

Unterrichtung

durch den Bundesrechnungshof

Bericht nach § 99 der Bundeshaushaltsordnung zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften gemäß § 13a des Einkommensteuergesetzes

Inhaltsverzeichnis

	Seite
0 Zusammenfassung	3
1 Vorbemerkung	3
2 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	4
2.1 Gewinnermittlungsmethoden in der Land- und Forstwirtschaft	4
2.2 Rechtsentwicklung und gesetzgeberische Zielsetzung	4
2.3 Bedeutung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	4
2.4 Begünstigter Personenkreis	4
2.5 Vereinfachte Gewinnermittlungsmethoden bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in anderen EU-Ländern	5
2.6 Bund-Länder-Arbeitsgruppe	6
3 Verfahren der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ...	6
3.1 Grundbetrag	6
3.1.1 Ermitteln des Grundbetrags	6
3.1.2 Mit dem Grundbetrag abgegoltene Betriebseinnahmen	7
3.2 Sondernutzungen	7
3.3 Sondergewinne	8
3.3.1 Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Immobilien/ anderen Wirtschaftsgütern	8
3.3.2 Gewinne aus Dienstleistungen zwischen Land- und Forstwirten ...	8

	Seite
4 Gewinnvergleich	9
4.1 Vergleich Durchschnittssatzgewinn mit dem Gewinn nach Schätzungen	9
4.1.1 Vergleich des Schätzungsergebnisses	9
4.1.2 Schätzungsergebnisse für landwirtschaftliche Produktionszweige ..	9
4.2 Vergleich Durchschnittssatzgewinn mit einem Betriebs- ergebnis nach Standarddeckungsbeiträgen	10
4.3 Übernahme des Durchschnittssatzgewinns für außer- steuerliche Zwecke	10
5 Würdigung	10
5.1 Anwenderkreis	10
5.2 Vereinfachung	11
5.3 Besteuerungslücken	11
5.4 Gewinnerfassungsquote	11
5.5 Subventionscharakter	11
6 Empfehlung	12
7 Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums	12
8 Abschließende Würdigung und Empfehlung	13

0 Zusammenfassung

Die Förderung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ist ein besonderes Anliegen der Politik, das bereits im Landwirtschaftsgesetz (LwG) aus dem Jahre 1955 verankert ist. Das Steuerrecht enthält daher zahlreiche Sonderregelungen für Land- und Forstwirte. Hierzu zählt auch die vereinfachte Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für kleine land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 13a Einkommensteuergesetz).

Danach können nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, wenn die selbstbewirtschaftete Fläche 20 Hektar (ha), die Tierbestände 50 Vieheinheiten und die Sondernutzungen einen bestimmten Wert nicht überschreiten.

Der Bundesrechnungshof prüfte die vielfältigen Einzelregelungen dieser Gewinnermittlungsmethode. Er untersuchte dabei insbesondere, ob sie die vom Gesetzgeber vorgesehene Zielgruppe kleiner land- und forstwirtschaftlicher Betriebe erreichen und ob das Verfahren tatsächlich zu der beabsichtigten Vereinfachung führt.

Der Bundesrechnungshof sieht erhebliche Defizite in der bisherigen Form der Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln.

Im Einzelnen:

- 0.1 Ausgangspunkt der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist der sogenannte Grundbetrag. Der Grundbetrag bildet den Gewinn aus gewöhnlicher landwirtschaftlicher Nutzung typisierend ab. Er richtet sich nach dem Hektarwert, dessen Ermittlung sowohl für den Land- und Forstwirt als auch für die Bediensteten der Finanzämter schwierig ist.
- 0.2 Durch Ansatz des Grundbetrags sind sämtliche Betriebseinnahmen und -ausgaben aus gewöhnlicher landwirtschaftlicher Nutzung abgegolten. Ein Vergleich des Grundbetrags mit betriebswirtschaftlich anerkannten Kalkulationsmethoden zeigt, dass die anzusetzenden Werte (Hektarsätze) den tatsächlichen Betriebseinnahmen und -ausgaben bei weitem nicht mehr entsprechen. Die pauschale Abgeltung betrieblicher Einnahmen bietet darüber hinaus Anreize, die betrieblichen Rahmenbedingungen so zu gestalten, dass die Steuerlast sinkt (Tz. 3.1).
- 0.3 Für besonders ertragreiche landwirtschaftliche Erzeugnisse sieht die Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen lediglich einen Zuschlag von 512 Euro vor. Dieser ist im Verhältnis zu den tatsächlich erzielbaren Gewinnen sehr niedrig bemessen und bildet die Vielfalt der einzelnen Bewirtschaftungsformen nicht ab (Tz. 3.2).
- 0.4 Der Gesetzgeber sieht nur für die in § 13a Einkommensteuergesetz (EStG) abschließend genannten außergewöhnlichen Erträge Zuschläge vor (sog. Sondergewinne). Dabei bleiben jedoch Einnahmen unberücksichtigt, die durch den Strukturwandel der Landwirtschaft der letzten Jahre immer mehr an Be-

deutung gewonnen haben, wie z. B. Gewinne aus Dienstleistungen zwischen Land- und Forstwirten (Tz. 3.3).

- 0.5 Der Vergleich des Gewinns nach Durchschnittssätzen mit den Gewinnschätzungsmethoden der Finanzverwaltung und betriebswirtschaftlichen Kalkulationen zeigt, dass die vom Gesetzgeber erhoffte Gewinnerfassungsquote weiterhin nicht realisiert wird (Tz. 4).
- 0.6 Die Ziele des Gesetzgebers, mit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen den Anwenderkreis auf kleine Betriebe zu begrenzen, die Gewinnberechnung zu vereinfachen und die Gewinnerfassungsquote zu erhöhen, werden nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes nicht erreicht. Der Bundesrechnungshof sieht hierin eine Benachteiligung derjenigen Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn durch Bestandsvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln haben. Diese Ungleichbehandlung steht nicht in Einklang mit den Zielen des Landwirtschaftsgesetzes.
- 0.7 Der Bundesrechnungshof erkennt die besonderen Gegebenheiten kleinerer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe an. Der nach Durchschnittssätzen ermittelte Gewinn gibt die tatsächlichen land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte jedoch nicht realitätsnah wieder.

Zur Beseitigung dieser steuerlichen Ungleichbehandlung und zur zielgenaueren Förderung kleiner land- und forstwirtschaftlicher Betriebe empfiehlt der Bundesrechnungshof, die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen abzuschaffen. Stattdessen wäre eine vereinfachte Gewinnermittlung auf Basis der tatsächlichen Betriebseinnahmen denkbar. Im Vergleich zur Einnahmenüberschussrechnung bräuchten Land- und Forstwirte dabei einzelne Betriebsausgaben auch weiterhin nicht gesondert aufzuzeichnen. Die Betriebsausgaben könnten mit einem pauschalen Anteil von den Einnahmen abgezogen werden. Die Anwendung der Regelungen für kleine Land- und Forstwirte könnte von einer Umsatzgrenze abhängig gemacht werden, wie dies bereits seit einiger Zeit in mehreren EU-Staaten der Fall ist.

