

Altmann, Aloys; Klare, Klaus

Article — Digitized Version

Die Einkommensbesteuerung in der Landwirtschaft

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Altmann, Aloys; Klare, Klaus (1977) : Die Einkommensbesteuerung in der Landwirtschaft, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Verlag Weltarchiv, Hamburg, Vol. 57, Iss. 5, pp. 236-241

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/135069>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Die Einkommensbesteuerung in der Landwirtschaft

Aloys Altmann, Klaus Klare, Braunschweig

Trotz wiederkehrender Kritik und verschiedener gesetzlicher Neuregelungen sind die Grundzüge der Steuerpolitik für die Landwirtschaft seit mehr als 40 Jahren nahezu unverändert geblieben. Der nachstehende Beitrag versucht die Problematik der landwirtschaftlichen Einkommensbesteuerung aus aktuellem Anlaß aufzuzeigen: Grundsätzliche und haushaltspolitische Bedenken haben jüngst zur Konstituierung einer Steuerkommission geführt, deren Gutachten Grundlage einer Neuregelung der Einkommensbesteuerung in der Landwirtschaft werden soll.

Vermindertes Sozialproduktwachstum und unverändert steigende Ansprüche haben zu einer deutlichen Verknappung der öffentlichen Mittel geführt. Um den somit verschärften Verteilungskampf zu mildern, werden alle Möglichkeiten geprüft, zusätzliche Mittel zu beschaffen oder bestehende Ausgaben nach Maßgabe ihrer Zieleffizienz umzuverteilen.

Erneut gerät dabei die Landwirtschaft mit ihrem nicht unbeträchtlichen Anteil an direkten und indirekten Subventionen unter die Rotstifte der Finanzbeamten und in das Kreuzfeuer öffentlicher Kritik. So wollte jüngst der Bundesfinanzminister die zeitlich befristeten landwirtschaftlichen Einkommensteuerprivilegien im Entwurf zum Steueränderungsgesetz 1977 nicht weiter fortschreiben. Nur unter Hinweis auf die zu erwartenden klärenden Aussagen der im Februar konstituierten gemeinsamen Steuerkommission ließ er sich noch einmal durch den Bundesernährungsminister umstimmen¹⁾. Die Berufung einer Steuerkommission war während der Koalitionsverhandlungen be-

schlossen worden, um Grundlagen für eine durchgreifende Neuregelung der Einkommensbesteuerung in der Landwirtschaft zu erarbeiten.

Steuervergünstigungen 1976

„Steuervergünstigungen sind spezielle Ausnahmeregelungen von der allgemeinen Steuernorm, die für die öffentliche Hand zu einer Einnahmeminde- rung führen“²⁾. Der Umfang derartiger Steuervergünstigungen für die Landwirte wird in den Subventionsberichten der Bundesregierung – nach Meinung verschiedener Autoren³⁾ erfahrungsgemäß zu niedrig – für das Jahr 1976 auf 2 527 Mill. DM geschätzt. Neben anderen steuerlichen Vergünstigungen schlagen allein die sechs größten Positionen mit insgesamt fast 97 % aller dort aufgeführten Steuermindereinnahmen im Bereich der Landwirtschaft zu Buche⁴⁾:

	Mill. DM	%
(1) Umsatzsteuer mit Aufwertungs- ausgleich gemäß § 24 Abs. 1 UStG i. V. m. Art 4 AufwAG	1 230	48,7
(2) Gewinnermittlung nach Durch- schnittssätzen gemäß § 13 a Abs. 1 EStG	750	29,7
(3) Freibetrag gemäß § 13 Abs. 3 EStG	195	7,7
(4) Kraftfahrzeugsteuerbefreiung gemäß § 2 Nr. 6 KraftStG	152	6,0
(5) Steuerbefreiung land- und forst- wirtschaftlicher Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine gemäß § 4 Abs. 1 KStG	65	2,6
(6) Sonderabschreibungen gemäß §§ 76–78 EStDV	55	2,2

1) Vgl. AGRA-Europe 13/77, Bonn 1977, Länderberichte, S. 17.

2) 5. Subventionsbericht, BT-Drucksache 7/4203, Bonn 1975, S. 5.

3) Vgl. z. B. H. G. Schlotter: Die finanz- und außenhandels-
politische Landwirtschaftsförderung in der Bundesrepublik
Deutschland. Ausmaß, Struktur und künftige Möglichkeiten, Han-
nover 1964; G. Rügger: Steuerliche Vergünstigungen für die
Landwirtschaft als Mittel der Agrarpolitik (Bochumer Wirtschafts-
wissenschaftliche Studien Nr. 22), Bochum 1976.

4) Eine Systematik der wichtigen Steuervergünstigungen für die
Landwirtschaft bei (1) Einkommen- und Körperschaftsteuer, (2)
Vermögensteuer, (3) Gewerbesteuer, (4) Versicherungssteuer,
(5) Kraftfahrzeugsteuer, (6) Verbrauchssteuer und (7) Umsatz-
steuer findet sich in der Anlage 2 der Subventionsberichte der
Bundesregierung. Vgl. z. B. 5. Subventionsbericht, a. a. O.,
S. 166 ff.

