

Neue Pauschalierung: Was kommt auf die Bauern zu?

Ab kommendem Jahr gilt die neue Pauschalierungsverordnung. Worauf Landwirte künftig bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu achten haben, erläutern Dipl.-Ing. Hermann Peyerl und Dr. Günter Breuer, BOKU Wien.*)

Wenn Flächenzukäufe oder Zupachtungen den Einheitswert über die 65 500 €-Grenze erhöhen, unterliegt der Betrieb nach der neuen Verordnung sofort der Teilpauschalierung.

Fotos: agrarfoto.at

Ab 2006 werden steuerliche Einkünfte nach der neuen Pauschalierungsverordnung ermittelt. Dabei müssen sich Landwirte auf einige Neuerungen einstellen.

Dazu gehört zunächst einmal der pauschale Gewinnsatz. Dieser war ja bisher in Abhängigkeit von der Höhe des Einheitswertes gestaffelt. Anstatt der Durchschnittssätze von 37 % (Einheitswert bis

15 000 €), 41 % (Einheitswert bis 36 500 €) und 45 % (Einheitswert bis 65 500 €) wird nun ein einheitlicher Satz von 39 % angenommen. Für Landwirte mit einem Einheitswert bis 15 000 € bringt die Erhöhung des Durchschnittssatzes scheinbar Nachteile. Da diese Betriebe Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung abziehen können, ergeben sich für sie allerdings ohnehin kaum steuerliche Gewinne; deshalb werden die praktischen Auswirkungen gering sein.

Bei größeren Betrieben sinkt der Durchschnittssatz

Landwirtschaftliche Betriebe mit höheren Einheitswerten haben durch die neue Regelung einen Vorteil beim Durch-

schnittssatz in Höhe von 2 bzw. 6 %. Wie sich diese Änderung auf die mögliche Steuerbelastung in einem Beispielbetrieb auswirkt, zeigt Übersicht 1. Ein vollpauschalierter Betrieb mit einem Einheitswert knapp unter der Teilpauschalierungsgrenze wird in den Jahren 2005 (alte Regelung) und 2006 (neue Regelung) verglichen.

Durch die unterschiedlichen Gewinnprozentsätze ergeben sich für die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft verschieden hohe Grundbeträge. Von diesen dürfen auch nach der neuen Verordnung Ausgedingelasten, Beiträge an die Sozialversicherung der Bauern, Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (inkl. Zuschlag zum Unfallversicherungsbeitrag) sowie bezahlte Pacht-

*) Dr. Günter Breuer ist Ao. Univ. Prof. am Institut für Agrar- und Forstökonomie, Dipl.-Ing. Hermann Peyerl ist Univ. Lektor am selben Institut, seine email lautet: hermann.peyerl@boku.ac.at

zine und Schuldzinsen in Abzug gebracht werden. Diese Beträge sind im vereinfachten Beispiel in beiden Jahren gleich hoch.

Unter der Annahme, dass der Landwirt keine Einkünfte aus anderen Einkunftsarten (z. B. nichtselbständige Arbeit) erzielt, wird das zu versteuernde Einkommen berechnet. Vereinfacht wurden im Beispiel keine Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Freibeträge abgezogen. Die ersten 10 000 € des Einkommens sind steuerfrei, der darüber hinausgehende Betrag ist im Beispielbetrieb mit 38,33 % zu versteuern.

Der Vergleich zeigt: Der Landwirt kann künftig mit einer Verringerung der Einkommensteuer um etwa 1 500 € rechnen. Hervorzuheben ist, dass die steuerliche Gestaltungsmöglichkeit der Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen nach wie vor eine sinnvolle Möglichkeit sein kann, um durch gezielte Fremdfinanzierung Steuerspareffekte zu erreichen.

Achtung beim Überschreiten der Einheitswertgrenze!

Neuerungen kommen auf landwirtschaftliche Betriebe beim Überschreiten der Einheitswertgrenze (65 500 €) für die Vollpauschalierung zu. Bisher war es möglich, die Vollpauschalierung noch weitere zwei Jahre anzuwenden. Die neue Regelung sieht vor, dass der Einheitswert zum 31. Dezember eines jeden Jahres über die Art der Gewinnermittlung im Folgejahr entscheidet. Damit führen Flächenzukäufe, Zupachtungen oder unentgeltliche Erwerbe, durch die es zu einer Erhöhung des Einheitswertes über die maßgebliche Grenze kommt, sofort zur Teilpauschalierung.

Die dahinter stehende Problematik soll an einem einfachen Beispiel dargestellt werden: Ein Landwirt hat während des Jahres 2005 einen Einheitswert in Höhe von 64 000 €. Die Gewinne werden im Rahmen der Vollpauschalierung ermittelt (Übersicht 2). Kommt es durch die kurzfristige Zupachtung eines Feldstückes im Jahr 2006 zu einer Erhöhung des Einheitswertes über 65 500 €, dann gilt für ihn bereits ab dem Veranlagungsjahr 2007 die Teilpauschalierung. Durch die Vollpauschalierung wurden im Jahr 2006 sämtliche steuerlich relevanten Geschäftsvorgänge erfasst (z. B. Zuckerrüben, Getreidebau, Ausgleichszahlungen, etc.), auch wenn dem Betrieb die Zahlungen aus diesen Aktivitäten noch nicht zugeflossen sind.

