

Klare, Klaus; Neander, Eckhart

**Article — Digitized Version**

## Vorschläge zur Reform der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft

Wirtschaftsdienst

*Suggested Citation:* Klare, Klaus; Neander, Eckhart (1979) : Vorschläge zur Reform der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Verlag Weltarchiv, Hamburg, Vol. 59, Iss. 8, pp. 374-380

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/135346>

**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.*

## AGRARPOLITIK

# Vorschläge zur Reform der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft

Klaus Klare, Eckhart Neander, Göttingen

**Im Juni wurde nach Verhandlungen auf höchster Ebene ein vom Bundesministerium der Finanzen und vom Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten getragener „Ressortentwurf“ zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft vorgelegt. Wie soll nun danach die Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft aussehen?**

Zu den der deutschen Landwirtschaft gewährten staatlichen Subventionen zählen neben umfangreichen Finanzhilfen bekanntlich auch diverse Steuerbegünstigungen. Die 1977 von den Bundesministern der Finanzen (BMF) und für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (BML) eingesetzte Kommission zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft hat allein den Ausfall an Einkommensteuern für 1975 auf knapp 2 Mrd. DM geschätzt<sup>1</sup>. Dieser Steuerausfall resultiert größtenteils aus der in § 13a Einkommensteuergesetz (EStG) verankerten Bestimmung, wonach der Einkommensbesteuerung nicht buchführungspflichtiger Land- und Forstwirte nach sogenannten „Durchschnittssätzen“ errechnete fiktive Gewinne zugrunde gelegt werden, die teilweise erheblich unter den tatsächlich erzielten Gewinnen liegen.

Wie das Anfang 1978 vorgelegte Gutachten der Kommission deutlich macht, beinhaltet diese Sonderregelung nicht nur eine einseitige Begünstigung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gegenüber anderen Einkunftsarten, sondern führt darüber hinaus aufgrund der höchst unterschiedlichen Möglichkeiten ihrer Inanspruchnahme auch zu erheblichen Ungleichheiten der steuerlichen Erfassung und Belastung der Einkommen innerhalb der Landwirtschaft. Damit verstößt sie gegen die grundsätzlichen Postulate der Allgemeinheit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung. Überdies zeitigt sie Wirkungen, die den Zielen der staatlichen Agrarpolitik hinsichtlich der Einkommensverteilung und der strukturellen Anpassung in der Landwirtschaft teilweise zuwiderlaufen<sup>2</sup>.

Da die Ergebnisse des Gutachtens in der Öffentlichkeit ein breites Echo fanden, dem sich auch die berufsständische Vertretung der Landwirte nicht gänzlich verschließen konnte, ließ sich eine grundlegende Reform der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft nun nicht mehr beliebig hinauszögern. Die vom zuständigen BMF vorgelegten Vorschläge fanden allerdings zunächst nicht die Zustimmung des BML. Zwar war man sich über die bei einer Neuregelung anzustrebenden Ziele im Prinzip einig: Einerseits galt es, eine gerechtere steuerliche Erfassung und Belastung der Einkommen innerhalb der Landwirtschaft zu erreichen und die Transparenz steuerlicher Vergünstigungen zu erhöhen; andererseits sollten nachteilige Rückwirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Landwirtschaft gegenüber den ebenfalls, wenn auch nach Art und Umfang unterschiedlich steuerlich privilegierten Landwirtschaften der EG-Partnerstaaten vermieden, selbständige Existenzen und ein breitgestreutes Eigentum erhalten und aus einer Neuregelung resultierende Belastungssprünge abgemildert werden<sup>3</sup>.

Unterschiede in den Auffassungen bestanden jedoch vor allem hinsichtlich

der Festlegung der Grenze für die Buchführungspflicht und der Art der Gewinnermittlung bei den auch nach der Reform nicht buchführungspflichtigen Landwirten sowie

der Höhe der künftigen einkommensteuerlichen Gesamtbelastung der Landwirtschaft<sup>4</sup>.

---

*Prof. Dr.sc.agr. Eckhart Neander, 45, ist Leiter des Instituts für Strukturforschung der Bundesforschungsanstalt für Landwirtschaft in Braunschweig-Völkenrode. Klaus Klare, 35, Dipl. Ing.agr., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Strukturforschung.*

<sup>1</sup> Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 24, Bonn 1978, S. 27 ff.

<sup>2</sup> Vgl. Gutachten . . . , a.a.O., S 58 ff.

<sup>3</sup> Vgl. Ressortentwurf zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung, in: Agra-Europe, Nr. 26/79 v. 2. 7. 1979, Dokumentation, S. 8.

<sup>4</sup> Vgl. Ertls Reformkonzept zur Einkommensbesteuerung, in: Agra-Europe, Nr. 15/79 v. 17. 4. 1979, Länderberichte, S. 1-4.

Erst Verhandlungen auf höchster Ebene führten im Juni dieses Jahres zur Vorlage eines von beiden Ministerien getragenen „Ressortentwurfs“<sup>5</sup>.

