

# Wirkungen der steuerlichen Pachtzinsschranke auf den Grenzpachtpreis

Impact of the rental barrier on the marginal rental price for land

Hermann PEYERL

## Zusammenfassung

Die meisten landwirtschaftlichen Betriebe Österreichs nehmen eine steuerliche Gewinnpauschalierung 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 Flächenzupachtung aufgrund des Strukturwandels weiter an Bedeutung gewinnt. Der Beitrag zeigt, dass die Pachtzinsschranke un gerechtfertigte Steuervorteile von Betrieben mit niedrigen Einheitswert-Hektarsätzen verringern kann. Dadurch kann die Pachtzinsschranke auch zu einer Verringerung des Grenzpachtpreises führen.

**Schlagnvorte:** Grenzdeckungsbeitrag, Pacht, Pauschalierung

## Summary

Most Austrian farms are subject to a system of flat rate ascertainment of taxable income. With the flat rate scheme introduced in 2011, a regulation was inserted that allows a deduction of lease payments only up to 25% of the standardized earnings value of the leased land. The regulation is of practical relevance, as the lease of land is gaining importance due to the structural changes in the agricultural sector. The paper shows that the rental barrier lessens unjustified tax savings of farms with low standardized earnings value-rates per ha. It also leads to a reduction of the marginal rental price.

**Keywords:** flat rate taxation, lease of land, marginal gross margin

## 1. System der steuerlichen Pauschalierung

Ein Großteil der landwirtschaftlichen Betriebe Österreichs nimmt eine steuerliche Gewinnpauschalierung in Anspruch. Dabei ist zwischen Voll- und Teilpauschalierung zu unterscheiden. Die Vollpauschalierung steht landwirtschaftlichen Betrieben mit einem Einheitswert<sup>1</sup> von bis zu € 100.000,- offen. Dabei wird der steuerliche Gewinn auf Grundlage eines Durchschnittssatzes in Höhe von 39% des Einheitswertes berechnet. Betriebe mit einem Einheitswert von mehr als € 100.000,- bis € 150.000,- können nur eine Teilpauschalierung in Anspruch nehmen, bei der von den Betriebseinnahmen 70% pauschal als Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden (JILCH und KALUZA, 2011; URBAN, 2011).<sup>2</sup> Sowohl bei der Voll- als auch bei der Teilpauschalierung können Ausgedingelasten, Sozialversicherungsbeiträge, bezahlte Schuldzinsen und bezahlte Pachtzinse entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen abgezogen werden (JILCH, 2007, 331ff).

Zupachtungen führen zu einer Erhöhung des Einheitswertes beim Pächter (KRIMBACHER, 2010, 295f). Dadurch trägt die mit der Zupachtung verbundene Betriebsvergrößerung – steuersystematisch richtig – zum früheren Erreichen der Teilpauschalierungs- bzw. Buchführungsgrenze bei. Während der hinzukommende Einheitswertanteil bei der Vollpauschalierung unmittelbar in Höhe von 39 % in den Gewinn eingeht, hängt der Einfluss der Zupachtung auf den steuerlichen Gewinn bei der Teilpauschalierung von den aus der Pachtfläche erzielten Einnahmen ab.

Die Bewertung der Pachtflächen erfolgt aus Vereinfachungsgründen mit dem steuerlichen Wertansatz (Hektarsatz), der beim Pächter maßgebend ist. Eine genaue Feststellung der Verhältnisse beim Verpächter kann so unterbleiben. Dadurch konnten sich jedoch Steuervorteile ergeben, wie im Folgenden gezeigt werden soll.

---

<sup>1</sup> Der Einheitswert ist ein standardisierter Ertragswert, der die natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen widerspiegeln soll (BMLFUW, 2010, 296). Er wird jedem landwirtschaftlichen Betrieb von der Finanzverwaltung zugewiesen.

<sup>2</sup> Eine Buchführungspflicht besteht für Betriebe mit einem Einheitswert von mehr als € 150.000,- oder einem Umsatz von mehr als € 400.000,-. Ein freiwilliger Verzicht auf die Pauschalierung ist gem. § 1 Abs. 1 der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung 2011 (LufPauschVO), ein freiwilliger Wechsel von der Voll- zur Teilpauschalierung gem. § 2 Abs. 3 LufPauschVO möglich.

