

Gefördert durch:



aufgrund eines Beschlusses
des Deutschen Bundestages



Deutsch-Ukrainischer
Agrarpolitischer Dialog

beim Institut für Wirtschaftsforschung und Politikberatung

Agrarpolitische Berichte

APD/APB/03/2015

Grundlagen der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft in Deutschland

Stefan Walter

Kiew, November 2015

Über das Projekt „Deutsch-Ukrainischer Agrarpolitischer Dialog (APD)“

Das Projekt „Deutsch-Ukrainischer Agrarpolitischer Dialog (APD)“ unterstützt die Ukraine in der Reform der Agrargesetzgebung- und Agrarpolitik unter Berücksichtigung internationaler Erfahrungen Deutschlands und anderer Länder sowie internationaler Organisationen (EU, WTO) in Übereinstimmung mit marktwirtschaftlichen, ordnungspolitischen Grundsätzen. Das Projekt wird vom Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft im Rahmen des bilateralen Kooperationsprogramms gefördert und in Kooperation mit der GFA Consulting Group GmbH als Mandatar, der IAK AGRAR CONSULTING Consulting GmbH und dem Leibniz-Institut für Agrarentwicklung in Transformationsökonomien (IAMO) als Projektdurchführer umgesetzt. Operativer Projektträger auf ukrainischer Seite ist das Institut für Wirtschaftsforschung und Politikberatung (IER).



www.apd-ukraine.de

Autoren

Stefan Walter

s.walter@bauernverband.net

© 2015 Deutsch-Ukrainischer Agrarpolitischer Dialog

Alle Rechte vorbehalten.

INHALT

I.	Einführung	5
	1. Allgemeine Einführung in das Steuerrecht	5
	2. Begriffsbestimmung	5
	3. Einteilung der Steuern.....	5
	4. Verhältnis Steuerrecht - Zivilrecht	7
	5. Rechtsgrundlagen.....	7
	6. Finanzgerichte.....	8
	7. Hilfeleistung in Steuersachen.....	8
II.	Verfahrensrechtliche Fragen	9
	1. Die Abgabenordnung	9
	2. Die Festsetzung und Erhebung der Steuern	9
III.	Bewertungsrecht in der Land- und Forstwirtschaft.....	12
	1. Einheitswerte	12
	2. Ermittlung des landwirtschaftlichen Einheitswertes	12
	3. Besonderheiten bei der Einheitsbewertung.....	14
IV.	Abgrenzung der Landwirtschaft von anderen Einkunftsarten	16
	1. Direktvermarktung, Hofladen.....	17
	2. Absatz eigener Erzeugnisse in Verbindung mit Dienstleistungen.....	18
	3. Verwendung von Maschinen außerhalb des eigenen Betriebes	18
	4. Dienstleistungen ohne Verwendung von Maschinen	18
	5. Beherbergung von Fremden (Ferien auf dem Bauernhof)	19
	6. Sonstige Nebenbetriebe	19
	7. Überschreitung der Grenzen	19
	8. Entstehung eines Gewerbebetriebes.....	20
V.	Gewinnermittlungsmethoden in der Land- und Forstwirtschaft.....	22
	1. Buchführungspflicht	22
	2. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.....	22
	3. Einnahmen-Überschussrechnung	23
	4. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	23
	5. Gewinnschätzung	24
	6. Gewinnermittlungszeitraum und Wirtschaftsjahr	25
VI.	Die Einkommensteuer	26
	1. Einordnung	26
	2. Steuerpflicht.....	26

3. Übersicht: Das zu versteuernde Einkommen	26
4. Die sieben Einkunftsarten.....	27
5. Veranlagungsformen bei der Einkommensteuer.....	30
6. Der Einkommensteuertarif	30
7. Steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen der privaten Lebensführung	32
VII. Betriebseinnahmen und -ausgaben bei Land- und Forstwirten	34
VIII. Die Umsatzsteuer	36
1. Einordnung	36
2. Das System der „Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug“	36
3. Die Regelbesteuerung	37
4. Umsatzbesteuerung der landwirtschaftlichen Unternehmer	39
IX. Erbschaft- und Schenkungsteuer	43
1. Einführung	43
2. Bewertung	43
3. Freibeträge	49
4. Steuerklassen.....	50
5. Steuersätze	50
X. Sonstige Steuerarten	52
1. Solidaritätszuschlag	52
2. Körperschaftsteuer	52
3. Gewerbesteuer	53
4. Grunderwerbsteuer.....	54
5. Grundsteuer	55
6. Kraftfahrzeugsteuer	56
7. Energiesteuer	57
XI. Politische Diskussion und erwartete nationale Perspektiven.....	58
XII. Politikoptionen / Empfehlungen für Reformen in der Ukraine.....	60

I. EINFÜHRUNG

1. Allgemeine Einführung in das Steuerrecht

Das Steuerrecht ist der Teilbereich im deutschen Gemeinwesen, mit dem jeder in Berührung kommt. Steuern werden permanent gezahlt, selbst wenn einem das nicht immer bewusst ist. **Bund, Länder und Gemeinden finanzieren mit Steuern ihre hoheitlichen Tätigkeiten und die öffentlichen Ausgaben, um die Funktionsfähigkeit des Gemeinwesens zu gewährleisten. Insgesamt haben Bund, Länder und Gemeinden im Jahr 2014 644 Milliarden € Steuern eingenommen.** Ergiebigste Steuerquelle war - wie schon in den Vorjahren - die Umsatzsteuer mit fast 203 Milliarden €. An zweiter Stelle - ebenfalls wie in Vorjahren - steht die Lohnsteuer mit rund 168 Milliarden €. **Die Lohnsteuer ist allerdings keine eigenständige Steuer, sondern nur eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer.**

Die Gewerbesteuer steht mit 43 Mrd. € an vierter Stelle der Einnahmen. Danach folgt die Energiesteuer (Stromsteuer etc.) mit fast 40 Mrd. € Einnahmen.

Die sieben wichtigsten Steuerarten bringen es auf insgesamt rund 520 Mrd. € an Einnahmen, was einem Anteil von knapp 80% der gesamten Steuereinnahmen entspricht.

2. Begriffsbestimmung

Steuern sind nach § 3 der Abgabenordnung (AO) Geldleistungen, die

- keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen,
- von einem öffentlich rechtlichen Gemeinwesen,
- zur Erzielung von Einnahmen (kann Nebenzweck sein),
- allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungsfähigkeit knüpft.

Von den Steuern abzugrenzen sind Gebühren und Beiträge.

Gebühren sind Entgelte für eine konkrete Gegenleistung. Dazu zählen z.B. Gebühren für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel oder Wasser- und Kanalgebühren.

Bei Beiträgen liegt ebenfalls eine Gegenleistung für die Inanspruchnahme einer öffentlichen Einrichtung vor. Im Gegensatz zu den Gebühren kann jedoch eine konkrete Gegenleistung nicht erwartet werden, doch eröffnen Beiträge das Recht zur Inanspruchnahme bestimmter Einrichtungen. Zu den Beiträgen zählen z.B. der Kammerbeitrag an die Landwirtschaftskammer, Beiträge an die Berufsgenossenschaften oder die Kranken- und Alterskasse sowie Straßenanliegerbeiträge.

3. Einteilung der Steuern

Steuern können danach eingeordnet werden, wem das Steueraufkommen zusteht, wer die Steuer verwaltet oder was Gegenstand der Steuer ist.

a) Die Ertragskompetenz

Artikel 106 Grundgesetz (Anmerkung: Verfassung der Bundesrepublik Deutschland) bestimmt, wie sich das Steueraufkommen auf die **staatlichen Ebenen Bund, Länder und Gemeinden** verteilt. Demzufolge unterscheidet man, je nach Ertragshoheit, folgende Steuerarten:

Bundessteuern	Landessteuern	Gemeindesteuern	Gemeinschaftssteuern
Tabak-, Energie-, Branntwein-, Kaffee-, Kraftfahrzeug-, Versicherungssteuer, Solidaritätszuschlag, Zölle	Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, Biersteuer	Gewerbesteuer, Grundsteuer, Hundesteuer, sonstige örtliche Steuern	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer

Die Gemeinschaftssteuern stehen Bund, Ländern und zum Teil den Gemeinden gemeinsam zu.

b) Die Verwaltungskompetenz

Ebenfalls im Grundgesetz ist die Verwaltungskompetenz hinsichtlich der Steuern geregelt. Dabei ist zwischen der Verwaltung durch Bundesfinanzbehörden, Landesfinanzbehörden und den Gemeinden zu differenzieren.

Bundesfinanzbehörden	Landesfinanzbehörden	Gemeinden
<ul style="list-style-type: none"> - Zölle - bundesrechtlich geregelte Verbrauchsteuern - Abgaben i. R. der Europäischen Union 	<ul style="list-style-type: none"> a. im Auftrag des Bundes <ul style="list-style-type: none"> - einen Teil der Bundessteuern b. als eigene Angelegenheit <ul style="list-style-type: none"> - die Ländersteuern - einen Teil der Gemeindesteuern 	<ul style="list-style-type: none"> - einen Teil der Gemeindesteuern

Die Einteilung der Finanzverwaltung stellt sich wie folgt dar:

	Bundesfinanzbehörden	Landesfinanzbehörden
Oberbehörden	Bundesministerium der Finanzen	Finanzministerium der Länder/Senatsverwaltungen
	Oberfinanzdirektionen	
Mittelbehörde	Bundesabteilung <ul style="list-style-type: none"> - Zoll- und Verbrauchsteuerabteilung 	Landesabteilung <ul style="list-style-type: none"> - Besitz- und Verkehrssteuerabteilung
Örtliche Behörden	Hauptzollämter Bundesforstämter	Finanzämter

Die Oberfinanzdirektionen sind sowohl Bundes- als auch Länderbehörden.

c) Einteilung nach Steuerarten:

Daneben können die Steuern auch nach den Steuerarten in Substanzsteuern, Ertragsteuern, Verkehrssteuern und sonstige Steuern eingeteilt werden.

Substanzsteuern	Grundsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer
Ertragsteuern	Einkommensteuer, Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer
Verkehrssteuern	Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer
Sonstige Steuern	Verbrauchsteuern, wie z.B. Energiesteuer, Tabaksteuer, Kfz-Steuer, Kirchensteuer, Versicherungssteuer, Zölle

d) Gesetzgebungskompetenz

Das Gesetzgebungsrecht üben nach dem Grundgesetz entweder der Bund oder die Länder aus. In den Fällen, in denen die Einnahmen ausschließlich dem Bund zustehen, hat er die alleinige ausschließliche Gesetzgebungskompetenz. Dazu zählen z.B. die Verbrauchsteuern oder auch die Zölle.

In den Fällen, in denen das Aufkommen aus der Steuer auch den Ländern zukommt oder die Länder die Verwaltung der Steuern vornehmen, steht den Ländern aufgrund der sogenannten konkurrierenden Gesetzgebung über den Bundesrat ein Mitbestimmungsrecht zu. So können z.B. Änderungen des Einkommensteuer- oder auch des Umsatzsteuergesetzes nur mit Zustimmung des Bundesrates vorgenommen werden.

4. Verhältnis Steuerrecht - Zivilrecht

Von großer Bedeutung ist das Verhältnis zum Zivilrecht. Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung sollten Begrifflichkeiten des Steuerrechts im Regelfall ebenso ausgelegt werden wie im Zivilrecht. Allerdings wird diese Einheitlichkeit der Rechtsordnung durch die im Steuerrecht vorherrschende wirtschaftliche Betrachtungsweise durchbrochen.

In der Abgabenordnung (AO) ist festgelegt, dass die wirtschaftliche Bedeutung bei der Auslegung der Steuergesetze zu berücksichtigen ist. So heißt es beispielsweise in § 39 AO, dass Wirtschaftsgüter zwar grundsätzlich dem Eigentümer zuzurechnen sind, in den Fällen aber, in denen jemand anderes als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut ausübt, diesem das Wirtschaftsgut zuzurechnen ist.

Klassische Beispiele dafür sind z.B. das Nießbrauchrecht an einem landwirtschaftlichen Betrieb oder an Grundstücken oder auch das Abbaurecht eines Pächters an Bodenschätzen eines Grundstücks. Auch Bauten auf fremden Grund und Boden sind demjenigen als wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen, der die tatsächliche Verfügungsgewalt ausüben kann.

Übt daher ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann, ist ihm das Wirtschaftsgut steuerlich zuzurechnen.

5. Rechtsgrundlagen

Grundlagen für die Besteuerung sind Gesetze, Rechtsverordnungen, Verwaltungsanweisungen und die Rechtsprechung.

Gesetze und Rechtsverordnungen sind für den Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung verbindlich.

Keine Rechtsnormen, aber im Steuerrecht von großer praktischer Bedeutung, sind Verwaltungsanweisungen (Richtlinien, Erlasse, Schreiben) des Bundesfinanzministeriums, von Landesfinanzministerien oder Oberfinanzdirektionen. Sie haben norminterpretierenden Charakter und behandeln problematische Gesetzesanwendungsfragen von allgemeiner Bedeutung. Damit soll eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Deutschland und in allen Bundesländern hergestellt werden. Verwaltungsvorschriften sind grundsätzlich nur für die nachgeordneten Behörden und Bediensteten verbindlich, nicht aber die Steuerpflichtigen und die Gerichte.

Urteile der Finanzgerichte hingegen sind nur für die Prozessbeteiligten unmittelbar verbindlich. Viele Urteile werden aber zur Grundlage für Verwaltungsanweisungen. Wenn die Finanzverwaltung Urteile des Bundesfinanzhofs, die allgemeine Aussagen enthalten, nicht über den ent-

schiedenen Einzelfall hinaus anwendet, spricht man von einem so genannten „Nichtanwendungserlass“.

6. Finanzgerichte

Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit sind in den einzelnen Bundesländern die Finanzgerichte. Diese entscheiden im ersten Rechtszug als einzige Tatsacheninstanz. Berufungsgerichte wie z.B. Landgerichte oder Oberlandesgerichte in der Zivilgerichtsbarkeit gibt es in der Finanzrechtsprechung nicht.

Zweite und letzte Instanz ist unter bestimmten Voraussetzungen der Bundesfinanzhof (BFH), bei dem man das Rechtsmittel der Revision einlegen kann. Mit der Revision kann das finanzgerichtliche Urteil auf Rechts- **und Verfahrensfehler überprüft werden; eine erneute Tatsachenfeststellung findet nicht statt.**

Außerhalb des eigentlichen Rechtswegs kann auch das Bundesverfassungsgericht und der europäische Gerichtshof (EuGH) angerufen werden. **Deren Entscheidungen haben für die Weiterentwicklung des Steuerrechts eine nicht zu unterschätzende Bedeutung.**

7. Hilfeleistung in Steuersachen

Das Steuerrecht ist eine komplexe Materie. Deshalb können sich Steuerpflichtige bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten der Hilfe Dritter bedienen. Zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer sowie die von ihnen gebildeten Gesellschaften befugt.

Unter bestimmten Voraussetzungen können auch von anderen Personen in beschränktem Umfang Hilfeleistungen in Steuersachen erbracht werden. Besonders in der Land- und Forstwirtschaft haben die landwirtschaftlichen Buchstellen eine lange Tradition, die von den landwirtschaftlichen Berufsvertretungen (Bauernverbänden) getragen werden. **Diesen ist es erlaubt, Land- und Forstwirten Hilfeleistungen in Steuersachen anzubieten. Dabei ist jedoch zu gewährleisten, dass landwirtschaftliche Buchstellen von Rechtsanwälten oder Steuerberatern geleitet werden.**

Personen, die eine besondere Sachkunde auf dem Gebiet der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft nachweisen, können den Titel "Landwirtschaftliche Buchstelle" führen. Nur solche Personen sind im Übrigen befugt, eine landwirtschaftliche Buchstelle verantwortlich zu führen. Den Titel können Rechtsanwälte und Steuerberater oder auch Vereinigungen führen, die von solchen Personen geführt werden.

II. VERFAHRENSRECHTLICHE FRAGEN

1. Die Abgabenordnung

Die Abgabenordnung (AO) wird als das Steuergrundgesetz bezeichnet. Sie ist das Mantelgesetz für die Einzelsteuergesetze, denn sie enthält neben rein verfahrensrechtlichen Vorschriften auch grundlegende Bestimmungen des materiellen Steuerrechts.

Zentrale Vorschrift für das gesamte Besteuerungssystem ist der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Um diesem Grundsatz zu genügen, muss z.B. jeder, der einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eröffnet, dies der Gemeinde auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck mitteilen. Die Gemeinde unterrichtet dann automatisch das zuständige örtliche Finanzamt, welches für die steuerliche Erfassung des Betriebs zuständig ist.

2. Die Festsetzung und Erhebung der Steuern

In der AO finden sich auch die Regelungen über die Steuerfestsetzung und die Steuererhebung.

a) Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhaltes verpflichtet. Neben ihm haben auch "andere Personen" der Finanzbehörde die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhaltes erforderlichen Auskünfte zu erteilen.

Hauptaufgabe des Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten im Verfahren zur Steuerfestsetzung ist die **Steuererklärungspflicht**. Sie bestimmt sich im Einzelnen nach den Vorschriften der jeweiligen Steuergesetze. Auch wenn sich aus den Einzelsteuergesetzen keine Verpflichtung ergibt, hat jeder, der vom Finanzamt dazu aufgefordert wird, eine Steuererklärung abzugeben. Die Zusendung der Erklärungsvordrucke gilt auch ohne nähere Erläuterungen als ausdrückliche Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung.

Steuererklärungen sind nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. Die Angaben sind wahrheitsgemäß und nach bestem Wissen und Gewissen zu machen. Die Erklärung ist vom Steuerpflichtigen zu unterzeichnen.

Bei verspäteter Abgabe kann das Finanzamt einen Verspätungszuschlag von bis zu 10% der festgesetzten Steuer, höchstens 25.000 € festsetzen.

Kommt der Steuerpflichtige seiner Abgabeverpflichtung trotz Aufforderung nicht nach, besteht für das Finanzamt die Möglichkeit, die Abgabe der Steuererklärung durch Androhung und anschließende Festsetzung von Zwangsgeld zu erzwingen. Das einzelne Zwangsgeld darf 25.000 € nicht übersteigen (in der Praxis handelt es sich hierbei um Beträge von ca. 50 € bis zu 250 € pro angemahnte Steuererklärung).

Stellt der Steuerpflichtige fest, dass seine Angaben in der Erklärung nicht wahrheitsgemäß sind, muss er diese berichtigen. Macht er das nicht, so kann es sich dabei schon um Steuerhinterziehung handeln. Diese unterscheidet sich von der sogenannten "leichtfertigen Steuerverkürzung" dadurch, dass es sich um eine vorsätzliche Straftat handelt (Höchststrafe fünf Jahre), während das leichtfertige Vergehen nur als Ordnungswidrigkeit (Bußgeld bis zu 50.000 €) verfolgt wird. Durch eine Selbstanzeige bleibt der Täter in beiden Fällen straffrei.

Eine besondere Aufgabe des Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren ist – unter gewissen Voraussetzungen – die **Verpflichtung zum Führen von Büchern und Aufzeichnungen**. Diese Buchführungspflicht ergibt sich bei bereits aus den handelsrechtlichen Vorschriften. Wer danach buchführungspflichtig ist, unterliegt auch der steuerlichen Buchführungspflicht.

Land- und Forstwirte sind jedoch keine Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuchs. Sie werden **daher nur dann buchführungspflichtig**, wenn sie vom Finanzamt zum Führen von Büchern aufgefordert werden.

b) Die Sachverhaltsermittlung durch das Finanzamt

Das Finanzamt ist gesetzlich (§ 88 AO) gezwungen, den jeweiligen Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln. Es hat dabei alle bedeutsamen Umstände unabhängig davon zu berücksichtigen, ob sie den Steuerpflichtigen belasten oder begünstigen.

Eine besondere Möglichkeit der Sachverhaltsaufklärung bietet sich dem Finanzamt durch eine **Außenprüfung (Betriebsprüfung)**. Eine Außenprüfung ist in der Regel nur zulässig bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten oder **die freiberuflich tätig sind**. Hierzu wird dem Steuerpflichtigen eine **schriftliche Prüfungsanordnung** zugesandt. Diese soll dem Steuerpflichtigen angemessene Zeit vor dem Beginn der Prüfung (zumeist ca. zwei bis vier Wochen) bekanntgegeben werden und beinhalten, welche **Steuerarten geprüft werden sollen**.

Auch im Rahmen der Außenprüfung besteht die angesprochene **Mitwirkungspflicht**, aber auch das Recht auf Verweigerung der **Auskunft in bestimmten Fällen**.

c) Der Steuerbescheid

Das Finanzamt setzt die Steuern mittels Steuerbescheid fest. Hierdurch wird die Steuer der **Höhe nach begründet**.

