

Ryta Dziemianowicz, Renata Budlewska

Uniwersytet w Białymstoku

## SZACOWANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA W PODATKU OD DOCHODÓW OSOBISTYCH JAKO FORMA WSPARCIA ROLNICTWA – PRZYKŁAD NIEMIEC<sup>1</sup>

*ESTIMATING THE TAX BASE FOR PERSONAL INCOME TAX AS A FORM  
OF AID IN AGRICULTURE SECTOR – AN EXAMPLE OF GERMANY*

**Słowa kluczowe: opodatkowanie rolnictwa, podatek dochodowy, szacowanie podstawy opodatkowania, preferencje podatkowe**

*Key words: taxation of agriculture, income tax, estimating of tax base, tax expenditures*

**Abstrakt.** Celem badań była ocena wybranych preferencji podatkowych skierowanych do rolników, zawartych w konstrukcji niemieckiego podatku od dochodów osobistych. Jest to niewątpliwie jeden z interesujących przykładów rolniczych *tax expenditures* funkcjonujących w krajach członkowskich Unii Europejskiej. Opracowanie stanowi próbę odpowiedzi na pytanie, czy zastosowana w niemieckiej ustawie o podatku od dochodów osobistych metoda szacowania dochodów z produkcji rolnej wpływa na obniżenie obciążeń fiskalnych właścicieli gospodarstw rolnych oraz jakie są tego konsekwencje dla rolnictwa. Przeprowadzone badania potwierdziły, że wprowadzenie instrumentu zgodnie z założonymi celami przyczyniło się do uproszczenia obowiązków ewidencyjnych rolników. Jednocześnie, ze względu na znaczne obniżenie obciążeń fiskalnych, spowodowało m.in. zahamowanie przemian struktury obszarowej gospodarstw rolnych w Niemczech.

### Wstęp

Obciążenia fiskalne dochodów z produkcji rolnej w większości krajów Unii Europejskiej (UE) są znacznie niższe niż w pozostałych działach gospodarki. Jedną z przyczyn tego stanu jest zastosowanie w konstrukcji podatku od dochodów osobistych specjalnych rozwiązań, które z założenia realizują dwa podstawowe cele:

- przez niższe opodatkowanie, możliwe przy zastosowaniu np. obniżonej podstawy opodatkowania obliczonej w oparciu o dochód szacunkowy, niższych stawek, ulg i zwolnień – wspierają finansowo gospodarstwa rolne,
- przez system specjalnych ulg, stanowią ekonomiczną motywację zachęcającą rolników do podejmowania określonych działań, zgodnych z głównymi celami polityki rolnej (np. podjęcia decyzji o nowej inwestycji, o przekazaniu gospodarstwa następcy itp.).

W wyniku takich działań, rolnictwo jako tzw. sektor wrażliwy otrzymuje dodatkowe wsparcie (przez system podatkowy, tzw. *tax expenditures*<sup>2</sup>), które oficjalnie nie ma charakteru limitowanej pomocy publicznej, nie podlega ścisłej kontroli oraz nie jest ujmowane w żadnej unijnej statystyce dotyczącej dofinansowania tego sektora. Skala i zakres stosowania preferencji podatkowych w poszczególnych jurysdykcjach są zróżnicowane i zależą od realizowanej przez dany kraj polityki, zarówno fiskalnej, jak i rolnej. Ich ocena niestety nie jest ani prosta, ani jednoznaczna. Korzystne, z punktu widzenia rolnika, rozwiązania nie zawsze bowiem pozytywnie wpływają na rozwój tego sektora. Mogą demotywować właścicieli gospodarstw rolnych do rozwoju produkcji, powiększenia obszaru gospodarstwa, nowych

<sup>1</sup> Badania zostały sfinansowane ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2011/01/B/HS4/02878.

<sup>2</sup> Pojęcie *tax expenditures* odnosi się do specjalnych konstrukcji podatkowych, których celem jest zmniejszenie finalnego obciążenia podatkowego. Konstrukcje takie, jak ulgi, zwolnienia podatkowe i obniżenie podstawy opodatkowania są skierowane tylko do wybranych podatników lub typów działalności. Przez zastosowanie preferencyjnych konstrukcji państwo realizuje wybrane cele polityki społeczno-gospodarczej, w tym m.in. polityki rolnej.

inwestycji itp. Dotyczy to zwłaszcza rozwiązań zaliczanych do pierwszej z wyżej wymienionych kategorii i zależy przede wszystkim od szczegółowej konstrukcji zastosowanych *tax expenditures*.

