

Frankfurter Wirtschafts-
und Sozialwissenschaftliche Studien

Heft 25

**Kritische Untersuchung
der Einkommensbesteuerung der deutschen,
französischen, US-amerikanischen
und britischen Landwirtschaft**

Von

Robert Fecht



Duncker & Humblot · Berlin

**FRANKFURTER WIRTSCHAFTS-
UND SOZIALWISSENSCHAFTLICHE STUDIEN**

Heft 25

**Herausgegeben von der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main**

**Kritische Untersuchung der
Einkommensbesteuerung der deutschen,
französischen, US-amerikanischen und
britischen Landwirtschaft**

Von

Dr. Robert Fecht



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

Alle Rechte vorbehalten
© 1970 Duncker & Humblot, Berlin 41
Gedruckt 1970 bei Buchdruckerei Bruno Luck, Berlin 65
Printed in Germany

Vorwort

In der vorliegenden Arbeit wird die Einkommensbesteuerung der deutschen Landwirtschaft daraufhin untersucht, ob sie den von der Finanzwissenschaft entwickelten Steuergerechtigkeitsprinzipien entspricht und welchen Einfluß sie tendenziell auf die Faktorallokation ausübt. Die Darstellung der Besteuerungsmethoden in Frankreich, den USA und Großbritannien dient dem Zweck, eine Vergleichsgrundlage für die deutschen Verfahren zu schaffen und aufgrund dieses Vergleiches Vorschläge zu deren Verbesserung zu unterbreiten.

Die Anregung zu dieser Untersuchung verdanke ich meinem verehrten Lehrer, Herrn Prof. Dr. Drs. h. c. Fritz Neumark. Ihr Entstehen hat er durch seine wertvollen Ratschläge und seine kritischen Hinweise gefördert, wofür ich ihm außerordentlichen Dank schulde. Auch Herrn Prof. Dr. Karl Häuser bin ich dankbar für seine Anmerkungen. Mein Dank gilt außerdem meinen früheren Kollegen an der Frankfurter Universität, die durch ihr geduldiges Zuhören und ihre Diskussionsbereitschaft wesentlich zur Lösung mancher Probleme dieser Arbeit beigetragen haben. In diesen Dank einschließen möchte ich die Herren des Board of Inland Revenue in London, der Landwirtschaftskammer in Straßburg und der Oberfinanzdirektion in Frankfurt a. M., die mir Auskunft in steuerrechtlichen Fragen gaben oder Informationsmaterial zur Verfügung stellten. Schließlich habe ich der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Johann Wolfgang Goethe-Universität in Frankfurt a. M. für die finanzielle Unterstützung zu danken, durch die die Veröffentlichung dieser Untersuchung erst möglich wurde.

Die Arbeit wurde Ende Dezember 1968 abgeschlossen; später erschienene einschlägige Veröffentlichungen wurden nicht mehr berücksichtigt.

Offenbach a. M., im Juni 1970

Robert Fecht

Inhaltsverzeichnis

Einleitung

A. Der Anstoß zur Untersuchung	13
B. Abgrenzung und Gang der Untersuchung	14

Kapitel I

Systematische Darstellung der für die Einkommensbesteuerung der deutschen und der französischen Landwirtschaft relevanten steuerrechtlichen und Finanzverwaltungsvorschriften

A. Die Einkommensbesteuerung der deutschen Landwirtschaft	16
a) Der Begriff des Ertragswertes und die Ertragswert-Ermittlung im Rahmen der Einheitsbewertung	16
b) Die Aufzeichnungspflicht und die verschiedenen Gewinnermitt- lungsarten für die landwirtschaftlichen Betriebe	21
aa) Die Aufzeichnungspflicht	21
bb) Die Gewinnermittlungsvorschriften für buchführende Land- wirte	24
cc) Die Gewinnermittlungsvorschriften für nichtbuchführende Landwirte	28
1. Die „Verordnung über die Aufstellung von Durchschnitt- sätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forst- wirtschaft“ (VOL)	28
2. Die Übergangsregelung für die Wirtschaftsjahre 1965/66 bis 1967/68 im „Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittsätzen“ (GDL)	33
3. Die endgültige Regelung für die Wirtschaftsjahre 1968/69 bis 1972/73 im GDL	36
c) Der landwirtschaftliche Sonderfreibetrag, Verlustausgleich und -vor- trag, der Veranlagungszeitraum	37
d) Die Erfassung von Veräußerungsgewinnen	39
B. Die Einkommensbesteuerung der französischen Landwirtschaft	40
a) Die Ermittlung der Pro-Hektar-Reingewinnsätze	40
b) Die Rolle des Katasterreinertrages bei der Einkommensbesteuerung landwirtschaftlicher Betriebe	42
c) Die Gewinnermittlung anhand einer Buchführung	46

