

FAKULTÄT AGRARWISSENSCHAFTEN

Aus dem Institut für Landwirtschaftliche Betriebslehre
Universität Hohenheim, Fachgebiet Landwirtschaftliche Betriebslehre
Prof. Dr. Enno Bahrs

**STEUERRECHTLICHE OPTIONEN UND
BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE KONSEQUENZEN
DER INTERPERIODISCHEN GLÄTTUNG VON
LANDWIRTSCHAFTLICHEN EINKÜNFTE**

**Kumulative Dissertation zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Agrarwissenschaften**

vorgelegt

der Fakultät Agrarwissenschaften

von:

Niklas Wilhelm Blanck

23769 Fehmarn

2012

Berichter: Prof. Dr. E. Bahrs

Mitberichter: Prof. Dr. D. Möller

3. Prüfer: Prof. Dr. R. Doluschitz

1. Prodekan: Prof. Dr. A. Fangmeier

Tag der mündlichen Prüfung: 18. Januar 2012

AUFLISTUNG DER IN DER DISSERTATION ZUSAMMENGEFASSTEN VERÖFFENTLICHUNGEN

Folgende Paper sind bei unterschiedlichen wissenschaftlichen Zeitschriften und Jahrbüchern eingereicht, anonym begutachtet und veröffentlicht bzw. zur Veröffentlichung angenommen worden:

- BLANCK, N. und E. BAHRS (2009): Die Risikoausgleichsrücklage als Instrument des landwirtschaftlichen Risikomanagements.

Die Veröffentlichung des Beitrags in Kapitel 2 erfolgt mit freundlicher Genehmigung des Deutschen Fachverlags. Die Originalpublikation wurde veröffentlicht in: Agrarwirtschaft (GJAE), Vol. 58 (4), S. 209-217. Sie findet sich unter folgendem Link: www.gjae-online.de.

- BLANCK, N. und E. BAHRS (2010): Rücklagen und Rückstellungen in der Land- und Forstwirtschaft aus ertragsteuerlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht.

Die Veröffentlichung des Beitrags in Kapitel 3 erfolgt mit freundlicher Genehmigung des Kohlhammer Verlags. Die Originalpublikation wurde veröffentlicht in: Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz (Hrsg.): Berichte über Landwirtschaft – Zeitschrift für Agrarpolitik und Landwirtschaft, Vol. 88 (3), S. 420-444. Sie findet sich unter folgendem Link: <http://www.bmelv.de/SharedDocs/Standardartikel/Service/Publikationen/BerichteLandwirtschaft/BerichteLandwirtschaft.html>.

- BLANCK, N. und E. BAHRS (2010): Der Einfluss einer interperiodischen Glättung schwankender Einkommen auf die Steuerbelastung landwirtschaftlicher Betriebe – ein Vergleich verschiedener Optionen.

Die Veröffentlichung des Beitrags in Kapitel 4 erfolgt mit freundlicher Genehmigung des Facultas Verlags. Die Originalpublikation wurde veröffentlicht in: Eder, M. und Pöchtrager, S. (Hrsg.): Jahrbuch der Österreichischen Gesellschaft für Agrarökonomie, Vol. 19 (2), S. 139-148.

- BLANCK, N. und E. BAHRS (2010): Sind erfolgreiche Betriebsleiter tatsächlich erfolgreich? Das Potenzial für Fehlinterpretationen bei der Kennzahl ‚Nettorentabilität‘.

Die Veröffentlichung des Beitrags in Kapitel 5 erfolgt mit freundlicher Genehmigung der Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaus (GEWISOLA). Die Originalpublikation wurde veröffentlicht in: Schriften der Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaus e.V., Vol. 46, S. 97-107. Sie findet sich unter folgendem Link: www.gewisola.de.

- BLANCK, N. und E. BAHRS (2011): Die Wirksamkeit und das Budgetbelastungspotenzial einer Risikoausgleichsrücklage in der deutschen Landwirtschaft.

Die Veröffentlichung des Beitrags in Kapitel 6 erfolgt mit freundlicher Genehmigung der Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaus (GEWISOLA). Die Originalpublikation wird veröffentlicht in: Schriften der Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaus e.V., Vol.47. Sie findet sich unter folgendem Link: www.gewisola.de.

Die Beiträge sind in dieser Arbeit mit vereinheitlichter Formatierung und Zitierweise sowie fortlaufender Kapitelnummerierung in den Kapiteln 2 bis 6 wiedergegeben.

ZUSAMMENFASSUNG

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit der potenziellen Einführung einer steuerlichen Risikoausgleichsrücklage in der deutschen Landwirtschaft. Ziel der Arbeit ist es, eine umfassende Betrachtung der Risikoausgleichsrücklage von ihrer steuerrechtlichen und administrativen Einordnung über die Möglichkeiten und Grenzen einkommensglättender Instrumente im Steuerrecht bis hin zur einzelbetrieblichen Wirksamkeit und fiskalpolitischen Auswirkungen vorzulegen. Die besondere Synthese von rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Fragestellungen eröffnet ein Forschungsfeld, in dem empirisch-induktiv ermittelte Ergebnisse mit Überlegungen zu juristischen und staatsrechtlichen Fragestellungen gemeinsam interpretiert werden müssen.

Die Risikoausgleichsrücklage ist ein vom Deutschen Bauernverband vorgeschlagenes steuerliches Instrument, mit dessen Hilfe Einkommensschwankungen in der Landwirtschaft vermindert und steuerliche Anreize zur Eigenvorsorge geschaffen werden sollen. Im deutschen Einkommensteuerrecht führen Gewinnschwankungen aufgrund des progressiven Tarifs zu einer steuerlichen Mehrbelastung gegenüber einem konstanten Einkommensstrom. Mit Hilfe der rechtssystematisch an die Rücklage im Forstschäden-Ausgleichsgesetz angelehnten Risikoausgleichsrücklage soll Landwirten die Möglichkeit eingeräumt werden, in erfolgreichen Jahren Gewinne und Liquidität in eine steuerliche Rücklage bzw. einen betrieblichen Ausgleichsfonds einzustellen und diese in weniger erfolgreichen Jahren aufzulösen bzw. zu entnehmen. Durch geschickte Nutzung der Risikoausgleichsrücklage kann die progressionsbedingte Mehrbelastung ausgeglichen und durch die Verschiebung der Steuerzahlungen in die Zukunft ein Zinseffekt bewirkt werden.

Die vorliegende Arbeit stellt zunächst die Funktionsweise, Bedeutung und steuertechnischen Auswirkungen von steuerlichen Rücklagen im Allgemeinen und der Risikoausgleichsrücklage im Speziellen dar und ordnet sie vor dem Hintergrund der geforderten Steuergerechtigkeit in das deutsche Steuersystem ein. Rücklagen stellen aufgrund ihrer interperiodischen Einkommensverschiebung ebenso wie andere steuerliche Glättungssysteme eine Durchbrechung des Prinzips der Jahresabschnittsbesteuerung dar, wenngleich die Vermeidung steuersystembedingter

unbilliger Härten oder andere Gründe durchaus für ihre Einführung sprechen können. Die landwirtschaftliche Tätigkeit, definiert als Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren, legt im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen eine besondere Abhängigkeit von den Naturkräften nahe. Durch Einführung von Restriktionen ist sicherzustellen, dass die Inanspruchnahme von Rücklagen auf die besonderen Umstände begrenzt und die Steuergerechtigkeit gewahrt bleibt.

Die praktische Umsetzbarkeit der geforderten Risikoausgleichsrücklage erscheint schwierig, da die aufgrund der Steuergerechtigkeit zu fordernden Restriktionen in der administrativen Umsetzung nicht unproblematisch sind und zudem im Gegensatz zur betriebswirtschaftlichen Wirksamkeit und Zielerreichung stehen. Die Risikoausgleichsrücklage steht damit vor der gleichen Problematik wie eine Vielzahl anderer interperiodischer Glättungssysteme, deren steuersystematische Wirkung in der Arbeit herausgearbeitet wird.

Zur Quantifizierung der Wirksamkeit der im deutschen Steuerrecht existierenden zweijährigen Durchschnittsbesteuerung nach § 4a Einkommensteuergesetz sowie der zusätzlichen Anwendung der diskutierten Risikoausgleichsrücklage wird eine umfassende empirische Untersuchung auf Basis zehnjähriger Datenreihen von ca. 5.300 Testbetrieben aus dem deutschen Testbetriebsnetz dargestellt. Mittels eines Optimierungs-Algorithmus unter Berücksichtigung des Ermittlungsschemas zur Einkommensteuer wird für unterschiedliche betriebswirtschaftliche Ausrichtungen auf Basis realer Betriebe das Glättungs- und Verschiebungspotenzial für die landwirtschaftlichen Betriebe bzw. das Budgetbelastungspotenzial für den Fiskus abgeschätzt. Die Berechnungen lassen bei Einführung der Risikoausgleichsrücklage selbst unter optimaler Rücklagenbildung nur einen moderaten Effekt gegenüber der jetzigen Versteuerungsform erwarten. Für ca. 60% der Betriebe beträgt die zu erwartende Steuerersparnis weniger als 100 Euro pro Jahr. Insbesondere Veredelungsbetriebe könnten hingegen vielfach mit über 500 Euro pro Jahr profitieren, sofern anderweitige, steuerrechtlich gebotene Restriktionen dem nicht entgegen stehen. Auf gesamtsektoraler Ebene beläuft sich der Glättungseffekt auf ca. 30 Mio. Euro pro Jahr. Hinzu kommt ein jährlicher Zinseffekt in Höhe von ca. 6 Mio. Euro.

Einen wesentlichen Beitrag zur Stabilisierung von Betrieben kann die Risikoausgleichsrücklage nicht leisten. Die steuerrechtlich gebotene Bindung der Rücklage an einen betrieblichen Ausgleichsfonds hat zur Folge, dass von der steuerverschiebenden Wirkung in erster Linie Betriebe profitieren können, die stabil aufgestellt sind und bereits ohne Risikoausgleichsrücklage jederzeit über ausreichend freie Liquidität verfügen. Insgesamt existieren nur schwer lösbare Gegensätze zwischen den steuerrechtlichen Anforderungen (Steuersicherungsprinzip) an eine Risikoausgleichsrücklage und einer Ausgestaltung, die die Wirksamkeit der Risikoausgleichsrücklage erhält. Diese Divergenzen führen dazu, dass die Nutznießer der Risikoausgleichsrücklage vielfach nicht die erklärten Adressaten der Risikoausgleichsrücklage sind.

Die empirischen Untersuchungen in Kombination mit der Analyse der rechtlichen Anforderungen und Abgrenzungsschwierigkeiten kommen zu dem Ergebnis, dass eine forcierte Einführung der Risikoausgleichsrücklage und die Beimessung einer hohen Priorität in Deutschland derzeit weder angemessen noch notwendig erscheinen. Für den Fall einer Einführung sind im Zuge der Untersuchungen wesentliche Anforderungen herausgearbeitet worden, die bei der Ausgestaltung einer Risikoausgleichsrücklage bzw. steuerlichen Glättungssystemen im Allgemeinen Beachtung finden sollten.

SUMMARY

This thesis covers the potential introduction of income equalization deposits for German farmers. It provides a comprehensive overview of income equalization deposits regarding its legitimacy in German tax law, administrative constraints and the possibilities as well as the limits of income smoothing instruments in general. Furthermore, the economic effects on an on-farm level and consequences for the fiscal authorities are estimated. The combination of legal and economic issues offers a vast field of research, where empirical results have to be interpreted in combination with legal constraints.

Due to an increasing variability in farm income, the German Farmers Association demanded the introduction of income equalization deposits in German tax law. Its aim is to avoid fluctuating incomes and to support farmers building reserve funds. The progressive income tax tariff leads to a progression-based extra tax load for annually fluctuating incomes compared to a constant year-to-year income. The income equalization deposit offers farmers the possibility to reduce their taxable income during successful years by creating untaxed reserves and accumulating cash in their own reserve fund. During less successful years, they are eligible to use the cash and have to pay tax on the so far untaxed reserves. A smart use of the instrument makes it possible to reduce the progression-based extra tax load and to shift tax payments into the future, which may lead to an interest benefit.

This thesis explains the functionality and importance of untaxed reserves in general and the income equalization deposits for farmers in particular and examines their legitimacy according to German tax law. Untaxed reserves and other equalization instruments contradict the annual tax accounting period. Nevertheless there may be good reasons for their existence, e.g. the avoidance of undue hardship. Primary agricultural production is defined as the utilization of the natural resources of the soil to produce crops and raise livestock. This already suggests a special dependency on vagaries of nature. Constraints have to guarantee that the use of untaxed reserve is restricted to these special dependencies. Otherwise, equity in tax law is not preserved.

Due to necessary constraints, which are in contrast with effectiveness and the achievement of objectives, a straight-forward use of income equalization deposits seems

to be difficult. Therefore, income equalization deposits face the same difficulties like other equalization systems.

The empirical survey uses data from approximately 5,300 farms from the German Farm Accountancy Data Network over a period of ten years. It evaluates the effectiveness of the existing two-year-average taxation for agricultural income in Germany (§ 4a EStG) and the additional use of the proposed income equalization deposit. Based on the income determination scheme, an optimization-algorithm calculates the maximal income smoothing effect for several farm typologies and estimates the effect for the fiscal authorities. The smoothing effect of the introduction of income equalization deposits turns out to be moderate compared to the existing two-year-average for farmers. The tax relief for approximately 60% of all farmers is less than 100 Euro per year. Some farms, especially livestock producers, are able to take advantage of the income equalization deposits with more than 500 Euro per year. One third of all farmers do not realize any benefit while 10% of all farmers obtain almost 50% of the tax advantage. In total, the income equalization deposit leads to annual losses of approximately 30 million Euro for the fiscal authorities in Germany plus approximately 6 million Euro because of interest on later payments.

The introduction of income equalization deposits does not contribute to the stabilization of farms in an appreciable extent. Necessary legal requirements and the administrative design may lead to the fact, that especially farmers, who have disposable cash and do not need any support, take advantage of the system. The construction of an effective system is in contrast with a design, which simultaneously meets all legal requirements. This divergences lead to the effect, that the beneficiaries of income equalization deposits are not congruent to the target group of an income equalization deposit.

The empirical survey in combination with legal requirements and identified administrative difficulties leads to the conclusion, that the introduction of income equalization deposits in Germany does not seem to be necessary and other instruments of risk management should also be taken into account. In case income equalization deposits are introduced, essential requirements for its design and the design of income smoothing instruments in general have been elaborated.

INHALTSVERZEICHNIS

| | |
|---|------|
| Auflistung der in der Dissertation zusammengefassten Veröffentlichungen | iii |
| Zusammenfassung | v |
| Summary | viii |
| Abbildungsverzeichnis..... | xvi |
| Tabellenverzeichnis | xvii |
| Abkürzungsverzeichnis..... | xix |
| | |
| KAPITEL 1: Die landwirtschaftliche Risikoausgleichsrücklage im deutschen Einkommensteuerrecht | 1 |
| 1.1 Steuern und Landwirtschaft | 1 |
| 1.2 Einkommenschwankungen landwirtschaftlicher Betriebe, Rücklagen und die Forderung nach einer Risikoausgleichsrücklage..... | 2 |
| 1.3 Risiko in der Landwirtschaft..... | 4 |
| 1.4 Einflüsse höherer Gewalt bzw. Witterungsrisiken in der Landwirtschaft | 5 |
| 1.5 Die Bedeutung der Eigenvorsorge in der Landwirtschaft..... | 8 |
| 1.6 Hintergrund, Aufbau und Zielstellung der vorliegenden Arbeit..... | 10 |
| 1.7 Literatur..... | 12 |

| | |
|--|----|
| KAPITEL 2: Die Risikoausgleichsrücklage als Instrument des | |
| landwirtschaftlichen Risikomanagements | 15 |
| 2.1 Zusammenfassung | 15 |
| 2.2 Abstract | 16 |
| 2.3 Einleitung | 16 |
| 2.4 Das Konzept der Ausgleichsrücklage | 17 |
| 2.4.1 Problemstellung | 17 |
| 2.4.2 Ausgestaltung und bilanzielle Behandlung im Forstschäden- Ausgleichsgesetz | 19 |
| 2.4.3 Steuerliche Wirkung einer Ausgleichsrücklage | 20 |
| 2.5 Steuerrechtliche Bewertung einer Ausgleichsrücklage für die Landwirtschaft | 22 |
| 2.5.1 Einordnung in das deutsche Steuersystem | 22 |
| 2.5.2 Einordnung in überstaatliche Regelwerke | 23 |
| 2.5.3 Ausgestaltungsmöglichkeiten einer Risikoausgleichsrücklage | 24 |
| 2.6 Administrative Umsetzbarkeit und betriebswirtschaftliche Implikationen einer Risikoausgleichsrücklage | 26 |
| 2.6.1 Behandlung der unterschiedlichen Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten | 26 |
| 2.6.2 Abgrenzungsschwierigkeiten im Rahmen der Schadensbemessung | 27 |
| 2.6.3 Datenbeeinflussung und Moral Hazard | 30 |
| 2.6.4 Auswirkungen auf die betriebliche Liquidität | 31 |
| 2.7 Schlussbetrachtung | 33 |
| 2.8 Literaturverzeichnis | 34 |

| | |
|---|----|
| KAPITEL 3: Rücklagen und Rückstellungen in der Land- und Forstwirtschaft in ertragsteuerlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht | 38 |
| 3.1 Einleitung | 38 |
| 3.2 Beschreibung von Rücklagen und Rückstellungen..... | 39 |
| 3.3 Rücklagen und Rückstellungen in der Land- und Forstwirtschaft..... | 42 |
| 3.3.1 Rücklagen in der Land- und Forstwirtschaft | 42 |
| 3.3.2 Rückstellungen in der Land- und Forstwirtschaft..... | 48 |
| 3.4 Betriebswirtschaftliche Implikationen von Rücklagen und Rückstellungen..... | 52 |
| 3.4.1 Bewertung und betriebswirtschaftliche Beurteilung von Rückstellungen..... | 52 |
| 3.4.2 Die Bewertung und betriebswirtschaftliche Beurteilung von Rücklagen am Beispiel der Reinvestitionsrücklage..... | 55 |
| 3.5 Die vom Berufsstand geforderte Risikoausgleichsrücklage | 63 |
| 3.5.1 Zielsetzung der Ausgleichsrücklage | 63 |
| 3.5.2 Steuerliche Wirkung einer Ausgleichsrücklage..... | 65 |
| 3.5.3 Beurteilung der Risikoausgleichsrücklage..... | 67 |
| 3.6 Schlussfolgerungen | 69 |
| 3.7 Zusammenfassung..... | 70 |
| 3.8 Summary | 71 |
| 3.9 Résumé..... | 72 |
| 3.10 Literatur..... | 74 |

| | | |
|--|---|----|
| KAPITEL 4: Der Einfluss einer interperiodischen Glättung schwankender Einkommen auf die Steuerbelastung landwirtschaftlicher Betriebe – Ein Vergleich verschiedener Optionen | | 77 |
| 4.1 | Zusammenfassung..... | 77 |
| 4.2 | Summary | 78 |
| 4.3 | Einführung | 78 |
| 4.4 | Vorgehensweise | 79 |
| 4.5 | Ausgewählte Glättungs- und Referenzsysteme | 80 |
| 4.5.1 | Referenzsysteme | 80 |
| 4.5.2 | Glättungssysteme | 80 |
| 4.6 | Ergebnisse und Beurteilung der untersuchten Glättungssysteme | 82 |
| 4.7 | Schlussfolgerungen | 85 |
| 4.8 | Literatur..... | 86 |
| KAPITEL 5: Sind erfolgreiche Betriebsleiter tatsächlich erfolgreich? Das Potenzial für Fehlinterpretationen bei der Kennzahl ‚Nettorentabilität‘ | | 88 |
| 5.1 | Zusammenfassung..... | 88 |
| 5.2 | Einleitung..... | 89 |
| 5.3 | Erfolgskennzahlen im deutschen Testbetriebsnetz | 90 |
| 5.4 | Die Auswirkungen der Bodenbewertung auf die Kennzahl ‚Nettorentabilität‘ | 92 |
| 5.5 | Die Berücksichtigung von Personengesellschaften im Testbetriebsnetz.... | 95 |
| 5.6 | Bestehendes Nutzungspotential und notwendige Verbesserungen..... | 98 |

| | | | |
|--|--|-----|-----|
| 5.6.1 | Beurteilung der unterschiedlichen Methoden zur Bodenbewertung..... | 98 | |
| 5.6.2 | Lösungsvorschläge für die verbesserte Datenerfassung von Personengesellschaften | 100 | |
| 5.7 | Fazit..... | 102 | |
| 5.8 | Literatur..... | 103 | |
| | | | |
| KAPITEL 6: Die Wirksamkeit und das Budgetbelastungspotenzial einer Risikoausgleichsrücklage in der deutschen Landwirtschaft | | | 106 |
| 6.1 | Zusammenfassung..... | 106 | |
| 6.2 | Einleitung..... | 107 | |
| 6.3 | Datengrundlage und Berechnungsmethodik..... | 108 | |
| 6.3.1 | Datengrundlage | 108 | |
| 6.3.2 | Berechnungsmethodik | 109 | |
| 6.3.3 | Ausgestaltung der Risikoausgleichsrücklage und vergleichender Szenarien..... | 112 | |
| 6.4 | Ergebnisse des Glättungseffekts auf einzelbetrieblicher und gesamtsektoraler Ebene auf Basis der DBV-Variante | 114 | |
| 6.4.1 | Der Datensatz..... | 114 | |
| 6.4.2 | Der Glättungseffekt auf einzelbetrieblicher Ebene..... | 115 | |
| 6.4.3 | Der Glättungseffekt auf gesamtsektoraler Ebene | 118 | |
| 6.5 | Der Zinseffekt auf einzelbetrieblicher und Fiskalebene | 120 | |
| 6.5.1 | Der Zinseffekt auf einzelbetrieblicher Ebene | 120 | |
| 6.5.2 | Der Zinseffekt auf Fiskalebene | 121 | |

| | | | |
|---|--|-----|-----|
| 6.6 | Diskussion und Schlussfolgerungen | 122 | |
| 6.7 | Literatur..... | 124 | |
| | | | |
| KAPITEL 7: Zusammenfassende Diskussion zur Einführung einer Risikoausgleichsrücklage in der Landwirtschaft | | | 125 |
| 7.1 | Die landwirtschaftliche Risikoausgleichsrücklage | 125 | |
| 7.2 | Rücklagen im Steuerrecht | 127 | |
| 7.3 | Einkommensglättung im progressiven Tarifsysteem..... | 130 | |
| 7.4 | Ausgestaltung und Wirksamkeit der Risikoausgleichsrücklage | 132 | |
| 7.5 | Zusammenfassende Beurteilung und Würdigung | 137 | |

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

| | |
|---|-----|
| Abbildung 1: Zunahme der Wetterkatastrophen von 1980-2009 | 9 |
| Abbildung 2: Schadenssummen durch Hagel in Deutschland | 10 |
| Abbildung 3: Glättungseffekt der Ausgleichsrücklage..... | 21 |
| Abbildung 4: Glättungseffekt der Ausgleichsrücklage..... | 66 |
| Abbildung 5: Zehnjähriger Gewinnverlauf des untersuchten Ackerbaubetriebs..... | 79 |
| Abbildung 6: Vereinfachte schematische Darstellung des Berechnungsalgorithmus auf Basis der deutschen Einkommensteuersystematik..... | 111 |
| Abbildung 7: Gewinnverteilung der natürlichen Personen..... | 115 |
| Abbildung 8: Durchschnittliche Steuerlast der unterschiedlichen Szenarien mit Ausweis der Differenzen..... | 116 |
| Abbildung 9: Steuervorteil unter Anwendung der Risikoausgleichsrücklage pro Betrieb und Jahr im Vergleich zur geltenden Rechtslage unter Berücksichtigung von § 4a EStG | 117 |
| Abbildung 10: Jährliche Steuerersparnis unterschiedlicher Varianten der Risikoausgleichsrücklage gegenüber einer jährlichen Versteuerung und gegenüber der zweijährigen Durchschnittsbesteuerung..... | 117 |
| Abbildung 11: Steuerausfälle für den Fiskus aufgrund des Glättungseffekts der RAR im Vergleich zur jetzigen Besteuerung unter Berücksichtigung von § 4a EStG | 119 |
| Abbildung 12: Steuervorteil der betriebswirtschaftlichen Ausrichtungen unter Anwendung der Risikoausgleichsrücklage im Vergleich zur Rechtslage nach § 4a EStG | 120 |

TABELLENVERZEICHNIS

| | |
|--|----|
| Tabelle 1: Risiken in der Landwirtschaft..... | 4 |
| Tabelle 2: Ausgewählte wetterabhängige Branchen..... | 6 |
| Tabelle 3: Regelungen zur Ausgleichsrücklage im Forstschäden-Ausgleichsgesetz | 20 |
| Tabelle 4: Schwierigkeiten bei der Abgrenzung begünstigter Steuerpflichtiger | 26 |
| Tabelle 5: Rücklagen im Ertragsteuerrecht | 47 |
| Tabelle 6: Rückstellungen im Ertragsteuerrecht..... | 51 |
| Tabelle 7: Bilanzierung einer Ansammlungsrückstellung..... | 53 |
| Tabelle 8: Einfluss der Rückstellungsbeträge und Steuersätze auf die Steuerbelastung | 55 |
| Tabelle 9: Vorzüglichkeit von übertragbaren stillen Reserven gemäß § 6 b EStG in Höhe von 500.000 € auf Gebäude in Abhängigkeit von der Nutzungsdauer, vom Steuersatz sowie vom Zinssatz im Vergleich zur Sofortversteuerung (SV) | 57 |
| Tabelle 10: Entwicklung der effektiven Steuerbelastung einer Rücklage gemäß § 6 b EStG nach 4 Jahren in Abhängigkeit von der betriebsinternen Nettoverzinsung der Rücklage bei einem Grenzsteuersatz von 50 % | 60 |
| Tabelle 11: Ergebnisse der Simulationsrechnungen..... | 82 |
| Tabelle 12: Erfüllung einzelner Anforderungskriterien durch die Glättungssysteme | 84 |
| Tabelle 13: Nettorentabilität ausgewählter Betriebsformen und Bundesländer im Schnitt der WJ 2004/05-2007/08 | 91 |
| Tabelle 14: Faktoransatz für Boden bei unterschiedlicher Berechnungsmethodik und Anschaffungszeitpunkten..... | 93 |

| | |
|---|-----|
| Tabelle 15: Nettorentabilität unterschiedlicher Rechtsformen für ausgewählte neue Bundesländer im Schnitt der WJ 2004/05-2007/08..... | 96 |
| Tabelle 16: Die Berücksichtigung von Sonderbilanzen in der steuerlichen Gewinnermittlung | 98 |
| Tabelle 17: Entlastungseffekt durch § 4a EStG und der zusätzlichen Anwendung der Risikoausgleichsrücklage in Euro pro Betrieb und Jahr bei natürlichen Personen | 121 |
| Tabelle 18: Entlastungseffekt der Risikoausgleichsrücklage in Euro pro Betrieb und Jahr bei juristischen Personen im Vergleich zur normalen jährlichen Versteuerung | 121 |
| Tabelle 19: Hochgerechneter Zinsnachteil in Mio. Euro/Jahr für den Fiskus aufgrund der Verschiebung der Steuerzahlungen durch die Risikoausgleichsrücklage in die Zukunft | 122 |
| Tabelle 20: Die Ausgleichsrücklage im DBV-Vorschlag..... | 132 |

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

| | |
|----------|--|
| ABl. | Amtsblatt |
| AfA | Absetzung für Abnutzung |
| AO | Abgabenordnung |
| AV | Anlagevermögen |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| BGBI. | Bundesgesetzblatt |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BilMoG | Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz |
| BL | Bundesland |
| BMELV | Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz |
| BMF | Bundesministerium der Finanzen |
| BMG | Bemessungsgrundlage |
| BT | Bundestag |
| BV | Betriebsvermögen |
| DBV | Deutscher Bauernverband |
| DLG | Deutsche Landwirtschafts-Gesellschaft |
| EG | Europäische Gemeinschaft |
| EntwLStG | Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung von privaten Kapitalanlagen in Entwicklungsländern |
| EStDV | Einkommensteuer-Durchführungsverordnung |

| | |
|----------------|---|
| EStG | Einkommensteuergesetz |
| EStR | Einkommensteuer-Richtlinien |
| EU | Europäische Union |
| FinMin | Finanzministerium |
| ForstSchAusglG | Forstschäden-Ausgleichsgesetz |
| GAP | Gemeinsame Agrarpolitik |
| GbR | Gesellschaft bürgerlichen Rechts |
| GewSt | Gewerbsteuer |
| GJAE | German Journal of Agricultural Economics (Agrarwirtschaft) |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| GuV | Gewinn- und Verlustrechnung |
| ha | Hektar |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| HLBS | Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen |
| IRMA | Individual Risk Management Accounts |
| JurP | Juristische Person |
| KG | Kommanditgesellschaft |
| KJ | Kalenderjahr |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| LEL | Landesanstalt für Entwicklung der ländlichen Räume und der Landwirtschaft Baden-Württemberg |
| LfL | Landesanstalt für Landwirtschaft Bayern |

| | |
|-----------|---|
| LuF | Land- und Forstwirtschaft |
| MW | Mittelwert |
| nAK | nicht entlohnte Arbeitskraft |
| NISA | Net Income Stabilization Account |
| OECD | Organization for Economic Co-operation and Development |
| ÖGA | Österreichische Gesellschaft für Agrarökonomie |
| p.a. | per annum |
| PersG | Personengesellschaft |
| RAR | Risikoausgleichsrücklage |
| Rn. | Randnummer |
| Rz. | Randziffer |
| PSE | Producer Support Estimate |
| TBN | Testbetriebsnetz |
| UmwStG | Umwandlungssteuergesetz |
| UV | Umlaufvermögen |
| VBA | Visual Basic for Applications |
| VerStromG | Gesetz zur Förderung der Verwendung von Steinkohle in Kraftwerken |
| VK | Variationskoeffizient |
| VV | Verlustvortrag |
| WJ | Wirtschaftsjahr |
| WTO | World Trade Organization |
| zvE | zu versteuerndes Einkommen |

KAPITEL 1

DIE LANDWIRTSCHAFTLICHE RISIKOAUSGLEICHSRÜCKLAGE IM DEUTSCHEN EINKOMMENSTEUERRECHT

1.1 Steuern und Landwirtschaft

Das Steuerrecht ist im Rahmen der agrarökonomischen Forschung ein explizites Aktionsfeld, nicht zuletzt weil es in der landwirtschaftlichen Praxis jeden Betrieb, der in seinem Umfang über den Tatbestand der Liebhaberei hinausgeht, betrifft. Die besondere Synthese aus rechtlich-juristischen Fragestellungen im Steuerrecht einerseits und naturwissenschaftlich-technischen und organisatorischen Fragestellungen in der Landwirtschaft andererseits eröffnet ein interessantes Forschungs- und Tätigkeitsfeld, für das sich ein eigenes Beratungswesen herausgebildet hat, das vielfach praktisch ausschließlich im landwirtschaftlichen und landwirtschaftsnahen Bereich tätig ist.

Schon seit jeher hat der landwirtschaftliche Sektor innerhalb der Gesamtwirtschaft eine besondere Stellung eingenommen, die sich auch in Zeiten sinkender wirtschaftlicher Bedeutung der Urproduktion im Hinblick auf Bruttosozialprodukt und Arbeitsplätze in politischer und gesellschaftlicher Aufmerksamkeit widerspiegelt. Die besondere Stellung der Landwirtschaft findet sich auch in den Vorschriften zur Rechnungslegung und dem Steuerrecht – das eine der Grundlagen jedes organisierten Gemeinwesens darstellt – wider. Neben dem Fehlen der Kaufmannseigenschaft im handelsrechtlichen Sinne, der Existenz einer eigenen Gewinnermittlungsart in der Einkommensteuer und der pauschalen Berechnung der Umsatzsteuer existiert eine Vielzahl weiterer Regelungen, welche die Landwirtschaft von der übrigen Wirtschaft unterscheiden. Diese Grenzen für den einstmals steuerlich deutlich abgegrenzten Bereich der Land- und Forstwirtschaft, welcher auch für einen Laien auf den ersten Blick durch die

Existenz einer eigenen Einkunftsart im Einkommensteuerrecht ersichtlich wird, verschwimmen zunehmend. In der jüngeren Vergangenheit sind zahlreiche Schnittstellen zum gewerblichen Bereich entstanden, vornehmlich durch Entwicklungen im Bereich der Erneuerbaren Energien, der intensivierten Vermarktungstätigkeit landwirtschaftlicher Unternehmer oder der Erbringung von landwirtschaftlichen und landwirtschaftsnahen Dienstleistungen. Darüber hinaus sind Betriebsstrukturen entstanden, die nicht mehr dem klassischen Bild des landwirtschaftlichen Einzelunternehmers entsprechen. Dies hat zur Folge, dass die landwirtschaftlichen Sonderregelungen in Teilbereichen weiterhin Anwendung finden, daneben aber Elemente des allgemeinen Steuerrechts aufgrund verpflichtender gesetzlicher Vorschriften oder aufgrund freiwilliger Anwendung zunehmende Bedeutung erlangen. Diese Entwicklung hat dem Interesse an landwirtschaftlichen Sonderregelungen keinen Abbruch getan; möglicherweise hat sie das Interesse und die betriebswirtschaftliche Bedeutung im Einzelfall sogar gesteigert.

1.2 Einkommensschwankungen landwirtschaftlicher Betriebe, Rücklagen und die Forderung nach einer Risikoausgleichsrücklage

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aber auch Einkünfte aus anderen Einkunftsarten unterliegen häufig jährlichen Schwankungen. Diese Schwankungen können auf einer tatsächlichen Veränderung der Leistungsfähigkeit beruhen, aber auch aufgrund buchmäßiger Effekte (z.B. Änderung der Bilanzierungs- oder Bewertungsmethoden) oder unregelmäßiger Sondereinflüsse (z.B. Veräußerungsgewinne, Versicherungsentschädigungen, Aufdeckung stiller Reserven) entstehen. Zum Ausgleich der Schwankungen gibt das deutsche Einkommensteuerrecht dem Steuerpflichtigen unterschiedliche Instrumente an die Hand, mit denen Gewinne zwischen einzelnen Veranlagungszeiträumen verschoben werden können. Hierzu gehört auch die Existenz sogenannter ‚steuerfreier Rücklagen‘. Diese Rücklagen im Steuerrecht, die weder mit Rücklagen im Handelsrecht noch mit handels- oder steuerrechtlichen Rückstellungen zu verwechseln sind, dienen zur Glättung steuerlicher Gewinnschwankungen bzw. zur Verschiebung von Gewinnen in die Zukunft. Wenngleich der steuerliche Gewinn in erster Linie die Ermittlung der steuerlichen Leistungsfähigkeit und die Bemessung der Steuerlast bezweckt, dient das Steuerrecht schon seit jeher auch der Verfolgung von Sozialzwecknormen, die sich in steuerlichen Sonderregelungen niederschlagen (TIPKE 2000: 77f.). Die Bildung von ‚steuerfreien

Rücklagen‘ wird mit wirtschaftspolitischen Argumenten oder dem Ziel einer Vermeidung steuersystembedingter unbilliger Gewinnrealisierungen begründet (FEDERMANN 2000: 252). Sie entfalten eine steueraufschiebende Wirkung, indem sie aus unversteuerten Gewinnen gebildet und erst im Zeitpunkt ihrer Auflösung der Besteuerung unterworfen werden. Aufgrund der aufschiebenden Wirkung von steuerfreien Rücklagen kann der Steuerpflichtige unter bestimmten Bedingungen Zins-, Liquiditäts- sowie ggf. Progressionsvorteile erzielen.

Im Zusammenhang mit schwankenden Preisen ist vom Deutschen Bauernverband (DBV) die Einführung einer neuen ‚steuerfreien Rücklage‘ im Einkommensteuerrecht vorgeschlagen worden. Die vom Deutschen Bauernverband als „Risikoausgleichsrücklage“ bezeichnete Rücklage soll eine Einkommensglättung ermöglichen und zugleich die Liquiditätssituation der landwirtschaftlichen Betriebe verbessern (DBV 2008, 2009). Die Rücklage wurde im Jahr 2008 erstmals in die Diskussion gebracht und ihre Einführung im Rahmen der beiden Konjunkturpakete, nicht zuletzt aufgrund der zunehmenden Marktvolatilitäten, wiederholt gefordert. Vor ca. 20 Jahren waren ähnliche Konzepte in Australien und den Vereinigten Staaten in der Diskussion (vgl. z.B. BUFFIER und METTERNICK-JONES 1995; MONKE 1997). In der Europäischen Union standen in der ersten Hälfte des vergangenen Jahrzehnts der grundlegende Umbau der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP) und damit der politische Einfluss auf die europäische Landwirtschaft im Vordergrund der Betrachtungen und Diskussionen. In den vergangenen Jahren ist die Rolle der Märkte zunehmend in den Fokus der Betrachtungen gerückt. Große Teile der europäischen und deutschen Landwirtschaft sahen sich in zuvor nicht gekanntem Ausmaß mit den Chancen und Risiken globaler Märkte und mit deren Umgang konfrontiert. Im Zuge gestiegener Preisschwankungen auf den Märkten für wichtige Agrargüter und der erheblichen Erfolgsspreizung zwischen unterschiedlichen Wirtschaftsjahren und unterschiedlichen Betriebsformen ist, auch vor dem Hintergrund des erneut bevorstehenden Umbaus der GAP, die Frage aufgekommen, wie der Staat – z.B. im Rahmen des Steuerrechts – unterstützend oder stabilisierend eingreifen kann, um die zunehmenden Risiken in der Landwirtschaft angemessen zu flankieren.

1.3 Risiko in der Landwirtschaft¹

Eine einheitliche Definition für den Begriff Risiko gibt es nicht. In der Betriebslehre wird unter dem Begriff Risiko häufig die messbare Ungewissheit mindestens eines Einflussfaktors verstanden, die sich negativ auf die künftige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Betriebs auswirkt (SCHMITZ 2007: 5). Landwirtschaftliche Unternehmen sind wie alle anderen Unternehmen Risiken ausgesetzt. Die Literatur unterscheidet dabei zwischen unterschiedlichen Risikotypen, deren Systematisierung je nach Quelle schwanken kann. HARDAKER et al. (2007: 6f.) teilen die Risiken in der Landwirtschaft in Produktionsrisiken, Marktrisiken, Finanzrisiken sowie persönliche und institutionelle Risiken ein (Tabelle 1). Produktions-, Markt-, persönliche sowie institutionelle Risiken werden vielfach unter der Kategorie Geschäftsrisiken zusammengefasst (MUBHOFF und HIRSCHAUER 2010: 10).

Tabelle 1: Risiken in der Landwirtschaft

| | |
|----------------------------|---|
| 1. Produktionsrisiko | z.B. Witterung, Krankheiten, Epidemien |
| 2. Marktrisiko | z.B. Preisschwankungen auf Produkt- und Faktormärkten |
| 3. Finanzrisiko | z.B. Kreditmodalitäten, Finanzierungsschwierigkeiten |
| 4. persönliches Risiko | z.B. Gesundheit, Arbeitsunfähigkeit, |
| 5. institutionelles Risiko | z.B. Politikänderungen, gesetzliche Rahmenbedingungen |

Quelle: HARDAKER et al. 2007.

Zu den Geschäftsrisiken zählen Preisrisiken, Mengenrisiken, Verhaltensrisiken und Politikänderungsrisiken. Die beiden Definitionen überschneiden sich vielfach, weisen aber auch Unterschiede auf. So ordnen MUBHOFF und HIRSCHAUER (ibid.) beispielsweise die Risiken von Zinsänderungen nicht den Finanzrisiken, sondern den Preisrisiken zu (der Zins als Preis des Kapitals).

Eine andere Form der Einteilung unterscheidet zwischen externen und internen Risiken. Zu den externen Risiken werden demnach Marktrisiken, Politikrisiken und sonstige Risiken wie z.B. böswillige Fremdeinwirkungen gezählt. Die internen Risiken bestehen insbesondere in Form von Produktionsrisiken, Personenrisiken, Finanzrisiken und Anlagerisiken. Zu beachten ist die Tatsache, dass unterschiedliche Risiken sich

¹ Die nachfolgenden Ausführungen zu Risiko und Eigenvorsorge in der Landwirtschaft stellen Auszüge aus einem für das BMELV erstellten Gutachten mit dem Titel „Diskussion und Bewertung der möglichen Einführung einer Risikoausgleichsrücklage zum Ausgleich von wetter- und marktbedingten Risiken in der Landwirtschaft – Modellanalyse und Aufzeigen von Alternativen in Anlehnung an die steuerfreie Rücklage nach § 3 Forstschäden-Ausgleichsgesetz (ForstSchAusglG)“ dar.

gegenseitig bedingen können (FRENTROP et al. 2010: 8). Das Hauptaugenmerk der nachfolgenden Betrachtungen soll auf zwei Risiken gerichtet werden, auf die Landwirte nur in sehr begrenztem Umfang reagieren können. Dies betrifft zum einen das Produktionsrisiko im Hinblick auf Witterungseffekte bzw. Einflüsse höherer Gewalt und zum anderen das Markt- und Preisrisiko.

1.4 Einflüsse höherer Gewalt bzw. Witterungsrisiken in der Landwirtschaft

Die landwirtschaftliche Bodenbewirtschaftung ist in hohem Maße von den natürlichen Verhältnissen abhängig und seit jeher witterungsbedingten Schwankungen unterworfen (KROMP-KOLB 2003: 43). Neben weitgehend fixen Faktoren wie z.B. der Bodengüte ist der gesamte Produktionsprozess von der Bodenbearbeitung über die Aussaat, die Düngung und den Pflanzenschutz bis hin zur Ernte einer permanent wechselnden und nur bedingt vorhersagbaren Witterung² unterworfen (HEYLAND 1996: 128). Dabei beeinflussen neben Temperaturniveau und -verlauf auch Niederschlagssumme und -verteilung sowie Luftfeuchte und Lichtverhältnisse das Pflanzenwachstum (ibid.: 182ff.) und das Auftreten von Krankheiten und Schädlingen. Diese Exposition gegenüber den natürlichen Verhältnissen ist ein herausragendes, wenn auch kein Alleinstellungsmerkmal der Landwirtschaft. So können auch andere Wirtschaftszweige in erheblichem Maße von der Witterung beeinflusst werden. Dies sind beispielsweise der Tourismus in Skigebieten (PEYERL 2009; KROMP-KOLB und FORMAYER 2001: 20ff.), aber auch der Tourismus in anderen Regionen, die Baubranche oder die Energie- und Wasserwirtschaft (KROMP-KOLB 2003: 52). Eine umfangreiche Auflistung wetterabhängiger Branchen findet sich bei BERG et al. (2005: 162) (Tabelle 2). Nach Schätzungen der Deutschen Börse unterliegen allein in Westeuropa 5% des Bruttosozialprodukts Wettereinflüssen (MEYER 2002: 1 zitiert in: BERG et al. 2005: 161).

² Unter Wetter versteht man den augenblicklichen Zustand an einem bestimmten Ort zu einem bestimmten Zeitpunkt, während die Witterung den Zustand über einen längeren Zeitraum – mehrere Tage oder Wochen hinweg – beschreibt. Das Klima beschreibt den jährlichen Ablauf der Witterung, der sich in langfristigen Zeiträumen wiederholt. Der statistische Durchschnitt bezieht sich meistens auf Zeiträume von mindestens 30 Jahren (ZIENERT 1993: 5; LATIF 2009: 11).

Tabelle 2: Ausgewählte wetterabhängige Branchen

| Geschäftsbereich und Wettereinfluss | Quelle |
|--|---|
| Energiewirtschaft | |
| Energieversorger: Stromnachfrage für Heizung bzw. Klimaanlage ist temperaturabhängig | ELLITHORPHE and PUTNAM, 1999; JAIN and FOSTER, 2000; u.a. |
| Gaswerke: Warmer Winter mindert Nachfrage | ESSER, 2000; JENKIN and IVES, 2002 |
| Wasserkraftwerke: Langanhaltende Trockenheit senkt Wasserstand | BRADFORD, 2001 |
| Windparks: Ohne Wind keine Stromerzeugung | PRIERMEIER, 2003 |
| Landwirtschaft | |
| Allgemein: Trockenschäden bei Feldfrüchten; Auswinterung bei starkem Frost | SKEES, 2000; ENRONONLINE, 2001 |
| Obstbau: Bienenflug zur Blüte ist temperaturabhängig; Verregnen/erfrieren der Blüten; ausreichende Anzahl an Vernalisationstagen nötig | DISCHEL, 2001; Guaranteedweather.com BYRNE and BACON, 2001 |
| Geflügelwirtschaft: Hohe Abgangsrate bei extremer Sommerhitze | Raiffeisen.com News, 18.09.2003 |
| Milchproduktion: Abfall der Milchleistung bei Hitzestress | Guaranteedweather.com |
| Bewässerungswirtschaft: Ausbleibender Winterregen lässt Grundwasserspiegel absinken | AGARWAL, 2002 |
| Weinbau: Sonniger Spätsommer lässt Oechslegrade steigen | JAIN and FOSTER, 2000 |
| Grünland: Aufwuchs ist stark vom Niederschlag abhängig | STOPPA und HESS, 2003; MEYER, 2002 |
| Gartenbau: Heizenergiebedarf in Gewächshäusern absichern | ASSELDONK and LANSINK, 2002; SCHMITZ und STARP, 2004 |
| Ernterversicherung: Ungünstiges Wetter führt zu Mindererträgen | STOPPA und HESS, 2003 |
| Agrarchemie: Wetterverlauf bestimmt Schädlingspopulation | MEYER, 2002 |
| Getränke und Nahrungsmittelindustrie | |
| Brauereien: Biernachfrage ist bei warmem Sommer größer | SZ Nr.163, 18.07.2003 |
| Speiseeisproduzenten: Absatz steigt mit der Temperatur | TIGLER and BUTTE, 2001 |
| Kartoffelverarbeitung: Verarbeiter müssen bei Unterlieferung in Folge von ungünstigem Wetter Kartoffeln zukaufen | MEUWISSEN, ASSELDONK and HIRNE, 2002 |
| Textilwirtschaft/Einzelhandel | |
| Bade- und Sommermode: Bei kühlem Wetter im Mai/Juni geringer Absatz | ADETUNJI, 2003 |
| Winterjacken: Bei warmen „Vorweihnachtswetter“ geringe Nachfrage | |
| Bauwirtschaft | |
| Anlagenbau: Frosttage verhindern termingerechte Fertigstellung | CONNORS, 2003 |
| Tourismus und Freizeit | |
| Ost-/Nordseebäder: Profitieren von warmem Sommer in Deutschland | |
| Mittelmeerrainier: Profitieren von kaltem Sommer in Deutschland | |
| Skigebiete: Benötigen ausreichend Schnee bzw. Kälte, da bei > 0°C auch kein Kunstschnee | |
| Freizeitparks: Bei Regen weniger Besucher | |
| Golfclub: Bei Regen kein Betrieb | SACHS und TROST, 2002 |
| Schwimmbäder: An Sonnentagen mehr Besucher, Umsatzrückgang bei Regen | AUER, 2003 |
| Gastronomie | |
| Volksfeste, Open Air Events: Bei kühlem Regenwetter bleiben Besucher aus | ESSER, 2001 |
| Gaststätten: Bei kühlem Regenwetter bleiben Besucher aus | ALDRED, 2000 u. 2001 |
| Sonstige | |
| Fluglinien: Wetterbedingte Verspätungen, Kosten für Schneeräumen und Tragflächenenteisung | MEYER, 2002 |
| Spediteure: Straßenverhältnisse, insb. Schnee und Eis | MEYER, 2002 |
| Kommunen: In schneereichen Wintern erhöhte Räumungskosten | AUER, 2003 |
| Kfz-Versicherungen: Höhere Schadensquote bei Regen, Schnee und Eis | MEYER, 2002 |
| Fernsehsender: Zuschauerzahl sinkt bei sonnigem Wetter | ROTT und SCHMITT, 2000 |

Quelle: BERG et al. 2005: 162

Im weiteren Sinne können auch andere Ereignisse höherer Gewalt³ in Zusammenhang mit einer bestimmten Wetterlage einzelne Branchen erheblich treffen, wie in jüngster Zeit die Luftfahrtbranche in Europa erfahren musste (Aschewolke nach Vulkanausbruch). Ungeachtet der ebenfalls betroffenen Wirtschaftsbereiche ist es jedoch unbestritten, dass die Landwirtschaft aufgrund der Produktion unter freiem Himmel und der Arbeit mit lebenden Pflanzen und Tieren regelmäßig und in besonderem Maße von Witterungsbedingungen abhängig ist (HARDAKER et al. 2007: 6); dieses gar den Kern einer landwirtschaftlichen Tätigkeit darstellt. Diese Besonderheit nutzt das deutsche Steuerrecht zur Abgrenzung der landwirtschaftlichen Tätigkeit von anderen Einkunftsarten, indem es von der Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren spricht (LEINGÄRTNER 2010: Kap. 3 Rz. 1). MUBHOFF und HIRSCHAUER (2010: 12) sprechen in allgemeinerer Form von einem Mengenrisiko infolge unsicherer Umweltbedingungen. Neben Wetterschwankungen bzw. der Witterung werden darunter auch Risiken durch Krankheiten oder Schaderreger subsumiert. Damit rückt neben der auf den ersten Blick ersichtlichen Abhängigkeit der Pflanzen- und flächenabhängigen Tierproduktion auch die in der Praxis weitgehend flächenunabhängige Tierproduktion (z.B. Schweine, Geflügel) in den Fokus der Betrachtungen. Neben witterungsbedingten Minderleistungen können insbesondere Tierseuchen oder Sperrgebietsausweisungen ein vom Landwirt kaum beeinflussbares und nicht vorhersehbares Risiko darstellen.