Das Bundesfinanzministerium und die obersten Finanzbehörden der Länder teilen die Einschätzung des Bundesrechnungshofes zu den Mängeln der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen. Sie befürworten ebenfalls eine Modifizierung der Besteuerung.

1 Vorbemerkung

Die Landwirtschaft genießt einen Sonderstatus. Das Landwirtschaftsgesetz fordert deswegen dazu auf, die „naturbedingten und wirtschaftlichen Nachteile [der Landwirtschaft] gegenüber anderen Wirtschaftsbereichen auszugleichen“.¹ Die Land- und Forstwirtschaft soll gefördert und als leistungs- und wettbewerbsfähiger Wirt-

¹ Vgl. § 1 Landwirtschaftsgesetz (LwG) vom 5. Mai 1955.

schaftszweig erhalten werden. Schließlich soll die soziale Lage der in der Landwirtschaft tätigen Menschen an die vergleichbarer Berufsgruppen angeglichen werden.

Um diese Ziele zu erreichen, schuf der Gesetzgeber auch im Steuerrecht zahlreiche Sonderregelungen für Land- und Forstwirte. Hierzu zählt die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a Einkommensteuergesetz.

Der Bundesrechnungshof prüfte die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen. Er führte Erhebungen beim Bundesfinanzministerium und in Finanzämtern verschiedener Länder durch.

2 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

2.1 Gewinnermittlungsmethoden in der Land- und Forstwirtschaft

Das Einkommensteuergesetz sieht für die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft neben den „üblichen“ Gewinnermittlungsmethoden

- Bestandsvergleich nach § 4 Absatz 1 EStG und
- Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Absatz 3 EStG

die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a EStG vor.

Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist als eine vereinfachte, pauschalierende Methode gedacht, die kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe von Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten befreit.² Sie geht von einem auf dem Hektarwert basierenden Grundbetrag aus, der durch Zuschläge bzw. Abzüge ergänzt wird. Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gilt als reguläre Gewinnermittlungsmethode, wenn die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe bestimmte Voraussetzungen erfüllen. So dürfen die selbstbewirtschaftete Fläche 20 Hektar (ha), die Tierbestände 50 Vieheinheiten und die selbstbewirtschafteten Sondernutzungen einen nach den Wertverhältnissen vom 1. Januar 1964 ermittelten Wert von 2 000 DM nicht überschreiten.

2.2 Rechtsentwicklung und gesetzgeberische Zielsetzung

Der Gesetzgeber hat die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen im Jahr 1974 in das Einkommensteuergesetz (§ 13a EStG) aufgenommen.³ Sie löste die bereits seit 1925 aufgrund von Rechtsverordnungen⁴ geltende Gewinnpauschalierungsregelung ab.

² Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte vom 5. Oktober 1979, Bundestagsdrucksache 8/3239, Seite 9.

³ Vermögensteuerreformgesetz vom 17. April 1974; BGBl. 1974 I, Seite 949; BStBl 1974 I, Seite 233.

⁴ Ab dem Wirtschaftsjahr 1948/1949 die „Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus der Land- und Forstwirtschaft“ (VOL) und für Wirtschaftsjahre nach dem 31. Dezember 1964 das „Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen“ (GDL).

Der Bundesrechnungshof prüfte im Jahr 1995 erstmals die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a EStG. Er kam dabei zu dem Ergebnis, dass die Gewinnermittlungsmethode lediglich etwa 50 Prozent der tatsächlichen Gewinne abbildete. Der Bundesrechnungshof forderte das Bundesfinanzministerium auf, die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen abzuschaffen oder die Vorschrift zumindest den neueren Entwicklungen anzupassen.⁵

Die Hinweise griff der Gesetzgeber auf und regelte die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002⁶ neu. Die Gewinnermittlung sollte für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die überwiegend im Nebenerwerb bewirtschaftet werden, zielgenauer ausgestaltet und vereinfacht werden.

Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen war als eine steuerliche Anpassungshilfe für land- und forstwirtschaftliche Betriebe in den Subventionsberichten der Bundesregierung aufgeführt. Für das Jahr 1997 wurden die Steuermindereinnahmen mit 410 Mio. Deutsche Mark beziffert. Die Bundesregierung führte diese Gewinnermittlungsmethode in ihrem 18. Subventionsbericht (für die Jahre 1999 bis 2002) als Steuervergünstigung auf. Danach führe die Novellierung des § 13a EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 zu einer Einschränkung des Anwenderkreises und die Gewinnerfasungsquote steige auf durchschnittlich 90 Prozent. Die Subventionswirkung werde nach Ansicht der Bundesregierung ab 1999 erheblich abnehmen. Die folgenden Subventionsberichte erwähnten die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht mehr.

2.3 Bedeutung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

Die pauschalierende Gewinnermittlungsmethode nach § 13a EStG wendet in Deutschland fast jeder vierte, in Bayern sogar jeder dritte Landwirt an. Der Anteil der steuerlich erfassten Landwirte, die ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, ergibt sich für den Veranlagungszeitraum 2007 aus nebenstehender Übersicht.

2.4 Begünstigter Personenkreis

Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nutzen nicht nur Land- und Forstwirte, die den Betrieb im Nebenerwerb bewirtschaften. Nach Erkenntnissen des Bundesrechnungshofes führte etwa jeder vierte pauschalierende Landwirt seinen landwirtschaftlichen Betrieb hauptberuflich. Dies bestätigen Zahlen des Statistischen Bundesamtes für das Jahr 2007.⁷ Danach liegt der Anteil der Haupteberbslandwirte, die landwirtschaftliche Flächen von bis zu 20 ha betrieblich nutzen (also dem

⁵ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes zur Haushalts- und Wirtschaftsführung 1995; Bundestagsdrucksache 13/2600, 206.

⁶ BGBl. 1999 I, Seite 402.

⁷ Vgl. hierzu „Statistisches Jahrbuch über Ernährung, Landwirtschaft und Forsten 2010“, herausgegeben vom Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz.

Tabelle 1

Häufigkeit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

Bundesländer	Anzahl der Fälle mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	davon ermitteln den Gewinn nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)	
		absolut	in %
Schleswig-Holstein	20 702	1 260	6,1
Hamburg	1 972	16	0,8
Bremen	444	38	8,6
Niedersachsen	83 792	10 486	12,5
Nordrhein-Westfalen	82 123	16 288	19,8
Hessen	40 810	12 974	31,8
Rheinland-Pfalz	35 759	4 314	12,1
Saarland	1 729	249	14,4
Baden-Württemberg	93 609	26 918	28,8
Bayern	191 305	63 557	33,2
Berlin	881	25	2,8
Summe „alte Länder“	553 126	136 125	24,6
Mecklenburg-Vorpommern	4 358	150	3,4
Brandenburg	6 022	291	4,8
Thüringen	3 381	605	17,9
Sachsen-Anhalt	5 952	190	3,2
Sachsen	8 203	843	10,3
Summe „neue Länder“	27 916	2 079	7,4
Gesamtsumme	581 042	138 204	23,8

Quelle: Bundesfinanzministerium.

Gründe nach ihren Gewinn nach § 13a EStG ermitteln dürfen), bundesweit bei mehr als 21 Prozent. Besonders hoch ist der Anteil der Haupteinwerbungslandwirte in der Gruppe der Land- und Forstwirte, die zwischen 10 und 20 ha Fläche bewirtschaften. Hier bestreitet nahezu jeder zweite Landwirt seinen Lebensunterhalt ausschließlich aus land- und forstwirtschaftlichen Einkünften.

