüllen. Insgesamt müssen 51% der Geschäftsanteile von Landwirten gehalten werden und deren Betriebe müssen vor Antragstellung mindestens 5 Jahre lang bewirtschaftet werden. Die beteiligten Nicht-Landwirte sind nicht förderbar. Die Kooperation muss schriftlich für eine Dauer von 7 Jahren ab Bewilligung errichtet sein und alle Mitglieder müssen persönlich durch Arbeitsleistung mitarbeiten. Kooperationsbedingte Förderungen werden auf die Mitglieder aliquot aufgeteilt und dürfen gemeinsam mit etwaigen einzelbetrieblichen Maßnahmen die maximale förderungsfähige Summe für den Einzelbetrieb nicht überschreiten. Dies gilt auch für sonstige Förderungswerber der Betriebskooperation.

⁸² Vgl. SRL „Sonstige Maßnahmen“, S. 38-39.

⁸³ Vgl. SRL „Sonstige Maßnahmen“, S. 10.

Agrargemeinschaften können als Förderungswerber auftreten, wenn ohne die Investition die landwirtschaftliche Bewirtschaftung der verpachteten Flächen nicht gesichert wäre. Erzeugergemeinschaften für Obst und Gemüse sind von der Maßnahme ausgeschlossen, da es für sie eine separate Fördermaßnahme gibt.⁸⁴

Die Voraussetzungen sehen vor, dass eine Untergrenze an Arbeitsbedarf, landwirtschaftlicher Nutzfläche (LN) und an Gesamtvieheinheiten (GVE) notwendig ist. Zudem muss eine ausreichende berufliche Qualifikation vorhanden sein sowie Kohärenz mit dem Markt vorherrschen. Kohärenz bedeutet, dass die Investitionen nicht dazu dienen sollen, Erzeugnisse zu fördern, für die es keinen Absatz gibt. Deshalb muss auch ein Nachweis über die Verbesserung durch die Investition erbracht werden. Dies soll durch eine Projektbeurteilung, einen Betriebsplan sowie ein Betriebskonzept passieren. Das außerlandwirtschaftliche Einkommen des Werbers und seines Ehepartners bzw. Lebensgefährten darf das 2-fache des Referenzeinkommens der jeweiligen Sparte nicht übersteigen. Die Investition darf keine Ersatzinvestition sein, das heißt, bestimmte Anforderungen an die Produktionssteigerung müssen erfüllt sein. Dies gilt nicht, wenn dadurch eine Steigerung der Umwelt- und Ressourceneffizienz, Lebensmittelsicherheit, Hygiene und Qualität sowie der Arbeitsplätze, Arbeitsbedingungen und des Tierschutzes erfolgt. Bei Investitionen aufgrund der Einführung und Umsetzung von Normen müssen diese spätestens 36 Monate nach deren Verbindlichkeit abgeschlossen sein.⁸⁵

Die Förderintensität beträgt im Berggebiet und in benachteiligten Gebieten maximal 50% der Investitionssumme und im übrigen Gebiet 40%. Die Förderungsintensität ist dabei der Investitionszuschuss (IZ) zuzüglich dem Barwert des Zinsenzuschusses zu einem gewährten Agrarinvestitionskredit (AIK) in Relation zu den anrechenbaren Kosten. Die Höhe des Investitionszuschusses ist zudem begrenzt. So werden zum Beispiel 50% für Almen, 30% unter anderem für besonders tierfreundliche Investitionen und 25% unter anderem für Biomasseheizanlagen gewährt. Die Untergrenze sind 20%. Zusätzlich zum Investitionszuschuss werden vorbehaltlich der maximalen Förderintensität ein Biozuschlag und ein Zuschlag bei Vorlage eines Betriebskonzeptes vergeben. Der Zinsenzuschuss zum Agrarinvestitionskredit beträgt 50 bzw. 36% des Bruttozinssatzes, abhängig vom Gegenstand der Förderung. Die Kredituntergrenze beträgt 15.000 Euro und die Laufzeit darf maximal 10 Jahre bei technischen und 20 Jahre bei baulichen

⁸⁴ Vgl. SRL „Sonstige Maßnahmen“, S. 39-40.

⁸⁵ Vgl. SRL „Sonstige Maßnahmen“, S. 40-44.

Investitionen betragen. Die Summe aus Investitionszuschuss und Kreditvolumen darf die Nettogesamtkosten des Projektes nicht übersteigen. Die Untergrenze der anrechenbaren Kosten beträgt mindestens 10.000 Euro, bei bestimmten Maßnahmen nur 5.000 Euro. Die Obergrenzen sehen wie folgt aus:

- Allgemein:
 - max. EUR 150.000,--/bAK⁸⁶ auf 7 Jahre (IZ und AIK)
 - max. EUR 300.000,--/Betrieb auf 7 Jahre (IZ und AIK)
- Juristische Personen und Personenvereinigungen in der Almwirtschaft:
 - max. EUR 600.000,-- auf 7 Jahre (IZ und AIK)
- Betriebe der Mehr-Stufen-Wirtschaft:
 - max. EUR 150.000,--/bAK jedoch max. EUR 300.000,--/Betrieb auf 7 Jahre (IZ und AIK)
 - max. EUR 300.000,--/bAK jedoch max. EUR 600.000,--/Betrieb auf 7 Jahre (Erhöhung mit IZ aus Landesmitteln und mit AIK)
- Gartenbaubetriebe:
 - max. EUR 300.000,--/bAK jedoch max. EUR 600.000,--/Betrieb auf 7 Jahre (IZ und AIK)
- Aussiedlungen im öffentlichen Interesse:
 - max. EUR 300.000,--/Vorhaben auf 7 Jahre (IZ)
 - max. EUR 600.000,--/Vorhaben auf 7 Jahre (Erhöhung mit IZ aus Landesmitteln und mit AIK).

Die Abwicklung erfolgt in allen Bundesländern unterschiedlich. Entweder durch Landwirtschaftskammer, Landeshauptmannschaft, oder durch beide gemeinsam.⁸⁷

⁸⁶ bAK: Betriebliche Arbeitskrafteinheit: Sie umfasst die entlohten und nicht entlohten Arbeitskräfte im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Die nicht entlohten Arbeitskräfte sind überwiegend Familienangehörige.

⁸⁷ Vgl. SRL „Sonstige Maßnahmen“, S. 44-47.

2.4.2.4. Relevanz

Für die Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe wurden für die laufende Periode 2007-2013 bei der Ex ante Evaluierung (gemäß VO (EG) Nr. 1698/2005 Art. 85) 65,00 Millionen Euro pro Jahr veranschlagt. Die Maßnahme sollte jährlich 4.500 Betriebe erreichen. Im Jahr 2011 wurden in Summe 97,05 Millionen Euro an 6.368 Betriebe ausbezahlt. Insgesamt wurden in der derzeitigen Programmperiode bis einschließlich 2011 474,51 Millionen Euro an 26.198 Betriebe ausbezahlt, was einer durchschnittlichen Förderung von 18.112 Euro entspricht. Aus Abbildung 8 ist die Entwicklung der Fördersumme der Maßnahme im Laufe der Zeit ersichtlich. Aus Anhang 2 ist ersichtlich, dass abhängig von der Art des Betriebes Investitionszuschüsse zum Beispiel bei Dauerkulturbetrieben bis zu 19% der öffentlichen Gelder ausmachen. Im Durchschnitt aller Betriebe waren es immerhin noch 10%.

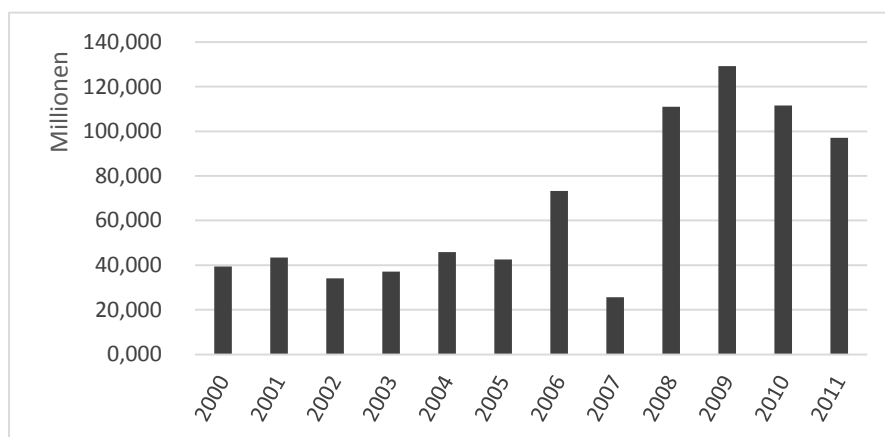


Abbildung 9: Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe, Entwicklung der Fördersumme⁸⁸

⁸⁸ Quelle: Grüner Bericht 2012.

3. Einkommensermittlung und Ertragsbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft

3.1. Überblick

Das Besteuerungs- und Abgabenrecht in der Land- und Forstwirtschaft weist einige Besonderheiten innerhalb des österreichischen Rechts auf. Deshalb ist es wichtig, land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten zu bestimmen, um eine Abgrenzung zu anderen Tätigkeiten zu ermöglichen.

Eine begriffliche Definition der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit ist nicht vorhanden, jedoch werden im Einkommensteuerrecht sowie im Umsatzsteuerrecht die Tätigkeiten angeführt, welche unter diesen Begriff fallen. Nach § 21 EStG gehören Einkünfte aus dem Betrieb einer Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Hinzu kommen Einkünfte aus Tierzucht, Tierhaltung, Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft, Bienenzucht, sowie die Jagd wenn sie im Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb steht.⁸⁹

Die Definition dieser Tätigkeiten findet man in den EStR 2000. Dort wird Landwirtschaft als die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von lebenden Pflanzen und Tieren beschrieben.⁹⁰ In Anlehnung daran wird die Forstwirtschaft als die Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen bezeichnet.⁹¹ Weinbau ist demnach die Erzeugung von Weintrauben durch planmäßige Bewirtschaftung von mit Weinreben bepflanzten Grundstücken (Weingärten) und die Verarbeitung von Wein einschließlich der Vermarktung.⁹²

Als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten nach dem UStG gelten insbesondere der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Wanderschäferei, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und

⁸⁹ Vgl. EStG 1988, § 21 (1).

⁹⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 5056.

⁹¹ Vgl. EStR 2000, Rz 5075.

⁹² Vgl. EStR 2000, Rz 5096.

die Binnenfischerei, die Imkerei sowie die Tierzucht- und Tierhaltung.⁹³ Das EStG sowie das UStG verweisen auf das BewG, wonach bei Tierzucht- und Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden dürfen, welche im eigenen Betrieb gewonnen wurden.⁹⁴

Betreffend die Einkommensteuer ist in der Praxis die Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen, die sog. Pauschalierung, die häufigste Variante.⁹⁵ Der Einheitswert ist eine der Voraussetzungen für die Anwendung der Pauschalierung. Da im Jahr 2011 insgesamt 99,7% aller Betriebe einen Einheitswert von unter 150.000 Euro (siehe Anhang 5) hatten, stand diesen, unbeachtet der anderen Voraussetzungen, die Möglichkeit einer Pauschalierung offen. Bei der Pauschalierung wird die Vollpauschalierung von der Teilpauschalierung unterschieden. Neben der Pauschalierung kommen die Regelbesteuerungsarten nach § 4 Abs 1, § 4 Abs 3 sowie nach § 5 Abs 1 EStG in Frage.

Betreffend die Umsatzsteuer ist ebenso eine Pauschalierung nach Durchschnittssätzen möglich. Bei dieser erfolgt grundsätzlich eine Festsetzung der Vorsteuerbeträge in Höhe der Umsatzsteuerbeträge. Eine Regelbesteuerung erfolgt bei Überschreiten der Grenzen oder bei einer Optierung in die Regelbesteuerung.⁹⁶

Eine Besonderheit im Besteuerungs- und Abgabenrecht der Land- und Forstwirtschaft stellt der Einheitswert dar, welcher als Basis für viele Steuern und Abgaben dient. Neben der Gewinnermittlung hat er unter anderem einen Einfluss auf die Art der Gewinnermittlung, dient als Basis für Sozialversicherungsbeiträge, Grundsteuer, Bodenwertabgabe, Grunderwerbsteuer bei Besitzübergabe, Abschreibung bei Vermietung und Verpachtung, Kirchenbeiträge und Rechts- und Gerichtsgebühren.⁹⁷

Der Einheitswert ist ein Wertmaßstab für das Vermögen einer wirtschaftlichen Einheit. Er wird mittels Bescheid festgestellt, jedoch wird nicht für jedes Wirtschaftsgut ein eigener Bescheid erlassen, sondern es werden mehrere Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst. Im Gegensatz zum gemeinen Wert ist er kein Verkehrswert, sondern ein steuerlicher Wert und ein Ertragswert. In der Regel ist er geringer als der Verkehrswert.⁹⁸ Der Ertragswert entspricht dem 18-fachen des

⁹³ Vgl. UStG 1994, § 22 (3).

⁹⁴ Vgl. UStG 1994, § 22 (3) iVm BewG 1955, § 30 (3) und EStG 1988, § 21 (2) Z 2 iVm BewG 1955, § 30 (3).

⁹⁵ Vgl. Silber (2004), S. 16.

⁹⁶ Vgl. UStG 1994, § 22.

⁹⁷ Vgl. Bauer-Eder / Wagner in Trauner / Wakounig (2012), Rz 2/3.

⁹⁸ Vgl. Bauer-Eder / Wagner in Trauner / Wakounig (2012), Rz 2/1.

Reinertrages, den ein Betrieb im Durchschnitt nachhaltig erbringen kann.⁹⁹ Der Hektarsatz bei bewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen ist der Einheitswert pro Hektar.

Kritik wird hierbei immer wieder daran geübt, dass die Zugrundelegung des Einheitswerts eine Besserstellung der Landwirte mit sich bringt. Der Einheitswert wird per Dauerbescheid festgesetzt und gilt so lange, bis er von einem neuen Bescheid abgelöst wird. Es wurden zwar im Laufe der Zeit Termine für neue Hauptfeststellungen beschlossen, jedoch wurden diese immer wieder verschoben. Für das Grundvermögen wurde zuletzt eine Hauptfeststellung im Jahr 1973 durchgeführt. Für land- und forstwirtschaftliches Vermögen erfolgte formell eine Hauptfeststellung zum 01.01.2001, jedoch ergingen damals keine neuen Hauptfeststellungsbescheide, und somit gelten weiterhin die Bescheide aus 1988.¹⁰⁰ Der Einheitswert sei deshalb viel niedriger als der Verkehrswert. In der Erkenntnis vom 27.11.2012 hat der Verfassungsgerichtshof die Anknüpfung der Grunderwerbsteuer an den Einheitswert bei Übergabe ohne Gegenleistung als verfassungswidrig erklärt, insofern der Wert nicht annähernd dem Verkehrswert entspricht.¹⁰¹ Eine neue Hauptfeststellung wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 beschlossen und soll am 01.01.2014 erfolgen. Mit der neuen Hauptfeststellung kommt es im BewG ebenfalls zu gewissen Neuerungen, wodurch auch zum Beispiel Direktzahlungen ihren Niederschlag im Einheitswert finden sollen.

Die Kritikpunkte betreffend den Einheitswert sind oftmals Teil der Diskussion um eine ungerechtfertigte Besserstellung der Land- und Forstwirte gegenüber Nicht-Landwirten. Zudem ist die Pauschalierung oftmals Anstoß für Kritik, da dadurch der Steueraufwand geringer ist als für Nicht-Landwirte.

Im folgenden Kapitel werden die Arten der Einkommensteuerermittlung, die Besonderheiten im Umsatzsteuerrecht sowie die Körperschaftsteuer in Land- und Forstwirtschaft erläutert.

⁹⁹ Vgl. BewG 1955, § 32 (2).

¹⁰⁰ Vgl. *Bauer-Eder / Wagner in Trauner / Wakounig* (2012), Rz 2/22.

¹⁰¹ Vgl. VfGH 27.11.2012, G 77/12-6.

3.2. Einkommensermittlung

3.2.1. Überblick

Die Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte von den übrigen betrieblichen Einkünften, insbesondere jenen des Gewerbebetriebes, erfolgt auf mehreren Ebenen.

In Abhängigkeit von der Rechtsform gelten Einkünfte von Kapitalgesellschaften immer als gewerbliche Einkünfte, deshalb stellt sich hier die Frage der Abgrenzung nicht.¹⁰² Ungeachtet dieser Fiktion kommen trotzdem die Besonderheiten der Gewinnermittlung der Land- und Forstwirtschaft zur Anwendung.¹⁰³

Bei Nicht-Kapitalgesellschaften liegt ein Gewerbebetrieb dann vor, wenn eine selbständige, nachhaltige Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und eine Beteiligung am allgemeinen Geschäftsverkehr stattfindet, jedoch nur dann wenn weder Land- und Forstwirtschaft noch selbständige Arbeit vorliegen. Auch wenn der unternehmerische Aspekt erfüllt ist, wird durch den negativen Ausschluss eine Abgrenzung zum Gewerbebetrieb erreicht.¹⁰⁴

Eine Ausnahme hiervon regeln § 30 Abs 9 bis 12 BewG. Werden demnach Umsätze aus zugekauften Produkten erzielt, so darf deren Einkaufswert nicht 25% des Umsatzes des Betriebes betragen. Bei Überschreiten der Grenze wird zumindest ein Gewerbebetrieb angenommen.¹⁰⁵

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählen auch jene eines Nebenbetriebes. Ein Nebenbetrieb muss dem Hauptbetrieb seiner Funktion nach dienen, er kann jedoch für sich eine gewerbliche Tätigkeit darstellen.

Die Behandlung von ausländischen Einkünften ist in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen geregelt. Gemäß Musterabkommen (Art. 6 OECD-Musterabkommen), gelten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und werden dem Belegenheitsstaat zur Besteuerung zugewiesen. Zum unbeweglichen Vermögen gemäß Absatz 2 des Abkommens gehören zumindest jedoch das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote

¹⁰² Vgl. KStG, § 7 (3).

¹⁰³ Vgl. Silber (2004), S. 34.

¹⁰⁴ Vgl. Silber (2004), S. 8.

¹⁰⁵ Vgl. BewG 1955, § 30 (9) bis (12) und EStR 2000, Rz 5061.

Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten und Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen.

Trotz der Besteuerung im Ausland und der Steuerbefreiung im Inland haben ausländische Einkünfte einen Einfluss auf die Art der Einkommensermittlung sowie auf den Steuertarif. Die Inlandsfiktion besagt, dass ein Betrieb so zu betrachten ist, als lägen alle Betriebsstätten im Inland. Auf Basis dieser Fiktion ist die zutreffende Art der Einkommensermittlung festzustellen. Die jeweilige Art der Einkommensermittlung ist auch auf alle Betriebsstätten anzuwenden.¹⁰⁶ Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht wird der Besteuerung das gesamte Welteinkommen zugrunde gelegt, also auch das ausländische Einkommen. Obwohl der ausländische Teil des Einkommens größtenteils durch Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei gestellt ist, so beeinflusst er doch über den Progressionsvorbehalt den anzuwendenden Steuersatz.

