

Gefördert durch:



aufgrund eines Beschlusses
des Deutschen Bundestages



Serie: Politik Analysen

APD/PP/04/2012

Buchführung und Besteuerung von landwirtschaftlichen Betrieben in der Ukraine

Thomas Otten

Kiew, Dezember 2012

Über das Projekt „Deutsch-Ukrainischer Agrarpolitischer Dialog (APD)“

Das Projekt „Deutsch-Ukrainischer Agrarpolitischer Dialog (APD)“ unterstützt die Ukraine in der Reform der Agrargesetzgebung- und Agrarpolitik unter Berücksichtigung internationaler Erfahrungen Deutschlands und anderer Länder sowie internationaler Organisationen (EU, WTO) in Übereinstimmung mit marktwirtschaftlichen, ordnungspolitischen Grundsätzen. Das Projekt wird vom Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz im Rahmen des bilateralen Kooperationsprogramms gefördert und in Kooperation mit dem Institut für Wirtschaftsforschung und Politikberatung (IER) in Kiew durchgeführt.



Projekt Partner

Institut für Wirtschaftsforschung und Politikberatung (IER) ist eine unabhängige Forschungseinrichtung die im Jahr 1999 von Top-platzierten ukrainischen Politiker und der Deutschen Beratergruppe für Wirtschaftsreformen gegründet. Es spezialisiert sich auf der angewandten Wirtschaftsforschung und Politikberatung der ukrainischen Regierung und des Parlaments.



www.ier.com.ua

In Berlin ansässige BE Berlin Economics GmbH ist der Durchführer des Projektes, berät die ukrainische Regierung auf einer breiten Palette von wirtschaftlichen und finanziellen Fragen im Rahmen der deutschen Beratergruppe für Wirtschaftsreformen, die seit 1994 aktiv ist.



www.berlin-economics.com

© 2012 Deutsch-Ukrainischer Agrarpolitischer Dialog

Alle Rechte vorbehalten.

ZUSAMMENFASSUNG

Der ukrainische Agrarsektor unterliegt einer weitgehenden Steuerbefreiung. So zahlen ukrainische Agrarbetriebe anstelle von Gewinnsteuer einen zu vernachlässigenden Betrag in Höhe von durchschnittlich 0,5 € je Hektar pro Jahr. Auch bei der Mehrwertsteuer können ukrainische Agrarbetriebe die bei Inlandsgeschäften in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer einbehalten und zu Produktionszwecken verwenden.

Eine zeitweise Steuerbefreiung war aufgrund des zum Zeitpunkt seiner Einführung im Jahre 1999 vorhandenen Entwicklungsstandes landwirtschaftlicher Betriebe volkswirtschaftlich sinnvoll, da die Ertragskraft je Hektar im internationalen Vergleich signifikant geringer war und zudem aufgrund des schlechten Zustandes alter landwirtschaftlicher Maschinen ein signifikanter Investitionsstau zu verzeichnen war. Diese Nachteile konnten was statistische Vergleichszahlen als auch die Gewinnausweise zahlreicher Betriebe aufzeigen sehr weit aufgeholt werden, was eine dauerhafte Gewinnsteuerbefreiung in Frage stellt. Dies umso mehr da der landwirtschaftliche Sektor mit ca. 8,2 % am Bruttoinlandsprodukt (2010) einen erheblichen Anteil an der Gesamtwirtschaftsleistung der Ukraine hat. Warum dieser Bereich bei Betrachtung der prekären Finanzsituation des ukrainischen Staates dauerhaft steuerbefreit sein soll ist volkswirtschaftlich zumindest fraglich. Zumal zudem nicht einmal die Vorgabe besteht, erwirtschaftete Gewinne in den Betrieben zu Investitionszwecken oder zur Kredittilgung zu verwenden. Damit ist nicht gemeint, die Steuerbefreiung sofort abzuschaffen, eine zeitliche Begrenzung z.B. bis einschließlich 2015 könnte in Betracht gezogen werden.

Als Fazit bzgl. der zeitlich unbegrenzten Mehrwertsteuersonderregelung bleibt festzuhalten, dass dieses System gepaart mit der Mehrwertsteuerbefreiung im Agrarhandel bis Ende 2014 als Instrument zur Förderung von landwirtschaftlichen Betrieben ungeeignet erscheint und deshalb Beide gemeinsam abgeschafft werden sollten. Die dann das Staatsbudget belastende zusätzliche Mehrwertsteuererstattung der Agrarexporteurere könnte durch die vorhin erwähnte gleichzeitige Abschaffung der Gewinnsteuerbefreiung von Agrarbetrieben aufgefangen werden, zumal ja auch Agrarbetriebe von der gemeinsamen Abschaffung der Umsatzsteuersonderregelung / Mehrwertsteuerbefreiung Agrarhandel durch zu erwartende höhere Verkaufspreise profitieren würden.

