



Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO

an das Bundesministerium der Finanzen

Tarifermäßigung nach § 32c EStG bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Er ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 3 - 2018 - 0276

Bonn, den 4. Januar 2022

Dieser Bericht des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	5
1	Gegenstand, Anlass und Umfang der Prüfung	8
2	Rechtslage	9
2.1	Rechtsentwicklung	9
2.2	Regelungsinhalte	11
2.2.1	Anwendung	11
2.2.2	Betrachtungszeitraum	12
2.2.3	Berechnung der Tarifiermäßigung	12
3	Allgemeine Feststellungen	14
3.1	Bedeutung der Tarifiermäßigung	14
3.2	Bearbeitungsverfahren in den Finanzämtern	15
4	Analyse der untersuchten Steuerfälle mit Tarifiermäßigung	16
4.1	Anwendungsunterschiede im Hinblick auf die Einkünfteverteilung im Betrachtungszeitraum	16
4.1.1	Keine Tarifiermäßigung trotz Einkünften in drei Veranlagungszeiträumen	16
4.1.2	Tarifiermäßigung trotz Einkünften in nur zwei Veranlagungszeiträumen	17
4.2	Tarifiermäßigung in Abhängigkeit von der Gewinnermittlungsart	18
4.2.1	Schätzung der Besteuerungsgrundlagen	18
4.2.2	Sondergewinne bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)	19
4.2.3	Wechsel der Gewinnermittlungsmethode	19
4.3	Tarifiermäßigung als Folge der Veräußerung oder Entnahme von Betriebsgrundstücken	20
4.4	Betriebsverpachtung mit Betriebsvermögensveräußerung	21
4.5	Ausschüttungen Beteiligungen an Genossenschaften	22

4.6	Auflösung von Rücklagen nach § 6b oder § 6c EStG und von Rücklagen für Ersatzbeschaffung	23
4.7	Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG (IAB)	24
4.8	Umsatz- und Gewinnsteigerungen	24
5	Würdigung	26
6	Empfehlung	27

Abkürzungsverzeichnis

A

AEU-Vertrag *Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union*

AO *Abgabenordnung, Abgabenordnung*

Az. *Aktenzeichen*

B

BGBI. *Bundesgesetzblatt*

BMEL *Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft*

E

ESt *Einkommensteuer*

EStDV *Einkommensteuer-Durchführungsverordnung*

EStG *Einkommensteuergesetz*

EStG-E *Einkommensteuergesetz-Entwurf*

EStR *Einkommensteuerrichtlinien*

EU-Kommission *Europäische Kommission*

I

IAB *Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG*

J

JStG *Jahressteuergesetz*

M

MarktordÄndG *Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes*

T

Tz./n. *Textziffer/n*

V

VZ *Veranlagungszeitraum*

W

Wj. *Wirtschaftsjahr*

0 Zusammenfassung

Wegen in der Landwirtschaft auftretenden Ertrags- und Marktpreisschwankungen forderten Landwirtschaftsverbände jahrelang die Einführung einer steuerlichen Risikoausgleichsrücklage. Auf Initiative des Bundesministeriums für Ernährung und Landwirtschaft führte der Gesetzgeber schließlich in § 32c EStG eine temporäre Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ein. Den Subventionscharakter dieser Tarifiermäßigung hat der Bundesrechnungshof zum Anlass genommen, die Regelungen näher zu untersuchen.

Das Bundesministerium der Finanzen hatte Gelegenheit, zu dem Prüfungsergebnis Stellung zu nehmen. Es hat den Bericht des Bundesrechnungshofes zur Kenntnis genommen und darauf verwiesen, dass die Tarifiermäßigung nach § 32c EStG zeitlich befristet und letztmalig im Veranlagungszeitraum 2022 für den Betrachtungszeitraum 2020 bis 2022 anzuwenden sei. Der Koalitionsvertrag der aktuellen Bundesregierung sehe keine Verlängerung der Regelung vor. Der Bundesrechnungshof schließt die Prüfung ab.