*Dr. sc.agr. Aloys Altmann, 31, und Klaus
Klare, 33, Dipl.-Ing., sind Assistenten des
Instituts für Strukturforschung der Bundes-
forschungsanstalt für Landwirtschaft in
Braunschweig.*

Aus diesen Zahlen geht hervor, daß es sich bei der gegenwärtig umstrittenen, hier zu behandelnden Einkommensbesteuerung um einen mit ca. 40 % aller geschätzten Steuermindereinnahmen (2, 3, 6 u. a.) auch quantitativ bedeutsamen Teilkomplex der steuerlichen Vergünstigungen für die Landwirtschaft handelt.

Das System der Einkommensbesteuerung

Bei der Berechnung der Gewinne aus der Land- und Forstwirtschaft sind grundsätzlich drei Gruppen von steuerpflichtigen Landwirten zu unterscheiden:

Landwirte, die gemäß § 141 AO⁵⁾ verpflichtet sind, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen, und dieser Pflicht nachkommen. Sie ermitteln den Gewinn gem. § 4 EStG⁶⁾ durch Betriebsvermögensvergleich.

Landwirte, die zwar gemäß § 141 AO Bücher führen und jährliche Bestandsaufnahme machen müßten, dieses aber unterlassen. Ihr Gewinn wird vom Finanzamt entweder durch eine Vermögenszuwachsrechnung oder nach betriebswirtschaftlichen Ergebnissen ähnlicher Betriebe oder nach Gewinn-Richtsätzen, wie sie in den Einkommensrundverfügungen der Oberfinanzdirektionen veröffentlicht werden, geschätzt.

Landwirte, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind. Ihr Gewinn wird vom Finanzamt gemäß § 13a EStG nach Durchschnittssätzen ermittelt.

Neben dem gemäß § 13 Abs. 3 EStG gewährten Sonderfreibetrag⁷⁾ in Höhe von 1 200 DM (bei gemeinsamer Veranlagung der Ehegatten 2 400 DM) für landwirtschaftliche Einkünfte, der allen Landwirten zugute kommt, wird in der Öffentlichkeit in jüngster Zeit einmal mehr die Durchführung der Einkommensbesteuerung mit Hilfe der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen heftig kritisiert.

Seit nunmehr ca. 40 Jahren werden die Einkommen aus Land- und Forstwirtschaft des weitaus größten Teils der Landwirte einer Pauschalbesteuerung unterworfen⁸⁾. Bis zum Wirtschaftsjahr 1964/65 war die VOL⁹⁾ maßgeblich. Nachdem der IV. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) in einem Grundsatzurteil vom 5. 11. 1964¹⁰⁾ feststellte, diese

5) Vgl. Abgabenordnung (AO 1977) vom 16. März 1976, in: BGBl., Teil I, 1976, S. 613 ff. Nach § 141 AO besteht für Land- und Forstwirte Buchführungspflicht, wenn sie nach Feststellung der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb jährliche Umsätze von mehr als 360 000 DM, ein land- und forstwirtschaftliches Vermögen von mehr als 100 000 DM oder einen Gewinn von mehr als 15 000 DM im Jahr gehabt haben.

6) Vgl. Einkommensteuergesetz 1975 in der Fassung vom 5. 9. 1974 (EStG 1975), in: BGBl., Teil I, 1974, S. 2166 ff.; nachfolgend als EStG bezeichnet.

Regelung der Einkommensteuer habe besonders im Laufe der letzten Jahre zu einer so erheblichen Begünstigung geführt, daß sie mit den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts im Widerspruch stehe und zugleich einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG darstelle, wurde sie durch die Übergangsregelung des GDL¹¹⁾ ersetzt. Diese Übergangsregelung wurde bis zum Wirtschaftsjahr 1973/74 angewandt, mit geringfügigen Änderungen 1974 im EStG als § 13a eingefügt und ist bis dato trotz massiver Einwände¹²⁾ geltendes Recht.

Die durchgeführten Modifizierungen der gesetzlichen Grundlagen brachten keine grundsätzliche Änderung in der Gewinnermittlung bzw. Einkommensbesteuerung¹³⁾. Wie bei den vorangegangenen Regelungen basiert die Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen auch im § 13a EStG auf dem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes¹⁴⁾ sowie den Wertansätzen für die Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner im Betrieb tätigen Angehörigen.