Das Buchhaltungssystem entspricht dem von Produktionsbetrieben nach dem Umsatzkostenverfahren. Der Zustand der Buchhaltung ist in zahlreichenden Agrarbetrieben aufgrund fehlender Prüfungspflicht sowie einem Fokus auf formelle Erfordernisse oft mangelhaft.

Eine Einführung des z.B. in Deutschland gerade bei Agrarbetrieben weitgehend genutzten und leichter handhabbaren Gesamtkostenverfahrens erscheint für die Ukraine dennoch nicht sinnvoll, da hierzu zum Einen separate Vorschriften zu erstellen wären und ein allgemeines Umdenken erforderlich wäre, da das Gesamtkostenverfahren in der Ukraine methodisch in der Praxis recht unbekannt ist. Da das Umsatzkostenverfahren zudem gerade für große Produktionsbetriebe aussagekräftiger ist, ist dies ein weiterer Grund eine Einführung des Gesamtkostenverfahrens zu verneinen. Sinnvoller wäre eine auf Agrarbetriebe ausgerichtete Buchhaltungsschulung in Verbindung mit der Einführung einer wirksamen Prüfungspflicht zumindest für Betriebe ab einer bestimmten Größenordnung.

Autor:

Thomas Otten

th.otten@otten-consulting.de

+380 44 / 492 77 08

Inhalt

1.	Einleitung	5
2.	Das derzeitige System der Besteuerung und Buchführung landwirtschaftlicher Betriebe	5
2.1	Buchhaltung landwirtschaftlicher Betriebe	5
2.2	Besteuerung landwirtschaftlicher Betriebe	10
2.2.1	Landwirtschaftliche Pauschalsteuer (LPS)	10
2.2.2	Umsatzsteuersonderregelung für landwirtschaftliche Betriebe sowie Mehrwertsteuerbefreiung Agrarhandel	11
2.2.3	Sonstige steuerliche Probleme	13

1. Einleitung

Der landwirtschaftliche Sektor trägt in der Ukraine mit ca. 8,2 % (2010) einen erheblichen Anteil am Bruttoinlandsprodukt.

In den letzten Jahren hat die Ukraine im Agrarsektor was Modernisierung und Produktivität im Vergleich zu sonstigen bedeutenden Agrarländern wie z.B. in Südamerika erheblich aufgeholt, was nach dem desolaten Zustand der ukrainischen Landwirtschaft am Ende der Sowjetzeit auch auf Investitionsanreize basierend auf weitgehende Steuervorteile zurückzuführen ist.

Im vorliegenden Papier wurde der aktuelle Sachstand zur Besteuerung und Buchführung ukrainischer Agrarbetriebe untersucht und sowohl aus volkswirtschaftlichen als auch entwicklungspolitischen Gesichtspunkten mögliche Verbesserungsvorschläge unterbreitet.

2. Das derzeitige System der Besteuerung und Buchführung landwirtschaftlicher Betriebe

2.1 Buchhaltung landwirtschaftlicher Betriebe

Im Prinzip existieren bis auf Sonderregelungen zur Aktivierung von Biologischen Aktiva keine gesonderten Buchhaltungsvorschriften für Agrarbetriebe. Die Buchhaltung von Agrarbetrieben erfolgt gemäß den normalen ukrainischen Buchhaltungsstandards für Produktionsunternehmen.

Diese Standards wurden erst im August 1999 als Ukrainische Buchhaltungsstandards (Ukrainian Accounting Standards (UAS)) eingeführt. Das bis dahin gültige System stammte aus dem Jahr 1993 und stand noch unter dem Einfluss des sowjetischen Buchhaltungsmodells, welches vorwiegend an formellen Berichten denn an Informationen fürs Management, Kapitalmärkte oder Schuldner ausgerichtet war.

Die 1999 eingeführten Standards basierten auf IFRS (International Financial Reporting Standards) und sollten diesen - so ausdrücklich im Einführungsgesetz erwähnt - nicht widersprechen.

Obschon nahezu alle alten Regelungen aufgehoben wurden, bestehen nach wie vor Unterschiede zwischen UAS und IFRS auf die im vorliegenden Papier jedoch nicht näher eingegangen wird.

