

Ein (Teil-)Abwickeln der Umverteilungsprämie über erweiterte und entlastete Pauschalsteuer

*Assessor Matthias Vöcking, Philippsthal**

Im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik der EU gibt es Mittelrückflüsse nach Deutschland. Ein Teil der Rückflüsse ist kleineren Betrieben vorbehalten. Wenn ihre landwirtschaftlich genutzte Fläche bei höchstens 60 Hektar liegt. Dann können sie in den Genuss der Umverteilungsprämie kommen. Der Verfasser untersucht ein mögliches (Teil-)Abwickeln der Umverteilungsprämie über eine erweiterte und entlastete Pauschalsteuer (§ 13a EStG). Auf Dauer sollen alle Betriebe, denen die Prämie vorbehalten ist, in den Genuss entlasteter Pauschalsteuer kommen können. Soweit Steuer einen Subventionsbedarf auslöst, ist sie illegitim. Der Subventionsbedarf der Betriebe bis 60 Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche besteht mindestens in Höhe der Umverteilungsprämie. Lässt dieser sich in Höhe des voraussichtlichen Steuerausfalls stillen, ist das Teilabwickeln zweckmäßig.

I. Einleitung

Ein wesentlicher Teil der reformierten gemeinsamen Agrarpolitik betreffen die Direktzahlungen der ersten Stufe.¹ Von jährlichen auf Deutschland entfallende 4,9 Mrd. Euro an EU-Mitteln für Direktzahlungen sind 12 % für eine Umverteilungsprämie reserviert. Diese ist Betrieben mit höchstens 60 Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche vorbehalten.²

„Die Größe der meisten landwirtschaftlichen Betriebe in der Europäischen Union liegt unter 28 Hektar. Die geringe Größe dieser Betriebe bedeutet, sie können keine Größenvorteile nutzen. Um dies zu bewältigen, können die EU-Länder kleinere landwirtschaftliche Betriebe durch die Umverteilungsprämie unterstützen.

* Assessor Matthias Vöcking unterstützt als freier Mitarbeiter die Rechtsanwaltskanzlei Warther | Rechtsanwälte in Greven. Daneben ist er wissenschaftlich tätig und entwickelt Projekte zur Stärkung ökonomischer, ökologischer und sozialer Nachhaltigkeit.

¹ Menü Bundesregierung: Reform der gemeinsamen Agrarpolitik – Landwirtschaft wird zukunftsfest, nachhaltig und klimafreundlich. <https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/reform-der-gemeinsamen-agrarpolitik>.

² Menü Bundesregierung (ebenda).

Die EU-Länder können bis zu 30 % ihrer nationalen Mittel zur Einkommensstützung einer Umverteilungsprämie und so der Unterstützung kleiner landwirtschaftlicher Betriebe zuweisen. Diese Zahlung wird für die ersten Hektar eines landwirtschaftlichen Betriebs gewährt, sodass für die gesamte Hektarfläche unterhalb der vom betreffenden EU-Land festgelegten Obergrenze zusätzliche Unterstützung gezahlt wird. Dies hilft kleinen Landwirten, da sie für einen größeren Anteil ihrer Betriebsfläche Anspruch auf höhere Zahlungen haben.

Diese Zahlung kann für eine Anzahl Hektar bis zu einer von den nationalen Behörden festgelegten Obergrenze (30 Hektar oder die durchschnittliche Betriebsgröße im Land, sofern diese über 30 Hektar liegt) gewährt werden. Der Betrag pro Hektar wird von den einzelnen EU-Ländern bestimmt, darf aber 65 % der durchschnittlichen Zahlung pro Hektar nicht überschreiten. Der Betrag der Zusatzzahlung pro Hektar ist von Land zu Land unterschiedlich.“³

Wenigstens in Höhe der Umverteilungsprämie besteht Subventionsbedarf der begünstigten Betriebe. Andernfalls wären die Mittel den begünstigten Betrieben nicht vorbehalten worden. Löst eine Steuer in vergleichbarer Höhe Subventionsbedarf aus, kann sie Gemeinlasten nicht mitfinanzieren. Einer Steuer, selbst einer Lenkungssteuer, muss daher wenigstens ein Finanzierungsnebenzweck bleiben.⁴ Nach § 3 Absatz 1 HS. 2 AO kann die Erzielung von Einnahmen auch Neben Zweck der Steuer sein. Sie muss dann auch wenigstens Neben Zweck sein. Der Nichtfiskalnutzen muss hinter dem Gesamtnutzen (Fiskalnutzen + Nichtfiskalnutzen) zurückbleiben. Andernfalls ist die Steuer nicht allenfalls unzumutbar, sondern unzulässig.

Der nächste Abschnitt dient dem Darlegen des Programms, die Pauschalsteuer zu erweitern und zu entlasten sowie ein Finanzieren aus der Umverteilungsprämie zu plausibilisieren. Der übernächste Abschnitt begründet das Interesse der Steuerpflichtigen, die Umverteilungsprämie zur Steuerentlastung zu nutzen. Abschnitt IV nimmt die Belange der von der Umverteilungsprämie ausgeschlossenen landwirtschaftlichen Betriebe und das Gemeinwohl in den Blick. Abschnitt V schließt zusammenfassend.