Im folgenden sollen zunächst die wichtigsten in diesem „Ressortentwurf“ enthaltenen Vorschläge zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft dargestellt und mit den derzeit gültigen Bestimmungen sowie mit den Vorschlägen des „Gutachtens zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft“ verglichen werden. Danach werden einige sich abzeichnende Auswirkungen dieser Vorschläge aufgezeigt und kritisch gewürdigt.

### Buchführungspflicht

Zur Führung von Büchern und regelmäßigen Erstellung von Abschlüssen sind gegenwärtig nach § 141, Abs. 1 Abgabenordnung (AO) Land- und Forstwirte verpflichtet, die

- Umsätze von mehr als 360 000 DM im Kalenderjahr oder
- ein land- und forstwirtschaftliches Vermögen von mehr als 100 000 DM oder
- einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 15 000 DM im Kalenderjahr

gehabt haben. Gewerbliche Unternehmer sind hingegen erst bei einem Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 24 000 DM im Wirtschaftsjahr buchführungspflichtig.

Das „Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft“ von 1978 schlägt eine Anhebung der Schwelle zur Buchführungspflicht für Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft – in Angleichung an die Gewinne aus Gewerbebetrieb – auf 24 000 DM vor<sup>6</sup>.

Der „Ressortentwurf“ des BMF sieht demgegenüber vor, die Buchführungspflichtgrenze nach der Höhe des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens durch eine solche nach dem „Wirtschaftswert“ der selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen gemäß § 46 Bewertungsgesetz (BewG) in Höhe von 40 000 DM zu ersetzen und zugleich die Grenze des Gewinns aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft einheitlich auf 36 000 DM anzuheben<sup>7</sup>.

Bei Landwirten, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig

Abschlüsse zu machen, werden Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft wie allgemein üblich auf der Grundlage der vorgelegten Buchführungsergebnisse durch Vermögensvergleich gemäß § 4, Abs. 1 EStG ermittelt. Kommen die betreffenden Landwirte ihrer Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Führung und/oder Vorlage von Büchern nicht nach, so werden ihre Gewinne von der Finanzverwaltung geschätzt. Diese Regelung soll durch den vorliegenden „Ressortentwurf“ keine Änderung erfahren. Daß zur Schätzung der Gewinne buchführungspflichtiger, aber nicht buchführender Landwirte möglichst einheitliche, an den tatsächlichen Gewinnen buchführender Betriebe orientierte Verfahren angewandt werden sollten, um mögliche Einkommensvorteile aus der Nichterfüllung der Buchführungspflicht auszuschließen, bedarf keiner besonderen Erwähnung.

### Gewinnermittlung

Bei nicht buchführungspflichtigen Landwirten erfolgt die Ermittlung von Gewinnen aus Land- und Forstwirtschaft gegenwärtig weit überwiegend nach sogenannten „Durchschnittssätzen“ gemäß § 13a EStG. Diese Durchschnittssätze sind zur Zeit so bemessen, daß die tatsächlich erzielten Gewinne in erheblichem, wenn auch zwischen Betriebsgrößen, -systemen und -standorten höchst unterschiedlichem Maße unterschätzt werden. Das „Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft“ von 1978 enthält diesbezüglich zwei alternative Reformvorschläge. Vorschlag A zielt darauf ab, die Sonderregelung des § 13a EStG vollständig und ersatzlos zu streichen und zur Gewinnermittlung bei allen nicht buchführungspflichtigen Landwirten wie in anderen Wirtschaftsbereichen auch den Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gemäß § 4, Abs. 3 EStG heranzuziehen. Vorschlag B nimmt hiervon solche Landwirte aus, deren Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft voraussichtlich unter 8000 bis 12 000 DM bleiben; bei dieser Gruppe soll – allerdings nur auf Antrag und zeitlich befristet – die Gewinnermittlung anhand von sogenannten „Richtsätzen“ erfolgen, die sich stärker als die derzeit verwendeten Durchschnittssätze an der tatsächlichen Einkommenskapazität der betreffenden Betriebe orientieren und mit Hilfe von Buchführungsergebnissen buchführender Betriebe laufend aktualisiert werden sollen<sup>8</sup>.

Nach dem „Ressortentwurf“ des BMF soll die Gewinnermittlung bei nicht buchführungspflichtigen Landwirten nach Durchschnittssätzen zwar grundsätzlich beibehalten werden, jedoch zwei wesentliche Änderungen erfahren:

<sup>5</sup> Vgl. Ressortentwurf . . . , a.a.O., S. 1-15.

<sup>6</sup> Vgl. Gutachten . . . , a.a.O., S. 78 ff. u. 90 ff.

<sup>7</sup> Vgl. Ressortentwurf . . . , a.a.O., S. 7.

<sup>8</sup> Vgl. Gutachten . . . , a.a.O., S. 65 ff., 78 ff. u. 90 ff.