Es ist zudem anzumerken, dass bis Ende März 2011, die Steuerbuchführung nicht aus den UAS abgeleitet wurden, sondern auf zahlreichen sich teilweise widersprechenden Einzelvorschriften. Dem wurde mit Einführung des neuen Steuerkodex zum 1.1.2011 Abhilfe geschaffen. Seit dem basieren die Steuervorschriften grundsätzlich auf UAS¹.

Der neue Steuerkodex beinhaltet nunmehr die auch schon vor dessen Einführung gültigen Sonderrege-

¹ Im Rahmen der Angleichung der Steuerrechnungslegung an die ukrainischen Buchhaltungsstandards, werden dennoch wie auch in westlichen Ländern einige Buchhaltungswahlrechte wie z.B. Mindestabschreibungsperioden zu Besteuerungszwecken gesetzlich festgelegt, wodurch es – wenn nunmehr doch in wesentlich geringerem Umfang – immer noch zu unterschiedlichen Handhabungen zwischen Steuervorschriften und Buchhaltungsstandards kommt.

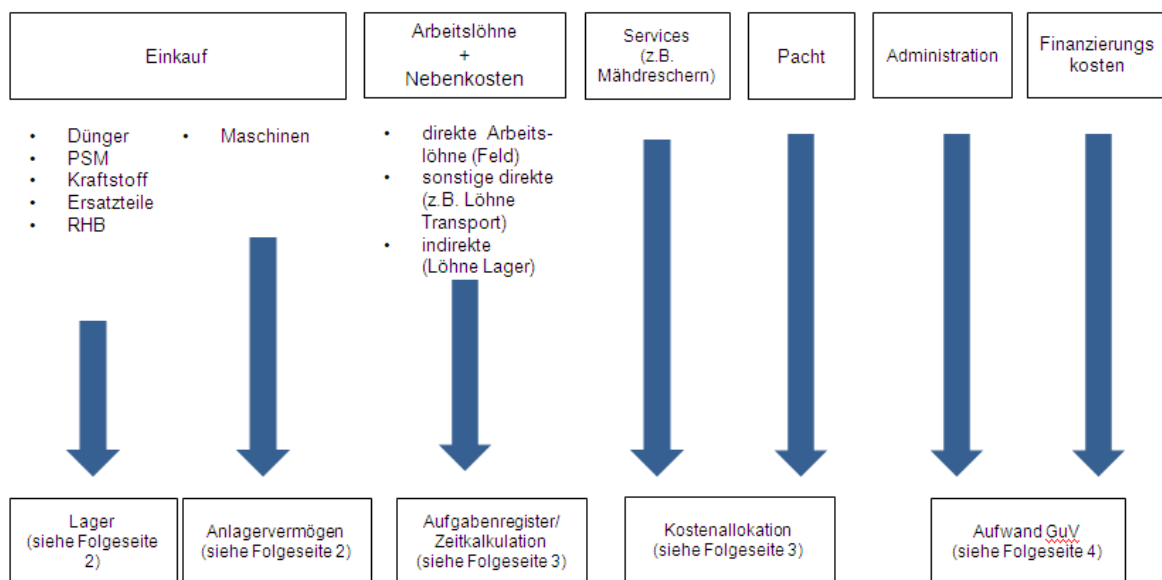
lungen für die Landwirtschaft, so dass sich für Agrarbetriebe bzgl. steuerlicher Auswirkungen mit Einführung des neuen Steuerkodex nur marginale Änderungen ergeben haben. Auf die steuerlichen Sonderregelungen wird weiter unten in diesem Papier eingegangen.

Zudem ist zu erwähnen, dass für alle juristischen Personen - und somit auch für landwirtschaftliche Betriebe - der gesetzlich vorgeschriebene einheitliche Kontenrahmen zu verwenden ist, wobei es den Unternehmen freigestellt ist zusätzliche Unterkonten je nach Bedarf hinzuzufügen.

Entsprechend UAS² ist das Umsatzkostenverfahren (UKV) vorgeschrieben.