Für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte besteht die Möglichkeit der Gewinnermittlung durch Voll- oder Teilpauschalierung einerseits, andererseits steht es diesen Betrieben offen, eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG zu führen.¹⁰⁷ Bei Überschreiten der Grenzen der Pauschalierungsverordnung oder bei freiwilliger Führung von Büchern ist ein Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG vorzunehmen.

Ihren Gewinn mittels Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 EStG haben ebenfalls in Form einer GmbH & Co KG geführte Betriebe zu ermitteln. Diese sind zwar aufgrund ihrer Rechtsform rechnungslegungspflichtig gemäß § 189 Abs 1 Z 1 UGB, jedoch liegt kein Gewerbebetrieb vor, da § 7 Abs 3 KStG nicht auf die Rechtsform der GmbH & Co KG anwendbar ist. Der Gewinn ist daher nach § 4 Abs 1 EStG zu ermitteln.

Von einer freiwilligen Führung von Büchern ist dann die Rede, wenn alle Geschäftsfälle bereits im Zeitpunkt des Entstehens unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen laufend auf Konten erfasst werden. Eine bloße Bestandsübersicht oder die nachträgliche Erfassung von Beständen, Forderungen und Außenständen zum Bilanzstichtag gälte noch nicht als freiwillige Buchführung.¹⁰⁸ Eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zählt nicht als Buchführung, sondern als Aufzeichnung.¹⁰⁹ Zudem steht die

¹⁰⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 193 – 195.

¹⁰⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 5027.

¹⁰⁸ Vgl. VwGH 21.07.1998, 95/14/0054; VwGH 12.08.1994, 91/14/0256; VwGH 11.06.1991, 90/14/0171.

¹⁰⁹ Vgl. Jilch (2011), S. 41.

bloße Führung von Aufzeichnungen, die eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermöglichen würden, einer Anwendung einer Pauschalierung nicht entgegen. Auch für andere Zwecke, wie insbesondere der Vorlage bei Subventionsgebern, Banken, Verpächtern, können dementsprechende Aufzeichnungen geführt werden.¹¹⁰

Bei einem in Form einer Kapitalgesellschaft (AG und GmbH) geführten Betrieb wird der Gewinn stets mittels Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG ermittelt.¹¹¹

Basierend auf § 17 Abs 4 und 5 EStG wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF-PauschVO 2011), kurz Pauschalierungsverordnung erlassen (in weiterer Folge „die Verordnung“). Die Durchschnittssatzbesteuerung („Pauschalierung“) ist nur eine besondere Art der Gesamtschätzung nach äußeren Betriebsmerkmalen.¹¹² Zu beachten ist, dass der Ausdruck der Vollpauschalierung sowie der Teilpauschalierung nicht aus der Verordnung selbst hervorgehen. Auch das EStG kennt diese Begriffe nicht. Lediglich in der EStRL (Rz 4140ff) werden diese Ausdrücke verwendet. In der Verordnung selbst ist einerseits von der Vollpauschalierung als der pauschalen Gewinnermittlung mittels eines Durchschnittssatzes und der Teilpauschalierung als einer Gewinnermittlung mittels Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben die Rede. Im EStG wird die Vollpauschalierung bezeichnet als die Gewinnermittlung mit Hilfe von Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert und die Teilpauschalierung als die Gewinnermittlung mit Hilfe von Reingewinnprozentsätzen vom Umsatz.¹¹³

Die gesamte Pauschalierungsverordnung kann auf Betriebe angewendet werden, deren Inhaber hinsichtlich des betreffenden Betriebes weder zur Führung von Büchern verpflichtet ist und diese auch nicht freiwillig führt. Eine Anwendung ist nur für den gesamten Betrieb möglich; für einzelne Betriebszweige kann dies nicht in Anspruch genommen werden. Die Vollpauschalierung ist in den §§ 2 bis 6 der LuF-PauschVO geregelt, die Teilpauschalierung in den §§ 8 bis 12. Bestimmte Bereiche wie zum Beispiel Forstwirtschaft, Gartenbau oder Weinbau treffen hierbei besondere Bestimmungen.

¹¹⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 4259.

¹¹¹ Vgl. EStR 2000, Rz 430j .

¹¹² Vgl. VwGH 19.10.1971, 0013/70, EStR 2000, Rz 4143.

¹¹³ Vgl. EStG 1988, § 17 (5).

Zusätzlich sind bestimmte Vorgänge nicht durch die Pauschalierung erfasst und erhöhen oder mindern den einkommensteuerlichen Gewinn zusätzlich.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012) und der Beschließung der LuF-PauschVO 2015 kommt es zu einigen Veränderungen bezogen auf die Pauschalierung. Mit der Beschließung des § 17 Abs 5a EStG kommt man dem Wunsch nach, die Verordnungsermächtigung im Zusammenhang mit der Pauschalierungsverordnung auch im EStG näher zu determinieren. Dementsprechend werden erstmals Regelungen über die Anwendung der gesamten Verordnungen einerseits und die einzelnen Pauschalierungen andererseits bereits im EStG getroffen. Die Schwellenwerte der Pauschalierungsarten werden gesenkt und zudem werden neue Kriterien neben der Einheitswertgrenze und Umsatzgrenze als Schwellenwerte eingeführt.¹¹⁴ Dies wird eine Verringerung der Anwendungsbereiche der Pauschalierungen zur Folge haben.

§ 17 Abs 5a EStG und die LuF-PauschVO 2015 sind erstmals für die Erlassung einer Verordnung anzuwenden, die für Veranlagungszeiträume gilt, für die gemäß § 20c BewG festgestellte Einheitswerte anzuwenden sind. Jene Einheitswerte, welche durch die Hauptfeststellung am 01.01.2014 festgestellt werden, werden mit dem darauffolgenden Jahr, also ab 2015 wirksam.¹¹⁵ Praktische Relevanz haben daher die neuen Regelungen erst ab dem Veranlagungszeitraum 2015. Diese neuen Regelungen werden im Folgenden ebenfalls diskutiert.

3.2.2. Vollpauschalierung

3.2.2.1. Anwendungsbereich

Die Vollpauschalierung ist eine Gewinnermittlung mit Hilfe von Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert. Grundsätzlich bedeutet dies, dass die Betriebseinnahmen und Ausgaben für die Ermittlung des Gewinns nicht von Bedeutung sind, sondern dass dieser vom Einheitswert abgeleitet wird. Dieses Prinzip wird durch außerordentliche Einnahmen, welche gesondert zu erfassen sind, und bestimmte Ausgaben, welche im Verordnungswege zum Abzug zugelassen sind, durchbrochen.¹¹⁶

¹¹⁴ Vgl. GP XXIV RV 1960 - Vorblatt und Erläuterungen, Zu Z 8 und 29.

¹¹⁵ Vgl. BewG 1955, § 20c iVm § 20 (3) BewG 1955.

¹¹⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 4143.

Die Vollpauschalierung ist anwendbar bis zu einem maßgeblichen Einheitswert von 100.000 Euro und sofern die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption („große Option“) gemäß § 23 Abs 1a des Bauern-Sozialversicherungsgesetz (BSVG) nicht ausgeübt wird. Im Jahr 2011 hatten laut SVB 99,0% der Betriebe einen Einheitswert von unter 100.000 Euro, was die mögliche praktische Bedeutung der Vollpauschalierung unterstreicht. Die Möglichkeit eines Wechsels zur Teilpauschalierung besteht gemäß § 2 Abs 3 der Verordnung.

3.2.2.2. Maßgeblicher Einheitswert

Der maßgebliche Einheitswert ist immer betriebsbezogen zu beurteilen. Werden von einem Landwirt mehrere Betriebe geführt, so sind diese separat zu beurteilen. Es zählt hierbei der Einheitswert der selbst bewirtschafteten Flächen. Dementsprechend werden bewirtschaftete Zupachtungen, Zukäufe und zur Bewirtschaftung überlassene Flächen hinzugezählt. Verpachtete, verkaufte oder zur Nutzung überlassene Flächen werden nicht hinzugezählt. Der Zeitpunkt der Überlassung ist dabei nebensächlich, vielmehr wird nach dem Grundsatz verfahren „Wer die Ernte hat, hat die Zurechnung“¹¹⁷.“ Etwaige im Einheitswertbescheid ausgewiesene Abschläge und Zuschläge gemäß § 40 BewG werden ebenfalls berücksichtigt.¹¹⁸

Wurde für Almen ein gesonderter Einheitswert festgestellt, so ist der Einheitswert um 30% zu kürzen.¹¹⁹

3.2.2.3. Forstwirtschaft

Übersteigt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert 11.000 Euro, so ist für diesen Teil gesondert eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu führen. , wobei der Gewinn auf Basis der Umsätze, abzüglich darauf basierender pauschaler Ausgaben, angesetzt wird. Der Anteil der Ausgaben ist abhängig davon, ob Selbstschlängerung vorliegt oder ob Holzverkäufe am Stamm erfolgen und zudem von der dem Einheitswert zugrunde liegenden Minderungszahl bzw. Wertziffer. Bei Selbstschlängerung betragen die Ausgabe, 50, 60 oder 70% der Einnahmen, bei Holzverkäufen am Stamm 20 oder 30% der

¹¹⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 4142.

¹¹⁸ Vgl. Jichl (2011), S. 320.

¹¹⁹ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 2 (2) und EStR 2000, Rz 4149.

Einnahmen. Der forstwirtschaftlich genutzte Teil des Einheitswertes ist bei der Berechnung des Grundbetrages nicht mehr zu berücksichtigen.¹²⁰

3.2.2.4. Weinbau

Beträgt die weinbaulich genutzte Fläche mehr als 60 Ar, so ist der Gewinn aus Weinbau durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln.¹²¹ Werden die 60 Ar nicht überschritten, so ist der Gewinn für einen Buschenschank und/oder den Bouteillenweinverkauf zumindest immer durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Der Gewinn eines Mostbuschenschankes ist stets durch gesonderte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Die Betriebsausgaben betragen 70% der Bruttoeinnahmen, jedoch mindestens 4.400 Euro je Hektar und höchstens so viel wie die Betriebseinnahmen.¹²²

3.2.2.5. Gartenbau

Im Gartenbau ist der Gewinn grundsätzlich durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, jedoch sind die Ausgaben pauschal mit 70% der Einnahmen anzusetzen. Zusätzlich zu diesen Ausgaben sind Lohn- und Lohnnebenkosten zu berücksichtigen. Insgesamt dürfen maximal Ausgaben in Höhe der Einnahmen angesetzt werden. Beschränkt sich hingegen der Verkauf eigener Erzeugnisse an sogenannte Wiederverkäufer, so ist der Gewinn mittels flächenabhängiger Durchschnittssätze gemäß § 5 Abs 3 Z 1 bis 3 LuF-PauschVO 2011 zu ermitteln. Die gärtnerisch genutzte Grundfläche scheidet bei der Ermittlung des Grundbetrages wiederum aus.¹²³

¹²⁰ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 3 (1) bis (3).

¹²¹ Betrifft zum Beispiel: Wein, Weintrauben, Maische, Traubensaft, Traubenmost und Sturm sowie alkoholfreie Getränke und Speisen im Rahmen des Buschenschankes.

¹²² Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 4 (1) bis (5).

¹²³ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 5.

3.2.2.6. Grundbetrag

Somit ergibt sich folgendes Schema für die Berechnung des maßgeblichen Einheitswertes als Basis für den Grundbetrag:¹²⁴

	Einheitswert des Eigenbesitzes
+	EW der Zupachtungen
-	EW der Verpachtungen
=	Gesamteinheitswert der selbstbewirtschafteten Fläche
-	EW der forstwirtschaftlichen Fläche (bei EW > 11.000 Euro)
-	30% des EW der alpwirtschaftlichen Fläche
-	EW der weinbaulich genutzten Fläche (bei Fläche > 60Ar)
-	EW der gärtnerisch genutzten Fläche
=	Maßgeblicher EW

Von diesem maßgeblichen Einheitswert wird der Gewinn, bei der Vollpauschalierung Grundbetrag genannt, mit 39% angesetzt.¹²⁵ Aus Anhang 4 sind die Betriebs- und Einkommensdaten von 2.209 land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Der durchschnittliche Betrieb hat dabei eine landwirtschaftlich genutzte Fläche von 29,13 ha und eine forstwirtschaftlich genutzte Fläche von 14,36 ha. Auf Basis der Einheitswertstatistik 1988 lässt sich ein durchschnittlicher Einheitswert von 820,16 Euro pro ha landwirtschaftlich genutzter Fläche und 174,07 Euro pro ha forstwirtschaftlich genutzter Fläche ermitteln. Auf dieser Basis ergibt sich für den durchschnittlichen Betrieb, unter der Annahme, dass keine weiteren Abzüge und Zurechnung notwendig sind, ein maßgeblicher Einheitswert von 26.389,90 Euro. Der Grundbetrag des durchschnittlichen Betriebes beläuft sich somit auf 10.292,06 Euro.

3.2.2.7. Nebenerwerb, Be- und/oder Verarbeitung eigener oder zugekaufter Urprodukte und Almausschank

Zusätzlich zu der gesonderten Feststellung des Gewinns bei Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau und Alpwirtschaft, sind folgende Besonderheiten zu beachten. Gesondert durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung festzustellen ist die Tätigkeit aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb, aus der Be- und/oder Verarbeitung eigener oder zugekaufter Urprodukte oder aus Almausschank.

¹²⁴ Vgl. Formular E1 c, Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 für Einzelunternehmer/-innen mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für 2011.

¹²⁵ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 2 (1).

Der Nebenerwerb umfasst Tätigkeiten, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung jenen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes untergeordnet sind und für deren Ausübung keine Organisation erforderlich ist, die erheblich über das zum Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft notwendige Vermögen hinausgehen. Diese müssen zudem der Verkehrsauffassung nach aufgrund der Verbindung und Unterordnung in der Haupttätigkeit aufgehen, sodass das Ganze als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit zu sehen ist. Eine Pauschalierung der Ausgaben ist nicht möglich.¹²⁶ Zu den Nebentätigkeiten zählen auf jeden Fall die Zimmervermietung mit Frühstück mit höchstens 10 Betten und die überwiegende Vermietung von Maschinen, Fahrzeugen oder Geräten an Nichtlandwirte.¹²⁷ Bei Letztgenannten sind die Ausgaben mit 50% der Bruttoeinnahmen pauschaliert.¹²⁸

Bei Be- und/oder Verarbeitung von Urprodukten sowie bei Almausschank sind die Betriebsausgaben mit 70% der Bruttoeinnahmen anzusetzen.¹²⁹

Die erforderliche wirtschaftliche Unterordnung ist dann gegeben, wenn die Einnahmen aus der Nebentätigkeit nicht mehr als 33.000 Euro (inklusive Umsatzsteuer) oder weniger als 25% der Gesamtumsätze betragen. Wird eine Be- und/oder Verarbeitung oder ein Almausschank neben einem Nebenerwerb geführt, so ist eine Unterordnung nur geben, wenn die Umsatzgrenze von beiden Tätigkeiten gemeinsam nicht überschritten wird und die land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundfläche größer als fünf Hektar oder die Weinbaulich oder gärtnerisch genutzte Grundfläche größer als ein Hektar ist.¹³⁰ Auf jenen Betrag sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie reine Selbstkosten nicht anzurechnen. Die durch eigene Arbeitsleistung erbrachten Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit sind ebenfalls nicht anzurechnen.¹³¹ Welche Tätigkeiten in die Umsatzgrenze einfließen, ist zudem abhängig davon, ob es sich noch um Urproduktion oder bereits um Be- und/oder Verarbeitung handelt. Dies ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen, welche durch § 2 Abs 4 Z 1 Gewerbeordnung 1994 (GewO 1994) sowie durch die Urproduktverordnung

¹²⁶ Vgl. Silber (2004), S. 21.

¹²⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 4203: Gilt auch wenn das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führt.

¹²⁸ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 6 (2).

¹²⁹ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 6 (3).

¹³⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 4203.

¹³¹ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 6 (4).

(BGBl. II 410/2008) geprägt ist (siehe Anhang 3).¹³² Bei einem Übersteigen dieser Grenze ist die Unterordnung nachzuweisen.

3.2.2.8. Gewinnerhöhende und -mindernde Vorgänge

Durch die Pauschalierung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge abgegolten.¹³³ Folgende Vorgänge erhöhen den Gewinn:

- Vereinnahmte Pachtzinsen (einschließlich Einnahmen aus Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten),
- Einkünfte aus Wildabschüssen,
- Einkünfte aus Beteiligungen,
- Einkünfte aus nichtlandwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung von Grund und Boden (z.B.: Verpachtung von Schipisten) und
- Weitere nicht durch die Pauschalierung abgegoltene Einnahmen (z.B.: Veräußerung von Rechten, Holzbezugsrechten und Grundstücken im Falle der Regelbesteuerung).¹³⁴

Der Gewinn aus der Veräußerung von Forstflächen wird mit 35% des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrechte angesetzt, sofern er nicht 250.000 Euro im Kalenderjahr überschreitet. Dies gilt auch für Betriebe, die ihren Gewinn durch Buchführung gemäß § 4 Abs 1 oder durch vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG ermitteln.¹³⁵

Demgegenüber sind folgende Ausgaben nicht von der Pauschalierung erfasst und sind als gewinnmindernd zu erfassen:

- Bezahlte Pachtzinsen,
- Bezahlte, die Land- und Forstwirtschaft betreffenden Schuldzinsen (ohne Kapitalrückzahlung und Bankspesen),

¹³² Vgl. EStR 2000, Rz 4220.

¹³³ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 1 (4) iVm RL 2006/112/EG, Artikel 295.

¹³⁴ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 13 (1) iVm EStR 2000, Rz 4243.

¹³⁵ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 1 (5).

- Ausgedingelasten (Pauschal 700 Euro pro Person und Jahr oder bei Nachweis die tatsächlichen Kosten),
- An die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezahlte Sozialversicherungsbeiträge (ab der Veranlagung 2011 sind an das Finanzamt entrichtete Zuschläge für die Unfallversicherung sowie Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nicht mehr gesondert abzugsfähig),
- Beiträge, die aufgrund der Option in die Selbständigenvorsorge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu entrichten sind.¹³⁶

Zu beachten ist, dass es durch den Abzug insgesamt zu keinem Verlust der laufenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft kommen darf.¹³⁷

3.2.2.9. Berechnungsschema und Gewinnfreibetrag

Jene Tätigkeiten und Vorgänge, welche nicht durch die Vollpauschalierung erfasst werden, müssen extra berücksichtigt werden und so ergibt sich für einen vollpauschalierten Betrieb folgende Gesamtrechnung:

Grundbetrag (= 39% des maßgeblichen EW)
+ Einkünfte aus Forstwirtschaft (bei EW > 11.000Euro)
+ Einkünfte aus Waldverkäufen
+ Einkünfte aus Gartenbau
+ Einkünfte aus Weinbau und/oder Weinbuschenschank und Bouteillenweinverkauf
+ Einkünfte aus Mostbuschenschank
+ Einkünfte aus Nebenerwerb, Be- und/oder Verarbeitung
+ Vereinahmte Pachtzinsen
+ Gewinnerhöhende Beträge
+ Sonstige nicht von der Pauschalierung erfasste Einkünfte
- Bezahlte Pachtzinsen
- Bezahlte Schuldzinsen (ohne Kapitalrückzahlungen)
- Ausgedingelasten
- Sozialversicherungsbeiträge an die SVB
- Absetzung für außergewöhnliche Ernteschäden und Viehverluste
= Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

¹³⁶ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 13 (2) iVm EStR 2000, Rz 4246.

