



ifo Forschungsberichte

Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft

Rüdiger Parsche
Peter Haug
Antonio Marcelo
Chang Woon Nam
Bettina Reichl

ifo Institut

für Wirtschaftsforschung

FORSCHUNGSBEREICH ÖFFENTLICHER SEKTOR

**Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung der
Land- und Forstwirtschaft**

Rüdiger Parsche
Peter Haug
Antonio Marcelo
Chang Woon Nam
Bettina Reichl

München 2001

Die Deutsche Bibliothek - CIP Einheitsaufnahme

**Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung
der Land- und Forstwirtschaft** / ifo Institut für Wirtschafts-
forschung. Von Rüdiger Parsche . . . - München: ifo Inst. für
Wirtschaftsforschung, 2001
ISBN 3-88512-384-3

ISBN 3-88512 -384-3
ISSN 0081-7279

Alle Rechte, insbesondere das der Übersetzung in fremde Sprachen, vorbehalten.
Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlags ist es auch nicht gestattet, dieses
Buch oder Teile daraus auf photomechanischem Wege (Photokopie, Mikrokopie)
oder auf andere Art zu vervielfältigen.

© by ifo Institut für Wirtschaftsforschung, München 2001

Druck: ifo Institut für Wirtschaftsforschung, München

I

Gliederung

	Seite
Tabellenverzeichnis	1
Einleitung	5
Teil I	
Analyse der steuerrechtlichen Regelungen und der Belastungsrechnungen für die ausgewählten Länder	6
A Einkommensteuer	6
1 Steuerrechtliche Darlegung	6
1.1 Fragestellung	7
1.2 Abgrenzung der Landwirtschaft	
1.3 Gewinnermittlung	9
1.4 Einkommensermittlung und –besteuerung	14
2 Belastungsvergleich - Personelle Einkommens- analyse	15
B Grundsteuer	18
1 Steuerrechtliche Darlegung	18
2 Belastungsvergleich Grundsteuer	22
C Fazit	29
Teil II	
Länderberichte	32
1 Dänemark	32
2 Frankreich	45
3 Italien	68
4 Niederlande	85

II

5	Österreich	103
6	Spanien	123
7	Vereinigtes Königreich	144
8	Japan	161
9	Kanada	172
10	USA	195

Anhang	221
Merkmale der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft In ausgewählten Ländern	

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Vieheinheiten pro Hektar in Deutschland und Österreich	8
Tabelle 2: Gewinnermittlungsverfahren für landwirtschaftliche Einzelbetriebe.....	9
Tabelle 3: Belastungsvergleich für landwirtschaftliche Einkommen in ausgewählten Ländern in Prozent	15
Tabelle 4: Steuerbelastung im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung	17
Tabelle 5: Grundsteuern in ausgewählten Ländern.....	19
Tabelle 6: Grundsteuern für Land- und Forstwirtschaft in ausgewählten Ländern	20
Tabelle 7: Grundsteuerbelastung in ausgewählten Ländern (ohne Berücksichtigung der Bewertungsrealitäten)	23
Tabelle 8: Grundsteuerbelastung in ausgewählten Ländern bei Berücksichtigung der Bewertungsrealitäten	24
Tabelle 9: Betriebsgrößen in Italien, Österreich und Spanien (in Hektar).....	24
Tabelle 10: Grundsteuerbelastung des Verkehrswertes in Österreich	25
Tabelle 11: Grundsteuerbelastung landwirtschaftlicher Immobilien in den USA (1994).....	27
Tabelle 12: Betriebseinkommen und Belastung nach Ländern	28
Tabelle 13: Abschreibungssätze für ausgewählte Wirtschaftsgüter in Dänemark.....	35
Tabelle 14: Persönliche Freibeträge in der staatlichen und kommunalen Einkommensteuer in Dänemark für das Jahr 2000	40
Tabelle 15: Einkommensteuertarif in Dänemark für das Veranlagungsjahr 2000.....	42
Tabelle 16: Gewinnermittlung für landwirtschaftliche Unternehmen in Frankreich.....	49
Tabelle 17: Grenzen des Pauschalverfahrens und des vereinfachten Verfahrens in Frankreich.....	51
Tabelle 18: Lineare Abschreibungssätze für ausgewählte Wirtschaftsgüter in Frankreich.....	53

Tabelle 19: Degressive Abschreibungssätze nach Nutzungsdauer in Frankreich.....	54
Tabelle 20: Splittingfaktoren in Frankreich	63
Tabelle 21: Einkommensteuertarif in Frankreich für das Steuerjahr 2000.....	64
Tabelle 22: Steuerabzugsbeträge für Ehepartner in Italien	81
Tabelle 23: Einkommensteuertarif in Italien für das Jahr 2000.....	82
Tabelle 24: Pauschalwerte für Viehbewertung in den Niederlanden	89
Tabelle 25: Abschreibungen in den Niederlanden.....	90
Tabelle 26: Abschreibungen in den Niederlanden.....	90
Tabelle 27: Investitionssumme und Abzüge in den Niederlanden	92
Tabelle 28: Selbständigenfreibetrag in den Niederlanden	95
Tabelle 29: Grundfreibeträge in den Niederlanden.....	98
Tabelle 30: Einkommensteuertarif in den Niederlanden	99
Tabelle 31: Gewinnermittlungsmethoden landwirtschaftlicher Betriebe in Österreich.....	108
Tabelle 32: AfA-Sätze in Österreich	110
Tabelle 33: Familienförderung in Österreich ab dem Jahr 2000 (pro Monat)	118
Tabelle 34: Einkommensteuertarif in Österreich für das Jahr 2000.....	119
Tabelle 35: Allgemeiner Steuerabzugsbetrag in Österreich	120
Tabelle 36: Gewinnermittlung für landwirtschaftliche Unternehmen in Spanien	128
Tabelle 37: Abschreibungen in Spanien- direkte Gewinnermittlung	130
Tabelle 38: Abschreibungen in Spanien - vereinfachtes Verfahren der direkten Gewinnermittlung.....	132
Tabelle 39: Indexzahlen (1999) zur Ermittlung des vorläufigen Nettoertrags in Spanien.....	133
Tabelle 40: Abschreibungen für landwirtschaftliches Gerät in Spanien - pauschale Gewinnermittlung	134
Tabelle 41: Personalkosten und Koeffizienten in Spanien.....	134

Tabelle 42: Steuertarif für die allgemeine Bemessungsgrundlage in Spanien	140
Tabelle 43: Maximale Steuersätze für ländliche Grundstücke in Spanien.....	142
Tabelle 44: Zusätzliche Möglichkeiten zur Erhöhung der Steuersätze in Spanien	142
Tabelle 45: Körperschaftsteuertarif im Vereinigten Königreich 2000/01	147
Tabelle 46: Abschreibungssätze und –methoden im Vereinigten Königreich	148
Tabelle 47: Persönliche Freibeträge im Vereinigten Königreich 2000/01	157
Tabelle 48: Einkommensteuertarif für 2000/01	158
Tabelle 49: Nutzungszeiten für Wirtschaftsgüter in Japan	165
Tabelle 50: Einkommensteuertarif in Japan für 1999	170
Tabelle 51: Einkommenssteuer der Präfekturen und Gemeinden in Japan ..	170
Tabelle 52: Klasseneinteilung und Abschreibungssätze für landwirtschaft- liche Gegenstände des Anlagevermögens in Kanada	181
Tabelle 53: Steuertarif 2000 der basic federal income tax (Bundessteuer) in Kanada.....	188
Tabelle 54: Spitzensteuersätze nach Provinzen bzw. Bundesterritorien in Kanada für 2000	192
Tabelle 55: Nutzungs- und Abschreibungsdauer in den USA.....	203
Tabelle 56: Abschreibungsmethoden in den USA	203
Tabelle 57: Abschreibungen für landwirtschaftliches Anlagevermögen in den USA	204
Tabelle 58: Veräußerungsgewinne und capital gains in den USA.....	208
Tabelle 59: Steuertarif 1999 der federal income tax in den USA.....	213
Tabelle 60: Einkommensteuer ausgewählter US-Bundesstaaten für 2000 (Beträge in USD)	216
Tabelle 61: Hebesätze der property tax in South Carolina	217
Tabelle 62: Steuerbelastung landwirtschaftlich genutzter Immobilien in den US-Bundesstaaten (1994)	219

Einleitung

Das Bundesministerium für Finanzen hat das ifo Institut beauftragt, die vorliegende Untersuchung über die Steuerbelastung der Land- und Forstwirtschaft in ausgewählten EU-Ländern sowie *Kanada*, *USA* und *Japan* durchzuführen.

Da die Einkommensteuer die wichtigste Ertragsteuer für die Landwirtschaft darstellt, steht sie im Mittelpunkt. In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass in einigen Ländern für kleinere landwirtschaftliche Betriebe anstelle der Ermittlung des tatsächlichen Gewinns pauschale Gewinnermittlungsvorschriften zur Anwendung kommen. Des Weiteren werden die rechtlichen Vorschriften der Grundsteuern dargelegt.

Ausgehend von diesen Informationen wird der Versuch unternommen, die quantitativen Auswirkungen der genannten Steuern anhand von Modellberechnungen aufzuzeigen.

Da die Regeln über die Subventionierung der Landwirtschaft in der EU zwar harmonisiert sind, unterschiedliche steuerliche Vorschriften in den einzelnen Ländern jedoch zu differierenden Belastungen eines vor Steuern gleichen Gewinns führen, besteht Diskussionsbedarf. Die Absicht des vorliegenden Beitrags liegt darin, dem Leser im ersten Teil einen Überblick über die Verfahren der Einkommensbesteuerung und der Grundbesteuerung der Landwirte als Diskussionsgrundlage zu bieten. Außerdem wird in diesem Abschnitt die Belastung der Landwirtschaft mit diesen Steuern aufgezeigt. Im zweiten Teil, der die einzelnen Länderberichte enthält, werden die Regelungen explizit dargestellt.

Das ifo Institut möchte sich an dieser Stelle wieder bei allen bedanken, die nicht nur durch das Bereitstellen wichtiger Gesetzesunterlagen, Untersuchungen und Statistiken, sondern auch durch persönliche Gespräche und Hinweise diese Arbeit ermöglicht haben. Im Besonderen möchten wir uns beim Auftraggeber für die gute Zusammenarbeit bedanken. Unserer weiterer Dank gilt vor allem noch:

Frau Winnie Harboe Holst, dänischer Landwirtschaftsrat, Kopenhagen;

Herrn Jacques Urselmann, niederländisches Ministerium für Landwirtschaft, Naturschutz und Fischerei, Den Haag;

Herrn Josef Haller, Südtiroler Bauernbund, Bozen.

Teil I

Analyse der steuerrechtlichen Regelungen und der Belastungsrechnungen für die ausgewählten Länder

A Einkommensteuer

1 Steuerrechtliche Darlegung

1.1 Fragestellung

Da in der Landwirtschaft mit Hilfe von Naturkräften produziert wird und die Erträge einem hohen Einfluss äußerer Faktoren wie Wetter, Schädlingsbefall, Seuchen usw. ausgesetzt sind, unterliegen die Erträge einer ausgeprägten Saisonalität und starken Schwankungen. Die Bodenqualität und das Wetter geben auch starke Vorgaben bei der Produktauswahl vor. Besondere Gewinnermittlungsvorschriften, die diese Sachverhalte berücksichtigen, stehen daher im Mittelpunkt der Untersuchung. Führen diese Sonder- oder Detailregelungen zu einer Bevorzugung oder Benachteiligung der landwirtschaftlichen Betriebe, ist deren Abgrenzung zu Gewerbetreibenden von besonderem Interesse.

Durch den hohen Anteil an (nicht entlohnten) mitarbeitenden Familienangehörigen in landwirtschaftlichen Betrieben ist die Berücksichtigung der Familienstruktur bei der Besteuerung unumgänglich. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften umfasst der Gewinn das Entgelt für die nicht entlohnte Arbeit des landwirtschaftlichen Unternehmers und unter Umständen Mitunternehmers sowie der mitarbeitenden, nicht entlohnten Familienangehörigen, das eingesetzte Eigenkapital und die unternehmerische Tätigkeit. Da die Unterschiede in der Altersstruktur der Leiter landwirtschaftlicher Betriebe in den untersuchten Ländern ausgeprägt sind - in den südeuropäischen Ländern ist eine starke Überalterung festzustellen - sind auch altersspezifische Regelungen, z. B. Freibeträge, bedeutsam.

Die Frage, ob eine sachliche Rechtfertigung für die steuerliche Sonderbehandlung landwirtschaftlicher Betriebe besteht, wird im Folgenden nicht behandelt.

1.2 Abgrenzung der Landwirtschaft

In nur drei der untersuchten Länder (*Italien, Frankreich und Österreich*) bilden die Einkünfte aus Landwirtschaft eine eigene Einkunftsart. Die übrigen Länder, *Dänemark, Niederlande, Spanien, Vereinigtes Königreich, Japan, Kanada* und *USA* behandeln Einkünfte aus landwirtschaftlicher Tätigkeit grundsätzlich wie Gewerbetreibende. Wie sich zeigen wird, bestehen in den *USA, Kanada* und dem *Vereinigten Königreich* im Rahmen der gewerblichen Gewinnermittlung jedoch einige Sonder- bzw. Detailregelungen für Landwirte.

In *Deutschland* werden unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft die Einkünfte aus einem Betrieb, der Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe von Naturkräften gewinnt sowie aus der Tierzucht und Tierhaltung, sofern ein bestimmter Viehbesatz je Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche nicht überschritten wird, subsumiert.¹ Auch in den anderen Ländern liegt das Abgrenzungskriterium im Wesentlichen darin, dass im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb die Naturkräfte dominieren, während beim Gewerbebetrieb mechanische Kräfte oder vermittelnde Tätigkeiten im Vordergrund stehen. Generell gilt, wenn der Bezug zum Boden dem Betrieb das Gepräge verleiht, ist von einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auszugehen, sonst von einem gewerblichen Betrieb. Zahlreiche Detailregelungen bestehen bei Intensivkulturen, Pilzzuchten und der Forstwirtschaft.

Bei der Zucht und Haltung von Tieren knüpft die Abgrenzung in der Regel an der Herkunft der Futtermittel an. Werden überwiegend im eigenen Betrieb gewonnene Erzeugnisse verwendet, handelt es sich um einen landwirtschaftlichen Betrieb. In *Italien* muss mindestens ein Viertel der benötigten Futtermittel auf eigenem Boden erzeugt werden können. In *Österreich* gilt folgende Abgrenzung: Für die ersten 10 Hektar dürfen nicht mehr als 8 und für die jeweils nächsten 10 Hektar nicht mehr als 6, 4, 3, 2 bzw. für die restliche bewirtschaftete landwirtschaftliche Nutzfläche nicht mehr als 1,5 Vieheinheiten je Hektar gehalten werden.

Für die Umrechnung der Tierbestände in Vieheinheiten wird ein Schlüssel vorgegeben, dessen Grundlage der Futterbedarf der einzelnen Tierarten ist. Werden Landwirte wie Gewerbetreibende (wenn auch mit Sonderregeln) behandelt, wird die Bedingung nicht an den Bezug zum Boden gebunden. In *Kanada* bei-

¹ § 13 Abs. 1 EstG in Deutschland.

spielsweise wird ein gewisser Beitrag des Betriebes zur Aufzucht der Tiere vorausgesetzt, der anhand der Verweildauer im Betrieb beurteilt wird. Reine Viehhändler sind somit keine Landwirte. In *Frankreich*, *Spanien* und den *USA* zählt die Tierzucht stets zu den landwirtschaftlichen Tätigkeiten.

Tabelle 1: Vieheinheiten pro Hektar in Deutschland und Österreich

Fläche des Betriebes, in ha	1	2	10	20	30	50	100	500
Deutschland ²	10	20	100	200	270	390	540	1140
Österreich	8	16	80	140	180	230	305	905

Quelle: <http://www.dainet.de/ktbl/index.htm>; Jilch, 1999.

Bei der Weiterverarbeitung landwirtschaftlicher Produkte bezieht sich die Abgrenzung darauf, ob die Verarbeitung über das „übliche“ hinausgeht. Auch die Abgrenzung der Einkünfte aus Nebenbetrieben bzw. Nebentätigkeiten ist im Allgemeinen relativ kompliziert und hängt in erster Linie von der Verknüpfung zu den landwirtschaftlichen Tätigkeiten ab. Es kommen aber auch Umsatzgrenzen zur Anwendung.

Einkünfte aus der Verpachtung landwirtschaftlicher Grundstücke gelten – im Gegensatz zu *Deutschland* - generell als Einkünfte aus Vermögensbesitz bzw. aus Vermietung und Verpachtung, wenn sie nicht im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit anfallen. Bei Teil- oder Halbpacht gilt meist der Verpächter selbst als Landwirt und die Pacht zählt zu den Einkünften aus Gewerbe bzw. Landwirtschaft. In *Kanada* und den *USA* genügt bereits die Mitarbeit des Verpächters bei Verwaltungsaufgaben, um die Pacht zu gewerblichen Einkünften zu deklarieren.

² § 51 Bewertungsgesetz, Regelungen für Einzelbetriebe.

1.3 Gewinnermittlung

Die gängigen Kriterien bei der Anwendung der Gewinnermittlungsmethoden sind zunächst die Rechtsform und die Art der Tätigkeit. Dann sind die Höhe des Gewinns oder des Umsatzes, des Hektarwertes bzw. Ertragswertes und/oder die Fläche des Betriebes relevant. In der Regel genügt es, wenn eine der Grenzen überschritten wird. Schließlich hat der Landwirt häufig Optionsmöglichkeiten für die normale Gewinnermittlung.

Tabelle 2: Gewinnermittlungsverfahren für landwirtschaftliche Einzelbetriebe

	Tatsächlicher Gewinn		Einnahmen-Überschussrechnung	Pauschalierung	
	normales Verfahren	vereinf. Verfahren		Vollpauschalierung	Teilpauschalierung
Deutschland	x	x	x	x	
Dänemark	x				x*
Frankreich	x	x	x	x	
Italien				x	
Niederlande	x				
Österreich	x		x	x	x
Spanien	x	x			x
UK	x				
Japan	x		x		
Kanada	x		x		
USA	x	x**	x		

*: Auf Basis der Mehrwertsteuerunterlagen.
 **: Ertragsmethode.

Quelle: Zusammenstellung des ifo Instituts. Vorherrschende Methoden sind fett gedruckt.

Im Rahmen der Untersuchung hat sich gezeigt, dass etwa **die Hälfte der untersuchten Länder keine grundsätzlichen Unterschiede bei der Gewinnermittlung zwischen der Landwirtschaft und den übrigen Gewebetreibenden** machen. Dies trifft insbesondere für **Dänemark, die Niederlande und Japan** zu. Auch im **Vereinigten Königreich, Kanada, den USA und Spanien** kom-

men die gleichen Gewinnermittlungsmethoden zur Anwendung wie für Gewerbetreibende, **allerdings mit zahlreichen Sonderregelungen.**

Die bilanzielle Gewinnermittlung ist zwar die genaueste Methode, allerdings auch die aufwendigste. Zusätzlich ergibt sich für die landwirtschaftlichen Betriebe ein gewisser Gestaltungsspielraum bei der Ausnutzung allgemeiner und besonderer steuerlicher Regeln. Um Missbrauch zu verhindern, werden Löhne für Familienmitglieder im Allgemeinen nur berücksichtigt, wenn gewisse Kriterien erfüllt werden, die auf ein echtes Arbeitgeber-Arbeitnehmerverhältnis schließen lassen. Bezüglich der Besteuerung von Subventionen und Beihilfen bestehen recht uneinheitliche Regelungen. Häufig werden Subventionen für Umweltschutz und Maßnahmen zur Erhaltung der Fruchtbarkeit des Bodens bevorzugt behandelt. Der Eigenverbrauch landwirtschaftlicher Produkte ist in der Regel steuerfrei, allerdings können dann die den konsumierten Produkten zurechenbaren Kosten nicht geltend gemacht werden. Der Wert des eigengenutzten Wohnraums ist steuerfrei.

Der Bezug der Land- und Forstwirtschaft zum Boden als Produktionsfaktor spiegelt sich darin wider, dass sowohl in den *USA* als auch in *Kanada* für Substanzverluste bei Grundstücken infolge der Ausbeutung natürlicher Ressourcen Abschreibungen möglich sind. Die *USA* gewähren darüber hinaus die Möglichkeit der degressiven Abschreibung; landwirtschaftliche Gebäude werden über kürzere Zeiträume abgeschrieben als andere Gebäude. In *Kanada* ist wie für andere Gewerbetreibende die degressive Abschreibung vorgeschrieben. Auch **in *Dänemark*, in *Japan* und in den *Niederlanden* gelten** in Bezug auf die **Abschreibungen keine Sonderregeln** für landwirtschaftliche Betriebe. Was die Bewertung der Vorratsvermögen betrifft, so bestehen Detailregeln vor allem für Tiere und am Halm stehende Feldfrüchte.

Zur **Milderung der Progression bei stark schwankenden Gewinnen** besteht u.a. **in den *Niederlanden*, den *USA* und im *Vereinigten Königreich*** die Möglichkeit, den **Durchschnittsgewinn mehrerer Jahre zu versteuern**. Französische Landwirte, die dem Besteuerungsverfahren nach dem tatsächlichen Gewinn bzw. dem Übergangsverfahren unterliegen, können diese Besteuerung des Durchschnittsgewinns ebenfalls beantragen. *Kanada* hat diese Möglichkeit abgeschafft, gewährt allerdings ein staatliches Programm zur Einkommensstabilisierung.

In *Deutschland* kommt die Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung zur Anwendung, wenn die Grenzen zur Buchführung nicht

erreicht werden, aber die Grenzen zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen überschritten sind.³ In den *USA* und *Kanada* besteht für Einzellandwirte stets die Option der Einnahme-Überschussrechnung, die von der Mehrheit auch gewählt wird. Während bei der bilanziellen Gewinnermittlung steuerbares Einkommen bereits zum Zeitpunkt der Entstehung von Forderungen beginnt, knüpft bei der Überschussrechnung die Einkommensentstehung an den Zeitpunkt des Zahlungseingangs an. Forderungen und Verbindlichkeiten, Bestandszunahmen an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen verhalten sich bis zur Bezahlung gewinnneutral. Auf Lebenszeit eines Unternehmens betrachtet führen beide Ergebnisse zum selben Gesamtgewinn. Die Gewinnverschiebung zwischen den einzelnen Perioden kann bei progressiver Besteuerung jedoch zu einer unterschiedlichen Steuerlast führen.

Bei der Einnahmen-Überschussrechnung kommen mit einigen Ausnahmen die gleichen Regelungen zur Anwendung wie bei der bilanziellen Gewinnermittlung. Diese Ausnahmen betreffen v.a. die zeitliche Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben. In *Kanada* können z.B. Einnahmen aus dem vorzeitigen Verkauf von Tieren in Dürreperioden auf spätere Perioden verlagert werden. Sonderregeln bestehen auch bei Vorauszahlungen auf Futtermittel. Bei Anwendung der Ertragsmethode können in den *USA* die Produktionskosten von Saatgut in dem Jahr geltend gemacht werden, in dem die Erzeugnisse verkauft werden.

In *Dänemark*, den *Niederlanden* und *Japan* gibt es keine nennenswerten Sonderregelungen für landwirtschaftliche Betriebe. Die **allgemein** für Unternehmen geltende **Optionsmöglichkeit für die Besteuerung als Kapitalgesellschaft in *Dänemark*, *Kanada* und den *USA*** kann bei deutlichen Differenzen zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz bei der Einkommensteuer mit einer **erheblichen Verringerung der Steuerlast** verbunden sein.

Pauschalierung

Wie in *Deutschland* werden in *Frankreich*, *Italien*, *Österreich* und *Spanien* für kleine landwirtschaftliche Betriebe die Gewinne im Rahmen von besonderen pauschalen Verfahren festgelegt. Da dieses Verfahren in *Spanien* kein spezielles landwirtschaftliches Verfahren darstellt, sondern auch alle Gewerbebetriebe in dieser Größenklasse darunter fallen, wird es hier in der Vergleichsanalyse nicht weiter berücksichtigt. In *Italien*, *Frankreich* und *Ös-*

³ § 4 Abs. 3 EstG in Deutschland.

terreich bilden pauschale Ertragswerte, die für jede einzelne Bodenqualität und –klasse ermittelt werden, die Grundlage der Gewinnermittlung. Die Durchschnittssätze geben die Ergebnisse aller von der Pauschalgewinnermittlung erfassten Betriebe im Mittel bzw. von Modellbetrieben wider. Dabei wird also auf die Ertragsfähigkeit zurückgegriffen, nicht auf den effektiven Ertrag. Die Leistungsfähigkeit der einzelnen Betriebe aufgrund von natürlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten wird im Allgemeinen durch abgeleitete Schätztarife berücksichtigt. Gewinnschwankungen sind bereits berücksichtigt, für einzelne Gewinnkorrekturen bei unterdurchschnittlichen Ergebnissen ist jedoch kein Raum. Bei Naturkatastrophen lässt die Finanzverwaltung in der Regel Billigkeitsmaßnahmen zu.

Die Schätztarife haben globalen Charakter, d.h. faktische Einkommenszuwächse in Form von Gemeinschaftsbeihilfen oder Entschädigungen werden steuerrechtlich nicht berücksichtigt. Nebeneinkünfte sind je nach Ausmaß berücksichtigt oder werden gesondert ermittelt und besteuert. In **Italien und Frankreich** wird zwischen dem Ertrag aus landwirtschaftlicher Tätigkeit und dem Besitzertrag/Bodenrente unterschieden. Bedeutung hat dies insbesondere in der **Unterscheidung von Pacht- und Eigentümerbetrieben**.

Eine **Revision der Schätzwerte** sollte vorgenommen werden, wenn sich Änderungen bei Menge und Preise der Produkte, der Produktionsmittel, der betrieblichen Organisation ergeben. Durch die Anpassung der Schätztarife soll eine ständige Annäherung der Besteuerung an Leistungsfähigkeit angestrebt werden. Probleme mit der Umsetzung bestehen in allen untersuchten Ländern, werden allerdings unterschiedlich gehandhabt. In **Italien** kommen beispielsweise **periodische Aufwertungskoeffizienten** zur Anwendung. Diese können jedoch allenfalls die Geldwertentwicklung erfassen, nicht jedoch die regionalen bzw. branchenspezifischen Entwicklungen. Hingegen erlaubt das Verfahren in **Frankreich** nicht nur **regional differenzierte Pauschalsätze**, d.h. nach landwirtschaftlicher Region und Bodenqualität abgestufte Werte, sondern auch **jährliche Variationen** entsprechend der allgemeinen Wachstumsbedingungen im Basisjahr.

In der Regel erfassen die Sätze deutlich unter 100% des durchschnittlichen tatsächlichen Gewinns. Da dies gegen die horizontale Steuergerechti-

keit verstößt, war die pauschale Gewinnermittlung bereits Gegenstand mehrerer (vergeblicher) Verfassungsbeschwerden u.a. auch in *Italien*.⁴

Führt im Einzelfall die Pauschalbesteuerung dennoch zu einer zu hohen Besteuerung, besteht in der Regel die Möglichkeit, den Gewinn freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Überschussrechnung zu ermitteln. Wird diese Gewinnermittlungsart gewählt, ist sie in der Regel für mehrere Jahre beizubehalten. Der Landwirt wird bei seiner Optionsentscheidung abwägen, welche Kosten der Buchführung einer potentiellen Einsparung von Steuern gegenüberstehen. Wählen alle Steuerpflichtigen die Pauschalierung anhand von Schätztarifen spricht dies zunächst dafür, dass die durchschnittliche Steuerschuld geringer ist als bei einem Betriebsvermögensvergleich, oder dass für die nächsten Jahre mit einem steigenden tatsächlichen Gewinn gerechnet wird. Allerdings können auch die Kosten der Buchführung in Relation zu den potentiellen Steuereinsparungen als zu hoch angesehen werden. Diese Optionsmöglichkeit hat die **italienische Landwirtschaft** nicht. Die landwirtschaftlichen Betriebe sind **an die Besteuerung nach Katasterwerten gebunden**.

In **Österreich** besteht für kleine Betriebe darüber hinaus die Möglichkeit der **Teil- oder Ausgabenpauschalierung**, die am Umsatz anknüpft. Ein ähnliches, wenn auch komplexeres, Pauschalverfahren hat *Spanien*. Dabei werden die Umsätze zunächst anhand tätigkeitsspezifischer Indexzahlen vermindert, zusätzlich werden noch Abschreibungen (eigene Sätze) und Personalkosten berücksichtigt. Dieses Verfahren ist auch anderen Gewerbetreibenden entsprechender Größe zugänglich, so dass es hier im Rahmen der speziellen Pauschalverfahren für die Landwirtschaft nicht weiter untersucht wird.

Bei einer Besteuerung auf Basis der Pauschalwerte können dem Landwirt rechnerisch keine Verluste entstehen. Zudem hat der Landwirt kurzfristig keinerlei Gestaltungsspielraum in Bezug auf seinen Gewinn.

Die **Gewinnermittlung durch Schätzung** durch die Steuerbehörden wird im Allgemeinen nur dann angewandt, wenn der Steuerpflichtige seinen Aufzeichnungspflichten insofern nicht nachkommt, als für eine ordnungsgemäße Gewinnermittlung keine zuverlässige Grundlage vorliegt.

Da **Veräußerungsgewinne** in der Regel über mehrere Jahre erzielt werden, aber in nur einem Besteuerungszeitraum anfallen, würden sie durch ordentliche Einkommensbesteuerung mit progressiven Sätzen übermäßig belastet. Um der

⁴ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 77.

horizontalen Steuergerechtigkeit zu entsprechen, werden **bestimmte Veräußerungsgewinne meist von der Steuer befreit**. Die Abgrenzung steuerpflichtiger Veräußerungsgewinne bzw. *Capital Gains* knüpft stets an verschiedene Kriterien an und ist extrem kompliziert. Sind Veräußerungsgewinne steuerpflichtig, werden sie meist **gesondert besteuert**, indem sie entweder nur zum Teil zur Bemessungsgrundlage der regulären Einkünfte gezählt werden (*Kanada*) oder **ein eigener Tarif** Anwendung findet (z.B. *Italien, USA, Japan*).

1.4 Einkommensermittlung und -besteuerung

In den letzten 20 Jahren ging der Trend in der EU weg von der gemeinsamen Veranlagung hin zur Individualveranlagung. **Österreich, Dänemark, Italien, die Niederlande, Spanien und das Vereinigte Königreich** haben die gemeinsame Veranlagung zugunsten der Individualveranlagung aufgegeben.⁵ In einigen Ländern wurde jedoch die gemeinsame Veranlagung für bestimmte Einkünfte beibehalten. Während manche Länder⁶ die Option der freiwilligen getrennten Veranlagung gewähren, ist in **Frankreich die gemeinsame Veranlagung für alle Einkünfte zwingend** vorgeschrieben. Zudem zeichnet sich das französische System durch ein einzigartiges **Familiensplitting** aus. Der Splittingfaktor steigt mit der Anzahl der Familienmitglieder an, allerdings wird der Splittingvorteil betragsmäßig begrenzt. Da allgemein gilt, je höher der Splittingfaktor, desto stärker die Progressionsentschärfung, gilt das französische Modell gemeinhin als besonders familienfreundlich. In den anderen Ländern werden steuerpflichtige Familienmitglieder getrennt veranlagt, Entlastungen für Familien finden dagegen durch Abzugs- bzw. Freibeträge Berücksichtigung.

In allen untersuchten Ländern werden verschiedene Formen der **progressiven Teilmengenstaffeltarife** angewendet. Die Anzahl der Tarifstufen variiert zwischen drei und sechs. Generell sind regelmäßige Anpassungen der Tarifgrenzen an Verbraucherpreisindices vorgesehen. Die Spitzensätze liegen bei maximal 60% (*Niederlande*). Allerdings sind häufig gesonderte kommunale Einkommensteuern mit gesonderten Bemessungsgrundlagen zu berücksichtigen. **Deutschland** spielt hier mit seinem **progressiven Formeltarif** eine Sonderrolle.

⁵ Das gilt ebenso für Belgien, Finnland und Schweden, vgl. O'Donoghue/Sutherland, 1999, S. 573.

⁶ Deutschland, Irland und Spanien.

2 Belastungsvergleich - Personelle Einkommensanalyse

Im Folgenden werden die Steuerbelastungen eines unverheirateten Landwirts ohne Kinder in den einzelnen Ländern verglichen. Es wird angenommen, dass der Landwirt keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat. Sonderausgaben wurden pauschal mit 5% des Bruttoeinkommens berücksichtigt. Weiterhin ist unterstellt, dass die normale Gewinnermittlung mittels Buchführung ohne besondere Vorschriften wie Sonderabschreibungen z.B. zur Anwendung kam. Lediglich besondere Vorschriften die Landwirtschaft betreffend wie spezielle landwirtschaftliche Freibeträge bei der Ermittlung der Einkünfte aus Landwirtschaft sollen berücksichtigt werden.

Tabelle 3: Belastungsvergleich für landwirtschaftliche Einkommen in ausgewählten Ländern in Prozent

Betriebseinkommen	15.000 DM (EUR 7.669)	75.000 DM (EUR 38.347)	150.000 DM (EUR 76.694)
Dänemark	34	39	48
Frankreich	5	29	39
Italien	18	30	35
Niederlande	0	27	40
Österreich	0	28	36
Spanien	7	18	24
Vereinigtes Königreich	0	14	24
Japan	7	15	22
Kanada	14	28	36
USA	5	14	20

Quelle: Berechnungen des ifo Instituts.

Vergleicht man die für die ausgewählten Länder berechneten **Belastungsquoten**, so lässt sich klar erkennen, dass **Dänemark** und die **Niederlande** hier im **oberen Bereich an der Spitze** liegen, **gefolgt von Frankreich und Österreich**. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass diese Belastungsquoten in *Dänemark* lediglich aus einer formalen Anwendung der Einkommensteuer herrühren. **Da dänische Landwirte für die Körperschaftsteuer optieren** können, ist davon auszugehen, dass der im Unternehmen verbleibende Anteil mit dem Körperschaftsteuersatz von 32% belastet ist und lediglich die für den privaten

Konsum entnommenen Gewinnanteile der Einkommensteuer unterliegen. Durch den Wechsel würden aber auch Vorteile wie die Durchschnittsbesteuerung entfallen. Hier ist also im Einzelfall genau zu rechnen, welche Entscheidung getroffen werden soll. Bei der Option hängt die Gesamtbelastung dann von der Höhe des entnommenen Gewinns ab. Sie dürfte im oberen Bereich eher bei 35% liegen und damit unter der Belastung der *Niederlande*. Was die hohe Eingangsbelastung in *Dänemark* betrifft, so ist zu beachten, dass **Dänemark seine Sozialausgaben vorwiegend mit Steuern** und hier mit der Einkommensteuer **finanziert**. Auch in den *Niederlanden* wird **ein wesentlicher Teil der Sozialversicherung über die Einkommensteuer finanziert**. Würde man in anderen Ländern die Sozialabgaben mit einbeziehen, würde die Eingangsbelastung ebenfalls deutlich höher liegen.

Von den restlichen drei EU-Ländern weist *Italien* noch eine vergleichsweise höhere Belastung auf. Allerdings ist diese rein rechnerisch zu sehen und insbesondere die steuerliche Belastung der Landwirtschaft liegt deutlich darunter, wie weiter unten ausgeführt wird. Die **Belastungsquoten in Spanien und im Vereinigten Königreich fallen hingegen vergleichsweise niedrig aus** und zwar über den gesamten Bereich. Was die drei Länder außerhalb des EU-Raums betrifft, so ist die Belastung in *Kanada* wiederum vergleichsweise hoch, wie etwa in *Frankreich*. Hingegen liegen die Quoten in *Japan* und den *USA* etwa auf dem Niveau von *Spanien* und dem *Vereinigten Königreich*.

In diesem Zusammenhang ist nochmals zu betonen, dass hier immer von einem Alleinstehenden ausgegangen wurde. Aber bereits der Betrieb mit einem mittleren landwirtschaftlichen Einkommen von 75.000 DM (EUR 38.347) erfordert einen höheren Arbeitseinsatz. Unterstellt man also eine normale Familienstruktur für den landwirtschaftlichen Betrieb, d.h. zwei Erwachsene und wohl zwei Kinder, so reduzieren sich die zu versteuernden Einkommen in allen Ländern aufgrund der steuerlichen Berücksichtigung der Unterhaltsverpflichtungen gegenüber den Familienangehörigen deutlich. Hinzu kommt, dass in allen Fällen, in denen die steuerlichen Regelungen zur Berücksichtigung der Aufwendungen für den Ehepartner ungünstiger als das Ehegatten-Splitting sind, landwirtschaftliche Gesellschaften des bürgerlichen Rechts z.B. gebildet werden dürften. Damit wird die Progression gemildert. So würde z.B. die Belastung im mittleren Bereich rein rechnerisch gesehen in *Frankreich* von 29% auf 17%, in den *Niederlanden* von 27% auf 15% und in *Österreich* von 28% auf 16% zurückgehen. Also nicht nur Länder mit offiziellen Splitting-Verfahren würden bei Vorliegen anderer Familienstrukturen eine wesentlich geringere Belastung auf-

weisen. Auch in anderen Ländern ist davon auszugehen, dass über Beteiligungen an der Landwirtschaft eine steuerlich günstigere Regelung mit niedrigerer Belastung gefunden wird.

Ein wesentlicher Punkt im Rahmen der Besteuerung der Landwirtschaft sind die **pauschalen Gewinnermittlungsverfahren**. Geht man davon aus, dass der pauschal ermittelte Gewinn in **Italien, Frankreich und Österreich** den tatsächlichen Gewinn nur unzureichend erfasst, nämlich lediglich im Umfang von **etwa 20% (Italien)** und **50% (Frankreich und Österreich)**, dann hätten die Landwirte dort folgende Belastungen:

Tabelle 4: Steuerbelastung im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung

Betriebseinkommen	15.000 DM (EUR 7.669)	75.000 DM (EUR 38.347)	150.000 DM (EUR 76.694)
Frankreich	0%	17%	Kein Pauschalverfahren
Italien	0%	18%	22%
Österreich	0%	16%	Kein Pauschalverfahren

Quelle: Berechnungen des ifo Instituts.

Es lässt sich klar erkennen, dass die **pauschale Gewinnermittlung** mit den angenommenen Quoten zu einer **deutlich geringeren steuerlichen Belastung** der davon betroffenen Landwirte führt. Allerdings ist dazu anzumerken, dass die **pauschalen Gewinnermittlungen** mit Begrenzungen auf den unteren und gegebenenfalls noch mittleren Einkommensbereich **grundsätzlich eine Verfahrenserleichterung** darstellen (*Frankreich* und *Österreich*). Zudem bemüht sich die Verwaltung häufig, die Pauschallandwirte an ein normales Verfahren heranzuführen (*Frankreich*).

Außerdem ist bereits weiter oben ausgeführt worden, dass bei einer normalen Familienstruktur in der Landwirtschaft sowie der Bildung von Gesellschaften des bürgerlichen Rechts (GbR) die Belastung im unteren und bis nahezu mittleren Bereich auch bei normaler Buchführung ähnliche Werte annimmt, d.h. bei Null bzw. nur wenig darüber liegen dürfte. So gesehen ist eine pauschale Gewinnermittlung für diesen Bereich weitgehend als eine Vereinfachungsregel anzusehen. Wenn weitere Einkünfte hinzukommen, wirkt sich diese Vereinfachung

chung allerdings als Vergünstigung aus, da nun diese zusätzlichen Einkünfte in den Genuss einer deutlich geringeren Progression kommen. Anders ist hingegen das **Pauschalverfahren in Italien** zu beurteilen. Da es nicht auf die unteren Einkommensbereiche begrenzt ist, **wirkt es sich insbesondere bei den höheren Einkommen als eine deutliche Vergünstigung aus.**

B Grundsteuer

1 Steuerrechtliche Darlegung

Das Steuerobjekt der Grundsteuern betreffend, zeigen sich wesentliche Unterschiede darin, ob Gebäude miteinbezogen werden bzw. ob Grund und Gebäude gleich oder unterschiedlich besteuert werden. Auch die **Besteuerung des landwirtschaftlichen Grund und Bodens stellt sich extrem unterschiedlich** dar. So findet z.B. in **den Niederlanden, im Vereinigten Königreich und in Japan keine Besteuerung** des landwirtschaftlichen Grund und Bodens statt. Tabelle 5 gibt Auskunft über das jeweilige Steuerobjekt, sowie über Befreiungen und Ausnahmeregelungen. Tabelle 6 stellt die Bemessungsgrundlagen, die Tarife und die Ermäßigungen für die Länder dar, die landwirtschaftlichen Grund besteuern.

Da es sich bei der **Grundsteuer** im Allgemeinen um eine **Gemeindesteuer** handelt, sind die **Steuer- oder Hebesätze** zwar **regional unterschiedlich**, in der Regel aber proportional im Steuersatz. Betrachtet man die Bemessungsgrundlagen, fällt jedoch auf, dass durch die Freibeträge bzw. die Gewichtung der Bemessungsgrundlagen faktisch in *Italien, Österreich und Spanien* eine (indirekt) progressive Besteuerung stattfindet. Ein **einfacher Vergleich der Steuer- bzw. Hebesätze** ist nicht nur **irreführend**, sondern angesichts der enormen Unterschiede der Bemessungsgrundlagen unmöglich. In **Dänemark, Kanada und den USA** werden **weitgehend aktuelle Verkehrswerte**, unter Umständen etwas modifiziert, als Besteuerungsgrundlage herangezogen. **Spanien** hingegen geht, wie auch **Deutschland**, grundsätzlich von **Kataster- bzw. Einheitswerten** aus, die auf ursprünglich aktuellen **Verkehrswerten** beruhen. **Italien, Frankreich und Österreich** dagegen besteuern **Kataster- bzw. Einheitswerte** die auf **Ertragswerten** beruhen.

Tabelle 5: Grundsteuern in ausgewählten Ländern

	Bezeichnung	Steuerobjekt	Befreiungen, Ausnahmen
Dä	<i>ejendomsskat</i>	Grundstücke, keine Gebäude	Staatliche Grundstücke, gemeinnütziger Zweck, sog. Bauernhofregel
F	<i>Taxe foncière sur les propriétés bâties</i>	Gebäude einschl. Grund und Boden	dem landwirtschaftlichen Betrieb dienende Gebäude (Scheunen, Pferdeställe etc.)
	<i>Taxe foncière sur les propriétés non bâties</i>	unbebaute Grundstücke, auch Gewächshäuser, Salzteiche	landwirtschaftliche Grundstücke auf Korsika, besäte, bepflanzte oder aufgeforstete Waldgrundstücke (30 Jahre), Grundstücke mit Nussbäumen (8 Jahre), Grundbesitz der öffentlichen Hand
I	<i>Imposta comunale sugli immobili</i>	Gebäude, bebaubare Grundstücke sowie landwirtschaftlicher Grund und Boden	landwirtschaftliche Grundstücke in Berggebieten und Hügellagen, bebaubare Grundstücke landwirtschaftlicher Familienbetriebe oder landwirtschaftlicher Betriebe mit der Produktionshauptrichtung Tierzucht, landwirtschaftliche Wohngebäude, nicht bearbeitete Grundstücke
NL	<i>Onroerende-zaakbelastingen</i>	bebaute und unbebaute Grundstücke	LuF genutzte bebaute und unbebaute Grundstücke, öffentlicher Grund, Verkehrswege, Naturschutzgebiete
Ö	<i>Grundsteuer Typ A</i>	land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundbesitz	öffentlicher Grundbesitz, Sportplätze, Friedhöfe
	<i>Grundsteuer Typ B</i>	Einfamilienhäuser, Betriebsgrundstücke, Mietwohnhäuser, unbebaute Grundstücke	
Sp	<i>Impuesto sobre Bienes Inmuebles</i>	bebaute und unbebaute Grundstücke	Kulturdenkmäler, Gemeindeeigentum
UK	<i>Rates</i>	bewohnte oder anderweitig genutzte bebaute Grundstücke	landwirtschaftlicher Grund, öffentlicher Grund, industrieller Grund (zu 75% befreit)
	<i>Council Tax</i>	privater bebauter Grundbesitz	
J	staatliche Grundsteuer	Grundstücke	LuF genutzter Grund, Hauptwohnung, Grundbesitz der öffentlichen Hand
Kanada, USA	<i>property taxes</i> <i>real property taxes</i> <i>(education taxes)</i>	Grundbesitz	stark unterschiedliche Regelungen

Quelle: Vgl. Länderberichte in Teil II.

Tabelle 6: Grundsteuern für Land- und Forstwirtschaft in ausgewählten Ländern

	Bemessungsgrundlage landwirtschaftlicher Grundstücke	Tarif bzw. Hebesätze	Ermäßigungen
Dä	Einheitswert zum Marktpreis am Bewertungsstichtag (Hauptfeststellung alle 4 Jahre)	1,6 – 3,4%	
F	Katastermietwert x 0,8 (Reinertrag) (Hauptfeststellung alle 3 Jahre)	65% im Durchschnitt	bei Naturkatastrophen, Seuchen, Wiesen, Weideland, junge Landwirte
I	Katasterbesitzerertrag x 75 LuF Grundstücke: Freibetrag von 50 Mio. Lire; Gewichtung der Bemessungsgrundlage 30% für 50 - 120 Mio., 50% für 120 - 200 Mio., 75% für 200 - 250 Mio. Lire Erträge (Hauptfeststellung alle 10 Jahre)	0,4 - 0,7%	Abzugsbetrag für Hauptwohnung (200.000 Lire bis 500.000 Lire)
Ö	Einheitswert x Steuermesszahl (bis 50.000 ATS 0,16% darüber 0,2%) (Hauptfeststellung alle 9 Jahre)	Hebesatz max. 500%	
Sp	Katasterwert (50% des Verkehrswertes) Freibetrag: 200.000 Ptas pro Grundstück; (Hauptfeststellung alle 10 Jahre)	0,3% + regionale Zuschläge max. ca. 1%	landwirtschaftliche Kooperativen
Kanada, USA	Assessed value	Millage und assessment ratio (Steuer- und Hebesätze) werden von den Bundesstaaten und Gemeinden festgelegt	

Quelle: Vgl. Länderberichte in Teil II.

Um einen Belastungsvergleich dennoch zu ermöglichen, werden die Besteuerungsmethoden zunächst einzeln dargestellt. Dann werden die Steuern auf einheitliche Basiswerte, den Verkehrswert und das Betriebseinkommen, bezogen.

In *Österreich* wie in *Deutschland* berechnet sich die Grundsteuer auf der Grundlage folgender Formel:

$$\begin{aligned} \text{Grundsteuer} &= \text{Hebesatz} \times \text{Steuermessbetrag} \\ &= \text{Hebesatz} \times \text{Steuermesszahl} \times \text{Einheitswert} \end{aligned}$$

Der örtliche Hebesatz wird auf einen Messbetrag angewandt, den das Finanzamt ermittelt. Der Steuermessbetrag ist das Produkt aus Einheitswert und Steuermesszahl. In *Deutschland* beträgt die Steuermesszahl bei der Land- und Forstwirtschaft 0,60%.⁷ Die Hebesätze der einzelnen Gemeinden schwanken etwa zwischen 150% und 400%. Die maximale Steuerbelastung des Einheitswertes liegt in *Deutschland* damit bei 2,4%. In *Österreich* wird ein maximaler Hebesatz vorgegeben, die Belastung des Einheitswertes liegt maximal bei ca. 1%.⁸

In *Spanien* wird der Steuersatz direkt auf den Katasterwert angewendet. National ist ein Mindestsatz vorgegeben, den Gemeinden obliegt es, ob sie diesen innerhalb vorgegebener Grenzen durch einen Zuschlag erhöhen. Auch in *Italien* und *Frankreich* können die Gemeinden den Steuersatz wählen, der jedoch auf den Katasterbesitzertrag bzw. -reinertrag angelegt wird.

Die Besteuerung des Ertrages zielt auf die Erfassung der Leistungsfähigkeit des Grundstückes ab, welche sich aus der natürlichen Fruchtbarkeit bzw. dem investierten Kapital ergibt. Die Besteuerung nach Ertragswerten wird damit begründet, dass die Grundsteuern ohne Aushöhlung des Eigentums auf Dauer nur aus laufenden, nachhaltig erzielbaren Erträgen bestritten werden kann und soll. Bedeutsamste Ursache für eine Anpassung der Katasterwerte ist im Allgemeinen die Änderung der Bodenqualität. Berücksichtigungsfähige Veränderungen führen dann zu einer Neuklassifizierung der Parzelle, des Grundstückes oder des Betriebes.

Ein Vergleich der Belastung der Länder die sich am festgelegten durchschnittlichen landwirtschaftlichen Ertrag orientieren ist möglich, da man die pauschalen Ertragswerte in Kataster- bzw. Einheitswerte umrechnen kann. In *Österreich* beispielsweise definiert man den Einheitswert als das 18-fache des Reinertrages den der Betrieb gemäß seiner wirtschaftlichen Bestimmung im Laufe der

⁷ Einfamilienhäuser für die ersten DM 75.000 0,26%, für den übersteigenden Betrag 0,35%, Zweifamilienhäuser 0,31%, übrige bebaute und unbebaute Grundstücke 0,35%.

⁸ Auch in *Österreich* wird eine Bewertung nach Verkehrswerten diskutiert. Jilch, 1999, S. 76.

Jahre nachhaltig erzielen kann. Problematisch ist der Belastungsvergleich mit den Ländern, die wie *Dänemark* Verkehrswerte besteuern vor allem aus zwei Gründen:

In allen Ländern scheint die **Revision der Einheits- bzw. Katasterwerte** ein **gewisses Problem** darzustellen. Daher finden in einigen Ländern **jährliche Fortschreibungen** dieser Werte **mittels Vervielfältiger** statt.⁹ Diese Aktualisierungen decken in der Regel jedoch nur Geldwertentwicklungen ab, nicht jedoch branchen- bzw. regionalspezifische Entwicklungen. Demnach handelt es sich bei den Ertragswerten aufgrund der aufwendigen Bewertung i.d.R. nicht um Gegenwarts-, sondern um evtl. fortgeschriebene Vergangenheitswerte. Verkehrswerte dagegen haben, obwohl auch deren Bewertung problematisch ist, zumindest theoretisch einen aktuellen Bezug. Zudem sind die Ursachen für gravierende Veränderungen der Verkehrswerte im Allgemeinen in außerlandwirtschaftlichen Faktoren zu suchen. Beispielsweise steigen Verkehrswerte durch Spekulationen über bevorstehende Baulandausweisungen.

2 Belastungsvergleich Grundsteuer

Zunächst wird angenommen, der Landwirt besitzt grundsteuerpflichtiges Vermögen im Verkehrswert von EUR 1 Mio. und die Kataster(ertrags-)werte spiegeln die tatsächlichen Verhältnisse wider. Da in *Frankreich* und in *Italien* der Reinertrag der Besteuerung unterliegt, wird der Reinertrag in beiden Ländern, wie in *Frankreich* vorgeschrieben, auf 80% des Ertragswertes festgelegt. Um die Ertragswerte abzudiskontieren, wird ein Zinssatz von 4% angenommen. Dieser entspricht in etwa der Relation von Pacht und Verkaufswert landwirtschaftlicher Böden in *Frankreich*. Was geschieht, wenn die maximalen bzw. die Durchschnitte der Steuer- bzw. Hebesätze angenommen werden, wird in Tabelle 7 gezeigt.¹⁰ Man kann darin deutlich erkennen, dass die Belastungen durch die Grundsteuer sehr unterschiedlich ausfallen, selbst wenn die Kataster- oder Einheitswerte die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln würden. Die dänischen Landwirte wären demnach mit den höchsten, *Österreich* und *Spanien* mit den geringsten Sätzen belastet. Wie in *Deutschland* kann man in den

⁹ Vgl. Länderberichte in Teil II.

¹⁰ Es ist bekannt, dass in *Österreich* im Allgemeinen der Hebesatz von 500% Anwendung findet. In den anderen Ländern wird vom ungewichteten Durchschnitt der Sätze ausgegangen.

anderen Ländern allgemein davon ausgehen, dass die **Einheits- oder Katasterwerte** die **tatsächlichen Werte nicht widerspiegeln**. Es ist daher zu vermuten, dass sich bei Berücksichtigung dieser Tatsache die Schere zwischen den Ländern noch öffnet, da *Dänemark* Verkehrswerte besteuert.

Tabelle 7: Grundsteuerbelastung in ausgewählten Ländern (ohne Berücksichtigung der Bewertungsrealitäten)

	maximale Belastung des Verkehrswertes	Durchschnittliche Belastung des Verkehrswertes	Verkehrswert* (=Einheitswert)	Ertrag*	Reinertrag*
D	2,4%	1,7%	1.955.830		
Dä	3,6%	2,5%	7.458.900		
F	2,1%	2,1%	6.559.570	262.383	209.906
I	1,6%	1,3%	1.936.270.000	77.450.800	61.960.640
Ö	1,0%	1,0%	13.760.300		
Sp	1,0%	0,7%	200.482.000		

*: in jeweiliger Landeswährung.

Quelle: Berechnungen des ifo Instituts.

In *Spanien* beispielsweise soll der Katasterwert 50% des tatsächlichen Wertes erfassen. Da man davon ausgehen kann, dass auch dieser Wert unterschritten wird, wird im Folgenden von 40% ausgegangen. Für *Frankreich* sei hier unterstellt, dass 1995 der durchschnittliche Katasterreinertrag pro Hektar bei FF 508 lag.¹¹ Da die durchschnittliche Pacht für landwirtschaftliche Böden 1995 ca. FF 790¹², abzüglich der 20% Abzüge für Pachtausfall etc. FF 630 betrug, kann man davon ausgehen, dass die aktualisierten Katasterreinerträge 1995 grob 80% der tatsächlichen Durchschnittswerte widerspiegeln. Es wird angenommen, dass diese Relation noch besteht. Schätzungen aus den 80er-Jahren ergaben für *Deutschland* eine Relation von unter 10%.¹³ Da die Revisionen der Einheitswerte in *Österreich* regelmäßig erfolgten, wird von 20% ausgegangen.¹⁴ In

¹¹ Lefebvre, Agriculture 1997-1998, S. 169.

¹² Europäische Kommission, 1999, T/96.

¹³ Jakob, 1992, S. 63ff.

¹⁴ Die Situation wird ähnlich bewertet wie in *Deutschland*, aufgrund der 1988 erfolgten Revision wird jedoch von einer leicht höheren Quote ausgegangen. Informelle Information aus dem *Österreichischen* Finanzministerium.

Italien dürfte die Relation unter 10% liegen.¹⁵ In *Dänemark* werden die Verkehrswerte alle vier Jahre ermittelt; es wird angenommen, dass damit die tatsächlichen Werte im Durchschnitt zu etwa 80% erfasst werden.

Werden zur Belastungsrechnung die geschätzten Bewertungskoeffizienten herangezogen, sinkt die Belastung erwartungsgemäß in allen Ländern. In *Italien* sinkt die Belastung so weit ab, dass **faktisch keine Grundsteuer** mehr anfällt. Diese Modellrechnung kann allerdings aufgrund der oben angesprochenen Probleme nur grobe Unterschiede darstellen.

Tabelle 8: Grundsteuerbelastung in ausgewählten Ländern bei Berücksichtigung der Bewertungsrealitäten

	durchschnittliche Belastung des Verkehrswertes bei Berücksichtigung der Bewertungskoeffizienten	Angenommene Bewertungskoeffizienten (EW/ VW)	Durchschnittliche Belastung des Verkehrswertes ohne Berücksichtigung der Bewertung
D	0,2%	0,1	1,7%
Dä	2,0%	0,8	2,5%
F	1,7%	0,8	2,1%
I	0,1%	0,1	1,3%
Ö	0,2%	0,2	1,0%
Sp	0,3%	0,4	0,7%

Quelle: Berechnungen des ifo Instituts.

Tabelle 9: Betriebsgrößen in Italien, Österreich und Spanien (in Hektar)

Betriebseinkommen	15.000 DM (EUR 7.669)	75.000 DM (EUR 38.347)	150.000 DM (EUR 76.694)
Italien	10 ha	20 ha	40 ha
Österreich	10 ha	20 ha	55 ha
Spanien	20 ha	140 ha	440 ha

Quelle: Berechnungen des ifo Instituts.

In *Italien*, *Österreich* und *Spanien* sind durch Freibeträge bzw. Gewichtungen der Bemessungsgrundlage in der Grundsteuer progressive Elemente der Be-

¹⁵ Einschätzung von Haller, Südtiroler Bauernverband.

steuerung enthalten. Es wird daher überprüft, ob die obigen Belastungen allgemein gelten oder für die Betriebsgrößen getrennt berechnet werden müssen.

1995 kostete ein Quadratmeter land- und forstwirtschaftlicher Fläche in Österreich ATS 24.¹⁶ Bei den angenommenen Betriebsgrößen erhält man somit Verkehrswerte der Betriebe von ATS 2.400.000, ATS 4.800.000 und ATS 13,2 Mio. Geht man davon aus, dass die gegenwärtigen Einheitswerte ca. 20% des durchschnittlichen Verkehrswertes widerspiegeln, erhält man ATS 480.000, ATS 960.000 und ATS 2.640.000 Mio. Da der Grenzbetrag von ATS 50.000 jeweils weit überschritten ist und die Steuermesszahlen (0,16% und 0,2%) kaum voneinander abweichen, kann man von einer quasi proportionalen Besteuerung ausgehen. Ein vergleichbares Ergebnis erhält man auch für Spanien (vgl. Grundst.xls, Progression).

Tabelle 10: Grundsteuerbelastung des Verkehrswertes in Österreich
- verschiedene Betriebsgrößen -

Betriebsgröße	10 ha	20 ha	55 ha
Verkehrswert, ATS	2,4 Mio.	4,8 Mio.	13,2 Mio.
Einheitswert, ATS	480.000	960.000	2.640.000
Bemessungsgrundlage, ATS	940	1.900	5.260
Hebesatz	500%	500%	500%
Steuerbetrag, ATS	4.700	9.500	26.300
Belastung des Verkehrswertes	0,2%	0,2%	0,2%

Quelle: Berechnungen des ifo Instituts.

Unterstellt man, dass der italienische Betrieb mit DM 150.000 Betriebseinkommen, über 40 ha¹⁷ verfügt, der Verkaufswert pro Hektar L 21,1 Mio. (ECU 10.916, 1995)¹⁸ beträgt, erhält man einen Verkehrswert für den Betrieb von ca. L 845 Mio. Beträgt die Pacht ca. 4% des Verkehrswertes und der Katasterbe-

¹⁶ Österreichisches Statistisches Zentralamt, Grunderwerbstatistik 1995, S. 106.

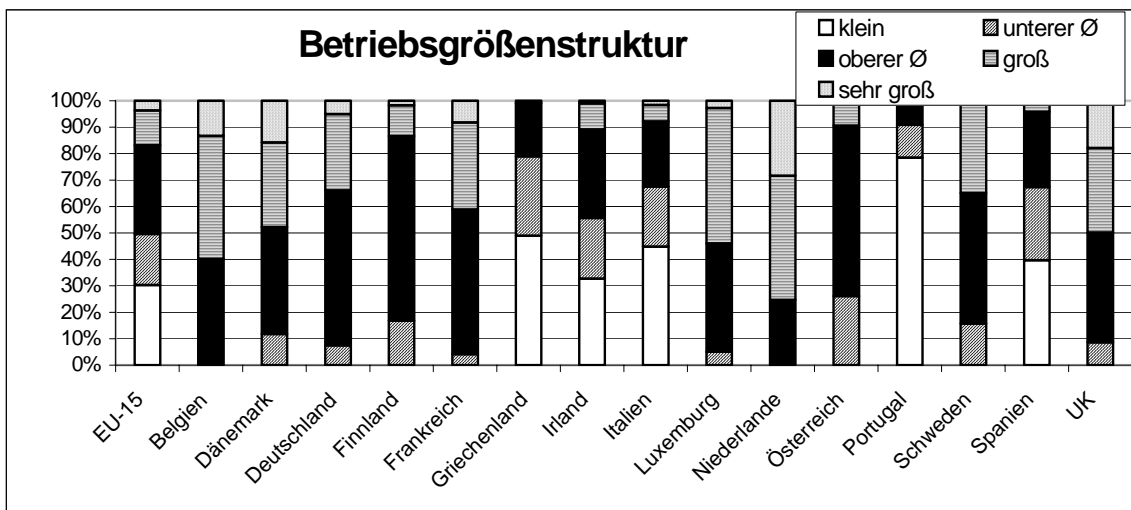
¹⁷ Schätzung, vgl. Europäische Kommission, 1999, T/74.

¹⁸ Europäische Kommission, 1999, T/95.

sitzertrag 10% der Pacht, so erhält man einen Katasterbesitzertrag von knapp L 2,7 Mio., eine ungewichtete Bemessungsgrundlage von L 203 Mio. und eine gewichtete Bemessungsgrundlage von ca. 63 Mio. Wendet man den mittleren Steuersatz von 0,55% an, erhält man eine Steuerschuld von L 347.500. Da der Abzugsbetrag für die Hauptwohnung zwischen L 200.000 und L 500.000 liegt, würde eine maximale Grundsteuerschuld von ca. L 150.000 bzw. von 0,02% des Verkehrswertes verbleiben. Folglich kann man davon ausgehen, dass für Betriebe dieser Größenordnung faktisch keine Grundsteuer anfällt. Für die kleineren Betriebe gilt dies umso mehr.

Durch die Gewichtung der Bemessungsgrundlage in Verbindung mit dem Abzugsbetrag fallen Grundsteuern in *Italien* erst ab Katasterbesitzerträgen in Höhe von L 2 Mio. an. Unter obigen Annahmen bedeutet dies einen Verkehrswert von mindestens EUR 325.000, bzw. einer Fläche von ca. 30 ha.¹⁹

Die Belastung des Verkehrswertes landwirtschaftlichen Grundes schwankt in den *USA* zwischen 0,14% (Alabama) und 2% (Wisconsin). Im Folgenden sind die Werte für wichtige agrarische Bundesstaaten dargestellt (Quelle: Berechnungen des ifo Instituts).



¹⁹

Bei Verkaufspreisen von 1995 von ca. L 23 Mio. pro Hektar, vgl. Europäische Kommission, 1999, T/75.

Tabelle 11: Grundsteuerbelastung landwirtschaftlicher Immobilien in den USA (1994)²⁰

Bundesstaat	Belastung des Verkehrswertes in %	Belastung pro acre ²¹ in USD
California	0,83	14,21
Illinois	1,01	16,55
Iowa	0,85	11,21
Kentucky	0,28	3,22
Missouri	0,37	2,78
Ohio	0,87	11,99
Oklahoma	0,39	2,09
Tennessee	0,44	4,65
Texas	0,64	3,14
USA	0,75	5,86

Quelle: United States Department of Agriculture, 1999, S. X-1, S. IX-5, Berechnungen des ifo Instituts.

Da der Grundsteuerbegriff (property taxes) in *Kanada* sehr weit gefasst ist, sind diese *property taxes* in *Kanada* im internationalen Vergleich häufig relativ hoch. Eine Quantifizierung ist aufgrund der Begriffsabgrenzung und der zahlreichen Einzelbestimmungen in den Gemeinden nicht möglich und sinnvoll.

Im Folgenden wird eine Berechnung für die Belastung des Betriebseinkommens mit Grundsteuern vorgenommen. In diesem Zusammenhang wird davon ausgegangen, dass die Verkaufspreise der landwirtschaftlichen Böden von den Betriebsgrößen weitgehend unabhängig sind. Somit kann man die Belastung des Betriebseinkommens (BE) aus der Belastung des Verkehrswertes (VW) ableiten.

$$\text{Belastung } BE = \frac{\text{Steuerbetrag}}{BE} = \frac{\text{Steuerbetrag}}{VW} \frac{VW}{BE}$$

²⁰ Neuere Zahlen liegen nicht vor.