Ein solcher Verwaltungsakt muss in der Regel schriftlich erteilt werden. Notwendiger Bestandteil eines Bescheids ist der Hinweis an den Steuerpflichtigen, mit welchem Mittel er sich im Streitfall **gegen die Maßnahme des Finanzamts wehren kann (Rechtsbehelfsbelehrung)**.

d) Einspruch und Klageverfahren

Gegen den Steuerbescheid ist als **außergerichtlicher Rechtsbehelf der Einspruch** gegeben. Er ist schriftlich vor Ablauf der Rechtsbehelfsfrist (ein Monat nach Bekanntgabe, Bekanntgabe = Bescheiddatum plus drei Tage) beim Finanzamt einzulegen. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige beschwert ist.

Allerdings kann das Finanzamt im Einspruchsverfahren die Steuerlast noch **erhöhen („verbösern“)**. Dann muss aber dem Steuerpflichtigen vorher die **Gelegenheit gegeben werden, den Einspruch zurückzunehmen**.

Gegen die Entscheidung des Finanzamts über den Einspruch kann **Klage beim zuständigen Finanzgericht** erhoben werden. Gegen das Urteil des Finanzgerichts wiederum ist die **Revision beim Bundesfinanzhof mit Sitz in München** möglich.

Allein durch den Einspruch, bzw. die Klage wird die **Fälligkeit der Steuerzahlung nicht gehemmt** (keine aufschiebende Wirkung). Um zu erreichen, dass die **strittigen Beträge nicht bereits zum Fälligkeitstag entrichtet werden müssen**, ist zusätzlich zum Rechtsbehelf ein **Antrag auf Aussetzung der Vollziehung** zu stellen.

e) Die Erhebung der Steuern

Das Finanzamt kann eine Steuer nur in der Höhe einfordern, in der sie im Steuerbescheid festgesetzt wurde, denn die Steuerbescheide sind die Grundlage für die **Verwirklichung von Ansprüchen** aus dem **Steuerschuldverhältnis** (soweit es sich nicht um steuerliche Nebenleistungen handelt).

Die **Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlöschen durch Zahlung, Aufrechnung oder Erlass**.

Aufrechnen kann der Steuerpflichtige nur mit unbestrittenen Gegenansprüchen, unter der Voraussetzung, dass Kassenidentität besteht (also nicht z.B. Stadtabgaben mit einem Einkommensteuererstattungsanspruch).

Ein Erlass von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis ist nur unter ganz bestimmten Umständen (und wenn die Einziehung unbillig wäre) möglich.

Empfänger der Steuerzahlungen ist die Finanzkasse. Zahlungen sind grundsätzlich unbar zu leisten. Die Zahlung gilt dann als bewirkt, wenn eine Gutschrift auf dem Konto der Finanzkasse erfolgt ist.

Diese Abgrenzung ist wichtig bei der Prüfung, ob eine Steuerzahlung fristgerecht erfolgte. Dies ist nur der Fall, wenn der Tag der Fälligkeit einer Steuer nicht überschritten wurde. Bei Steuerbescheiden sind etwaige Nachzahlungen in der Regel einen Monat nach Bekanntgabe zu entrichten.

Von dieser Regel gibt es Ausnahmen. Die wichtigste ist in diesem Zusammenhang die Stundung. Obwohl auf gestundete Steuernachzahlungen vom Finanzamt Stundungszinsen von 0,5% je angefangenen Monat des auf volle Hundert abgerundeten Betrages erhoben werden, ist eine Stundung nur zu gewähren, soweit die Einziehung für den Schuldner eine erhebliche Härte bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint (d. h., das Finanzamt kann Sicherheiten verlangen, z.B. durch Eintragung einer Sicherungshypothek).

Bei nicht fristgerechter Zahlung entstehen automatisch Säumniszuschläge von 1% der Zahlungsverpflichtung für jeden angefangenen Monat. Auch hier ist der geschuldete Betrag auf volle Hundert abzurunden.

f) Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis

Steuernachzahlungen bzw. Steuererstattungen werden verzinst. Der Zinslauf beginnt erst nach einer Karenzzeit von 15 Monaten (bei Stpfl. mit überwiegend land- und forstwirtschaftlichen Einkünften erst nach 21 Monaten – gilt nur für die Einkommensteuer). Die Karenzzeit beginnt grundsätzlich mit dem Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums. So beginnt der Zinslauf daher für die Steuerforderung des Veranlagungszeitraums 2015 erst am 1. April 2017 und bei Steuerpflichtigen mit überwiegenden land- und forstwirtschaftlichen Einkünften erst am 1. Oktober 2017.

Die Zinsen werden bei der Stundung mit 0,5% monatlich auf die auf volle Hundert € abgerundeten Steuern festgesetzt. Dies kann bei Erstattung zu Zinsgutschriften führen, die wiederum zu versteuern sind (entweder als Betriebseinnahme, z.B. bei Zinsen auf Umsatz- oder Gewerbesteuer oder als Einkünfte aus Kapitalvermögen bei Zinsen auf Einkommensteuer). Die auf Nachzahlung entfallenen Zinsen sind nur bei sogenannten Betriebssteuern als Betriebsausgabe bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens abzugsfähig.

Größere Bedeutung hat diese Regelung auf Nachzahlungen aufgrund von Betriebsprüfungen, da hier die Karenzzeit von 15 Monaten in der Regel deutlich überschritten ist.

III. BEWERTUNGSRECHT IN DER LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT

In den Steuergesetzen gibt es verschiedene Bewertungsvorschriften. Entscheidend dafür, welche Vorschrift maßgebend ist, ist der jeweilige Zweck. Die Bewertung eines landwirtschaftlichen Grundstücks erfolgt beispielsweise

- für die Grundsteuer durch den Einheitswert,
- für Erbschaft- oder Schenkungsteuer durch den Wirtschafts- oder Mindestwert und
- für Zwecke der Einkommensteuer bei
 - Entnahme durch den Teilwert oder
 - Privatisierung im Rahmen der Betriebsaufgabe durch den gemeinen Wert.

Diese Werte unterscheiden sich. Nachstehend sind zunächst Ausführungen zum Einheitswert. Der Wirtschafts- und Mindestwert wird im Zusammenhang mit der Erbschaftsteuer erläutert.

1. Einheitswerte

Einheitswerte sind derzeit noch für viele Zwecke maßgebend für

- die Grundsteuer,
- die Umlage zur Landwirtschaftskammer,
- die Grenzen der Buchführungspflicht: Betriebe werden buchführungspflichtig, wenn der Wirtschaftswert der selbstbewirtschafteten Flächen 25.000 € übersteigt,
- den Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen: diese können bis zu einem (Ersatz)Wirtschaftswert der Eigentumsflächen von 125.000 € in Anspruch genommen werden.

Einheitswerte werden nur zu bestimmten Terminen festgestellt. Die erste Hauptfeststellung für landwirtschaftliche Betriebe erfolgte auf den 1. Januar 1964. Diese Werte wurden an die Verhältnisse des Jahres 1970 angepasst und gelten seitdem unverändert. Fortschreibungen von Einheitswerten erfolgen immer auf den 1. Januar eines Jahres. Dies führt beispielsweise dazu, dass bei Veräußerung eines Miethauses am 1. Februar der maßgebende Einheitswert erst am 1. Januar des Folgejahres auf den neuen Besitzer umgeschrieben wird. Die Grundsteuer für das laufende Jahr wird unverändert dem bisherigen Eigentümer in Rechnung gestellt. Dieser muss sich dann über die Zahlungsmodalitäten mit dem Erwerber abstimmen.

Ähnlich wie bei der Einkommensteuer unterscheidet man auch bei den Einheitswerten verschiedene Vermögensarten:

- Land- und forstwirtschaftliches Vermögen - für landwirtschaftliche Betriebe und auch einzelne landwirtschaftlich genutzte Grundstücke,
- Grundvermögen - für Mietobjekte und Bauland,
- Betriebsvermögen - für Gewerbebetriebe.

2. Ermittlung des landwirtschaftlichen Einheitswertes

Der Einheitswert umfasst alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dauernd dienen. Dies sind insbesondere

- das Betriebsleiter- und Altenteilerwohnhaus, solange der Betriebsinhaber oder der Pächter dort wohnt. Dies gilt unabhängig davon, ob das Wohnhaus aus Sicht der Einkommensteuer noch zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört. Bei fremdverpachteten Betrieben sind die Wohnungen jedoch in der Regel dem Grundvermögen zuzurechnen,
- alle Betriebsflächen, mit Ausnahme von Bauland unter bestimmten weiteren Voraussetzungen.

Mit den Flächenwerten sind pauschal abgegolten:

- der Wert der Wirtschaftsgebäude,
- die Maschinen,
- Vieh und Vorräte,
- Feldinventar.

Für diese Wirtschaftsgüter wird daher kein separater Wert festgestellt.

Nicht enthalten in dem landwirtschaftlichen Vermögen im bewertungsrechtlichen Sinne sind:

- Zahlungsmittel (Bargeld), Bankkonten, Geschäftsguthaben, Wertpapiere
- Geldschulden und
- Überbestände an Vieh oder Wirtschaftsgebäuden.

Für Überbestände an Vieh oder Wirtschaftsgebäuden erfolgt ggf. ein Zuschlag im Rahmen der Feststellung des Einheitswertes.

a) Wirtschaftswert

Das Bewertungsverfahren basiert auf dem nachhaltig erzielbaren Ertragswert. Dieser Wert wird definiert als das 18-fache des bei ordnungsmäßiger und schuldenfreier Bewirtschaftung mit entlohnten fremden Arbeitskräften gemeinhin und nachhaltig erzielbaren Reinertrages.

Grundlage des gesamten Bewertungsverfahrens ist die Bonitierung des Grund und Bodens. Die dabei ermittelten Bodenzahlen werden korrigiert um weitere für eine Produktion maßgebende Ertragsbedingungen:

- Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse,
- innere und äußere Verkehrslage,
- Preis und Lohnverhältnisse.

Die so ermittelten Werte werden in Relation zu einem „Musterbetrieb“ gesetzt und im Hektarwert ausgedrückt. Für den Musterbetrieb wurden nach den Wertverhältnissen des Jahres 1964 beispielsweise folgende Werte festgesetzt:

• Landwirtschaftliche Nutzung	3.726 DM
• Spargel	7.650 DM
• Gemüse, Blumen und Zierpflanzenbau	10.800 DM
• Obstbau	7.200 DM
• Mittel- und Niederwald	50 DM

Die nach diesem Verfahren ermittelten Hektarwerte werden dann mit den Eigentumsflächen des Betriebes multipliziert. Bei Sonderkulturen werden nicht nur die Eigentumsflächen, sondern auch die Zupachtflächen berücksichtigt. Davon wird dort jedoch der Hektarwert der landwirtschaftlichen Nutzung wieder abgezogen. Die Summe der für jede Wirtschaftsart festzusetzenden Vergleichswerte ergibt dann den Wirtschaftswert des landwirtschaftlichen Betriebes.

b) Wohnungswert

Der Wert für den Wohnteil wird nach den Vorschriften ermittelt, die beim Grundvermögen für die Bewertung von Mietwohnungen gelten. Auch hier gilt in der Regel ein Ertragswertverfahren. Grundlage dafür ist die „Jahresrohmiete“. Hierbei handelt es sich um die tatsächlich erzielte oder gegendüblich erzielbare Miete. Allerdings sind auch hier die Wertverhältnisse des Jahres 1964 maßgebend. Bei Festsetzung der Mietwerte wird unter anderem berücksichtigt,

- ob es sich um ein Ein- oder Mehrfamilienhaus handelt,
- die Bauart (Massivbau, Holzfachwerk o.ä.),
- das Baujahr,

- die Gemeindegroße.

Wegen der Besonderheiten, die sich daraus ergeben, dass das Wohnhaus auf der Hofstelle eines landwirtschaftlichen Betriebes liegt, gibt es dann noch zwei weitere Vergünstigungen. Zum einen wird die Jahresrohmieta in der Regel um 5% reduziert und zum anderen ist der Gesamtwert nochmals um 15% zu vermindern. Als Ergebnis dieser Berechnungen verbleibt dann der Wohnungswert.

Die Summe von Wirtschafts- und Wohnungswert ergibt den Einheitswert. Dieser wird auf glatte 100 DM abgerundet, dann in € umgerechnet und nochmals auf volle € abgerundet.

3. Besonderheiten bei der Einheitsbewertung

a) Tierbestände

Die Tierbestände sind nur dann der landwirtschaftlichen Nutzung zuzurechnen, wenn die auch für die einkommensteuerliche Abgrenzung maßgeblichen Tierbestände nicht überschritten werden (siehe IV.). Tierarten, welche ihre Futtergrundlage nicht im landwirtschaftlichen Betrieb haben, sind nicht im landwirtschaftlichen Einheitswert anzusetzen (z.B. Hundezucht).

Betriebe, deren Viehbestand die Grenzen übersteigen, haben die Möglichkeit zur Kooperation mit anderen Betrieben (§ 51a BewG). Hier bietet sich die Zusammenarbeit von viehstarken Veredlungsbetrieben mit Ackerbaubetrieben an. Unter bestimmten Voraussetzungen können die Flächen des Ackerbaubetriebes in die Grenzberechnung mit einbezogen werden. Hierdurch kann die Annahme einer gewerblichen Tierhaltung vermieden werden.

b) Bauland

Fraglich ist häufig, ob Flächen, bei denen es sich zwar um Bauland handelt, die aber noch landwirtschaftlich genutzt werden, weiterhin in den landwirtschaftlichen Betrieb einzubeziehen sind oder ob hierfür ein separater Wert festgestellt werden muss.

Dabei gilt, dass Flächen stets dem Grundvermögen zugerechnet werden müssen, wenn sie in einem Bebauungsplan als Bauland festgesetzt sind, ihre sofortige Bebauung möglich ist und die Bebauung innerhalb des Plangebietes in benachbarten Bereichen begonnen hat oder schon durchgeführt ist. Ausnahmen gelten hier lediglich für die Hofstelle und für andere in unmittelbaren räumlichen Zusammenhang mit der Hofstelle liegende Flächen bis zur Größe von insgesamt einem ha.

Beispiel:

Neben der Hofstelle befindet sich eine Kälberweide mit einer Größe von 8.000 m². Das Grundstück liegt innerhalb des Baugebietes. Rundherum wurden bereits Wohnhäuser errichtet. Dennoch kann aufgrund der genannten Privilegierung das Grundstück mit den niedrigen landwirtschaftlichen Werten im landwirtschaftlichen Einheitswert angesetzt werden.

Falls dieses Grundstück jedoch am anderen Ende des Dorfes liegt und der räumliche Zusammenhang mit der Hofstelle fehlt, wird es als Bauland bewertet.

Darüber hinaus können auch Grundstücke, für die noch kein Bebauungsplan aufgestellt wurde, dem Grundvermögen zugerechnet werden, wenn nach ihrer Lage und den im Feststellungszeitpunkt bestehenden Verwertungsmöglichkeiten anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit als Bauland in Anspruch genommen werden. Als absehbare Zeit gilt dabei ein Zeitraum von sechs Jahren. Auch hier gibt es allerdings dann eine Einschränkung, wenn diese Flächen zu einem Betrieb gehören, welcher die Existenzgrundlage des Betriebsinhabers darstellt. Dann ist weitere

Voraussetzung für die Bewertung als Grundvermögen, dass sie spätestens nach zwei Jahren als Bauland verwertet werden.

Wenn eine Zurechnung zum Grundvermögen nicht zu vermeiden ist, erfolgt die Bewertung mit dem tatsächlichen Baulandpreis. Allerdings wird auch dieser nach den Wertverhältnissen des Jahres 1964 umgerechnet. Dennoch führt dies regelmäßig zu einem erheblich höheren Einheitswert.

Die Abgrenzung, ob Bauland noch in den landwirtschaftlichen Betrieb einzubeziehen ist, hat auch im Rahmen der Erbschaftsteuer Bedeutung (siehe IX.).

IV. ABGRENZUNG DER LANDWIRTSCHAFT VON ANDEREN EINKUNFTSARTEN

Die Abgrenzung der Landwirtschaft von anderen Tätigkeiten hängt vom jeweiligen Gesetzeszweck ab. Sie ist im Einkommensteuergesetz teilweise anders definiert als beispielsweise im Bewertungsgesetz oder im Umsatzsteuergesetz.

Was ertragsteuerlich zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehört, ist in § 13 Einkommensteuergesetz (EStG) definiert. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind danach Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen.

Dazu gehören auch Einkünfte aus der Tierzucht und der Tierhaltung, wenn im Wirtschaftsjahr

- für die ersten 20 ha nicht mehr als 10 Vieheinheiten
- für die nächsten 10 ha nicht mehr als 7 Vieheinheiten
- für die nächsten 20 ha nicht mehr als 6 Vieheinheiten
- für die nächsten 50 ha nicht mehr als 3 Vieheinheiten
- für weitere Flächen nicht mehr als 1,5 Vieheinheiten

je ha der regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Fläche erzeugt oder gehalten werden.

Beispiel:

Ein Betrieb mit 55 ha landwirtschaftlicher Nutzfläche darf folgende Vieheinheiten halten:

<i>20 ha x 10 Vieheinheiten=</i>	<i>200 Vieheinheiten</i>
<i>10 ha x 7 Vieheinheiten=</i>	<i>70 Vieheinheiten</i>
<i>20 ha x 6 Vieheinheiten=</i>	<i>120 Vieheinheiten</i>
<i>5 ha x 3 Vieheinheiten=</i>	<i>15 Vieheinheiten</i>
<i>55 ha insgesamt</i>	<i>405 Vieheinheiten</i>

Dies entspricht:

<i>bei Kühen (je eine Vieheinheit)</i>	<i>405 Stück</i>
<i>bei Mastschweinen (je 0,16 Vieheinheit)</i>	<i>2.531 Stück</i>
<i>bei Legehennen (0,0183 Vieheinheiten)</i>	<i>22.131 Stück</i>

Zu den Einkünften aus Landwirtschaft gehören weiterhin die Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung im Sinne des § 62 Bewertungsgesetz (BewG). Dazu gehören u.a. Binnenfischerei, Teichwirtschaft und Fischzucht, Imkerei, Wander-schäfferei, Saatzucht, Weihnachtsbaumkulturen.

Darüber hinaus gehören auch Einkünfte aus Nebenbetrieben zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Im Rahmen eines Nebenbetriebes können Tätigkeiten ausgeübt werden, welche ihrer Art nach nicht landwirtschaftlich, sondern gewerblich sind, wenn die Tätigkeit dem Hauptbetrieb dient und der Nebenbetrieb dem Hauptbetrieb untergeordnet ist. Falls diese Kriterien erfüllt sind, wird die von ihrer Art her eigentlich gewerbliche Tätigkeit der Landwirtschaft zugeordnet.

Wenn diese Voraussetzungen jedoch nicht vorliegen, ist als nächstes zu prüfen, ob die Tätigkeit im Rahmen eines separaten Gewerbebetriebes ausgeübt wird oder, ob sie dazu führt, dass umgekehrt die eigentlich landwirtschaftlichen Einkünfte in den Gewerbebetrieb mit einzubeziehen sind. Im Einzelnen gilt folgendes:

1. Direktvermarktung, Hofladen

Werden ausschließlich eigene Erzeugnisse abgesetzt, stellt dies eine Vermarktung land- und forstwirtschaftlicher Urprodukte dar, selbst wenn sie über ein eigenständiges Handelsgeschäft oder eine Verkaufsstelle (z. B. Großhandelsbetrieb, Einzelhandelsbetrieb, Ladengeschäft, Marktstand oder Verkaufswagen) erfolgt. Unerheblich ist die Anzahl der Verkaufsstellen oder ob die Vermarktung in räumlicher Nähe zum Betrieb erfolgt.

Eigene Erzeugnisse sind alle land- und forstwirtschaftlichen Urprodukte, die im Rahmen des Erzeugungsprozesses im eigenen Betrieb gewonnen werden. Hierzu gehören auch zugekaufte Waren, die als Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe im Erzeugungsprozess des Hauptbetriebs verwendet werden. Rohstoffe sind zugekaufte Waren, die im Rahmen der Urproduktion weiterkultiviert werden (z. B. Jungtiere, Saatgut oder Jungpflanzen). Hilfsstoffe sind zugekaufte Waren, die als nicht wesentlicher Bestandteil in ein Urprodukt eingehen (z. B. Futtermittelzusätze, Siliermittel, Starterkulturen und Lab zur Milchverarbeitung, Trauben und Traubensaftkonzentrat zur Weinerzeugung, Verpackungsmaterial, Blumentöpfe für die eigene Produktion oder als handelsübliche Verpackung). Betriebsstoffe sind Waren, die im Erzeugungsprozess verwendet werden und nicht in das Urprodukt eingehen (z. B. Düngemittel, Treibstoff, Heizöl). Unerheblich ist, ob die zugekaufte Ware bereits ein land- und forstwirtschaftliches Urprodukt im engeren Sinne oder ein gewerbliches Produkt darstellt.

a) Be- oder Verarbeitung von Produkten

Wenn Produkte vor der Veräußerung be- oder verarbeitet werden, ist Voraussetzung für eine Zurechnung zur Landwirtschaft zunächst, dass überwiegend im eigenen Betrieb erzeugte Rohstoffe be- oder verarbeitet werden. Lediglich Hilfsstoffe (z.B. Gewürze o.ä.) und in untergeordnetem Umfang auch Grundstoffe dürfen zugekauft werden. Weiter ist zu unterscheiden zwischen Produkten der so genannten ersten und zweiten Verarbeitungsstufe.