¹³⁷ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 13 (2).

Von den so errechneten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft kann zudem bei der Vollpauschalierung ein allgemeiner Gewinnfreibetrag gemäß § 10 Abs 1 Z 3 EStG in Höhe von 13% bei einem Gewinn bis zu 30.000 Euro abgesetzt werden. Bei einem die Grenze von 30.000 Euro übersteigenden Gewinn, sind trotzdem nur maximal 3.900 Euro Gewinnfreibetrag geltend zu machen, da ein investitionsbedingter Freibetrag bei der Pauschalierung nicht zulässig ist.¹³⁸

3.2.2.10. Ausblick

Mit dem AbgÄG 2012 und der LuF-PauschVO 2015 kommt es betreffend den Anwendungsbereich der Vollpauschalierung zu gewissen Änderungen. Demnach wird eine Vollpauschalierung nur mehr zulässig sein, wenn folgende drei Kriterien erfüllt sind:

- Einheitswert unter 75.000 Euro,
- Selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche unter 60 Hektar,
- Zahl der tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten nachhaltig unter 120.

Bei Obstbaubetrieben wird die Vollpauschalierung nur bis zu einer selbst bewirtschafteten Fläche von 10 Hektar zulässig sein, darüber hinaus soll die Teilpauschalierung zur Geltung kommen. Ebenso wurde im Zuge dessen verankert, dass der Gewinn aus Weinbau mittels Teilpauschalierung ermittelt werden soll, wenn die selbst bewirtschaftete weinbaulich genutzte Fläche 60 Ar nicht übersteigt. Dies stellt jedoch keine Veränderung zur geltenden Ordnung dar.¹³⁹

Eine weitere wichtige Neuerung ist die Anhebung des Durchschnittssatzes von 39% auf 42%, wodurch es gemeinsam mit der Erhöhung der Einheitswerte allgemein zu höheren Einkünften bei Vollpauschalierern kommen wird.¹⁴⁰

Die Senkung der Einheitswertgrenze für die Vollpauschalierung wird dazu führen, dass einige Betriebe diese nicht mehr in Anspruch nehmen können. Ausgehend von der Einheitswertstatistik (Anhang 5), kann man von einem nur geringen Rückgang der Vollpauschalierer ausgehen, da die Zahl der Betriebe mit einem Einheitswert zwischen

¹³⁸ Vgl. EStG 1988, § 10 (1) Z 6.

¹³⁹ Vgl. EStG 1988, § 17 (5a) u. LuF-PauschVO 2015, § 2 (1).

¹⁴⁰ Vgl. LuF-PauschVO 2015, § 2 (1).

70.000 und 99.900 Euro lediglich bei 3,99% liegt. Durch die Erhöhung der Einheitswerte mit der neuen Hauptfeststellung wird dieser Rückgang zwar wahrscheinlich verstärkt werden, jedoch wird die Vollpauschalierung aller Voraussicht nach die wichtigste Einkommensermittlungsart für Land- und Forstwirte bleiben.

3.2.3. Teilpauschalierung bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

Die Teilpauschalierung ist eine Gewinnermittlung mit Hilfe von Reingewinnprozentsätzen vom Umsatz. Die tatsächlichen Einkünfte werden mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. In weiterer Folge wird der Gewinn mittels Abzug pauschaler Ausgaben von diesen Einnahmen errechnet.¹⁴¹ Die pauschalierten Ausgaben basieren auf den Einnahmen und werden als ein von diesen abgeleiteter Anteil angesetzt.

Die Teilpauschalierung ist anzuwenden ab einem Einheitswert von 100.000 Euro oder auch bei Ausüben der Option zur Teilpauschalierung bzw. bei Ausüben der großen Option zur sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs 1a BSVG.¹⁴²

Die Betriebsausgaben betragen 70% der Bruttoeinkünfte sofern nichts anderes in den §§ 9 bis 12 der Verordnung bestimmt ist.¹⁴³ Dies gilt für Landwirtschaft, Gartenbau, Mostbuschenschank sowie für die Be- und/oder Verarbeitung von Urprodukten und den Almausschank. Eine flächenabhängige Pauschalierung beim Gartenbau sowie eine vom Einheitswert abhängige Pauschalierung bei Weinbau unter 60 Ar sind also nicht möglich.¹⁴⁴ Die Ausgaben aus Forstwirtschaft sind sinngemäß wie bei der Vollpauschalierung durch pauschale Sätze vom Umsatz abgeleitet und abhängig einerseits davon, ob Selbstschlängerung oder Holzverkauf vorliegt und andererseits wie hoch die Minderungszahl ist.¹⁴⁵ Unerheblich ist dabei die Höhe des forstwirtschaftlichen (Teil)Einheitswertes.¹⁴⁶ Für den Nebenerwerb gelten sinngemäß die Regeln der Vollpauschalierung (siehe 3.2.3.) und somit ist eine Pauschalierung der Ausgaben nicht möglich.

¹⁴¹ Vgl. EStR 2000, Rz 4144.

¹⁴² Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 8 (1).

¹⁴³ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 8 (2).

¹⁴⁴ Vgl. EStR 2000, Rz 4167 und Rz 4170.

¹⁴⁵ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 9 iVm § 3 (2).

¹⁴⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 4169.

Da durch die Pauschalierung nur jene typischen Fälle des Betriebsverlaufes abgegolten sind, müssen analog zur Vollpauschalierung gewinnerhöhende und gewinnmindernde Vorgänge erfasst werden.

Ebenso wie bei der Vollpauschalierung kann der Grund-Gewinnfreibetrag von 13% des Gewinns, jedoch maximal 3.900 Euro, zum Abzug von den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gebracht werden.¹⁴⁷

Durch das AbgÄG 2012 und der LuF-PauschVO 2015 kommt die Teilpauschalierung nur mehr bis zu einem Einheitswert von 130.000 Euro in Frage, ist aber dafür bereits ab einem Einheitswert von 75.000 Euro anzuwenden.¹⁴⁸

3.2.4. Vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

Die vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG, ist die Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Dabei werden diese in ihrer tatsächlich anfallenden Höhe ermittelt. Es gibt also keine Erleichterung durch Schätzung wie bei der Pauschalierung. Es werden im Unterschied zur vollständigen Buchführung nur tatsächliche geldwerte Zu- und Abflüsse erfasst.

Dieses sog. Zufluss-Abfluss-Prinzip wird jedoch in bestimmten Fällen durchbrochen. So sind zum Beispiel die Ausgaben bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbarem und nicht abnutzbarem Anlagevermögen, nicht mit dem Abfluss abzusetzen, sondern im Wege der Afa.¹⁴⁹ Im Fall von zu spät ausbezahlten Förderungen durch die AMA, also wenn zum Beispiel die einheitliche Betriebsprämie für das Jahr 2013 erst im Jahr 2014 ausbezahlt wird, kann diese Einnahme bereits im Jahr steuerlich erfasst werden, für das sie gewährt wurde.¹⁵⁰

Der Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG steht in vollem Umfang zu. Bis zu einem Gewinn von 30.000 Euro, wird dieser um 13% gekürzt, ohne dass eine zusätzliche Investition getätigt werden muss. Darüber hinaus kann ein durch Investitionen gedeckter Freibetrag geltend gemacht werden. Bis zum Jahr 2012 war dieser mit 100.000 Euro gedeckelt. Für die Jahre 2013 bis 2016 wurde dieser auf maximal 45.350 Euro herabgesetzt. Für die

¹⁴⁷ Vgl. EStG 1988, § 10 (1) Z 3 iVm Z 6.

¹⁴⁸ Vgl. EStG 1988, § 17 (5a) Z 1 u. 2, LuF-PauschVO 2015, § 1 (1) u. 2 (1) Z 1.

¹⁴⁹ Vgl. EStR 2000, Rz. 665.

¹⁵⁰ Vgl. BMF-010203/0024-VI/6/2011.

ersten 175.000 Euro können 13% Freibetrag geltend gemacht werden, für die nächsten 175.000 Euro nur mehr 7% und die letzten 230.000 nur mehr 4,5%. Über dem Gewinn von 580.000 Euro steht kein zusätzlicher Freibetrag mehr zu.

Eine Anwendung des § 4 Abs 3 EStG kommt nur in Frage, sofern keine Buchführungspflicht gemäß § 124 oder § 125 BAO besteht und auch freiwillig keine Bücher geführt werden.¹⁵¹ Eine Buchführungspflicht gemäß § 124 BAO besteht ausschließlich Kraft Rechtsform für Kapitalgesellschaften und unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (so genannte „verdeckte Kapitalgesellschaften“).¹⁵²

Die Buchführungspflicht für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 125 BAO tritt dann ein, wenn der Umsatz in zwei aufeinanderfolgenden Jahren jeweils 400.000 Euro übersteigt oder der Einheitswert am 1. Jänner 150.000 Euro übersteigt.

Demnach ist eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für alle Betriebe zulässig, wenn die Schwellenwerte gem. § 125 BAO nicht überschritten werden und wenn deren Anwendung nicht aufgrund der Rechtsform ausgeschlossen sind.

Eine Anwendung der Pauschalierung ist nicht zwingend, sondern gemäß § 1 Abs 1 der Verordnung eine „Kann-Bestimmung“. Darüber hinaus kann die Verordnung immer nur zur Gänze angewendet werden. Wird die vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gewählt, so ist sie auf alle Betriebszweige anzuwenden.¹⁵³

3.2.5. Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG

Der Gewinn gemäß § 4 Abs 1 EStG ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Vermögen am Jahresende und dem Jahresbeginn. Eine zeitnahe, vollständige, richtige und fortlaufende Erfassung der Geschäftsvorgänge auf Konten bilden die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung.

Ein Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG ist vorzunehmen, wenn keine Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG (Kapitalgesellschaften) zwingend ist, jedoch freiwillig Bücher geführt werden oder aber die Grenzen des § 125 BAO überschritten

¹⁵¹ Vgl. EStR 2000, Rz 660.

¹⁵² Vgl. EStR 2000, Rz 403 und UGB, § 189 (4); EStR 2000, Rz 430j und BAO, § 124.

¹⁵³ Vgl. EStR 2000, Rz 4141.

werden. Dies ist der Fall, wenn der Umsatz in zwei aufeinanderfolgenden Jahren über 400.000 Euro oder der Einheitswert am 1. Jänner über 150.000 Euro liegt.

Für die GmbH & Co KG ist eine Ermittlung gem. § 4 Abs 1 EStG verpflichtend. Diese ist kraft Rechtsform rechnungslegungspflichtig gem. § 189 Abs 1 Z 1 UGB. Erwirtschaftet diese jedoch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, so hat sie gem. § 189 UGB iVm § 124 BAO den Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG zu ermitteln.¹⁵⁴

Für buchführende Land- und Forstwirte besteht im Gegensatz zu anderen gemäß § 4 Abs 1 EStG buchführenden Gewerbetreibenden die Möglichkeit, ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr zu wählen.¹⁵⁵

Der Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG ist auch für Bilanzierer gem. § 4 Abs 1 EStG zulässig (siehe Kapitel 3.2.4.).¹⁵⁶

3.2.6. Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG

Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb in Form einer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG und SE) geführt, dann hat er seinen Gewinn gem. § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln, weil er Kraft Rechtsform gem. § 189 Abs 1 UGB verpflichtet ist, Bücher zu führen.¹⁵⁷ Somit besteht auch die Verpflichtung zur Führung von Büchern im Interesse der Abgabenerhebung gemäß § 124 BAO. Neben den unternehmensrechtlichen Grundsätzen sind zusätzlich die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung anzuwenden. Die Fiktion des § 7 Abs 3 KStG besagt, dass bei Unternehmen welche auf Grund von unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Führung von Büchern verpflichtet sind, alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind. Trotzdem sind die Besonderheiten der Gewinnermittlung im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anzuwenden.

Für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften besteht ebenfalls eine Buchführungspflicht gem. § 5 Abs 1 EStG, sofern sie nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind.¹⁵⁸ Sie sind gem. § 2 UGB Unternehmer kraft Rechtsform und für diese besteht eine unternehmensrechtliche

¹⁵⁴ Vgl. *Schweinberger in Trauner / Wakounig* (2012), Rz 6/57.

¹⁵⁵ Vgl. EStG 1988, § 2 (5).

¹⁵⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 687.

¹⁵⁷ Vgl. *Schweinberger in Trauner / Wakounig* (2012), 6/88; EStR 2000, Rz 403 und UGB, § 189 (4).

¹⁵⁸ Vgl. KStG 1988, § 7 (3).

Rechnungslegungspflicht gem. § 189 Z 2 UGB, sofern die Umsätze 400.000 Euro im Geschäftsjahr übersteigen. Gem. § 124 BAO gilt diese Rechnungslegungspflicht auch für steuerliche Zwecke. Alle Einkünfte sind jenen aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Würde eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft aufgrund des Unterschreitens der Umsatzgrenze aus der Rechnungslegungspflicht fallen, so kann sie sich über Antrag dem § 7 Abs 3 KStG unterwerfen.¹⁵⁹

Sog. verdeckte Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH & Co. KG) sind nach § 4 Abs 1 EStG buchführungspflichtig.¹⁶⁰ Eine Rechnungslegungspflicht aufgrund des Überschreitens der Schwellenwerte des § 189 UGB kommt, mit Ausnahme bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, nicht in Frage.¹⁶¹

Ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ist zulässig.¹⁶²

Der Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG (siehe Kapitel 3.2.4.) steht auch gem. § 5 Abs 1 EStG buchführenden Betrieben zu.¹⁶³

3.2.7. Wechsel der Art der Einkommensermittlung

Bei Überschreiten der Einheitswert- oder Umsatzgrenzen kann ein Wechsel der Art der Einkommensermittlung notwendig sein. In jenen Fällen kann es sein, dass ein etwaiger Übergangsgewinn oder -verlust ermittelt werden muss. Im Falle eines freiwilligen Wechsels müssen die entsprechenden Fristen beachtet werden.

Gemäß § 7 LuF-PauschVO gilt, dass bei einem Wechsel von Teil- zu Vollpauschalierung und umgekehrt, kein Übergangsgewinn gemäß § 4 Abs 10 EStG zu ermitteln ist. Dies betrifft auch den Wechsel von einer Pauschalierung aufgrund einer früheren Verordnung in eine Pauschalierung der geltenden Verordnung.¹⁶⁴ Bei einem freiwilligen Wechsel von der Teil- zur Vollpauschalierung gilt für einen Wechsel zurück eine Sperrfrist von 5 Jahren.¹⁶⁵

¹⁵⁹ Vgl. Schweinberger / Stift in Trauner / Wakounig (2012), Rz 6/429

¹⁶⁰ Vgl. Schweinberger in Trauner / Wakounig (2012), S. 324.

¹⁶¹ Vgl. UGB, § 189 (4).

¹⁶² Vgl. EStG 1988, § 2 (5).

¹⁶³ Vgl. EStR 2000, Rz 3819.

¹⁶⁴ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 15 (2).

¹⁶⁵ Vgl. LuF-PauschVO 2011, § 2 (3).

Bei einem Wechsel von der Pauschalierung zu einer vollständigen Gewinnermittlung ist ein Übergangsgewinn zu ermitteln, jedoch ist zu beachten, dass nur im Falle eines Wechsels der Grundgewinnermittlungsart ein Übergangsergebnis zu ermitteln ist.¹⁶⁶ Die Vollpauschalierung wird diesbezüglich als vereinfachte Buchführung gehandelt; die Teilpauschalierung als vereinfachte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Entschließt sich der pauschalierte Land- und Forstwirt zu einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder zur Bilanzierung, so gilt wiederum eine Sperrfrist von 5 Jahren, jedoch nur, wenn der Steuerpflichtige freiwillig auf eine Pauschalierung verzichtet. Im Falle eines Über- oder Unterschreitens der Grenzen, gilt diese Frist nicht.¹⁶⁷

Somit ergibt sich folgende Darstellung über die Notwendigkeit der Ermittlung eines Übergangsergebnisses:

Übersicht der Anwendungsfälle	Übergangsgewinn / -verlust ist zu ermitteln
Vollpauschalierung ↔ Teilpauschalierung	nein
Vollpauschalierung ↔ Bilanzierung (§ 4 Abs 1 und § 5 Abs 1)	nein
Teilpauschalierung ↔ vollständige EAR	nein
Vollpauschalierung ↔ vollständige EAR	ja
Teilpauschalierung ↔ Bilanzierung (§ 4 Abs 1 und § 5 Abs 1)	ja
Vollständige EAR ↔ Bilanzierung (§ 4 Abs 1 und § 5 Abs 1)	ja
Bilanzierung § 4 Abs 1 ↔ Bilanzierung § 5 Abs 1	ja

¹⁶⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 4249a.

¹⁶⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 4250.

3.3. Ertragsbesteuerung

3.3.1. Einkommensteuer

Das Welteinkommensprinzip besagt, dass die Berechnungsgrundlage für die Einkommensteuer das gesamte Einkommen ist, welches ein Steuerpflichtiger innerhalb eines Jahres bezogen hat.¹⁶⁸ Land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 oder § 5 Abs 1 EStG ermitteln, sind dazu berechtigt, ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr zu wählen. Bei diesen gilt das Wirtschaftsjahr als Gewinnermittlungszeitraum.¹⁶⁹ Danach erfolgt die Ermittlung der Abgabenschuld nach folgendem Schema:

<i>horizontaler Verlustausgleich</i>	
<i>vertikaler Verlustausgl.</i>	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21)
	+ Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22)
	+ Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23)
	+ Eink. aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25)
	+ (Eink. aus Kapitalvermögen (§ 27))
	+ Eink. aus Verm. und Verpachtung (§ 28)
	+ Sonstige Einkünfte (§ 29)
	= Gesamtbetrag d. Einkünfte
	- Sonderausgaben (§ 18)
	- außergewöhnliche Belastungen (§§ 34, 35)
	- Freibeträge (§§ 104, 105)
	= Einkommen (Welteinkommen nach § 2 Abs 2)
	* Steuertarif (§ 33)
	= vorläufige Einkommensteuer
	- Absetzbeträge (§ 33)
	= Einkommensteuer (Steuerschuld)
	+/- anrechenbare Steuern
	- Vorauszahlungen an Einkommensteuer
	= Abschlusszahlung / Gutschrift

Der Gesamtbetrag der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ergibt sich nach der Durchführung eines horizontalen Verlustausgleichs. Dabei werden positive und negative Einkünfte innerhalb der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte saldiert. Danach erfolgt

¹⁶⁸ Vgl. EStG 1988, § 2 (1).