□ Während bisher alle nicht buchführungspflichtigen Landwirte in den Genuß dieser vorteilhaften Art der Gewinnermittlung kommen, deren selbstbewirtschaftete Flächen gemäß § 34, Abs. 2 BewG landwirtschaftlich genutzt werden oder – soweit sie forstlich, Weinbaulich, gärtnerisch oder anderweitig genutzt werden – einen „Vergleichswert“ von insgesamt 4000 DM nicht überschreiten, soll die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nunmehr auf solche nicht buchführungspflichtigen Landwirte beschränkt bleiben, deren selbstbewirtschaftete Flächen ausschließlich landwirtschaftlich genutzt werden und einen „Ausgangswert“<sup>9</sup> von mehr als 0 DM, jedoch nicht mehr als 25 000 DM aufweisen und deren Tierbestände 3 Vieheinheiten (VE) je ha regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Fläche nicht überschreiten. Für andere als landwirtschaftliche – also insbesondere forstliche, Weinbauliche und Gartenbauliche – Nutzungen der selbstbewirtschafteten Flächen sowie für Betriebe, in denen die Tierbestände 3 VE je ha landwirtschaftlich genutzte Fläche überschreiten, sollen hingegen die Gewinne künftig als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gemäß § 4, Abs. 3 EStG ermittelt werden. Die betreffenden Landwirte würden somit, sofern sie nicht ohnehin buchführungspflichtig im Sinne des § 141, Abs. 1 AO werden, entsprechende Aufzeichnungen vorlegen müssen<sup>10</sup>.

#### Bemessung der Steuerschuld

□ Die Errechnung der „Durchschnittssatzgewinne“ erfolgt gegenwärtig durch Addition eines „Grundbetrages“, des Wertes der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner im Betrieb tätigen Angehörigen, der vereinnahmten Pachtzinsen sowie des Nutzungswertes der Wohnung des Betriebsinhabers und nach Abzug der verausgabten Pachtzinsen in bestimmter maximaler Höhe sowie der Schuldzinsen und dauernden Lasten in voller Höhe, soweit sie Betriebsausgaben darstellen. An dieser Berechnungsart soll zwar nichts grundlegend geändert werden, doch sieht der „Ressortentwurf“ für die wichtigsten Elemente eine kräftige Erhöhung der Wertansätze vor. So sollen der Grundbetrag von bisher  $\frac{1}{12}$  auf  $\frac{1}{6}$  des Ausgangswerts, der Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner im Betrieb beschäftigten Angehörigen für deren körperliche Mitarbeit von – je nach Höhe des Ausgangswertes – 4400 bis 4800 DM auf 10 000 bis 12 000 DM und für die Betriebsleitung von 2,5 auf

5 % des Ausgangswerts, andererseits aber auch der Höchstbetrag der verausgabten Pachtzinsen von  $\frac{1}{12}$  auf  $\frac{1}{6}$  des Ausgangswerts angehoben werden. Ferner ist vorgesehen, die Wertansätze für den Grundbetrag und die Arbeitsleistung künftig der Veränderung der tatsächlich im Durchschnitt erzielten Gewinne vergleichbarer Betriebe durch Rechtsverordnung verhältnismäßig anzupassen<sup>11</sup>.

Gegenwärtig wird nach § 13, Abs. 3 EStG auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ein Freibetrag von 1200 DM, bei zusammen veranlagten Ehegatten von 2400 DM gewährt. Das „Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft“ von 1978 sieht die Gewährung von Freibeträgen für die Land- und Forstwirtschaft unter bestimmten Voraussetzungen als zu rechtfertigen an, enthält allerdings keine konkreten Empfehlungen zur Höhe dieser Freibeträge; doch wird eine einkommensabhängige wie zeitliche Degression in Erwägung gezogen<sup>12</sup>.

Der „Ressortentwurf“ des BMF schlägt eine Erhöhung des Freibetrags nach § 13, Abs. 3 EStG auf 2000 DM, bei Zusammenveranlagung auf 4000 DM vor. Der Freibetrag soll allerdings nur auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bis zur Höhe von 50 000 bzw. 100 000 DM gewährt und bei Einkünften von 60 000 bzw. 120 000 DM auf 0 DM abgebaut werden<sup>13</sup>. Über die Gewährung dieses Freibetrags hinaus sieht der „Ressortentwurf“ eine in § 34e EStG neu einzuführende Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer auf Gewinne aus land- und forstwirtschaftlichem Betrieb um bis zu 2000 DM vor, sofern diese Gewinne nicht nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG ermittelt worden sind<sup>14</sup>.

#### Betriebeverteilung nach Gewinnermittlungsarten

Nach der derzeit geltenden Regelung erfolgt die steuerliche Gewinnermittlung für die überwiegende Mehrzahl aller landwirtschaftlichen Voll-, Zu- und Nebenerwerbsbetriebe nach Durchschnittssätzen. Selbst für zahlreiche Vollerwerbsbetriebe, die ein Einkommenspotential von 50 000 DM Standardbetriebseinkommen<sup>15</sup> und mehr aufweisen, ist die Anwendung dieser Art der Gewinnermittlung zulässig, da die Buchführungspflicht zwar meist durch Überschreitung der Gewinnngrenze ausgelöst wird, jedoch, . . . der maß-

<sup>11</sup> Vgl. Ressortentwurf . . . , a.a.O., S. 3 ff.

