

Wirkungsanalyse der rechtlichen Abgrenzung landwirtschaftlicher Erwerbstätigkeiten

Hermann Peyerl und Günter Breuer

Abstract – Die steuer- und gewerberechtliche Abgrenzung landwirtschaftlicher Erwerbstätigkeiten hat weit reichende Auswirkungen auf die Entwicklung der Agrarbetriebe. Sowohl Unterschiede bei den jeweils zulässigen Gewinnermittlungsarten als auch bei der Umsatzbesteuerung und in der Sozialversicherung sind zu beachten. Diese Arbeit untersucht die resultierenden Effekte unter Anwendung eines haushaltstheoretischen Einkommensmodells, mögliche Anpassungsstrategien von Landwirten werden dabei aufgezeigt. Die abschließende Analyse dient einer Diskussion der in Österreich geltenden Rechtsnormen.¹

EINLEITUNG UND PROBLEMSTELLUNG

Betriebliches Wachstum ist in der Landwirtschaft häufig durch den knappen Produktionsfaktor Boden begrenzt, gleichzeitig sind bei Gebäuden, Maschinen und Arbeitszeit oft freie Kapazitäten verfügbar. Aus diesem Grund haben Nebentätigkeiten und die Direktvermarktung von Erzeugnissen stark an Bedeutung gewonnen (BMLFUW, 2005). Landwirte scheuen dabei jedoch die Erzielung gewerblicher Einkünfte.

Dieser Beitrag analysiert deshalb die aus der rechtlichen Abgrenzung landwirtschaftlicher Nebenbetriebe und Nebentätigkeiten resultierenden Hemmnisse. Aufgrund der Komplexität der geltenden Regelungen gibt der Beitrag zunächst einen systematischen Überblick über die abgabenrechtlichen Grundlagen, deren Wirkungen in der Folge besprochen werden.

RECHTLICHE GRUNDLAGEN

Steuerrechtliche Abgrenzung

Den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft werden in § 21 Abs 2 Z 1 Einkommensteuergesetz (EStG) auch Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben zugezählt. Das Gesetz spricht von einem Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist. Dabei handelt es sich um einen Gewerbebetrieb, der nur wegen seines Zusammenhanges mit dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb gemeinsam mit diesem besteuert wird (Jilch, 2002). Voraussetzung ist die Unterordnung hinsichtlich Zweckbestimmung und wirtschaftlichem Umfang sowie die Inhaberidentität von Haupt- und Nebenbetrieb. In Betracht kommen Substanzbetriebe, bei denen die Erzeugnisse überwiegend im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb verwendet werden, sowie Be- und Verarbeitungsbetriebe.

Während bei Substanzbetrieben nach wie vor das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall ausschlaggebend ist, zieht die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung (LuF PauschVO) für Be- und Verarbeitungsbetriebe hinsichtlich der Unterordnung eine Umsatzgrenze von 24.200 € inkl. USt. Zudem sind eine Zukaufsgrenze von 25 % der Einnahmen und die Bestimmungen des § 2 Abs 4 Gewerbeordnung (GewO) einzuhalten (siehe unten).

Nebentätigkeiten werden von § 21 EStG zwar nicht explizit genannt, die LuF PauschVO definiert im § 6 jedoch Nebenerwerbe, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb stehen. Die Unterordnung eines Nebenerwerbes ist anzunehmen, wenn die Einnahmen aus Nebenerwerb nicht mehr als 24.200 € und nicht mehr als 25 % der Gesamtumsätze aus Land- und Forstwirtschaft betragen.

Liegen Be- und Verarbeitung sowie Nebenerwerb gleichzeitig vor, dann ist eine Unterordnung gegeben, wenn die Einnahmen 24.200 € nicht übersteigen und die land- und forstwirtschaftliche Fläche mehr als 5 ha oder die weinbaulich bzw. gärtnerisch genutzte Fläche mehr als 1 ha umfasst (Silber, 2004). Auf die Umsatzgrenze sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie aus Nachbarschaftshilfe zu Maschinenselbstkosten nicht anzurechnen.