Im weltweiten Vergleich wird die Abhängigkeit der mitteleuropäischen Landwirtschaft von äußeren Umweltbedingungen als vergleichsweise gering eingestuft (KIMURA und ANTÒN 2011: 10; KIMURA et al. 2010: 10). In welchem Ausmaß Klima und Witterung die Landwirtschaft in Deutschland zukünftig beeinflussen, kann nur schwer abgeschätzt werden. Tendenziell scheint eine Zunahme des pflanzenbaulichen Ertrags möglich zu sein. Allerdings ist regional je nach Niederschlagssituation mit erheblichen Unterschieden zu rechnen (SCHALLER und WEIGEL 2007: 29f.). Neben einer vielfach prognostizierten Zunahme von einzelnen Witterungsextremen wird die deutsche Landwirtschaft mit einer höheren interannuellen Variabilität konfrontiert werden, die

³ Höhere Gewalt ist „ein außerordentliches Ereignis, das unverschuldet von außerhalb des Betriebskreises hereinbricht und unter den gegebenen Umständen auch durch äußerste, nach Lage der Sache vom Betroffenen zu erwartende Sorgfalt nicht verhindert werden kann“ (TONNER in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., 2009, § 651j, Rz. 7). Im Beitrag wird im Folgenden unter höherer Gewalt ein Ereignis verstanden, mit dem ein Landwirt gegebenenfalls zu rechnen hat, auf dessen Eintreten er aber keinen oder nur bedingt Einfluss nehmen kann.

Anpassungsmaßnahmen erheblich erschwert (ZEBISCH et al. 2005: 72). Auch wenn äußere Umwelteinflüsse nicht zwangsläufig die einzige Variable bei der Bestimmung des Ertragspotenzials darstellen⁴, so kann dennoch davon ausgegangen werden, dass ihnen eine erhebliche Bedeutung zukommt. Im Zuge eines engen Angebots- und Nachfrageverhältnisses und knapper Vorräte auf globalen Märkten können diese Ertragsschwankungen möglicherweise stärkere Preis- und damit Einkommensschwankungen hervorrufen, als dies in der Vergangenheit der Fall gewesen ist.

1.5 Die Bedeutung der Eigenvorsorge in der Landwirtschaft

Das Auftreten von Risiken und damit verbundene Einflüsse auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage lässt die Frage nach dem Umgang mit Risiken aufkommen (vgl. BREUSTEDT 2004). Konkret stellt sich die Frage, ob und wie Landwirte ein aktives Risikomanagement betreiben und Eigenvorsorge für einen Krisenfall treffen. Die Ausgestaltung der Eigenvorsorge kann äußerst vielschichtig erfolgen und von der innerbetrieblichen Vorhaltung ausreichender Vermögenspositionen und Finanzmittel („Eine Ernte auf dem Halm, eine in der Scheune und eine auf dem Konto“) über eine Verteilung des Risikos innerhalb des landwirtschaftlichen Sektors mit Hilfe von Versicherungslösungen (z.B. Hagelversicherung) bis hin zu einer Absicherung über außerlandwirtschaftliche Marktteilnehmer (z.B. Warenterminbörsen; Wetterderivate) reichen. Weitere Einflussmöglichkeiten bestehen über den Diversifizierungs- bzw. Spezialisierungsgrad im Betrieb, außerlandwirtschaftliche Investitionen oder alternative Einkommensquellen.

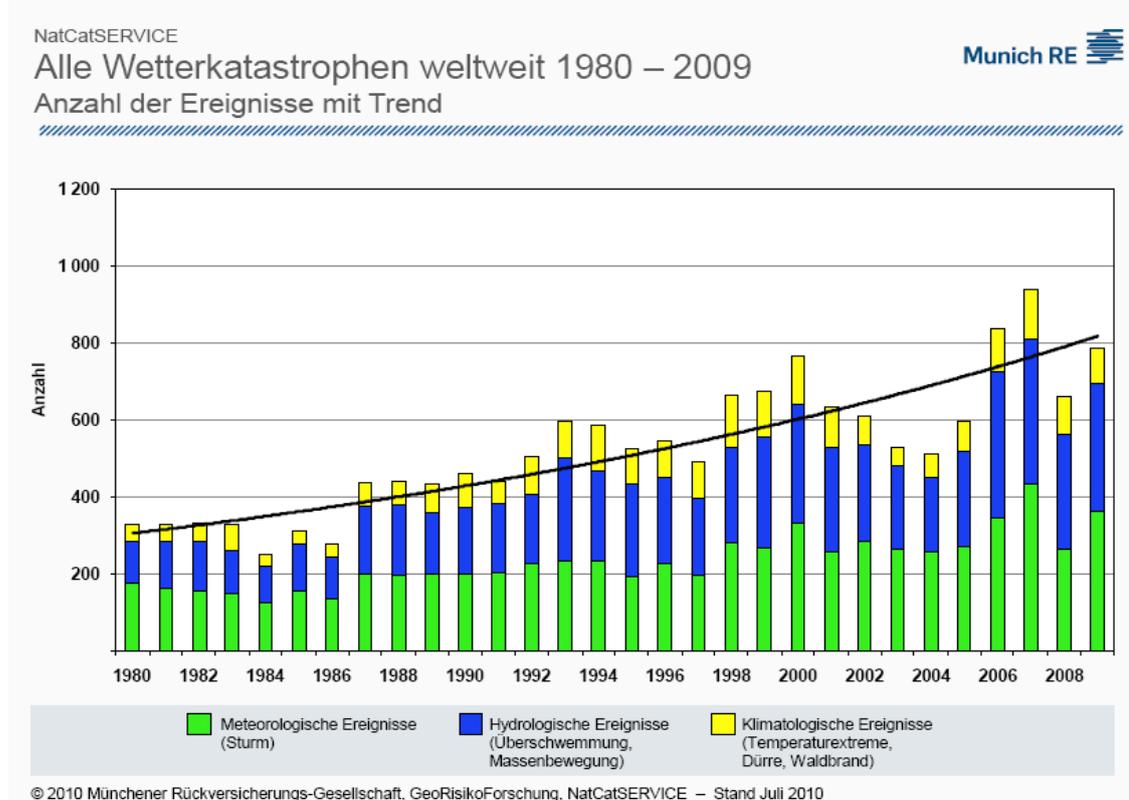
Eine Befragung von PALINKAS und SZÉKELY (2008, zitiert in: MELYUKHINA 2010) zeigt, dass insbesondere deutsche Landwirte (61%) im Vergleich zu holländischen und spanischen Landwirten (23%) hohen Wert auf ausreichende finanzielle Reserven legen. Aussagen zur Höhe finanzieller Reserven sind allerdings bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften nur begrenzt möglich, da eine enge Verzahnung zwischen betrieblichem und privatem Bereich vorliegt.

Versicherungslösungen stellen üblicherweise eine Absicherung gegen Extremereignisse dar (ARTAVIA et al. 2010: 77). Typisches Beispiel hierfür ist die Feuerversicherung, bei

⁴ Denkbar sind z.B. auch Änderungen in der Produktionsintensität.

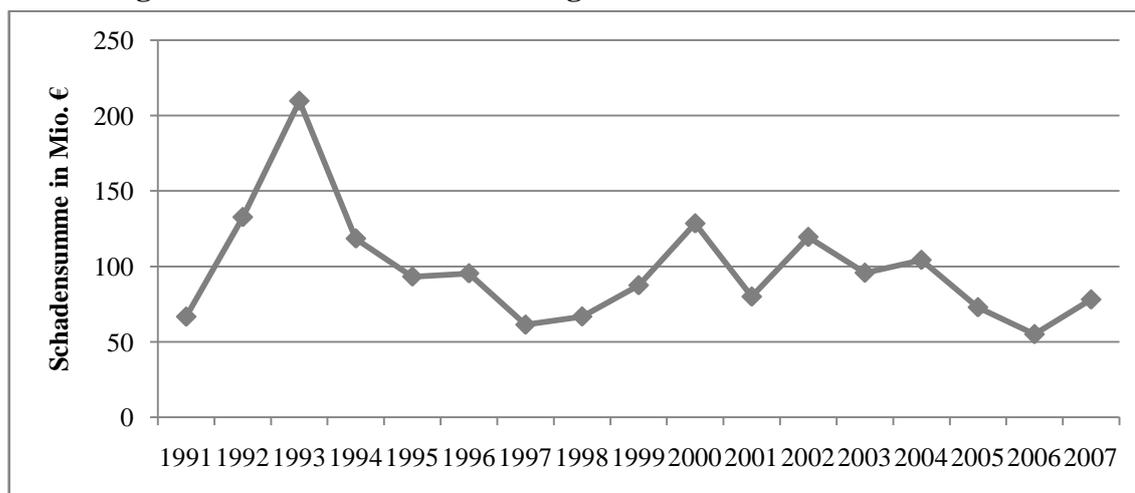
der es für den einzelnen Versicherungsnehmer nur in seltenen Fällen zu einer Auszahlung kommt. Naturkatastrophen richteten nach Angaben der MUNICH RE (2010) 2009 weltweit Schäden in Höhe von 50 Mrd. US-Dollar an. Fast zwei Drittel der Schadenssumme entfallen dabei auf Sturmereignisse, 16% auf Überschwemmungen und 6% auf klimatologische Ereignisse wie beispielsweise Temperaturextreme oder Dürren. Die Anzahl der Wetterereignisse hat seit 1980 stark zugenommen (Abbildung 1). 14% der Schadensereignisse entfallen auf Europa.

Abbildung 1: Zunahme der Wetterkatastrophen von 1980-2009



Quelle: MUNICH RE 2010, NatCatService.

Die Schäden durch Wetterextreme in der deutschen Landwirtschaft werden von der VEREINIGTEN HAGEL (2010) in den Jahren 1990 bis 2007 auf über 8 Mrd. Euro geschätzt. Dazu zählen Hochwasser, Trockenheit, Frost- und Auswinterungsschäden sowie Hagelschäden, auf die knapp 1,7 Mrd. Euro entfallen. Weite Verbreitung gegen die genannten Schadensereignisse hat bislang in nennenswertem Umfang lediglich die Hagelversicherung gefunden (ibid.). Die Schadenssumme beim Hagel beläuft sich im Schnitt auf knapp 100 Mio. Euro pro Jahr mit erheblichen annuellen Schwankungen (Abbildung 2). Erste Mehrgefahrenversicherungen sind mittlerweile in Deutschland eingeführt worden (VEREINIGTE HAGEL 2010).

Abbildung 2: Schadenssummen durch Hagel in Deutschland

Quelle: VEREINIGTE HAGEL 2010, <http://www.vereinigte-hagel.net/wissenswertes.html>

Umfassende steuerliche Konzepte als Bestandteil eines ganzheitlichen Risikomanagements fehlen bislang. Das in diesem Zusammenhang aufgeworfene Konzept der Risikoausgleichsrücklage hat es in der deutschen Landwirtschaft bislang nicht gegeben. Eine wissenschaftliche Analyse hat in der deutschsprachigen Literatur noch nicht stattgefunden.

1.6 Hintergrund, Aufbau und Zielstellung der vorliegenden Arbeit

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit einem Thema, das im Forschungszeitraum Gegenstand von politischen Diskussionen war. Diese sind nicht unwesentlich durch die vorliegenden Beiträge beeinflusst worden. Nachdem in unterschiedlichen Fachzeitschriften erste betriebswirtschaftliche Fallanalysen zur vom Bauernverband vorgeschlagenen Risikoausgleichsrücklage erschienen sind (vgl. z.B. BREUSTEDT und SCHMIDT 2008), ist mit dem in Kapitel 2 dargestellten Beitrag erstmals eine steuerrechtliche Einordnung vorgenommen worden, die zunächst die einkommensglättenden Besonderheiten in der Landwirtschaft systematisch darstellt und die vorgeschlagene Risikoausgleichsrücklage im Kontext ihres „Vorbilds“, der Rücklage im Forstschäden-Ausgleichsgesetz, einordnet. Neben einer Darstellung ihrer Funktionsweise wird die Risikoausgleichsrücklage vor dem Hintergrund der geforderten Steuergerechtigkeit in das deutsche Steuersystem eingeordnet. Über die Ausgestaltung von möglichen Restriktionen wird die steuerrechtliche Einordnung mit Überlegungen zur administrativen Umsetzung verknüpft bzw. die administrative Umsetzbarkeit in Abhängigkeit unterschiedlich hoher Anforderungen an die Steuergerechtigkeit geprüft.

Kapitel 3 erläutert das Konzept und die Wirkung von Rücklagen und Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht und analysiert die Ausgestaltung von Restriktionstatbeständen im deutschen Steuerrecht. Es werden die wesentlichen Rücklagen für die Landwirtschaft identifiziert und ihre betriebswirtschaftliche Wirkung untersucht.

Die festgestellten Schwierigkeiten bei der möglichen Einführung einer Einkommensglättung mittels der Risikoausgleichsrücklage bzw. die sich entgegengesetzt stehenden Wirkungen hinsichtlich Steuergerechtigkeit und Administrierbarkeit haben zur Suche nach einem einfacheren steuerlichen Glättungssystem geführt. Die Analyse der Risikoausgleichsrücklage und weiterer einkommensglättender Instrumente ist als Synopse in Kapitel 4 dargestellt. Von besonderer Bedeutung ist die Entwicklung der Steuerlast im Zeitablauf, die sich aufgrund von Glättungssystemen von den tatsächlichen Gewinnen einer Periode zunehmend löst und sich unter Liquiditätsaspekten nicht mehr im Einklang mit der betrieblichen Entwicklung bewegt. Es werden grundsätzliche Überlegungen zur Wirkung einkommensglättender Systeme herausgearbeitet.

Im Zuge der fortwährenden Diskussion um die Einführung einer Risikoausgleichsrücklage ist nach den grundlegenden Überlegungen zur Funktionsweise und steuerrechtlich-administrativer Fragestellungen zunehmend die Quantifizierung der tatsächlichen Auswirkungen auf die landwirtschaftlichen Betriebe und für den Fiskus in den Vordergrund gerückt. Kapitel 6 beinhaltet eine empirische Analyse zur Wirksamkeit einer Risikoausgleichsrücklage in der deutschen Landwirtschaft, nachdem in Kapitel 5 die Grundlagen des Testbetriebsnetzes und Untersuchungen zur Datenqualität vorgestellt worden sind, damit dem Leser eine kritische Würdigung der Vorgehensweise sowie der Ergebnisse des Kapitels 6 ermöglicht wird. Auf Basis einer umfangreichen Datengrundlage realer Betriebe wird das Budgetbelastungspotential für den Fiskus in Kapitel 6 abgeschätzt. Der Beitrag ist zugleich eine Essenz einer Stellungnahme für das BMELV.

Ziel der Arbeit ist es, eine umfassende Betrachtung der Risikoausgleichsrücklage von ihrer steuerrechtlichen und administrativen Einordnung über die Möglichkeiten und Grenzen einkommensglättender Instrumente im Steuerrecht bis hin zur einzelbetrieblichen Wirksamkeit und fiskalpolitischen Auswirkungen vorzulegen.

1.7 Literatur

- ARTAVIA, M., DEPPEMANN, A., FILLER, G., GRETHE, H., HÄGER, A., KIRSCHKE, D. UND M. ODENING (2010): Ertrags- und Preisstabilität auf Agrarmärkten in Deutschland und der EU – Betriebswirtschaftliche und agrarpolitische Implikationen. In: Auswirkungen der Finanzkrise und volatiler Märkte auf die Agrarwirtschaft, Schriftenreihe der Rentenbank, Band 26, S.53-87.
- BERG, E., SCHMITZ, B., STARP, M. und H. TRENKEL (2005): Wetterderivate: Ein Instrument im Risikomanagement für die Landwirtschaft? In: Agrarwirtschaft 54 (3), S.158-170.
- BREUSTEDT, G. (2004): Effiziente Reduktion des Produktionsrisikos im Ackerbau durch Ertragsversicherungen. Dissertation. Christian-Albrechts-Universität Kiel.
- BREUSTEDT, G. und H. SCHMIDT (2008): Mit Rücklagen Steuern sparen? In: DLG-Mitteilungen 9/08: S.34-37.
- BUFFIER, B.D. und M.A. METTERNICK-JONES (1995): Income Equalisation Deposits: Enhancing Farm Viability. In: Review of Marketing and Agricultural Economics 63 (1): S.191-199.
- DBV (Deutscher Bauernverband) (2009): Spare in der Zeit – dann hast Du in der Not! In: dbv-depesche 8/2009.
- DBV (Deutscher Bauernverband) (2008): Stellungnahme des Deutschen Bauernverbandes zur öffentlichen Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ – BT-Drucksache 16/10930 vom 24.11.2008.
- FEDERMANN, R. (2000): Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht. 11. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin.
- FRENTROP, M., HEYDER, M. und L. THEUVSEN (2010): Risikomanagement in der Landwirtschaft. Landwirtschaftliche Rentenbank (Hrsg.).
- HARDAKER, J.B., HUIRNE, R.B.M., ANDERSON J.R. und G. LIEN (2007): Coping with Risk in Agriculture. 2. Aufl., CAB International Publishing, Oxfordshire, Cambridge.
- HEYLAND, K.-U. (1996): Allgemeiner Pflanzenbau. 7. Aufl., Eugen Ulmer, Stuttgart.

-
- KIMURA, S., und J. ANTÓN (2011): Risk Management in Agriculture in Australia. OECD Food, Agriculture and Fisheries Working Papers, No. 39, OECD Publishing.
- KIMURA, S., ANTÓN, J. UND C. LETHI (2010): Farm Level Analysis of Risk and Risk Management Strategies and Policies: Cross Country Analysis. OECD Food, Agriculture and Fisheries Working Papers, No. 26, OECD Publishing.
- KROMP-KOLB, H. (2003): Startprojekt Klimaschutz: Erste Analysen extremer Wetterereignisse und ihrer Auswirkungen in Österreich. Endbericht, Universität für Bodenkultur, Wien.
- KROMP-KOLB, H. und H. FORMAYER (2001): Klimaänderung und mögliche Auswirkungen auf den Wintertourismus in Salzburg. Studie im Auftrag des Amtes der Salzburger Landesregierung, Wien.
- LATIF, M. (2009): Klimawandel und Klimadynamik. Eugen Ulmer, Stuttgart.
- LEINGÄRTNER (2010): Besteuerung der Landwirte. Kommentar, Loseblattsammlung.
- MELYUKHINA, O. (2010): Thematic Review on Risk Management: Netherlands. Trade and Agriculture Directorate, Committee for Agriculture. Meeting Date 15-17 November, OECD Conference Center, Paris.
- MONKE, J. (1997): Do Farmers Need Tax-Deferred Savings Accounts to Help Manage Income Risk? In: U.S. Department of Agriculture - ERS (Hrsg.): Issues in Agricultural and Rural Finance, Agriculture Information Bulletin No. 724-07.
- MÜNCHENER KOMMENTAR ZUM BGB (2009): Band 4, 5.Aufl., C.H. Beck, München, Abruf über <http://beck-online.beck.de> am 20.12.2010.
- MUNICH RE (2010): Münchener Rückversicherung, NatCatService. Homepage: <http://www.munichre.com/de/reinsurance/business/non-life/georisks/natcatservice/default.aspx> , Abrufdatum: 18.10.2010.
- MÜBHOFF, O. und N. HIRSCHAUER (2010): Abriss des Risikomanagements im landwirtschaftlichen Unternehmen. In: agrar spectrum, Band 43, Wie gehen wir mit Risiken um? S.10-25.
- PEYERL, H. (2009): Persönliches Gespräch am 07.01.2009.

- SCHALLER, M. und H.-J. WEIGEL (2007): Analyse des Sachstands zu Auswirkungen auf die deutsche Landwirtschaft und Maßnahmen zur Anpassung. Landbauforschung Völkenrode – FAL Agricultural Research, Sonderheft 316.
- SCHMITZ, B. (2007): Wetterderivate als Instrument im Risikomanagement landwirtschaftlicher Betriebe. Dissertation, Bonn.
- TIPKE, K. (2000): Die Steuerrechtsordnung. 2. Aufl., Schmidt, Köln.
- VEREINIGTE HAGEL (2010): Homepage der Vereinigte Hagel, Rubrik Wissenswertes. Abrufdatum: 18.10.2010.
- ZEBISCH, M., GROTHMANN, T., SCHRÖTER, D., HASSE, C., FRITSCH, U. UND W. CRAMER (2005): Klimawandel in Deutschland – Vulnerabilität und Anpassungsstrategien klimasensitiver Systeme. In: Umweltbundesamt (Hrsg.): Climate Change. 08/2005, Dessau.
- ZIENERT, A. (1993): Wetter – Witterung – Klima. Heidelberg.

KAPITEL 2

DIE RISIKOAUSGLEICHSRÜCKLAGE ALS INSTRUMENT DES LANDWIRTSCHAFTLICHEN RISIKOMANAGEMENTS

Autoren des Originalbeitrags: BLANCK, N. und E. BAHR

Veröffentlicht in: Agrarwirtschaft (GJAE), 58 (4), S.207-219.

INCOME EQUALIZATION DEPOSITS - A TOOL OF AGRICULTURAL RISK MANAGEMENT

2.1 Zusammenfassung

In Anbetracht zunehmender Einkommensschwankungen aufgrund von Witterungsextremen und höherer Volatilitäten an den Agrarrohstoffmärkten fordert der Deutsche Bauernverband im Ertragsteuerrecht die Einführung einer Risikoausgleichsrücklage für landwirtschaftliche Einkünfte. Progressionsbedingte Mehrbelastungen schwankender Einkommen sollen vermieden und eine eigenbetriebliche Liquiditätsvorsorge steuerlich gefördert werden. Der vorliegende Beitrag untersucht neben den betriebswirtschaftlichen Auswirkungen der Ausgleichsrücklage insbesondere deren steuerrechtliche Zulässigkeit und die administrative Umsetzbarkeit. Der mit einer Risikoausgleichsrücklage verbundene interperiodische Einkommensausgleich dient im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips der Steuergerechtigkeit; die Beschränkung auf landwirtschaftliche Einkünfte ist jedoch nur zulässig, wenn besondere Umstände hierfür sprechen und Restriktionen sicherstellen, dass nur landwirtschaftsspezifische Nachteile ausgeglichen werden können. Die administrative Umsetzung auf einzelbetrieblicher Ebene ist im Hinblick auf

Definition, Messung und Bewertung von Nachteilen mit vielen Problemen und Abgrenzungsschwierigkeiten behaftet und wird durch unterschiedliche Gewinnermittlungsarten erschwert. Restriktive Vorgaben schränken die Zugriffs- und Verwendungsmöglichkeiten betrieblicher Liquidität ein. Aus diesen Gründen ist zweifelhaft, ob eine Risikoausgleichsrücklage für landwirtschaftliche Einkünfte analog zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz im Spannungsfeld zwischen geforderter Steuergerechtigkeit und administrativer Umsetzbarkeit betriebswirtschaftlich sinnvoll einsetzbar sein kann.

2.2 Abstract

Due to an increasing variability in farm income because of extreme weather conditions and higher market volatilities, the German Farmers Association postulated the introduction of income equalization deposits for agricultural income to avoid a progression-based extra tax load and to support farmers building reserve funds. This article examines the economic effects as well as the legitimacy according to German tax law and its administrative practicability. Fundamentally, smoothing income over several years is admissible according to the German ability-to-pay principle. Nevertheless, a restriction to a particular group of tax payers is only acceptable if special circumstances faced by this group seem to make it necessary. This constraint demands restrictions on deposit and withdrawal which are linked to specific agricultural difficulties. Due to a couple of problems and difficulties in definition, measurement and valuation on an on-farm level, the administrative feasibility of these restrictions is limited. Different types of profit assessment for farmers complicate a fair and straight-forward usage. It is uncertain if income equalization deposits will be a useful risk management tool for farmers while simultaneously meeting all legal requirements in German tax law.

2.3 Einleitung

Das Risikomanagement erfährt in der Landwirtschaft angesichts des Rückzugs der Agrarpolitik aus den Agrarmärkten eine zunehmende Bedeutung (ODENING und MUBHOFF 2002: 243). Ein vermutlich in Intervallen auftretendes weiteres Nachfrage-Angebotsverhältnis auf den landwirtschaftlichen Produkt- und Faktormärkten im Zuge der Bevölkerungs-, Politik- und Klimaentwicklungen kann vermehrt zu Ertrags- und Einkommenschwankungen landwirtschaftlicher Unternehmer führen. Die jüngsten Wirtschaftsjahre haben diese Tendenz eindrucksvoll bewiesen. Die Verringerung damit

zusammenhängender Einkommens- und Liquiditätsrisiken kann mit einer Vielzahl von Instrumenten und Ansätzen angestrebt werden. Zu nennen sind hier neben Anpassungen in der Produktionstechnik, optimierten Anbauprogrammen (vgl. MUBHOFF und HIRSCHAUER 2004), Absicherungsgeschäften über Warenterminbörsen oder (standardisierten) Versicherungslösungen (vgl. WEBER et al. 2008) auch steuerliche Instrumente. In Anlehnung an das Forstschäden-Ausgleichsgesetz hat der Deutsche Bauernverband im vergangenen Jahr das Konzept der Risikoausgleichsrücklage in die politische Diskussion eingebracht und die Forderung nach einer Einführung im Rahmen beider Konjunkturpakete erneuert (DBV 2008). In Anbetracht der politischen Aktualität widmet sich dieser Beitrag der Risikoausgleichsrücklage als einem speziellen Instrument innerhalb des landwirtschaftlichen Risikomanagements. Im Mittelpunkt der Ausführungen stehen die steuerrechtliche Zulässigkeit sowie die administrative Umsetzbarkeit im Rahmen der Steuerveranlagung. Die betriebswirtschaftlichen Auswirkungen werden exemplarisch beleuchtet und hinsichtlich ihrer Bedeutung für die betriebliche Liquidität analysiert.

2.4 Das Konzept der Ausgleichsrücklage

2.4.1 Problemstellung

Nach Auffassung des Deutschen Bauernverbandes sind landwirtschaftliche Betriebe aufgrund der besonderen Abhängigkeit landwirtschaftlicher Produktionsprozesse von den natürlichen Gegebenheiten und der produktionszyklusbedingt unzureichenden Reaktionsfähigkeit auf Preisentwicklungen von hohen jährlichen Einkommensschwankungen betroffen. Schweine produzierende oder Gemüse anbauende Betriebsleiter werden bereits seit Jahrzehnten mit schwankenden Einkommen konfrontiert. Da neben seltenen Klimaextremen auch der interannuellen Variabilität ein hoher Einfluss auf Ertragsfluktuationen zugeschrieben wird (ZEBISCH et al. 2005: 72) und ein „Natural Hedge“ in weltweit vernetzten Agrarmärkten kaum zu erwarten ist (WEBER et al. 2008: 11), werden jedoch auch zunehmend Ackerbaubetriebe betroffen sein. Wegen des progressiv steigenden Tarifs im deutschen Einkommensteuerrecht führt dies in erfolgreichen Jahren zu hohen Steuerlasten und Liquiditätsabflüssen (DBV 2008). Dies gilt umso mehr, da Unternehmen und Wirtschaftszweige mit hohen Einkommensvolatilitäten in einem progressiven Einkommensteuersystem ertragsteuerlich stärker belastet werden als Unternehmen mit

interperiodisch stabilen Erträgen (LISHMAN und NIEUWOUDT 2003: 326). Indem der Behalt von liquiden Finanzmitteln in erfolgreichen Jahren steuerlich nicht mehr gegenüber der Schaffung von Betriebsaufwand benachteiligt ist (BUFFIER und METTERNICK-JONES 1995: 191), soll die vermehrte eigenbetriebliche Vorsorge gefördert werden.

Zum Ausgleich von landwirtschaftlichen Einkommensschwankungen kennt das deutsche Einkommensteuerrecht die zweijährige Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG (FELSMANN 2008: A430b), der zufolge die hälftigen Gewinne zweier Wirtschaftsjahre den steuerlichen Einkünften eines Kalenderjahres zugrunde gelegt werden. Seien a, b zwei konstante Gewinne mit $a, b \geq 0$ und $a \neq b$ sowie n mit $n \geq 1$ das Maß für die Dauer der Schwankungszyklen, ausgedrückt durch die Anzahl der aufeinander folgenden Wirtschaftsjahre mit einem Gewinn a oder b . Der Anteil des durch die Durchschnittsbesteuerung geglättet zu versteuernden Einkommens ($zvE_{geglättet}$) am insgesamt im Zyklus zu versteuernden Einkommen (zvE_{gesamt}) wird als Glättungsanteil (θ) bezeichnet. Aus $\theta = \frac{zvE_{geglättet}}{zvE_{gesamt}}$ ergibt sich mit $zvE_{geglättet} = \left(\frac{a}{2} + \frac{b}{2}\right) + \left(\frac{b}{2} + \frac{a}{2}\right)$ und $zvE_{gesamt} = 2 * \left(\frac{a}{2} + \frac{b}{2}\right) + a * (n - 1) + b * (n - 1)$ ein Glättungsanteil von $\theta = \frac{1}{n}$. Der Ausgleich mehrjähriger Schwankungszyklen ist somit aufgrund der sinkenden Bedeutung des Glättungseffekts nur in begrenztem Umfang möglich. Andere steuerliche Instrumente (z.B. Investitionsabzugsbetrag, § 7g EStG) können punktuell Einkommensglättungen bewirken, bergen jedoch die Gefahr, dass steuerliche Überlegungen die betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten überlagern. Die Einführung einer Risikoausgleichsrücklage würde es Landwirten bei entsprechender Planung hingegen ermöglichen, durch Führung eines „Einkommensanpassungskontos“ (OHMER 1997: 204) Einkommensschwankungen auch über einen beliebig längeren Zeitraum hinaus auszugleichen, ohne dass der Staat auf Teile der steuerlichen Bemessungsgrundlage verzichten muss. Die Forstwirtschaft kann in Deutschland seit Einführung des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes (ForstSchAusglG) 1969 eine derartige Rücklagenregelung nutzen.

2.4.2 Ausgestaltung und bilanzielle Behandlung im Forstschäden-Ausgleichsgesetz

Das Forstschäden-Ausgleichsgesetz sieht zur Stützung der Rohholzpreise nach Großkalamitäten staatlich verordnete Einschlagbeschränkungen für bestimmte Holzarten vor. Um die Auswirkungen kalamitätsbedingt hoher Holznutzungen zu vermindern und die eigenbetriebliche Vorsorge im Falle von Einschlagbeschränkungen zu fördern (BT-Drucksache 1969: 7), wird buchführenden Betrieben die Einstellung einer Rücklage in den Sonderposten mit Rücklageanteil ermöglicht. Die Gegenbuchung auf der Sollseite des Aufwandskontos mindert den Gewinn. Voraussetzung ist die Bildung eines Separierungsfonds (sog. betrieblicher Ausgleichsfonds) durch Einzahlung der entsprechenden Gelder bis zum Bilanzstichtag auf ein besonderes betriebliches Konto bei einem Kreditinstitut. Dies erschwert die Rücklagenbildung, da zum Bilanzstichtag i.d.R. noch nicht feststeht, in welcher Höhe Gelder für diesen Zweck zur Verfügung stehen. Geldanlagen mit eingeschränkter Liquidierbarkeit oder potenziellen Wertschwankungen sind unzulässig (FELSMANN 2008: A1120). Ausgleichsfonds und Rücklage können theoretisch unbegrenzt bestehen bleiben. Bei Nutzung der Finanzmittel kommt es zu einer zwingenden Auflösung der Rücklage. Die Gegenbuchung erfolgt gewinnwirksam auf der Habenseite eines Ertragskontos. Die unschädliche Verwendung der im Ausgleichsfonds separierten Liquidität ist an die Erfüllung restriktiver Auflösungsstatbestände, die mittelbar oder unmittelbar an das Auftreten bzw. die Verminderung der Auswirkungen höherer Gewalt geknüpft sind, gebunden (Tabelle 3). Neben der Ergänzung aufgrund einer Einschlagbeschränkung geminderter Erlöse bis zur Höhe des Nutzungssatzes (Nr. 1) bestehen jederzeit Verwendungsmöglichkeiten für die Tatbestände Nr. 2-5. Die Verwendung für nicht zulässige Tatbestände wird mit einem Strafzuschlag zur Einkommensteuer sanktioniert.

Tabelle 3: Regelungen zur Ausgleichsrücklage im Forstschäden-Ausgleichsgesetz

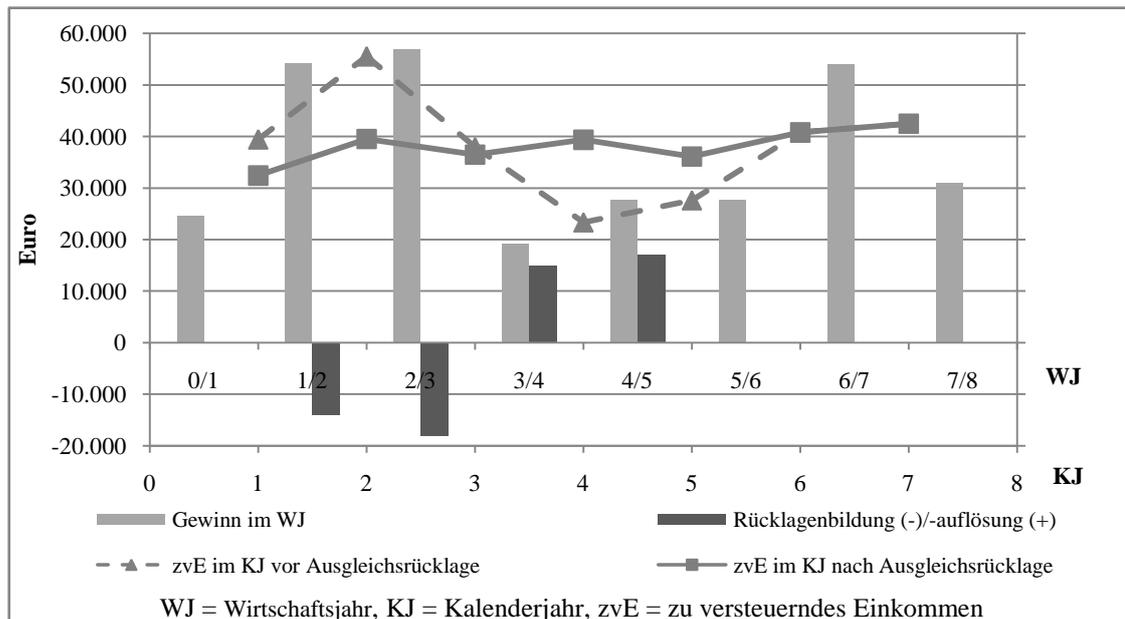
| | |
|---------------------|---|
| Höchstbetrag | Durchschnitt der nutzungssatzmäßigen Einnahmen der vorangegangenen drei WJ |
| Zuführung | Jährlicher Zuführungsbetrag max. 25% des Höchstbetrags |
| Auflösung | Der Ausgleichsfonds darf nur in Anspruch genommen werden |
| 1. | zur Ergänzung der durch eine Einschlagbeschränkung geminderten Erlöse; |
| 2. | für vorbeugende oder akute Forstschutzmaßnahmen; |
| 3. | für Maßnahmen zur Konservierung oder Lagerung von Holz; |
| 4. | für die Wiederaufforstung oder Nachbesserung von Schadensflächen und die nachfolgende Waldpflege; |
| 5. | für die Beseitigung der unmittelbar oder mittelbar durch höhere Gewalt verursachten Schäden an Wegen und sonstigen Betriebsvorrichtungen. |
| Sanktion | Zuschlag von 10% des schädlich verwendeten Teils der Rücklage zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer (§ 3 Abs. 4 ForstSchAusglG i.V.m. § 2 Abs. 6 EStG) |

Quelle: Eigene Darstellung nach § 3 Forstschäden-Ausgleichsgesetz

2.4.3 Steuerliche Wirkung einer Ausgleichsrücklage

Abbildung 3 stellt die Wirkung der Ausgleichsrücklage unter Vernachlässigung potenzieller Restriktionen exemplarisch dar. Die hellgrauen Säulen zeigen Gewinne aus acht Wirtschaftsjahren, die bei einem Variationskoeffizienten von 0,38 zwischen ca. 19 000 Euro und knapp 60 000 Euro schwanken. Die zweijährige Durchschnittsbildung verringert bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (zvE) den Variationskoeffizienten auf 0,25. Ein geschickter Einsatz der Ausgleichsrücklage durch Bildung der Rücklage in den Wirtschaftsjahren 1/2 und 2/3 sowie Auflösung in 3/4 und 4/5 führt nach erneuter Durchschnittsbildung zu einem annähernd konstanten Einkommen mit einem Variationskoeffizienten von 0,08. Der Rücklagen-Steuvorteil aufgrund des verminderten Einflusses der Progression beläuft sich in diesem Beispiel gegenüber der zweijährigen Durchschnittsbildung auf 1 325 Euro⁵ bzw. 2% der ursprünglichen Steuerbelastung. Bezüglich weiterer Beispielrechnungen mit höheren Progressionsvorteilen sei auf die Ausführungen von BREUSTEDT und SCHMIDT (2008: 34ff) verwiesen.

⁵ Die Berechnung basiert auf dem Einkommensteuertarif 2008 ohne Berücksichtigung des Ehegattensplittings.

Abbildung 3: Glättungseffekt der Ausgleichsrücklage

Quelle: Eigene Darstellung

Im Rahmen von Wirkungsanalysen muss berücksichtigt werden, dass Betriebsleiter-Entscheidungen in hohem Maße auf Erwartungen zukünftiger Wirtschaftsjahre und aktuellen Stimmungslagen in der Branche beruhen. Erscheint die Wahl der Handlungsoptionen im Rückblick eindeutig, so wird es dagegen in der tatsächlichen Durchführung voraussichtlich nur in den wenigsten Fällen zu einer optimalen Glättung kommen.

Neben dem potenziellen Progressionsvorteil⁶ aufgrund der mehrjährigen Einkommensglättung führt die Stundung des Steueranteils auf den Rücklagenbetrag zu einem Zinsvorteil für den Steuerpflichtigen. Bei vollständiger oder partieller Rücklagenauflösung kommt es zu einer entsprechenden Nachholung der Steuerzahlung. Für liquiditätsstarke Landwirte kann die Bildung möglichst hoher Rücklagen aufgrund des Zinseffekts von Vorteil sein.

⁶ Bei ungünstiger Planung oder falschen Erwartungen kann die Ausgleichsrücklage auch zu einem Nachteil für den Steuerpflichtigen führen.

2.5 Steuerrechtliche Bewertung einer Ausgleichsrücklage für die Landwirtschaft

2.5.1 Einordnung in das deutsche Steuersystem

Die Besteuerung von Einkommen erfolgt in Deutschland nach dem Jahresabschnittsprinzip. Eine mehrjährige Gewinnglättung zur Vermeidung hoher progressionsbedingter Steuerzahlungen ist im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip des Steuersystems jedoch prinzipiell zu begrüßen, denn die Tatsache, „daß Einkommen interperiodisch schwankt, ist unter dem Leistungsfähigkeitsaspekt kein Rechtfertigungsgrund, es progressiv höher zu belasten als interperiodisch stabiles Einkommen“ (TIPKE 2000: 503). Idealfall einer gleichmäßigen Besteuerung ist die Erfassung des gesamten Lebenseinkommens. Das verwendete Periodizitäts- bzw. Jahresabschnittsprinzip mit dem Ergebnis schwankender Einkommen ist lediglich eine technische Vereinfachung, da sich „das Lebenseinkommensprinzip [...] in praktikabler Weise schwerlich verwirklichen [ließe]“ (TIPKE 2000: 503). Interperiodische Maßnahmen des Progressionsausgleichs stellen daher keine Steuersubvention oder Steuervergünstigung dar, sondern dienen vielmehr der Steuergerechtigkeit (TIPKE 2003: 756). Dieser Gedanke findet sich im deutschen Einkommensteuerrecht in Form des Verlustabzugs nach § 10d EStG, allerdings beschränkt auf den Ausgleich positiver und negativer Einkünfte, wieder. Um Einkommensschwankungen auch oberhalb der Verlustlinie berücksichtigen zu können, plädiert TIPKE (2003: 762) für eine mehrjährige Durchschnittsbesteuerung. Ist die generelle Einführung eines interperiodischen Einkommensausgleichs demnach prinzipiell positiv zu bewerten, so wirft die Beschränkung auf eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen jedoch Fragen zur Vereinbarkeit mit der geforderten Steuergerechtigkeit auf.

Die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen muss nicht zwangsläufig die Steuergerechtigkeit verletzen (TIPKE 2000: 329), sofern sie nicht willkürlich erfolgt, sondern sich aus der Natur der Sache oder einem sonstwie sachlich einleuchtenden Grund ergibt (TIPKE und LANG 2005: 79). In Ermangelung einer objektiven Bemessung müssen Sonderregelungen letztlich immer politisch bestimmt werden (OBERHAUSER 1995: 13). Naturereignisse, auf deren Eintritt oder Nichteintritt der Steuerpflichtige keinen Einfluss hat, stellen einen äußeren Eingriff in die Ertragslage eines Betriebes dar

und können eine abweichende Behandlung rechtfertigen. Die landwirtschaftliche Tätigkeit, definiert als „planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren“ (LEINGÄRTNER 2008: Kap. 3 Rz. 1), legt eine besondere Abhängigkeit der Landwirtschaft von natürlichen Gegebenheiten nahe und wird durch den Gesetzgeber mit der zweijährigen Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG anerkannt⁷. Die Anerkennung für den landwirtschaftlichen Sektor darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass andere Branchen in gleichem Ausmaß betroffen sein könnten, ohne dass dieser Ausgleich gewährt wird. Exemplarisch seien hier Wintersportgebiete (PEYERL 2009) oder die Baubranche genannt.

2.5.2 Einordnung in überstaatliche Regelwerke

Obwohl die Steuersouveränität beim Nationalstaat liegt, ist im Zuge einer fortschreitenden Integration und Zusammenarbeit auf supranationaler Ebene auch das direkte Steuerrecht den Anforderungen der Welthandelsorganisation (WTO) und der Europäischen Union (EU) zur Vermeidung von Handelsverzerrungen ausgesetzt. Das WTO-Recht verbietet Subventionen, sofern deren Erhalt an die Erbringung oder Nicht-Erbringung einer Exportleistung geknüpft ist (WAGNER 2006: 116). Innerhalb der EU sind steuerliche Regelungen mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, sofern sie u.a. den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen (Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag). Hiermit ist sowohl bei Ausgleichsrücklagen als auch bei mehrjährigen Durchschnittsbesteuerungen nicht zu rechnen. Zwar kann sich die internationale Wettbewerbsfähigkeit aufgrund der Höhe der Steuerbelastung ändern, diese ist jedoch Ausdruck der steuerlichen Souveränität eines Staates und kann daher nicht als Maßstab zur Bewertung einer Handelsverzerrung herangezogen werden. Dennoch stellt eine Risikoausgleichsrücklage eine spezifisch auf die Landwirtschaft zugeschnittene Transferleistung dar und könnte unter dem „Producer Support Estimate“-Indikator der OECD (2008: 29) subsumiert werden. Instrumente zur mehrjährigen Einkommensglättung sind eine gängige landwirtschaftliche Sonderregelung und aufgrund ihres produktionsunabhängigen Charakters geeignet, die Nachteile landwirtschaftsimmanenter Einkommensschwankungen auszugleichen (OECD 2006:

⁷ Dass diese Vorschrift nicht allein einer Vereinfachung der Bestandsbilanzierung dient, wird aus der Ausdehnung auf nicht buchführungspflichtige Betriebe (LEINGÄRTNER 2008: Kap. 21 Rz. 8) und der abweichenden Behandlung von Veräußerungsgewinnen (FELSMANN 2008: A430b) deutlich.

4ff). Die quantitative Erfassung von steuerlichen Sonderregelungen ist jedoch nur schwer möglich (OECD 2008: 95).

2.5.3 Ausgestaltungsmöglichkeiten einer Risikoausgleichsrücklage

Bei Implementierung einer Risikoausgleichsrücklage ist dem entstehenden Zinsvorteil besondere Beachtung zu schenken. Dieser kann aufgrund der theoretisch unbegrenzten Laufzeit zu einem beachtlichen finanziellen Vorteil für den Steuerpflichtigen führen. Eine Begrenzung ist durch Einziehung einer Rücklagen-Höchstgrenze denkbar. Ziel ist es nicht, durch unangemessen hohe Rücklagen langfristige Gewinnverschiebungen zu ermöglichen, sondern lediglich Ertragsminderungen einzelner oder mehrerer Jahre abzufedern. MONKE (1997b: 2) weist darauf hin, dass entsprechende Grenzen aus administrativen Gründen möglichst auf im Rahmen der steuerlichen Veranlagung festgestellte Werte zurückgreifen sollten. Der mehrjährige Durchschnitt von Umsatzerlösen könnte Grundlage einer solchen Maßzahl sein. Alternativ zur Höchstgrenze ist eine laufende Abschöpfung des Zinsvorteils in Form einer fiktiven Verzinsung oder eine zeitliche Befristung der Rücklagenlaufzeit analog zu § 6b EStG denkbar. Diese müsste jedoch in Anbetracht der möglicherweise nur in großen Intervallen stattfindenden Einkommensfluktuationen relativ großzügig ausgestaltet sein, um den Anspruch eines mittel- oder langfristigen Ergebnisausgleichs erfüllen zu können und steuerlich ungünstige Zwangsaufösungen zu vermeiden.

Die Risikoausgleichsrücklage bietet Landwirten Potenziale zur Gewinnverschiebung und Steuergestaltung, die anderen Steuerpflichtigen nicht offenstehen. Beschränkungen der Rücklagenauflösung und Mittelverwendung stellen eine Stellgröße zur Wahrung der Steuergerechtigkeit dar und können in Anbetracht der Anerkennung außerordentlicher Abhängigkeiten der Landwirtschaft unterschiedlich restriktiv ausgestaltet werden:

- (i) Einführung ohne Restriktionen
- (ii) Einführung mit einkommensbasierten Restriktionen
- (iii) Einführung mit Restriktionen basierend auf höherer Gewalt
- (iv) Ablehnung der Risikoausgleichsrücklage

Die restriktionslose Einführung einer Risikoausgleichsrücklage (i) ist mit der geforderten Steuergerechtigkeit nicht zu vereinbaren. Sie würde nicht nur mögliche Einkommensschwankungen und Ertragsdepressionen ausgleichen können, sondern es Landwirten beispielsweise auch ermöglichen, auf langfristige Änderungen in der Steuergesetzgebung zu spekulieren. Dieses Vorgehen hat keinen Bezug zur ursprünglichen Zweckbestimmung der Ausgleichsrücklage. Eine vollständige Ablehnung der Ausgleichsrücklage (iv) ist hingegen, insbesondere mit Verweis auf die ohnehin bestehende Sonderregelung für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte, denkbar. Schließlich ist eine Verwirklichung des Lebenseinkommensprinzips nicht möglich und stattdessen für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen das Jahresabschnittsprinzip eingeführt worden (TIPKE 2003: 754). Wird jedoch auf die prinzipielle Vorteilhaftigkeit von Maßnahmen des interperiodischen Progressionsausgleichs im Sinne der Steuergerechtigkeit abgestellt und zugleich der Lenkungszweck von Steuernormen berücksichtigt, so spricht dieses durchaus für die nähere Betrachtung einer restriktiv ausgestalteten Ausgleichsrücklage. Denn zwischen beiden Extremformen sind Modelle denkbar, die auf einer unterschiedlichen Berücksichtigung der besonderen Abhängigkeit der Landwirtschaft sowohl von den Naturkräften als auch von Markt- und Preisrisiken beruhen. Werden gemäß der Auffassung des Bauernverbandes beide Abhängigkeiten anerkannt, so soll die Rücklage dem Ausgleich sowohl ertragsbedingter als auch preisbedingter Schwankungen dienen und führt in vereinfachter Form zu einem Ausgleich von Einkommensschwankungen und einer Rücklagengestaltung mit einkommensbasierten Restriktionen (ii). Denkbar wäre bei Vorliegen eines signifikant unterdurchschnittlichen Einkommens ein Ausgleich bis zur Höhe des historischen Durchschnitts. Diese Methode ist mit einer angemessenen Verwaltungsökonomie administrierbar, da sie ausschließlich auf bestehenden Daten der Steuerfestsetzung beruht. Ob eine außerordentliche klima- und marktbedingte Abhängigkeit der Landwirtschaft im Gegensatz zu anderen Wirtschaftsbereichen tatsächlich gegeben ist, ist nicht Gegenstand dieser Betrachtung. Wird die Einführung der Risikoausgleichsrücklage ausschließlich mit der besonderen Abhängigkeit von den natürlichen Ertragsprozessen begründet, so dürfen nur hieraus erwachsende Nachteile ausgeglichen werden (iii). Vor dem Hintergrund dieses im Forstschäden-Ausgleichsgesetz gewählten Vorgehens sollen die Vorschläge zur Risikoausgleichsrücklage in der Landwirtschaft bewertet, konkretisiert und auf ihre administrative Umsetzbarkeit geprüft werden.

2.6 Administrative Umsetzbarkeit und betriebswirtschaftliche Implikationen einer Risikoausgleichsrücklage

2.6.1 Behandlung der unterschiedlichen Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten

Probleme und Schwierigkeiten bei der Abgrenzung begünstigter Steuerpflichtiger im Zuge der Einführung einer Ausgleichsrücklage werden in Tabelle 4 zusammenfassend dargestellt.