Celem badań była ocena wybranych preferencji podatkowych skierowanych do rolników, zawartych w konstrukcji niemieckiego podatku od dochodów osobistych. W Niemczech wsparcie rolników przez system podatkowych stosuje się od 1955 r. Jest to niewątpliwie jeden z interesujących przykładów rolniczych *tax expenditures* funkcjonujących w krajach członkowskich UE. Podjęto się próby odpowiedzi na pytanie, czy zastosowana w niemieckiej ustawie o podatku od dochodów osobistych metoda szacowania dochodów z produkcji rolnej wpływa na obniżenie obciążeń fiskalnych właścicieli gospodarstw rolnych oraz jakie są tego konsekwencje dla rolnictwa.

### **Material i metodyka badań**

Autorzy dokonali oceny jednej z preferencji, tj. szacowania dochodu na podstawie jednostkowych stawek średnich, ze względu na powszechność wykorzystania tego instrumentu. Rolnicy niemieccy korzystają ponadto z wielu innych preferencji, np. odliczenia straty i z ulgi prorodzinnej, jednakże wskazane rozwiązania są adresowane do wszystkich podatników podatku od dochodów osobistych, niezależnie od kategorii uzyskanego dochodu, a zatem ich ocena nie odzwierciedla korzyści osiągniętych wyłącznie przez rolników. Badania przeprowadzono na podstawie analizy aktualnie obowiązujących przepisów podatku od dochodów osobistych [*Einkommensteuergesetz in der...* 2009] oraz raportów rządowych i statystyk publicznych poświęconych sektorowi rolnictwa w Niemczech.

### **Dochód jako podstawa opodatkowania w rolnictwie**

W sensie ekonomicznym, źródłem podatków rolniczych może być zarówno dochód fundowany (kapitałowy), jak i dochód wynikający z zaangażowania rolnika i jego rodziny (opłata pracy). Dochody rolników w dużej mierze zależą od warunków produkcji, na które dany wytwórca nie ma wpływu. Grunty charakteryzujące się lepszą jakością, korzystnie położone, sprzyjają zazwyczaj osiągnięciu lepszych wyników ekonomicznych. W części jednak dochody z produkcji rolnej są jednocześnie rezultatem pracy rolnika. Oznacza to, że renta może być źródłem części obciążeń fiskalnych rolnictwa, przede wszystkim w podatku majątkowym, zaś dochód rolniczy – w podatku dochodowym.

W krajach członkowskich UE dominuje model opodatkowania rolnictwa oparty o podatek dochodowy. W większości analizowanych jurysdykcji dochód z produkcji rolnej podlega opodatkowaniu na takich samych zasadach, jak w przypadku innych sektorów. Jednak szczegółowe rozwiązania ustawodawcze różnicują poszczególne systemy. Dotyczy to przede wszystkim norm ustalania podstawy opodatkowania, której wysokość w sposób istotny może wpływać na obciążenia podatkowe gospodarstw rolnych. Przykładowo, w niektórych krajach dochód z rolnictwa w konstrukcji podatku traktowany jest jako odrębna kategoria, co zazwyczaj umożliwia zastosowanie specjalnych metod jego wyliczenia oraz dopuszczenie do ustalenia podstawy opodatkowania nie tylko na podstawie dochodów faktycznych, ale również szacunkowych. Wybór metody szacowania dochodu może mieć istotny wpływ nie tylko na wysokość obciążeń fiskalnych rolników, ale także na ich decyzje ekonomiczne.