*Kapitel II***Die Einkommensbesteuerung der deutschen und der französischen Landwirtschaft im Lichte des Verhältnismäßigkeitspostulates**

A. Kritik der deutschen Besteuerungsverfahren für die Landwirtschaft	49
a) Die Gewinnaufspaltung bei der Einkommensbesteuerung nichtbuchführender Landwirte	49
b) Die Durchschnittsätze für den Reinertrag des Betriebes	50
aa) Die Eignung des Ertragswert-Bruchteiles als Bestandteil der Einkommensteuerbemessungsgrundlage	50
bb) Die Durchschnittsätze der GDL-Übergangsregelung für die Wirtschaftsjahre 1965/66 bis 1967/68	62
cc) Vergleich der Durchschnittsätze für den Reinertrag des Betriebes mit den Nettoerträgen der Buchführungsstatistik	63
1. Die Ermittlung des Reinertrages in der Buchführungsstatistik	63
2. Vergleich der Ergebnisse der Reinertragsermittlung der Einheitsbewertung und der Buchführungsstatistik	68
3. Vergleich der Hektarsätze der GDL-Übergangsregelung mit den Nettoerträgen der Grünen Berichte	80
c) Die Durchschnittsätze für die Arbeitsleistung der Betriebsleiterfamilie: Das Verhältnis der Lohnansätze nach Maßgabe der VOL und des GDL einer-, der Buchführungsstatistik andererseits	83
d) Die Behandlung der sogenannten Schätzungslandwirte	90
e) Der landwirtschaftliche Sonderfreibetrag	93
f) Vergleich der Gewinne nach Maßgabe der VOL und der GDL-Übergangsregelung mit denen der Buchführungsstatistik und die daraus resultierenden Differenzen der Einkommensteuerschuld ..	95
g) Kritische Betrachtung der Gewinnermittlung buchführender Landwirte im Vergleich mit der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen	102
B. Kritik der französischen Besteuerungsverfahren für die Landwirtschaft	109

*Kapitel III***Die Einkommensbesteuerung der deutschen und der französischen Landwirtschaft im Lichte des Gleichmäßigkeitspostulates**

A. Der Verstoß gegen die Gleichmäßigkeitsmaxime durch die Gewährung eines Sonderfreibetrages, durch die Wahl des Veranlagungszeitraumes und durch die unterschiedlichen Gewinnermittlungsmethoden für kleinere und mittlere gewerbliche sowie landwirtschaftliche Betriebe in Deutschland	124
---	-----

B. Die Gewinnermittlung bei kleineren und mittleren gewerblichen Unternehmen im Vergleich zum Pauschalverfahren für die Landwirtschaft in Frankreich 132

Kapitel IV

Die Einkommensbesteuerung der deutschen und der französischen Landwirtschaft im Lichte des Allgemeinheitspostulates

A. Versuch einer Quantifizierung des Verstoßes der Einkommensbesteuerung der deutschen Landwirtschaft gegen das Allgemeinheitspostulat anhand der Ergebnisse der Einkommensteuerstatistik 138

B. Einkommensbesteuerung der französischen Landwirtschaft und das Allgemeinheitspostulat 144

Kapitel V

Einige ökonomische und haushaltspolitische Konsequenzen des Einkommensteuerprivilegs der deutschen Landwirtschaft