Erzeugnisse der ersten Verarbeitungsstufe sind beispielsweise folgende:

- Getreide verarbeiten zu Mehl und Schrot,
- Mastrinder veräußern in Vierteln,
- Milch verarbeiten zu Käse oder Joghurt (ohne Zusätze),
- Obst verarbeiten zu Saft.

Zur zweiten und somit potentiell gewerblichen Verarbeitungsstufe gehört u.a. folgendes:

- Getreide verarbeiten zu Brot und Backwaren,
- Milch verarbeiten zu Joghurt mit Fruchtzusätzen,
- Obst verarbeiten zu Obstkonserven,
- Herstellung von Wurst und Fleischverkauf in kleinen Portionen.

Der Verkauf von Produkten der ersten Verarbeitungsstufe ist in der Regel der Landwirtschaft zuzuordnen. Soweit Produkte der zweiten Verarbeitungsstufe hergestellt werden, sind diese Produkte aus Vereinfachungsgründen nur dann noch der Landwirtschaft zuzurechnen, wenn der Umsatz daraus jährlich nicht mehr als 10.300 € beträgt.

b) Zukauf fremder Erzeugnisse

Werden ausschließlich zugekaufte Waren abgesetzt, ist die Veräußerung der Zukaufware von Anfang an eine gewerbliche Tätigkeit. Auf die Art und den Umfang der Veräußerung kommt es dann nicht an. Als Zukaufware gelten alle zur Weiterveräußerung zugekauften Erzeugnisse, Produkte oder Handelswaren, die nicht im Erzeugungsprozess des eigenen Betriebs verwendet werden. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um betriebstypische oder untypische Erzeugnisse, Handelsware zur Vervollständigung der üblichen Produktpalette oder andere Waren aller Art

handelt. Werden zugekaufte Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe weiterveräußert, gelten diese im Zeitpunkt der Veräußerung als Zukaufware. Dies gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung gelegentlich (z. B. Verkauf von Diesel im Rahmen der Nachbarschaftshilfe) oder laufend (z. B. Verkauf von Blumenerde) erfolgt.

Werden neben eigenen Erzeugnissen auch zugekaufte Waren abgesetzt, kann dies je nach Umfang nach dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, zugerechnet werden oder einen selbstständigen Gewerbebetrieb „Zukaufwaren“ darstellen. Ein Gewerbebetrieb liegt dann vor, wenn die Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) aus den zugekauften Waren ein Drittel des Gesamtumsatzes des Betriebs oder 51.500 € im Wirtschaftsjahr nachhaltig übersteigen. Die Erzeugung und die Vermarktung der landwirtschaftlichen Urproduktion durch den daneben bestehenden Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bleiben hiervon unberührt.

Beispiel

Die gesamten Einnahmen eines Betriebes aus Lieferungen und Leistungen (einschl. der Einnahmen aus dem Hofladen) betragen 200.000 €

Nicht zu diesen Einnahmen gehören beispielsweise Beihilfen o. ä.

In diesem Fall dürfen die Umsätze aus Zukaufprodukten max. betragen (1/3) 66.000 € höchstens jedoch 51.500 €

Umsätze mit Zukaufwaren über 51.500 € bilden insgesamt ab dem 1. € einen Gewerbebetrieb.

Die sonstigen Einnahmen bilden weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Eine „Umwidmung“ des Gesamtbetriebs findet nicht statt.

2. Absatz eigener Erzeugnisse in Verbindung mit Dienstleistungen

Hierbei handelt es sich beispielsweise um Betriebe mit Grabpflege oder Gartengestaltung. Das Erbringen von Dienstleistungen gilt prinzipiell als gewerbliche Tätigkeit. Es kann jedoch noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn

- der Umsatzanteil aus dem Verkauf der selbstgewonnenen Erzeugnisse höher als der Umsatzanteil aus der Dienstleistung ist und
- der Umsatzanteil aus diesem Betriebszweig nicht über 50% des Gesamtumsatzes des Betriebes liegt.

3. Verwendung von Maschinen außerhalb des eigenen Betriebes

Der Einsatz von Maschinen in anderen Betrieben ist nur dann der Landwirtschaft zuzurechnen, wenn

- die Maschinen auch im eigenen Betrieb (mindestens 10%) eingesetzt werden. Tätigkeiten mit Maschinen, die ausschließlich in fremden Betrieben eingesetzt werden, sind immer gewerblich,
- bei Einsatz in anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben darf der Umsatz maximal ein Drittel des Gesamtumsatzes des eigenen Betriebes und nicht mehr als 51.500 € im Jahr betragen. Die jeweils kleinere Grenze ist zu beachten,
- bei Einsatz für Arbeiten bei Nichtlandwirten nicht mehr als 10.300 € jährlich erzielt werden.

4. Dienstleistungen ohne Verwendung von Maschinen

Hierbei handelt es sich um Tätigkeiten, die allgemein als Nachbarschaftshilfe bezeichnet werden. Dabei gelten prinzipiell die gleichen Grenzen wie bei den Umsätzen aus Verwendung von

Maschinen. Auf die Grenzen werden jedoch die evtl. mit Maschinen getätigten Umsätze angerechnet.

Da es hier um die Erbringung reiner Arbeitsleistungen geht, ist zusätzlich immer zu prüfen, ob die Tätigkeit als selbständige Leistung und somit im Rahmen der Landwirtschaft erbracht wird oder ob es sich um eine Tätigkeit als Arbeitnehmer (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) handelt. Die Abgrenzung ist entsprechend der Abgrenzung in der Lohnsteuereinführungsvorschrift vorzunehmen. Danach handelt es sich um eine Arbeitnehmertätigkeit, wenn der Leistende unter der Leitung des Arbeitgebers steht und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die Grenzen zur nichtselbständigen Tätigkeit sind fließend. Bei der typischen Nachbarschaftshilfe, welche in der Regel nur kurzfristig ausgeführt wird, kann die abhängige Beschäftigung regelmäßig verneint werden. Je länger die Mitarbeit in einem anderen Betrieb dauert, desto mehr Umstände sprechen für ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis. Die Annahme eines solchen hat zur Folge, dass der Arbeitgeber verpflichtet ist, Versicherungsbeiträge und Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Bei Annahme einer selbständigen Tätigkeit im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes ist andererseits der leistende Unternehmer verpflichtet, diese Einnahmen als Betriebseinnahme seines Betriebes zu erfassen.

5. Beherbergung von Fremden (Ferien auf dem Bauernhof)

Diese Tätigkeit wird nur dann als der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnender Nebenbetrieb anerkannt, wenn

- weniger als vier Zimmer und
- weniger als sechs Betten zur Verfügung gestellt werden und
- keine Hauptmahlzeit gewährt wird.

6. Sonstige Nebenbetriebe

Hierzu gehören unter anderem Betriebe, welche die Verwertung organischer Abfälle (Speisereste, Grasschnitt, Klärschlamm o.ä.) im eigenen Betrieb vornehmen. Dieser Bereich kann als Nebenbetrieb der Landwirtschaft zugeordnet werden, wenn die erworbenen Produkte ausschließlich im eigenen Betrieb verfüttert oder kompostiert und auf eigenen Flächen ausgebracht werden.

7. Überschreitung der Grenzen

Wenn die oben genannten Grenzen nicht eingehalten werden und kein Nebenbetrieb vorliegt, ist zu prüfen, ob zwei separate Betriebe – ein Landwirtschafts- und ein Gewerbebetrieb – vorliegen. Dafür ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend. Ein Unternehmer kann durchaus mehrere Betriebe halten. Wenn eine enge Verbindung zwischen beiden Betrieben besteht, ist von einem einheitlichen Betrieb auszugehen. Dies ist dann der Fall, wenn die Verbindung zwischen beiden Betrieben nicht ohne Nachteile für einen der Betriebe gelöst werden kann.

Beispiel:

Ein Betrieb vermarktet sämtliche Masttiere im Rahmen einer eigenen Hofmetzgerei. Aus Sicht des landwirtschaftlichen Betriebes ergibt sich die Bindung an die Metzgerei daraus, dass über diesen Absatzweg ein relativ guter Preis erzielt werden kann. Aber auch die Metzgerei profitiert von der Nähe zum Hof dadurch, dass ein Großteil ihrer Kunden davon ausgeht, dass dort selbst produzierte Tiere vermarktet werden. Hier spricht vieles für einen einheitlichen Betrieb, weil eine Trennung für beide Betriebe Nachteile

bringen würde. Wenn es zu der Annahme eines einheitlichen Betriebes kommt, hat dies zur Folge, dass dann auch der ursprünglich landwirtschaftliche Teil in den Gewerbebetrieb einbezogen wird.

Eine Sonderregelung gilt für Betriebe, welche in der Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) betrieben werden. Hier gilt die so genannte Abfärberegulation des § 15 Abs. 3 EStG. Wenn von einer GbR mehrere Betriebe bewirtschaftet werden, von denen auch nur einer von seiner Art her gewerblich ist, führt dies dazu, dass alle anderen Betriebe auch gewerblich werden. Deshalb ist bei allen Betrieben, welche von einer Personengesellschaft (häufig einer Ehegattengesellschaft) bewirtschaftet werden, besondere Aufmerksamkeit geboten.

8. Entstehung eines Gewerbebetriebes

a) Annahme gewerblicher Einkünfte

Nicht jedes geringfügige Überschreiten der genannten Grenzen führt sofort zur Annahme eines Gewerbebetriebes. Wenn ein Betrieb jedoch dauerhaft umstrukturiert wird, ist von Anfang an die Gewerblichkeit anzunehmen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn Investitionen getätigt werden, bei denen klar ist, dass anschließend die Grenzen deutlich überschritten sind oder entsprechende vertragliche Verpflichtungen eingegangen werden.

Meistens ist der Übergang zur Gewerblichkeit jedoch nicht so abrupt. Häufig werden die Grenzen nur nach und nach überschritten.

- Bei Direktvermarktungsbetrieben werden die Zukaufsgrenzen überschritten.
- Bei Lohnarbeitsbetrieben übersteigen die Einnahmen die Umsatzgrenze.
- Der Viehbestand übersteigt die Vieheinheitengrenze.

In diesen Fällen ist erst dann von Gewerblichkeit auszugehen, wenn die Grenzen drei Jahre lang („nachhaltig“) überschritten wurden.

b) Rechtsfolgen gewerblicher Einkünfte

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass Gewerblichkeit per se nicht nachteilig ist. Dennoch hat die Zurechnung von Einkünften zum Gewerbebetrieb gegenüber der Zurechnung zum landwirtschaftlichen Betrieb eine Reihe von Nachteilen.

- Der einkommensunabhängige landwirtschaftliche Freibetrag (900 €/1.800 €) kommt nicht in Betracht.
- Der im Gewerbebetrieb erzielte Gewinn unterliegt prinzipiell der Gewerbesteuer.
- Die Umsatzsteuerpauschalierung (§ 24 UStG) ist im Regelfall nicht möglich. Dies führt dazu, dass andere Steuersätze zu berücksichtigen sind und regelmäßige Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlich werden.
- Falls Gebäudeteile für das Gewerbe genutzt werden, ist hierfür ein separater Einheitswert festzustellen, welcher dazu führt, dass zusätzliche Grundsteuer anfällt.
- Die Verschonungsmöglichkeiten bei der Erbschaftsteuer sind u.U. schwieriger einzuhalten.
- Die Bewertung für die Erbschaftsteuer ist aufwändiger.
- Ggf. sind zwei Buchführungen erforderlich.
- Es gibt keine Einkommensverteilung auf zwei Veranlagungszeiträume aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahres (§ 4a EStG).
- Beiträge zur IHK oder Handwerkskammer fallen an.
- Der Betrieb unterliegt unter Umständen der Handwerksordnung (für den Betrieb einer Metzgerei ist beispielsweise eine Meisterprüfung erforderlich).
- Es wird eine separate Haftpflichtversicherung erforderlich.

- Unter Umständen geht die Kfz-Steuerbefreiung für landwirtschaftliche Zugmaschinen etc. verloren.
- Nachteile beim Bauen im Außenbereich (keine Privilegierung).

c) Vermeidung gewerblicher Einkünfte

Zunächst ist wichtig, dass man die Grenzwerte kennt und beobachtet. Bei einem rechtzeitigen Erkennen des Überschreitens kann man ggf. noch gegensteuern.

Beispiele:

- *Ein Betrieb, welcher die Vieheinheitengrenze überschreitet, kann durch Zupacht von Flächen den landwirtschaftlichen Status sichern.*
- *Bei einem Hofladen besteht evtl. die Möglichkeit, nachhaltig weniger als 51.500 € Umsatz aus Zukaufswaren zu erzielen.*

Wenn solche Maßnahmen nicht möglich und evtl. auch nicht sinnvoll sind, ist die vernünftigste Lösung, einen separaten Gewerbebetrieb zu errichten. Wenn man diesen Betrieb sauber vom landwirtschaftlichen Betrieb trennt, bleiben dadurch zumindest für diesen der landwirtschaftliche Status und die dabei zu gewährenden Vorteile erhalten.

Aus Sicht der Umsatzsteuer kann es häufig sinnvoll sein, den zweiten Betrieb auf einen anderen Unternehmer zu verlagern. Dies kann beispielsweise der Ehegatte sein, aber auch eine GbR, welche aus den beiden Ehegatten besteht. Der Vorteil liegt hier im Bereich der Umsatzsteuer. Wenn nämlich der Hofladen von einem anderen Unternehmer betrieben wird, kann der landwirtschaftliche Betrieb diesem für die an den Laden gelieferten Produkte die pauschalierte Umsatzsteuer (10,7%) in Rechnung stellen und behalten. Für den Gewerbebetrieb handelt es sich jedoch um abzugsfähige Vorsteuer, so dass diese dort die Steuerbelastung mindert.

V. GEWINNERMITTLUNGSMETHODEN IN DER LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT

Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft handelt es sich - wie bei anderen unternehmerischen und selbstständigen Einkünften - grundsätzlich um Gewinneinkünfte. Für die Berechnung des Gewinns stehen den Landwirten drei verschiedene Gewinnermittlungsmethoden zur Verfügung. Ermittelt der Landwirt seinen Gewinn nicht, kann die Finanzbehörde den Gewinn gem. § 162 AO schätzen.

1. Buchführungspflicht

Buchführungspflichtig wird ein Land- und Forstwirt dann, wenn er die entsprechenden Grenzen der Abgabenordnung überschritten hat.

Dabei ist Voraussetzung, dass eine der Grenzen überschritten wurde:

- Umsatz von mehr als 600.000 € im Kalenderjahr oder
- selbst bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert von mehr als 25.000 € oder
- einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 60.000 € im Kalenderjahr.

Die Finanzbehörden haben die Steuerpflichtigen auf den Beginn der Buchführungspflicht hinzuweisen. Diese Mitteilung muss mindestens ein Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden, von dessen Beginn an die Buchführungspflicht zu erfüllen ist. Diese Frist wird noch als ausreichend angesehen, damit die Steuerpflichtigen sich auf die erhöhten Anforderungen der Buchführungspflicht vorbereiten können.

Werden die Buchführungsgrenzen einmalig überschritten, kann auf Antrag Befreiung von der Buchführungspflicht bewilligt werden.

Soweit die Buchführungsgrenzen nicht mehr überschritten werden, so wird der Wegfall der Buchführungspflicht ebenfalls durch die Mitteilung der Finanzverwaltung begründet. Dabei endet die Verpflichtung zur Buchführung mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen.

Beim Wirtschaftswert sind alle selbst bewirtschafteten Flächen maßgebend (§ 141 Abs. 1 Nr. 3 AO), unabhängig davon, ob sie im Eigentum stehen oder gepachtet sind. Die Buchführungspflicht geht nach dem Gesetz auf den Pächter oder – soweit eine vorweggenommene Übertragung stattfindet - auf den Betriebsübernehmer über.

2. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG („Buchführung“) stellt auf betriebliche Vermögensveränderungen ab. Dafür ist es zunächst erforderlich, dass eine Trennung zwischen Betriebs- und Privatvermögen erfolgt.

Dem Betriebsvermögen sind alle Wirtschaftsgüter zuzuordnen, die dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Dazu zählen z.B. der Grund und Boden, die Wirtschaftsgebäude aber auch der Tierbestand.

Daneben gibt es auch noch die Möglichkeit des gewillkürten Betriebsvermögens. Dies sind Wirtschaftsgüter, die auch dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Dazu zählen z.B. landwirtschaftliche Flächen, die bislang in Eigennutzung gewesen sind, nunmehr aber verpachtet werden.

Zum Privatvermögen zählen dagegen der Hausrat oder auch private Kreditverpflichtungen.

Der Betriebsvermögensvergleich erfordert immer die Aufstellung einer Bilanz. Um den Gewinn zu ermitteln, ist das Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres um das Betriebsvermögen am Anfang des Wirtschaftsjahres zu verringern. Diesem Unterschiedsbetrag sind die Entnahmen hinzuzurechnen und die Einlagen abzuziehen. Das Ergebnis ist dann der Gewinn des jeweiligen Wirtschaftsjahres.

3. Einnahmen-Überschussrechnung

Eine weitere Gewinnermittlungsmethode ist die Einnahmen-Überschussrechnung. Bei dieser Gewinnermittlungsmethode gemäß § 4 Abs. 3 EStG gibt es keine Bilanz und damit auch keinen Betriebsvermögensvergleich. Im Unterschied dazu werden bei der Einnahmen-Überschussrechnung Bestandsveränderungen, z.B. bei den Vorräten, den Forderungen und Rechnungsabgrenzungsposten nicht berücksichtigt.

Andererseits können auf der Ausgabenseite AfA-Beträge geltend gemacht werden, obwohl die Wirtschaftsgüter nicht bilanziert zu erfassen sind.

Bei der Einnahmen-Überschussrechnung werden von den Einnahmen alle Ausgaben entsprechend dem tatsächlichen Zufluss-/Abfluss abgezogen. Die Differenz davon ist dann der Gewinn des jeweiligen Wirtschaftsjahres.

4. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

Für kleinere landwirtschaftliche Betriebe ist eine pauschale Gewinnermittlung nach § 13a EStG vorgesehen. Dabei handelt es sich um ein relativ einfaches und schematisches Verfahren, mit dem ein Durchschnittsgewinn errechnet werden soll. Die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen wurde in 2015 neu gestaltet. Dabei wurden unter anderem die Zugangsvoraussetzungen zur pauschalen Gewinnermittlung erweitert. Neben den „normalen“ land- und forstwirtschaftlichen Betrieben können nunmehr auch reine Sondernutzungsbetriebe, also Wein-, und Gartenbaubetriebe oder auch Imkereien, die pauschale Gewinnermittlung nutzen.

Die pauschale Gewinnermittlung steht nur Betrieben offen, für die keine Buchführungspflicht besteht und die am 15. Mai eines Wirtschaftsjahres eine Fläche von 20 ha landwirtschaftlicher Nutzung ohne Sondernutzung (50 ha bei forstwirtschaftlicher Nutzung) und die Vieheinheitengrenze von 50 Vieheinheiten nicht überschreiten.

Der Gewinn nach Durchschnittssätzen ist solange zu ermitteln, bis das Finanzamt den Beginn der Buchführungspflicht amtlich feststellt und dies dem Steuerpflichtigen mitteilt. Um den Finanzbehörden eine zeitnähere Kontrolle über die Buchführungspflicht zu ermöglichen, muss neben der Steuererklärung auch die Gewinnermittlung ggf. nebst Anlageverzeichnis elektronisch an die Finanzbehörden übermittelt werden.

Der Durchschnittssatzgewinn ist die Summe aus

- dem Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung,
- dem Gewinn der forstwirtschaftlichen Nutzung,
- dem Gewinn der Sondernutzungen,
- den Sondergewinnen,
- den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens und
- den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit diese zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören.

Der Gewinn aus landwirtschaftlicher Nutzung ergibt sich dabei aus einem pauschalierten einheitlichen Grundbetrag von 350 € je ha selbst bewirtschafteter Fläche und ggf. einem Zuschlag für Tierhaltung/Tierzucht von 300 € je Vieheinheit bei Tierbeständen von mehr als 25 Vieheinheiten. Dies soll die erhöhte Ertragskraft tierhaltender Betriebe pauschaliert abbilden.