## 2. Abzugsfähigkeit von bezahlten Pachtzinsen

Auch bei einer pauschalen Gewinnermittlung waren tatsächlich bezahlte Pachtzinsen bisher in voller Höhe steuerlich abzugsfähig. Das konnte für zupachtende Betriebe bisher zu einem Steuervorteil führen, wenn sich durch einen hohen Pachtpreis in Verbindung mit den pauschalen Gewinnsätzen ein steuerlicher Grenzverlust ergeben hat (Tabellen 1 und 2). Bei der Vollpauschalierung war der Eintritt dieser Situation vom Verhältnis des Hektarsatzes des Pächters zur Höhe des vereinbarten Pachtess abhängig. Bei der Teilpauschalierung war das Verhältnis der Betriebseinnahmen aus der Pachtfläche zur Höhe des bezahlten Pachtess ausschlaggebend.

In den Fällen, in denen sich durch die Zupachtung ein Grenzverlust ergeben hat, führte die Zupachtung trotz eines steigenden kalkulatorischen Betriebsergebnisses zu einer Verringerung des steuerlichen Gesamteinkommens. Voraussetzung dafür war, dass der Betrieb insgesamt positive steuerliche Einkünfte erzielt hat, da bei einer pauschalen Gewinnermittlung nach § 13 Abs. 2 LuFPauschVO insgesamt kein Verlust entstehen darf. Steuervorteile dürften daher vor allem größere Betriebe lukriert haben. Die Höhe der Steuerersparnis war vom jeweils anzuwendenden Grenzsteuersatz abhängig.

Tab. 1: Möglichkeit eines steuerlichen Grenzverlustes bei Betriebsvergrößerung durch Zupachtung und Vollpauschalierung

Hektarsatz des Pächters in €	1.000
Festgelegter Gewinnsatz vom Einheitswert	39%
Grundbetrag in €/ha	390
Tatsächlich abzugsfähige Pachtzahlung in €/ha	-500
<b>Steuerlicher Grenzverlust bei Zupachtung in €/ha</b>	<b>-110</b>

Quelle: Eigene Berechnungen

Tab. 2: Möglichkeit eines steuerlichen Grenzverlustes bei Betriebsvergrößerung durch Zupachtung und Teilpauschalierung

Tatsächliche Einnahmen aus der Pachtfläche in €/ha	1.400
Festgelegter Gewinnsatz von den Einnahmen	30%
Zwischensumme in €/ha	420
Tatsächlich abzugsfähige Pachtzahlung in €/ha	-500
<b>Steuerlicher Grenzverlust bei Zupachtung in €/ha</b>	<b>-80</b>

Quelle: Eigene Berechnungen

Um einen möglichen Steuervorteil bei Zupachtung künftig hintanzuhalten, wurde in § 13 Abs. 2 LuFPauschVO 2011 eine Regelung eingeführt, die ab 2011 vorsieht, dass bezahlte Pachtzinse nur mehr bis zu einer Höhe von 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes abgezogen werden dürfen. Durch diese Pachtzinsschranke können Betriebe, die hohe Pachtpreise bezahlen bzw. niedrige Hektarsätze aufweisen, ihre bezahlten Pachte nicht mehr zur Gänze steuerlich geltend machen (Tabelle 3).

Tab. 3: Funktionsweise 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 in €/ha	500	250
<b>Nicht abzugsfähige Pachtzahlung in €/ha</b>	<b>0</b>	<b>250</b>

Quelle: Eigene Berechnungen

Abbildung 1 zeigt die Wirkung der Pachtzinsschranke am Beispiel der Zupachtung von 1 ha Pachtfläche. Der Pachtzins wird dabei von 0,- bis € 500,- variiert. Bei einem angenommenen steuerlichen Hektarsatz von € 1.000,- ergibt sich bei einem Pachtzins von mehr als € 250,- eine steuerlich nichtabzugsfähige Pachtzahlung.

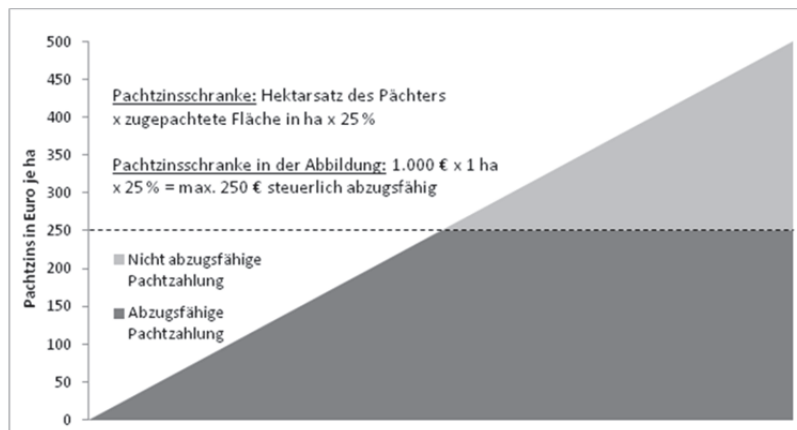


Abb. 1: Wirkung der Pachtzinsschranke bei 1 ha Pachtfläche und € 1.000,- Hektarsatz in Abhängigkeit von der Höhe des Pachtzinses