<sup>12</sup> Vgl. Gutachten . . . , a.a.O., S. 82 f. u. 93.

<sup>13</sup> Vgl. Ressortentwurf . . . , a.a.O., S. 2.

<sup>14</sup> Vgl. Ressortentwurf . . . , a.a.O., S. 5 f.

<sup>15</sup> Das „Standardbetriebseinkommen“ (StBE) ist ein unter Verwendung der betriebsindividuellen Anbauflächen und Tierbestände sowie standardisierter Größen für Naturalerträge, Preise und Kosten errechnetes Maß für das Einkommenspotential landwirtschaftlicher Betriebe.

<sup>9</sup> „Ausgangswert“ ist der im Einheitswert land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ausgewiesene Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung unter Berücksichtigung zugepachteter und Ausklammerung verpachteter Flächen.

<sup>10</sup> Vgl. Ressortentwurf . . . , a.a.O., S. 2 ff.

gebliche Gewinn nach § 13a EStG zu ermitteln ist, falls nicht der Steuerpflichtige selbst beantragt, den Gewinn nach Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmen-Überschußrechnung festzustellen<sup>16</sup> und der so ermittelte Gewinn den tatsächlich erzielten beträchtlich unterschreiten kann.

Bei der im „Ressortentwurf“ vorgesehenen Regelung würde die Buchführungspflicht dagegen überwiegend durch Überschreitung des auf höchstens 25 000 DM festgelegten sogenannten Ausgangswertes ausgelöst. Dies würde dazu führen, daß der steuerliche Gewinn lediglich bei der Masse der Vollerwerbsbetriebe mit einem geringen Einkommenspotential und bei der überwiegenden Mehrzahl der Zu- und Nebenerwerbsbetriebe nach Durchschnittssätzen ermittelt werden könnte, während bei den Vollerwerbsbetrieben mit einem höheren Einkommenspotential der steuerliche Gewinn künftig überwiegend entweder durch eine Einnahmen-Überschußrechnung gemäß § 4, Abs. 3 EStG oder durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4, Abs. 1 EStG festzustellen wäre.

Ersten Berechnungen zufolge würde sich bei voller Anwendung der im „Ressortentwurf“ vorgesehenen Regelungen die Anzahl der Betriebe

- mit voller Buchführungspflicht (Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gemäß § 4, Abs. 1 EStG) um knapp 60 000 auf 140 000 erhöhen,
- mit einer einfachen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, die gegenwärtig nahezu ausschließlich in den Bereichen Weinbau, Gartenbau und Forst angewandt wird, von 20 000 auf 130 000 erhöhen und
- mit einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen von gegenwärtig 740 000 auf 570 000 vermindern<sup>17</sup>.

#### Höhe der steuerlichen Gewinne

Die voraussichtlichen Auswirkungen der im „Ressortentwurf“ vorgesehenen Neuregelungen der Grenze der Buchführungspflicht und der Art der Gewinnermittlung auf die Höhe der steuerlichen Gewinne landwirtschaftlicher Betriebe werden im folgenden anhand von Daten der sogenannten „Testbetriebe“ des „Agrarberichts 1979“ für das Wirtschaftsjahr 1977/78 abzuschätzen versucht<sup>18</sup>. Die Ergebnisse dieser Schätzungen sind in Übersicht 1 wiedergegeben: Für drei nach der Höhe ihres Einkommenspotentials abgegrenzte Gruppen von Vollerwerbsbetrieben sowie für Zu- und Nebenerwerbsbetriebe<sup>19</sup> werden in den Zeilen 1-14 die Berechnung des steuerlichen Gewinns nach Durchschnittssätzen entsprechend der geplanten Neuregelung, in Zeile 15 der steuerliche Gewinn nach

den gegenwärtig geltenden Durchschnittssätzen sowie in Zeile 17 der in den Buchführungsergebnissen ausgewiesene tatsächliche Gewinn dargestellt.

Es zeigt sich, daß

□ die Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG entsprechend den im „Ressortentwurf“ vorgesehenen Änderungen für die Gruppe der Betriebe mit einem Einkommenspotential von 50 000 DM Standardbetriebseinkommen (StBE) und mehr – vermutlich aber auch für viele Betriebe der Gruppe zwischen 30 000 und 50 000 DM StBE – wegen Überschreitung der zulässigen Grenze der Ausgangswerte (Zeile 3) nicht mehr zur Anwendung gelangen könnte und damit diejenigen Fälle beseitigt würden, in denen der nach Durchschnittssätzen ermittelte Gewinn gegenwärtig absolut wie relativ am weitesten hinter dem tatsächlich erzielten Gewinn zurückbleibt,

□ bei den verbleibenden Betriebsgruppen der Gewinn nach Durchschnittssätzen, würde er entsprechend der geplanten Neuregelung ermittelt, um das Drei- bis Dreieinhalbfache höher liegen würde als nach der derzeit geltenden Regelung (vgl. Zeile 16),

□ trotz dieser fühlbaren Erhöhung der nach Durchschnittssätzen ermittelten Gewinne der laut Buchführung tatsächlich erzielte Gewinn in allen Gruppen der Haupteinwerbsbetriebe immer noch erheblich unterschätzt würde, und zwar um so stärker, je höher das Einkommenspotential der Betriebe unterhalb der Grenze der Buchführungspflicht nach dem Ausgangswert liegt. Lediglich für die Gruppe der Nebenerwerbsbetriebe läge der nach den neuen Durchschnittssätzen ermittelte Gewinn – vermutlich aufgrund der niedrigen Arbeitsproduktivität – über dem tatsächlich erzielten Gewinn (vgl. Zeile 18).