Der Gewinn der forstwirtschaftlichen Nutzung ist ebenfalls pauschaliert zu ermitteln: Von den Einnahmen aus Holznutzungen können 55% bzw. 20% (eingeschlagenes bzw. stehendes Holz) pauschal als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Neu gefasst wurde die Gewinnermittlung aus Sondernutzungen. Der bisherige einheitliche Pauschalbetrag von 512 € je Sondernutzung wurde auf 1.000 € je Sondernutzung angehoben. Dies gilt allerdings nur für Sondernutzungen, die bestimmte Flächengrenzen überschreiten. Diese Grenzen sind für verschiedene Sondernutzungen wie z. B. Spargel- oder Hopfenanbau in einer neuen Anlage zum EStG abgebildet. Werden die Grenzen nicht überschritten, wird auch kein Gewinn angesetzt.

Einnahmen aus außerordentlichen Geschäftsvorgängen und dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeitsbereichen in landwirtschaftlichen Betrieben werden im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung als Sondergewinne erfasst. Derartige Einnahmen sind vom Grundbetrag nicht umfasst. Sondergewinne sind

- Gewinne aus dem Verkauf oder der Entnahme von Grund und Boden einschließlich Gebäuden und Aufwuchs,
- Gewinne aus dem Verkauf beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und von Tieren, wenn der Veräußerungspreis für das jeweilige Wirtschaftsgut mehr als 15.000 € beträgt,
- Entschädigungen für den Verlust, den Untergang oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und Tieren,
- Erträge aus der Auflösung von Rücklagen,
- Einnahmen aus dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeiten eines Landwirts. Von den Einnahmen können pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 60% abgezogen werden,
- genossenschaftliche Rückvergütungen.

Gesondert anzusetzen sind auch Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, z. B. bei der Verpachtung von Flächen, Gebäuden, Maschinen oder auch die Jagdpachteinnahmen. Auch Kapitaleinkünfte sind als Einnahmen zu erfassen, Aufwendungen dürfen aber nicht abgezogen werden. Werden hohe Mieteinnahmen oder Kapitalerträge erzielt, bietet sich ein Wechsel der Gewinnermittlungsart an (Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG). Die Neufassung des § 13a EStG ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 30. Dezember 2015 endet.

5. Gewinnschätzung

Wenn der Land- und Forstwirt keine Gewinnermittlung dem Finanzamt einreicht, kann dieses gemäß § 162 AO den Gewinn schätzen.

Wegen der unsicheren Grundlagen birgt die Schätzung die Gefahr, dass das Schätzungsergebnis zu Ungunsten des Landwirts vom tatsächlichen Ergebnis abweicht und er daher mehr Steuern zahlen muss, als er eigentlich schuldet.

6. Gewinnermittlungszeitraum und Wirtschaftsjahr

Die Einkommensteuer ist grundsätzlich eine Jahressteuer, der Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr. Bei Land- und Forstwirten gibt es eine Sonderregelung: hier wird der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr ermittelt.

Das Wirtschaftsjahr in der Land- und Forstwirtschaft ist

- der Zeitraum vom 1. Juli bis 30. Juni,
- der Zeitraum vom **1. Mai bis 30. April** für Futterbau- und Grünlandbetriebe (Anteil mehr als 80%),
- der Zeitraum vom 1. Oktober bis 30. September bei reinen Forstbetrieben,
- der Zeitraum vom 1. September bis 31. August bei reinen Weinbaubetrieben.

VI. DIE EINKOMMENSTEUER

1. Einordnung

Bei der Einkommensteuer handelt es sich um eine Personen- oder Subjektsteuer, deren Aufkommen **Bund, Ländern und Gemeinden gemeinsam** zusteht (Gemeinschaftsteuer).

Die gesetzlichen Grundlagen sind

- das Einkommensteuergesetz (EStG) und
- die Einkommensteuerrichtlinien (EStDV).

Darüber hinaus gibt es die Einkommensteuerrichtlinien, die jedoch als interne Verwaltungsanweisungen nur **für das Finanzamt bindend** sind.

Verwaltet wird die Einkommensteuer **von den Landesfinanzbehörden**.

Die Festsetzung der Steuer erfolgt aufgrund der Einkommensteuererklärung des Steuerpflichtigen. Hiervon gibt es eine Abweichung: Die Lohnsteuer wird als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer **vom Arbeitgeber einbehalten und an das Finanzamt abgeführt**. Unter gewissen Voraussetzungen ist damit die Steuerschuld des Arbeitnehmers abgegolten.

2. Steuerpflicht

Nach § 1 EStG ist jede natürliche Person, die entweder einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (mehr als 6 Monate) im Inland hat, **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig mit allen ihren Einkünften (Welteinkommensprinzip)**. Personen, bei denen die obigen Voraussetzungen nicht vorliegen, die jedoch im Inland Einkünfte beziehen, sind mit diesen (inländischen Einkünften) **beschränkt einkommensteuerpflichtig** (z.B. ausländische Saisonarbeitskräfte in der Land- und Forstwirtschaft).

3. Übersicht: Das zu versteuernde Einkommen

	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
+	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
+	Einkünfte aus selbständiger Arbeit
+	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
+	Einkünfte aus Kapitalvermögen
+	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
+	sonstige Einkünfte (z.B. Renteneinkünfte)
=	Summe der Einkünfte
./.	Altersentlastungsbetrag
./.	Entlastungsbetrag Alleinerziehende
./.	Freibetrag für Land- und Forstwirte
=	Gesamtbetrag der Einkünfte
./.	Sonderausgaben
./.	außergewöhnliche Belastungen
=	Einkommen
./.	Kinderfreibetrag
=	zu versteuerndes Einkommen

4. Die sieben Einkunftsarten

Das Einkommensteuergesetz kennt sieben Einkunftsarten. Nur wenn Einnahmen einer der nachfolgenden Einkunftsarten zuzurechnen sind, unterliegen sie der Einkommensteuer. Deshalb unterliegt der „Lottogewinn“ nicht der Einkommensteuer, die daraus erzielten Zinsen hingegen schon.

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
7. Sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG

a) Die Einordnung der Einkunftsarten

Als Gewinn-Einkünfte bezeichnet man die drei Einkunftsarten Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit.

Gewinn ist die Vermögensmehrung im Wirtschaftsjahr. Gewinn ist dabei das Endvermögen abzüglich des Anfangsvermögens zuzüglich der Entnahmen abzüglich der Einlagen. Im Rahmen der Gewinneinkunftsarten werden sowohl die laufenden Erträge als auch die Substanz des Vermögens steuerlich erfasst.

Davon zu unterscheiden sind die Überschusseinkunftsarten. Hierunter sind die restlichen vier Einkunftsarten zu verstehen.

Unter Überschuss versteht man in diesem Zusammenhang den Betrag, um den die Einnahmen die Werbungskosten übersteigen.

Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldwert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer dieser Einkunftsarten zufließen. Dagegen sind Werbungskosten Aufwendungen, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Als Zeitpunkt der Einkunftserzielung gilt der Moment der Einnahme bzw. der Ausgabe (Zuflussprinzip).

Soweit der Steuerpflichtige keine höheren Werbungskosten nachweist, sieht der Gesetzgeber bei bestimmten Einkunftsarten den Abzug von Werbungskosten-Pauschbeträgen vor.

Die Überschusseinkunftsarten sind der privaten, nichtunternehmerischen Sphäre zuzuordnen. Hier haben Vermögensveränderungen in der Regel keine steuerlichen Konsequenzen, d.h. Wertzuwächse oder -minderungen sind unbeachtlich. Der Begriff des Betriebsvermögens ist hier unbekannt, so dass eine Besteuerung der Vermögenssubstanz im Regelfall nicht erfolgt. So wird bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung die Veräußerung des Mietgrundstückes nicht besteuert, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung des Mietgrundstückes mehr als 10 Jahre (Spekulationsfrist) liegen.

b) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehört in erster Linie die Einkünfte aus der sogenannte land- und forstwirtschaftliche Urproduktion, d.h. die Erzeugung von Pflanzen und Pflanzenteilen mit Hilfe der Naturkräfte und deren unmittelbare Verwertung durch Verkauf. Beispielhaft sind dies die Einkünfte aus Betrieben der Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Gartenbau, Weinbau, Obstbau, Gemüsebau und Baumschulen sowie die Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Imkerei und Wanderschäferei. Die Be- und Verarbeitung der selbstgewonnenen Erzeugnisse gehört nur dann noch zur Land- und Forstwirtschaft, wenn die hergestellten Produkte der ers-

ten Verarbeitungsstufe zuzurechnen sind. Eine weitere Be- oder Verarbeitung stellt regelmäßig eine gewerbliche Betätigung dar.

Die Tierzucht und Tierhaltung auf der Grundlage der landwirtschaftlichen Urproduktion gehört zur Landwirtschaft, wenn bestimmte auf die Größe der landwirtschaftlichen Fläche bezogen Tierbestände nicht überschritten werden.

Verkauft ein Land- und Forstwirt seinen Betrieb, so hat er auch aus der Veräußerung seiner Einkunftsquelle Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

c) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Darunter sind die Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen zu verstehen. Die Merkmale eines Gewerbebetriebes sind:

- Selbständigkeit,
- Nachhaltigkeit der Betätigung,
- Gewinnerzielungsabsicht,
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und
- keine Land und Forstwirtschaft und keine freiberufliche Tätigkeit.

Auch hier stellt der Gewinn aus der Veräußerung der Einnahmequelle (Verkauf des Betriebes) Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

d) Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Einkünfte dieser Art liegen nur vor, wenn es sich dabei um einen freien Beruf (Ärzte, Rechtsanwälte und Notare, Steuerberater, Architekten o.ä.) oder eine sonstige in § 18 EStG genannte Tätigkeit handelt. Ausschlaggebend bei der Beurteilung ist, dass die Betätigung besondere (wissenschaftliche oder künstlerische) Kenntnisse und Fähigkeiten erfordert. Wie in den beiden vorangegangenen Fällen führt auch hier die Veräußerung der Einnahmequelle zu Einkünften.

e) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Hierzu zählen Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Oberbegriff hierfür ist "Arbeitslohn". Dieser drückt sich jedoch nicht allein in Geld aus. Auch Vergünstigungen, wie z.B. Kost und Logis, Firmenwagen oder verbilligte Darlehen, sind als sogenannte geldwerte Vorteile wie Arbeitslohn zu behandeln und zu besteuern.

Von diesen Einkünften wird ein "Arbeitnehmer-Pauschbetrag" von 1.000 € abgezogen, sofern nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden.

f) Einkünfte aus Kapitalvermögen

Unter Kapitalvermögen ist ausschließlich Geldvermögen zu verstehen, das nicht im Rahmen eines Betriebes der ersten drei Einkunftsarten gehalten wird. Der Besteuerung unterliegen die Zinsen und Dividenden, die mit dem Einsatz des Kapitals erzielt werden. Im Rahmen der seit 2009 geltenden Abgeltungsteuer gilt für Einkünfte aus Kapitalvermögen ein besonderer Steuersatz von 25%.

Die Abgeltungsteuer wird quasi als Vorabsteuer (ähnlich wie bei der Lohnsteuer) von der auszahlenden Stelle abgezogen.

Von den Einnahmen wird ein Werbungskosten-Pauschbetrag von 51 € sowie ein Sparer-Freibetrag von 750 € abgezogen, so dass von vornherein ein Betrag von 801 € steuerfrei bleibt.

Der Pausch- bzw. Freibetrag verdoppelt sich bei der Veranlagung von Ehegatten (= insgesamt bis zu 1.602 € steuerfrei).

g) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Hierunter fallen die Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Grundstücken (Grund und Boden und Gebäude), Sachinbegriffen wie z.B. einem ganzen Betrieb (soweit nicht Einkunftsarten 1 - 3 zuzurechnen) und von Rechten (z.B. Patente).

Die Einkünfte z.B. aus einem vermieteten Haus berechnen sich zumeist als die Summe der Mieteinnahmen, abzüglich der Werbungskosten (Schuldzinsen, Erhaltungsaufwendungen, Abschreibungen etc.).

h) Sonstige Einkünfte

§ 22 EStG zählt erschöpfend auf, was unter sonstigen Einkünften zu verstehen ist. Die wichtigsten der dort genannten fünf Gruppen sind:

- wiederkehrende Bezüge (z.B. Renten und bestimmte Unterhaltsleistungen)
- Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen (z.B. Versicherungsprovisionen)
- private Veräußerungsgeschäfte.

Hier sind Einkunftsquellen genannt, die systematisch nicht unter die ersten sechs Einkunftsarten zu erfassen sind, deren Besteuerung dem Gesetzgeber jedoch wichtig erschien.

Ab 2005 hat der Gesetzgeber die Rentenbesteuerung grundsätzlich neu geregelt. Während früher für Renten aus den gesetzlichen Rentenversicherungen (Bund, Land oder Alterskasse) nur der Ertragsanteil anzusetzen war, gilt ab 2005 die volle Steuerpflicht der Renten. Um die Neuregelung abzumildern, gilt jedoch eine Übergangsfrist von 35 Jahren bis 2040. Deshalb werden alle bereits 2005 ausgezahlten Renten zunächst mit 50% besteuert und der Steueranteil steigt jährlich um 2%, später nur noch um 1% bis 2040 an. Ab 2040 sind Renten zu 100% steuerpflichtig. Für alle anderen Renten, die nicht von Bund, Land oder Alterskasse gezahlt werden, erfolgt die Besteuerung dagegen weiterhin mit dem Ertragsanteil. Dies gilt z.B. auch bei einer Leibrente anlässlich einer Hofübergabe. Der Ertragsanteil dafür beträgt ab 2005 z.B. beim 65. Lebensjahr 18%.

Soweit keine höheren Werbungskosten entstanden sind, ist von den Renteneinkünften ein Werbungskosten-Pauschbetrag von 102 € abzuziehen.

Bei den Einkünften aus der gelegentlichen Vermittlung ist zu beachten, dass diese nicht zu versteuern sind, wenn sie weniger als 256 € (Freigrenze) im Kalenderjahr betragen, d.h. ab 256 € oder mehr wird der gesamte Betrag steuerpflichtig.

Privates Veräußerungsgeschäft bedeutet

- Veräußerung von Wirtschaftsgütern bei denen zwischen Anschaffung und Veräußerung ein Zeitraum von weniger als 1 Jahr liegt (z.B. An- und Verkauf von Aktien und anderen Wertpapieren).
- Bei Grundstücken verlängert sich dieser Zeitraum auf 10 Jahre.

Auch hier ist eine Freigrenze von 600 € zu beachten. Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften dürfen nur mit anderen Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften desselben Jahres verrechnet werden. Sie können 1 Jahr zurückgetragen und unbegrenzt vorgetragen werden.

5. Veranlagungsformen bei der Einkommensteuer

a) Die Einzelveranlagung

Für Ledige ist grundsätzlich eine sogenannte Einzelveranlagung durchzuführen. Das bedeutet, dass aus allen Einkünften und steuerlichen Abzügen das zu versteuernde Einkommen ermittelt wird und darauf der Grundtarif (siehe unten) angewendet wird. Dies gilt im Übrigen auch für Verwitwete oder Geschiedene.

b) Die Zusammenveranlagung

Die häufigste Veranlagungsform bei Ehegatten ist die Zusammenveranlagung. Hier werden alle Einkünfte und steuerlichen Abzüge zusammengerechnet, und auf das sich danach ergebende zu versteuernde Einkommen wird der Splittingtarif (siehe unten) angewendet.

c) Die getrennte Veranlagung

Die getrennte Veranlagung kommt nur sehr selten zur Anwendung. Hier werden, wie bei der Einzelveranlagung, die von jedem Ehegatten erzielten Einkünfte auch von diesem besteuert. Lediglich bei der Zuordnung von bestimmten steuerlichen Abzügen (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen) bestehen Zuordnungswahlrechte. Die getrennte Veranlagung kommt häufig in Verlustabzugsfällen zur Anwendung.

d) Die besondere Veranlagung

Für das Jahr der Eheschließung steht außer den beiden vorgenannten Möglichkeiten als dritte Form der Ehegattenveranlagung die besondere Veranlagung zur Verfügung.

Hier wird jeder Ehegatte so behandelt, als wäre er nicht verheiratet. Folglich wird für jeden eine Einzelveranlagung durchgeführt. Dies führt insbesondere in den Fällen zu Vorteilen, wenn beide Ehegatten etwa gleich verdienen und zumindest einem durch die Eheschließung bestimmte steuerliche Vorteile (z.B. Haushaltsfreibetrag bei alleinerziehenden Elternteilen) verloren gingen.

6. Der Einkommensteuertarif

Der Einkommensteuertarif, aus dem die Einkommensteuertabellen und - durch Einarbeitung der für die Arbeitnehmer geltenden Freibeträge und Pauschbeträge - auch die Lohnsteuertabellen abgeleitet werden, ist das Kernstück des Einkommensteuergesetzes. Nach ihm richtet sich grundsätzlich die vom Steuerpflichtigen aus seinem Einkommen zu tragende Einkommensteuer (Lohnsteuer). Der Aufbau des Einkommensteuertarifs wird wesentlich dadurch bestimmt, dass die Steuerbelastung sowohl dem Finanzbedarf des Staates als auch - unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Gerechtigkeit und aus sozialen Gründen - der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen angepasst sein muss.

Er ist wie folgt für ledige Steuerpflichtige ausgestaltet (Verdopplung bei Verheirateten):

Eingangssteuersatz	Grundfreibetrag	Höchststeuersatz	Beginn der oberen Proportionalzone
14%	8.472 €	47,48% inkl. Solidaritätszuschlag	52.882

In den zwischen dem Grundfreibetrag und dem Spitzensatz liegenden zwei linear-progressiven Zonen steigt die Steuerbelastung des Einkommenszuwachses (Grenzbelastung) - mit unter-

schiedlicher Steigung - linear an. Sie ist in der oberen Proportionalzone (mit Ausnahme der „Reichensteuer“ ab 250.000 €) konstant. Die Steuerbelastung im Verhältnis zum gesamten zu versteuernden Einkommen (Durchschnittsbelastung) steigt mit wachsendem Einkommen an und nähert sich für sehr hohe Einkommen dem Spitzensteuersatz.

a) Der Grundtarif

Auf das zu versteuernde Einkommen wird der jeweils gültige Einkommensteuertarif (Grundtarif) angewendet.

Seit 2015 ergibt sich bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 8.472 € keine Steuerbelastung (Verheiratete: 16.944 €).

Erst ab dieser Grenze beginnt die Steuerbelastung mit einem Eingangssteuersatz von 14% und steigert sich bis zum Spitzensteuersatz.

Ab 52.882 € (Verheiratete 105.764 €) beträgt die Steuerbelastung dann 42% und ab 250.731 € (Verheiratete 501.462 €) sogar 45%.

b) Der Splittingtarif

Für Ehegatten gilt der sogenannte Splittingtarif.

Hierzu ein Beispiel (2015):

Steuerpfl. ledig, zu verst. Einkommen	40.000 €	Steuer 8.918 €
Steuerpfl. ledig, zu verst. Einkommen	80.000 €	Steuer 25.338 €
Ehegatten bei Zusammenveranlagung zu verst. Einkommen	80.000 €	Steuer 7.836 €

Hieraus ist zu ersehen, dass der Ledige bei gleichem zu versteuernden Einkommen (80.000) 7.502 € mehr an Einkommensteuer zahlt. Dies resultiert daraus, dass der Splittingtarif davon ausgeht, dass die von Ehegatten erzielten Einkünfte von jedem Ehegatten zur Hälfte erzielt werden. Der sich daraus nach dem „normalen“ Tarif ergebende Steuerbetrag wird dann einfach verdoppelt. Gleichwohl ist aus dem Beispiel zu entnehmen, dass, wenn beide Ehegatten in etwa gleich verdienen, kein Vorteil durch den Splittingtarif entsteht.

c) Außerordentliche Einkünfte

Bei außerordentlichen Einkünften können zur Vermeidung von Härten, die sich infolge der Tarifprogression ergeben können, Tarifvergünstigungen in Anspruch genommen werden. Hierfür kommen insbesondere Einkünfte in Betracht, die einmalig zufließen (z.B. Entschädigungsleistungen, Arbeitnehmerabfindungen, Ausgleichszahlungen an selbständige Handels- und Versicherungsvertreter, betriebliche Veräußerungsgewinne sowie bestimmte Einkünfte aus einer mehrjährigen Tätigkeit). Die Tarifvergünstigung ergibt sich dadurch, dass die begünstigungsfähigen außerordentlichen Einkünfte durch fünf geteilt werden und die dann hierauf entfallende Steuer mit fünf multipliziert wird.

Bei Betriebsveräußerungs- oder Betriebsaufgabevorgängen kann alternativ dazu einmal im Leben 56% des regulären Steuersatzes auf den darauf entfallenden Gewinn beantragt werden, wenn

- der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder
- im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist und
- der Gewinn 5 Mio. € nicht übersteigt.