Quelle: Eigene Darstellung

### 3. Wirkungen der Pachtzinsschranke auf den Grenzpachtpreis

Das wesentliche betriebswirtschaftliche Ziel einer Flächenzupachtung besteht in der Regel in einer Erhöhung des erwirtschafteten Einkommens. Dieses Ziel wird grundsätzlich durch eine Maximierung des Gesamtdeckungsbeitrages erreicht. Die Flächenzupachtung wird solange ausgedehnt, bis der Grenzdeckungsbeitrag gleich Null ist. Der Grenzdeckungsbeitrag entspricht nach Berücksichtigung einer allfälligen Zunahme der fixen Kosten und der zusätzlich eingesetzten Familienarbeitszeit zugleich dem Grenzpachtpreis, der dem Verpächter maximal bezahlt werden kann (SCHNEEBERGER und PEYERL, 2011, 313). Nur wenn sich – etwa bei Zupachtungen in größerem Umfang – das gesamte Produktionsprogramm des Betriebes infolge der Zupachtung ändert, muss zu deren wirtschaftlicher Beurteilung die Veränderung des betrieblichen Gesamtdeckungsbeitrages betrachtet werden.

Im Folgenden wird nur der Einfluss der Pauschalbesteuerung auf den Grenzdeckungsbeitrag untersucht. Andere Einflussfaktoren, wie die mit dem Einheitswert degressiv steigenden Sozialversicherungsbeiträge einerseits und mit zunehmender Betriebsgröße wirksam werdende Kostendegressionseffekte andererseits, werden nicht betrachtet.

Wenn sich das Produktionsprogramm durch die Zupachtung nicht ändert und die Fixkosten konstant bleiben, gilt folgender Zusammenhang, auf dessen Grundlage Zupachtungen ökonomisch beurteilt werden können:

$$DB_P^{VP} = L_P - VK_P - P_Z - SV_P - (EW_P \cdot 0,39 - P_A - SV_P) \cdot S$$

$$DB_P^{TP} = L_P - VK_P - P_Z - SV_P - (E_P \cdot 0,3 - P_A - SV_P) \cdot S$$

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

$P_A$  ..... Steuerlich abzugsfähige Pachtzahlung  
 $EW_p$  ..... Einheitswerterhöhung durch Zupachtung  
           = Hektarsatz des Pächters · zupachtete Fläche  
 $SV_p$  ..... Sozialversicherungsbeitrag durch Zupachtung  
 $S$  ..... Grenzsteuersatz

In Tabelle 4 wird die steuerliche Wirkung der Pachtzinsschranke am Beispiel zweier vollpauschalierter Betriebe<sup>3</sup> mit unterschiedlichen Hektarsätzen veranschaulicht. Als wesentliche Prämisse wird angenommen, dass sich beide Betriebe in einer steuerlichen Gewinnsituation befinden, da sich andernfalls keine steuerlichen Wirkungen durch die Zupachtung ergeben würden.

Tab. 4: Auswirkungen der Pachtzinsschranke auf den Grenzdeckungsbeitrag bei Zupachtung

Werte in €/ha	Bis 2010		Ab 2011	
Hektarsatz des Pächters	2.000	1.000	2.000	1.000
Leistung abzüglich variable Kosten	900	900	900	900
Pachtzahlung	-500	-500	-500	-500
<b>Grenzdeckungsbeitrag vor Einkommensteuer (1)</b>	<b>400</b>	<b>400</b>	<b>400</b>	<b>400</b>
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
<b>davon nicht abzugsfähig</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-250</b>
Steuerlicher Grenzgewinn	280	-110	280	140
Grenzsteuersatz	43 %	43 %	43 %	43 %
Grenzeinkommensteuer (2)	-120	47	-120	-60
<b>Grenzdeckungsbeitrag nach Einkommenst. (1)-(2)</b>	<b>280</b>	<b>447</b>	<b>280</b>	<b>340</b>
<b>Anmerkung:</b> Wenn die Höchstbeitragsgrundlage noch nicht erreicht ist, verringert sich der Grenzdeckungsbeitrag auch um die zusätzlich zu entrichtenden Sozialversicherungsbeiträge. Da die Beitragshöhe einerseits degressiv zunimmt und die Beiträge andererseits steuerlich abzugsfähig sind, ergeben sich zusätzliche Auswirkungen auf den Grenzdeckungsbeitrag nach Einkommensteuer, die hier aber aus Vereinfachungsgründen außer Acht bleiben.				