Tabelle 4: Schwierigkeiten bei der Abgrenzung begünstigter Steuerpflichtiger

| Problemstellung | Erläuterung |
|--|--|
| Abgrenzung der berechtigten Steuerpflichtigen | Formale Definition von Steuerpflichtigen, deren wirtschaftliche Ergebnisse von den Naturkräften abhängen, ist schwierig. Selbst innerhalb der Einkünfte aus LuF gemäß § 13 EStG große Unterschiede und z.T. nur geringe Abhängigkeit von Naturkräften (z.B. Pilzzucht, Gewächshauskulturen). |
| Behandlung unterschiedlicher Rechtsformen und Gewinnermittlungsarten | Körperschaften: keine direkte progressionsbedingte Mehrbelastung, aber gleiche Abhängigkeit von Naturereignissen wie Einzelunternehmen. Klassifizierung landwirtschaftlicher Tätigkeiten als gewerbliche Einkünfte (gewerbliche Tierhaltung) berücksichtigen. Zinseffekt der Steuerstundung/Förderung der Vorsorge muss allen Betrieben gleichermaßen zur Verfügung stehen. Buchungstechnische Überprüfbarkeit von Bildung, Bestehen und Auflösung der Rücklage muss auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gewährleistet sein. Naturbedingte Ereignisse nehmen Einfluss auf tatsächlichen Gewinn eines § 13a-Betriebes, nicht jedoch auf steuerlichen Gewinn aus Durchschnittssätzen; demnach besteht kein Anreiz zur Senkung oder Verschiebung von Gewinnen ⁸ . |

Quelle: Eigene Darstellung

Ohne Tabelle 4 im Detail zu erläutern, scheint eine weitreichende, aber verbindliche Abgrenzung von Steuerpflichtigen, die dem Einfluss höherer Gewalt unterliegen, im Steuerrecht schwierig zu sein. Die Klassifizierung landwirtschaftlicher Tätigkeiten als

⁸ Ausnahme: gesondert hinzuzurechnende Gewinne aus Dienstleistungen nach § 13a Abs. 6 Nr. 3 EStG.

gewerbliche Einkünfte darf keinen Hinderungsgrund für die Nutzung der Ausgleichsrücklage darstellen. Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich jedoch für Gesellschaften, die sowohl land- und forstwirtschaftliche als auch gewerbliche Tätigkeiten durchführen. Unterschiedliche Gewinnermittlungsarten begründen nach Auffassung von KIRCHHOF et al. (2008: § 6c A36f) zumindest im Rahmen der § 6b-Rücklage keine unterschiedlichen Regelungen zur Rücklagenbildung. Aus buchungstechnischer Sicht ist für Betriebe mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Bildung und Auflösung der Rücklage durch einen Betriebsausgaben-Abzug bzw. einen Betriebseinnahmen-Zuschlag analog zur Vorgehensweise einer § 6c-Rücklage möglich. Eine Ausdehnung der Risikoausgleichsrücklage auf § 13a-Betriebe erscheint sowohl im Hinblick auf die Einkommensglättung als auch auf die Förderung der eigenbetrieblichen Liquiditätsvorsorge unnötig.

2.6.2 Abgrenzungsschwierigkeiten im Rahmen der Schadensbemessung

Während die Durchsetzung einer maximalen Rücklagenhöhe bereits bei der Bildung Einschränkungen erfordert, stellen Restriktionen bei der Rücklagen-Auflösung eine geeignete Möglichkeit zur geforderten Begrenzung der Vorteilsziehung dar. Im Zuge der auf dem Eintreten höherer Gewalt basierenden Abgrenzung zwischen schädlicher und unschädlicher Auflösung ist konzeptionell zwischen der Rücklagen-Auflösung aufgrund einer allgemeinen Ertragsminderung und der Rücklagen-Auflösung für definierbare Einzelereignisse zu unterscheiden. Erstere ist im Forstschäden-Ausgleichsgesetz definiert als die Differenz zwischen den tatsächlich erzielten Erlösen, und den Erlösen, die bei voller Nutzung erzielt worden wären (FinMin NRW 2001). Da Ertragsminderungen in der Landwirtschaft jedoch nicht aufgrund von Einschlagbeschränkungen auftreten und anhand eines Nutzungssatzes quantifiziert werden können, sind Kriterien zur Definition (a), Messung (b) und Bewertung (c) notwendig.

(a) Bereits im Rahmen der Definition lassen sich kaum lösbare Abgrenzungsschwierigkeiten erkennen. Ist eine quantitative Ertragsminderung in der Pflanzenproduktion noch eindeutig erkennbar, so ist dieser Sachverhalt in der (Stall-) Tierhaltung kaum noch gegeben. Eine Inkaufnahme von Mitnahmeeffekten ist zudem unvermeidbar, da eine Unterscheidung zwischen naturbedingter Ertragsminderung und

potenziellen Behandlungsfehlern des Landwirts oder Änderungen der Produktionsintensität nicht durchführbar ist. Eine Trennung beider Einflussphären scheint kaum möglich zu sein.

(b) Die Messung einer Ertragsminderung ist mit Hilfe aktueller und historischer Produktionsaufzeichnungen prinzipiell problemlos möglich. Historische Ertragsdaten („Strike-Level“) liegen für buchführende Betriebe im Rahmen des BMELV-Jahresabschlusses vor. Kenntnis über die exakte Ertragsminderung erlangt ein Landwirt jedoch häufig erst nach vollständiger Lieferung der Ware, sofern keine anderen Instrumente, z.B. Hofwaage oder Ertragskartierung, zur Verfügung stehen. Problematisch ist die Bewertung von Ertragsminderungen bei innerbetrieblicher Verwertung, beispielsweise der Verfütterung eigenen Getreides. In vielen Fällen werden selbst die Landwirte die genaue Erntemenge nicht kennen.

(c) Die Ermittlung des unschädlichen Auflösungsbetrags erfordert die Umrechnung der Ertragsminderung in einen monetären Wert. Im Zuge einer quantitativen Ertragsminderung könnte hierfür der allerdings erst nach vollständigem Verkauf vorliegende durchschnittlich erzielte Verkaufspreis herangezogen werden⁹. Ein vorheriger Zugriff auf den Separierungsfonds ist zwar möglich, birgt aber die Gefahr einer schädlichen Rücklagenauflösung. Die alternative Ableitung aus Preisen einer Terminbörse wäre zwar denkbar, ermöglicht aber durch geschickte Auswahl von Handelsplatz oder Zeitpunkt die Generierung möglichst hoher unschädlicher Auflösungsbeträge. Die Festlegung eines fiktiven Verkaufszeitpunkts wiederum würde zu einem individuell unzutreffenden Ergebnis führen und wäre als gesetzlich kodifizierter Rückgriff auf eine private Institution rechtlich nicht unumstritten. Verkaufspreise stellen zudem nicht immer die maßgebliche Größe zur Bewertung des monetären Ertragsausfalls dar. Im Falle eines minderertragsbedingten Zukaufs von Ware zur Kontrakterfüllung würde der Zukaufspreis den Wert der Ertragsminderung abbilden. Auch im Falle einer Überlagerung in folgende Wirtschaftsjahre muss ein anderer Bewertungsmaßstab, bspw. eine Bestandsbewertung zum Stichtag, angewendet werden und verdeutlicht die Notwendigkeit einer Vielzahl von Einzelregelungen. Neben quantitativen Ertragsminderungen sind selbstverständlich auch qualitative Einbußen

⁹ Diese Vorgehensweise geht von der Theorie einer „kleinen offenen Volkswirtschaft“ aus, der zufolge regional auftretende Mengenänderungen keinen Einfluss auf die Preisbildung nehmen (WOHLTMANN 2007: 207).

denkbar, deren Abgrenzung und Bewertung noch mit weitaus größeren Schwierigkeiten behaftet sind. Exemplarisch sei hier der Proteingehalt von Weizen genannt, bei dem im Zuge von Sortenwechseln oder Düngungsstrategien ein Vergleich mit historischen Durchschnittswerten nicht zulässig ist und eine Preisermittlung an mangelnden regionalen Vergleichsdaten scheitert.

Aus den Ausführungen wird deutlich, dass beim Konzept der Ertragsminderung ein rechtlich einwandfreies und administrierbares Vorgehen selbst bei Vorliegen eines Jahresabschlusses nur eingeschränkt möglich ist. Liegt kein Jahresabschluss vor, so verfügen die Finanzbehörden aufgrund fehlender Bestandsverzeichnisse über keine rechtssicher vorliegenden Daten zu Naturalerträgen und Preisen. Obwohl die Ausdehnung einer Rücklagenregelung auf nicht buchführende Betriebe buchungstechnisch möglich ist, muss die Einführung einer Risikoausgleichsrücklage für diese Betriebe ausgeschlossen werden. Ein freiwilliger Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG steht jedoch allen Betrieben offen.

Neben der allgemeinen Auflösung aufgrund einer Ertragsminderung könnte auch die Verwendung der Fondsgelder für definierte Einzelmaßnahmen, wie sie die Tatbestände Nr. 2-4 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes darstellen (Tabelle 3), möglich sein. Die Verwendung für witterungsbedingt übermäßig auftretende Krankheiten oder Schadorganismen im Ackerbau scheint zunächst denkbar, scheitert aber an einer objektiven, einzelbetrieblichen und administrierbaren Abgrenzung zwischen normalen und übermäßigen Ausgaben für diese Zwecke. Die Verwendung der Gelder für die Beseitigung von Schäden nach Überschwemmung, Erosion und ähnlichen Extremereignissen wäre zwar leichter abzugrenzen, beinhaltet jedoch die Gefahr, dass ein solches Ereignis nicht eintritt und die Liquidität auf lange Zeit ungenutzt im Ausgleichsfonds „gefangen“ ist. In der Tierhaltung, die im Konzept der Ertragsminderung ohnehin schwierig einzuordnen ist, könnten akute oder vorbeugende Maßnahmen gegen Tierseuchen sowie der Ausgleich nicht von der Tierseuchenkasse übernommener Kosten zulässig sein. Dies kann bei fehlendem Versicherungsschutz u.a. Ertragsausfälle aus Betriebsunterbrechungen beinhalten. Auch wenn sich einzelne abgrenzbare Tatbestände finden lassen, so sind dies eher kleine Einzelmaßnahmen, deren Eintreten unsicher oder häufig ohnehin über Versicherungen abdeckbar ist. Nachteilig wirkt im Gegensatz zum Konzept der Ertragsminderung die Bindung der Liquiditätsverwendung an die Durchführung einer bestimmten Maßnahme.

2.6.3 Datenbeeinflussung und Moral Hazard

Mit der Einführung von Sonderregelungen besteht die Gefahr, dass diese gezielt in nicht vorgesehener Weise ausgenutzt werden. Insbesondere bei Restriktionen basierend auf den Auswirkungen höherer Gewalt ist ein Zusammenhang zwischen dem zulässigen Auflösungsbetrag und der tatsächlichen Einkommens- und Liquiditätssituation nicht unbedingt gegeben. Die Generierung hoher Auflösungsbeträge kann daher in zweifacher Hinsicht von großem Vorteil sein. Möglichkeiten bieten sich durch überhöhte bzw. verminderte Preis- und Mengenangaben oder beim innerbetrieblichen Verbrauch von Futtermitteln. Eine Prüfung dieses Sachverhalts wäre nur durch Überprüfung der abgelieferten Tiererzeugnisse und der Futtermittelnutzung möglich und könnte, wenn überhaupt, nur im Rahmen einer Außenprüfung stattfinden. Die im Forstschäden-Ausgleichsgesetz bestehende Möglichkeit, eine Rücklagenauflösung ohne Verwendung der Fondsmittel vorzunehmen (vgl. FELSMANN 2008: A1124), entschärft die Problematik im Hinblick auf das Ziel der Einkommensglättung, nicht jedoch bezüglich der Freigabe von Liquidität. Rechtlich einwandfrei administrierbare Vorgaben sind jedoch Voraussetzung für die Einführung einer Ausgleichsrücklage. Wird dennoch bewusst oder unbewusst eine schädliche Auflösung vorgenommen, so ist eine Sanktionierung unumgänglich. Der im Forstschäden-Ausgleichsgesetz vorgesehene Zuschlag zur Einkommensteuer (vgl. Tabelle 3) stellt eine empfindliche Strafe dar, stellt aber auch sicher, dass bei schädlicher Mittelverwendung stets ein kalkulierbarer Anteil des Fonds dem Betrieb noch zur Verfügung steht. Die Alternativlösung einer jährlichen Strafverzinsung könnte dagegen bei langer Bestandsdauer theoretisch sogar die Höhe des Fondsvermögens überschreiten und scheint in Anbetracht der Zweckbestimmung nicht zielführend. Wird eine schädliche Verwendung erst nachträglich im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgedeckt, so erhöht sich die Einkommensteuerschuld für den betreffenden Veranlagungszeitraum. Da der Zuschlag außerbilanziell erfolgt und somit keine Korrektur der Bilanz vorgenommen wird, ist ein Ausgleich der zusätzlichen Steuerschuld durch nachträgliche Änderung von Wahlrechten in der Bilanz nicht zulässig.

Die Einführung von Sicherungsinstrumenten birgt aufgrund der zusätzlichen Sicherheit die Gefahr einer zunehmenden Risikobereitschaft von Betroffenen in anderen Bereichen. Im Rahmen einer Ernteversicherung (ohne Selbstbehalt) könnten Landwirte geneigt sein, ihre Inputs zu verringern und damit ihr Schadensrisiko zu erhöhen, da der

eintretende Schaden durch die Versicherung und somit die Gesamtheit der Versicherten ersetzt wird (BREUSTEDT 2004: 20). Dagegen stellt die Ausgleichsrücklage ausschließlich einen betriebsinternen Risikoausgleich dar und mindert die Gefahr einer steigenden Risikobereitschaft seitens der Landwirte (MONKE 1997a: 3).

2.6.4 Auswirkungen auf die betriebliche Liquidität

Im Gegensatz zu Einkommensstabilisierungsprogrammen außerhalb des Steuerrechts (AgriStability, Kanada; Direct and Counter-cyclical Payment Program, USA) und Vorschlägen innerhalb des Steuerrechts (NISA, Kanada; IRMA, USA; DISMUKES und DURST 2006: 4ff) sieht das Konzept der Risikoausgleichsrücklage in erster Linie einen innerbetrieblichen Einkommensausgleich ohne direkte staatliche Unterstützung vor. Lediglich Progressions- und Zinseffekt können die verfügbaren Finanzmittel eines Betriebes erhöhen. Die Höhe des potenziell erzielbaren Progressionsvorteils steht dabei in Relation zu der progressionsbedingten Mehrbelastung schwankender Einkommen. Während Körperschaften und Betriebe mit einem regelmäßig in der Proportionalzone liegenden Grenzsteuersatz keiner Mehrbelastung unterliegen, trifft das progressive Einkommensteuersystem insbesondere mittlere Einkünfte natürlicher Personen mit Schwankungen zwischen 20 000 und 50 000 Euro (HELD 2007: 99). Je nach Einkommenssituation, Produktionsstruktur oder regionaler Lage werden Betriebe in unterschiedlichem Maße profitieren. Um überhaupt Nutzen aus der Risikoausgleichsrücklage ziehen zu können, müssen Betriebe nach Abzug von Steuern, Tilgung und Lebenshaltungskosten einen positiven Cash-flow aufweisen, um entsprechende Finanzmittel separieren und temporär auf Liquidität verzichten zu können. Nach Auffassung von DISMUKES und DURST (2006: iv) sowie CHEN und MEILKE (1996: 367) werden vornehmlich große und erfolgreiche Betriebe oder solche mit anderen signifikant positiven Einkünften hierzu in der Lage sein. Da diese jedoch kaum einen Progressionsvorteil erzielen können, ist eine verbreitete Anwendung der Risikoausgleichsrücklage in der Praxis fraglich.

Je nach Ausgestaltung der Restriktionen führt die Risikoausgleichsrücklage zu einer mehr oder minder starken Einschränkung der Verwendungs- und Zugriffsmöglichkeiten betrieblicher Liquidität. Die im laufenden Wirtschaftsjahr jederzeit mögliche und unverzüglich liquiditätswirksame Entnahme aus dem Ausgleichsfonds birgt regelmäßig im Rahmen einkommensbasierter, aber auch vielfach im Rahmen ertragsbasierter

Restriktionen die Gefahr einer schädlichen Rücklagenauflösung. Das Liquiditätsmanagement wird dadurch nicht einfacher; im Gegenteil, es werden zusätzliche Anforderungen an das betriebliche Management gestellt. Eine Entnahme und rechtzeitige Wiederauffüllung des Fonds vor dem Bilanzstichtag scheint zur Überbrückung eines kurzfristigen Liquiditätsengpasses zwar möglich, ist, zumindest im Rahmen des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, jedoch nicht zulässig. Ertragsbasierte Restriktionen können zur Folge haben, dass in wirtschaftlich schlechten Jahren ein sanktionsloser Zugriff auf den Separierungsfonds nicht möglich ist (vgl. Kapitel 2.6.3). Die Verwendung des Fonds als Sicherheit für ein kurzfristiges Darlehen kann die aufgezeigten Problematiken umgehen, stellt jedoch im Hinblick auf die Liquiditätssicherung Sinn und Zweck der Ausgleichsrücklage in Frage.

Im Rahmen der betrieblichen Liquiditätsplanung muss bedacht werden, dass steuerliche Aspekte erst mit deutlich zeitlicher Verzögerung liquiditätswirksam werden. Da die Festsetzung der Jahressteuerschuld im Regelfall erst bis zu zwei Jahre nach Abschluss des Wirtschaftsjahres erfolgt, orientieren sich die im laufenden Jahr zu leistenden Einkommensteuer-Vorauszahlungen an der Höhe der zwei Jahre zurückliegenden Einkommensteuer. Somit ist eine unmittelbar liquiditätswirksame Steuerminderung im Jahr einer Rücklagenbildung nicht zu erreichen. Gelingt mit Hilfe der Risikoausgleichsrücklage jedoch tatsächlich eine langfristige Glättung des Einkommens, so sind keine signifikanten Abweichungen zwischen den Vorauszahlungen und der Jahressteuerschuld zu erwarten. Ob dieses dauerhaft gelingt, kann aufgrund der schwierigen Prognostizierbarkeit zukünftiger Wirtschaftsjahre jedoch bezweifelt werden.

Im Gegensatz zur Risikoausgleichsrücklage kommt es bei der Alternative einer mehrjährigen Durchschnittsbesteuerung für alle Betriebe ohne Einschränkungen bei der Liquiditätsverwendung gleichermaßen automatisch zu einer optimalen Einkommensglättung. Aufgrund annähernd konstanter Steuerlasten ist von gleichbleibenden Vorauszahlungen und geringen Erstattungs- oder Nachzahlungsansprüchen auszugehen.

2.7 Schlussbetrachtung

Die vom Deutschen Bauernverband geforderte Risikoausgleichsrücklage soll Landwirten die Möglichkeit bieten, schwankende Gewinne für den Zweck der Einkommensteuerveranlagung über einen mehrjährigen Zeitraum hinaus zu glätten und zugleich die einzelbetriebliche Risikovorsorge fördern. Trotz eines Verzichts auf direkte staatliche Unterstützung können Landwirte durch den innerbetrieblichen Einkommensausgleich bei richtiger Vorausplanung progressionsbedingte steuerliche Mehrbelastungen vermeiden und einen Zinsvorteil erzielen.

Aus steuerrechtlicher Sicht ist der interperiodische Gewinnausgleich im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips zu begrüßen; die Beschränkung auf einen bestimmten Personenkreis jedoch problembehaftet und nur zulässig, sofern spezifische Besonderheiten dieses rechtfertigen. Eine weitgehend restriktionslose Einführung für die Landwirtschaft wäre als politisch motivierte Lenkungsnorm zu verstehen, steuerrechtlich jedoch nicht zu rechtfertigen. Restriktive Vorgaben weisen hingegen eine Reihe von Abgrenzungsschwierigkeiten auf und lassen eine rechtlich und verwaltungsökonomisch angemessene Umsetzung der Regelungen zweifelhaft erscheinen. Neben Schwierigkeiten bei der Definition, Messung und Bewertung von naturbedingten Ertragsminderungen in der Landwirtschaft ist die Schaffung einer angemessenen Rechtssicherheit, insbesondere bei nicht buchführenden Betrieben, problembehaftet. Prinzipiell kann die Risikoausgleichsrücklage die steuerliche Mehrbelastung von Landwirten mit schwankenden Einkommen verringern und dazu anregen, in erfolgreichen Jahren anstelle der Tätigkeit gewinnmindernder Betriebsausgaben vermehrt liquide Mittel für weniger erfolgreiche Jahre vorzuhalten. Restriktive steuerrechtliche Vorgaben und eine mangelnde administrative Umsetzbarkeit können jedoch dazu führen, dass eine jederzeitige freie Verwendung der zurückgelegten Finanzmittel nicht oder kaum betriebswirtschaftlich sinnvoll möglich ist. Der potenzielle Steuervorteil wird mit dem Nachteil eines eingeschränkten Zugriffs auf betriebseigene Liquidität „erkauft“.

Vor dem Hintergrund einer Vielzahl von Problemen im Spannungsfeld zwischen geforderter Steuergerechtigkeit, administrativer Umsetzbarkeit und wirksamem Einfluss auf die Liquiditätssicherung wird bezweifelt, dass die Ausgleichsrücklage in der praktischen Umsetzung ein geeignetes Instrument des landwirtschaftlichen

Risikomanagements darstellt. Ein Einsatz der Risikoausgleichsrücklage, analog zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz, wird somit nicht empfohlen.

Ungeachtet dieser Ergebnisse kann in Zeiten zunehmender und durch den Steuerpflichtigen nur bedingt beeinflussbarer Einkommensschwankungen der interperiodische Einkommensausgleich in progressiven Steuersystemen möglicherweise an Bedeutung gewinnen. Die exakten Ausgestaltungsmöglichkeiten von Instrumenten zur mehrjährigen Durchschnittsbesteuerung und Anpassungsoptionen der Vorauszahlungs-Regelungen bieten neben den vielen außersteuerlichen Instrumenten des Risikomanagements Anlass für weitergehende Analysen.

2.8 Literaturverzeichnis

BREUSTEDT, G. (2004): Effiziente Reduktion des Produktionsrisikos im Ackerbau durch Ertragsversicherungen. Dissertation, Kiel.

BREUSTEDT, G. und H. SCHMIDT (2008): Mit Rücklagen Steuern sparen? In: DLG-Mitteilungen 9/08: S.34-37.

BT-Drucksache (Deutscher Bundestag) (1969): Gesetzesbegründung zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz v. 29.08.1969. V/4070.

BUFFIER, B.D. und M.A. METTERNICK-JONES (1995): Income Equalisation Deposits: Enhancing Farm Viability. In: Review of Marketing and Agricultural Economics 63 (1): S.191-199.

CHEN, K. und K. MEILKE (1996): A Reevaluation of Canada's Safety Net Programs for Agriculture. In: Canadian Journal of Agricultural Economics 44 (4): S.361-368.

DBV (Deutscher Bauernverband) (2008): Stellungnahme des Deutschen Bauernverbandes zur öffentlichen Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ – BT-Drucksache 16/10930 vom 24.11.2008.

DISMUKES, R. und R. DURST (2006): Whole-Farm Approaches to a Safety-Net. In: U.S. Department of Agriculture - ERS (Hrsg.): Economic Information Bulletin No. 15, June 2006.

-
- EG-Vertrag: Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung vom 02.10.1997, zuletzt geändert am 25.04.2005 (ABl. EG Nr. L 157/11 mWv 01.01.2007).
- EStG: Einkommensteuergesetz vom 16.10.1934 in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002 (BGBl. I S. 4210, 2003 I S. 179), zuletzt geändert durch Artikel 90 des Gesetzes vom 17.12.2008 (BGBl. I S. 2586 mWv 1.9.2009).
- FELSMANN, W. (2008): Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte. Kommentar, Loseblattsammlung, 3. Aufl., 44. Ergänzungslieferung September 2008, HLBS Verlag, Bonn.
- FinMin NRW (Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen) (2001): Zweifelsfragen zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz vom 26.08.1985. Erlass vom 02.01.2001.
- ForstSchAusglG: Gesetz zum Ausgleich von Auswirkungen besonderer Schadensereignisse in der Forstwirtschaft (Forstschäden-Ausgleichsgesetz) vom 29.08.1969 in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. 08.1985 (BGBl. I S. 1756), zuletzt geändert durch Artikel 212 der Verordnung vom 31.10.2006 (BGBl. I S. 2407).
- HELD, J.-H. (2007): Möglichkeiten des Steuerrechts zur Förderung des ökologischen Landbaus – ein Ko-Instrument für eine effizientere Förderung. Dissertation, Göttingen.
- KIRCHHOF, P., SÖHN, H. und R. MELLINGHOFF (2008) (Hrsg.): Einkommensteuergesetz. Kommentar, Loseblattsammlung, 192. Ergänzungslieferung Dezember 2008, Müller, Heidelberg.
- LEINGÄRTNER, W. (2008): Besteuerung der Landwirte. Kommentar, Loseblattsammlung, 16. Ergänzungslieferung Oktober 2008, C.H. Beck, München.
- LISHMAN, J.-L. und W.L. NIEUWOUDT (2003): An analysis of factors contributing to the use of an income equalisation deposit scheme by commercial farmers in South Africa. In: *Agrekon* 42 (4): S.325-352.
- MONKE, J. (1997a): Do Farmers Need Tax-Deferred Savings Accounts to Help Manage Income Risk? In: U.S. Department of Agriculture - ERS (Hrsg.): *Issues in Agricultural and Rural Finance*, Agriculture Information Bulletin No. 724-07.
- MONKE, J. (1997b): Tax-Deferred Risk Management Accounts for Famers. In: *American Agricultural Economics Association. Selected Paper for the Annual Meeting, July 1997*, Toronto.

-
- MUBHOFF, O. und N. HIRSCHAUER (2004): Optimierung unter Unsicherheit mit Hilfe stochastischer Simulation und Genetischer Algorithmen – dargestellt anhand der Optimierung des Produktionsprogramms eines Brandenburger Marktfruchtbetriebes. In: Agrarwirtschaft 53 (7): S.264-279.
- OBERHAUSER, A. (1995): Deutsches Steuersystem und Steuergerechtigkeit. In: RAUSCHER, A. (Hrsg.): Steuergerechtigkeit, Mönchengladbacher Gespräche 16: 11-36, Bachem-Verlag, Köln.
- ODENING, M. und O. MUBHOFF (2002): Value at risk – Ein nützliches Instrument des Risikomanagements in Agrarbetrieben? In: BROCKMEIER, M., ISERMAYER, F. und S. VON CRAMON-TAUBADEL (Hrsg.): Liberalisierung des Weltagrarhandels – Strategien und Konsequenzen. Schriften der Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaus e.V., 37: S.243-253.
- OECD (Organisation for Economic Co-Operation and Development) (2008): The PSE Manual. Trade and Agricultural Directorate, July 2008.
- OECD (Organisation for Economic Co-Operation and Development) (2006): Taxation and Social Security in Agriculture. Policy Brief, July 2006, In: <http://www.oecd.org/dataoecd/51/19/37174811.pdf>. Abruf: 09.03.2009.
- OHMER, M. (1997): Die Grundlagen der Einkommensteuer: Gerechtigkeit und Effizienz. Dissertation. In: LANG (Hrsg.): Allokation im marktwirtschaftlichen System, Frankfurt.
- PEYERL, H. (2009): Persönliches Gespräch am 07.01.2009.
- TIPKE, K. (2003): Die Steuerrechtsordnung. Teil II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem. 2. Aufl., Schmidt, Köln.
- TIPKE, K. (2000): Die Steuerrechtsordnung. Teil I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen. 2. Aufl., Schmidt, Köln.
- TIPKE, K. und LANG, J. (2005): Steuerrecht. 18. Aufl., Schmidt, Köln.
- WAGNER, J. (2006): Direkte Steuern und Welthandelsrecht. Dissertation, Nomos-Verlag, Baden-Baden.

WEBER, R., KRAUS, T., MUBHOFF, O., ODENING, M. und I. RUST (2008): Risikomanagement mit indexbasierten Wetterversicherungen – Bedarfsgerechte Ausgestaltung und Zahlungsbereitschaft. In: Landwirtschaftliche Rentenbank (Hrsg.): Risikomanagement in der Landwirtschaft, Schriftenreihe, 23: S.9-52.

WOHLTMANN, H.-W. (2007): Grundzüge der makroökonomischen Theorie. 5. Aufl., Oldenbourg, München.

ZEBISCH, M., GROTHMANN, T., SCHRÖTER, D., HASSE, C., FRITSCH, U. und W. CRAMER (2005): Klimawandel in Deutschland – Vulnerabilität und Anpassungsstrategien klimasensitiver Systeme. In: Umweltbundesamt (Hrsg.): Climate Change; 08/2005; Dessau.

KAPITEL 3

RÜCKLAGEN UND RÜCKSTELLUNGEN IN DER LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT IN ERTRAGSTEUERLICHER UND BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHER SICHT

Autoren des Originalbeitrags: BLANCK, N. UND E. BAHRS

Veröffentlicht in: Berichte über Landwirtschaft, 88 (3), S.420-444.

THE EFFECT OF UNTAXED RESERVES AND ACCRUED LIABILITIES
IN THE AGRICULTURAL SECTOR IN A FISCAL AND ECONOMIC CONTEXT

LES RESERVES ET LES PROVISIONS DANS LE SECTEUR AGRICOLE ET SYLVICOLE
DU POINT DE VUE DE L'IMPOSITION DES BENEFICES ET DE LA GESTION ECONOMIQUE

3.1 Einleitung

Das deutsche Handels- und Steuerrecht bietet dem Steuerpflichtigen – zumindest theoretisch – eine Vielzahl von Möglichkeiten zur Bildung von Rücklagen und Rückstellungen in seiner Bilanz. Aus ertragsteuerlicher Sicht kommt ihnen aufgrund der *gewinnmindernden* Wirkung im Jahr ihrer Bildung eine besondere Rolle zu. So können steuerliche Gewinnschwankungen geglättet oder Gewinne in die Zukunft verschoben bzw. Aufwand vorgezogen werden. Dies lässt den Rücklagen und Rückstellungen auch in betriebswirtschaftlicher Hinsicht eine große Bedeutung zukommen, da aus ihrer Bildung positive Zins- und Liquiditätseffekte resultieren und mögliche Reduktionen des Tarifs im Zeitablauf die Steuerlast vermindern können. Nicht ohne Grund ist die

Bildung von Rücklagen auf eng umrissene Sachverhalte beschränkt und sind die Vorschriften zur Bildung von Rückstellungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz weiter verschärft worden. Zahlreiche Ausschlussgründe rechtlicher und sachlicher Art lassen vermuten, dass insbesondere das für Land- und Forstwirte nutzbare Spektrum an Rücklagen und Rückstellungen deutlich unterdurchschnittlich ist, jedoch fortlaufend Forderungen gestellt werden, diesen Tatbestand zu verändern. Die jüngsten Forderungen des Berufsstandes nach einer Risikoausgleichsrücklage lassen es sinnvoll erscheinen, eine Bestandsaufnahme optionaler Formen von Rücklagen und Rückstellungen im Allgemeinen sowie für die Landwirtschaft im Speziellen zu beschreiben aber auch betriebswirtschaftlich zu bewerten, damit u. A. die Motivation für eine verstärkte Einführung derartiger Instrumente aus dem Berufsstand deutlich wird.

Im Rahmen des vorliegenden Beitrags wird zunächst eine grundlegende Einführung in die Materie der Rücklagen und Rückstellungen gegeben. Anschließend wird analysiert, welche Rücklagen und Rückstellungen im Einzelnen durch Land- und Forstwirte nutzbar sind, in welchem Umfang sie tatsächlich genutzt werden und welche betriebswirtschaftlichen Effekte daraus resultieren können. Vor diesem Hintergrund wird auch der Frage nachgegangen, wie die vom Berufsstand geforderte Risikoausgleichsrücklage zu bewerten ist.

3.2 Beschreibung von Rücklagen und Rückstellungen

Bevor mit der Analyse der vorhandenen und nutzbaren Rücklagen und Rückstellungen begonnen werden soll, ist zunächst eine Klärung der Terminologien notwendig. Gerade Rücklagen und Rückstellungen sind aufgrund ihrer ähnlichen steuerlichen Wirkungen in Diskussionen häufig Gegenstand von Verwechslungen. Dazu kann unter anderem die Tatsache beitragen, dass der Begriff ‚Rücklage‘ in Handels- und Steuerbilanz vollkommen unterschiedliche Tatbestände beschreibt, während die inhaltliche Bedeutung der Rückstellung im Handels- und Steuerrecht deckungsgleich, allerdings die Art und der Umfang der Rückstellung unterschiedlich ist.

Rücklagen im Sinne des Handelsrechts können bzw. müssen in Form von Kapital- (§ 272 Abs. 2 Handelsgesetzbuch (HGB)) oder Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB) ausgewiesen werden. Während Kapitalrücklagen alle über den Nennbetrag des gezeichneten Kapitals hinausreichenden Gesellschaftereinlagen erfassen, werden

Gewinnrücklagen ausschließlich aus einbehaltenen Gewinnen gespeist (FEDERMANN 2000: 282f.). Beiden gemeinsam ist die Tatsache, dass sie aus bereits *versteuerten Gewinnen* gebildet werden. Für die Mehrzahl der landwirtschaftlichen Betriebe hat die handelsbilanzielle Rücklagenbildung keine Bedeutung, da die Verpflichtung zur Aufstellung einer Handelsbilanz nur Kaufleute trifft. Landwirtschaftliche Betriebe sind, sofern sie nicht in Form einer juristischen Person oder einer Personenhandelsgesellschaft geführt werden und keine freiwillige Eintragung im Handelsregister vorgenommen haben, keine Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuches. Dies dürfte nach Angaben des Statistischen Bundesamtes auf nahezu 98 % aller landwirtschaftlichen Betriebe in Deutschland zutreffen (BMELV 2008: 517).

Im Gegensatz zur Handelsbilanz, die ein vorsichtiges Bild des Unternehmens vermitteln soll, dient die Steuerbilanz zur Ermittlung der steuerlichen Leistungsfähigkeit und der Bemessung der Steuerlast. Schon seit jeher dient das Steuerrecht aber auch der Verfolgung von Sozialzwecknormen, die sich in steuerlichen Sonderregelungen niederschlagen (TIPKE 2000: 77f.). Ein wesentliches Instrument ist die Bildung von ‚steuerfreien Rücklagen‘. Ihre Einführung wird mit wirtschaftspolitischen Argumenten oder dem Ziel einer Vermeidung steuersystembedingter unbilliger Gewinnrealisierungen begründet (FEDERMANN 2000: 252). Sie entfalten eine steueraufschiebende Wirkung, indem sie aus *unversteuerten Gewinnen* gebildet und erst im Zeitpunkt ihrer Auflösung der Besteuerung unterworfen werden. Aufgrund der aufschiebenden Wirkung von steuerfreien Rücklagen kann der Steuerpflichtige unter bestimmten Bedingungen Zins-, Liquiditäts- sowie ggf. Progressionsvorteile erzielen. Die Bildung steuerlicher Rücklagen kommt für alle Gewinnermittlungsarten in Frage und hat damit eine erhebliche Bedeutung für die Landwirtschaft.

Die Bildung von Rückstellungen wird in § 249 HGB geregelt und entspringt dem Vorsichtsprinzip in der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Während Gewinne erst im Zeitpunkt ihrer Realisierung ausgewiesen werden dürfen (Realisationsprinzip), müssen Verluste bereits dann ausgewiesen werden, wenn wahrscheinlich mit ihnen zu rechnen ist (HEY in: TIPKE/LANG 2008: § 17, Rz. 67ff.). Diese als Imparitätsprinzip bezeichnete ungleiche Behandlung von Gewinnen und Verlusten erfolgt in Form von Rückstellungen. Sie dienen damit der Vorwegnahme künftiger Risiken (KANZLER in: LEINGÄRTNER 2009: Kap. 32, Rz. 1) und haben den Zweck, „Aufwendungen, deren

Existenz oder Höhe am Abschlussstichtag noch nicht sicher sind und die erst später zu einer Auszahlung führen, der Periode der Verursachung zuzurechnen“ (MERKT in: BAUMBACH/HOPT 2010: § 249, Rn. 1). Der Unterschied zu steuerlichen Rücklagen besteht darin, dass sie nicht unversteuertes Eigenkapital darstellen, sondern Schuldcharakter haben und begrifflich Verbindlichkeiten darstellen (GIERE in: FELSMANN 2003: B818). Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind sie somit dem Fremdkapital zuzuordnen, nicht dem Eigenkapital. Die Bildung einer Rückstellung ist zwingend vorzunehmen, sofern die an sie gebundenen Voraussetzungen erfüllt sind:

- Sie muss eine Schuld gegenüber einem Dritten beinhalten (Verbindlichkeitsrückstellungen) oder in bestimmten Fällen eine innerbetriebliche Veranlassung haben (Aufwandsrückstellungen),
- mit der Inanspruchnahme muss ernsthaft zu rechnen sein bzw. sie muss objektiv wahrscheinlich sein,
- sie muss in Bezug auf ihren Grund, die Höhe oder den Zeitpunkt ihrer Inanspruchnahme noch ungewiss sein und
- ihre wirtschaftliche Verursachung muss in der Zeit vor dem Bilanzstichtag liegen (MERKT in: BAUMBACH/HOPT 2010: § 249, Rn. 2).

Die Bildung von Rückstellungen ist nur für Betriebe von Bedeutung, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln (§ 4 Abs. 1 / § 5 Einkommensteuergesetz (EStG)). Dabei ist es unerheblich, ob ein Betrieb unmittelbar den handelsrechtlichen Vorschriften unterliegt und zur Aufstellung einer Handelsbilanz verpflichtet ist oder nicht. Denn die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und grundlegenden handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung betreffen auch Betriebe, deren Pflicht zur Aufstellung einer Steuerbilanz sich lediglich aus § 141 Abgabenordnung (AO) ergibt. Eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nehmen ca. 46 % der Betriebe in Deutschland vor, die aber 84 % der Fläche bewirtschaften (Statistisches Bundesamt 2009: 47).

Sowohl steuerliche Rücklagen als auch Rückstellungen mindern im Jahr ihrer Bildung den steuerlichen Gewinn. Tritt der Grund für eine Rückstellung ein, so wird die Rückstellung gewinnerhöhend aufgelöst und zugleich die Begleichung der Schuld als gewinnmindernder Aufwand verbucht. Letztlich ist der Aufwand somit bereits in dem Jahr gewinnwirksam geworden, in dem er entstanden ist und die Rückstellung gebildet wurde. Entfällt der Grund für die Rückstellung, so ist diese gewinnerhöhend aufzulösen.

Ebenso wie eine Rückstellung wirkt auch eine ertragsteuerlich motivierte Rücklage im Zeitpunkt ihrer Auflösung gewinnerhöhend. Handelt es sich um eine Rücklage, die auf ein neues Wirtschaftsgut übertragen wird, so mindern sich bei der Übertragung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichzeitig um den Betrag der Rücklage, so dass im entsprechenden Jahr keine Steuerwirkung eintritt. Die verminderte Bemessungsgrundlage des neuen Wirtschaftsgutes macht sich aber über eine verminderte Abschreibung und damit verbundene sukzessive Steuernachholung im Laufe der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes bemerkbar. Wird eine Rücklage nicht auf ein neues Wirtschaftsgut übertragen oder zwangsweise aufgelöst, so wirkt sie im betreffenden Jahr unmittelbar gewinnerhöhend.

3.3 Rücklagen und Rückstellungen in der Land- und Forstwirtschaft

3.3.1 Rücklagen in der Land- und Forstwirtschaft

3.3.1.1 Allgemeines Spektrum nutzbarer Rücklagen im Ertragsteuerrecht

Das deutsche Ertragsteuerrecht kennt eine Vielzahl von Rücklagen, die entweder auf gesetzlichen Regelungen beruhen, in Form von Verwaltungsanweisungen Ausdruck des Billigkeitsprinzips von § 163 Satz 2 AO darstellen oder das Ergebnis einer ständigen Rechtsprechung der Finanzgerichte sind.

Viele Rücklagen sind jedoch nur temporär nutzbar und verlieren daher nach kurzer Zeit ihre Bedeutung. Dies betrifft insbesondere Rücklagen, die im Rahmen von Bewertungsänderungen oder der Berücksichtigung neuer Sachverhalte zugelassen werden, um sprunghaft auftretende Buchgewinne über einen längeren Zeitraum verteilen zu können. Nachfolgend wird eine Auswahl potentieller Rücklagen im Ertragsteuerrecht dargestellt und die Grundzüge der Anwendung erläutert. Von besonderer Bedeutung sind dabei die Nutzungsmöglichkeiten der einzelnen Rücklagen durch die unterschiedlichen Gewinnermittlungsnormen in der Landwirtschaft. Eine zusammenfassende Darstellung der Ergebnisse findet sich in Tabelle 5.

- Die wohl bekannteste Rücklage im landwirtschaftlichen Sektor ist die sog. Reinvestitionsrücklage nach § 6b bzw. § 6c EStG. Sie ermöglicht es dem Steuerpflichtigen einen bei der Veräußerung bestimmten Anlagevermögens erzielten Veräußerungsgewinn am Ende des Wirtschaftsjahres in eine steuerfreie Rücklage einzustellen und in den folgenden vier bzw. sechs Wirtschaftsjahren auf

Ersatzwirtschaftsgüter zu übertragen. Die um den übertragenen Veräußerungsgewinn geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Ersatzwirtschaftsgüter resultieren in einer geringen jährlichen Abschreibung und führen über die steuerliche Nutzungsdauer zu einer Steuernachholung. Lediglich bei einer Übertragung auf Grund und Boden kann aufgrund der unendlichen Nutzungsdauer von einer unbegrenzten Steuerstundung gesprochen werden. Diese endet erst im Zeitpunkt einer Veräußerung oder Entnahme des Bodens. Der Anwendungsbereich des § 6b EStG erstreckt sich auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG. § 6c EStG erweitert den Anwendungsbereich auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sowie § 13a EStG. Wird der Gewinn geschätzt, weil der Steuerpflichtige keine Bilanz erstellt hat, ist die Bildung der Rücklage nicht zulässig (BFH-Urteil v. 24.1.1990; § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 EStG). Eine bestehende Rücklage ist gewinnerhöhend aufzulösen (R 6b.2 Abs. 4 Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2005)).

- Große Bedeutung innerhalb der Landwirtschaft hatte lange Zeit die Ansparabschreibung. Im Gegensatz zu den typischen Rücklagen verschiebt sie nicht Ertrag in die Zukunft, sondern zieht Aufwand vor. Inzwischen ist die Ansparabschreibung durch den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG ersetzt worden. Auch wenn es sich nicht um eine typische Rücklage handelt, so liegt dennoch ein „rücklagenähnlicher“ Charakter vor (LEHR in: Lexikon des Steuer- und Wirtschaftsrechts 2009: Gr. 4/271, 6). Steuerpflichtige, die die Betriebsgrößenmerkmale nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht überschreiten, können in einem Wirtschaftsjahr vor einer geplanten Anschaffung einen Abzugsbetrag bis zu einer Höhe von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend machen. Im Jahr der Bildung sinkt dadurch die Steuerbelastung. Wird die Investition innerhalb der nächsten drei Jahre planmäßig durchgeführt, so wird der Abzugsbetrag gewinnerhöhend wieder aufgelöst. Gleichzeitig sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten um den Abzugsbetrag zu mindern. Über das verminderte Abschreibungsvolumen erfolgt die Steuernachholung über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Kommt es nicht zu einer planmäßigen Durchführung der Investition, so wird der Investitionsabzugsbetrag rückwirkend im Jahr seiner Bildung wieder aufgelöst und zusätzlich verzinst. Im Gegensatz zur vorherigen Ansparabschreibung kommt es somit auch nicht zu einem Steuerstundungseffekt.

Der Investitionsabzugsbetrag kann auch von §13a-Betrieben in Anspruch genommen werden (BMF v. 8.5.2009: Rz. 1). Abzug und Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags werden wie gewohnt vorgenommen. Die normalerweise im Zeitpunkt der Hinzurechnung vorzunehmende Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten findet nicht statt. Dies wäre bei der Gewinnermittlung nach §13a EStG mangels eines Anlagenverzeichnisses und Abschreibungen auch nicht möglich. Somit findet bei planmäßiger Durchführung der Investition von der Bildung bis zur Hinzurechnung eine Steuerstundung von maximal drei Jahren statt.

Verfahrensrechtlich erfolgen Abzug und Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG außerhalb der Bilanz und wird wie bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a EStG in der Anlage L der Steuererklärung geltend gemacht. Zusätzliche Informationen sind in Form einer Anlage einzureichen.

- Aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und Bundesfinanzhofs hervorgegangen ist die Rücklage für Ersatzbeschaffung (KÖNIG in: FELSMANN 2003: A1235ff.). Sie ist gesetzlich nicht verankert, sondern lediglich in Form einer Richtlinie von der Finanzverwaltung übernommen worden (R 6.6 Abs. 4 EStR). Die Regelung sieht vor, dass aufgedeckte stille Reserven eines Wirtschaftsgutes auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen werden können. Voraussetzung ist allerdings, dass das Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt (z.B. Brandschaden, unverschuldeter Verkehrsunfall) oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Neben Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist dies im Gegensatz zur Reinvestitionsrücklage auch bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens zulässig. Sofern die Anschaffung oder Herstellung des Ersatzwirtschaftsgutes noch nicht im gleichen Wirtschaftsjahr vorgenommen wird, können die stillen Reserven in eine steuerfreie Rücklage eingestellt werden. Die Übertragung auf ein Ersatzwirtschaftsgut muss bei beweglichen Wirtschaftsgütern innerhalb von einem Jahr erfolgen; bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern innerhalb von zwei Jahren. Die Frist kann im Einzelfall angemessen verlängert werden. Erfolgt keine Übertragung auf ein Ersatzwirtschaftsgut, so ist die Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen. Erfolgt eine Übertragung, so mindern die aufgedeckten stillen Reserven die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (JUROWSKY et al. 2006: 96). Die Übertragung der stillen Reserven führt im Ergebnis zu einer

Steuerstundung, indem die Versteuerung durch geminderte Abschreibungsbeträge sukzessive nachgeholt wird (ibid.). Die Regelung gilt auch im Falle von Beschädigungen infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs, wenn der Steuerpflichtige die Entschädigung bereits erhalten hat, die Reparatur aber erst im folgenden Jahr durchgeführt wird (R 6.6 Abs. 7 EStR).

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist die Richtlinie sinngemäß anzuwenden. Fallen der Schadenseintritt, die Zahlung der Entschädigungsleistung und die Ersatzbeschaffung in unterschiedliche Wirtschaftsjahre, so ist es aus Billigkeitsgründen zulässig, sämtliche Vorgänge erst im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung zu erfassen (R 6.6 Abs. 5 EStR; KÖNIG in: FELSMANN 2003: A1260).

Bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG ist die Rücklage für Ersatzbeschaffung nur von Bedeutung, wenn damit zusammenhängende Leistungen gemäß § 13a Abs. 6 EStG als Sondergewinne zu erfassen sind. Entschädigungszahlungen für Schäden aufgrund höherer Gewalt werden steuerlich ohnehin nicht berücksichtigt. Die Anwendung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung ist daher lediglich im Falle einer Grundstücks-Veräußerung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs von Bedeutung (KÖNIG in: FELSMANN 2003: A1262). Auf Antrag kann von der Erfassung der Vorgänge abgesehen werden, wenn eine Ersatzbeschaffung zeitnah vorgenommen wird (R 6.6 Abs. 6 EStR).

Im Falle der Gewinnschätzung nach § 162 AO ist die Bildung der Rücklage für Ersatzbeschaffung nicht zulässig (BFH-Urteil v. 4.2.1999; BMF v. 11.8.1999).

- Als weitere in den Einkommensteuerrichtlinien geregelte Rücklage ist die Zuschussrücklage zu nennen. R 6.5 EStR definiert Zuschüsse als Vermögensvorteile, die ein Zuschussgeber zur Förderung eines – zumindest auch – in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwendet. Zuschüsse sind steuerpflichtig. Bei der Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, ob er die Zuschüsse als Betriebseinnahme ansetzt oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlagegüter entsprechend vermindert und so die Erfolgswirksamkeit über die verringerte Abschreibung auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes verteilt. Wird die zweite Variante genutzt und sind die Zuschüsse bereits ausgezahlt, das Anlagegut aber erst ganz oder teilweise in einem Folgejahr beschafft oder hergestellt, so kann der Steuerpflichtige eine steuerfreie Rücklage bilden,

die im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung auf das Anlagegut zu übertragen ist.

- Es gibt eine Reihe weiterer Rücklagen, die an dieser Stelle nicht weiter vertieft werden sollen. Zu nennen sind beispielsweise die Rücklage nach § 3 des Forstschädenausgleichsgesetzes; die Euroumrechnungsrücklage nach § 6d EStG; die Rücklage für den Bau neuer Kohlekraftwerke; die Rücklage für den Erwerb von Kapitalanlagen in Entwicklungsländern (§ 1 EntwLStG) oder die Rücklage zur Vermeidung der Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten (§ 6 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Darüberhinaus eröffnet § 163 Abs. 1 Satz 2 AO der Finanzverwaltung mit Zustimmung des Steuerpflichtigen die Möglichkeit, einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst zu einer späteren Zeit und, soweit sie die Steuer mindern, schon zu einem früheren Zeitpunkt zu berücksichtigen. Diese sogenannten Billigkeitsrücklagen kommen insbesondere dann zu Anwendung, wenn Bewertungsrichtsätze verändert werden oder eine neue Rechtsprechung eine andere Behandlung bestimmter Sachverhalte erfordert. Diese Rücklagen können auch für die Land- und Forstwirtschaft von Bedeutung sein, sind aber in der Regel auf enge Zeiträume bzw. genau bestimmte Sachverhalte anzuwenden. Beispiele sind die Neubewertungsrücklage bei Baumschulkulturen (BMF v. 21.3.1997), die Neubewertungsrücklage bei Tieren (BMF v. 22.2.1995), die Rücklage im Rahmen von Pensionszusagen bei Personengesellschaften (BMF v. 29.1.2008) oder die Verteilung von Übergangsgewinnen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart (R 4.6 EStR). Weitere Beispiele sind die Verlagerung einer Versicherungsentschädigung für Ernteverlust in das Wirtschaftsjahr, in dem ansonsten der Ertrag angefallen wäre (FinMin Niedersachsen vom 29.2.1968) sowie die Verlagerung der Entschädigung für Manöverschäden in das Jahr, in dem sie zufließen (FinMin Niedersachsen v. 12.1.1962).