In diesen Fällen ist jedoch mindestens der Eingangsteuersatz (14%) anzusetzen.

7. Steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen der privaten Lebensführung

a) § 12 EStG: nicht abzugsfähige Ausgaben

Grundsätzlich sind Aufwendungen der privaten Lebensführung steuerlich nicht berücksichtigungsfähig. Die Maxime lautet: Alles was außerhalb der Einkünfte aufgewandt wird, darf die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer nicht mindern.

Davon gibt es Ausnahmen, diese sind jedoch abschließend im Gesetz benannt, insbesondere handelt es sich hierbei um „Sonderausgaben“ und „außergewöhnliche Belastungen“.

b) Sonderausgaben

Bei Sonderausgaben handelt es sich grundsätzlich um Ausgaben der privaten Lebensführung und damit um nicht abzugsfähige Ausgaben. Da der Staat jedoch daran interessiert ist, dass Steuerpflichtige einen Teil ihres Einkommens darauf verwenden, sich für die Zukunft abzusichern oder bestimmte Zwecke zu fördern, die ansonsten im Aufgabenbereich des Staates lägen, lässt der Gesetzgeber ausnahmsweise zu, dass die in § 10 EStG aufgeführten Ausgaben steuermindernd gelten gemacht werden.

Die „Sonderausgaben“ sind in zwei große Bereiche zu unterteilen:

- (1) unbeschränkt abzugsfähige,
- (2) beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben.

zu (1) gehören insbesondere

- Kirchensteuer (im Jahr gezahlte abzüglich erstattete Kirchensteuer)
- dauernde Lasten (z.B. Altenteilsleistungen)
- Spenden und Beiträge an bestimmte steuerbegünstigte Einrichtungen
- Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung

zu (2) gehören insbesondere

- Vorsorgeaufwendungen (Altersvorsorge)
- Versicherungen (Haftpflicht, Berufsunfähigkeit, Unfall, Leben)

Nicht zu den Vorsorgeaufwendungen gehören Sachversicherungen, wie z.B. Hausratversicherung, Rechtsschutzversicherung, und insbesondere auch nicht die Kfz.-Voll- bzw. Teilkaskoversicherung.)

Mit der Steuerpflicht der Renteneinkünfte ab 2005 wurde auch das System der Abziehbarkeit von Aufwendungen für die private Altersvorsorge geändert. Beiträge zur sogenannten Basisvorsorge (landw. Alterskasse, Rentenkassen) und auch kapitalgedeckte Rentenversicherungen (Rürup-Versicherungen) können ab 2005 mit maximal 12.000 € (Verheiratete 24.000 €) in Abzug gebracht werden. Dieser Betrag steigt über 20 Jahre auf 20.000 €/40.000 € an.

Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung können erst seit 2010 in voller Höhe abgezogen werden. Der Steuerabzug für die private Krankenversicherung ist in Höhe des „Basistarifs“ möglich sein. Dagegen können die sonstigen Vorsorgeaufwendungen (Krankenzusatzversicherung, Unfallversicherung, Lebensversicherung, Haftpflicht) daneben nur maximal in Höhe von 2.800 € (Verheiratete 5.600 €) in Abzug gebracht werden. Bei Arbeitnehmern verringert sich dieser Betrag auf 1.900 € (Verheiratete 3.800 €).

c) Kinderfreibetrag

Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung von Kindern werden im Rahmen des Familienleistungsausgleichs durch den Kinderfreibetrag und den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf oder durch das Kindergeld berücksichtigt. Damit wird die verfassungsrechtlich gebotene Steuerfreistellung in Höhe des sächlichen Existenzminimums, des Betreuungs- und des Erziehungs- oder Ausbildungsbedarfs eines Kindes bewirkt. Soweit das Kindergeld dazu nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie.

Sind vom Einkommen die Freibeträge für Kinder abgezogen worden, weil das als Steuervergütung gezahlte Kindergeld nicht zu der verfassungsrechtlich gebotenen Steuerfreistellung ausgereicht hat, ist das Kindergeld in entsprechendem Umfang der Einkommensteuer hinzuzurechnen.

d) Außergewöhnliche Belastungen

Unter außergewöhnlichen Belastungen versteht der Gesetzgeber, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl anderer Steuerpflichtiger gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes entstehen.

Zwangsläufig bedeutet, dass der Steuerpflichtige sich den Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Beispiele hierfür sind Kosten für Ehescheidung, Krankheit, Beerdigungskosten (soweit höher als der Nachlass). Außergewöhnliche Belastungen können nur abgezogen werden, soweit sie eine sogenannte zumutbare Belastung übersteigen. Diese berechnet sich aus einem bestimmten, festgelegten Prozentsatz vom Gesamtbetrag der Einkünfte. So sind z.B. für einen ledigen Steuerpflichtigen mit Einkünften über 51.130 € 7% zumutbar; für einen Steuerpflichtigen mit mehr als drei Kindern und Einkünften unter 51.130 € ist 1% zumutbar).

Außerdem sind zwangsläufig entstehende Unterhaltungskosten (z.B. an mittellose Angehörige) und Kosten für die Berufsausbildung von Kindern bis zu einem bestimmten Höchstbetrag ohne Berücksichtigung einer zumutbaren Belastung abzugsfähig.

VII. BETRIEBSEINNAHMEN UND -AUSGABEN BEI LAND- UND FORSTWIRTEN

Betriebseinnahmen

Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gibt es eine Vielzahl von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Zu den Betriebseinnahmen gehören dabei alle Einnahme in Geld oder Geldeswert, die dem Betriebsinhaber zufließen. Dabei gehören zu den Betriebseinnahmen nicht nur die sich aus dem eigentlichen Betriebsablauf ergebenden Zuflüsse, sondern auch

- die Erlöse aus Hilfsgeschäften, wie z.B. dem Verkauf eines Schleppers, von Grundstücken, Tieren, Milchquoten,
- das Entgelt für Dienstleistungen, wie z.B. die Mitarbeit in Maschinenringen, als Betriebshelfer,
- die Erlöse aus betrieblichen Nebenquellen, wie z.B. Zinsen aus dem betrieblichen Bankkonto, Zinsen aus Festgeldanlagen,
- Entschädigungen, z.B. für die Wertminderung des Grund und Bodens, für Wirtschafterschwernisse, Versicherungsleistungen aus der Hagelversicherung,
- Zuschüsse z.B. aus öffentlichen oder privaten Mitteln zur Anschaffung von Anlagegütern,
- Zulagen und Prämien, wie z.B. die Betriebsprämie, die Ausgleichszulagen, Nichtvermarktungsprämien oder
- zurückgezahlte Betriebsausgaben, wie z.B. die Kfz.-Steuererstattung für ein betriebliches Fahrzeug oder die Agrardieselmrückvergütung,
- Gewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen.

Gerade die Veräußerung von betrieblichem Grund und Boden des Anlagevermögens führt häufig zur Aufdeckung sogenannter „stiller Reserven“. Stille Reserven entstehen dadurch, dass der Verkehrswert eines Wirtschaftsgutes den Buchwert übersteigt.

Bei der Veräußerung von betrieblichem Grund und Boden ist nicht der Veräußerungspreis Maßstab für eine Besteuerung, sondern die Differenz zwischen Veräußerungspreis und dem Buchwert des Wirtschaftsgutes. Beträgt z.B. der Veräußerungspreis 100, der Buchwert 40, so ist die Differenz von 60 der Besteuerung zugrunde zu legen. In welcher Höhe Gewinne entstehen, hängt deshalb wesentlich davon ab, mit welchem Wert der veräußerte Grund und Boden beim Landwirt zu Buche steht.

Bei der Veräußerungsbesteuerung von Grund und Boden kommen folgende Buchwerte in Betracht:

- wenn der Grund und Boden nach dem 30.06.1970 entgeltlich erworben ist
— die Anschaffungskosten
- wenn der Grund und Boden am 30.06.1970 bereits zum Betriebsvermögen gehört hat
— der doppelte Ausgangsbetrag (8-fache Ertragsmesszahl) oder
— der vom Finanzamt festgestellte höhere Teilwert zum 01.07.1970.

Der Stichtag 1. Juli 1970 ist von entscheidender Bedeutung. Bis zu diesem Zeitpunkt war die Veräußerung von betrieblichem Grund und Boden in der Land- und Forstwirtschaft völlig steuerfrei. Zu diesem Zeitpunkt wurde dann die Bodengewinnbesteuerung aufgrund eines Urteils des Bundesverfassungsgerichts eingeführt. Die Finanzverwaltung hat für diesen Zweck den Buchwert des Grund und Bodens pauschal in Abhängigkeit von den Ertragsmeßzahlen festgelegt.

Für 0,5 ha Ackerland weist das Liegenschaftskataster beim Vermessungsamt die Ertragsmesszahl 2400 aus. Der Acker wird für 11.000 € verkauft.

Verkaufserlös	11.000 €
Ausgangswert (2.400 x 8)	= 19.200 DM : 1,95583
	= 9.817 €
<hr/>	
Gewinn	1.183 €

Wenn nun die Veräußerung von Grund und Boden zu einem Gewinn führt, kann die sofortige Besteuerung dadurch vermieden werden, dass eine Übertragung auf ein Reinvestitionsgut gemäß § 6b EStG erfolgt. Diese Übertragung muss im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den vier folgenden Wirtschaftsjahren vorgenommen werden. Bei Gebäuden kann sich der Übertragungszeitraum um zwei Jahre verlängern. Der Gewinn kann auch auf Reinvestition des vorhergehenden Wirtschaftsjahres übertragen werden, also dem Wirtschaftsjahr, das vor dem Wirtschaftsjahr der Veräußerung liegt.

Voraussetzung ist stets, dass die veräußerten Wirtschaftsgüter vor Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen des Betriebes gehört haben.

Die folgende Übersicht zeigt, wohin Gewinne, die aus der Veräußerung von bestimmten Wirtschaftsgütern entstanden sind, übertragen werden können.

	Grund und Boden	Aufwuchs auf Grund und Boden	Gebäude
Grund und Boden	ja	ja	ja
Aufwuchs auf Grund und Boden	nein	ja	ja
Gebäude	nein	nein	ja

Der Bodengewinnbesteuerung unterliegt auch die Entnahme betrieblicher Grundstücke für private Zwecke, beispielsweise durch Schenkung an Angehörige.

Hier gilt als Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Entnahme und dem pauschalen bzw. höher festgestellten Wert vom 1. Juli 1970 oder dem etwaigen späteren Anschaffungspreis.

VIII. DIE UMSATZSTEUER

1. Einordnung

Die Umsatzsteuer ist nach der Einkommensteuer (inkl. Lohnsteuer) die ergiebigste Einnahmequelle. Es handelt sich um eine indirekte Steuer sowie um eine Verbrauchsteuer. Besteuert wird der Endverbrauch von Gütern und Dienstleistungen. Die Steuer wird aus verwaltungstechnischen Gründen nicht (direkt) beim Verbraucher der Leistung erhoben, sondern (indirekt) beim leistenden Unternehmer.

Die Umsatzsteuer ist eine Gemeinschaftsteuer, dadurch hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung.

2. Das System der „Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug“

Der Begriff umschreibt, was im allgemeinen Sprachgebrauch als „Mehrwertsteuer“ bezeichnet wird. Die Analyse der Bestandteile des Begriffs erläutert die dahinterstehende Systematik:

- **„ALLPHASEN“** besagt, dass jede Stufe der Wertschöpfung erneut der Umsatzbesteuerung unterliegt.
- **„NETTOUMSATZSTEUER“** bedeutet, dass die Steuer auf die schlussendlich erbrachte Leistung nur insgesamt einmal erhoben wird und nicht die Umsatzsteuer (USt) auf die Vorleistung wiederum Teil der Bemessungsgrundlage für die USt der jeweiligen Wertschöpfungsstufe wird.
- **„VORSTEUERABZUG“** ist das Vehikel, mit dem Letzteres erreicht wird.

Beispiel:

Bei einem Endprodukt im Netto-Warenwert von 7.000 € ergibt sich bei einem Steuersatz von 19% eine Steuer von 1.330 € und damit ein Endverkaufspreis (= vom Verbraucher aufzuwenden) von 8.330 €. Angenommen das Produkt wurde über 3 Wertschöpfungsstufen hinweg erzeugt und diese beliefen sich auf 1) 1.000 €, 2) 2.000 € und 3) 4.000 €, dann ergibt sich folgendes Bild (in €):

Unternehmer	Wertschöpfung	Nettowert	Bruttowert	USt	VorSt	abzuführen
1	1.000	1.000	1.190	190	0	190
2	2.000	3.000	3.570	570	190	380
3	4.000	7.000	8.330	1.330	570	760
=	7.000					1.330

Das Beispiel zeigt, dass jeder Unternehmer von seinem Abnehmer die Umsatzsteuer auf den Nettowarenwert verlangt, jedoch an das Finanzamt nur die Steuer (= den Saldo aus Umsatzsteuer und Vorsteuer) auf seine Wertschöpfung (= Mehrwertsteuer) abführt.

Immer wenn das Produkt aus dieser Kette ausscheidet - also dem Endverbrauch zugeführt wird - trägt der letzte Erwerber die Steuer auf den Warenwert. Abgeführt wurde sie zuvor in den entsprechenden Teilbeträgen von den beteiligten Unternehmern.

Die Umsatzsteuer wird nicht von allen Unternehmern nach den gleichen Grundsätzen erhoben. Das Gesetz regelt verschiedene Besteuerungsformen, die sich wesensmäßig unterscheiden.

Die grundsätzliche Besteuerungsform ist die Regelbesteuerung. Sie gilt für alle Unternehmer, für die nicht eine andere Besteuerungsform in Betracht kommt. Allerdings verbleiben auch die Sonderformen der Umsatzbesteuerung im System der Nettoumsatzsteuer.

3. Die Regelbesteuerung

Der Steuerpflicht unterliegt jeder steuerbare und nicht steuerbefreite Umsatz.

Steuerbare Umsätze sind

- Lieferungen und sonstige Leistungen,
- die ein Unternehmer,
- im Rahmen seines Unternehmens,
- im Inland,
- gegen Entgelt

ausführt.

Welche Umsätze steuerbefreit sind, ist in § 4 UStG im Einzelnen geregelt (z.B. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Geschäfte von Banken und Versicherungen, Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt etc.).

Unternehmer ist jeder, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerbliche und berufliche Tätigkeit in diesem Zusammenhang ist jede nachhaltige Beschäftigung zu Erzielung von Einnahmen. Also zählen dazu nicht nur die Gewerbetreibenden im Sinne des Einkommensteuergesetzes sondern alle, die sich "irgendwie" um Einnahmen nachhaltig bemühen, soweit sie das "in eigener Regie" tun.

Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten. Dabei müssen Leistung und Gegenleistung "innerlich miteinander verknüpft" sein (Leistungsaustausch).

a) Berechnung der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer berechnet sich als Prozentbetrag auf das Nettoentgelt. Der Regelsteuersatz beträgt 19%. Bestimmte Umsätze unterliegen dem ermäßigten Steuersatz von 7% (z.B. Lebensmittel, Bücher). Grundsätzlich ist jeder Umsatz gesondert dahingehend zu untersuchen, mit welchem Steuersatz er zu besteuern ist. Dies ist jedoch nicht möglich, wenn zwei oder mehrere Leistungen nicht getrennt voneinander gesehen werden können. Dann - und nur dann – gilt die Maxime:

Die Nebenleistung teilt das Schicksal der Hauptleistung.

Das bedeutet, dass im Falle einer Mischlieferung der überwiegende Teil der Lieferung bestimmt, welcher Steuersatz auf die gesamte Lieferung Anwendung findet (z.B. gilt der ermäßigte Steuersatz für Bücher auch für deren Versand).

b) Die Rechnung

Nur der umsatzsteuerliche Unternehmer ist berechtigt, in einer Rechnung Umsatzsteuer auszuweisen. Wer sich darüber hinwegsetzt und als „Nicht-Unternehmer“ Umsatzsteuer ausweist, muss diese dennoch an das Finanzamt abführen (unberechtigter Steuerausweis).

Wenn ein Unternehmer zulässigerweise eine Rechnung ausstellt, sich jedoch bei der Höhe des Steuerausweises irrt, muss auch er die zu hoch ausgewiesene Steuer an das Finanzamt abführen (unrichtiger Steuerausweis). Es besteht jedoch die Möglichkeit, die Rechnung zu berichtigen. Dadurch kann der Fehler und die Zahlungsverpflichtung beseitigt werden.

Der Unternehmer ist einem anderen Unternehmer gegenüber verpflichtet, eine Rechnung auszustellen. Dies hat eine Ursache darin, dass die Rechnungsurkunde bei dem Leistungsempfangenden Unternehmer eine notwendige Voraussetzung für dessen Vorsteuerabzug darstellt. Aus diesem Grund sind an die Rechnung auch besondere Formerfordernisse geknüpft. Notwendiger Inhalt ist:

1. Name und Anschrift des Unternehmers
2. Name und Anschrift des Kunden
3. Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmers
4. Ausstellungsdatum
5. Fortlaufende Rechnungsnummer
6. Genaue Bezeichnung der Leistung (Menge, Art usw.)
7. Zeitpunkt der Leistung
8. **Höhe des Entgelts**
9. Steuersatz.

Bei Kleinbetragsrechnungen (bis 150 €) genügen folgende Angaben:

1. Name und Anschrift des Unternehmers,
2. Ausstellungsdatum,
3. Genaue Bezeichnung der Leistung (Menge, Art usw.),
4. **Höhe des Entgelts und der darauf entfallende Steuerbetrag können zusammengefasst werden (= Bruttobetrag)**

c) Der Vorsteuerabzug

Der Vorsteuerabzug hat eine zentrale Bedeutung im System der Nettoumsatzsteuer. Um die Mehrwertsteuer richtig zu ermitteln, ist es notwendige Voraussetzung, dass die Vorsteuern **ausschließlich für echte Vorleistungen und in korrekter Höhe abgezogen werden. Grundsätzlich sind Vorsteuern nur auf Vorleistungen abziehbar, die im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen stehen. Dies führt häufig dazu, dass Unternehmer im Falle von hohen Vorleistungen (z.B. Investitionsphase) auf die Steuerbefreiung - wenn möglich - verzichten, um in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu gelangen. Dann sind sie jedoch für die folgenden fünf (bei Grundstücken 10) Kalenderjahre gezwungen, die entsprechenden Umsätze zu versteuern.** Dies kann sich dennoch lohnen.

Ein weiterer Grundsatz ist, dass ein Unternehmer nur die in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen kann. Dabei muss er sich vergewissern, dass der Rechnungsteller Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist und dass der richtige Steuersatz **ausgewiesen ist. Außerdem darf die Umsatzsteuer nicht augenfällig falsch ausgewiesen sein.** Auf keinen Fall darf der Vorsteuerabzug erfolgen, wenn in der Rechnung keine Umsatzsteuer ausgewiesen wurde – auch wenn der leistende Unternehmer unstreitig die Umsatzsteuer an das Finanzamt entrichtet hat.

d) Steuererklärung und -zahlung

Der Unternehmer hat bis zum 10. Tag nach Ablauf eines Kalendervierteljahres (Voranmeldungszeitraum) eine Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben, in der er **die Steuer selbst zu berechnen hat. Die Berechnung der Steuer erfolgt grundsätzlich nach vereinbarten Entgelten (= Rechnungsstellung).** Unternehmer mit einem Gesamtumsatz von bis zu **500.000 € dürfen** auf Antrag die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (=Zahlung) vornehmen.

Hat im vergangenen Kalenderjahr die abzuführende Umsatzsteuer mehr als 7.500 € betragen, so ist Voranmeldungszeitraum der Kalendermonat. Bei weniger als 1.000 € Umsatzsteuerzahl-last im Vorjahr wird nur eine Umsatzsteuerjahreserklärung verlangt.

Um zu vermeiden, dass die Voranmeldungen verspätet abgegeben werden – zehn Tage sind eine sehr kurze Frist – empfiehlt es sich, beim Finanzamt eine Dauerfristverlängerung zu beantragen, d.h., dass Abgabe- und Zahlungsfrist um einen Monat nach hinten verschoben werden. Den damit verbundenen Zinsvorteil für den Unternehmer gleicht der Fiskus durch Erhebung

einer Sondervorauszahlung von 1/11 der Vorjahressteuerschuld aus. Bei „Quartalszahlern“ wird die Dauerfristverlängerung ohne Sondervorauszahlung gewährt.

4. Umsatzbesteuerung der landwirtschaftlichen Unternehmer

Auch der Landwirt ist steuersystematisch Unternehmer. Seine Umsätze unterliegen damit der Umsatzsteuer. Weil aber die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes, u.a. auch wegen der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsvorschriften, bei Landwirten zu Problemen führen kann, hat der Gesetzgeber im § 24 UStG eine "Pauschalierungsmöglichkeit" festgeschrieben.