¹⁶⁹ Vgl. EStG 1988, § 2 (5).

bei Verbleiben eines negativen Ergebnisses eine Saldierung mit anderen positiven Einkünften. Das Welteinkommen ergibt sich nach Abzug der Sonderausgaben, Freibeträge und außergewöhnlichen Belastungen. Auf das Welteinkommen wird der progressive Steuertarif angewendet und ergibt den vorläufigen Steuerbetrag. Von diesem sind wiederum Absetzbeträge und durch einen ermäßigten Steuersatz erfasste Vorgänge abzuziehen. Das Resultat ist die Abgabenschuld eines Kalenderjahres.

In der Land- und Forstwirtschaft spielen aufgrund des hohen Anteils an Nebenerwerbsbauern, Einkünfte aus unselbständiger Arbeit eine sehr wichtige Rolle. Im Jahr 2011 stammten im Durchschnitt 28% des Erwerbseinkommens aus unselbständiger Arbeit, wobei 30.130 Euro der Land- und Forstwirtschaft und 12.382 Euro unselbständiger Arbeit zuzurechnen waren (Anhang 4). Ein differenziertes Bild ergibt sich bei isolierter Betrachtung von kleinen, mittleren und großen Betrieben. Bei kleinen Betrieben beträgt der Anteil aus unselbständiger Arbeit 65%, bei mittleren 34% und bei großen nur mehr 8%.¹⁷⁰ Der Beitrag zum Welteinkommen und Einfluss auf die Steuerbelastung ist somit nicht zu unterschätzen.

Der progressive Einkommensteuersatz bewirkt eine stufenweise Anhebung des Steuersatzes. Folgende Grenzsteuersätze sind auf die jeweiligen Teile des Einkommens anzuwenden:

<u>Einkommen</u>	<u>Grenzsteuersatz</u>
0 - 11.000 €	0,00%
11.001 - 25.000 €	36,50%
25.001 - 60.000 €	43,21%
≥ 60.001 €	50,00%

Die Gesamtsteuerbelastung errechnet man anhand der Formel gem. § 33 Abs 1 EStG. Der durchschnittliche Steuersatz, welchen ein Betrieb zu tragen hat, errechnet sich aus dem Verhältnis aus Einkommensteuer zu Einkommen.

¹⁷⁰ Vgl. Grüner Bericht (2012), S. 231.

3.3.2. Körperschaftsteuer

Die Steuerpflicht gemäß KStG beschränkt sich auf Körperschaften. Als Körperschaften zählen juristische Personen des privaten Rechts, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen.¹⁷¹ Eine Körperschaftsteuerpflicht im Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft ist für Kapitalgesellschaften (AG, GMBH) und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften von Bedeutung.

Das Einkommen und die damit verbundene Steuer werden, anders als bei der Einkommensteuer, nicht bei den Gesellschaftern ermittelt, sondern bei der Körperschaft als Rechtssubjekt. Erst bei Ausschüttung des Gewinnes kommt es zu einer Besteuerung bei den Anteilsinhabern.¹⁷²

Der Körperschaftsteuersatz beträgt linear 25%.¹⁷³ Für die Ermittlung des Einkommens sind die Regeln des EStG anzuwenden, jedoch sind im Fall von spezialisierenden Bestimmungen die Bestimmungen des KStG sowie anderer Gesetze (z.B. GenG) vorrangig.¹⁷⁴

Die Ermittlung der Körperschaftsteuer geschieht nach folgendem Schema:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	
-	Sonderausgaben § 8 Abs 4 KStG iVm § 18 EStG
-	Freibeträge
=	Einkommen nach § 2 Abs.2 (Welteinkommen)
*	Steuertarif 25%
=	Körperschaftsteuer (Steuerschuld)
+/- anrechenbare Steuern	
-	Vorauszahlungen an Einkommenssteuer
=	Abschlusszahlung / Gutschrift

¹⁷¹ Vgl. KStG 1988, § 1 (2).

¹⁷² Vgl. BMF (2013), <https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/koerperschaftsteuer/koest-trennungsgrundsatz-ausschuettingsbesteuerung.html> (17.12.2013)

¹⁷³ Vgl. KStG 1988, § 22.

¹⁷⁴ Vgl. KStG 1988, § 7 (2); KStR 2013, Rz 419.

Bei in Form einer GmbH oder AG geführten Betrieben ist jährlich eine Mindestkörperschaftsteuer zu entrichten.¹⁷⁵

Bei einer Gewinnausschüttung wird die Einkommensteuer, sofern es sich um inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen handelt, durch Steuerabzug, die sog. KEST (Kapitalertragsteuer), erhoben.¹⁷⁶ Sie beträgt 25%.¹⁷⁷ Neben der Steuerbelastung auf Ebene der Gesellschaft in Höhe von 25%, haben die Gesellschafter, sofern es sich um natürliche Personen handelt, auf ihrer Ebene zusätzlich 25% der verbleibenden 75% als Kapitalertragsteuer zu entrichten. Dies führt zu einer Gesamtsteuerbelastung von 43,75%. Den Gesellschaftern steht jedoch die Regelbesteuerungsoption im Rahmen der KEST zu, was bei diesen zu einer niedrigeren Belastung führen kann.¹⁷⁸

Gewinnausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften an beteiligte (inländische) Kapitalgesellschaften sind ungeachtet vom Beteiligungsausmaß von der Körperschaftsteuer befreit.¹⁷⁹ Dadurch wird eine Mehrfachbelastung vermieden, welche, insbesondere in Konzernstrukturen, sehr hoch ausfallen könnte.

¹⁷⁵ Vgl. KStG 1988, § 24 (4).

¹⁷⁶ Vgl. EStG 1988, § 93 (1).

¹⁷⁷ Vgl. EStG 1988, § 27a (1).

¹⁷⁸ Vgl. EStG 1988, § 27a (5).

¹⁷⁹ Vgl. KStG 1988, § 10 (1).

4. Auswirkungen der Subventionen auf die Einkommensermittlung und Ertragsbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft

4.1. Überblick

Das Einkommensteuerrecht definiert Subventionen als Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln in Form von Geld- oder Sachzuwendungen, welche von öffentlich-rechtlichen Institutionen vergeben werden und keine Gegenleistung erfordern.¹⁸⁰

Als öffentliche Mittel sind dabei Mittel inländischer öffentlich-rechtlicher Körperschaften zu verstehen, wie zum Beispiel Gebietskörperschaften, Sozialversicherungsträgern oder Kammern, und auf Grund gesetzlicher Anordnungen vergeben werden und im Rahmen ihrer öffentlich-rechtlichen Funktion gezahlt werden.¹⁸¹ Die Mittel von entsprechenden ausländischen Körperschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, sowie von Einrichtungen der Europäischen Union erfüllen ebenso den Tatbestand der Subvention. Stammen die Mittel von gesetzlich eingerichteten in- oder ausländischen juristischen Personen des privaten Rechts und erfolgt die Finanzierung überwiegend durch die Mittel der eingangs erwähnten Institutionen, zählen diese ebenfalls als öffentliche Mittel.¹⁸² Dementsprechend sind nicht auf gesetzlichen Vorschriften beruhende Zuschüsse, wie zum Beispiel von Kirchen- und Religionsgemeinschaften, politischen Parteien oder des österreichischen Gewerkschaftsbundes, nicht als öffentliche Gelder zu verstehen.¹⁸³

Subventionen basieren zudem auf dem Vorliegen eines Förderungszwecks oder auf der Einhaltung eines förderungswürdigen Verhaltens. Die Erfüllung der Voraussetzung selbst gilt hierbei nicht als Gegenleistung.¹⁸⁴

Maßgeblich für den Charakter einer Subvention ist nicht, dass auch eigene Mittel zur Verfügung gestellt werden, dementsprechend ist auch eine vollständige Förderung aus öffentlichen Mitteln vorstellbar.¹⁸⁵

¹⁸⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 2539

¹⁸¹ Vgl. VwGH 07.02.1989, 88/14/0228, *Groissenberger* (2004), S. 31.

¹⁸² Vgl. EStR 2000, Rz 301.

¹⁸³ Vgl. *Doralt* (2002), § 3 Tz 5.

¹⁸⁴ Vgl. EStR 2000, Rz 2539.

¹⁸⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 2550.

Gemäß der Einkommensteuerrichtlinie, sind folgende Formen der Subventionen zu unterscheiden:

- Investitionssubvention bzw. Investitionszuschuss,
- Annuitätenzuschuss,
- Aufwands-(Ertrags-)Zuschuss,
- Zinsenzuschuss.¹⁸⁶

Sie werden hauptsächlich mittels Geld in Form von Zuschüssen, Zuwendungen, Förderungen und Prämien gewährt; seltener auch als Leistungen, verbilligte Darlehen, Personal- oder Sachzuwendungen.¹⁸⁷

Zu behandeln sind Subventionen wie Betriebseinnahmen, denn diese umfassen, in Ermangelung einer gesetzlichen Definition und in Anlehnung an die § 4 Abs 4 und § 15 EStG, alle durch den Betrieb veranlassten Zugänge in Geldwerten oder geldwerten Vorteilen.¹⁸⁸ Eine Gegenleistung ist dabei grundsätzlich auch nicht vorausgesetzt.¹⁸⁹ Subventionen erfüllen also grundsätzlich den Tatbestand der Betriebseinnahmen, jedoch ist zu berücksichtigen, wer der Geldgeber ist, in welcher Form die Subvention vergeben wurde und ob nicht eine Steuerbefreiung vorliegt.¹⁹⁰

Der Einfluss von Subventionen auf das Steueraufkommen passiert in erster Linie auf Ebene der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. Auf das zu versteuernde Einkommen wird mit Anwendung des entsprechenden Steuersatzes in weiterer Folge die Abgabenschuld bzw. -gutschrift ermittelt. Neben diesem „direkten“ Einfluss können Subventionen auch einen „indirekten“ Einfluss auf die Art der Einkommensermittlung ausüben, indem sie in die Berechnung der Schwellenwerte der einzelnen Gewinnermittlungsarten mit einfließen.

Daher gilt es festzustellen, wie die unterschiedlichen Arten der Subventionen in der Land- und Forstwirtschaft unter Rücksichtnahme auf die Gegebenheiten der einzelnen Gewinnermittlungsarten behandelt werden. Des Weiteren gilt es zu erläutern, ob und

¹⁸⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 2542 bis 2546.

¹⁸⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 2541.

¹⁸⁸ Vgl. VwGH 17.10.1991, 89/13/0261.

¹⁸⁹ Vgl. VwGH 14.12.1993, 90/14/0034.

¹⁹⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 1065.

inwieweit diese in die unterschiedlichen Schwellenwerte einfließen und wie bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart vorzugehen ist.

4.2. Auswirkungen der Subventionen auf die Einkommensermittlung

4.2.1. Direkte Auswirkungen bei Subventionen als Einkommensstützung

Die einheitliche Betriebsprämie ist ein direkter Zuschuss zum Einkommen und ist wie eine Betriebseinnahme zu behandeln. In der Land- und Forstwirtschaft sind unter anderem auch Prämien als sogenannte besondere Betriebseinnahmen zu verstehen. Diese können beispielsweise aufgrund des EU-Beitritts gewährt werden und sind steuerpflichtig, soweit sie nicht gem. § 3 Abs 1 Z 6 EStG steuerfrei gestellt sind.¹⁹¹ Diese Befreiung ist jedoch auf Subventionen zur Anschaffung und Ingangsetzung von Wirtschaftsgütern beschränkt.

Bezüge und Beihilfen gem. § 3 Abs 1 Z 3 lit a EStG aufgrund von Hilfsbedürftigkeit sind zumindest auch steuerfrei zu behandeln. Hilfsbedürftigkeit liegt nur bei den Opfern von Elementarereignissen oder Seuchen vor. Sie ist nicht anzunehmen, wenn die Subventionen als Förderung eines Wirtschaftszweiges zu verstehen sind.¹⁹²

Das Prinzip der Pauschalierungen ist, dass nur die laufenden Einnahmen und Ausgaben abgegolten. Davon erfasst sind zumindest die regelmäßig in einem Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge.¹⁹³ Handelt es sich um eine produktionsabhängige Subvention, so kommt diese regelmäßig bei Verkauf der Produkte oder jährlich zu tragen. Die einheitliche Betriebsprämie als nicht produktionsabhängige (entkoppelte) Ausgleichszahlung wird nur jährlich ausbezahlt. In beiden Fällen handelt es sich aber um einen regelmäßigen Ersatz für Preis- und Einkommensverluste und somit sind sie den regelmäßig anfallenden Geschäften zuzuordnen.¹⁹⁴ Sie sind durch die Durchschnittsätze erfasst und berücksichtigt. Werden jedoch, wie im Fall der EU-Rodungsaktion durch einmalige Zahlungen mehrere Kalenderjahre abgedeckt, so gilt dies nicht als regelmäßiger Betriebsvorfall, wenn es zu einer Bodenwertminderung (niedrigerer Einheitswert) gekommen ist.¹⁹⁵ Derartige Einnahmen sind somit nicht von der

¹⁹¹ Vgl. EStR 2000, Rz 5011.

¹⁹² Vgl. Silber (2004), S. 120.

¹⁹³ Vgl. EStR 2000, Rz 4172.

¹⁹⁴ Vgl. Silber (2004), S. 118.

¹⁹⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 4182 u. 4182.

Pauschalierung erfasst und fließen als „sonstige nicht von der Pauschalierung erfasste Einkünfte“ in die Bemessungsgrundlage ein.

Für die Vollpauschalierung bedeutet dies in der Praxis, dass durch die Schätzung des Einkommens auf Basis des Einheitswertes auch die einheitliche Betriebsprämie abgegolten ist und diese nicht als zusätzliche Einnahme angesetzt werden muss.¹⁹⁶ Somit wirkt sich die einheitliche Betriebsprämie nicht auf den Gewinn aus.

Bei der Teilpauschalierung wird der Gewinn grundsätzlich mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, jedoch werden die Ausgaben nicht in tatsächlicher Höhe ermittelt, sondern durch den Durchschnittssatz mit 70% der tatsächlichen Einnahmen geschätzt. Da die einheitliche Betriebsprämie dem gewöhnlichen Betriebsverlauf zugeordnet werden kann, ist sie auch den regelmäßigen Betriebsausgaben gegenüberzustellen. Sie gilt somit als Einnahme und fließt, gekürzt um den Durchschnittssatz, mit 30% ihrer erhaltenen Höhe gewinnerhöhend in die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ein.

Bei der vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung werden den tatsächlichen betrieblichen Einnahmen die tatsächlichen betrieblichen Ausgaben gegenübergestellt. Die einheitliche Betriebsprämie erhöht somit in voller Höhe den Gewinn.

Bei einem Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 oder § 5 Abs 1 EStG wird die Betriebsprämie ebenso als betrieblich veranlasste Einnahme behandelt und ist dementsprechend ergebniswirksam und wirkt demnach gewinnerhöhend.

Mit den Änderungen im BewG werden auch die Direktzahlungen einen Einfluss auf den Einheitswert und somit direkte Auswirkungen auf das Einkommen bei Vollpauschalierung haben. Gemäß § 35 BewG werden wiederkehrende Direktzahlungen aufgrund der Verordnung (EG) 73/2009 in Höhe von 33% des Vorjahresbetrages im Einheitswert berücksichtigt.

4.2.2. Direkte Auswirkungen bei Subventionen als Investitionsförderung

Im Zuge der Maßnahme Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe werden direkte Subventionen zu der Anschaffung und/oder Herstellung von Anlagengütern vergeben. Der Investitionszuschuss stellt, ebenso wie damit oft einhergehende Zinsenzuschüsse zu

¹⁹⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 4175.

einem Agrarinvestitionskredit, eine Subvention im Sinne des Einkommensteuerrechts dar.¹⁹⁷

Bei einem Investitionszuschuss handelt es sich grundsätzlich um eine Einnahme im betrieblichen Sinne. Da dieser jedoch eine Subvention ist und im Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung oder Instandsetzung eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens steht, ist er aufgrund von § 3 Abs 1 Z 6 EStG steuerfrei. Ein Verzicht auf diese Steuerbefreiung ist nicht möglich.¹⁹⁸ Würde die Zuwendung nicht aus öffentlichen Mitteln erfolgen, so wäre sie unmittelbar als Betriebseinnahme ergebniswirksam zu behandeln.¹⁹⁹

Eine Steuerbefreiung aufgrund von Hilfsbedürftigkeit gemäß § 3 Abs 1 Z 3 lit a EStG ist bei der „Modernisierung Landwirtschaftlicher Betriebe“ nicht gegeben.

Trotz der Steuerbefreiung ist bei Vorliegen einer Überforderung der übersteigende Anteil nicht steuerfrei zu behandeln. Übersteigt die Höhe der Subvention jene der tatsächlichen Aufwendungen (z.B.: bei nicht aktivierbaren Eigenleistungen), so ist der übersteigende Teil als Betriebseinnahme anzusetzen.²⁰⁰ In Bezug auf die Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe können Eigenleistungen bei baulichen Investitionen und freiwillige sowie unbezahlte Arbeiten von Familienangehörigen als Ausgaben anerkannt werden. Sie dürfen jedoch maximal 30% der nachgewiesenen baulichen Rechnungen oder allgemein 30.000 Euro als unbarer Aufwand betragen.²⁰¹

Die bilanzielle Bewertung von Investitionen im Zusammenhang mit gemäß § 3 Abs 1 Z 6 EStG steuerbefreiten Subventionen, ist im Sinne des § 6 Z 10 EStG vorzunehmen. Hiernach sind vom Empfänger der Zuwendung nur die tatsächlich erhaltenen Mittel als Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen. Die Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten werden somit um den Investitionszuschuss gekürzt.

Unternehmensrechtlich besteht, ungeachtet der Tatsache woher die Mittel der Subvention stammen, die Möglichkeit der Darstellung mittels Netto- oder Bruttomethode. Die Nettomethode führt zu einer Kürzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten um den Subventionsbetrag und somit auch zu einer Verringerung der Basis für die

¹⁹⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 2539, Rz 2542, Rz 2546.

¹⁹⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 2556.

¹⁹⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 2161, UFSG 28.11.2007, GZ RV/0125-G/06 .

²⁰⁰ Vgl. VwGH 21.10.2004, 99/13/0170, EStR 2000, 305a.

²⁰¹ Vgl. Amt der Burgenländischen Landesregierung (2010).

Abschreibung. Bei der Bruttomethode erfolgt der Ansatz in Form eines passiven Sonderpostens. Die gleichzeitige Auflösung dieses Postens mit der Abschreibung des Anlagengutes führt zur Neutralisierung der höheren Aufwendungen. Bezugnehmend auf die Anforderung an den Jahresabschluss, der unter anderem ein möglichst getreues Bild der Vermögenslage wiederzugeben hat, wäre die Bruttomethode vorzuziehen, da sie, anders als die Nettomethode zu keiner Kürzung der Bilanz führt und so die tatsächlichen Verhältnisse besser darstellt.²⁰² Im Einkommensteuerrecht ist jedoch nur die Nettomethode erlaubt.