2.5 Vereinfachte Gewinnermittlungsmethoden bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in anderen EU-Ländern

Der Bundesrechnungshof hat festgestellt, dass in weiteren 15 EU-Mitgliedstaaten pauschalierende Gewinnermittlungsmethoden existieren. Die pauschalierenden Gewinnermittlungsmethoden in den Mitgliedstaaten unterscheiden dabei zwischen einer

- Pauschalierung nach Durchschnittssätzen auf Basis der bewirtschafteten Fläche und einer
- Pauschalierung der Betriebsausgaben als Prozentsatz der Betriebseinnahmen.

Eine Pauschalierung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen sehen Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Luxemburg, Österreich, Rumänien, Slowenien und Spanien vor. Die Erfassung der tatsächlichen betrieblichen Einnahmen und eine pauschale Berücksichtigung der Betriebsausgaben durch einen festgelegten Prozentsatz der Betriebseinnahmen kennen Bulgarien, Österreich⁸, Portugal, Slowakei, Slowenien, Tschechien und Ungarn. Die steuerlichen Regelungen dieser Staaten gewähren teilweise auch

⁸ Alternativ zur Anwendung von Durchschnittssätzen.

Betriebsausgabenpauschalen für Einkünfte aus Gewerbebetrieb und für Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit.

2.6 Bund-Länder-Arbeitsgruppe

Das Bundesfinanzministerium berief im Jahr 2006 eine Arbeitsgruppe „§ 13a Einkommensteuergesetz“ ein. Die Arbeitsgruppe hatte den Auftrag, die geltende Regelung der Durchschnittssatzgewinnermittlung zu prüfen und Lösungsansätze zu erarbeiten, um Besteuerungslücken zu schließen. An der Arbeitsgruppe nahmen Vertreter des Bundesfinanzministeriums und der Finanzbehörden der Länder Bayern, Hessen, Niedersachsen und Rheinland-Pfalz teil. Landwirtschaftliche Sachverständige aus verschiedenen Ländern unterstützten die Tätigkeit der Arbeitsgruppe.

Die Arbeitsgruppe teilte im Januar 2007 den Referatsleitern Einkommensteuer der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder in ihrem abschließenden Kurzbericht mit, dass die Vorschrift „Schwachstellen aufweist und daher insgesamt überarbeitungsbedürftig“ sei. Die Arbeitsgruppe hielt beispielsweise den Grundbetrag als Berechnungsgrundlage für überholt, kritisierte dessen Abgeltungswirkung und die Höhe des pauschalen Gewinnzuschlags bei Sondernutzungen. Außerdem bemängelte sie Besteuerungslücken, insbesondere bei der Erfassung von Sondergewinnen. Ausgehend von ihren Ergebnissen erarbeitete die Arbeitsgruppe einen Vorschlag zur Novellierung der Gewinnermittlung. Die Vertreter des Bundes und der Länder nahmen den Bericht ganz überwiegend zustimmend zur Kenntnis.

Die Vorschläge der Arbeitsgruppe wurden bis heute nicht umgesetzt.

3 Verfahren der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

Land- und Forstwirte haben nach § 13a Absatz 1 EStG grundsätzlich ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen zu ermitteln. Danach ist u. a. Voraussetzung, dass

- sie bis zu 20 ha Fläche zur landwirtschaftlichen Nutzung selbst bewirtschaften und
- der Betrieb nur über einen beschränkten Tierbestand (50 Vieheinheiten) verfügt.

Der Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt sich nach § 13a Absatz 3 EStG aus einem Grundbetrag, dem einzelne Zuschläge zugerechnet bzw. von dem Abzüge vorgenommen werden.

Der Bundesrechnungshof stellt im Folgenden seine vielfältigen wesentlichen Prüfungsergebnisse zu dieser Gewinnermittlungsmethode, zum Grundbetrag, zu den Sondernutzungen und zu den Sondergewinnen dar.

3.1 Grundbetrag

3.1.1 Ermitteln des Grundbetrags

Ausgangsgröße der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist der sogenannte Grundbetrag (§ 13a Ab-

satz 4 EStG). Der Grundbetrag bildet den Gewinn aus landwirtschaftlicher Nutzung pauschaliert ab. Er wird ermittelt, indem die jeweilige Fläche in Hektar mit einem in Euro bezifferten Hektarsatz multipliziert wird. Der anzusetzende Hektarsatz ergibt sich aus dem Einkommensteuergesetz und ist abhängig von dem sogenannten Hektarwert. Das Gesetz sieht eine Staffelung in sechs Hektarwertgruppen vor, denen jeweils ein Hektarsatz zugeordnet ist.

Der Hektarwert ist eine Berechnungsgröße der Einheitsbewertung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe. Er ist daher nach den Vorschriften des Bewertungsrechts zu ermitteln.⁹

Das Bewertungsrecht berücksichtigt bei der Berechnung des Hektarwerts die Ertragsfähigkeit des Bodens und pauschaliert damit die Leistungsfähigkeit des einzelnen landwirtschaftlichen Betriebs.¹⁰ Der für die Wertverhältnisse maßgebende Stichtag ist der 1. Januar 1964.¹¹

Der Landwirt hat auf der Anlage L, die er zu seiner Einkommensteuererklärung einzureichen hat, den Hektarwert der landwirtschaftlichen Nutzung anzugeben.

Mit Ansatz des Grundbetrags sind sämtliche Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus der gewöhnlichen Bewirtschaftung landwirtschaftlicher Flächen abgegolten. Außergewöhnliche Geschäftsvorgänge werden nur in den im Gesetz abschließend genannten Fällen gesondert zu bzw. abgerechnet. Hierzu gehören insbesondere Zuschläge für Sondernutzungen und Sondergewinne. Zudem sind Pacht- und Schuldzinsen sowie dauernde Lasten zu berücksichtigen.

Der Bundesrechnungshof stellte zum Grundbetrag Folgendes fest:

Die Ermittlung des betriebsspezifischen Hektarwertes ist für einen bewertungsrechtlich Unkundigen sehr schwierig. Grundsätzlich sollten sich die Angaben aus dem Bescheid über den Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebs ergeben. Der Hektarwert der landwirtschaftlichen Fläche ist jedoch in der Mehrzahl der Länder im Einheitswertbescheid nicht unmittelbar ausgewiesen. Er lässt sich in diesen Fällen nur ausgehend von anderen Werten berechnen.

Darüber hinaus berücksichtigt die Einheitsbewertung Änderungen in der Bewirtschaftungsform landwirtschaftlicher Betriebe und die Preisentwicklung landwirtschaftlicher Produkte seit dem 1. Januar 1964 nicht.

In den eingesehenen Steuererklärungen machten die Landwirte nur selten Angaben zum Hektarwert. Soweit

⁹ R 13a Absatz 1 Satz 4 EStR 2008.

¹⁰ Vgl. Begründung zum Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 13. Januar 1999 Bundestagsdrucksache 14/265, Seite 176.