3.3.1.2 Tatsächlich genutzte Rücklagen in der Landwirtschaft

Aus dem Spektrum nutzbarer Rücklagen im Ertragsteuerrecht verbleibt nur ein kleiner Teil, der tatsächlich regelmäßig in der Landwirtschaft genutzt werden kann. Viele Rücklagen scheiden bereits aus sachlichen Gründen für eine Nutzung in der Landwirtschaft aus oder es ist nicht von einer regelmäßigen Nutzbarkeit in der

Landwirtschaft auszugehen. Selbst von den verbleibenden Rücklagen (in Tabelle 5 fett markiert) liegen einige nur sehr begrenzt im Ermessen des Betriebsleiters. So kommt beispielsweise der Zuschussrücklage nur eine Bedeutung zu, wenn Zuschüsse bereits in einem Wirtschaftsjahr ausgezahlt worden sind, in dem noch nicht mit der Anschaffung oder Herstellung des bezuschussten Wirtschaftsgutes begonnen wurde. Die Rücklage für Ersatzbeschaffung ist nur im Falle von höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs nutzbar. Letztlich spielen in der Landwirtschaft in erster Linie der Investitionsabzugsbetrag sowie die Reinvestitionsrücklage eine bedeutende Rolle.

Tabelle 5: Rücklagen im Ertragsteuerrecht

| Art der Rücklage | Auflösung /Zeitraum | Restriktionen | Gewinn-ermittlung | Steuer-stundung |
|---|------------------------------|--|--------------------------|-------------------------|
| Euroumrechnungsrücklage (§ 6d EStG) | sukzessiv max. 5 J. | Nur für Forderungen und Verbindlichkeiten bei Euro-Einführung | §§ 4 I, 5 EStG | Ja |
| Forstschäden-Ausgleichsrücklage (§ 3 ForstschAusglG) | Unbegrenzt | Bildung Ausgleichsfonds; fünf definierte Auflösungstatbestände | §§ 4 I, 5 EStG | Ja |
| Rücklage für Kohlekraftwerke (§ 1 VerstromG 1) | 10 J. | Gekoppelt an Nutzung heimischer Kohle | § 5 EStG | Ja |
| Rücklage für Kapitalanlagen in Entwicklungsländern (§ 1 EntwLStG) | sukzessiv max. 12 bzw. 18 J. | Gekoppelt an Investitionen in bestimmten Ländern | §§ 4 I, 5 EStG | ja |
| Rücklage bei Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten (§ 6 UmwStG) | sukzessiv max. 3 J. | Nur relevant bei Verschmelzung von Unternehmen | §§ 4 I, 5 EStG | ja |
| Rücklagen aus Billigkeitsgründen (§ 163 I Satz 2 AO) | | | | |
| - z.B. Neubewertungsrücklage bei Baumschulen | sukzessiv max. 4 J. | Nur relevant bei Festsetzung neuer Bewertungs-Richtwerte | § 4 I EStG | ja |
| - z.B. Neubewertungsrücklage bei Tieren | sukzessiv max. 9 J. | Nur relevant bei Festsetzung neuer Bewertungs-Richtwerte | § 4 I, III EStG | ja |
| - z.B. Rücklage im Rahmen von Pensionszusagen | sukzessiv max. 14 J. | Nur relevant aufgrund Änderung der Rechtslage | §§ 4 I, 5 EStG | ja |
| - z.B. Rücklage für Übergangsgewinne | sukzessiv max. 2 J. | Nur relevant bei Wechsel der Gewinnermittlungsart | §§ 4 I, III, 5 EStG | ja |
| Reinvestitionsrücklage (§§ 6b III, c EStG) | max. 4 bzw. 6 J. | Veräußerungsgewinne; gilt nur für AV | §§ 4 I, III, 5, 13a EStG | ja, aber Verzinsung |
| Investitionsabzugsbetrag (§ 7g EStG n.F.) | max. 3 J. | Gilt nur für bewegliche WG des AV | §§ 4 I, III, 5, 13a EStG | ja, nur bei Anschaffung |
| Zuschussrücklage (R 6.5 IV EStR 2005) | 1 J. | Relevant bei Zuschüssen | § 4 I, III EStG | ja |
| Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 IV EStR 2005) | max. 1 bzw. 2 J.* | Höhere Gewalt und behördliche Eingriffe; gilt für AV und UV | §§ 4 I, III, 5, 13a EStG | ja |

* Die Frist kann im Einzelfall angemessen verlängert werden (R 6.6 Abs. 4 EStR 2005).

Quelle: Eigene Darstellung

3.3.2 Rückstellungen in der Land- und Forstwirtschaft

3.3.2.1 Allgemeines Spektrum nutzbarer Rückstellungen im Ertragsteuerrecht

Die Bildung von Rückstellungen in der Steuerbilanz setzt eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG voraus (LEHR in: Lexikon des Steuer- und Wirtschaftsrechts 2009: Gr. 4/272, 1). Damit scheidet die Bildung von Rückstellungen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und § 13a EStG grundsätzlich aus.

- Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB). Im Gegensatz zu Verbindlichkeiten, die dem Grund und der Höhe nach gewiss sind, sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach dem Grund und/oder der Höhe ungewiss. Die Inanspruchnahme muss aber wahrscheinlich sein bzw. es muss ernsthaft mit ihr gerechnet werden (LEHR in: Lexikon des Steuer- und Wirtschaftsrechts 2009: Gr. 4/272, 4). Aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten auch in der Steuerbilanz zu bilden, sofern steuerliche Regelungen diesem nicht entgegenstehen. Eine bedeutende Form der Verbindlichkeitsrückstellungen stellen die Pensionsrückstellungen dar. Sie sind zu bilden, wenn Pensionsverpflichtungen vom Arbeitgeber gegenüber seinen Arbeitnehmern eingegangen werden. Je nach Zeitpunkt der Zusage besteht ein Wahlrecht oder eine Passivierungspflicht. Einkommensteuerrechtlich wird die Bildung von Pensionsrückstellungen in § 6a EStG normiert. Betreiber von Kernkraftwerken sind verpflichtet, Rückstellungen für die Stilllegung von Kernkraftwerken (§ 6 I Nr. 3a Buchstabe d) zu bilden. Diese sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln. Sofern der Zeitpunkt der Stilllegung noch nicht feststeht, beträgt der Zeitraum für die Ansammlung 25 Jahre.

- Eine weitere Gruppe von Rückstellungen stellen die Drohverlustrückstellungen dar (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB). Diese müssen im Handelsrecht für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Ihre steuerrechtliche Anerkennung wird aufgrund § 5 Abs. 4a EStG versagt.

- Aufwandsrückstellungen sind für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung zu bilden, wenn diese im folgenden Jahr innerhalb von drei Monaten (bzw. innerhalb von einem Jahr bei Abraumbeseitigung) nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 HGB).

- Rückstellungen für Kulanzleistungen sind vorzunehmen, wenn unter Berücksichtigung des bisherigen Verhaltens des Unternehmens auch in Zukunft davon auszugehen ist, dass dieses weiterhin Kulanzleistungen erbringen wird. Diese sogenannten Gewährleistungsrückstellungen sind handels- und steuerrechtlich anzusetzen. Liegt der Leistung eine rechtliche Verpflichtung zugrunde (Garantie), so handelt es sich um eine Verbindlichkeitsrückstellung.

- Versicherungstechnische Rückstellungen sind von Versicherungsunternehmen zu bilden, um die dauernde Erfüllbarkeit der Verpflichtungen aus den Versicherungsverträgen sicherstellen zu können (§§ 241 e-h HGB, §§ 20-21a Körperschaftsteuergesetz (KStG)). Dazu gehören beispielsweise Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle, Schwankungsrückstellungen oder Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen.

- Kapitalgesellschaften müssen Rückstellungen in Höhe der voraussichtlichen Körperschaftsteuer-Nachzahlungen bilden (MAUS in: ENDRISS 2002: 62), die sowohl in der Handelsbilanz als auch der Steuerbilanz erscheinen. Außerhalb der Buchführung muss die Gewinnminderung wieder erhöht werden, da es sich bei der Körperschaftsteuer um steuerlich nicht abziehbare Aufwendungen handelt.

- Eine Besonderheit in der Landwirtschaft stellen die Erneuerungsrückstellungen bei eisernen Verpachtungen dar. Der Pächter hat das bei Pachtbeginn übernommene bewegliche Anlagevermögen (z.B. Maschinen) in seiner Substanz zu erhalten und bei Pachtende mit gleichem Realwert zurückzugeben. Wirtschaftlicher Eigentümer bleibt der Verpächter, dem auch weiterhin die Abschreibung für das übergebene Inventar sowie das Eigentum an neu beschafften Ersatzwirtschaftsgütern zusteht. Der zur Substanzerhaltung verpflichtete Pächter ist zur Bildung einer Erneuerungsrückstellung verpflichtet. Sie ist vom Pachtbeginn bis zum Zeitpunkt der Entstehung der Aufwendungen zu bilden. Dies ist der Ablauf der Pachtzeit bzw. das Ende der Nutzungsdauer der zu ersetzenden Wirtschaftsgüter. Die Rückstellung ist in Höhe der voraussichtlichen Aufwendungen zu bilden. Dabei sind steigende Wiederbeschaffungskosten zu berücksichtigen, unabhängig davon ob sie auf allgemeiner Geldentwertung oder technischem Fortschritt beruhen. Die Zuführungen zur Rückstellung erfolgen linear. Eine Abzinsung erfolgt nicht.

Die Höhe der Rückstellung ist so zu bemessen, dass der Pächter im Zeitpunkt der Fälligkeit der Ersatzverpflichtung (Ende der Pachtdauer oder Ende der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes) soviel von dem Preis für ein neues Wirtschaftsgut angesammelt hat, wie dies dem Wertigkeitsgrad des ersetzten Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt des Pachtbeginns entspricht (KANZLER in: LEINGÄRTNER 2009: Kap. 42, Rz. 86). Ist beispielsweise ein Wirtschaftsgut mit einer zehnjährigen Nutzungsdauer und Wiederbeschaffungskosten von 50 000 € zu Pachtbeginn schon zu 30 % abgenutzt, so hat der Pächter in den folgenden sieben Jahren je 5000 € zur Rückstellung zuzuführen, bis diese im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung einen Wert von 35 000 € hat. Der Verpächter wird Eigentümer des Ersatzwirtschaftsgutes. Die Anschaffungskosten des Pächters werden über die Rückstellung verbucht.

3.3.2.2 Tatsächlich genutzte Rückstellungen in der Landwirtschaft

Die Bildung von Rückstellungen in der Landwirtschaft ist üblicherweise stark eingeschränkt. Versicherungstechnische Rückstellungen oder Rückstellungen für die Stilllegung von Kernkraftwerken kommen für Landwirte ohnehin nicht in Frage. Drohverlustrückstellungen sind für die überwiegende Mehrzahl der landwirtschaftlichen Betriebe aufgrund ihrer ausschließlich handelsrechtlichen Zulässigkeit ohne Bedeutung. Darüberhinaus dürften auch Pensionsrückstellungen und Garantierückstellungen keine bedeutende Rolle spielen. Gleiches gilt für Kulanzzahlungen. Aus dem ursprünglichen Spektrum an Rückstellungen haben in der Regel nur die in der Tabelle 6 fett markierten Rückstellungen eine Bedeutung. Dies sind in erster Linie Aufwandsrückstellungen für nachzuholende Instandhaltungsarbeiten sowie Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in Form von Jahresabschlusskosten oder arbeitsvertraglichen Vereinbarungen. Für Pächter in einem eisernen Pachtverhältnis haben Erneuerungsrückstellungen eine erhebliche Bedeutung. Die Rückstellungen dienen dabei anstelle der Abschreibung zur Verteilung der Investitionsausgaben über die Nutzungsdauer.

Tabelle 6: Rückstellungen im Ertragsteuerrecht

| Art der Rückstellung | Handelsbilanz | Steuerbilanz | Abzinsung in Steuerbilanz |
|---|---------------|-----------------------------------|---|
| Rückstellungen für drohende Verluste (§ 249 I Satz 1 HGB) | X | --- | --- |
| Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung (§ 249 I Satz 2 Nr. 1 HGB) | X | X | --- |
| Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (§ 249 I Satz 2 Nr. 2 HGB) | X | X | >12 Monate: 5,5 % |
| Steuerrückstellungen für Kapitalgesellschaften (§ 274 I HGB) | X | X, außerbilanzielle Hinzurechnung | --- |
| Rückstellungen für Versicherungsunternehmen (§§ 241e-h HGB, §§ 20-21a KStG) | X | X | § 6 I Nr. 3a teilweise nicht anzuwenden |
| Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 I Satz 1 HGB) | X | X | >12 Monate: 5,5 % |
| - z.B. Pensionsrückstellungen | X | X | 6 % |
| - z.B. Provisionsrückstellungen | X | X | >12 Monate: 5,5 % |
| - z.B. Stilllegung von Kernkraftwerken | X | X | je nach Restlaufzeit |
| - z.B. Garantierückstellungen/Produkthaftung | X | X | >12 Monate: 5,5 % |
| - z.B. Jahresabschluss-, Prüfungs-, Beratungskosten | X | X | >12 Monate: 5,5 % |
| - z.B. Arbeitsvertragliche Vereinbarungen | X | X | >12 Monate: 5,5 % |
| - z.B. Erneuerungsrückstellung bei Eiserner Verpachtung | X | X | --- |
| Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung (§ 249 I Satz 2 Nr. 1 HGB) | X | X | --- |

Quelle: Eigene Darstellung

Die wachsende Bedeutung der erneuerbaren Energien hat auf vielen landwirtschaftlichen Betrieben zu Veränderungen in der Struktur der Einkommensquellen geführt. Auch wenn diese neuen Tätigkeiten üblicherweise noch dem diversifizierten landwirtschaftlichen Betrieb zugerechnet werden, sind sie in rechtlicher und steuerlicher Sicht häufig von diesem getrennt. Dies hat unter anderem zur Folge, dass handelsrechtliche Vorschriften zunehmend beachtet werden müssen und landwirtschaftliche Besonderheiten in den neuen ‚Betriebszweigen‘ an Bedeutung verlieren. Hieraus können sich weitergehende Verpflichtungen zur Rückstellungsbildung ergeben, als es bisher in der Landwirtschaft der Fall gewesen ist. Ein typisches Beispiel ist die Ansammlung von Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen für Windkraftanlagen oder Biogasanlagen. Weiterhin führt die zunehmende Übernahme üblicherweise gewerblicher Tätigkeiten wie z.B.

Maschinendienstleistungen oder Handelstätigkeiten in Form eines Hofladens zu neuen Risiken und möglicherweise einer Bildung von Kulanzrückstellungen.

3.4 Betriebswirtschaftliche Implikationen von Rücklagen und Rückstellungen

Die Bildung von Rückstellungen und steuerrechtlich bedingten Rücklagen ist für Berater und Unternehmer ein wichtiges betriebswirtschaftliches Instrument, steueroptimal zu agieren. Dies setzt jedoch ein grundsätzliches betriebswirtschaftliches Verständnis von Rücklagen und Rückstellungen voraus.

3.4.1 Bewertung und betriebswirtschaftliche Beurteilung von Rückstellungen

Rückstellungen sind in der Handelsbilanz in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen (§ 253 Abs. 1 HGB). Dies schließt auch die Berücksichtigung von zukünftigen Preis- und Kostensteigerungen mit ein. Für die Höhe von Rückstellungen ist im Allgemeinen das Ermessen des Kaufmanns maßgebend, wenn es einer objektiven Nachprüfung standhält (ORTMANN-BABEL in: LADEMANN/SÖFFING/BROCKHOFF 2010: § 6 Rz. 861). Für die Übernahme der handelsbilanziellen Bewertung in die Steuerbilanz gilt generell der Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Allerdings ist der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG zu beachten, demzufolge die Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu erfolgen hat. Diese Regelung enthält einzelne Bewertungsprinzipien, die die Höhe der Rückstellungen begrenzen. Während nach Einführung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes Preis- und Kostensteigerungen in der Handelsbilanz bereits bei erstmaliger Rückstellungsbildung zu berücksichtigen sind, ist deren Berücksichtigung in der Steuerbilanz explizit ausgeschlossen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f). Weiterhin ist beispielsweise bei gleichartigen Verpflichtungen zu berücksichtigen, inwieweit diese in der Vergangenheit tatsächlich in Anspruch genommen worden sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a). So ist z.B. bei Garantierückstellungen zu berücksichtigen, bei wie vielen Garantiefällen es letztlich zu einer Zahlung gekommen ist und wie viele Fälle abgewehrt werden konnten.

Sachleistungsverpflichtungen sind mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b). Diese Regelung kann von Bedeutung sein, wenn unterlassene Aufwendungen für

Instandhaltung durch den Betrieb nachgeholt werden sollen oder der Jahresabschluss intern im Unternehmen erstellt wird. Der Ansatz von Verwaltungskosten, Leerkosten oder kalkulatorischen Kosten ist in der Steuerbilanz nicht zulässig (HOTTMANN in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon 2010: Rückstellungen, Rn. 26).

Ist der laufende Betrieb des Unternehmens ursächlich für die Entstehung der Verpflichtung, so ist der entsprechende Rückstellungsbetrag jährlich anzusammeln. Dies ist insbesondere der Fall bei Verpflichtungen zum Abbruch von Betriebsanlagen (R 6.11 Abs. 2 EStR) und könnte auch den landwirtschaftsnahen Bereich betreffen. Wird an späteren Bilanzstichtagen mit höheren voraussichtlichen Kosten gerechnet, so ist der Aufstockungsbetrag am jeweiligen Bilanzstichtag in voller Höhe der Rückstellung zuzuführen.

Rückstellungen sind in der Steuerbilanz mit einem Zinssatz von 5,5 % auf den Bilanzstichtag abzuzinsen, sofern ihre Restlaufzeit am Bilanzstichtag nicht weniger als zwölf Monate beträgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG). Nähere Regelungen finden sich im BMF-Schreiben v. 26.5.2005.

Zur Verdeutlichung der Bilanzierung einer Ansammlungsrückstellung in Kombination mit der Abzinsungsverpflichtung und neuer Erkenntnisse bezüglich der Rückstellungshöhe dient das Beispiel in Tabelle 7: Ein Unternehmer erstellt auf einem gepachteten Grundstück zum 01.07.2001 eine Hofbefestigung. Bei Beendigung des Pachtvertrags am 30.06.2011 ist der ursprüngliche Zustand wiederherzustellen. Die voraussichtlichen Kosten belaufen sich nach den Verhältnissen am 30.06.02 auf 7000 €, am 30.06.05 auf 8000 € und am 30.06.09 auf 9000 €. In der Steuerbilanz ist die Rückstellung wie folgt zu bilanzieren:

Tabelle 7: Bilanzierung einer Ansammlungsrückstellung

| Stichtag | Bemessung | Wert | Vervielfältiger | Rückstellung |
|----------|-------------------|--------|-----------------|--------------|
| 30.06.02 | 10 % von 7 000 € | 700 € | 0,618 (9 Jahre) | 433 € |
| 30.06.03 | 20 % von 7 000 € | 1400 € | 0,652 (8 Jahre) | 913 € |
| 30.06.04 | 30 % von 7 000 € | 2100 € | 0,687 (7 Jahre) | 1 443 € |
| 30.06.05 | 40 % von 8 000 € | 3200 € | 0,725 (6 Jahre) | 2 320 € |
| 30.06.06 | 50 % von 8 000 € | 4000 € | 0,765 (5 Jahre) | 3 060 € |
| 30.06.07 | 60 % von 8 000 € | 4800 € | 0,807 (4 Jahre) | 3 874 € |
| 30.06.08 | 70 % von 8 000 € | 5600 € | 0,852 (3 Jahre) | 4 771 € |
| 30.06.09 | 80 % von 9 000 € | 7200 € | 0,898 (2 Jahre) | 6 466 € |
| 30.06.10 | 90 % von 9 000 € | 8100 € | 0,908 (1 Jahr) | 7 679 € |
| 30.06.11 | 100 % von 9 000 € | 9000 € | 1,000 | 9 000 € |

Quelle: Eigene Berechnungen; in Anlehnung an HOTTMANN in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon 2010: Rückstellungen, Rn. 32.

Gerade bei langen Zeiträumen ist die Höhe einer Rückstellung nur schwer ermittelbar, mit der Folge, dass der Rückstellungsbetrag, sofern es denn absehbar ist, anzupassen ist oder aber im Zeitpunkt der Erfüllung zu hoch oder zu niedrig ist. Genau an dieser Stelle entsteht ein theoretischer Spielraum des Wertansatzes für den Steuerpflichtigen. Sofern z. B. die im Rahmen der Erzeugung regenerativer Energien vielfach maßgeblichen Rückbaukosten in Form von Rückstellungen zu berücksichtigen sind, ist deren Niveau z. T. erheblich, aber in der Höhe ungewiss. Leitlinien wie z. B. bei den Garantierückstellungen sind nicht gegeben. Dieser Spielraum kann von den Steuerpflichtigen ausgenutzt, sollte jedoch nicht überreizt werden. Die Effekte unterschiedlicher Wertansätze lassen sich aus der Tabelle 8 ableiten, wenngleich sie in erster Linie den Effekt zu niedriger oder zu hoher Rückstellungen abbilden soll. Ist die Rückstellung niedriger als der tatsächliche Aufwand zur Erfüllung der Verpflichtung, so ist der Fehlbetrag im entsprechenden Jahr Aufwand. Ist die Rückstellung zu hoch, so ist der übersteigende Betrag im entsprechenden Jahr Ertrag. Bei konstanten Steuertarifen des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Bildung und der Auflösung der Rückstellung haben zu hohe oder zu geringe Rückstellungsbeträge keine Auswirkungen auf die Steuerlast. Ist jedoch eine Änderung des Einkommens und damit des Grenzsteuersatzes absehbar, so kann die Bewertung der Rückstellungshöhe durchaus Einfluss auf die Steuerbelastung nehmen. Das folgende Beispiel verdeutlicht diesen Zusammenhang:

Es wird über einen Zeitraum von zehn Jahren eine Ansammlungsrückstellung für die Erfüllung einer Abbruchverpflichtung vorgenommen. Der tatsächliche Aufwand beträgt 50 000 €. Der notwendige Rückstellungsbetrag wird allerdings bis zum letzten Bilanzstichtag zu hoch auf 80 000 € bzw. zu niedrig auf 20 000 € geschätzt. Im Jahr der Erfüllung sind somit 30 000 € aus der Rückstellung gewinnerhöhend aufzulösen und zusätzlich zu versteuern bzw. 30 000 € als zusätzlicher Aufwand gewinnmindernd zu berücksichtigen. Je nach Grenzsteuersatz hat die zu hohe oder zu niedrige Schätzung positive oder negative Folgen:

Tabelle 8: Einfluss der Rückstellungsbeträge und Steuersätze auf die Steuerbelastung

| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Rückstellungsbetrag | 50 000 | 80 000 | 80 000 | 80 000 | 20 000 | 20 000 |
| Tatsächlicher Aufwand | 50 000 | 50 000 | 50 000 | 50 000 | 50 000 | 50 000 |
| Grenzsteuersatz im Zeitpunkt der Bildung | 30 % | 30 % | 30 % | 42 % | 30 % | 42 % |
| Grenzsteuersatz im Zeitpunkt der Auflösung | 30 % | 30 % | 42 % | 30 % | 42 % | 30 % |
| Steuerminderung durch Bildung der Rückstellung | 15 000 | 24 000 | 24 000 | 33 600 | 6 000 | 8 400 |
| Steuerminderung durch zusätzlichen Aufwand bei Auflösung | 0 | 0 | 0 | 0 | 12 600 | 9 000 |
| Steuererhöhung durch zusätzlichen Gewinn bei Auflösung | 0 | 9 000 | 12 600 | 9 000 | 0 | 0 |
| Gesamt-Steuerminderung | 15 000 | 15 000 | 11 400 | 24 600 | 18 600 | 17 400 |

Quelle: Eigene Berechnungen

Aus Tabelle 8 wird deutlich, dass sich eine zu hohe Rückstellungsbildung positiv auswirkt, wenn der Grenzsteuersatz im Zeitpunkt der Bildung höher ist als im Zeitpunkt der Auflösung. Umgekehrt ist eine zu geringe Rückstellungsbildung vorteilhaft, wenn der Grenzsteuersatz im Zeitpunkt der Bildung geringer ist als im Zeitpunkt der Auflösung. An dieser Stelle wird die Bedeutung der Steuergestaltung anhand von unterschiedlichen Grenzsteuersätzen im Zeitablauf deutlich. Dagegen wird bei den im Folgenden zu bewertenden Rücklagen die Bedeutung des Zins- und Liquiditätseffektes deutlich, insbesondere wenn die Rücklagen eine langjährige Wirkung entfalten, wie es bei der Reinvestitionsrücklage gemäß § 6b EStG der Fall ist.

3.4.2 Die Bewertung und betriebswirtschaftliche Beurteilung von Rücklagen am Beispiel der Reinvestitionsrücklage

Die Reinvestitionsrücklage gemäß §§ 6b, c EStG ist aufgrund ihrer vielfältigen Wirkungsweise ideal geeignet, die betriebswirtschaftliche Wirksamkeit von Rücklagen darzustellen. Durch übertragbare Veräußerungsgewinne werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der Buchwert der neu angeschafften Wirtschaftsgüter reduziert. Sofern diese Güter der Abschreibung unterliegen, führen dadurch bedingte geringere Abschreibungsbeträge in den Folgejahren zu einem höheren Gewinnausweis. Bei in der Regel nicht abzuschreibendem Grund und Boden¹⁰ würde sich aufgrund des geringeren Buchwertes der spätere Veräußerungsgewinn erhöhen. Eine vollständige Besteuerung tritt somit erst dann ein, wenn die Anlagegüter, auf die die stillen Reserven

¹⁰ Die Möglichkeiten einer Teilwertabschreibung gemäß § 6 I EStG sind dabei nicht berücksichtigt.

übertragen worden sind, abgeschrieben, veräußert oder entnommen werden. Doch zunächst soll die Wirkungsweise bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern dargestellt werden.

3.4.2.1 Die Wirkungsweise bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern

Abnutzbare Wirtschaftsgüter haben nur einen zeitlich befristeten Steuer- bzw. Zinsvorteil. Durch das reduzierte Abschreibungsvolumen wird die Versteuerung der stillen Reserven in die nahe Zukunft verlegt. Es handelt sich somit um eine Steuerstundung gemäß Gleichung (I)¹¹.

Steuervorteil aus der Steuerstundung (StV) bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern wie z. B. Gebäude:

$$(I) \quad StV = VGW * S - \frac{1}{ND} * VGW * S * \frac{q^{ND} - 1}{q - 1} * \frac{1}{q^{ND}}$$

VGW = Übertragbarer Veräußerungsgewinn

S = Maßgeblicher Ertrag- oder Grenzsteuersatz (kumulierter Steuersatz ESt und SolZ).¹²

ND = Nutzungsdauer des abnutzbaren Wirtschaftsgutes, auf das der Veräußerungsgewinn übertragen wurde. Daraus wird eine lineare Abschreibung abgeleitet.

q = 1 + i (Zinssatz)

Gleichung (I) zeigt die Differenz auf zwischen der sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinns ($VGW * S$) und der abgezinsten Steuerlast ($\frac{1}{ND} * VGW * S * \frac{q^{ND} - 1}{q - 1} * \frac{1}{q^{ND}}$), die aufgrund einer geringeren Bemessungsgrundlage für die Abschreibung des Wirtschaftsgutes entsteht. Daraus resultiert der Steuervorteil aus der in die Zukunft verlagerten Besteuerung. Die höhere Steuerbelastung aus der jährlich geringeren AfA ($\frac{1}{ND} * VGW * S$) entspricht im Fall eines konstant angenommenen Steuersatzes S einer Rente, die anschließend zu kapitalisieren ist ($\frac{q^{ND} - 1}{(q - 1)} * \frac{1}{q^{ND}}$), um die Vergleichbarkeit mit der sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinns zu gewährleisten.

Der Vorteil von § 6 b EStG hängt somit insbesondere von der AfA und damit von der Nutzungsdauer aber auch vom Steuersatz S und vom Zinssatz i ab. Je länger die

¹¹ Vgl. auch Tabelle 9 sowie BAHRS 2003a: 234ff..

¹² Die Kirchensteuer wird vernachlässigt. Darüber hinaus wird S als konstant angenommen. Die sich evtl. zu späteren Zeitpunkten ergebenden Tarif- oder Freibetragsveränderungen bleiben unberücksichtigt. So ist z. B. nicht auszuschließen, dass der SolZ im Zeitablauf abgebaut wird. Schließlich besteht zu späteren Zeitpunkten evtl. die Möglichkeit, die Vergünstigungen gemäß §§ 16; 34 EStG zu nutzen. Daraus resultieren z. T. erhebliche zusätzliche Vergünstigungen, insbesondere für Wirtschaftsgüter mit langer Nutzungsdauer wie Grundbesitz, die nur durch kasuistische Veranlagungssimulationen abzubilden sind.

Nutzungsdauer des abnutzbaren Wirtschaftsgutes ist und je höher der kumulierte Steuersatz und der unterstellte Zinssatz sind, desto größer ist der daraus resultierende absolute Steuer- bzw. Zinsvorteil. Dies wird beispielhaft anhand der Übertragbarkeit von Veräußerungsgewinnen auf Gebäude in der Tabelle 9 veranschaulicht. Mit den gegebenen Annahmen kann durch die Reinvestition ein Zinsvorteil zwischen 38 und 68 % der Steuerlast im Fall der Sofortversteuerung erzielt werden. Die effektive Steuerlast wird dadurch erheblich gemindert.

Tabelle 9: Vorzüglichkeit von übertragbaren stillen Reserven gemäß § 6 b EStG in Höhe von 500.000 € auf Gebäude in Abhängigkeit von der Nutzungsdauer, vom Steuersatz sowie vom Zinssatz im Vergleich zur Sofortversteuerung (SV)

| | | Steuerersparnis durch Zinsvorteil | | | |
|------------------------|----------------------|-----------------------------------|------------------------------------|---------------------------|------------------------------------|
| Steuersatz in v. H. | Zinssatz in v. H. | ND 25 Jahre (Wirtschaftsgebäude)* | | ND 50 Jahre (Wohngebäude) | |
| | | absolut in € | in v. H. der Sofortversteuerung | absolut in € | in v. H. der Sofortversteuerung |
| 40** | 4 | 75 023 | 38 | 114 071 | 57 |
| SV = 200 T€ | 6 | 97 733 | 49 | 136 953 | 68 |
| 50** | 4 | 93 779 | 38 | 142 589 | 57 |
| SV = 250 T€ | 6 | 122 166 | 49 | 171 190 | 68 |

* Gemäß § 7 IV S. 2 EStG beträgt die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgebäuden 33 Jahre. Beachte jedoch spezielle AfA-Tabellen, die eine kürzere Nutzungsdauer vorsehen können.

** Die gewählten Steuersätze entsprechen nicht zwangsläufig tatsächlichen Steuersätzen, sondern sind aus didaktischen Gründen gewählt. Steuersätze von 50 % sind gegenwärtig unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags sowie der Kirchensteuer annähernd möglich.

Quelle: Eigene Berechnungen

Die in der Tabelle 9 ermittelten Zinsvorteile würden sich noch erhöhen, wenn der potenzielle Zinsvorteil aus der Bildung der Rücklage berücksichtigt wird. Er resultiert aus der Option, Veräußerungsgewinne erst nach maximal 4 bzw. 6 Jahren auf ein anderes Wirtschaftsgut zu übertragen.

3.4.2.2 Die Wirkungsweise bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern

Werden die stillen Reserven aus dem Verkauf von Grund und Boden auf nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter bzw. Grund und Boden übertragen, kann die Versteuerung der stillen Reserven bis zur Aufgabe oder Liquidation des Betriebs aufgeschoben werden (vgl. BAHRS 2003a: 234ff.). Die Laufzeit des zinslosen Steuerkredits ist somit

praktisch unbegrenzt. Bei dauerhafter Nutzung im Betriebsvermögen entspricht die Steuerstundung quasi einem Steuererlass.¹³

$$(2) \quad StV = VGW * S$$

Die Vorzüglichkeit des § 6b EStG ist somit bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern höher als bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern. Gleichung (2) verdeutlicht, dass Grund und Boden besonders begehrte Reinvestitionsobjekte im Vergleich zu abnutzbaren Wirtschaftsgütern sind, da der zweite Teil des Terms von Gleichung (1) nicht von $VGW * S$ subtrahiert wird. Der Nutzen dieser Norm offenbart sich besonders bei erheblichen Veräußerungsgewinnen und daraus resultierenden hohen Grenzsteuersätzen. Diese speziell für die Landwirtschaft sehr bedeutende Vorzüglichkeit weist jedoch auch sektorale Gefahren auf. Damit einhergehende hohe Zahlungsbereitschaften für Grund und Boden bilden gleichzeitig das Potenzial hoher Bodenpreise und damit höherer Vollkostenbelastungen im Sektor Landwirtschaft. Darüber hinaus ist ein „Crowding out Effekt“ von eigentlichen wettbewerbsfähigen Landwirten im Bodenmarkt zu befürchten. Aufgrund von Reinvestitionsrücklagen können eigentlich weniger wettbewerbsfähige Landwirte die wettbewerbsfähigen Landwirte ohne Reinvestitionsrücklage aus dem Bodenmarkt verdrängen. Die negativen volkswirtschaftlichen Effekte sollten dabei nicht unterschätzt werden.

3.4.2.3 Betriebswirtschaftliche Vorzüglichkeit der Rücklagenbildung ohne Reinvestition

Vielfach sollen oder können Veräußerungsgewinne nicht reinvestiert werden. Veräußerungserlöse und damit verbundene Veräußerungsgewinne werden häufig für konsumptive Zwecke oder für Reinvestitionen verwendet, die nicht gemäß § 6b EStG begünstigt sind. Die Bildung einer offenen Rücklage kann dennoch in diesen Fällen vorzüglich sein, obgleich damit ein jährlicher Gewinnzuschlag in Höhe von 6 % gemäß § 6b Abs. 7 EStG verbunden ist. So können zwischenzeitliche Reformen des Steuerrechts, unabhängig vom späteren Verwendungszweck der Veräußerungsgewinne, zu einer betriebswirtschaftlichen Vorzüglichkeit der Rücklagenbildung führen. Die in diesem Zusammenhang beschriebenen betriebswirtschaftlichen Effekte können auch mit

¹³ Diese Möglichkeit besteht auch in dem Fall begünstigter und wieder veräußerter Reinvestitionsgüter und daraus resultierender Veräußerungsgewinne, die wiederum auf begünstigte Reinvestitionsgüter (Grund und Boden oder Anteile an Kapitalgesellschaften) übertragen werden.

denen vergleichbar sein, die im Kontext der in Kapitel 3.5 beschriebenen Risikoausgleichsrücklage erzielbar sind. Auch aus diesem Grund erfolgt im Folgenden eine ausführlichere Darstellung (vgl. dazu BAHRS 2003b: 568ff.).

3.4.2.3.1 Der Einfluss des Gewinnzuschlags auf die effektive Steuerlast

Sofern die jährliche betriebsinterne Nettoverzinsung der Rücklage viel geringer war als der jährliche gesetzliche Gewinnzuschlag in Höhe von 6 %¹⁴ und gleichzeitig von konstanten individuellen Grenzsteuersätzen ausgegangen werden konnte, erfolgte bislang eine zusätzliche Besteuerung über den eigentlichen Rücklagenbetrag hinaus. Ein entsprechend umgekehrter Effekt entstand durch eine hohe jährliche betriebsinterne Verzinsung. Folgendes Beispiel soll diesen Sachverhalt veranschaulichen. Zum Ende eines Wirtschaftsjahres wird eine Reinvestitionsrücklage gemäß § 6b EStG in Höhe von 1 Mio. € gebildet. Zum Ende des vierten darauf folgenden Wirtschaftsjahres ist diese Rücklage mit einem Gewinnzuschlag in Höhe von 0,24 Mio. € aufzulösen.¹⁵ Die Gewinnerhöhung beträgt insoweit insgesamt 1,24 Mio. €. Bei einem Grenzsteuersatz von 50 % resultiert daraus eine Steuerlast in Höhe von 0,62 Mio. €. Sollte der Unternehmer in diesen vier Jahren eine interne Nettoverzinsung von 2 % realisiert haben, so ist gemäß Gleichung (3) aus der Rücklage in diesem Zeitraum lediglich eine Gesamtsumme von 1,082 Mio. € erwachsen.

$$(3) \quad R_N = R_0 * q^N$$

R_N = Rücklagenbetrag zum Zeitpunkt N

R_0 = Rücklagenbetrag zum Zeitpunkt 0

q = $1 + i$, dem Nettozinssatz nach Steuern in v. H.

N = Zeitraum bzw. Zeitpunkt

Bei einer zu zahlenden Steuer in Höhe von 0,62 Mio. € ergibt sich daraus ein effektiver Steuersatz in Höhe von 57 %. Beträgt die tatsächliche Verzinsung nur 0 %, steigt der effektive Steuersatz sogar auf 62 % an (Tabelle 10).

¹⁴ Ist nach Ablauf der maximalen Frist für die Reinvestitionsrücklage noch nicht entsprechend reinvestiert worden, muss die Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst und mit dem Grenzsteuersatz belastet werden. Darüber hinaus erfolgt für jedes volle Wirtschaftsjahr der Rücklage ein Gewinnzuschlag in Höhe von 6 %. Insoweit kann die Rücklagenbildung auch ein Risiko darstellen, insbesondere wenn die interne Verzinsung während dieser Zeit geringer sein sollte.

¹⁵ Es ist kein Zinseszins zu berücksichtigen.

Tabelle 10: Entwicklung der effektiven Steuerbelastung einer Rücklage gemäß § 6 b EStG nach 4 Jahren in Abhängigkeit von der betriebsinternen Nettoverzinsung der Rücklage bei einem Grenzsteuersatz von 50 %

| Interne Verzinsung der Rücklage in v. H. | 0 | 4 | 8 |
|---|----|----|----|
| Effektive Steuerbelastung der Rücklage in v. H. | 62 | 53 | 46 |

Quelle: Eigene Berechnung

Dieses Ergebnis verbessert sich bei einer internen Verzinsung von 4 % auf einen effektiven Steuersatz in Höhe von 53 %. Steigt die betriebsinterne Verzinsung über 5 % an, beginnt sich die Rücklagenbildung auszuzahlen. Dabei gilt, je länger die Rücklage gebildet werden kann, umso geringer ist der kritische Nettozinssatz i_{KN} als interne Verzinsung, bei dem der Steuerpflichtige in seiner Entscheidung zwischen der Bildung einer Rücklage gemäß § 6b EStG und der Sofortbesteuerung indifferent ist. Ist die Rücklage eine Alternative zur Fremdfinanzierung, so lohnt sich Rücklagenfinanzierung, wenn der Fremdkapitalzins höher als 5,5-6 % liegt.

Die zuvor angestellten Kalkulationen sollten durch die Berechnung des erforderlichen Bruttozinses i_B als interne Rendite der Rücklage ergänzt werden. Das ist die Ausgangsgröße vor Steuern, bei dem nach Abzug der Ertragsteuern eine Rendite auf dem Niveau des Nettozinssatzes verbleibt. Mit $i_B = \frac{i_{KN}}{1-s}$ gilt: Je höher die individuelle Ertragsteuerbelastung,¹⁶ desto höher wird der kritische Bruttozins, bei dem der Steuerpflichtige in seiner Entscheidung indifferent wird. D. h., je höher ceteris paribus die persönliche Ertragsteuerbelastung, desto weniger vorzüglich ist die Rücklagenbildung ohne Reinvestition.

3.4.2.3.2 Veränderungen des Steuertarifs im Zeitablauf

Im Rahmen von ständig durchgeführten bzw. zu erwartenden Steuerreformen wird der Grenzsteuersatz bei der Einkommensteuer häufig verändert. In Zeiten sich abzeichnender Tarifreduktionen, wie sie z. B. zu Beginn dieses Jahrtausends mit der sukzessiven Absenkung des Maximaltarifs auf 42 % zu beobachten waren oder der Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, besteht die Möglichkeit erheblicher Steuerreduktionen. Damit muss auch die Rücklagenbildung mit oder ohne Reinvestitionsabsicht neu überdacht werden.

¹⁶ Die individuelle Ertragsteuerbelastung ist abhängig vom Grenzsteuersatz bei der ESt, vom Hebesatz bei der GewSt, von den Annexsteuern sowie von nutzbaren Freibeträgen.

Wird der individuelle maximale Grenzsteuersatz unter der Annahme konstanter Einkünfte reduziert, entsteht im Fall der Rücklagenbildung ein definitiver Steuerspar- bzw. Progressionseffekt. Diese Wirkung auf die Vorzüglichkeit der Rücklagenbildung veranschaulichen die Gleichungen (4) – (7) auf der Basis der internen Nettoverzinsung.

$$(4) \quad S * R * (1 + i_N)^Z = S * R * (1 + Z * 0,06)$$

Die linke Seite von Gleichung (4) entspricht dem Rücklagenendwert, der durch den Steueraufschub erzielt werden kann. Dabei ist hier „S“ der maximal mögliche Grenzsteuersatz, „R“ die Höhe der Rücklage, „i_N“ der unterstellte Nettozinssatz und „Z“ der anzunehmende Zeitraum. Sofern von identischen Steuersätzen ausgegangen werden kann, lässt sich mit Gleichung (4) vereinfachend der kritische Zinssatz ermitteln¹⁷, bei dem der Steuerpflichtige bei der Bildung einer Rücklage gemäß § 6b EStG den gleichen Vermögensendwert erzielt wie bei einer Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns.

$$(5) \quad i_{KN} = (1 + Z * 0,06)^{\frac{1}{Z}} - 1$$

Nach vier Jahren ist somit gemäß Gleichung (5) eine jährliche Mindest-Nettoverzinsung von 5,55 % erforderlich, damit kein steuerlicher Nachteil aus der Rücklage entsteht. Kann im Zeitpunkt der Rücklagenbildung nicht mehr von einem konstanten S ausgegangen werden, ist die Verfahrensweise zu modifizieren. Dann ist S auch nicht zu kürzen. Das Ergebnis stellt sich nach Gleichungen (6) und (7) folgendermaßen dar:

$$(6) \quad S_1 * R * (1 + i_N)^Z = S_2 * R * (1 + Z * 0,06)$$

S₁ = Steuersatz zum gegenwärtigen Zeitpunkt (Sofortversteuerung der Rücklage)

S₂ = Steuersatz zum Zeitpunkt der Rücklagenauflösung

Daraus folgt:

$$(7) \quad i_{KN} = \left[\frac{S_2 * (1 + Z * 0,06)^Z}{S_1} \right]^{\frac{1}{Z}} - 1$$

Am Beispiel der veränderten maximalen Grenzsteuersätze zu Beginn dieses Jahrtausends kann die Vorgehensweise veranschaulicht werden. Aus dem im Jahr 2002 maßgeblichen maximalen Grenzsteuersatz in Höhe 48,5 % (S₁) und dem bei einer maximal möglichen Dauer der Rücklagenbildung geltenden Steuersatz im Jahr 2006 in

¹⁷ Aus i_N wird somit i_{KN} unter Kürzung von S und R aus der Gleichung.

Höhe von 42 % (S_2) resultiert eine viel geringere notwendige Nettoverzinsung der Rücklage im Vergleich zum Status quo bei identischen Steuersätzen. Während, wie oben beschrieben, bei identischen Steuersätzen eine Mindest-Nettoverzinsung von 5,55 % gewährleistet sein muss, ist bei dem später maßgeblichen reduzierten Steuersatz lediglich eine Nettoverzinsung von 1,8 % erforderlich, damit die Rücklage ohne Reinvestitionsabsicht gegenüber der Sofortversteuerung vorzuzüglich wird. In diesem Fall würde bei einer Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns oder einer Rücklage ohne Reinvestition in Höhe von 1 Mio. € jeweils ein Vermögensendwert in Höhe von ca. 0,553 Mio. € verbleiben. Kann eine höhere Nettoverzinsung als 1,8 % gewährleistet werden, lohnt sich in jedem Fall eine Rücklagenbildung auch ohne Reinvestitionsabsicht. Allerdings ist der dargestellte Tarifeffekt in Zeiten sinkender Steuersätze nur temporär nutzbar. 2003 und 2004 waren insoweit hervorragende „Rücklagenjahrgänge“, da mit dem Jahr 2005 der Tarif massiv auf 42 % reduziert wurde. Der umgekehrte Effekt zeigte sich in der jüngsten Vergangenheit, als der maximale Tarif wieder auf 45 % angehoben wurde.

3.4.2.3.3 Die Wirkung einer anzurechnenden Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer im Kontext einer Rücklagenbildung

Die zunehmenden gewerblichen Aktivitäten von Landwirten lassen auch die folgende Option interessant erscheinen: Für gewerbliche Personenunternehmen ist die Gewerbesteuer gemäß § 35 EStG auf die Einkommensteuer anrechenbar. Daraus resultiert zunächst eine potenzielle ertragsteuerliche Entlastung des Steuerpflichtigen - abhängig vom maßgeblichen Grenzsteuer- und Hebesatz. Damit sinkt zunächst auch der notwendige kritische Bruttozins, bei dem der Steuerpflichtige in seiner Entscheidung bezüglich einer Rücklagenbildung ohne Reinvestitionsabsicht indifferent wird. Darüber hinaus kann die Rücklagenbildung gemäß § 6b EStG ein weiteres gewerbesteuerlich vorteilhaftes Potenzial aufweisen. Die Anrechnung der Gewerbesteuer ist nur möglich, wenn der Steuerpflichtige ein ausreichendes einkommensteuerliches Entlastungspotenzial aufweist, das die Gewerbesteuer-Anrechnung kompensieren kann.¹⁸ Dabei ist zu beachten, dass die Anrechnung der Gewerbesteuer nur auf den auf gewerbliche Einkünfte entfallenden Anteil der Einkommensteuer möglich ist. Da ein

¹⁸ Vgl. zur Anrechnungsbegrenzung BMF-Schreiben v. 24.02.2009, BStBl. 2009 I, S. 440. Ein mangelndes einkommensteuerliches Anrechnungspotential kann vorliegen, wenn der Gewerbeertrag aufgrund der Hinzurechnungen nach § 8 Gewerbesteuergesetz deutlich höher ist als der Gewinn.

Vor- oder Rücktrag der anrechenbaren Gewerbesteuer nicht möglich ist, kann die Möglichkeit der Anrechnung verfallen, wenn ein Unternehmer mit einer hohen Wahrscheinlichkeit keine ausreichenden Potenziale bei der Einkommensteuer für die Gewerbesteuer-Anrechnung aufweist. Die Bildung einer steuerfreien Rücklage ist in diesen Fällen vielfach zu empfehlen, besonders wenn ansonsten keine Reinvestitionen vorgesehen sind. Somit wird durch die Auflösung oder Teilauflösung der Rücklage jederzeit für die Dauer der Rücklagenbildung ein ausreichendes und temporär flexibles Anrechnungspotenzial gewährleistet.¹⁹ Durch die Rücklage kann relativ leicht ESt-Potenzial gebildet werden, ohne betrieblich einschneidende Maßnahmen²⁰ vornehmen zu müssen.

Die vorangegangenen Darstellungen haben gezeigt, dass insbesondere einzelne Rücklagen für die Landwirtschaft sowie die ihr angeschlossenen Einkunftsoptionen eine bedeutende Möglichkeit der Einkünfteoptimierung darstellen können. Damit wird auch die Motivation des Berufsstandes deutlich, eine Risikoausgleichsrücklage zu fordern, die im Folgenden kurz erörtert wird.

3.5 Die vom Berufsstand geforderte Risikoausgleichsrücklage

In Anbetracht zunehmender Einkommensschwankungen aufgrund von Witterungsextremen und höherer Volatilitäten an den Märkten fordert der Deutsche Bauernverband in Anlehnung an das Forstschäden-Ausgleichsgesetz die Einführung einer Risikoausgleichsrücklage für landwirtschaftliche Einkünfte (DBV 2009).

3.5.1 Zielsetzung der Ausgleichsrücklage

Wegen des progressiv steigenden Tarifs im deutschen Einkommensteuerrecht führen hohe Gewinne in erfolgreichen Jahren zu hohen Steuerlasten und Liquiditätsabflüssen (DBV 2008). Dies führt dazu, dass Unternehmen und Wirtschaftszweige mit hohen Einkommensvolatilitäten in einem progressiven Einkommensteuersystem ertragsteuerlich stärker belastet werden als Unternehmen mit interperiodisch stabilen Erträgen (LISHMAN und NIEUWOUDT 2003: 326). Durch ein Instrument zur Gewinnglättung sollen progressionsbedingte Mehrbelastungen schwankender Einkommen vermieden werden. Darüber hinaus soll das Ziel einer vermehrten

¹⁹ Vgl. zur jederzeitigen Auflösung BFH v. 17.9.1987, IV R 8/86 BStBl. II 88, 55.

²⁰ Dazu zählt z. B. die Realisierung weiterer stiller Reserven bei Wirtschaftsgütern.

eigenbetrieblichen Vorsorge und Liquiditätssicherung erreicht werden, indem der Behalt von liquiden Finanzmitteln in erfolgreichen Jahren steuerlich nicht mehr gegenüber der Schaffung von Betriebsaufwand benachteiligt ist (BUFFIER und METTERNICK-JONES 1995: 191).