A. Die Bedeutung der Buchführung für den landwirtschaftlichen Unternehmer und die Einkommensbesteuerung 146

B. Versuch einer Darstellung der Wirkungen der Durchschnittsatzbesteuerung auf die Faktorallokation 149

C. Die haushaltspolitischen Bedenken gegen das Einkommensteuerprivileg der Landwirtschaft 157

Kapitel VI

Die Einkommensbesteuerung der US-amerikanischen und britischen Landwirtschaft

A. Die Einkommensbesteuerung der US-amerikanischen Landwirtschaft 159

 a) Die Forderung der Landwirtschaft nach Einführung einer Einkommensteuer 159

 b) Kritische Darstellung der für die Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft relevanten Bestimmungen des „Internal Revenue Code“ 160

 c) Das Problem des „underreporting“ landwirtschaftlicher Einkünfte 168

 d) Die Voraussetzungen für den Erfolg der Einkommensbesteuerung der amerikanischen Landwirtschaft 173

B. Die Einkommensbesteuerung der britischen Landwirtschaft	175
a) Die Präsumtivbesteuerung vor der Reform von 1941 bis 1949	175
b) Die britische Methode der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft	180
c) Die Ursachen für den Erfolg der Einkommensbesteuerung der britischen Landwirtschaft	188
Schluß: Möglichkeiten eines Abbaues des Einkommensteuerprivilegs der Landwirtschaft	194
Literaturverzeichnis	200

Verzeichnis der wichtigsten Abkürzungen

Abs.	Absatz
al.	alinéa
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel (Article)
Ausg.	Ausgabe
Aufl.	Auflage
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BewDV	Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BR	Bundesrat
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
CGI	Code Général des Impôts
CR	Code Rural
Diss.	Dissertation
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
ed.	editor
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
F	Futterbau
FA	Finanzarchiv
Ffm.	Frankfurt am Main
GDL	Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen
GF	Getreide-Futterbau
GH	Getreide-Hackfruchtbau
H	Hackfruchtbau
ha	Hektar
HF	Hackfrucht-Futterbau
HFBl.	Hessisches Finanzblatt
HMSO	Her Majesty's Stationery Office
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben

Inf. L	Information für die Landwirtschaft
IRC	Internal Revenue Code
I. R. P. P.	Impôt sur le revenu des personnes physiques
ITMA	Income Tax Management Act
JFE	Journal of Farm Economics
Jg.	Jahrgang
LN	landwirtschaftliche Nutzfläche
N. F.	neue Folge
NFU	National Farmers' Union
NTJ	National Tax Journal
OFD	Oberfinanzdirektion
p. a.	per annum
para.	paragraph
Pos.	Position
RE	Reinertrag
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Regs.	Regulations
Sch.	Schedule
Sec.	Section
Secs.	Sections
UStDB	Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungs-Verordnung
VO	Verordnung
VOL	Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft
vol.	volume
WiGBI.	Wirtschafts- und Gesetzblatt des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
WTS	World Tax Series

Einleitung

A. Der Anstoß zur Untersuchung

Die Einkommensbesteuerung der deutschen Landwirtschaft trat in den Blickpunkt einer breiteren Öffentlichkeit¹, als der Bundesfinanzhof 1964 die „Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft“ (VOL)² für verfassungswidrig erklärte, weil sie gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 des Grundgesetzes verstoße³. Jedoch wurden die Diskussion und die Entscheidung über die Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft in der Öffentlichkeit nicht mit der gleichen Aufmerksamkeit verfolgt. Diese Neuregelung im „Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen“ (GDL)⁴ verdient aber nach Ansicht des Verfassers eine größere Aufmerksamkeit.

Die Untersuchung kann sich allerdings nicht auf eine kritische Analyse des derzeit (1968) gültigen Besteuerungsmodus beschränken, denn die Berechtigung der Kritik am GDL läßt sich am deutlichsten an den mit der VOL erzielten Ergebnissen illustrieren. Der Bundesfinanzhof hat nämlich zwar die VOL für ungültig erklärt, nicht hingegen das Besteuerungsverfahren verworfen, so daß nach einer Übergangszeit, in der die neue Einheitsbewertung abgeschlossen wird, das alte Verfahren der Gewinnermittlung auf der Grundlage der Einheitswerte wieder angewendet werden kann. Um gegebenenfalls Verbesserungsmöglichkeiten dieses deutschen Besteuerungsverfahrens aufzeigen zu können, sind daneben die in Frankreich, den USA und Großbritannien gebräuchlichen Methoden der Besteuerung landwirtschaftlicher Einkünfte zu betrachten.