²¹ 1 acre = 0,40467 ha.

Da Betriebseinkommen pro Hektar i.d.R. jedoch je nach Betriebsgröße schwanken, wird die Belastung der Betriebseinkommen in den Größenklassen einzeln untersucht.²²

Tabelle 12: Betriebseinkommen und Belastung nach Ländern

Betriebsgrößen ²³	Dänemark		Deutschland		Frankreich		Österreich		Spanien	
	VW/BE	Belastung BE	VW/BE	Belastung BE	VW/BE	Belastung BE	VW/BE	Belastung BE	VW/BE	Belastung BE
16 - 40 EGE	19	38%	12	2%	6	9%	14	3%	12	3%
40 - 100 EGE	8	17%	10	2%	4	7%	13	3%	12	3%
> 100 EGE	5	10%	13	2%	3	4%	13	3%	17	5%
alle Größen	8	16%	12	2%	4	7%	13	3%	10	3%

Quelle: Berechnungen des ifo Instituts.

Als **Ergebnis** ist festzuhalten, dass die **Quantifizierung der Grundsteuerbelastung** in den **untersuchten europäischen Ländern** trotz aller Einschränkungen **deutliche Unterschiede** aufzeigt.

In **Italien** sind die **landwirtschaftlichen Betriebe de facto von der Grundsteuer ausgenommen**. **Deutschland, Österreich und Spanien** weisen nur **relativ geringe Steuerlasten**, sowohl in Bezug auf den Verkehrswert als auf das Betriebseinkommen, auf, die zudem von den Betriebsgrößen unabhängig ist.

In **Frankreich**, das **regelmäßig Revisionen** bzw. Aktualisierungen der Katasterwerte durchführt, sind die Betriebseinkommen mit ca. 7% im Schnitt dagegen **relativ hoch besteuert**. Ebenso wie in **Frankreich** scheint in **Dänemark** die Steuerlast der Betriebseinkommen mit zunehmender Betriebsgröße abzunehmen. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass der Wert von 38% für den "oberen Durchschnitt" auf extrem geringen Betriebseinkommen pro Hektar beruht.²⁴ Er

²² Es wird davon ausgegangen, dass die Verkaufswerte der landwirtschaftlichen Böden von den Betriebsgrößen unabhängig sind.

²³ Die Europäische Größeneinheit (EGE) ist ein Maßstab für die wirtschaftliche Betriebsgröße.

²⁴ Ca. 40 EUR/ha, im Gegensatz zum dänischen Durchschnitt von ca. 1.050 EUR/ha, vgl. Europäische Kommission, 1999, T/73.

sollte deshalb eher als Ausreißer behandelt werden. Hier dürfte es sich wohl um Nebenerwerbslandwirte handeln. Dennoch: spiegeln in **Dänemark** die Bemessungsgrundlagen, wie angenommen, auch nur annähernd den Verkehrswert der besteuerten Immobilien wider, liegt die **Steuerlast im europäischen Vergleich extrem hoch**.

C Fazit

Als Ergebnis der Untersuchung lässt sich zunächst festhalten, dass in den untersuchten Ländern die **Gewinnermittlungsverfahren und die Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer erheblich differieren**. Der besondere Bezug der Land- und Forstwirtschaft zu den natürlichen Produktionsfaktoren Boden und Wetter wird in den einzelnen Ländern unterschiedlich behandelt. Während in *Italien, Frankreich, Österreich und Spanien* **Pauschalregelungen – zum Teil nur für kleinere landwirtschaftliche Betriebe** - angewendet werden, die der durchschnittlichen Ertragsfähigkeit der Betriebe Rechnung tragen, gibt es in den **USA, Kanada und im Vereinigten Königreich** **Sonder- bzw. Detailregelungen bei der bilanziellen Gewinnermittlung**. Diese beziehen sich v.a. auf die Abschreibungsregelungen, die Vorratsbewertung und die Bildung eines Durchschnittseinkommens über mehrere Jahre. **Die Niederlande, Dänemark und Japan** dagegen kennen **keine nennenswerten Sonderregelungen** für Landwirte.

Haben die Landwirte die Wahl, wählen sie in der Regel die „einfachste“ Gewinnermittlungsmethode. Im Fall der Pauschalregelung deutet dies auf eine Verminderung der Steuerlast hin, bei der Wahl der Einnahmen-Überschussrechnung dürften die niedrigeren Buchhaltungskosten ausschlaggebend sein.

Für die Einkommensteuer wurden Quantifizierungen der Zahllast durchgeführt. Dabei zeigt sich, dass **pauschale Gewinnermittlungsverfahren eine zu geringe Erfassung des landwirtschaftlichen Gewinns** erreichen. Da im Rahmen dieser Verfahren in der Regel von einem durchschnittlichen Ertrag pro Hektar ausgegangen wird, und die Betriebe nicht steuerlich zu hoch belastet werden sollen, können diese Verfahren auch nicht exakt den erzielten Gewinn ermitteln. So gesehen ergibt sich damit auch eine geringere steuerliche Belastung als bei Ermittlung des Gewinns über bilanziellen Vermögensvergleich. Die

Länder mit Pauschalssystemen liegen zumindest im unteren Einkommensbereich, in dem die Pauschalssysteme primär (*Frankreich* und *Österreich*) zur Geltung kommen, deutlich unter den Belastungsergebnissen der Länder mit normaler Gewinnermittlung. **Italien** kennt **keine Begrenzung** für das **Pauschalverfahren**. Hier wirkt sich die **steuerliche Begünstigung für alle landwirtschaftlichen Einkommen** aus.

Auch bei der **Grundsteuer** sind **erhebliche Differenzen** festzustellen. So findet z.B. in den **Niederlanden**, im **Vereinigten Königreich** und in **Japan keine Besteuerung des landwirtschaftlichen Grund und Bodens** statt. In den Ländern *Deutschland*, *Frankreich*, *Italien*, *Österreich* und auch *Spanien* werden **Kataster- bzw. Einheitswerte** als Bemessungsgrundlage herangezogen. **Dänemark**, **Kanada** und die **USA** gehen von **Verkehrswerten** aus. Dabei zeigt sich, dass in **Dänemark** mit einem relativ zeitnahen Verkehrswert als Bemessungsgrundlage die **Belastung sehr hoch** ausfällt. Allerdings erreicht die **Grundsteuerbelastung in Frankreich** auf der Basis fortgeschriebener Katasterwerte **ebenfalls eine erhebliche Höhe**. In den **anderen Ländern** liegt die **Belastung** nicht zuletzt aufgrund der starken Verzögerung bei den Anpassungen der Werte **deutlich darunter**.

Literatur Teil I

Europäische Kommission (1999), Die Lage der Landwirtschaft in der Europäischen Union - Bericht 1998. Brüssel, Luxemburg.

Eurostat (1998), Land- und forstwirtschaftliche Gesamtrechnung 1991 – 1996, Luxemburg.

Hilpold, Peter, Steinmair, Walter und Zandanel, Paul, Grundriss des italienischen Steuerrechts, Wien/Bozen/München, 1997.

Jakob, Wolfgang (1992), Möglichkeit einer Vereinfachung der Bewertung des Grundbesitzes sowie Untersuchung einer befristeten Anwendung von differenzierten Zuschlägen zu den Einheitswerten, Rechtsgutachten, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen Heft 48, Bonn.

Jilch, Martin, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Leopoldsdorf 1999.

Klohn, Werner, Windhorst, Hans-Wilhelm (1999), Die Landwirtschaft in Europa, Vechta.

Lefebvre, Francis, Memento Pratique, Agriculture 1997-98, Paris 1997.

O'Donoghue, Cathal und Sutherland, Holly (1999), Accounting for the family in European income tax systems, in: Cambridge Journal of Economics 1999, 23, pps 565 - 598.

Österreichisches Statistisches Zentralamt, Gewerbestatistik 1995, Wien.

United States Department of Agriculture, 1999.

Teil II

Länderberichte

1 Besteuerung der Landwirtschaft in *Dänemark*

A Rechtsgrundlagen, Literatur

Rechtsgrundlagen für die staatliche Einkommensteuer (indkomstskat til staten) sind das Staatssteuergesetz von 1922, das Veranlagungsgesetz und das Quellensteuergesetz, modifiziert durch die zwischenzeitlich ergangenen Erlasse und Rundschreiben des Finanzdepartements.

Im Laufe der letzten Dekade fanden einige grundlegende Veränderungen im dänischen Steuersystem statt. Zu erwähnen sind insbesondere die Steuerreform von 1993 und die schrittweise Absenkung der Steuersätze bis 1998 sowie die zum 1.1.1996 eingetretenen Veränderungen (Abschaffung der *besonderen* Einkommensteuer und der Vermögensteuer). 1998 wurde eine weitere Steuerreform beschlossen, welche bis 2002 abgeschlossen sein soll.

- Literatur** Danish Farmers' Unions, Agriculture in Denmark 1999, English summary of Landøkonomisk Oversigt 1999.
 Kischel, Dieter, Übersicht über die direkten Steuern Dänemarks, in: IWB 5, 8.3.2000.
 Kuntze, Oscar-Erich, Dänemark, in: ifo Schelldienst 9/99, S. 20–33.
 Muuss, Harro, Dänemark, Lieferung 1996, in: Mennel, Annemarie und Förster, Jutta: Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan.
 Skatteministeriet (Dänisches Steuerministerium), <http://www.skat.dk>, verschiedene Seiten.

B Einkommensteuer

1. Einkommensteuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtige Personen sind mit ihrem gesamten Welteinkommen steuerpflichtig. Als unbeschränkt steuerpflichtig gelten dabei insbesondere Personen, die einen inländischen Wohnsitz haben und sich mindestens drei Monate im Inland aufhalten, oder die keinen festen Wohnsitz im Inland haben, sich aber mindestens sechs Monate in *Dänemark* aufhalten.

Natürliche Personen sind in *Dänemark* grundsätzlich auf drei Ebenen einkommensteuerpflichtig: auf Ebene des Staates, der Kommunen und der Kreise (amt). Die Bemessungsgrundlagen der staatlichen Einkommensteuer und der (proportionalen) Einkommensteuer der Kommunen und Kreise sind identisch.

Seit 1987 können unternehmerisch tätige Steuerpflichtige, somit auch Landwirte, grundsätzlich die Besteuerung nach dem Unternehmensteuergesetz (*selskabsskattelov*) wählen, d.h. für die Besteuerung als Körperschaft optieren. Der Körperschaftsteuersatz beträgt 32%.

Das dänische Steuerrecht geht von einem umfassenden Einkommensbegriff aus. § 4 des Staatssteuergesetzes (StStG) bezeichnet als Einkommen die gesamten inländischen und ausländischen Einnahmen, unabhängig davon, ob sie in Geld oder in Geldwert zufließen.

Die Einkünfte werden in drei Kategorien eingeteilt

- persönliches Einkommen (personlig indkomst)
- Kapitaleinkommen (kapitalindkomst)
- Dividendeneinkommen (aktieindkomst)

Als persönliche Einkommen gelten neben Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit insbesondere auch gewerbliche Einkünfte, darunter Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Fischerei. Dividendeneinkommen sind vom allgemeinen System der Einkommensermittlung ausgenommen, es gelten besondere Sätze.

Eine dänische Besonderheit ist, dass Schenkungen, außer unter nahen Angehörigen (hier greift die Schenkungssteuer), grundsätzlich als Einkommen anzusehen sind.

Die sog. *besondere* Einkommensteuer (særlig indkomstskat), die z.B. Veräußerungsgewinne und einmalige Zuwendungen gesondert erfasste, ist seit 1996 abgeschafft.

2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Dänische Landwirte werden wie gewerbliche Unternehmer besteuert, d.h. die Ermittlung der Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft (land- og skovbrug) unterscheidet sich nicht von der gewerblichen Gewinnermittlung.

Unter einem landwirtschaftlichen Besitz ist in *Dänemark* grundsätzlich ein Grundstück zu verstehen, das im Landregister als Bauernhof, Kleinlandwirtschaft o. Ä. eingetragen ist. Der Erwerb eines landwirtschaftlichen Besitzes oder eines Teils davon ist an bestimmte Voraussetzungen gebunden: Dazu zählen z.B. das grundsätzliche Verbot, Eigentümer oder Miteigentümer von mehr als zwei Bauernhöfen zu sein, aber auch die Verpflichtung, dass der Käufer in erster Linie landwirtschaftlich tätig zu sein hat. Dies beinhaltet, dass er mindestens die Hälfte seiner Arbeitszeit mit landwirtschaftlichen Tätigkeiten verbringt und zudem wenigstens die Hälfte seines Einkommens aus dieser Tätigkeit stammt.

In Ausnahmefällen können auch juristische Personen Eigentum an einem landwirtschaftlichen Besitz erwerben, z.B. wenn das Land für bestimmte Zwecke wie Forschung oder Pflanzenzucht bzw. im Sinne einer Verbandstätigkeit durch eine vom Landwirtschaftsministerium überprüfte Vereinigung oder Genossenschaft genutzt wird.

3. Gewinnermittlung

Für Landwirte ist eine ordnungsgemäße Buchführung obligatorisch, wenn der landwirtschaftliche Betrieb eine Fläche von 15 ha und einen Wert von DKK 175.000 (EUR 23.462²⁵) übersteigt; bei Gartenbaubetrieben gilt ein Wert von DKK 125.000 (EUR 16.759).

In *Dänemark* dürften zwischen 25.000 und 30.000 Landwirte unter 15 ha liegen²⁶, die meisten davon führen Bücher, obwohl sie dazu gesetzlich nicht verpflichtet sind.

²⁵ 1 EUR = 7,4589 DKK; Umsatzsteuer-Umrechnungskurs für den Monat Juli 2000.

²⁶ Danish Farmers' Unions, 1999, S. 7.

Die zweite Bedingung dürfte kaum Relevanz haben. Sie wurde vor 25 Jahren festgelegt und zurzeit dürfte es keine landwirtschaftlichen Betriebe mit einem Wert von weniger als DKK 175.000 (EUR 23.462) geben.

Die wenigen, die keine Bücher führen, können eine indirekte Ableitung des Einkommens auf der Basis ihrer Mehrwertsteuerunterlagen vornehmen, die praktisch von allen geführt werden müssen. Die Grenze für die Registrierung liegt hier bei einem Jahresumsatz von DKK 10.000 (EUR 1.341).

3.1 Bilanzielle Gewinnermittlung

Gegenstände des Anlagevermögens können höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert werden. Von 1980 an war steuerlich die Abschreibung auf der Basis inflationsbedingt erhöhter Bemessungsgrundlagen möglich. Diese Sonderregelung ist 1992 aufgehoben worden.

Tabelle 13: Abschreibungssätze für ausgewählte Wirtschaftsgüter in Dänemark

Wirtschaftsgut	Abschreibungssatz
Gebäude, Gebäudeinstallationen	5%
Meliorationen, Drainagen	20%
Geschäftseinrichtungen, Betriebseinrichtungen, Maschinen	30%

Quelle: Dänischer Landwirtschaftsrat.

Seit dem 1.1.1999 gilt für Gebäude der lineare Abschreibungssatz von 5%. Es wird nicht mehr zwischen Industrie-, Einzelhandels-, Landwirtschafts-, Hotel- und Gastwirtschaftsgebäuden unterschieden. Sofern nur ein Teil des Gebäudes betrieblich genutzt wird, ist eine anteilmäßige Abschreibung bis zu 20% zulässig. Mischbenutzte Gebäudeinstallationen werden im Verhältnis zur betriebsmäßigen Nutzung abgeschrieben. Nicht abschreibungsfähig sind Gebäude oder Teile von Gebäuden, die Wohn- oder Büro Zwecken dienen.

Maschinen, Betriebs- sowie Geschäftseinrichtungen sind über ein Sammelkonto mit 30% des Buchwerts abzuschreiben. Bei einem Zugang in der zweiten Jahreshälfte ist der Abschreibungssatz auf 25% zu reduzieren.

Im Zusammenhang mit der Anschaffung bzw. Herstellung von relativ aufwendigen beweglichen Anlagegütern (Wert über DKK 700.000/ EUR 93.848) ist eine vorzeitige Abschreibung in Höhe von 30% des DKK 700.000 (EUR 93.848) übersteigenden Kostenanteils möglich. Die Möglichkeit der vorzeitigen Abschreibung besteht für Gebäude und Einrichtungen die nach dem 2.6.1998 angeschafft wurden nicht mehr.

Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von bis zu drei Jahren oder einem geringen Wert (bis DKK 9.500/ EUR 1.274) dürfen sofort abgeschrieben werden.

Ebenfalls abschreibungsfähig sind die Aufwendungen für den Erwerb eines Firmenwertes (15% pro Jahr) und Aufwendungen für den Erwerb von Patenten, Lizenzen, Handelsmarken, Pachtbesitz, sonstigen Urheberrechten und ähnlichen Rechten (10% pro Jahr).

Abschreibungen der Landwirte werden nach den allgemein gültigen Regeln vorgenommen. Bei land- und forstwirtschaftlichen Gebäuden kommt ein Satz von 5% zur Anwendung. Die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung ergibt sich beim Erwerb eines Bauernhofes durch Aufteilung des gesamten Kaufpreises auf Land, Wohnung und landwirtschaftliche Gebäude. Neuinvestitionen bei Gebäuden und Anlagen sind jedes Jahr getrennt abzuschreiben. Für den Wohnteil sind Abschreibungen nicht erlaubt.

Bei der Bewertung des Viehbestands kommen i.d.R. die Preise zur Anwendung, die zu Beginn eines jeden Jahres von der Steuerbehörde in Zusammenarbeit mit den landwirtschaftlichen Organisationen festgelegt werden. Diese Standard- oder Einheitspreise liegen zwar im allgemeinen unter dem Marktpreis, der aktuelle Zweck des Abstimmungsverfahrens ist indes primär darin zu sehen, dass dadurch Diskussionen zwischen den Steuerpflichtigen und den örtlichen Steuerbehörden vermieden werden. Gleichwohl kann auch der Marktpreis für die Bewertung des Viehbestands herangezogen werden.

Der Viehbestand eines landwirtschaftlichen Unternehmens wird aufgeteilt in Verkaufsbestand und Stammbestand. Veränderungen des Verkaufsbestands sind voll zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob die Wertschwankungen auf Veränderungen der Preise oder der Anzahl des gehaltenen Viehs zurückzuführen sind. Beim Stammbestand hingegen sind für die Einkommensermittlung lediglich die Wertschwankungen relevant, die auf Zu- oder Abnahmen des Viehbestands zurückzuführen sind. Dabei sind jedoch manche Ausnahmen zu beachten, z. B. die Nichtberücksichtigung von Gewinn oder Verlust aus dem Verkauf des gesamten Stammbestands oder zumindest eines wesentlichen Teils im Zusammenhang mit

der Veräußerung des gesamten Hofes oder als Folge einer Krankheit im Bestand. Auch das wirtschaftliche Ergebnis im Rahmen einer Betriebsumstellung ist nicht zu berücksichtigen, wobei die Bestandsabnahme dauerhafter Natur sein muss. Ist die Betriebsumstellung lediglich vorübergehender Art, sind Gewinn oder Verlust bei der Einkommensermittlung mit einzubeziehen. Von dem grundsätzlich ermittelten Wert des Viehbestands darf ein Abschlag von 28 % vorgenommen werden (24 % in 2001, 20 % in 2002, 15 % in 2003).

Sofern den Umständen nach angenommen werden kann, dass die Bestandsverringerung von Dauer ist, aber zurzeit der Veranlagung noch gewisse Zweifel darüber bestehen, findet vorerst keine Besteuerung statt. Allerdings muss sich der Verkäufer in einem solchen Fall schriftlich damit einverstanden erklären, dass der nichtbesteuerte Gewinn nachträglich zu versteuern ist, wenn der Bestand durch eigene Zucht oder Zukauf von Jungtieren wieder aufgebaut wird. Sollte der Wiederaufbau des Bestandes später tatsächlich stattfinden, ist der zunächst steuerfrei gebliebene Gewinn entsprechend dem fortschreitenden Wiederaufbau nachzuersteuern.

Bei der Bewertung des Vorratsvermögens besteht ein Wahlrecht zwischen Tageswert und Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Zwischen diesen drei Ansätzen kann für jede Gütergruppe frei gewählt werden. Die Steuerbehörden erkennen das FIFO- und das Preisverfahren an, nicht jedoch das LIFO-Verfahren. Von dem gesamten Wert war bis 1997 ein ständig sinkender Abschlag (zuletzt noch 8 %) als Preisschwankungsausgleich möglich, seither ist kein Abschlag mehr zulässig.

Für die Bewertung der Vorräte/Bestände an Getreide, Saatgut, Futter- und Düngemittel sind vier Gruppen relevant:

- gekaufte Bestände,
- selbsterzeugte und für den Verkauf bestimmte Bestände,
- selbsterzeugte und für die eigene Nutzung bestimmte Bestände und
- auf dem Halm stehende Ernte.

Nachdem der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes für Grund und Boden (vurderingslov) geschätzte Wert eines landwirtschaftlichen Unternehmens die für den laufenden Betrieb notwendigen Bestände an Getreide, Saatgut und Futtermittel aus eigener Erzeugung enthält, sind die gekauften und die für den Verkauf bestimmten Bestände gesondert zu erfassen. Die hier festgestellten Wertveränderungen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen, wobei die erste Position voll und die Zweite unter Berücksichtigung eines Abschlags

einzu beziehen ist. Buch föhrende Landwirte k6nnen entsprechend den allgemeinen Regeln bei den beiden erstgenannten Positionen einen Wertabschlag von bis zu 30% vornehmen. Wertveränderungen bei den f6r die eigene Nutzung bestimmten Beständen sowie der auf dem Halm stehenden Ernte m6ssen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens grundsätzlich nicht herangezogen werden. Außerdem k6nnen Wertschwankungen bei der noch auf dem Halm stehenden Ernte nur von B6cher f6hrenden Landwirten angesetzt werden.

3.2 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen/Pauschalwerten

Trifft nicht zu.

3.3 Gewinnermittlung durch Überschussrechnung

Trifft nicht zu.

3.4 Gewinnermittlung durch Schätzung

Landwirte sind wie andere Steuerpflichtige verpflichtet, den Finanzbehörden die Einkommensverhältnisse f6r das abgelaufene Jahr in einer verlässlichen Form darzulegen. Andernfalls erfolgt die Steuererhebung auf der Grundlage eines von der Finanzbeh6rde geschätzten Einkommens, wobei das angewandte Verfahren in der Regel f6r den Steuerpflichtigen nicht von Vorteil ist. Dies hat zur Konsequenz, dass in der Praxis fast alle dänischen Landwirte B6cher f6hren.

3.5 Besonderheiten bei Veräußerungserlösen

Bis zum 1.1.1996 waren Veräußerungen von Betriebsgrundst6cken, gesamten Betrieben, wesentlichen Beteiligungen, Grundbesitz und von bestimmten Gegenständen des Privatvermögens im Gesetz über die *besondere* Einkommensteuer geregelt. Nunmehr werden diese Gewinne nach den allgemeinen Grundsätzen der staatlichen Einkommensteuer behandelt.

Prinzipiell gilt, dass Veräußerungsgewinne nicht steuerpflichtig sind; die in der Praxis bedeutsamen Fälle sind jedoch mittels Sonderregelungen dennoch steuerpflichtig. Veräußerungsgewinne werden nunmehr je nach Art den Erwerbs- oder Kapitaleink6nfte zugeordnet. Veräußerungsgewinne aus Immobilien sind als Ka-

pitaleinkünfte steuerpflichtig, allein der Verkauf von selbstgenutztem Wohneigentum ist nach mindestens zwei Jahren steuerfrei.

Von Grundstücken auf dem Lande, die für die Landwirtschaft, Gärtnerei, Baumschulen oder Obstbau genutzt werden, ist eine „Freisetzungsabgabe,“ (frigørelseafgift) zu entrichten, sofern das Grundstück als Bauland oder als Wochenendhausgebiet eingestuft wird.

In Verbindung mit der Planänderung wird der sog. Freisetzungswert ermittelt. Dieser Wert ist gleich dem Unterschied zwischen dem Wert, zu dem das Grundstück nach der Planänderung eingeschätzt wurde, und dem Wert vor der Planänderung zuzüglich 50%. Die Freisetzungssteuer beträgt 40% des Freisetzungswertes, wenn er DKK 200.000 (EUR 26.841) oder weniger beträgt. Ist der Betrag höher, so beträgt die Steuer für den darüber hinausgehenden Betrag 60%.

4. Einkommensermittlung und -besteuerung

4.1 Verlustausgleich, -rücktrag und -vortrag

Zwischen positiven und negativen Einkünften ist ein Verlustausgleich möglich. Der Abzug von Verlusten aus Kapitaleinkommen vom übrigen Einkommen ist jedoch eingeschränkt. Der Vortrag von Verlusten (negatives Gesamteinkommen) ist auf die folgenden fünf Veranlagungsjahre beschränkt.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die Verrechnung von Verlusten aus Gewerbebetrieb mit anderen Einkünften dann ausgeschlossen ist, wenn das Unternehmen mehr als zehn Eigentümer hat und der Steuerpflichtige nur unerheblich mitarbeitet (weniger als 50 Stunden monatlich).

4.2 Persönliche Abzugsbeträge (Sonderausgaben)

Als Sonderausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen können - z.T. der Höhe nach beschränkt - geltend gemacht werden:

- Der Pflichtbeitrag zur Arbeitslosenversicherung (arbejdsmarkedetsbidrag), welcher 8% des Bruttolohns beträgt;

- Der Beitrag zur Zusatz-Pensionsversicherung im Umfang von 1% des Brutto-
lohns (særlig pensionsopsparing, seit 1998);
- Schuldzinsen, mit bestimmten Ausnahmen wie im Zusammenhang mit der Be-
leihung von Lebensversicherungen;
- Beiträge zur Rentenversicherung, Verträge zur Sicherung der Altersversorgung
(in begrenztem Umfang);
- Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten und Kinder aus solchen Ver-
bindungen sowie uneheliche Kinder;
- Werbungskosten bzw. besondere erwerbsmäßige Ausgaben (auch Geschäfts-
reisen) bis zu DKK 4.300 (EUR 576);
- Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung;
- Spenden an gemeinnützige Einrichtungen zwischen DKK 500 und DKK 5.000
(EUR 67 bis 670).

Die Freistellung des Existenzminimums wird in *Dänemark* in Form eines Steu-
erabzugsbetrags berücksichtigt. Er ergibt sich durch die Anwendung des nied-
rigsten Satzes der staatlichen Einkommensteuer (bundskat, 2000: 7%) auf den
indexgebundenen persönlichen Freibetrag (personfradrag; 2000: DKK 33.400/
EUR 4.478). Unverheiratete Steuerpflichtige unter 18 Jahren haben einen nied-
rigeren Betrag (DKK 24.000 , EUR 3.218).

**Tabelle 14: Persönliche Freibeträge in der staatlichen und kommunalen
Einkommensteuer in Dänemark für das Jahr 2000**

Allgemeiner persönlicher Freibetrag	Beträge ¹	
	DKK	EUR
- Alleinstehende über 18 Jahren	33.400	4.478
- Ehepaare	66.800	8.956
- Ledige Steuerpflichtige unter 18 Jahren	24.000	3.218
¹ Indexgebundene Beträge.		

Quelle: Dänisches Finanzministerium.

4.3 Steuerliche Berücksichtigung der Familienstruktur

Unbeschränkt steuerpflichtige Personen sind grundsätzlich getrennt zu veranlagen. Ehepaaren steht der doppelte persönliche Freibetrag zu. Wird der Freibetrag eines Ehepartners nicht ausgeschöpft, kann der verbleibende Teil auf den Ehegatten übertragen werden.

Arbeitet ein Ehepartner im Betrieb des anderen in einem größeren Umfang mit, dürfen ihm 50% des Gewinns, allerdings beschränkt auf einen indexierten Höchstbetrag (2000: DKK 165.200/ EUR 22.148) als eigene Einkünfte zugerechnet werden.

Einkünfte der Kinder werden in der Regel getrennt veranlagt. Lediglich wenn die Eltern an ein unverheiratetes Kind unter 18 Jahren Vermögen oder Nutznießrechte übertragen, werden die daraus fließenden Einkünfte den Eltern zugerechnet. Der an ein unter 15 Jahre altes Kind gezahlte Lohn für die Tätigkeit im Betrieb der Eltern ist nicht als Betriebsausgabe steuerlich berücksichtigungsfähig.

Kinderfreibeträge werden nicht gewährt. Für Kinder wird bis zum Alter von 18 Jahren ein steuerfreies Kindergeld (børnefamiljeydelse) gezahlt. Für jedes Kind unter drei Jahren erhalten die Eltern jährlich DKK 11.700 (EUR 1.569), für drei- bis sechsjährige Kinder jeweils DKK 10.600 (EUR 1.421) und für sieben bis 17-jährige DKK 8.400 (EUR 1.126).

Darüber hinaus dürfen Eltern für ein Kind jährlich bis zu DKK 3.000 (EUR 402), begrenzt auf insgesamt DKK 36.000 (EUR 4.826) pro Kind, steuerfrei auf ein Konto mit siebenjähriger Sperrfrist einzahlen.

4.4 Steuertarif

Bei der staatlichen Einkommensteuer kommen derzeit drei Steuersätze zur Anwendung: 7%, 13% und 28%. Tabelle 15 zeigt die Einkommenssteuertarife für das Veranlagungsjahr 2000.

Tabelle 15: Einkommensteuertarif in Dänemark für das Veranlagungsjahr 2000

Einkommensteilmengen		Steuersatz	
DKK	EUR		
bis 164.300	bis 22.027	Basissatz (bundskat)	7%
über 164.300 bis 267.600	über 22.027 bis 35.877	Mittlerer Satz (mellemskat)	13%
über 267.600	über 35.877	Spitzensatz (topskat)	28%

Quelle: Dänisches Finanzministerium.

Die Einkommensstufen werden einer jährlichen indexgebundenen Anpassung unterworfen.

Der Tarif der kommunalen Einkommensteuern ist örtlich unterschiedlich. Alle Kommunen und Kreise legen ihren Einkommensteuersatz jährlich jeweils neu fest. Für das Jahr 2000 beläuft sich dieser im Landesdurchschnitt auf 32,8% (32,1% + 0,7% Kirchensteuer).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang die Plafondierung der Steuern. So ist die Belastung einer jeden Teilmenge mit staatlicher und kommunaler Einkommensteuer auf 59 % (skatteloft) beschränkt. Sollte sich eine höhere Belastung ergeben, setzt die Kürzung bei der staatlichen Einkommensteuer an. Landwirte können allerdings für die Besteuerung mit der Körperschaftsteuer optieren, so dass dann dieser Satz von 32% zur Anwendung kommt.

Der Satz für Dividendeneinkünfte und Veräußerungsgewinne aus Gesellschaftsanteilen, die länger als drei Jahre im Eigentum des Steuerpflichtigen waren, beträgt seit 1996 25%. Diese Steuer stellt für Steuerpflichtige, deren Dividendeneinkommen DKK 37.200 (EUR 4.987) bzw. DKK 74.400 (EUR 9.975) bei Eheleuten nicht übersteigt, die endgültige Steuer dar. Bei höheren Dividendeneinkommen erfolgt für den übersteigenden Betrag eine pauschale Besteuerung in Höhe von 40 %.

Die allgemeine Vermögenssteuer (formueskat) wurde zum 1.1.1997 abgeschafft.

C Grundsteuer

1. Bemessungsgrundlage

Provinzen und Kommunen erheben eine Grundsteuer (ejendomsskat), die Gebäude ausschließt. Diese Abgabe ist in ihrer Belastung nicht nach Grundstücksarten gestaffelt und wird auf alle Grundstücke erhoben, es sei denn es handelt sich um staatliches Eigentum. Unter bestimmten Voraussetzungen werden auch Grundstücke ausgenommen, die gemeinnützigen Zwecken dienen.²⁷

Für Grundvermögen findet im Abstand von vier Jahren eine Hauptfeststellung der Einheitswerte zum Marktpreis am Bewertungsstichtag statt (vurderingssystemet). Jährliche Neubewertungen erfolgen auch im Zusammenhang mit Zu- und Verkäufen. Um auch zwischenzeitliche Veränderungen zu erfassen, wird die Preisentwicklung auf dem Immobiliensektor berücksichtigt.

Ausgegangen wird hierbei von den gesammelten Informationen über Kaufpreise, die der Verwaltung vorliegen. Dabei werden im Rahmen der Einheitsbewertung die jeweiligen Werte für den Grund und Boden und die Gebäude getrennt ermittelt. Für landwirtschaftliche Betriebe ist von Interesse, dass neben dem reinen Grundwert und dem Wert der betrieblich genutzten landwirtschaftlichen Gebäude ohne Grund (Differenzwert) der Wert des Wohngebäudes getrennt ermittelt wird.

Bei der Bewertung des Grund und Bodens wird eine ökonomisch normale Nutzung unterstellt. Weiterhin ist zu beachten, dass für die Bewertung von landwirtschaftlichem Grundvermögen eine Sonderregelung, sog. "Bauernhofregel" (bondegårdsregel), zur Anwendung kommt. Im Rahmen dieser Regelung soll Land mit gleichen ökonomischen Ertragsbedingungen auch einheitlich bewertet werden, d.h. unabhängig von der Größe des landwirtschaftlichen Betriebs, obwohl der tatsächliche Verkaufspreis pro Hektar von der Größe des landwirtschaftlichen Betriebs abhängig ist. So sind in *Dänemark* im Allgemeinen für kleinere Betriebe höhere Preise pro Hektar zu erzielen als für größere Betriebe. Für steuerliche Zwecke wird deshalb von einem mittleren Hektarpreis ausgegangen.

²⁷ Auf von der kommunalen Grundsteuer befreite Grundstücke kann die Kommunalverwaltung jedoch als Beitrag zu den Kosten eine Deckungsabgabe erheben, die diese Grundstücke der Kommune verursachen.

2. Steuertarif

2.1 Grundsteuer

Der Steuersatz der Kreise (amt) wird durch staatliches Gesetz auf 1% festgesetzt. Primärkommunen können den Satz im Bereich zwischen 6‰ und 24‰ beliebig wählen. Dadurch ergeben sich unterschiedliche Steuersätze in einer Gesamthöhe von 1,6% bis 3,4%. In Kopenhagen liegt der kommunale Satz mit 3,9% deutlich höher, allerdings entfällt hier die Abgabe an den Kreis.

Die Grundsteuer der Kommunen und der Kreise werden gemeinsam in zwei oder vier Raten erhoben. Grundsteuerzahlungen sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens abzugsfähig. Steuerschuldner ist der Eigentümer.

2.2 Lokale Steuer auf den Wert eigentümerge nutzter Wohnobjekte (ejendomsværdiskat)

Diese Steuer ersetzt seit 2000 die Einkommensteuer der eigentümerge nutzten Wohnobjekte. Steuerpflichtig sind alle Ansässigen mit ihren weltweiten Immobilien sowie Nichtansässige mit ihren in *Dänemark* gelegenen Immobilien.

Als Bemessungsgrundlage dient der Einheitswert der Objekte bzw. für ausländische Immobilien der Verkehrswert zum 1. Januar eines jeden Jahres. Die Wertfeststellung findet, unter Berücksichtigung der üblichen Hypothekenbelastung, durch Vergleiche mit den in der Gegend sonst üblichen Verkaufspreisen für adäquate nichtlandwirtschaftliche Wohnhäuser statt.

Der Steuersatz beträgt 1% bis zu einem Wert von DKK 2.684.000 (EUR 358.839) und 3% für den überschreitenden Betrag. Für vor dem 1.7.1998 erworbene Immobilien gelten geringere Sätze.

2 Besteuerung der Landwirtschaft in *Frankreich*

A Rechtsgrundlagen, Literatur

Grundlage für die Einkommensbesteuerung der natürlichen Personen (impôt sur le revenu des personnes physiques, IRPP) bilden insbesondere die Art. 1 bis 204 des *Code Général des Impôts (CGI)*. Die Grundsteuer ist in Art. 1380ff. des *CGI* geregelt.

Literatur Lefebvre, Francis, Memento Pratique, Agriculture 1997-98, Paris 1997.

Ministère de l'Economie, de Finance et de l'Industrie, Impôts et Taxes, http://www.finances.gouv.fr/impots_et_taxes/ (Impôt sur le Revenu, Bénéfices Agricoles, 301ff; Impôts Locaux 2000, 17ff).

Muuss, Harro, Frankreich, Lieferung 2000, in: Mennel, Annemarie und Förster, Jutta: Steuern in Europa, USA, Kanada und *Japan*.

Parsche, Rüdiger und Steinherr, Matthias, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft in ausgewählten EU-Partnerländern, ifo Studien zur Finanzpolitik Nr. 58, München 1995.

B Einkommensteuer

1. Einkommensteuerpflicht

Der Besteuerung unterliegen grundsätzlich die Inlands- und Auslandseinkünfte (Welteinkommensprinzip) von Steuerpflichtigen mit steuerlichem Wohnsitz in *Frankreich*. Sofern der steuerliche Wohnsitz nicht in *Frankreich* liegt, werden nur die Einkünfte aus französischer Quelle besteuert. Dazu gehören u.a. Einkünfte aus französischem Grundbesitz, Einkünfte aus französischen Wertpapieren, Einkünfte aus einem in *Frankreich* betriebenen Unternehmen.

Das Gesamteinkommen ist die Summe der folgenden Einkünfte²⁸:

²⁸ Impôt sur le revenu, IR /titre2/ch2.

- Einkommen aus Grundvermögen (revenus fonciers);
- Gewinne aus Gewerbebetrieb (bénéfices industriels et commerciaux);
- Bezüge von Geschäftsführern bestimmter Gesellschaften (rémunérations des dirigeants de certaines sociétés);
- Gewinne aus Landwirtschaft (bénéfices de l'exploitation agricole);
- Gehälter, Löhne, Pensionen und Renten (traitements, salaires, pensions et rentes viagères);
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (revenus de capitaux mobiliers);
- Gewinne aus nicht gewerblichen Berufen einschließlich der Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren und Gesellschaftsanteilen (revenus des professions non-commerciales et revenus assimilés);
- Veräußerungsgewinne (plus-values).

Die Einkünfte aus den verschiedenen Einkunftsarten werden nach jeweils eigenen Vorschriften ermittelt.

Landwirtschaftliche Gewinne werden von Einzellandwirten (Eigentum, Pacht, Halbpacht) erzielt, aber auch von sog. *Groupements*, welche nicht der Körperschaftsteuer unterliegen.²⁹ Körperschaftlich organisierte landwirtschaftliche Produktionsbetriebe unterliegen seit 1993 dem Körperschaftsteuersatz von 33 1/3%.

Neben der exakten Einkommensermittlung findet in bestimmten Fällen eine Pauschalbesteuerung, z.B. auf der Grundlage bestimmter *äußerer Zeichen des Reichtums* statt.³⁰ Dieses Verfahren, das bei erheblicher Kluft zwischen dem Lebenswandel und den deklarierten Einkünften des Steuerpflichtigen oder fehlender Steuererklärung, angewendet wird, berücksichtigt Kriterien wie z.B. Grundbesitz, Rennpferde, luxuriöse Personenkraftwagen.³¹ Einkünfte von Personen, deren Wohnsitz nicht in *Frankreich* liegt, die aber dort eine Wohnung besitzen, werden ebenfalls pauschal ermittelt.

Für manche Einkünfte gelten besondere Steuersätze, z.B. für langfristige Veräußerungsgewinne.

²⁹ BA/titre1/ch2.

³⁰ CGI, Art. 168.

³¹ IR/titre3/ch5.

2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Zu den Einkünften aus Landwirtschaft³² zählen nach Art. 63 CGI die Gewinne einschließlich des Eigenverbrauchs der Landwirte aus eigenen oder gepachteten Höfen, aus Forstwirtschaft, dem Anbau von Speisepilzen, der Tierzucht, aus der Imkerei, der Geflügel- und Fischzucht, sowie aus Austern- und Muschelkulturen, Salzteichen.

Erfolgt die Bewirtschaftung durch den Eigentümer selbst, werden ihm die Bodenrente (rente du sol) und sonstige Nebeneinkünfte (revenus accessoires, z.B. aus der Verpachtung von Jagd-, Fisch- und Ernterechten) als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Grundvermögen zugerechnet.

Stellen die landwirtschaftlichen Aktivitäten eine Nebentätigkeit einer gewerblichen Tätigkeit dar, kann der Steuerpflichtige seinen gesamten Gewinn wie ein Gewerbetreibender versteuern.³³ Verkaufen die Landwirte neben ihren eigenen Erzeugnissen auch Produkte, die sie von Dritten erworben haben, zählen diese Gewinne zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Dasselbe gilt für Verkäufe landwirtschaftlicher Produkte in dauerhaft errichteten Einzelhandelsgeschäften oder durch eigens dafür vorgesehenes Personal. Gewinne aus der Verarbeitung selbsterzeugter Produkte werden als landwirtschaftliche Gewinne betrachtet, wenn die Verarbeitung zu Erzeugnissen führt, die der Versorgung von Menschen und Tieren, oder als Rohstoffe für die Landwirtschaft bzw. Industrie dienen (z.B. Destillation von Rüben, Herstellung von Brot, Wein, Zucker).

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen v.a. Gewinne aus dem Betrieb eines Industrie- oder Handwerksunternehmens, aus Handels- und Vermittlungstätigkeit sowie aus der Vermietung möblierter Wohn- und Geschäftsräume. Grundsätzlich werden gewerbliche Gewinne von Einzelunternehmen sowie von Teilhabern an nicht körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften nach denselben Grundsätzen ermittelt wie körperschaftsteuerpflichtige Gewinne.

Zu den Einkünften aus Grundvermögen³⁴ zählen die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden und Grundstücken. Der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus ist nicht einkommensteuerpflichtig. Die Steuerbefreiung gilt auch für angrenzende bebaute oder unbebaute Grundstücke (Garagen, Gärten). Einkommen aus Grundstücken, die nicht dem Wohngebäude zu-

³² Bénéfices agricoles, BA/titre1/ch1.

³³ CGI, Art. 155.

³⁴ Revenus fonciers, RF/titre1/ch1.

gewiesen sind (z.B. nicht kultivierte Felder, die zur Jagd genutzt werden), werden nicht steuerbefreit. Nicht zu den Einkünften aus Grundvermögen, sondern zu den gewerblichen Einkünften, zählen Einkünfte aus Grundstücken, die als Aktiva eines gewerblichen Betriebes fungieren und aus der gewohnheitsmäßigen Vermietung möblierter Räume. Zu versteuern ist die Differenz zwischen den Bruttoeinnahmen und den daraus resultierenden Gesamtaufwendungen.³⁵ Die Bruttoeinnahmen aus Grundvermögen entsprechen den im Jahr vereinnahmten Mietzinsen des Eigentümers (inkl. Nebeneinnahmen) einschließlich der vom Mieter getragenen Ausgaben des Eigentümers abzüglich der vom Eigentümer getragenen Ausgaben des Mieters (z.B. für Heizung, Beleuchtung und Müllabfuhr). Bei den Aufwendungen handelt es sich insbesondere um Ausgaben des Eigentümers für Reparatur- und Erhaltungsaufwand, Verwaltungskosten, Hausmeister, Darlehenszinsen im Zusammenhang mit dem Erwerb, der Erhaltung, Sicherung oder Reparatur des Mietgegenstandes. Abzugsfähig sind zudem noch die lokalen Steuern (Grundsteuern, regionale Steuern etc.). Hinzu kommt ein Pauschalabzug für Verwaltungs- und Versicherungskosten und Abnutzung in Höhe von 14%. Bei ländlichen Grundvermögen können die tatsächlichen Versicherungskosten abgezogen werden.³⁶ Seit 1997 gilt für Steuerpflichtige mit geringen Einkünften aus Grundvermögen (Bruttoeinnahmen unter FF 30.000 (EUR 4.574) bzw. seit 1999 FF 60.000 (EUR 9.147³⁷) die Optionsmöglichkeit für ein vereinfachtes Besteuerungsverfahren (régime micro-fonciers). Bei diesem Verfahren werden die Nettoeinnahmen durch einen Pauschalabzug von 40% auf die Bruttoeinnahmen ermittelt.

3. Gewinnermittlung

Wie Gewinne aus Gewerbebetrieb können Gewinne aus Landwirtschaft grundsätzlich nach vier Verfahren ermittelt werden.³⁸

- normales Verfahren mit Vermögensvergleich (régime du bénéfice réel normal);
- sog. vereinfachtes Verfahren der Besteuerung nach dem tatsächlichen Gewinn (régime du bénéfice réel simplifié);
- Pauschalverfahren (régime du forfait bzw. du bénéfice forfaitaire agricole);

³⁵ RF/titre2/intro.

³⁶ RF/titre2/ch2.

³⁷ 1 EUR = 6,55957 FF.

³⁸ BA/titre2/ch1.

- Übergangsverfahren (régime transitoire).

Das Besteuerungsverfahren wird über die durchschnittlichen Einnahmen der zwei vorhergehenden Jahre, die Art der ausgeübten Tätigkeit, die Rechtsform des Betriebes bzw. durch Option bestimmt. Die folgende Übersicht zeigt die Anwendbarkeit der vier Verfahren.

Tabelle 16: Gewinnermittlung für landwirtschaftliche Unternehmen in Frankreich

Umsatzhöhe	Unternehmen	übliches Verfahren	Möglichkeit der Option für
Unter 500.000 FF (76.225 EUR)	Unternehmen im Allgemeinen	Pauschalverfahren	vereinfachtes, normales Verfahren
	Unternehmen, die vom Pauschalverfahren ausgeschlossen sind	Vereinfachtes Verfahren	normales Verfahren
	Einzellandwirt		Übergangsverfahren
500.000 FF (76.225 EUR) bis 750.000 FF (114.337 EUR)	Unternehmen im Allgemeinen Einzellandwirt	Vereinfachtes Verfahren	normales Verfahren Übergangsverfahren
750.000 FF (114.337 EUR) bis 1.800.000 FF (274.408 EUR)	Unternehmen im Allgemeinen	Vereinfachtes Verfahren	normales Verfahren
Über 1.800.000 FF (274.408 EUR)	Unternehmen im Allgemeinen	normales Verfahren	-

Quelle: BA/titre2/ch1. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 1999.

Landwirte, deren durchschnittliche Einnahmen über zwei Jahre hinweg unter FF 500.000 (EUR 76.225) liegen, werden i.d.R. nach dem Pauschalverfahren besteuert. Gewinne aus gewerblichen Nebentätigkeiten müssen nach den übli-

chen Verfahren (tatsächlicher Gewinn, Verfahren für Kleinunternehmen³⁹) ermittelt werden. Übersteigen diese Gewinne FF 150.000 (EUR 22.868) nicht, kann das Pauschalverfahren angewandt werden. Das Finanzamt kann den Landwirten die Pauschalregelung aufkündigen, ausgenommen sind auch Landwirte die gewerbliche Aktivitäten mit Schlachtvieh betreiben (Metzger, Schlachtviehhändler), und zwar unabhängig von der Höhe der Einnahmen, die im Rahmen der eigentlichen landwirtschaftlichen Tätigkeit erzielt wurden. Die Rückkehroption von der Besteuerung nach dem tatsächlichen Gewinn zur Pauschalbesteuerung besteht lediglich für Einzellandwirte, bei denen der Durchschnitt der Einnahmen über zwei Jahre unter FF 300.000 (EUR 45.735) gesunken ist.

Einzellandwirte mit Einnahmen zwischen FF 500.000 (EUR 76.225) und FF 750.000 (EUR 114.337) können vom Pauschalverfahren zum Übergangsverfahren wechseln. Es gilt dann einmalig für maximal fünf Jahre. Nach Ablauf dieser Periode werden die Einkünfte des Landwirtes, wenn sie in den letzten beiden Jahren über FF 500.000 lagen, nach dem vereinfachten Verfahren oder dem Normalverfahren besteuert. Liegt dieser Schnitt unter FF 500.000, kommt das Pauschalverfahren zur Anwendung. Eine Option für die Besteuerung nach dem tatsächlichen Gewinn gilt unwiderruflich für 5 Jahre.

Landwirte mit durchschnittlichen Einnahmen zwischen FF 500.000 (EUR 76.225) und FF 1,8 Mio. (EUR 274.408) werden dem vereinfachten Verfahren unterworfen. Für Landwirte, deren durchschnittliche Einnahmen FF 1,8 Mio. übersteigen, gilt zwangsläufig das Normalverfahren.

Bei der Bestimmung des Verfahrens sind alle Einnahmen während des Geschäftsjahres heranzuziehen.⁴⁰ Hierzu zählen insbesondere die Verkaufserlöse des landwirtschaftlichen Betriebs, Subventionen und Prämien zur Kompensation von Verdienstauffällen, Ausgleichszahlungen im Rahmen der GAP, Versicherungsentschädigungen für Ernte und Vieh sowie die pauschale Erstattung der Vorsteuern. Die Grenzwerte hinsichtlich der Einnahmen gelten mit einigen Ausnahmen für alle Landwirte. Ein Abschlag von 30% auf die Einnahmen wird Viehzüchtern gewährt, bei denen das Verhältnis von Bruttogewinn und Einnahmen unter 20% liegt. Betroffen sind Geflügelzüchter (Bestandsmindestgrenzen: 1000 Legehennen bzw. 5000 Geflügeltiere zum Verzehr), Schweinezüchter mit hinzugekauften Ferkeln und einer Jahresproduktion über 300 Stück, Rinder-

³⁹ Die Besteuerung erfolgt auf Basis des Nettogewinns, der durch Abzug von 50% vom Umsatz ermittelt wird.

⁴⁰ BA/titre2/ch1.

züchter mit ebenfalls gekauften Tieren und einer vermarkteten Produktion von 100 Stück bei Kälbern bzw. 40 Stück bei sonstigen Rindern. Bei Rinderzüchtern sind noch weitere Bedingungen zu betrachten wie die Unterbringung in festen Ställen und der Verkauf innerhalb gewisser Fristen.

Bei *Groupements* und landwirtschaftlichen Gesellschaften, die nicht der Körperschaftssteuer unterliegen, wird das Besteuerungsverfahren ausschließlich durch den Gesamtbetrag der Einnahmen bestimmt. Liegen die Gesamteinnahmen eines *Groupement agricole d'exploitation en commun*⁴¹ (GAEC) unter FF 1,5 Mio. (EUR 228.674), wird der Höchstbetrag zu 100% herangezogen und dann mit der Anzahl der Mitglieder multipliziert. Sofern die Gesamteinnahmen FF 1,5 Mio. überschreiten, liegt die relevante Grenze bei 60% des für einen einzelnen Landwirt vorgesehenen Betrags, multipliziert mit der Mitgliederzahl. Damit ergeben sich folgende Höchstgrenzen:

Tabelle 17: Grenzen des Pauschalverfahrens und des vereinfachten Verfahrens in Frankreich

Anzahl der Mitglieder	2	3	4	ab 4 (n)
Grenze des Pauschalverfahrens				
FF	1.000.000	1.500.000	1.500.000	300.000 * n
EUR	152.449	228.674	228.674	45.735 * n
Grenze des vereinfachten Verfahrens				
FF	2.160.000	3.240.000	4.320.000	1.080.000 * n
EUR	329.290	493.935	658.580	164.645 * n

Quelle: BA/titre2/ch1. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 1999.

Nach dem 1.1.97 gegründete landwirtschaftliche Gesellschaften (mit Ausnahme der GAEC), die als Personengesellschaften besteuert werden, sind vom Pauschalverfahren ausgeschlossen. Sie werden zwangsläufig entsprechend dem Verfahren der Besteuerung nach dem tatsächlichen Gewinn besteuert, wobei sie in den ersten beiden Jahren, falls keine Option für das normale Verfahren vorliegt, dem vereinfachten Verfahren unterworfen sind.

Die Option ist unteilbar, d.h. sie ist bei Einzellandwirten für deren gesamte landwirtschaftlichen Tätigkeiten anzuwenden. Wird die Option von *Groupe-*

⁴¹ Vgl. dazu Parsche/Steinherr, 1995, S. 46.

ments oder Gesellschaften ausgesprochen, gilt sie für die Gesamtheit ihrer Teilhaber hinsichtlich der Gewinne, die diese aus ihrer Teilhabe erzielen.

Landwirte die seit mindestens zwei Jahren einem Verfahren der Besteuerung nach dem tatsächlichen Gewinn oder dem Übergangsverfahren unterliegen, haben die Möglichkeit, für die Besteuerung des Dreijahresdurchschnitts zu optieren (*Système de la moyenne triennale*). Sie gilt für das Jahr, für das sie ausgesprochen wurde und für die darauf folgenden vier Jahre. Danach wird sie stillschweigend für fünfjährige Perioden verlängert.⁴²

3.1 Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Bei der **normalen Gewinnermittlung** hat der Steuerpflichtige alle üblicherweise notwendigen Bücher zu führen. In der Regel beträgt das Geschäftsjahr 12 Monate, ohne allerdings dem Kalenderjahr entsprechen zu müssen. Maßgebend für die Besteuerung ist der Gewinn⁴³ nach Betriebsvermögensvergleich einschließlich der Veräußerung von Aktivaelementen. Mit einigen Ausnahmen wird der tatsächliche Gewinn des landwirtschaftlichen Betriebs nach den gleichen Regeln ermittelt und besteuert wie bei gewerblichen Betrieben.

Bei der Ermittlung des Gewinns sind grundsätzlich alle im Rahmen der Betriebsführung anfallenden Aufwendungen absetzbar, sofern sie dem Grunde und der Höhe nach betrieblich bedingt sind, zu einer Verringerung der Nettoaktiva führen oder dazu dienen, eine mögliche Verringerung dieser Aktivas zu verhindern.⁴⁴ Eine gesetzliche Definition der Betriebsausgaben existiert nicht, es gibt aber eine Aufzählung der wichtigsten⁴⁵:

- Löhne und Gehälter; der an mitarbeitende Ehegatten gezahlte Lohn ist unter der Bedingung, dass Sozialversicherungsbeiträge gezahlt werden, bis zu einem Höchstbetrag abzugsfähig;
- Schuldzinsen sind grundsätzlich abzugsfähig. Für Zinsen an Betriebsinhaber u. Ä. gibt es Einschränkungen, die zu beachten sind;
- Steuern und Abgaben, die vom Unternehmen getragen werden (z.B. Grundsteuer, Gewerbesteuer (*taxe professionnelle*)), sind prinzipiell absetzbar;

⁴² BA/titre4.

⁴³ BIC/titre2/ch1.

⁴⁴ BA/titre3/ch3.

⁴⁵ Vgl. Parsche/Steinherr, 1995, S. 28f.

- Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge sind voll absetzbar, Zahlungen an Zusatzversicherungen dagegen nur innerhalb bestimmter Grenzen;
- Rückstellungen sind abzugsfähig. Pensionsrückstellungen sowie Garantieverpflichtungen sind nicht abzugsfähig;
- Luxusaufwendungen (Ferienhäuser, Yachten) sind nicht abzugsfähig, es sei denn, das Unternehmen kann beweisen, dass sie strikt notwendig sind;
- Geldstrafen und Ordnungsstrafen sind nicht absetzbar;
- Spenden sind keine Betriebsausgaben; Zahlungen an gemeinnützige Einrichtungen oder Organisationen können bis zu 2,25%, an Stiftungen oder Vereine von öffentlichem Interesse bzw. an private oder öffentliche Hochschulen ohne Gewinnabsicht bis zu 3,25% des Umsatzes abgesetzt werden.

Anlagegüter, die einem nutzungs- bzw. zeitlich bedingten Werteverzehr unterliegen, sind abschreibungsfähig. Güter die nicht Eigentum des Unternehmens sind, Grund, Boden und der Firmenwert können nicht abgeschrieben werden. In besonderen Fällen sind Wertberichtigungen zulässig. Abgeschrieben wird ab dem ersten Tag der Inbetriebnahme nach Maßgabe der Kosten des Ersterwerbs des Wirtschaftsgutes, auch wenn die Wiederbeschaffungskosten höher liegen sollten. Die lineare Abschreibung ist die normale Methode, die folgende Übersicht zeigt die gängigen linearen Abschreibungssätze.

Tabelle 18: Lineare Abschreibungssätze für ausgewählte Wirtschaftsgüter in Frankreich

Wirtschaftsgut	Abschreibungssatz pro Jahr in %
Wohngebäude	1 bis 2
Arbeiterwohnungen	3 bis 4
Verwaltungs- und Handelsgebäude	2 bis 5
Industriegebäude (ohne Wert des Bodens)	5
Einbauten	5 bis 10
Möbeleinrichtungen	10
Material	10 bis 15
Werkzeuge, Büromaterial	10 bis 20
Patente	20
Transportmittel (Automobile)	20 bis 25

Quelle: Ministère des Finances, de l'Économie et de l'Industrie, BIC/titre2/ch3.

Bei neuen Wirtschaftsgütern, deren Nutzungsdauer mindestens drei Jahre beträgt, ist die degressive Abschreibung zulässig. Ausgeschlossen sind allerdings Wohn- und sonstige Gebäude mit Ausnahme von Hotels sowie Industriegebäuden, deren normale Nutzungsdauer 15 Jahre nicht übersteigt. Die degressiven Abschreibungssätze ergeben sich aus der Multiplikation der linearen Sätze entsprechend der normalen Nutzungsdauer mit vorgegebenen Koeffizienten. Bestimmte Anlagegüter - z.B. zur Energieeinsparung, Softwareprogramme - können innerhalb von 12 Monaten nach Inbetriebnahme sofort abgeschrieben werden.

Tabelle 19: Degressive Abschreibungssätze nach Nutzungsdauer in Frankreich

Nutzungsdauer (Jahre)	linearer Satz (%)	Koeffizient	Degressiver Satz (%)
3	33,33	1,5	50
4	25	1,5	37,5
5	20	2	40
6	16,66	2	33,33
6,66	15	2,5	37,5
8	12,5	2,5	31,25
10	10	2,5	25
12	8,33	2,5	20,83
15	6,66	2,5	16,66
20	5	2,5	12,5

Quelle: Ministère des Finances, de l'Économie et de l'Industrie.

Bebaute oder unbebaute Grundstücke, die dem Landwirt gehören und im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebs verwendet werden, müssen auf der Aktivseite der Bilanz eingetragen werden. Dazu gehören die Betriebsgebäude, Wohngebäude, in denen die Beschäftigten wohnen, Felder, Plantagen, permanente sowie temporäre Bodenverbesserungen. Der Landwirt kann unter bestimmten Voraussetzungen auch die Beibehaltung der Felder in seinem Privatvermögen beantragen. Die Option betrifft allerdings nur Felder und permanente Bodenverbesserungen, während Plantagen und temporäre Bodenverbesserungen als Aktiva verbucht werden müssen. Das Wohnhaus des Landwirts kann nur aktiviert werden, wenn es innerhalb der Betriebsfläche liegt oder direkt dar-

an angrenzt. Zudem darf es nicht den Charakter eines Herrenhauses haben. Pferde und Rinder, die als Zugtiere oder zur Zucht gehalten werden, können als abschreibungsfähiges Anlagevermögen betrachtet werden. Der Landwirt kann darauf verzichten und seinen gesamten Viehbestand den Vorräten zuschlagen.

Mit Ausnahme der Vorräte mit geringem Umschlag (Produktionszyklus von über einem Jahr) muss die Wertänderung der Vorräte während des Geschäftsjahres im zu besteuernenden Ergebnis enthalten sein. Die Bewertung der Vorräte erfolgt nach den Bestimmungen für gewerbliche Unternehmen, d.h. nach Herstellungskosten oder nach dem Wert am letzten Tag des Geschäftsjahres, wenn dieser darunter liegen sollte. Unter bestimmten Bedingungen können die Vorräte - getrennt nach selbst produzierten und gekauften Produkten – pauschal bewertet werden. Vorbehaltlich einiger Ausnahmen müssen Wertzuwächse (bzw. Wertminderungen), die durch die Veräußerung von Aktivas erzielt werden, nach den für gewerbliche Unternehmen geltenden Vorschriften bewertet und versteuert werden.

Im Allgemeinen müssen Prämien und Subventionen bei der Gewinnermittlung im Jahr des Zuflusses berücksichtigt werden. Allerdings gibt es gewisse Sonderregelungen. So sind z.B. staatliche Subventionen, die zum Erwerb von abschreibungsfähigen Ausrüstungsinvestitionen verwendet wurden, in jedem Steuerjahr anteilmäßig mit den Abschreibungsbeiträgen vom Wiederbeschaffungswert zu verrechnen. Bei nicht abschreibungsfähigen Gütern können sie anteilmäßig auf die nächsten (bis zu 10) Jahre verteilt dem Gewinn zugeschlagen werden.

Landwirten, die nach dem 1.1.93 mit ihrem Betrieb begonnen haben, wird fünf Jahre ein spezieller Abschlag von 50% auf den Betrag ihres ansonsten zu versteuernden Einkommens gewährt. Hierfür müssen sie mindestens eine der staatlichen Installationsbeihilfen erhalten (DJA oder MTS).⁴⁶

Landwirte, die einem der Verfahren der Besteuerung nach dem tatsächlichen Gewinn unterliegen, können jedes Jahr einen begrenzten Abzug für Investitionen vornehmen. Dieser Abzug muss innerhalb von 5 Jahren für den Erwerb oder die Produktion von abschreibungsfähigem Anlagevermögen, Produktvorräten oder Tieren mit einem Umlaufzyklus von über einem Jahr (große Rinder, Weine, Baumschule) verwendet werden.⁴⁷ Für nach dem 1.1.1997 eröffnete

⁴⁶ BA/titre4.

⁴⁷ BA/titre4.

Geschäftsjahre ist dieser Abzugsbetrag entweder auf FF 15.000 (EUR 2.287) oder auf 35% des Gewinns und höchstens FF 52 500 (EUR 8.004) beschränkt. Für den Gewinnanteil zwischen FF 150.000 (EUR 22.867) und FF 500.000 (EUR 76.225) kann außerdem ein ergänzender Abzug vorgenommen werden (10%/ 15%/ 20% für die 1997/98/99 eröffneten Geschäftsjahre). Für die *GAEC*, in denen alle Gesellschafter durch ihre persönliche Arbeit regelmäßig an den Gesamtaktivitäten des *Groupement* teilhaben und für die *EARL* (*exploitation agricole à responsabilité limitée*, d.h. landwirtschaftliche GmbH), die nicht für die Besteuerung nach der Körperschaftssteuer optiert haben, werden die Grenzen für die Abzüge mit der Anzahl (maximaler Faktor 3) der Gesellschafter multipliziert.

Auch beim **vereinfachten Verfahren** muss der Steuerpflichtige eine regelmäßige Buchführung vorweisen, allerdings ist die Steuererklärung weniger umfangreich und detailliert. Vorbehaltlich folgender Besonderheiten finden die Vorschriften des normalen Verfahrens Anwendung⁴⁸:

- Tiere (auch Zug- und Zuchttiere) sind als Vorräte zu verbuchen;
- Gekaufte Rohstoffe müssen zu ihren Gestehungskosten bewertet werden. Andere Produkte und Tiere müssen mit dem entsprechenden Tagespreis am Inventartag bewertet werden, wobei ein Abschlag von 20% gewährt wird (bei Rindern und Weinbauerzeugnissen 30%);
- Es dürfen keine Rückstellungen gebildet werden.

Seit 1998 können Landwirte, die nach dem tatsächlichen Gewinn oder dem Übergangsverfahren besteuert werden, ihre Einkünfte aus gewerblichen Nebentätigkeiten dem landwirtschaftlichen Gewinn hinzuschlagen. Voraussetzung ist, dass im vorherigen Geschäftsjahr diese Nebeneinkünfte weder mehr als 30% der landwirtschaftlichen Einkünfte, noch FF 200.000 (EUR 30.490) überstiegen.⁴⁹

Mitglieder einer landwirtschaftlichen Buchführungsstelle (*Centre de gestion agréé*) können u.U. vom zu versteuernden Gewinn einen Abschlag von 20% vornehmen.