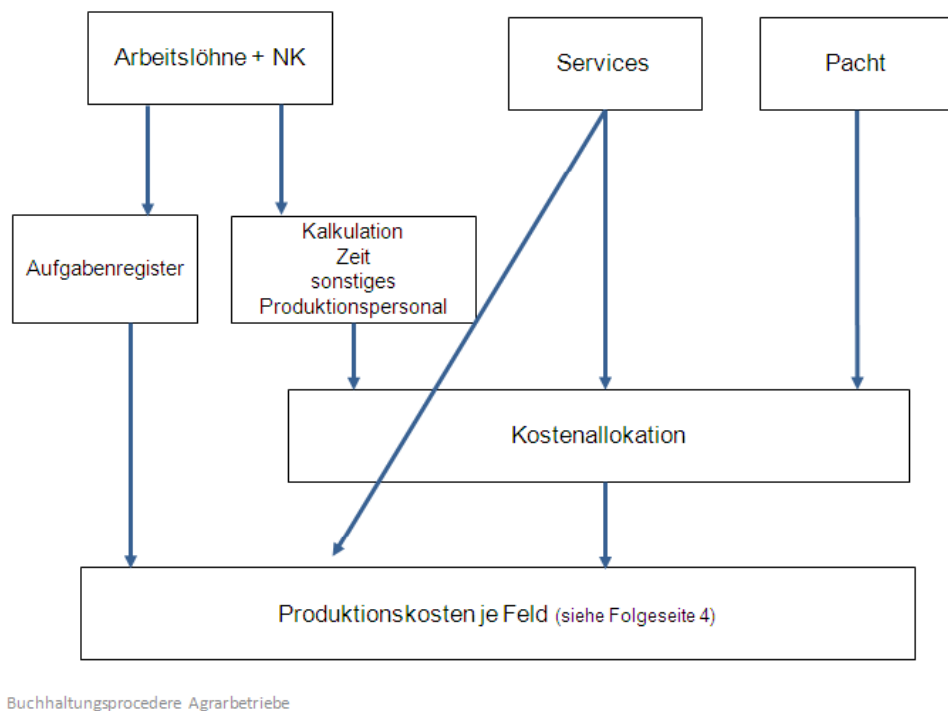
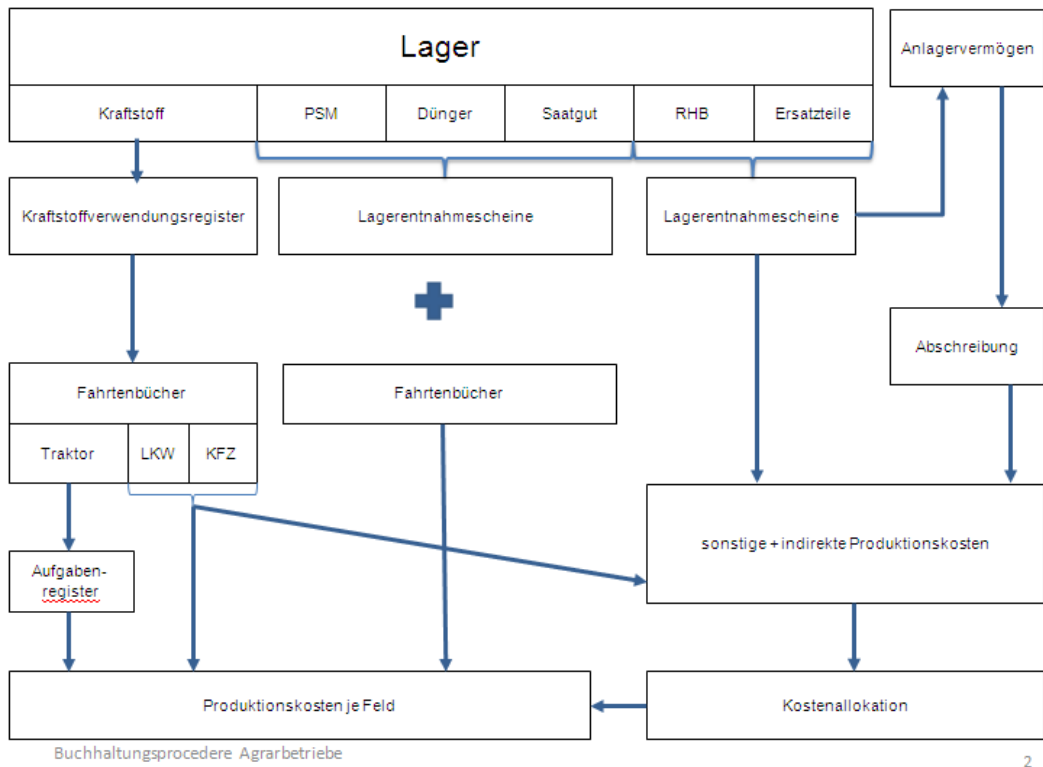
In folgenden vier Schaubildern wird ein typischer Buchungsprozess gemäß Umsatzkostenverfahren in Agrarbetrieben dargestellt.