Wird eine Zuwendung nicht in jenem Jahr gewährt, in dem die betreffende Anschaffung erfolgt, findet die Befreiungsbestimmung dennoch Anwendung, jedoch muss nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden, dass tatsächlich eine Zusage auf Zuwendung im Sinne des § 3 Abs 1 Z 6 EStG erfolgt ist. Im Investitionsjahr sind bereits die um die erwartete Zuwendung verminderten Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen.²⁰³ Wird eine Subvention nicht im beantragten Ausmaß gewährt, so ist eine Berichtigung für das Jahr der Investition vorzunehmen.²⁰⁴ Bei der Gewinnermittlung nach Vermögensvergleich ist, soweit eine bestimmungsgemäße Verwendung noch nicht stattgefunden hat, der empfangene Betrag als Verbindlichkeit zu passivieren.²⁰⁵

Die Basis für die steuerliche Abschreibung des abnutzbaren Anlagevermögens auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bilden die Anschaffungs- und Herstellungskosten.²⁰⁶ Durch die Minderung dieser Kosten wird auch die Basis für die Berechnung der AfA (Absetzung für Abnutzung) verringert.²⁰⁷ In anderen Worten verringert sich der steuerlich abzugsfähigen Aufwand in den folgenden Jahren der Abschreibung und es kommt somit zu einer Erhöhung des Gewinns. Durch diese Erhöhung des Gewinns wandelt sich der Charakter der Steuerfreiheit der Subvention in den einer Steuerstundung um.

²⁰² Vgl. VwGH 18.01.1994, 90/14/0124.

²⁰³ Vgl. EStR 2000, Rz 2564.

²⁰⁴ Vgl. EStR 2000, Rz 2566.

²⁰⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 2567.

²⁰⁶ Vgl. EStG 1988, § 7 (1).

²⁰⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 2556.

Da nicht alle subventionierten Wirtschaftsgüter die steuerliche Abschreibungsdauer teilen, ist es aufgrund der korrekten periodischen und sachlichen Zuordnung notwendig, die Subvention aliquot und in Relation zur Subventionshöhe auf die Anlagengüter zu verteilen. Auch eine Vollabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter gemäß § 13 EStG ist in diese Aufteilung mit einzubeziehen.²⁰⁸ Wäre keine Zuteilung vorgeschrieben oder wäre diese nach eigenem Ermessen möglich, so wäre ein enormer steuerlicher Gestaltungsspielraum insofern gegeben, als man die steuerstundende Wirkung zeitlich beliebig in die Ferne oder auch in die Nähe verschieben könnte.

Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG ist bei Überschreiten der 30.000 Euro Gewinn-Grenze möglich und beruht der Höhe nach auf dem Gewinn, muss jedoch durch Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten eines neu angeschafften Gegenstandes des Anlagevermögens gedeckt sein. Da die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines subventionierten Anlagengutes durch die Nettomethode gekürzt wurden, steht dementsprechend auch ein niedrigerer Beitrag zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages zu.

Anzumerken ist, dass die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs 1 Z 6 EStG auch für die mit der Anschaffung und Herstellung oftmals verbundenen Zinsenzuschüsse gilt. Gemäß § 20 Abs 2 EStG besteht ein Abzugsverbot für Aufwendung und Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen im Zusammenhang stehen. Somit sind Zinsenzuschüsse nur in Höhe ihrer effektiven Belastung, das bedeutet gekürzt um die Zuschüsse, als Aufwand zu berücksichtigen.²⁰⁹ Diese Bestimmung gilt beispielsweise auch für Beratungskosten zur Erlangung einer Subvention.²¹⁰ Die Unmittelbarkeit solcher Kosten ist fraglich. Da Subventionen keinen steuerbefreienden, sondern viel mehr einen steuerstundenden Charakter aufweisen, bewirkt diese Nichtabsetzbarkeit eine zusätzliche Belastung.

Mit der Feststellung des Einkommens auf Basis des Einheitswerts bei der **Vollpauschalierung**, werden die regelmäßig in einem Betrieb anfallenden Einnahmen und Ausgaben erfasst. Die Anlagensubvention aus öffentlichen Mitteln gehört zu diesen Vorgängen, wenn entsprechende damit verbundene Aufwendungen vorliegen.²¹¹ Im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs 1 Z 6 EStG und der niedrigeren

²⁰⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 2573.

²⁰⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 2558 und Rz 4870.

²¹⁰ Vgl. *Groissenberger* (2004), S. 48.

²¹¹ Vgl. EStR 2000, Rz 4175.

Bewertung erfolgt eine Kürzung der AfA. Die AfA ist jedoch im Rahmen der Vollpauschalierung als Ausgabe erfasst und somit nicht mehr zusätzlich zu berücksichtigen. Es gibt somit keine Auswirkung auf das Jahresergebnis und das zu versteuernde Einkommen. Eine etwaige Überförderung wäre dennoch zusätzlich als Betriebseinnahme zu erfassen.

Da Schuldzinsen nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen angehören, kommen sie gesondert zum Abzug. Im Falle eines Zinsenzuschusses sind sie somit um diesen zu kürzen.

Bei der **Teilpauschalierung** verhält es sich wie bei der Vollpauschalierung, sodass die Subvention keinen Einfluss auf das Ergebnis hat, da die AfA mit der Betriebsausgabenpauschale abgegolten ist. Die Zinsen sind ebenfalls zu kürzen.

Bei der **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** werden Einnahmen und Ausgaben nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip erfasst. Dieses Prinzip wird durch die AfA durchbrochen, entsprechend welcher die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig auf die Nutzungsdauer zu verteilen sind und als Aufwendungen zu berücksichtigen sind. Dieses Prinzip gilt auch für die damit zusammenhängenden Subventionen.²¹² Dementsprechend wird durch die geringeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten die AfA und somit der jährliche Aufwand geringer. Im Jahr der Anschaffung ergibt dies ein höheres Betriebsergebnis, in den darauffolgenden Jahren wird das Betriebsergebnis dadurch gesenkt. Die Subvention bewirkt demnach eine Steuerstundung.

Schuldzinsen sind betriebliche Ausgaben und sind um den Zinsenzuschuss zu kürzen.

Bezogen auf den Effekt auf das Einkommen verhält es sich bei einem Betriebsvermögensvergleich gemäß **§ 4 Abs 1 EStG** wie bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Hier werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, gekürzt um den Investitionszuschuss, im Jahresabschluss als Anlagevermögen aktiviert. Ergebniswirksam sind diese wiederum durch die Abschreibung, welche durch die Subvention geringer ausfällt. Dementsprechend kann man auch hier von einer „unechten“ Steuerbefreiung sprechen, da diese lediglich in die Folgejahre verlagert wird. Die Zinsaufwendungen sind ebenso bereinigt um die Zuschüsse zu erfassen.

²¹² Vgl. EStR 2000, Rz 2573a.

Bei einem Betriebsvermögensvergleich gemäß **§ 5 Abs 1 EStG** wird wie bei einem Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 EStG vorgegangen; die Auswirkungen sind demnach auch dieselben.

4.2.3. Indirekte Auswirkungen aufgrund der Berücksichtigung bei den Schwellenwerten der Einkommensermittlungsarten

Die Art der Gewinnermittlung, welche für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb möglich ist, hängt unter anderem mit bestimmten Größenmerkmalen zusammen. Bei Über- oder Unterschreiten bestimmter Schwellenwerte kann ein Wechsel der Gewinnermittlung notwendig sein, oder auch die Option auf einen Wechsel auf eine andere Art der Gewinnermittlung erwachsen.

Als Grenzen dienen die Umsatzerlöse sowie der Einheitswert. Die jeweiligen Schwellenwerte sind hierbei in der BAO, sowie in der Land- und Forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung verankert. Mit dem AbgÄG 2012 erhalten sie ebenso Einzug in das EStG.

Die **Umsatzgrenze** von 400.000 Euro gemäß § 125 Abs 1 lit a BAO ist bezogen auf den gesamten Betrieb. In diese Grenze sind gemäß § 125 Abs 1 Teilabsatz 2, unter anderem folgende Umsätze einzurechnen: Umsätze gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 und Umsätze aus nicht steuerbaren Auslandsumsätzen und der Eigenverbrauch.²¹³

Ein Umsatz gemäß UStG setzt einen Leistungsaustausch voraus und dieser besteht wiederum aus Leistung und Gegenleistung. Zwischen diesen beiden muss eine innere Verknüpfung vorhanden sein.²¹⁴ Die Erfüllung von Auflagen, die mit der Gewährung des Zuschusses verbunden sind, stellt keine Leistung dar.²¹⁵ Subventionen, Zuschüsse, Prämien, usw. sind auf den Leistungsaustausch sowie die involvierten Parteien zu untersuchen. Aufgrund dieser Kriterien werden sie unterteilt in: direktes Leistungsentgelt, unechte Zuschüsse und echte Zuschüsse.

Beim direkten Leistungsentgelt erhält der Zuschussgeber vom Empfänger eine Leistung. Die Leistung muss dessen eigenes wirtschaftliches Interesse befriedigen oder ihm einen Nutzen bringen (z.B.: Zuschuss einer Gemeinde an einen Gastronomiebetrieb zur

²¹³ Vgl. EStR 2000, Rz 4102.

²¹⁴ Vgl. UStR 2000, Rz 1.

²¹⁵ Vgl. UFSW 21.03.2007, GZ RV/0475-W/04.

Herbeiführung eines gewissen Standards und zu einer Betriebsführung auf gewisse Zeit). In diesem Fall stellt der Zuschuss steuerbares Entgelt dar.²¹⁶

Unechte Zuschüsse sind Zahlungen von dritter Seite, wobei die Leistung einer vom Zuschussgeber verschiedenen Person zukommt. Die Zahlung ist als Entgelt anzusehen, wenn ihn der Unternehmer als (zusätzliche) Leistung erhält. Der Leistungsempfänger ist oft nicht in der Lage, einen kostendeckenden Preis zu zahlen und es liegt im Interesse des Zuschussgebers, dass ein Leistungsaustausch zustande kommt (z.B.: Zuschuss zur Kostenabdeckung an einen Verein, damit dieser Ausstellungsflächen vermietet).²¹⁷

Echte, nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse liegen vor, wenn die Zahlungen keinen Zuschuss betreffen oder mit einem Umsatz im Zusammenhang stehen. Unter anderem gehören hierzu Zuschüsse zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Allgemein umfasst der Begriff alle Zahlungen, die der Empfänger erhält, um ein im öffentlichen Interesse gelegenes volkswirtschaftlich erwünschtes Handeln anzuregen.²¹⁸ Dieser Tatbestand ist auch für die Direktzahlungen in der Land- und Forstwirtschaft gegeben.

Die einheitliche Betriebsprämie und der Investitionszuschuss im Rahmen der Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe zählen somit zu den echten, nicht umsatzsteuerbaren Zuschüssen, sind somit nicht Umsätze im Sinne des § 1 Abs 1 UStG und werden daher nicht in die Umsatzgrenzen gemäß § 125 BAO eingerechnet.

Gemäß § 150 Abs 1 lit b BAO tritt bei der Überschreitung des Einheitswertes von 150.000 Euro die Buchführungspflicht in Kraft. Der Berechnung des Einheitswertes ist der zuletzt maßgebliche Einheitswert, unter Berücksichtigung von Zu- und Verpachtungen und Zu- und Abschlägen, zugrunde zu legen. Bis jetzt war ein Zuschlag für Subventionen nicht vorgesehen und dadurch hatten diese keinen Einfluss auf die Einheitswertgrenze.

Mit den Änderungen im BewG werden auch die Direktzahlungen einen Einfluss auf den Einheitswert haben. Gemäß § 35 werden wiederkehrende Direktzahlungen aufgrund der Verordnung (EG) 73/2009 in Höhe von 33% des Vorjahresbetrages im Einheitswert berücksichtigt.²¹⁹ Praktische Relevanz hat diese Regelung ab dem Veranlagungsjahr 2015, da dann zum ersten Mal die mit 01.01.2014 neu festgestellten Einheitswerte zur

²¹⁶ Vgl. UStR 2000, Rz 24.

²¹⁷ Vgl. UStR 2000, Rz 25.

²¹⁸ Vgl. UStR 2000, Rz 26.

²¹⁹ Vgl. BewG 1955, § 35.

Anwendung kommen. Kommt es zu einem Anstieg des Einheitswertes und liegt dieser Anstieg über den Schwellenwerten des § 35 BewG, so ist eine Neufeststellung notwendig.

Die Buchführungspflicht tritt bei Überschreiten des Wertes am 1. Jänner eines Jahres mit Beginn des zweitfolgenden Jahres in Kraft. Bei Nichtüberschreiten gilt die Regelung analog.²²⁰ Somit ist es denkbar, dass durch die einheitliche Betriebsprämie ein Überschreiten der Einheitswertgrenze auftritt und eine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 EStG zur Folge hat. Kann glaubhaft gemacht werden, dass das Überschreiten nur vorübergehend und aufgrund von besonderen Umständen aufgetreten ist, so kann von der Buchführungspflicht abgesehen werden.²²¹

4.3. Auswirkungen der Subventionen auf die Ertragsbesteuerung

Der Einfluss von Subventionen auf Einkommensteuer und Körperschaftsteuer geschieht hauptsächlich auf Ebene der Einkommensermittlung. Auf dieser vorgelagerten Ebene ist auch der meiste Entscheidungsspielraum gegeben. Nach Feststellung des Welteinkommens ist der Steuertarif auf dieses anzuwenden. Daraus resultiert die Steuerbelastung für den Betrieb bzw. den Steuerpflichtigen.

Aufgrund des progressiven Charakters des Einkommensteuertarifs ist nicht immer der nächste zusätzliche Euro gleich besteuert. In Anbetracht dessen kann eine gewisse Planung erfolgen. Unter Rücksichtnahme auf den marginalen Steuersatz können Entscheidungen zeitlich so abgestimmt sein, dass dieser möglichst gering gehalten wird. Die Gestaltungsspielräume sind jedoch auch hier nur auf Ebene der Einkommensermittlung gegeben. Neben der Minimierung des zu versteuernden Einkommens sollte deshalb auch hier bereits der anzuwendende Steuertarif Berücksichtigung finden. Da der Steuertarif auf Basis des Gesamtbetrages der Einkünfte ermittelt wird, dürfen auch die übrigen Einkunftsarten nicht unbeachtet bleiben. Insbesondere in der Land- und Forstwirtschaft ist dies aufgrund des hohen Nebenerwerbsanteiles von Bedeutung.

Im Fall der Körperschaftsteuer ist der Einfluss auf den Steuertarif von geringer Bedeutung, da bei diesem keine progressive Steigerung erfolgt. Eine Minimierung des

²²⁰ Vgl. BAO, § 125 (3).

²²¹ Vgl. BAO, § 125 (4).

Steueraufkommens passiert daher lediglich auf Ebene der Einkommensermittlung, jedoch ist hierbei nicht wie bei der Einkommensteuer besonderer Bedacht auf den marginalen Steuersatz zu richten.

5. Optimierung der Einkommensermittlung und Ertragsbesteuerung bei Inanspruchnahme von Subventionen in der Land- und Forstwirtschaft

5.1. Optimierung der Einkommensermittlung bei Inanspruchnahme der einheitlichen Betriebsprämie

Die Erfassung und Auswirkung der einheitlichen Betriebsprämie bei den einzelnen Arten der Gewinnermittlung ist sehr unterschiedlich. Bei der Vollpauschalierung spielt diese sozusagen keine Rolle, da sie durch die Schätzung des Gewinns auf Basis des Einheitswertes auch abgegolten ist. Bei der Teilpauschalierung erhöht sich der Gewinn um 30% der erhaltenen Prämie. Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, sowie bei einem Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 oder § 5 Abs 1 EStG stehen der einheitlichen Betriebsprämie die tatsächlichen Kosten gegenüber.

Die Ansätze der Gewinnermittlungsarten sind sehr unterschiedlich und basieren auf nur schwer miteinander vergleichbaren Grundlagen. Eine allgemeingültige Aussage über die Möglichkeit einer Optimierung des Einkommens ist daher mit Problemen verbunden. Nicht zuletzt ist die Förderintensität der einzelnen Arten der Land- und Forstwirtschaft unterschiedlich hoch. Dazu kommt noch, dass die Hektarsätze für den Einheitswert teils sehr unterschiedlich und die Zusammensetzung der Aufwands- und Ertragslage abhängig von Art und Größe des Betriebes sind.

Nachfolgend sind die Betriebs- und Einkommensdaten von land- und forstwirtschaftlichen Testbetrieben im Durchschnitt, sowie unterteilt in 3 Größenklassen, dargestellt. Die Basis bilden die Buchführungsdaten von 2.209 land- und forstwirtschaftlichen Betrieben betreffend das Jahr 2011. Durch die Anwendung der durchschnittlichen österreichischen Hektarsätze der Einheitswerte wurde der maßgebliche Einheitswert ermittelt.²²² Im Durchschnitt stammten 19% der Erträge aus öffentlichen Geldern. Von diesen Geldern entfielen alleine 34% auf die einheitliche Betriebsprämie, das sind 6,5% der Erträge.²²³ Bei kleinen Betrieben war der Anteil der öffentlichen Gelder um 11% höher als im Durchschnitt.

²²² Als Basis dient die Einheitswertstatistik 1988.

²²³ Als Basis dienen die Daten in Anhang 2.

Betriebsgröße	Durchschnitt	Klein	Mittel	Groß
Landwirtschaftlich genutzte Fläche (LF)	29,13 ha	16,29 ha	25,91 ha	46,38 ha
Forstwirtschaftlich genutzte Fläche (FF)	12,24 ha	8,56 ha	13,77 ha	13,28 ha
Einheitswert	€ 26.022	€ 14.850	€ 23.647	€ 40.351
Ertrag ohne öffentliche Gelder	€ 78.345	€ 26.468	€ 60.419	€ 155.788
Öffentliche Gelder	€ 18.180	€ 10.209	€ 16.433	€ 28.481
davon Einheitliche Betriebsprämie (34%)	€ 6.181	€ 3.471	€ 5.587	€ 9.684
Ertrag	€ 96.525	€ 36.677	€ 76.852	€ 184.269
Aufwand	€ 66.215	€ 28.492	€ 53.325	€ 122.299

Abbildung 10: Einkommens- und Betriebsdaten der Testbetriebe²²⁴

Auf Basis dieser Daten wurden die verschiedenen Arten der Einkommensermittlung durchgeführt. Da die Behandlung der einheitlichen Betriebsprämie bei der Einkommensermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, sowie nach § 4 Abs 1 und § 5 Abs 1 EStG zum selben Ergebnis führen werden diese zusammengefasst.

<i>Betriebsgröße</i>	<i>Durchschnitt</i>	<i>Klein</i>	<i>Mittel</i>	<i>Groß</i>
Vollpauschalierung				
<i>Einheitswert</i>	€ 26.022	€ 14.850	€ 23.647	€ 40.351
<i>davon Gewinn (39%)</i>	€ 10.149	€ 5.792	€ 9.222	€ 15.737
Teilpauschalierung				
<i>Ertrag</i>	€ 96.525	€ 36.677	€ 76.852	€ 184.269
<i>davon Aufwand (70%)</i>	-€ 67.568	-€ 25.674	-€ 53.796	-€ 128.988
<i>Gewinn</i>	€ 28.958	€ 11.003	€ 23.056	€ 55.281
Einnahmen-Ausgaben-Rechnung / § 4 (1) - Ermittlung / § 5 (1) - Ermittlung				
<i>Ertrag</i>	€ 96.525	€ 36.677	€ 76.852	€ 184.269
<i>Aufwand</i>	-€ 66.215	-€ 28.492	-€ 53.325	-€ 122.299
<i>Gewinn</i>	€ 30.310	€ 8.185	€ 23.527	€ 61.970

Abbildung 11: Einheitliche Betriebsprämie: Gegenüberstellung des Gewinns bei den Arten der Einkommensermittlung

²²⁴ Vgl. Grüner Bericht (2012), S. 231.