Przyjęcie jako podstawy dochodu szacunkowego oznacza najczęściej opodatkowanie dochodu przeciętnego, bez uwzględnienia faktycznych kosztów jego uzyskania, co może prowadzić do zmniejszenia obciążeń fiskalnych, ale zmniejsza także siłę oddziaływania podatku dochodowego na przemiany strukturalne w rolnictwie. Na ogół przyjęcie norm szacunkowych na poziomie przeciętnym premiuje warunki gospodarowania lepsze niż przyjęte do ustalenia podstawy opodatkowania. Niezaprzeczalnie, w krótkim okresie oszacowanie podstawy opodatkowania może motywować do wzrostu produkcji. Te pozytywne efekty mogą być jednak zniwelowane przez negatywne oddziaływanie na inwestycje, które w tym przypadku nie stanowią kosztu uzyskania przychodu. Preferencje podatkowe mogą wpływać także na wielkość i strukturę gospodarstw rolnych [Harl 1969], zwłaszcza wówczas, gdy możliwość wyboru metody ustalania podstawy opodatkowania (np. na podstawie szacunku) jest przez ustawodawcę limitowana (np. przez określenie dopuszczalnej powierzchni gospodarstwa lub rozmiarów produkcji). Wybór dochodu szacunkowego jako podstawy opodatkowania może więc

hamować przemiany strukturalne w rolnictwie [Dziemianowicz 2009]. Opodatkowanie oparte na dochodzie szacunkowym może też zniechęcać do wykorzystywania na szerszą skalę zapisów księgowych w rolnictwie, które traktowane są wówczas jako zbędna biurokracja.

### **Konstrukcja podatku od dochodów osobistych oraz metody szacowania dochodu z produkcji rolnej w Niemczech**

System opodatkowania rolnictwa w Niemczech pozwala na osiągnięcie specjalnych korzyści w stosunku do pozostałych działalności. Niemiecka ustawa o podatku od dochodów osobistych wymienia siedem kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu, w jednej z nich kwalifikowane są dochody z rolnictwa i leśnictwa. W ramach dochodów z rolnictwa opodatkowaniu podlegają również dochody ze sprzedaży całości lub części majątku gospodarstwa rolnego oraz dopłaty bezpośrednie. Rok podatkowy dla dochodów z rolnictwa trwa od 1 lipca do 30 czerwca roku następnego, dochody osiągnięte w danym roku podatkowym są proporcjonalnie rozliczane w roku kalendarzowym.

W podatku zastosowano skalę progresywną. W 2013 r. stawki na poziomie federalnym, w zależności od wysokości dochodu, kształtowały się w przedziale pomiędzy 14 a 45%. Nie wszystkie dochody uzyskiwane przez podatników podlegają opodatkowaniu. W zależności od kategorii podatnika, w 2013 r. z podatku od dochodów osobistych zwolniony był dochód w wysokości do 8130 euro (uzyskiwany przez osobę samotną) lub do 16 260 euro (uzyskiwany przez małżeństwo rozliczające się razem).

W konstrukcji podatku dochodowego płaconego przez właścicieli niemieckich gospodarstw rolnych zastosowano wiele korzystnych dla nich rozwiązań, związanych przede wszystkim z zasadami ustalania podstawy obliczenia podatku. Rolniczy dochód w Niemczech może być obliczony przy zastosowaniu czterech metod [Dziemianowicz 2007]:

- 1) na podstawie ksiąg rachunkowych – opodatkowaniu podlegają dochody faktyczne;
- 2) na podstawie liczby inwentarza (tzw. uproszczona księgowość, zestawienie przychodów i kosztów na podstawie dokumentów księgowych, bez obowiązku sporządzania bilansu);
- 3) na podstawie metody ryczałtowej – dochód netto z jednego hektara ustalany jest na podstawie wartości ekonomicznej ziemi – tzw. średnich stawek jednostkowych, zróżnicowanych w zależności od jakości ziemi, rodzaju produkcji rolnej;
- 4) na podstawie wyceny dochodu, dokonanej przez administrację skarbową.

Dochód rzeczywisty, obliczony na podstawie ksiąg rachunkowych, ustalają gospodarstwa prowadzące zapisy księgowe. W 2013 r. są to rolnicy, którzy [*Abgabenordnung in der...* 2002, § 141]:

- osiągnęli obroty powyżej 500 000 euro lub
- osiągnęli dochód wyższy niż 50 000 euro lub
- których wartość ekonomiczna ziemi, wyliczona na podstawie tzw. ustawowej wyceny [*Beurteilungsgesetz in der...* 1991] jest wyższa niż 25 000 euro.

Liczba gospodarstw rolnych, prowadzących księgowość systematycznie rośnie. W 2010 r. ok. 35% niemieckich rolników było zobowiązanych do prowadzenia pełnej rachunkowości, dodatkowo 15% z nich prowadziło księgowość uproszczoną. Nadal jednak wielu rolników korzysta z możliwości oszacowania dochodów, bez konieczności prowadzenia szczegółowych zapisów księgowych.