Zum Ausgleich von landwirtschaftlichen Einkommensschwankungen kennt das deutsche Einkommensteuerrecht bereits die zweijährige Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG (GIERE in: FELSMANN 2003: A430b), der zufolge die hälftigen Gewinne zweier Wirtschaftsjahre den steuerlichen Einkünften eines Kalenderjahres zugrunde gelegt werden. Seien a, b zwei konstante Gewinne mit $a, b \geq 0$ und $a \neq b$ sowie n mit $n \geq 1$ das Maß für die Dauer der Schwankungszyklen, ausgedrückt durch die Anzahl der aufeinander folgenden Wirtschaftsjahre mit einem Gewinn a oder b . Der Anteil des durch die Durchschnittsbesteuerung geglättet zu versteuernden Einkommens ($zvE_{geglättet}$) am insgesamt im Zyklus zu versteuernden Einkommen (zvE_{gesamt}) wird als Glättungsanteil (θ) bezeichnet. Aus

$$(8) \quad \theta = \frac{zvE_{geglättet}}{zvE_{gesamt}}$$

ergibt sich mit

$$(9) \quad zvE_{geglättet} = \left(\frac{a}{2} + \frac{b}{2}\right) + \left(\frac{b}{2} + \frac{a}{2}\right)$$

und

$$(10) \quad zvE_{gesamt} = 2 * \left(\frac{a}{2} + \frac{b}{2}\right) + a * (n - 1) + b * (n - 1)$$

ein Glättungsanteil von

$$(11) \quad \theta = \frac{1}{n}.$$

Gleichung (11) impliziert eine sinkende Bedeutung des Glättungseffekts mit zunehmender Dauer der Schwankungszyklen. Während ein optimaler Ausgleich zweijähriger Schwankungen im Rahmen der Steuerveranlagung automatisch erfolgt, ist der Ausgleich mehrjähriger Schwankungszyklen im landwirtschaftlichen Einkommen durch die bestehende Regelung somit nur in begrenztem Umfang möglich. Die Einführung einer Risikoausgleichsrücklage würde es Landwirten bei entsprechender Planung hingegen ermöglichen, Einkommensschwankungen auch über einen beliebig längeren Zeitraum hinaus auszugleichen. Die Forstwirtschaft kann seit Einführung des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes (ForstSchAuslG) 1969 eine derartige

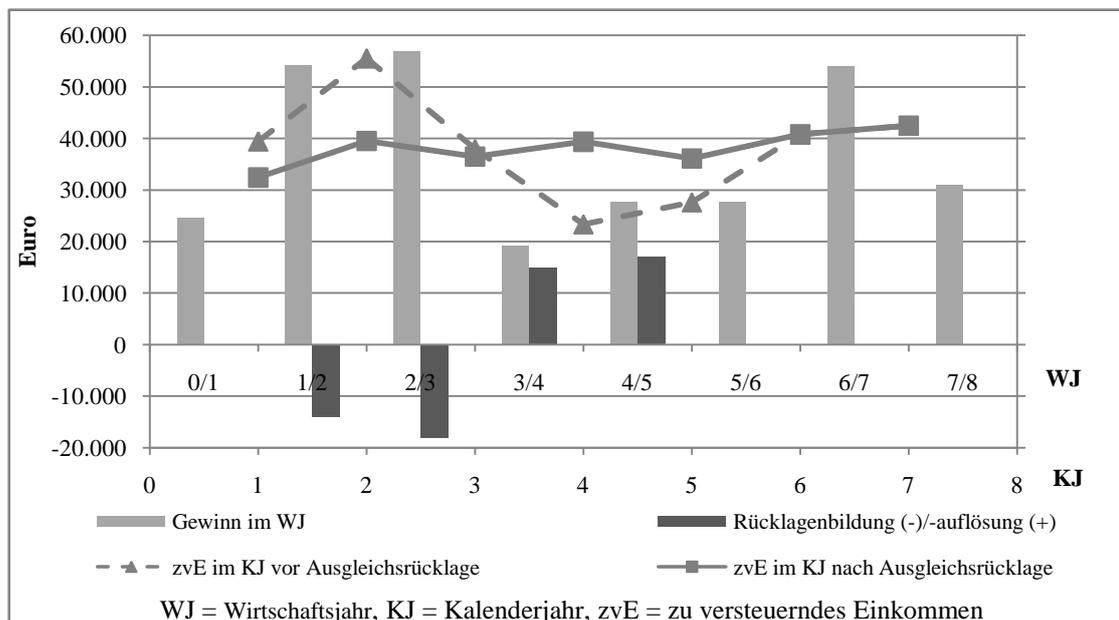
Rücklagenregelung – allerdings unter Beachtung strenger Restriktionen – nutzen (vgl. BLANCK und BAHRS 2009a: 210).

3.5.2 Steuerliche Wirkung einer Ausgleichsrücklage

Abbildung 4 stellt die Wirkung der Ausgleichsrücklage unter Vernachlässigung potenzieller Restriktionen exemplarisch dar. Die hellgrauen Säulen zeigen Gewinne aus acht Wirtschaftsjahren, die bei einem Variationskoeffizienten von 0,38 zwischen ca. 19 000 € und knapp 60 000 € schwanken. Durch die zweijährige Durchschnittsbildung verringert sich bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (zvE) der Variationskoeffizient auf 0,25. Wird das Instrument der Ausgleichsrücklage geschickt eingesetzt, indem die Rücklage in den Wirtschaftsjahren 1/2 und 2/3 aufgefüllt und in 3/4 und 4/5 aufgelöst wird, so ergibt sich nach erneuter Durchschnittsbildung ein annähernd konstantes zu versteuerndes Einkommen mit einem Variationskoeffizienten von 0,08. Der Rücklagen-Steuervorteil aufgrund des verminderten Einflusses der Progression beläuft sich in diesem Beispiel gegenüber der zweijährigen Durchschnittsbildung auf 1325 Euro²¹ bzw. 2 % der ursprünglichen Steuerbelastung. Bezüglich weiterer Beispielrechnungen mit höheren Progressionsvorteilen sei auf die Ausführungen von BREUSTEDT und SCHMIDT (2008: 34ff.) verwiesen.

²¹ Die Berechnung basiert auf dem Einkommensteuertarif 2008 ohne Ehegattensplitting.

Abbildung 4: Glättungseffekt der Ausgleichsrücklage



Quelle: Eigene Darstellung

Im Rahmen von Wirkungsanalysen muss berücksichtigt werden, dass die Entscheidung über Bildung und Auflösung der Rücklage häufig auf den Erwartungen des Betriebsleiters über die Gewinnsituationen zukünftiger Wirtschaftsjahre und aktuellen Stimmungslagen in der Branche beruht. Erscheint die Wahl der Handlungsoptionen im Rückblick eindeutig, so wird es dagegen in der tatsächlichen Durchführung voraussichtlich nur in den wenigsten Fällen zu einer optimalen Glättung kommen.

Neben dem potenziellen Progressionsvorteil²² aufgrund der mehrjährigen Einkommensglättung kommt es für den Steuerpflichtigen aufgrund der Stundung des Steueranteils auf den Rücklagenbetrag zusätzlich zu einem Zinseffekt, da zunächst weniger Einkommensteuer abgeführt werden muss. Dieser Betrag kann während des Bestehens der Rücklage Zinseinkünfte erzielen. Bei vollständiger oder partieller Rücklagenauflösung kommt es zu einer entsprechenden Nachholung der Steuerzahlung. Der Zinsvorteil bzw. die Steuerstundung macht es für liquiditätsstarke Landwirte interessant, möglichst hohe Rücklagen zu bilden und diese spät wieder aufzulösen.

²² Bei ungünstiger Planung oder falschen Erwartungen kann die Risikoausgleichsrücklage auch zu einem Nachteil für den Steuerpflichtigen führen.

3.5.3 Beurteilung der Risikoausgleichsrücklage

Die vom Deutschen Bauernverband geforderte Risikoausgleichsrücklage soll Landwirten die Möglichkeit bieten, schwankende Gewinne für den Zweck der Einkommensteuerveranlagung über einen mehrjährigen Zeitraum hinaus zu glätten und zugleich die einzelbetriebliche Risikovorsorge fördern. Trotz eines Verzichts auf direkte staatliche Unterstützung können Landwirte durch den innerbetrieblichen Einkommensausgleich bei richtiger Vorausplanung progressionsbedingte steuerliche Mehrbelastungen vermeiden und einen Zinsvorteil erzielen.

Aus steuerrechtlicher Sicht ist der interperiodische Gewinnausgleich im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips zu begrüßen; die Beschränkung auf einen bestimmten Personenkreis jedoch nur zulässig, wenn besondere Umstände hierfür sprechen und die Vorteilsziehung in einem angemessenen Verhältnis steht. Eine in Bezug auf Höhe, Dauer und Bildungsvoraussetzungen bzw. Verwendungsmöglichkeiten restriktionsfreie Risikoausgleichsrücklage für die Landwirtschaft kann es daher nicht geben und gibt es auch in vergleichbarer Form im deutschen Steuerrecht nicht (vgl. Tabelle 5).

Die langfristige bzw. unbegrenzte Rücklagendauer der Forstschäden-Ausgleichsrücklage und der geforderten Risikoausgleichsrücklage ist bislang einmalig im Steuerrecht und aus Sicht des staatlichen Steuersicherungsprinzips nur aufgrund der Bindung der Rücklage an einen betrieblichen Ausgleichsfonds zu rechtfertigen. Vorgaben bei Bildung und/oder Auflösung der Rücklage sind notwendig, um eine Begrenzung des Ausgleichs auf landwirtschaftsspezifische Risiken zu erreichen. Je nach Bewertung und Anerkennung dieser Risiken ist neben einem weitreichenden Ausgleich von Einkommensschwankungen eine strikte Beschränkung auf die Auswirkungen höherer Gewalt, insbesondere Witterungsereignisse, denkbar.

Die Umsetzung der Vorgaben muss rechtlich einwandfrei und im Rahmen einer angemessenen Verwaltungsökonomie möglich sein; ein Rückgriff auf im Rahmen der Steuerveranlagung bestehende Datengrundlagen ist dabei aus administrativer Sicht zu bevorzugen. Während einkommensbasierte Restriktionen diese Vorgaben weitgehend erfüllen, weisen die an einen Ausgleich höherer Gewalt geknüpften Restriktionen eine Reihe von Abgrenzungsschwierigkeiten auf und lassen eine administrierbare Umsetzung der Regelungen zweifelhaft erscheinen. Neben Schwierigkeiten bei der Definition, Messung und Bewertung von naturbedingten Ertragsminderungen in der

Landwirtschaft ist die Schaffung einer angemessenen Rechtssicherheit, insbesondere bei nicht buchführenden Betrieben, problembehaftet. Hier kann jedoch zu Recht argumentiert werden, dass jedem Betrieb, der die Ausgleichsrücklage nutzen möchte, ein Wechsel zur Buchführung offen steht.

Die Einführung von Restriktionen bei Bildungs- und/oder Auflösungstatbeständen führt neben administrativen Fragestellungen auch zu erheblichen Auswirkungen auf die betriebswirtschaftliche Beurteilung der Ausgleichsrücklage. Prinzipiell kann die Risikoausgleichsrücklage die steuerliche Mehrbelastung von Landwirten mit schwankenden Einkommen verringern und dazu anregen, in erfolgreichen Jahren anstelle der Tätigkeit gewinnmindernder Betriebsausgaben vermehrt liquide Mittel vorzuhalten. Die steuerrechtlich notwendigen Restriktionen führen jedoch dazu, dass eine jederzeitige freie Verwendung der zurückgelegten Finanzmittel nicht oder kaum betriebswirtschaftlich sinnvoll möglich ist. Der potenzielle Steuervorteil wird mit dem Nachteil eines eingeschränkten Zugriffs auf betriebseigene Liquidität „erkauft“. Dies führt zu der Frage, welche Betriebe am stärksten von der Einführung einer Risikoausgleichsrücklage profitieren können. Voraussetzung für eine erfolgreiche Nutzung der Rücklage ist es, hohe Rücklagenbeträge bilden und lange halten zu können. Entscheidender Faktor für die einzelbetriebliche Beurteilung der Ausgleichsrücklage ist demnach vor allem die finanzielle Leistungsfähigkeit des Betriebs. Denn eine Risikoausgleichsrücklage kann nur gebildet werden, wenn nach Entnahmen für die Lebenshaltung, Tilgung, die zu zahlenden Steuern sowie Ersatzinvestitionen und die Bildung einer jederzeit einsetzbaren Kapitalreserve noch ausreichend freie Liquidität verfügbar ist, um Finanzmittel mittel- bis langfristig zurücklegen zu können. Eigene Auswertungen des Testbetriebsnetzes zeigen, dass dieses für viele Betriebe nicht möglich sein wird. Profitieren werden insbesondere Betriebe, die bereits ohne Ausgleichsrücklage jederzeit über ausreichend freie Liquidität verfügen sowie Betriebe, die ihre Lebenshaltungskosten nicht aus landwirtschaftlichen Einkünften bestreiten müssen. Wachsende Haupterwerbsbetriebe werden – zumindest im Vergleich zu ihren Berufskollegen – schlechter gestellt.

In Zeiten zunehmender und durch den Steuerpflichtigen kaum beeinflussbarer Einkommensschwankungen kann der interperiodische Einkommensausgleich in progressiven Steuersystemen an Bedeutung gewinnen. Das System einer Ausgleichsrücklage wird sich jedoch immer im Spannungsfeld zwischen geforderter

Steuergerechtigkeit, administrativer Umsetzbarkeit und wirksamem Einfluss auf die Liquiditätssicherung eines Betriebes bewegen. Insbesondere Abgrenzungsschwierigkeiten für die Bildung und Auflösung einer berechtigten Risikoausgleichsrücklage sowie die Abgrenzung des berechtigten Kreises der Steuerpflichtigen im Rahmen unterschiedlicher Rechtsformen und Gewinnermittlungsarten erschweren die Umsetzung speziell für die Landwirtschaft erheblich, sofern das Postulat der Steuergerechtigkeit und administrativen Handhabbarkeit gewährleistet werden soll.

Die Implementierung einer Risikoausgleichsrücklage ist nicht auszuschließen, der positive Effekt auf die Landwirtschaft sollte jedoch nicht überschätzt werden, wengleich einzelne Betriebe sicherlich erheblich profitieren können. Die bestehende, administrativ deutlich einfacher umsetzbare und von allen Betrieben gleichermaßen nutzbare zweijährige Durchschnittsbesteuerung entfaltet trotz der auf zwei Erfolgsperioden begrenzten Glättung eine erhebliche steuerentlastende Wirkung (BLANCK und BAHRS 2009b: 93f.). Ihre einkommensglättende Wirkung ist nicht zu unterschätzen.

3.6 Schlussfolgerungen

Der landwirtschaftliche Haupterwerbsbetrieb wird im Durchschnitt immer größer; sowohl aus der Perspektive des Umsatzes als auch aus der Perspektive des Bilanzvermögens sowie der Gewinn- und Verlustpotenziale. Darüber hinaus weisen mehr und mehr landwirtschaftliche Betriebe gewerbliche Einkünfte auf, die auch aufgrund der interessanter gewordenen Erzeugung regenerativer Energien induziert worden sind. Diese Entwicklungen führen zu einer weiter steigenden Bedeutung steuerrechtlicher und betriebswirtschaftlicher Beratung. Dies liegt u. A. an den zunehmenden Möglichkeiten aber auch Notwendigkeiten, Rücklagen und Rückstellungen zu bilden. Das betriebswirtschaftliche Verständnis für diese steuerrechtlichen Instrumente ist somit für eine optimale Anwendung essentiell. Die vorangegangenen Darstellungen haben gezeigt, dass einzelne Rücklagen und Rückstellungen für die Landwirtschaft sowie die ihr angeschlossenen Einkunftsoptionen eine bedeutende Möglichkeit der Einkünfteoptimierung darstellen können. Damit wird auch die Motivation des Berufsstandes deutlich, eine Risikoausgleichsrücklage zu fordern. Sie zeigt in vielen Facetten ähnliche betriebswirtschaftliche Eigenschaften, wie

sie im Rahmen der Reinvestitionsrücklage dargestellt wurden. Dazu zählen Zins-, Liquiditäts- und ggf. auch Tarifeffekte. Unabhängig davon, ob diese Risikoausgleichsrücklage in Zukunft implementiert werden sollte, hat die vergangene deutsche Steuerpolitik gezeigt, dass allzeit mit einer hohen Steueränderungsgeschwindigkeit im deutschen Steuerrecht zu rechnen ist. Neue Rücklage- und Rückstellungsformen werden eingeführt oder alte werden verändert bzw. abgeschafft. Dies erfordert eine ständige Überprüfung, ob und inwieweit Rücklagen gebildet werden sollten aber auch inwieweit obligatorische Rückstellungen im verbleibenden Wertansatzspektrum, das aus kaufmännischer und steuerrechtlicher Sicht verbleibt, variiert werden können. Allein die an dieser Stelle vorgenommene Beschreibung und Bewertung von Rücklagen sowie Rückstellungen deutet das hohe und weiter zunehmende Anforderungsniveau an, das an die steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Beratung gestellt wird.

3.7 Zusammenfassung

Das deutsche Handels- und Steuerrecht bietet eine Vielzahl an Möglichkeiten bzw. Verpflichtungen zur Bildung von Rücklagen und Rückstellungen. Für den überwiegenden Teil der landwirtschaftlichen Betriebe in Deutschland sind lediglich steuerrechtliche Vorgaben von Bedeutung, die allerdings ihrerseits vielfach auf das Handelsrecht zurückgreifen. Während steuerliche Rücklagen aus un versteuerten Gewinnen gebildet werden und somit steueraufschiebend wirken, stellen Rückstellungen in der aktuellen Periode verursachte Aufwendungen dar, die aber erst in späteren Perioden zu einer Auszahlung führen. Sie dienen damit einer Vorwegnahme künftiger Risiken. Beiden gemeinsam ist die Tatsache, dass sie im Zeitpunkt ihrer Bildung den Gewinn und somit die Steuerlast mindern. Die spätere Auflösung erhöht hingegen Gewinn und Steuerlast. Aufgrund der temporären Verschiebung der Steuerbelastung kann es daher interessant sein, die zur Verfügung stehenden Instrumente zu nutzen. Die Auflistung der unterschiedlichen potenziellen Rücklagen und Rückstellungen macht jedoch deutlich, dass landwirtschaftliche Betriebe letztlich nur auf eine sehr geringe Zahl an Instrumenten zurückgreifen können; ihr steuerlicher Handlungsspielraum ist somit stark eingeschränkt. Von besonderer Bedeutung sind bei den Rücklagen in erster Linie der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG sowie die Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG. Die Bildung von Rückstellungen ist auf buchführende Betriebe beschränkt und wird bislang nur in sehr begrenztem Rahmen

ausgeübt. Die Diversifizierung landwirtschaftlicher Betriebe im Energie- und (außer-) landwirtschaftlichen Dienstleistungsbereich kann dieses jedoch grundlegend ändern.

Anhand von exemplarischen Rechnungen wird die finanzielle Vorzüglichkeit der Rücklagen- und Rückstellungsbildung vor dem Hintergrund unterschiedlicher Zinsansätze und Steuertarife beleuchtet. Am Beispiel der Reinvestitionsrücklage wird deutlich, dass ihre Bildung selbst im Falle einer nicht durchgeführten Reinvestition sinnvoll sein kann. Eine steuermindernde Wirkung kann auch durch die Anwendung der geforderten Risikoausgleichsrücklage erzielt werden. Im Kontext der bestehenden steuerlichen Rücklagen wird jedoch deutlich, dass eine restriktionslose Einführung der Ausgleichsrücklage nicht möglich ist. Andererseits bevorzugen restriktive Regelungen sowie die Bindung der Rücklage an einen Ausgleichsfonds insbesondere die Betriebe, die bereits ohne Ausgleichsrücklage über ausreichend freie Liquidität verfügen.

Unabhängig von der Einführung einer Risikoausgleichsrücklage ist weiterhin mit einer hohen Steueränderungsgeschwindigkeit zu rechnen. Erweiterte Tätigkeitsbereiche sowie anhaltendes Betriebswachstum und damit verknüpfte Gewinn- und Verlustpotenziale lassen die steuerliche und betriebswirtschaftliche Bedeutung von Rücklagen und Rückstellungen weiterhin zunehmen.

3.8 Summary

The effect of untaxed reserves and accrued liabilities in the agricultural sector in a fiscal and economic context

The German trade and tax law offers a vast number of opportunities and obligations to create untaxed reserves and accrued liabilities. For most agricultural enterprises in Germany, it is only tax law that is of importance. While fiscal reserves are allocated from untaxed income and delay the tax payment for the time of their existence; accrued liabilities are expenses in the current period which only result in a payout in later periods. They therefore anticipate future risks. One aspect which fiscal reserves and accrued liabilities have in common is that, at the time they are created, they both reduce the taxable income and tax burden, whereas when later released, they increase income and tax load. The postponement of tax payments makes it interesting to use the available instruments. However, looking at the list of potential reserves and accrued liabilities shows that agricultural enterprises can only use a quite small number of

instruments. The tax options they have are limited. The most important untaxed reserves for farmers are the investment deduction amount (§ 7g EStG) and the reinvestment reserve (§ 6b EStG). The creation of accrued liabilities is limited to enterprises that keep accounts and has not become widespread in agriculture yet. An increasing diversification of agricultural enterprises towards energy production and non-agricultural services may change this situation fundamentally.

Exemplary calculations show the financial advantages of reserves and accrued liabilities regarding different interest and tax rates. The reinvestment reserve may provide financial benefits, even without realizing a reinvestment. The income equalization deposit – a new form of untaxed reserves especially for farmers that farmers are calling for – may also have a tax-reducing effect. However, an introduction of income equalization deposits without any restrictions is unlikely. On the other hand, having restrictions would run the risk of favoring farmers who already have enough liquidity.

Regardless of whether the income equalization deposit is introduced or not, farmers will have to carry on dealing with variations in tax law. A higher profit and loss potential, resulting from diversification as well as farm growth, will increase the fiscal and economic importance of reserves and accrued liabilities in agriculture.

3.9 Résumé

Les réserves et les provisions dans le secteur agricole et sylvicole du point de vue de l'imposition des bénéfices et de la gestion économique

Le droit commercial et fiscal allemande contient de nombreuses possibilités et obligations en matière de création de réserves et de provisions. La plupart des exploitations agricoles en Allemagne sont obligées de respecter uniquement des dispositions fiscales, d'ailleurs souvent basées elles-mêmes sur le droit commercial. Alors que les réserves fiscales sont créées à partir des bénéfices non imposés et ont ainsi un effet suspensif du point de vue fiscal, les provisions correspondent à des charges occasionnées pendant la période actuelle mais entraînant un paiement au cours de périodes ultérieures seulement. Elles servent donc à anticiper des risques futurs. Au moment de leur constitution, les réserves et les provisions ont pour effet de diminuer le bénéfice et la charge fiscale. En raison du décalage dans le temps de la charge fiscale, il

pourrait être intéressant de se servir des instruments existants. Si on passe en revue les différentes réserves et provisions potentielles, il est toutefois évident que les exploitations agricoles ne peuvent recourir qu'à un nombre restreint d'instruments ; leur marge de manœuvre fiscale est donc fortement limitée. Pour ce qui est des réserves, une grande importance revient surtout à la déduction pour investissement prévue à l'article 7g EStG (loi allemande relative à l'impôt sur le revenu) et à la réserve de réinvestissement prévue à l'article 6b EStG. La création de provisions se limite aux exploitations tenant une comptabilité et n'est jusqu'à présent appliquée que dans un cadre restreint. La diversification des exploitations agricoles dans le secteur énergétique et dans le secteur des services (extra-)agricoles peut toutefois modifier fondamentalement cette situation.

A l'aide d'exemples de calculs, les avantages financiers de la création de réserves et de provisions dans différents contextes de taux d'intérêt et taux d'imposition seront démontrés. L'exemple de la réserve de réinvestissement montre clairement que la constitution d'une telle réserve de compensation des risques, recommandée, peut elle aussi avoir pour effet une diminution de la charge fiscale. Dans le contexte des réserves fiscales existantes, il apparaît clairement qu'une introduction sans restrictions de la réserve de compensation n'est pas réalisable. Par ailleurs, ce sont les exploitations dotées du suffisamment de capital disponible et qui n'ont donc pas besoin de recourir à une réserve de compensation qui préfèrent des dispositions restrictives et le rattachement de la réserve à un fonds de compensation.

Indépendamment de l'introduction d'une réserve de compensation des risques, il faut toujours s'attendre à une modification toujours aussi rapide des dispositions fiscales. L'élargissement des domaines d'activité et la croissance permanente des exploitations, et donc des bénéfices et des pertes potentiels y afférents, sont les facteurs qui contribuent à l'augmentation continue de la signification fiscale et économique des réserves et des provisions.

3.10 Literatur

- BAHRS, E. (2003a): Bodenkauf als Reinvestitionsfalle – eine deduktive Zahlungsbereitschaftsanalyse. In: *Agrarwirtschaft* 5/2003 (52), S.234-246.
- BAHRS, E. (2003b): Betriebswirtschaftliche Vorteilhaftigkeit von steuerlich bedingten Reinvestitionsrücklagen. In: *Betriebs-Berater*, 11/2003, S.568-571.
- BAUMBACH/HOPT (2010): *Handelsgesetzbuch. Kommentar*, 34. Aufl., C.H. Beck, München.
- Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon (2010): Edition 1/2010, C.H. Beck, München.
- BLANCK, N. und E. BAHRS (2009a): Die Risikoausgleichsrücklage als Instrument des landwirtschaftlichen Risikomanagements. In: *Agrarwirtschaft* 4/2009 (58), S.209-217.
- BLANCK, N. und E. BAHRS (2009b): Die interperiodische Glättung schwankender landwirtschaftlicher Einkommen als Instrument des Risikomanagements. In: *Rollen der Landwirtschaft in benachteiligten Regionen*, 19. Jahrestagung der Österreichischen Gesellschaft für Agrarökonomie, Tagungsband 2009, S.93-94.
- BREUSTEDT, G. und H. SCHMIDT (2008): Mit Rücklagen Steuern sparen? In: *DLG-Mitteilungen* 9/08: S.34-37.
- BUFFIER, B.D. und M.A. METTERNICK-JONES (1995): Income Equalisation Deposits: Enhancing Farm Viability. In: *Review of Marketing and Agricultural Economics* 63 (1): S.191-199.
- Bundesfinanzhof (BFH), 1999: Urteil v. 4.2.1999: IV R 57/97, BStBl. II, 99, S.602.
- Bundesfinanzhof (BFH), 1990: Urteil v. 24.1.1990: I R 152-153/85, BStBl. II, 90, S.426.
- Bundesfinanzhof (BFH), 1987: Urteil v. 17.9.1987: IV R 8/86, BStBl. II, 88, S.55.
- Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz (BMELV), 2008: Statistischer Monatsbericht 07/2008.
- Bundesministerium der Finanzen (BMF): Schreiben v. 8.5.2009: Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 bis 4 und 7 EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912). IV C 6 – S 2139-b/07/10002.

-
- Bundesministerium der Finanzen (BMF): Schreiben v. 24.2.2009: Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 EStG. IV C 6 – S 2296-a/08/10002, BStBl. I, 09, S.440.
- Bundesministerium der Finanzen (BMF): Schreiben v. 29.1.2008: Bilanzsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter und dessen Hinterbliebene. IV B 2 – S 2176/07/0001.
- Bundesministerium der Finanzen (BMF): Schreiben v. 26.5.2005: Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 6 Abs. 1 Nrn. 3 und 3a EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002. IV B 2 – S 2175 – 7/05.
- Bundesministerium der Finanzen (BMF): Schreiben v. 11.8.1999: Rücklage für Ersatzbeschaffung bei Gewinnerschätzung. IV C 2 – S 2138 – 5/99, BStBl. I, 99, S.835.
- Bundesministerium der Finanzen (BMF): Schreiben v. 21.3.1997: Bewertung mehrjähriger Baumschulkulturen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. IV B 9 – S 2163 – 3/97, BStBl. I, 97, S.369.
- Bundesministerium der Finanzen (BMF): Schreiben v. 22.2.1995: Bewertung von Tieren in land- und forstwirtschaftlich tätigen Betrieben nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG. IV B 4 – S 2230 – 3/95, BStBl. I, 95, S.179.
- Deutscher Bauernverband (DBV) (2009): Die Risikoausgleichsrücklage – ein Instrument zur Stärkung des eigenverantwortlichen Risikomanagements in landwirtschaftlichen Betrieben. In: dbv-depesche 8/2009.
- Deutscher Bauernverband (DBV) (2008): Risikomanagement durch Eigenverantwortung verbessern. Meldung des Deutschen Bauernverbandes vom 4.9.2008, in: <http://www.bauernverband.de/index.php?redid=235381>, Abrufdatum: 9.4.2010.
- ENDRISS, H. (Hrsg.) (2002): Handbuch für die Steuerberaterprüfung, 3. Aufl., nwb-Verlag, Herne.
- FEDERMANN, R. (2000): Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht. 11. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin.

-
- FELSMANN (2003): Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte. Kommentar, Loseblattsammlung, 3. Aufl., 34. Ergänzungslieferung September 2003, HLBS Verlag, Bonn.
- Finanzministerium Niedersachsen, Erlass v. 29.2.68: Ernteversicherung, Erlass, INF 68, S.107.
- Finanzministerium Niedersachsen, Erlass v. 12.1.62: Manöverschäden, Erlass, INF 62, S.73.
- JUROWSKY, R.; GRAETZ, J. und O. VON CAMPENHAUSEN (2006): Betriebliche Steuern, Bd. 3 Bilanzsteuerrecht. 2. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- LADEMANN/SÖFFING/BROCKHOFF (2010): Kommentar zum Einkommensteuergesetz. Loseblattsammlung, 4. Aufl., 172. Nachtrag Januar 2010, Boorberg Verlag, Stuttgart.
- LEINGÄRTNER (2009): Besteuerung der Landwirte. Kommentar, Loseblattsammlung, 18. Ergänzungslieferung November 2009, C.H. Beck, München.
- Lexikon des Steuer- und Wirtschaftsrechts (LSW) (2009): Loseblattsammlung, Heft Juli 2009, WRS Verlag, München.
- LISHMAN, J.-L. und W.L. NIEUWOUDT (2003): An analysis of factors contributing to the use of an income equalisation deposit scheme by commercial farmers in South Africa. In: Agrekon 42 (4): S.325-352.
- Statistisches Bundesamt (2009): Statistisches Jahrbuch über Ernährung, Landwirtschaft und Forsten 2009. Wirtschaftsverlag nw, Bremerhaven.
- TIKPE, K. (2000): Die Steuerrechtsordnung. 2. Aufl., Schmidt, Köln.
- TIPKE/LANG (2008): Steuerrecht. 19. Aufl., Schmidt, Köln.

KAPITEL 4

DER EINFLUSS EINER INTERPERIODISCHEN GLÄTTUNG SCHWANKENDER EINKOMMEN AUF DIE STEUERBELASTUNG LANDWIRTSCHAFTLICHER BETRIEBE – EIN VERGLEICH VERSCHIEDENER OPTIONEN

Autoren des Originalbeitrags: BLANCK, N. und E. BAHRS

Veröffentlicht in: Jahrbuch der Österreichischen Gesellschaft für Agrarökonomie,
Band 19 (2), S.139-148.

THE INFLUENCE OF INCOME AVERAGING PROCEDURES
ON THE TAX BURDEN OF AGRICULTURAL BUSINESSES

4.1 Zusammenfassung

Hohe Schwankungen landwirtschaftlicher Einkünfte können in progressiven Einkommensteuersystemen zu einer ertragsteuerlichen Mehrbelastung gegenüber einem jährlich konstanten Einkommensniveau führen. Der Beitrag untersucht unterschiedliche steuerliche Glättungssysteme hinsichtlich ihrer steuerentlastenden Wirkung und formuliert Anforderungen, die bei der Evaluierung der Systeme zu beachten sind. Anhand der erzielten Erkenntnisse werden Aussagen über die Wirkung und Problematiken unterschiedlicher Glättungssysteme getroffen. Die in Deutschland geltende zweijährige Durchschnittsbesteuerung für landwirtschaftliche Einkünfte

verringert mit geringem administrativem Aufwand die steuerliche Mehrbelastung immerhin um die Hälfte.

4.2 Summary

Fluctuating agricultural incomes could cause in progressive income tax systems an extra burden for farmers compared to taxpayers with a stable year-to-year-income. This article examines the tax-reducing effects and names additional requirements for evaluating different equalization systems. Effects and problems of the evaluated equalization systems are analyzed. The German two-year-average taxation for agricultural income halves the extra tax burden without inducing a lot of additional administrative work.

4.3 Einführung

Die Einkommen landwirtschaftlicher Betriebe unterliegen einer Vielzahl von externen Einflussfaktoren. Zunehmende klimatische Schwankungen und Extremereignisse sowie wachsende Volatilitäten an den landwirtschaftlichen Produkt- und Faktormärkten lassen in Zukunft stärkere Einkommensschwankungen für landwirtschaftliche Betriebe erwarten (ÖSTERREICHISCHE HAGELVERSICHERUNG 2009). Neben neuen Herausforderungen für das Liquiditätsmanagement und den Erhalt der Betriebsstabilität schlagen sich von Jahr zu Jahr schwankende Einkommen in progressiven Steuersystemen in einer rentabilitätswirksamen ertragsteuerlichen Mehrbelastung nieder (CREEDY 1979: 387ff.). Grund ist das Prinzip der technischen Abschnittsbesteuerung, das die finanzielle Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen aus unterschiedlichen Gründen (vgl. HACKMANN 1979: 47ff.; TIPKE 2003: 754ff.) nicht am Lebenseinkommen, sondern jeweils an einjährigen Abschnitten bemisst. Ein interperiodischer Ausgleich der Schwankungen kann diese Mehrbelastung vermeiden. Ziel des vorliegenden Beitrags ist es, unterschiedliche Maßnahmen zur interperiodischen Einkommensglättung im Steuerrecht zu untersuchen; Anforderungen herauszuarbeiten und die Systeme in ihrer Wirkung auf die betriebliche Liquidität zu analysieren und zu bewerten. Die unmittelbare administrative und politische Umsetzbarkeit wird dabei zugunsten grundlegender Gestaltungsüberlegungen für Glättungssysteme zurückgestellt.

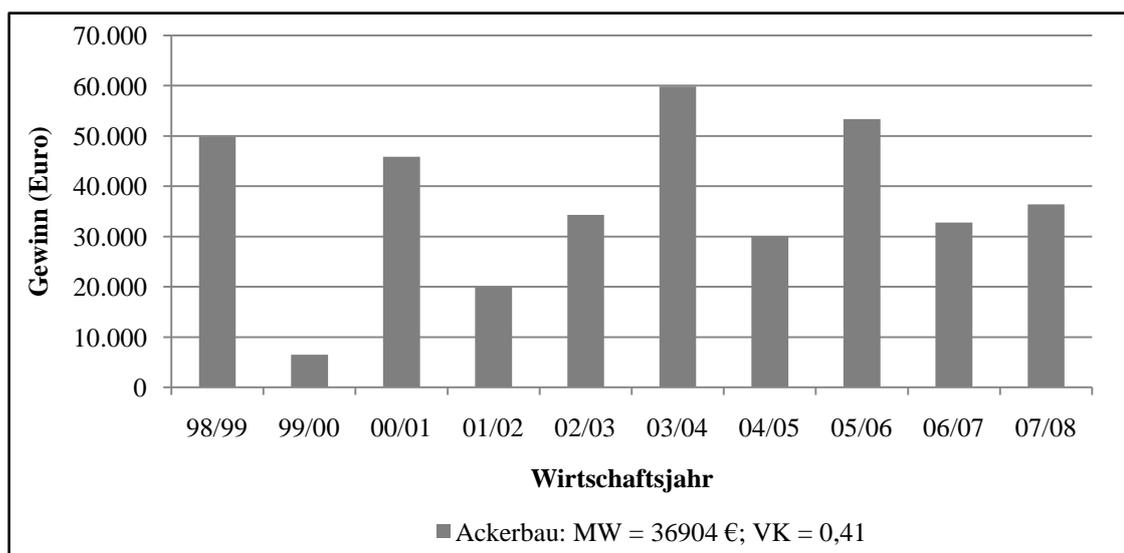
4.4 Vorgehensweise

Im Rahmen dieses Beitrags werden acht unterschiedliche Besteuerungsvarianten vorgestellt und in ihrer Wirkung analysiert.

Als Grundlage der Untersuchung dient der zehnjährige Gewinnverlauf eines Ackerbaubetriebes aus dem baden-württembergischen Testbetriebsnetz (Abbildung 5). Außerlandwirtschaftliche Einkünfte, denen einzelbetrieblich, aber auch innerhalb ganzer Regionen eine erhebliche Bedeutung und einkommensglättende Wirkung zukommen kann, werden in Anbetracht des Forschungsziels nicht berücksichtigt. Um die Vorzüglichkeit der einzelnen Glättungsmechanismen von der jährlichen Gewinnverteilung zu abstrahieren, werden die einzelnen Jahresgewinne mittels eines Zufallsgenerators in 1.000 Wiederholungen neu über den Zehn-Jahres-Zeitraum verteilt und jeweils die Steuerlast bei unterschiedlichen Glättungsvarianten nach dem deutschen Einkommensteuer-Grundtarif 2008 berechnet.

Neben der Forderung nach einer Steuerbelastung, die in ihrer Höhe der Belastung eines über die Jahre konstanten Einkommensstroms angenähert ist, werden weitere Anforderungen an die Glättungssysteme in einem Anforderungskatalog zusammengefasst.

Abbildung 5: Zehnjähriger Gewinnverlauf des untersuchten Ackerbaubetriebs



Quelle: Eigene Darstellung nach TBN BADEN-WÜRTTEMBERG, versch. Jgg.

4.5 Ausgewählte Glättungs- und Referenzsysteme

4.5.1 Referenzsysteme

Als Referenzsysteme dienen ein konstanter Einkommensstrom (Variante 1) als untere und die jährliche Versteuerung (Variante 2) als obere Grenze des anzustrebenden Belastungs-Korridors.

Die Ermittlung des konstanten Einkommensstroms erfolgt durch Verteilung des Gesamteinkommens auf zehn gleiche Jahresbeträge. Diese Variante stellt aus Sicht des Steuerpflichtigen in einem progressiven System unter Vernachlässigung von Zinseffekten und Tarifänderungen den optimalen Einkommensverlauf dar.

Die jährliche Versteuerung des erzielten Einkommens bildet den Normalfall in einem progressiven Steuersystem ab. In vielen Ländern gibt es zur Abfederung der Mehrbelastungen besondere Regelungen für Unternehmen oder bestimmte Branchen (HEMMERLING 2009).

4.5.2 Glättungssysteme

Die Auswahl der Glättungssysteme deckt mehrere potentielle Ansatzpunkte ab; u.a. eine Glättung der Bemessungsgrundlage (BMG), eine nachträgliche Anpassung der Steuerlast oder eine individuelle Verschiebung von Einkommen in andere Veranlagungszeiträume.

Die zweijährige Durchschnittsbildung – Variante 3 – findet derzeit ausschließlich für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Deutschland Anwendung. Im Unterschied zu Gewerbebetrieben setzen sich die Einkünfte eines Kalenderjahres jeweils aus den anteiligen Ergebnissen der beiden vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahre (i.d.R. 1.7. - 30.6.) zusammen.

Die (Risiko-)Ausgleichsrücklage – Variante 4 – ist ein Vorschlag des Berufsstandes in Deutschland (DBV 2008). Durch betriebsindividuelle Bildung eines betrieblichen Ausgleichsfonds aus liquiden Mitteln können Gewinne in guten Jahren gewinnmindernd in eine Rücklage eingestellt und in späteren Jahren gewinnerhöhend aufgelöst werden. Gewinnschwankungen einzelner Jahre können bei richtiger Vorausschau ausgeglichen werden (BLANCK und BAHRS 2009: 211). Im Zuge dieser Berechnung wird ein rückblickend optimiertes Rücklagenmanagement vorgenommen.

Bei Variante 5 erfolgt die Glättung rückwirkend innerhalb eines geblockten Fünf-Jahres-Zeitraums. In den ersten vier Jahren wird das Einkommen normal versteuert. Im fünften Jahr wird das dann bekannte Gesamteinkommen des Blocks gleichmäßig auf die fünf Jahre verteilt und die Steuerbelastung ermittelt. Abzüglich der geleisteten Zahlungen in den ersten vier Jahren ergibt sich eine geminderte Restzahllast oder Erstattung im fünften Jahr.

Beim fünfjährigen gleitenden Durchschnitt – Variante 6 – wird die steuerliche BMG geglättet, indem jeweils ein Fünftel des Gewinns des aktuellen und der vier vorhergehenden Jahren für die Ermittlung der Steuerbelastung herangezogen wird. Mit jedem weiteren Jahr wird das jeweils erste Jahr des gleitenden Zeitraums fallengelassen und durch das aktuelle Jahr ersetzt. Da jeder Jahresgewinn in diesem System fünfmal mit einem Fünftel in die Berechnung eingeht, kommt es regelmäßig zu einer zeitverzögerten Besteuerung, die für den Einstieg in das System zwangsläufig besondere Regelungen erfordert und beim Ausstieg aus dem System erhebliche Steuernachzahlungen erforderlich macht. Neben Schwierigkeiten bei der praktischen Umsetzung eines entsprechenden Systems ist es offensichtlich, dass in einem zehnjährigen Betrachtungszeitraum ein Belastungsvergleich mit anderen Systemen nicht möglich ist. Um den betrachteten Zeitraum vollständig in der gewünschten Systematik des gleitenden Durchschnitts darstellen zu können, sind mit Hilfe einer linearen Trendfortschreibung anhand der bekannten Werte Annahmen über die Gewinne der vier vorhergehenden und der vier nachfolgenden Jahre getroffen worden. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang die Wirkung des Progressionseffekts, der bei Nicht-Berücksichtigung der Gewinne entfallen würde. Die Gesamtsteuerbelastung wird anteilig um die außerhalb des Betrachtungszeitraums liegenden Gewinne korrigiert. Da bei fünfjährigen gleitenden Durchschnitten der tatsächliche Jahresgewinn nur zu einem Fünftel Einfluss auf die aktuelle steuerliche BMG nimmt, können erhebliche Diskrepanzen zwischen dem Jahresgewinn und der Steuerlast auftreten.

Um diese Problematik zu vermeiden, ist mit Variante 7 ein von CHISHOLM (1971: 45f.) vorgestelltes System untersucht worden, welches mittels eines Korrekturfaktors die aufgrund des gleitenden Durchschnitts berechnete Steuerlast in einem Jahr mit geringem Einkommen nach unten und einem Jahr mit hohem Einkommen nach oben korrigiert. Der Korrekturfaktor errechnet sich aus der Differenz zwischen dem

tatsächlichen Gewinn und der geglätteten Bemessungsgrundlage multipliziert mit dem Grenzsteuersatz.

In Variante 8 wird das jährliche Einkommen zunächst nach den allgemeinen Regelungen besteuert. Im zweiten Schritt wird das Einkommen der letzten fünf Jahre auf den fünfjährigen linearen Trend geglättet und die fiktive Steuerbelastung ermittelt. Die jährliche Steuer wird um ein Fünftel der Differenz zwischen Normalversteuerung und der fiktiven Steuerbelastung gemindert.

4.6 Ergebnisse und Beurteilung der untersuchten Glättungssysteme

Tabelle 11 stellt die durchschnittliche steuerliche Belastung der untersuchten Varianten in Relation zur Steuerbelastung bei Variante 1 zusammenfassend dar. Zusätzlich ist die Streuung der Ergebnisse aus den 1.000 Simulationsrechnungen abgebildet. Geringe Streuungsmaße implizieren eine geringe Abhängigkeit des Glättungseffekts von der tatsächlichen Gewinnverteilung der einzelnen Jahre. Mit Hilfe der Ergebnisse aus den einzelnen Simulationsrechnungen nimmt Tabelle 12 eine vereinfacht dargestellte Beurteilung der untersuchten Glättungssysteme vor. Auch wenn nicht alle Ziele uneingeschränkt miteinander vereinbar sind, so können die genannten Aspekte bei der Bewertung der Mechanismen hinsichtlich ihrer Wirksamkeit und Zweckmäßigkeit im Sinne der betrieblichen Liquiditätssicherung und des staatlichen Steuersicherungsprinzips eine Hilfestellung geben.

Tabelle 11: Ergebnisse der Simulationsrechnungen

| | Var. 1 | Var. 2 | Var. 3 | Var. 4 |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Steuerlast | 100,0 | 106,9 | 103,3 | 101,5 |
| Standardabweichung | 0,0 | 0,0 | 0,9 | 1,5 |
| Spreizung | 0,0 | 0,0 | 4,7 | 6,8 |
| | Var. 5 | Var. 6 | Var. 7 | Var. 8 |
| Steuerlast | 100,8 | 101,2 | 100,9 | 103,6 |
| Standardabweichung | 0,9 | 1,4 | 21,6 | 0,9 |
| Spreizung | 4,2 | 6,9 | 99,4 | 4,7 |
| Steuerlast Variante 1: 81.170 € = rel. 100; n = 1.000 Simulationen | | | | |
| Max. Rel. Standardfehler < 0,7%; Stdabw. und Spreizung in % zur Steuerlast | | | | |

Quelle: Eigene Berechnungen

Die steuerliche Mehrbelastung des exemplarisch untersuchten schwankenden Einkommens (Var. 2) gegenüber dem vergleichbaren konstanten Einkommen (Var. 1) beträgt im Betrachtungszeitraum 6,9% (vgl. Tabelle 11) bzw. 5.602 Euro.

Die zweijährige Durchschnittsbesteuerung in Deutschland (Var. 3) kann mit geringen Streuungen relativ zuverlässig gut die Hälfte der steuerlichen Mehrbelastung vermeiden. Unabhängig von der jährlichen Gewinnverteilung kommt es immer zu einer steuerlichen Entlastung, ohne die Gefahr einer Überkompensation entstehen zu lassen. Das Verfahren wird mit vergleichsweise geringen Transaktionskosten seit 1950 (LEINGÄRTNER 2008: 21 Rz. 8) in Deutschland angewendet.

Individuelle Rücklagensysteme – Variante 4 – ermöglichen bei ausreichend hohen Gewinnen in den Anfangsjahren in der rückblickenden Optimierung eine beachtliche Senkung der Steuerbelastung. Allerdings muss berücksichtigt werden, dass in der praktischen Vorausschau die Simulationsergebnisse wohl kaum erreicht werden dürften bzw. es bei sehr ungünstiger Einschätzung der zukünftigen Gewinne auch zu einer Mehrbelastung gegenüber der jährlichen Versteuerung kommen kann. Vorteilhaft für den Steuerpflichtigen ist die Möglichkeit einer aktiven Einflussnahme.

Variante 5 – der geblockte 5-Jahres-Schnitt – schneidet im Hinblick auf die zu erwartende mittlere Steuerbelastung und die Ergebnisschwankungen am besten ab. Die steuerliche Entlastung erfolgt nicht kontinuierlich, sondern in 5-Jahres-Schritten. Das System ist auf den ersten Blick administrativ unproblematisch zu handhaben und vergleichsweise einfach an die Existenz unterschiedlicher Einkunftsarten anzupassen. Problematisch ist, wie auch bei anderen Systemen, die Berücksichtigung von Änderungen im Steuerrecht.

Tabelle 12: Erfüllung einzelner Anforderungskriterien durch die Glättungssysteme

| Anforderungskriterien / Glättungsvariante | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|--|---|---|---|---|---|---|
| In keinem Jahr höhere Steuerbelastung als ohne Glättungssystem | O | - | + | - | - | + |
| Keine Bevorzugung oder Benachteiligung von steigendem oder fallendem Einkommen | + | - | + | - | - | O |
| Jährlich liquiditätswirksame Entlastungswirkung | O | O | - | - | - | + |
| Verhinderung gezielter Einkommensverschiebungen zur Generierung steuerlicher Vorteile | + | - | + | + | + | + |
| Periodengerechte Besteuerung und Berücksichtigung von Änderungen im Steuersystem oder Steuertarif | + | - | O | - | - | O |
| Einhaltung des staatlichen Steuersicherungsprinzips | + | + | + | - | - | + |
| Angemessener administrativer Aufwand und Einpassung in das bestehende System sowie Berücksichtigung unterschiedlicher Einkunftsarten | + | O | + | - | - | - |
| Erläuterung: „- nicht eingehalten“; „+ eingehalten“, „O teilweise eingehalten“ | | | | | | |

Quelle: Eigene Darstellung; Kriterien in Anlehnung an CHISHOLM (1971: 38) und DOUGLAS und DAVENPORT (1995: 88)

Ebenso wie der geblockte Durchschnitt kann auch der gleitende fünfjährige Schnitt – Variante 6 – die Steuerlast stark absenken; allerdings um den Preis höherer Ergebnisschwankungen. Der entscheidende Nachteil (vgl. Tabelle 12) im Hinblick auf die Liquiditätsplanung liegt in der Tatsache, dass die zu versteuernden Einkünfte eines Jahres nur noch in geringem Zusammenhang mit den tatsächlichen Einkünften des Jahres stehen und in Jahren mit einem geringen Einkommen hohe Steuerlasten – im Extremfall sogar höher als der Gewinn – anfallen können. Der administrative Aufwand gleitender Durchschnitte ist nicht zu unterschätzen. Dabei ist weniger die rechnerische Ermittlung der Steuerlast problematisch, sondern vielmehr der Zeitraum, auf den sich eine Änderung der Steuerermittlung bzw. der Besteuerungsgrundlagen z.B. aufgrund von Betriebsprüfungen, Bilanzänderungen oder anhängigen Gerichtsverfahren auswirkt. Auch grundlegende Änderungen der Betriebseigenschaft durch Aufgabe, Übergabe oder Umwandlung betreffen mehrere Veranlagungsjahre.