Der mittels Vollpauschalierung ermittelte Gewinn stellt die beste Alternative bei den Testbetrieben aller Betriebsgrößen dar. Er liefert auf Basis der gegebenen Daten, im Vergleich zu den anderen Ermittlungsarten, ein teils sehr deutlich niedrigeres Ergebnis. Dies ist auf die niedrigen Hektarsätze der Einheitswerte sowie den geringen Durchschnittssatz zurückzuführen.

Das Ergebnis bei der Teilpauschalierung ist in fast allen Fällen vorteilhafter als jenes bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung / § 4 Abs 1 - Ermittlung / § 5 Abs 1 - Ermittlung, auch wenn die Ergebnisse nicht stark unterschiedlich sind. In 3 von 4 Fällen ist der Aufwand geringer als der 70%ige Durchschnittssatz bei der Teilpauschalierung. Bei kleinen Betrieben ist jedoch die Teilpauschalierung am ungünstigsten, da der pauschal ermittelte Aufwand nur 70%, der tatsächliche Aufwand jedoch 79% des Ertrages ausmacht. Somit wäre die Gegenüberstellung der tatsächlichen Werte besser.

Bei manchen Arten der Land- und Forstwirtschaft ist die Förderintensität geringer als bei anderen (siehe Anhang 2). Unterstellt man also, dass die öffentlichen Gelder um 25% geringer sind oder zurückgehen, so könnte es bei kleinen Betrieben dazu führen, dass das hohe Verhältnis zwischen Aufwand und Ertrag, den Vorteil einer Vollpauschalierung aufwiegen würde und dadurch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung besser wäre. Bei mittleren und großen Betrieben müsste es einen drastischeren Rückgang an Fördergeldern geben, um die Vorteilhaftigkeit der Vollpauschalierung zu gefährden.

Die geplante Neufeststellung und die Änderung der Pauschalierungsverordnung könnten hierbei zu Änderungen führen. Schätzungen zufolge sollen die Einheitswerte um bis zu 10% steigen.²²⁵ Mit dem durch die LuF-PauschVO 2015 angehobenen Durchschnittssatz der Vollpauschalierung auf 42%, wird der ermittelte Gewinn zusätzlich erhöht. Der so ermittelte Gewinn durch Vollpauschalierung würde sich um 18% erhöhen. Trotz dieser Anhebungen bliebe der Vorteil der Vollpauschalierung, wenn auch in geringfügig geringerem Ausmaß, bestehen.

²²⁵ NÖ Bauernbund (2013), http://www.noebauernbund.at/aktuell/news/news-einzelsicht/?tx_ttnews%5Btt_news%5D=461&cHash=a909618e63f9aa58bad82f8e74705c (19.12.2013).

Betriebsgröße	Durchschnitt	Klein	Mittel	Groß
Vollpauschalierung				
Einheitswert	€ 26.022	€ 14.850	€ 23.647	€ 40.351
davon Gewinn (39%)	€ 10.149	€ 5.792	€ 9.222	€ 15.737
Vollpauschalierung neu				
Einheitswert neu (+10%)	€ 28.624	€ 16.335	€ 26.012	€ 44.386
davon Gewinn (42%)	€ 12.022	€ 6.861	€ 10.925	€ 18.642
Änderung:		+18%		

Abbildung 12: Vollpauschalierung bei neuer Hauptfeststellung der Einheitswerte und Pauschalierungsverordnung

Mit der Neugestaltung des BewG würde auch die einheitlich Betriebsprämie, nebst anderen Direktzahlungen der 1. Säule, einen Einfluss auf den Einheitswert haben. Mit 33% des Vorjahresbetrages sollen diese Zahlungen den Einheitswert erhöhen. Wie hoch der Einfluss schlussendlich ausfällt, hängt wiederum von der Förderintensität ab, welche bei verschiedenen Arten der Land- und Forstwirtschaft differiert. Basierend auf den Daten für die unterschiedlichen Arten der Testbetriebe in Anhang 2, würde der Zuschlag der Marktordnungsprämien insgesamt sehr unterschiedlich ausfallen: Von nur 996 Euro bei Dauerkulturbetrieben bis 4.550 Euro bei Marktfruchtbetrieben.

Die Möglichkeit einer Minimierung des Einkommens unter Berücksichtigung der Inanspruchnahme der einheitlichen Betriebsprämie ist sehr stark abhängig von den strukturellen Daten des Betriebes. Mit sinkender Förderintensität sinkt jedoch, bei gleichbleibenden anderen Betriebsdaten, die Vorteilhaftigkeit einer Vollpauschalierung und eine direkte Gegenüberstellung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben wird vorteilhafter.

5.2. Optimierung der Einkommensermittlung bei Inanspruchnahme der Maßnahme „Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe“

Die Behandlung der Investitionszuschüsse im Rahmen der Modernisierung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe geschieht bei den einzelnen Arten der Gewinnermittlung auf zwei verschiedene Arten. Durch die Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten um den subventionierten Betrag wird auch die AfA-Bemessungsgrundlage gekürzt. Da jedoch bei der Pauschalierung die AfA von der

Pauschalierung erfasst ist, hat der Investitionszuschuss keinen Einfluss auf das zu versteuernde Einkommen. Zudem steht bei der Pauschalierung kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag zu, sondern lediglich der Grundfreibetrag. Bei der vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und § 5 Abs 1 EStG kommt es durch die Minderung der AfA in den Jahren der Abschreibung zu einer Minderung des steuerstundenden Effekts. Zusätzlich darf ein Gewinnfreibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht werden, jedoch ist dieser nur auf die geminderten Anschaffungs- und Herstellungskosten beschränkt.

Der Effekt auf das zu versteuernde Einkommen ist von Fall zu Fall zu untersuchen, da er von der Gewinnermittlungsart abhängt und diese wiederum auf sehr unterschiedlichen Prinzipien aufbauen.

Um einen Vergleich ziehen zu können, wird bei den Testbetrieben (siehe 5.1.) von einer Investition in eine maschinelle Neuanschaffung ausgegangen. Durch die Anschaffung einer Melkmaschine in Höhe von 45.000 Euro entstehen über 10 Jahre Mehraufwendungen durch die Abschreibung. Durch eine 30%ige Subvention aus der Maßnahme „Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe“ kann diese Anschaffung erst ermöglicht werden. Der Betrag der Subvention in Höhe von 13.500 Euro führt zu einer jährlichen Minderung der Abschreibung um 1.350 Euro. Somit ergeben sich folgende Ergebnisse bei Anwendung der einzelnen Einkommensermittlungsarten: Eine Trennung zwischen Bilanzierung und Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unterbleibt aufgrund des gleichen Effekts der Anschaffung und Subvention auf das Ergebnis.

Betriebsgröße	Durchschnitt	Klein	Mittel	Groß
Vollpauschalierung				
Gewinn	€ 10.149	€ 5.792	€ 9.222	€ 15.737
Gewinnfreibetrag	-€ 1.319	-€ 753	-€ 1.199	-€ 2.046
zu versteuerndes Einkommen	€ 8.829	€ 5.039	€ 8.024	€ 13.691
Teilpauschalierung				
Gewinn	€ 28.958	€ 11.003	€ 23.056	€ 55.281
Gewinnfreibetrag	-€ 3.764	-€ 1.430	-€ 2.997	-€ 3.900
zu versteuerndes Einkommen	€ 25.193	€ 9.573	€ 20.058	€ 51.381
Einnahmen-Ausgaben-Rechnung / § 4 (1) - Ermittlung / § 5 (1) - Ermittlung				
Gewinn	€ 30.310	€ 8.185	€ 23.527	€ 61.970
- zusätzliche AfA	-€ 4.500	-€ 4.500	-€ 4.500	-€ 4.500
+ Schmälerung der AfA durch die Subvention	€ 1.350	€ 1.350	€ 1.350	€ 1.350
	€ 27.160	€ 5.035	€ 20.377	€ 58.820
Gewinnfreibetrag	-€ 3.531	-€ 654	-€ 2.649	-€ 7.738
zu versteuerndes Einkommen	€ 23.629	€ 4.380	€ 17.728	€ 51.082

Abbildung 13: Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe: Gegenüberstellung des Gewinns bei den Arten der Einkommensermittlung

Bei der Voll- und Teilpauschalierung ist die Abschreibung mit der Pauschalierung bereits abgegolten, sie ist demnach nicht mehr ergebniswirksam. Die Subvention stellt keine zusätzliche Einnahme dar. Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung / § 4 Abs 1 - Ermittlung / § 5 Abs 1 - Ermittlung schmälert die Abschreibung den Gewinn, jedoch wird diese Schmälerung wiederum durch die gewährte Subvention, zumindest teilweise, neutralisiert.

Zusätzlich darf ein Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden. Die Voll- und Teilpauschalierung ermöglicht nur die Geltendmachung des Grundgewinnfreibetrages. Dieser beträgt 13% des Gewinns, maximal jedoch 3.900 Euro. Ausschließlich bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung / § 4 Abs 1 - Ermittlung / § 5 Abs 1 - Ermittlung ist ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend zu machen. Dieser kommt ab einem Gewinn über 30.000 Euro zum Tragen, sofern er durch Investitionen gedeckt ist.

Die Vollpauschalierung ist auch hier in den meisten Fällen die günstigste Variante. Nur bei kleinen Betrieben ist sie es nicht. Aufgrund des Mehraufwandes durch die Subvention

ist eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung / § 4 Abs 1 - Ermittlung / § 5 Abs 1 - Ermittlung vorteilhafter.

Die Teilpauschalierung verliert ihre Vorteilhaftigkeit gegenüber der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung / § 4 Abs 1 - Ermittlung / § 5 Abs 1 - Ermittlung, da die Investition und der (investitionsbedingte) Gewinnfreibetrag zusätzlich den Gewinn bei letzteren schmälern. Der investitionsbedingte Teil des Gewinnfreibetrages kommt nur bei großen Betrieben mit einem Gewinn über 30.000 Euro zum Tragen.

Kommt eine Vollpauschalierung nicht mehr in Frage, so stellt ist der Vorteil/Nachteil der Teilpauschalierung gegenüber der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung / § 4 Abs 1 - Ermittlung / § 5 Abs 1 - Ermittlung einerseits von der Ertrags- und Aufwandstruktur abhängig, andererseits aber auch von der Nutzung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages. Könnte dieser im obigen Fall nicht oder nur in geringerem Umfang genutzt werden, so wäre eine Teilpauschalierung sinnvoller.

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag steht nur im Jahr der Anschaffung zu. Um den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag voll ausschöpfen zu können, sollte es stets auch Teil der Optimierung sein, genügend Investitionen zur Deckung des Freibetrages in Betracht zu ziehen. Rechnet man also zum Beispiel bei der diesjährigen Ernte mit überdurchschnittlichen Erträgen, so sollte man, wenn man dadurch über die Grenze der 30.000 Euro kommt, über eine Investition nachdenken.

Auch bei Nicht-Überschreiten der Grenzen der Vollpauschalierung, hätte ein Betrieb abzuwägen, welche Gewinnermittlungsart für ihn von Vorteil ist. In die Überlegungen ist immer eine Planung der Jahre nach der Investition einzubeziehen. Durch den Wechsel können einmalig und auch jährlich höhere Kosten entstehen (z.B.: Steuerberatungskosten). Zudem ist ein Wechseln nicht beliebig möglich, sondern an Sperrfristen gebunden.

5.3. Optimierung der Ertragsbesteuerung bei zeitlicher Planung der Inanspruchnahme der Maßnahme „Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe“

Zusätzlich zur Höhe des zu versteuernden Einkommens hängt letztendlich die Höhe des Entlastungseffekts durch die Investition und die Belastung durch die Subvention vom marginalen Steuersatz im Zeitraum der Anlagenanschaffung, -nutzung und -veräußerung ab.

Um diesen Entlastungseffekt zu veranschaulichen, ist im Folgenden ein großer Testbetrieb, welcher seinen Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, dargestellt. Gegenüberstellend wird die Einkommensteuerbelastung bei Durchführung der Investition und bei Nicht-Durchführung der Investition dargestellt. Es wird zudem eine Gewinnsteigerung von jährlich 2.000 Euro angenommen, um den Effekt des Anstiegs des marginalen Steuersatzes zu verdeutlichen.

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
<i>Gewinn</i>	61.970	63.970	65.970	67.970	69.970	71.970
- zusätzliche AfA	-4.500	-4.500	-4.500	-4.500	-4.500	-4.500
+ Schmälerung der AfA durch die Subvention	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350	1.350
<i>Gewinnfreibetrag</i>	-7.738	-3.900	-3.900	-3.900	-3.900	-3.900
zu versteuerndes Einkommen	51.082	56.920	58.920	60.920	62.920	64.920
<i>Einkommensteuer</i>	16.381	18.904	19.768	20.695	21.695	22.695
<i>Δ Einkommensteuer</i>		2.523	864	927	1.000	1.000
<i>Durchschnittssteuersatz</i>	32,07%	33,21%	33,55%	33,97%	34,48%	34,96%
<i>Δ Durchschnittssteuersatz</i>		1,14%	0,34%	0,42%	0,51%	0,48%

<i>Gewinn</i>	61.970	63.970	65.970	67.970	69.970	71.970
<i>Gewinnfreibetrag</i>	-3.900	-3.900	-3.900	-3.900	-3.900	-3.900
zu versteuerndes Einkommen	58.070	60.070	62.070	64.070	66.070	68.070
<i>Einkommensteuer</i>	19.401	20.270	21.270	22.270	23.270	24.270
<i>Δ Einkommensteuer</i>		869	1.000	1.000	1.000	1.000
<i>Durchschnittssteuersatz</i>	33,41%	33,74%	34,27%	34,76%	35,22%	35,65%
<i>Δ Durchschnittssteuersatz</i>		0,33%	0,52%	0,49%	0,46%	0,43%

Abbildung 14: Entwicklung des Durchschnittssteuersatzes bei (Nicht-)Durchführung eines Investitionsvorhabens

Der Entlastungseffekt bei Durchführung der Investition ist daran zu sehen, dass der Durchschnittssteuersatz bei Durchführung des Investitionsvorhabens jeweils unter jenem bei nicht Durchführung liegt. Dies ist über die Zeitreihe hinweg vor allem auf die Abschreibung, welche durch die Subvention reduziert ist, zurückzuführen. Zusätzlich spielt im Jahr der Anschaffung der Gewinnfreibetrag für investierte Gewinne

diesbezüglich eine bedeutende Rolle. Dieser Effekt verschwindet im Folgejahr, was am starken Anstieg des Durchschnittsteuersatzes von 1,14% zu erkennen ist.

Ein weiterer Entlastungseffekt ist daran zu erkennen, dass durch die Schmälerung des Gewinns durch die Investition ein Sprung in die nächste Progressionsstufe erst später auftritt. Dieser Effekt wird zwar durch die Subvention abgeschwächt, jedoch ist er dennoch vorhanden. Eine geschickte Planung von Investitionen kann in diesem Sinne zu einer Optimierung des Steueraufwandes führen. Geht man im gegenwärtigen Wirtschaftsjahr von einer überdurchschnittlichen Ernte aus, so kann man eine anstehende Investition vorziehen um einem Aufstieg in die nächste Progressionsstufe entgegenzuwirken.

Durch die Zugrundelegung aller Einkunftsarten als Basis der Einkommensbesteuerung haben auch andere Einkünfte einen Einfluss auf den Steuertarif. Insbesondere Einkünfte aus unselbständiger Arbeit spielen aufgrund des hohen Nebenerwerbsanteils eine bedeutende Rolle in der Land- und Forstwirtschaft. Zusätzlich zu diesen Einkünften müssen auch die innerhalb der Voll- und Teilpauschalierung gesondert festgestellten Einkünfte (z.B. Nebenerwerb, Forstwirtschaft (EW > 11.000 Euro), Buschenschank) sowie auch ausländische Einkünfte aufgrund des Progressionsvorbehaltes bei der Optimierung des Steuersatzes berücksichtigt werden.

6. Fazit

Bei der Einkommensermittlung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe besteht mit der Vollpauschalierung eine erhebliche steuerliche und auch verwaltungstechnische Erleichterung. Bedenkt man, dass immerhin 38,5% aller Betriebe im Haupterwerb geführt werden, jedoch nur 1% aller Betriebe über der Einheitswertgrenze von 100.000 Euro liegen, so kann man davon ausgehen, dass auch bei hauptberuflichen Land- und Forstwirten die Erleichterungen der Vollpauschalierung vielen Betrieben zugutekommt. Hierbei ist die steuerliche Erleichterung auf den niedrigen Durchschnittssteuersatz und auf die niedrige Bewertung des Einheitswertes zurückzuführen.

Bei der Teilpauschalierung ist die verwaltungstechnische Vereinfachung geringer, da hier Einnahmen aufzuzeichnen sind. Der steuerliche Vorteil ist stark abhängig von der Ertrags- und Aufwandsstruktur des Betriebes. Bei größeren Betrieben steht den Erträgen meist ein geringerer Aufwand gegenüber, sodass hier eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung von Vorteil sein kann. Der Verwaltungsaufwand bei dieser Art der Einkommensermittlung ist größer und daher stets bei Überlegungen über einen Wechsel der Art der Einkommensermittlung miteinzubeziehen.

In der Praxis ist ein Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs 1 oder § 5 Abs 1 EStG eher selten anzutreffen. Geht man vom maßgeblichen Einheitswert als Basis für die Ermittlung nach § 4 Abs 1 aus, so ist diese nur bei 0,3% aller Betriebe anzuwenden. Hinzu kommen jene Betriebe welche freiwillig Bücher führen, die Umsatzgrenzen überschreiten oder in Form einer GmbH & Co KG geführt werden. Ein Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 Abs 1 EStG betrifft Kapitalgesellschaften und auch einige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Mit einem Betriebsvermögensvergleich ist ein erheblicher administrativer Aufwand verbunden. Die steuerliche Belastung kann im Vergleich zu anderen Gewinnermittlungsarten von Vorteil oder Nachteil sein. Dies ist im Einzelfall zu prüfen.

Die Subventionsmaßnahmen, einheitliche Betriebsprämie und Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe, haben bei der Einkommensermittlung mittels Vollpauschalierung keine Auswirkung auf das Ergebnis, da sie durch den Durchschnittssatz vom Einheitswert erfasst sind. Ab 2015 wird die einheitliche Betriebsprämie aufgrund der Änderungen der Einheitsbewertung auch das Ergebnis bei einer Vollpauschalierung beeinflussen.