Wie sich die im „Ressortentwurf“ vorgesehene Ausweitung der Gewinnermittlung als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gemäß § 4, Abs. 3 EStG, die insbesondere für die Gruppe der Vollerwerbsbetriebe mit einem Einkommenspotential zwischen 30 000 und 50 000 DM StBE Bedeutung gewinnen würde, auswirken könnte, ließ sich in der Übersicht 1 nicht darstellen, da die hierfür benötigten Daten

<sup>16</sup> Gutachten . . . , a.a.O., 19 f.

<sup>17</sup> Vgl. Kompromiß über Besteuerung der Landwirte, in: BMELF-Informationen Nr. 26 v. 25. 6. 1979, S. 2.

<sup>18</sup> Agrarbericht 1979 der Bundesregierung. Materialband (einschl. Buchführungsergebnisse). Deutscher Bundestag, 8. Wahlperiode, Drucksache 8/2531, S. 165 ff. Vgl. hierzu auch A. Altmann, K. Klare: Die Einkommensbesteuerung in der Landwirtschaft, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 57. Jg. (1977), H. 5, S. 236-241; Gutachten . . . , a.a.O., S. 42 ff.

<sup>19</sup> Zur Abgrenzung der Betriebsgruppen vgl. die Fußnoten 1 und 2 in Übersicht 1.

Übersicht 1: Berechnung des Gewinns aus Landwirtschaft nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG mit den in "Ressortentwurf" geplanten und den gegenwärtig angewandten Wertansätzen sowie durch Vermögensvergleich gem. § 4, Abs. 1 EStG

Gewinnermittlungsart	Einheit	Haupterwerbsbetriebe <sup>1)</sup>				Neben-erwerbsbetriebe <sup>1)</sup>
		Vollerwerbsbetriebe <sup>2)</sup> mit einem StBE <sup>3)</sup>		Zuerwerbsbetriebe <sup>2)</sup>		
		30 000,- DM	30 000,- DM 50 000,- DM <sup>4)</sup>	30 000,- DM	50 000,- DM <sup>4)</sup>	
I	unter Verwendung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG unter Verwendung der geplanten Wertansätze Landwirtschaftlich genutzte Fläche (LF)					
1. Vergleichswert	ha	13,13		(48,19)	11,78	11,17
2. Ausgangswert (Zeile 1 · Zeile 2)	DM/ha LF	1 197,--	26,68	(1 630,--)	1 282,--	1 282,--
3. 1/6 des Ausgangswertes (Grundbetrag)	DM/Betrieb	15 717,--	36 205,--	(78 550,--)	15 102,--	14 320,--
4. Vollerwerbsbetriebe (AK) insges.	DM/Betrieb	2 620,--	6 035,--	(13 094,--)	2 517,--	2 387,--
5. Vollerwerbsbetriebe (AK) insges.	AK/Betrieb	1,06	1,58	(2,07)	0,74	0,67
6. Höchstansatz für AK	AK/Betrieb	0,92	1,87	(3,37)	0,82	0,78
7. Familien-Voll-Arbeitskräfte (Fam.AK) <sup>7)</sup>	Fam.AK/Bet.	0,87	1,46	(1,55)	0,64	0,67
8. Wertansatz für Fam.AK (Zeile 7 · 12 000,- DM) <sup>8)</sup>	DM/Betrieb	10 440,--	17 520,--	(18 600,--)	7 680,--	8 040,--
9. Wertansatz für Betriebsführung (5 v.H. der Zeile 3)	DM/Betrieb	786,--	1 810,--	(3 928,--)	759,--	716,--
10. Vereinnahmte Pachtzinsen <sup>10)</sup> (und Zinsen) <sup>9)</sup>	DM/Betrieb	184,--	374,--	(916,--)	177,--	239,--
11. Vorausgabte Pachtzinsen <sup>10)</sup>	DM/Betrieb	606,--	2 097,--	(4 722,--)	862,--	503,--
12. Schuldzinsen	DM/Betrieb	1 484,--	2 961,--	(5 735,--)	1 696,--	1 374,--
13. 1/18 des angenommenen Wohnwertes <sup>11)</sup>	DM/Betrieb	833,--	1 111,--	(1 369,--)	556,--	556,--
14. Gewinn gem. § 13a bei Verwendung der geplanten Wertansätze <sup>12)</sup>	DM/Betrieb	12 573,--	21 793,--	(27 440,--)	9 104,--	10 057,--
II	15. Gewinn gem. § 13a bei Verwendung der derzeitigen Wertansätze	DM/Betrieb	4 258	7 065,--	2 604,--	3 413,--
16. Zeile 14 in v.H. der Zeile 15	%	295	308	(353)	350	295
III	17. Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gem. § 4, Abs. 1 EStG	DM/Unternehmen	16 983,--	34 500,--	55 494,--	11 671,--
18. Zeile 14 in v.H. der Zeile 17.	%	74	63	(49)	78	156

