

Auswirkungen der steuerlichen Pachtzins-schranke auf den Grenzpahtpreis

Hermann Peyerl¹

Abstract – Ein Großteil der landwirtschaftlichen Betriebe Österreichs nimmt steuerliche Pauschalierungen in Anspruch. Mit der Pauschalierungsverordnung 2011 wurde eine Regelung eingeführt, die einen steuerlichen Abzug von bezahlten Pachtzinsen nur mehr bis zu einer Höhe von 25 % des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes zulässt. Diese Regelung ist von praktischer Relevanz, weil die Zupachtung durch den Strukturwandel nach wie vor an Bedeutung gewinnt. Der Beitrag untersucht die Wirkungen, die von dieser Pachtzinsschranke ausgehen.

SYSTEM DER STEUERLICHEN PAUSCHALIERUNG

Landwirtschaftliche Betriebe mit einem Einheitswert von bis zu 100.000 Euro können ihren steuerlichen Gewinn durch Vollpauschalierung ermitteln. Dabei wird der Gewinn auf Grundlage eines Durchschnittssatzes in Höhe von 39 % des Einheitswertes berechnet. Betriebe mit einem Einheitswert von mehr als 100.000 bis 150.000 Euro können eine Teilpauschalierung in Anspruch nehmen, bei der von den Betriebseinnahmen 70 % pauschal als Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden (Jilch und Kaluza, 2011).²

Bei der Voll- und Teilpauschalierung können Ausgedingelasten, Sozialversicherungsbeiträge, bezahlte Schuldzinsen und bezahlte Pachtzinse entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen abgezogen werden. Eine Zupachtung führt auf der anderen Seite zu einer Erhöhung des Einheitswertes beim Pächter. Die Bewertung der Pachtflächen erfolgt aus Vereinfachungsgründen mit dem Hektarsatz des Pächters, wodurch eine genaue Feststellung der Verhältnisse beim Verpächter unterbleiben kann. Dadurch können sich jedoch Verzerrungen ergeben, die im Folgenden betrachtet werden sollen.

ABZUGSFÄHIGKEIT VON BEZAHLTEN PACTZINSEN

Die Abzugsfähigkeit von bezahlten Pachtzinsen bei pauschaler Gewinnermittlung kann für zupachtende Betriebe zu einem Steuervorteil führen, wenn sich durch eine hohe Pacht ein steuerlicher Grenzverlust ergibt (Tabellen 1 und 2). In diesem Fall führt die Zupachtung trotz eines dadurch steigenden Betriebsergebnisses zu einer Verringerung des steuerlichen Gesamteinkommens.

Tabelle 1. Steuerlich möglicher Grenzverlust bei Betriebsvergrößerung durch Zupachtung und Vollpauschalierung.

Hektarsatz des Pächters in €	1.000
Gesetzlich festgelegter Gewinnsatz	39 %
Grundbetrag in €/ha	390
Tatsächlich abzugsfähige Pachtzahlung in €/ha	-500
Steuerlicher Grenzverlust bei Zupachtung in €/ha	-110

Tabelle 2. Steuerlich möglicher Grenzverlust bei Betriebsvergrößerung durch Zupachtung und Teilpauschalierung.

Tatsächliche Einnahmen aus der Pachtfläche in €/ha	1.400
Gesetzlich festgelegter Gewinnsatz	30 %
Zwischensumme in €/ha	420
Tatsächlich abzugsfähige Pachtzahlung in €/ha	-500
Steuerlicher Grenzverlust bei Zupachtung in €/ha	-80

Um diesen Steuervorteil künftig hintanzuhalten, wurde in § 13 Abs. 2 der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung 2011 eine Pachtzinsschranke eingeführt. Die Regelung sieht vor, dass bezahlte Pachtzinse nur mehr bis zu einer Höhe von 25 % des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes abgezogen werden dürfen. Dadurch können Betriebe, die hohe Pachtpreise bezahlen bzw. niedrige Hektarsätze aufweisen, ihre bezahlten Pachte nicht mehr zur Gänze steuerlich geltend machen (Tabelle 3 und Abbildung 1).

Tabelle 3. Funktion der steuerlichen Pachtzinsschranke.