Bei der Teilpauschalierung ist die einheitliche Betriebsprämie als Einnahme zu erfassen und erhöht dementsprechend das Ergebnis um 30% ihrer tatsächlich erhaltenen Höhe. Die Subvention im Rahmen der Modernisierung hat keine Auswirkungen auf das Ergebnis, da es sich dabei einerseits um eine steuerfreie Einnahme handelt und andererseits auch eine Schmälerung der AfA nicht in Frage kommt, da diese von der Pauschalierung erfasst ist.

Bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie bei einem Betriebsvermögensvergleich ist die einheitlich Betriebsprämie ebenfalls als Einnahme zu erfassen. Hier stehen den Einnahmen jedoch, im Gegensatz zur Teilpauschalierung, die Ausgaben in ihrer tatsächlichen Höhe gegenüber. Die Modernisierung Landwirtschaftlicher Betriebe hilft bei der Anschaffung und/oder Herstellung von Anlagengütern. Der Investitionsbetrag ist eine steuerfreie Einnahme, kürzt jedoch die Anschaffungs- und Herstellungskosten und damit auch die Basis für die AfA. Das Resultat ist, dass durch die Schmälerung der AfA in den Jahren der Abschreibung geringere Aufwendungen anfallen. Somit wird einerseits eine Investition ermöglicht, andererseits führt dies jedoch in den Folgejahren zu höheren Gewinnen aufgrund von niedrigeren Aufwendungen.

Eine steuerliche Optimierung bei Inanspruchnahme dieser Subventionen ist möglich, jedoch sind die tatsächlichen Verhältnisse von großer Bedeutung. Die Ebenen der Optimierung sind die Einkommensermittlung und die Einkommensbesteuerung.

Je höher die Förderintensität durch die einheitliche Betriebsprämie ist, umso größer ist die Vorteilhaftigkeit einer Vollpauschalierung. Der auf Basis des Einheitswertes ermittelte Gewinn ist meist niedriger als der Durchschnittssatz von den Einnahmen oder die Gegenüberstellung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben. Bei niedriger Förderintensität kann eine tatsächliche Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben von Vorteil sein, jedoch ist das Verhältnis dieser beiden im Einzelfall entscheidend. Die Teilpauschalierung ist in jenen Fällen von Vorteil, in denen eine Vollpauschalierung aufgrund der Größe nicht mehr möglich ist und eine hohe Förderintensität vorliegt. Ab einer gewissen Größe sinkt das Verhältnis zwischen Einnahmen und Ausgaben unter den Durchschnittssatz der Teilpauschalierung.

Bei einem Investitionszuschuss kann der Mehraufwand durch die Abschreibung der Investition (trotz deren Schmälerung durch die Subvention) eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung vorteilhafter machen, da die Abschreibung bei der

Pauschalierung nicht zusätzlich berücksichtigt wird. Dieser positive Effekt wird zusätzlich durch den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag im Jahr der Anschaffung verstärkt. Vor allem bei einer Überschreitung der Grenzen der Vollpauschalierung könnte eine Einnahme-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung gegenüber einer Teilpauschalierung von Vorteil sein.

Aufgrund des progressiven Charakters des Einkommensteuertarifs ist auch hier eine Optimierung möglich. Durch geschickte zeitliche Planung von Investitionen ist es möglich, den Sprung in die nächst höhere Progressionsstufe abzuwenden. Entscheidungen die im Zusammenhang mit dem marginalen Steuertarif getroffen werden, haben zwar in erster Linie Einfluss auf die Ebene der Einkommensermittlung, es kommt jedoch erst aufgrund dieser Entscheidungen zu einer Optimierung auf Ebene der Einkommensteuerberechnung. Zusätzlich sind bei der Optimierung des Steuertarifs immer auch andere Einkunftsarten zu berücksichtigen.

In Hinblick auf die neue Pauschalierungsverordnung und die Neufeststellung der Einheitswerte sowie deren weitere Entwicklung und Fortschreibung, wird es zu einer Anhebung des durch Vollpauschalierung ermittelten Einkommens kommen. Die Direktzahlungen werden auch einen Teil dazu beitragen und müssen bei einer Optimierung berücksichtigt werden. Eine mögliche Optimierung auf Basis der Einkommensermittlung wird jedoch auch in Zukunft von den realen Verhältnissen des Betriebes abhängen. Eine allgemeingültige Formel zur Optimierung wird nicht möglich sein.

Anhang

Anhang 1: Zahlungen für die Land- und Forstwirtschaft ab 1990 - nach Maßnahmenjahr

Fördermaßnahmen	2009	2010	2011			
			EU	Bund	Land	Gesamt
			in Millionen Euro			
Marktordnungsausgaben (1. Säule der GAP)	785,17	782,66	737,58	8,61	10,59	756,79
Betriebsprämie	617,06	634,48	630,13			630,13
Flächenprämien (2)	4,02	2,04	1,45			1,45
Tierprämien (inkl. Milchkuhprämie) (3)	97,49	101,73	76,34	7,50	10,29	94,14
Produktprämien (4)	2,36	8,49	0,40			0,40
Imkereiförderung	1,27	1,26	0,75	0,45	0,30	1,50
Lagerhaltungskosten (5)	0,31	0,94	1,51	0,09		1,60
Beihilfen für Verarbeitung und Vermarktung (6)	5,21	3,05	1,77	0,42		2,19
Absatzförderungsmaßnahmen (7)	1,39	2,30	1,91	0,15		2,06
Ausfuhrerstattungen	17,19	5,50	4,90			4,90
Beihilfen im Weinbau	8,04	10,89	10,92			10,92
Umstrukturierungsbeihilfe Zucker	24,73	3,73	1,17			1,17
Erzeugergemeinschaften	6,08	8,25	6,33			6,33
Ländliche Entwicklung (2. Säule der GAP)	1.162,41	1.170,62	561,00	327,94	257,81	1.146,76
Ländliches Entwicklungsprogramm (8)	1.160,93	1.170,50	561,00	327,94	257,70	1.146,64
Achse 1 - Wettbewerbsfähigkeit	216,92	187,81	69,87	42,11	54,44	166,42
Berufsbildung und Informationsmaßnahmen	7,17	8,98	4,34	2,61	1,74	8,69
Niederlassung von Junglandwirten	18,72	18,32	9,22	5,73	3,82	18,77
Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe (9)	129,26	111,54	36,23	21,88	38,94	97,05
Verbesserung des Wertes der Wälder (10)	5,53	5,44	2,35	1,36	0,91	4,61
Erhöhung der Wertschöpfung (11)	40,78	27,66	8,71	5,10	5,41	19,21
Entwicklung neuer Produkte	3,33	2,83	1,09	0,62	0,41	2,12
Ausbau der Infrastruktur im Forstsektor	9,73	8,24	4,45	2,74	1,82	9,01
Teilnahme an Qualitätsprogrammen	2,10	2,60	2,20	1,30	0,87	4,37
Informations- und Absatzförderung	0,31	2,20	1,29	0,78	0,52	2,59
Achse 2 - Umwelt und Landschaft	843,10	842,62	417,65	248,57	166,89	833,11
Ausgleichszulage für naturbedingte Nachteile (AZ)	273,84	271,45	131,23	81,63	55,60	268,46
Natura 2000 - Landwirtschaft			0,04	0,03	0,02	0,09
Agrarumweltmaßnahmen (ÖPUL)	548,37	553,96	278,78	162,24	108,16	549,18
Tierschutzmaßnahmen (12)						
Erstaufforstung landwirtschaftlicher Flächen	0,22	0,26	0,06	0,02	0,01	0,09
Natura 2000 - Forstwirtschaft			0,05	0,01	0,01	0,07
Waldumweltmaßnahmen	0,03	0,02	0,002	0,001	0,001	0,003
Wiederaufbau von Forstpotenzial	20,63	16,91	7,48	4,64	3,09	15,22
Achse 3 - Lebensqualität und Diversifizierung	73,85	103,92	56,50	27,93	27,82	112,25
Diversifizierung	13,44	15,27	7,44	4,19	2,79	14,43
Gründung von Kleinunternehmen	0,83	3,25	3,14	0,97	1,39	5,50
Förderung des Fremdenverkehrs	8,96	10,02	6,06	1,93	4,09	12,08
Grundversorgung ländlicher Gebiete	28,98	45,36	17,33	10,55	8,09	35,97
Dorferneuerung und -entwicklung	1,35	2,35	1,52		1,24	2,76
Erhaltung und Verbesserung des ländlichen Erbes	14,26	19,68	15,89	7,63	8,01	31,54
Ausbildung und Information	4,95	6,05	3,93	2,36	1,57	7,86
Kompetenzentwicklung	1,08	1,93	1,20	0,30	0,63	2,12
Achse 4 - LEADER	7,82	14,80	6,06	2,27	3,84	12,17
Technische Hilfe	19,25	21,34	10,92	7,06	4,71	22,69
Gemeinschaftsinitiativen (Leader plus, Interreg)	1,47	0,13			0,12	0,12
Sonstige Maßnahmen	390,16	380,37	4,40	108,89	251,23	364,51
Qualitätssicherung im Pflanzenbau	0,95	0,71		0,09	0,74	0,83
Qualitätssicherung in der Tierhaltung (14)	19,21	22,29		7,81	14,17	21,98
Qualitätssicherung Milch	10,61	9,15			8,20	8,20
Investitionsförderung (15)	13,54	11,46			14,09	14,09
Zinsenzuschüsse für Investitionen	26,69	22,16		8,75	6,51	15,26
Zuckerrüben-Übernahmeinrichtungen						
Beiträge zur Almbewirtschaftung	1,54	1,97			1,46	1,46
Verarbeitung, Vermarktung und Markterschließung	12,25	15,48	0,14	3,12	8,84	12,10
Innovationsförderung	0,31	0,06		0,005	0,11	0,12
Umweltmaßnahmen (16)	17,89	17,73			17,47	17,47
Energie aus Biomasse	8,04	7,54		0,02	6,54	6,57
Bioverbände	1,50	1,44		0,70	0,55	1,25
Maschinen- und Betriebshilferinge, Kurswesen	6,11	6,52		2,14	4,21	6,34
Beratung und Berufsbildung	84,37	84,83		8,67	76,18	84,85
Agrarische Operationen	3,05	2,88			3,41	3,41
Landwirtschaftlicher Wasserbau	1,36	2,53			2,01	2,01
Forstförderung (17)	5,96	5,59		0,24	5,36	5,60
Erschließung von Wildbacheinzugsgebieten	9,89	8,77	0,47	5,67	3,79	9,94
Verkehrerschließung ländlicher Gebiete	58,89	47,22			42,92	42,92
Agrardiesel	49,28	48,98		49,96		49,96
Ernte- und Risikoversicherung	31,40	39,87		18,92	20,39	39,32
Sonstige Zahlungen	27,32	23,17	3,78	2,79	14,28	20,85
Alle Zahlungen	2.337,74	2.333,66	1.302,98	445,44	519,63	2.268,05

Quelle: BMLFUW, INVEKOS-Daten und Rechnungsabschlüsse des Bundes und der Länder

Quelle: Grüner Bericht 2012 (2012), S. 260

Anhang 2: Struktur der öffentlichen Gelder 2011

	Betriebe mit über 50% Forstanteil	Betriebe mit 25-50% Forstanteil	Futterbau- betriebe	Landw. Gemischt- betriebe	Markt- frucht- betriebe	Dauer- kultur- betriebe	Ver- edelungs- betriebe	Alle Betriebe	Berg- bauern- betriebe	Nicht- berg- bauern- betriebe
Öffentliche Gelder insgesamt je Betrieb (in Euro)										
Marktordnungsprämien	4.169	5.344	8.095	8.603	13.788	3.018	7.806	7.822	6.669	8.992
davon Betriebsprämie	2.415	3.563	6.555	7.801	13.618	2.994	7.680	6.759	5.029	8.514
Tierprämien	1.754	1.781	1.529	684	69	20	100	1038	1610	457
Umweltprämien (ÖP UL)	4.814	5.965	6.186	5.489	9.671	4.823	3.412	6.214	6.293	6.133
Ausgleichszulage	4.257	4.696	3.701	1.387	644	162	753	2.657	4.634	650
Zinsenzuschüsse	98	119	243	84	98	138	291	187	217	157
Forstförderungen	239	220	45	21	22	10	10	61	101	21
Agrardiesel	291	340	441	562	949	368	560	501	399	604
Sonstige	503	511	1.036	1.136	165	590	473	738	896	578
Summe öffentliche Gelder des Ertrages	14.371	17.195	19.746	17.283	25.336	9.108	13.304	18.180	19.210	17.136
Öffentliche Gelder in Prozent vom Ertrag	21,7	26,7	22,0	15,5	22,2	9,5	8,0	18,8	23,6	15,3
Investitionszuschüsse	1.287	1.898	2.052	1.173	572	2.144	2.078	1.758	2.062	1.449
Öffentliche Gelder insgesamt	15.657	19.093	21.798	18.455	25.908	11.252	15.382	19.938	21.272	18.585
Öffentliche Gelder in Euro je bAK	13.269	14.575	14.729	14.306	25.908	6.819	11.566	14.448	14.876	13.974
Öffentliche Gelder insgesamt je Betrieb (in Prozent)										
Marktordnungsprämien	27	28	37	47	53	27	51	39	31	48
davon Betriebsprämie	15	19	30	42	53	27	50	34	24	46
Tierprämien	11	9	7	4	0	0	1	5	8	2
Umweltprämien (ÖP UL)	31	31	28	30	37	43	22	31	30	33
Ausgleichszulage	27	25	17	8	2	1	5	13	22	3
Zinsenzuschüsse	1	1	1	0	0	1	2	1	1	1
Forstförderungen	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Agrardiesel	2	2	2	3	4	3	4	3	2	3
Sonstige	3	3	5	6	1	5	3	4	4	3
Summe öffentliche Gelder des Ertrages	92	90	91	94	98	81	86	91	90	92
Investitionszuschüsse	8	10	9	6	2	19	14	9	10	8
Öffentliche Gelder insgesamt	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Verteilung der Betriebe nach der Höhe der öffentlichen Gelder insgesamt je Betrieb (in Prozent)										
Stufen in Euro										
0 bis < 2.500	4,5	18	0,0	6,3	3,3	23,7	7,0	4,6	0,3	8,9
2.500 bis < 5.000	4,2	0,9	14	8,6	1,7	21,6	13,1	5,1	0,8	9,4
5.000 bis < 7.500	4,0	8,0	6,8	10,8	8,6	14,1	16,2	8,7	5,4	12,2
7.500 bis < 10.000	26,1	5,8	11,1	10,3	7,1	5,5	10,4	10,3	11,0	9,5
10.000 bis < 12.500	11,3	15,0	11,6	13,5	6,2	5,1	8,6	10,2	12,3	8,0
12.500 bis < 15.000	13,8	10,3	8,0	3,1	9,3	5,4	6,5	8,2	9,5	6,8
15.000 bis < 17.500	7,3	16,3	9,2	4,5	4,8	4,8	10,4	8,4	10,6	6,3
17.500 bis < 20.000	5,3	7,8	10,2	11,8	5,8	1,8	3,2	7,6	9,8	5,2
20.000 bis < 22.500	3,9	10,0	6,7	6,3	7,2	2,2	4,5	6,2	6,9	5,4
22.500 bis < 25.000	3,9	3,4	6,5	2,2	6,0	1,3	3,6	5,0	6,4	3,6
25.000 bis < 27.500	3,6	4,2	4,2	0,9	3,1	3,4	1,6	3,6	4,6	2,6
27.500 bis < 30.000	1,1	3,3	3,6	3,6	2,6	1,2	1,6	2,8	3,6	2,1
30.000 bis < 32.500	0,8	2,9	3,3	0,0	3,8	1,5	2,9	2,8	2,8	2,8
32.500 bis < 35.000	1,7	1,3	2,8	1,8	4,7	2,0	1,0	2,6	2,6	2,7
35.000 bis < 37.500	3,1	0,8	2,6	1,8	4,8	0,3	1,6	2,4	2,3	2,5
37.500 bis < 40.000	1,4	1,3	1,9	1,8	1,7	0,9	1,6	1,6	1,8	1,4
40.000 bis < 42.500	0,6	2,2	1,2	3,6	2,4	0,3	1,6	1,4	1,3	1,5
42.500 bis < 45.000	0,6	0,0	1,8	1,8	1,9	0,3	0,3	1,3	1,5	1,1
45.000 bis < 47.500	0,0	0,8	1,0	0,0	2,3	0,7	1,0	1,0	0,9	1,1
47.500 bis < 50.000	1,7	0,8	0,9	2,7	1,6	1,5	0,7	1,1	1,3	1,0
größer gleich 50.000	1,1	3,1	5,2	4,6	11,1	2,4	2,6	5,1	4,3	5,9
Summe	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Quelle: LBG Österreich, Berechnungen der Bundesanstalt für Agrarwirtschaft.

Quelle: Grüner Bericht 2012 (2012), S. 253

Anhang 3: Abgrenzung zwischen Urproduktion und Be- und/oder Verarbeitung

Als Urprodukte gelten:

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

pflanzlichen Ursprungs) sowie im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft anfallende Ausgangsprodukte für Medizin, Kosmetik, Farben und dergleichen.

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

- Rohe Bretter und Balken sowie gefrästes Rundholz.