1) Haupterwerbsbetriebe: Der Betriebsinhaber ist überwiegend im Betrieb tätig und das Erwerbseinkommen des Betriebsinhaberehepaares stammt überwiegend aus dem landwirtschaftlichen Unternehmen. Nebenerwerbsbetriebe sind alle anderen Betriebe. 2) Vollerwerbsbetriebe: Das außerbetriebliche Erwerbseinkommen des Betriebsinhaberehepaares liegt - soweit überhaupt vorhanden - unter 10 % des Gesamteinkommens. Zuerwerbsbetriebe sind alle anderen Haupterwerbsbetriebe. 3) StBE = Standardbetriebeinkommen: Aufgrund von Normzahlen und standardisierten Werten errechnetes Einkommenspotential der Betriebe. 4) Die Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen wird durch den "Ressortentwurf" für Vollerwerbsbetriebe mit über 50 000,- DM so gut wie ausgeschlossen. Die Berechnung wird hier aus Vergleichsgründen durchgeführt. 5) Vergleichswert: Der im vergleichenden Verfahren ermittelte Ertragswert einer landwirtschaftlichen Nutzung oder eines Nutzungsteils. Für die von Nebenerwerbsbetrieben bewirtschafteten Flächen wird im Agrarbericht kein Vergleichswert ausgewiesen. Es wird unterstellt, da er die gleiche Höhe aufweist wie in den Zuerwerbsbetrieben. 6) Je ha landwirtschaftliche Nutzung ist der Lohnansatz für höchstens 0,07 AK anzusetzen. Entlohnte AK sind dabei anzurechnen. Da die Höchstzahl an AK in den Vollerwerbsbetrieben unter 30 000,- DM StBE überschritten wird, sind die Daten des Agrarberichts entsprechend geändert worden. 7) Eine Verminderung der betrieblichen Arbeitsleistung bei der haushaltführenden Person, wie sie der § 13a EStG in der gültigen und geplanten Form vorsieht, wird nicht vorgenommen, da bei der im Agrarbericht ausgewiesenen Arbeitsleistung von weiblichen Arbeitskräften, die ständig im Betrieb und Haushalt beschäftigt sind, bereits ein entsprechender Abschlag vorgenommen worden ist. 8) Die körperliche Arbeit von Fam.AK wird bei allen Betriebsgruppen mit 12 000 DM/Fam.AK bewertet. 9) Aus Gründen der Abgrenzung sind die Ertragszinsen entgegen der Regelung gem. § 13a EStG miterfaßt, sie erhöhen den Gewinn aufgrund ihrer geringen Höhe jedoch nur unwesentlich. 10) Die vorausgabten Pachtzinsen werden in Höhe von 1/6 des Ausgangswertes der gepachteten landwirtschaftlich genutzten Flächen berücksichtigt. 11) Der im Einheitswert eines landwirtschaftlichen Betriebes besonders ausgewiesene Wohnungswert ist im Agrarbericht nicht ausgewiesen. Im Berechnungsbeispiel werden daher Werte in realistischen Größenordnung angenommen. 12) Der Gewinn wird ermittelt durch Addition der Zeilen 4, 8, 9, 10 sowie 13 und Subtraktion der Zeilen 11 und 12.

Quelle: Agrarbericht 1979 der Bundesregierung, Materialband (einschl. Buchführungsergebnisse). BT-Drucksache 8/2531, S. 163 ff. sowie eigene Berechnungen.

dem „Agrarbericht 1979“ nicht entnommen werden können. Es ist jedoch zu vermuten, daß die auf diese Art ermittelten Gewinne im Durchschnitt nicht wesentlich von denjenigen abweichen, die sich aufgrund eines Vermögensvergleichs gemäß § 4, Abs. 1 EStG ergäben.

**Höhe der tatsächlichen Einkommen**

In Übersicht 2 ist für die verschiedenen Gruppen von „Testbetrieben“ des „Agrarberichts 1979“ die Höhe der den Betriebsinhabern nach Steuern tatsächlich verbleibenden Einkommen ausgewiesen. Die Vorgehensweise bei der Errechnung dieser Einkommen ist in der Übersicht erläutert. Vergleicht man für die einzelnen Betriebsgruppen die tatsächlichen Einkommen nach Steuern bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG sowie durch Vermögensvergleich gemäß § 4, Abs. 1 EStG unter den derzeit geltenden einkommensteuerlichen Bestimmungen (linke Hälfte) mit denjenigen, die ihnen bei Einführung der im „Ressortentwurf“ vorgesehenen Änderungen (rechte Hälfte der Übersicht) verbleiben würden, so ergibt sich:

□ Unter den derzeit geltenden einkommensteuerlichen Regelungen liegen bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG die tatsächlichen Einkommen nach Steuern der hier berücksichtigten Gruppen von Haupterwerbslandwirten durchweg über denen, die diesen im Falle der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gemäß § 4, Abs. 1 EStG verbleiben würden, und zwar um so stärker, je höher das Einkommenspotential der begünstigten Betriebe ist. Bei Nebenerwerbslandwirten wird die Höhe der tat-

sächlichen Einkommen nach Steuern durch die Art der Gewinnermittlung um so weniger beeinflusst, je geringer der Anteil des Gewinns aus Landwirtschaft an deren Gesamteinkommen ist. Ausschließlich auf die landwirtschaftlichen Einkünfte bezogen nimmt der relative Vorteil aus der Gewinnermittlung gemäß § 13a EStG wegen der progressiven Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs natürlich zu.