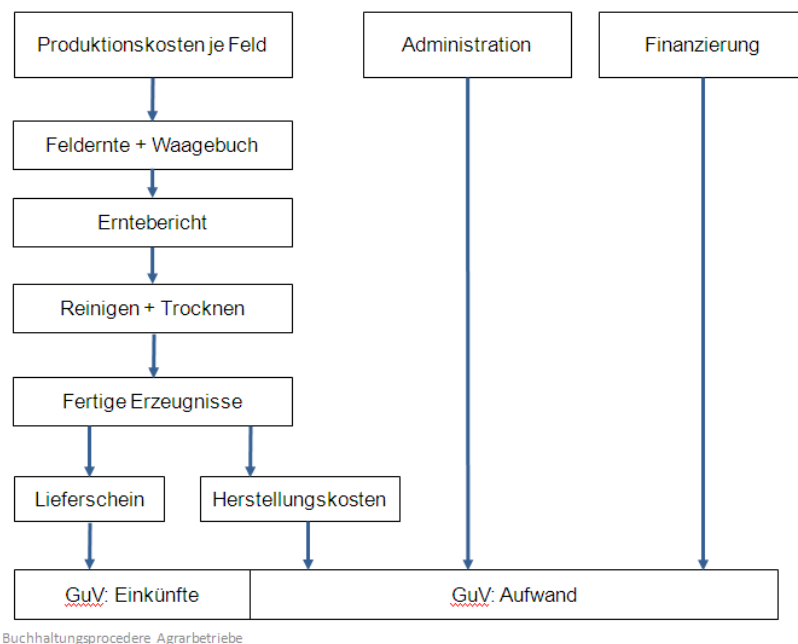
Buchhaltungsprocedere Agrarbetriebe



Buchhaltungsprocedere Agrarbetriebe

² So auch IFRS





Da in deutschen Agrarbetrieben häufig das Gesamtkostenverfahren (GKV) angewendet wird, was gemäß Handelsgesetzbuch (HGB) als Wahlrecht möglich ist, stellt sich die Frage, ob dieses vom Buchungsprocedere doch einfachere Verfahren auch eine Erleichterung für ukrainische Agrarbetriebe wäre.

Vom Prinzip her entsprach die vor Einführung des neuen Steuerkodex gültige Steuerbuchführung dem Gesamtkostenverfahren, was jedoch methodisch nicht in entsprechenden Standards festgelegt war.

Zudem können bei Buchhaltungsprüfungen ukrainischer Agrarbetriebe, welche im Rahmen von Firmenübernahmen durchgeführt wurden meist folgende oft erhebliche Fehler festgestellt werden, was möglicherweise für eine Einführung des einfacheren Gesamtkostenverfahrens spricht:

- Negative Salden auf Vorratskonten und halbfertigen Produkten
- Vermögensgegenstände und Vorräte die nicht existieren
- Überbewertete Langfristige Vermögensgegenstände
- Fehler bei der Erstellung von Rückstellungen
- Buchung als Anzahlung, obwohl Lieferung inzwischen erfolgt
- Falsche Verrechnung der MwSt
- Falscher Ausweis Wechselkursänderungen
- Falsche Verbuchung erhaltener Zuschüsse
- Nicht vorhandene Verbindlichkeiten
- Nicht periodengerechte Pachtabrechnungen

Insgesamt betrachtet hat sich das Umsatzkostenverfahren jedoch mittlerweile allgemein durchgesetzt.

Die aufgeführten Fehler sind vorwiegend nicht verfahrensabhängig sondern spiegeln den allgemein schlechten Ausbildungsstand von Buchhaltern in Agrarbetrieben wider. Des Weiteren wird bedingt durch

die Pauschalbesteuerung und der de facto³ nicht existierenden Prüfungspflicht von Jahresabschlüssen die Buchführung insbesondere in Agrarbetrieben nur dann ordentlich geführt, wenn dies von der Geschäftsführung ausdrücklich nachhaltig gefordert wird.

Da aufgrund der Sonderbesteuerung die „Methodik“ des Gesamtkostenverfahren in Agrarbetrieben kaum Anwendung fand, würde eine Einführung des Gesamtkostenverfahrens zumindest eine Sonderänderung für Agrarbetriebe erfordern, wenn nicht der gesamten Buchhaltungsstandards. Separate Vorschriften für das GKV wären in jedem Fall neu zu erstellen.

Da das Umsatzkostenverfahren zudem gerade für Produktionsbetriebe aussagekräftiger ist, halten wir eine Einführung des Gesamtkostenverfahrens für nicht zweckdienlich. Sinnvoller wäre eine auf Agrarbetriebe ausgerichtete Buchhaltungsschulung in Verbindung mit der Einführung einer wirksamen Prüfungspflicht zumindest für Betriebe ab einer bestimmten Größenordnung.