Hektarsatz des Pächters in €	2.000	1.000
Pachtzahlung in €/ha	500	500
Maximal abzugsfähige Pachtzahlung in €/ha	500	250
Tatsächlich abzugsfähige Pachtzahlung €/ha	500	250
Nicht abzugsfähige Pachtzahlung in €/ha	0	250

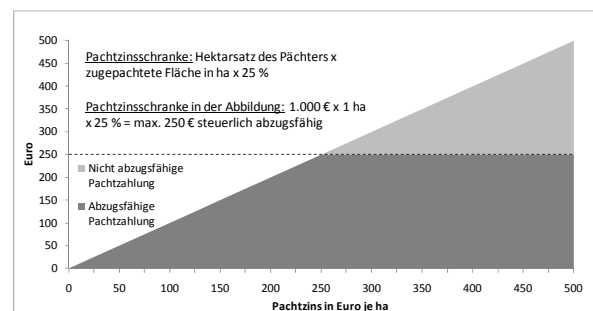


Abbildung 1. Wirkung der Pachtzinsschranke in Abhängigkeit von der Höhe des Pachtzinses bei gegebenem Hektarsatz.

¹ Hermann Peyerl, Department für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Universität für Bodenkultur Wien (hermann.peyerl@boku.ac.at).

² Eine Buchführungspflicht besteht für Betriebe mit einem Einheitswert von mehr als 150.000 Euro oder einem Umsatz von mehr als 400.000 Euro. Ein freiwilliger Verzicht auf die Pauschalierung ist gem. § 1 Abs. 1 LufPauschVO und ein freiwilliger Wechsel von der Voll- zur Teilpauschalierung ist gem. § 2 Abs. 3 LufPauschVO 2011 möglich.

AUSWIRKUNGEN DER PACTZINSSCHRANKE
AUF DEN GRENZPACTHPREIS

Betriebswirtschaftliches Ziel einer Flächenzupachtung ist in der Regel die Maximierung des Grenzdeckungsbeitrages dieser Fläche. Der Grenzdeckungsbeitrag entspricht nach Berücksichtigung einer allfälligen Zunahme der fixen Kosten und der zusätzlich eingesetzten Familienarbeitszeit zugleich dem Grenzpachtprice (Schneeberger und Peyerl, 2011, 310). Nur wenn sich – etwa bei Zupachtungen in größerem Umfang – das gesamte Produktionsprogramm des Betriebes ändert, muss zur Beurteilung der Zupachtung die Veränderung des betrieblichen Gesamtdeckungsbeitrages betrachtet werden. In allen anderen Fällen gilt bei konstanten Fixkosten folgender Zusammenhang:

$$DB_p' \rightarrow \max$$

$$DB_p^{VP'} = L_p' - VK_p' - P_z' - SV_p' - (EW_p' \cdot 0,39 - P_A' - SV_p') \cdot S'$$

$$DB_p^{TP'} = L_p' - VK_p' - P_z' - SV_p' - (E_p' \cdot 0,3 - P_A' - SV_p') \cdot S'$$

Dabei gilt:

$$L_p' = E_p'$$

$$P_A' \leq EW_p' \cdot 0,25$$

DB_p'Grenzdeckungsbeitrag durch Zupachtung nach Steuern bei Voll- (VP) bzw. Teilpauschalierung (TP)

L_p'Leistung durch Zupachtung

E_p'Einnahmen durch Zupachtung

VK_p'Variable Kosten durch Zupachtung

P_z'Pachtzahlung insgesamt

P_A'Steuerlich abzugsfähige Pachtzahlung

EW_p'Einheitswerterhöhung durch Zupachtung
= Hektarsatz des Pächters · zugepachtete Fläche

SV_p'Sozialversicherungsbeitrag durch Zupachtung

S'Grenzsteuersatz

In Tabelle 4 wird die steuerliche Wirkung der Pachtzinsschranke an einem vollpauschalierten Betrieb³ veranschaulicht. Als wesentliche Prämisse wird angenommen, dass sich der Betrieb in einer steuerlichen Gewinnsituation befindet, da sich andernfalls keine steuerlichen Wirkungen ergeben würden.

Im Beispiel resultiert sowohl nach der alten Regelung bis 2010 als auch nach der neuen Regelung ab 2011 unabhängig vom Hektarsatz des Pächters ein Grenzdeckungsbeitrag vor Einkommensteuer von 400 Euro. Nach Einkommensteuer war die Zupachtung im Betrieb mit dem niedrigeren Hektarsatz bis 2010 vorteilhafter, weil durch die Abzugsfähigkeit des Pachtzinses ein steuerlicher Grenzverlust zu einer Steuerersparnis geführt hat. Eine Wettbewerbsverzerrung zwischen zupachtenden Betrieben mit unterschiedlichen Hektarsätzen war die Folge.