□ Im Falle der Einführung der im „Ressortentwurf“ vorgesehenen Änderungen würden die Unterschiede in der Höhe der nach Steuern verbleibenden Einkommen zwischen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen und der durch Vermögensvergleich aufgrund des Zusammenwirkens der vorgeschlagenen Änderungen der Gewinnermittlung, der geplanten Erhöhung des Steuerfreibetrags gemäß § 13, Abs. 3 EStG und der neu einzuführenden Steuerermäßigung nach § 34e EStG weitgehend nivelliert werden. Von den zuletzt genannten Vergünstigungen würden Inhaber einkommensschwacher Betriebe allerdings weniger profitieren als solche mit einkommensstarken Betrieben, da niedrige Einkommen – wenn überhaupt – mit einem geringen Grenzsteuersatz versteuert und nicht selten weniger als 2000 DM Einkommensteuer entrichtet werden. Bei Nebenerwerbslandwirten wäre das tatsächliche Einkommen nach Steuern im Durchschnitt geringer, wenn ihr Gewinn nicht durch Vermögensvergleich, sondern nach Durchschnittssätzen ermittelt wird, weil letztere den tatsächlich erwirtschafteten Gewinn in diesen Betrieben oftmals überschätzen und ihre Anwendung zudem die Gewährung der Steuerermäßigung nach § 34e EStG ausschließen würde. Die im Falle der Gewinnermittlung anhand ei-

Übersicht 2: Vergleich der tatsächlichen Einkommen nach Steuern für ausgewählte Betriebsgruppen des Agrarberichts 1979<sup>1)</sup>

Betriebsgruppe		Höhe des tatsächlichen Einkommens nach Steuern bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns nach der ...						
		bisherigen Regelung			geplanten Regelung			
		gem. § 13a EStG Durchschnittssätze	gem. § 4 Abs. 1 EStG Vermögensvergleich	Spalte 2 in v.H. der Spalte 3	gem. § 13a EStG Durchschnittssätze	gem. § 4 Abs. 1 EStG Vermögensvergleich	Spalte 5 in v.H. der Spalte 6	
1	2	3	4	5	6	7		
Haupterwerbsbetriebe	Voll-erwerbsbetriebe	30 000,- StBE	16 000,-	14 500,-	110	15 800,-	16 000,-	99
		30 000,- 50 000,- StBE	33 800,-	28 400,-	119	31 500,-	30 700,-	103
		50 000,- StBE	54 900,-	42 000,-	131	(47 300,-)	44 700,-	(106)
	Zuerwerbsbetriebe		19 300,-	17 400,-	111	18 300,-	18 700,-	98
Nebenerwerbsbetriebe			29 200,-	28 700,-	102	28 100,-	29 400,-	96

1) Ermittlung der Höhe des tatsächlichen Einkommens nach Steuern bei zusammenveranlagten Ehegatten:  
 Zu versteuernder Gewinn aus Landwirtschaft (vgl. Übersicht 1)  
 - Steuerfreibetrag gem. § 13 Abs. 3 EStG (bisherige Regelung 2 400,- DM, geplante Regelung 4 000,- DM)  
 + Andere Einkünfte (Vollerwerbsbetriebe 1 000,- bis 2 000,- DM, Zu- und Nebenerwerbsbetriebe 10 000,- bzw. 29 000,- DM)  
 - Sonderausgaben (1 500,- bis 2 500,- DM)  
 = Steuerpflichtiges Einkommen  
 - Einkommenssteuer (Anwendung der Splittingtabelle)  
 + Steuerermäßigung gem. § 34e EStG (max. 2 000,- DM)  
 + Steuerfreibetrag gem. § 13 Abs. 3 EStG (2 400,- bzw. 4 000,- DM)  
 ± Einkommensdifferenz zum tatsächlichen Gewinn (nur bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG)  
 = Tatsächliches Einkommen nach Steuern

Quelle: Vgl. Übersicht 1 und eigene Berechnungen.

ner Einnahmen-Überschußrechnung gemäß § 4, Abs. 3 EStG resultierenden tatsächlichen Einkommen nach Steuern konnten aus den bereits genannten Gründen in den Beispielsrechnungen nicht berücksichtigt werden, doch ist zu vermuten, daß sie von den durch Vermögensvergleich ermittelten nur unwesentlich abweichen würden.