II. Die aus der Umverteilungsprämie finanzierte Pauschalsteuererweiterung und -entlastung:

³ Europäische Kommission, Die Umverteilungsprämie – Erläuterungen zur Umverteilungsprämie
<https://ec.europa.eu/info/food-farming-fishing/key-policies/common-agriculturepolicy/income>.

⁴ Bundesverfassungsgericht, Urteil des Zweiten Senats vom 7. Mai 1998 – 2 BvR 1991/95 und 2 BvR 2004/95 – Juris Randnummer 59 f. = Amtliche Entscheidungssammlung (BVerfGE) 98, 106.

1. Ressourcen:

Mit einer Beteiligung von 12 % an den EU-Mitteln für Direktzahlungen in Deutschland im Rahmen der Gemeinsamen Agrarpolitik von 4,9 Mrd. Euro macht die jährliche Umverteilungsprämie aus 588 Mio. Euro. Mit 12 % hält die Umverteilungsprämie die Obergrenze von 30 % ein. Sie darf auch 65 % der durchschnittlichen Hektarzahung nicht überschreiten.

2. Entlastungsansätze:

a) Flächenvergrößerung auf unter 50 Hektar:

Die Landwirtschaftszählungen des Bundes sehen bei den Strukturen keine Obergrenze von 60 Hektar in den Segmenten vor.

Der Beitrag geht von den Totalen Ergebnissen der Landwirtschaftszählung 2020 aus.⁵

Insgesamt bewirtschafteten danach 262.780 landwirtschaftliche Betriebe 16.595.000 Hektar landwirtschaftlich genutzte Fläche.

Mit jeweils unter fünf Hektar Größe bewirtschafteten 21.490 landwirtschaftliche Betriebe 36.600 Hektar landwirtschaftlich genutzte Fläche. Mit Betriebsgrößen von 5 bis unter 10 Hektar⁶ bewirtschafteten 44.770 landwirtschaftliche Betriebe 324.800 Hektar landwirtschaftlich genutzte Fläche. Mindestens zehn bis unter 20 Hektar hatten 52.570 landwirtschaftliche Betriebe. Sie bewirtschafteten 781.700 Hektar landwirtschaftlich genutzte Fläche. Zwischen 20 bis unter 50 Hektar landwirtschaftlich genutzte Fläche bewirtschaftende 61.070 landwirtschaftliche Betriebe hatten 2.034.800 Hektar landwirtschaftlich genutzte Fläche.

Auf 50 bis unter 100 Hektar bewirtschafteten 44.740 landwirtschaftliche Betriebe 3.171.700 Hektar landwirtschaftlich genutzte Fläche.

Auf unter 50 Hektar entfielen so insgesamt 179.900 landwirtschaftliche Betriebe. Bei 262.780

⁵ Landwirtschaftliche Betriebe – Betriebsgrößenstruktur landwirtschaftlicher Betriebe nach Bundesländern, s. <https://www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Landwirtschaft-Forstwirtschaft-Fischerei>.

⁶ Die Obergrenze und die Untergrenze von Segmenten müssen sich unterscheiden. Nur so lässt sich jeder Betrieb einem Segment zweifelsfrei zuordnen.

landwirtschaftlichen Betrieben insgesamt liegt der Anteil bei 68,46 %.

Von bundesweit 16.595.000 Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche entfallen auf Betriebe mit unter 50 Hektar insgesamt 3.177.900 Hektar. Das ist ein Anteil von 19,15 %. Weil nur 12 % der Mittel auf die Umverteilungsprämie entfallen, macht diese auch weniger als 65 % der durchschnittlichen Hektarzahung aus.⁷ Vor Vereinheitlichung des Grundbetrages je Hektar auf 350,00 Euro⁸ war der Grundbetrag je Hektar auch güteabhängig. Er lag zwischen 205,00 Euro und 512,00 Euro.⁹

Ein Absenken des Grundbetrages je Hektar von 350,00 Euro auf das vorherige Minimum von 205,00 Euro senkt den Hektargrundbetrag um 145,00 Euro. Multipliziert mit 3.177.900 Hektar in Betrieben mit unter 50 Hektar sinkt der Grundbetrag aller Betriebe unter 50 Hektar um 460.795.500,00 Euro. Die Umverteilungsprämie in Höhe von 588.000.000,00 Euro deckt den Rückgang der Grundbeträge so 1,276-fach ab. Die Grundbeträge begründen nicht in voller Höhe Steuerausfall, der durch die Umverteilungsprämie gedeckt werden müsste. Maßgeblich sind auch die jeweiligen Steuersätze. Umgekehrt wirkt ein Unterschätzen des pauschalierten Hektar-Grundbetrages von jetzt 350,00 Euro bedarfsmehrend.

„Die Durchschnittssatz Gewinnermittlung dient – wie sich aus der Gesetzesbegründung ergibt – im Wesentlichen einer „Vereinfachung der Gewinnermittlung für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe und – daraus resultierend – einer maßvollen Begünstigung dieser Betriebe“ (BTDrucks. 14/265, S. 177). Für forstwirtschaftliche Nutzungen vereinfacht § 13a EStG die Gewinnermittlung jedoch nicht. Denn der Gewinn aus einer solchen Nutzung ist auch nach dieser Vorschrift durch Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln. Die beabsichtigte Begünstigung kleinerer Betriebe war demgegenüber der Gesetzesbegründung zufolge - entgegen der Ansicht der Kläger – kein eigenständiger Zweck, sondern nur insoweit

⁷ 12 %: 19,15 % = 62,66 %. In den Genuss der Umverteilungsprämie kommen Betriebe bis 60 Hektar landwirtschaftlich genutzte Fläche. Die Beteiligung liegt so deutlicher unter 65 % der durchschnittlichen Hektarzahung.