¹¹ § 21 Absatz 1 BewG. Zum 1. Januar 1964 fand die letzte Hauptfeststellung bei der Einheitsbewertung statt. Der Gesetzgeber hat mit Gesetz vom 22. Juli 1979 (BGBl. 1970 I, 1118) die Hauptfeststellung ausgesetzt und einem speziellen Gesetz vorbehalten. Das Vorhaben ist bislang nicht umgesetzt.

sich Angaben zum Hektarwert nicht aus der Anlage L ergaben, griffen die Bearbeiterinnen und Bearbeiter der Finanzämter auf Werte früherer Steuerfestsetzungen zurück. Es ergaben sich für den Bundesrechnungshof keine Anhaltspunkte, dass sie eigenständig den Hektarwert überprüfen oder gar ermittelten. Die Nachfrage bei den Bediensteten der Finanzämter bestätigte den Eindruck, die Ermittlung des Hektarwertes sei – sowohl für die Landwirte als auch für die Bearbeiterinnen und Bearbeiter der Finanzämter – sehr aufwendig und stehe in keinem angemessenen Verhältnis zu den sich hieraus ergebenden steuerlichen Auswirkungen.

3.1.2 Mit dem Grundbetrag abgegoltene Betriebseinnahmen

Bestimmte Betriebseinnahmen finden wegen der Abgeltungswirkung des Grundbetrags bei der Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen keine Berücksichtigung. Beim Bestandsvergleich und der Einnahmenüberschussrechnung wirken sich diese jedoch auf das Ergebnis aus. Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes sind dies insbesondere die folgenden Betriebseinnahmen bzw. Geschäftsvorgänge:

- Zuschüsse und Finanzhilfen wie die Agrarförderung der Europäischen Union sind nach derzeitiger Gesetzeslage mit dem Grundbetrag abgegolten und bleiben bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen darüber hinaus unberücksichtigt. Bei Anwendung anderer Gewinnermittlungsmethoden sind diese Zahlungen aus öffentlichen Mitteln steuerpflichtig.
- Landwirte übertragen häufig entgeltlich Zahlungsansprüche auf Betriebsprämien aus der Agrarförderung der EU an andere Landwirte, z. B. durch Verkauf oder Verpachtung. Die Verkaufs- bzw. Pächterlöse sind – wie die Auszahlung von Zahlungsansprüchen – mit dem Ansatz des Grundbetrags abgegolten.¹²
- Mit dem Ansatz des Grundbetrags sind grundsätzlich auch betriebliche Kapitalerträge, z. B. die Ausschüttungen aus einer Beteiligung an einer Brennereigenschaft, abgegolten. Hierzu hat der Bundesrechnungshof festgestellt, dass Landwirte durch Umgestaltung ihres Betriebes versuchen, unter die Regelungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zu fallen, um dadurch ihre Steuerlast erheblich zu senken.

3.2 Sondernutzungen

Der Gesetzgeber hatte erkannt, dass bestimmte landwirtschaftliche Nutzungen besonders ertragreich sind. Einnahmen aus diesen sogenannten Sondernutzungen sollten deswegen nicht mit dem Grundbetrag abgegolten sein, sondern bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gesondert berücksichtigt werden.

¹² Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 25. Juni 2008, BStBl 2008 I, Seite 682.

Die Sondernutzungen sind im Einkommensteuergesetz nicht definiert. Das Gesetz verweist hierzu in § 13a Absatz 5 EStG auf Vorschriften des Bewertungsrechts. Danach umfasst der Begriff der Sondernutzung alle Flächen und Nutzungsteile, die bewertungsrechtlich Teile des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sind, jedoch eine besondere Form der Nutzung darstellen. Hierzu gehören u. a. die forstwirtschaftliche und weinbauliche Nutzung sowie Sonderkulturen wie Spargel und Hopfen.

Erzielt ein Land- und Forstwirt, der seinen Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt, derartige Einnahmen, so hat er den Wert der Sondernutzung zu berechnen. Der Wert ist dabei – wie der Hektarwert – vom Einheitswert abzuleiten. Beträgt der Wert einer Sondernutzung mehr als 2 000 Deutsche Mark¹³, so entfällt für den Steuerpflichtigen generell die Möglichkeit, den Gewinn nach Durchschnittssätzen zu berechnen (vgl. § 13a Absatz 1 Nummer 4 EStG).

Liegt der Wert der Sondernutzung zwischen 500 Deutsche Mark und 2 000 Deutsche Mark, sieht die Durchschnittssatzgewinnermittlung einen pauschalen Gewinnzuschlag von 512 Euro je Sondernutzung vor. Dieser einheitliche Gewinnzuschlag von 512 Euro ist unabhängig von der Art und der Höhe des Werts der Sondernutzung vorzunehmen.¹⁴ Bei Sondernutzungen mit einem Wert unter 500 Deutsche Mark unterbleibt ein Gewinnzuschlag.

Die Ertragsmöglichkeiten von Sondernutzungen ergeben nach Vergleichsberechnungen mit Hilfe sogenannter Standarddeckungsbeiträge ein anderes Bild. Der Standarddeckungsbeitrag ist eine standardisierte Rechengröße, die in der amtlichen Statistik für die Eingruppierung landwirtschaftlicher Betriebe nach ihrer betriebswirtschaftlichen Ausrichtung genutzt wird.¹⁵ Er dient der Bewertung pflanzlicher und tierischer Produktionsgrundlagen. Die Klassifizierung richtet sich nach dem gemeinschaftlichen System landwirtschaftlicher Betriebe innerhalb der Europäischen Union.

Vergleicht man den typisierenden Zuschlag für Sondernutzungen mit den Ergebnissen ausgewählter Produktionszweige laut Standarddeckungsbeiträgen (ausgehend von Sondernutzungen mit einem Wert von 2 000 Deutsche Mark) ergeben sich folgende Ergebnisse (siehe Tabelle 2).

Die Übersicht zeigt, dass die Gewinne der einzelnen Sondernutzungsarten erheblich variieren und in allen Fällen den pauschalen Gewinnzuschlag von 512 Euro um ein Vielfaches übersteigen.

¹³ Der Wert ist nach den Grundsätzen der Einheitsbewertung zu ermitteln. Die Einheitsbewertung beruht auf den Wertverhältnissen zum Stichtag 1. Januar 1964.

¹⁴ Eine Ausnahme von dieser Regelung besteht bei der forstwirtschaftlichen Nutzung. Bei dieser Sondernutzung hat der Landwirt den Gewinn gesondert durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben zu ermitteln und als Sondergewinn zu berücksichtigen (siehe unter Tz. 3.3).

¹⁵ Statistisches Bundesamt, Statistisches Jahrbuch 2010.

Tabelle 2

Vergleich der Sondernutzungsergebnisse

Sondernutzung	Gewinn nach Standarddeckungsbeitrag	Gewinnzuschlag nach § 13a Absatz 5 EStG
	in Euro	
Hopfen	5 398	512
Weinbauliche Nutzung	5 874	512
Gärtnerische Nutzung		
Obstbau	17 483	512
Gemüse im Freiland	8 076	512
Blumen im Freiland	7 251	512
Baumschulen	45 699	512

Der Bundesrechnungshof stellte darüber hinaus fest, dass wegen des Bezugs auf die Einheitsbewertung auch die Wertfindung für Sondernutzungen sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Bediensteten der Finanzämter sehr schwierig ist. In der Regel fehlten auch hierzu in der Steuererklärung die für die Berechnung notwendigen Angaben durch den Landwirt. Ermittlungen der Berechnungsgrundlagen durch die Bearbeiterinnen und Bearbeiter, z. B. durch Rückfragen bei der Bewertungsstelle, waren in den Akten nicht dokumentiert. In den meisten einschlägigen Fällen übernahmen sie auch hier Werte aus den Vorjahren.

