

Der Subventionscharakter der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in der deutschen Landwirtschaft

S. Quinckhardt und E. Bahrs¹

Abstract - Im deutschen Einkommensteuerrecht gibt es für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft die Möglichkeit ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen zu ermitteln. Im Gegensatz zur pauschalen Gewinnermittlung im österreichischen Einkommensteuergesetz ist die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in Deutschland, gemäß §13a EStG, vergleichsweise kleineren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben vorbehalten. Für die Betriebe handelt es sich, ebenso wie für die Finanzverwaltung, um ein administrativ stark vereinfachtes Gewinnermittlungsverfahren. Der Bundesrechnungshof hat die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen dahingehend kritisiert, dass es sich um eine erhebliche Subvention handelt und fordert daher eine Abschaffung der bestehenden Regelung. Im Rahmen dieses Beitrages soll untersucht werden, ob und ggf. in welcher Höhe es sich um eine Subvention handelt. Dazu soll versucht werden, die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen anhand von Daten des deutschen Testbetriebsnetzes zu bewerten, indem die Daten der Betriebe, die den gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen entsprechen, ausgewertet werden. Sofern das Testbetriebsnetz als repräsentativ angesehen werden kann, wäre die Durchschnittssatzgewinnermittlung nicht als signifikante Subvention zu bewerten. Allerdings können möglicherweise einzelne Betriebs- oder Erwerbsformen vom §13a EStG profitieren. Daher soll auch der Vorschlag des Bundesrechnungshofes, der eine modifizierte Einnahmen-Überschuss Rechnung vorsieht, anhand der Daten des Testbetriebsnetzes analysiert werden. Dieser Vorschlag gleicht u. a. der Betriebsausgabenpauschalierung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe im österreichischen Einkommensteuerrecht.

EINLEITUNG

Das deutsche Steuerrecht kennt verschiedene Möglichkeiten der Gewinnermittlung; eine davon ist die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (GnD) gemäß §13a EStG.

Den Gewinn nach Durchschnittssätzen dürfen nur land- und forstwirtschaftliche Betriebe ermitteln, die bestimmte Zugangsvoraussetzungen erfüllen. Sie dürfen nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften zur Führung von Büchern verpflichtet sein, nicht mehr als 20 ha landwirtschaftlich genutzte Fläche selber bewirtschaften, der Tierbestand darf insgesamt 50

Vieheinheiten nicht überschreiten und der Wert der selbst bewirtschafteten Sondernutzungen 2.000 DM je Sondernutzung gemäß Einheitsbewertung nicht überschreiten (§13a Abs.1 S.1 EStG).

Der Gewinn berechnet sich, ähnlich wie bei der österreichischen LuF-Pausch-VO 2011 für Betriebe bis zu einem Einheitswert von 100.000 €, u. A. anhand von Derivaten des Einheitswertes. Dabei soll im Rahmen dieses Beitrages nicht auf mögliche Ungleichbehandlungen aufgrund des Einheitswertes eingegangen werden (vgl. Peyerl und Eder, 2010).

Im Jahr 2007 gab es in Deutschland ungefähr 600.000 Steuerpflichtige mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Davon ermittelten ca. 150.000 ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen, was in etwa 25% der Steuerpflichtigen entspricht (Dittrich, 2011). Dagegen nehmen in Österreich sogar „mehr als 90% der steuerlich erfassten land- und forstwirtschaftlichen Betriebe die Pauschalierung in Anspruch“ (Kofler und Schellmann, 2011 S. 35). Der Bundesrechnungshof (BRH) hat die GnD in seinem letzten Bericht dahingehend kritisiert, dass er von erheblichen Steuermindereinnahmen ausgeht (BRH, 2012), obwohl diese zuletzt im Jahr 2001 als Subvention offiziell ausgewiesen wurde (Bundesministerium der Finanzen, 2003). Der BRH schlägt als Alternative eine modifizierte Einnahmenüberschussrechnung vor, die mit der Betriebsausgabenpauschalierung in Österreich vergleichbar ist, die laut LuF-PauschVO 2011 ebenfalls eine mögliche Art der Gewinnermittlung für österreichische Betriebe ist. Dabei zeichnet der Steuerpflichtige seine Betriebs-einnahmen auf und es wird ein pauschaler Ausgabensatz von diesen Einnahmen abgezogen. In Deutschland wären steuerpflichtige Landwirte berechtigt, die unter einer festgelegten Umsatzgrenze liegen (BRH, 2012).