³ Formell besteht zwar eine Auditierungspflicht nahezu aller Betriebe, da bei Nichtprüfung jedoch keine Sanktionen verhängt werden, läuft diese Prüfungspflicht in der Praxis ins Leere.

2.2 Besteuerung landwirtschaftlicher Betriebe

Landwirtschaftliche Betriebe können sowohl bei der Gewinnsteuer in Form der landwirtschaftlichen Pauschalsteuer als auch bei der Umsatzsteuer durch eine Sonderregelung für landwirtschaftliche Betriebe Steuererleichterungen in Anspruch nehmen.

2.2.1 Landwirtschaftliche Pauschalsteuer (LPS)

Soweit ein landwirtschaftlicher Betrieb im Vorjahr mehr als 75% seiner Umsatzerlöse aus eigener Produktion bzw. mit landwirtschaftlichen Dienstleistungen an andere landwirtschaftliche Betriebe erbringt, kann er die landwirtschaftliche Pauschalsteuer in Anspruch nehmen.

Die landwirtschaftliche Pauschalsteuer (im Folgenden LPS) ersetzt die Gewinnsteuer, Grundsteuer, Wasserverbrauchsteuer sowie vor deren Abschaffung auch die Kommunalsteuer.

Der Pauschalsteuersatz wird am Einheitswert der genutzten Flächen bemessen, wobei der Bemessungswert mit dem offiziellen Einheitswert zum 1. Juli 1995 festgelegt wurde. Die mit diesen Einheitswert zu multiplizierende Steuersatz beträgt bei:

- Ackerbau, Heu- und Weideflächen - 0,15%
- Mehrjährige Kulturen (z.B. Hopfen) – 0,09%
- Fischerei – 0,45%

Als Beispiel werden im Folgenden Einheitswerte zum 1. Juli 1995 einiger Oblaste dargestellt:

- Oblast Vinnitsa 1 ha Ackerbaufläche zwischen 2941 - 3432 UAH
- Oblast Sumy 1 ha Ackerbaufläche zwischen 3392 - 3941 UAH
- Oblast Lviv 1 ha Ackerbaufläche zwischen 2558 - 6774 UAH

Damit ergibt sich z.B. ausgehend von einem Einheitswert in Höhe von 3500 UAH ein Pauschalsteuersatz in Höhe von 5,25 UAH pro Jahr was zum Mitte Dezember 2012 gültigen Wechselkurs in etwa **0,5 € pro Hektar Pauschalsteuer pro Jahr** entspricht.

Diese nahezu komplette Gewinnsteuerbefreiung war ursprünglich bis Ende 2014 limitiert, wurde jedoch mit Einführung des neuen Steuerkodex unbegrenzt erweitert.

Eine zweitweise Steuerbefreiung war aufgrund des zum Zeitpunkt seiner Einführung im Jahre 1999 vorhandenen Entwicklungsstandes landwirtschaftlicher Betriebe volkswirtschaftlich sinnvoll, da die Ertragskraft je Hektar im internationalen Vergleich signifikant geringer war und zudem aufgrund der erheblichen Veralterung landwirtschaftlicher Maschinen ein Investitionsstau zu verzeichnen war.

Diese Nachteile konnten was statistische Vergleichszahlen als auch die Gewinnausweise zahlreicher Betriebe aufzeigen sehr weit aufgeholt werden, was eine dauerhafte Gewinnsteuerbefreiung in Frage stellt.

Dies umso mehr da der landwirtschaftliche Sektor mit ca. 8,2 % am Bruttoinlandsprodukt (2010) einen erheblichen Anteil an der Gesamtwirtschaftsleistung der Ukraine hat. Warum dieser Bereich bei Betrachtung der prekären Finanzsituation des ukrainischen Staates dauerhaft steuerbefreit sein soll ist volkswirtschaftlich zumindest fraglich. Zumal zudem nicht einmal die Vorgabe besteht, erwirtschaftete Gewinne in den Betrieben zu Investitionszwecken oder zur Kredittilgung zu verwenden. Damit ist nicht gemeint, die Steuerbefreiung sofort abzuschaffen, eine zeitliche Begrenzung z.B. bis einschließlich 2015 könnte in Betracht gezogen werden.

2.2.2 Umsatzsteuersonderregelung für landwirtschaftliche Betriebe sowie Mehrwertsteuerbefreiung Agrarhandel

Soweit ein landwirtschaftlicher Betrieb in den letzten 12 Monaten mehr als 75% seiner Umsatzerlöse aus eigener Produktion bzw. mit landwirtschaftlichen Dienstleistungen an andere landwirtschaftliche Betriebe erbringt, kann er die Umsatzsteuersonderregelung für landwirtschaftliche Betriebe in Anspruch nehmen.