⁴⁸ Vgl. Parsche/Steinherr, 1995, S. 64.

⁴⁹ Mesures fiscales nouvelles, MFN/S.12.

3.2 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen/Pauschalwerten

Beim Pauschalverfahren⁵⁰ unterliegen die Unternehmer erheblich eingeschränkten Aufzeichnungspflichten. Sie legen jährlich eine Erklärung vor, welche Angaben über Käufe, Verkäufe, Vorräte, Familienverhältnisse, Beschäftigte und im Unternehmen genutzte Fahrzeuge enthält. Auf der Basis dieser Angaben wird von der Finanzverwaltung der Gewinn, den das Unternehmen normalerweise erzielen würde, für eine Periode von zwei Jahren festgelegt, wobei die pauschalen Gewinnbeträge in beiden Jahren unterschiedlich ausfallen können.

Die Ermittlung der landwirtschaftlichen Pauschalgewinne erfolgt in zwei Phasen. In der ersten Phase setzen die zuständigen Kommissionen (Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, Commission centrale des impôts directs) durchschnittliche Gewinnsätze z.B. pro Hektar für jede Betriebsart bzw. -kategorie im Département bzw. seiner landwirtschaftlichen Regionen fest.⁵¹ Beim Gemüse-, Obst-, Blumen- und Weinbau, bei Baumschulen, Geflügel-, Rinder-, Schaf-, Austern- und der Bienenzucht dienen die erzeugten Mengen bzw. die Anzahl der Produktionseinheiten (Weinhektoliter, Bienenstöcke etc.) als Grundlage. Im Rahmen ihrer Schätzungen gehen die Kommissionen von Pachtbetrieben aus. Die Werte aus benachbarten Regionen und Départements werden stets miteinander verglichen und koordiniert. Die Gewinnsätze werden im Amtsblatt (Journal officiel) veröffentlicht. In der zweiten Phase wird die Klassifikation der landwirtschaftlichen Betriebe in bestimmte Gewinnkategorien vorgenommen.⁵² Produktivitätsunterschiede finden insofern Berücksichtigung, als zwischen den Betriebskategorien mit unterschiedlichen Pauschalgewinnsätzen differenziert wird.

Bei Pächterbetrieben (exploitant fermier) wird der Gewinn durch Multiplikation des durchschnittlichen Gewinns pro Hektar bzw. Einheit und der Betriebsfläche bzw. Anzahl der Einheiten ermittelt. Der Pauschalgewinn von Eigentümerbetrieben (propriétaire exploitant) setzt sich aus dem Pächtergewinn und aus dem Katasterreinertrag der gesamten Flächen des landwirtschaftlichen Betriebes zusammen (als sog. rente du sol). Der Katasterreinertrag des durch den landwirtschaftlichen Eigentümer selbst bewohnten Hauses wird nicht berücksichtigt. Bei der Ermittlung des Katasterreinertrages (vgl. auch Kapitel C 1.) wird ein ähnliches Verfahren herangezogen wie bei der Berechnung der pauschalen

⁵⁰ BA/titre3/ch1.

⁵¹ Vgl. Parsche/Steinherr, 1995, S. 47f.

⁵² Vgl. Parsche/Steinherr, 1995, S.50f.

Gewinnsätze. Als Katasterreinertrag wird der um 20% reduzierte Pachtwert, wodurch etwaigen Verpachtungsausfällen und nicht mit der Vermietung verbundenen Risiken Rechnung getragen werden soll, angenommen.⁵³

Der Pauschalgewinn ist ein durchschnittlicher Nettogewinn, der alle Ausgaben und Einnahmen des Landwirts bereits berücksichtigt. Der Gewinn darf lediglich dann reduziert werden, wenn gravierende natürliche Ereignisse (Überschwemmungen, Dürreperioden, Viehseuchen etc.) zu Ernteausfall oder Viehsterben geführt haben. Diese Verlustanrechnung darf nicht zu einem globalen Verlust führen. In Bezug auf Prämien (z.B. zur Aufgabe der Milchproduktion) oder Rückvergütungen, die der Pauschallandwirt erhält, wird davon ausgegangen, dass sie im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung miterfasst sind.

Einnahmen der forstwirtschaftlichen Betriebe⁵⁴ bestehen zum einen aus den Einnahmen aus dem Verkauf geschlagenen Holzes und zum anderen aus den Einnahmen aus dem Verkauf von Produkten aus "industriellen Wäldern" wie z.B. Rinden und Harze. Die Einkünfte aus dem Verkauf geschlagenen Holzes werden pauschal ermittelt. Bemessungsgrundlage hierfür ist der Katasterreinertrag. Die Bemessungsgrundlage für den Verkauf von Rinden, Harzen etc. werden nach ähnlichen Verfahren bzw. Kriterien wie bei Spezialkulturen festgelegt. Ein besonderes Verfahren zur Gewinnermittlung ist bei mit Wäldern bepflanzten, wiederbepflanzten oder besäten Grundstücken vorgesehen, die dem 30-jährigen Steuererlass bei der Grundsteuer unterliegen. Der Gewinn entspricht dem geringeren Wert von Katasterreinertrag vor den Bepflanzungsarbeiten und der Hälfte des Katasterreinertrages nach Ausführung der Arbeiten. Dieses Verfahren gilt ab Beginn der Bepflanzungsarbeiten für eine Periode von 10 (Papierwälder), 20 (Nadelwälder) oder 30 (Laub- und andere Wälder) Jahren.

3.3 Gewinnermittlung durch Überschussrechnung

Beim Übergangsverfahren⁵⁵ kommen grundsätzlich die gleichen Vorschriften zur Anwendung wie bei gewerblichen Einkünften, allerdings sind einige Besonderheiten zu beachten:

⁵³ Die Angaben bzgl. der Ermittlung des Katasterreinertrages können bei Parsche/Steinherr, 1995, S. 53 ff. nachgelesen werden.

⁵⁴ BA/titre6.

⁵⁵ BA/titre3/ch2, vgl. Parsche/Steinherr, 1995, S. 55f.

- Es werden nur die während des Steuerjahres zugeflossenen Einnahmen und die ausgezahlten Ausgaben, nicht die erworbenen Forderungen und die eingegangenen Verpflichtungen berücksichtigt. Die Steuerperiode entspricht zwangsläufig dem Kalenderjahr;
- Der Viehbestand ist nicht zu aktivieren. Die Kosten für den Erwerb, die Produktion und den Unterhalt der Tiere sind im Jahr der Zahlung von den jeweiligen Betriebsergebnissen abzugsfähig;
- Vorräte dürfen nicht bewertet und verbucht werden;
- Die Landwirte dürfen keine Rückstellungen bilden.

3.4 Gewinnermittlung durch Schätzung

Trifft nicht zu.

3.5 Besonderheiten bei Veräußerungserlösen

Ob Veräußerungsgewinne⁵⁶ steuerpflichtig sind, hängt vom Gesamteinkommen des Landwirts in den zwei vorhergehenden Jahren ab. Liegt der Durchschnitt unter FF 1 Mio. (EUR 152.449), sind Veräußerungsgewinne von der Besteuerung des Wertzuwachses ausgenommen. Außerdem wird vorausgesetzt, dass die landwirtschaftliche Tätigkeit mindestens fünf Jahre lang ausgeübt wurde und das veräußerte Grundstück kein Bauland ist.

Ist eine dieser beiden Bedingungen nicht erfüllt, kommt das Verfahren der privaten Veräußerungsgewinne unter Berücksichtigung bestimmter Sonderregelungen zur Anwendung.

Wertzuwächse sind steuerfrei, wenn der Veräußerungspreis pro Quadratmeter bestimmte Werte nicht übersteigt⁵⁷:

- FF 26 (EUR 4) für Weinberge der *Appellation Controlée* und Blumenkulturen;
- FF 9 (EUR 1,4) für Obst- und Gemüsekulturen, Anbau von Tischweinträuben sowie für Baumschulen;

⁵⁶ Plus-Values, PV/intro.

⁵⁷ PV/titre1/ch1.

- FF 7 (EUR 1,1) für Weinberge (vins délimités de qualité supérieure);
- FF 5 (EUR 0,8) für alle anderen Weinberge ohne *Appellation Controlée*
- FF 4 (EUR 0,6) für andere landwirtschaftliche Böden.

Diese Grenzen gelten ohne den Wert der auf den Grundstücken wachsenden Plantagen. Die Wertzuwächse Letzterer sind mit Ausnahme von Waldbeständen steuerpflichtig.

Gebäudeveräußerungen, deren Gesamtbetrag im Jahr FF 30.000 (EUR 4.573) nicht übersteigt, werden nicht berücksichtigt. Ist der Betrag höher, sind die Veräußerungen ganz zu versteuern.

Falls der Gesamtwert des Immobilienvermögens des Verkäufers und seiner Familie geringer ist als FF 400.000 (EUR 60.980) zuzüglich FF 100.000 (EUR 15.245) pro/ab dem dritten Kind, ist der Veräußerungsgewinn steuerfrei.⁵⁸ Gewinne aus der Veräußerung der Hauptwohnung (mindestens fünf Jahre) des Steuerpflichtigen bleiben von einer Besteuerung ausgenommen.

Bei Immobilien versteht man unter kurzfristigen Wertzuwächsen solche, die innerhalb von zwei Jahren nach dem Erwerb realisiert werden. Übersteigen die kurzfristigen Gewinne die kurzfristigen Verluste, wird der Überschuss zum normalen Steuersatz besteuert. Allerdings besteht die Möglichkeit, sie in gleich hohen Anteilen auf drei Jahre zu verteilen.⁵⁹ Langfristige Wertzuwächse fallen ab zwei Jahre nach dem Erwerb des Vermögensgegenstandes an und werden zum reduzierten Steuersatz von 16% besteuert.

4. Einkommensermittlung und -besteuerung

4.1 Verlustausgleich, -rücktrag und -vortrag

Der Ausgleich von Verlusten zwischen Einkunftsarten ist in unterschiedlichem Maße möglich.⁶⁰ Um bestimmte Steuersparmodelle einzuschränken, wurde ab 1996 die Ausgleichsfähigkeit eingeschränkt.

Verluste aus landwirtschaftlichen Betrieben sind nicht ausgleichsfähig, wenn die gesamten Nettoeinkünfte aus anderen Quellen FF 200.000 (EUR 30.490) über-

⁵⁸ PV/titre1/ch1.
⁵⁹ BIC/titre2/ch5.
⁶⁰ IR/titre1/ch2.

steigen. Wird diese Grenze überschritten, ist ein Vortrag bis zu fünf Jahren auf Gewinne der gleichen Art möglich. Wenn die nichtlandwirtschaftlichen Nettoeinkommen hingegen unter FF 200.000 liegen, können Verluste aus landwirtschaftlicher Tätigkeit vom globalen Einkommen des laufenden Jahres abgezogen werden.⁶¹

Die Verrechnung gewerblicher Verluste mit anderen Einkünften ist nur noch möglich, wenn der Steuerpflichtige "persönlich, ständig und direkt" an der Ausübung der gewerblichen Tätigkeit teilnimmt. Ist dies nicht der Fall, können die Verluste nur mit Einkünften derselben Art bzw. in den nächsten fünf Jahren verrechnet werden. Verluste aus Grundvermögen können grundsätzlich nur mit Einkünften aus Grundvermögen und bis zu fünf Jahre verrechnet werden. Verluste aus Grundstücksveräußerungen sind weder mit anderen Veräußerungsgewinnen noch mit anderen Einkünften ausgleichsfähig.

4.2 Persönliche Abzugsbeträge⁶²

Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens sind vom Gesamtbetrag der Einkünfte folgende Sonderausgaben abzuziehen:

- Sozialversicherungsbeiträge;
- Unterhaltszahlungen oder Unterstützungszahlungen an bedürftige Angehörige;
- Unterhaltszahlungen an volljährige Kinder bis zu jährlich FF 20.480 (EUR 3.122) pro Kind. Für Steuerpflichtige, die ihre volljährigen allein stehenden erziehenden Kinder unterstützen, sind FF 40.960 (EUR 6.244) absetzbar.

Vom Steuerbetrag sind u.a. abziehbar⁶³:

- 50% der Spenden an gemeinnützige Stiftungen und Organisationen, begrenzt auf 6% des steuerlichen Einkommens;
- 50% der Kosten für Haushaltshilfen bis zu FF 45.000 (EUR 6.860). Gehört ein Schwerbehinderter zum Haushalt, so beträgt die Kostenobergrenze FF 90.000 (EUR 13.720);
- 30% der Gewerkschaftsbeiträge bis zu 1% des Bruttolohns;

⁶¹ BA/titre4.

⁶² IR/titre2/ch3.

⁶³ IR/titre3/ch3.

- 25% der Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Finanzierung der Hauptwohnung für die ersten 5 Jahre bis zu FF 20.000 (EUR 3.049) für einen Alleinstehenden bzw. FF 40.000 (EUR 6.098) für ein Ehepaar, zuzüglich FF 2.000 (EUR 305) für das erste, FF 2.500 (EUR 381) für das zweite und FF 3.000 (EUR 457) ab dem dritten Kind. Dieser Steuerabschlag ist für Darlehen, die nach dem 1.1.1997 aufgenommen worden sind, abgeschafft.
- 20% der Kosten für Großreparaturen in der Hauptwohnung. Diese Kosten dürfen FF 20.000 (EUR 3.049) für einen Alleinstehenden bzw. FF 40.000 (EUR 6.098) für ein Ehepaar zuzüglich der Kinderzuschläge (siehe oben) nicht überschreiten.
- 25% der Prämien für Lebensversicherungen mit einer Mindestlaufzeit von sechs Jahren bis zu FF 4.000 (EUR 610) zuzüglich FF 1.000 (EUR 152) für jedes Kind.
- 25% bei Versicherungsprämien aus Renten im Erlebensfall (rente-survie) und Invaliditätsversicherungen (contrat-handicap) bis zu insgesamt FF 7.000 (EUR 1.067) zuzüglich FF 1.500 (EUR 229) pro Kind.
- 10% bzw. 15% der Kosten (bis zu FF 300.000/EUR 45.735 bzw. FF 400.000/EUR 60.980) für zwischen 1990 und 1997 hergestellte oder angeschaffte Mietwohnungen, die für mindestens 6 Jahre vermietet werden. 15% der Kosten bis zu FF 250.000 (EUR 38.112) für eine zwischen 1999 und 2002 zwecks Vermietung angeschaffte Wohnung, die Teil einer touristischen Wohnanlage in einer wieder belebten ländlichen Zone ist. Bei Ehepaaren gelten die doppelten Höchstbeträge.

4.3 Steuerliche Berücksichtigung der Familienstruktur⁶⁴

Die Haushaltsbesteuerung (imposition par foyer) mit Familiensplitting kann nur in bestimmten Sonderfällen durch eine getrennte Veranlagung der Ehegatten bzw. der Kinder ersetzt werden.

Für Ehepaare gilt, sofern sie nicht getrennt leben, ein Splittingfaktor von 2. Für jedes unterhaltsberechtigten Kind steigt der Faktor um jeweils 0,5 für die ersten beiden Kinder und um 1 für jedes weitere Kind. Ledige Kinder unter 18 Jahren gelten stets als unterhaltsberechtigten. Sie können, falls sie ein Einkommen aus eigener Arbeit oder aus einem vom Steuerpflichtigen unabhängigen Vermögen

⁶⁴ IR/titre1;titre3/ch1.

erzielen, auf Antrag des Steuerpflichtigen getrennt veranlagt werden. Ledige Kinder über 18 Jahren können u.U. in die Haushaltsbesteuerung einbezogen werden. Verheiratete Kinder sind grundsätzlich getrennt zu veranlagern, eine Veranlagung mit den Eltern ist in bestimmten Fällen möglich. Sie berechtigt jedoch nicht zu einer Erhöhung des Splittingfaktors, sondern zu einem Steuerfreibetrag von FF 20.480 (EUR 3.122) pro Person. Für Ledige, Geschiedene und Verwitwete mit Kindern beträgt der Splittingfaktor 1,5, zuzüglich 0,5 bzw. 1 für jedes Kind. Für erwerbsunfähige Kinder erhöht sich der Splittingfaktor um weitere 0,5.

Die Auswirkungen des Familiensplittings sind teilweise begrenzt.⁶⁵ Bei Alleinstehenden, Geschiedenen oder Verwitweten und bei Verheirateten beträgt die Steuerermäßigung für jeden zusätzlichen Anstieg des Faktors um 0,5 höchstens FF 11.060 (EUR 1.686). Für Alleinstehende, Geschiedene oder Getrenntlebende darf die maximale Steuerersparnis, die der volle Anteil des ersten zu unterhaltenden Kindes verschafft, FF 20.370 (EUR 3.105) nicht übersteigen.

Tabelle 20: Splittingfaktoren in Frankreich

Familienstand	Anzahl der unterhaltenen Personen				
	0	1	2	3	4
verheiratet	2	2,5	3	4	5
verwitwet	1	1,5	2	3	4
ledig	1	1,5	2	3	4

Quelle: Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 2000.

Ältere und arbeitsunfähige Personen genießen unter Voraussetzung bestimmter Einkommensgrenzen jährlich anzupassende Freibeträge. Für über 65-jährige und arbeitsunfähige Steuerpflichtige beträgt der Freibetrag FF 10.100 (EUR 1.540) bei einem Einkommen bis zu FF 62.300 (EUR 9.498) und FF 5.050 (EUR 770) bei einem Einkommen zwischen FF 62.300 (EUR 9.498) und FF 100.600 (EUR 15.336). Bei Haushalten, in denen jeder der beiden Ehegatten diese Bedingungen erfüllt, verdoppeln sich die Freibeträge.⁶⁶

⁶⁵ IR/titre3/ch2.

⁶⁶ IR/titre2/ch3.

Steuerpflichtige mit einem steuerpflichtigen Einkommen unter FF 46.100 (EUR 7.028) sind steuerbefreit, für Steuerpflichtige über 65 Jahren erhöht sich diese Grenze auf FF 50.300 (EUR 7.668).⁶⁷

Vom Steuerbetrag sind u.a. abziehbar:

- 25% der für die außerhäusliche Aufsicht von Kindern unter 7 Jahren entstandenen Aufwendungen (FF 15.000/EUR 2.287 pro Kind) bei berufstätigen Alleinerziehenden bzw. bei Berufstätigkeit beider Eltern;
- 25% der Kosten (bis zu FF 15.000/EUR 2.287) für einen über 70-jährigen Ehegatten bei Unterbringung im Heim bzw. bei medizinischer Kur;
- Ausbildungskosten FF 400 (EUR 61), FF 1.000 (EUR 152) oder FF 1.200 (EUR 183) pro Kind je nach Ausbildungsstufe.

4.4 Steuertarif

Der Tarif ist ein progressiver Teilmengenstaffeltarif, der regelmäßig der Steigerung der Lebenshaltungskosten angepasst wird. Für das Jahr 2000 (Besteuerung der Einkommen von 1999) wurden sie im Vergleich zu 1999 um 0,8% angehoben. Der folgende Tarif gilt für einen Alleinstehenden. Für Ehegatten, Familien usw. sind zuerst die entsprechenden Teilmengen zu berechnen.

Tabelle 21: Einkommensteuertarif in Frankreich für das Steuerjahr 2000

Einkommensteilmengen				Steuersatz
FF		EUR		
	bis 26 230		3 999 bis	0
über 26 230	bis 51 600	über 3 999	7 866 bis	10,5%
über 51 600	bis 90 820	über 7 866	13 845 bis	24%
über 90 820	bis 147 050	über 13 845	22 418 bis	33%
über 147 050	bis 239 270	über 22 419	36 476 bis	45%
über 239 270	bis 295 070	über 36 476	44 983 bis	48%
über 295 070		über 44 983		54%

Quelle: Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 2000.

⁶⁷ IR/titre1.

Steuerpflichtige mit Kleinsteinkommen erhalten einen Abschlag von der Steuer, wenn diese unter FF 3.330 (EUR 508) liegt. Der Abschlag errechnet sich als Differenz zwischen der tariflichen Steuer und den FF 3.330.⁶⁸

C Grundsteuer

Grundeigentümer unterliegen im Allgemeinen der Grundsteuer⁶⁹ auf bebaute und unbebaute Grundstücke, die tatsächlich im Kataster erfasst sind. Steuer-schuldner ist normalerweise derjenige, der das Grundstück als Eigentümer zu Beginn des Jahres hält. Sofern das Grundstück allerdings mit einem Nießbrauch belastet ist, hat der Nießbraucher die Grundsteuer zu entrichten. Das Aufkommen fließt den Gemeinden, Départements und Regionen zu.

1. Bemessungsgrundlage

Die Grundsteuer auf bebaute Grundstücke (taxe foncière sur les propriétés bâties⁷⁰) wird auf Gebäude einschließlich Grund und Boden erhoben. Weiterhin unterliegen ihr Grundstücke, die gewerblichen Zwecken dienen (z.B. Lager). Gebäude, die permanent und ausschließlich dem landwirtschaftlichen Betrieb dienen, wie Scheunen, Pferdeställe oder Keller, sind von dieser Steuer befreit.

Bemessungsgrundlage ist der katastermäßige Reinertrag (revenu cadastral), der aus dem Katastermietwert (valeur locative cadastrale) über einen Abschlag von 50% für Werbungskosten, Abschreibungen, Versicherungsprämien u. Ä.. ermittelt wird. Die Katastermietwerte sollten alle drei bzw. sechs Jahre im Rahmen einer allgemeinen Revision unter Berücksichtigung einer mittleren Miete neu ermittelt werden, darüber hinaus werden jährlich pauschale Erhöhungen entsprechend der Mietpreisentwicklung vorgenommen (siehe unten).

Die Grundsteuer auf unbebaute Grundstücke (taxe foncière sur les propriétés non bâties) wird auf unbebaute Grundstücke aller Art erhoben. Steuerpflichtig sind insbesondere auch Grundstücke, auf denen landwirtschaftliche Gewächshäuser stehen, Steinbrüche sowie Salzteiche. Befreit sind Grundstücke, die der Grundsteuer auf bebaute Grundstücke unterliegen, der Grundbesitz der öffentlichen Hand sowie unbebaute landwirtschaftliche Grundstücke auf Korsika. Für

⁶⁸ IR/titre3/ch2.

⁶⁹ Impôts directs locaux, IDL/titre1/ch1.

⁷⁰ IDL/titre3/ch1.

30 Jahre befreit sind besäte, bepflanzte oder aufgeforstete Waldgrundstücke. Neue Nussbaumplantagen sind für maximal 8 Jahre befreit. Bemessungsgrundlage ist der katastermäßige Reinertrag, d.h. 80% des Katastermietwerts.

Der Katastermietwert sollte der jährlichen Reinmiete entsprechen, die die Immobilie theoretisch einbringen könnte. Es handelt sich umso mehr um einen theoretischen Wert, als die Basiswerte auf das Jahr 1961 (für unbebaute Grundstücke; 1970 für bebaute Grundstücke) zurückgehen. 1980 wurden in der einzigen „3-jährigen“ Aktualisierung departmentspezifische Koeffizienten zwischen 1,4 und 2,5 zur Korrektur der allgemeinen Mietpreisentwicklung seit 1961 (bzw. 1970) angewandt. Zudem werden die Katastermietwerte jedes Jahr landesweit einheitlich um einen Pauschalkoeffizienten erhöht (révalorisation), im Jahr 2000 um 1%. Der Koeffizient für unbebaute Grundstücke orientiert sich am Pachtindikator für die Weizenerzeugung und führt zu einer kumulierten Aufwertung gegenüber 1980 auf 171%, gegenüber 1961 auf ca. 370%.⁷¹ Auf Antrag der Verwaltung bzw. des Steuerpflichtigen werden jährlich bauliche Veränderungen an Gebäuden sowie veränderte Umweltbedingungen (Verkehrsanschluss etc.) durch Neuklassifizierung berücksichtigt, wenn sie eine Veränderung des Katastermietwertes von mindestens 10% hervorrufen.

Zur Ermittlung eines neuen Katastermietwertes wird, so weit vorhanden, für jede der 13 Bodenkategorien der mittlere Katastermietwert in der Gemeinde herangezogen. Liegt kein Wert vor, wird ersatzweise ein vergleichbaren Kategorien entsprechender Wert herangezogen; bei Wäldern, Weinbergen und Obstgärten wird direkt geschätzt, bei Baugrundstücken wird der Verkaufswert angesetzt.

2. Steuertarif

Auf den Reinertrag wird der kommunale Hebesatz angelegt. Dieser Hebesatz wird jedes Jahr neu bestimmt. Er darf das Zweieinhalbfache des Durchschnitts im Département bzw. des landesweiten Durchschnitts nicht überschreiten. 1999 lag der durchschnittliche Satz der Départements bei 19,53%, der Regionen bei 4,58% und der Kommunen bei 40,73%, womit sich eine Belastung von ca. 65% ergibt.⁷² Die Landwirtschaftskammern können Zuschläge erheben.

⁷¹ Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Impôts Locaux 2000, S. 32ff.

⁷² Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Impôts Locaux 2000, S. 17.

Wird ein unbebautes Grundstück aufgrund eines außergewöhnlichen Ereignisses zerstört, kann eine Ermäßigung der Grundsteuer beantragt werden. Führen außergewöhnliche Ereignisse wie Überschwemmungen, Brände oder Frosteinbrüche zu einem Ernteausfall, kommt es - entsprechend dem tatsächlich erlittenen Verlust - zu einer proportionalen Ermäßigung. Auch bei Seuchen kann der Landwirt eine seinem Verlust an Viehbestand entsprechende Ermäßigung beantragen. Wiesen, Weideland und Heideflächen sind seit 1993 für den regionalen Teil der Steuer und seit 1996 für den departementalen Teil der Steuer befreit. Seit 1996 gibt es für Beihilfe beziehende junge Landwirte auf 5 Jahre einen Abschlag von 50% auf die Grundsteuer auf unbebaute Grundstücke (1999: FF 52 Mio.; EUR 7.9 Mio.).

1999 wurden bei einer Anzahl von rund 14,2 Mio. Steuerobjekten Grundsteuern auf unbebaute Grundstücke in Höhe von FF 7,6 Mrd. (EUR 1,2 Mrd.) entrichtet.⁷³

Die **Wohnsteuer** (taxe d'habitation) wird von der Gemeinde grundsätzlich auf alle möblierten Räumlichkeiten erhoben, die Wohnzwecken dienen. Erfasst werden auch Zweitwohnungen und Nebenbauten (Bewirtschaftungsräume, Garagen, Wintergärten) und gewerblich genutzte Räumlichkeiten, die Teil des privaten Wohnhauses sind. Gebäude die landwirtschaftlichen Betrieben dienen, sind von der Wohnsteuer befreit. Die Steuerbemessungsgrundlage - der Katastermietwert (valeur locative cadastrale) - für die Hauptwohnung wird um 10% für jede der ersten beiden zu unterhaltenden Personen und 15% für jede weitere ermäßigt. Zudem existieren Ermäßigungen für sozial schwache Personen.

⁷³ Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Impôts Locaux 2000, S. 17.

3 Besteuerung der Landwirtschaft in *Italien*

A Rechtsgrundlagen, Literatur

Die Einkommensteuer (Imposta sul reddito delle persone fisiche - IRPEF) ist seit dem 1. Januar 1988, einschließlich späterer Änderungen, im Einheitstext der Steuern auf das Einkommen (Testo unico delle imposte sui redditi/TUIR, verabschiedet durch das Dekret des Präsidenten der Republik Nr. 917 vom 22. Dezember 1986) geregelt.

Literatur Einheitstext der Steuern auf das Einkommen - Testo unico delle imposte sui redditi, Zweisprachige Ausgabe, Stand 1. Juli 1991, Bozen 1992.

Hilpold, Peter, Steinmair, Walter und Zandanel, Paul, Grundriss des italienischen Steuerrechts, Wien/Bozen/München, 1997.

Lobis, Eduard, Italien, Lieferung 2000, in: Mennel, Annemarie und Förster, Jutta: Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan.

Tosoni, Gian Paolo, Agricoltura e fisco, terza edizione, Milano, 1999.

B Einkommensteuer

1. Einkommensteuerpflicht

Gegenstand der Steuer auf das Einkommen der natürlichen Personen sind die in Geld- oder Sachwerten bestehenden Einkünfte, ungeachtet ihrer Herkunft und unabhängig davon, ob sie regelmäßig oder nur gelegentlich anfallen. Natürliche Personen, die in *Italien* ansässig sind, d.h. dort den Mittelpunkt ihrer Geschäfte und Interessen haben oder sich länger als sechs Monate im Jahr aufhalten, sind unbeschränkt steuerpflichtig. Nichtansässige unterliegen nur mit ihren in *Italien* erwirtschafteten Einkünften der Steuer.

Es werden sechs Einkunftsarten unterschieden (abschließende Aufzählung):

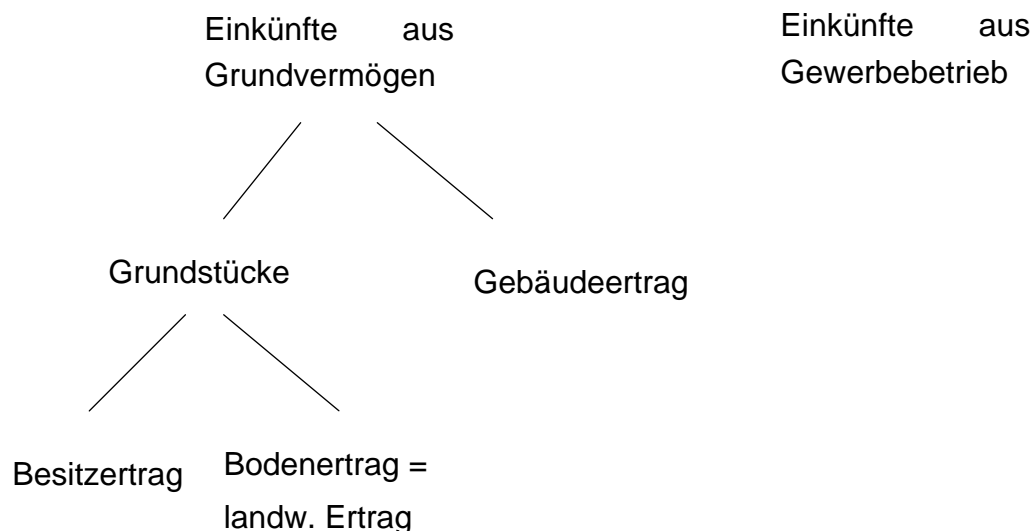
- Einkünfte aus Grundvermögen (landwirtschaftliche Besitz- und Bodenerträge sowie Einkünfte aus Gebäuden);
- Einkünfte aus Kapitalvermögen;
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit;
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit;
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb;
- Sonstige Einkünfte.

Die Einkünfte werden jeweils nach eigenen Regeln ermittelt. In ihrer Summe bilden sie das Gesamteinkommen und damit die Besteuerungsgrundlage. Bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen und Nutzungsrechten erfolgt die Besteuerung jedoch durch definitive Quellenabzüge, so dass sie nicht in das Gesamteinkommen einfließen. Zahlungen, die als Ersatz von Einkünften bezogen werden, z.B. Versicherungsleistungen, stellen Einkünfte der gleichen Kategorie dar wie die ersetzten Einkünfte.

Der Steuertarif wird im Prinzip jährlich aktualisiert, so sind regelmäßig bis Mai Änderungen zu erwarten. Allerdings kann in einzelnen Jahren davon abgesehen werden.

2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Einkünfte aus landwirtschaftlicher Tätigkeit zählen zu den Einkünften aus Grundvermögen. Diese umfassen Erträge aus dem Besitz und der Bewirtschaftung von Grundstücken und Gebäuden. Bei den Grundstücken wird wiederum zwischen Besitzertrag und Bodenertrag unterschieden.



Zu den Einkünften aus Grundvermögen zählen nur diejenigen Einkünfte, die mit einem zugeteilten Ertrag in den Grundsteuerverzeichnis oder in den urbanen Baukataster einzutragen sind (Art. 22). Erträge aus Grundvermögen, das im Kataster nicht mit einem zugeteilten Ertrag erfasst oder erfassbar ist (z. B. Bergwerke, Steinbrüche und Torfstiche, Salinen, Seen, Teiche und andere Binnengewässer), zählen zu den sonstigen Einkünften. Die Grundstücke werden nach Katasterparzellen erfasst, welche je ein in einer Gemeinde gelegenes und genau abgegrenztes Grundstück einheitlicher Güte oder Bestimmung beinhalten.

Die Besteuerung der Einkünfte aus Grundvermögen unterscheidet sich wesentlich von der Besteuerung der anderen Einkunftsarten, weil sie nicht anhand des tatsächlichen Ertrags, sondern nach **Katastererträgen** ermittelt werden. Diese stellen durchschnittliche Schätzwerte der Grundstücks- bzw. Gebäudeerträge bei gewöhnlichem Arbeits- und Kapitaleinsatz dar. Bei den so ermittelten Bemessungsgrundlagen handelt es sich um Nettogrößen, d.h. Kosten können nicht abgezogen werden. Die Besteuerung des Grundvermögens auf der Grundlage der i.d.R. viel zu niedrigen Katasterwerte führt zu einer Bevorzugung dieser Einkünfte. Daher ist die Abgrenzung äußerst problematisch.

In Art. 23 werden die Einkünfte aus Grundvermögen grundsätzlich derjenigen Person zugerechnet, die über die Immobilien aufgrund des Eigentumsrechtes, der Erbpacht, des Fruchtgenusses oder eines anderen dinglichen Rechtes verfügt. Im Falle eines Gebrauchsrechtes wird dem Inhaber der landwirtschaftliche Ertrag zugerechnet. Steht das Eigentumsrecht oder ein anderes dingliches Recht mehreren Personen gleichzeitig zu, erfolgt die Zuordnung anteilmäßig.

Abgrenzung von Besitzerträgen, Bodenerträgen und Gebäudeerträgen

Art. 24 definiert den **Besitzertrag** (*reddito dominicale*)⁷⁴ als denjenigen Anteil am ordentlichen Durchschnittsertrag, der durch die landwirtschaftliche Nutzung aus dem Boden gewonnen werden kann. Er ist dem für die landwirtschaftliche Produktion geeigneten Grundbesitz zuzurechnen.

Die Besteuerung des Besitzertrages zielt also auf die Erfassung der Leistungsfähigkeit des Grundes ab, welche sich aus der natürlichen Fruchtbarkeit und dem investierten Kapital ergibt. Dabei handelt es sich immer um einen durchschnittlichen pauschalen Ertrag, der tatsächliche Bezug dieses Ertrags ist, au-

⁷⁴ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 81 f.

ßer in den eigens geregelten Fällen (Art. 28; z.B. Ernteausschlag wegen Naturereignissen), ohne Bedeutung.

Die objektive Voraussetzung fehlt bei landwirtschaftlich von Natur aus nicht nutzbarem Grund (z.B. Felsgebirge) oder aufgrund einer ausdrücklichen Bestimmung bei Grundstücken, die für nichtlandwirtschaftliche Zwecke verpachtet werden. Deren Erträge (der Pachtzins) zählen zu den sonstigen Einkünften (Art. 81). Auch Grundstücke, die Zubehör von urbanen Gebäuden bilden, bringen keinen Grundbesitzerertrag.

Bei den sog. **Bodenerträgen** (landwirtschaftlicher Ertrag, *reddito agrario*)⁷⁵ handelt es sich um den Teil des Durchschnittsertrages des landwirtschaftlichen Betriebes, der dem Einsatz von Betriebskapital oder den für die Produktion benötigten Arbeiten durch den Grundbesitzer oder Pächter zurechenbar ist. Wird das Grundstück für die landwirtschaftliche Nutzung verpachtet, so wird der landwirtschaftliche Ertrag mit dem In-Kraft-Treten des Pachtvertrages dem Pächter zugerechnet (Art. 30). Wird das landwirtschaftliche Unternehmen in Form einer Gesellschaft geführt (dazu zählen der stillschweigend geführte Familienbetrieb sowie in Fällen, in denen keine faktische Gesellschaft vorliegt, die Halbpacht, die Teilpacht und die Viehpacht), wird der landwirtschaftliche Ertrag den Beteiligten ihren Anteilen entsprechend zugerechnet.

Bei sog. **Gebäudeerträgen** (*reddito dei fabbricati*)⁷⁶ handelt es sich um ordentliche Durchschnittserträge, die sich aus dem Besitz in Form von Eigentum, Nutznießung u. Ä. an urbanen Gebäuden oder Gebäudeteilen ergeben (Art. 33). Die Katastergesetzgebung stellt für die Ermittlung der Erträge auf die selbständige Ertragsfähigkeit ab, wobei die objektive Möglichkeit der Erzielung eines Ertrages ausreicht. Auch wenn kein Ertrag erzielt wurde, wird der Gebäudeertrag zugerechnet.

Dienen **landwirtschaftliche Gebäude** dem Besitzer oder Pächter der landwirtschaftlichen Grundstücke als Wohnung oder zur Unterbringung des Personals, so sind sie nicht selbständig ertragsfähig und erbringen keinen Gebäudeertrag. Das gilt auch, wenn die Gebäude für die Unterbringung von Tieren (bei Viehhaltungsbetrieben), für die Lagerung der landwirtschaftlichen Maschinen, Geräte oder Vorräte oder für Lagerung, Bearbeitung und Verarbeitung der landwirtschaftlichen Produkte verwendet werden. Das sog. Sonderzubehör (Hof, Gar-

⁷⁵ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 87 f.

⁷⁶ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 92 f.

ten, Gewächshäuser) wäre zwar eigenständig ertragsfähig, es verliert aber diese Eigenschaft dadurch, dass es der Gebäudeeinheit dient.⁷⁷

Abgrenzung der Einkünfte aus Grundvermögen und Gewerbe

Die Abgrenzung landwirtschaftlicher Erträge von gewerblichen widerspiegelt⁷⁸ sich in der Unterscheidung zwischen gewerblichen und landwirtschaftlichen Unternehmen. Sie erfolgt anhand der Natur der ausgeübten Tätigkeit und anhand der Rechtsform.

Besitz- und Bodenerträge entstammen nur einfachen Gesellschaften (*società semplici*), Einzelunternehmen sowie Familienunternehmen. Wird ein landwirtschaftlicher Betrieb in Form einer AG (S.p.A.), GmbH (S.r.l.), OHG (S.n.c.), KG (S.a.s.) oder Genossenschaft (*Società cooperative*) geführt, liegen keine Besitz- und Bodenerträge vor, sondern Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. Gewerbebetrieb.

Nach Art. 2135 des *Codice Civile* (Zivilgesetzbuch) gilt als landwirtschaftlicher Unternehmer, wer eine auf die Bewirtschaftung des Bodens, die Forstwirtschaft oder die Viehzucht gerichtete Tätigkeit (sowie damit verbundene Tätigkeiten) ausübt. Unabhängig vom Ausmaß des eingesetzten Betriebsvermögens werden diese Tätigkeiten von ihrer Natur her als landwirtschaftliche Tätigkeiten erfasst. Verbundene Tätigkeiten (Verarbeitung oder Veräußerung der landwirtschaftlichen Erzeugnisse) werden dann der Landwirtschaft zugerechnet, wenn der Betreiber bereits die Eigenschaft „Landwirt“ aufweist.

Landwirtschaftlicher Ertrag liegt nur dann vor, wenn Kapital und Arbeit im Rahmen der Ertragsfähigkeit des Bodens eingesetzt werden. Unter **Bebauung des Bodens** versteht man die Gesamtheit der Tätigkeiten zur Gewinnung von Früchten aus dem Boden (auch Blumenzucht, das Betreiben von Gewächshäusern oder Baumschulen). Die **Waldwirtschaft** darf sich nicht ausschließlich auf die Holzgewinnung beschränken, sondern muss auch Tätigkeiten zur Wiederaufforstung und Erhaltung des Waldes umfassen, da sonst ein gewerbliches Unternehmen vorliegt. Die Köhlerwirtschaft wird nicht der Waldwirtschaft zugerechnet. Die Erträge aus der **Pflanzenzucht** und dem **Gemüseanbau** werden nur dann den landwirtschaftlichen Einkünften zugerechnet, wenn die Produktionsfläche nicht mehr als doppelt so groß ist wie die Fläche des Betriebsgrund-

⁷⁷ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 93.

⁷⁸ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 87.

stückes. Nachdem Erträge aus der **Pilzzucht** ursprünglich den Einkünften aus Unternehmen zugeordnet wurden, erfolgte 1985 eine Einstufung als Einkünfte aus landwirtschaftlicher Tätigkeit; 1997 wurde diese Zurechnung wieder aufgehoben. Die Pilzzucht wird nun als landwirtschaftliche Tätigkeit angesehen, wenn, wie auch beim Pflanzen- und Gemüseanbau, die allgemeinen Voraussetzungen eingehalten werden.

Die **Tierzucht** zählt zur landwirtschaftlichen Nutzung, wenn wenigstens ein Viertel der Futtermittel auf dem Grund erzeugt werden kann, faktisch können jedoch mehr als drei Viertel der Futtermittel zugekauft werden. In Art. 29 wird festgelegt, dass per Verordnung für jede Tierart die Höchstanzahl der landwirtschaftlichen Nutzung zurechenbaren Tiere unter Berücksichtigung der notwendigen Futtereinheiten und der Ertragsfähigkeit der Böden definiert wird. Zur Viehzucht werden auch die Haltung von Pferden vor ihrer Verwendung als Rennpferde und die Fischzucht auf katastermäßig erfassten Grundstücken gerechnet.

Die **Verarbeitung, Verpackung und Veräußerung von Erzeugnissen des Ackerbaus und der Viehzucht** werden zur landwirtschaftlichen Nutzung gerechnet, wenn die betreffenden Tätigkeiten betriebswirtschaftlich unter die normale landwirtschaftliche Nutzung fallen und mindestens zur Hälfte Erzeugnisse betreffen, die vom Boden bzw. den darauf gehaltenen Tieren stammen. Während der Kassationsgerichtshof nur auf die Frage abstellt, ob die betreffende Tätigkeit eine Hilfs- bzw. Nebentätigkeit zur landwirtschaftlichen Haupttätigkeit ist, rechnet die Finanzverwaltung Nebentätigkeiten den Einkünften aus Unternehmen zu, wenn größere zu einem hohen Technisierungsgrad führende Investitionen getätigt wurden.⁷⁹ Die Erträge aus Immobilienbesitz gewerblicher Unternehmen und derjenigen Immobilien, die als Anlagevermögen für die Ausübung künstlerischer oder freiberuflicher Tätigkeiten dienen, werden nicht zu den Einkünften aus Grundvermögen gerechnet, sondern zu den gewerblichen Einkünften bzw. zu selbständiger Tätigkeit (Art. 40).

3. Gewinnermittlung

Allgemein gilt: Kleinbetriebe (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) mit Jahresumsätzen bis L 360 Mio. (EUR 185.924⁸⁰) bei Dienstleistungsunter-

⁷⁹ Hilpold/Steinmair/Zandanel, S. 90.

⁸⁰ 1 EUR = 1936,27 L.

nehmen bzw. L 1.000 Mio. (EUR 516.457) bei anderen Tätigkeiten haben die Wahl zwischen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der ordnungsgemäßen Gewinnermittlung.⁸¹ Kleinbetriebe bis L 20 Mio. Jahresumsatz (EUR 10.329) können seit 1997 ein Verfahren der Gewinnermittlung wählen, das pauschal 61% (75% für Dienstleistungsunternehmen) der Jahreserlöse als steuerpflichtigen Gewinn ansetzt.

Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (einfache Gesellschaften, Einzelunternehmen) gilt jedoch die Besteuerung nach Katasterwerten. Es besteht keine Optionsmöglichkeit für die gewerbliche Gewinnermittlung. Angesichts der geringen Besteuerung auf Grundlage der Katasterwerte würde die Option von Landwirten ohnehin nicht in Betracht gezogen werden.

Befindet sich der land- und forstwirtschaftliche Betrieb im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, KG, OHG oder Kapitalgesellschaft, sind die Grundsätze der ordentlichen gewerblichen Gewinnermittlung auf der Basis der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung anzuwenden.

3.1 Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Besondere Regelungen für landwirtschaftliche Kapitalgesellschaften bestehen nicht. Da diese Unternehmensformen in *Italien* keine Rolle spielen, soll im Folgenden auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nicht eingegangen werden.⁸²

3.2 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen/Pauschalwerten

Besitzertrag und landwirtschaftlicher Ertrag werden durch Anwendung des für jede Bodenqualität und Bodenklasse festgesetzten Schätztarifs ermittelt (Art. 31, 25, 26 und 27). Da kein weiterer Kostenabzug vorgesehen ist, handelt es sich um eine Vollpauschalierung.

Für die Festlegung des Schätztarifs für den **Besitzertrag**⁸³ durch die Katasterverwaltungen, die technischen Dienste der Finanzverwaltung und die Schätzkommissionen erfolgt zunächst die Vermessung der Grundstücke (Bestimmung der Parzellen) und dann die eigentliche Schätzung. Die Grundstücke in einer

⁸¹ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 76 f.

⁸² Vgl. dazu Parsche/Steinherr, 1995.

⁸³ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 81 ff.

Gemeinde werden auf der Grundlage wesentlicher Eigenschaften (Bodenqualität, natürliche Produktivität, andere bedeutende fortdauernde Umstände) qualifiziert. Jede Qualität wird in Produktivitätsklassen unterteilt. Jeder Parzelle wird eine Qualität und eine Klasse zugeteilt. Die Bestimmung des geschätzten Besitzertrages pro Flächeneinheit (1 ha) erfolgt für die definierten und standardisierten Parzellenqualitäten und -klassen. Müssen besondere Aufwendungen (z.B. für Bewässerung, Wasserablauf) berücksichtigt werden, die nur für einen Teil der Parzellen einer Klasse anfallen, wird ein abgeleiteter Schätztarif gebildet, indem am Haupttarif Abzüge vorgenommen werden. Die Besitzerträge bestimmter Grundstücke, z.B. mit Glashauskulturen, werden durch die Anwendung des höchsten in der Provinz geltenden Schätztarifs bestimmt, wenn eine entsprechende Bodenqualität für die katastermäßige Erfassung fehlt.

Bedeutsamste Ursache für eine Anpassung des Besitzertrages ist die Änderung der Bodenqualität. Zu einer Verminderung des Besitzertrages kann es bspw. kommen, wenn die Ertragsfähigkeit des Bodens durch die natürliche Erschöpfung der Fruchtbarkeit oder aus anderen Gründen höherer Gewalt (Überschwemmungen, Murenabgänge oder Lawinen), wegen Pflanzenkrankheiten oder Insektenbefalls vermindert wird. Berücksichtigungsfähige Veränderungen führen grundsätzlich zu einer Änderung der Einstufung der betreffenden Grundstücke. Besteht in der betreffenden Gemeinde oder Erhebungssektion keine geeignete Bodenqualität oder Bodenklasse, die dem Grundstück zugewiesen werden könnte, werden die betragsmäßig nahe liegendsten Schätztarife für Grundstücke der gleichen Bodenqualität in vergleichbaren Erhebungsgebieten herangezogen.

Im Fall von Nichtbewirtschaftung wird der Ertrag auf 30% reduziert, im Fall von Naturereignissen, die Verluste im Ausmaß von mindestens 30% der normalen Ernte verursachen, wird kein Ertrag angesetzt.⁸⁴ Bei der Verpachtung von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken wird der Besitzertrag in Höhe des Pachtzinses festgesetzt, wenn er aufgrund gesetzlicher Vorschriften um mehr als ein Fünftel geringer ist als der Katasterertrag.

Der Schätztarif für den **landwirtschaftlichen Ertrag**⁸⁵ wird analog zum beschriebenen Verfahren beim Besitzertrag ermittelt. Der Schätztarif ist eine Nettogröße mit globalem Charakter, d.h. faktische Einkommenszuwächse in Form von Gemeinschaftsbeihilfen oder Entschädigungen bleiben steuerlich unbe-

⁸⁴ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 91.

⁸⁵ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 91.

rücksichtigt.⁸⁶ Bei Nichtbewirtschaftung des landwirtschaftlichen Anwesens wird der landwirtschaftliche Ertrag als nicht vorhanden erachtet. Diese Bestimmung gründet auf der Definition des landwirtschaftlichen Ertrages als Wertschöpfung, die durch den Einsatz von Arbeit und Kapital geschaffen wird. Auch im Fall von Naturereignissen, die Verluste im Ausmaß von mindestens 30% der normalen Ernte verursachen, wird kein Ertrag angesetzt.

Bei Baueinheiten mit gewöhnlicher Verwendung wird der durchschnittliche **Gebäudeertrag**⁸⁷ auf Basis der geographischen Steuerzone, der Kategorie (Wohnbestimmung (A), Gemeinschaftsunterkünfte (B), Baueinheiten mit gewöhnlicher Wirtschaftsbestimmung (C)) und der Klasse der Baueinheit sowie deren Größe bestimmt. Die Größe wird in Räumen (A), Kubikmetern (B) und Quadratmetern (C) gemessen. Bei Baueinheiten mit besonderer oder außergewöhnlicher Verwendung (D und E) wird der gewöhnliche Durchschnittsertrag durch direkte Schätzung ermittelt. Die Ermittlung des Gebäudeertrags vermieteter Gebäude erfordert einen Vergleich zwischen Katasterertrag und Mietzins. Ist der um 15% verminderte Mietzins höher als der Katasterertrag, so wird der korrigierte Mietzins als Gebäudeertrag angesetzt. Bei gebundenem Mietzins wird stets dieser verminderte Betrag angesetzt, auch wenn er unter dem Katasterwert liegt.⁸⁸ Bei eigengenutzten Gebäuden steht ein Freibetrag in Höhe von L 1,8 Mio. (EUR 930) zu.

Nach Art. 39 wird **landwirtschaftlichen Gebäuden kein Gebäudeertrag** zugerechnet. Angesichts der Steuerbelastung, denen nicht landwirtschaftliche Baueinheiten unterliegen, stellt dies eine nicht zu unterschätzende Begünstigung dar. Um den Missbrauch zu verhindern, wurden 1993 die Bedingungen neu geregelt, die Baueinheiten erfüllen müssen, um als landwirtschaftliche Gebäude eingestuft zu werden⁸⁹:

- Das Gebäude muss im Besitz des Eigentümers, Inhabers eines Realrechtes (z. B. Fruchtnießer), mitarbeitender Familienmitglieder oder des Pächter sein. Die Wohnung muss den aufgeführten Personen oder landwirtschaftlichen Arbeitern als Unterkunft oder zu sonstigem landwirtschaftlichen Gebrauch dienen;

⁸⁶ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 91.

⁸⁷ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 94.

⁸⁸ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 99.

⁸⁹ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 100f.

- Der Grund, welchem das Gebäude dient, muss eine landwirtschaftliche Mindestfläche von 3.000 m² (für Intensivkulturen und im Berggebiet)⁹⁰ bzw. 10.000 m² (im Nicht-Berggebiet) haben;
- Der Umsatz des Landwirts aus seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit muss mindestens die Hälfte seines Gesamteinkommens betragen;
- Das Gesetz gibt für die Größe der einzelnen Wohnung kein Maß vor. Benutzt die bäuerliche Familie mehr als eine Wohnung, gelten folgende Höchstmaße: fünf Katasterräume (d.h. Zimmer) oder maximal 80 m² für den ersten Bewohner und ein Katasterraum oder maximal 20 m² für jedes weitere Familienmitglied. Herrschaftliche Wohnungen und Villen werden nicht als landwirtschaftliche Gebäude anerkannt.

Landwirtschaftliche Gebäude sowie ihr Zubehör werden ins Grundkataster eingetragen. Bauten, welche die genannten Voraussetzungen nicht erfüllen, werden seit 1997 ins Gebäudekataster (*Catasto Fabbricato*) eingetragen. Die im Gebäudekataster eingetragenen Gebäude bleiben dort erfasst, auch wenn sie die Voraussetzungen als landwirtschaftliche Gebäude erfüllen. Allerdings kommen sie in den vollen Genuss der steuerlichen Erleichterungen für landwirtschaftliche Gebäude.⁹¹ Art. 25 und Art. 26 regeln die **Anpassung der Schätztarife**, die obligatorisch alle zehn Jahre erfolgen soll. Am Schätztarif werden außerhalb der 10-Jahres Frist Anpassungen vorgenommen, wenn dies wegen der eingetretenen Änderungen hinsichtlich Menge oder Preis der Erzeugnisse und Produktionsmittel erforderlich ist.

Die praktische Umsetzung dieser Vorgabe erfolgt allerdings mit großen Verzögerungen. So trat die für das Jahr 1983 vorgesehene Anpassung für landwirtschaftlichen Grund und Boden erst 1988 in Kraft. 1990 wurde eine generelle Anpassung der Schätztarife für Besitzertrag und Bodenertrag verfügt. Die ursprünglich vorgesehene Frist für die Anpassung (31.12.1993) konnte nicht eingehalten werden und somit finden weiter die (periodisch aufgewerteten) Schätztarife Anwendung, die zum 1.1.1988 in Kraft getreten sind.⁹² Seit einigen Jahren beträgt die Aufwertung der nach wie vor als sehr gering angesehenen Ertragswerte für den Besitzertrag 80% und für den landwirtschaftlichen Ertrag 70%.⁹³

⁹⁰ Höhenlagen ab 700 m sowie festgelegte Gemeinden.

⁹¹ Südtiroler Bauernbund, Steuerabteilung, August 2000.

⁹² Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 83f.

⁹³ Tosoni, 1999, S. 241ff.

3.3 Gewinnermittlung durch Überschussrechnung

Trifft nicht zu.

3.4 Gewinnermittlung durch Schätzung

Trifft nicht zu.

3.5 Besonderheiten bei Veräußerungserlösen

Bei privaten Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden tritt die Steuerpflicht bei einer Besitzdauer von unter fünf Jahren ein. Von dieser Regelung ausgenommen ist die Hauptwohnung des Steuerpflichtigen. Bei Parzellierung von Grundstücken und Ausführung von Arbeiten, die zur Aufnahme des Grundstückes in Bebauungspläne führen, fällt der Veräußerungsgewinn stets unter die Besteuerung. Die Steuerpflicht wird für die Zwecke der Einkommensteuer begründet (sonstige Einkünfte), wenn nicht eine Ersatzbesteuerung vorliegt.

Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unterliegen als Teile des Gesamtgewinns der normalen Einkommensbesteuerung. Sofern diese mindestens drei Jahre zum Betriebsvermögen gehört haben, können sie in gleichen Teilbeträgen auf bis zu fünf Jahre verteilt werden. Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben können wahlweise einer festen Ersatzsteuer von 27% unterworfen und in fünf gleichen Jahresraten gezahlt werden.

Für Gewinne aus der entgeltlichen Veräußerung oder Liquidation von Betrieben, die länger als fünf Jahre betrieben wurden, sowie Veräußerungsgewinne aus der entgeltlichen Abtretung von Baugründen kann der Einzelunternehmer die gesonderte Besteuerung beantragen. In diesem Falle ist eine Akontozahlung von 20 Prozent zu tätigen.

Die kommunale Wertzuwachssteuer auf Grundstücke (INVIM) ist keine Veräußerungsgewinnsteuer i.e.S., sondern eine Steuer auf Bodenwertsteigerungen. Sie wird erhoben bei entgeltlichen Grundstücksveräußerungen und unentgeltlichen Übertragungen, z.B. Erbschaft oder Schenkungen. Sie gilt auch bei fortbestehendem Eigentum nach einem Zeitraum von jeweils zehn Jahren, so weit

es sich um Grundbesitz von Gesellschaften und Körperschaften handelt und die Grundstücke nicht ausschließlich gewerblichen Zwecken dienen.

Die *INVIM* wurde zwar mit Wirkung vom 1.1.1993 abgeschafft, sollte jedoch weiterhin bis Ende 2002 erhoben werden, wenn der Besteuerungstatbestand bis zu diesem Zeitpunkt eintritt. In diesem Falle wird ausschließlich der Wertzuwachs bis zum 1.1.1993 besteuert. Bemessungsgrundlage ist die Differenz zwischen dem Wert des Grundstückes zum 1.1.1993 und den Anschaffungskosten zuzüglich aller Aufwendungen für die Errichtung und Erhaltung von Gebäuden. Der Tarif ist progressiv gestaffelt und wird in Prozentsätzen der Bezugsgröße (Anschaffungskosten multipliziert mit den Besitzjahren) ausgedrückt. Die Steuersätze betragen zwischen 5% (Wertzuwachs bis zu 20% der Bezugsgröße) und 30% (für den Teil des Wertzuwachses, der 200% der Bezugsgröße übersteigt).⁹⁴ Da kürzlich eine Vielzahl von Reduzierungen und Abschlägen eingeführt wurden, spielt die *INVIM* derzeit bereits keine Rolle mehr.

4. Einkommensermittlung und -besteuerung

4.1 Verlustausgleich, -rücktrag und -vortrag

Negative Einkünfte sind ausschließlich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit möglich. Diese sind mit entsprechenden Einkünften ausgleichsfähig. Verluste aus selbständiger Tätigkeit und von Kleinunternehmen sind darüber hinaus mit anderen Einkünften ausgleichsfähig. Verluste aus Gewerbebetrieben (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) mit ordentlicher Buchführung können maximal fünf Jahre vorgetragen werden.

4.2 Persönliche Abzugsbeträge

1994 wurde der Großteil der Sonderausgaben, vormals Abzüge vom Bruttoeinkommen, zu einem Absetzbetrag von der Bruttosteuer (imposta lordo) in Höhe von 19% der Ausgabe umqualifiziert. Zur ersten Gruppe zählen u.a.:

⁹⁴ Lobis, 2000, S. 59.

- ein Freibetrag für die vom Steuerpflichtigen genutzte Hauptwohnung bis zu einem Höchstbetrag von L 1,8 Mio. (EUR 930);
- Unterhaltsleistungen aufgrund eines Rechtstitels an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten in der gesetzlich festgelegten Höhe;
- Krankheits- und Betreuungskosten für behinderte Personen;
- gesetzliche Beiträge zu Vorsorge- und Fürsorgeversicherungen;
- Erbzinsen und andere wiederkehrende Belastungen aus Grundvermögen;
- Spenden bis zu L 2 Mio. (EUR 1033) für bestimmte kirchliche Zwecke.

Als Absetzbeträge von der Bruttosteuer werden u.a. gewährt:

- familienbezogene Ermäßigungen (siehe unten);
- Absetzbetrag für Freiberufler und Kleinunternehmen (max. L 750.000/ EUR 387) stufenweise absinkend bei höheren Einkünften;
- Werbungskostenpauschale für Arbeitnehmer (max. L 1,75 Mio./ EUR 904 stufenweise absinkend bei höheren Einkünften);
- Absetzbetrag für Rentner bis max. L 430.000 (EUR 222);
- Absetzbetrag für die gemietete Hauptwohnung bis max. L 640.000 (EUR 331);
- Absetzbetrag in Höhe von 19% der Ausgabe für
 - Schuldzinsen auf hypothekarisch gesicherte Darlehen für den Erwerb einer Hauptwohnung (max. L 7 Mio. / EUR 3.615);
 - Beiträge an freiwillige Lebens-, Unfall- und Rentenversicherungen bis zum Höchstbetrag von L 2,5 Mio. (EUR 1.291);
 - Gebühren für höhere Schulen und Universitäten bei Ausbildung des Steuerpflichtigen, der Kinder oder sonstiger Familienangehöriger, bis zur Höhe der Gebühren für staatliche Anstalten;
 - Spenden an gemeinnützige Organisationen (bis max. L 4 Mio./ EUR 2.066);
 - Bestattungskosten (bis max. L 3 Mio./ EUR 1.549).

4.3 Steuerliche Berücksichtigung der Familienstruktur

Ehegatten sowie Eltern und Kinder werden grundsätzlich getrennt veranlagt. Einkünfte aus Vermögensgegenständen, die zur ehelichen Gütergemeinschaft

gehören, werden jedem Ehegatten zur Hälfte zugerechnet. Sofern den Eltern Nutznießung von Kindesvermögen zusteht, werden die Einkünfte jedem Eltern- teil zur Hälfte zugerechnet. Bei Familienunternehmen werden zur Vermeidung von Steuerumgehung 51% der Einkünfte stets dem Leiter des Unternehmens, die restlichen 49% den mitarbeitenden Familienmitgliedern zugeteilt.

Familienbezogene Ermäßigungen werden als Steuerabzugsbeträge gewährt. Die für nicht getrennt lebende Ehegatten mit eigenen Einkünften unter L 5,5 Mio./ EUR 2.841 (bzw. ohne Einkünfte) geltenden Steuerabzugsbeträge sind in Tabelle 22 dargestellt. Für jedes Kind mit Unterhaltsanspruch, unabhängig vom Alter, das über keine eigenen Einkünfte bzw. über Einkünfte bis L 5,5 Mio. (EUR 2.841) verfügt, L 408.000 (EUR 211)⁹⁵. Für jedes Kind unter 3 Jahren wird der Abzug um weitere L 240.000 (EUR 124) erhöht.

Tabelle 22: Steuerabzugsbeträge für Ehepartner in Italien

Steuerpflichtiges Einkommen		Steuerabzugsbetrag	
unter 30 Mio. L	(unter 15.494 EUR)	1.057.552	(546 EUR)
30 bis 60 Mio. L	(... bis 30.987 EUR)	961.552	(497 EUR)
60 bis 100 Mio. L	(... bis 51.646 EUR)	889.552	(459 EUR)
über 100 Mio. L	(... bis 51.646 EUR)	817.552	(422 EUR)

Quelle: Lobis, 2000.

Allein stehende erhalten für das erste Kind den gleichen Steuerabzugsbetrag wie für einen Ehegatten. Für jedes weitere Kind gilt der Abzug von L 408.000.

Für jeden Angehörigen mit Unterhaltsanspruch wird ein Abzug in Höhe von L 336.000 (EUR 174) gewährt.

4.4 Steuertarif

⁹⁵ 516.000 L (EUR 266,5) im Jahr 2001, 552.000 L (EUR 285,1) im Jahr 2002.

Auf das zu versteuernde Einkommen wird ein progressiver Teilmengenstaffeltarif angelegt, der (unregelmäßig) der Entwicklung der Verbraucherpreise angepasst wird.

Tabelle 23: Einkommensteuertarif in Italien für das Jahr 2000

Einkommensteilmengen		Grenzsteuersatz
Mio. L	EUR	
bis 15	bis 7.747	18,5%
über 15 bis 30	über 7.747 bis 15.494	25,5%
über 30 bis 60	über 15.494 bis 30.988	33,5%
über 60 bis 135	über 30.987 bis 69.722	39,5%
über 135	über 69.722	45,5%

Quelle: Lobis, 2000.

1998 wurde ein regionaler Zuschlag auf die Einkommensteuer (addizionale regionale all'IRPEF) bei gleicher Bemessungsgrundlage von bislang 0,5% (jedoch bis max. 1% möglich) eingeführt. Seit 1999 kommt darüber hinaus ein Einkommensteuerzuschlag zugunsten der Gemeinden zur Anwendung. Der für das gesamte Staatsgebiet einheitliche Pflichtzuschlag führt nicht zu einer Erhöhung der Steuerbelastung, weil sich gleichzeitig der allgemeine Einkommensteuersatz senkt. Die Gemeinden dürfen zusätzlich einen Wahlzuschlag in Höhe von maximal 0,5% erheben.

C Grundsteuer

1992 löste die Gemeindesteuer auf Immobilien (Imposta comunale sugli immobili - ICI) die Wertzuwachssteuer auf Immobilien (Imposta comunale sugli immobili - INVIM) und die lokale Einkommensteuer auf Immobilien (Imposta locale sui redditi - ILOR) ab. Das Aufkommen dieser Steuer steht wiederum den Gemeinden zu. Diese haben einen gewissen Ermessensspielraum bei der Festlegung des Steuersatzes. Die Gemeinden sind auch für die Verwaltung der Steuer, welche in zwei Raten bezahlt wird, zuständig. Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr, ein Besitzwechsel während des Jahres wird anteilmäßig erfasst.