Danach werden pauschalierende Landwirte so behandelt, als ob die Umsatzsteuer, die sie vereinnahmt haben, genau so hoch ist, wie die Summe der Vorsteuern auf ihre Vorleistungen, so dass sich im Ergebnis keine Zahllast an das Finanzamt ergibt. Wer dadurch Nachteile hat, kann beantragen, nach den allgemeinen Vorschriften des UStG besteuert zu werden. Letzterer wird als zur Regelbesteuerung optierender Landwirt bezeichnet.

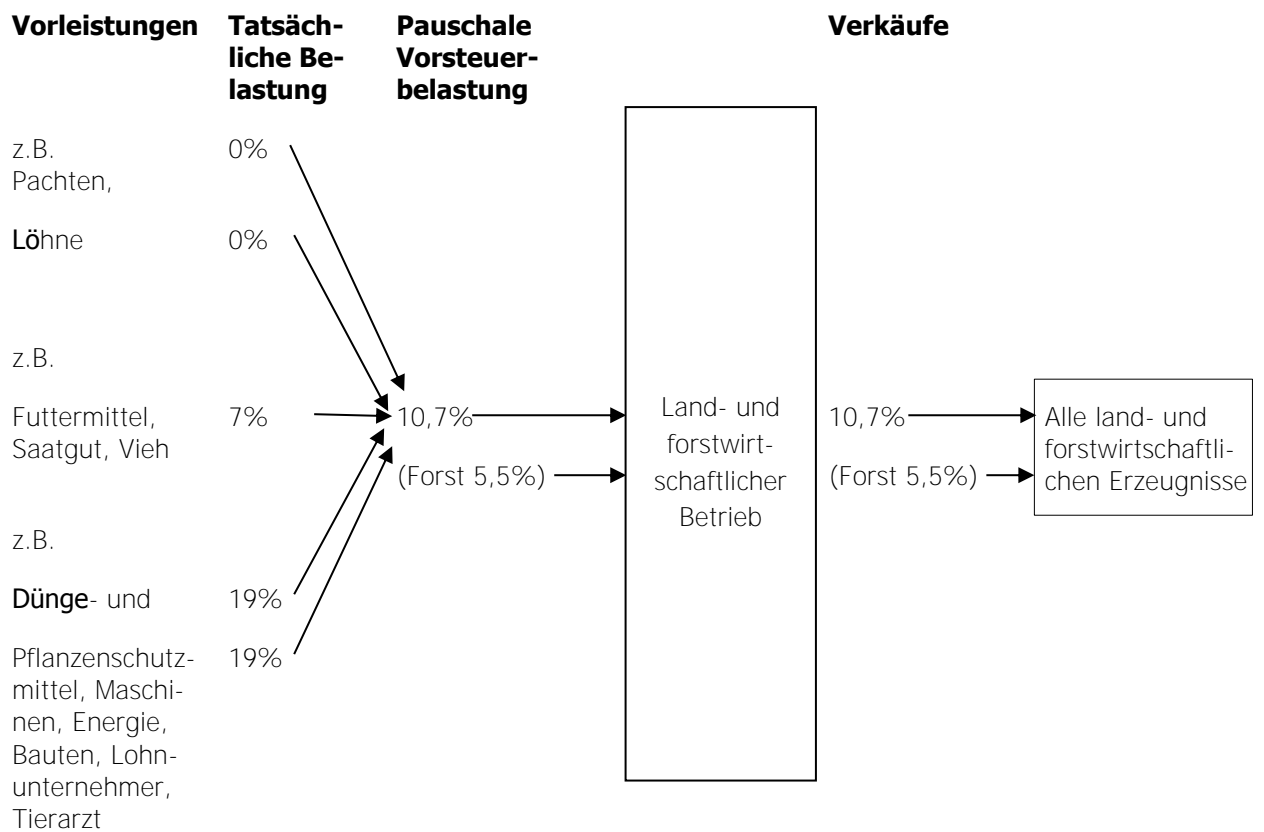
a) Systematik der Sonderregelung für Land- und Forstwirte

Bei der Umsatzsteuerpauschalierung handelt es sich um eine europarechtlich zulässige Vereinfachungsregelung, die Land- und Forstwirte von ihren Aufzeichnungs- und Abrechnungsverpflichtungen befreien soll.

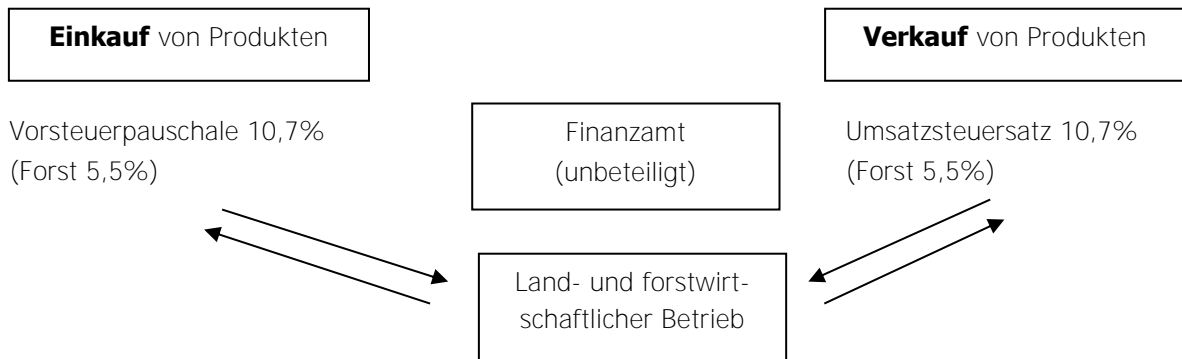
Rechtsgrundlage für die Umsatzsteuerpauschalierung ist Artikel 296 der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie: „Die Mitgliedsstaaten können auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung [...] auf Schwierigkeiten stoßen würde als Ausgleich für die Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von den Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung nach diesem Artikel anwenden“. Deutschland hat eine solche Pauschalregelung mit § 24 UStG umgesetzt.

Damit der land- und forstwirtschaftliche Betrieb durch die Pauschalierung weder begünstigt noch benachteiligt wird, wurde der für den Verkauf maßgebliche Umsatzsteuersatz so bemessen, dass die damit eingenommene Umsatzsteuer im Durchschnitt der Betriebe in etwa der Vorsteuerbelastung entspricht. Aus der Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofes (EuGH) ergibt sich der Pauschalsteuersatz aus dem Verhältnis vom Gesamtbetrag der Vorsteuern zum Wert der landwirtschaftlichen Produktion. Im Ergebnis sollen die Pauschalsätze nicht dazu führen, dass die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuervorbelastung hinausgehen.

Damit sowohl keine Umsatzsteuerzahllast als auch kein Erstattungsanspruch entsteht (ansonsten wären wieder Aufzeichnungen / Abrechnungen erforderlich), muss der Vorsteuerabzug genauso hoch angesetzt werden wie die Umsatzsteuer. Die Systematik sowie das Verfahren soll anhand folgender Skizze verdeutlicht werden:



Das Verfahren



b) Der pauschalierende Landwirt

Wie jeder andere Unternehmer ist der pauschalierende Landwirt berechtigt und ggf. verpflichtet, Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis zu erteilen. Er muss wie jeder andere Unternehmer darauf achten, dass er keine zu hohe Umsatzsteuer ausweist, denn zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer ist an das Finanzamt abzuführen, wenn die Rechnung nicht berichtigt wird.

Im Prinzip verlangt der Fiskus dem pauschalierenden Landwirt für jeden getätigten Umsatz eine Umsatzsteuer von 10,7% ab. Gleichzeitig gesteht er aber dem Landwirt zu, dass er - ohne gesonderten Nachweis - einen Anspruch auf Vorsteuererstattung in Höhe von 10,7% seiner Nettoumsätze geltend machen kann, so dass sich im Ergebnis die Zahlungspflicht und die Vorsteuererstattung stets ausgleichen und keine Umsatzsteuer an das Finanzamt zu entrichten ist.

Wenn ein pauschalierender Landwirt Getränke (z.B. Fruchtsäfte), alkoholische Flüssigkeiten oder bestimmte Sägewerkserzeugnisse veräußert, muss dieser Verkauf zum Regelsteuersatz

(19%) erfolgen. Der die Vorsteuerpauschale übersteigende Betrag, also die Differenz zwischen Regelsteuersatz und dem Pauschalierungssatz, muss in diesen Fällen als sogenannte Differenzsteuer an das Finanzamt abgeführt werden (8,3%).

Die Pauschalierungsregelung kann jedoch nur noch für die originäre landwirtschaftliche Tätigkeit und für originäre landwirtschaftliche Dienstleistungen in Anspruch genommen werden. Diese restriktive Rechtsprechung des EuGH hat die Finanzverwaltung dahingehend umgesetzt, dass jeder Umsatz gegenüber einem Nichtlandwirt generell dem Regelsteuersatz von 7% oder 19% zu unterwerfen ist. Die für Fragen der Einkommensteuer wichtigen Abgrenzungskriterien, also z.B. die 1/3-Umsatzgrenze oder die Grenzwerte von 10.300 €/ 51.500 €, spielen für Fragen der Umsatzsteuer keine Rolle. Entscheidend ist vielmehr immer, wer Empfänger der entsprechenden Dienstleistung ist. Ist es ein Landwirt, gilt unabhängig von den ertragsteuerlichen Grenzen immer die Pauschalierung, ist der Empfänger ein Nichtlandwirt, gilt die Regelbesteuerung.

Auch bei der Vermarktung über einen Hofladen unterfallen nur noch selbsterzeugte Erzeugnisse dem Pauschalierungssatz von 10,7%. Sowohl zugekaufte Handelsware als auch zugekaufte landwirtschaftlichen Produkten unterfallen dagegen immer der Regelbesteuerung von 7% oder 19%.

Derzeit fallen sogenannte „Hilfsgeschäfte“ mit Anlagevermögen (z.B. Veräußerung des gebrauchten Schleppers) noch unter die Pauschalierung. Allerdings soll dies nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht für die Veräußerung oder Verpachtung von GAP-Zahlungsansprüchen gelten (Anmerkung: europäische Agrarbeihilfen, die der Regelbesteuerung zu unterwerfen sind).

Die Entscheidungen des EuGH und ihm folgend des BFH zeigen, dass die umsatzsteuerliche Betrachtungsweise eine andere ist als die ertragsteuerliche Abgrenzung. Mitunter muss daher für jeden Einzelumsatz gesondert die einkommensteuerliche und umsatzsteuerliche Behandlung geprüft werden.

c) Optierende Landwirte

Der optierende Landwirt unterscheidet sich aus umsatzsteuerlicher Sicht nicht von gewerblichen Unternehmern, bleibt aber natürlich aus einkommensteuerlicher Sicht ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb. Seine Umsätze sind einzeln zu betrachten. Der jeweils maßgebende Steuersatz ergibt sich aus den allgemeinen Vorschriften des UStG. In der Regel kommt bei Land- und Forstwirten der ermäßigte Steuersatz zum Zuge, jedoch unterliegen Hilfsgeschäfte (z.B. Verkauf von Anlagevermögen oder auch von Keramik etc.) dem vollen Steuersatz.

Der Grund, auf die Pauschalierung zu verzichten und zur Regelbesteuerung zu optieren, liegt häufig in geplanten größeren Investitionen, um auf diesem Wege die z.B. auf den Baukosten eines Stalles lastende Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückzuerhalten. Bei den meisten Betrieben hat dies zudem den vorteilhaften Nebeneffekt, dass dieser Betrag dann auch nicht über Kredit finanziert werden muss, was Zinseinsparungen zur Folge hat.

Nachteilig kann sich auswirken, dass Unternehmer an ihren Entschluss zu optieren für mindestens fünf Kalenderjahre gebunden sind, was in Jahren nach der Investition zu größeren Umsatzsteuerzahlungen führen kann. Bei der Rückkehr zur Pauschalierung sind zudem unter Umständen sogenannte Vorsteuerkorrekturen vorzunehmen. Bei Gebäuden, die vor weniger als 10 Jahren fertiggestellt wurden und bei anderen Wirtschaftsgütern, z.B. Maschinen, die vor weniger als fünf Jahren angeschafft wurden, ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen. Das bedeutet, dass für jedes noch nicht abgelaufene Jahr des Berichtigungszeitraums 1/10 der Vorsteuer bei Gebäuden bzw. 1/5 bei anderen Wirtschaftsgütern an das Finanzamt zurückzuzahlen sind.

Beispiel:

Ein landwirtschaftlicher Betrieb hat in der Zeit von 2005 bis 2009 auf die Anwendung der Umsatzsteuerpauschalierung **verzichtet (Option zur Regelbesteuerung)**. Ab dem 01.01.2010 hat er zulässigerweise diesem Verzicht widerrufen, d.h. ab 2010 ist er wieder pauschalierender Landwirt.

Im Jahre 2005 errichtete er einen Stall; er hat hieraus Vorsteuern von 16.000 € geltend gemacht. Im Jahr 2007 erwarb er einen Schlepper. Aus dem Erwerb hat er Vorsteuern von 9.600 € in Anspruch genommen. Ist eine Vorsteuerkorrektur beim Übergang von der Regelbesteuerung zur Pauschalierung durchzuführen?

Mit dem Übergang zur Pauschalierung ab dem 01.01.2010 hat der Landwirt eine Vorsteuerkorrektur durchzuführen. Für den Stall ergibt sich ein Berichtigungszeitraum von 10 Jahren. Für den Schlepper gilt ein **fünfjähriger Korrekturzeitraum**.

Es ergeben sich folgende Korrekturbeträge:

Zeitraum	2010	2011	2012	2013	2014
Stall	1.600	1.600	1.600	1.600	1.600
Schlepper	1.920	1.920	0	0	0
gesamt	3.520	3.520	1.600	1.600	1.600

Daher sind die Vor- und Nachteile der Option – individuell auf den einzelnen Betrieb bezogen – **sorgfältig gegeneinander abzuwägen**.

IX. ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER

1. Einführung

Bei allen unentgeltlichen Vermögensübertragungen ist zu prüfen, ob Schenkungsteuer oder Erbschaftsteuer anfällt. Der Unterschied liegt im Wesentlichen nur darin, dass Schenkungsteuer bei Übertragungen unter Lebenden und Erbschaftsteuer bei Vermögensübergängen im Todesfall fällig wird. Die Steuersätze und die Freibeträge sind bei beiden Steuerarten weitgehend gleich. In der Folge wird deshalb nur noch von der Erbschaftsteuer gesprochen.

Der Erbschaftsteuer unterliegt die Bereicherung des Erwerbers. Es kommt also nicht auf irgendwelche Gewinne oder Umsätze an, sondern lediglich auf die Höhe des übergegangenen Vermögens. Wenn Belastungen übernommen werden oder Gegenleistungen zu erbringen sind, werden diese nach unterschiedlichen Kriterien berücksichtigt.

Mit Beschluss vom 7. November 2006 hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass das bisherige Erbschaftsteuerrecht verfassungswidrig war. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, bis Ende 2008 eine Neuregelung zu treffen. Das neue Recht trat zum 01. Januar 2009 in Kraft.

2. Bewertung

Soweit es sich beim übertragenen Vermögen nicht um Bargeld, Bankguthaben o.ä. handelt, ist das Vermögen zunächst zu bewerten. Ziel der Bewertung ist es, annähernd den „wahren“ Wert (Verkehrswert) zu ermitteln. Die Bewertungsverfahren sind dabei, vereinfacht dargestellt, folgende:

a) unbebaute Grundstücke

Die Bewertung unbebauter Grundstücke, die nicht land- und forstwirtschaftlich genutzt werden (z.B. Bauland), erfolgt durch Multiplikation des Bodenrichtwerts mit der Grundstücksfläche. Auf den Bodenrichtwert wird dabei kein Abschlag vorgenommen.

Schema Bewertung unbebaute Grundstücke

Bodenrichtwert €/m² x Fläche in m² = Grundbesitzwert unbebautes Grundstück

b) bebaute Grundstücke

Bei bebauten Grundstücken richtet sich die Bewertung je nach Gebäudetyp nach dem Vergleichswertverfahren, dem Ertragswertverfahren oder dem Sachwertverfahren.

Das Vergleichswertverfahren kommt für Ein- und Zweifamilienhäuser sowie Eigentumswohnungen zur Anwendung. Die Bewertung erfolgt, indem tatsächlich realisierte Kaufpreise von anderen Grundstücken mit dem zu bewertenden Objekt verglichen werden. Das Vergleichswertverfahren setzt voraus, dass Kaufpreise von nach Lage, Bauart, Größe und Zustand vergleichbaren Immobilien vorhanden sind.

In der Praxis werden landwirtschaftliche Betriebsleiter- und Altenteilerwohnungen mangels vergleichbarer Kaufpreise nicht im Vergleichswert-, sondern im Sachwertverfahren bewertet. Das Sachwertverfahren ist immer dann vorgesehen, wenn kein Vergleichswert vorliegt und sich keine übliche Miete ermitteln lässt. Der Sachwert setzt sich zusammen aus dem anhand der sogenannten Regelherstellungskosten ermittelten Gebäudesachwert und dem Bodenwert.

Schema Sachwertverfahren

		Regelherstellungskosten
		x
		Bruttogrundfläche
		=
Bodenrichtwert		Gebäuderegulierungswert
x		./.
Grundstücksfläche		Alterswertminderung
=		=
Bodenwert		Gebäudesachwert
↓	vorläufiger Sachwert	↓
	x	
	Wertzahl	
	=	
	Grundbesitzwert	

Beispiel Sachwertverfahren

Ein 1989 errichtetes Einfamilienhaus wird vom Eigentümer und dessen Familie genutzt. Das zweigeschossige Haus ist unterkellert; das Dachgeschoss ist nicht ausgebaut. Es hat eine bebaute Fläche von 150 m², eine Grundstücksgröße von 1.000 m² und der Bodenrichtwert beträgt laut Richtwertkarte 100 €/m².

Der Steuerwert im Jahr 2009 berechnet sich wie folgt:

Gebäudesachwert

Regelherstellungskosten laut Tabelle

740 €/m² x 450 m² (3 Geschosse x 150 m²) 333.000 €

./. Alterswertminderung (20/80) ./. 83.250 €

Gebäudesachwert 249.750 €

Bodenwert

Bodenrichtwert 100 €/m² x 1.000 m² 100.000 €

Vorläufiger Sachwert 349.750 €

x Wertzahl laut Tabelle x 0,7

Grundbesitzwert 244.825 €

Bei Bewertung des landwirtschaftlichen Wohnteils gelten zusätzlich Besonderheiten, da ein pauschaler Bewertungsabschlag von 15% für den Wohnteil wegen möglicher Beeinträchtigungen durch die Betriebsnähe erfolgt. Dies gilt jedoch nur, wenn eine enge räumliche Verbindung zwischen Wohnteil und Hofstelle besteht.

Bebaute Grundstücke, für die eine übliche Miete verfügbar ist, wie Mietwohngrundstücke und Geschäftsgrundstücke, werden im Ertragswertverfahren bewertet. Der Wert ergibt sich aus der Summe des auf Grundlage des Mietertrags ermittelten Gebäudeertragswertes und dem Bodenwert. Befinden sich auf einem Grundstück Gebäude, die teils im Sachwert-, teils im Ertragswertverfahren zu bewerten sind, erfolgt die Bewertung einheitlich im Sachwertverfahren.

Schema Ertragswertverfahren

	Jahresmiete bzw. übliche Miete
	./.
	Bewirtschaftungskosten
	=
	Reinertrag des Grundstücks
	./.
	Bodenwertverzinsung
	=
	Gebäudereinertrag
Bodenrichtwert	x
x	Vervielfältiger
Grundstücksfläche	=
=	Gebäudeertragswert
Bodenwert	(≥ 0 €)
↓	↓
	Grundbesitzwert

In allen Fällen ist der Steuerpflichtige befugt, anhand eines Sachverständigengutachtens einen ggf. niedrigeren Wert nachzuweisen. In einem Gutachten können wertbeeinflussende Umstände berücksichtigt werden, die bei den typisierenden gesetzlichen Bewertungsverfahren nicht zum Ansatz kommen.

c) Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auf Dauer zu dienen bestimmt sind, d.h. land- und forstwirtschaftlich genutzt werden. Hierzu gehören insbesondere:

- Grund und Boden,
- Wirtschaftsgebäude (z.B. Stallungen, Scheune, Maschinen- und Geräteschuppen, Lagerräume), auch wenn sie ungenutzt sind oder leer stehen,
- stehende Betriebsmittel (dauerhaft betrieblich genutztes „lebendes und totes“ Inventar, z.B. Maschinen, Geräte, Milchkühe, Zuchttiere),
- normaler Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln (zum Verbrauch oder Verkauf bestimmte Wirtschaftsgüter, z.B. Saatgut, Dünger, Vorräte, Masttiere),
- immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. Milchquote, Zuckerrübenlieferrechte, Brennrecht, Jagdrecht, Zahlungsansprüche aus der GAP-Reform),
- Betriebsleiter- und Altenteilerwohnhaus sowie Betriebswohnungen für Arbeitnehmer und der jeweils dazugehörige Grund und Boden,
- betriebliche Verbindlichkeiten (Betriebsschulden).

Nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zählen insbesondere:

- Grund und Boden sowie Gebäude, die nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen (gewerblich genutzte Gebäude, z.B. Stall für gewerbliche Tierhaltung, an Nichtlandwirte vermietete Gebäude oder Flächen, z.B. Golfplatz, zu Wohnzwecken an Dritte vermietete Wohnungen),
- land- und forstwirtschaftliche Maschinen und Geräte, die einem Gewerbebetrieb zugeordnet sind (z.B. Mähdrescher des Lohnunternehmens),
- Bankguthaben, Wertpapiere, Beteiligungen (z.B. Molkerei, Zuckerfabrik),

- Tiere und Wirtschaftsgüter (z.B. Aufstallung) der gewerblichen Tierhaltung,
- Geldforderungen und Bargeld.

Die nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zählenden Wirtschaftsgüter werden **entsprechend ihrer Vermögensart** mit dem Verkehrswert bewertet.

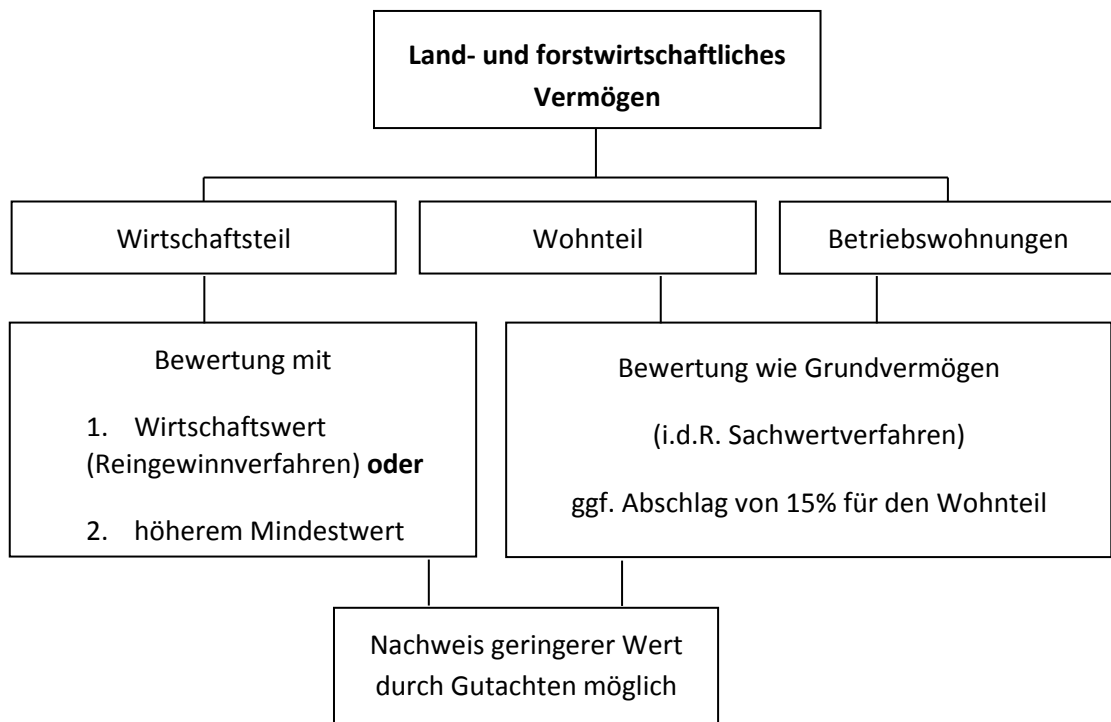
Bewertungssystem Land- und Forstwirtschaft

Ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft besteht aus

- dem Wirtschaftsteil,
- dem Wohnteil (Betriebsleiter- und Altenteilerwohnung) und
- **den Betriebswohnungen (für Arbeitnehmer des Betriebs),**

die jeweils einzeln zu bewerten sind. Für die Bewertung des Wohnteils und der Betriebswohnungen gelten die Bewertungsvorschriften für bebaute Grundstücke. Für den Wirtschaftsteil gibt es besondere Bewertungsverfahren. Bei diesen wird davon ausgegangen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Der so ermittelte Wert ist ein modifizierter Verkehrswert, der die Ertragsfähigkeit des Betriebs berücksichtigt.

Schema Bewertungssystem land- und forstwirtschaftliches Vermögen



Zur Bewertung sind die Betriebe einzuordnen nach

Region (Bundesland, Regierungsbezirk),

Nutzungsart (Betriebsform) und

Betriebsgröße

Die Nutzungsart und die Betriebsform ergeben sich aus agrarstatistischen Daten und insbesondere dem Standarddeckungsbeitrag. Nach Einordnung in Region, Betriebsform und Betriebsgröße kann die Bewertung unmittelbar anhand von Tabellen (Anlagen zum Bewertungsgesetz) be-

rechnet werden. Dies hat den geldwerten Vorteil, dass für die –dem Grunde nach komplexe- Bewertung des landwirtschaftlichen Betriebs kein (teures) Verkehrswertgutachten angefertigt werden muss.

Schema Reingewinnverfahren

Reingewinn nach Region, Betriebsform- und -größe laut Tabelle

x Eigentumsfläche in Hektar

x Kapitalisierungsfaktor 18,6

= Wirtschaftswert

Bei kleinen und mittleren landwirtschaftlichen Betrieben wird in der Regel nur ein geringer oder gar negativer Reingewinn erwirtschaftet. Da der höhere Wert aus Reingewinn- oder Mindestwertverfahren anzusetzen ist, kommt deshalb bei Klein- und Mittelbetrieben regelmäßig das Mindestwertverfahren zum Ansatz.

Der Mindestwert bildet die Untergrenze für die Bewertung landwirtschaftlicher Betriebe. Er setzt sich zusammen aus dem Wert für Grund und Boden und dem Wert für die sonstigen dauerhaft dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter („Besatzkapital“).

Schema Mindestwertverfahren

Grund und Boden

Pachtpreis (nach Region, Betriebsform und -größe laut Tabelle)

x Eigentumsfläche in Hektar

x Kapitalisierungsfaktor 18,6

plus

Besatzkapital

Hektarwerte der Agrarstatistik (nach Region, Betriebsform und -größe laut Tabelle)

x selbst bewirtschaftete Fläche in Hektar

x Kapitalisierungsfaktor 18,6

minus

Betriebsschulden

= Mindestwert (nicht weniger als 0 €)

Beispiel

Ein Milchviehbetrieb aus Schleswig-Holstein bewirtschaftet 80 ha Fläche, davon 40 ha Eigentum. Die Betriebsgröße beträgt 140 EGE (= Großbetrieb). Die betrieblichen Verbindlichkeiten belaufen sich auf 45.000 €. Wie ist der Betrieb zu bewerten?

Bewertung Reingewinnverfahren

143 € (Reingewinn für Schleswig-Holstein, Milchvieh, Großbetrieb)

x 40 ha Eigentumsfläche

x Kapitalisierungsfaktor 18,6

= 106.392 € Wirtschaftswert

Grund und Boden

235 € (Pachtpreis für Schleswig-Holstein, Milchvieh, Großbetrieb)

x 40 ha Eigentumsfläche

x Kapitalisierungsfaktor 18,6 = **174.840 €**

plus

Besatzkapital

203 € (Wert für Besatzkapital für Schleswig-Holstein, Milchvieh, Großbetrieb)

x 80 ha selbstbewirtschaftete Fläche

x Kapitalisierungsfaktor 18,6 = **302.064 €**

minus

45.000 € Betriebsschulden

= 431.904 € Mindestwert

Der Mindestwert ist höher als der Wirtschaftswert. Damit ist der Mindestwert (431.904 €) anzusetzen.

Das Reingewinn- und das Mindestwertverfahren für die forstwirtschaftliche, weinbauliche und gärtnerische Nutzung sowie die Sondernutzungen Hopfen, Spargel und Tabak erfolgt grundsätzlich nach demselben Schema. Auch hier können die Werte anhand Tabellen errechnet werden.

Nachbewertungsvorbehalt

Für die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gibt es aus verfassungsrechtlichen Gründen einen Nachbewertungsvorbehalt. Dieser besagt, dass bei Veräußerung oder dauerhafter außerlandwirtschaftlicher (z.B. gewerblicher) Nutzung wesentlicher Betriebsgrundlagen innerhalb von 15 Jahren rückwirkend anstelle des Wirtschaftswerts bzw. des Mindestwerts der „Liquidationswert“ als Bewertungsgrundlage heranzuziehen ist. Der Nachbewertungsvorbehalt ist den zur Nachabfindung weichender Erben üblicherweise vertraglich vereinbarten bzw. im Bereich der Höfeordnung gesetzlich geltenden Regelungen nachempfunden.

Der Liquidationswert von Grund und Boden ist der zuletzt vor dem Bewertungsstichtag, d.h. vor dem Erbfall bzw. der Schenkung, ermittelte Bodenrichtwert. Zwischenzeitlich eingetretene Wertänderungen bleiben unberücksichtigt. Bei den übrigen Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, also Gebäuden, Inventar und Lieferrechten, ist der jeweilige Einzelverkaufspreis anzusetzen. Sowohl bei der Nachbewertung von Grund und Boden als auch der übrigen Wirtschaftsgüter ist der Liquidationswert aufgrund der Liquidationskosten pauschal um 10% zu mindern.

Veräußerungen von Grund und Boden, Wirtschaftsgebäuden, stehenden Betriebsmitteln und immateriellen Wirtschaftsgütern des landwirtschaftlichen Betriebs führen grundsätzlich zur Nachbewertung. Bei der Veräußerung stehender Betriebsmittel (Vieh, Maschinen, Inventar) findet eine Nachbewertung jedoch nur statt, wenn deren Wert zum Bewertungsstichtag mindestens 50.000 € beträgt, da sie nur dann als wesentliche Wirtschaftsgüter gelten. Veräußerungen führen nur dann nicht zur Nachbewertung, wenn der Erlös innerhalb von sechs Monaten im betrieblichen Interesse verwendet wird.

Eine Nachbewertung findet auch statt, wenn wesentliche Wirtschaftsgüter einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt sind. Ein typischer Fall ist die eigene oder fremde Nutzung nicht mehr benötigter Wirtschaftsgebäude für gewerbliche Zwecke. So führt z.B. der Umbau einer bisher landwirtschaftlich genutzten Halle oder eines Stalls zu

einem Bauernhofcafé oder zu einem gewerblichen Hofladen zur Nachbewertung dieses Gebäudes. Ein weiteres Beispiel ist der Übergang von der landwirtschaftlichen zur gewerblichen Tierhaltung durch Überschreiten der Vieheinheitengrenze. Die für die gewerblichen Zwecke benötigten und dorthin überführten Wirtschaftsgüter (z.B. Tiere, Stallgebäude) müssen dann nachbewertet werden, nicht jedoch der restliche, weiterhin landwirtschaftlich genutzte Teil des Betriebs.

Verschonung für land- und forstwirtschaftliches Vermögen

Bei Besteuerung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gelten besondere Steuerbefreiungen. Allerdings ist nur der Wirtschaftsteil begünstigt. In die Steuerbefreiung werden auch für land- und forstwirtschaftliche Zwecke verpachtete Flächen und Betriebe einbezogen, wenn zum Übergabezeitpunkt (bzw. zum Todestag) der Pachtvertrag eine Restlaufzeit von weniger als 15 Jahren aufweist. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich einkommensteuerlich um Betriebs- oder Privatvermögen handelt. Entscheidend ist die Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

Das Gesetz sieht zwei Möglichkeiten zur weitgehenden Steuerfreistellung vor:

Befreiung		
— Abschlag	85%	100%
— Abzugsbetrag	max. 150.000 €	---
Voraussetzungen		
— Behaltensfrist	5 Jahre	7 Jahre
— Verwaltungsvermögen	max. 50%	max. 10%
— Lohnsumme	nach 5 Jahren 400%	nach 7 Jahren 700%

Die Begünstigungen können nur gewährt werden, wenn das landwirtschaftliche Betriebsvermögen zu höchstens 50% (Modell 1) bzw. 10% (Modell 2) aus so genanntem Verwaltungsvermögen, das nicht unmittelbar betriebsnotwendig genutztem Vermögen, besteht. Im gewerblichen Bereich sind dies z.B. vermietete oder verpachtete Grundstücke. Diese Ausnahme spielt in der Land- und Forstwirtschaft keine Rolle, weil zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassene Grundstücke nicht zum Verwaltungsvermögen zählen und damit begünstigt sind. Folglich hat ein landwirtschaftlicher Betrieb praktisch kein Verwaltungsvermögen.

Die sogenannte Lohnsummenklausel, d. h. ein Absinken der Lohnsumme unter 400% bzw. 700% des aufsummierten Ausgangslohniveaus innerhalb von fünf bzw. sieben Jahren, ist in der Land- und Forstwirtschaft in der Regel kein Problem, da diese Voraussetzung nur dann zu beachten ist, wenn der Betrieb mehr als 20 fest angestellte Arbeitnehmer hat. Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig (z.B. Saisonarbeitskräfte, Auszubildende) zählen nicht mit.

3. Freibeträge

Unabhängig davon, ob Privat- oder Betriebsvermögen übertragen wird, sind folgende persönliche Freibeträge zu berücksichtigen, die jedem Erwerber zustehen:

Ehegatte, eingetragener Lebenspartner	500.000 €
Kinder, Stiefkinder	400.000 €
Enkel, Urenkel	200.000 €

Eltern und Großeltern als Erben	100.000 €
Geschwister, Neffen, Nichten, entfernt Verwandte, Lebensgefährten	20.000 €

In diesem Zusammenhang ist allerdings zu beachten, dass zur Berechnung der Erbschaftsteuer alles zusammengerechnet wird, was eine Person innerhalb der letzten zehn Jahre von einer anderen Person erhalten hat. Falls es innerhalb dieses Zeitraumes zu mehreren Schenkungen kommt, müssen beim jeweils letzten Erwerb alle Werte zusammengerechnet werden. Von dieser Gesamtsumme ist dann der Freibetrag abzuziehen. Nach Ablauf der Zehnjahresfrist stehen die Freibeträge wieder neu in vollem Umfang zur Verfügung.

4. Steuerklassen

Nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker werden in Abhängigkeit von der Verwandtschaft folgende Steuerklassen unterschieden:

Steuerklasse I

- Ehegatte
- Kinder (eheliche und nicht eheliche), Adoptivkinder, Stiefkinder
- Enkel, Urenkel
- Eltern und Großeltern als Erben

Steuerklasse II

- Eltern und Großeltern bei Schenkungen
- Stief- und Schwiegereltern
- Geschwister
- Neffen und Nichten
- Schwiegerkinder
- geschiedener Ehegatte

Steuerklasse III

Alle übrigen Erwerber, z. B. Verlobte, Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft, Nichtverwandte.

Die Steuerklassen haben Bedeutung für die Höhe der Freibeträge, die Höhe des Steuersatzes und Vergünstigungen bei mehrfachem Erwerb. Sie sind nicht mit den Lohnsteuerklassen zu verwechseln.

5. Steuersätze

Der Steuersatz ist abhängig von der Höhe des Erwerbs und der Steuerklasse des Erben bzw. Beschenkten. Der niedrigste Steuersatz beträgt in Steuerklasse I 7%, der Höchstsatz in Steuerklasse III 50%. Für Erwerbe ab 01.01.2010 gelten folgende Steuersätze:

Erwerb bis einschließlich	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75.000 €	7	15	30
300.000 €	11	20	30
600.000 €	15	25	30
6.000.000 €	19	30	30

Erwerb bis einschließlich	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
13.000.000 €	23	35	50
26.000.000 €	27	40	50
und darüber	30	43	50

X. SONSTIGE STEUERARTEN

1. Solidaritätszuschlag

Zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands wird seit 1. Januar 1995 ein Zuschlag zur Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer von allen Steuerpflichtigen erhoben. Dieser Zuschlag wird auf der Grundlage des Einkommens erhoben.

a) Wer zahlt die Steuer?

Der Zuschlag, dem alle Einkommen unterworfen werden, belastet alle Steuerzahler gleichmäßig entsprechend ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit.

b) Wie hoch ist die Steuer?

Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag ist die festgesetzte Einkommensteuer. Bei der Körperschaftsteuer bemisst sich der Solidaritätszuschlag nach der festgesetzten Körperschaftsteuer. Soweit für Veranlagungszeiträume Vorauszahlungen zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer zu leisten sind, sind diese die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag.

Wird die Einkommensteuer im Steuerabzugsverfahren erhoben (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer), so ist die Bemessungsgrundlage der einbehaltene Steuerbetrag. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer wird der bei Vorauszahlungen, Lohnsteuerabzug und Kapitalertragsteuerabzug aufgeschlagene Solidaritätszuschlag angerechnet.

Der Erhebungszeitraum ist nicht befristet. Der Solidaritätszuschlag beträgt 5,5% der maßgebenden Bemessungsgrundlage. Derzeit sind aufgrund der dauerhaften Erhebung der „Sonderabgabe“ gegen den Solidaritätszuschlag mehrere Verfassungsbeschwerden anhängig.

2. Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer für Körperschaften und Personenvereinigungen, insbesondere für Kapitalgesellschaften, (AG, GmbH), Genossenschaften sowie für eingetragene und nicht eingetragene Vereine. Personengesellschaften (GbR, OHG, KG) unterliegen nicht der Körperschaftsteuer, sondern auf Gesellschafterebene der Einkommensteuer.

Besteuerungsgrundlage ist wie für die Einkommensteuer das Einkommen, das die Körperschaft innerhalb des Kalenderjahrs bezogen hat. Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich dabei grundsätzlich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Zusätzlich sind aber besondere Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes heranzuziehen. Dabei sind insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen an Gesellschafter zu berücksichtigen.

Körperschaftsteuer und Einkommensteuer bestehen nebeneinander. Ein von einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteter Gewinn rechnet daher zur Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer der Kapitalgesellschaft. Im Falle der Weiterausschüttung rechnet er ebenfalls zur Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (natürliche Personen) bzw. Körperschaftsteuer (juristische Personen) des Anteilseigners.

a) Wer zahlt die Steuer?

Die Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte. Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die entweder ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur Steuersubjekt, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten, also nur soweit sie sich privatwirtschaftlich betätigen.

b) Wie hoch ist die Steuer?

Der Körperschaftsteuersatz beträgt für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne einheitlich 15%. Auf die Ausschüttung an die Gesellschafter wird grundsätzlich Kapitalertragsteuer mit einem Steuersatz von 25% erhoben.

c) Rechtsgrundlage

Rechtsgrundlage des Körperschaftsteuerrechts ist das Körperschaftsteuergesetz (KStG). Im Körperschaftsteuerrecht gelten weitgehend die Grundsätze und Vorschriften des Einkommensteuerrechts, so insbesondere für die Gewinnermittlung, für die Veranlagung und für die Steuerentrichtung.

d) Erhebung der Steuer

Die Körperschaftsteuer wird von den Ländern erhoben.

3. Gewerbesteuer

Steuergegenstand der Gewerbesteuer ist der Gewerbebetrieb und seine objektive Ertragskraft. **Es ist gleichgültig, wem der Betrieb gehört und wie die persönlichen Verhältnisse des Betriebsinhabers sind.** Das ist der Unterschied zu den Personensteuern (z.B. Einkommensteuer), da die **Gewerbesteuer nicht die Leistungsfähigkeit einer Person berücksichtigt, sondern eine Sache** besteuert, den Gewerbebetrieb. Der Gewerbesteuer unterliegt **jeder inländische Gewerbebetrieb**. Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuerrechts. **Der Gewerbesteuer unterliegen nicht Betätigungen, die als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft oder eines freien Berufs anzusehen sind.**

a) Was wird besteuert?

Besteuerungsgrundlage ist der Gewerbeertrag. Das ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes **zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um bestimmte Beträge**, die dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer Rechnung tragen und z.B. eine Doppelbelastung mit Gewerbe- und Grundsteuer vermeiden sollen.

b) Wer zahlt die Steuer?

Steuerschuldner ist der Unternehmer bzw. die Gesellschaft.

c) Wie hoch ist die Steuer?