Durch die Einführung der Pachtzinsschranke wird diese Verzerrung ab 2011 verringert. Der Grenzprice von Betrieben mit niedrigen Hektarsätzen sinkt durch die Pachtzinsschranke. Wie Tabelle 4 zeigt, ist aber eine vollständige steuerliche Gleichstellung von zupachtenden Betrieben mit unterschiedlichen Hektarsätzen weiterhin nicht sichergestellt.

³ Wie Tabelle 2 zeigt, lassen sich vergleichbare Wirkungen auch bei teilpauschalierten Betrieben nachweisen.

Tabelle 4. Auswirkungen der Pachtzinsschranke auf den Grenzdeckungsbeitrag bei Zupachtung.^a

Werte in €/ha	Bis 2010		Ab 2011	
	2.000	1.000	2.000	1.000
Hektarsatz des Pächters	2.000	1.000	2.000	1.000
Leistung abzgl. var. Kosten	900	900	900	900
Pachtzahlung	-500	-500	-500	-500
GrenzDB vor Est. (1)	400	400	400	400
Steuerliche Gewinnermittlung durch Vollpauschalierung:				
Hektarsatz des Pächters	2.000	1.000	2.000	1.000
Steuerlicher Gewinnsatz	39%	39%	39%	39%
Grundbetrag	780	390	780	390
Pachtzahlung je ha	-500	-500	-500	-500
davon abzugsfähig	-500	-500	-500	-250
davon nicht abzugsfähig	0	0	0	-250
Steuerlicher Grenzgewinn	280	-110 ^b	280	140
Grenzsteuersatz	43 %	43 %	43 %	43 %
Grenzeinkommensteuer (2)	-120	47 ^c	-120	-60
GrenzDB nach Est. (1)-(2)	280	447	280	340

^a Im Beispiel wird davon ausgegangen, dass die Zupachtung zu keiner Erhöhung der Sozialversicherungsbeiträge führt, da die Höchstbeitragsgrundlage bereits vor der Zupachtung erreicht ist. Andernfalls könnten sich weitere Unterschiede im GrenzDB ergeben.

^b Bei der Pauschalierung darf insgesamt kein steuerlicher Verlust entstehen. Ein Grenzverlust ist daher nur möglich, wenn im Betrieb insgesamt ein Gewinn erzielt wird.

^c Steuerersparnis durch den steuerlichen Grenzverlust bei Zupachtung.

DISKUSSION

Mit der neu eingeführten Pachtzinsschranke können durch unterschiedliche Hektarsätze bewirkte Verzerrungen bei Zupachtungen nur begrenzt verhindert werden. Aus steuersystematischer Sicht ist zu bemängeln, dass bestehende Schwächen der Pauschalierung durch neuerliche Schwächen in Form der Pachtzinsschranke „repariert“ werden sollen.

Ein Grund für die dargestellte Problematik liegt in der Bewertung von zugepachteten Flächen mit dem Hektarsatz des Pächters, der zu Bewertungsfehlern führen kann, weil der Hektarsatz des Pächters nicht der Bonität der Pachtflächen entsprechen muss. Gleichermaßen wäre aber auch eine Bewertung mit dem Hektarsatz des Verpächters nicht immer richtig, weil auch die Bonität der konkret verpachteten Fläche nicht immer dem an der Gesamtfläche des Verpächters orientierten Hektarsatz entspricht.

Darüber hinaus bestehen aufgrund der Entkopplung der abzugsfähigen Pachtzinsen von den tatsächlich bezahlten Pachtzinsen auch verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf die Pachtzinsschranke. Eine Rechtfertigung der Pachtzinsschranke könnte allenfalls darin bestehen, hohe Pachtpreise zu „dämpfen“ (Jilch, 2011), um aktive Betriebe zu fördern. Allerdings ist zweifelhaft, ob das Steuerrecht den richtigen Platz dafür bietet.

LITERATUR

Jilch, M. (2011). Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte. 4. Aufl. Wien: AV. In Druck.

Jilch, M. und Kaluza, P. (2011). Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2011 bis 2015. *SWK Steuer- und Wirtschaftskartei* 85(3): S71-S75.

Schneeberger, W. und Peyerl, H. (Hrsg.) (2011). Betriebswirtschaftslehre für Agrarökonomien. Wien: Facultas. In Druck.