⁸ Anlage 1a zu § 13a EStG in Verbindung mit § 13a Abs. 4 Satz 2 EStG in der Fassung von Artikel 5 Nr. 12 Absatz 4 Satz 2 des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (StRAnpG 2015) vom 22.12.2014 (BGBl. I S. 2417).

⁹ Artikel 1 Nr. 21 a des Gesetzes zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge (Steuer-Euroglättungsgesetz – StEuglG) vom 19. Dezember 2000 (Bundesgesetzblatt Jahrgang 2000 Teil I S. 1790).

beabsichtigt, als sie aus der vereinfachten Gewinnermittlung resultiert.“¹⁰

Das Absenken des vereinheitlichten Flächengrundbetrages nimmt nur Teile der Übersteuerung bei der Gewinnfeststellung zurück. Tatsächlich erfasst auch der Hektargrundbetrag von 205 Euro, verbunden mit den Zuschlägen von 300,00 Euro je einer über 25 Vieheinheiten, einen höheren Teilgewinn als das Vieheinheiten über den Grundbetrag abdeckende frühere Recht, verbunden mit dem Hektarhöchstgewinnbeitrag von 512 Euro je Hektar (Hektarwert über 2.000 DM).

Ein Betrieb, der damals auf fünf Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche die mit Pauschalgewinn maximal vereinbaren 50 Vieheinheiten gehalten hat, hatte einen (Teil-)gewinn von 2.560,00 Euro.¹¹

Bei 33 Vieheinheiten auf 3,3 Hektar ist der Teilgewinn auch bei Umsetzen meines Vorschlags bereits höher. Es zählen acht Vieheinheiten. 25 sind nach der Anlage frei, durch den Grundbetrag abgedeckt. Bei einem Zuschlag von 300,00 Euro je nichtfreigestellter Vieheinheit und acht zählenden Vieheinheiten liegt der auf Tierzucht und -haltung entfallende Teilgewinn bei 2.400,00 Euro.

Hinzu kommen 3,3 Hektar mit einem vorgeschlagenen Beitrag zum Grundbetrag von je 205,00 Euro. Auf die Flächen entfallen so 676,50 Euro. Insgesamt liegt der Teilgewinn bei 3.076,50 Euro. Er liegt 516,50 Euro höher, obwohl die eingesetzte Landwirtschaftsfläche kleiner und sehr wahrscheinlich auch schlechter ist. Der Vergleichsbetrieb des alten Rechts setzt nur Flächen mit einem Hektarwert von über 2.000,00 DM ein. Dann hat der Altbetrieb auch 50 Vieheinheiten, der neue nur 33 Vieheinheiten.

Vergrößert der Betrieb des alten Rechts sein Land auf die höchstmöglichen 20 Hektar bei Gewinnpauschalierung, so steigt der Gewinn auf 10.240,00 Euro.¹² Wächst der neue Betrieb auf

¹⁰ Bundesfinanzhof, Urteil vom 14. April 2011 – Az. IV R 1/09 – NV 2011, 1336 Randnummer 18.

¹¹ Nach § 13 Abs. 1 Satz 2 Fall 1 EStG ist Tierzucht und Tierhaltung im Rahmen von Land- und Forstwirtschaft bei höchstens 20 Hektar mit einem Viehbesatz von höchstens 10 Vieheinheiten je Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche möglich. Bei einem Beitrag je Hektar zum Grundbetrag in Höhe von 512,00 Euro (Hektarwert über 2.000,00 DM) lag der Teilgewinn für Ackerbau und Viehzucht bei fünf Hektar bei 2.560,00 Euro. Der Vergleichsbetrieb nach Euroglättungsgesetz setzt nur Flächen mit einem Hektarwert von über 2.000,00 DM ein.

¹² 512,00 Euro Hektargrundbetrag X 20 Hektar = 10.240,00 Euro Teilgewinn für Ackerbau und Viehzucht.

19,3 Hektar und 48 Vieheinheiten, so liegt der Teilgewinn für Flächen bei 19,3 Hektar X 205 Euro = 3.956,50 Euro.

Bei der Tierhaltung und -zucht zählen 23 Vieheinheiten. Multipliziert mit 300,00 Euro Gewinnbeitrag liegt der Teilgewinn für Tierhaltung und -zucht bei 6.900,00 Euro. Gemehrt um den Teilgewinn für die Fläche liegt der Gewinn bei insgesamt 10.856,50 Euro. Er liegt 616,50 Euro über dem Gewinn der älteren Steuerpauschalierung, obwohl auch hier weniger und sehr wahrscheinlich schlechtere Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung, weniger Vieheinheiten und ein niedrigerer Viehbesatz¹³ vorliegen. Während der Vergleichsbetrieb beide Größen ausschöpft, bleibt der Betrieb vorliegend vier Prozent hinter den möglichen Vieheinheiten und 3,5 % hinter der möglichen Fläche zurück.