Mit der steuerlichen Zuordnung einer Erwerbstätigkeit zur Gewerblichkeit entfällt auch die in § 22 Umsatzsteuergesetz normierte Besteuerung nach Durchschnittssätzen.

Gewerberechtliche Abgrenzung

Die Land- und Forstwirtschaft sowie ihre Nebengewerbe werden im § 2 GewO vom Geltungsbereich der GewO ausgenommen. Der Ausdehnungsbereich der Nebengewerbe wird in § 2 Abs 4 festgehalten, dabei besteht in weiten Bereichen Übereinstimmung mit der steuerrechtlichen Abgrenzung, einige Tatbestände sind jedoch abweichend geregelt:

Die GewO verlangt für einen Be- und Verarbeitungsbetrieb, dass neben dem untergeordneten Verhältnis zugekaufter Produkte der Charakter als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gewahrt bleibt (Grabler et al., 2003). Dienstleistungen mit land- und forstwirtschaftlichen Betriebsmitteln, das Vermieten land- und forstwirtschaftlicher Betriebsmittel sowie Fuhrwerksdienste sind nur in sachlich und geographisch eingegrenztem Gebiet zulässig. Unter bestimmten Voraussetzungen werden auch Biogasanlagen zur Lieferung von Wärme von der GewO ausgenommen.

Hermann Peyerl und Günter Breuer sind beide am Institut für Agrar- und Forstökonomie der Universität für Bodenkultur Wien tätig (hermann.peyerl@boku.ac.at).

Die Erfüllung eines gewerberechtl. Tatbestandes indiziert zwar auch steuerlich einen Gewerbebetrieb, bei Zutreffen aller Voraussetzungen für eine Nebentätigkeit können dennoch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen (Jilch, 2002).

Umsätze aus zugekauften Erzeugnissen

Sowohl die GewO als auch das Bewertungsgesetz (BewG) gestatten Landwirten anteilige Umsätze aus Zukauf. Gemäß § 30 BewG darf der Einkaufswert nicht mehr als 25 % des Umsatzes betragen. Die GewO enthält weitgehend die gleichen Zukaufsregelungen wie das BewG, abweichend wird jedoch bestimmt, dass es sich bei be- und verarbeiteten Produkten nur überwiegend um eigene Erzeugnisse handeln muss. Für die Tierhaltung bestehen im BewG gesonderte Bestimmungen. Die GewO nimmt Nutztierhaltung gänzlich aus ihrem Anwendungsbereich aus (Grabler et al., 2003).

Sozialversicherungsrechtliche Grundlagen

Die sozialversicherungsrechtliche Beitragspflicht für Landwirte orientiert sich an der Betriebsdefinition des Landarbeitsgesetzes. Für einen Katalog von Nebentätigkeiten existiert zudem eine gesonderte Beitragspflicht. Gewerbliche Sozialversicherungspflicht besteht hingegen unter anderem für die Unternehmen im Anwendungsbereich der GewO.

MODELLTHEORETISCHE BETRACHTUNG AUS SICHT DER HAUSHALTSÖKONOMIE

Die tendenzielle Wirkung der abgabenrechtlichen Rahmenbedingungen wird nachfolgend anhand der von Tschajanow (1923) entwickelten Theorie landwirtschaftlicher Haushalte beschrieben. Die Transformationsfunktion (T_L) in Abbildung 1 zeigt das erwirtschaftete Einkommen (E) eines pauschalierten landwirtschaftlichen Betriebes nach Abgaben in Abhängigkeit vom geleisteten Arbeitseinsatz (A). Der negative Wert im Nullpunkt der Abszisse ergibt sich aufgrund der bestehenden Fixkosten (F). Mit zunehmendem Arbeitseinsatz nimmt das Grenzeinkommen ab, da zuerst jene Arbeiten durchgeführt bzw. jene Produktionsverfahren ausgewählt werden, aus denen das größte Grenzeinkommen resultiert.