Steuerpflichtig sind Eigentümer oder Nutznießer (z.B. Nutzungs- oder Wohnrecht) der Immobilien. Bei in Erbpacht oder in Miete gegebenen Immobilien sowie bei Gewährung eines Baurechts unterliegt der Vermieter, der Verpächter bzw. derjenige, der das Baurecht einräumt, der *ICI*.⁹⁶ Bei Immobilienleasing ist der Leasingnehmer Steuerschuldner.

Der Grundsteuer unterliegen alle Immobilien, Gebäude, bebaubaren Grundstücke sowie landwirtschaftlicher Grund und Boden, unabhängig davon, ob sie im Privat- oder im Betriebsvermögen stehen und unabhängig von der Nutzung für gewerbliche Zwecke oder Wohnzwecke. Von der Steuer befreit sind:

- Immobilien im Besitz öffentlicher Körperschaften (auch ausländischer Staaten oder internationaler Einrichtungen);
- Immobilien, die von kulturellen, religiösen, sozialen oder nicht gewerblich tätigen Institutionen genutzt werden;
- **landwirtschaftliche Grundstücke in Berggebieten** (i.d.R. über 700 Meter Höhe sowie eigens festgelegte Gemeinden, z.B. alle 116 Gemeinden Südtirols) und Hügellagen;
- **bebaubare Grundstücke landwirtschaftlicher Familienbetriebe** oder landwirtschaftlicher Betriebe;
- **landwirtschaftliche Wohngebäude.**

1. Bemessungsgrundlage

Die **Bemessungsgrundlage** wird wie folgt ermittelt: Im Kataster eingetragene Gebäude und landwirtschaftliche Grundstücke werden grundsätzlich mit ihrem Katasterbesitzertrag zu Beginn des Besteuerungszeitraums erfasst, wobei dieser mit dem Faktor 75 für landwirtschaftliche Grundstücke (34 für Einzelhandelsgeschäfte, 50 für Büros und Industriegebäude und 100 für Privatwohnungen) zu multiplizieren ist. Industriegebäude, die katastermäßig nicht erfasst sind, werden mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bemessen. Für Baugründe wird der Verkehrswert am 1. Januar eines jeden Besteuerungszeitraums herangezogen. Baugründe, die von Landwirten zur Ausübung einer landwirtschaftlichen Tätigkeit (Bearbeitung des Bodens, Waldwirtschaft, Viehzucht) verwendet werden, fallen unter die Kategorie landwirtschaftliche Grundstücke.

⁹⁶ Hilpold/Steinmair/Zandanel, 1997, S. 101.

Für nicht bearbeitete Grundstücke und für den Eigenbedarf angelegte Gärten fällt keine *ICI* an.

Folgende Ermäßigungen sind vorgesehen:

- Auf **land- und forstwirtschaftliche Grundstücke** wird ein Freibetrag von 50 Mio. (25.823) gewährt. Zudem wird die Bemessungsgrundlage wie folgt gewichtet:

30% bei Erträgen zwischen L 50 und 120 Mio. (EUR 25.823 bis 61.975),

50% bei Erträgen zwischen L 120 und 200 Mio. (EUR 61.975 bis 103.291),

75% bei Erträgen zwischen L 200 und 250 Mio. (EUR 103.291 bis 129.114).

Seit 1998 stehen die Ermäßigungen nur hauptberuflichen Landwirten zu.

- Von der Steuer auf die Hauptwohnung des Steuerpflichtigen wird seit 1997 ein Abzugsbetrag in Höhe von L 200.000 (EUR 103) bis max. L 500.000 (EUR 258) gewährt. Alternativ können die Gemeinden den Steuersatz auf Hauptwohnungen um die Hälfte reduzieren. Seit 1999 kann ein Abzugsbetrag gewährt werden, der einer Befreiung der Hauptwohnung entspricht. Bei mehreren dort wohnenden Besitzern wird dieser Betrag zu gleichen Teilen aufgeteilt. Gleiches gilt für Wohnungen von Wohnbaugenossenschaften, die von Genossenschaftsmitgliedern als Hauptwohnsitz genutzt werden.
- Für Gebäude, die als unzugänglich oder unbewohnbar erklärt wurden und tatsächlich nicht benutzt werden, wird die Steuer um die Hälfte reduziert.

2. Steuertarif

Der **Steuersatz** beträgt mindestens 0,4% und höchstens 0,7%. Er wird vom jeweiligen Gemeindeausschuss im Oktober für den nächsten Besteuerungszeitraum beschlossen.

Die Steuer ist im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung nicht berücksichtigungsfähig.

4 Besteuerung der Landwirtschaft in den *Niederlanden*

A Rechtsgrundlagen, Literatur

Rechtsgrundlage der Einkommensbesteuerung (inkomstenbelasting) in den *Niederlanden* bildet das Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting) von 1964, ergänzt durch spätere Durchführungsverordnungen. Für die Grundsteuer ist das Vermögensteuergesetz (wet op de vermogensbelasting) von 1964 relevant.

Für 2001 ist eine weitreichende Steuerreform geplant.

Literatur Ministry of Finance, Taxation in the Netherlands: Corporation Tax, <http://www.minfin.nl/uk/taxation/taxneth/32.htm>

Ministry of Finance, Taxation in the Netherlands: Income Tax, <http://www.minfin.nl/uk/taxation/taxneth/42.htm>

Müssener, Ingo, Niederlande, in: Mennel, Annemarie und Förster, Jutta: Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, 38. Lieferung, 1999.

Obluda, Sybille, Das Steuerrecht der Niederlande, in: IWB Nr. 2 vom 28.01.1998.

Obluda, Sybille, Änderungen bei der Besteuerung niederländischer Einkünfte aus Vermögen, in: IWB Nr. 5 vom 8.3.2000.

B Einkommensteuer

1. Einkommensteuerpflicht

Inländische Steuerpflichtige, d.h. Personen mit Wohnsitz oder ständigem Aufenthalt in den *Niederlanden*, sind mit ihrem gesamten Welteinkommen steuerpflichtig.

Das niederländische Einkommensteuergesetz zählt abschließend fünf Einkommensquellen auf:

- Gewinne aus Unternehmertätigkeit (gewerblich, freiberuflich, landwirtschaftlich);

- Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, Renten und Pensionen;
- Einkünfte aus wiederkehrenden Zuwendungen (z.B. Unterhaltszahlungen);
- Einkünfte aus Vermögen (auch selbstgenutztes Wohneigentum);
- Einkünfte aus wesentlichen (ab 5%) Beteiligungen bzw. deren Veräußerung
- Steuerfrei sind bestimmte Erträge aus der Sozialversicherung, das Kindergeld, Erbschaften und Schenkungen.

Ab 2001 wird es in den *Niederlanden* nur noch drei unterschiedliche Einkommensquellen geben:

- Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, Renten, Pensionen, wiederkehrenden Zuwendungen und der selbstgenutzten Wohnung, sowie Gewinne aus Untertätigkeit (income from work and home),
- Einkünfte aus wesentlichen Beteiligungen, bzw. deren Veräußerung (income from substantial interest);
- Einkünfte aus Vermögen (income from savings and investment).

Während bei den beiden letzten Einkommensquellen ein proportionaler Tarif verwendet werden soll, soll die erste Einkommensquelle mit einem 4-Stufen-Tarif belegt werden.

Ab 2001 sollen die Steuerfreibeträge vollständig abgebaut werden. An ihrer Stelle sollen Steuerabzugsbeträge eingeführt werden, so zum Beispiel ein allgemeiner Steuerabzugsbetrag, ein Arbeitssteuerabzugsbetrag, ein Kindersteuerabzugsbetrag, ein Alleinerziehungssteuerabzugsbetrag und ein Alterssteuerabzugsbetrag.

Gewinnermittlungsvorschriften für (landwirtschaftliche) Einzel-, Personen oder Kapitalgesellschaften sind identisch. Der Körperschaftsteuertarif beträgt 30% auf Gewinne bis HFL 50.000 (EUR 22.689) und 35% auf die darüber hinausgehenden Gewinne. Die Körperschaftsteuer wird nicht auf die Einkommensteuerschuld angerechnet. In den *Niederlanden* dürfte es etwa 3.500 landwirtschaftliche Betriebe in Form von Kapitalgesellschaften geben.⁹⁷ Auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe können der Körperschaftsteuer unterliegen.

Zunehmend führen Ehegatten den Betrieb gemeinsam als Gesellschafter einer "maatschap" bzw. einer "vennootschap onder firma" (etwa OHG). Die steuerliche

⁹⁷ Quelle: Einschätzung von Urselmann, Niederländisches Landwirtschaftsministerium.

Gewinnzurechnung findet entsprechend dem im Gesellschaftsvertrag festgelegten Gewinnaufteilungsverhältnis statt. Zurzeit gibt es in den *Niederlanden* etwa 34.000 landwirtschaftliche Betriebe mit dieser Rechtsform, darunter ca. 21.000 Familienbetriebe.

2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Die Landwirtschaft wird in den *Niederlanden* grundsätzlich wie ein Gewerbe behandelt, wobei allerdings einige spezielle Vorschriften zur Anwendung kommen. Zur Landwirtschaft zählen der Ackerbau, die Weidewirtschaft, der Obst-, Gemüse- und Blumenanbau, die Viehzucht, -mast und -haltung sowie die Binnenfischerei und die Fischzucht. Die Bewirtschaftung forstwirtschaftlicher Flächen stellt keine steuerbare Tätigkeit dar, sofern ein entsprechender Betrieb nicht als Hauptbetrieb geführt wird.

Miet- und Pachterträge aus Grundbesitz zählen zu den Einkünften aus Vermögen. Sie werden mit dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten angesetzt. Auch der Mietwert von selbstgenutztem Wohneigentum wird erfasst; er wird pauschal in Abhängigkeit vom Marktwert (Einheitswert) der Wohnung festgesetzt (höchstens HFL 16.800/ EUR 7624). Die Einnahmen aus der Verpachtung eines Betriebes können vom Verpächter als Einkünfte aus Vermögen oder aus Unternehmertätigkeit versteuert werden. Im Falle eines landwirtschaftlichen Betriebs ist Ersteres jedoch vorteilhafter, da bei der vor einer Betriebsverpachtung vorgeschriebenen Auflösung der stillen Reserven die Landwirtschaftsfreistellung für die Grundstücke in Anspruch genommen werden kann, sofern die Auflösung im Rahmen einer Überführung des landwirtschaftlichen Betriebs in das Privatvermögen erfolgt.

3. Gewinnermittlung

Das niederländische Einkommensteuergesetz kennt keine detaillierten Buchführungs- und Gewinnermittlungsvorschriften. Die Gewinnermittlung erfolgt i.a. auf der Basis einer Bilanz. Artikel 52 des allgemeinen Reichssteuergesetzes schreibt vor, dass Unternehmen, also auch Landwirte, Bücher führen müssen, aus denen jederzeit die für die Steuererhebung benötigten Sachverhalte hervorgehen. Verlangt wird demnach die regelmäßige Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben sowie des Eigenverbrauchs und der Kapitalzuführungen in einem Kassenbuch

sowie ein jährlicher Abschluss. Für Landwirte sind keine Ausnahmeregelungen oder Erleichterungen vorgesehen.

Bei kleineren Unternehmen ist Gewinnermittlung auf Basis einer Einnahmen-Überschussrechnung zulässig.

3.1 Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Betriebsausgaben sind prinzipiell in vollem Umfang abzugsfähig. Nur zu 90% abzuziehen sind bei Einzelunternehmern und bei personenbezogenen Gesellschaften jedoch Betriebsausgaben, deren Abgrenzung zu den privat verursachten Kosten nicht eindeutig ist (Bewirtung, Beherbergung, Repräsentation, Kleidung, Seminare, Kongresse, Studienreisen etc.). Diese Kosten können alternativ voll geltend gemacht werden, dann muss aber dem Steuerpflichtigen pro mitarbeitendem Anteilseigner ein Betrag von HFL 3.200 (EUR 1.452) Gewinn hinzugerechnet werden. Bei privater Nutzung eines betrieblichen Personenkraftwagens werden pro Jahr mindestens 20% des Katalogpreises als Eigenverbrauch angesetzt. Bei Nutzung privater Pkw für betriebliche Zwecke gibt es eine Kostenpauschale pro Kilometer.

Der Eigenverbrauch an landwirtschaftlichen Erzeugnissen wird über landeseinheitliche Pauschalbeträge angesetzt.

Zur Bewertung des Vorratsvermögens ist jedes Verfahren zulässig, so weit die Anwendung über die Zeit konstant bleibt. Neben der Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten, dem Niederstwertprinzip ist auch das Festwertverfahren unter Zugrundelegung eines Basisvorrats üblich. FIFO- und LIFO-Methode sind zugelassen. Für private Zwecke aus dem Unternehmen entnommene Waren werden mit dem Verkaufspreis bewertet, wenn die Entnahme von Fertigerzeugnissen zu einer direkten Umsatzminderung führt, ansonsten mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

Mast- und Handelsvieh, das zum Zwecke des Weiterverkaufs gehalten wird, zählt zum Vorratsvermögen und wird mit den Anschaffungs- bzw. Aufzuchtungskosten oder dem niedrigeren Tageswert angesetzt. Aufgrund der Schwierigkeit, die Aufzuchtungskosten im Einzelfall exakt zu bestimmen, wird auf Pauschalwerte zurückgegriffen.

Tabelle 24: Pauschalwerte für Viehbewertung in den Niederlanden

Kalb	Färse	Milchkuh	Ferkel	Mutterschwein	Zuchtschaf	andere Schafe
HFL 400	HFL 1.000	HFL 1.290	HFL 70	HFL 420	HFL 150	HFL 100
EUR 182	EUR 454	EUR 585	EUR 32	EUR 191	EUR 68	EUR 45

Quelle: Niederländisches Landwirtschaftsministerium.

Gebrauchsvieh, das zu Zucht- oder Produktionszwecken gehalten wird (Milchkühe), wird wie ein Betriebsmittel behandelt. Wird jedes Tier mit einem eigenen Buchwert geführt (Anschaffungs- bzw. Aufzuchtswerte oder mit dem niedrigeren Teilwert) ist ein Bewertungsabschlag für alte oder kranke Tiere möglich. Wird die gesamte Herde unter einem Buchwert geführt, wird bei der Erweiterung der Herde dieser Buchwert um die Anschaffungskosten des neuen Tieres erhöht, beim Verkauf oder Verlust eines Tieres um den durchschnittlichen Wert eines Tieres der Herde vermindert.

Kleinere Erntevorräte können bei der Bilanzerstellung unberücksichtigt bleiben; das Gleiche gilt für selbsterzeugte Vorräte an Grünfutter oder Futtermais, wenn deren Wert unter HFL 15.000 (EUR 6.807) liegt.

Arbeitet der Ehepartner im Betrieb des Steuerpflichtigen in nennenswertem Umfang mit, kann der Steuerpflichtige entweder einen Freibetrag (siehe unten) beanspruchen oder mit seinem Ehepartner einen besonderen Arbeitsvertrag (contract reelle beloning) abschließen und den Lohn als Betriebsausgabe abziehen. Im Unterschied zum normalen Arbeitsvertrag muss der Unternehmer in diesem Fall keine Sozialversicherungsbeiträge für den mitarbeitenden Ehepartner entrichten. Steuerliche Anerkennung findet dieses besondere Arbeitsverhältnis nur dann, wenn festgelegte Art, Umfang und Lohn der Beschäftigung den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.

Prinzipiell ist jede Abschreibungsmethode zulässig, die sich im Rahmen des guten Kaufmannsbrauchs hält. Im Allgemeinen wird die lineare Abschreibung angewandt, die degressive oder eine Leistungsabschreibung sind möglich, sofern dies der tatsächlichen Abnutzung des Wirtschaftsguts entspricht. Berechnet wird der Abschreibungsbetrag als Prozentsatz von den um den geschätzten Restbuchwert verminderten Anschaffungskosten. Restbuchwert und Nutzungsdauer werden zwischen dem Steuerpflichtigen und der Verwaltung ausgehandelt. Die folgende Übersicht zeigt größenordnungsmäßig an, welche Abschreibungssätze zur Anwen-

ung kommen. Es besteht Abschreibungspflicht, so dass auch in Verlustjahren Abschreibungen in Ansatz zu bringen sind.

Tabelle 25: Abschreibungen in den Niederlanden

	Abschreibungssatz (linear)	Restbuchwert
Gebäude allgemein	1,5 - 3%	4%
Bauernhof	2%	-
Landwirtschaftliche Betriebsgebäude	4%	4%
Bodenverbesserungsmaßnahmen	6%	4%
Fahrzeuge	20 - 50%	10%
Geschäftseinrichtungen und Maschinen	10 - 20%	4 - 10%

Quelle: Belastingheffing in Land- en Tuinbouw.

Tabelle 26: Abschreibungen in den Niederlanden

Wirtschaftsgut	Jahren	Restwert
Boden	0	100
Bodenverbesserungen, Drainagen, Hofbefestigung	14	2
Wohnhaus (Betriebsvermögen)	50	0
Gebäude, Gewächshäuser, Kesselhäuser, Kühlhäuser	14	2
Heizungsinstallationen	11/14	½
Maschinen und Anhänger	7	2
Betriebscomputer	3	0
Milch- /Ammoniakquoten	8	0
„Schweinerrechte“	5	0
„Mist-Rechte“	1-5 *	
*abschreibbar bis 1-1-2005.		

Quelle: Landelijke landbouwnormen 1999.

Die Wertgrenze für sofort abschreibbare geringwertige Wirtschaftsgüter wird in Abhängigkeit von Art und Größe des Betriebs festgelegt. Bei Beträgen bis HFL 2.000 (EUR 908) besteht im Allgemeinen kein Problem. Für einen durchschnittlichen landwirtschaftlichen Betrieb liegt die Wertgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter in etwa bei HFL 1.000 (EUR 272).

Steuerpflichtige, die ordnungsgemäß Bücher führen, können im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung Rücklagen und -stellungen bilden: Eine Kostenausgleichsrückstellung (kostenegalisatiereserve) darf gebildet werden, wenn im Rahmen der Unternehmenstätigkeit (unregelmäßiger) Aufwand entsteht, der erst in späteren Buchjahren zu einer entsprechenden Ausgabe führt. Rückstellungen für nicht versicherte Risiken werden anerkannt, wenn sie der Abdeckung betrieblich verursachter und üblicherweise (d.h. von mindestens 30% der Unternehmen der Branche) versicherter Risiken (z.B. Hagelschäden) dient. Akzeptiert wird ein jährlicher Betrag in Höhe der Bruttoprämie für eine entsprechende Versicherung, eine Obergrenze für die Höhe der Rückstellung besteht jedoch nicht. Übersteigt der Erlös bzw. eine Entschädigung beim Verlust oder Untergang eines Anlagegutes dessen Buchwert, kann der überschießende Betrag in eine Rücklage eingestellt werden. Findet die Ersatzbeschaffung nicht innerhalb einer Frist von vier Jahren statt, oder wird die Rücklage nicht voll in Anspruch genommen, ist sie gewinnerhöhend aufzulösen. Des Weiteren sind Rückstellungen für nachweisbare Risiken, für zweifelhafte Forderungen, die sog. Altersrücklage und weitere zugelassen.

Beihilfen, die Einkommenselemente darstellen (z.B. Produktionsbeihilfen), erhöhen in dem Jahr, in dem sie zufließen, den steuerpflichtigen Gewinn. Investitionszuschüsse dagegen werden nicht als Betriebseinnahmen verbucht, sondern von den Anschaffungskosten der Investitionsgüter abgezogen.

Im Rahmen der *investeringsaftrekken* zur Investitionsförderung v.a. bei kleinen und mittleren Unternehmen wird ein regressiver Abzug bei der Gewinnermittlung gewährt, wenn die Summe der jährliche Anlageinvestitionen einen bestimmten Mindestbetrag über- und einen bestimmten Höchstbetrag unterschreitet. Dabei bleiben jedoch Investitionen in unbebaute Grundstücke, Wohnhäuser, geringwertige Wirtschaftsgüter, Personenkraftwagen, Vieh sowie forstwirtschaftliche Betriebsmittel unberücksichtigt. Für landwirtschaftliche Betriebe kommt der Investitionsabzug daher nur für Betriebsgebäude (ohne Grund) und landwirtschaftliche Maschinen bzw. maschinelle Anlagen in Betracht.

Tabelle 27: Investitionssumme und Abzüge in den Niederlanden

Investitionssumme		Abzug	
HFL	EUR	allgemein	Energiesparinvestitionen
3.900 – 65.000	1.770 – 29.496	27%	52,0%
65.000 – 127.000	29.496 – 57.630	21%	50,5%
127.000 – 190.000	57.630 – 86.218	19%	49,0%
190.000 – 252.000	86.218 – 114.352	16%	47,5%
252.000 – 315.000	114.352 – 142.941	13%	46,0%
315.000 – 377.000	142.941 – 171.075	11%	44,6%
377.000 – 441.000	171.075 – 200.117	8%	43,0%
441.000 – 503.000	200.117 – 228.251	5%	41,5%
503.000 – 566.000	228.251 – 256.840	3%	40,0%

Quelle: Niederländisches Landwirtschaftsministerium.

Für Umweltinvestitionen zwischen HFL 3.900 (EUR 1.770) und HFL 208 (EUR 94) Mio. beträgt der Abzug 15% bzw. 30%. Mit dem Abzug ist keine Verminderung der Buchwerte verbunden. Wird das Investitionsgut, für das der Investitionsabzug in Anspruch genommen wurde, innerhalb von 5 Jahren wieder verkauft, wird eine Steuernachzahlung fällig. Ansonsten können Umweltinvestitionen frei abgeschrieben werden.

2000 wurde ein dauerhafter Unternehmensabzug beschlossen, der noch von der EU genehmigt werden muss. Beim biologischen Landbau würde der Gewinnabzug HFL 15.000 (EUR 6.809) bzw. HFL 7.500 (EUR 3.403) betragen.

3.2 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen/Pauschalwerten

Trifft nicht zu.

3.3 Gewinnermittlung durch Überschussrechnung

Die Gewinnermittlung anhand einer Einnahmen-Überschussrechnung ist nur bei kleineren Unternehmen zulässig.

3.4 Gewinnermittlung durch Schätzung

Trifft nur in Ausnahmefällen zu, wenn der Steuerpflichtige keine Erklärung abgibt.

3.5 Besonderheiten bei Veräußerungserlösen

Private Veräußerungsgewinne werden - mit Ausnahme von Gewinnen aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen - nicht besteuert, betriebliche Veräußerungsgewinne zählen zu den Einkünften aus Unternehmertätigkeit.

So weit Gewinne aus der Veräußerung betrieblicher Vermögensgegenstände nicht in die Ersatzbeschaffungsrücklage eingestellt werden, erhöhen sie den steuerpflichtigen Unternehmensgewinn und unterliegen dem Grundtarif. Der Gewinnermittlung ist dabei der sog. *Wert im ökonomischen Verkehr* zugrunde zu legen, d.h. der Kaufpreis den der meistbietende Interessent unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre. Dieser wird durch eine vergleichende Betrachtung verschiedener Bewertungsmethoden bestimmt. Bei der Bewertung von Immobilien finden Berücksichtigung

- die unter Marktbedingungen tatsächlich gezahlten Preise für vergleichbare Objekte,
- die mit einem Preisindex hochgerechneten historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (bei Gebäuden abzüglich der Abschreibungen),
- die Neubaukosten,
- ein mit der Quadrat- bzw. Kubikmeterzahl multiplizierter Pauschalsatz,
- der Ertragswert (z.B. kapitalisierter Pachtwert).

Wegen der besonderen Bewertungsschwierigkeiten in der Landwirtschaft wird der *Wert im ökonomischen Verkehr* üblicherweise gleichgesetzt mit dem Buchwert für Maschinen und Werkzeuge, dem vermögenssteuerlichen Wert für Gebrauchsvieh, dem agrarischen Wert (Preis, der einem Käufer gerade noch eine lohnende landwirtschaftliche Bewirtschaftung erlauben würde) bzw. in jüngster Zeit dem Wert im verpachteten Zustand für Grund oder Gebäude bei einer Übertragung an die Kinder.

Gewinne aus dem Verkauf von landwirtschaftlichen Grundstücken zählen bei gesonderten Grundstücksverkäufen und bei Übertragung der Grundstücke im Rah-

men der Übertragung eines gesamten landwirtschaftlichen Betriebs u.U. nicht zum steuerpflichtigen Unternehmensgewinn (sog. Landwirtschaftsfreistellung).

Das Einkommensteuergesetz führt zwei Ursachen an, die steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen zugrunde liegen können:

Anmerkung: gilt nur für Grund und Boden.

- a) Wertzuwächse infolge betriebsinterner Faktoren, z.B. Bodenverbesserungsmaßnahmen oder Flurbereinigung;
- b) Wertzuwächse, die daraus resultieren, dass das Grundstück innerhalb der sechs Jahre nach Veräußerung wahrscheinlich einer anderen Nutzung zugeführt werden wird (Industrieansiedlung, Wohnungsbau). Wertveränderungen des Bodens, die der Wertentwicklung bei Fortsetzung der landwirtschaftlichen Bodennutzung entsprächen, bleiben freigestellt. Nutzungsveränderungen des Bodens sind demnach keine Voraussetzung mehr. Das gilt ab 27.6.2000, wenn der Gesetzentwurf „Unternehmerpaket 2001“ vom Parlament angenommen wird.

Wertzuwächse aufgrund externer Ursachen, z.B. einer allgemeinen Preissteigerung bleiben steuerfrei, externe Wertverluste können in der Einkommensteuer nicht gewinnmindernd in Ansatz gebracht werden.

Dem Verkauf eines Unternehmens grundsätzlich gleichgestellt sind die Betriebsübergabe und die Betriebsaufgabe. Der zu versteuernde Veräußerungsgewinn bestimmt sich als die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Buchwert des Unternehmens, nach Abzug eines Freibetrages in Höhe von 20.000 HFL (EUR 9.076). Für Unternehmer über 55 Jahren beträgt der Freibetrag 45.000 HFL (EUR 20.420). Der Veräußerungsgewinn wird mit 45% besteuert. Der Freibetrag von HFL 20.000/45.000 wird über 5 Jahre auf 8.000 vermindert. Der besondere Tarif von 45% wird 2001 auslaufen.

Überträgt ein Unternehmer, der über 55 Jahre alt oder zu mehr als 45% erwerbsunfähig ist, seinen Betrieb an seine Kinder, Enkelkinder oder deren Ehepartner, können diese den Betrieb zu Buchwerten fortführen. Es entsteht kein Veräußerungsgewinn, die stillen Reserven bleiben erhalten. Lediglich die Altersversorgungsrücklage ist aufzulösen und zu versteuern. Die gleichen Vorschriften gelten bei einer Übertragung des Betriebs an den Ehepartner, sofern dieser jünger ist als 55 Jahre.

Bei der Übertragung eines Betriebes im Todesfall wird die Fiktion zugrunde gelegt, der Betrieb sei unmittelbar vor dem Ableben an die Erben übergeben worden. Der

Veräußerungsgewinn wird in diesem Fall mit dem Sondertarif von 20% besteuert. Die Erben führen den Betrieb mit dem Verkehrswert fort, auf Antrag ist jedoch auch eine Fortführung des Unternehmens durch die Erben zu den Buchwerten möglich.

Wer einen Betrieb aufgrund einer Erbschaft oder Betriebsübergabe mit den Buchwerten übernommen hat, kann den oben genannten Freibetrag erst dann selbst in Anspruch nehmen, wenn er den Betrieb länger als drei Jahre weitergeführt hat.

3.6 Vergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft

Unternehmer (Gewerbetreibende, Landwirte, Selbständige) zwischen 18 und 65 Jahren dürfen einen gestaffelten Selbständigenfreibetrag (zelfstandigenaftrek) geltend machen, wenn sie mindestens 1.225 Stunden im Kalenderjahr tatsächlich in dem auf ihre Rechnung geführten Unternehmen gearbeitet haben (bzw. 825 Stunden wenn der Ehepartner mindestens 525 mitgearbeitet hat).

Tabelle 28: Selbständigenfreibetrag in den Niederlanden

Gewinn		Freibetrag	
HFL	EUR	HFL	EUR
unter 96.170	unter 43.640	13.110	5.949
... unter 100.245	... unter 45.489	12.015	5.452
... unter 104.320	...unter 47.338	10.290	4.669
... unter 108.395	... unter 49.188	9.825	4.458
ab 108.395	Ab 49.188	8.730	3.962

Quelle: Niederländisches Landwirtschaftsministerium.

Zur Förderung von Unternehmensgründungen erhöht sich dieser Freibetrag in den ersten drei Geschäftsjahren jeweils um HFL 3.840 (EUR 1.646). Für selbständige Unternehmer die mindestens 625 Stunden pro Jahr mit Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten verbringen, erhöht sich der Freibetrag um weitere HFL 12.832 (EUR 4.820).

Arbeitet der Ehepartner im Betrieb in hinreichendem Umfang mit, ohne dass dies im Rahmen des besonderen gesetzlichen Arbeitsverhältnisses geschieht, darf der Unternehmer einen gestaffelten Sonderfreibetrag beanspruchen. Dieser beträgt

bei 525 - 875 Stunden Mitarbeit 1,25% des Gewinns, bei 875 - 1225 Stunden 2%, bei 1225 - 1750 Stunden 3% und bei mehr als 1750 Stunden 4%.

Steuerpflichtige zwischen 18 und 65 Jahren mit Einkünften aus Unternehmer-tätigkeit können eine Rücklage für ihre Altersversorgung bilden. Es handelt sich dabei nicht um eine betriebliche Rücklage, denn diese wird nicht bei der Ermittlung des Unternehmensergebnisses in Abzug gebracht, sondern von der Gesamtsumme der Einkünfte abgezogen. Die Höhe der jährlichen Zuführung ist abhängig von der Höhe des Gewinns. Für die Anwendung der Rücklage gilt, dass der Abzug für Selbständige angewendet wird (1225 Stunden - Kriterium). Die Altersversorgungsrücklage beträgt 12% vom Gewinn, aber nicht mehr als HFL 21.367 (EUR 9.696). Prämien zu einer Berufs- oder Betriebspensionskasse kürzen die Zuführung entsprechend. Mit dem Erreichen des 65. Lebensjahres muss die Altersversorgungsrücklage grundsätzlich in voller Höhe aufgelöst und zu 45% versteuert werden. Bei Fortführung des Unternehmens kann die Auflösung in gleichen Teilen über die nächsten fünf Jahre erfolgen, wobei der normale Einkommensteuertarif zur Anwendung kommt.

Die Bewirtschaftung eines Waldes ist keine einkommenssteuerlich relevante Aktivität. Die Freistellung betrifft nicht forstwirtschaftliche Hauptbetriebe; nur Nebenbetriebe und privater Waldbesitz, der nicht im Rahmen eines Unternehmens bewirtschaftet wird, sind freigestellt. Der Begriff "Wald" ist weit aufzufassen; es kann sich dabei auch z.B. auch um eine Gruppe von Bäumen, die einen Bauernhof umgibt, handeln. Voraussetzung ist allerdings, dass der jeweilige Baumbestand tatsächlich bewirtschaftet wird, dass nach einem Holzeinschlag eine Wiederaufforstung erfolgt. Gewinne aus dem Verkauf von forstwirtschaftlich genutztem Grund bleiben dann unberücksichtigt, wenn der Käufer die Waldbewirtschaftung fortführt.

Die große Mehrheit der forstwirtschaftlichen Betriebe in den *Niederlanden* erwirtschaftet Verluste. Für diese Betriebe wirkt sich die Steuerbefreiung wegen der fehlenden Möglichkeiten zum Verlustausgleich nachteilig aus. Aus diesem Grund plant der Gesetzgeber, die Forstwirte jeweils für einen bestimmten Zeitraum zwischen Steuerbefreiung und Normalbesteuerung wählen zu lassen.

Einkünfte aus Forstbetrieb gehören nicht zum Gewinn, es sei denn, der Forst-wirt optiert dafür für mindestens zehn Jahre. Dies gilt nur für (Forst)betriebe, nicht für Privatpersonen. Beim Übergang von Besteuerung zu Nichtbesteuerung werden Finanzrücklagen nicht besteuert, wenn der Wald mindestens noch fünf Jahre in Stand gehalten wird.

Seit 1998 gilt eine besondere Regelung für Einkommen aus natürlicher Wirtschaftsweise. Landwirte die zu einer **privaten Naturverwaltung** übergehen, erhalten vom Staat dafür eine Vergütung. Derartige Einkommen werden zu 90% von der Besteuerung befreit.

4. Einkommensermittlung und -besteuerung

4.1 Verlustausgleich, -rücktrag und -vortrag

Negative Einkünfte sind zunächst mit positiven Einkünften anderer Einkunfts-kategorien des gleichen Veranlagungszeitraums zu saldieren. Verbleibende Verluste können um drei Jahre rück- und schließlich um acht Jahre vorgetragen werden. Verluste aus Unternehmertätigkeit sind zeitlich unbegrenzt vortragbar, wenn der Steuerpflichtige eine regelmäßige Buchführung durchführt.

Ausgenommen von der Verrechnung sind Verluste aus wesentlichen Beteiligungen, die nur auf Veräußerungsgewinne übertragbar bzw. im Rahmen eines Steuerabzugsbetrags (20% des nicht ausgleichbaren Betrages) berücksichtigungsfähig sind.

4.2 Persönliche Abzugsbeträge

Grundsätzlich berücksichtigungsfähig (analog den deutschen Sonderausgaben) sind:

- private Schuldzinsen (so weit bei der Einkunfts-berechnung noch nicht berücksichtigt), begrenzt auf HFL 5.291 (EUR 2.401) bzw. auf den doppelten Betrag für Ehegatten. Zinsen aus Verschuldung wegen Ausbildung oder Krankheit sind voll abzugsfähig, wenn sie höher sind als HFL 1.059 (EUR 481) bzw. HFL 2.118 (EUR 961).
- Pensions- und Leibrentenzahlungen sowie ähnliche periodische Zahlungen ohne Gegenleistung;
- Prämien für Lebens- und Altersversicherungen (z.B. maximal HFL 6.179 (EUR 2.804) bzw. HFL 12.358 (EUR 5.609) bei Verheirateten für Lebensversicherungen. Bei nicht ausreichenden Pensionsrechten kann der Höchstbetrag bis auf HFL 86.480 (EUR 3.924) erhöht werden.

- Unterhaltszahlungen an den geschiedenen Ehegatten sind beim Leistenden abzugsfähig, beim Empfänger steuerpflichtig; Unterhaltszahlungen für Kinder finden keine Berücksichtigung;
- Zuwendungen an religiöse, wohltätige, kulturelle, wissenschaftliche und gemeinnützige Einrichtungen sind insoweit zum Abzug zugelassen, als sie insgesamt 1% der Einkünfte, mindestens jedoch HFL 120 (EUR 54), übersteigen, wobei der maximal zulässige Abzug auf 10% der Einkünfte begrenzt ist.

Als außergewöhnliche Belastungen gelten u.a. Ausgaben des Steuerpflichtigen

- wegen Krankheit, Unfall, Invalidität, Adoption, Tod, Alter oder Erwerbsminderung, die durch den Steuerpflichtigen selbst, den Ehegatten, die Kinder oder Verwandten verursacht werden, sofern bestimmte Grenzen überschritten werden;
- für seine berufliche Aus- oder Fortbildung, so weit sie den Betrag von HFL 800 (EUR 363) oder 2% der Einkünfte übersteigen;
- für den Lebensunterhalt von Kindern, für die der Steuerpflichtige kein Kindergeld erhält, so weit die zumutbare Eigenbelastung von HFL 800 (EUR 363) oder 2 % der Einkünfte überschritten wird;
- als Betreuungskosten für Kinder unter 13 Jahren bis zu Höchstbeträgen, wenn der Steuerpflichtige für eine außerhäusliche Tätigkeit selbständiger Art Einkünfte über HFL 8.523 (EUR 3.803) bezogen hat.

Tabelle 29: Grundfreibeträge in den Niederlanden

Ledige, Doppelverdiener	Ehepaare, Lebensgemeinschaft mit Alleinverdiener	Alleinerziehende
HFL 8.950 (EUR 4.061)	HFL 17.473 (EUR 7.829)	HFL 15.768 (EUR 7.155)

Quelle: Müssener, 1999, Dutch Ministry of Finance.

Die Grundfreibeträge hängen von den individuellen Lebensumständen ab. Falls der allgemeine Grundfreibetrag das steuerpflichtige Einkommen übersteigt oder kein Einkommen zu versteuern ist, kann der nicht ausschöpfbare Teil des allgemeinen Grundfreibetrags auf den Lebenspartner übertragen werden. Für Steuerpflichtige in außerhäuslicher Tätigkeit mit mindestens einem Kind unter 12 Jahren wird der Alleinerzieher-Freibetrag um 6% des Arbeitseinkommens erhöht, maximal um HFL 6.821 (EUR 3.095). Für Steuerpflichtige ab 65 Jahren

gibt es einen zusätzlichen Altersfreibetrag von HFL 520 (EUR 236) bis maximal HFL 5.678 (EUR 2.577).

4.3 Steuerliche Berücksichtigung der Familienstruktur

Ehegatten werden mit ihren Einkünften aus Erwerbstätigkeit getrennt besteuert; Einkünfte aus gemeinsamem Vermögensbesitz werden dem Partner mit den höheren Erwerbseinkünften zugerechnet. Dieser kann die gemeinsamen Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen geltend machen. Erwerbseinkünfte von Kindern werden getrennt besteuert, Vermögenseinkünfte dem Elternteil mit den höheren Erwerbseinkünften zugerechnet, wobei ein Zinsfreibetrag von HFL 500 (EUR 227) angesetzt wird.

Statt Kinderfreibeträgen wird ein von der Anzahl und dem Alter der Kinder abhängiges Kindergeld gezahlt. (z.B. für zwei Kinder im Alter zwischen 6 und 11 Jahren beträgt das Kindergeld HFL 3.860 / EUR 1.708).

4.4 Steuertarif

Sowohl die Freibeträge als auch der Einkommensteuertarif werden jährlich der Geldentwertung angepasst.

Tabelle 30: Einkommensteuertarif in den Niederlanden

Einkommensteile		Steuersatz
HFL	EUR	%
bis 15.225	bis 13.313	33,90
über 15.255 bis 48.994	über 13.313 bis 42.756	37,95
über 48.994 bis 107.756	über 42.756 bis 42.756	50
über 107.756	über 94.028	60

Quelle: Dutch Ministry of Finance.

In den beiden unteren Tarifstufen ist der Beitrag zur allgemeinen Sozialversicherung enthalten (jeweils 29,4%).⁹⁸ Da für Steuerpflichtige ab dem 65. Lebensjahr der Sozialversicherungssatz auf 17,90% reduziert ist, beträgt für diese Personengruppe der Eingangssatz 16% bzw. 20,05% in der zweiten Progressionszone.

Bestimmte Einkunftsarten werden mit proportionalen Sätzen besteuert. Diese Proportionalsätze kommen nur auf den Teil dieser Einkünfte zur Anwendung, der mit dem übrigen zu versteuernden Einkommen die erste Teilmenge des Grundtarifs überschreitet.

Der Proportionalatz von 45% wird u.a. erhoben auf Veräußerungsgewinne bei Betriebsbeendigung anders als von Todes wegen, die Auflösung der Altersvorsorgerücklage und einmalig erhaltene pauschale Unterhaltszahlungen.

Der ermäßigte Steuersatz von 25% besteht u.a. für Erträge und Gewinne aus der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen. Der Satz von 20% findet Anwendung bei Veräußerungsgewinnen, die bei der Betriebsbeendigung von Todes wegen anfallen, Erträge aus nicht börsengehandelten Unternehmensanteilen, die durch Erbschaft übergegangen sind, so weit diese Erträge im Veranlagungsjahr und den beiden vorangegangenen Jahren ein Drittel des Marktwertes der Anteile nicht übersteigen. Mit 10% werden u.a. bestimmte Dividenden bei Erhöhung des Stammkapitals einer Gesellschaft aus Eigenmitteln besteuert.

Bei stark schwankenden Einkommen ist eine Besteuerung auf Basis des durchschnittlichen zu versteuernden Einkommens drei aufeinanderfolgender Jahre möglich. Bei der Neuberechnung der Steuer wird das Durchschnittseinkommen den im zugrundeliegenden Dreijahreszeitraum jeweils geltenden Tarifen unterworfen. Da seit 1990 in der Eingangsstufe des Einkommensteuertarifs der Beitragssatz zur Sozialversicherung mitenthalten ist, ergibt sich neben dem Steuervorteil auch ein Beitragsvorteil. Eine Rückerstattung findet jedoch nur statt, sofern der bei der Besteuerung des Durchschnittseinkommens ergebende Gesamtvorteil HFL 1.200 (EUR 545) überschreitet. Schon einmal in eine Mittelung einbezogene Jahre können nicht Gegenstand einer weiteren Durchschnittsbildung sein. Ausgeschlossen ist das Jahr, in dem der Steuerpflichtige sein 65. Lebensjahr vollendet.

Im Jahr 2001 soll ein neues Steuersystem eingeführt werden. Auf Gewinne aus Unternehmen, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und dem Wert eigengenutztem Wohnraums soll ein 4-Stufen-Tarif (voraussichtlich 33, 38, 42 und

⁹⁸ Von der allgemeinen Sozialversicherung, die die gesamte Bevölkerung umfasst, ist die Sozialversicherung der Arbeitnehmer zu unterscheiden.

52%) Anwendung finden. Für Einkommen aus bedeutendem Belang (Interesse) ist ein proportionaler Tarif von 25%, für Kapitaleinkünfte von 30% vorgesehen. Steuerbetragsabzüge sollen die Freibeträge ersetzen. Weitere Änderungen sind beim Selbständigen- und Mitarbeiterabzug und beim Verlustausgleich vorgesehen.

Das Einkommen von Teil 3 wird pauschal bestimmt: 4% vom Nettovermögen, d.h. Vermögen bewertet auf der Basis des allgemeinen Verkehrswertes unter Berücksichtigung der Schulden. Es gilt ein Grundfreibetrag von HFL 37.500 (EUR 17.017). Für „grüne“ Anlagen, Wagniskapital (Vermögen von startenden Unternehmen), Forstwirtschaft, Natur- und Naturschutzgesetz- Ländereien gilt eine Freistellung.

In der Gesetzesvorlage wird auch vorgeschlagen, die Wiederbeschaffungsreserve durch eine Wiederinvestitionsreserve zu ersetzen.

C Grundsteuer

1. Bemessungsgrundlage

Grundsteuern (onroerende-zaakbelastingen) werden von den Gemeinden auf bebaute und unbebaute Grundstücke erhoben.⁹⁹ Die Steuer ist gleichzeitig von den Eigentümern und den Nutzern (Mietern, Pächtern etc.) zu entrichten.

Bemessungsgrundlage ist der von der Gemeinde festgestellte Wert. Dies wird in Zukunft zunehmend der Einheitswert (waarde economisch verkeer) sein, der nach dem Grundstücksbewertungsgesetz¹⁰⁰ ab 1997 für eine Dauer von jeweils vier Jahren für alle Grundstücke festgesetzt wird. Diese Einheitswerte sollen für alle vom Reich, den Gemeinden und den Deichgenossenschaften (waterschappen) erhobene Steuern gültig sein. Als Bewertungsmaßstab wird im Allgemeinen der sog. *gemeine Wert* herangezogen, das ist der Wert, der im freien Grundstücksverkehr für dieses Grundstück zu erzielen wäre. Wertänderungen eines Grundstücks innerhalb der Festsetzungsperiode von vier Jahren haben nur dann eine Änderung des Einheitswertes zur Folge, wenn bestimmte Grenzen überschritten werden.

⁹⁹ Art. 219, Art. 220 des Gemeindegesetzes.

¹⁰⁰ Wet waardering onroerende zaken, Stb. 874, von 1994.

Von der Besteuerung sind befreit:

- land- und forstwirtschaftlich genutzte bebaute und unbebaute Grundstücke,
- als besonders schützenswert ausgewiesene Grundstücke,
- Naturgrundstücke (Dünen, Heidegebiete, Sümpfe, etc.), die sich im Besitz öffentlich-rechtlicher Körperschaften befinden,
- öffentliche Verkehrswege (Straßen, Kanäle, Eisenbahnanlagen),
- Wasserschutzbauten öffentlich-rechtlicher Körperschaften,
- Abwasseranlagen, Wasseraufbereitungsanlagen und Ähnliches.

2. Steuertarif

Die Tarife werden von den Gemeinden für jeweils HFL 5.000 (EUR 2.269) des Wertes festgelegt. Unterschiedliche Tarife können gewählt werden für Wohn- und andere Grundstücke, wobei sich diese Tarife um nicht mehr als 120% voneinander unterscheiden dürfen. Der Tarif für Eigentümer darf nicht mehr als 125% des Tarifs für Nutzer betragen. 1999 betrug der durchschnittliche Tarif für Wohngrundstücke HFL 16,50 (EUR 7,5) und für andere Grundstücke HFL 19,25 (EUR 8,7).

Gemeinden können in ihrer Gemeindefestsetzung festlegen, bei Grundstückswerten bis HFL 25.000 (EUR 11.345) auf die Erhebung der Grundsteuer zu verzichten.

5 Besteuerung der Landwirtschaft in *Österreich*

A Rechtsgrundlagen, Literatur

Die rechtliche Grundlage der Einkommensteuer in der Republik *Österreich* bildet das Einkommensteuergesetz (EStG) aus dem Jahr 1988 mit späteren Änderungen. Für Landwirte sind v.a. auch die sog. Pauschalierungsverordnungen von Bedeutung.

Rechtsgrundlage der Grundsteuer bildet das Grundsteuergesetz (GrStG) von 1955.

Literatur Bundesministerium der Finanzen, Mehr Geld für Familien (Broschüre, Internet-Version unter <http://www.bmf.gv.at/steuern>), <http://www.bmf.gv.at/steuern/1st/stbuch2000/nt00102.htm>.

Dietschy, Werner und Jilch, Martin, NÖLLWK, Abgabenrechtliche Übersicht für nichtbuchführende land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Stand X/1998.

Domann, Rita, *Österreich*, Lieferung 1999, in: Mennel, Annemarie, Förster, Jutta: Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan.

Jilch, Martin, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Leopoldsdorf 1999.

Österreichisches Statistisches Zentralamt, Land- und Forstwirtschaft, <http://www.oestat.gv.at/indexde.htm>.

B Einkommensteuer

1. Einkommensteuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig ist jeder, der in *Österreich* einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt hat. Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welt-einkommen. Beschränkt steuerpflichtig sind solche Personen, die in *Österreich* Einkünfte erzielen, aber dort weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Das Prinzip des steuerlichen Durchgriffs bei Personengesellschaften betrifft insbesondere auch eingetragene Erwerbsgemeinschaften mit Ausübung land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeiten.

Von den ca. 263.500 land- und forstwirtschaftlichen Betrieben 1995 waren nur 8.500 (3%) juristische Personen.¹⁰¹

Im Einkommensteuergesetz sind die einkommensteuerpflichtigen Einkunftsarten¹⁰² aufgeführt:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft;
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit;
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb;
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit;
- Einkünfte aus Kapitalvermögen;
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung;
- sonstige Einkünfte im Sinne des §29 EstG.

Zu den wichtigsten steuerfreien Leistungen zählen die Familienbeihilfe, das Wochengeld und vergleichbare Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung, Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversicherung, das Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe, Karenzurlaubsgeld und -hilfe sowie das Pflegegeld.

Das zu versteuernde Einkommen ergibt sich aus der Summe der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten und Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen.

¹⁰¹ Österreichisches Statistisches Zentralamt.

¹⁰² § 2 Abs. 2 EstG in Österreich.

2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählen insbesondere¹⁰³:

- Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau (Pflanzenzucht), Obst- und Gemüsebau sowie aus sämtlichen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe von Naturkräften gewinnen;
- Einkünfte aus Binnenfischerei, Bienenzucht und Imkerei sowie Fischzucht und Teichwirtschaft;
- Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft in Zusammenhang steht;
- Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung.

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählen weiterhin Veräußerungsgewinne im Sinne des §24 EStG, Gewinnanteile der Gesellschafter, die als Mitunternehmer der Gesellschaft anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, dass die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist.

Das wesentliche Abgrenzungskriterium zwischen landwirtschaftlichem Betrieb und Gewerbebetrieb liegt darin, dass im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb die Naturkräfte die primären Produktionsfaktoren sind, während beim Gewerbebetrieb mechanische Kräfte oder vermittelnde Tätigkeiten im Vordergrund stehen. Bei der Zucht und Haltung von Tieren knüpft die Abgrenzung an der Herkunft der Futtermittel an. Werden überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gewonnene Erzeugnisse verwendet, handelt es sich um einen landwirtschaftlichen Betrieb. Bei der Intensivtierhaltung kommt folgende Abgrenzung zur Anwendung: Für die ersten 10 Hektar dürfen nicht mehr als 8 und für die jeweils nächsten 10 Hektar nicht mehr als 6, 4, 3, 2 bzw. für die restliche bewirtschaftete landwirtschaftliche Nutzfläche im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 1,5 Vieheinheiten je Hektar gehalten werden. Werden diese Werte nachhaltig überschritten, liegt ein Gewerbebetrieb vor.¹⁰⁴ Für die Umrechnung der Tierbestände in Vieheinheiten wird ein Schlüssel vorgegeben. Beim Garten- bzw. Weinbau etc. kommen ähnliche Kriterien zur Anwendung.

¹⁰³ § 21 EStG in Österreich, das Einkommensteuergesetz enthält keine Definition der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft; zur Abgrenzung vgl. Jilch, 1999, S. 108ff.

¹⁰⁴ Jilch, 1999, S. 118f.

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählen bis zu einem bestimmten Betrag (ATS 330.000/ EUR 23.982¹⁰⁵) auch Nebenerwerbseinkünfte sowie Einkünfte aus Nebenbetrieben¹⁰⁶. Als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem Hauptbetrieb in seiner Funktion untergeordnet ist, z.B. die Ver- und Bearbeitung eines überwiegend eigenen Naturprodukts unter der Voraussetzung, dass der Charakter des jeweiligen Betriebes als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gewahrt bleibt. Der Wert der allenfalls mitverarbeiteten Erzeugnisse muss gegenüber dem Wert des bearbeiteten oder verarbeiteten Naturproduktes untergeordnet sein. Bei Nebentätigkeiten handelt es sich um per se nichtlandwirtschaftliche Tätigkeiten (z.B. Privatzimmervermietung, Bauern-(Holz-)akkord, Fuhrwerks- und kommunale Dienstleistungen), die aber wegen ihrer untergeordneten wirtschaftlichen Bedeutung der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden.

Es ist stets zu klären, ob aufgrund der Subsidiarität der Einkunftsarten diese Einkünfte tatsächlich noch den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind oder ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen (d.h. es handelt sich um eine selbständige, nachhaltige, mit Gewinnabsicht und als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommene Betätigung, die nicht als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft anzusehen ist). Die komplizierte Abgrenzung kann nur in Grundzügen dargestellt werden: Seit 1999 hängt die steuerliche Abgrenzung von Einkünften aus be- und/oder verarbeiteten Produkten von der Höhe der Einnahmen ab. Nebeneinkünfte aus Land- und Forstwirtschaft liegen dann nicht vor, wenn die Einnahmen aus dem Verkauf be- und/oder verarbeiteter Produkte eine Grenze von ATS 330.000 (inkl. MwSt., EUR 23.982) überschreiten. In den Betrag von ATS 330.000 sind andere Einnahmen aus aufzeichnungspflichtigen Nebentätigkeiten einzustellen. Einnahmen aus der Zimmervermietung, aus auf reiner Selbstkostenbasis erbrachten Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit sowie aus dem Wein- und Mostbuschenschank sind nicht einzurechnen. Bei Nebenerwerben darf die bewirtschaftete Fläche 5 ha (gärtnerisch und weinbaulich genutzte Flächen: mehr als 1 ha) nicht unterschreiten.

Das österreichische Einkommensteuergesetz kennt den Ausdruck „Direktvermarktung“ zwar nicht, für den Fall der (Direkt)Vermarktung landwirtschaftlicher Urprodukte im Nebenbetrieb ergeben sich de facto dennoch Sonderregelungen.

¹⁰⁵ 1 EUR = 13,7603 ATS.

¹⁰⁶ § 21 Abs. 2 EstG in Österreich.

Die Einnahmen aus der Vermarktung land- und forstwirtschaftlicher Urprodukte gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, unabhängig vom Umsatz und davon, ob der Verkauf direkt ab Hof erfolgt.

3. Gewinnermittlung

Land- und Forstwirte sind weder nach Handelsrecht noch nach anderen außersteuerlichen Vorschriften verpflichtet, Bücher zu führen. Buchführungspflicht für land- und forstwirtschaftliche Betriebe besteht nach der Bundesabgabenordnung, wenn¹⁰⁷

- der Einheitswert (EW) des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens unter Berücksichtigung von Zu- und Verpachtungen zum 1. Januar des Veranlagungsjahres mehr als ATS 2.000.000 (EUR 145.346) beträgt, oder
- der Gesamtumsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren mehr als ATS 5.000.000 (EUR 363.364) beträgt.

Bei Buchführung unterliegt die Gewinnermittlung grundsätzlich den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften. Landwirtschaftliche Betriebe, die der gesetzlichen Verpflichtung zur Buchführung nicht unterliegen, können den Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben berechnen oder die Besteuerung nach Durchschnittssätzen wählen, haben den Gewinn jedoch überall dort über die Überschussrechnung zu bestimmen, wo keine Pauschalierungsregelung vorliegt.

Kriterium für die Art der Pauschalierung, Voll- oder Teilpauschalierung, ist der Einheitswert des gesamten landwirtschaftlichen Betriebes. Bei EW von unter ATS 900.000 (EUR 65.406) und einem Umsatz von unter ATS 5 Mio. (EUR 363.364) erfolgt die Gewinnermittlung über die Vollpauschalierung, bei höherem Einheitswert kann nur die Teilpauschalierung gewählt werden. Auf Antrag ist die Teilpauschalierung bereits ab ATS 500.000 (EUR 36.336) möglich (vgl. folgende Tabelle).

¹⁰⁷ Bundesabgabenverordnung § 125 in Österreich.

Tabelle 31: Gewinnermittlungsmethoden landwirtschaftlicher Betriebe in Österreich

	EW unter ATS 500.000 / EUR 36.336	EW ATS 500.000 bis ATS 900.000 / EUR 65.406	EW ATS 900.000 bis ATS 2 Mio. / EUR 145.346	EW über ATS 2 Mio. / EUR 145.346
Umsatz unter ATS 5 Mio./ EUR 363.364	Vollpauschalierung Teilpauschalierung. Überschussrechng. Buchführung	Vollpauschalierung Teilpauschalierung. Überschussrechng. Buchführung	Teilpauschalierung. Überschussrechng. Buchführung	Buchführung
über ATS 5 Mio.	Buchführung	Buchführung	Buchführung	Buchführung
EW: Einheitswert				

Quelle: Zusammenstellung des ifo Instituts.

Beim *Weinbau* mit einer genutzten Fläche von weniger als 60 Ar ergibt sich der Gewinn analog der für die Landwirtschaft aufgeführten Vollpauschalierungssätze. Bei einer Fläche von mehr als 60 Ar ergibt sich der Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Die Betriebsausgaben können pauschal mit 70 % der Betriebseinnahmen angesetzt werden.

Ausschlaggebend für die *Forstwirtschaft* ist der Waldeinheitswert (WEW). Liegt dieser unter ATS 100.000 (EUR 7.267) beträgt der pauschalierte Gewinn 30% des EW, bei einem EW bis ATS 150.000 (EUR 10.901) 40% des EW. Bei einem EW von über ATS 150.000 (EUR 10.901) errechnet sich der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Gartenbauliche Gewinne werden grundsätzlich durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung errechnet, wobei die Betriebsausgaben durchschnittlich zu 60% der Betriebseinnahmen (inkl. MwSt.) angesetzt werden und Lohn- und Lohnnebenkosten zusätzlich zu berücksichtigen sind. Unter bestimmten Voraussetzungen (Lieferung ausschließlich eigener Erzeugnisse an Wiederverkäufer) können bei der Gewinnermittlung auch flächenabhängige Durchschnittssätze Anwendung finden.

3.1 Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Der Gewinn ist der durch die doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird weder durch Entnahmen gekürzt noch durch Einlagen erhöht. Der zum Anlagevermögen gehörende Wert des Grund und Bodens bleibt im Allgemeinen außer acht. Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens dürfen nur dann aktiviert werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

In der Land- und Forstwirtschaft erstreckt sich der Betriebsvermögensvergleich nur auf das notwendige Betriebsvermögen. Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr, welches sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr deckt. Buchführende Land- und Forstwirte dürfen jedoch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr wählen; es umfasst einen Zeitraum von weniger als 12 Monaten, wenn ein Betrieb eröffnet oder aufgegeben wird oder das Wirtschaftsjahr bei einem Buch führenden Land- und Forstwirt auf einen anderen Stichtag umgestellt wird.

Einnahmen aus der "bäuerlichen Nachbarschaftshilfe" sind nicht als Betriebs-einnahmen in Ansatz zu bringen. Als Nebentätigkeiten(-erwerbe) kommen jedoch u.a. folgende Dienstleistungen in Betracht: Privatzimmervermittlung, Fuhrwerkleistungen, Dienstleistungen der Bauern- und Holzakkordanten, Dienstleistungen zur Kulturpflege im ländlichen Raum, bei der Verwertung von organischen Abfällen oder im Winterdienst.

Als Betriebsausgaben nicht abzugsfähig sind u.a. Repräsentationsaufwendungen, die Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch, Geldstrafen, Spenden, Schmier- und Bestechungsgelder. Die Steuerreform 2000 sieht vor, dass der Buch führende Landwirt fiktive Eigenkapitalzinsen als Betriebsausgabe ansetzen kann. Allerdings ist der zuerst als Betriebsausgabe abgezogene Verzinsungsbetrag als Sondergewinn mit 25% zu versteuern. Es darf erwartet werden, dass aufgrund der geringfügigen steuerlichen Entlastung und dem hohen administrativen Aufwand nur wenige Betriebe von dieser Begünstigung Gebrauch machen.

Das nicht abnutzbare Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder mit dem niedrigeren Teilwert anzusetzen.

Bei abnutzbarem Anlagevermögen sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten linear auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer anzusetzen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Die Abschreibung beginnt mit dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes. Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als 6 Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte des Betrages. Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig. Ist der Teilwert niedriger als die um AfA verminderten Anschaffungs- und Herstellungskosten, so kann dieser in Ansatz gebracht werden. Geringwertige Wirtschaftsgüter können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben werden, wenn die Kosten für das einzelne Anlagegut ATS 5.000 (EUR 363) nicht übersteigen.

Anschaffungskosten für Grund und Boden sind nicht abschreibbar.

Verbindliche AfA-Richtlinien existieren nicht. Im Allgemeinen werden die in Tabelle 32 aufgeführten AfA-Sätze anerkannt ("gebräuchliche Werte"):

Tabelle 32: AfA-Sätze in Österreich

Art des Anlagegutes	Abschreibungssätze
Gebäude	2 - 4%
Produktionsanlagen und Maschinen	10 - 20%
Büromaschinen und Büroeinrichtungen	20 - 25%
LKW	14 - 25%
Traktor	8 - 12,5%
Betrieblich genutzte PKW	12,5%

Quelle: Domann, 1999, S. 19f.

Die Absetzung für die Abnutzung von Betriebsgebäuden beträgt bei Nutzung durch Land- und Forstwirte jährlich 4% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Verwaltungsgebäude werden i.d.R. mit 2% abgeschrieben. Bei gemischt genutzten Gebäuden sind Mischsätze möglich. Dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der landwirtschaftlichen Betriebsausübung, beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 4%. Bei Land- und Forstwirten gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagegut. Die Anschaffungs-

kosten eines seit 1989 erworbenen Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben können gleichmäßig über 15 Jahre abgeschrieben werden. Dies gilt nicht für früher erworbene Firmenwerte.

Die Bewertung der Vorräte erfolgt zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, bzw. zum niedrigeren Teilwert. Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist für Wirtschaftsgüter mit biologischem Wachstum auch der Ansatz des über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Teilwertes zulässig.

3.2 Gewinnermittlung durch Überschussrechnung

Umsatzsteuerpauschalierende Land- und Forstwirte führen die Überschussrechnung nach dem Bruttoprinzip durch, damit sich die Umsatzsteuerpauschalierung nicht erfolgswirksam durchschlägt. Gewinne und Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden sind auch bei der Überschussrechnung nicht zu berücksichtigen.

Es bestehen keine weiteren Sonderregelungen für die Landwirtschaft.

3.3 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen/Pauschalwerten

Beim Einheitswert¹⁰⁸ handelt es sich um das 18-fache¹⁰⁹ des Reinertrages, den der Betrieb gemäß seiner wirtschaftlichen Bestimmung im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erzielen kann. Der Reinertrag ist Ausdruck der objektiv erzielbaren Betriebsrentabilität, er enthält die Verzinsung des eingesetzten Kapitals und das Entgelt für die unternehmerische Tätigkeit, nicht jedoch den Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner Angehörigen. Bei der Bewertung sind insbesondere die natürlichen Ertragsbedingungen und die wirtschaftlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Teile (Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Sonderkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen. Zuepachtete Flächen sind grundsätzlich in die wirtschaftliche Einheit des Eigentümers einzubeziehen. Der Wohnwert ist bis zu einem Betrag von ATS 30.000 (EUR 2.180) Bestandteil des landwirt-

schaftlichen und Weinbau-Vermögens. Der übersteigende Teil oder im Fall von reiner Fisch- oder Bienenzucht der ganze Wert des Wohngebäudes sind dem Grundvermögen zuzurechnen.

Bewertet wird anhand der Vergleichsmethode. Der Ertragswert für landwirtschaftliche Betriebe, die weder Vergleichsbetriebe noch Untervergleichsbetriebe sind, wird nicht nach betriebsindividuellen Daten, sondern nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen ähnlicher Betriebe ermittelt.

Die natürlichen Ertragsbedingungen landwirtschaftlich nutzbarer Böden werden im Wege der Bodenschätzung festgestellt. Die Boden- (Äcker) und die Grünlandgrundzahlen (Wiesen) berücksichtigen die Bodenart, die Wasser- und Klimaverhältnisse, in der Acker- bzw. Grünlandzahl werden zusätzlich naturbedingte Besonderheiten wie Geländegestaltung einkalkuliert. Multipliziert man diese Zahl mit dem Ausmaß der Parzelle, ergibt sich die Ertragsmesszahl. Die Bodenklimazahl entspricht der durchschnittlichen Ertragsmesszahl des Betriebes. Nach Berücksichtigung der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen durch Zu- und Abschläge erhält man die Betriebszahl, die das Verhältnis der Ertragsfähigkeit des Betriebes im Vergleich zum Hauptvergleichsbetrieb zum Ausdruck bringt. Die Betriebszahl wird mit dem Hektarhöchstsatz und der Betriebsfläche multipliziert. Dieser Vergleichswert ergibt direkt oder nach Berücksichtigung von Zu- und Abschlägen (für Sonderkulturen, Intensivobstanbau etc.) bzw. nach Miterfassung anderer Unterarten des LuF-Vermögens (z.B. Bienenzucht) den Einheitswert des Betriebes.¹¹⁰

Die Feststellung der Ertragswerte für land- und forstwirtschaftliches Vermögen, die seit 1971 grundsätzlich im Abstand von 9 Jahre stattzufinden hat, wurde seither mehr oder weniger regelmäßig, zuletzt 1988 durchgeführt. Die letzte Hauptfeststellung wurde allerdings auf 2001 verschoben. Eine lineare Wertfortschreibung zwischen den Hauptfeststellungen findet nicht statt. Dennoch wird die „gut eingeführte“ und „bewährte“ Ertragsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens als regelmäßig bzw. zeitnah betrachtet. Die Kritik des Bundesverfassungsgerichtshofs an der deutschen Einheitsbewertung bietet

¹⁰⁸ § 32 Bewertungsgesetz. Nach dem EW richten sich auch Grundsteuer und Grundsteuerzuschläge, Grunderwerbsteuer der bäuerlichen Besitzübergabe, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Beiträge zur bäuerlichen Sozialversicherung sowie der Kirchenbeitrag.