Quelle: Eigene Berechnungen

<sup>3</sup> Wie Tabelle 2 zeigt, lassen sich vergleichbare Wirkungen auch bei teilpauschalieren Betrieben nachweisen.

In Tabelle 4 resultiert sowohl nach der alten Regelung bis 2010 als auch nach der neuen Regelung ab 2011 ein Grenzdeckungsbeitrag vor Einkommensteuer von € 400,-. Nach Einkommensteuer war die Zupachtung im Betrieb mit dem niedrigeren Hektarsatz bis 2010 aber vorteilhafter, weil durch die Abzugsfähigkeit des Pachtzinses ein steuerlicher Grenzverlust zu einer Steuerersparnis geführt hat. Eine Wettbewerbsverzerrung zwischen zupachtenden Betrieben mit unterschiedlichen Hektarsätzen war möglich. Durch die Einführung der Pachtzinsschranke wird diese Verzerrung ab 2011 verringert. Der Grenzpachtzins 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 immer sichergestellt. Das ist auf die Bewertung der Pachtfläche mit dem Hektarsatz des Pächters zurückzuführen.

#### **4. Schlussfolgerungen**

Wenn land- und forstwirtschaftliche Betriebe Flächen zupachten, dann werden diese aus Vereinfachungsgründen mit dem steuerlichen Hektarsatz des Pächters bewertet. Dadurch können sich jedoch Bewertungsunschärfen ergeben, weil der Hektarsatz des Pächters nicht zwingend der Bonität der Pachtflächen entsprechen muss. Auf der anderen Seite 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 entsprechen muss. Theoretisch richtig wäre die Bewertung jeder Fläche mit einem eigens festgestellten Hektarsatz. Dies wäre aber mit dem in der Verwaltungsvereinfachung liegenden Ziel der Pauschalierung nur schwer vereinbar.

Aus der Bewertung von zugepachteten Flächen mit dem Hektarsatz des Pächters konnten sich für Betriebe mit niedrigen Hektarsätzen bisher Steuervorteile ergeben, wenn die Zupachtung zu einem steuerlichen Grenzverlust geführt hat, durch den die insgesamt positiven Einkünfte geschmälert wurden. Diese Steuervorteile werden durch die neu eingeführte Pachtzinsschranke bis zu einem gewissen Grad verhindert. Eine vollständige steuerliche Gleichstellung von zupachtenden Betrieben mit unterschiedlichen Hektarsätzen ist aber weiterhin nicht

sichergestellt. Aus steuersystematischer Sicht ist zu bemängeln, dass bestehende Schwächen der Pauschalierung durch neuerliche Schwächen in Form der Pachtzinsschranke „repariert“ werden sollen.

Die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von tatsächlich bezahlten Pachtzinsen stößt insbesondere bei der Teilpauschalierung auch auf verfassungsrechtliche Bedenken. Gerade wenn die Gewinnermittlung nicht auf Grundlage des Einheitswertes, sondern auf Basis der tatsächlichen Betriebseinnahmen erfolgt, ist es gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen, warum der Abzug nachgewiesener Pachtzahlungen, deren Höhe je nach Betrieb sehr unterschiedlich sein kann, versagt wird. Ein Argument für die 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

- BMLFUW (Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft) (2010): Grüner Bericht 2010. Bericht über die Situation der österreichischen Land- und Forstwirtschaft. Wien.
- JILCH, M. (2007): Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte. 3. Aufl. Wien: NWV Neuer Wissenschaftlicher Verlag.
- JILCH, M. (2011): Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte. 4. Aufl. Wien: NWV Neuer Wissenschaftlicher Verlag.
- JILCH, M. und KALUZA, P. (2011): Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2011 bis 2015. SWK – Steuer- und Wirtschaftskartei, 85, 3, 71-75.
- KRIMBACHER, J. (2010). Pauschalierung. In: TRAUNER, A. und WAKOUNIG, M. (Hrsg.): Handbuch der Land- und Forstwirtschaft. Wien: Linde, 284-344.
- SCHNEEBERGER, W. und PEYERL, H. (Hrsg.) (2011): Betriebswirtschaftslehre für Agrarökonomen. Wien: Facultas Universitätsverlag.
- URBAN, C. (2011): Die neue land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung 2011. FJ – Finanzjournal 51, 4, 142-143.

### Anschrift des Verfassers

*Ass.Prof. DDr. Hermann Peyerl, LL.M.  
Department für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften  
Universität für Bodenkultur Wien  
Feistmantelstraße 4, 1180 Wien, Österreich  
Tel.: +43 1 47654 3552  
eMail: hermann.peyerl@boku.ac.at*