Bei der Teilpauschalierung für 2007 können von den tatsächlichen Einnahmen 70 % als Ausgaben abgezogen werden. Dabei sind auch jene Einnahmen steuerlich zu erfassen, die zwar schon 2006 besteuert wurden, aber erst jetzt zahlungs-

Übersicht 1: Vergleich der Vollpauschalierung nach „alter und „neuer“ Verordnung

Position	Einheit	2005	2006
Einheitswert	€	65 500	65 500
Durchschnittssatz	%	45	39
Grundbetrag	€	29 475	25 545
Ausgedingelasten:	€	0	0
Beiträge an die Sozialversicherung der Bauern	€	-11 195	-11 195
Beiträge zum FLAF ¹⁾ u. zur Unfallversicherung	€	-421	-421
bezahlte Pachtzinsen	€	0	0
Schuldzinsen	€	-2 000	-2 000
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	€	15 859	11 929
Einkommen über der Steuerfreigrenze ²⁾	€	5 859	1 929
Grenzsteuersatz	%	38,3	38,3
Einkommensteuer	€	2 244	739

¹⁾ Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, ²⁾ vereinfacht ohne weitere Abzugsposten

Übersicht 2: Wechsel der Gewinnermittlungsart und die Folgen

Einheitswert in € zum Zeitpunkt	64 000 2005	66 000 31.12.2006	64 000 31.12.2007
Gewinnermittlung im Wirtschaftsjahr	vollpauschal 2006	teilpauschal 2007	vollpauschal 2008
Übergangsergebnis		z. B. Rübengeld, Nachzahlung Getreide aus 2006	z. B. Rübengeld, Nachzahlung Getreide aus 2007
steuerliche Behandlung		Übergangsverlust Verteilung auf 7 Jahre	Übergangsgewinn sofort zu versteuern

wirksam werden (z. B. Rübengeld oder „Nachzahlungen“ bei Getreide). Diese zunächst doppelte Besteuerung wird als so genannter Übergangsverlust bezeichnet, und ist auf sieben Jahre gewinnmindernd zu verteilen.

Verringert sich die bewirtschaftete Fläche des Betriebes im Laufe des Jahres 2007, und liegt der Einheitswert zum 31. Dezember unter 65 500 €, dann kann der Gewinn für 2008 wieder nach der Vollpauschalierung festgestellt werden. Nachdem bei der Teilpauschalierung 2007 nur die einnahmewirksamen Vorgänge erfasst wurden, sind etwa auch das Rübengeld und die „Nachzahlungen“ bei Getreide, welche erst 2008 zufließen, in der pauschalen Gewinnermittlung zusätzlich zu berücksichtigen. Es handelt sich um einen so genannten Übergangsgewinn, welcher sofort voll zu versteuern ist.

Durch das Abgehen von der bewährten zweijährigen Übergangsfrist vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart werden betroffene Landwirte benachteiligt. Vor allem für Betriebe, in denen es aus produktionstechnischen oder strukturellen Gründen häufig zu kurzfristigen Änderungen des bewirtschafteten Flächenausmaßes kommt, ist der fristlose Wechsel unverhältnismäßig. Zukünftig müssen deshalb bei jeder Betriebsvergrößerung, welche zu einem Überschreiten der Teilpauschalierungsgrenze führt,

die steuerlichen Konsequenzen mehr als zuvor in die Überlegungen einbezogen werden.

Dienstleistungen bei Nichtlandwirten erstmals geregelt

Die neue Pauschalierungsverordnung enthält erstmals eine Regelung betreffend die Dienstleistungserbringung gegenüber Nichtlandwirten. Sofern das Entgelt beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb überwiegend für die Bereitstellung von Fahrzeugen, Maschinen und Geräten geleistet wird (z. B. Vermietung von Traktor und Gerät an die Maschinenring-Service GmbH), können 50 % der gesamten Einnahmen als pauschale Betriebsausgaben vom Entgelt für die Maschinenbereitstellung abgezogen werden. Auch ein anteiliges Entgelt aus nichtselbständiger Arbeit (z. B. Anstellung beim Maschinenring) zählt dabei zu den gesamten Einnahmen.

Ob die freiwillige Erstellung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorteilhaft ist, muss für den Einzelfall geprüft werden. Auch dies soll ein einfach Beispiel veranschaulichen (Übersicht 3). Ein Landwirt ist bei der Maschinenring-Service GmbH im Winterdienst tätig. Dabei erzielt er aus der Vermietung seines Traktors und der erforderlichen Geräte Einnahmen von 8 000 € (inkl. 12 % USt.).