Bei Betrieb von Tierhaltung und -zucht würde auch nach Umsetzen der vorgeschlagenen Entlastung der Teilgewinn aus Tierhaltung und -zucht sowie Flächengrundbetrag zusammengenommen höher liegen als nach Steuer-Euroglättungsgesetz. Schon nach Steuer-Euroglättungsgesetz war die Begünstigung nicht einmal ein Nebenzweck, sondern nur das Resultat der vereinfachten Gewinnermittlung. Hier ist die Gewinnermittlung noch stärker vereinfacht. Anstelle der sechs Güteklassen tritt, wie nach Steuerrechtsanpassungsgesetz 2015, ein vereinheitlichter Betrag. Da auf Grundlage der Mindestgüte vereinheitlicht wird, kann es nicht zur Benachteiligung extensivierender Landwirte kommen.¹⁴

Nachteilig ist der mögliche Viehbesatz schon bei 3,3 Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche. Es blieb bei einem höheren Teilgewinn bei Flächenzuwachs um 16 Hektar und 15 Vieheinheiten. Ausgehend von den 3,3 Hektar mit jeweils den möglichen 10 Vieheinheiten ist das Unterlegen jedes weiteren Hektars mit 0,9375 Vieheinheiten nachteilig. Bei mehr Vieheinheiten und größerer landwirtschaftlich genutzter Fläche mit dem Höchsthektarwert von über 2.000,00 DM hatte ein landwirtschaftlicher Betrieb auf Grundlage des Steuer-Euroglättungsgesetzes einen geringeren Teilgewinn für Ackerbau und Viehzucht.

b) Aufheben der Begründung von Buchführungs- und Abschlusspflicht nur aufgrund den

¹³ Viehbesatz ist der wichtigste Maßstab der Intensität der Viehhaltung <https://de.wikipedia.org/wiki/viehbesatz>.

¹⁴ „Dauergrünland (Bientracht) ist nach neuem Recht aufgrund vereinheitlichten Hektarwerts auch nur dann ertragsteuerlich günstiger als nach bisherigem Recht, wenn der Hektarwert früher bei über 500 DM gelegen hat.“ (Vöcking, Briefe zum Agrarrecht (BzAR) 8/2015, 296 (300)). Sehr zurückhaltende Formulierung des Belastens freiwillig extensivierender Landwirte!

Schwellenwert übersteigenden Wirtschaftswertes der selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen:

Land- und Forstwirte sind bei Begründung von Buchführungs- und Abschlusspflicht benachteiligt. Gewerbliche Unternehmer sind schon dann frei, wenn ihr Gesamtumsatz 600.000,00 Euro und ihr Gewinn 60.000,00 Euro nicht übersteigt.¹⁵ Auch bei geringerem Umsatz und Gewinn können Land- und Forstwirte buchführungs- und abschlusspflichtig sein. Wenn der Wirtschaftswert ihrer selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen bei über 25.000,00 Euro liegen¹⁶. Jeder einzelne Umstand begründet für sich allein die Buchführungs- und Abschlusspflicht. Es ist nicht nachvollziehbar, warum Land- und Forstwirte schon bei geringerer Größe buchführungs- und abschlusspflichtig sind. Ein Schwellenwert von mehreren, der regelmäßig vor den anderen greift, schließt die anderen aus. Ihre (weitere) Lockerung bringt den Betroffenen nichts. Im Jahr 1980 lagen der maßgebliche Umsatz bei 360.000,00 DM, der Gewinn bei 36.000,00 DM und der Wirtschaftswert der selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen bei 40.000,00 DM. Dieser Wirtschaftswert wurde durchschnittlich bei etwa 30 Hektar erreicht.¹⁷

Ein Jahresumsatz von 500.000,00 Euro, der dann auf 600.000,00 Euro angehobene Schwellenwert, wurde später, 2018, nur von gut jedem fünften umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen überschritten.¹⁸ Wenn 1980 der maßgebliche Flächenwirtschaftswert von 40.000,00 DM schon bei durchschnittlich etwa 30 Hektar erreicht wurde, ist verständlich, warum bei einem Wert von nur 25.000,00 Euro keine Entlastung für Land- und Forstwirte ausgewiesen werden konnte, die Umsatz- und Gewinnschwellenwerte um jeweils 20 % auf 600.000,00 Euro und 60.000,00 Euro anzuheben.¹⁹

Die Gesetzesbegründung spricht, ausschließlich bei gewerblichen Unternehmen mit Umsätzen von über 500.000,00 Euro oder Gewinnen von über 50.000,00 Euro, von Entlastung von

¹⁵ § 141 AO.

¹⁶ § 141 Abs. 1 Nr. 3 AO.

¹⁷ BFH-Urteil vom 6. Juli 1989 – IV R 97/87 – BFHE 157, 312; BStBl. II 1990, 606.

¹⁸ Vöcking, Zeitschrift für Datenschutz-, Informations- und Kommunikationsrecht (RDV) 2021, Heft 2 Seite 98 (101 f).

¹⁹ Gesetzesbegründung Bundestagsdrucksache 18/4948 Seite 17.

„unnötiger Bürokratie“.²⁰ Gleiches trifft auf land- und forstwirtschaftliche Unternehmen zu, die allein aufgrund des Wirtschaftswertes der land- und forstwirtschaftlichen Flächen von über 25.000,00 Euro buchführungs- und abschlusspflichtig sind.