¹⁰⁹ Der Kapitalisierungsfaktor von 18 unterstellt eine durchschnittliche Verzinsung des eingesetzten Kapitals von etwa 5,5.

¹¹⁰ Eine sehr detaillierte Darstellung der Einheitsbewertung findet sich bei Jilch, 1999, S. 31ff.

keinen Anlass zur Kritik an der Einheitsbewertung des LuF-Vermögens in Österreich.¹¹¹ Beim Grundvermögen hingegen, dessen letzte Hauptfeststellung immer wieder verschoben wurde, besteht eine immer größer werdende Diskrepanz zwischen den Einheitswerten und dem gesetzlich anzustrebenden gemeinen Wert. Die Bewertung basiert auf völlig überholten Wertverhältnissen von 1973, die bislang um 35% erhöht wurden.¹¹²

Ändert sich zwischen zwei Hauptfeststellungszeitpunkten das Vermögen, kann eine Richtigstellung des EW beantragt werden (Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung). Eine Wertfortschreibung des land- und forstwirtschaftlichen EW wird aber nur dann durchgeführt, wenn der EW entweder um mehr als 1/20 (mindestens ATS 2.000, EUR 145) oder um mehr als ATS 50.000 (EUR 3.634) vom EW der letzten Hauptfeststellung abweicht.

Der Landwirt kann gemäß der Pauschalierungsverordnung den landwirtschaftlichen Reingewinn mit einem vom EW abhängigen *Grundbetrag* ermitteln.¹¹³ In 1999 beträgt dieser bei Einheitswerten

- bis ATS 200.000 (EUR 14.535) 27%
- zwischen ATS 200.000 (EUR 14.535) und ATS 500.000 (EUR 36.336) 31%
- zwischen ATS 500.000 (EUR 36.336) und ATS 900.000 (EUR 65.406) 35%

des Einheitswertes.

Es bestehen folgende Sonderregelungen:

- In den *Alpengebieten* kommen nur 70% des Grundbetrags zur Anwendung.
- Bei außergewöhnlichen *Ernteschäden* (z.B. in Folge von Dürre, Hochwasser, Hagelschlag, Wind- oder Schneebruch) mit einem Ernteausfall von über 25% und bei besonderen *Viehverlusten* (z.B. in Folge von Seuchen) wird der ermittelte Gewinn um den entstandenen Schaden vermindert.

Für gewöhnlich bestehen keine Aufzeichnungspflichten. Eine Überprüfung pauschalierter Umsätze und Gewinne erfolgt nicht.

Mit Vollpauschalierung sind alle gewöhnlichen regelmäßigen Wirtschaftsvorgänge abgegolten.

¹¹¹ Jilch, 1999, S. 76,

¹¹² Jilch, 1999, S. 33.

¹¹³ § 2 Pauschalierungsverordnung in Österreich.

Der Gewinn aus der Veräußerung von Urprodukten ist durch die Vollpauschalierung abgegolten. Der Gewinn aus der Veräußerung von be- und verarbeiteten Erzeugnissen ist hingegen gesondert im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, wobei für die Ausgaben pauschal 70% der Einnahmen veranschlagt werden. Übersteigen die Einnahmen aus Direktvermarktung und anrechenbaren Nebentätigkeiten die Grenze von ATS 330.000 (EUR 23.982), liegen vom ersten Schilling an Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Das Gewerbebetriebsergebnis wird dann mit den anderen Einkünften des Steuerpflichtigen zusammengerechnet.

Seit 1.1.1994 existiert für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirtschaftsbetriebe mit einem EW von über ATS 900.000 (EUR 65.406) die Möglichkeit der Teilpauschalierung.¹¹⁴ Seit 1998 gilt dies auf Antrag auch für Betriebe mit einem EW von über ATS 500.000 (EUR 36.336). Die Teilpauschalierung ist eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Einnahmenaufzeichnungspflicht) mit pauschalen Ausgabensätzen. Der Gewinn ergibt sich durch den Ansatz von pauschalen Betriebsausgaben in Höhe von 70% der Einnahmen. Zusätzlich können Pachtzinsen, Sozialversicherungsbeiträge zuzüglich 325% des Grundsteuermessbetrags (siehe Kapitel C), Schuldzinsen und Ausgehdinglasen (tatsächliche mit Belegen oder pauschal ATS 9.000 ATS/ EUR 654), nicht jedoch Fremdlöhne, in Abzug gebracht werden.

3.4 Gewinnermittlung durch Schätzung

Die Schätzung ist keine regelmäßige Gewinnermittlungsart, sie wird nur angewandt, wenn formelle Mängel der Aufzeichnungen etc. vorliegen.

3.5 Besonderheiten bei Veräußerungserlösen

Gewinne aus der Veräußerung von betrieblichen Anlagegütern werden grundsätzlich voll in die Steuerpflicht einbezogen. Steuerpflichtig ist auch die Veräußerung

- des ganzen Betriebes oder
- eines Teilbetriebes bzw.
- des Anteils eines Gesellschafters/ Mitunternehmers.

¹¹⁴ § 8 Pauschalierungsverordnung in Österreich.

Der Veräußerungsgewinn ergibt sich als Differenz, um die der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens bzw. den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Bei der Veräußerung von Gebäuden ist der Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis den Wert der Gebäude laut Buchwert übersteigt. Bei nicht-buchführenden Land- und Forstwirten wird ein fiktiver Wert angesetzt und den Veräußerungserlösen gegenübergestellt. Grund und Boden bleiben außer Ansatz, es entsteht - Spekulationsgewinne ausgenommen - kein Veräußerungsgewinn.

Als Veräußerung gilt auch eine Betriebsaufgabe. Der Gewinn ist aber dann nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Aufgabe des ganzen Betriebs einen Freibetrag von ATS 100.000 (EUR 7.267) und im Falle einer Teilbetriebsaufgabe den entsprechenden Anteil am Freibetrag übersteigt. Alternativ kann der Betrag gleichmäßig auf 3 Jahre verteilt versteuert werden. Für den Fall, dass der Betrieb wegen Todes, Erwerbsunfähigkeit, oder bei Vollendung des 60. Lebensjahres und Einstellung der Erwerbstätigkeit aufgegeben wird, findet ein ermäßigter Steuersatz (Hälftesteuersatz) für außerordentliche Einkünfte Anwendung.

Die Vergünstigungen werden nur gewährt, wenn seit der Eröffnung des Betriebs oder dem letzten entgeltlichen Erwerb 7 Jahre vergangen sind.

3.6 Vergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft

Von der Summe der ermittelten Gewinnbeträge aus Landwirtschaft, Weinbau, Forstwirtschaft und Gartenbau sowie der Einkünfte aus Nebenerwerben sind zur Ermittlung der Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft neben den allgemein anerkannten Abzügen auch die tatsächlichen Ausgehdinglasten oder eine Pauschale von ATS 9.000 (EUR 654) pro Person zugelassen.

4. Einkommensermittlung und -besteuerung

4.1 Verlustausgleich, -rücktrag und -vortrag

So weit der Gewinn aufgrund ordnungsgemäßer Buchführung ermittelt wird, können die in vergangenen Wirtschaftsjahren aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb entstandenen Verluste als Sonderausgaben in Abzug gebracht werden, sofern diese bei der Veranlagung

der vorangegangenen Kalenderjahre nicht in Ausgleich oder Abzug gebracht worden sind. Für ab 1991 entstandene Verluste gilt dies zeitlich unbefristet.

Bei Überschussrechnung sind die Anlaufverluste der ersten drei Jahre vortragsfähig.

Ein Verlustrücktrag ist nicht zulässig.

4.2 Persönliche Abzugsbeträge

Im österreichischen Einkommensteuergesetz sind verschiedene persönliche Abzüge vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorgesehen:

- Werbungskosten¹¹⁵, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen, sind bei der Einkunftsart in Abzug zu bringen, bei der sie erwachsen sind. Die allgemeine Werbungskostenpauschale beträgt ATS 1.800 (EUR 131).
- Sonderausgaben¹¹⁶

Bestimmte Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen (in unbeschränkter Höhe)(1.);

- Versicherungsprämien für freiwillige Personenversicherungen (Lebens-, Kranken-, Unfallversicherung, Witwen-, Waisen-, Versorgungs-, Sterbe-, Pensionskasse, Sterbeversicherung, Insassenunfallversicherung) innerhalb des Höchstbetrags (2.);
- Aufwendungen für Wohnraumbeschaffung (u.a. Aufwendungen für die Errichtung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen: Grundstücks- und Aufschließungskosten, Kosten für Bauplan, Anschluss an das öffentliche Versorgungsnetz, Ankauf von Baumaterial, Bauausführung etc.) und Wohnraumsanierung (in Form von Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen) innerhalb des Höchstbetrags (3.).
- Ausgaben für Genussscheine und junge Aktien (4.),
- Kirchenbeiträge bis ATS 1.000 (EUR 73) (5.),
- Steuerberatungskosten in unbeschränkter Höhe(6.),
- nicht ausgeglichene Verluste aus den Vorjahren (7.).

¹¹⁵ §16 EstG in Österreich.

¹¹⁶ §18 EstG in Österreich.

Handelt es sich gleichzeitig um Werbungskosten oder Betriebsausgaben, dann sind sie als solche abzugsfähig und nicht als Sonderausgaben. Für Sonderausgaben im Sinne von 2), 3) und 4) besteht ein gemeinsamer Höchstbetrag von ATS 40.000 (EUR 2.907) jährlich, der sich nochmals um ATS 40.000 (EUR 2.907) für Alleinverdiener bzw. -erzieher erhöht. Bei mindestens 3 Kindern erhöht sich seit 1996 der gemeinsame Höchstbetrag um weitere ATS 20.000 (EUR 1.453). Ohne Nachweis steht jedem Steuerpflichtigen ein Pauschalbetrag von ATS 819 (EUR 60) jährlich zu.

- Zusätzlich können noch außergewöhnliche Belastungen¹¹⁷ z.B. für Krankheitskosten in Abzug gebracht werden, falls diese Aufwendungen den unter Berücksichtigung der Kinder und des vorliegenden Einkommens zumutbaren Selbstbehalt übersteigen. Diese Grenze wird nach Einkommenshöhe und Kinderzahl in Prozentsätzen des Einkommens bemessen.

4.3 Steuerliche Berücksichtigung der Familienstruktur

Das österreichische Einkommensteuerrecht beruht auf dem Grundsatz der Individualbesteuerung, d.h. jede natürliche Person ist ohne Rücksicht auf den Familienstand mit ihren Einkünften selbständig steuerpflichtig. Besitzen Ehegatten z.B. eine Landwirtschaft gemeinsam, so wird der Betriebsgewinn auf beide aufgeteilt.

Falls ein Ehegatte keine oder nur geringe Einkünfte¹¹⁸ hat, wird ein Abzug vom Steuerbetrag (Alleinverdienerabsetzbetrag) in Höhe von jährlich ATS 5.000 (EUR 363) gewährt. Der gleiche Betrag kann auch als Alleinerzieherabsetzbetrag gewährt werden. Unverheiratet Zusammenlebende mit mindestens einem Kind sind der ehelichen Gemeinschaft gleichgestellt.

Allgemeine kinderbezogene Steuerermäßigungen gibt es nicht, Familienbeihilfebeziehern wird jedoch monatlich ein Kinderabsetzbetrag in Höhe von ATS 700 (EUR 51) für jedes Kind gewährt.

¹¹⁷ § 34 EstG in Österreich.

¹¹⁸ Höchstens ATS 30.000 (EUR 2.180) (ohne Kinder) bzw. ATS 60.000 (EUR 4.360) (mit Kinder).

Tabelle 33: Familienförderung in Österreich ab dem Jahr 2000 (pro Monat)

Alter	Familienförderung	für das 1. Kind	für das 2. Kind	ab dem 3. Kind
bis 10 Jahre	Familienbeihilfe	1.450 ATS	1.625 ATS	1.800 ATS
	+ <u>Kinderabsetzbetrag</u>	<u>700 ATS</u>	<u>700 ATS</u>	<u>700 ATS</u>
	Summe	2.150 ATS / 156 EUR	2.325 ATS / 169 EUR	2.500 ATS / 182 EUR
10 bis 19 Jahre	Familienbeihilfe	1.700 ATS	1.875 ATS	2.050 ATS
	+ <u>Kinderabsetzbetrag</u>	<u>700 ATS</u>	700 ATS	<u>700 ATS</u>
	Summe	2.400 ATS / 174 EUR	2.575 ATS / 187 EUR	2.750 ATS / 200 EUR
19 bis 26 Jahre	Familienbeihilfe	2.000 ATS	2.175 ATS	2.350 ATS
	+ <u>Kinderabsetzbetrag</u>	<u>700 ATS</u>	<u>700 ATS</u>	<u>700 ATS</u>
	Summe	2.700 ATS / 196 EUR	2.875 ATS / 209 EUR	3.050 ATS / 222 EUR
Mehrkindzuschlag pro Kind		-	-	400 ATS

Quelle: Österreichisches Bundesministerium für Finanzen.

Familienbeihilfeberechtigte alimentierende Elternteile erhalten Unterhaltsabsetzbeträge in Höhe von ATS 350 (EUR 25) für das erste, ATS 525 (EUR 38) für das zweite und jeweils ATS 700 (EUR 51) für jedes weitere Kind.

Alleinerzieher-, Alleinverdiener- und Arbeitnehmerabsetzbeträge (ATS 1.500/ EUR 109) werden in Form einer Negativsteuer vom Finanzamt ausbezahlt, wenn sie sich aufgrund des niedrigen Einkommens nicht oder nicht voll steuermindernd auswirken. Insgesamt kann die Gutschrift je nach den individuellen Familienverhältnissen maximal ATS 6.500 (EUR 472) betragen.

4.4 Steuertarif

Zum 1. Januar 2000 wurde der Steuertarif für die Lohn- und Einkommensteuer sowohl hinsichtlich der Tarifstufen als auch der Prozentsätze geändert. Die erste Tarifstufe bis ATS 50.000 (EUR 3.634) (bisher 10 %) wird nicht mehr besteuert. Die Steuerentlastung wird vom Finanzministerium mit ATS 4.000 bis ATS 7.000 jährlich (EUR 291 bis 509) beziffert.

Der österreichische Einkommensteuertarif umfasst inklusive der Nulltarifstufe nun fünf Tarifstufen.

Tabelle 34: Einkommensteuertarif in Österreich für das Jahr 2000

Einkommensteilmengen		Grenzsteuersatz
ATS	EUR	
bis 50.000	bis 3.634	0%
über 50.000 bis 100.000	über 3.634 bis 7.267	21%
über 100.000 bis 300.000	über 7.267 bis 21.802	31%
über 300.000 bis 700.000	über 21.802 bis 50.871	41%
über 700.000	über 50.871	50%

Quelle: Österreichisches Bundesministerium für Finanzen.

Die Steuerfreistellung des Existenzminimums wird durch den allgemeinen Steuerabsetzbetrag gewährleistet. Dieser wurde ab dem Jahr 2000 von ATS 8.840 (EUR 642) auf ATS 12.200 (EUR 887) pro Jahr angehoben, er verändert sich beitragsmäßig in Abhängigkeit des zu versteuernden Einkommens, wobei zusätzlich danach differenziert wird, auf welche anderen Absetzbeträge der Steuerpflichtige Anspruch hat (Grundbetrag mit Einschleifregelung). Zur Berechnung der Steuerschuld müssen alle Steuerabsetzbeträge¹¹⁹ berücksichtigt werden. Sind im Einkommen Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (z.B. infolge höherer Gewalt, bei einem Forsteinheitswert über ATS 150.000/ EUR 10.901) enthalten, so ist auf Antrag die Einkommensteuer dafür nach einem ermäßigten Steuersatz (mit Progressionsvorbehalt) zu bemessen. Der Steuersatz beträgt die Hälfte des Prozentsatzes, der sich bei Anwendung des Einkommensteuertarifes auf das gesamte zu versteuernde Einkommen ergibt. Auf das übrige Einkommen wird der anhand des gesamten Einkommens ermittelte Steuersatz angewendet.

¹¹⁹

Darüber hinaus nennt das österreichische Einkommensteuergesetz in § 33 Abs. 5 noch Verkehr- (ATS 4.000; EUR 291), Grenzgänger- und Pensionistenabsetzbeträge (ATS 5.500; EUR 400).

Tabelle 35: Allgemeiner Steuerabzugsbetrag in Österreich

Einkommen bis	Effektiver Grenzsteuersatz bis zur Stufengrenze	Abzug
100.000 ATS / 7.267 EUR	0 %	volle Negativsteuer bis max. 1.500 ATS / 109 EUR
122.000 ATS / 8.866 EUR	31 %	- 38.200 ATS ¹²⁰ / 2.776 EUR
135.000 ATS / 9.811 EUR	43,31 %	- 53.215 ATS ¹²¹ / 3.867 EUR
150.000 ATS / 10.901 EUR	22,33 %	- 24.900 ATS / 1.810 EUR
200.000 ATS / 14.535 EUR	32 %	- 39.400 ATS / 2.863 EUR
250.000 ATS / 18.168 EUR	35 %	- 45.400 ATS / 3.299 EUR
300.000 ATS / 21.802 EUR	32,93 %	- 40.233 ATS / 2.924 EUR
400.000 ATS / 29.069 EUR	42,93 %	- 70.233 ATS / 5.104 EUR
500.000 ATS / 36.336 EUR	45 %	- 78.500 ATS / 5.705 EUR
700.000 ATS / 50.871 EUR	42 %	- 63.500 ATS / 4.615 EUR
über 700.000 ATS	50 %	- 119.500 ATS / 8.684 EUR

Quelle: Österreichisches Bundesministerium für Finanzen.

C Grundsteuer

Jeder inländische Grundbesitz, so auch das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, unterliegt der Grundsteuer. Die den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz betreffende Grundsteuer wird Grundsteuer vom Typ A genannt, Grundsteuer B ist zu entrichten für Einfamilienhäuser, Betriebsgrundstücke, Mietwohnhäuser, unbebaute Grundstücke usw. Prinzipielle Befreiungen von der Grundschuld (Grundbesitz des Bundes, Landes, Gemeinde, Sportplätze, Friedhöfe etc.) betreffen die land- und forstwirtschaftlichen Flächen nicht, jedoch kann für neu errichtete Wohnhäuser eine befristete Befreiung beantragt werden.

Grundsteuerschuldner ist stets der Eigentümer des betreffenden Grundstücks, auch wenn dieses verpachtet ist.

¹²⁰ Negativsteuer bis maximal ATS 1.500 (EUR 109), nur für aktive Arbeitnehmer.

¹²¹ Negativsteuer bis maximal ATS 1.500 (EUR 109), nur für aktive Arbeitnehmer.

1. Bemessungsgrundlage

Für die Berechnung der Grundsteuer (beider Typen) ist der *Einheitswert*¹²² zum Veranlagungszeitpunkt maßgebend. Zur Ermittlung des *Grundsteuermessbetrags* wird der Einheitswert mit einer *Steuermesszahl* multipliziert. Diese beträgt allgemein 0,2%, unterliegt jedoch je nach Grundstückstyp verschiedenen Reduzierungen: Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben werden die ersten ATS 50.000 (EUR 3.634) des Einheitswertes mit 0,16% und der ATS 50.000 übersteigende Teil dann mit 0,2% angesetzt.¹²³ Bei allen übrigen Grundstücken (außer Einfamilienhäusern¹²⁴, Mietwohngrundstücken¹²⁵) beträgt die ermäßigte Steuermesszahl 0,1%.

2. Steuertarif

Die Grundsteuer ergibt sich durch Anwendung des *Grundsteuerhebesatzes* auf den Grundsteuermessbetrag. Der Hebesatz wird vom Gemeinderat beschlossen, darf aber auf Grund einer Bestimmung des Finanzausgleichsgesetzes 500% nicht übersteigen (gilt sowohl für Grundsteuer vom Typ A als auch vom Typ B). Diese Obergrenze wird in der Regel tatsächlich angesetzt. Damit beträgt die Grundsteuer im Regelfall rund 1% des Einheitswertes.

Für nachhaltig land- und forstwirtschaftlich genutzte unbebaute Grundstücke werden zusätzlich *Grundsteuerzuschläge* erhoben, die ebenfalls auf Grundlage des Grundsteuermessbetrags und folgenden Sätzen berechnet werden:

Unfallversicherungsbeitrag	200%
Beitrag zum Familienlastenausgleichsfonds	125%
Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben	<u>400%</u>
	725%

¹²² Zum Einheitswert vgl. B 3.3.

¹²³ Bei einem Einheitswert von ATS 240.000 (EUR 17.441) ergibt sich beispielsweise ein Grundsteuermessbetrag von ATS 460 ($0,16\% \cdot \text{ATS } 50.000 + 0,2\% \cdot \text{ATS } 190.000$).

¹²⁴ 0,05% bzw. 0,1% für die ersten ATS 50.000 (EUR 3.634) und die folgenden ATS 100.000 (EUR 7.267) des Einheitswertes.

¹²⁵ 0,1% bzw. 0,15% für die ersten ATS 50.000 (EUR 3.634) und die folgenden ATS 50.000 des Einheitswertes.

Die Landwirtschaftskammerumlagen sind von Bundesland zu Bundesland unterschiedlich hoch und betragen 1999 zwischen 500 und 880%. In manchen Bezirken wird zudem eine Bezirkskammerumlage erhoben.

Das Einheitswertvolumen für 601.631 wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bei der Hauptfeststellung zum 1.1.1988 betrug ATS 37,3 Mrd. (EUR 2,7 Mrd.). Die davon unter Anwendung der Steuermesszahl abgeleiteten Grundsteuermessbeträge beliefen sich auf rund ATS 69,1 Mio. (EUR 5,0 Mio.)¹²⁶ Die Grundsteuerbelastung der Land- und Forstwirtschaft betrug 1997 ATS 350 Mio. (EUR 25.435.492).¹²⁷

¹²⁶ Jilch, 1999, S. 31 (Einheitswertstatistik 1988, Land- und Forstwirtschaftliches Vermögen, 1089, Heft, S. 17, Österreichisches Statistisches Zentralamt, Wien).

¹²⁷ Jilch, 1999, S. 77.

6 Besteuerung der Landwirtschaft in *Spanien*

A Rechtsgrundlagen, Literatur

Rechtsgrundlage der Besteuerung der Einkünfte natürlicher Personen ist das Gesetz Nr. 40 vom 9.12.1998 (Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas LIRPF) sowie die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas RIRPF). Das Gesetz ist relevant für das Jahr 2000, abgesehen von den Änderungen, die das Haushaltsgesetz 2000 enthält. Rechtsgrundlage der Grundsteuer (Impuesto sobre Bienes Inmuebles IBI) ist das Gesetz 39/1988 (Ley de Haciendas Locales).

Literatur Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias; Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades; Real Decreto 214/1999 LIRPF; Real Decreto 215/1999; Orden de 13 de febrero de 1998.

Comentarios de Urgencia a la Ley del Impuesto sobre la Renta y a la Ley de no Residentes (Editorial Lex Nova 1999)

Memento Práctico Fiscal 1999 (Ed. Francis Lefebvre)

Guía Fiscal del Agricultor (Ed. Unicaja 1998)

Código Fiscal REAF 1999

Deutsche Handelskammer für Spanien (Hrsg.), Unternehmerhandbuch Spanien, 2. Aufl., Bielefeld 1998.

Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (Hrsg.), La Agricultura, la Pesca y la Alimentación Española 1998, Madrid 1998.

ders., Anuario Estadístico Agrario 1997,
<http://www.mapya.es/pags/info/tablas97>

Raventós, C. St., Spain, in: International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), The Taxation of Individuals in Europe, Guides to European Taxation Volume VI, (Stand 1999).

Raventós, C. St. u.a., The Taxation of Companies in Spain, in: International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), The Taxation

of Companies in Europe, Guides to European Taxation Volume II, (Stand 1999).

Selling, H.-J., Spanien, Lieferung 1999, in: Mennel, Annemarie, Förster, Jutta, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan.

Sanchez, C., El impuesto sobre Bienes Inmuebles subirá una media del 7,11% en 1999, in: EL MUNDO en Internet, www.el-mundo.es/diario/1998/12/07/economia/07N0019.html vom 07.12.1998

B Die Einkommensteuer

1. Einkommensteuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig mit dem Welteinkommen sind ansässige Personen, d.h. Personen, die sich mehr als 183 Tage im Kalenderjahr in *Spanien* aufhalten, deren Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit in *Spanien* liegt oder deren Ehegatte und/oder unterhaltspflichtige Kinder in *Spanien* leben. Beschränkt steuerpflichtig sind alle nichtansässigen natürlichen Personen.

In der spanischen Landwirtschaft dominiert der Einzellandwirt. Dieser unterliegt stets der persönlichen Einkommensteuer; eine Optionsmöglichkeit für die Besteuerung als Körperschaft besteht nicht. Ausnahmen gelten für drei spezielle Rechtsformen landwirtschaftlicher Betriebe: Landwirtschaftliche Genossenschaften (Cooperativas) unterliegen dem Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas sowie dem Körperschaftssteuergesetz, das einige Sondervorschriften (Bewertungsregelungen und Steuersätze) enthält; Landwirtschaftliche Erzeugergemeinschaften (Sociedades Agrarias de Transformación) sind mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet und unterliegen der Körperschaftsteuer; Wirtschaftliche Interessensvereinigungen (Agrupaciones de Interés Económico) unterliegen einem speziellen Steuerregime.

Generell werden unterschieden¹²⁸:

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (rendimientos del trabajo);
- Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit (rendimientos de las actividades económicas);

¹²⁸

Art. 6 LIRPF.

- Einkünfte aus Vermögensbesitz (rendimientos del capital);
- Einkünfte aus Vermögensänderungen (ganancias y pérdidas patrimoniales);
- Geschätzte oder zugerechnete Einkommen in den gesetzlich vorgeschriebenen Fällen (imputaciones de renta que se establezcan por ley).¹²⁹

Einkünfte aus langfristigen Vermögensveränderungen (base especial) werden mit einem proportionalen Steuersatz belegt, alle anderen Einkünfte bilden die allgemeine Bemessungsgrundlage (base general) und unterliegen dem progressiven Steuertarif.

Steuerfreie Einkünfte sind u.a. Lotterie- und Wettgewinne, Preise, Entschädigungszahlungen, Alimete, bestimmte Vermögenszuwächse und einmalige Abfindungszahlungen bis Ptas 1 Mio. (EUR¹³⁰ 6.010).¹³¹

2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermittelt.¹³² Die Regeln für die Gewinnermittlung sind dem Körperschaftsteuergesetz sowie der Durchführungsverordnung zu entnehmen.¹³³ Maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung ist die Handelsbilanz.¹³⁴

Als landwirtschaftlicher Unternehmer gilt der Eigentümer eines landwirtschaftlichen Betriebes (explotación agraria), der über landwirtschaftlich genutzten Boden (finca agraria) verfügt, der vom reinen Eigentum an ländlichen Grundstücken (finca rústica) abzugrenzen ist. Ein Betrieb kann auch auf der Basis des Eigentums an ländlichen Grundstücken als landwirtschaftlicher Betrieb gelten, wenn Land den wichtigsten Bestandteil des Anlagevermögens darstellt. Landwirtschaftlicher Unternehmer ist ferner der Pächter landwirtschaftlich genutzter Grundstücke, bei Teil- oder Halbpacht gilt das auch für den Verpächter. Einkünfte aus Teil- oder Halbpacht sowie Dienstleistungen im Zusammenhang mit Aufzucht, Mast und Haltung von Lebewildvieh gelten stets als Einkünfte aus landwirtschaftlicher Tätigkeit.

¹²⁹ Für die Landwirtschaft relevant dürfte lediglich der Fall der zugerechneten Miete für eigengenutzten Wohnraum sein, wobei allerdings die Hauptwohnung ausgenommen ist.

¹³⁰ 1 EUR = 166.386 Ptas.

¹³¹ Art. 7 LIRPF.

¹³² Art. 25 LIRPF.

¹³³ Ley de Impuesto sobre Sociedades LIS, Reglamento del Impuesto Sobre Sociedades RIS.

¹³⁴ Art. 10, 11 und 23 LIS.

Zu den betrieblichen Einkünften zählen die Umsatzerlöse aus der Durchführung der wirtschaftlichen Tätigkeit, Lieferung von Erzeugnissen und Dienstleistungen sowie in Katastrophenfällen erhaltene Versicherungsleistungen. Hinzu zählen von Lieferanten erhaltene Rabatte, Boni oder Skonti, auch wenn diese in Realien abgeglichen wurden, an Kunden gewährte Rabatte, Skonti oder Boni sind entsprechend von den Umsatzerlösen abzuziehen. Kaufpreisminderungen zählen dann nicht hinzu, wenn sie die Anschaffungskosten des zu aktivierenden Vermögensgegenstandes mindern. Schließlich werden der Eigenverbrauch, nicht jedoch Subventionen oder Versicherungsleistungen hinzu addiert.

Einkünfte aus der Verpachtung landwirtschaftlicher Grundstücke (*arrendamiento de fincas rústicas*) oder Betriebe gelten als Einkünfte aus Vermögensbesitz, wenn sie nicht im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit anfallen.

3. Gewinnermittlung

Landwirtschaftliche wie alle anderen Gewerbebetriebe ermitteln ihren Gewinn nach folgenden Methoden:

- *estimación directa* (direkte Gewinnermittlung)
- *estimación directa simplificada* (vereinfachte direkte Gewinnermittlung)
- *estimación objetiva* (pauschale Gewinnermittlung)

Die einzelnen Gewinnermittlungsmethoden sind grundsätzlich miteinander unvereinbar.¹³⁵ Die Anwendbarkeit der Verfahren richtet sich i.d.R. nach der Umsatzhöhe bzw. der Option, allerdings bestehen Unvereinbarkeitsregelungen bzgl. des Pauschalverfahrens der Umsatzbesteuerung. 1997 wandten 98% der Landwirte die Methode der pauschalen Gewinnermittlung an.¹³⁶

Die pauschale Gewinnermittlung ist anwendbar, wenn der Vorjahres-Bruttoumsatz¹³⁷ eines Einzellandwirts Ptas Mio. 50 (EUR 300.506) nicht übersteigt.¹³⁸ Der Ausschluss vom Verfahren der pauschalen Gewinnermittlung erfolgt im Jahr, nach dem der Landwirt die Umsatzgrenzen überschreitet.¹³⁹ Ein Verzicht auf die Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung bindet den Steu-

¹³⁵ Art. 33 RIRPF.

¹³⁶ Guía Fiscal del Agricultor (Ed. Unicaja 1998).

¹³⁷ Summe der Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit (inklusive landwirtschaftlicher Nebentätigkeiten), wobei Entschädigungszahlungen, Kapital- und Produktionssubventionen nicht berücksichtigt werden.

¹³⁸ Art. 30 RIRPF.

¹³⁹ Art. 32 (1) RIRPF i.V.m. Art. 30 (2) RIRPF.

erpflichtigen für mindestens drei Jahre.¹⁴⁰ Wird der Wert von Ptas 50 Mio. überstiegen, muss eine Methode der direkten Gewinnermittlung angewandt werden. Der Bruttoumsatz ergibt sich als Summe der Einkünfte aus wirtschaftlichen Aktivitäten (inklusive landwirtschaftlicher Nebentätigkeiten) abzüglich Umsatzsteuer, wobei sowohl Kapital- als auch Produktionssubventionen und Entschädigungszahlungen nicht berücksichtigt werden.

In der Forstwirtschaft ist das Verfahren der pauschalen Gewinnermittlung grundsätzlich nicht anwendbar.¹⁴¹ Forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten von Landwirten dürfen jedoch dann in die pauschale Gewinnermittlung miteinbezogen werden, wenn diese Einkünfte zusammen mit anderen Nebenerwerbsquellen die Einkünfte aus Ackerbau und Viehzucht nicht übersteigen. Land- und Forstwirte sind nach Handelsrecht nicht zur Führung von Büchern verpflichtet. Ersatzweise müssen sie Verzeichnisse über ihre Geschäftsvorgänge, d.h. Verkäufe und Einkünfte (*libro registro de ventas e ingresos*), Anlagevermögen (*libro registro de bienes de inversión*) sowie Anschaffungen und Ausgaben (*libro registro de compras y gastos*), führen.¹⁴²

¹⁴⁰ Art. 31 RIRPF.

¹⁴¹ Dies ergibt sich aus Art. 30 (2) RIRPF sowie aus der Auflistung der relevanten Betriebsarten in der Orden de 13 de febrero de 1998, in denen Forstwirtschaft im Haupterwerb nicht erwähnt wird.

¹⁴² Art. 65 (3) und (4) RIRPF.

Tabelle 36: Gewinnermittlung für landwirtschaftliche Unternehmen in Spanien

Unternehmen	Umsatzhöhe	übliches Verfahren	Optionsmöglichkeit
Einzellandwirte	bis 50 Mio. Ptas (bis 300.506 EUR)	Pauschalverfahren	normale, vereinfachte direkte Gewinnermittlung
	50 Mio. bis 100 Mio. Ptas (... bis 601.012 EUR)	vereinfachte direkte Gewinnermittlung	normale direkte Gewinnermittlung
	über 100 Mio. Ptas (über 601.012 EUR)	normale direkte Gewinnermittlung	-
Körperschaftsteuerpflichtige Personengesellschaften, Kooperativen, landwirtschaftliche Erzeugergemeinschaften, Kapitalgesellschaften	bis 250 Mio. Ptas (bis 1.502.530 EUR)	normale direkte Gewinnermittlung	-
	über 250 Mio. Ptas (1.502.530 EUR)	normale direkte Gewinnermittlung	-

Quelle: Zusammenstellung des ifo Instituts.

3.1 Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Unter Einkünften aus Gewerbebetrieb wird das Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeiten verstanden, die auf die Produktion und Distribution von Gütern und Dienstleistungen abzielen. Die relevanten Einkünfte ergeben sich aus der Differenz zwischen Umsätzen und Aufwendungen entsprechend der Handelsbilanz und der GuV-Rechnung. Zu den steuerlich relevanten Erträgen zählen Umsatzerlöse, Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen, der Eigenverbrauch sowie sonstige Erträge. Prämien für die Aufgabe landwirtschaftlicher Nutzflächen oder eines Betriebes im Rahmen der GAP sowie staatliche Beihilfen zur Beseitigung von Schäden am Betriebsvermögen infolge von Feuer oder Naturkatastrophen stellen steuerfreies Einkommen dar.¹⁴³ Produktionssubventionen (subvenciones de explotación), Subventionen für die Milch- oder Olivenölerzeugung, für die befristete Produktionseinstellung bestimmter landwirtschaftlicher Erzeugnisse, Gasölbeihilfen und Ausgleichszahlungen für Ernteauffälle werden bei Subventionszusage wie reguläres Einkommen verbucht, ebenso Subventionen für notgeschlachtetes Mastvieh. Bei Milch- und

¹⁴³

Zuchtvieh wird der Vermögensverlust mit den Entschädigungszahlungen verrechnet und die Differenz den Einkünften aus Vermögensänderungen zugerechnet. Subventionen für die Pflege von Wäldern in ländlichen Gebieten oder Aufforstungen stellen Produktionssubventionen dar. Werden Transferzahlungen für die Erweiterung bzw. Verbesserung von Waldgebieten vergeben, sind sie Kapitalsubventionen und damit Einkünfte aus Vermögensänderungen. Diese entstehen proportional zu den Abschreibungen des subventionierten Vermögensgegenstandes. Bei nicht abschreibbaren Gütern wird die Kapitalsubvention linear auf 10 Jahre verteilt.

Die absetzbaren Betriebsausgaben richten sich nach den Vorschriften des Körperschaftssteuergesetzes. Zum Personalaufwand zählen Löhne, Gehälter, geldwerte Vorteile, Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung und zu Pensionsfonds. Bei Arbeitsentgelten für mitarbeitende Familienmitglieder muss der Unternehmer nachweisen, dass diese tatsächlich regelmäßig im Betrieb arbeiten. Falls Familienmitglieder Anteile am Unternehmen erwerben, können die damit verbundenen Gewinnzuweisungen vom steuerpflichtigen Einkommen des Unternehmers abgezogen werden.¹⁴⁴ Vorleistungen für betriebliche Zwecke - nicht aber für den Eigenverbrauch - die noch während des Steuerjahrs verbraucht werden, sind abzugsfähig. Zu den fremdbezogenen Dienstleistungen zählen Mieten, Pachten, Leasingbeiträge, Wartungs- und Instandsetzungsaufwendungen (ohne aktivierungspflichtige wertsteigernde Reparaturen), Versicherungsbeiträge sowie Beratungsleistungen. Gebühren und Beiträge an öffentliche Körperschaften, Gewerkschaften und berufsständische Vereinigungen, die Grundsteuer, die Gewerbesteuer (Impuesto sobre Actividades Económicas) sowie diverse Verbrauchsteuern, Zinsen auf Fremdkapital und Gebühren für Patente und Lizenzen sind abzugsfähig. Rückstellungen können für zweifelhafte Forderungen, ungewisse Verbindlichkeiten und künftigen Erhaltungsaufwand gebildet werden.

Voraussetzung für steuerliche Abschreibungen ist, dass die tatsächlich stattfindende Wertminderung im Verzeichnis der Güter des Anlagevermögens nachgewiesen wird. Es gilt der Grundsatz der Einzelwertabschreibung (Ausnahme technische Anlagen).¹⁴⁵ Zulässige Abschreibungsverfahren sind die lineare sowie die arithmetisch oder geometrisch degressive Abschreibung. Die degressive Methode ist nicht zulässig bei Immobilien, Geschäftsausstattung, Werkzeugen

¹⁴⁴ Art. 28 (2) und (3) LIRPF.

¹⁴⁵ Art. 1(3) RIS.

und immateriellen Vermögensgegenständen. Grundstücke dürfen nicht abgeschrieben werden.

Tabelle 37: Abschreibungen in Spanien - direkte Gewinnermittlung

Vermögensgegenstand	Höchstsatz bei linearer Abschreibung in %	maximale Abschreibungsdauer Jahre
Wirtschaftsgebäude und Lagerhäuser	3	68
Bürogebäude	2	100
Laborgeräte, Telex, betriebsinterne Telefonanlagen, Möbel, Schreib- und Buchungsmaschinen	10/12	18/20
Computer Hardware	25	8
Software	-	3 oder 6
landwirtschaftliches Gerät		
Be- und Entwässerungskanäle	8	25
unterirdische Rohrleitungen zur Be- und Entwässerung	6	34
Dämme, Wasserreservoirs, Hochbehälter und Verdunstungsteiche	4	50
Dünge- und Sämaschinen, Zerstäuberwagen, Erntemaschinen, Traktoren und Zubehör, sonstige landwirtschaftliche Maschinen, Roder, Fräsen	12	18
Maschinen zur Trennung und zur Desinfektion von Saatgut, Spritzgeräte und Zerstäuber mit Motorantrieb, sonstige Geräte zur Krankheits- und Schädlingsbekämpfung	15	14
Bewässerungsgeräte, Anhänger und Schlepper, Pflüge	10	20
sonstige Werkzeuge und Ackergeräte	25	8
Vorrichtungen für geschützte Kulturen		
aus Draht und Holz	15	14
aus Draht und Eisen	12	18
aus Draht und Glas o. Ä..	8	25
Rinder, Schweine, Schafe und Ziegen	16	14
Pferde und Obstbäume (außer Zitrusfrüchte)	8	25
Zitrusbäume und Weinstöcke	4	50
Olivenbäume	2	100

Quelle: Raventós, 1999, S. 48-49, Real Decreto 215/1999, Art. 1(4).

Bei der degressiven Abschreibung werden die linearen Abschreibungssätze in Abhängigkeit von der geplanten Nutzungsdauer wie folgt gewichtet:

- unter 5 Jahre 1,5
- 5 bis 8 Jahre 2,0
- 8 Jahre und länger 2,5.

Ist der Vermögensgegenstand in den AfA-Tabellen nicht aufgelistet, beträgt der maximale Abschreibungssatz 10% und die maximale Abschreibungsdauer 20 Jahre. Eine degressive Abschreibung bedarf der Genehmigung.¹⁴⁶ Eine freie Abschreibung ist möglich, wenn Vermögensgegenstände (außer Gebäude) für F&E-Zwecke verwendet werden.¹⁴⁷

Grundsätzlich ist kein Verfahren zur Bewertung des Umlaufvermögens vorgeschrieben. Der Ansatz in der Handels- und Steuerbilanz erfolgt zu den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten zuzüglich wertsteigernder Reparaturen. Wertverluste bei Gegenständen des Umlaufvermögens können als Aufwand geltend gemacht werden, wenn die Wertminderung auf höhere Gewalt (Diebstahl, Schwund, Verderb) zurückzuführen ist. Falls die Wertminderungen versichert sind, beschränkt sich der absetzbare Aufwand auf die Differenz zwischen Schadenshöhe und Versicherungsleistung.

Alle Betriebe, unabhängig von ihrer Rechtsform, deren Nettoumsatz Ptas 250 Mio. (EUR 1.502.530) nicht übersteigt, können für das spezielle Verfahren des Körperschaftsteuerrechts für kleine und mittlere Unternehmen optieren.¹⁴⁸ Das Verfahren bietet u.U. steuerliche Vergünstigungen, z.B. freie Abschreibung neuer Gegenstände des Anlagevermögens, Sofortabschreibung für geringwertige Anlagegüter unter Ptas 100.000 (EUR 601), sofern die Gesamtsumme der Abschreibungen auf geringwertige Anlagegüter Ptas 2 Mio. (EUR 12.020) pro Jahr nicht übersteigt. Neue Gegenstände des Anlagevermögens können degressiv abgeschrieben werden, wobei der lineare Höchstabschreibungssatz mit 1,5 bzw. 2 multipliziert wird (Nutzungsdauer zwischen 5 und 8 bzw. über 8 Jahre). Seit 1999 ist eine beschleunigte Abschreibung mit Faktor 2,5 möglich, wenn

¹⁴⁶ Art. 11(1) LIS und Art. 1-5 RIS.

¹⁴⁷ Art. 11(2) LIS.

¹⁴⁸ Art. 122-127 LIS. Unternehmen die der Körperschaftsteuer unterliegen, profitieren von verringerten Körperschaftsteuersätzen: Für die ersten 15 Mio. (EUR 90.152) der Bemessungsgrundlage beträgt der Steuersatz 30%, für die restliche Bemessungsgrundlage 35%.

die Erlöse aus dem Verkauf von Anlagegütern in neue Anlagegüter reinvestiert werden.

Beim **vereinfachten Verfahren der direkten Gewinnermittlung** gelten für landwirtschaftliche Betriebe keine Besonderheiten. Die Vorschriften zur Führung von Büchern und die Berechnung des Gewinns entsprechen den Regeln der direkten Gewinnermittlung, das Verfahren weist jedoch einige Besonderheiten auf.¹⁴⁹ Es wird eine stark vereinfachte AfA-Tabelle angewandt, die lineare Abschreibung ist vorgeschrieben.¹⁵⁰ Die Abschreibungen unterliegen den Vorschriften der Körperschaftsteuer für kleine und mittlere Unternehmen.

Tabelle 38: Abschreibungen in Spanien - vereinfachtes Verfahren der direkten Gewinnermittlung

Gruppe	Vermögensgegenstand	Höchstsatz in %	maximale Abschreibungsdauer
1	Gebäude	3	68 Jahre
2	Betriebs- und Geschäftsausstattung, Möbel und sonstiges materielles Anlagevermögen	10	20 Jahre
3	Maschinen	12	18 Jahre
4	Fahrzeuge	16	14 Jahre
5	Computer	26	10 Jahre
6	Geräte und Werkzeuge	30	8 Jahre
7	Kühe, Schweine, Ziegen und Schafe	16	14 Jahre
8	Pferde und Obstbäume (außer Zitrusfrüchte)	8	25 Jahre
9	Zitrusfrüchte und Weinstöcke	4	50 Jahre
10	Olivenbäume	2	100 Jahre

Quelle: Ministerio de Economia y Hacienda.

Für die Bildung steuerlicher Rückstellungen sowie sonstiger Aufwendungen, deren Nachweis schwierig ist, dürfen pauschal 5% des bisher ermittelten Nettoeinkommens aus wirtschaftlicher Tätigkeit angesetzt werden.¹⁵¹

¹⁴⁹ Art. 28 RIRPF.

¹⁵⁰ Art. 28 RIRPF (1).

¹⁵¹ Art. 28 (2) RIRPF.

3.2 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen/Pauschalwerten

Der vorläufige Nettoertrag ergibt sich in einem ersten Schritt aus der Multiplikation des Gesamtumsatzes aus land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit (inklusive Eigenverbrauch, Subventionen und Entschädigungszahlungen, jedoch ohne steuerfreie Subventionen der GAP¹⁵²) mit der entsprechenden Indexzahl.

Tabelle 39: Indexzahlen (1999) zur Ermittlung des vorläufigen Nettoertrags in Spanien

Tätigkeiten	Indexzahlen
Schweinemast, Geflügelzucht, forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten	0,13
Anbau von Getreide und Hülsenfrüchten, Rindermast, forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten	0,26
Anbau von Trauben für Tafelwein, Zitrusfrüchten und Oliven, Aufzucht von Ferkeln und Kälbern und sonstige Viehhaltung	0,32
Anbau von Rüben, Kartoffeln, Reis, Trauben für Qualitätsweine, Obst und Gemüse, Haltung von Schafen und Ziegen als Milchvieh	0,37
Anbau von Textilpflanzen, Tabak und Weintrauben (als Tafelobst), Milchviehhaltung (Rinder), Haltung von Schafen und Ziegen zur Fleischgewinnung	0,42

Quelle: Orden de 13 de febrero 1998, Anexo 1.

Die Indexzahlen erhöhen sich, wenn der Betrieb die Produkte weiterverarbeitet. Der vorläufige Ertrag wird im zweiten Schritt um die Abschreibungen verringert. Grundstücke sind nicht abschreibbar. Für geringwertige Güter (bis Ptas 100.000/ EUR 601) ist eine Sofortabschreibung möglich, sofern deren gesamter Abschreibungswert im Jahr Ptas 500.000 (EUR 3.005) nicht übersteigt. Steuerpflichtige, die Abschreibungen geltend machen wollen, müssen je ein Verzeichnis ihres Anlagevermögens und der Verkäufe und Einkünfte führen.

¹⁵²

Bis Ende 1998 mussten Gewinne/Verluste aus der Veräußerung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens miteinbezogen werden. Seit 1999 zählen sie zu den Einkünften aus Vermögensänderungen.

In einem dritten Schritt wird das Ergebnis nach Abschreibung bei ausschließlicher Nutzung fremdbezogener Produktionsmittel (ohne Berücksichtigung von Grundstücken und außer bei Teil- oder Halbpacht) mit 0,75 multipliziert. Betragen die Personalkosten mehr als 10% der Einkünfte (inkl. Subventionen und Entschädigungszahlungen), werden alternativ die in Tabelle 41 gezeigten Koeffizienten angewandt:

Tabelle 40: Abschreibungen für landwirtschaftliches Gerät in Spanien - pauschale Gewinnermittlung

Gruppe	Vermögensgegenstand	maximaler linearer Abschreibungssatz	maximale Abschreibungsdauer
1	Gebäude und andere Bauwerke	5%	40 Jahre
2	Werkzeuge, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, EDV-Hard- und Software	40%	5 Jahre
3	Fahrzeuge und sonstiges materielles Anlagevermögen	25%	8 Jahre
4	immaterielles Anlagevermögen	15%	10 Jahre
5	Rinder, Schweine, Schafe und Ziegen	22%	8 Jahre
6	Pferde und Obstbäume (außer Zitrusfrüchten)	10%	17 Jahre
7	Zitrusbäume und Weinstöcke	5%	45 Jahre
8	Ölbäume	3%	80 Jahre

Quelle: Orden de 13 de febrero 1998, Anexo 1.

Tabelle 41: Personalkosten und Koeffizienten in Spanien

Anteil der Personalkosten	> 10%	> 20%	> 30%	> 40%
Koeffizient	0,90	0,85	0,80	0,75

Quelle: Orden de 13 de febrero 1998, Anexo 1.

Für Erträge die auf gepachteten Grundstücken erwirtschaftet werden, wird ein Koeffizient von 0,90 angewendet. Ist eine Zuordnung der Erträge zu den gepachteten Flächen nicht möglich, wird der relevante Ertrag mit dem Anteil der gepachteten Flächen am Gesamtbestand an landwirtschaftlicher Nutzfläche multipliziert. Übersteigt das von Dritten bezogene Viehfutter 80% des Futterverbrauchs, wird ein Koeffizient von 0,80 verwendet (Ausnahme: Intensivtierhaltung von Schweinen und Geflügel). Landwirte, deren Betriebsergebnis nach Abschreibungen Ptas 1.500.000 (EUR 9.015) nicht übersteigt und die auch als

Junglandwirte keine Abzüge für Maßnahmen zur Modernisierung der landwirtschaftlichen Produktion geltend machen können, wenden einen Koeffizienten von 0,9 an. Das Ergebnis des dritten Schritts für 1998 und 1999 darf das fiktive Ergebnis nicht übersteigen, das man erhalten hätte, wenn auf die Einkünfte der genannten Jahre die Indizes von 1997 angewandt worden und ein Aufschlag von 5% erfolgt wäre.

War der Landwirt zeitweise erkrankt und verfügt über keine Angestellten, oder sind durch Brand, Hochwasser oder Ausfall von Produktionsanlagen schwer wiegende Beeinträchtigungen im Betriebsablauf entstanden, kann viertens eine Senkung der Indexzahlen beantragt werden. Außerdem können die Nettoeinkünfte in diesem Zusammenhang um außerordentliche Aufwendungen gekürzt werden. Nach deren Abzug kann eine Pauschale in Höhe von 7%¹⁵³ abgezogen werden. Junglandwirte können das Ergebnis des dritten Schritts in den ersten 5 Steuerjahren als Eigentümer des landwirtschaftlichen Haupterwerbsbetriebes um 25% kürzen, wenn sie Investitionen zur Verbesserung der landwirtschaftlichen Produktionsweise getätigt haben.

3.3 Gewinnermittlung durch Überschussrechnung

Trifft nicht zu.

3.4 Gewinnermittlung durch Schätzung

Trifft nicht zu.

3.5 Besonderheiten bei Veräußerungserlösen

Zu den Einkünften aus Vermögensveränderungen zählen realisierte Wertveränderungen infolge der geänderten Zusammensetzung des Anlagevermögens, sofern sie nicht auf Einkünfte aus anderen Einkunftsarten zurückzuführen sind.¹⁵⁴ Als Vermögensänderung wird die Differenz zwischen dem erhaltenen Gegen- oder Zeitwert und den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (Buchwert zum Zeitpunkt der Veräußerung) definiert.¹⁵⁵ Gewinne aus Betriebsver-

¹⁵³ 12% falls sich die Zahl der Angestellten gegenüber dem Vorjahr um wenigstens 0,75 sozialversicherungspflichtige Personen erhöht hat.

¹⁵⁴ Art. 31 (1) LIRPF.

¹⁵⁵ Art. 33 1) und (3) LIRPF.

äußerung oder -aufgabe werden behandelt wie die Veräußerung von Aktiva des Betriebsvermögens.

Bei der Veräußerung von Immobilien ist eine Indexierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten, der wertsteigernden Reparaturen sowie der Abschreibungen vorgeschrieben.¹⁵⁶ Die Koeffizienten werden jährlich neu festgelegt. Bei Gegenständen zur Erzielung gewerblicher Einkünfte werden die Koeffizienten des Körperschaftssteuergesetzes angewandt, für private Immobilien gelten eigene Koeffizienten.

Der Veräußerungspreis kann um Aufwendungen und Steuern verringert werden, solange sie beim Steuerpflichtigen ursächlich anfallen. Bei unentgeltlichen Übertragungen wird der Zeitwert nach den Vorschriften der Erbschafts- und Schenkungssteuer (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) ermittelt.

Unabhängig davon ob eine Betriebsübernahme infolge des Todes des Vorbesitzers oder durch Übergabe *inter vivos* stattfindet, fallen beim Nachfolger keine steuerbaren Vermögensänderungen an. Stattdessen wird eine Erbschafts- oder Schenkungssteuer fällig, wobei lediglich 5% des aktuellen Unternehmenswertes der Steuer unterworfen werden müssen. Schenkungen und/oder Übertragung der Erstwohnung von Personen über 65 sowie Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung der Hauptwohnung zählen nicht zu den Einkünften aus Vermögensänderung, wenn die Einkünfte aus dieser Transaktion innerhalb von 2 Jahren in den Erwerb einer neuen Hauptwohnung investiert werden.¹⁵⁷ Schließlich entstehen keine steuerlich relevanten Vermögensänderungen bei der Auflösung von Personengesellschaften, Partnerschaften oder wenn ein Gegenstand des Betriebsvermögens in das Privatvermögen des Steuersubjekts übertragen wird. Regelmäßige Veräußerungsgewinne sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb und werden wie reguläres Einkommen besteuert.

Die steuerliche Behandlung der Vermögensgewinne ist davon abhängig, wie lange der Vermögensgegenstand im Eigentum des Veräußerers war. Bei einer Zeitspanne von bis zu zwei Jahren zählt die Vermögensveränderung zu den kurzfristigen Veräußerungsgewinnen bzw. zu den regelmäßigen Einkünften. War der Gegenstand länger als zwei Jahre Eigentum des Veräußerers, werden die Einkünfte der speziellen Bemessungsgrundlage zugeschlagen.

¹⁵⁶ Art. 33 (2) LIRPF.

¹⁵⁷ Art. 36 (1) LIRPF.

Bei Immobilien wird der Vermögenszuwachs um 11,11% für jedes Jahr verringert, in dem sich der Vermögensgegenstand länger als zwei Jahre im Besitz des Veräußerers befand. Gewinne aus Immobilienveräußerungen bleiben also steuerfrei, wenn die Verweildauer im Vermögen des Steuersubjekts 10 Jahre überschritten hatte.

4. Einkommensermittlung und -besteuerung

4.1 Verlustausgleich, -rücktrag und -vortrag

Grundsätzlich können nur Gewinne und Verluste innerhalb der allgemeinen bzw. der speziellen Bemessungsgrundlage verrechnet werden. Verluste aus (land-) wirtschaftlicher Tätigkeit können mit positiven Einkünften der laufenden Periode verrechnet werden. Verluste der allgemeinen Bemessungsgrundlage können 4 Jahre vorgetragen werden, ein Verlustrücktrag ist nicht möglich.

Kurzfristige Vermögensgewinne und -verluste können mit anderen kurzfristigen Vermögensverlusten vollständig verrechnet werden. Kurzfristige Nettoverluste können gegen maximal 10% aller anderen steuerbaren Einkünfte der allgemeinen Bemessungsgrundlage aufgerechnet werden, ein Verlustvortrag der verbleibenden kurzfristigen Vermögensverluste ist bis zu vier Jahren möglich, ein Verlustrücktrag ist nicht gestattet.¹⁵⁸ Langfristige Vermögensminderungen können bis zu 4 Jahre vorgetragen werden.¹⁵⁹

4.2 Persönliche Abzugsbeträge (Sonderausgaben usw.)

Bei Einzelveranlagung können von der allgemeinen Bemessungsgrundlage folgende persönliche Freibeträge (minimo personal) abgezogen werden¹⁶⁰:

- Allein stehende: Ptas 550.000 (EUR 3.306),
- falls älter als 65 Jahre Ptas 650.000 (EUR 3.907),
- bei 33%-65% Behinderung Ptas 850.000 (EUR 5.109),
- bei Schwerstbehinderung ab 65% Ptas 1.150.000 (EUR 6.912).

¹⁵⁸ Art. 38 LIRPF.

¹⁵⁹ Art. 39 LIRPF.

¹⁶⁰ Art. 40(2) LIRPF.

Für die spezielle Bemessungsgrundlage existieren keine Freibeträge.

Abzüge

Von der Bruttosteuerschuld sind abzugsfähig:

- 10% der Spenden an Staat, Autonome Regionen, Provinzen, Gemeinden, staatliche Universitäten, gesetzlich anerkannte Religionsgemeinschaften;
- 25% der Spenden zur Erhaltung des nationalen Erbes oder für staatliche Entwicklungshilfeprogramme;
- Aufwendungen für Kauf oder Renovierung der Hauptwohnung¹⁶¹; bei Eigenfinanzierung bis zu 15% der im Jahr des Erwerbs/Renovierung entstandenen Kosten bis Ptas 225.000 (EUR 1.352), bei Fremdfinanzierung bis Ptas 1,5 Mio. (EUR 9.015).

Einzelunternehmer sowie Land- und Forstwirte können außerdem folgende Beträge von ihrer Bruttosteuerschuld abziehen¹⁶²:

- Ptas 800.000 (EUR 4.808) für jeden behinderten Arbeitnehmer;
- 10% der Investitionen für den Umweltschutz bzw. die Verringerung, Aufbereitung oder Verwertung industrieller Abfälle;
- Ptas 80.000 (EUR 481) für den Erwerb eines neuen Motorfahrzeugs;
- 20% der Aufwendungen für F&E abzüglich 65% der Subventionen;
- 5% der Aufwendungen für Ausbildung abzüglich 65% der Subventionen;
- 10% der Aufwendungen für die Erhaltung registrierter Kulturgüter.

Die drei letztgenannten Positionen dürfen zusammen höchstens 35% der Bruttosteuerschuld abzüglich der Steuerabzüge für die Hauptwohnung und der Abzüge für Investitionen und laufende Aufwendungen für registrierte Kulturgüter ausmachen. Es ist allerdings ein Vortrag bis zu 5 Jahren möglich. Außerdem müssen die mit dem Steuerkredit verbundenen Vermögensgegenstände mindestens 5 Jahre gehalten werden (außer bei kürzerer Nutzungsdauer).

¹⁶¹ Art. 55 (1) (a) LIRPF.

¹⁶² Art. 55 (2) LIRPF in Verbindung mit Art. 33-37 LIS.

4.3 Steuerliche Berücksichtigung der Familienstruktur (Ehegatten, Kinder)

Die Familienstruktur wird durch Familien- und Kinderfreibeträge¹⁶³ und durch die Möglichkeit der Zusammenveranlagung von Ehepaaren berücksichtigt.

Für jedes unverheiratete Kind unter 25 Jahren, das im Haushalt des Steuerpflichtigen lebt und über ein jährliches Einkommen von weniger als Ptas 200.000 (EUR 1.202) verfügt, können Ptas 200.000 (EUR 1.202) jeweils für das erste und zweite Kind, Ptas 300.000 (EUR 1.803) jeweils für das dritte und alle folgenden Kinder geltend gemacht werden. Diese Beträge werden um Ptas 50.000 (EUR 601) für jedes Kind unter 3 Jahren, Ptas 25.000 (EUR 301) für jedes Kind zwischen 3 und 16 Jahren, und Ptas 300.000 (EUR 1.803) für jedes behinderte Familienmitglied, das über weniger als Ptas 550.000 (EUR 3.306) verfügt, erhöht. Für jeden Eltern- oder Großelternanteil des Steuerpflichtigen über 65, der im Haushalt des Steuerpflichtigen lebt und über weniger als den gesetzlichen Mindestlohn verfügt, wird ein Freibetrag von Ptas 100.000 (EUR 601) gewährt.

Auf Antrag können Ehepartner und ihre minderjährigen bzw. behinderten volljährigen Kinder zusammen veranlagt werden. Bei geschiedenen Partnern oder unehelichen Lebensgemeinschaften bilden Vater, Mutter und sämtliche Kinder, die in einem Haushalt gemeinsam leben, eine steuerliche Einheit. Die Zusammenveranlagung bedeutet keine Verdoppelung der Einkommensintervalle, die einem bestimmten Grenzsteuersatz unterliegen. Für den Fall der verheirateten Ehepartner wird der allgemeine persönliche Freibetrag auf Ptas 1,1 Mio. (EUR 6.611) verdoppelt, was insbesondere für Alleinverdiener vorteilhaft ist. Bei geschiedenen oder ledigen Elternteilen sowie Witwen/Witwern, die mit Kindern zusammenleben, erhöhen sich die persönlichen Freibeträge auf Ptas 900.000 (EUR 5.409), Ptas 1,0 Mio. (EUR 6.010) und Ptas 1,2 Mio. (EUR 7.212) oder Ptas 1,5 Mio. (EUR 9.015).¹⁶⁴

Bei Lebens- oder privaten Rentenversicherungen kann für jedes Familienmitglied der maximale Freibetrag angesetzt werden.

¹⁶³ Art. 40(3) LIRPF.

¹⁶⁴ Art. 40 (2) LIRPF.

4.4 Steuertarif

85% der Bemessungsgrundlage werden der Einkommensteuer der Zentralregierung zugerechnet. Auf den Anteil (15%) der Autonomen Regionen fällt ein von der Zentralregierung vorgegebener Steuertarif.¹⁶⁵

Tabelle 42: Steuertarif für die allgemeine Bemessungsgrundlage in Spanien

Einkommensteilmengen		Grenzsteuersatz	
Ptas	EUR	Zentralregierung	Autonome Regionen
bis 600.000	bis 3.606	15.00%	3.00%
über 600.000 bis 2.100.000	über 3.606 bis 12.621	20.17%	3.83%
über 2.100.000 bis 4.100.000	über 12.621 bis 24.641	23.57%	4.73%
über 4.100.000 bis 6.600.000	über 24.641 bis 39.667	31.48%	5.72%
über 6.600.000 bis 11.000.000	über 39.667 bis 66.111	38.07%	6.93%
über 11.000.000	über 66.111	39.60%	8.40%

Quelle: Art. 61 (1) LIRPF.

Der Steuersatz auf die anteilige spezielle Nettobemessungsgrundlage der Zentralregierung beträgt 17%.¹⁶⁶ Die Bruttosteuerschuld wird um 85% der ansetzbaren Abzüge gekürzt. Der Steuersatz auf die anteilige spezielle Nettobemessungsgrundlage der Autonomen Regionen beträgt 3%.¹⁶⁷ 15% der national geregelten Abzüge sowie die zusätzlich von der jeweiligen Region gewährten Steuerkredite werden von der Bruttosteuerschuld abgezogen.

Das Baskenland, Navarra, die Kanarischen Inseln sowie Ceuta und Melilla weichen im Rahmen ihrer Autonomie von den Steuergesetzen der Zentralregierung ab. Für Einkünfte aus Ceuta und Melilla bestehen zum Teil erhebliche Ermäßigungen wie etwa der 50%-Rabatt bei der Einkommensteuer. Im Baskenland gelten vergleichsweise kurze Abschreibungszeiträume und eine Reihe zusätzlicher Abzugsmöglichkeiten vom Steuerbetrag. Navarra bietet günstige Abschreibungsmöglichkeiten, insbesondere kürzere Abschreibungszeiträume, sowie großzügige Abzugsmöglichkeiten bei der Einkommensteuer.

¹⁶⁵ Art. 61 LIRPF.

¹⁶⁶ Art. 53 LIRPF.

¹⁶⁷ Art. 63 LIRPF.

In *Spanien* werden keine kommunalen Steuern auf das Einkommen erhoben. Es gibt allerdings Beiträge an die örtliche Industrie- und Handelskammer (2% der kommunalen Gewerbesteuerschuld IAE, und 1,5‰ des Einkommens aus wirtschaftlicher Tätigkeit). Diese Aufschläge sind bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens als Betriebsausgabe absetzbar. Landwirte sind von der IAE befreit, eine Ausnahme bildet die sog. *unabhängige* Viehzucht.