### **Oszacowanie dochodów na podstawie §13a niemieckiej ustawy o podatku dochodowym jako jedna z form rolniczych *tax expenditures***

Ustawa o podatku od dochodów osobistych [*Einkommensteuergesetz in der...* 2009] w Niemczech określa ogólne zasady opodatkowania przychodów uzyskanych z różnych źródeł, w tym także przychodów osiąganych przez podmioty prowadzące działalność rolniczą oraz działalność w zakresie leśnictwa. Dodatkowo w §13a powyższej ustawy zostały sformułowane specjalne zasady, zarezerwowane wyłącznie dla działalności rolniczej i leśnej, które odzwierciedlają preferencyjne traktowanie tych aktywności przez państwo niemieckie<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Wsparcie przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie rolnictwa oraz leśnictwa jest głównym celem polityki państwa na gruncie regulacji zawartych w *Landwirtschaftsgesetz* (tj. ustawy o działalności rolniczej) z 1955 r.

Preferencyjne uregulowania zawarte w §13a odnoszą się do sposobu ustalania dochodu. W przeciwieństwie do zasad ogólnych skierowanych do wszystkich przedsiębiorstw, które dochody ustalają na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, rolnicy mogą ustalać dochód w sposób uproszczony, stosując tzw. średnie stawki jednostkowe. Wysokość zryczałtowanych stawek średnich jest zróżnicowana i zależy przede wszystkim od:

- przedmiotu wykonywanej działalności,
- miejsca prowadzonej działalności,
- powierzchni gospodarstwa, wyrażonego w hektarach przeliczeniowych.

Zgodnie z ustawą [*Einkommensteuergesetz in der...* 2009] nie wszyscy rolnicy mogą korzystać z możliwości ustalania dochodu w sposób uproszczony. Metoda ta jest zarezerwowana wyłącznie dla właścicieli gospodarstw rolnych, którzy:

- nie są zobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- samodzielnie uprawiają obszar nie większy niż 20 ha,
- posiadają nie więcej niż 50 jednostek inwentarzu żywego.

Tabela 1. Wysokość dochodu wg stawek średnich w podstawowych działach produkcji rolnej i leśnej w Niemczech

Table 1. Average rates of income in the basic sectors of agriculture and forestry in Germany

Hektar przeliczeniowy/Value of hectare	Dochód wg stawek średnich [euro]/Value of income by average rates [EUR]
Do wartości 300 DM na 1 ha/ 1 ha to the value of 300 DM	205
Od wartości 300 do 500/ 1 ha to the value of 300-500 DM	307
Od wartości 500 do 1000/ 1 ha to the value of 500-1000 DM	358
Od wartości 1000 do 1500/ 1 ha to the value of 1000-1500 DM	410
Od wartości 1500 do 2000/ 1 ha to the value of 1500-2000 DM	461
Powyżej wartości 2000/ 1 ha to the value over 2000 DM	512

Źródło/Source: [*Einkommensteuergesetz in der...* 2009]

rolnej, takich jak: uprawa owoców i warzyw lub chmielu i winorośli, różnice pomiędzy dochodem rzeczywistym i zryczałtowanym ustalonym za pomocą stawek średnich, są znaczne i wahają się od 10 do 35-krotności dochodu zryczałtowanego (tab. 2). Niższa podstawa opodatkowania oznacza w konsekwencji niższe obciążenia podatkowe. Rolnicy zauważają korzyści wynikające z zastosowania tej specjalnej metody ustalania dochodu do opodatkowania, co znajduje odzwierciedlenie w liczbie podatników korzystających z tej preferencji (tab. 3). W 2010 r. prawie jedna czwarta, tj. 138 tysięcy podmiotów prowadzących działalność rolniczą i leśną w Niemczech skorzystało z preferencyjnego sposobu ustalania wysokości dochodu. Zdecydowanie więcej beneficjentów tego instrumentu prowadzi działalność w starych landach. W nowych landach, m.in. w Saksonii i Brandenburgii, według stawek średnich dochód ustąpiło ok. 7,4% podatników, tj. około 2 tys. podmiotów (tab. 3).