Berechnungsbeispiel

Nach § 13a Abs. 2 bis 6 EStG setzt sich die Höhe des nach Durchschnittssätzen ermittelten Gewinns aus einem Zwölftel (Wirtschafts-Einheitswert) bzw. einem Achtzehntel (Wohnungs-Einheitswert) des Einheitswertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sowie dem Wertansatz für die Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner im Betrieb tätigen Angehörigen unter Abzug von Schuld-

7) Die Einführung des Sonderfreibetrags geht auf die Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Währung und Finanzen vom 1. 10. 1930 (RGBl., Teil I, 1930, S. 517) zurück. Die Maßnahme sollte seinerzeit zur Milderung der mit der weltweiten Wirtschaftsdepression verbundenen Agrarkrise beitragen. Daß dieser Sonderfreibetrag auch heute noch aufrechterhalten wird, kann ... als das Musterbeispiel einer einmal zugunsten einer bestimmten Gruppe von Steuersubjekten getroffenen Begünstigungsmaßnahme angesehen werden, die nach dem Wegfall ihres Entstehungsgrundes wegen des Druckes der landwirtschaftlichen Interessenvertreter nicht mehr beseitigt worden ist". R. F e c h t : Kritische Untersuchung der Einkommensbesteuerung der deutschen, französischen, US-amerikanischen und britischen Landwirtschaft (Frankfurter Wirtschafts- und sozialwissenschaftliche Studien, H. 25), Berlin 1970, S. 93.

8) Die Zahl der zum Zwecke der Besteuerung buchführenden Betriebe beträgt seit Jahren rund 40 000. Etwa die gleiche Zahl von Betrieben ist buchführungspflichtig, kommt dieser Verpflichtung jedoch nicht nach; der Gewinn dieser Betriebe ist daher zu schätzen. Es bleiben zur Zeit rund 800 000 Betriebe, deren Gewinn nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist. Vgl. G. K u t s c h e r : Gewinnermittlung aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen - Möglichkeiten und Unmöglichkeiten, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A, 1976, Nr. 1-2, S. 7.

9) VOL = Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen vom 2. 6. 1949; ursprüngliche Fassung vom 5. 7. 1935.

10) Vgl. Bundessteuerblatt (BStBl.), Teil III, 1964, S. 601 ff.

11) GDL = Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen vom 15. 9. 1965, in: BGBl., Teil I, 1965, S. 1350 ff.

12) Vgl. z. B. F. N e u m a r k : Grundsätze gerechter und ökonomischer rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 104 ff.

13) Fecht bezeichnet das GDL als ein „getreues Spiegelbild der VOL". R. F e c h t , a. a. O., S. 36.

14) Zur Ermittlung des Einheitswertes vgl. Bewertungsgesetz in der Fassung vom 26. 9. 1974, in: BGBl., Teil I, 1974, § 33 ff.

Tabelle 1
Berechnung des Gewinns aus der Land- und Forstwirtschaft für ausgewählte Betriebsgruppen des Agrarberichts 1977

Daten aus dem Agrarbericht und Wertansätze gemäß § 13a EStG	Einheit	Zuerwerbsbetriebe	Vollerwerbsbetriebe mit einem StBE		
			< 20 000,— DM	20 000,— DM < 50 000,— DM	≥ 50 000,— DM
(1) Landwirtschaftlich genutzte Fläche (LF) insges.	(ha LF)	10,8	11,6	25,5	59,4
(2) Vergleichswert	(DM/ha LF)	1 138,—	1 132,—	1 332,—	1 602,—
(3) (1) · (2) = Ausgangswert (Wirtschaftswert)	(DM/Betr.)	12 290,—	13 131,—	33 966,—	95 159,—
(4) 1/12 des Ausgangswertes	(DM/Betr.)	1 024,—	1 094,—	2 831,—	7 930,—
(5) 1/18 des angenommenen Wohnungswertes ¹⁾	(DM/Betr.)	556,—	833,—	1 111,—	1 389,—
(6) Familien-Voll-Arbeitskräfte (AK) ²⁾	(AK/Betr.)	0,6	0,8	1,4	1,5
(7) von (6) männlich	(AK/Betr.)	0,44	0,61	1,06	1,16
(8) von (6) weiblich	(AK/Betr.)	0,16	0,19	0,34	0,34
(9) Wertansatz für Arbeitsleistung	(DM/Voll-AK)	4 400,—	4 400,—	4 600,—	4 800,—
(10) Wertansatz für männliche AK	(DM/Betr.)	1 936,—	2 684,—	4 876,—	5 568,—
(11) Wertansatz für weibliche AK ³⁾	(DM/Betr.)	704,—	836,—	1 564,—	1 632,—
(12) 1/40 des Ausgangswertes für Betriebsleitung	(DM/Betr.)	307,—	328,—	849,—	2 379,—
(13) Zuschläge für Erträge aus Forst, Gartenbau, Sonderkulturen, Dienstleistungen u. a. ⁴⁾	(DM/Betr.)	0,—	0,—	0,—	0,—
(14) Vereinnahmte Pachtzinsen ⁵⁾	(DM/Betr.)	76,—	77,—	73,—	266,—
(15) Verausgabte Pachtzinsen ⁶⁾	(DM/Betr.)	365,—	283,—	926,—	2 688,—
(16) Schuldzinsen	(DM/Betr.)	1 462,—	836,—	2 480,—	6 333,—
(17) Gewinn nach § 13a EStG ⁷⁾	(DM/Betr.)	2 776,—	4 733,—	7 898,—	10 143,—
(18) Gewinn lt. Buchführungsunterlagen	(DM/Betr.)	11 259,—	15 215,—	36 617,—	72 947,—

Quelle: Materialband (einschl. Buchführungsergebnisse) zum Agrarbericht 1977 der Bundesregierung, BT-Drucksache 8/81, S. 229-231, und eigene Berechnungen.