C Grundsteuer

1. Bemessungsgrundlage

Die kommunale Grundsteuer *IBI* wird auf städtische bebaute und unbebaute sowie ländliche Grundstücke erhoben. Als ländliche Grundstücke gelten neben land- und forstwirtschaftlichen Nutzflächen und den zugehörigen Betriebsgebäuden sämtliche nicht erschlossene Flächen.

Die Bemessungsgrundlage ist der Katasterwert (*valor catastral*), der alle 10 Jahre der Marktentwicklung angepasst werden sollte. Bei ländlichen Grundstücken wird der Katasterwert nach Katastererträgen je Flächeneinheit nach örtlichen Gegebenheiten, Umfang, Bodenqualität und Zahl der Tiere festgelegt. Der Katasterwert soll 50% des durchschnittlichen Marktwertes entsprechen, dieser Wert wird i.d.R. jedoch unterschritten.¹⁶⁸ 2000 soll eine Revision der Katasterwerte vorgenommen werden, insbesondere für die städtischen Grundstücke im Großraum Madrid und Barcelona. Mit dem Beginn der Aktualisierung der Katasterwerte für ländliche Grundstücke rechnet der Leiter des spanischen Katasteramtes für 2002. Bis dahin werden die noch nicht revidierten Katasterwerte jährlich um Aufwertungskoeffizienten korrigiert. Für 1999 wurde ein Aufwertungskoeffizient von 1,02 festgelegt. Für neue Gebäude gelten die Anschaffungs- und Herstellungskosten bis der aktualisierte Katasterwert festgestellt ist.

Steuerbefreiungen sind vorgesehen für Kulturdenkmäler, Gemeindeeigentum, das öffentlichen Zwecken zur Verfügung gestellt wird, Berge mit langsam wachsendem Baumbestand und Grundstücke mit Eisenbahnschienen. Liegt die Bemessungsgrundlage eines ländlichen Grundstücks unter Ptas 200.000 (EUR 1.202), ist es von der Steuer befreit.

¹⁶⁸ Bei etwa 55% der gesamten städtischen Grundstücke beträgt der Katasterwert nur etwa 20% bis 30% des Marktpreises, vgl. Sanchez.

2. Steuertarif

Der Steuersatz für landwirtschaftliche Grundstücke beträgt 0,3%, für städtische 0,4%. Die Steuersätze können von den Gemeinden erhöht werden. Die für ländliche Grundstücke gültigen maximale Steuersätze sind aus Tabelle 43 zu entnehmen.

Tabelle 43: Maximale Steuersätze für ländliche Grundstücke in Spanien

Bevölkerung der Gemeinde	maximaler Steuersatz
bis 5.000 Einwohner	0,65%
5.001 bis 20.000 Einwohner	0,75%
20.001 bis 50.000 Einwohner	0,80%
50.001 bis 100.000 Einwohner	0,85%
über 100.000 Einwohner	0,90%

Quelle: Art.61(1) LIRPF.

Unter Umständen können bestimmte Kommunen die Steuersätze zusätzlich erhöhen. Diese sind in Tabelle 44 aufgeführt.

Tabelle 44: Zusätzliche Möglichkeiten zur Erhöhung der Steuersätze in Spanien

Kommunen	Prozentsatz
Provinzhauptstädte oder Hauptstädte der Autonomen Regionen	0,06
Gemeinden mit flächendeckendem Angebot an öffentlichen Verkehrsmitteln	0,05
Gemeinden mit umfangreicherem Angebot an öffentlichen Dienstleistungen als gesetzlich vorgeschrieben	0,06

Quelle: Sanchez, 1999.

In Gemeinden, in denen ländliche Grundstücke mehr als 80% der Fläche ausmachen, können die Prozentsätze um weitere 0,15% erhöht werden.

Landwirtschaftliche Kooperativen erhalten 95% ihrer Steuerschuld erstattet.

1998 betrug der Katasterwert aller Grundstücke in Spanien Ptas 103 Billionen (EUR 619 Mrd.), wovon etwa Ptas 100 Billionen (EUR 601 Mrd.) auf städtische und Ptas 3 Billionen (EUR 18 Mrd.) auf ländliche Grundstücke entfielen.¹⁶⁹ Die Grundsteuer erbrachte 1998 Einnahmen von ca. Ptas 550.000 Mio. (EUR 3.306 Mio.) aus städtischen und ca. Ptas 19.000 Mio. Pt. (EUR 114 Mio.) aus ländlichen Grundstücken. Nur etwa ein Viertel aller ländlicher Grundstücke in Spanien unterliegt tatsächlich der Grundsteuer.¹⁷⁰ Daraus ergibt sich eine durchschnittliche Steuerbelastung von etwa 52 EUR pro Grundstück, wenn nur die tatsächlich belasteten Grundstücke berücksichtigt werden. Bezieht man die steuerlich nicht belasteten Grundstücke mit ein, so sinkt die Durchschnittsbelastung auf etwa 14 EUR.

¹⁶⁹ Vgl. Sanchez, 1999; der Autor bezieht sich dabei allerdings auf die zuletzt veröffentlichten Katasterwerte von 1996.

¹⁷⁰ Vgl. Sanchez, 1999.

7 Besteuerung der Landwirtschaft im *Vereinigten Königreich*

A Rechtsgrundlagen, Literatur

Die rechtliche Grundlage für die britische Einkommensteuer setzt sich aus mehreren Gesetzen zusammen:

- *Income and Corporation Tax Act (1988)*: Grundlegende Bestimmungen für die Einkommen- und Körperschaftsteuer (ein spezielles Körperschaftsteuergesetz existiert nicht).
- *Capital Allowances Act (1990)*: Bewertungs- und Abschreibungsregelungen.
- *Taxation of Chargeable Gains Act (1992)*: Regelungen für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen.

Einkommen- und Körperschaftsteuer gelten als *non-permanent duties*, d.h. sie müssen durch den *Finance Act*, das jährliche Finanzgesetz, gebilligt werden. Die jährlichen Finanzgesetze bestimmen den Tarif der Einkommensteuer für das jeweilige Steuerjahr vom 6. April bis zum 5. April des Folgejahres.

Rechtliche Grundlage für die britische Grundbesteuerung bilden die *Business Rate Acts* und der *Council Tax Act*.

Literatur Inland Revenue, Tax rates and allowances (2000/2001), Inland Revenue Help Sheet 224, <http://www.inlandrevenue.gov.uk>.

Müssener, Ingo, Großbritannien, Lieferung 2000, in: Mennel, Anemarie und Förster, Jutta: Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan.

B Einkommensteuer

1. Einkommensteuerpflicht

Im *Vereinigten Königreich* ansässige natürliche Personen sind unbeschränkt, d.h. mit ihrem Welteinkommen, steuerpflichtig. Als ansässig gilt, wer im Inland

ein Haus oder eine Wohnung hat, sich während des Steuerjahres (6. April bis 5. April des Folgejahres) mindestens 183 Tage mit oder ohne zeitliche Unterbrechung im Inland aufhält, oder sich während einer Zeitspanne von 4 aufeinander folgenden Jahren durchschnittlich mindestens 3 Monate im Jahr im Inland aufhält. Im *Vereinigten Königreich* nichtansässige Personen unterliegen nur mit ihren im Inland erzielten Einkünften der Steuerpflicht.

Im britischen Einkommensteuerrecht wird das Einkommen definiert als die Summe der aus den einzelnen Einkunftsarten fließenden geldwerten Vorteile jeglicher Art. Aufgeführt sind folgende steuerpflichtige Einkunftsarten:

- *Schedule A* Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem inländischen Vermögen sowie aus Grunddienstbarkeiten;
- *Schedule D*
 - *Case I*: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (einschließlich Landwirtschaft);
 - *Case II*: Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit oder einer anderen selbständigen Arbeit;
 - *Case III*: Zinseinkünfte im Allgemeinen und andere wiederkehrende Leistungen aus inländischen Quellen;
 - *Case IV*: Zinsen aus ausländischen Schuldverschreibungen;
 - *Case V*: Einkünfte, die aus Vermögen außerhalb des *Vereinigten Königreichs* stammen (z.B. Dividenden, Altersbezüge, Mieterträge);
 - *Case VI*: Weitere Einkünfte wiederkehrender Art, die nicht zu case I-V oder einer anderen *schedule* gehören (z.B. inländische Einkünfte aus gelegentlichen Leistungen);
- *Schedule E*
 - *Case I*: Einkünfte aus nichtselbständiger inländischer Arbeit;
 - *Case II und III*: Einkünfte aus nichtselbständiger ausländischer Arbeit, andere Einkünfte.
- *Schedule F* Einkünfte aus den Beteiligungen an britischen Kapitalgesellschaften (z.B. Dividenden).

Steuerfrei sind der Mietwert von eigengenutztem Wohnungseigentum, gelegentliche Wett- und Lotteriegewinne, Sparprämien, Zinsen aus staatlichen Sparbriefen und -zertifikaten sowie aus bestimmten staatlich geförderten Sparplänen, bestimmte Sozialversicherungsleistungen, Stipendien, Arbeitgeberprämien zu besonderen Anlässen, das kommunale Wohngeld sowie Versehrten- und Invalidenrenten.

2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Im *Vereinigten Königreich* wird die Landwirtschaft grundsätzlich wie ein Gewerbe behandelt; Landwirtschaftliche Einkünfte stellen somit keine besondere Einkunftsart dar, sondern gelten als Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit und werden in *schedule D case I* erfasst; es kommen jedoch einige Sonderregelungen (Freibetrag für Veräußerungsgewinne, Besteuerung des Durchschnittsgewinns) zur Geltung. Forstwirtschaftliche Einkommen sind nicht steuerbar, da sie in den Steuergesetzen nicht mehr berücksichtigt werden.

Für Landwirtschaftsbetriebe, die als juristische Person geführt werden, gelten im Rahmen der Körperschaftsteuer weitgehend dieselben Gewinnermittlungsvorschriften wie für andere Gewerbebetriebe. Körperschaften dürfen die Sonderregeln allerdings nicht in Anspruch nehmen.

Der Tarif der britischen Körperschaftsteuer besteht aus 3 Stufen, die der jährlichen Inflationsrate angepasst werden. Der Normalsatz (main rate) der Körperschaftsteuer beträgt zurzeit 30%. Er findet ab einem zu versteuernden Einkommen von GBP 1,5 Mio. (EUR 2.889.060¹⁷¹) Anwendung. Für kleine Unternehmen gelten niedrigere Sätze. Der Eingangssatz (starting rate) von 10% wird bei Kleinstunternehmen unter GBP 10.000 angewendet. Für Unternehmen mit einem zu versteuernden Einkommen zwischen GBP 50.000 und GBP 300.000 gilt die *small companies' rate* von 20%. Die ermäßigten Sätze laufen bei zu versteuernden Einkommen zwischen GBP 10.000 und GBP 50.000 bzw. zwischen GBP 300.000 und GBP 1,5 Mio durch ein spezielles Verfahren (marginal relief) schrittweise aus.

¹⁷¹

1 EUR = 0,62304 GBP; Umsatzsteuer-Umrechnungskurs für den Monat Juli.

Tabelle 45: Körperschaftsteuertarif im Vereinigten Königreich 2000/01

GBP	EUR	Grenzsteuersatz
bis 10.000	bis 16.050	Eingangssatz: <i>Starting rate</i> 10%
über 10.000 bis 50.000	über 16.050 bis 80.252	<i>Marginal relief</i>
über 50.000 bis 300.000	über 80.252 bis 481.510	Basissatz <i>Basic rate</i> 20 %
über 300.000 bis 1.500.000	über 481.510 bis 2.407.550	<i>Marginal relief</i>
über 1.500.000	über 2.407.550	Normalsatz <i>Main rate</i> 30 %

Quelle: Inland Revenue – Tax rates and allowances (2000/01)

Im Falle der Verpachtung eines Betriebes entstehen dem Pächter zwar Gewerbeeinkünfte, dem Verpächter hingegen Vermögenseinkünfte, die *schedule A* zuzurechnen sind. Der Verpächter kann von ihm getragene Unterhalts- und Reparaturaufwendungen, Versicherungsprämien und öffentliche Abgaben in Abzug bringen, während Abschreibungen für Wohnbauten nicht berücksichtigungsfähig sind. Zinszahlungen sind dagegen abzugsfähig, wenn die Schulden für den Erwerb oder für wertsteigernde Maßnahmen aufgenommen werden und das Grundstück während einer Veranlagungsperiode von mindestens 26 Wochen verpachtet oder wegen Instandsetzungsmaßnahmen nicht nutzbar ist.

3. Gewinnermittlung

Das Einkommensteuergesetz sieht keine speziellen Vorschriften bezüglich der Buchführungspflicht und der Art der steuerlichen Gewinnermittlung vor. Den Ausgangspunkt für die steuerliche gewerbliche Gewinnermittlung bildet der handelsrechtliche Jahresabschluss (Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung). Anders als nach deutschem Recht gilt aber kein Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

Die Gewinnermittlung erfolgt grundsätzlich auf der Basis von Aufwendungen und Erträgen, freien Berufen kann auch eine Gewinnermittlung auf Kassenbasis

genehmigt werden. Kleinunternehmen unterliegen stark eingeschränkten Rechnungslegungspflichten.

3.1 Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Für Landwirte gibt es keine Sondervorschriften, sie müssen in ausreichendem Umfang Aufzeichnungen über ihre Betriebseinnahmen und -ausgaben führen. Kommen sie dieser Pflicht nicht nach, werden sie von der Steuerbehörde auf der Basis von Schätzgrößen veranlagt.

Betriebsausgaben müssen vollständig und ausschließlich betrieblicher Natur sein und dürfen keine Kapitalaufwendung darstellen. Aufwendungen dieser Art bleiben bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses außer acht, können aber möglicherweise bei der Ermittlung der Veräußerungsgewinne in Ansatz gebracht werden. Nicht abzugsfähig sind Geschenke (ausgenommen Werbegegenstände), Repräsentations- und Bewirtungskosten, Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstelle, Schmier- und Bestechungsgeldzahlungen.

Tabelle 46: Abschreibungssätze und –methoden im Vereinigten Königreich

Vermögensgegenstände	Abschreibungssatz in %	Abschreibungsmethode
Land- und forstwirtschaftliche Bauten und Anlagen	4	linear
Gewerbliche Gebäude für bestimmte Zwecke (z.B. Produktion und Lagerung), Hotels	4	linear
Maschinen und Betriebsanlagen	25	degressiv, Sammelkonto
Erschließungsaufwand für Bergwerke und Ölquellen	10/ 25	degressiv/ andere Abschreibungsmethoden
Patente	25	degressiv
Anlagen für Forschung und Entwicklung	100	Sofortabschreibung

Quelle: Capital Allowances Act 1990, Müssener, 2000, S.19f.

Gegenstände des Anlagevermögens können nur dann abgeschrieben werden, wenn dies im *Capital Allowances Act 1990* vorgesehen ist. Tabelle 46 zeigt die wichtigsten Kategorien abschreibungsfähiger Vermögensgegenstände mit den jeweiligen Abschreibungsgrundsätzen und -methoden.

Firmenwert, Handelsnamen und unbebaute Grundstücke können nicht abgeschrieben werden. Zur Begünstigung von Investitionen besteht in bestimmten zeitlichen Intervallen die Möglichkeit, Sonderabschreibungen durchzuführen (z.B. konnten kleine und mittlere Unternehmen zwischen Juli 1997 und Juli 2000 eine vorzeitige Sonderabschreibung für Maschinen und Betriebsanlagen in Höhe von 40% vornehmen).

Alle Vorgänge der Position Maschinen und Betriebsanlagen werden über ein Sammelkonto (pool system) geführt, das mit 25% degressiv, d.h. vom jeweiligen Bestand des Sammelkontos, abgeschrieben wird. Beim Verkauf eines Vermögensgegenstandes wird der Erlös vom Sammelkonto abgezogen. Übersteigt er innerhalb eines Jahres den Bestand des Sammelkontos, ist der Überschussbetrag als *balancing charge* voll steuerpflichtig. Abnutzbare Anlagegüter mit außergewöhnlich hoher und schneller Abnutzung können auf einem separaten Sammelkonto zusammengefasst und über 5 Jahre abgeschrieben werden. Personenkraftwagen mit Anschaffungskosten bis GBP 12.000 (EUR 19.260) werden auf einem eigenen Sammelkonto, das mit 25% degressiv abgeschrieben wird, geführt. Der jährliche Abschreibungsbetrag ist auf GBP 3.000 (EUR 4.815) begrenzt. Fahrzeuge und andere betriebliche Wirtschaftsgüter, die auch privat genutzt werden, werden nicht über ein Sammelkonto, sondern einzeln abgeschrieben, wobei der Privatanteil der Nutzung nicht angesetzt wird.

Werden teilweise oder vollständig abgeschriebene Gebäude verkauft, muss eine positive Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert im *schedule D case I* versteuert werden. Übersteigt der Veräußerungserlös die ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, unterliegt der übersteigende Betrag der *capital gains tax*.

Die Bewertung des Vorratsvermögens wird nach dem Niederstwertprinzip vorgenommen. Dabei kann für jeden einzelnen Posten gewählt werden, ob die Kosten oder der niedrigere Marktwert zugrunde gelegt werden. Zur Bewertung der Anschaffungskosten können entweder das FIFO-Verfahren oder das Bewertungsverfahren nach den Durchschnittskosten herangezogen werden. Die Anwendung des LIFO-Verfahrens oder der Festwertmethode wird steuerlich nicht anerkannt. Ein Wechsel der Bewertungsmethode ist nur dann zulässig, wenn es ansonsten zu einer erheblichen Unterbewertung käme. Hinsichtlich der Herstellungskosten besteht ein gewisser Spielraum. Der Ansatz nur mit den Einzelkosten wird ebenso anerkannt wie die Bewertung mit den Einzel- zuzüglich der Gemeinkosten. Bei einer Betriebsaufgabe ist zur Aufdeckung stiller Re-

serven eine Bewertung zu den voraussichtlichen Veräußerungserlösen zwingend vorgeschrieben.

Landwirtschaftliche Maschinen werden den allgemeinen Regelungen entsprechend abgeschrieben; für landwirtschaftliche Gebäude und Aufbauten sieht der *Capital Allowances Act 1990* eine eigene Kategorie abschreibungsfähiger Vermögensgegenstände vor, worunter Bauernhäuser und alle sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Gebäude und Aufbauten (Hütten, Zäune u.a.), aber auch Bodenverbesserungsmaßnahmen (wie Drainagen) fallen. Die Abschreibung erfolgt linear über 25 Jahre mit 4%. Bei Bauernhäusern wird grundsätzlich eine Privatnutzung von zwei Dritteln unterstellt, so dass nur ein Drittel abgeschrieben werden kann. Bei einer außergewöhnlich großzügigen Anlegung und Ausstattung beträgt der abschreibungsfähige Anteil weniger als ein Drittel. Wird ein Gebäude, das kein Bauernhaus ist, nur teilweise für landwirtschaftliche Zwecke genutzt, darf nur ein Teil über landwirtschaftliche Gebäude abgeschrieben werden. Wird ein noch nicht vollständig abgeschrieben Gebäude veräußert oder übertragen, setzt der neue Eigentümer die Abschreibung fort. Dabei darf er nur für den noch ausstehenden Teil des Zeitraums von 25 Jahren Abschreibungen in Anspruch nehmen, wobei er an die ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gebunden ist.

Die Kapitalaufwendungen für den Grund (Pacht oder Erwerb), auf dem die Gebäude stehen, dürfen nicht abgeschrieben werden.

Viehbestände, die hauptsächlich zum Zweck des Verkaufs gehalten werden (z.B. Mastherden), werden steuerrechtlich wie Vorratsvermögen behandelt. Die Verkaufserlöse müssen gewinnerhöhend angesetzt werden, während die Anschaffungskosten Betriebsausgaben darstellen.

Bei Viehherden, die nicht zur Weiterveräußerung, sondern zum Verkauf von tierischen Erzeugnissen oder Jungtieren gehalten werden, kann das sog. *herd-basis-Konzept* angewendet werden, nach dem eine Viehherde wie ein Vermögensgegenstand anzusehen ist. Im Hinblick auf die Gewinnermittlung und das Betriebsergebnis gelten dann folgende Transaktionen als neutral:

- Anschaffung und Erweiterung der Herde,
- Verkauf der Herde oder eines wesentlichen Teils davon (20% oder mehr), ohne dass ein Ersatz erfolgt.

Die Viehherde wird ähnlich wie ein nicht abnutzbares Anlagegut behandelt: Die Tiere werden mit ihren Anschaffungskosten in der Bilanz aktiviert, und dieser

Ansatz wird dann nicht mehr verändert. Ein Gewinn, der durch den Verkauf der Herde oder eines wesentlichen Teils davon zu einem die Anschaffungskosten übersteigenden Preis entsteht, gilt nicht als Einkunft aus Gewerbebetrieb, sondern als Veräußerungsgewinn. Da Tiere i.a. aber nicht unter die *capital gains tax* fallen, bleibt dieser Gewinn unbesteuert. Somit können aber auch Verluste aus dem Verkauf der Herde weder bei der Einkommensteuer noch bei der *capital gains tax* abgezogen werden.

Fällt die Herde oder ein Teil davon einer Seuche o. Ä. zum Opfer und erhält der Landwirt dafür Versicherungsleistungen oder staatliche Unterstützungsleistungen, wird dies steuerlich wie ein Verkaufsvorgang betrachtet und die o.g. Regeln finden Anwendung.

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung muss Folgendes berücksichtigt werden:

- Kosten für die Anschaffung und Erweiterung der Herde sind nicht abschreibungsfähig.
- Kosten für den Ersatz einzelner Tiere dürfen abgeschrieben werden, solange sie keine qualitätssteigernden Maßnahmen für die Herde darstellen. Von einem Ersatz wird gesprochen, wenn die neuen Tiere innerhalb von 5 Jahren nach dem Verkauf der ursprünglichen angeschafft werden. Steuerlich berücksichtigt werden müssen also die Einnahmen aus dem Verkauf der alten abzüglich der Anschaffungsausgaben für die neuen Tiere.
- Werden einzelne Tiere (weniger als 20% der Herde) verkauft und nicht ersetzt, so ist der resultierende Gewinn oder Verlust in Ansatz zu bringen.

Die Entscheidung für das *herd-basis-Konzept* muss zum Zeitpunkt der Anschaffung der Herde getroffen werden; sie gilt dann auch für alle weiteren Herden gleicher Qualität, die zu späteren Zeitpunkten gebildet werden. Für Herden unterschiedlicher Qualität muss dagegen immer eine eigene Entscheidung getroffen werden, die nicht widerrufen werden kann und deren Wirkung erst 5 Jahre, nachdem alle Herden einer bestimmten Qualität aufgegeben worden sind, endet.

Weichen die Gewinne aus einem landwirtschaftlichen Betrieb in zwei aufeinander folgenden Jahren um mindestens 30% des höheren Gewinns voneinander ab, kann auf Antrag der Gesamtgewinn gleichmäßig auf beide Jahre verteilt werden. Gewinn ist in diesem Zusammenhang der Gewinn vor Abschreibungen auf landwirtschaftliche Gebäude und Inanspruchnahme von Verlustausgleichs-

möglichkeiten; gleichwohl werden diese anschließend beim gemittelten Gewinn in Ansatz gebracht.

Beträgt die Differenz zwischen dem niedrigeren und dem höheren Gewinn mindestens 25% und höchstens 30%, findet eine nicht vollständige Angleichung statt: Vom höheren Gewinn abgezogen und zum niedrigeren Gewinn hinzugezählt wird ein Betrag, der dem Dreifachen der Differenz beider Gewinne abzüglich 75% des höheren Gewinns entspricht.

Ein bereits gemittelter Gewinn kann erneut in dieses Verfahren miteinbezogen werden, Gewinne aus dem ersten und dem letzten Jahr der Betriebstätigkeit sind nicht Gegenstand der Mittelung.

3.2 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen / Pauschalwerten

Trifft nicht zu.

3.3 Gewinnermittlung durch Überschussrechnung

Trifft nicht zu.

3.4 Gewinnermittlung durch Schätzung

Trifft nicht zu.

3.5 Besonderheiten bei Veräußerungserlösen

So weit es sich nicht um die eigentliche Unternehmenstätigkeit handelt, werden Veräußerungsgewinne als *capital gains* behandelt, welche nach einem eigenen Gesetz (Taxation of Chargeable gains Act 1992) ermittelt und besteuert werden (*capital gains tax*). Bei der *capital gains tax* handelt es sich aber im Grunde nicht um eine eigenständige Steuer, vielmehr werden Veräußerungsgewinne faktisch wie eine weitere Einkunfts-kategorie des Einkommensteuergesetzes behandelt.

Wesentlich für die Begründung der *capital gains tax* ist ein Wechsel des Eigentümers, nicht eine bloße Gegenleistung. *Capital gains* können bei der Veräußerung aller materiellen und immateriellen Gegenstände – zu letzteren zählen z.B. Firmenwert oder Produktionsquoten – des Betriebs- oder Privatvermögens ent-

stehen. Schenkungen (Erbschaften ausgenommen), Ersatz- bzw. Versicherungsleistungen (z.B. für Beschädigungen oder Verlust), Verkäufe unter Wert, Tauschgeschäfte, Leistungen für Enteignung, Übertragung oder Nutzung von Rechten sowie für Nichtausübung von Rechten stellen steuerpflichtige Transaktionen dar.

Bemessungsgrundlage der *capital gains tax* ist der Marktwert, d.h. der erhaltene oder unterstellte Veräußerungserlös, abzüglich der ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten und der wertsteigernden Aufwendungen während der Eigentumsdauer.

Ein Veräußerungserlös bis zur Höhe der fortgeschriebenen Anschaffungskosten abnutzbarer Anlagegüter stellt keinen *capital gain* dar, sondern geht als Liquidationsergebnis in das normale Einkommen aus gewerblicher Tätigkeit ein. Überschreitet der Erlös die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, fällt die Differenz unter die *capital gains tax*.

Die Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne wird dadurch vermieden, dass für die Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie wertsteigernde Maßnahmen regelmäßig eine Inflationsanpassung vorgenommen wird. Dies gilt jedoch nicht für natürliche Personen sowie Nachlass- und Treuhandgesellschaften. Bei ihnen wird seit 1999 stattdessen nur ein Teil des *capital gain* besteuert (je nach Besitzdauer 92,5% bis 25% des Betriebsvermögens bzw. 100% bis 60% des Privatvermögens).

Bei Wertsteigerungen von bereits vor dem 31.3.1982 im Eigentum des Steuerpflichtigen befindlichen Wirtschaftsgütern fällt die Steuer nur auf jenen Teil des Veräußerungsgewinnes an, der dem Zeitraum danach zuzuordnen ist.

Steuerbefreit sind *capital gains* aus der Veräußerung von (während einer Mindestzeit) als Hauptwohnsitz genutzten Wohneigentums, privaten Kraftfahrzeugen, bestimmten Versicherungsansprüchen (z.B. Lebensversicherungspolice), beweglichen Gegenständen des Privatvermögens (einschließlich Tiere und Wertpapiere) bis zu GBP 6.000 (EUR 10.433) jährlich, sowie staatlichen Schuldverschreibungen mit niedriger Verzinsung.

Übertragungen zwischen Eheleuten sind für die *capital gains tax* unerheblich.

Capital gains aus dem Verkauf betrieblichen Vermögens (einschließlich Grund und Boden) können auf Ersatz- oder Reinvestitionsgüter übertragen werden (roll-over-relief). Dies führt zur zinslosen Stundung der Steuerschuld, indem die Anschaffungskosten für die Zwecke der *capital gains tax* als um den Veräuße-

rungsgewinn für das ursprüngliche Anlagegut vermindert betrachtet werden. Zur Inanspruchnahme dieser Regelung muss die Ersatzbeschaffung innerhalb von einem Jahr vor oder 3 Jahren nach der Veräußerung erfolgen.

Veräußerungsverluste (*capital losses*) können im gleichen Jahr mit *capital gains* verrechnet und ohne zeitliche Begrenzung vorgetragen werden. Ein Rücktrag ist ausgeschlossen.

Die Veräußerungsgewinne werden zum sonstigen steuerpflichtigen Einkommen hinzugezählt und unterliegen damit dem normalen Einkommensteuertarif. Natürlichen Personen steht ein jährlicher Freibetrag für *capital gains* von GBP 7.200 (EUR 11556) zu, der nicht vor- oder rückgetragen werden kann.

Für die Veräußerung von Betriebsvermögen aus Gesundheits- oder Altersgründen (ab 55 Jahren) fällt für die ersten GBP 250.000 (EUR 401.258) keine *capital gains tax* an. Diese Vorschrift läuft aus und wird ab dem 6.4.2003 nicht mehr angewendet werden.

Bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes ist eine Verschiebung der Besteuerung möglich. Auf gemeinschaftlichen Antrag von Schenker und Beschenktem, versteuert der Beschenkte bei einem späteren Verkauf des Betriebes auch die in die Besitzperiode des Schenkers fallende Wertsteigerung. Voraussetzung sind die Bedingungen, an welche die Inanspruchnahme der erbschaftssteuerlichen Vergünstigungen für betriebliches bzw. landwirtschaftliches Vermögen knüpft.

Gewinne aus Forstwirtschaft sind seit dem 6.4.1988 steuerfrei, forstwirtschaftliche Verluste können nicht mehr mit Gewinnen verrechnet werden.¹⁷² Forstwirtschaftlich genutzter Grund – ohne das darauf stehende Holz – unterliegt aber der *capital gains tax*.

4. Einkommensermittlung und -besteuerung

4.1 Verlustausgleich, -rücktrag und -vortrag

Verluste aus Landwirtschaft, Gewerbebetrieb, aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit sind im gleichen Veranlagungsjahr untereinander ausgleichbar. Auch eine Verrechnung mit *capital gains* der gleichen Periode ist zulässig. Zur

¹⁷² Vgl. dazu Parsche/Steinherr, 1995; S.130.

Missbrauchsverhinderung wird der Verlustausgleich nur dann anerkannt, wenn das Unternehmen eindeutig auf kommerzieller Grundlage und unter Gewinnerzielungsabsicht geführt wird. Letzteres gilt für einen landwirtschaftlichen Betrieb als widerlegt, wenn in den letzten 5 Jahren nur Verluste erwirtschaftet wurden, außer der Inhaber kann nachweisen, dass seine Wirtschaftstätigkeit Gewinne erwarten ließ.

Ist der Ausgleich des Verlustes in der gleichen Periode nicht möglich, kann er unbefristet auf Gewinne der gleichen Art vorgetragen werden.

Abweichend von diesen allgemeinen Regelungen dürfen Anlaufverluste in den ersten 4 Jahren nach Aufnahme der Geschäftstätigkeit mit dem allgemeinen Einkommen der letzten 3 Jahre verrechnet werden; ein Verlust im letzten Jahr der Geschäftstätigkeit kann auf die Einkünfte aus Unternehmertätigkeit oder selbständiger Arbeit der vergangenen 3 Jahre zurückgetragen werden.

Capital losses dürfen innerperiodisch nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden, können aber unbefristet auf capital gains folgender Jahre vorgetragen werden; entsprechendes gilt für Verluste aus Vermögen. Verluste aus Verpachtung eines bestimmten Wirtschaftsgutes sind nicht mit anderen Einkünften der gleichen oder einer anderen Periode verrechenbar, können aber vorgetragen werden. Eine Verrechnung mit positiven Einkünften aus Verpachtung anderer Wirtschaftsgüter in der gleichen Periode ist möglich.

4.2 Persönliche Abzugsbeträge

Gesetzliche Unterhaltsleistungen für geschiedene Ehepartner oder Kinder können nur bis zur Höhe des Freibetrags für Ehepaare (2000/01: GBP 2.000/ EUR 3.210) geltend gemacht werden. Für den Empfänger stellen sie steuerfreie Einkünfte dar.

- Steuerpflichtige, die nicht an einem vom Arbeitgeber aufgestellten Pensionsplan teilnehmen (z.B. Arbeitnehmer, deren Arbeitgeber keine betriebliche Altersversorgung geschaffen hat, ferner Freiberufler und Gewerbetreibende), können einen eigenen Pensionsplan (PPS: personal pension scheme) bei behördlich kontrollierten Institutionen (Lebensversicherungsunternehmen, Banken u.a.) einrichten und die Einzahlungen absetzen. Die maximale jährliche Zuführung beträgt 17,5% des Nettoeinkommens bei einem

Lebensalter unter 36 Jahren¹⁷³. Der Anteil erhöht sich schrittweise bis auf 40% (ab 61 Jahren), bleibt aber begrenzt auf einen Maximalbetrag, der jährlich an die Lebenshaltungskosten angepasst wird (2000/01: GBP 91.800 = EUR 147.342).

- Für Hypothekenzinsen auf selbstgenutztes Wohnungseigentum dürfen 10% der Zinsen, berechnet von höchstens GBP 30.000 (EUR 48.151) der Schuldsomme je Wohnung, von der Steuerschuld abgezogen werden. Dieser Steuerabzug wird nur einmal für eine Hauptwohnung gewährt; für den Fall, dass mehrere Personen daran beteiligt sind, kann jeder von ihnen nur einen Teil geltend machen. Sonstige private Schuldzinsen sind nicht abzugsfähig.
- Spenden an wohltätige Einrichtungen dürfen nur dann in Abzug gebracht werden, wenn ihnen eine vertragliche Verpflichtung über periodische Zahlungen mit einer mindestens vierjährigen Laufzeit zugrunde liegt. Davon abgesehen können natürliche Personen eine einzelne Spende von mindestens GBP 250 (EUR 401) an eine gemeinnützige Einrichtung geltend machen.

4.3 Steuerliche Berücksichtigung der Familienstruktur

Ehegatten werden stets einzeln veranlagt, wobei jeder von ihnen den ihm zustehenden persönlichen Freibetrag erhält. Eine Übertragung dieses Freibetrags auf den Ehepartner ist unzulässig. Zusätzlich erhält einer der Ehegatten eine weitere Steuervergünstigung in Form eines Abzugs von der Steuerschuld in Höhe von 10% eines jährlich festzusetzenden Betrags (2000/01: GBP 2.000/ EUR 3.210). Im Gegensatz zum allgemeinen persönlichen Freibetrag kann diese Steuervergünstigung zwischen den Ehepartnern frei übertragen werden.

Allein stehende mit Kind(ern) erhalten einen zusätzlichen Freibetrag.

Kinder mit eigenen Einkünften werden grundsätzlich unabhängig von den Eltern besteuert, wobei sie ebenfalls Anspruch auf den allgemeinen persönlichen Freibetrag haben. Einkünfte die aus einer vorangegangenen Schenkung der Eltern oder eines Elternteils einem Kind zufließen, werden dem Schenkungsgeber zugerechnet.

Die Freibeträge (und der Einkommensteuertarif) werden jährlich an die Steigerungsrate des Einzelhandelspreisindex angepasst. Sämtliche Freibeträge wer-

¹⁷³ Vgl. Müssener, 2000, S.33.

den, multipliziert mit dem Eingangssatz von 10%, als Steuerabzugsbeträge gewährt.

Der allgemeine persönliche Freibetrag, der jedem Steuerpflichtigen zusteht, ist vom Lebensalter abhängig. Die höheren Altersfreibeträge kürzen sich jedoch, wenn das Einkommen einen bestimmten jährlich festzusetzenden Betrag (2000/01: GBP 17.000/ EUR 27.286) überschreitet, um die Hälfte dieses Unterschieds, höchstens aber auf den für Steuerpflichtige unter 65 Jahren geltenden Freibetrag.

Alle weiteren in der folgenden Tabelle aufgeführten Freibeträge werden jeweils zusätzlich gewährt. Der Freibetrag für Ehepaare steigt, wenn einer der Ehepartner die angegebenen Altersgrenzen erreicht.

Tabelle 47: Persönliche Freibeträge im Vereinigten Königreich 2000/01

Freibetrag	GBP	EUR
Allgemeiner persönlicher Freibetrag		
unter 65 Jahren	4.385	7.038
von 65 bis 75 Jahre	5.790	9.293
über 75 Jahre	6.050	9.710
Zusätzlich		
Freibetrag für Ehepaare		
unter 65 Jahren	2.000	3.210
von 65 bis 75 Jahre	5.185	8.322
über 75 Jahre	5.255	8.434
Freibetrag für Alleinerziehende	2.000	3.210
Freibetrag für Witwen	2.000	3.210
Freibetrag für Blinde	1.400	2.247

Quelle: Inland Revenue – Tax rates and allowances (2000/01).

Seit dem 5.10.1999 wird einkommensschwachen Familien mit Kindern ein besonderer Abzug (Working Families Tax Credit, WFTC) gewährt, der mit der Steuerschuld verrechnet wird. Damit sollen Anreize zur Aufnahme einer Arbeit, auch im Niedriglohnbereich, geschaffen werden. Berechtig sind Alleinstehende und Ehepaare mit geringen Einkünften, die mindestens ein abhängiges Kind haben. Voraussetzung ist eine Erwerbstätigkeit von mindestens 16 Wochen-

stunden. Bis zu einem Nettoeinkommen von GBP 90 (EUR 144) pro Woche, wird der *WFTC* in voller Höhe gewährt, bei höherem Nettoeinkommen läuft er schrittweise aus. Der Betrag hängt vor allem von der Anzahl und vom Alter der Kinder ab.

Das allgemeine Kindergeld (*child benefit*) ist für jedes Kind gleich hoch und einkommensteuerfrei.

4.4 Steuertarif

Der Einkommensteuertarif wird für jedes Veranlagungsjahr (6. April bis 5. April des Folgejahres) durch die Finanzgesetze neu festgelegt (Inflationsanpassung – “RPI-X Index”). Folgende Übersicht zeigt den Tarif für das Veranlagungsjahr 2000/01.

Tabelle 48: Einkommensteuertarif für 2000/01

Einkommensteilmengen		Grenzsteuersatz	
GBP	EUR		
bis 1.520	bis 2.440	<i>starting rate</i>	10%
über 1.520 bis 28.400	über 2.440 bis 45.583	<i>basic rate</i>	22%
über 28.400	über 45.483	<i>higher rate</i>	40%

Quelle: Inland Revenue – Tax rates and allowances (2000/2001).

C Grundsteuer

Neben der Erbschaftsteuer existiert im *Vereinigten Königreich* nur noch die Grundsteuer als Substanzsteuer. Landwirtschaftliche Betriebe sind von Letzterer allerdings grundsätzlich befreit.

Die Einnahmen aus der Grundsteuer fließen den kommunalen Gebietskörperschaften zu. Rechtliche Grundlage bilden die *Rate Acts* und die *Local Government Finance Acts*. Im *Vereinigten Königreich* wurden bis 1989 betrieblich und privat genutzte Grundstücke und Gebäude gleichermaßen durch eine einheitliche Grundsteuer belastet. Diese existiert heute nur noch in Nordirland, während in England, Wales, und Schottland betrieblicher und privater Grundbesitz unterschiedlich besteuert werden.

Steuerpflichtig ist der Nutzer (*occupier*) eines betrieblichen (bebauten oder unbebauten) Grundstücks, also der Eigentümer, Mieter oder Pächter. Auf den Nettojahresmietwert (*net annual value*) werden die nach Landesteilen einheitlich festgesetzten Hebesätze (*uniform business rate*) angewendet. Der *net annual value* ergibt sich aus dem *annual value*, d.h. dem Jahresmietwert, durch Berücksichtigung einer Ausgabenpauschale zwischen 20% und 45%. Industrieller Grundbesitz ist nur mit 25% des festgesetzten Wertes grundsteuerpflichtig, landwirtschaftlich genutzter Grundbesitz ist von der Steuerpflicht vollständig befreit.

1989 wurde die Besteuerung privater Grundstücke durch die *community charge* (auch *poll tax* genannt), eine kopfsteuerartige Abgabe, ersetzt. Aufgrund des großen Widerstands in der Bevölkerung wurde sie 1993 durch die Gemeindesteuer (*council tax*) abgelöst, die am privaten Grundbesitz anknüpft und gleichzeitig kopfsteuerartige Elemente enthält. Der *council tax* unterliegen alle privat genutzten bebauten Grundstücke innerhalb des jeweiligen Gemeindebezirks. Steuerpflichtig ist, wer das Grundstück nutzt, sei es als Eigentümer, Mieter oder Pächter. Die Abgabenhöhe hängt ab vom Marktwert des Grundstücks zum 1.4.1991. Eine exakte Schätzung des Wertes wird zwar nicht vorgenommen, wohl aber eine Einordnung in Bandbreiten (*valuation bands*). Es existieren 8 Bandbreiten (A bis H). Für jede von ihnen setzt die Gemeinde nun einen eigenen Steuersatz fest: Für die höchste Bandbreite (H: Werte über GBP 320.000/ EUR 513.611) beträgt der Satz das Dreifache der niedrigsten Bandbreite (A: Werte bis GBP 40.000/ EUR 64.201), für die mittlere Bandbreite (D: Werte zwischen GBP 68.000/ EUR 109.142 und GBP 88.000/ EUR 141.243) das 1,5fache, für die Vorletzte (G: Werte zwischen GBP 160.000/ EUR 256.805 und GBP 320.000/ EUR 513.611) das 2,5fache. Ausschlaggebend für die Höhe der Steuerschuld ist also nicht der exakte Wert, sondern die Bandbreite, in die er fällt. Die *council tax* unterstellt eine Nutzung durch mindestens zwei Personen. Für diesen Fall fällt sie in voller Höhe an, während sie sich bei Nutzung durch nur eine Person um 25%, bei leer stehenden Gebäuden um 100% reduziert. Für Wenigverdiener und Behinderte sind zusätzliche Ermäßigungen vorgesehen.

Wenn nur einzelne Räume eines Gebäudes betrieblich genutzt werden, so unterliegen diese der *business rate*, der Rest der *council tax*. Werden einzelne Räume gleichzeitig privat und betrieblich genutzt, werden diese mit der *council tax* belastet. Der der betrieblichen Nutzung zuzurechnende Teil kann bei der einkommenssteuerlichen Gewinnermittlung abgezogen werden.

Für landwirtschaftliche Betriebe heißt das, dass gegebenenfalls auf betrieblich genutzte Räume des Wohnhauses Steuer zu bezahlen ist. Somit verbleibt in bestimmten Fällen eine geringfügige Restbelastung landwirtschaftlicher Betriebe mit Grundsteuer.

8 Besteuerung der Landwirtschaft in *Japan*

A Rechtsgrundlagen, Literatur

Rechtsgrundlage der Einkommensteuer ist das Einkommensteuergesetz vom 31.3.1965 und das Gesetz über die lokalen Steuern vom 31.7.1950, jeweils mit späteren Änderungen und Reformen einschließlich in 1999 und 2000. Staat, Präfekturen und Gemeinden erheben gesondert Einkommensteuern bei weitgehend vereinheitlichter Bemessungsgrundlage, aber nach eigenen Tarifen.

Rechtsgrundlage der Grundsteuer ist das Grundsteuergesetz vom 2. Mai 1991, mit späteren Änderungen. Seit dem 1.1.1992 wird auf Grundstücke grundsätzlich eine staatliche Grundsteuer erhoben.

Literatur Domann, Rita, Japan, Lieferung 1999, in: Mennel, Annemarie und Förster, Jutta: Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan.

Ministry of Finance (1999), An Outline of Japanese Taxes 1999, Tokyo.

Ministry of Finance (1999), Fiscal Year 2000 Tax Reform (Main Points), Tokyo.

B Einkommensteuer

1./ 2. Einkommensteuerpflicht und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Es gibt zehn unterschiedliche Einkunftsarten in *Japan*, bei denen die Steuerbemessungsgrundlage d.h. der Saldo von Einnahmen und Ausgaben auf unterschiedliche Weise zu ermitteln ist. Die einzelnen Einkunftsarten sind:

- Zinsen aus Bankguthaben, festverzinslichen Wertpapieren und Anteilen an Rentenfonds,
- Dividendeneinkünfte,
- Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz und von Schiffen und Flugzeugen,

- Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit einschließlich Einkünfte aus Landwirtschaft und Fischerei sowie freiberuflicher Tätigkeit,
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
- Einmalbeträge anlässlich der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses,
- Einkünfte aus Forstwirtschaft,
- Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien und Ausrüstungen, von Wertpapieren und Rechten,
- *gelegentliche* Einkünfte, wie z.B. Wett- und Lotteriegewinne, aber auch Erträge aus bestimmten Vermögensbildungsmaßnahmen,
- *vermischte* Einkünfte, wie z.B. Renten aus öffentlichen Kassen einschließlich Sozialversicherungs- und Betriebsrenten, Zinsen aus Darlehen an Private.

Einkünfte aus Forstwirtschaft, Einmalbeträge bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses, Zinserträge, Dividenden und Veräußerungsgewinne werden jeweils gesondert besteuert. Alle übrigen Einkunftsarten werden zum *ordentlichen Einkommen* zusammengefasst.

Falls ein Landwirt neben Einkünften aus Landwirtschaft weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, bilden beide Einkunftsarten sein ordentliches Gesamteinkommen.

Die Einkommensteuer wird auf dem Weg der Selbstveranlagung erhoben.

3. Gewinnermittlung

3.1/ 3.3 Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Überschussrechnung

Die im Folgenden beschriebenen Einkommensteuerregeln gelten für alle unternehmerischen Einkünfte, d.h. für Einkünfte aus Landwirtschaft, aus Gewerbebetrieb sowie aus selbständiger Arbeit.

Das japanische Steuerrecht definiert den Gewinn als Bruttoertrag minus Aufwand. Die Gewinnermittlung erfolgt nach Art eines Betriebsvermögensvergleichs oder durch Einnahmenüberschussrechnung. Gesetzliche Grundlage für den Jahresabschluss sind das Handelsgesetzbuch und das EStG, wobei das Steuerrecht bestimmte Korrekturen der Handelsbilanzzahlen vorsieht. Die Aufstellung der Handelsbilanz richtet sich daher häufig am Steuergesetz aus. Die

Pflicht zur Buchführung und wichtige Rahmenbedingungen zur Erledigung dieser Aufgaben sind durch eine Vielzahl von gesetzlichen Richtlinien geregelt. Aufzeichnungen sind gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen.

Wesentliche Unterschiede bestehen zwischen Steuerpflichtigen, die eine sog. „blaue Steuererklärung“ abgeben und sich damit strengeren Buchführungsverpflichtungen zu unterwerfen haben und solchen, die eine „weiße Steuererklärung“ abgeben. Letztere dürfen ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln. Die Abgabe blauer Steuererklärungen muss mit einer Beschreibung des Buchführungssystems beim Finanzamt beantragt und von diesem genehmigt werden. Voraussetzung ist die Einhaltung des von der Finanzverwaltung vorgegebenen Systems der Buchführung und Rechnungslegung, d.h. grundsätzlich Ermittlung des Gewinns durch Vermögensvergleich.

Mit der Abgabe einer blauen Steuererklärung sind besondere Steuervorteile verbunden, z.B. die Inanspruchnahme des Verlustvortrags und -rücktrags, Sonderabschreibungen, die Berücksichtigung bestimmter Rückstellungen, bessere Abzugsmöglichkeiten für Gehälter von mitarbeitenden Familienangehörigen usw. Bei Abgabe einer blauen Steuererklärung und unternehmerischer Tätigkeit können zusätzlich JPY 450.000 (EUR 4.438¹⁷⁴) als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die unmittelbar durch den Betrieb veranlasst sind. Bei Werbegeschenken und Repräsentations- und Bewirtungskosten muss Angemessenheit gegeben sein.

Löhne die an mitarbeitende Familienangehörige gezahlt werden, können bei Abgabe einer blauen Steuererklärung als Betriebsausgaben abgezogen werden. Voraussetzung ist, dass das Familienmitglied im Haushalt der Steuerpflichtigen lebt, über 15 Jahre alt und ausschließlich in dem Familienbetrieb tätig ist. Die Löhne müssen angemessen sein.

Bei Abgabe einer weißen Steuererklärung sind Pauschalbeträge als Lohnkosten abzugsfähig, unabhängig davon, ob sie tatsächlich gezahlt werden oder nicht. Für den Ehegatten können JPY 860.000 (8.482 EUR) jährlich und für sonstige Familienmitglieder JPY 500.000 (EUR 4.931) geltend gemacht werden.

¹⁷⁴

1 EUR = 101,39 JPY; Umsatzsteuer- Umrechnungskurs für den Monat Juli 2000.

Die zum Anlagevermögen gehörenden Wirtschaftsgüter sind mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich der zulässigen Abschreibungen zu bewerten. Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ist der Marktwert aktivierungspflichtig. Zu den Entstehungskosten rechnen alle Aufwendungen, die erforderlich sind, um die Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes zu ermöglichen, wie Transportkosten, Montagekosten usw. Ein Ausweis nicht realisierter Gewinne durch eine Bewertung über die Entstehungskosten bzw. über dem letzten Bilanzansatz ist nicht gestattet.

Steuerpflichtige, die ordnungsgemäß Buch führen, müssen die von ihnen geltend gemachten Abschreibungen auch innerhalb der Handelsbilanz vorgenommen haben. Nicht genutzte Jahresabschreibungen dürfen, verteilt auf die restliche Nutzungsdauer, nachgeholt werden.

Als Abschreibungsmethoden sind die lineare und die degressive Methode wahlweise für jedes einzelne (bewegliche und unbewegliche) Wirtschaftsgut zulässig, mit Zustimmung der Behörde auch andere Methoden. Die jährlichen Raten sind jeweils unter der Annahme zu berechnen, dass am Ende der Nutzungsdauer noch ein Restwert von 10% vorhanden ist. Von diesen 10% darf dann nochmals die Hälfte abgeschrieben werden. Die Abschreibungsmethode muss dem Finanzamt bei Abgabe der ersten Steuererklärung mitgeteilt werden. Das gilt auch für einen Wechsel der Methode.

Bei immateriellen Wirtschaftsgütern (Firmenwert, Patente) kommt nur eine gleichmäßige Verteilung der Entstehungskosten auf die Nutzungszeit (ohne Restwert) in Betracht. Ein unentgeltlich erworbener Firmenwert darf nicht aktiviert werden, ein entgeltlich erworbener kann aktiviert (Wahlrecht) und über 5 Jahre abgeschrieben werden.

Die für den Regelfall durch Verordnungen festgelegten Nutzungszeiten für Wirtschaftsgüter sind in Tabelle 49 aufgeführt. Zusätzlich zu den Normalabschreibungen können in zahlreichen Fällen Sonderabschreibungen, beschränkt auf das Erstjahr oder auf eine Anzahl von Jahren, vorgenommen werden.

Tabelle 49: Nutzungszeiten für Wirtschaftsgüter in Japan

Wirtschaftsgüter	Nutzungszeiten in Jahren
Verwaltungsgebäude	
Massiv	50
aus Holz	24
Büromöbel, Klimaanlage	15
EDV-Anlagen, Computer, Radio u. TV	6
Lkw u. Pkw	4
Anlagen zur Zuckerraffinade	13
Anlagen zur Herstellung von Rohseide, Spinnereianlagen	10
Brauereianlagen	14

Quelle: Domann, 1999.

Erstjahres-Zusatzabschreibungen gelten z.B. für:

- Ausrüstungen und Gebäude für land- und forstwirtschaftliche Zwecke 15% bzw. 8%,
- Investitionen zum Umweltschutz 16%,
- Anschaffung von Ausrüstungen (über JPY 2,3 Mio./ EUR 22.685) für Klein- und Mittelbetriebe (auch für sog. Agricultural Cooperative Associations) 11%,
- gewerbliche Gebäude von Klein- und Mittelbetrieben 8%.

Beispiele für Zusatzbeschreibungen, die sich auf die ersten 5 Jahre erstrecken, sind:

- neu errichtete Mietwohngebäude: 50% oder 70% der Normalabschreibungen,
- Lagerhausgebäude: 20% der Normalabschreibungen.

Bei der Bilanzierung des Vorratsvermögens hat der Steuerpflichtige die Wahl zwischen der Anwendung des Niederstwertprinzips oder einer ausschließlichen Bewertung nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Ebenso wird ihm bei der Ermittlung der zugrunde zu legenden Kosten weitgehend Freiheit eingeräumt. So kann u.a. zwischen der LIFO-, der FIFO- und der Durchschnittspreismethode gewählt werden. Ein Wechsel der Methode ist ohne Zustimmung der Steuerbehörde nicht möglich.

Die Bildung von Rückstellungen ist steuerrechtlich nur eingeschränkt möglich. Rückstellungsposten müssen nicht selbständig in der Bilanz ausgewiesen werden, so dass sie häufig den Verbindlichkeiten zugeordnet werden. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind nicht zulässig. Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen werden anerkannt. Bei einer arbeitsrechtlich verbindlichen Pensionszusage kann der Anstieg aller Pensionsverpflichtungen jährlich abgezogen werden. Bei einer freiwilligen Zusage dürfen 6% der jährlichen Lohn- und Gehaltssumme zurückgestellt werden. Die Rückstellung darf höchstens 20% der zum Jahresende bestehenden Zahlungsverpflichtungen betragen. Im Allgemeinen sind die Rückstellungen im Folgejahr wieder aufzulösen und neu zu bilden.

Ausnahmsweise können bestimmte Rückstellungen gebildet werden, deren Rechtsgrundlage steuerliche Bestimmungen und nicht die Vorschriften ordnungsmäßiger Buchführung sind:

- für bestimmte Aufforstungen (nach 4 Jahren aufzulösen),
- bei Investitionen in Neugründungen von Klein- und Mittelbetrieben,
- für Reparatur- und Entwicklungskosten von Computerprogrammen usw.

3.2 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen/Pauschalwerten

In *Japan* stellen die Einkünfte aus Forstwirtschaft eine eigene Einkunftsart dar, die gesondert besteuert wird (siehe auch oben). Liegt zwischen dem An- und Verkauf des Holzes nur eine kurze Zeitspanne, fallen die Einkünfte hieraus nicht unter diese Einkunftsart.¹⁷⁵ Von den Einnahmen aus Holzverkauf können die Kosten für die Aufforstung, die Anschaffung, die Pflege des Waldes, die Abholzung und die sonstigen notwendigen Aufwendungen abgezogen werden. Zusätzlich können JPY 500.000 (EUR 4.931) als allgemeiner Abzugsbetrag angesetzt werden. Wird bei einem Besitzzeitraum von mindestens 15 Jahren Nutzwald abgeholzt oder übertragen, können 45% der Einnahmen pauschal als Ausgaben berücksichtigt werden.

3.4 Gewinnermittlung durch Schätzung

Trifft nicht zu.

¹⁷⁵ Sie werden den Einkünften aus unternehmerischer Tätigkeit zugeordnet.

3.5 Besonderheiten bei Veräußerungserlösen

Veräußerungsgewinne stellen eine der zehn Einkunftsarten dar und werden gesondert besteuert. Langfristige Immobiliengewinne (mit Besitzdauer über 5 Jahre, dabei ist Stichtag der 1.1 des Kauf- und Verkaufsjahres) werden wie folgt besteuert: Auf die ersten JPY 40 Mio. (EUR 394.516) entfallen 20% (zuzüglich 6% nachgeordnete Gebietskörperschaften), auf die nächsten JPY 40 Mio. (EUR 394.516) 25% (zuzüglich 7,5%) und auf den JPY 80 Mio. (EUR 789.032) übersteigende Teil 30% (zuzüglich 9%).

Wird ein Gebäude, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hatte (Besitzdauer über 10 Jahre), veräußert, so wird auf einen eventuellen Gewinn daraus ein Freibetrag von JPY 30 Mio. (EUR 295.887) gewährt. Danach wird wie folgt besteuert: Die ersten JPY 60 Mio. (EUR 591.774) mit 10% (zuzüglich 4% nachgeordnete Gebietskörperschaften), der Teil des Gewinns, der 60 Mio. (EUR 591.774) übersteigt, mit 15% (zuzüglich 5%).

Im Allgemeinen werden kurzfristige Immobiliengewinne mit 40% besteuert.

Veräußerungsverluste sind mit positiven Einkünften der anderen Einkunftsarten verrechenbar, wobei eine bestimmte Reihenfolge innerhalb der Einkunftsarten einzuhalten ist. Zunächst erfolgt Verrechnung mit den „*gelegentlichen*“ Einkünften und zum Schluss mit Einkünften aus Forstwirtschaft und Pensionseinkünften.

4. Einkommensermittlung und -besteuerung

4.1 Verlustausgleich, -rücktrag und -vortrag

Verluste aus unternehmerischer Tätigkeit (einschließlich aus Landwirtschaft), aus Grundbesitz (mit Ausnahme von Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung des Grundbesitzes), aus Forstwirtschaft und aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen sind in einer bestimmten – nach Einkunftsart unterschiedlichen – Reihenfolge mit anderen positiven Einkünften ausgleichsfähig. Verluste bei Dividendeneinkünften, *gelegentlichen* und *vermischten* Einkünften sind dagegen nicht ausgleichsfähig.

Wird eine blaue Steuererklärung abgegeben, können die nach Ausgleich mit positiven Einkünften verbleibenden Verluste entweder drei Jahre vorgetragen oder ein Jahr rückgetragen werden. Bei Angabe einer weißen Steuererklärung

ist ein Vortrag auf drei Jahre nur für Verluste bei stark in der Höhe schwankenden Einkünften, wie z.B. aus schriftstellerischer oder komponierender Tätigkeit oder aus Fischerei, zulässig. Andere Verluste sind nicht vortragsfähig.

Die 3-jährige Vortragsfähigkeit gilt auch für Vermögensverluste, die durch Naturkatastrophen entstanden sind.

4.2 Persönliche Abzugsbeträge

Vom Gesamtbetrag der Einkünfte nach Berücksichtigung von Verlustvorträgen sind bei der Veranlagung zur staatlichen Einkommensteuer abzusetzen:

- durch gewaltsame Einwirkungen wie Erdbeben, Sturm, Überschwemmung, Feuer und Diebstahl entstandene Vermögensschäden, so weit sie 10% der Einkünfte des betreffenden Jahres oder JPY 50.000 (EUR 493) übersteigen,
- Krankheitskosten, so weit sie 5% der Einkünfte bzw. JPY 100.000 (EUR 986) übersteigen; es können höchstens JPY 2 Mio. (EUR 19.726) abgesetzt werden,
- Sozialversicherungsbeiträge,
- Beiträge an einen Gemeinschaftsfonds für Kleinunternehmer, aus dem Abfindungen bei Betriebsaufgaben gezahlt werden,
- Beiträge an Lebensversicherungen oder an anerkannte Pensionsfonds bis JPY 50.000 (EUR 493),
- Beiträge zu Versicherungen gegen Feuerschäden und andere Schäden sowie zu Hausratsversicherungen, höchstens aber JPY 15.000 (EUR 148),
- Spenden an die öffentliche Hand und für bestimmte als förderungswürdig anerkannte Zwecke (Erziehung, Kultur, Wissenschaft u.a.) sowie unter bestimmten Voraussetzungen an politische Parteien, so weit sie JPY 10.000 (EUR 986) übersteigen; die Höchstgrenze des Spendenabzugs liegt bei 25% des Gesamtbetrags der Einkünfte,
- für Unterhaltsleistungen an bedürftige Angehörige (außer Ehegatten), die in einem gemeinsamen Haushalt mit dem Steuerpflichtigen leben, JPY 380.000 (EUR 3.748) (nachgeordnete Gebietskörperschaften, d.h. Präfekturen und Gemeinden JPY 330.000 (EUR 3.255)). Für unterhaltsbedürftige Eltern oder Großeltern, die mindestens 70 Jahre alt sind, wird ein Freibetrag von JPY 480.000 (EUR 4.734) gewährt.

Der Freibetrag für den Steuerpflichtigen selbst beläuft sich bei der staatlichen Einkommensteuer auf JPY 380.000 (EUR 3.748). Er vermindert sich bei der Steuer der nachgeordneten Gebietskörperschaften auf JPY 330.000 (EUR 3.255). Weitere persönliche Freibeträge erhalten, z.B.:

- Körperbehinderte, und zwar nach dem Grad der Behinderung entweder JPY 270.000 (EUR 2.663) oder JPY 400.000 (EUR 3.945) (nachgeordnete Gebietskörperschaften JPY 260.000 (EUR 2.564) oder JPY 300.000 (EUR 2.959)),
- Steuerpflichtige, die das 65. Lebensjahr vollendet haben und deren gesamte Einkünfte JPY 10 Mio. (EUR 98.629) nicht übersteigen, JPY 500.000 (EUR 4.931) (nachgeordnete Gebietskörperschaften JPY 480.000 (EUR 4.734)),
- Verwitwete, deren gesamte Einkünfte 5 Mio. JPY (49.315 EUR) nicht übersteigen, mit mindestens einem unterhaltsbedürftigen Familienangehörigen JPY 270.000 (EUR 2.633) (nachgeordnete Gebietskörperschaften JPY 260.000 (EUR 2.564)).

4.3 Steuerliche Berücksichtigung der Familienstruktur

Für den Ehegatten wird ein allgemeiner Freibetrag von JPY 380.000 (EUR 3.748) (nachgeordnete Gebietskörperschaften JPY 330.000 (EUR 3.255)) gewährt, wenn seine Einkünfte JPY 380.000 (EUR 3.748) nicht übersteigen. Ferner steht einem Steuerpflichtigen mit weniger als JPY 10 Mio. (EUR 98.629) Gesamteinkommen für seinen Ehegatten ein besonderer Ehegattenfreibetrag von JPY 380.000 (EUR 3.748) zu (nachgeordnete Gebietskörperschaften JPY 330.000 (EUR 3.255)). Dieser Sonderfreibetrag ist gestaffelt und entfällt, wenn die Einkünfte des Ehegatten EUR 760.000 JPY (EUR 7.496) übersteigen.

Für jedes Kind unter 16 Jahren wird ein Freibetrag von JPY 480.000 (EUR 4.734) (nachgeordnete Gebietskörperschaften JPY 430.000 (EUR 4.241)) gewährt. Der Freibetrag erhöht sich für abhängige Kinder zwischen 16 und 22 Jahren auf JPY 630.000 (EUR 6.241) (nachgeordnete Gebietskörperschaften unverändert JPY 430.000 (EUR 4.241)).

4.4 Steuertarif

Seit 1999 wird die *staatliche* Steuer wie in Tabelle 50 beschrieben erhoben. Die Einkommensteuer der *Präfekturen* und der *Gemeinden* werden seit 1999, wie in Tabelle 51 aufgeführt, nach folgendem Tarif erhoben. Für die Berechnung der Steuer auf Einkünfte aus Forstwirtschaft gilt eine Sonderregelung: Der Tarif wird nur auf ein Fünftel des steuerpflichtigen Einkommens aus Forstwirtschaft angewendet. Die so ermittelte Steuer ist zu verfünffachen, um die endgültige Steuerschuld zu erhalten.

Tabelle 50: Einkommensteuertarif in Japan für 1999

Einkommensteilmengen		Grenzsteuersatz
JPY	EUR	
bis 3,3 Mio.	bis 32.548	10%
über 3,3 Mio. bis 9 Mio.	über 32.548 bis 88.766	20%
über 9 Mio. bis 18 Mio.	über 88.766 bis 177.532	30%
über 18 Mio. bis 30 Mio.	über 177.532 bis 295.887	40%
über 30 Mio.	über 295.887	50%

Quelle: Japanese Ministry of Finance, 1999.

Tabelle 51: Einkommenssteuer der Präfekturen und Gemeinden in Japan

zu versteuernde Einkommensteile		Steuersätze
JPY	EUR	
<u>Präfekturen</u>		
bis 7 Mio.	bis 69.040	2%
über 7 Mio.	über 69.040	3%
<u>Gemeinden</u>		
bis 1,6 Mio.	bis 15.781	3%
1,6 Mio. bis 7 Mio.	15.781 bis 69.040	8%
über 7 Mio.	über 69.040	10%

Quelle: Japanese Ministry of Finance, 1999.

C Grundsteuer

Die Grundsteuer wird ebenfalls auf dem Weg der Selbstveranlagung erhoben. Steuerpflichtig sind natürliche Personen und Körperschaften, die am 1. Januar eines Jahres in *Japan* Grundstücke besitzen oder gepachtet haben. Bei der Bewertung hat der Ansatz der Vermögensgegenstände grundsätzlich nach dem Verkehrswert zu erfolgen. Tatsächlich werden für Grund und Boden sowie Gebäude die im Steuerkataster registrierten Werte zugrunde gelegt. Diese Steuerwerte werden in Abständen von 3 Jahren an die Entwicklung der Verkehrswerte angepasst.