### Kritische Würdigung

Die Ergebnisse der Beispielsrechnungen deuten darauf hin, daß die im „Ressortentwurf“ vorgesehenen Änderungen zu einer besseren steuerlichen Erfassung und ausgewogeneren einkommensteuerlichen Belastung der Einkommen in der Landwirtschaft führen und die gegenwärtig bestehenden Ungerechtigkeiten teilweise entschärfen würden<sup>20</sup>. Tendenziell würde auch die Transparenz der der Landwirtschaft gewährten steuerlichen Vergünstigungen erhöht werden. Gemessen an den grundsätzlichen Postulaten der Allgemeinheit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung weist jedoch auch der „Ressortentwurf“ Mängel auf, die hier nur angerissen werden können:

Für die weitaus überwiegende Mehrzahl der Nebenberufs- und den größten Teil der Hauptberufsbetriebe mit geringem Einkommenspotential würden die steuerlichen Gewinne nach wie vor nach Durchschnittssätzen ermittelt werden. Abweichungen von dem Grundprinzip der Besteuerung der tatsächlich erzielten Einkommen sind nach einem Grundsatzurteil des Bundesfinanzhofs (BFH) nur dann zulässig, wenn die Durchschnittssätze längerfristig im großen und ganzen zu einer zutreffenden Erfassung der Einkommen führen<sup>21</sup>, was trotz Erhöhung – und gegebenenfalls Fortschreibung – der Wertansätze auch nach der vorgesehenen Änderung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen keineswegs gewährleistet erscheint. Dies liegt an grundsätzlichen Mängeln der zur Ermittlung der Durchschnittssatzgewinne verwendeten Methode, auf die das „Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft“ nachdrücklich aufmerksam gemacht hat<sup>22</sup> und die auch durch die geplante Neuregelung nicht beseitigt würden.

Es überrascht deshalb, daß der „Ressortentwurf“ nicht dem Vorschlag B des „Gutachtens zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft“ gefolgt ist, bei Landwirten mit Gewinnen unter 8000 bzw. 12 000 DM diese Gewinne über das mit Hilfe der sogenannten landwirtschaftlichen „Vergleichszahlen“ der Einheitsbewertung zu schätzende Betriebseinkommen zu er-

mitteln<sup>23</sup>. Die Vergleichszahlen liegen den Finanzämtern vor, und die auf sie anzuwendenden Faktoren zur Ermittlung des Betriebseinkommens (Festlegung eines Multiplikators, um die zu niedrig angesetzten Vergleichswerte zu erhöhen, Angabe der Viehbestände und des Umfangs der landwirtschaftlich genutzten Fläche durch den Steuerpflichtigen) können zweifellos sachgerechter ermittelt und zutreffender fortgeschrieben werden als etwa der Wert der Arbeitsleistung der Betriebsinhaber und ihrer Familienangehörigen. Wenn also schon abweichend von den für alle übrigen Wirtschaftsbereiche geltenden Regelungen (vgl. Vorschlag A des Gutachtens) für Landwirte mit Betrieben geringer Einkommenskapazität eine besondere Methode der Gewinnermittlung als notwendig erachtet wird, weil sie bei den Steuerpflichtigen wie bei der Finanzverwaltung einen relativ niedrigen Arbeitsaufwand erfordert und gleichzeitig die zu erwartenden Steuerausfälle minimiert, so wäre der Vorschlag B des Gutachtens der im „Ressortentwurf“ vorgesehenen Regelung entschieden vorzuziehen.

Es bleibt zu fragen, ob die im „Ressortentwurf“ vorgeschlagenen Steuerfreibeträge und Steuerermäßigungen zugunsten (bestimmter) Einkommensbezieher in der Landwirtschaft hinreichend begründet erscheinen. Im Hinblick auf die ausdrücklich erwähnten Ziele „Erhaltung selbständiger Existenzen“ und „breite Eigentumsstreuung“ erschiene es notwendig, hierdurch vorrangig die Bezieher niedriger Einkünfte zu entlasten. Wie die Ergebnisse der Beispielsrechnungen gezeigt haben, wird diese Forderung von der im „Ressortentwurf“ geplanten Steuerermäßigung nicht erfüllt:

Sie würde insbesondere Landwirten mit Betrieben höherer Einkommenskapazität zugute kommen, die entweder bereits derzeit aufgrund ihrer tatsächlich erzielten Gewinne besteuert werden oder aber zur Zeit in besonderem Maße von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen profitieren und dieses Vorteils künftig verlustig gehen würden. Damit wird deutlich, daß der „Ressortentwurf“ vorrangig vom Bestreben getragen zu sein scheint, den Belastungssprung für die von den geplanten Neuregelungen besonders betroffenen Gruppen von Landwirten in engen Grenzen zu halten und die Einkommensteuerbelastung der Landwirtschaft insgesamt nach Möglichkeit nicht wesentlich zu erhöhen.

<sup>21</sup> 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. III, 1964, S. 605.

<sup>22</sup> Vgl. Gutachten . . . , a.a.O., S. 73 f.

<sup>23</sup> Vgl. Gutachten . . . , a.a.O., S. 75 ff. und S. 92.