Der gleitende Durchschnitt mit Korrekturfaktor – Variante 7 – liefert im Durchschnitt ein sehr gutes Glättungsergebnis, allerdings mit einer enormen Spannweite und kann daher als Option ausgeschlossen werden. Die Spannweite der Ergebnisse wird insbesondere bei Einkommensverläufen deutlich, die einem starken positiven oder

negativen Trend folgen. Da das geglättete Einkommen zeitverzögert dem tatsächlichen Einkommen folgt, kommt es im Falle eines positiven Trends in der Regel zu einem positiven Korrekturfaktor und somit regelmäßig zu einer höheren Steuerbelastung (et vice versa).

Die Variante 8 – Normalversteuerung mit anschließender Trendkorrektur – kann bei einer relativ engen Schwankungsbreite in der vorgestellten Ausgestaltung knapp die Hälfte der steuerlichen Mehrbelastung vermeiden. In keinem Jahr müssen mehr Steuern gezahlt werden als ohne Einkommensglättung. Im Ergebnis ist die Variante 8 trotz eines deutlich höheren administrativen Aufwands der zweijährigen Durchschnittsbesteuerung unterlegen. Durch Anpassung des in den Berechnungen verwendeten Faktors von einem Fünftel kann die mittlere Steuerbelastung gesenkt werden, allerdings mit der Gefahr einer Überkompensation einzelner Betriebe.

4.7 Schlussfolgerungen

Auch wenn die Ergebnisse der Berechnungen in hohem Maße von der Einkommenshöhe und der spezifischen Ausgestaltung der einzelnen Glättungsmechanismen abhängen, so lassen sich doch mit Hilfe der gewonnenen Erkenntnisse generelle Aussagen über die Systematik und Eignung von Glättungssystemen treffen.

Langfristig können steuerliche Glättungssysteme zumindest theoretisch die Steuerbelastung senken und somit die Nach-Steuer-Rentabilität erhöhen. Aus steuerrechtlicher Sicht sind Glättungssysteme allerdings mit erheblichen Schwierigkeiten behaftet. Neben der grundlegenden Fragestellung, wie aus gleichheitsrechtlicher Sicht mit steuerlichen Sonderregelungen für einzelne Branchen umzugehen ist (vgl. TIPKE 2003: 754), führt eine partiell zeitversetzte Besteuerung von Einkünften bei langjährigen positiven oder negativen Einkommensrends zu einer Verschiebung von Steuersubstrat in höhere oder geringere Progressionsstufen und löst erhebliche Steuerverzerrungen aus. Im Sinne des aufgestellten Anforderungskatalogs scheint es zielführender zu sein, anstelle vieljähriger Glättungen der Bemessungsgrundlage die Einkünfte im Jahr ihrer Entstehung zunächst vollständig der Besteuerung zu unterwerfen und nachträglich Korrekturen auf Basis der geleisteten Steuerzahlungen vorzunehmen. Ein erheblicher administrativer Zusatzaufwand lässt sich allerdings auch dabei nicht vermeiden. Verstärkt wird die Problematik einer

periodenfremden Versteuerung durch regelmäßig auftretende Änderungen im Steuersystem, insbesondere der Tarifgestaltung. Die mit den Glättungsverfahren einhergehenden Probleme nehmen mit zunehmender Länge des Glättungszeitraums zu und machen eine Umsetzung langfristig angelegter Glättungsverfahren äußerst schwierig. Die bestehende zweijährige Durchschnittsbesteuerung kann als vergleichsweise einfach gestaltetes Instrument trotz des kurzen Glättungszeitraums eine beachtliche Wirkung erzielen und daher möglicherweise eine interessante Alternative für andere Länder darstellen.

Einen Beitrag zur Sicherung der unterjährigen betrieblichen Liquidität können Glättungssysteme nicht leisten. Vielmehr erschwert eine Durchbrechung des Progressionsprinzips die jährliche Liquiditätsplanung. Soll neben der langfristigen Verringerung der steuerlichen Mehrbelastung auch die kurzfristige Liquidität der Betriebe sichergestellt werden, so ist beispielsweise eine Kombination der Durchschnittsbesteuerung mit einer flexibleren Bemessung der vierteljährlichen Einkommensteuervorauszahlungen denkbar.

4.8 Literatur

- BLANCK, N. und E. BAHRS (2009): Die Risikoausgleichsrücklage als Instrument des landwirtschaftlichen Risikomanagements. *Agrarwirtschaft*, 58, 4, S.209-217.
- CHISHOLM, A. H. (1971): A Comparison of Income Averaging Procedures for Income Tax Purposes. *Australian Journal of Agricultural Economics*, 15, 1, S.36-50.
- CREEDY, J. (1979): Income Averaging and Progressive Taxation. *Journal of Public Economics*, 12, S.387-397.
- DBV (Deutscher Bauernverband) (2008): Stellungnahme des Deutschen Bauernverbandes zur öffentlichen Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ – BT-Drucksache 16/10930 vom 24.11.2008.
- DOUGLAS, R. A. und S.V. DAVENPORT (1995): A Case for Re-Evaluation of Income Averaging for Primary Producers. *Review of Marketing and Agricultural Economics*, 63, 1, S.87-96.

- HACKMANN, J. (1979): Die Besteuerung des Lebenseinkommens. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck).
- HEMMERLING, U. (2009): Risikoausgleichsrücklage – Eigenvorsorge der Landwirte für Wetter- und Marktrisiken stärken. Vortrag im Rahmen des DBV-Perspektivforums zur Risikoausgleichsrücklage am 8. September 2009, Berlin.
- LEINGÄRTNER, W. (2008): Besteuerung der Landwirte. Kommentar, Loseblatt, 16. Ergänzungslieferung Oktober 2008, München: C.H. Beck.
- ÖSTERREICHISCHE HAGELVERSICHERUNG (2009): Swiss Re warnt vor Klimawandel und mehr Wetterextremereignissen. Pressemitteilung vom 23.01.2009.
- TIPKE, K. (2003): Die Steuerrechtsordnung. Band II, 2. Aufl., Köln: O. Schmidt.
- TBN BADEN-WÜRTTEMBERG (2009): Einzelbetriebliche Ergebnisse der Testbetriebsbuchführung. Ministerium für Ernährung und Ländlichen Raum Baden-Württemberg, Datensammlungen verschiedener Jahrgänge.

KAPITEL 5

SIND ERFOLGREICHE BETRIEBSLEITER TATSÄCHLICH ERFOLGREICH? DAS POTENZIAL FÜR FEHLINTERPRETATIONEN BEI DER KENNZAHL ,NETTORENTABILITÄT‘

Autoren des Originalbeitrags: BLANCK, N. und E. BAHRs

Angenommen und vorgetragen auf der Jahrestagung der Gesellschaft für
Wirtschafts- und Sozialwissenschaften den Landbaus 2010, Veröffentlicht
im Internet unter http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/93942/2/B1_2.pdf

5.1 Zusammenfassung

Das Testbetriebsnetz ist eine der wichtigsten Datenquellen für einzelbetriebliche Wirtschaftsergebnisse landwirtschaftlicher Betriebe in Deutschland. Die Kennzahl ‚Nettorentabilität‘ gewinnt dabei als Vergleichsmaßstab und erfolgsbasiertes Differenzierungskriterium für unterschiedlich strukturierte Betriebe zunehmend an Bedeutung. Unterschiedliche methodische Vorgehensweisen bei der Bewertung des Faktors Boden und eine unvollständige Datenerhebung bei Personengesellschaften können jedoch zu Verzerrungen insbesondere bei der Ergebnisdarstellung führen. Je nach Auswertung oder Region weisen identisch strukturierte Betriebe erheblich voneinander abweichende Nettorentabilitäten auf. Interinstitutionelle und interregionale Vergleiche sowie die betriebswirtschaftliche Auswertung der Daten erfordern daher eine genaue Kenntnis der Berechnungsmethodik und der steuerlich bedingten Friktionen. Der Beitrag beschreibt die zu berücksichtigenden Aspekte und analysiert

ihre Folgen. Möglichkeiten zur Verbesserung der Datenbasis werden aufgezeigt und ihre Umsetzbarkeit geprüft.

Keywords

Nettorentabilität, Testbetriebsnetz, Bodenbewertung, Betriebsanalyse.

5.2 Einleitung

Das deutsche Testbetriebsnetz stellt anhand von Buchführungsergebnissen jährlich mikroökonomische Daten land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zur Verfügung und vermittelt Informationen über regionale, größen-, rechtsform- oder betriebsformspezifische Sachverhalte (BMELV 2009a). Es dient damit als Grundlage für Auswertungen und Entscheidungen in Beratung, Wissenschaft und Politik. Das System basiert auf den Buchführungsabschlüssen ausgewählter landwirtschaftlicher Betriebe. Die auf Grundlage des BMELV-Jahresabschlusses erstellten Betriebsergebnisse werden von den teilnehmenden landwirtschaftlichen Buchstellen und Betrieben an die zuständigen Landesstellen weitergeleitet und sowohl auf Länderebene durch die Landesbehörden als auch zentral auf Bundesebene durch das Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz (BMELV) ausgewertet.

Eine zentrale Kennzahl der Auswertungen ist die ‚Nettorentabilität‘. Sie ermöglicht einen Erfolgsvergleich zwischen unterschiedlichen Rechtsformen und gewinnt als Vergleichsmaßstab für Betriebe mit unterschiedlichen Produktionsfaktoren sowie damit zusammenhängenden unterschiedlichen Eigentumsverhältnissen zunehmend an Bedeutung. Je nach ausführender Institution kann die Berechnungsmethodik der Kennzahl jedoch unterschiedlich gestaltet sein und erfordert bei der vergleichenden Betrachtung von Daten eine genaue Kenntnis der Vorgehensweise. Darüberhinaus ist es auch für eine betriebswirtschaftlich motivierte Interpretation der Kennzahl unerlässlich, steuerlich bedingte Besonderheiten bei der Bewertung des Grund und Bodens sowie der Erfassung von Personengesellschaften zu berücksichtigen. Der Beitrag zeigt zu berücksichtigende Friktionen auf und entwickelt Lösungsvorschläge für eine Weiterentwicklung der Datenbasis.

5.3 Erfolgskennzahlen im deutschen Testbetriebsnetz

Die Vielzahl einzelbetrieblicher Werte und Positionen in den Jahresabschlüssen der Testbetriebe erfordert eine übersichtliche Zusammenfassung der Daten. Diese erfolgt in Form von Kennzahlen, die die vorhandenen Informationen verdichten und adressatengerecht darstellen (FISCHER 2008: 52).

In der landwirtschaftlichen Jahresabschlussanalyse wird üblicherweise zwischen Rentabilitäts-, Liquiditäts- und Stabilitätskriterien unterschieden. Die Kennzahl ‚Nettorentabilität‘, alternativ auch als ‚Relative Faktorentlohnung‘ bezeichnet, gehört zu den Rentabilitätskriterien und gibt Auskunft, inwieweit die eigenen Faktoren Boden, Arbeit und Kapital aus dem Ordentlichen Ergebnis des Betriebs entlohnt werden können. Sie scheint damit insbesondere für den horizontalen Vergleich von Betrieben geeignet, die sich sowohl in ihrer Produktionsausrichtung als auch in ihren Eigentumsverhältnissen und ihrer organisatorischen Verfassung unterscheiden. In den Auswertungen der Bundesländer dient die Kennzahl als Differenzierungskriterium für die Einteilung erfolgreicher (bessere 25%) und weniger erfolgreicher (schlechtere 25%) Betriebe (LEL 2009a: 68).

Zielgröße der Kennzahl ist ein Wert von über 100%, bei dem über die vollständige Faktorentlohnung hinaus ein Unternehmergewinn erzielt wird. Die Nettorentabilität berechnet sich als relative Zahl, indem das Ordentliche Ergebnis zur notwendigen Faktorentlohnung ins Verhältnis gesetzt wird. Das Ordentliche Ergebnis entspricht dabei im Wesentlichen dem um außerordentliche und zeitraumfremde Erträge und Aufwendungen sowie um Investitionszulagen bereinigten Gewinn (LEL 2009b). Formal errechnet sich die Nettorentabilität wie folgt:

$$\text{Nettorentabilität} = \frac{\text{Ordentliches Ergebnis}}{\text{Zinsansatz für Eigenkapital (ohne Boden) + Lohnansatz + Zins/Pachtansatz für Boden}}$$

Auswertungen der letzten vier Wirtschaftsjahre offenbaren in den alten Bundesländern mangelnde Faktorentlohnungen, während in den neuen Bundesländern in der Regel deutlich über 100% erreicht werden (Tabelle 13).

Tabelle 13: Nettorentabilität ausgewählter Betriebsformen und Bundesländer im Schnitt der WJ 2004/05-2007/08

| Bundesland / Betriebsform | NI | | HE | | BW | | BY | | BB | | MV | |
|--------------------------------------|-----|-----------|---------|-----------|--------|---------------|-----|---------------|---------|-----------|---------|-----------|
| | BL | BM ELV | BL | BM ELV | B L | BM EL V | BL* | BM EL V | BL | BM ELV | BL | BM ELV |
| Haupterwerbsbetrie- be insgesamt | 84 | 67 | 95 | 64 | 84 | 64 | 83 | 54 | 12 9 | 92 | 13 3 | 138 |
| Spezialisierte Ackerbaubetriebe | 90 | 66 | 96 | 69 | 99 | 71 | 87 | 57 | 97 | 81 | 12 2 | 131 |
| Spezialisierte Futterbaubetriebe | 101 | 79 | 10 2 | 66 | 81 | 60 | 81 | 56 | 16 7 | 120 | 18 5 | 170 |
| Spezialisierte Milchviehbetriebe | 114 | 85 | 10 6 | 71 | 84 | 63 | 82 | 57 | 17 7 | 152 | 19 1 | 217 |
| Spezialisierte Veredlungsbetriebe | 67 | 62 | 80 | 67 | 92 | 72 | 86 | 57 | 17 8 | 97 | - | - |

NI = Niedersachsen, HE = Hessen, BW = Baden-Württemberg, BY = Bayern, BB = Brandenburg, MV = Mecklenburg-Vorp.

BMELV: Auswertungen durch das Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz.

BL: Auswertungen der Bundesländer unter Anwendung der einheitlichen Bundesländer-Methodik (Stuttgarter Programm).

* Bayern verwendet in den Auswertungen abweichend vom Stuttgarter Programm einen Zinsansatz von 1% für den Boden.

Quelle: Eigene Berechnungen nach Buchführungsdaten des Bundes und der Länder, verschiedene Jahrgänge.

Auffallend sind die Unterschiede von ca. 20-30 Prozentpunkten zwischen den Bundesländer-Auswertungen und den bundeslandbezogenen BMELV-Berechnungen. Dies wirft Fragen auf, beruhen doch beide Auswertungen zwar nicht vollständig, aber doch weitgehend auf der gleichen Datengrundlage²³. Partiiell können die Unterschiede mit der unterschiedlichen methodischen Vorgehensweise bei der Aggregation der einzelbetrieblichen Werte erklärt werden. Während die Bundesländer bewusst keine Gewichtung der Daten im Verhältnis zur Grundgesamtheit vornehmen (LEL 2009a: 50f), arbeitet das BMELV mit einem Hochrechnungsverfahren, das die Grundgesamtheit abbildet (BMELV 2009a). Die aggregierten Ergebnisse sind damit nicht unmittelbar miteinander vergleichbar. Darüberhinaus gibt es aber weitere methodische Unterschiede, die bereits auf einzelbetrieblicher Ebene zu unterschiedlichen Ergebnissen führen können. Auffällige Unterschiede ergeben sich auch bei der getrennten Auswertung nach Rechtsformen (vgl. Tabelle 15). Wo liegen die Gründe?

²³ Grundlage der Auswertungen durch das BMELV und der Bundesländer sind die Daten der Testbetriebe. Einige Bundesländer berücksichtigen in ihren bundeslandspezifischen Auswertungen darüberhinaus auch Betriebsdaten, die aufgrund von Fördermaßnahmen mit Aufgabebuchführung zur Verfügung stehen. Die Datengrundlage ist daher nicht immer vollkommen identisch.

5.4 Die Auswirkungen der Bodenbewertung auf die Kennzahl ,Nettorentabilität‘

Die notwendige Faktorentlohnung setzt sich aus den drei Komponenten Eigenkapital (ohne Boden), Arbeitsentlohnung und Bodenbewertung zusammen. Das nach Abzug des in Grund und Boden gebundenen Vermögens verbleibende positive Eigenkapital wird sowohl in den Berechnungen des BMELV als auch in denen der Bundesländer mit einem Zinsansatz von 3,5% auf den Buchwert entlohnt. Ein möglicherweise verbleibendes negatives Eigenkapital wird mit dem Wert Null angesetzt, die Entlohnung des Grund und Bodens bleibt weiterhin in vollem Umfang erhalten. Die Bewertung der eingebrachten Arbeitskraft basiert auf jährlich vom BMELV herausgegebenen Lohnansätzen für den Betriebsleiter und mitarbeitende Familienangehörige. Für den Betriebsleiter setzt sich der Lohnansatz im Wirtschaftsjahr 2007/2008 aus dem Grundlohn von 26.638 € und einem Betriebsleiterzuschlag von 320 € pro 5.000 € Wirtschaftswert zusammen (BMELV 2009b: Anlage 5-1).

Problematisch im Hinblick auf die interregionale und interinstitutionelle Vergleichbarkeit sind die unterschiedlichen Bewertungsansätze beim Grund und Boden. Während das BMELV den Boden ebenso wie das übrige Eigenkapital mit einem Zinsansatz von 3,5% auf den Buchwert bewertet (BUHRMESTER 2009), verwenden die meisten Bundesländer gemäß den Leitlinien des ‚Stuttgarter Programms‘ stattdessen einen betriebsindividuell aus der durchschnittlichen Pachtzahlung ermittelten Pachtansatz. Bayern wiederum verwendet anstelle des Pachtansatzes einen Zinsansatz von 1% auf den Buchwert des Bodens (LFL 2005: 25f). Tabelle 14 verdeutlicht die Auswirkungen der Bodenbewertung exemplarisch:

Tabelle 14: Faktoransatz für Boden bei unterschiedlicher Berechnungsmethodik und Anschaffungszeitpunkten

| | Boden im BV vor 1.7.1970 | | Pachtansatz | Pachtansatz | Boden im BV nach 1.7.1970 | |
|----------------------------------|--------------------------|--------------|--------------|--------------|---------------------------|--------------|
| | 3,5% Zins (BMELV) | 1% Zins (BY) | (BL ohne BY) | (BL ohne BY) | 3,5% Zins (BMELV) | 1% Zins (BY) |
| Buchwert (§ 55 EStG) in €/ha: | 18.407 | 18.407 | | | | |
| Pachtpreis in €/ha: | | | 234 | 800 | | |
| Buchwert (Kaufpreis) in €/ha: | | | | | 25.000 | 25.000 |
| Faktoransatz in €/ha: | 644 | 184 | 234 | 800 | 875 | 250 |
| Faktoransatz in €/50-ha-Betrieb: | 32.211 | 9.203 | 11.700 | 40.000 | 43.750 | 12.500 |

BV = Betriebsvermögen; Bodenzahl 45 ohne Berücksichtigung von Zu- und Abrechnungen

Quelle: Eigene Berechnungen

Ausgangspunkt der Betrachtungen sei ein Betrieb mit 50 ha Eigenland. Erst mit Einführung der Bodengewinnbesteuerung durch das Zweite Steueränderungsgesetz v. 10.08.1971 ist landwirtschaftlicher Grund und Boden in Deutschland in der Bilanz erfasst worden. Zählte der Grund und Boden demnach bereits vor dem 1.7.1970 zum Betriebsvermögen, so wurde er für die erstmalige Erfassung gemäß § 55 Einkommensteuergesetz (EStG) mit einem fiktiven Wert, dem doppelten Ausgangsbetrag (= achtfache Ertragsmesszahl), bewertet. Bei einer mittleren Bodenqualität von 45 Bodenpunkten ergab sich unter Vernachlässigung klimaspezifischer Zu- und Abrechnungen (vgl. FREUND 1998; Bodenschätzungsgesetz v. 16.10.1934) ein fiktiver Buchwert von 18.407 €/ha. Diese fiktiven Anschaffungskosten lagen - mit Wissen des Gesetzgebers (FELSMANN 2003: B213) - im Bundesschnitt über dem Doppelten des damaligen Verkehrswertes (SOMMERFELDT 1994: 11; LEINGÄRTNER 2009: 29a, Rz. 114). Selbst im Jahr 2008 lagen die tatsächlichen Verkaufswerte landwirtschaftlicher Flächen mit 40-50 Bodenpunkten in den alten Bundesländern (ohne Stadtstaaten) mit durchschnittlich 16.244 €/ha noch leicht unterhalb der korrespondierenden § 55 EStG-Werte – allerdings mit erheblichen Schwankungen zwischen den Bundesländern (eigene Berechnung nach Angaben der Statistischen Landesämter). In Anbetracht der geringen jährlichen Handelsquote von 0,55% in den westdeutschen Bundesländern (BÖHME 2009: 29) ist davon auszugehen, dass noch heute ein Großteil des Grund und Bodens mit den fiktiven hohen § 55 EStG-Werten in den Bilanzen steht. Unter Anwendung eines Zinsansatzes von 3,5% resultieren im betrachteten Beispiel Faktoransprüche von 644 €/ha bzw. 32.211 € für den 50-ha-Betrieb.

Um in den Bundesländer-Auswertungen mit dem Pachtansatz auf einen vergleichbaren Entlohnungsanspruch wie bei Verwendung des BMELV-Zinsansatzes zu kommen, müssten die Pachten 3,5% des durchschnittlichen Bodenwertes betragen. Im Schnitt lag das Pachtniveau in den alten Bundesländern 2007 jedoch lediglich bei 234 €/ha bzw. ca. 1,4 - 1,5% des Verkehrswertes (BÖHME 2008; DESTATIS 2008: 339, 351), was im Beispielbetrieb zu einem Faktoranspruch von lediglich 11.700 € führt (Tabelle 14). Die Verwendung des Pachtansatzes in den Bundesländer-Auswertungen führt somit tendenziell zu einem Ausweis höherer Nettorentabilitäten. Noch höhere Werte ergeben sich für Bayern, wo unter Anwendung des Zinsansatzes von 1% auf den Buchwert des Bodens bereits ein Gewinn von 9.203 € bzw. 184 €/ha für die kalkulatorische Entlohnung des Bodens ausreicht.

Die Immobilität des Faktors Boden führt zu stark regional geprägten Bodenmärkten, sowohl im Falle der Pacht als auch im Falle des Eigentumsübergangs (DRESCHER und MCNAMARA 2000). Wird im Folgenden aufgrund einer wachsenden außerlandwirtschaftlichen Konkurrenz, einer intensiven Veredlungswirtschaft oder einer hohen Biogasanlagendichte ein regionaler Pachtpreisanstieg auf 800 €/ha angenommen, so benötigt der Betrieb in den Bundesländer-Auswertungen (außer Bayern) einen Gewinn von 40.000 € um die Faktorkosten für den eigenen Boden zu decken (Tabelle 14). In Bayern würden weiterhin lediglich 9.203 € angesetzt werden. Wurde der Boden nach dem 1.7.1970 erworben, so sind anstelle der fiktiven § 55 EStG-Buchwerte die tatsächlichen Anschaffungskosten in der Bilanz anzusetzen. Unter Annahme eines regionalen Verkehrswertanstiegs auf 25.000 €/ha erfordert die Verzinsung des zu diesem Preis erworbenen Bodens eine Faktorentlohnung von 875 €/ha in den BMELV-Auswertungen bzw. 250 €/ha in der Länder-Auswertung für Bayern. Die Faktoransätze der anderen Bundesländer-Auswertungen bleiben von Verkehrswertänderungen oder tatsächlich gezahlten Kaufpreisen unberührt.

Wie aus Tabelle 14 ersichtlich wird schwankt die Höhe der notwendigen Faktorentlohnung im betrachteten 50-ha-Betrieb unter den getroffenen Annahmen zwischen gut 9.200 € und knapp 44.000 €. Neben der unterschiedlichen Berechnungsmethodik nehmen die regionale Agrarstruktur und der Zeitpunkt des Bodenerwerbs bzw. der Bodenbilanzierung hierauf entscheidenden Einfluss. Werden in diesem Zusammenhang die Ergebnisse landwirtschaftlicher Haupterwerbsbetriebe der letzten fünf Jahre in Deutschland berücksichtigt, zeigt sich, dass die Nettorentabilität

aufgrund der oben gezeigten Berechnungsunterschiede zwischen 55% und 79% schwanken kann (Berechnungen nach BMELV 2009a). Die Diskrepanz wird noch deutlicher, wenn regional geringe Bodenqualitäten (30 Bodenpunkte) in Kombination mit einem hohen Pachtpreisniveau auftreten. So lässt sich unter diesen Bedingungen beispielsweise für einen Betrieb im Raum Weser-Ems in der niedersächsischen Statistik eine Nettorentabilität von ca. 50% errechnen, während ein identischer Betrieb im Raum Augsburg (bayerische Statistik) eine Nettorentabilität von 100% ausweisen würde.

In den neuen Bundesländern ist der Wert des Grund und Bodens zum 1.7.1990 vornehmlich aus Richtwerten abgeleitet worden. Diese basierten ebenso wie § 55 EStG auf der Ertragsmesszahl des Bodens, allerdings nur mit knapp einem Fünftel des Wertes im Vergleich zu den alten Bundesländern (LEINGÄRTNER 2009: 35, Rz. 61ff.). Die Verkehrswerte für Zukaufflächen blieben bis heute deutlich unter dem Niveau der alten Bundesländer; ebenso die Pachtpreise (BÖHME 2008). Der geringere kalkulatorische Faktoranspruch des Bodens könnte neben den großen Betriebsstrukturen einen Erklärungsansatz für die deutlich höheren Nettorentabilitäten liefern.

5.5 Die Berücksichtigung von Personengesellschaften im Testbetriebsnetz

Während in der Vergangenheit in den alten Bundesländern Einzelunternehmen als Betriebsform dominierten, werden in den neuen Bundesländern bereits über 10% aller Betriebe als Personengesellschaft geführt, die über 20% der Fläche bewirtschaften (BMELV 2008: 517). Ein Rechtsformvergleich zwischen Einzelunternehmen, Personengesellschaften und juristischen Personen lässt Personengesellschaften sowohl in den regelmäßig vorgenommenen rechtsformspezifischen Auswertungen der neuen Bundesländer als auch in den punktuellen Sonderauswertungen der alten Bundesländer (vgl. LEL 2009a) nahezu durchgängig als erfolgreichste Betriebsform erscheinen (Tabelle 15).

Tabelle 15: Nettoertragsfähigkeit unterschiedlicher Rechtsformen für ausgewählte neue Bundesländer im Schnitt der WJ 2004/05-2007/08

| Bundesland/ Betriebsform | Brandenburg | | | Mecklenburg- Vorpommern | | | Sachsen | | |
|-------------------------------------|-------------|-------|------|----------------------------|-------|------|---------|-------|------|
| | EU | PersG | JurP | EU | PersG | JurP | EU | PersG | JurP |
| Haupterwerbsbetriebe insgesamt | 101 | 169 | 127 | 129 | 159 | 121 | 96 | 122 | 102 |
| Spezialisierte Ackerbaubetriebe | 88 | 118 | 95 | 117 | 139 | 121 | 98 | 129 | 104 |
| Spezialisierte Futterbaubetriebe | 110 | 189 | 205 | 158 | 251 | 146 | 95 | 128 | 104 |
| Spezialisierte Milchviehbetriebe | 132 | 194 | 198 | 166 | 267 | - | 97 | 128 | 105 |

EU = Einzelunternehmen; PersG = Personengesellschaft; JurP = Juristische Person

Quelle: Eigene Berechnungen nach Buchführungsdaten der Länder, verschiedene Jahrgänge.

Neben strukturellen Faktoren kann die Datenerfassung für das Testbetriebsnetz einen entscheidenden Einfluss auf die ausgewiesenen Ergebnisse haben. Einkommensteuerrechtlich nehmen Personengesellschaften eine Zwischenstellung zwischen natürlichen und juristischen Personen ein (SÖFFING 2005: 34); man spricht von einer Teilrechtsfähigkeit. Folge ist eine Vielzahl besonderer Gesellschaft-Gesellschafter-Beziehungen, die steuerlich unter dem Begriff der ‚Mitunternehmerschaft‘ zusammengeführt werden. Die Testbetriebsstatistik berücksichtigt in Form der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft lediglich einen Teil der steuerlichen Gewinnermittlung. Im Rahmen der steuerlichen Mitunternehmerschaft existieren jedoch ggf. für jeden einzelnen Gesellschafter auch Ergänzungsbilanzen und/oder Sonderbilanzen (ibid.: 315). Während Ergänzungsbilanzen lediglich Bewertungsdifferenzen bereits erfasster Wirtschaftsgüter abbilden, dienen Sonderbilanzen zur Erfassung zusätzlicher Wirtschaftsgüter, die nicht der Gesellschaft, sondern einzelnen Gesellschaftern gehören und lediglich *zur Nutzung* in die Gesellschaft eingebracht worden sind. Dazu gehören bei landwirtschaftlichen Kooperationen häufig Grund und Boden sowie Gebäude/Hofstellen oder erworbene Lieferrechte und Zahlungsansprüche. Die Nichtberücksichtigung der (häufig sehr werthaltigen) Wirtschaftsgüter in den Sonderbilanzen und damit in Verbindung stehender Erträge und Aufwendungen (z.B. Abschreibungen/Zinsaufwand für Gebäude) kann im Einzelfall zu erheblichen Verzerrungen in der Datenbasis führen. Inwiefern es tatsächlich dazu kommt, hängt in hohem Maße vom Umfang der Sonderbilanzen und der Entlohnung der zur Nutzung eingebrachten Wirtschaftsgüter ab. Die Entlohnung kann dabei gesellschaftsrechtlicher oder schuldrechtlicher Natur sein (ibid.: 348ff) und

sich in ihrer Höhe an einem Fremdvergleich orientieren, aber auch höher, niedriger oder gar nicht erfolgen.

Erfolgt die Entlohnung der Gesellschafter für ihre eingebrachten Wirtschaftsgüter aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung mit der Gesellschaft (z.B. Pachtzahlung aufgrund eines Pachtvertrags für Land/Stallgebäude), so stellt diese eine gewinnmindernde Betriebsausgabe in der Gesamthandsbilanz dar. Entspricht sie in ihrer Höhe einer Vereinbarung wie unter fremden Dritten, so kann von einer angemessenen Faktorentlohnung ausgegangen werden; die alleinige Berücksichtigung der Gesamthandsbilanz kommt zu einem korrekten Ergebnis. Werden abweichende Wertansätze verwendet, so kommt es zwangsläufig zu Verzerrungen, die erst durch die Einbeziehung der Sonderbilanzen wieder bereinigt werden können.

Verbreiteter als schuldrechtliche Vereinbarungen ist bei landwirtschaftlich tätigen Personengesellschaften die Entlohnung auf gesellschaftsrechtlicher Basis (BRINKMANN 2010; MACKE 2010). Dabei steht dem Gesellschafter als Entlohnung für seine eingebrachten Wirtschaftsgüter ein höherer Anteil am Gesellschaftsgewinn (z.B. in Form eines Vorabgewinns) zu. Es ändert sich die Gewinnverteilung, nicht jedoch der Gesamtgewinn der Gesellschaft. Eine gewinnwirksame Entlohnung der eingebrachten Faktoren wird somit in der Bilanz nicht abgebildet. Die Nichterfassung der Sonderbilanzen hat zur Folge, dass erstens nicht alle Aufwendungen (z.B. Abschreibung, Zinsaufwand) in der Statistik erfasst, und zweitens nicht alle zu entlohnenden Vermögenswerte (Boden, Gebäude, etc.) berücksichtigt werden. Die Kombination aus zu hohen Gewinnen und zu geringen Faktoransprüchen führt rechtsformbedingt zum Ausweis überhöhter Nettorentabilitäten.

Die exemplarische Darstellung erfolgt anhand einer vereinfachten Vater-Sohn-GbR, die einen Schweinemaststall und 80 ha Ackerland (davon 30 ha gepachtet zu 267 €/ha) bewirtschaftet (Tabelle 16). Die 50 ha Eigenland (Buchwert 750.000 €) und der Stall (Buchwert 200.000 €) befinden sich im Sonderbetriebsvermögen des Vaters und werden mit einem Vorabgewinn entlohnt. Das Vermögen der GbR beschränkt sich auf Maschinen, Tiere und Umlaufvermögen im Wert von 150.000 €. Nach Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen erzielt sie ein Ordentliches Ergebnis von 60.000 €.

Tabelle 16: Die Berücksichtigung von Sonderbilanzen in der steuerlichen Gewinnermittlung

| | Gesamthandsbilanz Vater-Sohn-GbR | Sonderbilanz Vater | Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft |
|--|---|-------------------------------|--|
| Eigenkapital Anfang des WJ | 150.000 | 950.000 | 1.100.000 |
| Erträge | 280.000 | 0 | 280.000 |
| Aufwendungen | -220.000 | -10.000 | -230.000 |
| Ordentliches Ergebnis | 60.000 | -10.000 | 50.000 |
| Eigenkapital Ende des WJ | 210.000 | 940.000 | 1.150.000 |
| Faktoranspruch für: Boden (267 €/ha Pachtansatz) | 0 | | 13.350 |
| Arbeit (26.000 € je nAK) | 52.000 | | 52.000 |
| Kapital (3,5% Zinsansatz) | 7.350 | | 14.000 |
| Nettorentabilität | 101% | | 63% |

Quelle: Eigene Berechnungen

Ein Faktoranspruch für Boden wird auf Ebene der GbR nicht angesetzt, da sie über kein eigenes Land verfügt. Der Lohnansatz der beiden nicht entlohnten Arbeitskräfte (nAK) wird mit 52.000 € pro Jahr angenommen; die Verzinsung des Eigenkapitals liegt bei 7.350 €. Im Testbetriebsnetz führt der Gewinnausweis von 60.000 € im Gesamthandsvermögen zu einer Nettorentabilität von 101%. Damit sind jedoch die in der Sonderbilanz des Vaters erfassten Aufwendungen für den Schweinestall (10.000 € Abschreibung pro Jahr) sowie die Entlohnung des Ackerlands und des im Stall gebundenen Kapitals noch nicht berücksichtigt. Für die Entlohnung des Eigenlands wird der Pachtansatz der Bundesländer verwendet. Tatsächlich weist der Betrieb eine Nettorentabilität von lediglich 63% und somit eine unzureichende Entlohnung der eigenen Faktoren auf.

5.6 Bestehendes Nutzungspotential und notwendige Verbesserungen

5.6.1 Beurteilung der unterschiedlichen Methoden zur Bodenbewertung

Die Ausführungen machen deutlich, dass eine Interpretation und Analyse der Nettorentabilität ohne genaue Betrachtung der Hintergründe problematisch ist. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Nutzung der Kennzahl grundsätzlich vermieden werden sollte; sie eröffnet im Gegenteil eine interessante Möglichkeit, unterschiedlich strukturierte Betriebe miteinander vergleichen zu können. Entscheidend ist jedoch

immer die Wahl geeigneter Faktoransätze. Im konkreten Einzelfall ist eine Anpassung der Faktoransätze an definierte Gegebenheiten möglich, sei es eine alternativ erzielbare Arbeitsentlohnung, die Berücksichtigung aktueller regionaler Pachtpreise oder der Ansatz eines erzielbaren Verkaufspreises.

Die Festlegung auf eine vorzügliche Methode bei der Berechnung der aggregierten Werte in den Testbetriebsnetz-Auswertungen erscheint hingegen äußerst schwierig. Für den von den Bundesländern (außer Bayern) verwendeten Pachtansatz spricht in diesem Zusammenhang die Tatsache, dass zum einen relativ aktuelle und ausreichend viele Werte regional oder betriebsindividuell vorliegen. Zum anderen ist die Flächenverpachtung die übliche alternative Verwendung zur Selbstbewirtschaftung und ruft im Gegensatz zum Verkauf weniger grundlegende Änderungen in der Betriebseigenschaft (z.B. Verpächterwahlrecht, vgl. KÖHNE und WESCHE 1995: 453), der Vermögenslage oder der Möglichkeit einer Wiederaufnahme der aktiven Tätigkeit hervor. Sie stellt eine angemessene Form der Faktorentlohnung dar. Problematisch ist die Verwendung des Pachtansatzes hingegen im Hinblick auf die politische Aussagekraft der Kennzahl. Unter der Annahme, dass Pachtmärkte zeitnah auf wirtschaftlich erfolgreiche Perioden bzw. Subventionszahlungen in der Landwirtschaft bzw. einzelner Betriebszweige reagieren, schlägt sich diese Entwicklung unmittelbar in den Faktoransätzen nieder. Der bestehende Verdrängungswettbewerb führt dazu, dass im Durchschnitt eine – politisch anvisierte – ausreichende Faktorentlohnung von z.B. 100% nicht erreicht wird (vgl. Landwirtschaftsgesetz). Gleiches gilt, wenn auch möglicherweise mit zeitlicher Verzögerung, für den Ansatz aktueller Verkehrswerte. Zudem kann deren Verwendung bei regional stark differenzierten Bodenmärkten schnell an einer quantitativen und unter Aktualitätsgesichtspunkten mangelhaften Datenverfügbarkeit scheitern und ist mit einem erheblichen zusätzlichen Aufwand verbunden. Darüberhinaus ist die Verwendung eines Opportunitätskonzepts, so sehr es sich für Einzelfallentscheidungen anbietet, aus einem weiteren Grund für gesamtwirtschaftliche Betrachtungen des Sektors und daraus abgeleitete politische Aussagen ungeeignet: Würden sich alle Betriebe für die angesetzte alternative Verwendung entscheiden, so würden sich bestehende Angebots- und Nachfragerelationen auf dem Bodenmarkt erheblich verschieben. In der Konsequenz wäre für das vormals knappe Gut Boden mit Wertminderungen zu rechnen, was bei Verwendung aktueller Opportunitätskosten zu einer Unterschätzung der Rentabilität des

landwirtschaftlichen Sektors führen würde. Die kalkulatorische Rentabilität eines Sektors stellt demnach keinen geeigneten Anknüpfungspunkt für agrar- oder sozialpolitische Einkommensanalysen dar. Stattdessen sollte hierfür unmittelbar das persönliche Gesamt- oder arbeitszeitbezogene Einkommen landwirtschaftlicher Betriebsinhaber herangezogen werden (STREB 1996: 90; Wissenschaftlicher Beirat 1982: 8).

Unabhängig von möglichen Diskrepanzen hinsichtlich des absoluten Kennzahl-niveaus wird die relative Staffelung der Betriebserfolge untereinander nicht beeinträchtigt. Die Nutzung der Kennzahl als Differenzierungskriterium für die Einteilung in erfolgreiche und weniger erfolgreiche Betriebe in den Bundesländer-Auswertungen ist somit weiterhin möglich. Wünschenswert wäre jedoch eine einheitliche Vorgehensweise der beteiligten Institutionen, zumindest aber eine einheitliche Anwendung des „Stuttgarter Programms“ in allen Bundesländern.

Die Bedeutung der Kennzahl ist in den BMELV-Auswertungen deutlich geringer als in den Bundesländern, da sie nicht als Erfolgs-Differenzierungskriterium eingesetzt wird. Die Verwendung der unmittelbar aus der Bilanz ablesbaren realen und fiktiven Anschaffungskosten für Boden ist verwaltungstechnisch eine deutliche Vereinfachung gegenüber der Nutzung aktueller Verkehrswerte. Der Ansatz historischer Anschaffungskosten vermeidet zudem die dargelegten Probleme bei der Nutzung eines Opportunitätsansatzes und kann – sofern der Kennzahl tatsächlich eine politische Dimension beigemessen werden soll – die geeignetere Wahl darstellen. Immerhin gibt der verwendete Ansatz Auskunft, ob eine getätigte Bodeninvestition unter den aktuellen Bedingungen in der Landwirtschaft vorzüglich gegenüber einer alternativen Geldanlage mit 3,5% gewesen ist. Dass hierbei neben realen Anschaffungskosten auch mit fiktiven § 55-EStG-Buchwerten gerechnet werden muss, lässt sich nicht mit vertretbarem Aufwand umgehen.

5.6.2 Lösungsvorschläge für die verbesserte Datenerfassung von Personengesellschaften

Die dargelegten Diskrepanzen bei der Datenerfassung von Personengesellschaften erfordern Handlungsbedarf. Gerade in landwirtschaftlichen Personengesellschaften liegen Grund und Boden sowie Gebäude vielfach im Eigentum der Gesellschafter, nicht im Eigentum der Gesellschaft. Dies trifft insbesondere auf die durch

Betriebszusammenschlüsse oder Aufnahme weiterer Familienmitglieder entstandenen Personengesellschaften in den alten Bundesländern zu. Aber auch Personengesellschaften in den neuen Bundesländern sind betroffen (BRINKMANN 2010, MACKE 2010), wenngleich zu vermuten ist, dass der Umfang des Sonderbetriebsvermögens dort vielfach weniger erheblich ist. Die gegenwärtige Datenerfassung lässt sowohl Vergleiche zwischen unterschiedlichen Personengesellschaften als auch Vergleiche von Personengesellschaften mit anderen Rechtsformen kaum zu. Dies betrifft nicht nur die Kennzahl Nettorentabilität, sondern auch viele weitere Daten und Kennzahlen in der Testbetriebsstatistik.

Um die Besonderheiten der engen Verknüpfung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter für die Testbetriebsstatistik erfassen zu können, bietet es sich an, die gleiche Vorgehensweise zu wählen, wie es die Finanzbehörden für steuerliche Zwecke tun: Indem nicht nur das Ergebnis der Gesellschaft zugrunde gelegt wird, sondern der Umfang des Unternehmens auf die gesamte Mitunternehmerschaft ausgeweitet wird. Zwei Lösungsansätze sind denkbar:

- a) Manuelle Korrektur der Ergebnisse
- b) Automatische Einbeziehung aller Sonder- und Ergänzungsbilanzen

Der manuelle Lösungsweg erfordert die Übertragung detaillierter Informationen über jeden Gesellschafter und dessen Sonderbetriebsvermögen durch die Buchstellen an die datensammelnde Behörde. Vereinfacht ließen sich über pauschale Wertansätze, beispielsweise für Eigenland, Gebäude, Gebäudeabschreibung und Zinsaufwand möglicherweise grobe Korrekturen vornehmen. Diese sind jedoch nur mit einem erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand durchführbar und liefern dennoch keine korrekten Ergebnisse. Vor dem Hintergrund erforderlicher niedriger Transaktionskosten für das Testbetriebsnetz erscheint dieser Lösungsansatz unrealistisch. Außerdem ist die Anonymität der Daten nicht mehr gewahrt. Daher erscheint es sinnvoller, bereits in den Buchstellen die Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft und alle Sonder-/Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter in einer konsolidierten Gesamtbilanz zusammenzuführen. Dieses ist mit gängigen landwirtschaftlichen Buchführungsprogrammen bereits möglich bzw. bei Bedarf umsetzbar (NLB 2009; VBS AGROSOFT 2009) und wird beispielsweise auf Anforderung der finanzierenden Banken bei gemeinschaftlichen Stallbauprojekten bereits praktiziert. Anpassungen am

BMELV-Code und am Plausibilitätsprogramm, das bereits in den Buchstellen die Bilanzen auf inhaltliche Konsistenz prüft, werden voraussichtlich vorzunehmen sein. Da eine Überarbeitung des BMELV-Jahresabschlusses aufgrund der Änderungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (u.a. Wegfall des Sonderpostens mit Rücklageanteil) ohnehin im Laufe des Jahres notwendig wird (vgl. Art. 2 BilMoG), bietet es sich vor dem Hintergrund der gewachsenen Bedeutung von Personengesellschaften in der Landwirtschaft an, auch die Datenerfassung entsprechend zu überarbeiten.

5.7 Fazit

Das auf ausgewählten Buchführungsabschlüssen beruhende Testbetriebsnetz ist die wichtigste Quelle für mikroökonomische Daten der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in Deutschland. Als Maß für die Entlohnung der betriebseigenen eingesetzten Faktoren dient dabei die Kennzahl ‚Nettorentabilität‘. Aufgrund ihrer relativen Größe eignet sie sich für den Vergleich unterschiedlich strukturierter Betriebe. Unterschiedliche Berechnungsmethoden der beteiligten Institutionen erschweren jedoch interregionale und interinstitutionelle Vergleiche. Darüberhinaus erfordern die aufgezeigten Friktionen im Bereich der Bodenbewertung für die Interpretation der Nettorentabilität eine genaue Kenntnis der Berechnungsmethodik sowie der steuerlich bedingten Besonderheiten. Insbesondere regionale Eigenheiten am Bodenmarkt und Kenntnisse über die bilanzierten Bodenwerte sollten bei der Interpretation der Ergebnisse stärker ins Kalkül gezogen werden. Diese Aspekte gelten sowohl im Kleinen im Hinblick auf einzelbetriebliche Analysen und Vergleiche, als auch im Großen im Hinblick auf statistische Auswertungen und Aussagen. Eine agrar- oder sozialpolitische Aussagekraft sollte der Kennzahl in ihrer absoluten Höhe nicht beigemessen werden. Die grundsätzliche Nutzbarkeit der Nettorentabilität als Kriterium der Erfolgendifferenzierung im horizontalen Betriebsvergleich wird hingegen nicht in Frage gestellt.

Voraussetzung ist allerdings eine Änderung bei der Datenerfassung von Personengesellschaften. Die gegenwärtige Form der Datenerhebung vernachlässigt aufgrund der Nichtberücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens wesentliche Bilanz- und Erfolgspositionen mit der Folge, dass Personengesellschaften und deren Erfolgskennzahlen nicht mit Einzelunternehmen, juristischen Personen und anderen

Personengesellschaften verglichen werden können. In Anbetracht des häufig bedeutsamen Sonderbetriebsvermögens bei landwirtschaftlichen Personengesellschaften sind die Testbetriebsauswertungen von Personengesellschaften wenig aussagekräftig. Die aufgrund der vielfältigen Verwendung von Testbetriebsdaten notwendige Änderung der Datenerhebung könnte vor dem Hintergrund erforderlicher niedriger Transaktionskosten im Zuge einer ohnehin notwendigen Anpassung an das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz erfolgen. Über die mit gängigen landwirtschaftlichen Buchführungsprogrammen mögliche Zusammenführung aller Bilanzen in einer konsolidierten Gesamtbilanz erscheint der verwaltungstechnische Mehraufwand beherrschbar. Eine Honorierung des Zusatzaufwands für teilnehmende Betriebe und Buchstellen sollte jedoch im Interesse einer ausreichend großen Stichprobenanzahl im Testbetriebsnetz sichergestellt sein. Erst mit Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens und Kenntnis der darin enthaltenen Bodenbewertung kann der Erfolg von Personengesellschaften mit dem Erfolg anderer Betriebsformen verglichen werden. Die bisherige Form der Datenerfassung kann hingegen dazu führen, dass ein in der Statistik erfolgreich ausgewiesener Betrieb möglicherweise nicht erfolgreich ist.

5.8 Literatur

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz: Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) v. 25. Mai 2009. BGBl. 2009, Teil I, S.1102-1137.

BMELV (Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz) (2009a): Homepage des BMELV zur Testbetriebsstatistik, URL: <http://www.bmelv-statistik.de/de/testbetriebsnetz/>, Abruf: 22.07.2009.

BMELV (2009b): Buchführung der Testbetriebe. Ausführungsanweisung zum BMELV-Jahresabschluss, April 2009.

BMELV (2008) (Hrsg.): Statistischer Monatsbericht 07/2008.

Bodenschätzungsgesetz: Gesetz über die Schätzung des Kulturbodens (Bodenschätzungsgesetz) v. 16.10.1934. RGBl. 1934, Teil I, S.1050-1051.

BÖHME, K. (2009): Aussichten am Bodenmarkt - Mehr Dynamik und regional höhere Preise. In: Neue Landwirtschaft 2009 (12), S. 28f.

-
- BÖHME, K. (2008): Dynamit im Bodenmarkt – Der Bodenmarkt im Blickwinkel der Finanzkrise. Vortrag am 02.12.2008 im Rahmen des Fachgesprächs Makroökonomie. Sächsisches Landesamt für Umwelt, Landwirtschaft und Geologie, Leipzig.
- BRINKMANN, C. (2010): Telefonisches Gespräch mit Herrn C. Brinkmann am 08.02.2010, LBB Ländliche Betriebsgründungs- und Beratungsgesellschaft mbH, Göttingen.
- BUHRMESTER, C. (2009): Email-Kontakt mit Herrn Buhrmester, Referat 426, Ertragslage und Betriebserhebungen. Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Juli 2009.
- DESTATIS (STATISTISCHES BUNDESAMT) (2008): Statistisches Jahrbuch 2008.
- DRESCHER, K. und K. MCNAMARA (2000): Bestimmungsfaktoren für Bodenpreise auf unterschiedlich regulierten Märkten – Ein Vergleich zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Minnesota. In: Agrarwirtschaft 2000 (6), S.234-243.
- Einkommensteuergesetz: EStG in der Fassung der Bekanntmachung von 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366 (3862)), das durch Artikel 1 des Gesetzes v. 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) geändert worden ist.
- FELSMANN, W. (2003): Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte. Kommentar, Loseblattsammlung, 3. Aufl., 34. Ergänzungslieferung, September 2003. HLBS Verlag, Bonn.
- FISCHER, D. (2008): Controlling. Balanced Scorecard, Kennzahlen, Prozess- und Risikomanagement. Vahlen Verlag, München.
- FREUND, K. L. (1998): Zur Geschichte und zu ausgewählten Fragen der Bodenschätzung. Bonn.
- KÖHNE, M. und R. WESCHE (1995): Landwirtschaftliche Steuerlehre. 3. Aufl., Ulmer Verlag, Stuttgart.
- LEINGÄRTNER, W. (2009): Besteuerung der Landwirte. Kommentar, Loseblattsammlung, 18. Ergänzungslieferung, November 2009. C.H. Beck, München.
- Landwirtschaftsgesetz: LwG v. 05.09.1955 in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 780-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2007 (BGBl. I S. 2936) geändert worden ist.