In diesem Beitrag soll es um die Fragestellung gehen, ob es sich bei der GnD um eine Subvention handelt, bestimmte Betriebsformen oder Betriebsgrößen von den bestehenden Regelungen profitieren und wie eine mögliche Alternative anhand der Datengrundlage umgesetzt werden kann.

METHODIK

Als Datengrundlage werden die Daten des deutschen Testbetriebsnetzes des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz (BMELV) gewählt, die ca. 10.500 land- und forstwirtschaftliche Betriebe umfasst, die ab einer wirtschaft-

¹ Stefan Quinckhardt arbeitet an der Universität Hohenheim, Institut für landwirtschaftliche Betriebslehre (410b), Stuttgart, Deutschland (s.quinckhardt@uni-hohenheim.de).

Enno Bahrs arbeitet an der Universität Hohenheim, Institut für landwirtschaftliche Betriebslehre (410b), Stuttgart, Deutschland.

lichen Betriebsgröße von acht europäischen Größeneinheiten (EGE) erfasst werden (BMELV, 2010). Für die Analyse werden die Daten und Betriebe der Wirtschaftsjahre (WJ) 2007/2008, 2008/2009 sowie 2009/2010 verwendet, die aufgrund formaler Voraussetzungen ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln dürften, ohne zu berücksichtigen, wie ihr Gewinn steuerlich tatsächlich ermittelt wird. Auf Basis der erfassten potentiellen 13a-Betriebe wird mit dem Verfahren der freien Hochrechnung die Anzahl der repräsentierten Betriebe berechnet (Buhrmester, 2011).

Um die Ergebnisse der potentiellen 13a-Betriebe auswerten zu können, wurde die Kennzahl der Gewinnerfassungsquote (GEQ) eingeführt, diese berechnet sich folgendermaßen:

$$\text{Gewinnerfassungsquote} = \frac{\text{Gewinn nach §13a EStG}}{\text{Ordentliches Ergebnis}}$$

Mithilfe der GEQ kann ermittelt werden, ob es sich um eine Subvention handelt oder nicht. Bei einer GEQ von unter 1 bzw. 100% kann von einer Subvention ausgegangen werden. Es kann aber keinerlei Aussage über eine mögliche Höhe der Subvention gemacht werden, da für diesen Fall u. a. die individuellen Steuersätze bekannt sein müssten.

ERGEBNISSE

In Tabelle 1 ist zu erkennen, dass in allen drei WJ die Anzahl der Betriebe, die durch die GnD begünstigt sind, geringer ist als die Anzahl der Betriebe die benachteiligt sind.

Tabelle 1. Repräsentierte potentielle 13a-Betriebe in Abhängigkeit der GEQ (Quelle: Buhrmester, 2010).

Repräsentierte Betriebe im WJ	GEQ 0-100%	GEQ <0 und >100%	ØGEQ (in %)
2007/2008	14.420	14.840	87
2008/2009	11.589	18.364	129
2009/2010	11.085	19.763	152

Im Gesamtdurchschnitt der repräsentierten Betriebe liegt die GEQ in zwei der drei WJ deutlich über 100%. Auf Basis der ausgewerteten Datengrundlage kann somit zunächst nicht von einer Subvention ausgegangen werden.