¹⁾ Die Wohnungswerte beruhen auf Annahmen, da sie im Agrarbericht nicht ausgewiesen werden. ²⁾ Nach § 13a Abs. 4 ist für einen Hektar der Lohnansatz für höchstens 0,07 Voll-AK anzusetzen. Entlohnte AK sind dabei anzurechnen. Da die Höchstzahl an Voll-AK in den Vollerwerbsbetrieben unter 20 000 DM StBE überschritten wurde, mußten die entsprechenden Daten des Agrarberichts geändert werden. ³⁾ Eine Verminderung des Wertansatzes für Arbeitsleistung bei der haushaltsführenden Person wurde nicht vorgenommen, da bei der im Agrarbericht ausgewiesenen betrieblichen Arbeitsleistung von weiblichen Arbeitskräften, die ständig im Betrieb und Haushalt beschäftigt sind, bereits ein Abschlag vorgenommen wurde, der in etwa der in § 13a Abs. 4 EStG vorgesehenen Größenordnung entspricht (vgl. Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten [Hrsg.]: Buchführung der Testbetriebe. Ausführungsanweisung 1974 bzw. 1974/75, Bonn 1974, S. 10). ⁴⁾ Zuschläge nach § 13a Abs. 6 wurden nicht berücksichtigt. Es muß jedoch auf die Ungleichmäßigkeit der Besteuerung von bestimmten landwirtschaftlichen Betrieben hingewiesen werden, die durch diesen Absatz hervorgerufen wird: Reinen Forstbetrieben sowie Weinbau- und Gartenbaubetrieben mit anteiligen Einheitswerten von über 4000 DM kommt die Subventionswirkung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht zugute (vgl. G. Kutschera, a. a. O., S. 12). ⁵⁾ Die vereinnahmten Pachtzinsen wurden um 1/12 des Vergleichswerts der verpachteten landwirtschaftlichen Nutzflächen vermindert (vgl. § 13a Abs. 3 Pkt. 3). ⁶⁾ Die verausgabten Pachtzinsen wurden in Höhe von 1/12 des Ausgangswertes der gepachteten landwirtschaftlichen Nutzflächen berücksichtigt (vgl. § 13a Abs. 5). ⁷⁾ Der Gewinn wurde durch Addition der Zellen 4, 5 sowie 10 bis 14 und Subtraktion der Zeilen 15 und 16 ermittelt.

zinsen, verausgabten Pachtzinsen und bestimmten dauernden Lasten sowie unter Hinzuzählung von Pachterträgen, gegebenenfalls Erträgen aus Sonderkulturen u. a. zusammen.

In der obenstehenden Tabelle werden für Betriebsgruppen mit unterschiedlicher Einkommenskapazität (Maßeinheit: StBE = Standardbetriebs-einkommen) die tatsächlichen, d. h. durch Buchführung ermittelten Gewinne ausgewiesen und in ihrer Höhe mit den sich nach § 13a EStG ergebenden Gewinnen verglichen ¹⁵⁾.

Auch wenn die in Zeile (17) und (18) der Tabelle ausgewiesenen Gewinne nicht direkt vergleichbar sind ¹⁶⁾, kann festgestellt werden, daß die Gewinne laut Buchführung in allen Betrieben weit höher liegen als die nach § 13a EStG ermittelten

¹⁵⁾ Zugrunde gelegt wurden die Buchführungsergebnisse aus dem Agrarbericht 1977. Vgl. Materialband (einschl. Buchführungsergebnisse) zum Agrarbericht 1977 der Bundesregierung, BT-Drucksache 8/81, S. 229-231.

¹⁶⁾ Die den Agrarberichten zugrunde liegenden Buchführungsergebnisse der Testbetriebe unterscheiden sich von den für steuerliche Zwecke verwendeten Buchführungsergebnissen u. a. durch unterschiedliche Wertansätze in der Bilanz. Die Auswirkungen dieser Unterschiede können jedoch im Hinblick auf die hier zu treffenden Aussagen vernachlässigt werden.

und daß die Differenz der Gewinnhöhe mit zunehmender Einkommenskapazität der Betriebe größer wird.

Aus den Ergebnissen lassen sich steuerliche Auswirkungen der Gewinnermittlung nach § 13a EStG ableiten:

Unter Berücksichtigung des landwirtschaftlichen Freibetrages nach § 13 Abs. 3 EStG ergibt sich, daß nichtbuchführungspflichtige Vollerwerbsbetriebe unter 50 000 DM StBE in der Regel keine Einkommensteuer zu zahlen haben. Entsprechendes gilt für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei Zuerwerbsbetrieben und bei den hier aus Platzgründen nicht aufgeführten Nebenerwerbsbetrieben ¹⁷⁾.