-
- LEL (LANDESANSTALT FÜR ENTWICKLUNG DER LANDWIRTSCHAFT UND DER LÄNDLICHEN RÄUME BADEN-WÜRTTEMBERG) (2009a) (Hrsg.): Landwirtschaftliche Betriebsverhältnisse und Buchführungsergebnisse, Wirtschaftsjahr 2007/08, Heft 57.
- LEL (LANDESANSTALT FÜR ENTWICKLUNG DER LANDWIRTSCHAFT UND DER LÄNDLICHEN RÄUME BADEN-WÜRTTEMBERG) (2009b): Kennzahlenkatalog „Stuttgarter Programm“. Stand: 20.07.2009.
- LFL (BAYERISCHE LANDESANSTALT FÜR LANDWIRTSCHAFT) (2005) (Hrsg.): Buchführungsergebnisse des Wirtschaftsjahres 2004/2005.
- MACKE, A. (2010): Telefonisches Gespräch mit Herrn A. Macke am 09.02.2010, BB Betriebswirtschaftliches Büro, Göttingen.
- NLB (Neue Landbuch Gesellschaft) (2009): Buchführungsprogramm AssBILA-B. Telefonisches Gespräch mit Herrn Meyer am 23.07.2009, Verden.
- SÖFFING, G. (2005): Besteuerung der Mitunternehmer. 5. Aufl., Neue Wirtschafts-Briefe, Berlin.
- SOMMERFELDT, H. (1994): Die Bodenschätzung der Finanzverwaltung. In: DStZ 1994 (1-2), S.2-13.
- STREB, J. (1996): Eine Analyse der Ziele, Instrumente und Verteilungswirkungen der Agrareinkommenspolitik in der Bundesrepublik Deutschland, 1959-1989. Agrarwirtschaft, Sonderheft 152. Strothe, Frankfurt.
- VBS AGROSOFT (2009): Buchführungsprogramm HANNIBAL. Telefonisches Gespräch mit dem Support am 24.07.2009, Ravensburg.
- Wissenschaftlicher Beirat beim BMELF (1982): Landwirtschaftliche Einkommenspolitik. Schriftenreihe des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Reihe A: Angewandte Wissenschaft, H. 267. Landwirtschaftsverlag, Münster-Hiltrup.
- Zweites Steueränderungsgesetz: Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und anderer steuerrechtlicher Vorschriften (Zweites Steueränderungsgesetz 1971) v. 10.08.1971. BStBl. 1971, Teil I, S.373-380.

KAPITEL 6

DIE WIRKSAMKEIT UND DAS BUDGETBELASTUNGSPOTENZIAL EINER RISIKOAUSGLEICHSRÜCKLAGE IN DER DEUTSCHEN LANDWIRTSCHAFT

Autoren des Originalbeitrags: BLANCK, N. und E. BAHRs

Angenommen zur Jahrestagung der Gesellschaft für
Wirtschafts- und Sozialwissenschaften den Landbaus 2011, unveröffentlicht

6.1 Zusammenfassung

Der vorliegende Beitrag ermittelt auf Basis von Daten des deutschen Testbetriebsnetzes den steuerentlastenden Effekt, den die Einführung einer Risikoausgleichsrücklage für landwirtschaftliche Betriebe im Ertragsteuerrecht bewirken könnte. Zu diesem Zweck werden anhand zehnjähriger Datenreihen von gut 5.300 ‚identischen Betrieben‘ unterschiedliche Versteuerungsvarianten berechnet und eine optimierte Rücklagenbildung und -auflösung in den Einzeljahren unterstellt. Dazu wird die Risikoausgleichsrücklage in die Systematik der Einkommensermittlung eingeordnet und eine anteilige Zurechnung der Wirtschaftsjahre zu den Kalenderjahren sowie die Verlustausgleichsregelungen des deutschen Einkommensteuerrechts in formalisierter Form berücksichtigt. Neben dem Progressions- bzw. Glättungseffekt wird auch die Wirkung des Zinseffekts ermittelt. Die Berechnungen für die Risikoausgleichsvariante erfolgen in unterschiedlichen Variationen und berücksichtigen neben einer zehnjährigen restriktionslosen Variante auch die vom Deutschen Bauernverband in Anlehnung an das Forstschäden-Ausgleichsgesetz bei der Bildung der Rücklage zunächst vorgeschlagenen Restriktionen. Im Ergebnis führt der Glättungseffekt der Risikoausgleichsrücklage zu

einer im Durchschnitt moderaten steuerlichen Entlastung für landwirtschaftliche Betriebe, die aber betriebsindividuell sehr unterschiedlich ausfallen kann.

6.2 Einleitung

Die Landwirtschaft als witterungsabhängiger und in weitgehend liberalisierten Märkten wirtschaftender Sektor ist ständigen Einkommensschwankungen unterworfen. Im Zuge des bevorstehenden Umbaus der Gemeinsamen Agrarpolitik und der möglichen Abschmelzung der Direktzahlungen ist eine zunehmende Fokussierung auf einkommensstabilisierende Instrumente denkbar. In diesem Zusammenhang ist auf nationaler Ebene seit ca. zwei Jahren die Risikoausgleichsrücklage (RAR) in der Diskussion. Dieses vom Deutschen Bauernverband (DBV) vorgeschlagene Instrument dient im Gegensatz zu Versicherungslösungen nicht dem über eine Vielzahl von Beteiligten wirtschaftlichen Ausgleich katastrophaler Schadensereignisse, sondern will auf einzelbetrieblicher Ebene steuerliche Anreize zur Vorsorge schaffen und die Steuerlast senken, indem es Landwirten ermöglicht wird, ihren steuerlichen Gewinn über mehrere Jahre zu glätten.

Im deutschen Einkommensteuerrecht führen Einkommensschwankungen zu unterschiedlich hohen Steuerbelastungen in einzelnen Jahren. Mit zunehmendem Einkommen steigt der Grenzsteuersatz an und bewirkt, dass Steuerpflichtige mit schwankendem Einkommen stärker belastet werden als Steuerpflichtige mit einem konstanten Einkommensstrom gleicher Gesamthöhe (LISHMAN und NIEUWOUDT 2003: 326). Zentraler Ansatzpunkt der Risikoausgleichsrücklage ist die Schaffung einer Möglichkeit im Einkommensteuerrecht, durch jährliche Rücklagenbildung und -auflösung das vielfach schwankende zu versteuernde Einkommen in den einzelnen Veranlagungsjahren zu glätten. Landwirte sollen animiert werden, in erfolgreichen Jahren freie Finanzmittel in eine Rücklage einzustellen und diese in weniger erfolgreichen Jahren wieder aufzulösen; de facto also einen Teil der Einkünfte erst zu einem späteren Zeitpunkt der Besteuerung zu unterwerfen.

Hinsichtlich ihrer Wirkung sind bei der Risikoausgleichsrücklage zwei Effekte zu unterscheiden: Zum einen kann durch geschickte Bildung und Auflösung der Rücklage das zu versteuernde Einkommen geglättet und damit die Gesamtsteuerlast gesenkt werden. Zum anderen kann der Besteuerungszeitpunkt von Einkommen mit Hilfe der Risikoausgleichsrücklage in die Zukunft verschoben und somit ein Zinseffekt generiert

werden. Die Höhe dieser Effekte ist mit Ausnahme von Einzelfallbetrachtungen (vgl. BREUSTEDT und SCHMIDT 2008: 26f; BLANCK und BAHRS 2009: 209f.) und der Betrachtung hochaggregierter Datenreihen (vgl. HOTOPP et al. 2009: 69f.) bislang weitgehend Gegenstand von Schätzungen geblieben. Um eine adäquate Bewertung der Ausgleichsrücklage vornehmen zu können, sind jedoch genauere Untersuchungen notwendig, die sowohl im Hinblick auf das sich bietende Potential für landwirtschaftliche Betriebe als auch im Hinblick auf drohende Steuerausfälle für die Finanzverwaltung von Interesse sind. Mittels zehnjähriger Datenreihen von gut 5.300 Einzelbetrieben des Testbetriebsnetzes in Deutschland werden die genannten Effekte in diesem Beitrag quantifiziert und Schlussfolgerungen herausgearbeitet.

6.3 Datengrundlage und Berechnungsmethodik

6.3.1 Datengrundlage

Die Wirkung der Risikoausgleichsrücklage basiert im Wesentlichen auf der Höhe und der Abfolge von Gewinnschwankungen, denen ein Betrieb im Zeitablauf unterliegt. Während die mittel- und langfristige Gewinnentwicklung möglicherweise noch in Grenzen planbar und abschätzbar ist, bleibt die einzeljährige Gewinnentwicklung weitgehend Spekulation. Sichere Informationen zur Gewinnentwicklung kann daher in erster Linie eine vergangenheitsorientierte Betrachtungsweise liefern. Die Arbeit mit statistischen Durchschnittswerten liefert eine erste Abschätzung, führt aber aufgrund des aggregationsbedingten Glättungseffekts zu einer systematischen Unterschätzung der Wirksamkeit einer Risikoausgleichsrücklage.

Aus diesen Gründen wurden für die Berechnungen langjährige historische Gewinnverläufe tatsächlich existierender Betriebe herangezogen. Als Grundlage dienen einzelbetriebliche Daten des deutschen Testbetriebsnetzes (TBN), das jährlich die Daten von ca. 11.500 Betrieben erfasst. Für die Abbildung einzelbetrieblicher Einkommensschwankungen im Zeitablauf sind aus dem Datensatz nur Betriebe geeignet, deren Kennzahlen durchgehend über einen bestimmten Zeitraum erfasst²⁴ worden sind. Für den zehnjährigen Untersuchungszeitraum vom Wirtschaftsjahr (WJ)

²⁴ Die Zusammensetzung der Betriebe im Testbetriebsnetz ist permanenten Veränderungen unterworfen. Identische Betriebe sind Betriebe, die über einen bestimmten Zeitraum durchgehend in der Testbetriebsstatistik erfasst wurden. Mit zunehmender Länge des Betrachtungszeitraums nimmt die Zahl ab.

1999/2000 bis zum Wirtschaftsjahr 2008/2009 standen insgesamt 5.327 sogenannte ‚identische Betriebe‘ zur Verfügung.

Problematisch ist die fehlende Repräsentativität der identischen Betriebe, da sich die im Datensatz vorhandenen Hochrechnungsfaktoren auf den jeweiligen Gesamtdatensatz des entsprechenden Jahres beziehen. Ob ein Betrieb über längere Zeit als identischer Betrieb im Datensatz bestehen bleibt, ist hingegen weitgehend von betriebsinternen Faktoren des jeweiligen realen Einzelbetriebs abhängig und wird im Datensatz nicht berücksichtigt. Die Reduzierung auf die im Datensatz vorhandenen identischen Betriebe verschiebt die Gewichtungen der verbleibenden Betriebe. Um dennoch eine Hochrechnung auf eine größere Zahl der Grundgesamtheit zu ermöglichen, wird in Anlehnung an andere Untersuchungen (vgl. KLEINHANß 2009: 428f.) näherungsweise mit den vorhandenen Gewichtungsfaktoren des letzten untersuchten Wirtschaftsjahres gearbeitet.

Als wesentliche Kennzahl wird den Berechnungen der Gewinn der einzelnen Wirtschaftsjahre zugrunde gelegt. Eine ursprünglich angedachte Verwendung der ebenfalls im Testbetriebsnetz erfassten Einkünfte aus den Einkunftsarten und der Steuerzahlungen wurde verworfen, da diese partiell nicht erfasst oder Standardwerte bzw. Vorjahreswerte ungeprüft in Folgejahre vorgetragen worden sind. Die Berücksichtigung außerlandwirtschaftlicher Einkünfte wäre aufgrund der Progressionswirkung wünschenswert gewesen; war aufgrund der Datenlage aber nicht möglich. Bei der Interpretation der Ergebnisse sind diese Aspekte zu beachten.

6.3.2 Berechnungsmethodik

Die Berechnungsmethodik und der darauf fußende Algorithmus basieren auf den derzeit gültigen Regelungen im deutschen Einkommensteuerrecht und dem DBV-Vorschlag zur Ausgestaltung der Risikoausgleichsrücklage (vgl. DBV 2009). Die als steuerliches Regelwerk ausgestaltete Rücklage könnte in der Systematik sowohl bei den Vorschriften zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns als auch im späteren Verlauf der Einkommensermittlung ansetzen. In Anlehnung an den Vorschlag des Bauernverbandes und die Behandlung bereits existierender steuerlicher Rücklagen (z.B. § 6b EStG) wird davon ausgegangen, dass die Bildung und Auflösung der Ausgleichsrücklage bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns zum Tragen kommt. Im Jahr ihrer Bildung

mindert sie den steuerlichen Gewinn; im Jahr ihrer Auflösung erhöht sich der steuerliche Gewinn.

Mittels der im Datensatz enthaltenen betriebsindividuellen Abschlussstichtage erfolgt die Zuordnung des Wirtschaftsjahr-Gewinns zum für die Veranlagung maßgeblichen Kalenderjahr (KJ). Die überwiegend vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahre in der Landwirtschaft werden – sofern zulässig – nach Maßgabe von § 4a EStG anteilig den Kalenderjahren zugerechnet²⁵. Die Gewinne juristischer Personen, die kraft Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, werden entsprechend der gesetzlichen Regelung bei abweichendem Wirtschaftsjahr vollständig einem Kalenderjahr zugeschlagen²⁶.

Sofern von Betrieben in einem oder mehreren Jahren Verluste ausgewiesen werden, wird im Rechenalgorithmus der Verlustabzug nach § 10d EStG berücksichtigt. Die Nutzung der Regelungen erfolgt formalisiert, indem bei einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte geprüft wird, ob ein (partieller oder vollständiger) Rücktrag in den vorhergehenden Veranlagungszeitraum möglich ist. Ist dieses nicht oder nur teilweise der Fall, wird ein Verlustvortragskonto geführt, das in den Folgejahren so schnell und so weit wie möglich abgebaut wird²⁷.

Die Berechnung der Steuerlast erfolgt anhand der ermittelten Bemessungsgrundlage. Zur Anwendung kommt in allen Jahren für die der Einkommensteuer unterliegenden Betriebe der Grundtarif des Jahres 2009²⁸ (§ 32a EStG). Für Zwecke der vorliegenden Untersuchung ist eine jährliche Anpassung des Tarifs an die jeweils geltende Gesetzeslage nicht zielführend. Auftretende und im Betrachtungszeitraum aufgetretene Tarifänderungen haben für die Diskussion über die Anwendbarkeit und Umsetzbarkeit einer Risikoausgleichsrücklage oder anderer mehrjähriger Glättungssysteme eine erhebliche Bedeutung. Untersuchungen zur Quantifizierung von Glättungseffekten und

²⁵ Neben der weit verbreiteten hälftigen Aufteilung auf die Kalenderjahre wird auch die Aufteilung von 8/12 zu 4/12 für Futterbaubetriebe berücksichtigt (vgl. § 8c EStDV).

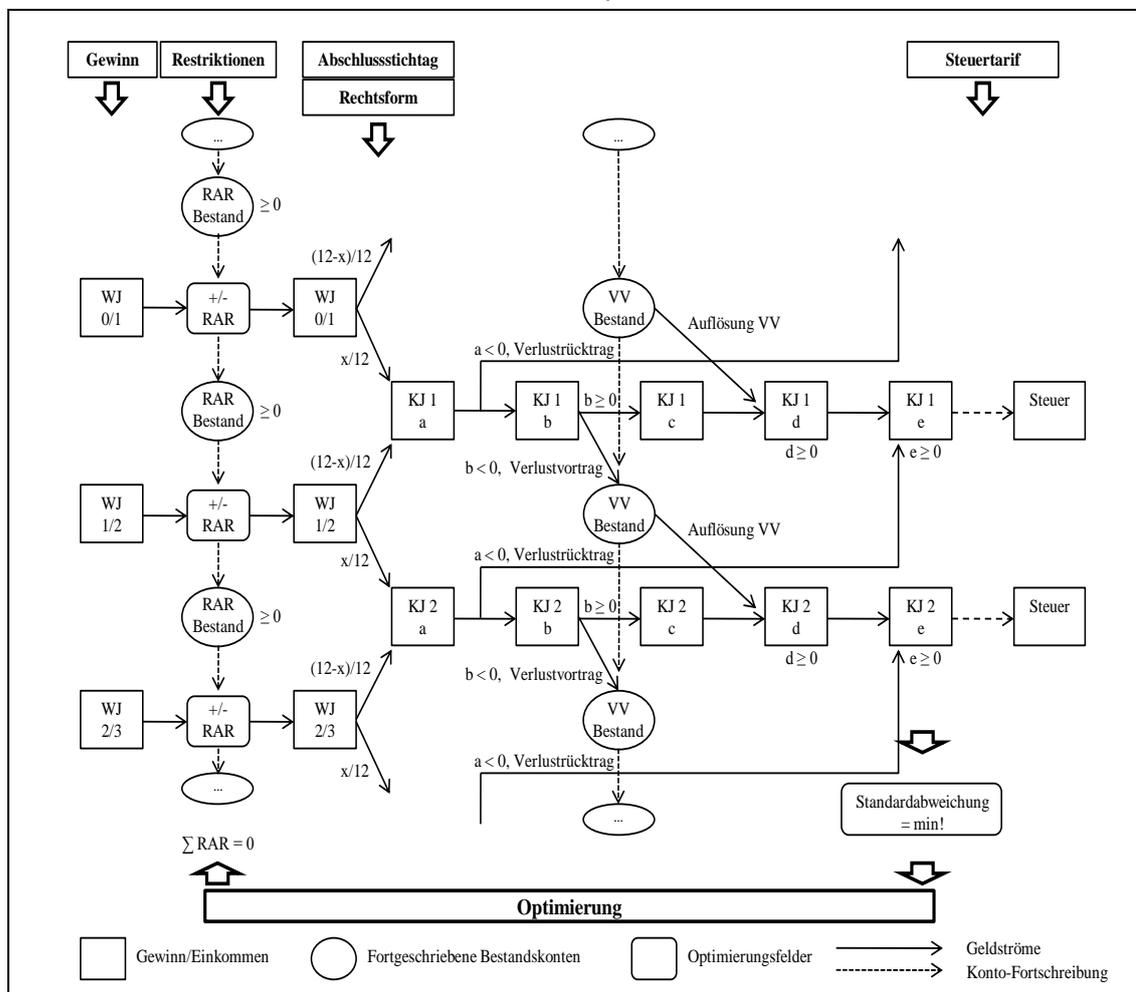
²⁶ In den jährlichen Datensätzen des Testbetriebsnetzes ist zwischen der Zuordnung des vorangegangenen und des nachfolgenden Kalenderjahres zu unterscheiden. So finden sich bspw. im Datensatz des WJ 08/09 juristische Personen mit Wirtschaftsjahresende am 31.12.2008 und mit Wirtschaftsjahresende am 30.06.2009. Im ersten Fall ist der Gewinn dem Kalenderjahr 2008 zuzuordnen, im zweiten Fall dem Kalenderjahr 2009.

²⁷ In Einzelfällen kann am Ende des Betrachtungszeitraums ein Verlustvortrag stehen bleiben.

²⁸ Der Tarif des Jahres 2009 wurde ausgewählt, da das Wirtschaftsjahr 2008/2009 das letzte Jahr im Betrachtungszeitraum darstellt. Die Verwendung des vielfach maßgeblichen Splittingtarifs würde das Ergebnis nach eigenen Analysen aufgrund der Grundfreibetragswirkung nur wenig ändern.

zur generellen Vorzüglichkeit von Glättungssystemen würden hingegen durch Tarifänderungen überlagert werden.

Abbildung 6: Vereinfachte schematische Darstellung des Berechnungsalgorithmus auf Basis der deutschen Einkommensteuersystematik



Quelle: Eigene Darstellung. Die Buchstaben a-e dienen zur Kennzeichnung der einzelnen Rechenschritte. x bezeichnet die anteilige Zuordnung des Wirtschaftsjahr-Gewinns auf die Kalenderjahre.

Die betriebsindividuell mögliche Bildung und Auflösung der Ausgleichsrücklage wird mittels idealisierter bzw. formalisierter Fallbetrachtungen berücksichtigt. Dabei kommt ein rückblickender Optimierungsansatz zur Anwendung, der unter Berücksichtigung der steuerlichen Regelungen und zusätzlicher Restriktionen über den Betrachtungszeitraum eine Minimierung der Standardabweichung des zu versteuernden Einkommens anstrebt und damit zugleich die Steuerlast minimiert. Der vollständige Rechen- und Optimierungsprozess für die einzelbetrieblichen Datensätze erfolgt automatisiert über einen in Visual Basic for Applications (VBA) programmierten Algorithmus (Abbildung 6). Für die Auswertung der Risikoausgleichsrücklage und der Vergleichsvarianten (vgl. Kapitel 6.3.3) sind unterschiedliche Effekte zu berücksichtigen:

- Effekt aufgrund abweichender Verlustvorträge (VV): Der Effekt aufgrund abweichender Verlustvorträge stellt eine Korrekturgröße dar, die aus dem Gesamteffekt heraus zu rechnen ist. Die auf Basis der konkreten Besteuerungsgrundlagen vorgenommene Berechnung führt dazu, dass die Anwendung der Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG sowie der Risikoausgleichsrücklage zu unterschiedlich hohen am Ende des Betrachtungszeitraums verbleibenden Verlustvorträgen führt. Damit werden unterschiedliche Gesamtbemessungsgrundlagen der Besteuerung unterworfen und erfordern eine entsprechende Korrektur der Auswertungen. Sofern nicht anders angegeben, wird der in seiner monetären Wirkung weitgehend unbedeutende Effekt gemeinsam mit dem Progressionseffekt ausgewiesen.

- Progressions- bzw. Glättungseffekt: Die Erzielung eines Progressions- bzw. Glättungseffekt ist das Ziel einer Risikoausgleichsrücklage. Bei der Definitivbesteuerung von juristischen Personen liegt er zwangsläufig bei Null; für die natürlichen Personen ist er hingegen von erheblicher Bedeutung.

- Zinseffekt: Ein Zinseffekt entsteht aufgrund unterschiedlicher Versteuerungszeitpunkte bzw. der Verschiebung von Steuerzahlungen in die Zukunft und hängt in seiner Höhe in erheblichem Maße von der disponiblen Liquidität eines Betriebes und der maximalen Rücklagenlaufzeit ab. Er wird ermittelt, indem die Steuerzahlungen auf einen einheitlichen Zeitpunkt diskontiert werden.

6.3.3 Ausgestaltung der Risikoausgleichsrücklage und vergleichender Szenarien

Die Bildung und Auflösung der Ausgleichsrücklage ist in den Simulationsrechnungen in allen Einzeljahren möglich. Voraussetzung für eine Auflösung ist eine in vorhergehenden Jahren erfolgte Bildung und damit ein positiver Rücklagenbestand. Am Ende des Betrachtungszeitraums muss der Rücklagenbestand vollständig aufgelöst sein. Diese Einschränkung ist bei Vergleichsrechnungen unabdingbar, um sicherzustellen, dass die gesamten im Betrachtungszeitraum angefallenen Einkünfte der Besteuerung unterworfen worden sind. Für die Berechnungen wird damit fiktiv angenommen, dass die Einführung einer Risikoausgleichsrücklage auf zehn Jahre begrenzt ist und diese am

Ende des Zeitraums wieder komplett aufgelöst worden sein muss²⁹. Anderenfalls würden am Ende des Betrachtungszeitraums unversteuerte Bestände in der Ausgleichsrücklage verbleiben und einen Vergleich der Steuerbelastungen aufgrund unterschiedlicher Gesamtbemessungsgrundlagen nicht zulassen.

Zum Abgleich der Wirksamkeit der Risikoausgleichsrücklage werden zwei Referenzsysteme geschaffen: Die jährliche Versteuerung der Gewinne unter Berücksichtigung eines etwaigen Verlustabzugs nach § 10d EStG stellt den Normalfall der Steuerveranlagung dar und ist zugleich die Obergrenze der steuerlichen Belastung. Den Optimalfall aus Sicht des Steuerpflichtigen stellt unter Vernachlässigung von Zins- und Tarifeffekten die Verteilung des Gesamteinkommens der Betrachtungsperiode auf einen jährlichen konstanten Einkommensstrom dar. Zwischen den Steuerbelastungen beider Referenzszenarien liegen die Ergebnisse der derzeitigen Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG und der Durchschnittsbesteuerung zuzüglich der Anwendung der Risikoausgleichsrücklage.

Zur Abbildung möglicher politisch bedingter Konstellationen ist die Risikoausgleichsrücklage in unterschiedlichen Varianten gerechnet worden. Neben der Basisvariante, der ein zehnjähriger Betrachtungszeitraum zugrunde liegt, sind Vergleichsrechnungen mit verkürzten Betrachtungszeiträumen durchgeführt worden. Unter Berücksichtigung des DBV-Vorschlags ist zusätzlich eine zehnjährige Variante berechnet worden, bei der der Rücklagenhöchstbetrag dem dreijährigen Durchschnitt der Umsatzerlöse³⁰ und der jährliche Zuführungshöchstbetrag maximal 25% des Höchstbetrags entspricht. Die Ergebnisse dieser Variante werden im Ergebnisteil im Detail dargestellt. Darüber hinaus ist zu vermuten, dass der Effekt einer Ausgleichsrücklage in hohem Maße von der Verteilung der Gewinne im Betrachtungszeitraum abhängig ist. Der herangezogene Datensatz erstreckt sich über die Wirtschaftsjahre 1999/2000 bis 2008/2009, bei denen die besseren Ergebnisse in der zweiten Hälfte des Betrachtungszeitraums angefallen sind. Dies lässt vermuten, dass die Wirkung der Risikoausgleichsrücklage in diesem konkreten Betrachtungszeitraum

²⁹ In der praktischen Anwendung würde diese Vorgabe sicherlich anders ausgestaltet werden, indem der Zeitraum der maximalen Haltedauer jeweils im aktuellen Jahr beginnt und mit jedem weiteren Jahr „mitwandert“. Für die Berechnung würde diese Ausgestaltung deutlich längere Zeitreihen identischer Betriebe erfordern, was wiederum mit einer erheblichen Reduzierung der auswertbaren Betriebe einhergeht.

³⁰ Der Durchschnittswert bezieht sich laut DBV-Vorschlag jeweils auf die drei vorhergehenden Jahre.

unterschätzt wird. Um diesen Effekt zu relativieren, ist die Reihenfolge der Wirtschaftsjahre in einem weiteren Szenario vertauscht worden³¹.

6.4 Ergebnisse des Glättungseffekts auf einzelbetrieblicher und gesamtsektoraler Ebene auf Basis der DBV-Variante

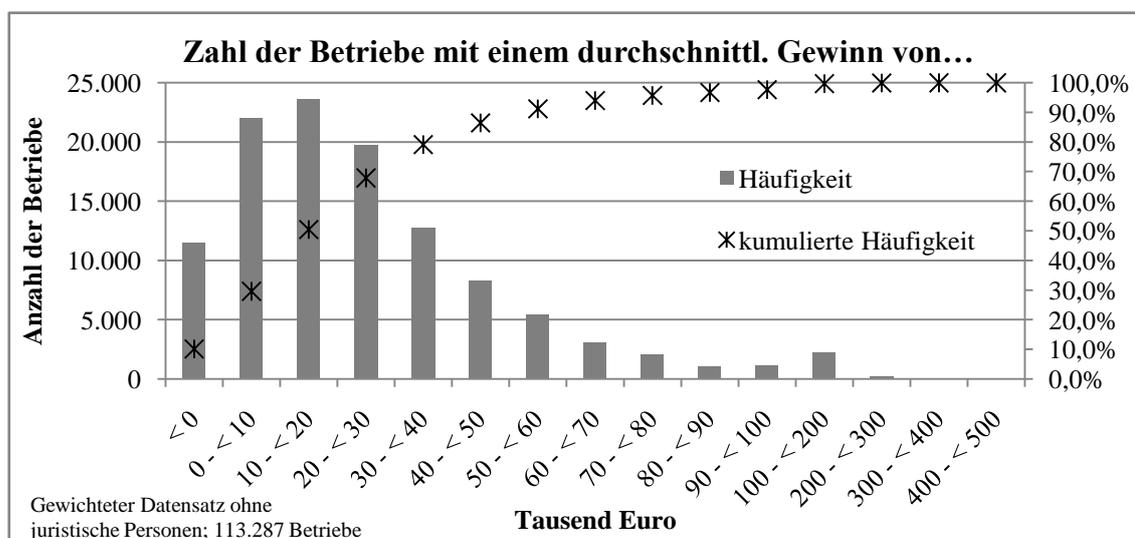
6.4.1 Der Datensatz

Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Besteuerungsverfahren zwischen natürlichen und juristischen Personen ist der Datensatz für Zwecke der Auswertung und Ergebnisdarstellung in zwei Teildatensätze getrennt worden. Von den 5.327 Betrieben im Datensatz entfallen 5.116 auf die Gruppe der natürlichen Personen³². Unter Anwendung der Gewichtungsfaktoren repräsentieren sie 113.287 Betriebe in Deutschland. Abbildung 7 charakterisiert diesen Datensatz. Der durchschnittliche Jahresgewinn der gewichteten Betriebe im zehnjährigen Datensatz beträgt 25.904 Euro. 10% der Betriebe im Teildatensatz erwirtschaften im Durchschnitt der Jahre einen Verlust. Weitere knapp 20% erzielen einen steuerlichen Gewinn zwischen Null und unter 10.000 Euro und sind damit – zumindest im Durchschnitt der Jahre – steuerlich weitgehend unbedeutend. 57% der Betriebe erzielen einen durchschnittlichen Gewinn von 10.000 bis 50.000 Euro und liegen damit in der Progressionszone des Einkommensteuertarifs. Gut 13% der Betriebe liegen mit ihren durchschnittlichen Gewinnen oberhalb von 50.000 Euro und damit weitgehend in der Proportionalzone.

³¹ So erscheint beispielsweise der Gewinn des WJ 08/09 im Rechenalgorithmus im WJ 99/00.

³² Die GmbH & Co. KG als gesellschaftsrechtliche Mischform ist den natürlichen Personen zugeordnet worden, da der Komplementär-GmbH in der Regel in wirtschaftlicher Hinsicht eine untergeordnete Bedeutung zukommt.

Abbildung 7: Gewinnverteilung der natürlichen Personen



Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis des Testbetriebsnetzes.

Die grobe Einordnung der betrieblichen Rechtsform- und Einkommensverhältnisse im Datensatz macht bereits deutlich, dass ein Großteil der Betriebe von der Einführung einer Risikoausgleichsrücklage zumindest theoretisch³³ profitieren kann.

6.4.2 Der Glättungseffekt auf einzelbetrieblicher Ebene

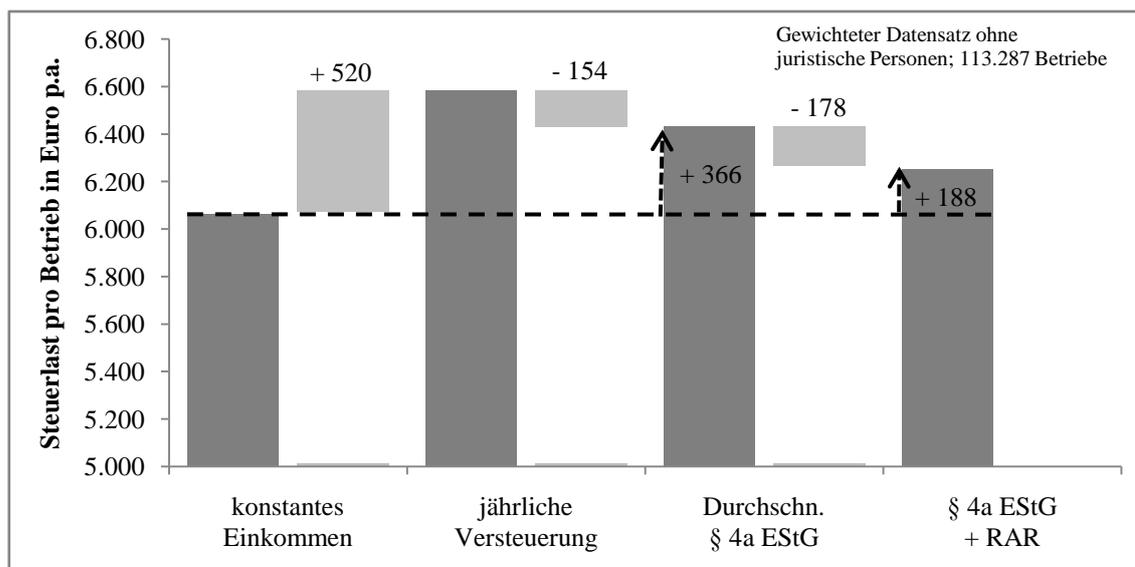
Der steuerliche Belastungsunterschied zwischen den beiden Referenzsystemen, der jährlichen Versteuerung und dem konstanten Einkommensstrom, liegt im zehnjährigen Betrachtungszeitraum im gewichteten Datensatz der natürlichen Personen bei 520 Euro pro Betrieb und Jahr. Aufgrund der zweijährigen Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG verringert sich die Mehrbelastung gegenüber dem konstanten Einkommensstrom auf 366 Euro bzw. 70% der ursprünglichen Belastung. D.h. 30% der Mehrbelastung bzw. 154 Euro können aufgrund von § 4a EStG ausgeglichen werden (Abbildung 8). Dieser Mittelwert bezieht sich auf den gesamten Teildatensatz der natürlichen Personen und beinhaltet damit auch Betriebe, die aufgrund ihres kalendergleichen Wirtschaftsjahres von § 4a EStG nicht profitieren können.

Die zusätzliche rückblickend optimierte Anwendung der Risikoausgleichsrücklage senkt die Mehrbelastung gegenüber einem konstanten Einkommensstrom auf 188 Euro bzw. 36% der Mehrbelastung. In Kombination mit der zweijährigen Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG können somit 64% der ursprünglichen

³³ So setzen die gegenwärtigen Vorschläge zur Ausgestaltung der Risikoausgleichsrücklage für die Inanspruchnahme der steuermindernden Rücklage die Bildung eines separaten Liquiditätsfonds voraus. Damit muss zur tatsächlichen Nutzung auch ausreichend freie Liquidität zur Verfügung stehen.

Mehrbelastung ausgeglichen werden. Sie verringert sich von 520 Euro um 332 Euro auf 188 Euro. Die gegenüber der jetzigen Glättungsregelung (§ 4a EStG) zusätzlich generierte Minderung beläuft sich damit im Schnitt auf 178 Euro pro Betrieb und Jahr (vgl. Abbildung 8 und Abbildung 10).

Abbildung 8: Durchschnittliche Steuerlast der unterschiedlichen Szenarien mit Ausweis der Differenzen

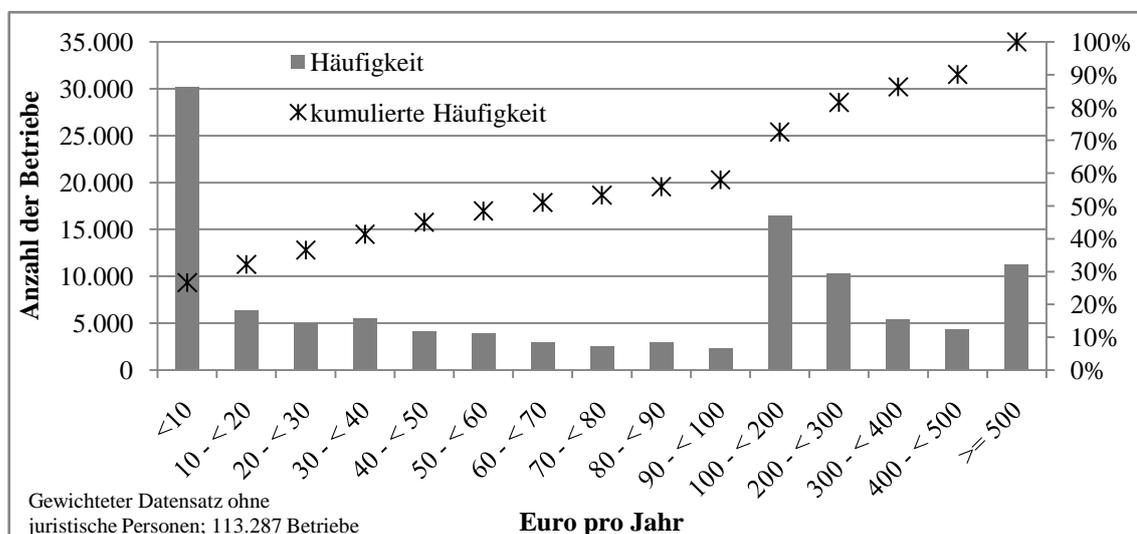


Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis des Testbetriebsnetzes. Die Skala der Vertikalachse beginnt für Zwecke der besseren Darstellung des Sachverhalts nicht bei Null.

Abbildung 9 stellt diesen Effekt in detaillierterer Form dar. Für 27% der natürlichen Personen beträgt der jährliche Steuerspareffekt durch die zusätzliche Nutzung der Risikoausgleichsrücklage weniger als 10 Euro und ist damit praktisch nicht vorhanden³⁴. Für insgesamt knapp 60% der Betriebe liegt der Effekt noch unter 100 Euro pro Jahr. Der Ausgleich der Einkommensschwankungen führt bei knapp einem Drittel der Betriebe immerhin zu steuerlichen Erleichterungen von bis zu 500 Euro pro Jahr. 10% der Betriebe erzielen Steuererleichterungen von über 500 Euro pro Jahr, die in Einzelfällen auch vierstellige Werte annehmen können.

³⁴ Die Tarifformel und die Optimierungsprozesse können zu kleinen Rundungsdifferenzen führen. Als wesentliche Änderung in der Steuerbelastung werden nur Differenzen von mehr als 10 Euro pro Jahr angesehen.

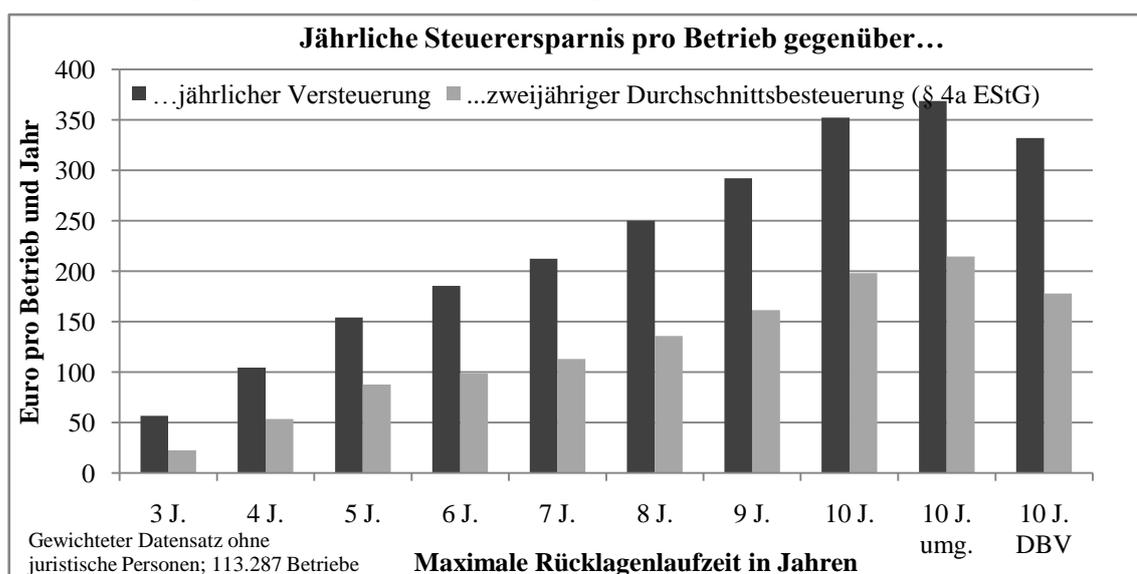
Abbildung 9: Steuervorteil unter Anwendung der Risikoausgleichsrücklage pro Betrieb und Jahr im Vergleich zur geltenden Rechtslage unter Berücksichtigung von § 4a EStG



Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis des Testbetriebsnetzes

Abbildung 10 stellt neben der detailliert dargestellten DBV-Ausgestaltung („10 J. DBV“) weitere Varianten vor. Von besonderem Interesse ist in diesem Zusammenhang der zehnjährigen Rücklagenzeitraum ohne Restriktionen („10 J.“).

Abbildung 10: Jährliche Steuerersparnis unterschiedlicher Varianten der Risikoausgleichsrücklage gegenüber einer jährlichen Versteuerung und gegenüber der zweijährigen Durchschnittsbesteuerung



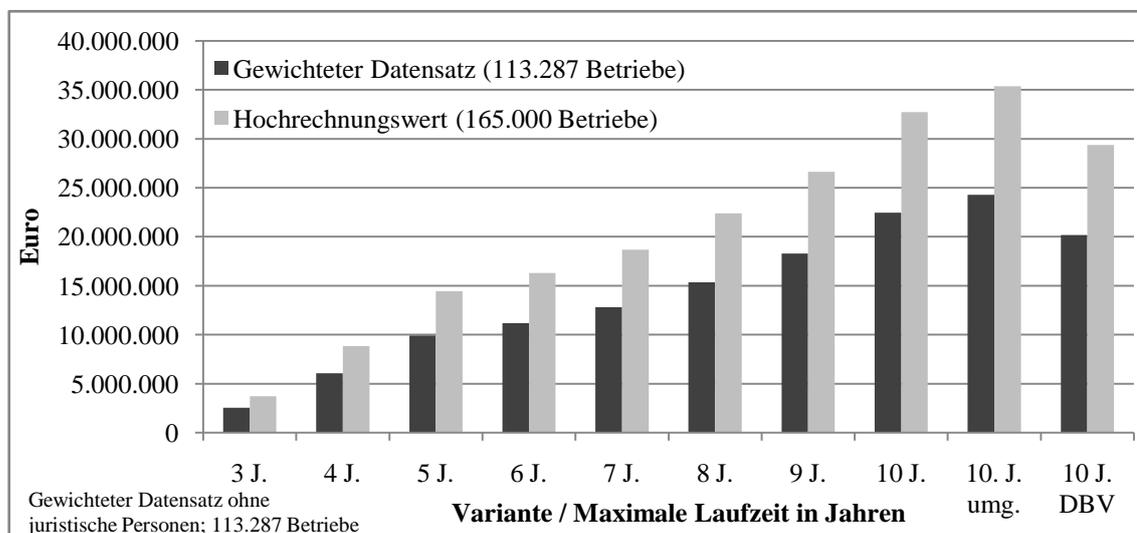
Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis des Testbetriebsnetzes. Die Angaben der Horizontalachse bezeichnen die unterschiedlichen Varianten. Die Zahl drückt die Länge der maximalen Rücklagendauer aus.

Der Verzicht auf Restriktionen erhöht erwartungsgemäß den Glättungseffekt. Im Vergleich zur zweijährigen Durchschnittsbesteuerung können durch die Nutzung der Risikoausgleichsrücklage anstelle von 178 Euro sogar 198 Euro jährliche Steuerzahlungen eingespart werden. Für 89% der Betriebe führt der Wegfall der Restriktionen zu keinen wesentlichen Änderungen in der Steuerbelastung. Für 11% der Betriebe wirken die vom Bauernverband in Anlehnung an das Forstschäden-Ausgleichsgesetz in die Diskussion gebrachten Restriktionen begrenzend auf den Glättungseffekt. Die Steuerbelastung der 113.287 gewichteten Betriebe im Teildatensatz erhöht sich dadurch im Zehnjahreszeitraum um knapp 23 Mio. Euro. Bezogen auf alle Betriebe des Teildatensatzes wirken sich die Restriktionen mit 20 Euro zusätzlicher Steuerbelastung pro Jahr aus. Für die von den Restriktionen betroffenen 11% der Betriebe belaufen sich die Belastungen auf 195 Euro pro Betrieb und Jahr. Kürzere Glättungszeiträume führen erwartungsgemäß zu geringeren Glättungseffekten (Abbildung 10). Die eingangs vermutete Vorzüglichkeit der umgekehrten (umg.) Zuordnung der Gewinne im konkreten Betrachtungszeitraum hat sich in moderater Form bestätigt. Der Steuerspareffekt gegenüber der jährlichen Versteuerung erhöht sich von 352 Euro auf 369 Euro („10J. umg.“).

6.4.3 Der Glättungseffekt auf gesamtsektoraler Ebene

Anhand der ermittelten Werte aus dem Datensatz lassen sich die Steuerausfälle für den Staat abschätzen. Sollte die Anwendung der Risikoausgleichsrücklage auf nach §§ 4 I, 5 EStG buchführende Betriebe beschränkt werden, so könnten ca. 165.000 Betriebe in Deutschland diese Regelung nutzen (STATISTISCHES JAHRBUCH 2009). Unter der Annahme, dass der gewichtete Datensatz diese Betriebe weitgehend repräsentativ abbildet, kommt es bei Anwendung der DBV-Ausgestaltung im zehnjährigen Glättungszeitraum zu einem jährlichen Steuerausfall gegenüber der jetzigen Regelungen in Höhe von 29,4 Mio. Euro. Bei Wegfall der Restriktionen erhöht sich dieser Wert auf ca. 33 Mio. Euro. Abbildung 11 stellt die Steuerausfälle für die weiteren untersuchten Varianten dar. Der Zinseffekt aufgrund der späteren Steuerzahlung ist in diesen Zahlen noch nicht berücksichtigt.

Abbildung 11: Steuerausfälle für den Fiskus aufgrund des Glättungseffekts der RAR im Vergleich zur jetzigen Besteuerung unter Berücksichtigung von § 4a EStG

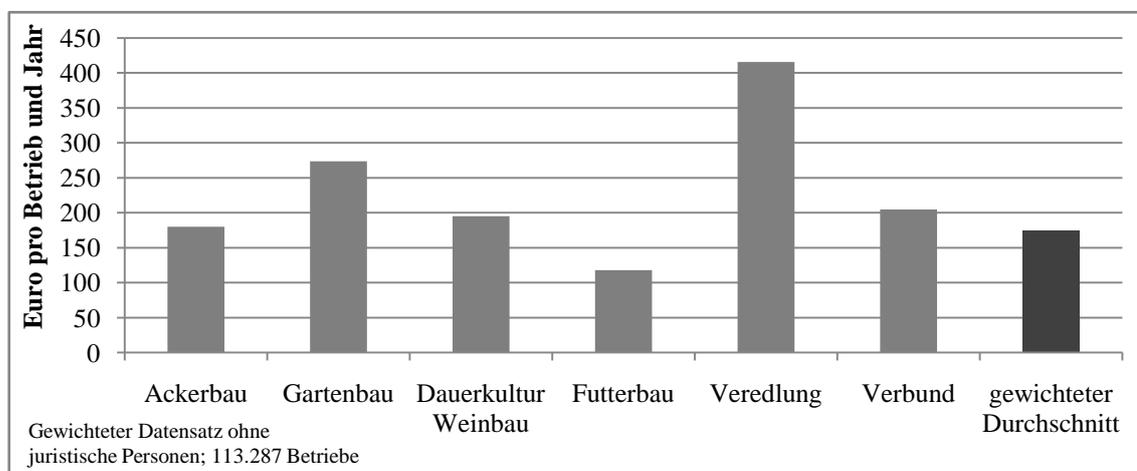


Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis des Testbetriebsnetzes.

Für die Entscheidung über die Einführung einer Risikoausgleichsrücklage ist neben dem gesamtsektoralen Effekt auch die Verteilung auf unterschiedliche Betriebsformen und Gruppen von Bedeutung. Abbildung 12 zeigt exemplarisch die Auswirkungen des Progressions- bzw. Glättungseffekts der Risikoausgleichsrücklage auf verschiedene betriebswirtschaftliche Ausrichtungen. So profitieren Veredlungsbetriebe im Vergleich zu Futterbaubetrieben um das 3,5fache³⁵. Die Einführung der Risikoausgleichsrücklage würde für nahezu ein Drittel der Veredlungsbetriebe zu einer jährlichen Steuerersparnis von über 500 Euro führen.

³⁵ Dieses hohe Glättungspotenzial macht deutlich, dass insbesondere Veredlungsbetriebe aufgrund ihrer schwankenden Einkünfte vom jährlichen Abschnittsbesteuerungsprinzip im deutschen Steuerrecht am stärksten betroffen sind.

Abbildung 12: Steuervorteil der betriebswirtschaftlichen Ausrichtungen unter Anwendung der Risikoausgleichsrücklage im Vergleich zur Rechtslage nach § 4a EStG



Quelle: Eigene Berechnungen aus Basis des Testbetriebsnetzes.

6.5 Der Zinseffekt auf einzelbetrieblicher und Fiskalebene

6.5.1 Der Zinseffekt auf einzelbetrieblicher Ebene

Der Zins, mit dem die Verschiebung von Steuerzahlungen in die Zukunft bewertet wird, kann je nach Liquiditäts- und Ertragssituation des Einzelbetriebs unterschiedlich hoch ausfallen. Aus diesem Grund werden die Ergebnisse in Abhängigkeit unterschiedlicher Zinssätze nach Steuern dargestellt. Um diese bei unterschiedlichen Zinssätzen zugleich in Relation zum Progressions- bzw. Glättungseffekt zu setzen, stellt Tabelle 17 den auf die einzelnen Effekte aufgeteilten Gesamteffekt dar. In diesem Zusammenhang wird zur Veranschaulichung auch der aufgrund unterschiedlicher Verlustvorträge entstehende Effekt gesondert vom Progressionseffekt ausgewiesen. Bei einem Zinssatz von 0% ergibt sich kein Zinseffekt, der Zeitpunkt der Steuerzahlungen wäre in diesem Fall irrelevant. Verlustvortrags- und Progressionseffekt ergeben den bereits dargestellten jährlichen Vorteil von 178 Euro pro Betrieb. Die dargestellten Werte basieren auf einer bestmöglichen Glättung und der damit verbundenen Optimierung des Progressionseffekts. Eine gezielt vorgenommene Verschiebung von Steuersubstrat in spätere Veranlagungszeiträume ist in diesen Zahlen nicht berücksichtigt.