DISKUSSION

Datengrundlage und Ergebnisse

Es ist zu berücksichtigen, dass das deutsche Testbetriebsnetz nur bedingt als Datengrundlage angesehen werden kann. Es ist fraglich wie viele der potentiellen 13a-Betriebe mit einer GEQ von <0% und >100% ihren Gewinn tatsächlich nach Durchschnittssätzen ermitteln, weil diese Betriebe steuerliche Vorteile hätten, wenn sie eine andere Form der Gewinnermittlung wählen würden. D.h., der Anteil der von der Buchführung profitierenden potenziellen 13a-Betriebe ist im Testbetriebsnetz überrepräsentiert. Allerdings ermitteln viele Betriebe aufgrund traditioneller Denkweisen oder aus Bequemlichkeit ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen, obwohl andere Gewinnermittlungsarten steuerlich opportun wären (Gekle, 2004). Darüber hinaus sind im Testbetriebsnetz lediglich Betriebe ab einer Größe von 8 EGE erfasst. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Be-

triebe mit geringen wirtschaftlichen Betriebsgrößen (insbesondere solche unter 8 EGE) tendenziell hohe GEQ ausweisen. Somit könnten die tatsächlichen durchschnittlichen GEQ auch noch über den in Tabelle 1 ausgewiesenen GEQ liegen.

Für eine Beurteilung des Reformbedarfs der GnD ist es notwendig, die GEQ in Abhängigkeit verschiedener Betriebsformen, wirtschaftlicher Betriebsgrößen und Erwerbsformen zu untersuchen. Dabei soll eruiert werden, ob bestimmte Betriebe unverhältnismäßig stark begünstigt sind und eine Reform unter dem Aspekt der Steuergerechtigkeit erforderlich ist.

Reformvorschlag des Bundesrechnungshofs

Eine mögliche Ausgabenpauschale könnte sich an den Daten des Testbetriebsnetzes und dem daraus ableitbaren Verhältnis von betrieblichen Aufwendungen und Erträgen orientieren oder auch an dem bereits in Österreich festgelegten Satz von 70%. Es stellt sich die Frage ob eine Ausgabenpauschale in ähnlicher Höhe auch für die deutschen Betriebe denkbar wäre oder eine Unterscheidung zwischen einzelnen Betriebsformen oder Betriebsgrößen, ggf. in Abhängigkeit von Umsatzgrenzen, notwendig wäre. Diese Fragestellungen bedürfen einer weiteren Analyse, die vorgestellt werden soll.

LITERATUR

BMELV (2010). Die wirtschaftliche Lage der landwirtschaftlichen Betriebe: Buchführungsergebnisse der Testbetriebe Wirtschaftsjahr 2009/2010.

BRH (2012). Bericht nach § 99 BHO zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften vom 17.1.2012.

Buhrmester, C. (2011). Schriftliche Auskunft, Referat 123 Ökonomische Analysen Wirtschaftsbeobachtung Statistik, BMELV November 2011.

Bundesministerium der Finanzen (2003). 19. Subventionsbericht: Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2001-2004.

Dittrich, S. (2011). Schriftliche Auskunft von Herrn Dittrich, Referatsleiter Lohn- und Einkommensteuer im Statistischen Bundesamt, November 2011.

EStG: Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. November 2009 (BGBl. I, S. 3366), das zuletzt durch Art 20 des Gesetzes vom 20.12.2011 (BGBl. I, S.2854) geändert worden ist.

Gekle, L. (2004). §13a EStG – Erwartungen und Wirklichkeit, *HLBS-Report* 2004 (3):81-86.

LuF-PauschVO (2011). Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft vom 27. Dezember (BGBl. II, Nr. 471).

Kofler, G. und Schellmann, G. (2011). Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung.

Peyerl, H. und Eder, M. (2010). Einheitswertreform: Eine Analyse auf Basis von Testbetriebsdaten. *Jahrbuch der ÖGA* 19(1):161-170.