- 0.1 Nach dem Willen des Gesetzgebers soll die Tarifiermäßigung nach § 32c EStG zunehmende natur- und sektoralbedingte Gewinnschwankungen in Verbindung mit den Folgen des globalen Klimawandels ausgleichen. Die Tarifiermäßigung gilt nur für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Von der Anwendung ausgenommen sind Betriebe, die zwar land- und forstwirtschaftlich tätig sind, deren Einkünfte jedoch steuerlich als gewerbliche Einkünfte eingestuft werden (Tz. 1 und Tz. 2).
- 0.2 Die Tarifiermäßigung wird auf Antrag regelmäßig nach Ablauf von drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen (Betrachtungszeitraum) gewährt. Dabei genügt es, wenn in zwei Veranlagungszeiträumen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden. Die Regelung sieht einen Ausgleich zwischen der tariflichen Einkommensteuer einerseits und einer fiktiven durchschnittlichen Einkommensteuer andererseits vor. Der Tarifiermäßigungsbetrag wird in mehreren Schritten ermittelt. Die Regelung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2016 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der erste Betrachtungszeitraum die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2016 umfasst. Im Veranlagungszeitraum 2022 kann eine Tarifiermäßigung letztmalig berücksichtigt werden. Die Tarifiermäßigung ist neben den Regelungen zum abweichenden Wirtschaftsjahr (§ 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG) anwendbar (Tz. 2 und Tz. 3).
- 0.3 Der Bundesrechnungshof hat in Bayern insgesamt 82 überwiegend zufällig ausgewählte Steuerfälle untersucht, die einen Bezug zu § 32c EStG hatten. In 64 Fällen gewährten die Finanzämter tarifliche Ermäßigungen von insgesamt rund 1 Mio. Euro. In keinem der untersuchten Fälle fand der Bundesrechnungshof Anhaltspunkte dafür, dass Gewinnschwankungen auf Preisschwankungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen zurückzuführen waren oder klimatische Ursachen hatten.

Vielmehr waren die Gründe für die Gewinnschwankungen vielfältig und resultierten aus

- gängigen, auch in anderen Wirtschaftszweigen üblichen Geschäftsvorfällen, wie beispielsweise der Veräußerung von betrieblichem Anlagevermögen oder Ausschüttungen aus Beteiligungen (Tz. 4.3, Tz. 4.4 und Tz. 4.5),
 - steuerlichen Gründen wie beispielsweise dem Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (Tz. 4.2 und Tz. 4.8) oder
 - der Ausübung steuerlicher Wahlrechte wie der Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG bzw. § 6c EStG (Tz. 4.6) oder der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags (IAB) nach § 7g EStG (Tz. 4.7).
- 0.4 Die Tarifiermäßigung nach § 32c EStG geht in der Praxis an dem gesetzgeberischen Ziel vorbei. Als ursächlich hierfür sieht der Bundesrechnungshof, dass die Anwendung nicht auf Ergebnisse der landwirtschaftlichen Urproduktion eines aktiv bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs beschränkt ist. Vielmehr begünstigt die Regelung Mitnahmeeffekte, insbesondere außerordentliche Gewinne, die in keinem direkten Zusammenhang mit der eigentlichen Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes stehen, beispielsweise die Entnahme oder den Verkauf betrieblicher Grundstücke (Tz. 5).
- 0.5 Für Land- und Forstwirte bestehen ungeachtet der Tarifiermäßigung bereits steuerliche Regelungen, nach denen Gewinnschwankungen ausgeglichen werden können. So schaffen Wahlrechte wie der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG oder Rücklagen nach § 6b EStG die Möglichkeit, Gewinne nicht nur veranlagungszeitraum-, sondern auch wirtschaftsjahrübergreifend zu verschieben. Auch hat der Gesetzgeber mit § 4a Absatz 2 Nummer 1 EStG eine Norm geschaffen, die bei Land- und Forstwirten eine vom Kalenderjahr abweichende Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr bestimmt, um eine Glättung volatiler land- und forstwirtschaftlicher Gewinne zu erreichen (Tz. 5).
- 0.6 Der Bundesrechnungshof hält die Beschränkung der Tarifiermäßigung auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für rechtlich bedenklich. Vom globalen Klimawandel und den sich daraus ergebenden wirtschaftlichen Folgen sind gleichermaßen land- und forstwirtschaftliche Betriebe betroffen, die aufgrund ihrer Struktur oder ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielen. Zudem sind auch Erträge anderer Wirtschaftszweige von Wettereinflüssen abhängig und unterliegen dadurch bedingten Gewinnschwankungen. Diese Einkünfte sind jedoch explizit von einer Tarifiermäßigung ausgeschlossen (Tz. 5).
- 0.7 Um die Tarifiermäßigung entsprechend dem Ziel des Gesetzgebers umzusetzen, wäre eine Änderung des § 32c EStG notwendig. Gewinne, die außerhalb der operativen Tätigkeit eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erwirtschaftet werden, wären von der Begünstigung auszunehmen. Zudem müsste gewährleistet sein, dass es nicht zu Mehrfachbegünstigungen kommt. Da die Regelung letztmalig für den

Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden ist, hält der Bundesrechnungshof eine entsprechende Änderung der Vorschrift für geboten, wenn die Tarifiermäßigung in der derzeit geltenden Form verlängert oder als Dauerregelung etabliert werden soll. In diesem Fall sollte die Bundesregierung auf der Grundlage ihrer eigenen subventionspolitischen Leitlinien auch prüfen, ob das Ziel der Tarifiermäßigung besser durch eine direkte Förderung zu erreichen ist. Nach diesen Leitlinien sollen Subventionen vorrangig als Finanzhilfen und nicht als Steuervergünstigungen gewährt werden (Tz. 6).

1 Gegenstand, Anlass und Umfang der Prüfung

Die Landwirtschaft ist immer wieder Wetterextremen ausgesetzt, die mitunter auf den Klimawandel zurückgeführt werden. Regional verursachten Starkregen, Trockenheit und Dürre in den letzten Jahren erhebliche Schäden. Nicht alle Landwirte sind gegen Unwetterschäden vollumfänglich versichert. Als Alternative zu meist teuren Versicherungen bei Schäden durch Extremwetterlagen forderten Landwirtschaftsverbände die Einführung einer steuerlichen Risikoausgleichsrücklage. In einer Studie aus dem Jahr 2011 zur Umsetzung einer Risikoausgleichsrücklage wurde ersatzweise eine mehrjährige steuerliche Gewinnglättung diskutiert.¹ Auch der Wirtschaftliche Beirat für Agrarpolitik beim Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (BMEL) sprach sich für die Einführung einer steuerlichen Einkommensglättung als ergänzendes Instrument zur Krisen- und Risikobewältigung in der Land- und Forstwirtschaft aus.² Auf Initiative des BMEL führte der Gesetzgeber schließlich in § 32c EStG eine temporäre Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ein. Den Subventionscharakter dieser Tarifiermäßigung hat der Bundesrechnungshof zum Anlass genommen, die Regelung näher zu untersuchen.

Der Bundesrechnungshof führte örtliche Erhebungen in Bayern durch. Zur Vorbereitung der Prüfung forderte er beim Bayerischen Landesamt für Steuern eine Auswertung aller Fälle mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2016 an. Aus der Auflistung wählte er 87 Steuerakten von Land- und Forstwirten aus insgesamt 32 bayerischen Finanzämtern aus.

Die ausgewählten Fälle setzen sich wie folgt zusammen:

- 64 Fälle, bei denen ein Tarifiermäßigungsbetrag zum Zeitpunkt der Auswertungen berechnet und der Einkommensbesteuerung für das Jahr 2016 zugrunde gelegt worden war (Auswahl der Fälle aufgrund ihrer hohen steuerlichen Auswirkung bzw. nach Zufallskriterien),
- 5 Fälle, bei denen nach dem Einkommensteuerbescheid 2016 die Tarifiermäßigung 0 Euro betrug (zufällig ausgewählt),
- 18 Fälle, bei denen der Steuerpflichtige³ auf die Tarifiermäßigung nach § 32c EStG schriftlich verzichtet hatte (ebenfalls per Zufallsauswahl).

¹ Bahrs, E. (2011): Diskussion und Bewertung der möglichen Einführung einer Risikoausgleichsrücklage zum Ausgleich von wetter- und marktbedingten Risiken in der Landwirtschaft.

² Wissenschaftlicher Beirat für Agrarpolitik beim Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz (2011): Risiko- und Krisenmanagement in der Landwirtschaft – Zur Rolle des Staates beim Umgang mit Ertrags- und Preisrisiken.

³ Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird bei Personenbezeichnungen und personenbezogenen Hauptwörtern in diesem Bericht die männliche Form verwendet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung grundsätzlich für alle Geschlechter. Die verkürzte Sprachform hat nur redaktionelle Gründe und beinhaltet keine Wertung.

Insgesamt beziehen sich die Feststellungen des Bundesrechnungshofes auf gewährte Tarifiermächtigungen nach § 32c EStG von rund 1 Mio. Euro.

Von den angeforderten Steuerakten legten die Finanzämter 85 Fälle vor. Da drei Akten nicht alle notwendigen Vorgänge aller Veranlagungszeiträume des Betrachtungszeitraums enthielten, konnten wir letztendlich 82 Fälle für das Prüfungsthema verwerten.

Wir nahmen im November 2020 im Finanzamt München Zentralabteilung Einsicht in die Steuerakten und in die Gewinnermittlungen der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe. Mit Hilfe der Berechnungsprogramme der Finanzverwaltung ermittelten wir in jedem Fall die Tarifiermächtigungen nach § 32c EStG.

Nach den Agrarstrukturerhebungen im Jahr 2020 befinden sich mehr als 32 % aller in Deutschland aktiven land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in Bayern (rund 85 000 Betriebe von bundesweit etwa 263 000 Betrieben).⁴ Da der Bundesrechnungshof bei den Erhebungen in Bayern erkannte, dass die Prüfungsfeststellungen systemischer Art sind und keine regionalspezifischen Aspekte aufweisen, ging er davon aus, dass die gewonnenen Erkenntnisse auch für die anderen Bundesländer zutreffen. Er verzichtete deshalb auf weitere Erhebungen.

Zum Stichtag 1. Juni 2021 erhoben wir zudem die aktuellen Antragszahlen und die Höhe der gewährten Tarifiermächtigungenbeträge für den ersten und zweiten Betrachtungszeitraum (Veranlagungszeiträume 2017 bis 2019).

Das Bundesministerium der Finanzen hatte Gelegenheit, zu dem Prüfungsergebnis Stellung zu nehmen. Es hat den Bericht des Bundesrechnungshofes zur Kenntnis genommen und darauf verwiesen, dass die Tarifiermächtigungen nach § 32c EStG zeitlich befristet und letztmalig im Veranlagungszeitraum 2022 für den Betrachtungszeitraum 2020 bis 2022 anzuwenden sei. Der Koalitionsvertrag der aktuellen Bundesregierung sehe keine Verlängerung der Regelung vor. Der Bundesrechnungshof schließt die Prüfung ab.

2 Rechtslage

2.1 Rechtsentwicklung

Das BMEL erarbeitete im Jahr 2016 einen Entwurf für ein *Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes*. Dieser Arbeitsentwurf enthielt u. a. eine **Steuerermächtigung bei Einkünften aus Land-**

⁴ Siehe unter <https://www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Landwirtschaft-Forstwirtschaft-Fischerei/Landwirtschaftliche-Betriebe/Tabellen/oekologischer-landbau-bundeslaender.html> (letztmals am 28. Dezember 2021 abgerufen).

und Forstwirtschaft, die Gewinnschwankungen nachträglich durch eine individuelle Steuerermäßigung korrigiert und damit land- und forstwirtschaftliche Betriebe entlastet. Denn die Folgen des globalen Klimawandels hätten „zunehmend spürbar zu massiven Ernteausfällen und daraus resultierenden schwankenden Gewinnen geführt“, und „weitere vielfältige Gründe [führten] derzeit zu einer erheblichen Verschlechterung der Ertragslage, die im Bereich der Tierhaltung besonders dramatisch“ sei. Die geplante „Gewinnverteilung für Land- und Forstwirte soll eine ausgeglichene Besteuerung aufeinanderfolgender guter und schlechter Wirtschaftsjahre gewährleisten.“ Der Ausgleich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sollte über drei Jahre (sogenannter Betrachtungszeitraum, Tz. 2.2.2) erfolgen. Die Vorschrift war von Amts wegen zu berücksichtigen und konnte deshalb auch zu einer Einkommensteuernachzahlung führen.