Da Zuerwerbs- und Nebenerwerbsbetriebe (definitionsgemäß) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus anderer Erwerbstätigkeit ha-

¹⁷⁾ Bei Vollerwerbsbetrieben besteht das Erwerbseinkommen des Betriebsinhabers zu weniger als 10 % aus außerbetrieblichem Erwerbseinkommen, bei Zuerwerbsbetrieben zu mindestens 10, aber weniger als 50 % und bei Nebenerwerbsbetrieben zu mindestens 50 %. Vgl. Agrarbericht 1977. Agrar- und ernährungspolitischer Bericht der Bundesregierung, BT-Drucksache 8/80, S. 20 f.

ben, können die Einkommensteuerersparnisse durch Nicht-Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aufgrund der Steuerprogression beträchtlich sein.

Für Vollerwerbsbetriebe unter 20 000 DM StBE, die buchführungspflichtig sind und Gewinne von ca. 15 000 DM versteuern müssen, sind die zu zahlenden Einkommensteuern gering. Es ist realistisch, davon auszugehen, daß neben den Kosten für Buchführung im Durchschnitt Einkommensteuern in Höhe von unter 1000 DM zu entrichten sind, da der Gewinn vor allem durch den Sonderfreibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG sowie soziale Beiträge (z. B. Altenteilslasten, Beiträge zur Alterskasse, zur Krankenkassenversicherung sowie gegebenenfalls zur Renten- und Lebensversicherung) erheblich vermindert wird.

Für Vollerwerbsbetriebe mit 20 000 bis 50 000 DM StBE, die buchführungspflichtig sind und Gewinne von ca. 35 000 DM versteuern müssen, sind neben den Buchführungskosten trotz Minderung des Gewinns durch den Sonderfreibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG, soziale Beiträge u. ä. im Durchschnitt Einkommensteuern in Höhe von mehreren tausend DM aufzubringen.

Bei Betrieben mit 50 000 DM StBE und mehr muß in vielen Fällen Buchführungspflicht angenommen werden, weil hierzu bereits das Überschreiten einer der durch § 141 der AO 1977 festgesetzten Grenzen ausreicht. Soweit keine Buchführungspflicht besteht, ist die steuerliche Begünstigung dieser Betriebe am größten.

Kritische Anmerkungen

Grundsätzlich ist zu kritisieren, daß bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht – dem Ziel der Einkommensbesteuerung entsprechend – der tatsächliche in der vergangenen Wirtschaftsperiode von einem Betriebsinhaber erzielte Gewinn erfaßt wird (Voraussetzung hierfür wäre eine ordnungsgemäße Buchführung, die dem Landwirt u. a. wegen der täglichen Belastung mit schwerer körperlicher Arbeit offensichtlich heute wie früher nicht zugemutet wird). Die praktizierte Anwendung von Durchschnittssätzen kann nach dem Grundsatzurteil des BFH jedoch in Kauf genommen werden, sofern diese Sätze „so bemessen sind, daß sie bei dem Durchschnitt einer Anzahl von Jahren im großen und ganzen zu einer zutreffenden Erfassung der landwirtschaftlichen Gewinne führen“¹⁸⁾. Dieser Sachverhalt trifft jedoch nicht zu. Ohne hier auf Einzelheiten eingehen zu können, muß festgestellt werden, daß der

¹⁸⁾ Diese Auffassung des BFH basiert auf der sogenannten „typischen Betrachtungsweise“, nach der „der Grundsatz der individuellen Gleichmäßigkeit der Besteuerung . . . hinter dem Grundsatz der generellen Gleichmäßigkeit zurück(tritt)“. BStBl., a. a. O., S. 605.

Einheitswert und auch der Wertansatz der Arbeitsleistung in ihrer derzeitigen Höhe grundsätzlich nicht geeignet sind, der Realität auch nur annähernd zu entsprechen, da beide im Verhältnis zu den wirklichen (Ertrags-)Werten zu niedrig festgesetzt worden sind¹⁹⁾.

Der wesentlichste Grund hierfür ist darin zu sehen, daß die zum 1. 1. 1964 festgelegten und zum 1. 1. 1974 erstmals bei der Besteuerung angewandten Einheitswerte (bis zum Wirtschaftsjahr 1964/65 war es die Einheitsbewertung vom 1. 1. 1935 (!), danach eine Übergangsregelung) infolge des Drucks landwirtschaftlicher Interessenvertreter – politisch durchaus beabsichtigt – zu niedrig angesetzt wurden²⁰⁾. So sind die vom Bewertungsbeirat beim Bundesfinanzministerium vorgeschlagenen Ertragswerte nach Intervention des am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Ernährungsausschusses in etwa halbiert worden²¹⁾. Die Argumente des Ernährungsausschusses – nicht voll übersehbare Auswirkungen der Eingliederung der Landwirtschaft in die EWG, Ungewißheit über die zukünftige Ertragsentwicklung sowie die zwar vorhandenen, aber nicht mit Gewißheit langfristig gewährten Subventionen – lassen auf eine gewollte Subventionierung der GDL-Landwirte schließen.