In seiner Stellungnahme gemäß § 6 Abs. 1 NKR-Gesetz drängt der Normenkontrollrat auch auf Vereinfachung des Formulars der Einnahme-Überschuss-Rechnung bis 2015 hinsichtlich des Umfangs, der Detailtiefe und Verständlichkeit.²¹

Der geringe Wirtschaftswert der land- und forstwirtschaftlichen Flächen, der schon Buchführung und Abschluss erzwingt, kann für Land- und Forstwirte sehr unangenehme Folgen haben. Hat keine Freiheit von Buchführung und Jahresabschluss bestanden, und ist nicht erst später weggefallen, ist keine Information der Finanzbehörde nötig.²² Vertrauen auch in eine jahrelange widerrechtliche Sachbehandlung der Behörde wird danach nicht geschützt. Die Beurteilung des Wirtschaftswertes der land- und forstwirtschaftlichen Flächen dürfte, was die Freistellung von der Buchführungs- und Abschlusspflicht als Voraussetzung der Pauschalierung betrifft, nicht leichter nachzuvollziehen sein als Gewinn oder Umsatz anhand einer Einnahmeüberschussrechnung.

Die Möglichkeit mitarbeitender Gesellschafter, Einzelfallentscheidungen des laufenden Geschäftsbetriebs aufgrund sehr einfacher Organisationsstruktur selbst zu treffen, sah das Oberlandesgericht Hamm²³ als maßgeblich an, das Erstarken einer BGB-Gesellschaft zur OHG zu verneinen. Das ist bei einem land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen mit einem Umsatz von höchstens 600.000,00 Euro und einem Gewinn von höchstens 60.000,00 Euro nicht untypischer als bei einem gewerblichen Unternehmen mit gleichem Umsatz und Gewinn. Auch bei hohem Wirtschaftswert der land- und forstwirtschaftlichen Flächen.

c) Ausweiten der Gewinnpauschalierung auf Betriebe bis 60 Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche:

²⁰ Gesetzesbegründung, ebenda Seite 20.

²¹ Stellungnahme des Normenkontrollrates Bundestagsdrucksache 18/4948 Seite 27.

²² Bundesfinanzhof, Urteil vom 23.08.2017 – Az. VI R 70/15 – BFHE 259, 295; BStBl. II 2018, 174 zu § 13a EStG.

²³ Urteil vom 18.02.2020 – Az. 4 U 66/19 – Rechtsprechungsreport der Neuen Juristischen Wochenschrift (NJW-RR) 2020, 865.

Die Umverteilungsprämie ist Betrieben mit einer selbstbewirtschafteten Landwirtschaftsfläche von höchstens 60 Hektar vorbehalten. Weiter darf die aus der Umverteilungsprämie finanzierte Entlastung von Land- und Forstwirten von der Pauschalsteuer also nicht gehen. Demgemäß ist der entsprechende Teil der 44.740 landwirtschaftlichen Unternehmern mit einer Fläche zwischen 50 Hektar und unter 100 Hektar in die Entlastung einzubeziehen. Dies kann geschehen, nachdem landwirtschaftlichen Betrieben bis unter 50 Hektar die Entlastung geboten und die Umverteilungsprämie mit den Steuerausfällen verrechnet worden ist.

d) Neufassen der Voraussetzungen für die Gewinnpauschalierung, um Betriebe mit bis zu 60 Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche für sie zu interessieren

Die Bestimmung in § 13a EStG über die Pauschalsteuer muss den Bedürfnissen auch mittelgroßer Betriebe bis 60 Hektar angepasst sein. So würde bei den jetzt möglichen höchstens 50 Vieheinheiten²⁴ bei Überschreiten von 50 Hektar nicht einmal eine Vieheinheit je Hektar ermöglicht, also z.B. eine Mutterkuh mit Saugkalb oder drei Zuchtschweine.²⁵ Bei den Sondernutzungen wurde insbesondere die Bienenhaltung benachteiligt.²⁶ Bei der weinbaulichen Sondernutzung sind etwa 0,16 Hektar steuerfrei und 0,66 Hektar lösen den Zuschlag von 1.000,00 Euro zum Grundbetrag aus.²⁷ Dagegen war der kritische Betrag für die weinbauliche Sondernutzung von 2.000,00 DM bereits bei über 0,5 Hektar überschritten.²⁸ Es sollten die 100 Bienenvölker im Rahmen auch eines reinen Sondernutzungsbetriebes ermöglicht werden, der Zugang zur Altershilfe der Landwirte sowie zur landwirtschaftlichen Krankenkasse eröffnet.²⁹ Wie nach früherem Recht sollten 50 Bienenvölker steuerfrei ermöglicht werden. Bei den steuerfreien Bienenvölkern stehen dann Imker wie unter Geltung des Steuer-

²⁴ § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

²⁵ Anlage 1 zu § 51 Bewertungsgesetz „Umrechnungsschlüssel für Tierbestände in Vieheinheiten nach dem Futterbedarf“.

²⁶ Kritisch schon Vöcking, BzAR 2015, 296 (302).

²⁷ Anlage 1a zu § 13a EStG.

²⁸ Bundesfinanzhof, Urteil vom 23.08.2017 – Az. VI R 70/15 – BFHE 259, 295, BStBl. II 2018, 174.

²⁹ § 1 Abs. 5 Satz 2 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte (ALG); § 2 Abs. 2 Satz 1 des Zweiten Gesetzes über die Krankenversicherung der Landwirte.