Der Gesetzgeber übernahm in dem *Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes* vom 20. Dezember 2016⁵ die Regelung und die Begründung des Arbeitsentwurfs des BMEL weitestgehend und führte in § 32c EStG die als **Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft** bezeichnete Vorschrift ein. Die Anwendung der Norm war auf drei Betrachtungszeiträume und damit auf neun Jahre befristet.⁶ Das Inkrafttreten der Tarifglättung unterlag nach Artikel 5 des Gesetzes einer Notifizierungspflicht^{7, 8}. Damit sollte die Regelung erst an dem Tag wirksam werden, an dem die EU-Kommission feststellt, dass § 32c EStG (und die damit korrespondierende Anrechnung auf die Einkommensteuer nach § 36 Absatz 2 Nummer 3 EStG) keine oder eine mit dem Europäischen Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellt. Das Notifizierungsverfahren wurde am 19. Dezember 2016 eingeleitet. Die EU-Kommission sah die beihilferechtlichen Vorschriften der Europäischen Union nicht deutlich genug erfüllt und äußerte sich zu der Regelung nicht. Die Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 32c EStG in der ersten Fassung trat damit nie in Kraft.

Im Laufe des Notifizierungsverfahrens stimmte Deutschland die Regelung mit der Generaldirektion Landwirtschaft und ländliche Entwicklung der EU-Kommission ab. Danach setzte der Gesetzgeber deren Vorgaben in das nationale Recht um und passte § 32c EStG (nunmehr: **Tarifiermäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft**) durch das „*Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer Vorschriften (JStG 2019)*“ vom 19. Dezember 2019⁹ an. Die Vorgaben der EU-Kommission wurden als

⁵ Der Deutsche Bundestag hat am 1. Dezember 2016 (Bundestagsdrucksache 18/10237 – Gesetzentwurf und Bundestagsdrucksache 18/10468 – Beschlussempfehlung und Bericht) und der Bundesrat am 16. Dezember 2016 (Bundesratsdrucksache 715/16) dem Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes (MarktordÄndG) seine Zustimmung erteilt. Das Gesetz wurde am 20. Dezember 2016 ausgefertigt und im Bundesgesetzblatt am 23. Dezember 2016 veröffentlicht (BGBl. 2016 I S. 3045).

⁶ Vgl. § 52 Absatz 34b EStG-E in der Fassung des MarktordÄndG zu § 34e EStG-E. Die Regelungen sind später in § 52 Absatz 33a EStG JStG 2019 übernommen worden.

⁷ Nach Artikel 108 Absatz 3 Satz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEU-Vertrag) sind unter bestimmten Voraussetzungen Beihilfen bei der EU-Kommission anzuzeigen und genehmigen zu lassen (Notifizierungspflicht).

⁸ § 52 Absatz 33a EStG-E.

⁹ Veröffentlicht im BGBl. 2019 I S. 2451 ff.

Zulässigkeitsvoraussetzungen für die Tarifiermäßigung in § 32c Absatz 5 Satz 1 Nummer 3 bis 6 EStG aufgenommen.

In ihrem Gesetzentwurf vom 23. September 2019 erläuterte die Bundesregierung Grund und Ziele der Novelle.¹⁰ Danach soll die „Gewinnverteilung für die Land- und Forstwirtschaft [...] eine ausgeglichene tarifliche Besteuerung aufeinanderfolgender guter und schlechter Wirtschaftsjahre gewährleisten. Hierzu wird das Besteuerungsverfahren umgestellt und eine Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eingeführt.“ Weiter heißt es in der Begründung, dass die „Regelung [...] den Rechtsgedanken einer durchschnittlichen Besteuerung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft [übernimmt] und [...] den Zeitraum der natur- und sektoralbedingten Gewinnschwankungen auf drei Jahre fest[setzt] (Betrachtungszeitraum). Damit soll gewährleistet werden, dass die bereits in den letzten Jahren zunehmenden Preisschwankungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen (Volatilität der Märkte) in Verbindung mit den spürbaren Folgen des globalen Klimawandels und die daraus resultierenden wirtschaftlichen Entwicklungen im Steuerrecht zeitgemäß berücksichtigt werden.“

Auch das Inkrafttreten der Neufassung der Tarifiermäßigung nach § 32c EStG stand unter dem Zustimmungsvorbehalt der EU-Kommission (Artikel 39 Absatz 8 JStG 2019). Mit Beschluss vom 30. Januar 2020 stellte diese schließlich die Vereinbarkeit der Regelungen mit dem Binnenmarkt fest und erteilte ihre Zustimmung.¹¹

2.2 Regelungsinhalte

2.2.1 Anwendung

§ 32c EStG gilt nur für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 EStG (§ 32c Absatz 1 Satz 1 EStG). Von der Anwendung ausgenommen sind Betriebe, die zwar land- und forstwirtschaftlich tätig sind, deren Einkünfte jedoch steuerlich als gewerbliche Einkünfte eingeordnet werden. Damit sind beispielsweise gewerblich geprägte Personengesellschaften grundsätzlich von der Begünstigung ausgeschlossen.