Bei der Berechnung der Gewerbesteuer ist von einem Steuermessbetrag auszugehen. Dieser ist **durch Anwendung eines Hundertsatzes von regelmäßig 5% (Steuermesszahl) auf den Gewerbeertrag zu ermitteln.**

d) Ermittlung Steuermessbetrag

Der **Steuermessbetrag für den Gewerbeertrag** wird aus dem Gewinn des Gewerbebetriebes durch Hinzurechnungen und Kürzungen ermittelt. Für eine Hinzurechnung kommen generell nur solche Beträge in Frage, die zuvor eine Gewinnkürzung bewirkt haben oder nicht im Gewinn enthalten sind. Grund für eine Hinzurechnung ist, dass eine Besteuerung der Ertragskraft, **unabhängig von der unterschiedlichen Ausstattung mit Eigen- oder Fremdkapital bzw. Eigen- oder Fremdanlagevermögen erfolgt.** Teilweise soll auch eine Vermeidung der Nicht- bzw. Doppelbesteuerung sowie ein Ausgleich zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuervorschriften erreicht werden.

e) Hebesätze

Die Gemeinden wenden auf den Steuermessbetrag einen Hebesatz an. Der gesetzlich vorgeschriebene **Mindesthebesatz beträgt 200%**. Der durchschnittliche Hebesatz aller Gemeinden lag 2015 bei fast 400%. Er kann in Großstädten bei bis zu 500% liegen.

f) Freibetrag

Für natürliche Personen und Personengesellschaften ist ein Freibetrag von 24.500 € zu berücksichtigen. Juristische Personen erhalten keinen Freibetrag.

g) Zerlegung

Der Steuermessbetrag ist zu zerlegen, wenn im Erhebungszeitraum Betriebsstätten in mehreren Gemeinden unterhalten worden sind. Als Zerlegungsmaßstab werden grundsätzlich die Arbeitslöhne herangezogen.

h) Anrechnung der Gewerbesteuer

§ 35 EStG sieht als Ausgleich für die im Vergleich zu Körperschaften höheren Ertragsteuersätze eine Ermäßigung der Einkommensteuer von **Personenunternehmen** im Wege einer pauschalier-ten Anrechnung der Gewerbesteuer vor. Bis zu einem Hebesatz der Gemeinden von 380% führt die Gewerbesteuer bei Personenunternehmen in der Regel zu keiner Belastung.

i) Erhebung der Steuer

Die Gewerbesteuer ist eine Gemeindesteuer und die wichtigste originäre Einnahmequelle der Kommunen zur Bestreitung ihrer öffentlichen Ausgaben. Der Bund und die Länder werden durch eine Umlage an der Gewerbesteuer beteiligt.

Berechnungsschema Gewerbesteuer:

Gewinn aus Gewerbebetrieb (Gewinn) gem. EStG bzw. KStG
+ Gewerbesteuer-Vorauszahlungen Berechnungsjahr
+ Hinzurechnungen
- Kürzungen

= Gewerbeertrag vor Verlustabzug
- Gewerbeverlust aus Vorjahren

= Gewerbeertrag (abzurunden auf volle 100 €)
- Freibetrag von 24.500 € (nur für Einzelunternehmen und Personengesellschaften)

= Gewerbeertrag * Steuermesszahl

= Steuermessbetrag * Hebesatz der Gemeinde

= festzusetzende Gewerbesteuer
- Gewerbesteuer-Vorauszahlungen
= Gewerbesteuerzahllast

4. Grunderwerbsteuer

Der Grunderwerbsteuer unterliegen Rechtsvorgänge über inländische Grundstücke, soweit sie darauf gerichtet sind, das Eigentum am Grundstück oder eine eigentümerähnliche Position zu erlangen. Ihr unterliegen insbesondere Kaufverträge und sonstige Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründen. Daneben werden auch zahlreiche andere Rechtsvorgänge erfasst, wie z.B. der Eigentumsübergang im Enteignungsverfahren, das Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren, die Änderung des Gesellschafterbe-

standes einer Personengesellschaft durch Übergang von mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter, bestimmte Umwandlungsvorgänge und die unmittelbare oder mittelbare Vereinigung von mindestens 95% der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft in einer Hand. Grundstücken gleichgestellt sind Erbbaurechte und Gebäude auf fremdem Boden.

a) Wer zahlt die Steuer?

Steuerschuldner sind die an dem Erwerbsvorgang beteiligten Personen, also Grundstückserwerber und -veräußerer. Diese können vertraglich die Zahllast auf nur einen der Beteiligten übertragen.

Bestimmte Erwerbsvorgänge sind von der Steuer befreit, so u.a.

- der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses,
- der Grundstückserwerb durch den Ehegatten des Veräußerers,
- der Erwerb eines Grundstücks durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind (einschließlich Stiefkindern und deren Ehegatten),
- der Erwerb eines geringwertigen Grundstücks (Freigrenze von 2.500 €).

b) Wie hoch ist die Steuer?

Der Steuersatz beträgt zwischen 3,5 und 6,5%. In der Regel wird die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung berechnet. Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber dem Veräußerer oder einer anderen Person für den Erwerb des Grundstücks gewährt. Dazu gehören z.B. auch Leistungen, die dem Veräußerer von Dritten dafür gewährt werden, dass er dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Alle Vorgänge, die der Grunderwerbsteuer unterliegen, müssen dem zuständigen Finanzamt angezeigt werden. Dieses setzt die Grunderwerbsteuer durch Steuerbescheid fest. Wenn die Steuer gezahlt ist, erteilt das Finanzamt eine sogenannte Unbedenklichkeitsbescheinigung, ohne die der Erwerber eines Grundstücks im Regelfall nicht in das Grundbuch eingetragen werden darf.

c) Erhebung der Steuer

Die Grunderwerbsteuer wird von den Ländern erhoben, denen auch das Aufkommen und die Festlegung des Steuersatzes zustehen.

5. Grundsteuer

Die Grundsteuer wird von den Gemeinden erhoben. Sie ist objektbezogen ausgestaltet und bezieht sich auf Beschaffenheit und Wert eines Grundstücks. Sie ist eine Realsteuer, bei der die persönlichen Verhältnisse des Eigentümers fast ausnahmslos außer Betracht bleiben. Bei bebauten Grundstücken gehört die Grundsteuer zu den Betriebskosten, im Bereich des sozialen Wohnungsbaus geht sie in die Kostenmiete ein. Steuerpflichtig ist der im Inland liegende Grundbesitz, also Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sowie Grundstücke.

a) Was wird besteuert?

Die Besteuerungsgrundlage ist

- für Grundbesitz (Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, private und betriebliche Grundstücke) in den alten Ländern der nach dem Bewertungsgesetz festgestellte Einheitswert nach den Wertverhältnissen 1964,

- für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (ohne Wohnungen) in den neuen Ländern der nach dem Bewertungsgesetz ermittelte Ersatzwirtschaftswert nach den Wertverhältnissen 1964,
- für Grundstücke in den neuen Ländern, für die nach dem Bewertungsgesetz ein Einheitswert nach den Wertverhältnissen 1935 festgestellt oder festzustellen ist, der Einheitswert 1935,
- für vor 1991 entstandene Mietwohngrundstücke und Einfamilienhäuser in den neuen Ländern, für die kein Einheitswert 1935 festgestellt ist, die Ersatzbemessungsgrundlage Wohn- oder Nutzfläche (pauschale Grundsteuer je Quadratmeter) nach Maßgabe des § 42 GrStG.

Die eng gehaltenen Befreiungsvorschriften enthalten Befreiungen insbesondere zugunsten der öffentlichen Hand, der Kirchen sowie gemeinnütziger Körperschaften.

b) Wie hoch ist die Steuer?

Für die Berechnung der Grundsteuer aus dem Einheitswert/ Ersatzwirtschaftswert sind zwei Rechengänge erforderlich. Ausgehend vom Einheitswert/ Ersatzwirtschaftswert, setzt das Finanzamt den Steuermessbetrag fest, der auch der Gemeinde mitgeteilt wird. Die Steuermesszahlen, die zur Berechnung des Steuermessbetrages auf den Einheitswert / Ersatzwirtschaftswert anzuwenden sind, betragen

- für Grundstücke in den alten Ländern je nach Art zwischen 2,6 v.T. und 3,5 v.T.,
- für Grundstücke in den neuen Ländern -abgestimmt auf die deutlich niedrigeren Einheitswerte 1935 - je nach Art und Gemeindegruppe zwischen 5 und 10 v.T.,
- für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft einheitlich 6 v.T. (Grundsteuer A)

Die Gemeinde wendet auf den Steuermessbetrag den vom Gemeinderat beschlossenen Hebesatz an und setzt die Grundsteuer durch Grundsteuerbescheid fest. In den neuen Ländern wird die Grundsteuer noch nach der Ersatzbemessungsgrundlage Wohn- oder Nutzfläche in einem vereinfachten Verfahren pauschal berechnet und im Steueranmeldungsverfahren erhoben (§ 44 GrStG). Wegen der Autonomie der Gemeinden bei Festsetzung der Hebesätze kann die Belastung von Gemeinde zu Gemeinde differieren. Der gewogene Bundesdurchschnitt der Hebesätze der Gemeinden insgesamt betrug im Jahr 2008 bei der Grundsteuer A (Betriebe der Land- und Forstwirtschaft) 296% und bei Grundsteuer B (Grundstücke) 400%.

Beispiel:

Der Einheitswert eines landwirtschaftlichen Betriebes beträgt 50.000 €. Der Hebesatz wurde von der zuständigen Gemeinde für die Grundsteuer A auf 300% festgesetzt. Daraus ergibt sich folgende Grundsteuerbelastung:

Der Grundsteuermessbetrag beträgt 6 v.T. vom Einheitswert, demnach 300 €. Wendet man darauf den Hebesatz von 300% an, so ergibt dies eine jährliche Grundsteuerbelastung von 900 €.

6. Kraftfahrzeugsteuer

Land- und Forstwirtschaftliche Betriebe können umfassende Steuerbefreiungen in Anspruch nehmen. Nach § 3 Nr. 7 Kraftfahrzeugsteuergesetz sind Zugmaschinen (außer Sattelzugmaschinen), Sonderfahrzeuge, Kraftfahrzeuganhänger hinter Zugmaschinen von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, solange sie ausschließlich

- in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben,
- zur Durchführung von Lohnarbeiten für land- und forstwirtschaftliche Betriebe,
- zur Beförderungen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, wenn die Beförderung in einem solchen Betrieb beginnt oder endet,

- zur Beförderung von Milch, Magermilch, Molke und Rahm,
- von Land- und Forstwirten zur Pflege öffentlicher Grünflächen oder zur Straßenreinigung im kommunalen Auftrag

verwendet werden. Sonderfahrzeuge müssen als solche von den Finanzbehörden anerkannt sein. Dabei handelt es sich um solche Fahrzeuge, die nach ihrer Bauart und ihren besonderen Einrichtungen für die oben genannten Zwecke geeignet und bestimmt sind. Die Steuerbefreiung wird auf besonderen Antrag hin gewährt. Die Durchführung gewerblicher Arbeiten führt zum Wegfall der Steuerbefreiung.

7. Energiesteuer

Die Energiesteuer umfasst in Deutschland die Stromsteuer, die Mineralölsteuer auf Benzin, Dieselkraftstoff, Heizöl, Erdgas und Flüssiggas sowie Biodiesel und Pflanzenöle.

Die Stromsteuer wird seit dem Jahr 2009 erhoben und beträgt derzeit 20,50 € je Megawattstunde. Strom, der ausschließlich aus erneuerbaren Energieträgern erzeugt wird (Wind, Sonne, Biogas, Klärgas, Erdwärme etc.) bleibt steuerfrei.

Der von Landwirten verbrauchte Strom unterliegt einem um 25% ermäßigten Steuersatz von 15,37 € je Megawattstunde, soweit mehr als 48 Megawattstunden verbraucht werden.

Die Energiesteuer auf Kraftstoffe ist nachfolgender Tabelle zu entnehmen:

Energieträger	Steuersatz
Benzin	654,50 € / 1.000 Liter
Diesel	470,40 € / 1.000 Liter
Heizöl	61,35 € / 1.000 Liter
Erdgas	5,50 € / Megawattstunde
Flüssiggas	60,60 € / 1.000 Kilogramm

In land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen verbrauchte fossile Energieträger wie Heizöl und Gas unterliegt einer Steuerermäßigung. Diese wird in Form einer Steuererstattung, die zu beantragen ist gewährt, sobald ein Unternehmen bestimmte Mengen fossiler Energien verbraucht, z. B. mehr als 16.300 Liter Heizöl. Der Vergütungsbetrag beträgt bei Heizöl 15,34 € / 1.000 Liter, für Erdgas 1,38 € / Megawattstunde und für Flüssiggas 15,15 € / 1.000 Kilogramm.

Auch für in landwirtschaftlichen Betrieben verwendeten Dieselkraftstoff, etwa für Landmaschinen, existiert eine Steuererstattungsmöglichkeit (Agrardieselsteuererstattung). Statt 470,40 € / 1.000 Liter Diesel beträgt die Agrardieselsteuer lediglich 255,60 € / Liter.

XI. POLITISCHE DISKUSSION UND ERWARTETE NATIONALE PERSPEKTIVEN

Das landwirtschaftliche Steuerrecht fügt sich in die Grundsystematik des deutschen Steuersystems ein. Landwirtschaftliche Unternehmer bzw. Unternehmen werden dabei grundsätzlich wie gewerbliche Unternehmen behandelt. Die dargestellten Sonderregelungen für die Land- und Forstwirtschaft, sei es bei der Ermittlung der ertragsteuerlichen Einkünfte, unterliegen immer wieder politischen Diskussionen.

Viele der heute existierenden rd. 287.000 landwirtschaftlichen Betriebe (vgl. Grafik) sind in den vergangenen Jahren gewachsen, weisen aber **nach wie vor, vor allem in den alten Ländern, vergleichsweise kleine Betriebsgrößen auf**. Die überwiegende Anzahl der Betriebe wird als Einzel- oder Familienunternehmen geführt, Fremdbeteiligungen sind eher selten anzutreffen. Feststellbar ist aber ein Trend hin zur Spezialisierung der Betriebe und die Tendenz zu einem höheren Kapitaleinsatz.

Betriebsgröße von ... bis ... unter ... Hektar LF	Betriebe		Fläche	
	Anzahl in 1.000	Anteil in Prozent	Hektar LF in 1.000	Anteil in Prozent
unter 10	71,1	24,8	373,1	2,2
10 bis 20	59,3	20,7	887,2	5,3
20 bis 50	71,4	24,9	2.388,3	14,3
50 bis 100	49,6	17,3	3.490,7	20,9
100 bis 200	23,6	8,2	3.196,5	19,1
200 bis 500	8,1	2,8	2.359,8	14,1
500 und mehr	3,7	1,3	4.029,4	24,1
insgesamt	286,8	100,0	16.724,8	100,0

Quelle: Statistisches Bundesamt SB16-T32-1

Quelle: Situationsbericht des Deutschen Bauernverbandes 2016 (Dez. 2015).

Trotz dieser Entwicklungen sind die landwirtschaftlich spezifischen Regelungen in den vergangenen Jahren grundsätzlich erhalten geblieben. Dies gilt insbesondere für

- die ertrags- und nicht substanzwertorientierte Bewertung landwirtschaftlicher Unternehmen und Flächen zum Zwecke der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, die erst 2009 grundlegend reformiert wurde,
- die ertrags- und nicht substanzwertorientierte Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe im Rahmen der Grundsteuer, die in den kommenden Jahren reformiert werden soll,
- die steuerlichen Ausnahmen im Rahmen der Energiebesteuerung (Agrardiesel) und
- die Sonderregelungen im Umsatzsteuerrecht (Pauschalierung) und dem Einkommensteuerrecht für kleinere Betriebe sowie den Regelungen zum abweichenden Wirtschaftsjahr.

Dies hat zum einen **europarechtliche und agrarpolitische Gründe** (z. B. bei der Umsatzsteuerpauschalierung und der pauschalierten Gewinnermittlung für kleinere Betriebe), zum anderen dienen die Sonderregelungen der Steuervereinfachung.

Immer wieder geraten die steuerlichen Sonderregelungen in die steuerpolitische Diskussion. So **ist erst im vergangenen Jahr die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen neu geregelt und an die veränderten Bedingungen in den landwirtschaftlichen Betrieben angepasst worden. Nicht zuletzt aufgrund des politischen Einsatzes des Deutschen Bauernverbandes konnte die vollständige Abschaffung dieser Regelungen verhindert werden.** Es ist davon auszugehen, dass die Neuregelung in diesem Bereich nun einige Jahre Bestand hat und damit vor allem kleinere Betriebe von Aufzeichnungs- und detaillierten Steuererklärungspflichten **entlastet. Das Gleiche gilt wohl für die Umsatzsteuerpauschalierung, die mittlerweile europarechtlich etabliert ist und auch von zahlreichen anderen EU-Mitgliedsstaaten praktiziert wird. Zwar wird derzeit die Höhe des Pauschalsatzes in Frage gestellt, der die landwirtschaftlichen Betriebe begünstigt, allerdings steht eine vollständige Abschaffung dieser Regelung, anders als in den Vorjahren, derzeit nicht zur Diskussion.**

Auch im Bereich der Substanzsteuern (Erbchaftsteuer, Grundsteuer) wird die derzeit geltende, **am Ertrag von Flächen und nicht deren Substanzwert orientierte, Bewertung tendenziell nicht mehr in Frage gestellt.** Dazu beigetragen hat wohl nicht zuletzt das Bundesverfassungsgericht, das Ende vergangenen Jahres die im Zuge der Erbschaft- und Schenkungssteuerreform 2009 erfolgte **Neuregelung der Bewertungsregelungen für land- und forstwirtschaftliches Vermögen** im Gegensatz zu anderen Regelungen der Reform unbeanstandet gelassen hat.

Die gerade vorgelegten Vorschläge zur Neuordnung der Grundsteuer lassen ebenfalls erkennen, dass der Gesetzgeber grundsätzlich die Besonderheiten der Land- und Forstwirtschaft erkennt und daher weiterhin bei der Grundsteuerbemessung berücksichtigen will. Die zunächst diskutierte Streichung der nur für land- und forstwirtschaftlichen Betriebe geltenden Grundsteuer A wurde nicht weiter verfolgt.

XII. POLITIKOPTIONEN / EMPFEHLUNGEN FÜR REFORMEN IN DER UKRAINE

Die Sonderregelungen der Besteuerung der land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen in Deutschland spiegelt noch immer die Bedeutung der Agrarwirtschaft, die zwar lediglich etwa 0,7% der nationalen Bruttowertschöpfung erbringt, wieder.

Land- und Forstwirtschaftliche Unternehmen wirtschaften in weiten Teilen nicht nur anders als andere Unternehmen. **Für sie ist** der Boden Produktions- und nicht nur Standortfaktor. **Land- und Forstwirte, deren Familien und Arbeitnehmer wirtschaften im Regelfall in ländlichen Regionen, in denen andere Arbeitsplätze nicht vorhanden sind.**

Land- und Forstwirtschaftliche Unternehmen übernehmen in den ländlichen Regionen in denen sie wirtschaften darüber hinaus wichtige gesamtgesellschaftlich gewünschte Aufgaben beispielsweise die Landschaftspflege und Maßnahmen zum Umweltschutz. Dies rechtfertigt Besonderheiten in der Besteuerung, sei es beim Ertrag oder auch bei den am Vermögen ansetzenden Substanzsteuern wie Grund- oder Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Steuerliche Ausnahmen etwa für kleinere und mittlere Betriebe im Ertragssteuerrecht oder für den Sektor Landwirtschaft bei der Umsatzsteuer können dazu beitragen, Strukturen in der Landwirtschaft zu erhalten, Betriebe bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten und bei den Verwaltungskosten zu entlasten und so auch die internationale Wettbewerbsfähigkeit der nationalen Landwirtschaft zu erhalten. So ist beispielsweise die Pauschalierung der Umsatzsteuer bei land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen zwar auf die landwirtschaftliche Urproduktion beschränkt, entlastet aber viele Unternehmen von Erklärungs- und Abrechnungs- und wird in vielen EU-Mitgliedsstaaten praktiziert. Auch die Gewinnpauschalierung für kleine und mittlere Betriebe ist im europäischen Vergleich weit verbreitet.

Für die Ukraine ergeben sich im Transformationsprozess nachfolgende Handlungsoptionen:

- gleichmäßige Einkommensbesteuerung mit Ausnahmen für die Einkünfte aus unproduktiver landwirtschaftlicher Tätigkeit,
- Gewinnpauschalierungsmöglichkeit für kleinere und mittlere landwirtschaftliche Betriebe und Nebenerwerbslandwirte,
- Gewinnglättungsvorschriften, beispielsweise über einen mehrjährigen Gewinnermittlungszeitraum (in Deutschland zwei Jahre), um Gewinnschwankungen und damit progressionsbedingte Steuermehrbelastungen abzumildern,
- Optionale Umsatzsteuerpauschalierung für landwirtschaftliche Unternehmen zur Entlastung von Bürokratie.