3.3 Sondergewinne

Der Gesetzgeber hat die bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zusätzlich zu berücksichtigenden Sondergewinne im Gesetz abschließend genannt. Demnach sind nach § 13a Absatz 6 EStG Sondergewinne nur für folgende Erträge anzusetzen:

- Aus der forstwirtschaftlichen Nutzung,
- aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden oder Gebäuden, außerdem von anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bei gleichzeitiger Betriebsumstellung,
- für bestimmte Dienstleistungen und vergleichbare Tätigkeiten und
- aus der Auflösung von Rücklagen nach § 6c EStG oder solchen für Ersatzbeschaffung.

Die Sondergewinne sind generell nach den Grundsätzen der Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln und nur zu berücksichtigen, soweit sie einen Freibetrag in Höhe von 1 534 Euro¹⁶ übersteigen.

¹⁶ § 13a Absatz 6 Satz 1 EStG.

3.3.1 Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Immobilien/anderen Wirtschaftsgütern

Entnimmt oder veräußert ein Land- und Forstwirt Grund und Boden oder Gebäude, sind Gewinne oder Verluste hieraus immer gewinnwirksam zu berücksichtigen. Dagegen sind Gewinne oder Verluste aus der Entnahme oder Veräußerung anderer betrieblicher Wirtschaftsgüter bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nur dann anzusetzen, wenn gleichzeitig die betriebliche Ausrichtung umgestellt wird. Zu diesen anderen Wirtschaftsgütern gehören beispielsweise auch besonders werthaltige immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wie Milchreferenzmengen.¹⁷

Eine Betriebsumstellung liegt bei Änderung der agrarwirtschaftlichen Grundstrukturen innerhalb eines kurzen Zeitraumes vor. Hierbei reicht bereits die Veränderung eines wesentlichen Teils der bisherigen betrieblichen Betätigung aus.

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass Land- und Forstwirte oftmals Teile ihrer Milchreferenzmengen veräußerten, ohne die agrarwirtschaftliche Grundstruktur zu ändern. Hier lag keine Betriebsumstellung, sondern lediglich eine Verkleinerung der landwirtschaftlichen Betriebe vor. Die Veräußerung der Teilreferenzmenge erfüllte damit nicht die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 13a Absatz 6 Nummer 2 EStG. Sie zog deswegen auch keine Gewinnkorrektur nach sich und war durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten.

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft durch Bestandsvergleich oder Einnahmenüberschussberechnung berechneten, mussten die Erlöse aus der Veräußerung der Teilreferenzmenge dagegen immer gewinnwirksam berücksichtigen.

3.3.2 Gewinne aus Dienstleistungen zwischen Land- und Forstwirten

Eine Dienstleistung ist jede (berufliche) Tätigkeit, die aufgrund einer Verpflichtung oder freiwillig erbracht wird.¹⁸ Zu den häufigsten Dienstleistungen zwischen Landwirten zählen Bau- oder Betriebshelfertätigkeiten sowie andere Lohnarbeiten. Einnahmen aus Dienstleistungen zwischen Land- und Forstwirten zählen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn sie im Wirtschaftsjahr weniger als ein Drittel des Gesamtumsatzes betragen oder geringer als 51 500 Euro sind. Bei Land- und Forstwirten, die ihren Gewinn durch Bestandsvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln haben, sind diese Gewinne zu berücksichtigen.

¹⁷ Im Jahre 1984 führte die damalige Europäische Gemeinschaft (EG) eine Quotenregelung ein, um die Milchproduktion in den Mitgliedstaaten zu beschränken. Grundlage für die Zuteilung der Milchreferenzmenge, auch Milchquote oder Milchkontingent genannt, war die Milchlieferungsmenge des Milchwirtschaftsjahres 1983 (1. April 1983 bis 31. März 1984).

¹⁸ Zur Definition vgl. Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach (HHR), § 33c EStG Anm. 40 mit weiteren Nennungen.

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen ermitteln, müssen diese Einnahmen jedoch nicht einbeziehen. Hier erwartete der Gesetzgeber, dass „soweit die Tätigkeiten und Dienstleistungen für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erbracht werden, diejenigen Betriebe, die die Leistungen erbringen, im Gegenzug häufig auch Leistungen von anderen landwirtschaftlichen Betrieben in Anspruch nehmen, sodass eine gesonderte Erfassung im Rahmen des § 13a EStG nicht erforderlich erscheint“.¹⁹

Der Bundesrechnungshof untersuchte insbesondere Sachverhalte bei einem sogenannten „Maschinenring e. V.“, einer Art Angebotsplattform für landwirtschaftliche Dienstleistungen. Der Maschinenring e. V. führte für seine Mitglieder Abrechnungskonten, auf denen er Einnahmen und Ausgaben für landwirtschaftliche Dienstleistungen auswies. Hieraus war ersichtlich, dass Land- und Forstwirte, die ihre Dienstleistungen dort anboten, oftmals Erlöse für ausgeführte Leistungen erzielten, die den Wert der von ihnen in Anspruch genommenen Leistungen um ein Vielfaches überstiegen.

4 Gewinnvergleich

Gesetzgeberische Zielsetzung der Novellierung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 war auch eine zielgenauere Ausgestaltung der Vorschrift. Die Gewinnerfassungsquote sollte deswegen deutlich angehoben werden.²⁰

Der Bundesrechnungshof verglich den Gewinn nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) mit einem anerkannten Schätzungsverfahren der Steuerverwaltung und dem Gewinn nach Standarddeckungsbeiträgen²¹, um zu überprüfen, ob er dem tatsächlichen Gewinn entspricht oder diesem zumindest nahe kommt.

4.1 Vergleich Durchschnittssatzgewinn mit dem Gewinn nach Schätzungen

Die Bediensteten der Finanzämter haben nach § 162 Abgabenordnung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu schätzen, wenn Steuerpflichtige keine Gewinnermittlungen einreichen. Das Ziel jeder Schätzung ist, das tatsächliche Betriebsergebnis möglichst genau abzubilden. Hierzu haben die Länder eigenständige Verfahren entwickelt. Regionale Gegebenheiten finden dabei Berücksichtigung.

Der Bundesrechnungshof verglich die Gewinne nach Durchschnittssätzen mit den Gewinnen, die sich aus den Schätzungsgrundlagen ergeben.

4.1.1 Vergleich des Schätzungsergebnisses

Die Schätzungen basieren z. B. in Rheinland-Pfalz auf den dort erhobenen tatsächlichen Ergebnissen gleich gelagerter Betriebe, die Bücher führen.