Absichten

Die aufgezeigten Vergünstigungen für die Einkommensbesteuerung in der Landwirtschaft werden als Teil einer Steuerpolitik gesehen, die nach dem Landwirtschaftsgesetz von 1955 neben der Handels-, Kredit- und Preispolitik der Landwirtschaft helfen soll, „die für sie bestehenden naturbedingten und wirtschaftlichen Nachteile gegenüber anderen Wirtschaftsbereichen auszugleichen und ihre Produktivität zu steigern“²²⁾. Als „Anpassungshilfen“ sollen sie Beiträge zu folgenden agrar- und steuerpolitischen Zielen liefern²³⁾:

Die Produktivität der Landwirtschaft durch Modernisierung, Rationalisierung und bestmöglichen

¹⁹⁾ Auf einige in der Literatur vorhandene (aufgrund von Berechnungsfehlern bei Rüger nur in der Tendenz richtige) Berechnungen sei hingewiesen. Vgl. z. B. R. F e c h t, a. a. O.; G. K u t s c h e r, a. a. O.; G. R ü g e r, a. a. O. Weiterhin sei auf einen grundlegenden Beitrag von Köhne verwiesen, der sich mit der Notwendigkeit und den Möglichkeiten einer Reform der landwirtschaftlichen Einheitsbewertung befaßt. Vgl. M. K ö h n e: Überlegungen zu einer Reform der landwirtschaftlichen Einheitsbewertung, in: Agrarwirtschaft, H. 4, 1977, S. 116-124.

²⁰⁾ Außerdem wird das ständige Auseinanderlaufen von tatsächlichen Gewinnen und Durchschnittsgewinnen durch das starre Festhalten an den Durchschnittssätzen für eine zu lange Reihe von Jahren bei gleichzeitigem erheblichem Anstieg der tatsächlichen Gewinne forciert. Vgl. G. K u t s c h e r, a. a. O., S. 9.

²¹⁾ Vgl. Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, BT-Drucksache zu IV/3508, S. 4.

²²⁾ § 1 LwG. BGBl. 1955 I, S. 565.

²³⁾ Vgl. die Subventionsberichte der Bundesregierung verschiedener Jahrgänge, in denen die Finanzhilfen und Steuervergünstigungen jeweils nach Erhaltungs-, Anpassungs-, Produktivitäts- und sonstigen Hilfen klassifiziert sein müssen.

Einsatz der Produktionsfaktoren (Strukturanpassung) zu steigern (Wachstumsziel);

dadurch der landwirtschaftlichen Bevölkerung eine angemessene Lebenshaltung zu gewährleisten (Gerechtigkeitsziel);

der Mehrzahl der Landwirte eine Buchführungspflicht zu ersparen;

den Verwaltungsaufwand in Grenzen zu halten.

Soll die Einkommensbesteuerung in der Landwirtschaft den aufgezeigten finanz-, wirtschafts- und sozialpolitischen Funktionen entsprechen und technisch rationell funktionieren, muß sie teilweise bereits angeklungenen grundsätzlichen, ökonomischen, haushaltspolitischen und steuertechnischen Prinzipien genügen²⁴⁾.

Grundsätzliche Gesichtspunkte

Die Minderbesteuerung der landwirtschaftlichen Einkünfte – sofern diese nicht gar vollständig außerhalb des einkommensteuerlichen Zugriffs bleiben – wird, wie bereits erläutert, gemeinhin und durch richterliches Urteil als ein Verstoß gegen das unumstrittene Postulat der Allgemeinheit²⁵⁾, Gleichmäßigkeit²⁶⁾ und Verhältnismäßigkeit²⁷⁾ der Besteuerung gewertet, da sie zu intersektoralen und in ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung auch intrasektoralen Ungerechtigkeiten führt.

Das Abweichen der Einkommensbesteuerung in der Landwirtschaft vom Prinzip der Steuergerechtigkeit wird indes kaum bestritten, sondern von seinen Befürwortern mit wirtschaftspolitischen und steuertechnischen Argumenten verteidigt: Die strukturelle Anpassung der Landwirtschaft mit dem zwingenden Ersatz von Arbeit durch Kapital sei bei der geringen Entlohnung der in der Landwirtschaft eingesetzten Produktionsfaktoren nur durch sektorale Umverteilung und unter Entlastung der ohnehin vielfach überforderten Landwirte von einer steuerlichen Buchführung erreichbar²⁸⁾.

Die intersektoralen Verteilungswirkungen der Einkommensbesteuerung sind als verdeckte Subventionierung der Landwirtschaft also durchaus beabsichtigt. Diese Form der Subventionierung ist

²⁴⁾ Vgl. F. Neumark, a. a. O., S. 45.

²⁵⁾ 1961 wurden z. B. nur ca. 20 % aller landwirtschaftlichen Einkünfte zur Einkommensteuer veranlagt und nur jeder neunte Voll- und Zuerwerbsbetrieb zur Einkommensteuerzahlung herangezogen. Vgl. R. Fecht, a. a. O., S. 144.