Die Tarifiermäßigung setzt einen Antrag des Land- und Forstwirtes voraus.¹² Damit soll sichergestellt werden, dass diese nicht zu einer höheren Einkommensteuer führt und keine Nachzahlung auslöst. Gleichzeitig steht dem Land- und Forstwirt ein Wahlrecht zu, die Tarifiermäßigung für jeden der drei Betrachtungszeiträume unterschiedlich zu beanspruchen.

§ 32c EStG ist neben den Regelungen zum abweichenden Wirtschaftsjahr anwendbar. Nach § 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG ermitteln Land- und Forstwirte den Gewinn/Verlust

¹⁰ Vgl. Bundestagsdrucksache 19/13436.

¹¹ Veröffentlicht am 27. März 2020 im BGBl. 2020 I, S. 597.

¹² § 32c Absatz 1 Satz 1 EStG.

nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr.¹³ In der Folge ist der ermittelte Gewinn/Verlust zeitanteilig auf die beiden betroffenen Kalenderjahre aufzuteilen (§ 4a Absatz 2 Nummer 1 EStG). Dadurch gleichen sich Gewinnschwankungen über zwei Veranlagungszeiträume aus, was einen progressionsglättenden Effekt erzielt. Die Regelung des abweichenden Wirtschaftsjahres bei Land- und Forstwirten wird auch als „zweijährige Gewinnglättung“ bezeichnet.¹⁴

2.2.2 Betrachtungszeitraum

Die Tarifiermäßigung wird regelmäßig nach Ablauf von drei Veranlagungszeiträumen (Betrachtungszeitraum) gewährt (§ 32c Absatz 1 Satz 1 EStG). Erstmals ist die Tarifiermäßigung für den Veranlagungszeitraum 2016 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der erste Betrachtungszeitraum die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2016 umfasst (§ 52 Absatz 33a Satz 2 EStG). Die weiteren Betrachtungszeiträume bilden die Veranlagungszeiträume 2017 bis 2019 und 2020 bis 2022 (§ 52 Absatz 33a Satz 3 EStG). § 32c EStG ist damit letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden (§ 52 Absatz 33a Satz 4 EStG).

Für die Anwendung der Tarifiermäßigung ist es aus Gründen der Vereinfachung und zur besseren Administrierbarkeit ausreichend, wenn in mindestens zwei Veranlagungszeiträumen eines Betrachtungszeitraums Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden (§ 32c Absatz 1 Sätze 1 und 3 EStG) und im letzten Veranlagungszeitraum eine Einkommensteueranmeldung erfolgt¹⁵. Unbeachtlich ist, in welchem Veranlagungszeitraum des Betrachtungszeitraums keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden.

2.2.3 Berechnung der Tarifiermäßigung

Die Berechnung der Tarifiermäßigung erfolgt bei der Steuerfestsetzung des letzten Veranlagungszeitraums des Betrachtungszeitraums. Sie erfolgt nicht betriebsbezogen. Zu berücksichtigen sind alle land- und forstwirtschaftlichen Einkunftsquellen. Im Fall der Zusammenveranlagung sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft beider Ehegatten/Lebenspartner zusammenzurechnen (§ 32c Absatz 3 Satz 3 EStG).

Die Berechnung erfolgt in mehreren Schritten:

Zunächst sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für jeden Veranlagungszeitraum des Betrachtungszeitraums um Bestandteile zu korrigieren, die nicht begünstigt sind (§ 32c Absatz 4 EStG). Dies sind

¹³ Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen, können land- und forstwirtschaftliche Betriebe auch das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr bestimmen (§ 8c Absatz 2 Satz 1 EStDV; fünfte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen, Artikel 1).