Wykaz wartości stawek średnich dla działalności podstawowej został określony w ust. 4 §13a, zaś w przypadku działów specjalnych – odpowiednio w załączniku 14 do ustawy o wycenie z 1955 r. [*Bewertungsgesetz in der...* 1991]. Obowiązkiem rolnika korzystającego z tej preferencji jest obliczenie wysokości dochodu podlegającego opodatkowaniu, poprzez zastosowanie iloczynu liczby hektarów przeliczeniowych oraz odpowiedniej stawki średniej (ustalonej na podstawie wyceny 1 ha w 1955 r.), stanowiącej sumę stawki podstawowej (tab. 1) i stawki właściwej dla działów specjalnych (tzw. dopłaty do stawki podstawowej).

Na podstawie analizy statystyk przygotowywanych zarówno przez instytucje publiczne na szczeblu federalnym, jak i związkowym, można stwierdzić, że wysokość dochodu ustalonego na podstawie stawek średnich jest znacznie niższa niż dochodu rzeczywistego obliczonego na podstawie zapisów zawartych w tradycyjnych księgach rachunkowych. Natomiast w przypadku działów specjalnych produkcji

Tabela 2. Porównanie wysokości dochodu ustalonej wg stawek średnich oraz na podstawie ksiąg rachunkowych w wybranych działach specjalnych produkcji rolnej w Niemczech w 2010 r.

Table 2. Comparison of the income in the selected special sectors of agriculture determined by the average rates, and on the basis of the accounts in 2010

Przedmiot działalności/ <i>Agricultural production</i>	Dochód na podstawie ksiąg rachunkowych [euro]/ <i>Value of income fixed on the base of accounts [EUR]</i>	Dopłata do dochodu wg stawek średnich w działach specjalnych produkcji rolnej i leśnej [euro]/ <i>Additional average rates of income for special sectors of agriculture [EUR]</i>
Uprawa chmielu/ <i>Hops</i>	5 398	512
Uprawa winorośli/ <i>Viticulture</i>	5 874	512
Ogrodnictwo, w tym/ <i>Gardening, including:</i>		
- uprawa owoców/ <i>cultivation of fruits</i>	17 483	512
- uprawa warzyw/ <i>cultivation of vegetables</i>	8 076	512
- uprawa kwiatów/ <i>floriculture</i>	7 251	512
Uprawy szkółkarskie/ <i>Nurseries</i>	45 699	512

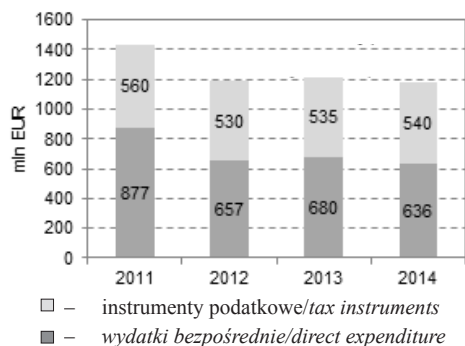
Źródło/Source: [Bericht nach... 2012], [Statistisches Jahrbuch 2010]

Tabela 3. Przedsiębiorstwa rolnicze i leśne ustalające wysokość dochodu według stawek średnich w 2010 r.

Table 3. Agricultural and forestry enterprises fixed income tax base on the basis of average rates in 2010