²⁶⁾ Die a priori sektoralen Begünstigungscharakter tragenden Durchschnittssätze für die landwirtschaftlichen Betriebe stellen eine, gemessen an praktikablen Alternativen, unzureichende Annäherung an den tatsächlichen Betriebsgewinn dar. Vgl. R. Fecht, a. a. O., S. 131, und eigene Berechnungsbeispiele.

²⁷⁾ Das GDL führt zu intrasektoralen Unverhältnismäßigkeiten, indem es mittlere und größere nichtbuchführende Betriebe gegenüber kleinen und buchführenden begünstigt. Vgl. ebenda, S. 104 f., und eigene Berechnungsbeispiele.

²⁸⁾ Vgl. entsprechende Äußerungen des Bundesernährungsministers, abgedruckt in: AGRA-Europa 12/77, Bonn 1977, Länderberichte, S. 2 f.

nicht unumstritten, wie noch zu zeigen sein wird; begründet wird sie im allgemeinen mit einer ähnlichen Vorgehensweise anderer (EG-)Staaten und damit, daß Steuer- und Sozialpolitik aufgrund ihrer Ausnahme von der gemeinsamen EG-Agrarpolitik als letzte Freifelder für nationale Subventionszahlungen verbleiben.

Ökonomische Gesichtspunkte

Häufig weniger Beachtung, trotz gradueller Verbesserungen des § 13a EStG gegenüber der VOL jedoch nach wie vor erhebliche Bedeutung, kommt den offensichtlich nicht beabsichtigten intrasektoralen Verteilungswirkungen zu. Sie entstehen durch unterschiedliche Besteuerung sonst gleicher Betriebe und durch systembedingte Benachteiligung einkommensschwächerer gegenüber einkommensstärkeren nichtbuchführenden Betrieben²⁹⁾. Auch die abrupte Abhebung der buchführenden von größeren nichtbuchführenden Betrieben ist wirtschafts- und sozialpolitisch nicht begründbar und wohl kaum beabsichtigt.

Derartige zwar intersektoral, gewiß aber nicht intrasektoral erwünschten Verteilungswirkungen schlagen sich ambivalent in der Faktorallokation nieder: Die Tendenz, Großbetriebe stärker zu fördern, wirkt wachstumssteigernd. Insgesamt allerdings haben pauschale Einkommensteuervergünstigungen allokatshemmende (Signal-)Wirkungen; sie stellen eine zusätzliche, ansonsten nicht realisierbare Faktorentlohnung dar, so daß unabhängig von der Höhe der tatsächlichen individuellen Opportunitätskosten die ohnehin unzureichende Mobilitätsbereitschaft der landwirtschaftlichen Produktionsfaktoren weiter vermindert wird.

In der gegenwärtig regional und strukturell undifferenzierten Form behindern die Einkommensteuervergünstigungen für die Landwirtschaft mit Ausnahme der an mobilitäts- und wachstumsförderndes Verhalten gekoppelten Veräußerungs- und Abschreibungsvorteile die für das Wirtschaftswachstum erforderliche Wanderung der knappen Produktionsfaktoren an den Ort ihrer (unter Wettbewerbsverhältnissen) höchsten Grenzproduktivität. Die Durchschnittssatzgewinnermittlung führt außerdem – ebenfalls wettbewerbsverzerrend – durch selektive Besteuerung bestimmter Produktionsfaktoren (Boden, Arbeit) zu einer einseitigen Begünstigung des Kapitaleinsatzes (Maschinen, Gebäude, Vieh innerhalb bestimmter Grenzen).

Haushaltspolitische Gesichtspunkte

Der Staat verzichtet infolge der Steuervergünstigungen für die Landwirtschaft auf mögliche Einnahmen, deren Höhe jedoch nicht ex ante ermit-

²⁹⁾ Vgl. dazu G. Kutscher, a. a. O., S. 9 und 12.

Reformvorschläge

telt werden kann. Auch weiß man nicht, wer letztlich die aus Steuervergünstigungen resultierenden finanziellen Lasten trägt. Deshalb und da weder in der VOL noch im § 13a EStG ein entsprechender ausdrücklicher Ausspruch des Gesetzgebers vorliegt, ist eine derartige verdeckte Subventionierung letztlich nicht mit den fiskalisch-budgetären Prinzipien vereinbar³⁰⁾.

Wenn zusätzlich zu den bereits gezahlten offenen Subventionen eine weitere Subventionierung des Agrarsektors für wirtschafts- und agrarpolitisch sinnvoll gehalten wird, wäre es aus haushaltspolitischer Sicht angebracht, das Einkommensteuerprivileg der Landwirtschaft abzuschaffen und zur offenen Subventionierung überzugehen, deren EG-konforme bzw. -einheitliche Ausgestaltung dann erforderlich und gewiß schwierig wäre. Zumindest bedürfte eine offene Alternative einer bewußten, quantifizierten politischen Willensäußerung und entsprechender parlamentarischer Kontrolle³¹⁾.