¹⁴ U. a. Bundestagsdrucksache 19/4173 Frage 10.

¹⁵ BMF-Schreiben vom 19. September 2020, Randziffer 15.

- Veräußerungsgewinne nach § 14 i. V. m. § 34 Absatz 1 oder 3 EStG,
- nach § 34a EStG begünstigte nicht entnommene Gewinne (Thesaurierungsbegünstigung) und
- Einkünfte aus außerordentlicher Holznutzung nach § 34b Absatz 1 und 2 EStG („Kalamität“).

Für jeden Veranlagungszeitraum des Betrachtungszeitraums wird im nächsten Schritt die Einkommensteuer berechnet, die aufgrund der Festsetzung auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entfällt (§ 32c Absatz 1 EStG). Dazu wird die Summe der positiven Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zur Summe der anderen positiven Einkünfte ins Verhältnis gesetzt (§ 32c Absatz 3 EStG). Der so ermittelte prozentuale Anteil der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte ist dann auf die bei der jeweiligen Einkommensteuerveranlagung des Betrachtungszeitraums ausgewiesene tarifliche Einkommensteuer anzuwenden.

Anschließend ist eine fiktive tarifliche Einkommensteuer zu bestimmen, die auf die durchschnittlichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entfällt (§ 32c Absatz 2 EStG). Zunächst ist dazu der Durchschnitt der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Veranlagungen eines Betrachtungszeitraums zu errechnen. Dabei sind nicht die Ergebnisse der ggf. vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahre maßgebend, sondern die Einkünfte nach § 13 EStG der betreffenden Veranlagungszeiträume. Bei Steuerberechnungen der drei Veranlagungszeiträume mit den fiktiven, durchschnittlichen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ist erneut das Verhältnis der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zur Summe der positiven Einkünfte zu ermitteln (§ 32c Absatz 3 EStG). Der so ermittelte Prozentsatz ist für jeden Veranlagungszeitraum auf die fiktive Einkommensteuer anzuwenden.

Im letzten Schritt ist die Summe der bislang festgesetzten Einkommensteuer mit der Summe der berechneten fiktiven, auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entfallenden Einkommensteuer innerhalb eines Betrachtungszeitraumes zu vergleichen (§ 32c Absatz 1 Sätze 2 und 3 EStG). Übersteigt die Summe der tatsächlichen Einkommensteuer die fiktive Einkommensteuer, wird die festzusetzende Einkommensteuer des letzten Veranlagungszeitraums im Betrachtungszeitraum um den Unterschiedsbetrag gemindert. Ist die Tarifiermäßigung höher als die tarifliche Einkommensteuer der letzten Veranlagung des Betrachtungszeitraums, wird der nicht zum Abzug gebrachte Tarifiermäßigungsbetrag auf die Einkommensteuer bei der letzten Veranlagung des Betrachtungszeitraums angerechnet (§ 36 Absatz 2 Nummer 4 EStG).

3 Allgemeine Feststellungen

3.1 Bedeutung der Tarifiermäßigung

Der Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2017 bis 2020 (27. Subventionsbericht) führte § 32c EStG als Steuervergünstigung auf.¹⁶ Angaben zu daraus resultierenden Steuermindereinnahmen waren „wegen unzureichenden Datenmaterials bzw. wegen besonderer Schwierigkeiten bei der Schätzung nicht möglich“.¹⁷ Die beihilferechtliche Genehmigung der EU-Kommission stand zum Zeitpunkt der Erstellung des Berichts (Mai 2019) noch aus.¹⁸

Das Bundeskabinett hat am 18. August 2021 den Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2019 bis 2022 (28. Subventionsbericht) beschlossen. Um ihre klima- und umweltpolitischen Ziele zu erreichen, setzt die Bundesregierung im 28. Subventionsbericht deutliche Schwerpunkte in subventionspolitische Maßnahmen zur Förderung des Klima- und Umweltschutzes. Das finanzielle Volumen der Steuervergünstigung „Tarifiermäßigung nach § 32c EStG“ schätzt die Bundesregierung wie folgt¹⁹:

Tabelle 1

Finanzielles Volumen der Tarifiermäßigung

Kalenderjahr	Steuermindereinnahmen (Schätzung, in Mio. Euro)
2019	-
2020	140
2021	110
2022	30

Quelle: 28. Subventionsbericht.