Euroglättungsgesetzes. Sie sind insoweit begünstigt, als sie keine Flächen landwirtschaftlicher Nutzung vorzuhalten brauchen. Wenn sie Flächen landwirtschaftlicher Nutzung vorhalten, dann wirkt der auf die Mindesthöhe vereinheitlichte Hektargrundbetrag einer ertragsteuerlichen Benachteiligung entgegen.

III. Das Nutzen der Umverteilungsprämie zur Entlastung und Erweiterung der Pauschalsteuer aus Sicht der begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Betriebe

Eine abgesenkte und erweiterte Pauschalsteuer vermittelt unbürokratisch Vorteile der Umverteilungsprämie. Jedem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb kommt im Umfang der selbstbewirtschafteten Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung Umverteilungsprämie zugute.

Gemäß § 24 des Gesetzes zur Durchführung der Direktzahlungen an Inhaber landwirtschaftlicher Betriebe im Rahmen von Stützungsregelungen der gemeinsamen Agrarpolitik (Direktzahlungen-Durchführungsgesetz – DirektZahlDurchfG) ist die Gewährung einer Umverteilungsprämie ausgeschlossen, wenn ein Betriebsinhaber seinen Betrieb nach dem 18. Oktober 2011 nachweislich einzig zu dem Zweck aufgespalten hat, um in den Genuss der Umverteilungsprämie zu kommen. Dies gilt auch für eine Zahlung an einen Betriebsinhaber, dessen Betrieb aus einer solchen Aufspaltung hervorgegangen ist.³⁰ Wird die Pauschalsteuer auf möglichst alle der Umverteilungsprämie partizipierenden Betriebe ausgedehnt,³¹ so ist auch ein Partizipieren an der Regelung zur Pauschalsteuer als Spaltungsmotiv möglich und der Genuss an der Umverteilungsprämie als einziger Zweck entfällt. Das Partizipieren darf nicht einziger Zweck sein. Nur wenn das Partizipieren an der Umverteilungsprämie ausschließlicher Spaltungszweck ist, schließt es, gemeinschaftsrechtlich zwingend,³² von der Teilnahme an der Umverteilungsprämie aus.

Dagegen ist die Staffelung nach § 22 Direktzahlungen-Durchführungsgesetz den Mitgliedstaaten

³⁰ Direktzahlungen-Durchführungsgesetz vom 9. Juli 2014 (BGBl. I S. 897), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2995) geändert worden ist.

³¹ Handelsgesellschaften scheiden aus. Sie sind von Umsatz und Gewinn unabhängig buchführungspflichtig nach § 140 AO in Verbindung mit § 238 HGB. Die Pflicht zur handelsrechtlichen Buchführung schränkt § 241a HGB nur für Einzelkaufleute ein. Gesellschaften bürgerlichen Rechts betreiben kein Handelsgewerbe. Sie sind handelsrechtlich nicht zur Buchführung verpflichtet. Also auch nicht steuerrechtlich nach § 140 AO.

³² Artikel 41 Absatz 7 der Verordnung (EU) Nr. 1307 /2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Dezember 2013.

gemeinschaftsrechtlich anheimgestellt.³³ Gemeinschaftsrechtlich zwingend ist ein Beibehalten der Staffelung mit entsprechendem Ausschluss der Teilabwicklung der Umverteilungsprämie über erweiterte und entlastete Pauschalsteuer nicht.

„Bandbreiten eines durchschnittlichen Gewinnes sollten damit zumindest nur in vertretbarem Maße zulasten der Steuerpflichtigen gehen. Grundbetrag und Zuschlag für Viehhaltung sollten daher herabgesetzt werden. Grundbetrag und Zuschlag für Viehhaltung sind für eine Vielzahl der Anwender der Durchschnittssatzermittlung die maßgeblichen Werte hinsichtlich der Höhe des Gewinnes. Ihre Anpassung ist daher von erheblicher Bedeutung. Es wird angeregt, die maßgeblichen Beträge wie bisher im Einkommensteuergesetz selbst zu regeln und nicht auf dem Ordnungswege. Da es sich lediglich um zwei Werte handelt, löst eine gegebenenfalls zukünftig erforderliche Anpassung im Rahmen regulärer Steueränderungsgesetze auch keinen unververtretbaren zusätzlichen Aufwand aus.“³⁴

Für eine Vielzahl der Anwender der Durchschnittssatzermittlung ist der Grundbetrag einer von zwei maßgeblichen Werten hinsichtlich der Gewinnhöhe. Von Bedeutung ist der Grundbetrag aufgrund Flächenabhängigkeit der Viehhaltung für alle auch viehhaltenden Betriebe. Ausgehend von den Werten des Steuer-Euroglättungsgesetzes, es setzte den jetzt vorgeschlagenen Grundbetrag je Hektar als Mindestwert für Hektarwerte bis 300,00 DM fest, kann die Bandbreite des durchschnittlichen Gewinns nicht den Steuerpflichtigen belasten. Schwächer als der gleiche angenommene Hektargewinn bei Hektarwert von höchstens 300,00 DM. Aufgrund Flächenabhängigkeit der Viehhaltung kann ein geringer Grundbetrag je Hektar einen hohen Zuschlag für Vieheinheiten nach 25 ertragssteuerfreien Vieheinheiten kompensieren. Jede Vieheinheit, auch die ertragssteuerfreien, ist unterlegt mit mindestens 1.000 qm. landwirtschaftlich genutzter Fläche.