Die Sonderregelung besagt, dass landwirtschaftliche Betriebe die für ihre landwirtschaftlichen Leistungen in Rechnung zu stellende Mehrwertsteuer einbehalten dürfen, wobei diese Mittel auf ein gesondertes Bankkonto zu überweisen sind und nur für bestimmte landwirtschaftliche Produktionsaufwendungen verwendet werden dürfen.

Dem folgend können landwirtschaftliche Betriebe die Vorsteuer aus im Rahmen dieser Sonderregelung verwendeten Produktionsaufwendungen nicht geltend machen. Dennoch ist durch diese Betriebe zusätzlich eine normale Umsatzsteuererklärung abzugeben, in welcher sonstige nicht landwirtschaftliche Einnahmen wie auch sonstige nicht landwirtschaftliche Produktionsausgaben aufzuführen sind⁴.

Mehrwertsteuerbefreiung Agrarhandel

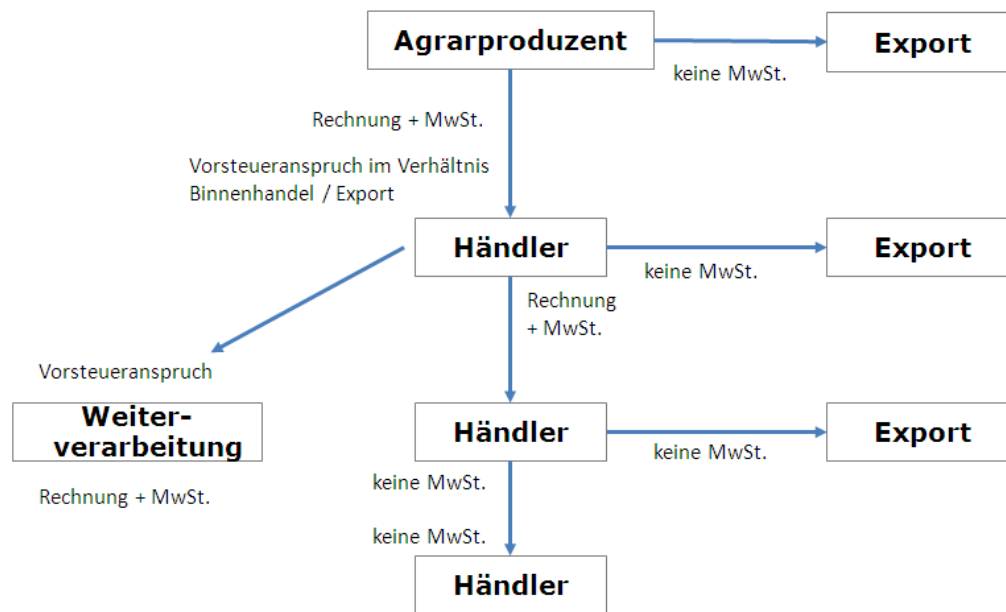
Seit Beginn 2011 (Export seit Juli 2011) existiert zudem eine teilweise Mehrwertsteuerbefreiung für Getreide. Diese Befreiung ist eingeschränkt auf die Feldfrüchte Weizen, Roggen, Gerste, Hafer, Mais und sonstige Getreidesorten (außer Reis und Buchweizen), jedoch auch Raps und Sonnenblumen.

Des Weiteren sind beim Binnenhandel von der Befreiung zudem die Produzenten als auch die erste Handelsstufe ausgenommen.

Folgendes Schaubild verdeutlicht die Auswirkungen der Mehrwertsteuerbefreiung:

⁴ Hier ist anzumerken, dass seit Juli 2012 hierzu eine neue Regelung eingeführt wurde, dass landwirtschaftliche Betriebe im Rahmen der Umsatzsteuersonderregelung Vorsteuer aus nicht direkt landwirtschaftlichen Aufwendungen in der normalen Umsatzsteuererklärung nicht als Vortrag oder zur Erstattung deklarieren dürfen, sondern nur dann zur Verrechnung soweit andere Einkünfte erzielt werden. Diese Regelung zielt insbesondere darauf ab, den landwirtschaftlichen Betrieben einen bis dato vorhandenen aber in der Praxis ehemals nicht funktionierenden Umsatzsteuererstattungsanspruch nunmehr offiziell zu verneinen, was im Rahmen der steuerlichen Sonderbehandlung von Agrarbetrieben zumindest nachvollziehbar ist.