¹ Vgl. dazu die bei *Friedrich Klein* (Zum VOL-Urteil des Bundesfinanzhofs. In: FA N. F., Band 24 (1965), S. 386/387, Fußnote 7) zitierte Literatur.

² Vom 5. Juli 1935. In: RGBl. I, S. 908; die neue Fassung datiert vom 2. Juni 1949. In: WiGBl., S. 95.

³ BFH-Urteil IV 11/64 S vom 5. November 1964. In: BStBl. III, S. 602 ff.

⁴ Vom 15. September 1965. In: BGBl. I, S. 1350.

B. Abgrenzung und Gang der Untersuchung

Der Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 des Grundgesetzes, den der Bundesfinanzhof zur Ungültigkeitserklärung der VOL herangezogen hat, birgt, wie das VOL-Urteil zeigt¹, mehrere Aspekte steuerlicher Gerechtigkeit. Daher erscheint es dem Verfasser angebracht, die in der finanzwissenschaftlichen Literatur entwickelten steuerlichen Gerechtigkeitspostulate² als Beurteilungskriterien heranzuziehen. Nun ist aber zu bedenken, daß diese Postulate in einem engen logischen Zusammenhang stehen³: Das Verhältnismäßigkeitsprinzip (oder anders: der Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit) ist in seinen Anforderungen der strengste der drei Grundsätze. Nach der Darstellung der für die Einkommensbesteuerung der deutschen und französischen Landwirtschaft entscheidenden Steuerrechts- und Finanzverwaltungsvorschriften (in Kapitel I) ist deshalb zunächst die Frage zu prüfen, inwieweit die in Deutschland und Frankreich angewendeten Besteuerungsverfahren für die Landwirtschaft dieser Maxime entsprechen (Kapitel II). Ist diese Frage zu verneinen, so ist zu analysieren, ob Landwirte bei gleichem tatsächlichen Einkommen in gleichem Maße zur Einkommensteuer herangezogen werden wie Steuerpflichtige in der Landwirtschaft vergleichbaren Verhältnissen (Kapitel III). Wenn diese Forderung nach Gleichmäßigkeit der Einkommensbesteuerung nicht erfüllt ist, bleibt schließlich zu erörtern, ob und ggf. in welchem Umfange die Einkommensbesteuerung der Landwirte in beiden Ländern zu einer Steuerdiskriminierung führt, also der Allgemeinheitsmaxime widerspricht (Kapitel IV).

Neben den Steuergerechtigkeits- wirft die deutsche Pauschbesteuermethode noch eine Reihe ökonomischer und haushaltspolitischer

¹ Vgl. die unterschiedliche Auslegung des Gleichheitsgrundsatzes auf S. 607 des VOL-Urteils (a.a.O.).

² Aus der umfangreichen Literatur sind insbesondere zu nennen: *Wagner*, Adolph: Finanzwissenschaft. Zweiter Theil. Theorie der Besteuerung. Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre. 2. Aufl., Leipzig 1890, S. 372 ff.; *Gerloff*, Wilhelm: Art. „Steuerwirtschaftslehre“. In: Handbuch der Finanzwissenschaft. 1. Band, 1. Aufl., hrsg. von W. Gerloff und F. Meisel, Tübingen 1926, S. 449 ff.; ders.: Art. „Steuerwirtschaftslehre“. In: Handbuch der Finanzwissenschaft. 2. Bd., 2. Aufl., hrsg. von W. Gerloff und F. Neumark, Tübingen 1956, S. 268 ff.; *Mann*, Fritz Karl: Steuerpolitische Ideale. Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung 1600—1935. Finanzwissenschaftliche Forschungen, Heft 5. Jena 1937, insbesondere S. 103 ff.; *Haller*, Heinz: Finanzpolitik. Grundlagen und Hauptprobleme. 4. Aufl., Tübingen-Zürich 1968, S. 235 ff.; *Due*, John F.: Government Finance. An Economic Analysis. 3rd edition, Homewood, Ill., 1963, p. 106 seq.; *Neumark*, Fritz: Grundsätze der Besteuerung in Vergangenheit und Gegenwart. Wiesbaden 1965, S. 43 (17) ff., sowie *Koch*, Woldemar: Eine neue Deutung der Steuergrundsätze. In: FA N. F., Bd. 25 (1966), S. 317 ff.