Neben dem unbürokratischen Erschließen von Umverteilungsprämie ist auch die Verlässlichkeit des Erfolges für die Landwirte und ihre privaten oder öffentlichen Vertragspartner verbessert. Gerade soweit die Umverteilungsprämie, bei Betrachten der Betriebe bis 60 Hektar Größe in ihrer Gesamtheit, einen Subventionsbedarf stillt, den es bei geringerer Steuerlast nicht gäbe.

³³ Artikel 41 Absatz 5 (ebenda).

³⁴ DBV Deutscher Bauernverband, Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (Bundestagsdrucksache 18/3017 und 18/3158), Berlin, 20. November 2014, Seite 4 f.

Die besondere Situation eines Betriebes schließt nicht einmal aus, dass Wettbewerber zulässig in existenzbedrohender Weise subventioniert werden.³⁵ Nicht regelmäßige Abweichungen stellen die Werthaltigkeit des Steuernachlasses für die Gesamtheit der für die Umverteilungsprämie erreichbaren Betriebe nicht in Frage. Die Entlastung beim Grundbetrag kommt allen landwirtschaftlichen Betrieben zugute, die an der Umverteilungsprämie beteiligt sein können. Die Viehhaltung ist typisch. Bei 262.780 landwirtschaftlichen Betrieben in Deutschland 2020 hielten 99.300 Betriebe ihre Rinder in Stallungen.³⁶ 34.800 Betriebe hielten rund 27,8 Millionen Stallhaltungsplätze für Schweine. 46.700 Betriebe hatten Haltungsplätze für Legehennen.

Regelmäßig wird weder unter der halben Mindestgröße extensiviert³⁷ noch die halbe Mindestgröße übersteigende Hektarflächen mit nur 0,9375 Vieheinheiten unterlegt. Da die Begünstigung kleinerer Betriebe nicht einmal Nebenzweck sondern nur Resultat der Vereinfachung war, schränkt ein Absenken des Hektargrundbetrages auf 205,00 Euro die Mehrbelastung verglichen zum Steuer-Euroglättungsgesetz ein. Viehhaltungsbetriebe, der Regelfall, sind deutlich mehr belastet als nach Euroglättungsgesetz. Selbst bei zugrunde legen des höchsten Hektarwertes. Der Subventionsbedarf der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, die für die Umverteilungsprämie in Betracht kommen, wird in Höhe des Steuerausfalls gesenkt.

IV. Die (Teil-)Abwicklung der Umverteilungsprämie über entlastende Ausdehnung der Pauschalsteuer aus Sicht ausgeschlossener Landwirte und des Gemeinwohls:

Die Interessen von Allgemeinheit und von der Umverteilungsprämie ausgeschlossenen Land-

³⁵ Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 24. Mai 1985 – 1 BvR 449, 523, 700, 728/82 – BVerfGE 70, 1 (30),

³⁶ Hierzu und zu Folgendem D-Statistisches Bundesamt – Tierhaltung: Dominierende Haltungsformen gewinnen weiter an Bedeutung.

https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2021/08/PD21_N051_41.html.

³⁷ Mit Mindestgrößenbeschluss zum 01.01.2014 setzte die landwirtschaftliche Alterskasse gemäß § 1 Abs. 5 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte (ALG) u.a. für Landwirtschaft einschließlich Grünland (ohne Hof- und Gebäudeflächen sowie Hausgarten) die Mindestgröße auf 8,0 Hektar fest. Während die Mindestgröße die Versicherungspflicht in der Alterssicherung vermittelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1, Abs. 5 ALG), vermittelt die halbe Mindestgröße unter weiteren Umständen die Versicherungspflicht in der Landwirtschaftlichen Krankenkasse. (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 a) KVLG (1989))

und Forstwirten sind identisch. Beide sind daran interessiert, den Subventionsbedarf der Begünstigten möglichst über die Abwicklung ihnen vorbehaltenen Subventionen zu erreichen. So lassen sich die freien Subventionen maximal auf die ausgeschlossenen Betriebe konzentrieren bzw. der Subventionsbedarf insgesamt absenken.

V. Zusammenfassung:

Die EU gestattet einen beachtlichen Teil der Direktzahlungen im Rahmen der Gemeinsamen Agrarpolitik kleineren landwirtschaftlichen Betrieben vorzubehalten (Umverteilungsprämie). Das Gemeinschaftsrecht setzt als Obergrenzen 30 Hektar oder eine vom Mitgliedsstaat festgestellte höhere Durchschnittsfläche. Die Bundesrepublik bezieht Betriebe bis 60 Hektar landwirtschaftlich genutzte Fläche in die Umverteilungsprämie ein, demgemäß begründet sie einen entsprechenden Subventionsbedarf dieser Betriebe.

Soweit Steuern einen Subventionsbedarf begründen oder erhöhen, tragen sie zum Finanzieren von Gemeinlasten nicht bei. Sie finanzieren ausschließlich Bedarf, den es ohne sie nicht gäbe, und sind daher unzulässig. Da die Einnahmeerzielung mindestens Nebenzweck der Steuer sein muss, ist ein Herstellen von Belastungsgleichheit als Steuerzweck unzulänglich. Da bei entsprechendem Subventionsbedarf Gemeinlasten nicht finanziert werden, ist der Steuerverzicht als Ungleichbehandlung jedenfalls verhältnismäßig, wenn nicht sogar geboten.