Andererseits darf das auf dem Sonderkonto aufgelaufene Mehrwertsteuersaldo auch nicht für derartige Aufwendungen verwendet werden. Demnach erscheint diese Neuregelung inkonsequent. Eine Erweiterung der Nutzungsverwendungsbereiche der einbehaltenen Mehrwertsteuer auch auf sonstige Aufwendungen würde dem Abhilfe schaffen und hätte für den Staat keinen Nachteil, würde jedoch für die Betriebe eine abschließende Erstattungsverneinung bedeuten.



Dieses System scheint durch den Einbehalt der Mehrwertsteuer bei Agrarbetrieben (siehe voriges Kapitel) zunächst von Vorteil, hat jedoch folgenden Haken:

Dadurch, dass der Export grundsätzlich mehrwertsteuerbefreit ist, haben die Exporteure auch keinen Vorsteuererstattungsanspruch der Vorsteuer die der Exporteur an die Produzenten zahlt. Da der Exporteur jedoch auf dem Weltmarkt mit Weltmarktpreisen konkurriert, muss er diese nicht erstattete Vorsteuer⁵ als Preisreduktion an den Produzenten weitergeben, so dass ukrainische Produzenten geringere Nettopreise im Vergleich zu Weltmarktpreisen realisieren können.

Hier könnte man argumentieren, dass dies für die Produzenten letztendlich ohne Auswirkung sei, da sie ja die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer einbehalten können. Dies ist zwar korrekt, da die Produzenten jedoch die in ihren Eingangsrechnungen enthaltene und gezahlte Vorsteuer nicht erstattet bekommen, stehen sich die Produzenten bei der Kombination der Mehrwertsteuersonderregelung in Verbindung mit der Mehrwertsteuerbefreiung von Getreideexport schlechter als wenn es beides nicht gäbe.

Hier wird oft argumentiert, dass dieses System aufgrund der niedrigeren Nettopreise letztendlich dem ukrainischen Endverbraucher zu Gute kommt. Dies ist grundsätzlich richtig, wobei wenn dies politisch gewollt ist, gäbe es hierzu geeignetere Mechanismen insbesondere den finanziell schwach gestellten Endverbraucher z.B. durch einen geringeren Eingangsteuersatz bei der Einkommensteuer (z.B. 10% anstelle 15%) oder einer Anhebung der Progressionsstufe zu entlasten.

Als Fazit bzgl. Mehrwertsteuersonderregelung bleibt festzuhalten, dass dieses System gepaart mit der Mehrwertsteuerbefreiung im Agrarhandel als Instrument zur Förderung von landwirtschaftlichen Betrieben ungeeignet erscheint und deshalb Beides gemeinsam abgeschafft werden sollte. Die dann das

⁵ Hier ist zum Verständnis zu beachten, dass bei Aufhebung der Mehrwertsteuerbefreiung für den Getreideexport – wie bei anderen Exportgütern – der Mehrwertsteuersatz in Höhe von 0% Anwendung findet, wodurch zwar auch keine Mehrwertsteuer beim Export abzuführen ist, jedoch die an den Produzenten gezahlte Vorsteuer erstattet wird. Wobei in diesem Papier auf die grundsätzliche Erstattungsproblematik nicht näher eingegangen wird.

Staatsbudget belastende zusätzliche Mehrwertsteuererstattung der Agrarexporteure könnte durch eine gleichzeitige Abschaffung der Gewinnsteuerbefreiung von Agrarbetrieben aufgefangen werden, zumal ja auch die Agrarbetriebe von der gemeinsamen Abschaffung der Umsatzsteuersonderregelung / Mehrwertsteuerbefreiung Agrarhandel profitieren würden.

2.2.3 Sonstige steuerliche Probleme

Als weiteres Problemfeld ist der neueste fiskalische Ansatz der Steuerbehörden zur Handhabung nicht registrierter Pachtverträge zu nennen. Die Steuerverwaltung negiert hierbei die landwirtschaftliche Pauschalbesteuerung (LPS) wenn für mehr als 25% der genutzten Pachtflächen keine offiziell registrierten Pachtverträge vorliegen, auch wenn die entsprechenden Pachtverträge bereits unterzeichnet und die Flächen dementsprechend schon genutzt werden, was gängige Praxis ist.

Hier wäre dahingehend leicht Abhilfe zu verschaffen, wenn die offizielle Registrierung nur deklaratorischen Charakter bekäme, so dass im Registrierungsverfahren befindliche Verträge für die Bemessung des 75%-Limits nicht ausgeschlossen werden. Diese Vorgehensweise würde auch der weithin kritisierten Anwendung von Form over Substance entgegenwirken.