Land/ <i>States of Germany</i>	Liczba podatników osiągających dochód w rolnictwie i leśnictwie/ <i>Taxpayers earning income in agriculture and forestry</i>	Podatnicy korzystający z preferencji na podstawie paragrafu 13a EStG/ <i>Taxpayers using preference based on 13a article of EStG</i>	
		liczba/ <i>number</i>	%
Szlezwik-Holsztyn/ <i>Schleswig-Holstein</i>	20 702	1 260	6,1
Hamburg/ <i>Hamburg</i>	1 972	16	0,8
Brema/ <i>Bremen</i>	444	38	8,6
Dolna Saksonia/ <i>Lower Saxony</i>	83 792	10 486	12,5
Nadrenia Północna-Westfalia/ <i>North Rhine-Westphalia</i>	82 132	16 288	19,8
Hesja/ <i>Hesse</i>	40 810	12 974	31,8
Nadrenia-Palatynat/ <i>Rhineland-Palatinate</i>	35 759	4 314	12,1
Saara/ <i>Saarland</i>	1 729	249	14,4
Badenia-Wirtembergia/ <i>Baden-Württemberg</i>	93 609	26 918	28,8
Bawaria/ <i>Bavaria</i>	191 305	63 557	33,2
Berlin/ <i>Berlin</i>	881	25	2,8
Razem „stare landy”/ <i>Total for old states</i>	553 126	136 125	24,6
Meklemburgia-Pomorze Przednie/ <i>Mecklenburg-Vorpommern</i>	4 358	150	3,4
Brandenburgia/ <i>Brandenburg</i>	6 022	291	4,8
Turyngia/ <i>Thuringia</i>	3 381	605	17,9
Saksonia-Anhalt/ <i>Saxony-Anhalt</i>	5 952	190	3,2
Saksonia/ <i>Saxony</i>	8 203	843	10,3
Razem „nowe landy”/ <i>Total for new states</i>	27 916	2 079	7,4
Razem/ <i>Total</i>	581 042	138 204	23,8

Źródło/Source: [Bericht nach... 2012]



Rysunek 1. Wsparcie publiczne sektora rolnictwa, żywności i ochrony konsumentów w Niemczech w latach 2011-2014

Figure 1. State aid in an agriculture, food and consumer protection sector in Germany in 2011-2014

Źródło/Source: [Bericht der... 2013]

Należy jednak zastanowić się, czy z punktu widzenia rozwoju rolnictwa były to decyzje korzystne. Okazuje się, że wprowadzenie preferencyjnych rozwiązań do konstrukcji podatku od dochodów osobistych przyczynia się wprawdzie do „ochrony” rolników przed zbyt wysokimi obciążeniami fiskalnymi, ale jednocześnie prowadzi do zahamowania np. przemian strukturalnych gospodarstw rolnych. W Niemczech, w wyniku zastosowania opisanej powyżej preferencji podatkowej, prawie jedna czwarta podmiotów prowadzących działalność rolniczą gospodaruje na relatywnie małym obszarze oraz osiąga dochody nie wyższe niż 50 tys. euro. Średnie stawki dochodu, znacznie niższe niż realne zyski rolników, stanowią więc silną motywację do prowadzenia działalności rolniczej w formie małego gospodarstwa, osiągającego niską rentowność i celowo ograniczającego skalę swojej działalności, wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści z niższych obciążeń podatkowych [Bericht nach 2012].

### Podsumowanie i wnioski

Rolnictwo, jako jeden z najbardziej wrażliwych sektorów w Niemczech, jest beneficjentem wsparcia publicznego realizowanego za pomocą bezpośrednich wydatków publicznych oraz instrumentów podatkowych (tzw. *tax expenditures*), takich jak m.in. szacowanie dochodu na podstawie jednostkowych stawek średnich. W 2010 r. około jedna czwarta podmiotów prowadzących działalność w zakresie rolnictwa i leśnictwa korzystała z tej preferencyjnej metody ustalania podstawy opodatkowania dochodów. W opinii Trybunału Federalnego Niemiec, tak wysoki odsetek rolników stosuje preferencyjną metodę ustalania dochodu do opodatkowania, przede wszystkim ze względu na dążenie do uproszczenia swoich obowiązków ewidencyjnych, co w zasadzie było jednym z głównych celów wprowadzenia tego instrumentu do konstrukcji ustawy. Z uwagi na wrażliwość ekonomiczną tego sektora, jest to oceniane pozytywnie. Uproszczeniu obowiązków ewidencyjnych towarzyszy jednak skomplikowanie sposobu wyznaczania odpowiedniej stawki średniej, które przysparza problemów nie tylko rolnikom, ale i urzędnikom administracji podatkowej. Zwłaszcza, że stawki średnie z 1 ha przeliczeniowego zostały określone na podstawie ekonomicznej wartości ziemi obowiązującej w 1955 r.