Steuertechnische Gesichtspunkte

Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, wie sie den nichtbuchführungspflichtigen Landwirten zugestanden wird, wird mit Unzumutbarkeit der „normalen“ Gewinnermittlung für das Gros der Landwirte sowie mit Verwaltungsvereinfachung begründet. Tatsächlich sind die Landwirte überwiegend nicht bereit und die Finanzverwaltungen ebensowenig interessiert, der Besteuerung aller landwirtschaftlichen Voll-, Zu- und Nebenerwerbsbetriebe eine Buchführung zugrunde zu legen. Aus dem weitgehenden Verzicht auf steuerliche Aufzeichnungen ergeben sich aber fehlende Anreize für eine betriebsinterne Buchführung mit der Folge weiterer Allokationsverluste aufgrund suboptimaler Durchleuchtung und Planung des Einzelbetriebes.

Unabhängig davon, daß eine wie auch immer gestaltete Vereinfachung nicht zu den festgestellten extremen Mißverhältnissen in der Besteuerung führen dürfte, haben beide Argumente (Zumutbarkeit und Verwaltungsaufwand) auch für durchweg aufzeichnungspflichtige und überwiegend buchführende Einzelhändler, Handwerker sowie kleine und mittlere gewerbliche Unternehmen Geltung. In diesem Bereich ist für nichtbuchführende Betriebe mit relativ geringem einzelbetrieblichen und finanztechnischen Aufwand eine stärker betriebsindividuell ausgerichtete und damit gerechtere Richtsatzbesteuerung als die Durchschnittsgewinnermittlung in der Landwirtschaft möglich³²⁾.

³⁰⁾ Vgl. R. Fecht, a. a. O., S. 157 f.

³¹⁾ Ähnliche Forderungen sind schon verschiedentlich erhoben worden, z. B. von H. Haller: Die Steuern, Tübingen 1964, S. 276, und R. Fecht, a. a. O., S. 158.

³²⁾ Vgl. R. Fecht, a. a. O., S. 124 ff.

Die kurze Diskussion der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft hat grundsätzliche, ökonomische und haushaltspolitische Bedenken gegen das gegenwärtige System bestätigt. Ausgehend von der wiederholt vorgetragenen Kritik bieten sich verschiedene Ansätze einer Reform, die sich neben dem Vorschlag einer Abschaffung der Sonderfreibeträge nach § 13 Abs. 3 EStG unter Beibehaltung der auch in anderen Wirtschaftsbereichen in ähnlicher Form üblichen Vergünstigungen nach §§ 76–78 und § 14 EStG besonders einer Neuregelung der Durchschnittssatzbesteuerung zuzuwenden hätte.

Sollte eine grundlegende Reform des Besteuerungsmodus nicht durchsetzbar sein, sind im Rahmen des gegenwärtigen Systems der Durchschnittssatzbesteuerung im Interesse einer realitätsnäheren Gewinnermittlung zunächst in kürzeren, regelmäßigen Zeitabständen wertmäßige Anpassungen der Pauschbeträge vorzunehmen. Auch sollten die Finanzverwaltungen die bestehenden gesetzlichen Möglichkeiten restriktiver als bisher ausschöpfen.

Aus den gleichen Gründen – betriebswirtschaftlicher Planung und Kontrolle sowie größtmöglicher Steuergerechtigkeit – wäre eine Ausdehnung der Buchführungspflicht, möglicherweise unter Vereinfachung des Verfahrens, vorteilhafter. Die Besteuerung der weiterhin nichtbuchführenden Landwirte müßte dann zusätzlich zu dem bestehenden Einführungszuschuß Anreize zur Buchführung beinhalten, um sukzessiv möglichst viele Landwirte gerecht nach ihren tatsächlichen Gewinnen besteuern zu können.

Die Einführung einer generellen Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Buchführung wird sich allerdings kaum für alle Landwirte – besonders nicht für Klein- und Nebenerwerbslandwirte – durchsetzen lassen, zumal auch die Finanzverwaltungen aus Kosten-Ertragsgesichtspunkten auf eine vereinfachte Gewinnermittlung für diese Betriebsgruppen drängen werden. Dann gilt es, die Durchschnittssatzbesteuerung stärker als bisher an den tatsächlichen Betriebsgewinnen auszurichten. Dazu existieren seit langem Vorschläge³³⁾ für Gewinnermittlungen mit Hilfe von Richtsätzen, die aus „normalisierten“ Testbetrieben abzuleiten wären. Zur betriebsindividuellen „Entnormalisierung“ dieser Richtsätze in möglichst wirklichkeitsnahe Gewinnansätze sind allerdings bestimmte (Teil-)Aufzeichnungen unumgänglich, den Landwirten jedoch wohl auch zumutbar.

³³⁾ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Organische Steuerreform, Bonn 1953, S. 33, und Gutachten zur Reform der direkten Steuern in der BRD (Heft 9 der Schriftenreihe des BMF), Bonn 1967.