³ Vgl. *Koch*, a.a.O., S. 319, und *Neumark*, Besteuerungsgrundsätze, a.a.O., S. 45 (19).

Probleme auf, denen bisher in der deutschen Literatur keine Beachtung geschenkt wurde und die deshalb näher zu untersuchen sind (Kapitel V).

In den USA und in Großbritannien verzichtet der Steuergesetzgeber heute völlig auf eine Pauschalierung der Gewinne landwirtschaftlicher Betriebe. Die Frage, warum in diesen beiden Ländern eine Sonderstellung der Landwirtschaft im Einkommensteuerrecht vermieden bzw. abgebaut werden konnte, ist (in Kapitel VI) zu beantworten, bevor zum Schluß Möglichkeiten eines Abbaues der Sonderstellung im deutschen Einkommensteuerrecht betrachtet werden.

Der Untersuchung muß in einem Punkte eine Beschränkung auferlegt werden. Mit der Definition der Begriffe „Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft“ sowie „land- und forstwirtschaftlicher Betrieb“ nämlich geht es in den vier Einkommensteuergesetzen wie mit der Erklärung des fiskalischen Einkommensbegriffes: Enumeration steht anstelle der Definition⁴. Und diese Enumerationen sind in den vier Gesetzen so vielfältig und unterschiedlich⁵, daß es aus Raumgründen unmöglich ist, die Erfassung und Besteuerung all der Einkünfte aus landwirtschaftlichen Sonder-, (in bezug auf pflanzliche und tierische Erzeugnisse) Monokultur- und Nebenbetrieben zu beachten, die dort zu den landwirtschaftlichen Einkünften gerechnet werden, zumal deren Bedeutung weit hinter der der Einkünfte aus der „polyculture“ zurücksteht. (Schon die Probleme, die sich bei der Einkommensbesteuerung von Forstbetrieben ergeben, würden eine umfangreiche Spezialuntersuchung erfordern.) Daher wird im folgenden nur die Erfassung und Besteuerung der Einkünfte aus landwirtschaftlichen Betrieben betrachtet, die „unter Ausnützung der Naturkräfte die Gewinnung (verschiedenartiger) pflanzlicher Erzeugnisse, deren unmittelbare Verwertung durch Selbstverbrauch und Verkauf und ihre mittelbare Verwertung zur Aufzucht und Haltung von Vieh (verschiedener Arten, Rassen etc.) zum Gegenstand“⁶ haben.

⁴ Diesen Mangel im Hinblick auf den fiskalischen Einkommensbegriff beklagen *Neumark* (Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung. Bern 1947, S. 37) und *Schmölders* (Der fehlende Einkommensbegriff. In: Steuer und Wirtschaft, Jg. 37 (1960), S. 75).

⁵ Cf. etwa § 13 Abs. 1 und 2 des deutschen Einkommensteuergesetzes (— EStG — in der Fassung vom 27. Februar 1968. In: BGBl. I, S. 145. Diese Fassung stimmt — von Ergänzungen abgesehen — in ihren wichtigsten Punkten sowie in der Paragraphenfolge mit dem Einkommensteuergesetz vom 18. Oktober 1934. In: RGBl. I, S. 1005, überein) einerseits, Art. 63 des (französischen) „Code Général des Impôts“ (Edition à jour au 1er janvier 1968. Paris 1966—67) andererseits.

⁶ Diese Definition entstammt der Studie *Edelmayers* (Die Ertragsbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft. Veröffentlichung Nr. 19 in der Schriftenreihe des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht in Wien. Wien 1964, S. 5); die in Klammern gesetzten, die Definition stark einschränkenden Zusätze hat der Verfasser eingefügt.