Poważne wątpliwości budzi jednak fakt, że niższe obciążenia podatkowe prowadzą równocześnie do zmniejszenia skali i rozmiarów działalności rolniczej w Niemczech. Z punktu widzenia rolników opłacalne jest prowadzenie działalności w rozmiarze nieprzekraczającym limitów i ograniczeń ustanowionych dla podatników ustalających wysokość dochodu według

Powszechność stosowania preferencyjnego szacowania wysokości dochodu przez rolników znajduje odzwierciedlenie w danych ilustrujących zakres publicznego wsparcia sektora rolnego w Niemczech (rys. 1). W latach 2011-2014 instrumenty podatkowe stanowiły średnio ok. 43% pomocy finansowej państwa skierowanej do szeroko rozumianego rolnictwa. W wartościach bezwzględnych było to równoznaczne z obciążeniem budżetu federalnego kwotą kształtującą się w przedziale od 530 mln euro (w 2012 r.) do 560 mln euro (w 2011 r.). Oznacza to, że rząd federalny wprowadzając do konstrukcji podatku od dochodów osobistych preferencyjne rozwiązania, m.in. takie jak szacowanie wysokości dochodu uzyskiwanego przez rolników według jednostkowych stawek średnich, zrezygnował z części dochodów podatkowych, jednocześnie rolnicy dzięki temu mogli znacznie obniżyć swoje obciążenia podatkowe.

stawek średnich, ponieważ prowadzi to do powstania istotnie niższego ciężaru podatkowego. W rezultacie, właściciele gospodarstw rolnych prognozując przyszłe dochody w wysokości, która mogłaby spowodować utratę prawa do zastosowania tej preferencji podatkowej, zazwyczaj rezygnują z wyższej produkcji i nowych inwestycji, a tym samym rezygnują z rozwoju gospodarstwa. Z przeprowadzonych analiz wynika, że główną przyczyną tego zjawiska są zbyt niskie zryczałtowane kwoty dochodu ustalone według stawek średnich, w znacznym stopniu odbiegające od rzeczywistych zysków przedsiębiorstw rolniczych. Jest to szczególnie widoczne w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej, w których renta z prowadzonej działalności jest relatywnie wyższa niż w działalności podstawowej. Stawka średnia dochodu, która ma wyrównać wskazane różnice i wynosi 512 euro, w opinii Trybunału jest zbyt niska w stosunku do rzeczywistych zysków i powinna być jak najszybciej zmieniona [Bericht nach... 2012].

### Literatura

- Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung*, vom 1, Oktober 2002, BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61.  
*Bericht nach §99 der Bundeshaushaltsordnung zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften gemäß §13a des Einkommensteuergesetzes*. 2012: Deutscher Bundestag. Drucksache, 17/8428, 5.
- Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2011 bis 2014*. 2013: Deutscher Bundestag, Drucksache 17/14621, 7.
- Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung*, vom 1, Februar 1991, BGBl. I S. 230.
- Dziemianowicz R.I. 2007: *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- Dziemianowicz R.I. 2009: *Podatek dochodowy w rolnictwie stymulator czy hamulec przemian strukturalnych?* Roczn. Nauk. SERiA, t. XI, z. 2, 55-60.
- Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung*, vom 8, Oktober 2009, BGBl. I S. 3366, 3862.
- Harl N. 1969: *Do Legal Land Tax Rules Favor Large Scale Agricultural Firms*, American Journal of Agricultural Economics, no. 51, 1381-1392.
- Statistisches Jahrbuch 2010 Für die Bundesrepublik Deutschland*. 2010: Statistisches Bundesamt.

### Summary

*The purpose of this paper is to assess the selected tax expenditures in German personal income tax aimed to support farmers. German system of tax preferences is undoubtedly one of the most interesting examples of agricultural tax expenditures in the member states of the European Union. The paper is also an attempt to answer the question, whether method applied to estimate agricultural production income in the German personal income tax, in fact, lowers the tax burden of farms owners and, secondly, what are the consequences of this instrument for agriculture sector? The conducted study confirmed that the introduction of this tax expenditure has resulted in a simplification of the tax accountancy obligations of farmers. However, at the same time due to the reduction of the fiscal burden, there is significant inhibition of transformation of the area structure of farms in Germany.*

Adres do korespondencji  
dr hab. Ryta Dziemianowicz, prof. UwB, mgr Renata Budlewska  
Uniwersytet w Białymstoku  
Wydział Ekonomii i Zarządzania  
ul. Warszawska 63, 15-062 Białystok  
tel. (85) 745 77 02  
e-mail: r.dziemianowicz@uwb.edu.pl, r.budlewska@uwb.edu.pl