Quelle: EStR 2000, Rz 4220

Anhang 4: Betriebs- und Einkommensdaten 2011 - kleinere, mittlere und große Betriebe

	Durchschnitt aller Betriebe		Änderung 2011 zu 2010 in Prozent	Kleinere Betriebe (1)		Mittlere Betriebe (1)		Größere Betriebe (1)	
	2010 (2)	2011(2)		2011	Änd. % (3)	2011	Änd. % (3)	2011	Änd. % (3)
Betriebsstruktur (in ha bzw. Stück)									
Testbetriebe	2.237	2.209	-1	230	3	908	0	1071	-3
Betriebe in der Grundgesamtheit (Basis AS 07)	94.322	94.325	0	25.195	0	42.431	0	26.698	0
Gesamtstandarddeckungsbeitrag aktuell	31700	31900	1	9.200	-3	23.300	0	67.000	1
Kulturlfläche (KF)	4108	4137	1	24,85	1	39,67	0	59,66	1
Landwirtschaftlich genutzte Fläche (LF)	28,89	29,13	1	16,29	0	25,91	1	46,38	1
davon Ackerland	13,77	13,89	1	4,38	1	9,97	0	29,12	1
Dauergrünland	14,28	14,36	1	11,62	0	15,48	1	15,12	0
Forstwirtschaftlich genutzte Fläche (FF)	12,19	12,24	0	8,56	3	13,77	-1	13,28	1
Zugepachtete LF	8,42	8,64	3	2,43	9	6,35	2	13,12	2
Reduzierte landw. genutzte Fläche (RLF)	23,86	24,08	1	11,47	1	20,44	1	41,78	1
Betriebliche Arbeitskräfte (bAK)	139	138	-1	0,90	-4	133	-1	192	2
davon nicht entlohnte Arbeitskräfte (nAK)	131	129	-2	0,89	-4	127	-2	170	0
Viehbestand (GVE je Betrieb)	19,5	19,5	0	9,2	-1	16,9	-1	33,5	1
Rinder (in Stück)	20,8	20,9	0	10,8	-1	19,4	-1	32,9	2
davon Milchkühe (in Stück)	6,2	6,3	2	0,9	-11	5,8	2	12,1	3
Schweine (in Stück)	30,3	29,5	-3	14	-29	9,9	-3	87,2	-2
Viehbesatz (GVE je 100 ha RLF)	816	810	-1	80,0	-2	82,5	-1	80,1	0
Ergebnisse je Betrieb (in Euro)									
Ertrag	83.924	96.525	15	36.677	9	76.852	13	184.269	18
davon Bodennutzung	16.166	21930	36	4.795	33	12.989	34	52.312	36
Tierhaltung	30.049	34.028	13	8.226	6	25.556	13	71.841	15
Forstwirtschaft	5.312	7.333	38	5.023	34	7.964	40	8.509	38
öffentliche Gelder	18.321	18.180	-1	10.209	0	16.433	-1	28.481	0
sonstige Erträge	9.568	9.698	1	6.189	-2	9.748	1	12.930	3
erhaltene Umsatzsteuer (MWSt)	6.868	7.938	16	2.718	11	6.124	15	15.746	17
interne Erträge	-2.361	-2.582	9	-482	-1	-1962	11	-5.550	9
Aufwand	61.061	66.215	8	28.492	3	53.325	8	122.299	10
davon Sachaufwand	30.499	34.342	13	11.725	6	25.883	13	69.130	13
Düngemittel	1.304	1.693	30	463	20	1.049	34	3.877	29
Futtermittel	8.030	9.544	19	2.005	7	6.469	18	21.547	21
Energie	5.180	5.843	13	2.942	11	5.015	13	9.898	14
Instandhaltung	3.625	3.884	7	1.826	0	3.453	10	6.510	7
Abschreibungen (AfA)	13.522	13.879	3	7.887	2	12.234	2	22.148	3
Fremdkapitalzinsen	1.438	1.369	-5	560	1	1.149	-9	2.483	-3
Pacht- und Mietaufwand	1.721	1.818	6	272	16	1.088	4	4.438	6
Personalaufwand	1.281	1.478	15	129	-8	923	7	3.632	20
sonstige Aufwendungen	7.816	8.244	5	5.185	7	7.932	6	11.626	4
geleistete Umsatzsteuer (Vorsteuer)	7.145	7.666	7	3.217	-9	6.076	5	14.392	13
interne Aufwendungen	-2.361	-2.582	9	-482	-1	-1962	11	-5.550	9
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	22.863	30.310	33	8.184	35	23.527	27	61.970	36
Aufwand/Ertrag	73%	69%		78%		69%		66%	
Gesamtvermögen (Aktiva) zum 31.12.	368.478	382.383	4	224.371	1	351.941	3	579.882	6
davon Anlagevermögen	280.625	288.003	3	178.213	1	267.863	2	423.619	4
Tiervermögen	16.886	17.072	1	7.733	-1	14.745	0	29.581	2
Umlaufvermögen	70.967	77.309	9	38.425	3	69.333	7	126.681	12
Gesamtkapital (Passiva) zum 31.12.	368.478	382.383	4	224.371	1	351.941	3	579.882	6
davon Fremdkapital (Schulden)	40.576	42.118	6	18.289	8	37.131	2	75.007	8
Eigenkapital (Reinvermögen)	327.903	339.565	4	206.082	1	314.810	3	504.875	5
Eigenkapitalveränderung in der Bilanz	7.975	12.226	53	3.134	11	10.007	20	24.333	99
Verschuldungsgrad (in %)	110	112	2	8,2	6	10,6	0	12,9	2
Bruttoinvestitionen in das Anlagevermögen	23.711	24.256	2	11.783	-12	19.833	-7	43.055	16
Investitionszuschüsse	2.138	1.758	-18	815	-30	1.422	-24	3.181	-9
Nettoinvestitionen in bauliche Anlagen, Maschinen und Geräte	5.921	6.602	12	1.878	-47	5.401	1	12.970	42
Ergebnisse je Unternehmerhaushalt (in Euro)									
Einkünfte aus Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit	1372	1576	15	1820	21	1651	7	1227	28
Einkünfte aus unselbständiger Arbeit	11802	12.382	5	18.490	7	12.910	4	5.778	2
Erwerbseinkommen	36.037	44.268	23	28.494	15	38.088	17	68.975	32
Unselbständige Arbeit/Erwerbseinkommen	33%	28%		65%		34%		8%	
Übrige Einkünfte	390	289	-26	441	74	218	-51	260	-39
Sozialtransfers	7.218	7.071	-2	8.920	-3	6.812	-1	5.738	-2
Gesamteinkommen	43.645	51.628	18	37.855	10	45.118	13	74.972	28
Privatverbrauch	32.492	33.714	4	31.727	3	32.098	3	38.157	5
Sozialversicherungsbeiträge	5.910	6.128	4	3.081	5	5.412	3	10.142	4
Über/Unterdeckung des Verbrauchs	5.243	11.785	125	3.047	548	7.607	116	26.672	114
Ergebnisse je Arbeitskraft (in Euro)									
Einkünfte aus Land- u. Forstwirtschaft je nAK	17.508	23.485	34	9.159	40	18.546	29	36.448	35
Erwerbseinkommen je AK-U	21.938	27.009	23	19.921	15	23.454	18	37.087	32
1) Kleinere Betriebe 6.000 -< 12.000 SDB, mittlere Betriebe 12.000 -< 35.000 SDB, größere Betriebe 35.000 -< 150.000 SDB. 2) Gewichtungsbasis AS 2007. 3) Änderung zum Vorjahr in Prozent.									

Quelle: Grüner Bericht 2012 (2012), S. 231

Anhang 5: Einheitswertstatistik

Betriebe in der Pensionsversicherung der SVB - Einheitswert (EHW)-statistik nach Bundesländern (1)													
Einheitswertstufen in Euro (2) (3)	Österreich	Betriebe in %	Betriebe in % kumuliert aufsteigend	Betriebe in % kumuliert absteigend	Burgenland	Kärnten	Nieder- österreich	Ober- österreich	Salzburg	Steiermark	Tirol	Vorarlberg	Wien
bis 1.400	1.984	1,83%	1,83%	100,00%	17	293	141	76	206	159	909	163	20
1.500 - 2.200	9.973	9,18%	11,01%	98,17%	477	110	1582	1673	768	2.555	1433	259	116
2.300 - 5.900	34.192	31,48%	42,49%	88,99%	1325	3.909	6.419	5.738	2.664	9.405	3.588	808	336
6.000 - 7.900	10.776	9,92%	52,42%	57,51%	361	120	2.531	2.238	752	2.758	736	229	51
8.000 - 9.900	7.915	7,29%	59,71%	47,18%	266	769	1.958	1.712	573	1.953	502	135	47
10.000 - 14.900	13.147	12,11%	71,81%	40,29%	434	1087	3.529	3.366	865	3.011	586	193	76
15.000 - 19.900	7.968	7,34%	79,15%	28,19%	322	595	2.266	2.176	573	1.620	258	101	57
20.000 - 24.900	5.154	4,75%	83,89%	20,85%	283	331	1.573	1.551	287	937	97	66	29
25.000 - 29.900	3.552	3,27%	87,16%	16,11%	188	222	1.173	1.093	186	569	50	35	36
30.000 - 39.900	4.672	4,30%	91,47%	12,84%	337	233	1.721	1.462	153	653	39	35	39
40.000 - 49.900	3.125	2,88%	94,34%	8,53%	241	138	1.308	992	49	342	9	12	34
50.000 - 59.900	2.216	2,04%	96,38%	5,66%	193	109	1.025	649	24	183	5	3	25
60.000 - 65.400	874	0,80%	97,19%	3,62%	84	34	422	253	4	57	3	0	17
65.500 - 69.900	414	0,38%	97,57%	2,81%	45	13	241	85	4	19	1	0	6
70.000 - 84.900	942	0,87%	98,44%	2,43%	141	29	566	152	3	37	1	1	12
85.000 - 99.900	609	0,56%	99,00%	1,56%	79	14	392	91	1	24	2	0	6
100.000 - 149.900	756	0,70%	99,70%	1,00%	119	25	477	87	1	34	0	0	13
150.000 und mehr	331	0,30%	100,00%	0,30%	45	28	171	41	3	33	0	1	9
Alle Betriebe	108.600	100%			4.957	10.059	27.495	23.435	7.116	24.349	8.219	2.041	929
1) Stand: 31.12.2011													
2) Die Gruppe bis 1400 Euro EHW umfasst alle Betriebe mit EHW bis 1499 Euro - aufgrund einer gesetzlichen Bestimmung (§ 23 Abs. 3 BSVG - letzter Satz)													
sind die Einheitswerte auf volle hundert Euro abzurunden ----> 1400 Euro. Deshalb beginnt die nächste Gruppierung mit 1500 Euro usw.													
3) Im Jahr 2011 liegen 1991 Betriebe über einem Einheitswert von 79.900 Euro und damit über der (einfachen) Höchstbeitragsgrundlage von 4.900 Euro.													
													Quelle: SVB.

Literaturverzeichnis

- Agenda 2000 (2013): Agenda 2000: Eine stärkere und erweiterte Union, http://europa.eu/legislation_summaries/enlargement/2004_and_2007_enlargement/l6_0001_de.htm (10.12.2013)
- Amt der Burgenländischen Landesregierung (2010), Merkblatt für die Fördermaßnahme: Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe (M121): Einzelbetriebliche Investitionsförderung, Eisenstadt 2010
- Ama (2005): Merkblatt der Agrarmarkt Austria (AMA) zur Einheitlichen Betriebsprämie 2005, Wien 2005
- Ama (2010): Einheitliche Betriebsprämie 2010: Merkblatt mit Ausfüllanleitung, Gröbming 2010
- Ama (2013): Mehrfachantrag Flächen 2013: Merkblatt mit Ausfüllanleitung, Wien 2013
- Ama (2013a): Einheitliche Betriebsprämie - Merkblatt zur Kompression 2013, 2013
- BMF (2013): Trennungsgrundsatz, Ausschüttungsbesteuerung, <https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/koerperschaftsteuer/koest-trennungsgrundsatz-ausschuettungsbesteuerung.html>, 17.12.2013
- CAP-history (2013), <http://ec.europa.eu/agriculture/cap-history>, 16.03.2013
- Caspers, Markus (2008), Auf dem Weg zu einer Landwirtschaft ohne Subventionen?, Friedrich-Ebert-Stiftung 2008
- Doralt (2002): Das Einkommensteuergesetz Kommentar, 7. Lieferung, Wien 2002
- Duden (2013), <http://www.duden.de/rechtschreibung/Subvention>, 02.03.2013
- Elobeid, Amani / Beghin, John (2006): Multilateral Trade and Agricultural Policy Reforms in Sugar Markets, Journal of Agricultural Economics, Vol. 57, No. 1: 23-48, New York 2006
- Grüner Bericht 2012 (2012): Grüner Bericht 2012: Bericht über die Situation der österreichischen Land- und Forstwirtschaft, Wien 2012

Gruber, Andreas (2012): A Legal and Economic Analysis of Farmer's Support: a Reform Proposal for the Common Agricultural Policy, Wien 2002

Groissenberger, Magdalena (2004): Subventionen im Abgabenrecht, Wien 2004

Hovorka, Gerhard (1996): Das Direktzahlungssystem in Österreich nach dem EU-Beitritt, Forschungsbericht Nr. 35, Wien 1996

Hovorka, Gerhard (1996a): Das Förderungssystem in der Landwirtschaft nach dem EU-Beitritt, Über die Wirksamkeit der verschiedenen Förderungsinstrumente der EU, <http://www.nextroom.at/article.php?id=3917>, 17.03.2013

Jilch, Martin (2011): Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Wien, Graz 2011

Kosiol, Erich / Chmielewicz, Klaus / Schweitzer, Marcell (1981): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1981

Krüger, Betina / Barth, Ralf (2011): Finanzierung der EU: Aktuelle Finanzierung und Denkansätze für die Finanzplanung ab 2014, Landinfo 2/2011, Stuttgart 2011

Lebensministerium (2013): Bergbauern in Österreich, http://www.lebensministerium.at/land/laendl_entwicklung/bergbauern-az/Bergbauern.html, 06.12.2013

Martin, Will / Anderson, Kym (2006): The Doha Agenda Negotiations on Agriculture: What Could They Deliver? American Journal of Agricultural Economics 88: 1211-1218, Oxford 2006

NÖ Bauernbund (2013): Einheitswert - für Prof. Doralt eine Provokation, http://www.noebauernbund.at/aktuell/news/news-einzelansicht/?tx_ttnews%5Btt_news%5D=461&cHash=a909618e63f9aa58bad82f8e74705c, 19.12.2013

OECD (2001): Agricultural Policy in OECD Countries Monitoring: Monitoring and Evaluation, Paris 2001

OECD (2011): Agricultural Policy Monitoring and Evaluation 2011: OECD Countries and Emerging Economies, OECD Publishing 2011

OECD (2012): Agricultural Policy Monitoring and Evaluation 2012: OECD Countries and Emerging Economies, OECD Publishing 2012

Peterson, Wesley (2009): A billion dollars a day: the economics and politics of agricultural subsidies, Chichester 2009

Reeh, Matthias (2004): Die Umsetzung der EU Agrarreform – Berechnung und Zuteilung der einheitlichen Betriebsprämie (Ländlicher Raum 2/2004), Wien 2004

Rodrik, Dani (2011): Das Globalisierungs-Paradox: die Demokratie und die Zukunft der Weltwirtschaft, München 2011

Ruf, Claudia (1998): Die Vereinbarkeit der landwirtschaftlichen Direktzahlungssysteme der Europäischen Union und der Schweiz, Zürich 1998

Schneider, Matthias (1993): EG-Binnenmarkt als Herausforderung für Österreichs Landwirtschaft und Lebensmittelindustrie : Studie des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung im Auftrag des Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft, Wien 1993

Schneider, Matthias (1989): Österreichs Land- und Forstwirtschaft und der EG-Binnenmarkt: Studie des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung im Auftrag des Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft, Wien 1989

Silber, Günther (2004): Die Einkommensbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft: Von der Pauschalierung bis zur Kapitalgesellschaft - Unter Grundlegung internationaler Besteuerung und Rechnungslegung, Wien 2004

Sumner, Daniel A. (2008): Agricultural Subsidy Programs, The Concise Encyclopedia of Economics, Library of Economics and Liberty,
<http://www.econlib.org/library/Enc/AgriculturalSubsidyPrograms.html>, 11.03.2013

Sumner, Daniel A. / Alston, Julian M. / Glauber, Joseph W. (2010): Evolution of the Economics of Agricultural policy, American Journal of Agricultural Economics, Volumen 92, Issue 2, S. 403-423, Oxford 2010

Trauner, Anton / Wakounig, Marian (2012): Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft: Sozialversicherung, Steuern, Zoll und sonstige Kleinabgaben, Wien 2012

van der Mensbrugghe, Dominique / Beghin John C. (2004): Global Agricultural Liberalization: An In-Depth Assessment of What Is At Stake, Working Paper 04-WP 370, CARD 2004

Wikipedia (2013), <http://de.wikipedia.org/wiki>

*WTO (2013): The Uruguay Round,
http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact5_e.htm, 11.03.2013*

Abstract

Subsidies play a big role in agricultural policy around the world, yet their necessity is not without controversy. Countries have many different goals regarding their agricultural sector and the number of subsidies to achieve these goals is even more numerous. The common agricultural policy (CAP) is the agricultural policy of the European Union and contains subsidies to achieve the set goals. The *single payment system* and *modernization of agricultural companies* are important subsidies and are discussed in detail.

On basis of these subsidies the possibilities of an optimization of income calculation and taxation are discussed. In order to disclose these possibilities, the specific characteristics of income calculation and taxation of agricultural companies, especially the tax treatment of the subsidies, are discussed.

An optimization is possible for both subsidies, however, it is necessary to consider the true circumstances of the company. In most cases, the flat-rate income, deducted from the assessed value of the agricultural property, is the most favourable option, as the assessed value is very low and hence the income is low, too. Yet, due to a high cost-income-ratio of the tested companies, additional costs due to depreciation or lower income due to lower subsidies may make a comparison of true costs and income more favourable than a flat-rate deduction of income. Further other aspects as the tax-free profit allowance have to be considered so that a possible optimization has to be evaluated in every single case.

Zusammenfassung

Subventionen spielen in der Agrarpolitik weltweit eine sehr wichtige Rolle, deren Notwendigkeit ist jedoch nicht unumstritten. Die Motivation für die Vergabe von Subventionen, sowie die Ausgestaltung der Subventionen zur Erreichung gesteckter Ziele, können sehr unterschiedlich sein. Auf Ebene der Europäischen Union soll die sog. Gemeinsame Agrarpolitik der gemeinsamen Erreichung gesteckter Ziele dienen und ein einheitliches Förderwesen schaffen. Auf österreichischer Seite gibt es neben den Förderungen der Europäischen Union auch nationale Förderungen. Diese müssen im Einklang mit der Gemeinsamen Agrarpolitik stehen. Zwei bedeutende und repräsentative Subventionsmaßnahmen, die *einheitliche Betriebsprämie* und die *Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe*, werden genauer behandelt.

Anhand dieser beiden Subventionen werden Möglichkeiten einer ertragsteuerlichen Optimierung diskutiert. Um diese aufzuzeigen, ist es notwendig, die Besonderheiten bei der Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe näher zu beleuchten und in weiterer Folge die Behandlung von Subventionen zu erläutern.

Eine Optimierung ist für beide Subventionen möglich, jedoch sind im Einzelfall die wahren Gegebenheiten ausschlaggebend. In den meisten Fällen ist die Vollpauschalierung die beste Alternative, da der Einheitswert welcher als Basis dient, sehr gering ist und daher auch das Einkommen sehr gering ausfällt. Aufgrund des hohen Aufwand-Ertrag-Verhältnisses, zusätzlichen Kosten aufgrund von Abschreibung oder niedrigeren Subventionen als Einkommenszuschüsse, kann eine Gegenüberstellung der tatsächlichen Aufwände und Erträge von Vorteil sein. Zusätzlich muss ein möglicher Gewinnfreibetrag berücksichtigt werden, sodass eine mögliche Optimierung im Einzelfall zu prüfen ist.

Lebenslauf

1992 - 1996

Volksschule Trausdorf

1996 - 2004

Bundesrealgymnasium Eisenstadt, 7000 Eisenstadt

2004

Absolvierung der Reifeprüfung

2004 - 2005

Studium der Humanmedizin an der Medizinischen Universität Wien

2005 - 2009

Bakkalaureatsstudium Betriebswirtschaft an der Universität Wien

2010 -

Masterstudium Betriebswirtschaft

Schwerpunkte: Corporate Finance

Revision, Steuern und Treuhand

Masterarbeit: „Optimierung der Einkommensermittlung und

Ertragsbesteuerung bei Inanspruchnahme von Subventionen in
der Land- und Forstwirtschaft“