Gemeinschaftsrecht steht einem Teilabwickeln der Umverteilungsprämie über erweiterte und entlastete Pauschalsteuer nicht entgegen. Vielmehr wird ein Partizipieren an der Umverteilungsprämie als alleiniges Motiv für eine Betriebsaufspaltung vorgebeugt. In diesem Fall ist die Umverteilungsprämie gemeinschaftsrechtlich zwingend auszuschließen, wenn das Partizipieren an der Prämie als alleiniges Spaltungsmotiv nachweisbar ist. Einem möglichen Vollzugsdefizit, wenn tatsächlich die Teilnahme an der Prämie alleiniges Spaltungsmotiv ist, wird vorgebeugt. Dagegen ist die Staffelung bei der Prämie den Mitgliedstaaten nur anheimgestellt. Sie zwingt nicht, über eine höhere Steuer Subventionsbedarf zu begründen, der durch die Prämie nur gestillt wird.

Der Beitrag geht der Frage eines (Teil-)Abwickelns der Umverteilungsprämie über ein Entlasten und Erweitern der Pauschalsteuer nach § 13a EStG nach. Das Absenken des Grundbetrages auf den Mindestgrundbetrag nach Steuer-Euroglättungsgesetz entlastet die Hektar von Betrieben mit höchstens 50 Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche deutlich weniger als der Umfang der Umverteilungsprämie. Entlastend wirkt der Umstand, dass die Absenkung des

Grundbetrages nicht in voller Höhe die Direktzahlung verzehrt. Sie ist mit dem Durchschnittsgrenzsteuersatz des Land- und Forstwirtes für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu multiplizieren. Mehrbelasten kann ein Unterschätzen des Hektargewinns nach altem Grundbetrag. Der Bundesfinanzhof referiert die gesetzgeberische Absicht, mit der Steuerpauschalierung nur Vereinfachung erstrebt zu haben. Die Begünstigung ist nicht einmal Nebenzweck, sondern bloße Folge der vereinfachten Gewinnermittlung. Auch eine Entlastung von Betrieben zwischen 50 Hektar und 60 Hektar Landwirtschaftsfläche ist vorbehaltlich ausreichenden Umverteilungsprämienrestes zweckmäßig.

Selbst auf Grundlage des Hektargrundbetrages für die besten landwirtschaftlichen Flächen nach Steuer-Euroglättungsgesetz ist Viehhaltung auch nach vorgeschlagener Absenkung des Hektargrundbetrages schon teurer, wenn bei 3,3 Hektar landwirtschaftlich genutzte Fläche der mögliche Viehbesatz ausgeschöpft oder jeder über 3,3 Hektar hinausgehende Hektar mit nur 0,9375 Vieheinheiten je Hektar unterlegt wird. Wird jeder über 3,3 Hektar liegende Hektar mit wenigstens 0,9375 Vieheinheiten unterlegt, darf der mögliche Viehbesatz der ersten 3,3 Hektar nicht ausgeschöpft werden. Andernfalls sind die auf fünf oder 20 Hektar mit einem Hektarwert von über 2.000,00 DM gehaltenen 50 Vieheinheiten nach Steuer-Euroglättungsgesetz bereits ertragsteuerlich günstiger. Da die Steuerpauschalierung nicht entlasten sollte, schränkt der Vorschlag nur die beachtliche Ertragssteuermehrbelastung im Regelfall ein.

Die Begründung von Buchführungs- und Abschlusspflicht für Land- und Forstwirte schon bei einem Hektarwert selbstbewirtschafteter landwirtschaftlicher Flächen von über 25.000,00 Euro ist nicht mehr nachvollziehbar. Noch bei einem Umsatz von 500.000,00 Euro, ihn erreicht jeder fünfte umsatzsteuerpflichtige Betrieb, oder einem Gewinn von 50.000,00 Euro spricht die diese Schwellenwerte anhebende Gesetzesbegründung von „überflüssiger Bürokratie“. Warum nur aufgrund eines Wirtschaftswertes von über 25.000,00 Euro land- und forstwirtschaftliche Betriebe in die Buchführungs- und Abschlusspflicht gezwungen werden, wird nicht deutlich. Sie ist anspruchsvoller als die Einnahme-Überschussrechnung, deren Komplexität hinsichtlich Umfangs, Detailtiefe und Verständlichkeit den Normenkontrollrat auf eine Vereinfachung bis 2015 hat dringen lassen.

Der sehr viel starrere Umgang mit dem Schwellenwert für den Wirtschaftswert der selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen mag dazu führen, dass dieser Schwellenwert regelmäßig vor den anderen Schwellenwerten erreicht wird. Damit werden die anderen Schwellenwerte für Land- und Forstwirte irrelevant. Eine in ihrer Anhebung liegende

Entlastung tritt für Land- und Forstwirte nicht ein. Ein ersatzloses Abschaffen des Schwellenwertes wird dem Umstand gerecht, dass Buchführung und Jahresabschluss gewerblicher Betriebe mit einem Jahresumsatz bis 600.000,00 Euro oder einem Gewinn bis 60.000,00 Euro nach der Gesetzesbegründung überflüssige Bürokratie darstellen. Es gibt keinen Grund anzunehmen, bei Teilen dieser Betriebe in der Land- und Forstwirtschaft ist diese Bürokratie erforderlich und angemessen.