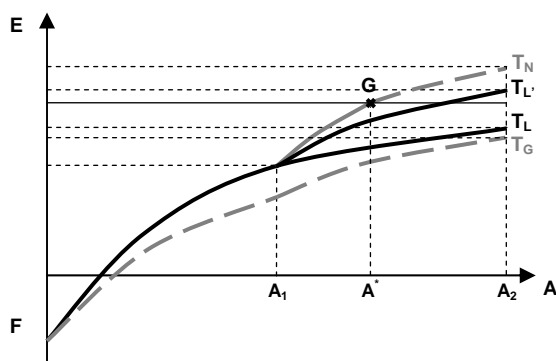


Abbildung 1. Einkommenskurven in landwirtschaftlichen Unternehmen bei Nebenerwerb.

Der Landwirt nimmt bei A_1 eine Nebentätigkeit, einen Nebenbetrieb oder den Zukauf von Erzeugnissen auf, da die Grenzproduktivität bei T_N höher ist als bei T_L . Wird die Grenze zur Gewerblichkeit (G)

überschritten, so ändern sich die anzuwendenden abgabenrechtlichen Bestimmungen und der oberhalb von G liegende Teil der Kurve kann nicht realisiert werden. Anstatt dessen ergibt sich die Funktion T_G , die aufgrund einer höheren Abgabenbelastung zu geringerem Nettoeinkommen führt.

Landwirte können in dieser Situation mehrere Anpassungsstrategien verfolgen. Zunächst kann die Nebentätigkeit oder der Zukauf nur bis zum Erreichen des im Rahmen der Landwirtschaft zulässigen Ausmaßes (G) betrieben werden. Durch Effizienzsteigerung und Größenwachstum im Nebenbetrieb kann eine größere Steigung von T_G und damit eine Kompensation der zunehmenden Abgabenbelastung erreicht werden. Landwirte können dabei auch die Möglichkeit steueroptimaler Betriebsausgliederungen nutzen (Jilch, 2002). Rechtswidrig wäre hingegen das Ignorieren der Zukaufsgrenze. Meist besteht das Bestreben den landwirtschaftlichen Hauptbetrieb durch Zapachtung zu vergrößern, dies wird durch die Funktion T_L' dargestellt. Im vielfach größeren Nettoeinkommensanstieg bei Zapachtung im Vergleich zur Überschreitung von G besteht ein Anreiz für die oft hohen Pachtpreise landwirtschaftlicher Flächen.

SCHLUSSFOLGERUNGEN

Die geltenden Rechtsnormen zur Abgrenzung landwirtschaftlicher Erwerbstätigkeiten sind in vielen Detailfragen unklar. So wird durch die 24200 € Umsatzgrenze in der LuF PauschVO zwar eine Klarstellung versucht, für Substanzbetriebe gibt es hingegen nach wie vor keine allgemeingültige Definition. Unverständlich ist warum die Umsatzgrenze der LuF PauschVO für Be- und Verarbeitungsbetriebe scheinbar auch in buchführungspflichtigen Betrieben zur Anwendung kommt.

Ebenso ist die Zukaufsregelung der GewO für Be- und Verarbeitung unklar. Außerdem bleibt weitgehend dahingestellt, wodurch die gewerberechtl. Forderung nach einem land- und forstwirtschaftlichen Charakter für Nebenbetriebe bestimmt ist.

Es ist anzunehmen, dass die Unklarheiten und Unterschiede in der steuer- und gewerberechtl. Abgrenzung landwirtschaftlicher Erwerbstätigkeiten aufgrund ihrer Komplexität für Landwirte nur schwer nachvollziehbar sein dürften. Eine empirische Untersuchung der Thematik in der betrieblichen Praxis könnte aufschlussreich sein.

LITERATUR

- BMLFUW – Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft (2005). Grüner Bericht 2005. Wien: Selbstverlag.
- Grabler, H., Stolzlechner, H. und Wendl, H. (2003). Kommentar zur Gewerbeordnung. 2. Aufl., Wien, New York: Springer-Verlag.
- Jilch, M. (2002). Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte. 2., akt. Aufl., Wien, Graz: Neuer Wissenschaftlicher Verlag.
- Silber, G. (2004). Die Einkommensbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft. Wien: Orac.
- Tschajanow, A. (1923). Die Lehre von der bäuerlichen Wirtschaft. Nachdruck der Ausgabe. Frankfurt: Campus.