Der staatliche Steuersatz beträgt gegenwärtig 0,15%.

Das Grundsteuergesetz sieht aber eine Vielzahl von Steuerbefreiungen vor. Befreit sind insbesondere land- und forstwirtschaftlich genutzter Grund und Boden, die öffentliche Hand, gemeinnützige Körperschaften, öffentliche Einrichtungen (z.B. Krankenhäuser, Telefon, Bahn) usw.

9 Besteuerung der Landwirtschaft in *Kanada*

A Rechtsgrundlagen, Literatur

Das kanadische Steuersystem prägt ein relativ stark ausgeprägter Föderalismus. Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes erstreckt sich auf alle Bereiche, die in der Verfassung von 1981 nicht ausdrücklich den Provinzen zugewiesen werden.

Der Bund erhebt Einkommen-, Körperschaft-, Umsatzsteuern sowie Steuern auf das Kapital von Gesellschaften, Verbrauchsteuern und Zölle. Die Provinzen erheben u.a. Umsatzsteuern¹⁷⁶, Grund- und Grundvermögensteuern sowie Einkommensteuern. Bei letzteren übernehmen die Provinzen die Bemessungsgrundlage des Bundes und legen lediglich den Steuertarif und verschiedene Abzugsbeträge fest. Eine Sonderrolle nimmt die Provinz Quebec ein, die eine unabhängige Einkommensteuer erhebt. Auf kommunaler Ebene dürfen Gemeinden (municipalities), Schulbezirke (local school authorities) und Sonderbezirke (special purpose authorities) ebenfalls eigene Steuern erheben, im Allgemeinen beschränken sich diese auf die Grundvermögensteuern (property taxes).

Rechtsgrundlage für die Einkommensteuer auf Bundesebene (federal individual income tax) und die Körperschaftssteuer (corporation income tax) ist der *Income Tax Act (ITA)* von 1971 inklusive der Änderungen. Rechtsquelle für die übrigen Ebenen der Besteuerung sind die Steuergesetze der Provinzen oder Kommunen, wobei die Provinzen, mit Ausnahme von Quebec, bzgl. der Einkommen- und Körperschaftsteuer die Steuergesetze des Bundes übernehmen.

Literatur Canada Customs and Revenue Agency (CCRA, ed.), *Farming Income* 1999.

- ders., *Business and Professional Income* 1999.
- ders., *NISA Handbook*, 1999 Stabilization Year.
- ders., diverse IT-Bulletins.

Commerce Clearing House (CCH) (ed.), *Canadian Master Tax Guide* 2000, 55. Aufl., Montreal u.a., 2000.

¹⁷⁶

General Sales Tax GST / Provincial Sales Tax PST.

- ders., Canadian Tax Reporter, Loseblattsammlung, Montreal u.a., Stand 2000.

Müssener, Ingo, Kanada, Lieferung 2000, in: Mennel, Annemarie und Förster, Jutta: Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan.

B Einkommensteuer¹⁷⁷

1. Einkommensteuerpflicht

Ausschlaggebend für die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen ist der Wohnsitz bzw. der gewöhnliche Aufenthalt. Ansässige unterliegen mit ihrem gesamten Welteinkommen der kanadischen Einkommensteuer.¹⁷⁸ Natürliche Personen mit einer gewöhnlichen Aufenthaltsdauer von weniger als 183 Tagen im Jahr sowie nichtansässige Nachlass- und Treuhandvermögen unterliegen nur mit ihren Inlandseinkünften der kanadischen Einkommensteuer.¹⁷⁹

Rechtsformen ähnlich der OHG (general partnership) oder der KG (limited partnership) zählen nach kanadischem Handelsrecht zu den Personengesellschaften. Deren Gesellschafter unterliegen mit ihrem anteiligen Gewinn der Einkommensteuer. Körperschaftsteuerpflichtig sind die nach Recht des Bundes (Canada Business Corporations Act) oder der jeweiligen Provinz/Territorium gegründeten Kapitalgesellschaften (corporations). Diese sind im Wesentlichen durch die beschränkte Haftung der Anteilseigner gekennzeichnet.

Mit der Rechtsform ist die Frage der Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht abschließend geregelt. Für *partnerships* besteht keine Optionsmöglichkeit für die Besteuerung als Körperschaft – weder generell noch für Landwirte im Speziellen.

Im *ITA Sec. 3* fehlt eine abschließende gesetzliche Enumeration der Einkunftsarten.¹⁸⁰ Im Wesentlichen werden 4 Einkommensquellen unterschieden:

- Einkommen aus Geschäftstätigkeit, inklusive Land- und Forstwirtschaft (business);

¹⁷⁷ Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die Einkommensteuern in den anglokanadischen Provinzen.

¹⁷⁸ *ITA Sec. 248(1)*.

¹⁷⁹ *ITA Sec. 2(3)*.

¹⁸⁰ Für eine umfassende Auflistung vgl. CCH, Canadian Master Tax Guide 2000, S. 37-40.

- Einkommen aus Vermögensbesitz (property);
- Einkommen aus nicht-selbständiger Tätigkeit (employment);
- Einkommen aus öffentlichen Ämtern (office).

Hinzu kommen noch Alters- und Betriebsrenten, Leistungen aus Lebensversicherungen, Sozialhilfeleistungen und Leistungen der staatlichen Sozialversicherungen, Stipendien etc.

Steuerfrei sind ausdrücklich per Bundesgesetz steuerfrei gestellte Einkünfte sowie Einkünfte aus dem Abbau von Bodenschätzen, bereitgestellte Unterkunft, Verpflegung und Transport für Arbeitnehmer an abgelegenen Arbeitsplätzen u.a..

Die Bemessungsgrundlage (taxable income) ergibt sich grob als Summe aller Einkünfte der verschiedenen Quellen (gross income) - Veräußerungsgewinne (capital gains) werden getrennt ermittelt und nur teilweise berücksichtigt - abzüglich der Werbungskosten/Betriebsausgaben und weiteren gesetzlich zulässigen Abzüge (deductions from gross income). Vom sich so ergebenden Nettoeinkommen (net income) können noch Abzüge persönlicher Art (deductions from net income) wie Beiträge zu Pensionskassen oder Ruhestandssparplänen, außergewöhnliche Belastungen sowie ausgleichsfähige Verluste abgezogen werden.

2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Grundsätzlich stellen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft keine eigene Einkunftsart dar. Im Prinzip werden sie ermittelt und besteuert wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Allerdings existieren einige steuerliche Vergünstigungen für Landwirte.

Landwirt ist der Eigentümer, Besitzer oder Pächter eines landwirtschaftlichen Betriebes. Dies können Einzelunternehmer, Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften sein. Als landwirtschaftlicher Betrieb gelten Viehzuchtbetriebe (auch Gestüte), Geflügelzucht, Milcherzeuger, Pelztierzüchter, Obstbauern, Imker, Gemüsegärtnereien, Betreiber von Naturschutzgebieten, Fischzuchtbetriebe (Süß- und Salzwasserfische), nicht jedoch reine Fischereibetriebe und Forstbetriebe. Zielen die Aktivitäten im Wesentlichen auf das Abholzen der Bäume zur Nutzholzgewinnung, unabhängig von eventuellen Wiederaufforstungsmaßnahmen, handelt es sich eindeutig um einen gewerblichen forstwirtschaftlichen Betrieb (commercial non-farm woodlots). Steht jedoch das An-

pflanzen, die Aufzucht und das regelmäßige Abernten von Bäumen im Vordergrund, wird der forstwirtschaftliche als landwirtschaftlicher Betrieb (commercial farm woodlots) behandelt. Dazu zählen beispielsweise Baumschulen und Erzeuger von Weihnachtsbäumen.¹⁸¹

Die Weiterverarbeitung landwirtschaftlicher Produkte, die über die übliche Verarbeitung im Zuge der Aufzucht der Tiere bzw. der Reifung der pflanzlichen Erzeugnisse und ihrer Ernte hinausgeht, stellt keine landwirtschaftliche Tätigkeit dar. Werden Tiere zum Zweck des Weiterverkaufs angeschafft, geht man von landwirtschaftlicher Tätigkeit aus, wenn ein maßgeblicher Beitrag zur Aufzucht geleistet wird. Für Rinder beispielsweise wird eine Verweildauer beim Veräuserer von mindestens 60 Tagen und eine Gewichtszunahme von mindestens 90 kg vorausgesetzt. Reine Viehhändler betreiben einen Gewerbebetrieb.¹⁸²

Zu den Einkünften¹⁸³ des landwirtschaftlichen Betriebs zählen sämtliche Erlöse aus dem Verkauf von landwirtschaftlichen Produkten, Nutzholz sowie Schlacht- oder Mastvieh, sofern dieses zum Wiederverkauf angeschafft wurde. Ferner zählen dazu sämtliche Einkünfte aus Zuchtdienstleistungen, Vermietung von landwirtschaftlichen Maschinen oder Tieren und landwirtschaftlichen Dienstleistungen sowie staatliche Beihilfen oder Entschädigungszahlungen. Hinzugezählt werden außerdem Genossenschaftsdividenden, Naturalleistungen (nicht jedoch für den Fall der Teil- oder Halbpacht) und solche Einkommen aus der Überlassung von landwirtschaftlichen Flächen zur Erdöl- oder Erdgasförderung, die eine Entschädigung für Einkommensverluste infolge der Nichtnutzung darstellen. Da der Eigenverbrauch des Landwirts und seiner Familie nicht als steuerpflichtiges Einkommen ausgewiesen wird, kann der Landwirt die den konsumierten Produkten zurechenbaren Kosten steuerlich nicht geltend machen.

Einnahmen aus der Vermietung, Verpachtung, Teil- oder Halbpacht von landwirtschaftlichen Grundstücken zählen üblicherweise zu den Einkünften aus Vermögen. Diese können bei entsprechender Mitarbeit des Vermieters/Verpächters in der Verwaltung und Bewirtschaftung jedoch zu aktiven Einkünften werden.¹⁸⁴ Nicht zu den Einkünften aus landwirtschaftlicher Tätigkeit zählen Gewinne aus der Veräußerung von Gebäuden oder Land, von Arbeits-

¹⁸¹ Vgl. CCRA, IT-373R, „Woodlots“ vom 16.07.1999.

¹⁸² Vgl. CCH, Canadian Master Tax Guide 2000, S. 230.

¹⁸³ Vgl. dazu CCRA, Farming income 1999, S. 7-12.

¹⁸⁴ Vgl. CCH, Canadian Tax Reporter, 2000, TZ 4032.

tieren oder zu Sportzwecken gehaltenen Tieren, sie stellen Veräußerungsgewinne bzw. sog. *capital gains* dar.

3. Gewinnermittlung

Handels- und steuerrechtlich wird keine Buchführungsmethode vorgeschrieben. Der Supreme Court bestätigte jüngst, dass die *Generally Accepted Accounting Principles* unverbindliche Richtlinien, aber keine gesetzliche Vorschrift darstellen.¹⁸⁵

In *Kanada* werden Einkünfte aus Landwirtschaftsbetrieben zwar behandelt wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Unterschiede gibt es jedoch bei den Regelungen zur Gewinnermittlung. Einzellandwirte und landwirtschaftliche Personengesellschaften können zwischen zwei Methoden wählen¹⁸⁶ :

- *cash method*, der Einnahmen-Überschussrechnung vergleichbar;
- *accrual method*, dem Betriebsvermögensvergleich vergleichbar.

Eine Kombination beider Methoden ist nicht zulässig. Die *cash method* wird allgemein von Landwirten bevorzugt.¹⁸⁷ Für landwirtschaftliche Kapitalgesellschaften ist die *accrual method* zwingend vorgeschrieben.

Die Möglichkeit zur Bildung eines steuerlichen Durchschnittseinkommens von Landwirten über mehrere Jahre zur Milderung des Progressionseffekts besteht seit 1987 nicht mehr. Ersatzweise wird das staatliche Programm zur Einkommensstabilisierung angeboten. Der *Farm Income Protection Act* ermöglicht es den Landwirten¹⁸⁸, ein sog. *Net Income Stabilization Account (NISA)* anzulegen.¹⁸⁹ Das *NISA*-Konto setzt sich aus Fonds 1 mit eigenen Einlagen und Fonds 2 mit den Zuschüssen aus dem *Canada Consolidated Revenue Fund* sowie den auf die für Fonds 1 und 2 erzielten Zinsen zusammen. Einlagen bis zu 3% der Nettoerlöse des landwirtschaftlichen Betriebs sind in gleicher Höhe zuschussberechtigt (Fonds 2). Darüber hinaus kann der Landwirt Einlagen bis zu 20% seiner Nettoerlöse tätigen, für die keine staatlichen Beihilfen gewährt

¹⁸⁵ Vgl. CCH, Canadian Master Tax Guide 2000, S. 125.

¹⁸⁶ ITA Sec. 28(1) - (3).

¹⁸⁷ Vgl. CCH, Canadian Master Tax Guide 2000, S. 37.

¹⁸⁸ Unabhängig von der Rechtsform, ausgeschlossen sind lediglich Betriebe, die Einnahmen ausschließlich aus dem Verkauf von Molkereiprodukten, Geflügel oder Eiern erzielen.

¹⁸⁹ Vgl. ITA Sec. 248(1) und Sec. 12(10.2-10.3) sowie CCH, Canadian Tax Reporter, S. 4102 - 4105.

werden. Berücksichtigungsfähig sind für *NISA*-Zwecke jedoch nur Nettoerlöse bis höchstens CAD 250.000 (EUR 180.037¹⁹⁰) und das *NISA*-Konto darf insgesamt höchstens das 1,5fache des Durchschnitts der Nettoerlöse der vergangenen 5 Jahre aufweisen. Diese Höchstgrenzen gelten nur für Einzellandwirte. Für Personengesellschaften, landwirtschaftliche Genossenschaften oder Kapitalgesellschaften richtet sich der Höchstbetrag nach der Zahl der Anteilseigner sowie der aktiven Mitarbeit der Teilhaber und ihrer persönlichen Haftung. Eigene Einlagen sowie die staatlichen Zuschüsse werden mit dem Marktzins, die eigenen Einlagen zusätzlich mit einem Bonus von 3% verzinst. Bei Bedarf kann der Landwirt auf sein *NISA*-Konto zurückgreifen, wobei die Entnahmen bestimmten Grenzen unterliegen, Überziehungskredite sind nicht vorgesehen.

3.1 Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Bei der Ermittlung des Gewinns nach der *accrual method* ergeben sich keine wesentlichen Besonderheiten für landwirtschaftliche Betriebe.

Das steuerpflichtige Bruttoeinkommen errechnet sich aus den Einnahmen der laufenden Steuerperiode zuzüglich/abzüglich der Wertveränderungen der Vorräte an landwirtschaftlichen Erzeugnissen und Tieren sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen. Grundsätzlich sind sämtliche mit der Erzielung landwirtschaftlichen Einkommens in Zusammenhang stehende laufende Betriebsausgaben in „vernünftiger“ Höhe abzugsfähig.

Anschaffungskosten für Zucht- oder Arbeitstiere sind zu aktivieren. Aufwendungen für Reparaturen an Anlagegütern des landwirtschaftlichen Betriebs sind abzugsfähig, wenn sie keine aktivierungspflichtigen Verbesserungen oder Erweiterungen des Vermögensgegenstandes darstellen. Dies gilt stets für die Reparaturen an Gebäuden oder Zäunen.¹⁹¹ Ausgaben für die Rodung, das erstmalige Pflügen, den Bau eines unbefestigten Weges oder die Anlage von Drainagen können sofort als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Werden die genannten Maßnahmen nicht zum Zwecke der Erzielung von Einkommen aus Landwirtschaft getroffen, wird das Grundstück beispielsweise verpachtet, sind die Kosten nicht abzugsfähig und müssen aktiviert werden. Sie können dann wahlweise dem Buchwert des Grundstücks oder dem Buchwert darauf errichteter Gebäude zugerechnet werden. Die Kosten für die Errichtung einer befestig-

¹⁹⁰ 1 EUR = 1,3886 CAD; Umsatzsteuer-Umrechnungskurs für den Monat Juli 2000.

¹⁹¹ ITA Sec. 18(1)(a).

ten Straße müssen aktiviert werden, Kosten für den Bau von Brunnen sind teilweise sofort abzugsfähig, einige Kostenbestandteile (z.B. für die Pumpen und Rohrleitungen) sind aktivierungspflichtig. Auf jeden Fall sofort absetzbar sind die Beiträge und Anschlussgebühren an die öffentliche Wasser- und Energieversorgung, solange die Anlagen Eigentum des betreffenden Versorgungsunternehmens bleiben.¹⁹²

Beiträge zu den für den landwirtschaftlichen Betrieb notwendigen und üblichen Versicherungen (gegen Feuer, Sturm, Diebstahl) sind voll abzugsfähig, ebenso Versicherungen gegen Forderungsausfälle, Unterbrechung der Geschäftstätigkeit, staatliche Versicherungen gegen Ernteschäden (Crop Insurance Program), gegen Einkommensausfälle (Gross Revenue Insurance Program) oder etwa das *National Tripartite Insurance Program*.

Beiträge zu bestimmten privaten Krankenversicherungen, *private health service plans (PHSP)*¹⁹³ sind u.U. als Betriebsausgaben abzugsfähig: das Nettoeinkommen (vor Abzug der PHSP-Beiträge) aus selbständiger Tätigkeit muss insgesamt mehr als 50% seines gesamten Bruttoeinkommens betragen und seine sonstigen Einkünfte dürfen CAD 10.000 (EUR 7.201) nicht übersteigen. Ferner muss eine aktive und kontinuierliche Tätigkeit als Landwirt vorliegen. Hat der Landwirt keine Angestellten, beträgt der maximal abzugsfähige Beitrag jeweils CAD 1.500 (EUR 1.080) für ihn selbst, den Ehegatten und alle über 18-jährigen Kinder sowie CAD 750 (EUR 540) für die unter 18-jährigen Kinder. Hat der Landwirt Angestellte und wurden nicht für mindestens einen Angestellten PHSP-Beiträge entrichtet, kann der Landwirt für die eigene Versicherung entrichtete Beiträge nicht als Betriebsausgaben, sondern als Sonderausgaben berücksichtigen. Wurden für alle Angestellten Beiträge entrichtet, so richtet sich der maximal abzugsfähige Beitrag nach der Höhe des Beitrags, den der Steuerpflichtige für den gleichen Versicherungsumfang des mit dem niedrigsten Versicherungsumfang versehenen Angestellten entrichten müsste.

Die vom Arbeitgeber für die Angestellten entrichteten Beiträge sind als Lohnnebenkosten als Betriebsausgaben absetzbar. Abzugsfähig sind Löhne und Gehälter, Entgelte für fremdbezogene Arbeitsleistungen inklusive der geleisteten geldwerten Vorteile und Naturalleistungen, sämtliche (freiwilligen) Arbeitgeberbeiträge zur privaten Kranken-, Lebens-, Renten- (Registered Pension Plans, RRPP) oder Unfallversicherung der Arbeitnehmer und Arbeitgeberbeiträge zur

¹⁹² ITA Sec. 20(1)(ee).

¹⁹³ Vgl. CCH, Canadian Master Tax Guide 2000, S. 182.

gesetzlichen Arbeitslosen- (unemployment insurance) und Rentenversicherung (Canada Pension Plan, CPP und Quebec Pension Plan, QPP). Aufwendungen für mitarbeitende Familienmitglieder sind abzugsfähig, wenn die Bezahlung in Geld oder Naturalien erfolgte, die geleistete Arbeit zur Erzielung von Einkommen aus Landwirtschaft notwendig war und die Bezahlung der Arbeitsleistung und dem Alter des Familienmitgliedes angemessen ist. Arbeitsentgelte an den Ehegatten, der Mitgesellschafter in einer Personengesellschaft ist, sind nicht abzugsfähig.

Abzugsfähig sind nur die anteiligen Aufwendungen für die betrieblich bedingte Nutzung von Fahrzeugen für Treibstoffe, Öl, Wartung und Reparaturen, Versicherungsbeiträge, Gebühren, Kreditzinsen und Leasingbeträge. Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen hängt davon ab, ob es sich um ein Fahrzeug zum Personen- oder zum Gütertransport handelt. Wird das Fahrzeug für den Personentransport klassifiziert und zu 100% geschäftlich genutzt, unterliegen die Zinsen für Erwerbskredite sowie die Leasingraten gewissen Beschränkungen.¹⁹⁴

Betrieblich bedingte Fremdkapitalzinsen sind generell abzugsfähig. Dies gilt u.U. auch für Fremdkapitalzinsen auf Vermögensgegenstände, die nicht mehr zum Betriebsvermögen gehören, falls der Wechsel von der betrieblichen zur privaten Nutzung nach 1993 erfolgte.¹⁹⁵

Steuern auf Vermögen, Grund und Boden des Landwirts, sofern diese Bestandteil des Betriebsvermögens sind und zur Erzielung des Einkommens genutzt werden, sind abzugsfähig. Dies gilt auch für Zinsen auf Grund und Boden.¹⁹⁶ Nicht abziehbar sind Einkommens-, Lohnsummen- oder Gewerbekapital- und Umsatzsteuern der Provinzen. Gegebenenfalls werden Betriebsausgaben um die GST auf bezogene Vorleistungen (GST input tax credit) verringert. Falls dies nicht möglich ist, wird die Erstattung als Einkommen ausgewiesen.

Mieten und Pachten werden in der Zurechnungsperiode angesetzt. Der Teil- oder Halbpächter addiert entweder zu seinen Einkünften aus Landwirtschaft den Marktwert der als Pacht gezahlten Produkte und zieht diesen Wert gleichzeitig als Betriebsausgaben wieder ab, oder er verzichtet darauf, die Pacht als Einkommen und als Betriebsausgabe zu deklarieren. Dieses Verfahren ist auch anzuwenden, wenn Naturalleistungen als Entgelt für bezogene Arbeitsleistungen erfolgen.

¹⁹⁴ ITA Sec. 18(1)(r), ITA Reg. Sec. 7306.

¹⁹⁵ ITA Sec. 20 (1).

¹⁹⁶ ITA Secs. 18(2) und 18(3).

Vorräte sind zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zum niedrigeren Marktpreis zu bewerten; das gilt entweder für jedes einzelne Gut bzw. für jede Gruppe oder für den gesamten Vorratsbestand. Als Marktwert gelten dabei entweder der Wiederbeschaffungspreis oder der Veräußerungswert.¹⁹⁷ Falls eine individuelle Kostenzurechnung nicht möglich ist, können die Vorräte auch mit der Durchschnittskosten- oder der FIFO-Methode bewertet werden.

Für die **Absetzung für Abnutzung** materieller und immaterieller Gegenstände des Anlagevermögens (capital cost allowance) existiert eine Art Sammelabschreibung. Den Vermögensklassen wird ein einheitlicher Abschreibungssatz zugeordnet, die Abschreibung richtet sich nur nach der Klassenzugehörigkeit, nicht nach der betrieblichen Nutzungsdauer. Tabelle 52 gibt eine Übersicht über die wichtigsten Klassen, die zugehörigen Anlagegüter und die Abschreibungssätze. Angegeben sind Höchstsätze, niedrigere Abschreibungen sind möglich. Für Anlagen zur Reduzierung von umweltbelastenden Emissionen (Klassen 24 und 27) sowie für Güter für Forschungs- und Entwicklungszwecke ist eine beschleunigte Abschreibung möglich.

¹⁹⁷ ITA Sec. 10(1), ITA Reg. 1801.

Tabelle 52: Klasseneinteilung und Abschreibungssätze für landwirtschaftliche Gegenstände des Anlagevermögens in Kanada

Vermögensklasse	Vermögensgegenstände	Abschreibungssatz
1	nach 1987 erworbene Steingebäude, Dämme, Treibhäuser, Kornspeicher	4%
3	zwischen 1979 und 1988 erworbene Steingebäude	5%
6	Holzgebäude, Unterstände, Deiche, Zäune, Kornspeicher aus Holz oder verzinktem Blech, Treibhäuser, Wassertürme, Bewässerungsteiche	10%
8	Imkereigerät, Obst- und Gemüselager, landwirtschaftliche Maschinen (ohne Eigenantrieb) und Anlagen, nach 1987 erworbene Foliengewächshäuser, Büroeinrichtung	20%
9	Flugzeuge (Erwerb nach 1976), Stromerzeugungsgerät (Erwerb vor 1976),	25%
10	Fahrzeuge für Personentransport (sofern nicht 10.1), Landmaschinen mit Eigenantrieb: z.B. Mähdrescher, Vollernter, Heuwender, Traktoren, Anhänger, Lkws, Computerhardware und -systemsoftware, Ausrüstungsgegenstände der Forstwirtschaft	30%
10.1	Fahrzeuge für Personentransport*	30%
12	Berufskleidung, Werkzeuge unter CAD 200 (EUR 144) Anschaffungskosten	100%
16	Flugzeuge (1976 erworben)	40%
17	Straßen und sonstige Freiflächen	8%

* Fahrzeuge werden der Klasse 10.1 zugeordnet, falls sie für mehr als CAD 26.000 (EUR 18.724) angeschafft wurden. Pkws können bis maximal CAD 26.000 abgeschrieben werden.

Quelle: CCRA (ed.), Farming Income, 2000, S. 48. Die Aufzählung ist nicht vollständig.

Für Landwirte wie für andere Gewerbetreibende ist die degressive Abschreibung vorgeschrieben.¹⁹⁸ Abschreibungsgrundlage ist jeweils die Summe der Buchwerte aller Vermögensgegenstände der jeweiligen Klasse zu Beginn des Jahres zuzüglich Anschaffungskosten der Zugänge abzüglich Erlöse der Abgänge. Im ersten Jahr kann nur die Hälfte der zulässigen Jahresabschreibung

¹⁹⁸

Lineare Abschreibung ist nur noch möglich, wenn die Gegenstände vor 1972 angeschafft wurden. Diese Anlagegüter können außerdem einzeln abgeschrieben werden.

geltend gemacht werden.¹⁹⁹ Ist zum Ende einer Periode kein Vermögensgegenstand mehr in einer Klasse vorhanden, wird der Restbuchwert als *terminal loss* sofort abgeschrieben. Subventionen oder Preisnachlässe sind von den Anschaffungskosten abzuziehen. Bei Veräußerungen über Buchwert werden Veräußerungsgewinne bis zur Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten als normaler Gewinn ausgewiesen, der Überschussbetrag als *capital gain*. Bestandteile des Anlagevermögens, die teilweise auch privat genutzt werden, können nur anteilig zu ihrer betrieblichen Nutzung abgeschrieben werden.

Substanzverluste (depletion) bei Grundstücken infolge der Verringerung natürlicher Ressourcen (Bodenschätze, Waldbestand) sind abschreibbar. Entgeltlich erworbene immaterielle Anlagegüter wie Firmenwerte werden als *eligible capital property* in einem besonderen Konto zusammengefasst; 75% des Gesamtwerts werden mit maximal 7% degressiv abgeschrieben.

3.2 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen / Pauschalwerten

Trifft nicht zu.

3.3 Gewinnermittlung durch Überschussrechnung

Bei der zeitlichen Zurechnung der Einnahmen und Ausgaben sind einige Sonderregeln zu beachten:

Sämtliche Anschaffungskosten von zum Wiederverkauf bestimmten Tieren können noch in der Erwerbsperiode als Betriebsausgaben angesetzt werden. Beim Verkauf ist der Gesamterlös anzusetzen. Beim vorzeitigen Verkauf von Tieren, z.B. in einer Dürreperiode, besteht die Möglichkeit, einen Teil der Einnahmen auf spätere Perioden zu verlagern. Voraussetzung ist, dass der Betrieb in einer von der Regierung zum Dürregebiet erklärten Region liegt und der Landwirt den Tierbestand gegenüber dem Beginn des Steuerjahres um mindestens 15% verringert hat. Dann können in Abhängigkeit vom Ausmaß der Bestandsverringerung bis zu 90% der Differenz Bruttoerlöse abzüglich Aufzuchtungskosten für Tiere, die im aktuellen Steuerjahr zugekauft wurden, auf spätere Perioden verschoben werden. Diese Einnahmen sind spätestens in dem Jahr

¹⁹⁹

ITA Reg. 1704. Eine Ausnahme bilden die zur Sofortabschreibung berechtigenden geringwertigen Anlagegüter der Klasse 12 sowie die für die Landwirtschaft weniger relevanten Klassen 13, 14, 23, 24, 27, 29 und 34.

steuerlich geltend zu machen, das auf das Steuerjahr folgt, in dem die Erklärung zum Dürregebiet wieder aufgehoben wurde.²⁰⁰

Bei Subventionen und sonstigen staatlichen Beihilfen sind nur die Beträge auszuweisen, die dem Steuerjahr tatsächlich zurechenbar sind. Zu den wichtigsten staatlichen Beihilfen zählen Subventionen für Milch und Molkereiprodukte, Leistungen aus staatlichen Versicherungsprogrammen gegen Ernteauffälle, Leistungen des *Western Grain Stabilization Act*, des *Farm Income Protection Act*²⁰¹, des *Agricultural Income Disaster Assistance Program*, des *Farm Income Disaster Program* oder der *Aide de cas de catastrophe liée au revenu agricole au Québec*. Bei Entschädigungszahlungen des *Health of Animals Act* besteht die Möglichkeit, diese auf die nächste Steuerperiode zu verschieben. Versicherungsleistungen sind nur dann vollständig auszuweisen, wenn sie als Entschädigung für Verluste von zum Wiederverkauf bestimmten Vermögensgegenständen oder nicht abschreibbaren Gegenständen des Umlaufvermögens dienen. Bei abschreibbaren Gegenständen des Anlagevermögens stellen Versicherungsleistungen steuerfreies Einkommen dar, wenn sie zum Ersatz durch gleichartige Anlagegüter verwendet werden. Erfolgt der Ersatz nicht, müssen Versicherungsleistungen bei den entstandenen Verlusten gegengerechnet werden.

Im laufenden Steuerjahr können nur solche Vorauszahlungen abgezogen werden, die sich auf Leistungen beziehen, die spätestens zum Ende des folgenden Steuerjahres erbracht werden. Nicht abzugsfähige Vorauszahlungen dürfen in den Folgejahren berücksichtigt werden. Ausgenommen von dieser Jahresfrist sind Vorauszahlungen auf Vorräte.

Landwirte, die nach der *cash method* einen Verlust ausweisen, müssen eine Anpassung über die Vorräte vornehmen (mandatory inventory adjustment).²⁰² Besitzt der Landwirt am Jahresende noch entgeltlich erworbene Bestände an Vorratsgütern, muss er den Wert seiner Bestände gegen den Verlust ansetzen. Abweichend von den Ausführungen zur Vorratsbewertung bei Anwendung der Zurechnungsmethode müssen hier alle landwirtschaftlichen Erzeugnisse einzeln zu Anschaffungskosten oder, falls niedriger, zum Marktwert bewertet werden. Bei den sog. *specified animals* - Pferde und entsprechend den Vorschriften des *Animal Pedigree Act* registrierte, zum Verkauf bestimmte Rinder - gelten

²⁰⁰ ITA Sec. 80.3(4); Sec. 29(1) - 29(3).

²⁰¹ ITA Sec. 12(1)(p). Dazu gehört auch das NISA-Programm.

²⁰² ITA sec. 28(1)(c).

besondere Bewertungsvorschriften. Sie können wahlweise mit einem Wert zwischen 70% und 100% der Anschaffungskosten bewertet werden, wenn sie im laufenden Steuerjahr angeschafft wurden. Befanden sich die Tiere bereits vor Beginn der aktuellen Steuerperiode im Besitz des Landwirts, können sie im laufenden Steuerjahr mit einem Wert zwischen 100% der ursprünglichen Anschaffungskosten und 70% ihres Buchwerts zu Beginn der Steuerperiode angesetzt werden.

Darüber hinaus kann der Landwirt unabhängig von der tatsächlichen Gewinnlage einen beliebigen Anteil des Wertes seiner Bestände an selbsterzeugten Produkten (auch nicht geerntete Feldfrüchte) und erworbenen Vorräten berücksichtigen (optional inventory adjustment).²⁰³

Die Korrekturbeträge beider Anpassungen werden im Folgejahr von den Einnahmen abgezogen.²⁰⁴ Beide Korrekturen stellen eine Angleichung der Zufluss- an die Zurechnungsmethode dar, die es ermöglicht, starke interperiodische Einkommensschwankungen auszugleichen.

Nach Berücksichtigung der Korrekturen am *net income or loss before adjustments* ergibt sich das zu versteuernde Einkommen.

3.4 Gewinnermittlung durch Schätzung

Trifft nicht zu.

3.5 Besonderheiten bei Veräußerungserlösen

Veräußerungsgewinne und/oder *capital gains* können bei allen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern des Privat- oder Betriebsvermögens, des Umlauf- oder Anlagevermögens entstehen. Eine bestimmte Besitzdauer ist nicht erforderlich. Kein Gewinn fällt an, wenn der Erlös innerhalb eines vertretbaren Zeitraums in gleichartige Vermögensgegenstände reinvestiert wird (roll over).

²⁰³ ITA Sec. 28 (1)(b).

²⁰⁴ ITA -sec. 28 (1)(f).

Da der ITA keine Abgrenzung der *capital gains*²⁰⁵ von regulären Veräußerungsgewinnen liefert, haben CCRA und Rechtsprechung einige Grundsätze entwickelt. *Capital gains* entstehen i.a. nur im Zusammenhang mit Verfügungen über Vermögensgegenstände; Veräußerungsgewinne und -verluste auf der Ebene der Einkommenserzielung. Ein Indiz für das Vorliegen von *capital gains* ist, dass der Gegenstand ursprünglich nicht zum Wiederverkauf erworben wurde. Bei abschreibbaren Anlagegütern liegen i.d.R. zwar *capital gains* vor, die jedoch nach Sonderregeln erfasst werden: Liegt der Veräußerungserlös über dem Buchwert und den Anschaffungskosten, ist die Differenz zwischen Anschaffungskosten und aktuellem Buchwert als reguläres Einkommen (depreciation recapture), der Überschuss als *capital gain* zu versteuern. Liegt der Veräußerungserlös zwischen Anschaffungskosten und Buchwert, ist der Veräußerungsgewinn regulär zu versteuern. Wird der Vermögensgegenstand unterhalb seines Buchwerts veräußert, ist ein regulärer Verlust (terminal loss) auszuweisen.

Capital gains entstehen nicht nur im Veräußerungsfall sondern ggf. auch bei Schenkungen, Tausch oder ähnlichen Verfügungen. Es werden realisierte, in manchen Fällen auch unrealisierte Vermögensgewinne besteuert. Ein besonderer Tarif für *capital gains* besteht nicht, sie werden zu 75% dem regulären Einkommen zugeschlagen.

Speziell für landwirtschaftliche Anlagegüter existiert ein auf die Lebenszeit bezogener Freibetrag von CAD 500.000 (EUR 360.075) für Veräußerungsgewinne und *capital gains* (d.h. effektiv CAD 375.000/EUR 270.056).²⁰⁶ Bei den veräußerten Vermögensgegenständen muss es sich um *qualified farm property* handeln, d.h. Beteiligungen an landwirtschaftlichen Familienkapital- oder Familienpersonengesellschaften (family farm corporations, family farm partnerships), landwirtschaftlich genutzte Grundstücke und Gebäude sowie bestimmte immaterielle Vermögensgegenstände wie Milch- oder Eierquoten.²⁰⁷ Anlagegüter gelten nur dann als *qualified farm property*, wenn sie sich mindestens 24 Monate im Eigentum des Landwirts oder eines seiner Familienangehörigen befanden.

Gewinne aus dem Verkauf eines landwirtschaftlichen Betriebes infolge einer Betriebsaufgabe werden üblicherweise als *capital gains* behandelt.²⁰⁸ Bei Über-

²⁰⁵ Der Begriff *capital gains* lässt sich kaum ins Deutsche übertragen, vgl. Müssener, 2000, S. 26.

²⁰⁶ Diese Regelung gilt seit 1990 für alle nach 1984 erzielten *capital gains*.

²⁰⁷ ITA Secs. 110.6(2) und 110.6(4). Ein identischer Freibetrag gilt seit 1990 auch für die Veräußerung von Anteilen an kleinen Kapitalgesellschaften, ITA Sec. 110.6(1).

²⁰⁸ ITA Sec. 22 und 23.

tragung auf Kinder muss ein eventuell entstehender *capital gain* oder eine nachgeholte Abschreibung solange nicht versteuert werden, bis das Kind den Vermögensgegenstand veräußert. Der Begriff "Kind" umfasst auch Enkel, Ur-enkel und Schwiegerkinder.²⁰⁹ Eine ähnliche Regelung gilt für Ehegatten. Steuerfrei ist die Übertragung von landwirtschaftlich genutztem Vermögen an ein Kind bis spätestens 36 Monate nach dem Tod eines Elternteils.²¹⁰ Gewinne bei der Veräußerung der Hauptwohnung (Gebäude inklusive 1 acre Land) sind ebenfalls steuerfrei.

Wie *capital gains* entstehen *capital losses* nur auf der Vermögensebene, die Unterscheidung zu den Verlusten aus laufender Tätigkeit ist oft äußerst schwierig. *Capital losses* können nur mit *capital gains* verrechnet werden.²¹¹ Noch verbliebene *capital losses* können bis zu 3 Jahre rückgetragen und zeitlich unbegrenzt auf künftige *capital gains* vorgetragen werden.²¹²

4. Einkommensermittlung und -besteuerung

Zur Bestimmung des steuerpflichtigen Bruttoeinkommens (total income) werden die ermittelten Bruttoeinkünfte aus sämtlichen Quellen aufaddiert.

4.1 Verlustausgleich, -rücktrag und -vortrag

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus laufender Geschäftstätigkeit können auch sog. *non capital losses* entstehen. Diese Verluste sind mit anderen positiven Einkünften des gleichen Jahres verrechenbar. Ist dies mangels ausreichender anderer positiver Einkünfte nicht möglich, kann ein Verlust bei diesen Einkunftsarten zeitlich über drei Jahre zurück- und über sieben Jahre vorgetragen werden. Für Veräußerungsverluste (*capital losses*) gelten Sonderregeln, sie sind nicht ohne weiteres mit anderen positiven Einkünften verrechenbar (s.o.). Verluste sind bei den anderen Einkunftsarten (z.B. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) zwar im Prinzip ausgleichsfähig, können aber wegen der beschränkten Abzugsmöglichkeiten von Werbungskosten kaum entstehen. Bei bestimmten anderen Verlustarten können Beschränkungen zum Zuge

²⁰⁹ ITA Secs. 73(1) bis (4).

²¹⁰ ITA Sec. 70(9).

²¹¹ ITA Sec. 3.

²¹² ITA Sec 111(1)(b).

kommen, z.B. bei Verlusten aus nebenberuflicher Landwirtschaft (hobby farmers).

4.2 Persönliche Abzugsbeträge

- Begrenzt abzugsfähig sind u.a. Beiträge für verschiedene Formen der privaten Alterssicherung: bei sog. *registered pension plans (RPP)* und bei *registered retirement savings plans (RRSP)* bis 18% des Vorjahreseinkommens, höchstens jedoch CAD 13.500 (EUR 9.722).
- Steuerberatungsleistungen und Fremdkapitalzinsen auf Kapital zur Erzielung von Zinseinkünften.²¹³
- Berücksichtigt werden auch Ausgaben für die Beaufsichtigung der Kinder, sofern sie zur Erzielung von Einkommen der Eltern nötig sind (ITA Secs. 63(1)-(3)).
- Voll vom steuerlichen Einkommen abzugsfähig sind Unterhaltszahlungen an geschiedene Ehegatten. Unterhaltungsleistungen an Kinder werden steuerlich weder beim Leistenden noch beim Empfänger berücksichtigt.

4.3 Steuerliche Berücksichtigung der Familienstruktur

Ehepaare und Kinder werden einzeln veranlagt. Familien- und Kinderfreibeträge existieren nicht, die Familienstruktur wird über die Gewährung von Abzügen von der Steuerschuld (tax credits) berücksichtigt. Die Berechnung der Abzüge erfolgt durch Anwendung des Eingangssatzes auf gewisse Grundbeträge.

Die Berücksichtigung von Kindern im Rahmen der Abzüge von der Steuerschuld wurde mittlerweile abgeschafft. *Kanada* setzt hier auf eine reine Kindergeldlösung (Canada Child Tax Benefit (CCTB); ITA Secs. 122.6-122.64). Der Grundbetrag beträgt CAD 1.104 (EUR 795) für jedes der ersten beiden Kinder unter 18 Jahren und CAD 1.181 (EUR 850) für jedes weitere Kind. Der Betrag erhöht sich um weitere CAD 219 (EUR 158) für jedes Kind unter sieben Jahren, wobei 25% aller für den gleichen Zeitraum steuerlich geltend gemachten Kosten für die Kinderbeaufsichtigung abgezogen werden. Die Summe wird dann um 5% (2,5% bei Einkind-Familien) des CAD 30.004 (EUR 21.607) überschreitenden Netto-Familieneinkommens verringert, so dass bei entsprechend hohem

²¹³ Vgl. CCH, Canadian Master Tax Guide 2000; S.1315.

Einkommen das Kindergeld entfällt. Für geringverdienende Eltern erfolgt ein Zuschlag (National Child Benefit Supplement, NCBS) von CAD 977 (EUR 704) für das erste, CAD 771 (EUR 555) für das zweite und CAD 694 (EUR 500) für jedes weitere Kind. Diesen Zuschlag erhalten die Eltern in voller Höhe bis zu einem Familieneinkommen von CAD 21.214 (EUR 15.277). Danach wird der Zuschuss um 11,1% (Familien mit einem Kind), 19,9% (zwei Kinder) bzw. 27,8% (ab drei Kindern) des CAD 21.214 (EUR 15.277) überschreitenden Netto-Familieneinkommens gekürzt.

4.4 Steuertarif

Auf Bundesebene wird auf das steuerbare Einkommen (taxable income) ein Teilmengenstaffeltarif angelegt.

Tabelle 53: Steuertarif 2000 der basic federal income tax (Bundessteuer) in Kanada

Einkommensteilmengen		Grenzsteuersatz
CAD	EUR	
bis 29 590	bis 21 309	17%
über 29 590 bis 59180	über 21 309 bis 42 618	26%
über 59 180	über 42 618	29%
Die jährliche Tarifierfassung um die Inflationsrate (so weit diese 3% übersteigt), unterblieb in den letzten Jahren.		

Quelle: CCH Canadian Master Tax Guide 2000, S. xvi.

Übersteigt die Basissteuer CAD 8.333 (EUR 6.001), wird ein Zuschlag (federal individual surtax) in Höhe von 1,5% (der Basissteuer) erhoben. Liegt die Basissteuer zwischen CAD 8.333 und CAD 12.500 (EUR 9.002), kann eine Ermäßigung geltend gemacht werden: vom oben errechneten Zuschlag können $0,5 \times (\text{CAD } 250 - 0,06 \times (\text{Basissteuer} - \text{CAD } 8.333))$ abgezogen werden.²¹⁴ Ab CAD 12.500 Basissteuer kommt ein weiterer Zuschlag von 5% hinzu.²¹⁵

4.5 Abzüge von der Steuerschuld (tax credits)

²¹⁴ Vgl. CCH, Canadian Master Tax Guide 2000, S. 601, TZ 8045.

²¹⁵ ITA Secs. 180.1(1)-180.1(4).

Die Höhe der *tax credits* wird nach bestimmten Grundbeträgen (die jährlich der Inflationsrate angepasst werden, falls diese 3% überschreitet) und dem Eingangssatz von zurzeit 17% berechnet. Die wichtigsten nicht erstattungsfähigen Steuerabzugsbeträge sind:

- Der allgemeine persönliche Abzug (basic personal amount) in Höhe von CAD 1.147 (EUR 826). Für Steuerpflichtige ab 65 Jahren und einem steuerpflichtigen Nettoeinkommen von maximal CAD 49.134 (EUR 35.384) erhöht sich dieser Betrag um maximal CAD 592 (EUR 426).²¹⁶
- Der Abzugsbetrag für Ehegatten und gleichgestellte Personen (spousal amount, equivalent-to-spouse amount) beträgt CAD 1.029 (EUR 741), falls der unterstützte Partner weniger als CAD 606 (EUR 436 steuerpflichtiges Nettoeinkommen hat).²¹⁷ Wird dieser Wert überschritten, kann der Steuerpflichtige 17% der Differenz von CAD 6.661 (EUR 4.797) und dem steuerpflichtigen Nettoeinkommen des Partners geltend machen. Ab einem steuerpflichtigen Nettoeinkommen des (Ehe-) Partners von CAD 6.661 entfällt der Abzugsbetrag. Der *equivalent-to-spouse amount* kann auch von einer allein stehenden Person für von ihr unterhaltene Personen (Kinder, Eltern, Großeltern) geltend gemacht werden.
- 17% der Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Arbeitslosen- (employment insurance) und Rentenversicherung auf Bundesebene (Canada Pension Plan CPP bzw. Quebec Pension Plan QPP). Selbständige (also auch Landwirte) müssen lediglich zur Rentenversicherung Pflichtbeiträge leisten, und zwar 7% der Einkommen aus selbständiger Tätigkeit bis zur Bemessungsgrenze von CAD 33.900 (EUR 24.413; Freibetrag: CAD 3.500; EUR 2.521). Davon sind bereits geleistete Beiträge auf Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit zur CPP abzuziehen.

²¹⁶ 17% von CAD 6.794, ITA Se. 118(1)(c); 17% von CAD 3.482, ITA Sec. 118(2).

²¹⁷ 17% von CAD 6.055, ITA Secs. 118(1)(a) und (b).

- 17% von CAD 4.233 (EUR 3.048) können bei schwerer Behinderung einkommensunabhängig angesetzt werden. Für die Betreuung eines behinderten Haushaltsmitglieds über 18 Jahren können maximal 17% von CAD 2.353 (EUR 1.695) berücksichtigt werden, wobei vom Steuerpflichtigen auch nicht genutzte Steuerabzüge eines behinderten abhängigen Haushaltsmitglieds geltend gemacht werden können.²¹⁸
- 17% der Aufwendungen für das Studium; kann auf (Ehe-)Partner, Eltern, Schwiegereltern oder Großeltern übertragen oder vorgetragen werden.²¹⁹
- 17% der Ausgaben für ärztliche Behandlung, Beiträge zur privaten bzw. staatlichen Krankenversicherung des Steuerpflichtigen selbst sowie für Angehörige. Es kann jedoch nur der Betrag über CAD 1.614 (EUR 1.162) oder, falls niedriger, über 3% des steuerpflichtigen Nettoeinkommens geltend gemacht werden.²²⁰
- Nicht genutzte Steuerabzüge können auf den (Ehe-)Partner übertragen werden.²²¹

Entspricht die Summe der genannten Aufwendungen mindestens dem steuerbaren Nettoeinkommen (nach Berücksichtigung der Verlustvorträge oder der Freibeträge für *capital gains*) und ist dieses niedriger als CAD 29.591 (EUR 21.310), hat der Steuerpflichtige keine Einkommensteuer zu entrichten.

Natürliche Personen haben eine Mindeststeuer (alternative minimum tax AMT) zu entrichten, wenn diese höher ist als die regulär ermittelte Basissteuer.²²² Sie beträgt 17% eines für diese Zwecke gesondert berechneten Einkommens, bei dem die meisten über CAD 40.000 (EUR 28.806) hinausgehenden Freibeträge rückgerechnet werden. Der Teil der AMT, der die normal berechnete Einkommensteuer überschreitet, kann bis zu 7 Jahre vorgetragen werden.

Gegebenenfalls können noch weitere Abzugsbeträge geltend gemacht werden:

- Beiträge an politische Parteien (bis CAD 500; EUR 360);
- Steuerabzüge für Investitionen (investment tax credit):²²³

²¹⁸ ITA Sec.118(3), ITA Sec. 118(1)(d).

²¹⁹ ITA Secs. 118.5(1)-(3).

²²⁰ ITA Sec. 118(2).

²²¹ ITA Sec. 118(3).

²²² ITA Secs. 127.5-127.55.

²²³ ITA Secs. 127(5)-127.41(3). Für eine detaillierte Übersicht vgl. CCH, Canadian Master Tax Guide 2000, S. 667-670.

20% für Forschungs- und Entwicklungsausgaben; 10% der Investitionen in neue Gebäude, Maschinen und Anlagen für Produktion, Verarbeitung, Bergbau, Erdöl- und Erdgasförderung sowie Land- und Forstwirtschaft und Fischerei in den strukturschwachen Gebieten *Kanadas*. Die Steuerabzüge beziehen sich zunächst auf das Jahr, in dem die Ausgaben getätigt wurden oder dem die Kosten zugerechnet werden können. Mit den Steuerabzügen ist auch die Abschreibungsgrundlage der jeweiligen Vermögensgegenstände zu verringern. Generell können nicht genutzte Steuerabzüge für Investitionen bis zu 3 Jahre rück- und bis zu 10 Jahre vorgetragen werden. Die CCRA erstattet gegebenenfalls bis zu 40% der nicht in Anspruch genommenen Steuerabzüge für Investitionen.

Steuerpflichtige, deren steuerpflichtiges Einkommen aus selbständiger Tätigkeit (Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft sowie Freiberuf) und unselbständiger Arbeit mehr als CAD 2.500 (EUR 1.800) beträgt, wobei nur die positiven Einkommen dieses Steuerjahres addiert werden, und deren Nettoeinkommen einschließlich des Einkommens des Ehepartners weniger als CAD 27.419 (EUR 19.746) beträgt, können einen zusätzlichen erstattungsfähigen Abzug für Gesundheitsausgaben von bis zu CAD 500 (EUR 360) geltend machen.²²⁴

5. Die Einkommensteuern der Provinzen und Territorien

Die Steuerpflicht entspricht zwar der Bundessteuer, ist aber auf das der Provinz/Territorium zurechenbare Einkommen beschränkt. Da die Provinzen - mit Ausnahme Quebecs - die Bemessungsgrundlage übernehmen, verbleibt ihnen nur die Gestaltung der Steuertarife und der Abzugsbeträge. Die Steuer wird i.d.R. als Zuschlag auf die Basissteuer des Bundes erhoben. Als einzige Provinz erhebt Quebec eine eigene Einkommensteuer, die nach einem eigenen progressiven Teilmengenstaffeltarif mit Sätzen von 16% bis 24% erhoben wird. Die Kommunen erheben keine Einkommensteuern.

Tabelle 54 zeigt die Spitzenbelastung des steuerpflichtigen Einkommens in den einzelnen Provinzen/Territorien.²²⁵

²²⁴ ITA Sec. 122.51(1).

²²⁵ Die Sätze ergeben sich aus der Kombination der Spitzensteuersätze des Bundes und dem Aufschlag der jeweiligen Provinz auf die *basic federal tax*. vgl. CCH, Canadian Master Tax Guide 2000, S. xvi bis xvii.

Tabelle 54: Spitzensteuersätze nach Provinzen bzw. Bundesterritorien in Kanada für 2000

Provinz oder Bundesterritorium	Steuersätze
Neufundland	52,5%
Quebec	51,7%
British Columbia	51,3%
Saskatchewan	50,4%
Neubraunschweig	49,2%
Prinz-Edward Insel	49,1%
Nova Scotia	48,8%
Ontario	47,9%
Manitoba	46,4%
Yukon-Territorium	45,7%
Alberta	43,7%
Nordwest-Territorien, Nunavut	43,5%

Quelle: Müssener, 2000, S.22-23.

C Grundsteuer

1. Allgemeine Bestimmungen

Den Grundsteuern ähnliche Steuern, *property taxes* oder *real property taxes*, werden nur von den Gemeinden erhoben. Die Bemessungsgrundlagen und Steuersätze werden von den Provinzen festgelegt, die Hebesätze von den Gemeinden. In einigen Provinzen (z.B. Ontario) wurde der Hebesatz (millage rate) mittlerweile abgeschafft und die Kommunen können den Steuersatz frei festsetzen.

Der Charakter der Steuer ist in den einzelnen Provinzen sehr unterschiedlich. Teilweise wird sie als Realsteuer auf den Grundstückswert erhoben. In anderen Provinzen hat sie den Charakter einer Grundvermögenssteuer. Zu den Grundsteuern zählen auch die häufig von den Schulbezirken erhobenen Schulsteuern (education taxes), deren Bemessungsgrundlage der Grundstückswert ist.

Die Gemeinden verwenden die *property taxes* häufig dazu, um die Kosten bestimmter kommunaler Aufgaben, für die in anderen Staaten Gebühren erhoben werden, auf die Grundstückseigentümer umzulegen. Da der Steuerbegriff weit gefasst ist, sind die *property taxes* im internationalen Vergleich häufig sehr hoch.²²⁶

2. Grundsteuer am Beispiel der Provinz Ontario

Die Provinzregierung von Ontario unterscheidet im *Fair Municipal Finance Act* von 1997 sieben Klassen von Grundvermögen:

- Wohngebäude und Grundstücke sowie landwirtschaftliche Wirtschaftsgebäude samt zugehörigem Grundstück (residential/farm)
- Mehrfamilienhäuser (multi-residential)
- gewerblich genutzte Grundstücke (commercial)
- industriell genutzte Grundstücke (industrial)
- Pipelines
- landwirtschaftliche Nutzflächen (farmlands)
- bewirtschaftete Wälder (managed forests).

Den Kommunen steht es frei, neue Vermögensklassen zu definieren und zu besteuern. Zur *property tax* zählen die Gemeindesteuern (municipal property tax) und die Schulsteuern (education property tax) mit dem Verkehrswert als Bemessungsgrundlage. Den Steuersatz für die *municipal property tax* können die Gemeinden innerhalb gewisser Grenzen selbst festlegen, während der Steuersatz für die *education property tax* von der Provinzregierung vorgegeben wird. Die Bewertung der einzelnen Steuerobjekte wird von der *Ontario Property Assessment Corporation* relativ treffgenau durchgeführt. Der Median der *Assessment-to-Sale Ratio*, Verhältnis Bemessungsgrundlage zu tatsächlichem Verkaufspreis, lag für 1996 verkaufte Wohngebäude, landwirtschaftliche Gebäude, Mehrfamilienhäuser und gewerbliche/industrielle Grundstücke bei etwa 0,98.²²⁷

²²⁶ So machte 1995 das Aufkommen aus property taxes etwa 3,25% des Bruttoinlandsprodukts in Kanada aus im Vergleich zu durchschnittlich 1,97% in den G7-Ländern. In einigen Fällen können property taxes 50% und mehr der einem Gebäude oder Grundstück zurechenbaren laufenden Unterhaltskosten ausmachen. Vgl. Perry, D., „Upper Limits,, in: Canadian Tax Highlights, Vol. 5, Nr. 10, October 21, 1997 unter www.ctf.ca/ctfpubs/cth/971004.htm.

²²⁷ Vgl. www.assessmentontario.com/body_assessments_exxed_internaton.html.

Landwirtschaftliche Nutzflächen und bewirtschaftete Waldflächen werden mit ihrem Nutzungswert, also mit den erwarteten abdiskontierten Erträgen aus landwirtschaftlicher Nutzung (bei unterstellter dauerhafter landwirtschaftlicher Nutzung) des jeweiligen Grundstücks bewertet.

Seit 1998 werden landwirtschaftlich genutzte Flächen und Wirtschaftswälder mit 25% des Steuersatzes für Wohngebäude/landwirtschaftliche Nutzgebäude besteuert.

10 Besteuerung der Landwirtschaft in den USA

A Rechtsgrundlagen, Literatur

Das Steuersystem der USA ist durch einen ausgeprägten Föderalismus gekennzeichnet. Die originäre Finanzhoheit obliegt den Bundesstaaten. Steuern auf Bundesebene²²⁸ dürfen nur erhoben werden, wenn sie dem Allgemeinwohl dienen. Auf kommunaler Ebene dürfen die Kreise (counties), Stadtgemeinden (municipalities), Landgemeinden (townships), Schulbezirke (school districts) sowie Sonderbezirke eigene Steuern erheben. Der Bund erhebt eine einheitliche Steuer auf das Gesamteinkommen (federal income tax on individuals), einige Staaten verzichten auf eigene Einkommensteuern, andere erheben sie in sehr unterschiedlicher Form. Kommunen erheben eigene Einkommen- und Körperschaftsteuern. Grund- und Grundvermögensteuern werden von allen Staaten und nahezu allen Kommunen erhoben.

Maßgeblich für alle Bundessteuern ist der *Internal Revenue Code* (IRC) vom 22.10.1986 inklusive späterer Änderungen, für die Einkommen- und Körperschaftssteuer insbesondere der Untertitel A, Kapitel 1 bis 6, Secs. 1ff. Rechtsquelle für die übrigen Ebenen der Besteuerung sind die Steuergesetze und Verfassungen der jeweiligen Bundesstaaten oder Kommunen.

- Literatur** Commerce Clearing House (CCH) (ed.), 2000 United States Master Tax Guide, Chicago 1999.
- ders., Standard Federal Tax Reporter, Stand 2000, Chicago.
- Ernst & Young (Hrsg.), Doing Business in the United States, New York 1999.
- Internal Revenue Service (IRS ed.), Farmer's Tax Guide, Publication 225, 1999.
- Müssener, USA, Lieferung 1999, in: Mennel, Annemarie und Förster, Jutta, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan.
- United States Department of Agriculture (ed.), Agricultural Statistics 1999, Washington D.C., 1999.

²²⁸

und im District of Columbia.

B Einkommensteuer

1. Einkommensteuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig mit dem Welteinkommen sind US-Staatsangehörige, gegebenenfalls auch bis 10 Jahre nach Aufgabe der Staatsbürgerschaft. Ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig sind ansässige Ausländer mit Daueraufenthaltsgenehmigung (green card) sowie nichtansässige Ausländer, sofern sie sich jährlich mindestens 183 Tage pro Jahr im US-Gebiet aufhalten.

Bezüglich der Zuordnung der Unternehmen zur Einkommen- oder Körperschaftssteuer existiert insofern keine eindeutige Regelung, als Unternehmen in einem Bundesstaat als Kapital-, auf Bundesebene aber wie eine Personengesellschaft besteuert werden können. Folgende Unternehmensformen werden unterschieden:

- a) *C corporations* sind größere börsengehandelte Unternehmen, die zwingend der Körperschaftssteuer unterworfen sind. Gewinnausschüttungen unterliegen ohne Anrechnung der Körperschaftssteuer der persönlichen Einkommensteuer.
- b) Zu den *S corporations* zählen u.a. kleinere Kapitalgesellschaften und steuerbefreite Organisationen, wenn sie bestimmte Merkmale erfüllen. Sie können für eine Besteuerung als Personengesellschaft optieren.
- c) Unter *partnerships* fallen u.a. Personengesellschaften und andere Personenzusammenschlüsse mit Gewinnerzielungsabsicht. Sie fallen üblicherweise unter die Einkommensteuer, können jedoch für die Körperschaftssteuer optieren. Die *Limited Liabile Company* wird in einigen Bundesstaaten als Kapitalgesellschaft geführt, nach dem Steuerrecht des Bundes jedoch als *partnership*. *Public Traded Partnerships* unterliegen stets der Körperschaftssteuer.
- d) *Sole proprietorships* (Einzelunternehmen) unterliegen üblicherweise der Einkommensteuer. Einzelunternehmen, die als Einpersonen-Gesellschaft geführt werden, können jedoch für eine Besteuerung als Körperschaft optieren.

Grundsätzlich können Landwirte (außer *C corporations*) zwischen der Körperschafts- und der Einkommensteuer wählen; sie sind (wie alle Gewerbetreibenden) 5 Jahre an ihre Option gebunden.

Eine gesetzliche Definition oder Enumeration der Einkunftsarten fehlt im IRC. Als Einkommen gelten alle laufenden oder einmaligen Einnahmen abzüglich der

damit zusammenhängenden Kosten, inklusive der capital gains, die jedoch getrennt ermittelt und besteuert werden. IRC Sec. 61 zählt beispielhaft auf: Entgelte für Dienstleistungen, Bruttogewinne aus Geschäftstätigkeit, Gewinne aus der Veräußerung, Tausch etc. von Vermögensgegenständen, Zinsen, Mieten, Pachten, Dividenden, Einkünfte aus Unterhaltsansprüchen, Leibrenten, Lebensversicherungen, Altersruhegehälter, Pensionen, Gewinnanteile aus Personengesellschaften, Treuhand- und Nachlassvermögen. Auch einmalige Vermögensveränderungen wie Spekulationsgewinne stellen Einkommen dar. Nichtsteuerpflichtige Einkommen werden per Kongressbeschluss, Gesetz oder von der Bundesverfassung ausdrücklich ausgenommen. Dazu zählen u.a. - teilweise mit Höchstgrenzen - Arbeitgeberbeiträge und Leistungen aus Kranken-, Unfall- und Lebensversicherungen, Erbschaften, Schenkungen, sowie Vorgänge auf Vermögensebene, die keine Vermögensveränderungen bewirken.

2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft stellen keine eigene Einkunftsart dar. Sie werden ermittelt und besteuert wie Einkünfte aus Gewerbebetrieben vergleichbarer Größe. Das Ergebnis aller Gewinnermittlungsverfahren ist das farm income oder loss. Es gibt lediglich einige Detailregelungen für Landwirte.

Landwirt ist der Eigentümer, Besitzer oder Pächter eines landwirtschaftlichen Betriebes. Dies können Einzelunternehmer, Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften sein. Der Verwalter oder Geschäftsführer eines landwirtschaftlichen Betriebs ist Landwirt, sofern seine Entlohnung weitgehend umsatz- oder produktionsabhängig ist. Als landwirtschaftlicher Betrieb gelten Viehzuchtbetriebe, Milcherzeuger, Obstbauern, Plantagen, Gemüsegärtnereien und Fischzuchtbetriebe (Süß- und Salzwasserfische), nicht jedoch reine Forst- und Fischereibetriebe.

Zu den Einkünften aus Landwirtschaft zählen sämtliche Erlöse aus dem Verkauf der landwirtschaftlichen Produkte und des Schlacht- oder Zuchtviehs, sofern dieses zum Wiederverkauf angeschafft wurde, sowie sämtliche Einkünfte aus Zuchtdienstleistungen, der Vermietung von landwirtschaftlichen Maschinen und Tieren sowie anderen landwirtschaftlichen Dienstleistungen, Beihilfen und Entschädigungszahlungen. Staatliche Zuschüsse für Boden-, Grundwasser- oder Umweltschutz, die Pflege des Wildtierbestandes oder des Waldes sind für Landwirte u.U. steuerfrei. Einkünfte aus der Weiterverarbeitung landwirtschaftlicher Produkte, die über die übliche Verarbeitung im Zuge der Aufzucht der Tie-

re bzw. der Reifung der pflanzlichen Erzeugnisse und ihrer Ernte hinausgehen, stellen keine Einkünfte aus Landwirtschaft dar.

Der Eigenverbrauch des Landwirts und seiner Familie ist i.d.R. steuerfrei, allerdings kann der Landwirt die den konsumierten Produkten zurechenbaren Kosten steuerlich nicht geltend machen. Der Wert eigengenutzten Wohnraums ist stets steuerfrei.

Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von landwirtschaftlichen Grundstücken gelten als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, es sei denn, es handelt sich um Teil- oder Halbpacht. Wird ein landwirtschaftlicher Betrieb zu einem Festpreis verpachtet, können die Einkünfte bei entsprechendem persönlichen Engagement des Vermieters in der Grundstücksverwaltung zu aktiven Einkünften werden.

Gewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen oder von Betriebsgrundstücken werden u.U. als capital gains gesondert besteuert.