Seine Arbeitsleistung wird im Rahmen



Für Landwirte, die z. B. beim Maschinenring-Service Winterdienst leisten, enthält die neue Pauschalierung erstmals eine Regelung. Danach können u. a. 50 % der gesamten Einnahmen als pauschale Betriebsausgaben vom Entgelt für die Maschinenbereitstellung abgezogen werden, wenn dieses überwiegend dafür geleistet wird.

eines Dienstverhältnisses, das zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 2000 Euro führt, abgegolten. Zu beachten ist, dass diese Einkünfte je nach Ausmaß der Beschäftigung lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtig sein können. In der hier angestellten Betrachtung geht es jedoch lediglich um die Frage, welche Art der Einkünfteermittlung für die

Maschinenvermietung vorteilhafter ist.

Wird vom zulässigen Pauschalsatz in Höhe von 50 % Gebrauch gemacht, dann kann dieser von der Summe der Einnahmen aus Vermietung und der Arbeitsleistung berechnet werden. Der Abzug dieser pauschalen Betriebsausgaben erfolgt allerdings nur vom Entgelt für die Maschinenvermietung. Dadurch ergeben sich in diesem Beispiel 3000 € als Gewinn.

Alternativ kann auch freiwillig eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellt werden. Dabei dürfen von den Einnahmen aus der Vermietung anteilmäßige Ausgaben für die Maschinen und Geräte abgezogen werden (inkl. USt. bei der Umsatzsteuerpauschalierung). Um die maßgeblichen Nutzungsanteile zu ermitteln, können die gesamten jährlichen

Übers. 3: Beispiel für Dienstleistungen im Maschinenring-Service

1. Betriebsausgaben pauschal	Wert (€)
Vermietung der Maschinen (inkl. 12 % USt)	8000
Bruttobezug aus nichtselbständiger Arbeit	2000
Einnahmen gesamt	10000
pauschaler Betriebsausgabensatz	50 %
Betriebsausgaben	-5000
Einkünfte aus landwirtschaftlichem Nebenerwerb	3000
2. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	
Vermietung der Maschinen (inkl. 12 % USt)	7000
anteilig: Abschreibung	-3124
Versicherung des Traktors	-20
Reparaturen	-550
Treibstoffkosten	-1540
Büro- und Telefon	-65
Einkünfte aus landwirtschaftlichem Nebenerwerb	1702

Übersicht 4: So errechnet sich die steuerliche Abschreibung der Technik im Beispiel

	Einheit	Traktor	Schneepflug	Splitstreuer
Anschaffungskosten	€	62000	8000	4000
Nutzungsdauer	Jahre	10	8	8
Einsatzstunden	h/Jahr	420	110	110
Nutzungsanteil				
Nebenerwerb	%	26,2	100,0	100,0
Abschreibung	€/Jahr	1624	1000	500

Weitere wichtige Änderungen

Neben den angesprochenen Neuerungen sind einige weitere Änderungen zu beachten:

■ Pauschalierte Betriebe, die im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerbes (max. 10 Betten) Zimmervermietung betreiben, haben den Gewinn nun bereits ab dem ersten Bett gesondert zu ermitteln. Dabei kann weiterhin ein pauschaler Ausgabensatz von 50 % der Einnahmen angesetzt werden.

■ Die bisher kontrovers betrachtete Abzugsfähigkeit von Sozialversicherungsbeiträgen für Dienstnehmer im Rahmen der Pauschalierung wurde in der neuen Verordnung definitiv ausgeschlossen.

■ Landwirte, die von einer pauschalen Gewinnermittlungsart freiwillig zur doppelten Buchführung oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wechseln, sind nun fünf Jahre lang von einer neuerlichen Anwendung der Pauschalierungsverordnung ausgeschlossen. Nachdem der bisher jährlich mögliche Wechsel nicht mehr zulässig ist, muss bei Vergleichen deshalb ein Zeitraum von fünf Jahren betrachtet werden.

Dr. Breuer, DI Peyerl

Einsatzstunden in Relation zu den für die Nebentätigkeit aufgewendeten Stunden gesetzt werden. Im Beispiel wird der Traktor 420 Stunden jährlich genutzt, davon fallen 110 Stunden (26,2 %) für den Winterdienst an.

Neben der Abschreibung (Übersicht 4) stellen anteilige Ausgaben für Versicherung, Service und Reparaturen, Treibstoff und Schmiermittel, aber auch Büro- und Telefonkosten abzugsfähige Posten dar. Das Ergebnis der Einnahmen-Ausgaben Rechnung hängt damit entscheidend von den Nutzungsanteilen der Maschinen und Geräte für die Nebentätigkeit ab. In der Beispielkalkulation ist es für den Landwirt vorteilhafter, eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu führen, da der pauschale Betriebsausgabensatz nicht ausreichend hoch ist, um die Ausgaben zu decken.

Fazit

Insgesamt ist zur neuen Pauschalierungsverordnung festzuhalten, dass sich in einigen Bereichen Vorteile ergeben können. Allerdings dürfen aber auch die Verschärfungen nicht außer Acht gelassen werden. Für Landwirte ist es wichtig, im Rahmen der einzelbetrieblichen Steuer- und Betriebsplanung auf die für sie jeweils relevanten Änderungen richtig zu reagieren.