Beispiel: Ein Landwirt ermittelte seinen Gewinn zulässigerweise nach § 13a EStG. Schwerpunkt seiner Betätigung war die Milchviehwirtschaft (weniger als 35 Milchkühe). Er bewirtschaftete im Wirtschaftsjahr 2007/2008 insgesamt 19,80 ha landwirtschaftliche Flächen selbst. Der Gewinn nach Durchschnittssätzen betrug 7 088 Euro.

Unter Berücksichtigung der rheinland-pfälzischen Schätzungsgrundlagen ermittelt sich der Gewinn des Landwirts wie folgt:

Der Schätzungsausgangsbetrag (Mindestwert) beträgt nach Angaben der Oberfinanzdirektion Koblenz für Milchviehwirtschaft (bis 35 Milchkühe) 750 Euro je Hektar der selbstgenutzten Flächen. Nach Maßgabe der bewirtschafteten Fläche errechnet sich ein Ausgangsbetrag von 14 851 Euro. Nicht berücksichtigt sind sämtliche Entschädigungen und/oder Zuschüsse aus öffentlichen Förderprogrammen sowie vereinnahmte oder verausgabte Miet- und Pachtzinsen.

Für Zuschüsse und Fördermittel sieht die Schätzung ebenfalls einen pauschalen Ansatz vor. Er beträgt im konkreten Fall 5 700 Euro.

Der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft beträgt nach den rheinland-pfälzischen Schätzungsgrundlagen 20 551 Euro und ist damit fast drei Mal so hoch wie der Gewinn nach Durchschnittssätzen.

4.1.2 Schätzungsergebnisse für landwirtschaftliche Produktionszweige

Wegen der Abhängigkeit des Schätzungsrahmens von der Betriebsart ergeben sich für die einzelnen landwirtschaftlichen Produktionszweige unterschiedliche Ergebnisse. Hierzu führte der Bundesrechnungshof anhand konkreter Einzelfälle Berechnungen durch. Die Ergebnisse sind der folgenden Übersicht zu entnehmen:

Tabelle 3

Vergleich Schätzungsgewinn – Gewinn nach Durchschnittssätzen

Betriebsart	Schätzungsgewinn	Gewinn nach Durchschnittssätzen nach § 13a EStG
	in Euro	
Getreidebau	8 841	3 750
Hackfruchtbau	13 571	6 793
Milchvieh (bis 35 Milchkühe)	24 947	11 485
Milchvieh (über 35 Milchkühe)	18 538	4 484
Futterbau	35 103	17 458

Die Berechnungen des Bundesrechnungshofes zeigen, dass sich die Gewinne bei gleicher Flächengröße je Betriebsart erheblich unterscheiden. In jedem Fall ist der

¹⁹ Elmar Engel (Bundesfinanzministerium), Neue Wirtschaftsbriefe Nummer 19 vom 10. Mai 1999, 1714 (NWB Fach 3d, 618).

²⁰ Vgl. Bundestagsdrucksache 14/265, Seite 177.

²¹ Vgl. Erläuterung unter Tz. 3.2.

Schätzungsgewinn höher als der Gewinn nach Durchschnittssätzen. Besonders auffällig ist dieses Missverhältnis bei der Milchviehhaltung mit mehr als 35 Milchkühen. Hier bildet der Durchschnittssatzgewinn weniger als 25 Prozent des Schätzungsgewinns ab.

4.2 Vergleich Durchschnittssatzgewinn mit einem Betriebsergebnis nach Standarddeckungsbeiträgen

Die Gewinne aus landwirtschaftlicher Betätigung sind auch bei Berechnung nach Standarddeckungsbeiträgen oftmals deutlich höher als die Gewinne nach Durchschnittssätzen. Dies lässt sich an folgenden Beispielen verdeutlichen:

Beispiel 1: Ein Landwirt aus Niedersachsen ermittelt seinen Gewinn zutreffend nach Durchschnittssätzen. Er betreibt einen Schweinemastbetrieb und bewirtschaftet im Wirtschaftsjahr 2008/2009 eine Fläche von 6,89 ha (Hektarwert 1 364,55 DM/ha). Zu dem Betrieb gehören 215 Ferkel (über 20 kg) und 179 Mastschweine (insgesamt 37,24 Vieheinheiten).

Der Gewinn nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) ermittelt sich wie folgt:

$$6,89 \text{ ha} \quad \times \quad 410 \text{ Euro} = \quad 2\,812,60 \text{ Euro}$$

Nach Standarddeckungsbeiträgen ergibt sich zunächst das folgende Betriebsergebnis:

$$215 \text{ Ferkel} \quad \times \quad 64 \text{ Euro} = \quad 13\,760 \text{ Euro}$$

$$179 \text{ Mastschweine} \quad \times \quad 64 \text{ Euro} = \quad 11\,456 \text{ Euro}$$

Summe **25 216 Euro**

Beispiel 2: Ein Landwirt aus Rheinland-Pfalz betreibt einen Milchviehbetrieb und bewirtschaftet 19,69 ha (Hektarwert 849,53 DM/ha). Er gibt in der Einkommensteuererklärung einen Tierbestand von acht Rindern (unter einem Jahr), fünf Jungtieren (von einem bis zwei Jahre), zwei Färsen (älter als zwei Jahre), 17 Kühen und vier Legehennen an.

Der Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt sich wie folgt:

$$19,69 \text{ ha} \quad \times \quad 358 \text{ Euro/ha} = \quad 7\,049 \text{ Euro}$$

Nach Standarddeckungsbeiträgen ergibt sich folgendes Betriebsergebnis:

$$8 \text{ Rinder unter 1 Jahr} \quad \times \quad 248,00 \text{ Euro} = \quad 1\,984 \text{ Euro}$$

$$5 \text{ Jungtiere 1–2 Jahre} \quad \times \quad 229,00 \text{ Euro} = \quad 1\,145 \text{ Euro}$$

$$2 \text{ Färsen älter als 2 Jahre} \times \quad 229,00 \text{ Euro} = \quad 458 \text{ Euro}$$

$$17 \text{ Kühe} \quad \times \quad 1\,718,00 \text{ Euro} = \quad 9\,206 \text{ Euro}$$

$$4 \text{ Legehennen} \quad \times \quad 3,54 \text{ Euro} = \quad 14 \text{ Euro}$$

Summe **32 807 Euro**

Die Betriebsergebnisse nach Standarddeckungsbeiträgen berücksichtigen weder Fixkosten noch Personalkosten. Um die Ergebnisse dennoch mit dem Gewinn nach Durchschnittssätzen vergleichen zu können, orientiert sich der Bundesrechnungshof an dem Schätzungsverfahren in Baden-Württemberg. Hier sind auch Standarddeckungsbeiträge Ausgangspunkt der Berechnung. Feste Spezial- und Gemeinkosten werden bei der Berechnung mit einem Abzug zwischen 33 und 48 Prozent des Betriebsergebnisses nach Standarddeckungsbeiträgen berücksichtigt. Der jeweilige Abzug ist abhängig von der Betriebsgröße und dem Produktionszweig.

Bei einem Veredelungsbetrieb wie dem Schweinemastbetrieb unter Beispiel 1 beträgt der Abzug 48 Prozent des Betriebsergebnisses. Der mit dem Gewinn nach Durchschnittssätzen vergleichbare Gewinn laut Standarddeckungsbeiträgen beläuft sich demnach auf 13 113 Euro.