3. Gewinnermittlung

Unternehmen und Einzelpersonen, die Einkommen- oder Körperschaftssteuer zahlen, sind zur Führung von Büchern bzw. zur Aufstellung von Bilanzen verpflichtet, wobei das Steuerrecht keine spezielle Buchführungsmethode vorschreibt. Hauptberufliche Land- und Forstwirte werden im Großen und Ganzen wie andere Gewerbetreibende behandelt. Abgesehen von der geometrisch-degressiven Abschreibung und der Möglichkeit zur Bildung eines Durchschnittseinkommens über 3 Jahre entsprechen die Gewinnermittlungsmethoden den allgemeinen Regelungen:

- Cash method (Zuflussmethode, entspricht der Einnahmen-Überschussrechnung);
- Acrual method (Zurechnungsmethode, entspricht Betriebsvermögensvergleich);
- Crop method (Ertragsmethode).

C corporations mit mehr als USD 1 Mio. (EUR 1.064.169²²⁹) Jahresumsatz müssen zwingend die acrual method anwenden. Dies gilt auch für sog. tax shel-

²²⁹

1 EUR = 0,9397 USD; Umsatzsteuer-Umrechnungskurs für den Monat Juli 2000.

ters mit Hauptzweck der Steuervermeidung. S und C corporations mit weniger als USD 1 Mio. steuerbaren Bruttoeinkünften, Gesellschaften deren Hauptunternehmenszweck der Betrieb von Baumschulen oder sonstigen Betrieben zur Anzucht von Jungpflanzen und die Anpflanzung und das Abernten von Bäumen (außer Obst- und Nussbäumen) ist, können die cash method anwenden. Dies gilt auch für sog. family farm corporations (landwirtschaftliche Familienkapitalgesellschaften) deren jährliche steuerbare Bruttoeinkommen seit 1985 USD 25 Mio. (EUR 26.604.235) nicht überschritten haben.²³⁰

Eine Kombination der Methoden ist mit gewissen Einschränkungen zulässig.

Im Allgemeinen wird in den USA die Zuflussmethode bevorzugt: "Most farmers use the cash method because they find it easier to keep cash method records".²³¹

Einzellandwirte sowie Teilhaber an Personengesellschaften oder S corporations können nach dem Tax Payer Relief Act von 1997 ein Durchschnittseinkommen über einen Zeitraum von 3 Jahren bilden. C und S corporations, Personengesellschaften, sowie andere Gewerbebetriebe und Freiberufler sind davon ausgeschlossen.

3.1 Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (acrual method)

Das *gross income from farming* berechnet sich wie folgt²³²:

1. Einnahmen aus dem Verkauf von Vieh und landwirtschaftlichen Erzeugnissen;
2. Vorratsbestände an Schlachtvieh und landwirtschaftlichen Erzeugnissen am Ende des Steuerjahres; wahlweise auch Zucht-, Arbeits- oder Milchvieh;
3. Entgelte für Zuchtdienstleistungen, Vermietung und Verpachtung von landwirtschaftlichen Maschinen und Flächen, sonstiges unregelmäßiges landwirtschaftliches Einkommen;
4. Steuerbare Subventionen und Beihilfen;

²³⁰ Die Mitglieder der Eignerfamilie müssen mindestens 50%, im Fall von zwei Familien 65%, bei 3 Eignerfamilien 50% des Kapitals halten, während der Rest von Mitarbeitern, deren Familienangehörigen oder einem Treuhandvermögen für Sozialleistungen an die Mitarbeiter gehalten wird. Bei zwei oder drei Eignerfamilien müssen die genannten Besitzverhältnisse außerdem seit 1976 bestehen.

²³¹ IRS, 1999, S. 11.

²³² Reg. §1.61-4(b).

5. Bruttoeinkommen aus anderen Quellen (z.B. Mineralölsteuererstattung, Entgelte für Arbeitsleistungen bei Genossenschaften, Verkauf von Feuerholz).

Davon sind die Vorratsbestände zu Beginn des Steuerjahres sowie die Anschaffungskosten für Vieh oder landwirtschaftliche Erzeugnisse, die im Verlauf des Steuerjahres angeschafft wurden und zum Wiederverkauf bestimmt waren, abzuziehen.

Bei Anwendung der *acrual method* ist jeder Landwirt zur Führung des Bestandsverzeichnisses (*inventory*) verpflichtet. Darin werden sämtliche Bestände an Halbfertig- und Fertigerzeugnissen sowie fremdbezogene Erzeugnisse, Roh- und Hilfsstoffe erfasst. Das betrifft insbesondere Getreide, Heu, Silage, Baumwolle, Tabak etc., unabhängig davon, ob diese für den Verkauf, als Futtermittel oder als Saatgut dienen. Entgeltlich erworbenes Schlachtvieh bzw. zur Wiederveräußerung bestimmte Tiere müssen ins *inventory* aufgenommen werden, entgeltlich erworbenes Milchvieh, entgeltlich erworbene Legehennen, Zug-, Sport- und Arbeitstiere (dauerhafte Produktionsmittel) können entweder ins *inventory* aufgenommen oder aktiviert und abgeschrieben werden. Die Bestände können entweder mit Herstellungskosten oder dem Marktpreis, falls dieser niedriger ist, dem Marktpreis abzüglich direkter Vertriebskosten (sog. *farm-price method*) oder Lebendvieh zu einem Einheitspreis (*unit-livestock-price method*) bewertet werden. Die *farm-price method* kann nur dann angewendet werden, wenn die Bewertung aller Bestände nach diesem Verfahren erfolgt, abgesehen vom aufgeführten Viehbestand, für den die Einheitspreisbewertung zur Anwendung kommt. Wird die Einheitspreisbewertung von Lebendvieh einmal gewählt, so muss sie für alle Tiere aus eigener Zucht sowie sämtliche zugekaufte und aufgezogene Jungtiere angewendet werden, unabhängig davon, ob die Tiere wiederverkauft, als Milchvieh oder zu Zucht- oder Arbeitszwecken verwendet werden. Dabei wird der Bestand nach Arten und Klassen aufgegliedert und jedes Tier der entsprechenden Bestände jeweils mit einem Einheitspreis bewertet, der in etwa die Aufzuchtskosten bis zur Marktreife widerspiegeln soll. Im *inventory* nicht aufgeführt werden Bestände stehender Feldfrüchte, Obst, Textilpflanzen etc., sofern deren Reifedauer nicht länger als zwei Jahre dauert. Unabhängig von der Bewertungsmethode müssen Zuschreibungen in Höhe der zurechenbaren Herstellungs- oder Aufzuchtskosten erfolgen.

Abzugsfähig sind angemessene Löhne und Gehälter für Angestellte und Saisonarbeiter, Entgelte und Naturalleistungen für fremdbezogene Arbeitsleistungen, Arbeitgeberbeiträge zur staatlichen Sozial-, Arbeitslosen- und Krankenver-

sicherung sowie sämtliche freiwilligen Arbeitgeberbeiträge zur privaten Kranken-, Lebens- oder Unfallversicherung der Arbeitnehmer. Die Aufwendungen für mitarbeitende Familienmitglieder sind berücksichtigungsfähig, wenn ein echtes Arbeitgeber-Arbeitnehmer Verhältnis besteht. Die Abzüge für Arbeitsleistungen müssen um alle Vergünstigungen zur Beschäftigungsförderung gekürzt werden. Aufwendungen, die teilweise der Einkommenserzielung und der persönlichen Lebensführung zuzuordnen sind (Strom, Gas, Wasser, Telefon, Kfz), werden anteilig abgezogen.

Aufwendungen für Reparaturen an Anlagegütern sind abzugsfähig, sofern sie keine aktivierungspflichtigen Verbesserungen oder Erweiterungen darstellen. Hält die bodenverbessernde Wirkung von Düngemitteln auf landwirtschaftlich genutztem Land länger als ein Steuerjahr an, können die Aufwendungen wahlweise sofort abgezogen oder aktiviert werden. Düngemittel und sonstige Bodenverbesserer zur Urbarmachung von bisher nicht landwirtschaftlich genutztem Grund sind aktivierungspflichtig.

Steuern auf Vermögen, Grund und Boden, Straßengebühren für landwirtschaftliche Fahrzeuge sind abzugsfähig. Verkaufssteuern auf der Ebene der Bundesstaaten oder der Kommunen werden als Teil der Anschaffungskosten aktiviert oder bei Verbrauchsgütern noch im laufenden Steuerjahr abgesetzt. Die bundes- und bundesstaatlichen Einkommensteuern sind nicht abzugsfähig. Beiträge zu den für den landwirtschaftlichen Betrieb üblichen Feuer-, Sturm-, Ernte- und Diebstahlversicherungen sind voll abzugsfähig, ebenso Versicherungen gegen Forderungs- oder Einkommensausfälle bei zeitweiliger Unterbrechung der Unternehmertätigkeit aufgrund höherer Gewalt. Mieten und Pachten können in der Steuerperiode angesetzt werden, der sie zugerechnet werden. Bei Vorauszahlungen gilt dies unabhängig von der angewandten Gewinnermittlungsmethode. Nicht abzugsfähig sind Mieten oder (Teil-) Pachten, die in landwirtschaftlichen Produkten abgegolten werden, da die Kosten dieser Erzeugnisse bereits steuerlich berücksichtigt wurden.

Anstelle der tatsächlichen anteiligen Kosten für betrieblich genutzte Pkws und leichte Lkws kann ein Pauschalbetrag von 31 Cents pro Meile (1999) angesetzt werden. Berücksichtigungsfähig sind sämtliche Kosten für Transport, Unterkunft und Verpflegung, Wäsche, Telefonkosten etc.. Für Geschäftsessen und die Verpflegung auf Reisen sind in der Regel 50% abzugsfähig.²³³

²³³

IRC Sec. 274 (n).

Generell kann der Landwirt die Aufwendungen für Maßnahmen gegen Boden-erosion, Boden- und Grundwasserschutz zum Zeitpunkt der Entstehung als Betriebsausgaben geltend machen oder aktivieren. Bei Sofortabzug müssen staatliche Beihilfen dem steuerbaren Einkommen hinzugerechnet werden. Maßnahmen wie die Trockenlegung von Feuchtgebieten, der Bau von Brunnen oder Beregnungsanlagen müssen aktiviert werden. Der Sofortabzug kann i.d.R. nur bei nicht abschreibbaren Anlagegütern, also letztendlich nur für Grund und Boden erfolgen.

Nichtabzugsfähig sind Zahlungen, die nicht zu Minderungen des Betriebsvermögens führen, aktivierungspflichtige direkte Kosten, die der Produktion von land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen mit einem Produktionszeitraum von mehr als zwei Jahren zuzurechnen sind, insbesondere der Gewinnung von Bau- und Nutzholz oder der Produktion von Weihnachtsbäumen. Nicht dazu zählt bei der Nutzholzerzeugung der Kaufpreis des Grundstücks. Aktivierungspflichtig sind dagegen Wiederaufforstungskosten, Kosten für noch nicht geerntete landwirtschaftliche Produkte oder Verluste infolge von Ernteaufällen, Verluste beim Viehbestand, wenn die Aufzuchtskosten nicht aktiviert wurden.

Folgende Abschreibungsmethoden finden Anwendung:

- Accelerated Cost Recovery System ACRS²³⁴ (Inbetriebnahme 1981 bis 1987)
- Modified Accelerated Cost Recovery System MACRS (nach 1986)

Bei beiden Systemen handelt es sich um Verfahren der beschleunigten Abschreibung. Das MACRS teilt der Nutzungsdauer jeweils eine Abschreibungsdauer zu (Tabelle 55). Des Weiteren besteht das MACRS aus dem General Depreciation System GDS und dem Alternative Depreciation System ADS. In gewissen Fällen ist das ADS verpflichtend vorgeschrieben, in anderen kann es freiwillig angewendet werden.²³⁵ Tabelle 57 zeigt die Abschreibungen des Anlagevermögens landwirtschaftlicher Betriebe.

²³⁴ Das für Gegenstände, die vor 1981 in Betrieb genommen wurden, relevante Abschreibungssystem ist das Asset Depreciation Range System ADR, was allerdings nur noch geringfügige Bedeutung haben dürfte. Zulässige Abschreibungsmethoden sind hier die lineare Abschreibung oder die Buchwertabschreibung bezogen auf den Restwert und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer.

²³⁵ IRC Sec. 168(g).

Tabelle 55: Nutzungs- und Abschreibungsdauer in den USA

Nutzungs- dauer	höchstens 4 Jahre	4 bis 10 Jahre	10 bis 16 Jahre	16 bis 20 Jahre	20 bis 25 Jahre	25 Jahre und länger
Abschrei- bungsdauer	3 Jahre	5 Jahre	7 Jahre	10 Jahre	15 Jahre	20 Jahre

Quelle: IRS, 1999, S.47.

Tabelle 56: Abschreibungsmethoden in den USA

Vermögensgegenstände	Methode
Nicht-landwirtschaftlich genutzte Anlagegüter mit 3, 5, 7 und 10 Jahren Abschreibungsdauer	geometrisch-degressive Ab- schreibung
Landwirtschaftliche Anlagegüter (außer Immobilien), Anlagevermögen mit 15 und 20 Jahren Abschreibungsdauer, wahlweise Anlagevermögen mit 3, 5, 7 und 10 Jahren Abschreibungsdauer	GDS geometrisch-degressive Ab- schreibung
Gewerblich genutzte Gebäude, Mietwohngebäude, Obst- und Nussbäume, Weinstöcke, wahlweise Anlagevermögen mit 3, 5, 7, 10, 15 und 20 Jahren Abschreibungsdauer	lineare Abschreibung
Anlagegüter zum Gebrauch außerhalb der USA, steuerfreie Anlagegüter, importierte Anlagegüter die Einfuhrbeschränkungen unterliegen	ADS lineare Abschreibung

Quelle: IRS, 1999, S. 47.

Tabelle 57: Abschreibungen für landwirtschaftliches Anlagevermögen in den USA

Vermögensgegenstände	Abschreibungsdauer in Jahren	
	GDS	ADS
Gewerblich genutzte Gebäude	39	40
Landwirtschaftliche Gebäude	20	25
Drainagen, Brunnen	15	20
Landwirtschaftliche und gartenbauliche Anlagen (Stallungen, Gewächshäuser)	10	15
Lkw (Leergewicht über 13.000 lbs.), Flugzeuge	5	6
Pkws, Lkw (Leergewicht unter 13.000 lbs.)	5	5
Traktoren	3	4
Baumwollerntemaschine	7	12
Landwirtschaftliche Geräte und Maschinen, Weidezäune und sonstige Begrenzungen landwirtschaftlicher Flächen, Kornspeicher	7	10
Holzerntemaschinen und -gerätschaften	5	6
Ziegen und Schafe (Zucht)	5	5
Schweine	3	3
Zucht- und Arbeitspferde (12 Jahre oder weniger)	7	10
Zucht- und Arbeitspferde (älter als 12 Jahre)	3	10
Rennpferde (älter als 2 Jahre)	3	12
Rinder (Zucht- und Milchvieh)	5	7
Obst- und Nussbäume, Weinstöcke	10	20
Kommunikationsanlagen, Büroausstattung, -möbel	7	10
Computer	5	5

Quelle: IRS, 1999, S. 46.

Generell besteht die Möglichkeit, von der geometrisch-degressiven zur linearen Abschreibung zu wechseln. Die Abschreibungssätze sind in jeder Steuerperiode auf die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (unadjusted basis) anzuwenden. Verbesserungen oder Erweiterungen des Vermögensgegenstandes werden als separate Vermögensgegenstände betrachtet. Die sog. *half-year convention* unterstellt, der Vermögensgegenstand sei genau in der Jahres-

mitte in Betrieb genommen worden.²³⁶ im Anschaffungsjahr sowie im Jahr nach Ablauf der eigentlichen Abschreibungsdauer wird die Abschreibung zum halben Satz vorgenommen.

IRC Sec. 179 bietet die Möglichkeit der Sofortabschreibung auf den Viehbestand, Weidezäune, Stallungen in Viehzucht- und Treibhäusern in Gartenbaubetrieben. Werden Gegenstände nicht zu mindestens 50% betrieblich genutzt oder wurden sie nicht entgeltlich erworben, ist eine Sofortabschreibung nicht möglich.

Für Anlagegegenstände die 2000 in Betrieb genommen wurden, beträgt die Gesamtsumme der möglichen Sofortabschreibungen USD 20.000 (EUR 21.283; 2001/2 USD 24.000/ EUR 25.540). Überschreiten die Gesamtanschaffungskosten USD 200.000 (EUR 212.834), so verringert sich die Höchstgrenze um den USD 200.000 überschreitenden Betrag, so dass ab einer Gesamtsumme von USD 219.000 (EUR 233.053; Stand 1999) keine Sofortabschreibung mehr möglich ist. Die Höhe der Sofortabschreibung darf das um bestimmte Positionen modifizierte steuerpflichtige Netto-Einkommen aus selbständiger Tätigkeit des jeweiligen Steuerjahres nicht überschreiten. Es besteht allerdings die Möglichkeit, nicht genutzte Abschreibungsbeträge auf das nächste Steuerjahr vorzutragen. Fallen die Voraussetzungen für die Sofortabschreibung weg, muss der betreffende Vermögensgegenstand regulär abgeschrieben und die Differenz zur Sofortabschreibung als steuerbares Einkommen angesetzt werden.

Für einen 1999 angeschafften und zu 100% betrieblich genutzten Pkw dürfen im 1. Jahr maximal USD 3.060 (EUR 3.256) geltend gemacht werden²³⁷, im 2. Jahr USD 5.000 (EUR 5.321), im 3. Jahr USD 2.950 (EUR 3.139) und in allen späteren Jahren USD 1.775 (EUR 1.889). Diese Höchstgrenzen sind mit dem Grad der betrieblichen Nutzung zu multiplizieren. Die Abschreibungsgrenzen werden bei anerkannt schadstoffarmen Fahrzeugen, die zwischen 1997 und 2005 in Betrieb genommen werden, annähernd verdreifacht. Nicht den Abschreibungsgrenzen unterliegen die Kosten für die Umrüstung auf Gas-, Elektro-, Wasserstoff- oder Alkoholantrieb. Zugehörige Tankanlagen oder Ladestationen können bis zu USD 100.000 (EUR 106.417) sofort geltend gemacht werden.

²³⁶ Daneben existieren für Spezialfälle noch eine *mid-month-* und eine *mid-quarter-convention*.

²³⁷ Sofortabschreibungen nach Sec. 179 und reguläre Abschreibungen nach MACRS.

Für Substanzverluste bei Grundstücken infolge der Ausbeutung natürlicher Ressourcen (Bodenschätze, Grundwasser und Waldbestand) sind Abschreibungen möglich.²³⁸ Diese erfolgen auf Basis der fortgeschriebenen Anschaffungskosten der entsprechenden Grundstücke.²³⁹ Bei Nutzholzgewinnung errechnet sich der Wertverlust nach der Menge des im Steuerjahr verkauften oder diesem zugerechneten geschlagenen Holzes. Die Bewertung des geschlagenen Holzes erfolgt auf der Basis der um den Wert des Holzzuwachses fortgeschriebenen Anschaffungskosten des entsprechenden Waldgebietes. Aktivierte Wiederaufforstungskosten können über einen Zeitraum von 84 Monaten bis zu insgesamt maximal USD 10.000 (EUR 10.642) abgeschrieben werden.

Für landwirtschaftliche Betriebe, die bereits vor 1976 existierten, besteht die Möglichkeit der beschleunigten Abschreibung von Anlagen zur Reduzierung betriebsbedingter Umweltbelastungen. Immaterielle Anlagegüter sind über einen Zeitraum von 15 Jahren linear abschreibbar.²⁴⁰ Nicht abschreibbar ist der selbstgeschaffene Firmenwert und Software, die nicht für den exklusiven Gebrauch entwickelt wurde. Kosten für die Inangangsetzung des Geschäftsbetriebs können linear abgeschrieben werden.

3.2 Gewinnermittlung durch Überschussrechnung (cash method)

Das Bruttoeinkommen aus Landwirtschaft ergibt sich abweichend von der Zurechnungsmethode als Summe folgender Positionen:

1. Einnahmen aus dem Verkauf eigener landwirtschaftlicher Produkte;
2. Gewinn (Verkaufserlös abzüglich Anschaffungskosten) aus dem Verkauf von Lebewild oder sonstigen Handelswaren, die zum Wiederverkauf angeschafft wurden (Verkäufe von Arbeitstieren oder Zuchtvieh, die nicht zum Zweck des Wiederverkaufs gehalten wurden, sind u.U. Gewinne aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen);
3. bis 5. entsprechend der Zurechnungsmethode.

Landwirte, die ihren Gewinn nach der Zuflussmethode ermitteln, müssen kein Bestandsverzeichnis führen und können keine Veränderungen der Vorratsbestände - falls sie nicht mit einem entsprechenden Zahlungsvorgang anfallen - steuerlich geltend machen. Abweichend vom Prinzip des Zahlungsvorgangs

²³⁸ IRC Sec. 612 und Reg. §1612-1.

²³⁹ Sog. cost depletion.

²⁴⁰ IRC Sec. 197.

können geleistete Vorauszahlungen auf Futtermittel, Saatgut, Düngemittel oder ähnliche für einen landwirtschaftlichen Betrieb typische Verbrauchsgüter, sowie bestimmte Vorauszahlungen für Geflügel nicht vollständig zum Zeitpunkt der Zahlung abgesetzt werden. Generell dürfen die Vorauszahlungen höchstens 50% aller anderen steuerlich absetzbaren Betriebsausgaben im laufenden Steuerjahr ausmachen. Überschussbeträge dürfen erst im Jahr des tatsächlichen Verbrauchs oder Verkaufs geltend gemacht werden. Nicht absetzbar sind Vorauszahlungen für Vorräte, die aufgrund höherer Gewalt (z.B. nach Viehseuchen) nicht verbraucht wurden. Vorauszahlungen für Futtermittel können dann geltend gemacht werden, wenn die Vorauszahlung eine Bezahlung von Futtermitteln darstellt und keine Hinterlegung einer Sicherheit, und die steuerliche Abziehbarkeit der Vorauszahlung keine nachhaltige Veränderung des steuerbaren Einkommens aus Landwirtschaft zur Folge hat.

Anschaffungskosten von Lebewild oder sonstigen zum Wiederverkauf bestimmten Vermögensgegenständen können in voller Höhe in der für den Wiederverkauf relevanten Steuerperiode abgesetzt werden. Ausnahmen gelten allerdings bei Geflügel, Saatgut und Jungpflanzen. Die Anschaffungskosten für Legehennen oder Küken können u.U. in voller Höhe im Jahr der Entstehung angesetzt werden. Dasselbe gilt auch für Saatgut oder Jungpflanzen. Aufwendungen für Aufzucht sind abzugsfähige Betriebsausgaben.

Im Übrigen gelten die Ausführungen zu den Betriebsausgaben und Abschreibungen wie bei der Zurechnungsmethode.

3.3 Ertragsmethode

Die crop method kann bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen (außer Nutzholz und Erzeugnissen, für die die einheitlichen Aktivierungsvorschriften gelten) angewandt werden, die nicht im selben Jahr gepflanzt, geerntet bzw. verkauft werden. Die Produktionskosten z.B. von Saatgut und Jungpflanzen können in dem Jahr geltend gemacht werden, in dem die Erzeugnisse verkauft werden.

3.4 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen/Pauschalwerten

Trifft nicht zu.

3.5 Veräußerungsgewinne (capital gains)

Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen werden je nach Einstufung wie normales Einkommen oder nach den Sonderregeln für capital gains/losses behandelt.

Bei sog. Kapitalgütern (capital assets)²⁴¹ fallen capital gains/losses unabhängig von der Dauer des Eigentums an. Bei abschreibbaren Anlagegütern, betrieblich genutzten Immobilien und nicht geernteten landwirtschaftlichen Produkten, die länger als ein Jahr Eigentum des Steuerpflichtigen waren, entstehen capital gains. Resultierende Verluste werden jedoch im Rahmen der regulären Einkommensteuer berücksichtigt. Bei Zucht- oder Arbeitspferden und -rindern sowie Milchkühen beträgt die Frist 2 Jahre. War das veräußerte Anlagegut kürzer Bestandteil des Anlagevermögens des Veräußerers, zählen die Veräußerungsgewinne zum regulären Einkommen.²⁴²

Tabelle 58: Veräußerungsgewinne und capital gains in den USA

Veräußerung von	Eigentum	Einstufung
capital assets: selbstgenutztes Wohneigentum, nicht betriebliche Grundstücke, Wertpapiere, Privatvermögen	kürzer als ein Jahr	capital gains,
		capital losses
abschreibbares betriebliches Anlagevermögen, Lagerbestände, Betriebsgrundstücke	länger als ein Jahr	capital gains, langfristige Veräußerungsverluste
	kürzer als ein Jahr	kurzfristige Veräußerungsgewinne/ Verluste

Quelle: IRC.

²⁴¹ Unter capital assets werden Vermögensgegenstände verstanden, die zu persönlichen Zwecken oder zur Erzielung von Kapitaleinkünften genutzt werden. Fahrzeuge, die sowohl betrieblich als auch privat genutzt werden können, sind anteilig als capital asset zu behandeln.

²⁴² IRC Sec. 1231.

Erbschaften werden grundsätzlich wie capital gains betrachtet, auch wenn das betreffende Vermögen bereits innerhalb eines Jahres nach dem Übergang weiterveräußert wird. Bei Schenkungen oder Betriebsübergaben *inter vivos* wird der Zeitraum, den der Schenkende den Vermögensgegenstand in Besitz hatte, auf den Besitzzeitraum des Beschenkten angerechnet.

Kurzfristige capital gains (bis 1 Jahr gehalten) werden zunächst mit kurzfristigen capital losses verrechnet, das Gleiche gilt für langfristige capital gains und losses. Danach werden die Salden miteinander verrechnet. Überwiegen die kurzfristigen capital gains, wird der Überschuss als normales Einkommen versteuert; überwiegen langfristige gains, werden diese gesondert behandelt.

Ein Überschuss der capital losses kann bei natürlichen Personen bis zu USD 3.000 (EUR 3.193) jährlich mit anderen Einkünften verrechnet werden. Der Verlustvortrag auf die Folgejahre ist ohne zeitliche Begrenzung möglich.

Bestimmte Transaktionen stellen kein steuerlich relevantes Veräußerungsgeschäft dar. Dazu zählen Tauschgeschäfte bei denen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gegen Güter gleicher Art eingetauscht werden, z.B. Anlagegüter der selben Vermögensklasse der *Standard Industrial Classification Codes* oder Grundstücke unabhängig von ihrer Nutzung. Bei grundsätzlich steuerfreien Tauschgeschäften mit Zuzahlungen sind zwar Gewinne bis zum Umfang der geleisteten Zuzahlung steuerpflichtig, Verluste jedoch nicht abzugsfähig.

Nach der Zuflussmethode errechnet sich der Gewinn/Verlust aus der Veräußerung von Zucht-, Milch- oder Arbeitstieren aus eigener Aufzucht, deren Aufzuchtskosten nicht aktiviert wurden, als Differenz zwischen Verkaufserlös und den Verkaufskosten; bei zugekauften Tieren als Differenz zwischen Erlös und fortgeschriebenen Anschaffungskosten inklusive Verkaufskosten. Beim Verkauf von Nutzholz kann ein langfristiger capital gain/loss nur entstehen, wenn der Holzverkauf nicht zum üblichen Geschäftsbetrieb des Landwirts gehört. Der steuerlich relevante Gewinn/Verlust ist die Differenz zwischen Verkaufserlös und Buchwert des geschlagenen Holzes.

Für Landwirte die nicht zwingend die Zurechnungsmethode anwenden müssen, gilt die Aktivierungspflicht generell nicht für Tiere und für Pflanzen nur bei einer Reifeperiode von mehr als 2 Jahren. Auf Antrag kann auch für Pflanzen (außer z.B. für Zitrusbäume) eine Befreiung von der Aktivierungspflicht erfolgen.²⁴³

²⁴³

IRC 263 A (d).

Folglich sind die Kosten bereits im Entstehungsjahr abzugsfähig und ein Veräußerungsgewinn entspräche dem Verkaufspreis abzüglich der Verkaufskosten.

Bereits getätigte Abschreibungen (mit Ausnahme von Gebäuden) müssen im Falle der Veräußerung u.U. nachgeholt werden. Liegt der Veräußerungserlös über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wird die Differenz als langfristiger capital gain versteuert. Die bislang vorgenommenen Abschreibungen, werden als normales Einkommen besteuert. Wird unter Anschaffungskosten aber über Buchwert verkauft, wird die Differenz von Veräußerungserlös und Buchwert als reguläres Einkommen versteuert. Liegt der Veräußerungserlös unter dem Buchwert, entsteht ein langfristiger capital loss, der mit langfristigen capital gains verrechnet werden kann.

Wurden Sofortabschreibungen für Maßnahmen zum Boden- oder Grundwasserschutz geltend gemacht, müssen diese bei der Veräußerung der zugehörigen landwirtschaftlichen Nutzflächen u.U. als reguläres Einkommen angesetzt werden. Wird das Land innerhalb von 5 Jahren nach dem Anschaffungszeitpunkt veräußert, so sind 100% der Sofortabschreibungen als reguläres Einkommen anzusetzen, für das sechste bis neunte Jahr verringert sich der Prozentsatz um jeweils 20%. Ist der Veräußerungsgewinn (Erlös-Buchwert) geringer als die angesetzten Sofortabschreibungen, wird er zum regulären Einkommen gerechnet. Ist dies nicht der Fall, wird die Differenz von Veräußerungsgewinn und Sofortabschreibung als capital gain versteuert. Ähnliches gilt für staatliche Zuschüsse für Umweltschutzmaßnahmen. Beträgt der Zeitraum der betrieblichen Nutzung weniger als 10 Jahre, sind 100% der Beihilfen anzusetzen, für die folgenden Jahre reduziert sich der Betrag um jeweils 10%.

Vermögensverluste infolge von Naturkatastrophen oder Diebstählen können u.U. einen steuerlichen Verlust darstellen. Bei der Bestimmung der Verluste sind die Versicherungsleistungen sowie ggf. der Schrottwert zu berücksichtigen. Vermögensverluste, die infolge einer Naturkatastrophe in einem Notstandsgebiet auftreten, können rückgetragen werden. Übersteigen die Versicherungsleistungen den Schaden, muss ein entsprechender Gewinn ausgewiesen werden.

Betriebsaufgaben werden wie die Veräußerung einzelner Vermögensgegenstände behandelt. Der Veräußerer kann u.U. Gewinne aus der Veräußerung der Hauptwohnung bis zu USD 250.000 (EUR 266.042) steuerfrei stellen (entsprechende Verluste sind nicht berücksichtigungsfähig). Allen übrigen Vermögensgegenständen wird jeweils anteilig zu ihrem Buchwert der Verkaufserlös zugerechnet. Die Besteuerung der einzelnen Anteile erfolgt in Abhängigkeit von der

jeweiligen Art des Vermögensgegenstandes als reguläres Einkommen oder als capital gain/loss.

4. Einkommensermittlung und -besteuerung

Zur Bestimmung des gesamten steuerpflichtigen Bruttoeinkommens (total income) werden die Einkünfte aus sämtlichen Quellen addiert. Die um die Kosten der Einnahmeerzielung und andere Abzüge (deductions from gross income) verringerte Summe der steuerpflichtigen Einkünfte ergibt das berichtigte Bruttoeinkommen (adjusted gross income), das nach Abzug der persönlichen Freibeträge (sog. standard deductions oder itemized deductions), das *taxable income* ergibt.

4.1 Verlustausgleich

Der intraperiodische Verlustausgleich unterliegt gewissen Beschränkungen: nicht miteinander verrechnet werden dürfen Verluste/Gewinne aus aktiven und passiven Tätigkeiten. Ein Überschuss der Verluste aus aktiver Tätigkeit (net operating loss) kann i.d.R. zunächst 2 Jahre rück- und dann 20 Jahre vorgetragen werden. Verluste aus Landwirtschaft können bis zu 5 Jahre rückgetragen werden; 3 Jahre rücktragbar sind Vermögensverluste durch Naturkatastrophen und Verluste kleiner landwirtschaftlicher und gewerblicher Betriebe in Notstandsgebieten.

Nicht verrechnete Verluste aus passiver Tätigkeit können zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden; Reste werden bei Liquidation mit anderen Gewinnen verrechnet.

4.2 Persönliche Abzugsbeträge

Um das *adjusted gross income* zu erhalten, werden vom Bruttoeinkommen Unterhaltszahlungen an geschiedene oder getrennt lebende Ehegatten, nicht jedoch an die leiblichen Kinder abgezogen. Für Selbständige und damit auch für Landwirte sind ferner Beiträge zur staatlich geförderten Altersversorgung (self-employed retirement plan) bis zu 25% des Gewinns, höchstens jedoch USD 30.000 (EUR 31.925) absetzbar. Die Pflichtbeiträge der Selbständigen (also auch der Landwirte) zur staatlichen Sozialversicherung (self-employment tax)

können bis zu 50% abgesetzt werden.²⁴⁴ Beiträge zur privaten Krankenversicherung (auch für Familienmitglieder) oder der staatlichen Zusatzversicherung Medicare B können 1999-2001 zu 60%, 2002 zu 70% und ab 2003 zu 100% geltend gemacht werden. Außerdem können Umzugskosten, nicht jedoch Fahrtkosten zur Arbeitsstelle berücksichtigt werden.

Um das steuerpflichtige Einkommen (taxable income) zu erhalten, wird entweder ein Pauschbetrag (standard deductions) in Höhe von (Stand 1999)

- USD 4.300 (EUR 4.576) für Alleinstehende,
- USD 6.350 (EUR 6.757) für Haushaltsvorstände,
- USD 7.200 (EUR 7.662) für Verheiratete bei Zusammenveranlagung und Witwen/Witwer,
- USD 3.600 (EUR 3.831) für Verheiratete bei Getrenntveranlagung

oder bestimmte Abzüge einzeln geltend gemacht (itemized deductions, u.a. Zinsen, außerordentliche Verluste nicht gewerblicher Art, Krankheitskosten, Spenden für mildtätige Zwecke, Vermögenssteuern auf Immobilien und sonstiges Vermögen auf der Ebene der Bundesstaaten und der Kommunen, bundesstaatliche und kommunale Einkommensteuern und die Umweltsteuer).

4.3 Steuerliche Berücksichtigung der Familienstruktur

Für Verheiratete besteht die Möglichkeit der Zusammen- oder Getrenntveranlagung. Minderjährige Kinder werden mit ihrem eigenen Einkommen aus unselbständiger Arbeit und Vermögen separat zur Einkommensteuer veranlagt. Von Vermögenseinkünften von Kindern unter 14 Jahren werden nach Abzug der Werbungskosten (mind. USD 650/ EUR 692) USD 650 mit dem Grenzsteuersatz des Kindes, der Rest mit dem Grenzsteuersatz der Eltern belastet.

Für Ehegatten, Alleinstehende oder Alleinstehende, die mit abhängigen Personen einen Haushalt führen, bestehen gesonderte Tarife.

Übersteigt das berichtigte Bruttoeinkommen bestimmte Einkommensgrenzen (USD 126.633 (EUR 134.759) für Alleinstehende, USD 189.950 (EUR 202.139) für

²⁴⁴ Liegen 92,35% des Gewinns (net earnings) aus landwirtschaftlicher Tätigkeit (inkl. sonstiger Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit) unter der Bemessungsgrenze der social security tax von USD 76.200 (EUR 81.090), wird auf die *net earnings* ein Beitragsatz von 15,3% angewendet. Net earnings über der Höchstbemessungsgrenze werden mit dem Satz von 2,9% belastet.

Verheiratete mit Zusammenveranlagung und Verwitwete, USD 158.291 (EUR 168.448) für Haushaltsvorstände und USD 94.975 (EUR 101.069) für Verheiratete mit getrennter Veranlagung) nicht, wird für den Steuerpflichtigen, den Ehegatten, für Kinder unter 19 bzw. andere abhängige Familienangehörige ohne eigenes Einkommen jeweils ein persönlicher Freibetrag von USD 2.750 (EUR 2.926) gewährt. Für jede USD 2.500 (EUR 2.660), die das berichtigte Bruttoeinkommen die Einkommensgrenzen übersteigen, kürzt sich der Freibetrag um 2% (alle Beträge Stand 1999).

4.4 Einkommensteuertarif

Die Tarife, dem das reguläre *taxable income* unterworfen ist, werden in Tabelle 59 aufgeführt (seit 1989 regelmäßig dem Verbraucherpreisindex angepasst). Liegt das gesamte steuerbare Einkommen (inkl. capital gains) im untersten Einkommensintervall, werden die capital gains mit 10% belastet.

Tabelle 59: Steuertarif 1999 der federal income tax in den USA

Einkommensteilmengen								Grenzsteuersatz
Allein stehende		Ehegatten, gemeinsame Veranlagung; Verwitwete		Ehegatten, getrennte Veranlagung		Haushaltsvorstände		
USD	EUR	USD	EUR	USD	EUR	USD	EUR	
25.750	27.402	43.050	45.812	21.525	22.906	34.550	36.767	15%
62.450	66.457	104.050	110.727	52.025	55.363	89.150	94.871	28%
130.250	138.608	158.550	168.724	79.275	84.362	144.400	153.666	31%
283.150	301.320	283.150	301.320	141.575	150.660	283.150	301.320	36%
über 283.150	über 301.320	über 283.150	über 301.320	über 141.575	über 150.660	über 283.150	über 301.320	39,6%

Quelle: IRS (ed.), <http://www.irs.ustreas.gov>.

Liegt das gesamte steuerbare Einkommen im zweiten Einkommensintervall oder darüber, das reguläre Einkommen (exkl. capital gains) jedoch im unteren Intervall, wird die Differenz zwischen regulärem Einkommen und der unteren Intervallgrenze mit 10%, die restlichen capital gains (gesamte capital gains abzüglich der Differenz zwischen regulärem Einkommen und der unteren Intervallgrenze) mit 20% belastet. Liegt das reguläre Einkommen im zweiten Einkommensintervall oder darüber, werden die capital gains mit 20% belastet. Die

gesamte Steuer ergibt sich als Summe der Steuern auf capital gains und auf reguläres Einkommen.

Steuerbetragsabzüge (tax credits)

Gewerbetreibende und Landwirte können einen sog. *general business credit* abziehen. Dieser setzt sich zusammen aus Steuerabzügen für die Erzeugung von Treibstoff aus Alkohol, für Erwerb, Herstellung und Renovierung von Sozialwohnungen, die Gewinnung von Elektrizität aus erneuerbaren Quellen, für Maßnahmen zur intensiveren Nutzung inländischer Ölquellen, für die Einstellung von Arbeitnehmern aus strukturschwachen Gebieten, behinderter und indischer Arbeitnehmer. Als Steuerabzüge für Investitionen (*investment tax credit*) werden angesetzt:

- 10% der aktivierbaren Kosten für Wiederaufforstung zur Holzgewinnung genutzter Waldgebiete (jährlich höchstens USD 10.000/ EUR 10.642); ein Vor- oder Rücktrag von Kosten, die den Höchstbetrag überschreiten, ist nicht möglich. Der Abzug von der Steuerschuld kann unabhängig davon geltend gemacht werden, ob die Wiederaufforstungskosten aktiviert oder sofort abgeschrieben wurden;
- 10% (nach 1936 erbaute Gebäude) oder 20% (vor 1936 erbaute Gebäude) der Renovierungs- oder Restaurierungskosten für Baudenkmäler;
- 10% gewisser Anlagekosten zur Gewinnung von Solarenergie oder Erdwärme;

von bestimmten Energieträgern aus unkonventionellen Quellen, die Anschaffung von Elektrofahrzeugen und die Bundesverbrauchssteuer auf Mineralöl für steuerfreie Zwecke wie landwirtschaftliche Tätigkeiten.

Privatpersonen können noch folgende Abzüge geltend machen:

- Steuerabzug für die Betreuung von Kindern und anderen abhängigen Personen von außer Haus Tätigen (*child and dependent care credit*): 30% der Betreuungskosten, höchstens jedoch USD 2.400 (EUR 2.554) für 1 Kind und USD 4.800 (EUR 5.108) für 2 und mehr Kinder; bei mehr als USD 10.000 (EUR 10.642) steuerbarem Einkommen sind 20% der Betreuungskosten absetzbar;
- Steuerabzug für Personen über 65 Jahre und Behinderte in Abhängigkeit vom Veranlagungsstatus und den empfangenen Sozialleistungen;

- Steuerabzug für Selbständige und Nicht-Selbständige mit geringem Einkommen; Erstattung ist möglich;
- Hypothekenzinsen auf Wohneigentum bei Beziehern niedriger Einkommen;
- Einbehaltene Quellensteuern für Lohnsteuer und Kapitalertragssteuer.

Generell müssen natürliche Personen eine Mindeststeuer (alternative minimum tax) entrichten, wenn diese ihre regulär ermittelte Einkommensteuerschuld übersteigt.²⁴⁵

Zur Bestimmung der Einkommensteuern der Bundesstaaten wird i.d.R. zwar die Bemessungsgrundlage der Bundessteuer übernommen, da aber keine eindeutigen Zuteilungsregelungen der Einkünfte auf die einzelnen Bundesstaaten existieren, kann es zu Abgrenzungsproblemen und Doppelbesteuerung auf Ebene der Bundesstaaten kommen. Tabelle 60 verdeutlicht die großen Unterschiede der Tarif- und Abzugsregelungen der größten – gemessen an der Zahl der landwirtschaftlichen Betriebe – Agrarstaaten der USA.²⁴⁶ Einige Staaten erheben zudem Steueraufschläge, die hier nicht berücksichtigt werden konnten.

Alaska, Florida, Nevada, South Dakota, Texas, Washington und Wyoming erheben keine Einkommensteuer. Von kommunalen Einkommen- und Körperschaftssteuern wird v.a. in größeren Städten Gebrauch gemacht, in ländlichen Gegenden spielen sie keine Rolle.

²⁴⁵ Die *alternative minimum tax* ist der Überschuss der *tentative tax* über die reguläre Nettoeinkommensteuerschuld (nach Berücksichtigung aller *tax credits*). Die *tentative minimum tax* errechnet sich, indem zum berechtigten Bruttoeinkommen (adjusted gross income) einige Abzugsbeträge und die Freibeträge hinzuaddiert werden: einige degressive Abschreibungen nach ACRS, steuerfreie Zinserträge, Buchwertverluste infolge bestimmter Bewertungsmethoden und noch einige andere Positionen. Für die *tentative minimum tax* gelten für 1999 folgende Freibeträge: Verheiratete mit Zusammenveranlagung / Verwitwete USD 45.000 (EUR 47.888), Verheiratete (Getrenntveranlagung) USD 22.500 (EUR 23.944), Alleinstehende/Haushaltsvorstände USD 33.750 (EUR 35.916). Übersteigt die mit dieser Bemessungsgrundlage ermittelte *tentative minimum tax* die reguläre Nettoeinkommensteuerschuld, so muss der Differenzbetrag, die AMT entrichtet werden.

²⁴⁶ Vgl. United States Department of Agriculture, S. IX-5.

**Tabelle 60: Einkommensteuer ausgewählter US-Bundesstaaten für 2000
(Beträge in USD)**

Bundesstaat	Bemessungs- grundlage	Persönliche Freibeträge bzw. Abzugsbeträge			Tarifstufen		Steuersätze
		Allein- stehende	Verhei- ratete	Kinder	Nied- rigste	Höchste	
California	federal adjusted gross income	72 ^a	142 ^a	227 ^a	5.264 ^b	34.548 ^b	1% - 9,3%
Iowa	federal adjusted gross income ^c	40 ^a	80 ^a	40 ^a	1.162	52.290	0,36% - 8,98%
Kentucky	federal adjusted gross income	20 ^a	40 ^a	20 ^a	3.000	8.000	2% - 6%
Minnesota	federal taxable income	2.750 ^e	5.500 ^e	2.750 ^e	17.250 ^b	56.680 ^b	5,5% - 8%
Missouri	federal adjusted gross income ^c	2.100	4.200	2.100	1.000	9.000	1,5 - 6%
Ohio	federal adjusted gross income	1.050 ^f	2.100 ^f	1.050 ^f	5.000	200.000	0,716% - 7,228%
Oklahoma	federal adjusted gross income ^c	1.000	2.000	1.000	1.000	10.000	0,5% - 6,75% ^d
Tennessee	Einkommensteuer nur auf Zinseinkünfte und Dividenden						

^a Sog. Tax-credits: Abzüge von der Steuerschuld.
^b Bei Zusammenveranlagung: Steuer auf das halbe Haushaltseinkommen mal zwei.
^c Abzug der Bundessteuer von der Bemessungsgrundlage.
^d Steuersätze und Einkommensstufen gelten für Alleinstehende, die die Bundessteuer von ihrem steuerbaren Einkommen abziehen. Für Ehegatten mit Zusammenveranlagung gelten Einkommensstufen von USD 2.000 (ERU 2.128) bis USD 21.000 (EUR 22.348). Für Steuerzahler, die die Bundessteuer von der Bemessungsgrundlage abziehen, gelten dagegen Steuersätze von 0,5% bis 10%.
^e Persönliche Freibeträge und Pauschalabzüge sind identisch mit den Regelungen zur Bundessteuer.
^f Zuzüglich USD 20 (EUR 21) pro Person als Abzug von der Steuerschuld. Steuersätze für 1999.

Quelle: Federation of Tax Administrators, <http://www.taxadmin.org>, Stand 01.01.2000.

C Grundsteuer

Auf Bundesebene werden keine Grundsteuern erhoben, in den meisten Einzelstaaten jedoch den Grundsteuern ähnliche *property taxes*. Hebesatz (assessment ratio) und Steuersatz (millage) werden von den Gemeinden oder Bundesstaaten festgelegt.

Grundsteuer am Beispiel von South Carolina

Da es unmöglich ist, die Bestimmungen für 48 Bundesstaaten und 87.000 Kommunen auch nur annähernd darzustellen, soll hier die Darstellung der Besteuerung von Grund und Boden am Beispiel South Carolinas erfolgen.²⁴⁷

In South Carolina wird die *property tax* von den Kommunen erhoben, deren wesentliche Finanzierungsquelle diese Steuer darstellt. Steuerobjekte sind landwirtschaftlich genutztes Vermögen, Produktionsmittel gewerblicher und industrieller Betriebe, Versorgungsanlagen, Eisenbahnlinien, Fluglinien, Pipelines, Wohngebäude, sonstige Immobilien und bewegliches Eigentum. Die Hebesätze werden vom Bundesstaat festgelegt.

Tabelle 61: Hebesätze der property tax in South Carolina

Vermögensklasse	Bemessungsgrundlage	Hebesatz
landwirtschaftlich genutzte Immobilien Einzellandwirte, Personengesellschaften Kapitalgesellschaften	Gebrauchswert	4,0% 6,0%
Wohngebäude	Marktwert	4,0%
Produktionsvermögen (Immobilien)	Marktwert	10,5%
sonstige Immobilien	Marktwert	6,0%
bewegliches Vermögen (gewerblich und privat genutzt)	Buchwert	10,5%
Versorgungsanlagen (Wasser- und Energieversorgung)	Marktwert	10,5%

Quelle: <http://www.dor.state.sc.us/tax/prop.html>, Stand: 21.03.2000.

²⁴⁷

Die Auswahl dieses Staates, der gemessen an der Anzahl der landwirtschaftlichen Betriebe nicht zu den Agrarstaaten in den USA zählt, erfolgte aufgrund der Verfügbarkeit von geeigneten Daten.

Der Gebrauchswert landwirtschaftlicher Grundstücke berechnet sich aus dem abdiskontierten erwarteten Ertrag in Abhängigkeit von der Nutzung. Generell liegt dieser Wert unter dem Marktwert, wodurch die steuerliche Begünstigung durch den niedrigeren Hebesatz noch verstärkt wird. Die Bewertung des Produktionsvermögens, der Versorgungsanlagen, der Eisenbahnstrecken etc. und des gewerblich genutzten beweglichen Vermögens erfolgt durch das Finanzministerium. Alle anderen Vermögensgegenstände werden durch den zuständigen *county assessor* bewertet.

Bei landwirtschaftlichen Betrieben sind sämtliche Bestände an landwirtschaftlichen Erzeugnissen, der Vieh- und Geflügelbestand, landwirtschaftliche Maschinen und Gerätschaften sowie Treibhäuser von der Steuer befreit. Damit unterliegen der *property tax* der landwirtschaftlich genutzte Grund und Boden sowie die zugehörigen Betriebsgebäude.

Auch bei anderen Gewerbebetrieben gelten Steuerbefreiungen: Neue Produktionsanlagen und Erweiterungen bestehender Anlagen im Wert von mindestens USD 50.000 (EUR 53.208) sind auf 5 Jahre von der Steuer befreit, ebenso Lagerbestände bei Produzenten und Händlern, Anlagen zur Reduzierung von Lärm, Wasser- und Luftverschmutzung; Firmen die in South Carolina investieren, können eine dauerhafte Ermäßigung der *property tax* erhalten, wenn sie Mindestbeträge investieren und eine bestimmte Anzahl an Vollzeit Arbeitsplätzen schaffen.

Tabelle 62 zeigt die durchschnittliche Steuerbelastung landwirtschaftlicher Immobilien durch die *property taxes*.

Tabelle 62: Steuerbelastung landwirtschaftlich genutzter Immobilien in den US-Bundesstaaten (1994)

Bundesstaat	pro USD 100 Marktwert	pro acre	pro Betrieb		Durchschnittl. Betriebsgröße (1997)
	USD	USD	USD	EUR	acres
Alabama	0,14	1,32	259	257	196
Arizona	1,92	6,02	21.565	21.395	3.582
Arkansas	0,36	2,86	864	857	302
California	0,83	14,21	4.688	4.651	330
Colorado	0,73	3,13	3.448	3.421	1.102
Connecticut	0,61	28,69	2.659	2.638	93
Delaware	0,08	2,17	453	450	209
Florida	0,62	13,68	3.222	3.197	236
Georgia	0,55	5,40	1.245	1.235	231
Hawaii	0,75	24,59	6.438	6.387	262
Idaho	0,46	3,58	1.753	1.740	490
Illinois	1,01	16,55	5.824	5.778	352
Indiana	0,61	8,97	2.120	2.103	236
Iowa	0,85	11,21	3.775	3.745	337
Kansas	0,45	2,41	1.761	1.747	731
Kentucky	0,28	3,22	492	488	153
Louisiana	0,26	2,48	678	673	273
Maine	1,05	11,31	2.068	2.052	183
Maryland	0,40	11,59	1.961	1.946	169
Massachusetts	0,69	27,68	2.630	2.609	95
Michigan	1,45	17,63	3.459	3.432	196
Minnesota	0,87	7,68	2.759	2.737	359
Mississippi	0,28	2,31	644	638	279
Missouri	0,37	2,78	761	755	274
Montana	0,49	1,48	3.168	3.143	2.141
Nebraska	1,53	9,74	8.217	8.152	844
Nevada	0,34	0,78	1.794	1.780	2.300

Bundesstaat	pro USD 100 Marktwert	pro acre	pro Betrieb		Durchschnittl. Betriebsgröße (1997)
New Hampshire	1,05	24,99	3.499	3.471	140
New Jersey	0,90	43,67	3.776	3.746	86
New Mexiko	0,17	0,40	1.169	1.160	2.923
New York	1,63	20,33	4.173	4.140	205
North Carolina	0,54	7,26	1.189	1.180	164
North Dakota	0,60	2,47	3.113	3.088	1.260
Ohio	0,87	11,99	2.261	2.244	189
Oklahoma	0,39	2,09	856	849	410
Oregon	0,60	4,47	2.006	1.990	449
Pennsylvania	0,97	18,49	2.373	2.354	128
Rhode Island	1,06	56,75	4.918	4.879	87
South Carolina	0,48	4,42	884	877	200
South Dakota	0,98	3,78	5.118	5.077	1.354
Tennessee	0,44	4,65	613	608	132
Texas	0,64	3,14	1.835	1.821	584
Utah	0,36	1,83	1.415	1.404	773
Vermont	1,31	16,56	3.337	3.311	202
Virginia	0,58	7,80	1.401	1.390	180
Washington	0,68	6,07	2.444	2.424	403
West Virginia	0,21	1,49	263	260	176
Wisconsin	2,00	19,46	4.064	4.032	209
Wyoming	0,47	0,79	2.971	2.948	3.761
USA	0,75	5,86	2.555	2.535	436

Quelle: United States Department of Agriculture, 1999, S. X-1, S. IX-5, Berechnungen des ifo Instituts.

Anhang

Merkmale der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft in ausgewählten Ländern²⁴⁸

Merkm	Land	Deutschland	Dänemark	Frankreich	Italien	Niederlande	Österreich
Abgrenzung der Landwirtschaft		Tätigkeit	Tätigkeit	Tätigkeit	Tätigkeit, Bewirtschaftung des Bodens	Tätigkeit	Tätigkeit
Gesonderte Einkünfte aus LuF		Ja	Nein	Ja	Ja	Nein	Ja
Viehzucht		Begrenzung der Vieheinheiten pro Hektar	Ist immer landwirtschaftliches Einkommen	Ist immer landwirtschaftliches Einkommen	Produktionstechnische Begrenzung der Futtermittel; Vieheinheiten/ha	Ist immer landwirtschaftliches Einkommen	Herkunft der Futtermittel; Begrenzung der Vieheinheiten/ha
L.u.F. als juristische Person		Ja	in Ausnahmefällen	Ja	Ja	Ja	in Ausnahmefällen
Option zur Unternehmensbesteuerung		Nein	Ja		Nein	Ja	Nein
Buchführung		Umsatz-, Wirtschaftswert- bzw. Gewinn-grenzen	≥ 15 ha und Wertgrenze	Ja, Umsatzgrenze	Ja, für Personen- und Kapitalgesellschaften	Ja	Umsatz- und Wertgrenze

²⁴⁸ Zusammenstellung ifo Institut München

Merkmal	Land	Deutschland	Dänemark	Frankreich	Italien	Niederlande	Österreich
AfA (-Sätze) verbindlich		Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nein
Gewinnermittlungsarten für Landwirtschaft		3	2	4	1	1	
Pauschale Gewinnermittlung		Ja	Nein	Ja, Umsatzgrenze Katastererträge	Ja, Katastergewinne	Nein	Ja, Voll-/Teilpauschalierung
Überschussmethode		Ja	Nein	Ja, Übergangsverfahren bei kleinen Unternehmen	Nein	Nur bei Kleinunternehmen	Ja, Bruttoprinzip
Sonstige			Indirekte Herleitung des Gewinns	Vereinfachtes Verfahren		Nein	Nein
Verlustausgleich		Ja	Ja	Ja, aber begrenzt, außer für Grundstücksveräußerungen	Ja, bei Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit	Ja	Ja, auch Abzug der Verluste als Sonderausgaben
Verlustvortrag		Ja	5 Jahre	5 Jahre	5 Jahre	Ja	Bei Überschussrechnung: in den ersten drei Jahren
Veräußerungsgewinne gesondert besteuert		Nein	Nein	Nein	Ja	Nein, bei normalen Veräußerungsgewinnen	Nein

Merkmal	Land	Deutschland	Dänemark	Frankreich	Italien	Niederlande	Österreich
Veräußerungserlöse		Freibetrag, teilweise Sondertarif	Als Kapitaleinkünfte einkommensteuerpflichtig	ggf. Veräußerungsgewinne steuerfrei	Betriebsveräußerungen > 5 Jahre steuerfrei	Bei Betriebsveräußerung: „agrarischer“ Verkehrswert, teilweise steuerbefreit, Freibetrag, Sondertarif	Bei Betriebsaufgabe Freibetrag bzw. gleichmäßige Verteilung auf 3 Jahre; Sonderfälle (Tod) ermäßigter Steuersersatz
Mietwert der Wohnung		Ja (bis VZ 1999)	Ja	Wohnsteuer, Landwirt ist befreit	Freibetrag für Hauptwohnung	Pauschal erfasst (Einheitswert)	Wohnwert ist Teil des landw. Vermögens
Viehbewertung		Richtsätze oder tatsächliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten	Richtsätze	Marktpreise		Individuelle Durchschnittssätze	
Wert für Grund u. Boden		Einheitswert	Verkehrswert	Katasterwert	Katasterwert	Grundstückswert wird von Gemeinde festgestellt, zunehmend der Einheitswert	Einheitswert
Durchschnittsbesteuerung über mehrere Jahre		Nein	Nein	Bei Buchführung Option möglich	Nein	Über drei Jahre möglich	Nein
Veranlagung		Ehegattensplitting	Getrennt	Familienplitting	in der Regel getrennt	Getrennt	Getrennt; Aufteilung des Betriebsgewinns
Freibeträge		Ja	Ja, allgemein indexiert	Persönliche Freibeträge	Nein	Selbständigen-Freibetrag, Ehegattenfreibetrag	Persönlicher Freibetrag, Alleinverdiener-FB, Kinder-FB

Merkmal	Land	Deutschland	Dänemark	Frankreich	Italien	Niederlande	Österreich
Kindergeldzahlungen		Ja	Ja	Nein	Nein	Ja	Familienbeihilfe
o. Kinderfreibetrag		Ja	Nein	Familiensplitting	Nein	Nein	Ja
Tarif ESt		Progressiver Formeltarif	Progressiver Teilmengenstaffeltarif	Progressiver Teilmengenstaffeltarif	Progressiver Teilmengenstaffeltarif	Progressiver Teilmengenstaffeltarif	Progressiver Teilmengenstaffeltarif
Steuerabzugsbeträge		Ja (bis einschl. VZ 2000)	allg. für Existenzminimum	Verschiedene	Ja, verschiedene	Geplant ab 2001	allg. für Existenzminimum
Sonstiges				Sonderregeln für die Forstwirtschaft		Forstwirtschaft grundsätzlich steuerpflichtig, aber durch Steuerfreibetrag weitgehend steuerfrei	
Kommunalabgaben			getrennte ESt mit Hebesatz	Nein	Lokale ESt abzugsfähig, L.u.F. befreit	Nein	Nein
Finanzierung der Sozialversicherung		Pflichtversicherung	Pflichtversicherung, aber Finanzierung größtenteils über ESt	Pflichtversicherung	Pflichtbeiträge als Lohnsteuerabzug bzw. Abzug vom Einkommen	Allgemeine Sozialversicherung wird auch über ESt finanziert	Pflichtversicherung für Selbständige und Nichtselbständige
Nationale Beihilfen		Pauschallandwirte grundsätzlich bereits miterfasst, sonst steuerpflichtig	Steuerpflichtig	Pauschallandwirte grundsätzlich bereits miterfasst, sonst steuerpflichtig	Pauschallandwirte grundsätzlich bereits miterfasst	Steuerpflichtig	Pauschallandwirte grundsätzlich bereits miterfasst, sonst steuerpflichtig

Merkmal	Land	Spanien	Vereinigtes Königreich	Japan	Kanada	USA
Abgrenzung der Landwirtschaft		Tätigkeit Bewirtschaftung des Bodens	Tätigkeit Bewirtschaftung des Bodens	Tätigkeit	Tätigkeit	Tätigkeit
Gesonderte Einkünfte aus LuF		Nein	Nein, aber Forstwirtschaft	Nein	Nein	Nein
Viehzucht		Gilt immer als landwirtschaftliches Einkommen		Gilt immer als landwirtschaftliches Einkommen	Gilt immer als landwirtschaftliches Einkommen	Gilt immer als landwirtschaftliches Einkommen
L.u.F. als juristische Person		in Ausnahmefällen (Erzeugergemeinschaften)	Ja	Nein	Ja	Ja
Option zur Unternehmensbesteuerung		Nein (nur bei Genossenschaften)	Ja	Nein	Nein	Ja
Buchführung		Nein, bei pauschaler Gewinnermittlung	Ja, aber keine speziellen Vorschriften	Ja	Unverbindliche Richtlinien	Ja
AfA (-Sätze) verbindlich		Ja	Ja	Ja	Ja (Höchstsätze)	Nicht immer verbindlich
Gewinnermittlungsarten für Landwirtschaft		3	1	2	2	3
Pauschale Gewinnermittlung		Ja, Umsatzgrenze	Nein	Nein	Nein	Nein

Merkmal	Land	Spanien	Vereinigtes Königreich	Japan	Kanada	USA
Überschussmethode		Nein	Nein	ja	Ja	Ja
sonstige		Bei Forstwirtschaft keine pauschale Gewinnermittlung	Bei Fehlen von Unterlagen Schätzung	Forstwirtschaft eigene Einkunftsart		Ertragsmethode
Verlustrücktrag		Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Verlustvortrag		4 Jahre	Ja	3 Jahre	7 Jahre	20 Jahre
Verlustrücktrag		Nein	3 Jahre	1 Jahr	3 Jahre	5 Jahre
Veräußerungsgewinne gesondert besteuert		Bis 2 Jahre, normale Einkommensteuer, längerfristig: spezielle Bemessungsgrundlage	Capital gains – Regelung	Ja	Capital gains – Regelung	Capital gains - Regelung
Veräußerungserlöse		Betriebsveräußerung wie Veräußerung von Aktiva	Freibetrag bei Betriebsveräußerungen	Freibetrag bei eigengenutzten Wohngebäuden	Freibetrag für landwirtschaftliche Anlagegüter	Betriebsveräußerung wie Veräußerung von Aktiva
Mietwert der Wohnung		Steuerabzüge für Hauptwohnung				Steuerfrei

Merkmal	Land	Spanien	Vereinigtes Königreich	Japan	Kanada	USA
Viehbewertung			Im Allgemeinen keine spezielle Regelung, aber auch ein deutlich unter dem Marktwert liegender Kostenansatz möglich		Sonderregelung für „specified animals“ (Pferde und Rinder)	Herstellungskosten / Marktpreis, falls niedriger oder Einheitspreismethode
Wert für Grund u. Boden		Katasterwert	Verkehrswert	Katasterwert	Feststellung durch Provinzbehörde (Assessment corporations)	In den Bundesstaaten geregelt; „Gebrauchswert“, in der Regel unter Marktwert
Durchschnittsbesteuerung über mehrere Jahre		Nein	Durchschnittsgewinn zweier Jahre möglich		Nein, aber System der NISA-Konten zur Einkommensstabilisierung	Ja (3 Jahre)
Veranlagung		Option für gemeinsame Veranlagung	Getrennt	Getrennt	Getrennt	Zusammen-/ Getrenntveranlagung optional
Freibeträge		Ja, Ehegatten und Kinder	Persönlicher Freibetrag	Versch. persönl. Freibeträge, auch Ehegatte, Kinder	Nein	Ja, für Ehegatten und Kinder
Kindergeldzahlungen		Nein	Ja	Nein	Ja	Nein
o. Kinderfreibetrag		Ja	Nein	Ja	Nein	Ja
Tarif Est		Progressiver Teilmengensstaffeltarif	Progressiver Teilmengensstaffeltarif	Progressiver Teilmengensstaffeltarif	Progressiver Teilmengensstaffeltarif	Progressiver Teilmengensstaffeltarif

Merkmal	Land	Spanien	Vereinigtes Königreich	Japan	Kanada	USA
Steuerabzugsbeträge		Ja	Nein	Nein	Tax credits (auch für Ehegatten)	Ja – general business credits
Sonstiges			Forstwirtschaft nicht steuerbar, aber Subventionen möglich			
Kommunalabgaben		Nein, aber 15 % der ESt an die autonomen Regionen	Nein	Eigene Einkommenst. (gleiche Bemessungsgrundlage)	Nein, aber Abgaben für Provinzen/Territorien	Ja, teilweise in größeren Städten, aber kaum in ländlichen Gegenden
Finanzierung der Sozialversicherung		Pflichtbeiträge (abzugsfähig)	Beiträge sowie allgemeine Steuermittel	Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung (abzugsfähig)	Beiträge, auch auf Provinzebene (abzugsfähig)	Pflichtbeiträge (abzugsfähig)
Nationale Beihilfen		Pauschallandwirte grundsätzlich bereits mit im Umsatz erfasst, normalbesteuerter L. steuerpflichtig	Steuerpflichtig	Steuerfrei	Steuerpflichtig	Steuerpflichtig