Tabelle 17: Entlastungseffekt durch § 4a EStG und der zusätzlichen Anwendung der Risikoausgleichsrücklage in Euro pro Betrieb und Jahr bei natürlichen Personen

| Zinssatz nach Steuern | 0% | 1% | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9% | 10% |
|-----------------------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| Zinseffekt | 0 | 13 | 25 | 35 | 44 | 52 | 59 | 65 | 70 | 74 | 78 |
| Verlustvortragseffekt | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Progressionseffekt | 174 | 174 | 174 | 174 | 174 | 174 | 174 | 174 | 174 | 174 | 174 |
| Gesamteffekt | 178 | 191 | 203 | 213 | 222 | 230 | 237 | 243 | 248 | 252 | 256 |

Quelle: Eigene Berechnungen aus Basis des Testbetriebsnetzes.

Die vom Datensatz unter Anwendung der Gewichtungsfaktoren abgebildeten 1.005 juristischen Personen können aufgrund der Definitivbesteuerung des Körperschaftsteuergesetzes keinen Progressionseffekt erzielen. Der Zinseffekt gewinnt damit relativ an Bedeutung und macht die Nutzung der Risikoausgleichsrücklage auch für juristische Personen interessant. Unter der Annahme, dass diese die Risikoausgleichsrücklage ebenfalls nutzen, um ihre Gewinnschwankungen langfristig zu glätten, lassen sich die in Tabelle 18 dargestellten Zinseffekte ermitteln. Der Zinseffekt pro Betrieb und Jahr fällt bei den juristischen Personen höher aus, da die durchschnittlich im Betrieb gebundene Rücklage mit 29.125 Euro deutlich höher ist als bei natürlichen Personen mit 7.750 Euro.

Tabelle 18: Entlastungseffekt der Risikoausgleichsrücklage in Euro pro Betrieb und Jahr bei juristischen Personen im Vergleich zur normalen jährlichen Versteuerung

| Zinssatz nach Steuern | 0% | 1% | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9% | 10% |
|-----------------------|----|----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| Zinseffekt | 0 | 47 | 90 | 128 | 162 | 193 | 221 | 246 | 269 | 289 | 307 |
| Verlustvortragseffekt | 11 | 11 | 11 | 11 | 11 | 11 | 11 | 11 | 11 | 11 | 11 |
| Gesamteffekt | 11 | 58 | 101 | 139 | 173 | 204 | 232 | 257 | 279 | 300 | 318 |

Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis des Testbetriebsnetzes.

6.5.2 Der Zinseffekt auf Fiskalebene

Ein Zinsvorteil bei Steuerpflichtigen führt für den Staat aufgrund der späteren Steuerzahlungen zu einem Zinsnachteil. Bei einem Zinssatz von 3% würde anhand der insgesamt 114.292 abgebildeten Betriebe im Datensatz ein Zinsnachteil von

4,12 Mio. Euro pro Jahr entstehen. Die Hochrechnung der Werte auf 165.000 buchführende und der Einkommensteuer unterliegende natürliche Personen sowie 5.000 juristische Personen führt zu einem Zinsnachteil für die Finanzverwaltung in Höhe von 6,45 Mio. Euro pro Jahr. Tabelle 19 stellt den hochgerechneten Gesamteffekt für unterschiedliche Zinssätze zusammenfassend dar:

Tabelle 19: Hochgerechneter Zinsnachteil in Mio. Euro/Jahr für den Fiskus aufgrund der Verschiebung der Steuerzahlungen durch die Risikoausgleichsrücklage in die Zukunft

| Zinssatz nach Steuern | 0% | 1% | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9% | 10% |
|-----------------------|------|------|------|------|------|------|-------|-------|-------|-------|-------|
| natürliche Personen | 0,00 | 2,19 | 4,12 | 5,81 | 7,29 | 8,59 | 9,72 | 10,70 | 11,54 | 12,27 | 12,90 |
| juristische Personen | 0,00 | 0,24 | 0,45 | 0,64 | 0,81 | 0,97 | 1,11 | 1,23 | 1,34 | 1,44 | 1,53 |
| Gesamteffekt | 0,00 | 2,43 | 4,57 | 6,45 | 8,10 | 9,55 | 10,82 | 11,93 | 12,89 | 13,72 | 14,43 |

Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis des Testbetriebsnetzes.

6.6 Diskussion und Schlussfolgerungen

Die Berechnungen zur Wirksamkeit einer Risikoausgleichsrücklage haben deutlich gemacht, dass der für landwirtschaftliche Betriebe eintretende Steuerspareffekt aufgrund einer Gewinnglättung im Durchschnitt mit 178 Euro pro Betrieb und Jahr gegenüber der jetzigen Versteuerungsform nur moderat ausfällt und kaum geeignet ist, einen wesentlichen Beitrag zur Stabilisierung von Betrieben zu leisten. Für einzelne betriebswirtschaftliche Ausrichtungen würde die Einführung der Risikoausgleichsrücklage jedoch einen überdurchschnittlichen Vorteil bieten. Dazu zählen insbesondere die Veredelungsbetriebe, die schon seit Jahrzehnten mit diesen Risiken leben und dabei eine in Deutschland insgesamt gute Entwicklung mit internationaler Wettbewerbsfähigkeit entwickeln konnten. Somit stellt sich die Frage, warum diese Betriebe überhaupt die Risikoausgleichsrücklage benötigen, wenn sie ihre Risiken in der Vergangenheit bereits ohne sie sehr gut gemeistert haben.

Im Hinblick auf die geschätzten Steuersparnisse muss berücksichtigt werden, dass für die Berechnungen eine rückblickende Optimierung der Rücklagenbildung und -auflösung vorgenommen worden ist. Diese wird in der vorausschauenden Gewinnplanung wohl kaum erreicht werden und kann in ungünstigen Fällen zu einer Erhöhung der Steuerlast führen. Sollte es hingegen in Zukunft zu vermehrten

Gewinnschwankungen in der Landwirtschaft kommen, so unterschätzt die vorliegende Berechnung die Effekte einer Risikoausgleichsrücklage. Der Vergleich der durchschnittlichen Entlastung mit der Häufigkeitsverteilung macht deutlich, dass die Vorteilsziehung aus der Risikoausgleichsrücklage sehr ungleich verteilt ist. Für einzelne Betriebe kommt es zu erheblichen Steuerentlastungen, während ein Drittel der Betriebe praktisch überhaupt nicht profitieren kann, sei es weil sie gleichmäßige Einkommensströme aufweisen oder auf ihr Einkommen ohnehin kaum Steuern zahlen. Die im Falle einer Einführung vorgesehene und aufgrund des Steuersicherungsprinzips notwendige Bindung der Rücklage an die Bildung eines Ausgleichsfonds könnte den Kreis der potenziellen Nutznießer weiter einschränken.

Der Zinseffekt ist sowohl bei natürlichen als auch bei juristischen Personen nicht zu vernachlässigen und kann durchaus zur Attraktivität einer Ausgleichsrücklage beitragen. Dies gilt umso mehr, wenn die Steuerzahlungen nicht wie in den vorgenommenen Berechnungen gleichmäßig verteilt bzw. geglättet, sondern bewusst in die Zukunft verschoben werden, um den Zinseffekt zu optimieren.

Insgesamt führen Zins- und Glättungseffekt unter den dargelegten Bedingungen und Annahmen und einer gesetzlichen Ausgestaltung der Restriktionen bei der Bildung der Rücklage in Form des DBV-Vorschlags zu einer Steuerentlastung für landwirtschaftliche Betriebe bzw. einem Steuerausfall für die Finanzverwaltung in Höhe von ca. 35 Mio. Euro pro Jahr. Die vorgesehene zeitlich unbegrenzte Rücklagendauer könnte diesen Effekt noch deutlich erhöhen. Darüber hinaus ist bei entsprechend langen Glättungszeiträumen auch die Wahrscheinlichkeit von Tarifänderungen ins Kalkül zu ziehen. In Kombination mit möglicherweise zunehmenden Einkommensschwankungen und einer gezielten Ausnutzung des Zinseffekts wäre sogar mit tendenziell höheren als den berechneten Steuervorteilen bzw. Steuerausfällen zu rechnen. Dies gilt umso mehr, wenn die gesamten Einkünfte der Steuerpflichtigen erfasst werden, was im Rahmen dieser Analyse nicht möglich war oder auch die Steuerpflichtigen mit Einnahmen-Ausgaben-Überschussrechnung gemäß § 4 III EStG die Risikoausgleichsrücklage nutzen können (vgl. dazu auch § 6c EStG). Eine Begrenzung der maximalen Rücklagendauer oder eine anderweitige Abschöpfung des Zinseffekts könnte den Nutzen einer Risikoausgleichsrücklage auf den Glättungseffekt begrenzen. Im Sinne einer allgemeinen Steuergerechtigkeit gegenüber anderen Sektoren bzw. Steuerpflichtigen könnte eine stärker restriktive Begrenzung der

Risikoausgleichsrücklage bzw. der Rücklagenbildung und Rücklagenauflösung sogar geboten sein (vgl. BLANCK und BAHRS 2009).

6.7 Literatur

BLANCK, N. und E. BAHRS (2009): Die Risikoausgleichsrücklage als Instrument des landwirtschaftlichen Risikomanagements. In: Agrarwirtschaft (GJAE) 58 (4), S.209-217.

BREUSTEDT, G. und H. SCHMIDT (2008): Mit Rücklagen Steuern sparen? In: DLG-Mitteilungen 9/08, S.34-37.

DBV (2009): Formulierungsvorschlag Risikoausgleichsrücklage. In: dbv-depesche 8/2009.

EStDV: Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I, S. 717), die zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 10. August 2009 (BGBl. I, S. 2702) geändert worden ist.

EStG: Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I, S. 4210; 2003 I, S. 179), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 20. April 2009 (BGBl. I S. 774) geändert worden ist.

HOTOPP, H., KELLNER, U. und O. MUBHOFF (2009): Überprüfung der Wirksamkeit einer Risikoausgleichsrücklage durch das „Value at Risk“-Konzept. In: Österreichische Gesellschaft für Agrarökonomie (ÖGA): Tagungsband 2009, Innsbruck 24.-25. September 2009, S.69-70.

KLEINHANß, W. (2009): Entwicklung der Einkommen, Liquidität und Stabilität von Schweinehaltenden Betrieben. In: Berichte über Landwirtschaft, Band 87 (3), S.428-433.

LISHMAN, J.-L. und W.L. NIEUWOUDT (2003): An analysis of factors contributing to the use of an income equalisation deposit scheme by commercial farmers in South Africa. In: Agrekon 42 (4): S.325-352.

STATISTISCHES JAHRBUCH (2009): Statistisches Jahrbuch über Ernährung, Landwirtschaft und Forsten 2009. Hrsg.: BMELV. Tabelle 3011800.

KAPITEL 7

ZUSAMMENFASSENDE DISKUSSION ZUR EINFÜHRUNG EINER RISIKOAUSGLEICHSRÜCKLAGE IN DER LANDWIRTSCHAFT

7.1 Die landwirtschaftliche Risikoausgleichsrücklage

Ziel dieser Arbeit ist es, die Einführung einer landwirtschaftlichen Risikoausgleichsrücklage bzw. von Einkommensglättungssystemen im deutschen Steuerrecht umfassend zu betrachten, sie hinsichtlich ihrer steuerrechtlichen und administrativen Einordnung zu bewerten sowie die finanziellen Auswirkungen auf einzelbetrieblicher und fiskalpolitischer Ebene abzuschätzen.

Unter einer Einkommensglättung können je nach Blickwinkel unterschiedliche Aspekte verstanden werden. Aus betriebswirtschaftlicher bzw. unternehmerischer Sicht wird die Vermeidung von erheblichen jährlichen Schwankungen der Unternehmensgewinne angestrebt. Dieses geschieht beispielsweise durch risikomindernde Maßnahmen, von denen im landwirtschaftlichen Bereich auszugsweise eine angepasste Standortbewirtschaftung, eine Diversifizierung, gesplittete Vermarktungstermine oder der Abschluss von Versicherungen genannt werden können. Davon zu unterscheiden ist eine Einkommensglättung im steuerlichen Sinne. Wenngleich sich der steuerliche Gewinn aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips im Ertragsteuerrecht korrespondierend zum Unternehmens- bzw. Unternehmergewinn entwickeln sollte und dieser die Basis für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns darstellt, so existiert eine Vielzahl an Regelungen, die zu abweichenden Ergebnissen führen können. Aus Sicht eines Steuerpflichtigen, der sowohl eine natürliche als auch eine juristische Person sein kann, ist tendenziell eine Verschiebung von Steuerzahlungen in die Zukunft vorteilhaft. Für natürliche Personen ist im Bereich des progressiven Tarifverlaufs die Versteuerung eines konstanten Einkommensstroms günstiger als die Versteuerung schwankender Einkünfte.

Die diskutierte Risikoausgleichsrücklage ist ein Instrument, das Einfluss auf das Einkommen im steuerlichen Sinne nehmen kann. Einkommensglättend aus betriebswirtschaftlicher bzw. unternehmerischer Sicht wirkt sie nicht. Aufgrund des potenziellen steuersparenden Effekts kann sie jedoch einkommenserhöhend wirken. Zudem soll sie Anreize zur betrieblichen Eigenvorsorge geben, indem erzielte Gewinne durch Ansparung liquider Mittel erst zu einem späteren Zeitpunkt der Besteuerung unterworfen werden als es ansonsten der Fall wäre.

Die umfassende Bewertung einer Risikoausgleichsrücklage bzw. von Glättungssystemen im Allgemeinen erfordert eine Analyse auf verschiedenen Betrachtungsebenen, da unterschiedliche Fragestellungen aufs Engste ineinander greifen. Nach Erläuterung des Konzepts der Risikoausgleichsrücklage und ihrer Entstehungsgeschichte (Kapitel 2) sind zum einen die Voraussetzungen und die steuerliche Wirkung von Glättungsinstrumenten im Allgemeinen untersucht worden (Kapitel 3 und 4), bevor eine Beurteilung entsprechender Maßnahmen unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten, insbesondere der Steuergerechtigkeit, vorgenommen worden ist. Die administrative Umsetzbarkeit erfordert Untersuchungen und Überlegungen zur technischen Umsetzung im Rahmen der Steuerveranlagung (Kapitel 4). Eine handhabbare Umsetzung ist Voraussetzung für eine steuerrechtliche Zulässigkeit. Für die Beurteilung der Notwendigkeit und des Sinns einer Risikoausgleichsrücklage ist die tatsächliche steuerliche Wirkung im Einzelfall entscheidend. Hierfür sind empirische Untersuchungen (Kapitel 5 und 6) anhand von Testbetriebsdaten durchgeführt worden, um die Repräsentativität der Datengrundlagen im Allgemeinen sowie die Wirkung einer Risikoausgleichsrücklage im Speziellen zu quantifizieren und sowohl auf einzelbetrieblicher Ebene als auch auf Betriebsgruppenebene herausstellen zu können.

Der Deutsche Bauernverband sieht landwirtschaftliche Betriebe aufgrund ihrer besonderen Abhängigkeit von natürlichen Gegebenheiten und einer unzureichenden Reaktionsfähigkeit auf Preisentwicklungen in einer besonderen Situation, die dazu führt, dass landwirtschaftliche Betriebe mit Einkommen im progressiven Tarifbereich stärker belastet werden als Unternehmen mit interperiodisch stabilen Einkommen. Dass die landwirtschaftliche Bodenbewirtschaftung in hohem Maße von den natürlichen Verhältnissen abhängig und der gesamte Produktionsprozess von der Bodenbearbeitung über die Bestandsführung bis hin zur Ernte einer permanent schwankenden und nur

bedingt vorhersagbaren Witterung unterworfen ist, ist unbestritten. Ein Alleinstellungsmerkmal ist es indes nicht, da auch andere Wirtschaftszweige in erheblichem Maße von der Witterung beeinflusst werden können, wenngleich die Exposition gegenüber den natürlichen Verhältnissen und die Nutzung derselben den Kern einer landwirtschaftlichen Tätigkeit darstellen. Auch das Auftreten von Schaderregern, Krankheiten und Seuchen kann in erheblichem Maße durch die natürlichen Verhältnisse beeinflusst werden. Die Arbeit mit lebenden Tieren und daraus resultierende Abhängigkeiten stellen ein landwirtschaftsspezifisches Risiko dar. Damit ist auch die weniger flächengebundene Tierproduktion von den Auswirkungen betroffen und teilt die Besonderheiten der Pflanzenproduktion.

7.2 Rücklagen im Steuerrecht

Das Konzept der Risikoausgleichsrücklage für die Landwirtschaft basiert auf der Bildung von steuerfreien Rücklagen. Die Bildung von Rücklagen im Steuerrecht („steuerfreien Rücklagen“) widerspricht dem Jahresabschnittsprinzip der Besteuerung und stellt daher eine Abweichung von der Norm dar. Dennoch können wirtschaftspolitische Argumente oder die Vermeidung steuersystembedingter unbilliger Gewinnrealisierungen durchaus für die Bildung von steuerfreien Rücklagen sprechen. Den existierenden steuerfreien Rücklagen ist gemein, dass sie eine steueraufschiebende Wirkung entfalten, indem sie aus unversteuerten Gewinnen gebildet und erst im Zeitpunkt ihrer späteren Auflösung der Besteuerung unterworfen werden. Für den Steuerpflichtigen kann dieses zu Zins-, Liquiditäts- und ggf. Progressionsvorteilen führen. Die Bildung von Rücklagen ist daher an strenge Auflagen zu knüpfen.

Rücklagen können auf gesetzlichen Grundlagen, Verwaltungsanweisungen oder einer ständigen Rechtsprechung der Finanzgerichte beruhen. Alle existierenden Rücklagen im Steuerrecht sind mit entsprechenden Auflagen versehen, beispielsweise den Tatbeständen, die zur Bildung berechtigen, der Bestandsdauer oder der Auflösung. Dies ist – auch wenn es aus Sicht eines einzelnen Steuerpflichtigen oder einer Gruppe von Steuerpflichtigen wenig wünschenswert ist – aus Sicht der Steuergerechtigkeit notwendig.

Bedeutendste wirtschaftspolitisch begründete Rücklage ist die allgemein und auch speziell in der Landwirtschaft wichtige Reinvestitionsrücklage nach §§ 6b,c EStG. Sie kann ausschließlich für bei der Veräußerung oder Entnahme von bestimmtem

Anlagevermögen aufgedeckte stille Reserven verwendet werden und ist damit schon auf einen engen Kreis von Anwendungsfällen eingeschränkt. Im Falle einer Übertragung auf neue Wirtschaftsgüter ist eine Übertragung von nicht abnutzbaren auf abnutzbare Anlagegüter nicht zulässig. Damit ist die Verschiebung von aufgedeckten stillen Reserven aus abnutzbarem Anlagevermögen in nicht abnutzbares Anlagevermögen ausgeschlossen und eine Steuernachholung über verringerte AfA-Bemessungsgrundlagen sichergestellt. Eine gewerbesteuerliche Entstrickung ist nach § 6 Abs. 4 S. 2 EStG ebenfalls ausgeschlossen. Wird keine Reinvestition vorgenommen, ist die Rücklage spätestens nach 4 bzw. 6 Jahren aufzulösen und für jedes Jahr zusätzlich mit 6% zu verzinsen. Ziel der Reinvestitionsrücklage ist es, betriebliche Umstrukturierungen nicht durch die drohende Aufdeckung stiller Reserven zu behindern. Voraussetzung ist, dass die stillen Reserven nicht endgültig der Besteuerung entzogen werden.

Beispiel für eine Rücklage zur Vermeidung unbilliger Härten ist die Rücklage für Ersatzbeschaffung (R. 6.6 EStR). Sie kommt nur in speziellen Fällen zur Anwendung, wenn ein Wirtschaftsgut durch höhere Gewalt oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Die Übertragung der stillen Reserven ist nur auf ein funktionsgleiches Wirtschaftsgut möglich und muss innerhalb von einem bzw. zwei Jahren erfolgen. Eine Steuerentstrickung der aufgedeckten stillen Reserven ist damit ebenfalls ausgeschlossen.

Die Rücklage nach § 3 ForstSchAusglG ist eine Rücklage, die sowohl auf wirtschaftspolitischen Erwägungen als auch auf der Vermeidung unbilliger Härten beruht. Sie dient dem Deutschen Bauernverband als Grundlage für die Ausgestaltung der Risikoausgleichsrücklage. Das ForstSchAusglG ist eingeführt worden, um in Folge von Kalamitätsschäden und dem resultierenden Überangebot an Holz staatlich verordnete Einschlagbeschränkungen für die übliche Holznutzung durchsetzen zu können. Um die dadurch auftretenden Einnahmeausfälle kompensieren zu können, sollen Forstbetriebe mit Hilfe der Ausgleichsrücklage die Möglichkeit haben, in den Jahren zuvor unversteuerte Reserven anzulegen (BT-Drucksache V/4070 1969: 5). Dieser Zielstellung in der Gesetzesbegründung ist eine weitere Komponente hinzuzufügen: Aufgrund der im Vergleich zur übrigen Wirtschaft äußerst langjährigen Umtriebszeiten in der Forstwirtschaft beeinflusst ein Schadensereignis und die außerordentliche Holznutzung nicht nur den Ertrag eines Jahres, sondern zugleich auch

die Erträge einer Vielzahl nachfolgender Jahre; im Extremfall die Erträge einer Generation. Denn im Gegenzug zur außerordentlichen Holznutzung steht bereits sicher fest, dass in den nächsten Jahren und möglicherweise Jahrzehnten nur äußerst geringe Erträge mit dem Forstbestand zu erzielen sind. Die Rücklage nach § 3 ForstSchAusglG kann demnach in zwei unterschiedlichen Fällen von hoher Bedeutung sein:

1. Von der Kalamität nicht betroffene Betriebe, die aufgrund einer Einschlagbeschränkung keine ordentlichen Erträge erzielen, können im betreffenden Jahr eine zuvor aufgebaute Rücklage nutzen.
2. Von der Kalamität betroffene Betriebe, die eine außerordentlich hohe Holznutzung aufweisen und eine Rücklage bilden, können die zwangsläufig in den Folgejahren fehlenden Erträge ausgleichen und die Wiederaufforstung finanzieren.

Diese Aspekte offenbaren bereits grundlegende Unterschiede zur Einführung einer Risikoausgleichsrücklage in der Landwirtschaft. Während die Forstwirtschaft nahezu ausschließlich äußerst langlebige Dauerkulturen nutzt, überwiegt in der deutschen Landwirtschaft der Anbau einjähriger Kulturen. Die in der Forstwirtschaft fortwirkenden Auswirkungen einzelner Extremereignisse auf eine Vielzahl von Folgejahren und die darauf aufbauende Rechtfertigung der Forstschäden-Ausgleichsrücklage lassen sich nicht in gleichem Maßstab auf die landwirtschaftliche Produktion übertragen.

Besonderheit der Rücklage nach § 3 ForstSchAusglG ist ihre unbegrenzte Rücklagendauer, die ansonsten keine Rücklage im deutschen Steuerrecht aufweist. Stattdessen verfügt sie während ihrer gesamten Laufzeit über die Restriktion, dass der in der Rücklage stehende Betrag zugleich gesondert in Form von Liquidität vorgehalten werden muss. Zum anderen sind die Auflösungsstatbestände äußerst strikt. Während die Bildung der Rücklage vergleichsweise einfach ist, ist eine unschädliche Auflösung umso schwieriger. Aus der Gesetzesbegründung zum ForstSchAusglG wird deutlich, dass der wesentliche Auflösungsstatbestand der Rücklage bzw. der Gelder im Ausgleichsfonds die Nutzung „zur Ergänzung der durch eine Einschlagbeschränkung geminderten Erlöse“ (§ 3 III Nr. 1 ForstSchAusglG) ist. Die weiteren vier Auflösungsstatbestände (Forstschutzmaßnahmen, Konservierungsmaßnahmen, Wiederaufforstung, Beseitigung von Schäden) sollen lediglich sicherstellen, dass die Fondsmittel dem Betrieb im Falle des Nichteintretens einer staatlichen

Einschlagbeschränkung nicht langfristig als „totes Kapital“ entzogen werden, sondern eine Möglichkeit besteht, auf die Mittel zuzugreifen (BT-Drucksache V/4070 1969: 7). Die Aufzählung der zulässigen Auflösungstatbestände ist abschließend.

7.3 Einkommensglättung im progressiven Tarifsystem

Das Prinzip der technischen Abschnittsbesteuerung bemisst die finanzielle Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen nicht am Lebenseinkommen, sondern jeweils an einjährigen Abschnitten. Ein interperiodischer Ausgleich der Schwankungen ist unter dem Leistungsfähigkeitsaspekt prinzipiell zu begrüßen. Die ertragsteuerliche Mehrbelastung kann verringert werden, indem ein möglichst gleichmäßiger Einkommensstrom der Besteuerung unterworfen wird. Rücklagen als individuelle Instrumente zur Einkommensverschiebung können hierzu beitragen, sofern sie nicht willkürlich gebildet werden können, sondern sich aus einem sachlich einleuchtenden Grund ergeben. Daneben sind aber beispielsweise auch allgemein gültige formalisierte mehrjährige Glättungen der Bemessungsgrundlage oder nachträgliche Anpassungen der Steuerlast denkbar. Aus dem Vergleich unterschiedlicher Glättungssysteme anhand zufallsgenerierter Gewinnverteilungen wird deutlich, dass unterschiedliche Ansätze von steuerlichen Glättungssystemen im Durchschnitt die progressionsbedingte Mehrbelastung zu einem erheblichen Anteil ausgleichen können. Eine detaillierte Betrachtung der Steuerauswirkungen macht jedoch deutlich, dass diese betriebsindividuell sehr unterschiedlich ausfallen kann und der Glättungswirkung ggf. erhebliche Nachteile anderer Art gegenüber stehen. So kann es zwar im Durchschnitt zu einer Minderung der Steuerbelastung kommen, wohingegen in einzelnen Jahren die Belastung höher ist als ohne Glättungssystem. Bei über mehrere Jahre steigendem oder fallendem Einkommen werden durch die Verschiebung von Steuersubstrat in höhere oder niedrigere Progressionsstufen erhebliche Steuerverzerrungen ausgelöst. Der verfahrensrechtliche Aufwand, insbesondere bei nachträglichen Änderungen, ist nicht zu unterschätzen. Vor dem Hintergrund permanenter Veränderungen im deutschen Steuerrecht führt eine mehrjährige Glättung dazu, dass mehrere Veranlagungszeiträume zu beachten sind bzw. unterschiedliche gesetzliche Grundlagen in einer Veranlagung zusammenfließen. Am offensichtlichsten werden diese Aspekte bei Tarifänderungen, aber auch Änderungen in der Betriebseigenschaft wirken sich bei einer anteiligen zeitverzögerten Besteuerung auf mehrere Veranlagungsjahre aus.

Insgesamt sind langjährige gleitende Durchschnitte als steuerliche Bemessungsgrundlage nicht empfehlenswert. Auch durch den Einbau von Korrekturfaktoren, Trendkorrekturen und ähnlichen Variationen kann die Glättung nicht wesentlich verbessert werden, ohne dass der administrative Aufwand unverhältnismäßig ansteigt. Eine administrativ handhabbare Regelung ist letztlich auch Voraussetzung für ein gerechtes Steuersystem, da nur dann die ordnungsgemäße Anwendung gesetzlicher Grundlagen gewährleistet ist. Der Einsatz einkommensglättender Instrumente beschränkt sich demnach auf die individuelle Anwendung von Rücklagen, wie sie bislang für entsprechende Sonderfälle erfolgreich praktiziert wird, sowie auf sehr kurze Glättungszeiträume von zwei bis maximal drei Jahren. In diesem Zusammenhang hat sich die bestehende zweijährige Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG für land- und forstwirtschaftliche Betriebe in Deutschland als sehr interessant herausgestellt. Wenngleich die Verringerung der ertragsteuerlichen Mehrbelastung um gut die Hälfte im Schnitt nicht die Ergebnisse anderer untersuchter Varianten erreicht, so erscheint die Regelung nach § 4a EStG in anderen Punkten deutlich vorteilhafter. So kommt es unabhängig von der Gewinnverteilung immer zu einer steuerlichen Entlastung, ohne dass es zu Nachteilen für den Steuerpflichtigen oder einer Überkompensation kommen oder das System für gezielte Einkommensverschiebungen ausgenutzt werden kann. Der administrative Mehraufwand ist deutlich geringer als bei langjährigen Glättungszeiträumen. Trotz des im Vergleich zu den anderen untersuchten Systemen kurzen Glättungszeitraums kann § 4a EStG eine deutliche Minderung der progressionsbedingten Mehrbelastung verzeichnen und wirft die Frage auf, inwieweit die *zusätzliche* Einführung der Risikoausgleichsrücklage weitere Einkommensglättungen generieren kann bzw. wo diese im Einkommensermittlungsschema einzuordnen ist.

Einen Beitrag zur Sicherung der unterjährigen betrieblichen Liquidität können steuerliche Glättungssysteme nicht leisten. Vielmehr erschwert das Auseinanderfallen des tatsächlichen („betriebswirtschaftlichen“) Ergebnisses und des der Besteuerung zugrunde zu legenden und damit die Höhe der Steuerzahlungen bewirkenden Ergebnisses die Liquiditätsplanung.

7.4 Ausgestaltung und Wirksamkeit der Risikoausgleichsrücklage

Für die Ausgestaltung einer landwirtschaftlichen Risikoausgleichsrücklage lässt sich festhalten, dass es eine restriktionslose, steuerrechtlich motivierte Rücklage nicht geben kann. Der Deutsche Bauernverband sieht analog zum ForstSchAusglG die Bindung der Rücklage an einen betrieblichen Ausgleichsfonds und eine Begrenzung der zulässigen (unschädlichen) Auflösungstatbestände vor:

Tabelle 20: Die Ausgleichsrücklage im DBV-Vorschlag

| | |
|--------------|--|
| Höchstbetrag | Durchschnitt der Umsatzerlöse der drei vorangegangenen drei WJ |
| Zuführung | Jährlicher Zuführungsbetrag max. 25% des Höchstbetrags |
| Auflösung | Der Risikoausgleichsfonds darf nur zum Ausgleich von natur-, wetter-, seuchen- oder marktbedingten Risiken in Anspruch genommen werden, insbesondere |
| 1. | zur Ergänzung geminderter Erlöse in Krisenjahren; |
| 2. | für vorbeugende oder akute Risikoschutzmaßnahmen; |
| 3. | für die Beseitigung der durch Eintritt des Risikos unmittelbar oder mittelbar Schäden an Wirtschaftsgütern einschließlich deren Wiederherstellung und Ersatzbeschaffung; |
| 4. | zur Tilgung betrieblicher Schulden. |
| Sanktion | Gewinnzuschlag von 10% des schädlich verwendeten Teils der Rücklage |

Quelle: Eigene Darstellung nach DBV 2009.

Die auf den ersten Blick weitgehende Identität mit den Restriktionen im ForstSchAusglG (vgl. Kapitel 2) weist bei detaillierterer Betrachtung einige Unterschiede auf. So greift die Formulierung der zulässigen Auflösungstatbestände im DBV-Vorschlag deutlich weiter, da die vier aufgeführten konkreten Auflösungstatbestände lediglich eine nicht abschließende Aufzählung darstellen und damit erweiterbar sind, solange sie dem Ausgleich von natur-, wetter-, seuchen- oder marktbedingten Risiken dienen. Diese Definition umfasst den Großteil aller in der Landwirtschaft auftretenden Risiken und ist rechtlich und administrativ nur schwer greifbar. Tatbestand Nr. 1 gibt nicht an, welcher Referenzzeitraum zur Beurteilung geminderter Erlöse zugrunde gelegt wird bzw. was unter einem „Krisenjahr“ zu verstehen ist. Indem explizit die Tilgung betrieblicher Schulden als zulässiger Tatbestand (Nr. 4) genannt wird, können praktisch alle direkt oder indirekt mit dem Betriebsergebnis zusammenhängenden Maßnahmen aus dem Fonds finanziert werden.

Die Verwendung für nicht zulässige Tatbestände wird im Forstschäden-Ausgleichsgesetz mit einem Strafzuschlag zur Einkommensteuer sanktioniert (§ 3 IV

ForstSchAusglG i.V.m. § 2 VI EStG). Zu diesem Zweck ist im Einkommensteuergesetz konkret für die Ausgleichsrücklage ein Abschnitt eingefügt worden, der die tarifliche Einkommensteuer um den Zuschlag von 10% des schädlich verwendeten Teils der Rücklage erhöht und daraus die festzusetzende Einkommensteuer berechnet (§ 2 VI S. 1 EStG). Es ist zu beachten, dass diese Regelung nicht den im DBV-Vorschlag beschriebenen Gewinnzuschlag beschreibt, sondern eine deutlich stärkere Sanktionierung vorsieht, indem unmittelbar die Einkommensteuer erhöht wird. Der 10%ige Gewinnzuschlag des Bauernverbandes führt hingegen nur zu einer moderaten Sanktionierung, die in Abhängigkeit des Zins- und Steuersatzes schneller kompensiert werden kann. Der notwendige Zeitraum, über den die Rücklage zur Kompensation der Sanktionierung gehalten werden muss, errechnet sich nach folgender Formel:

$$\text{Wert der Sanktionierung} = X * S * T$$

$$\text{Wert des Zinsvorteils auf die gestundete Steuer} = (X * T) * (1 + i)^n - (X * T)$$

$$(1) \quad (X * T) * (1 + i)^n - (X * T) = X * S * T$$

$$(2) \quad (1 + i)^n - 1 = S$$

$$(3) \quad n = \frac{\lg(1 + s)}{\lg(1 + i)}$$

mit:

X = Betrag, der in die Rücklage eingestellt und unzulässig verwendet wird

S = Anteil an X, der bei unzulässiger Verwendung von X gewinnerhöhend wirkt

T = Steuertarif, mit dem der Gewinnzuschlag zu versteuern ist

i = Zinssatz der Verzinsung der Finanzmittel (bzw. interne Verzinsung)

n = Jahre, in denen die Rücklage vor schädlicher Auflösung besteht und sich verzinst

Unter Annahme einer 3%igen Verzinsung des in der Rücklage liegenden Steueranteils und einem Steuertarif von 30% überwiegt der Zinsvorteil rechnerisch bereits nach gut 3,2 Jahren die Sanktionierung des DBV-Vorschlags. Unter Berücksichtigung der Versteuerung der erzielten Zinserträge mit dem persönlichen Einkommensteuertarif (vgl. § 20 Abs. 8 EStG) verlängert sich der Zeitraum auf 4,5 Jahre.

Durch die Bindung der Rücklage an die Existenz eines betrieblichen Ausgleichsfonds hat die Risikoausgleichsrücklage ebenso wie die Rücklage nach § 3 ForstSchAusglG gegenüber anderen steuerlichen Rücklagen den Vorteil, dass im Jahr einer Rücklagenauflösung die Liquidität zur Erfüllung der resultierenden Steuerzahlungen tatsächlich zur Verfügung steht, das staatliche Steuersicherungsprinzip also eingehalten werden kann. Im Gegenzug führt die Bindung an den Ausgleichsfonds jedoch dazu,

dass die Risikoausgleichsrücklage nur von Betrieben in Anspruch genommen werden kann, die im Zeitpunkt der Rücklagenbildung über ausreichend freie Liquidität verfügen, auf die sie mittelfristig nicht zugreifen müssen.

Die Risikoausgleichsrücklage als steuerliches Regelwerk kann theoretisch an unterschiedlichen Punkten im Einkommensermittlungsschema ansetzen und in der Systematik sowohl bei den Vorschriften zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns als auch im späteren Verlauf der Einkommensermittlung ansetzen. Damit wäre neben der auf das Wirtschaftsjahr bezogenen Glättung auch eine Glättung auf Ebene der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder sogar auf Ebene der Summe der Einkünfte denkbar. Dies kann jedoch nicht der Zielsetzung der landwirtschaftlichen Ausgleichsrücklage entsprechen, da damit auch Einkommensschwankungen anderer Einkunftsarten unmittelbar ausgeglichen werden könnten. Angemessen wäre ein Ansatz auf Ebene des Wirtschaftsjahres und damit bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns. Bildung und Auflösung der Ausgleichsrücklage können zumindest bei buchführenden Betrieben in der Steuerbilanz nachvollzogen werden. Die Risikoausgleichsrücklage ist damit eindeutig dem jeweiligen landwirtschaftlichen Betrieb zugeordnet, dessen Gewinnschwankungen geglättet werden sollen. Dies ist insbesondere für Personengesellschaften wichtig, bei denen der steuerliche Gewinn auf Ebene der Gesellschaft festgestellt wird und nur die anteilige Versteuerung auf Ebene der Gesellschafter erfolgt. Die individuelle gesellschafterbezogene Anwendung könnte zwar im Interesse der Gesellschafter das zu versteuernde Einkommen glätten, würde jedoch nicht unbedingt den Bedürfnissen der landwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft gerecht werden. Es ist zu beachten, dass die Risikoausgleichsrücklage im Falle ihrer Einführung im Einkommensermittlungsschema vor der zweijährigen Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG und den Regelungen zum Verlustvor- und Rücktrag nach § 10d EStG greifen würde.

Zur Abschätzung der Wirksamkeit sind umfangreiche Untersuchungen anhand des deutschen Testbetriebsnetzes vorgenommen worden. Dieses basiert auf den Buchführungsergebnissen von ca. 11.500 land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und weist sämtliche Bilanz- und GuV-Positionen aus. Darüber hinaus werden weitere originäre und berechnete Kennzahlen zur Verfügung gestellt. Die Bereitstellung der Daten erfolgt durch die landwirtschaftlichen Buchstellen. Die Verwendung zusätzlicher Angaben und Kennzahlen, die für die Erfüllung steuerlicher Pflichten nicht notwendig

sind, ist nicht in allen Fällen unproblematisch, da diese teilweise nicht jährlich gepflegt werden und damit an Aussagekraft verlieren. Für die Berechnungen zur Wirksamkeit der Risikoausgleichsrücklage konnten beispielsweise die Angaben zu außerlandwirtschaftlichen Einkünften aus diesen Gründen nicht adäquat berücksichtigt werden. Gleiches gilt für Angaben zum Privatvermögen und betriebliche Vermögenswerte insbesondere bei Personengesellschaften. Die Einordnung von Betrieben in erfolgreiche und weniger erfolgreiche Gruppen anhand von Kennzahlen ist nicht unproblematisch, bzw. die finanzielle Situation eines landwirtschaftlichen Betriebs lässt nicht zwangsläufig Rückschlüsse auf die finanzielle Situation der dahinter stehenden einkommensteuerpflichtigen natürlichen Person zu. Dies ist bei der Interpretation von Berechnungsergebnissen zu beachten.

Ausgangsbasis der Berechnungen sind die Gewinne von ca. 5.300 sogenannten ‚identischen Betrieben‘ über einen Zeitraum von zehn Jahren. Die Berechnungen wurden anhand einzelbetrieblicher Daten vorgenommen, da aggregierte Werte wie z.B. die durchschnittlichen Gewinne betriebswirtschaftlicher Ausrichtungen bereits zwangsläufig einen Glättungseffekt beinhalten und Einkommensschwankungen damit systematisch unterschätzt würden. Nachteilig an der Arbeit mit identischen Betrieben ist der verringerte Datensatz, der zudem nicht mehr repräsentativ für sämtliche Betriebe in Deutschland ist, da sich die vorhandenen Hochrechnungsfaktoren jeweils auf den Gesamtdatensatz eines Jahres beziehen und der Erfassungszeitraum eines Betriebes im Testbetriebsnetz nicht von statistischen Aspekten, sondern weitgehend von betriebsinternen Faktoren des jeweiligen realen Einzelbetriebs abhängt. Über die Abschlussstichtage und die Rechtsform ist eine periodengerechte Berücksichtigung der Wirtschaftsjahr-Gewinne sichergestellt worden und zugleich die Bedeutung der Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG empirisch untersucht worden. Der Rechenalgorithmus berücksichtigt eine rückblickend optimierte Bildung und Auflösung der Risikoausgleichsrücklage, die Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG bei natürlichen Personen sowie den Verlustvor- und Rücktrag nach § 10d EStG.

Der progressive Tarifverlauf im deutschen Einkommensteuerrecht führt bei den natürlichen Personen im Datensatz unter ausschließlicher Berücksichtigung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu einer jährlichen ertragsteuerlichen Mehrbelastung von 520 Euro gegenüber der Versteuerung eines konstanten Einkommensstroms. 96% der Betriebe können aufgrund ihres vom Kalenderjahr

abweichenden Wirtschaftsjahres von der bereits existierenden Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG profitieren. Damit sinkt die progressionsbedingte Mehrbelastung im Schnitt um ca. 30% auf 366 Euro. Die zusätzliche Anwendung der Risikoausgleichsrücklage senkt die Mehrbelastung bei rückblickender Optimierung um weitere 34% bzw. 178 Euro, so dass insgesamt eine progressionsbedingte Mehrbelastung von 188 Euro verbleibt. Für ca. 60% der Betriebe verringert sich die Steuerlast um weniger als 100 Euro pro Jahr, während für 10% der Betriebe die zu erwartende Steuerersparnis bei über 500 Euro pro Jahr liegt. Auf diese Betriebe entfällt fast die Hälfte des gesamten Steuervorteils. Insbesondere Veredelungsbetriebe könnten von der Einführung einer Risikoausgleichsrücklage profitieren. Ein Verzicht auf Restriktionen bezüglich der maximalen Rücklagenhöhe erhöht den Glättungseffekt, wobei die genannten Restriktionen nur für 11% der Betriebe überhaupt begrenzend wirken. Restriktionen bezüglich der zulässigen Auflösungstatbestände und dem Vorhalten der Liquidität auf einem gesonderten Konto sind in den Berechnungen nicht berücksichtigt worden. Die Berechnung der Glättungseffekte erfolgte unter weitgehend optimalen Bedingungen, die in der Praxis schwerlich erreicht werden dürften. Restriktiv würden voraussichtlich weniger die vom DBV vorgeschlagenen Auflösungstatbestände sein, sondern vielmehr die Verpflichtung zur Vorhaltung der Liquidität. Auf gesamtsektoraler Ebene beläuft sich der Glättungseffekt auf ca. 30 Mio. Euro pro Jahr.

Neben dem Glättungseffekt kommt es durch die Verschiebung der Steuerzahlungen für den in der Rücklage liegenden Steueranteil zu einem Zinseffekt. Dieser kann betriebsindividuell sehr unterschiedlich ausfallen, dürfte allerdings nicht besonders hoch sein, da das Geld auf einem gesonderten Rücklagenkonto mit voraussichtlich geringer Verzinsung vorgehalten werden muss. Betriebe mit hoher Liquidität, die ohnehin einen Teil ihres Vermögens auf entsprechenden Konten verwahren würden, könnten hingegen eine möglicherweise höhere interne Verzinsung ansetzen. Bei einem Zinssatz von 3% nach Steuern beläuft sich der Zinseffekt für die natürlichen Personen auf 35 Euro pro Jahr. Für die Finanzverwaltung beträgt der Zinsnachteil insgesamt 6,45 Mio. Euro. Die durchschnittlich gebundene Risikoausgleichsrücklage beläuft sich in den Berechnungen auf 7.750 Euro bei den natürlichen und 29.125 Euro bei den juristischen Personen. In der praktischen Umsetzung würde die Verteilung voraussichtlich sehr ungleich sein, da liquiditätsstarke Betriebe höhere Rücklagen aufweisen würden, während viele Betriebe in Ermangelung freier Liquidität keine Rücklagen bilden könnten.

7.5 Zusammenfassende Beurteilung und Würdigung

Für eine umfassende Würdigung der betriebswirtschaftlichen und steuerrechtlichen Auswirkungen einer Risikoausgleichsrücklage sind die empirisch ermittelten Ergebnisse in Kombination mit deduktiv abgeleiteten Überlegungen zu steuer- und verfahrensrechtlichen Aspekten zu berücksichtigen. Der aufgrund der Gewinnglättung eintretende Steuerspareffekt für landwirtschaftliche Betriebe fällt für einen Großteil der Betriebe gegenüber der jetzigen Versteuerungsform nur moderat aus und ist kaum geeignet, einen wesentlichen Beitrag zur Stabilisierung von Betrieben zu leisten. Anders als Versicherungslösungen oder Absicherungsgeschäfte beim Warenein- oder -verkauf kann die Risikoausgleichsrücklage vergleichsweise wenig betriebliche Einkommensschwankungen ausgleichen. Ihre Wirkung im gesamtbetrieblichen Risikomanagement bleibt relativ unbedeutend. Als steuerlicher Anreiz zum Ansparen freier Finanzmittel in erfolgreichen Jahren kann die Risikoausgleichsrücklage dienen, wenngleich der finanzielle Anreiz überschaubar ist. Ob ein steuerlicher Anreiz notwendig ist, um in erfolgreichen Jahren Liquidität für weniger erfolgreiche Jahre zurückzulegen, darf allerdings bezweifelt werden.

Eine Glättung schwankender Einkünfte ist prinzipiell positiv zu bewerten, wenngleich die Begrenzung auf einzelne Gruppen von Steuerpflichtigen nicht unproblematisch ist. Dabei kann die Rechtfertigung oder Begründung des ForstSchAusglG nicht unverändert auf die Landwirtschaft übertragen werden. Dass Landwirte den Auswirkungen höherer Gewalt stärker ausgesetzt sind als der Durchschnitt der Steuerpflichtigen ist unbestritten. Aus diesem Grund existiert bereits die Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG, die sich im Zuge der Berechnungen und Überlegungen zur Risikoausgleichsrücklage als äußerst interessantes und erfolgreiches Instrument herausgestellt hat und auch als Vorlage für entsprechende Regelungen in anderen Wirtschaftsbereichen dienen könnte. Andere untersuchte Glättungsmechanismen sind mit erheblichen Schwierigkeiten behaftet. Die Risikoausgleichsrücklage in der vorgestellten Ausgestaltung befindet sich im Spannungsfeld zwischen rechtlicher und administrativer Umsetzung sowie betriebswirtschaftlicher Wirksamkeit. In ihrer Ausgestaltung soll sie möglichst allen landwirtschaftlichen Betrieben offen stehen und in ihren Auflösungstatbeständen so ausgestaltet sein, dass sie in einkommensschwachen Jahren problemlos aufgelöst werden kann. Eine restriktive Begrenzung der Haltedauer ist nicht zielführend, da die Risikoausgleichsrücklage dann die ihr zuge dachte Funktion

der mittel- bis langfristigen Einkommensglättung nicht erfüllen kann und die Gefahr steuerlich nachteiliger Rücklagenbildung steigt. Aufgrund der unbegrenzten bzw. im Vergleich zu anderen Rücklagen (z.B. § 6b EStG) langen Haltedauer scheint es aus Sicht des staatlichen Steuersicherungsprinzips jedoch angezeigt, die in der Ausgleichsrücklage verschobenen Gewinne auch in liquider Form in einem Ausgleichsfonds vorzuhalten. Diese Restriktion könnte modifiziert werden, indem lediglich der auf die Steuerschuld entfallende Rücklagenanteil als Liquidität vorgehalten werden muss. Aus betrieblicher Sicht ist dies ohnehin notwendig, um im Falle der Rücklagenauflösung in einem weniger erfolgreichen Jahr die resultierenden Steuerzahlungen leisten zu können. Das Steuersicherungsprinzip wäre damit gewahrt, die Nutzung der Rücklage allerdings nicht mehr an die Vorhaltung von Liquidität für weniger erfolgreiche Jahre gebunden. Das vorrangige Ziel der steuerlichen Förderung würde damit aufgegeben werden.

Die Bindung der gesamten Rücklage an einen betrieblichen Ausgleichsfonds führt dazu, dass der Kreis der Nutznießer einer Risikoausgleichsrücklage auf diejenigen Betriebe beschränkt ist, die nach Entnahmen für Lebenshaltung, Tilgung, Steuerzahlungen und einer jederzeit einsetzbaren Kapitalreserve noch über ausreichend freie Liquidität verfügen, um Finanzmittel mittelfristig zurücklegen zu können. Je strikter zusätzliche Restriktionen wie z.B. eingeschränkte Auflösungsstatbestände greifen, umso eher muss ein Betrieb in der Lage sein, Finanzmittel zumindest vorübergehend dem betrieblichen Zugriff zu entziehen. Von der Risikoausgleichsrücklage können daher in erster Linie Betriebe profitieren, die stabil aufgestellt sind und bereits ohne Ausgleichsrücklage jederzeit über ausreichend freie Liquidität verfügen. Neben besonders erfolgreichen und etablierten Betrieben sind dies Steuerpflichtige mit hohen außerlandwirtschaftlichen Einkünften. Insgesamt existieren nur schwer lösbare Gegensätze zwischen den staatlichen und steuerrechtlichen Anforderungen (Steuersicherungsprinzip) an eine Risikoausgleichsrücklage und einer Ausgestaltung, die die Wirksamkeit der Risikoausgleichsrücklage erhält. Diese Divergenzen führen dazu, dass die Nutznießer der Risikoausgleichsrücklage vielfach nicht die erklärten Adressaten der Risikoausgleichsrücklage sind.