Für einen Viehhaltungsbetrieb wie unter Beispiel 2 dargestellt sieht das Verfahren einen pauschalen Kostenabzug in Höhe von 40 Prozent des Betriebsergebnisses vor. Der mit § 13a EStG vergleichbare Gewinn beträgt in diesem Fall 19 684 Euro.

4.3 Übernahme des Durchschnittssatzgewinns für außersteuerliche Zwecke

Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes dient das steuerliche Einkommen häufig als Bezugsgröße auch für Beiträge und öffentliche Leistungen. Allerdings wird der nach Durchschnittssätzen ermittelte steuerliche Gewinn eines Land- und Forstwirtes oftmals nicht als Bezugsgröße akzeptiert, da die pauschaliert ermittelten Einkünfte den tatsächlichen landwirtschaftlichen Gewinn nur unzureichend erfassen. Beispielsweise gelten bei der Bemessung des Zuschusses zur landwirtschaftlichen Alterssicherung²² und bei der Berechnung des Elterngeldes²³ zur Ermittlung des maßgeblichen Einkommens abweichende Berechnungsgrundlagen und -verfahren, wenn steuerlich der Gewinn nach § 13a EStG ermittelt wurde.

5 Würdigung

Der Gesetzgeber änderte die Regelungen zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirte mit dem Ziel, den Anwenderkreis zu begrenzen, die Gewinnermittlung zu vereinfachen und die Gewinnerfassungsquote zu erhöhen. Die Feststellungen des Bundesrechnungshofes zeigen zusammenfassend, dass diese Ziele nur unzureichend verwirklicht sind.

5.1 Anwenderkreis

Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen beschränken den Anwenderkreis nicht auf kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die überwiegend im Nebenerwerb geführt werden. Es ergab sich auch kein einheitliches Bild in der Zu-

²² § 32 Absatz 5 Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte (ALG).

²³ § 2 Absatz 8 Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz (BEEG).

sammensetzung der Betriebe, die die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen anwenden. So fanden sich keine Anhaltspunkte für eine bestimmte land- und forstwirtschaftliche Branche, die in besonderem Maße von den Regelungen des § 13a EStG Gebrauch macht. Vergleichsberechnungen weisen darauf hin, dass die tatsächliche Ertragslage je nach Bewirtschaftungsform sehr unterschiedlich und daher nicht miteinander vergleichbar ist. Zudem war der Anteil der Haupterwerbslandwirte mit rund einem Viertel der eingesehenen Steuerfälle erstaunlich hoch.

5.2 Vereinfachung

Die vom Gesetzgeber beabsichtigte Vereinfachung der Vorschrift durch Loslösung von der Einheitsbewertung ist bisher nicht gelungen. Die Berechnung des Hektarwerts landwirtschaftlicher Flächen sowie der Wert der Sondernutzungen gründen nach wie vor auf Regelungen des Bewertungsrechts. Die Ermittlung dieser Werte ist deswegen sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung schwierig, aufwendig und damit fehleranfällig.

Der Gesetzgeber erkannte zudem, dass die vereinfachende Gewinnermittlung durch den Grundbetrag die Betriebsvorgänge der landwirtschaftlichen Nutzung nicht vollständig abbildet. Daher sieht das Gesetz vor, zahlreiche außerordentliche Erträge gesondert zu ermitteln und zu bewerten. Diese sind entweder pauschal oder durch besondere Berechnung bei der Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen hinzuzurechnen. Derzeit sind gesonderte Gewinnkorrekturen vorgesehen für verschiedene Arten der Sondernutzungen, eine Reihe von Sondergewinnen, Miet- und Pachtzinsen, dauernde Lasten und bestimmte Kapitalerträge. Es ergibt sich dadurch das Bild eines Flickenteppichs. Die Steuerpflichtigen müssen die genannten Sondererträge abgrenzen, erfassen und für die Steuererklärung aufbereiten. Die Finanzbehörden müssen sodann nicht nur prüfen, ob die Angaben zur Ermittlung des Grundbetrags vollständig sind, sondern auch, ob alle Sondererträge vollständig aufgeführt und zutreffend zugeordnet sind. Damit fehlt es der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen an der angestrebten Einfachheit und Übersichtlichkeit.

5.3 Besteuerungslücken

Darüber hinaus stellte der Bundesrechnungshof für folgende betriebliche Erträge Lücken in der Besteuerung fest, wenn Land- und Forstwirte ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln:

- Betriebliche Kapitalerträge, beispielsweise aus genossenschaftlichen Leistungen (soweit diese nicht nach § 13a Absatz 3 Nummer 5 EStG zuzurechnen sind),
- öffentliche Fördermittel (z. B. der EU),
- Veräußerung oder Entnahme von bestimmten Wirtschaftsgütern aus dem Anlagevermögen sowie Entschädigungen und

- Erlöse aus Dienstleistungen von Land- und Forstwirten an andere Land- und Forstwirte.

Der Bundesrechnungshof kann nicht ausschließen, dass noch weitere Besteuerungslücken bestehen, die vom Gesetzgeber so nicht ohne weiteres erkennbar waren.

Bei Land- und Forstwirten, die den Gewinn durch Bestandsvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, sind diese Erträge gewinnwirksam und erhöhen damit deren Steuerlast. Der Bundesrechnungshof sieht hierin einen Verstoß gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit sowohl im Verhältnis zu anderen Land- und Forstwirten als auch zu Gewerbetreibenden und selbstständig Tätigen.

5.4 Gewinnerfassungsquote

Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes gibt der Gewinn nach Durchschnittssätzen die tatsächlichen land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte nicht realitätsnah wieder. Wie Vergleiche der Gewinne nach Durchschnittssätzen mit Betriebsergebnissen nach Standarddeckungsbeiträgen und mit Schätzungsergebnissen zeigen, erreicht die Gewinnerfassungsquote des § 13a EStG den von der Bundesregierung im Subventionsbericht genannten Wert von 90 Prozent bei weitem nicht.

Der Bundesrechnungshof sieht den Grund in den statischen Wertansätzen des Bewertungsrechts, die die wirtschaftliche Entwicklung der land- und forstwirtschaftlichen Erträge nicht widerspiegeln. Zudem hat der Gesetzgeber die für die Berechnung des Grundbetrags entscheidenden Hektarsätze letztmals 1998 angepasst.

Schließlich sind mit Ansatz des Grundbetrags besondere Erträge abgegolten, die wie die Agrarförderung der Europäischen Union bisher steuerlich nicht erfasst sind.

Auch der für Sondernutzungen anzusetzende pauschale Gewinnzuschlag ist starr und zu niedrig. Er unterscheidet die Ertragssituationen der verschiedenen Sondernutzungsarten nicht und bildet ebenfalls Preisentwicklungen der letzten Jahre nicht ab.

Der vom Gesetz vorgegebene Kreis an hinzuzurechnenden Sondergewinnen erfasst die entsprechenden Erträge nicht erschöpfend.

5.5 Subventionscharakter

Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen berücksichtigt die Vielfalt der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe nicht. Sie beachtet die verschiedenen Nutzungen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nicht ausreichend und würdigt daher die Gewinnunterschiede zu wenig.

Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes geht das als maßvolle Begünstigung gedachte Besteuerungsverfahren weit über dieses Ziel hinaus. Der Gewinn nach Durchschnittssätzen führt zu einer sachlich nicht begründeten ungleichen und damit ungerechten Besteuerung gegenüber Steuerpflichtigen, die nicht in den Regelungsbereich des § 13a EStG fallen.

Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes stellt die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen eine steuerliche Vergünstigung für die Land- und Forstwirte dar, die diese pauschalierende Gewinnermittlung anwenden. Der Bundesrechnungshof geht von erheblichen Steuermindereinnahmen aus, die als Subvention transparent auszuweisen wären.

6 Empfehlung

Der Bundesrechnungshof erkennt die Absicht an, kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu unterstützen. Er hält daher eine einfache, pauschalierende Ermittlung land- und forstwirtschaftlicher Gewinne bei diesen Betrieben für vertretbar.

Der Bundesrechnungshof hält eine grundlegende Anpassung der pauschalen Gewinnermittlung für geboten. Ziel sollte sein, das tatsächliche Betriebsergebnis möglichst genau zu erfassen und damit eine zutreffende Besteuerung zu gewährleisten sowie den Anwenderkreis zielgenauer festzulegen.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, von der bisherigen Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen Abstand zu nehmen. Als Alternative würde sich die Umstellung auf eine modifizierte Einnahmenüberschussrechnung anbieten. Land- und Forstwirte hätten lediglich ihre Betriebs-einnahmen aufzuzeichnen. Dazu gehören alle Erlöse aus üblicher und laufender landwirtschaftlicher Nutzung, Erträge aus außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen sowie Leistungen Dritter.

Von den tatsächlichen Einnahmen wären Betriebsausgaben pauschal mit einem Prozentsatz der Betriebseinnahmen abzuziehen. Hierdurch wären alle Betriebsausgaben aus der gewöhnlichen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit abgegolten. Der Land- und Forstwirt wäre damit nicht verpflichtet, seine Betriebsausgaben aufzuzeichnen. Dies wäre im Verhältnis zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich und durch Einnahmenüberschussrechnung weiterhin eine tatsächliche Vereinfachung.

Die Höhe des Pauschalsatzes sollte so bestimmt werden, dass der pauschalierte Gewinn dem tatsächlichen Gewinn möglichst nahe kommt.

Dieses Verfahren hat sich bereits in einigen EU-Staaten bewährt.

Um den Anwenderkreis auf kleine land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu beschränken, wäre eine Umsatzgrenze für eine pauschalierende Gewinnermittlungsmethode denkbar. Auch dies ist in anderen EU-Staaten gängige Praxis. Da der Land- und Forstwirt nunmehr die Betriebseinnahmen aufzeichnen müsste, könnte er am Ende des Wirtschaftsjahres ohne Schwierigkeiten die Höhe der eigenen Umsätze bestimmen. Er könnte dadurch eigenständig prüfen, ob er die Voraussetzungen für die Anwendung der pauschalierenden Gewinnermittlung erfüllt.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, sowohl die Höhe des pauschalen Betriebsausgabensatzes als auch die Umsatzgrenze als Anwendungsvoraussetzung nicht im Gesetz

festzulegen. Vielmehr sollte der Gesetzgeber eine Ermächtigung vorsehen, diese Werte im Ordnungswege anpassen zu können. So könnte beispielsweise auf Änderungen der Ertragslage, Naturkatastrophen oder einen außerordentlichen Preisverfall für bestimmte Produkte leichter reagiert werden. Der Gesetzgeber müsste dadurch nicht erneut bemüht werden.

In jedem Fall sollte das Wahlrecht des Land- und Forstwirtes, eine andere Gewinnermittlungsmethode anwenden zu können, beibehalten werden.

7 Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums

Das Bundesfinanzministerium und die obersten Finanzbehörden der Länder haben die Prüfungsfeststellungen des Bundesrechnungshofes bestätigt. Sie stimmen aus steuerfachlicher Sicht mit dem Bundesrechnungshof darin überein, die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in ihrer jetzigen Form abzuschaffen.

Das Bundesfinanzministerium hält die zur Ermittlung der Gewinnerfassungsquote vorgenommenen Vergleiche des Bundesrechnungshofes für sachgerecht und zielführend. Die Feststellungen bestätigen Vorschläge einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe, die zu einer stärkeren Differenzierung der landwirtschaftlichen Nutzungen betriebsformabhängige Korrekturen vorgesehen habe.

Zudem zieht das Bundesfinanzministerium sogar die Schlussfolgerung, dass verfassungsrechtliche Bedenken bestehen.

So fordere das Bundesverfassungsgericht den Gesetzgeber auf, Steuerpflichtige durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig zu belasten. Er dürfe zwar im Interesse handhabbarer Steuergesetze Massenvorgänge des Wirtschaftslebens typisieren und im weiten Umfang die Besonderheiten nicht nur eines Einzelfalls, sondern gegebenenfalls ganzer Gruppen vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler dürfe allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Unter Beachtung dieser Grundsätze erscheine die derzeitige Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen hinsichtlich der starren Berechnungsgrundsätze des Grundbetrags und der Zuschläge für Sondernutzungen sowie der Nichterfassung betrieblicher Sondervorgänge verbesserungsfähig.

Das Bundesfinanzministerium befürwortet die vorgeschlagene Alternative, die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zu modifizieren. Dabei sollten Land- und Forstwirte stets die tatsächlichen Betriebseinnahmen ermitteln und ansetzen und ihre Betriebsausgaben pauschal abziehen können. Nach Ansicht des Bundesfinanzministeriums könne der Gesetzgeber mit einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung eine vereinfachte Gewinnermittlung in der Land- und Forstwirtschaft „zukunftsfest“ machen. Insbesondere sei sichergestellt, dass er die Zielgruppe der kleineren land- und forstwirtschaftlichen Betriebe erreicht und größere bürokratische Lasten für die betroffenen Steuerpflichtigen vermeidet. Zudem bestünde die Möglichkeit, das Verwaltungshandeln leistungsfähiger auszugestalten.

8 Abschließende Würdigung und Empfehlung

Die Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums bestätigt die vom Bundesrechnungshof aufgezeigten Problemfelder.

Der Bundesrechnungshof teilt die vom Bundesfinanzministerium geäußerten Bedenken zur Verfassungsmäßigkeit der Norm. Der Vergleich alternativer Berechnungen mit den Ergebnissen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zeigt, dass die Gewinnerfassungsquote nur unzureichend ist. Die sich hieraus ergebende zu niedrige

Einkommensteuer kann auch nach Auffassung des Bundesrechnungshofes den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzen.

Der Bundesrechnungshof sieht sich in seiner Empfehlung bestätigt, die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in ihrer gegenwärtigen Form abzuschaffen und durch eine modifizierte Einnahmenüberschussrechnung zu ersetzen.

Der Bericht ist am 20. Dezember 2011 vom Ausschuss des Großen Senats des Bundesrechnungshofes beschlossen worden.

Bonn, den 17. Januar 2012

Der Präsident
des Bundesrechnungshofes

Prof. Dr. Dieter Engels

Direktor beim Bundesrechnungshof
als Vorsitzender des Ausschusses
des Großen Senats

Andreas Rahm