Bis zum **16. September 2020**, dem Zeitpunkt der Erstellung der von uns angeforderten maschinellen Auswertung, haben die bayerischen Finanzämter insgesamt **2 420 Anträge** auf Tarifiermäßigung, die den ersten Betrachtungszeitraum betrafen, bearbeitet und die Ermäßigungsbeträge den (geänderten) Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 2016 zugrunde gelegt. In den Steuerbescheiden wurden Tarifiermäßigungen nach § 32c EStG in Höhe von insgesamt 2 711 547 Euro berücksichtigt. Zusätzlich erstatteten die Finanzämter den Solidaritätszuschlag sowie Zinsen nach § 233a AO.

¹⁶ 27. Subventionsbericht, Bundestagsdrucksache 19/15340.

¹⁷ 27. Subventionsbericht Anlage 2, S. 77 und 318.

¹⁸ 27. Subventionsbericht, S. 79 Fußnote 8.

¹⁹ 28. Subventionsbericht, S. 412.

Zum **Stichtag 1. Juni 2021** bearbeiteten die bayerischen Finanzämter für die beiden ersten Betrachtungszeiträume (Veranlagungszeiträume 2014 bis 2016 und Veranlagungszeiträume 2017 bis 2019) insgesamt **49 434 Anträge**:

- 6 274 Land- und Forstwirte verzichteten im Antrag auf eine Tarifiermäßigung,
- in 41 650 Fällen gewährten die Finanzämter eine Tarifiermäßigung,
- 1 510 Anträge lehnten die Bearbeiter und Bearbeiterinnen ab.

Die Summe der gewährten Tarifiermäßigungen konnte das Bayerische Landesamt für Steuern nicht beziffern.

Die Verteilung der Anträge der beiden ersten Betrachtungszeiträume auf Größenordnungen von Ermäßigungsbeträgen ist der folgenden Übersicht zu entnehmen:

Tabelle 2

Betragsmäßige Verteilung der Tarifiermäßigung nach § 32c EStG in Bayern (Stichtage: 16. September 2020 und 1. Juni 2021)

Ermäßigungsbetrag	Stichtag der Abfrage 16. September 2020		Stichtag der Abfrage 1. Juni 2021
	Anzahl der Anträge	Summe der Ermäßigungsbeträge <i>in Euro</i>	Anzahl der Anträge
unter 500 Euro	1 520	200 908	28 845
500 Euro bis 999 Euro	326	232 878	4 919
1 000 Euro bis 4 999 Euro	473	1 035 973	6 619
5 000 Euro bis 9 999 Euro	65	441 518	872
über 5 000 Euro	36	800 270	395
Summen	2 420	2 711 547	41 650

Quelle: Bayerisches Landesamt für Steuern Nürnberg und Bundesrechnungshof.

3.2 Bearbeitungsverfahren in den Finanzämtern

Eine Arbeitsgruppe hatte die Einführung des § 32c EStG begleitet und die Vorschrift analysiert. Im Ergebnis hielt sie eine vollautomatische, Veranlagungszeitraumübergreifende Unterstützung der Berechnung für notwendig.

Eine automatisierte Berechnung der Tarifiermäßigung gibt es bis heute nicht. Die Bearbeiterinnen und Bearbeiter der Finanzämter müssen deshalb die Tarifiermäßigung manuell

berechnen. Dabei verwenden sie das vom BMF und den Ländern entwickelte Excel-Tool „Arbeitshilfe § 32c EStG“, in das sie selbstermittelte Werte sowie Daten aus dem Festsetzungsprogramm und der maschinellen Bescheidauskunft eintragen. Das Excel-Tool errechnet zunächst die durchschnittlich begünstigten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Bearbeiterinnen und Bearbeiter ermitteln anschließend für jeden Veranlagungszeitraum des Betrachtungszeitraums durch eine Probeberechnung die fiktive tarifliche Einkommensteuer, die sich bei Ansatz der durchschnittlich begünstigten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ergeben würde, und übertragen sie in die Berechnungshilfe. Das Excel-Tool berechnet daraus dann den Betrag der Tarifiermäßigung nach § 32c EStG. In einem letzten Schritt erfassen die Bearbeiterinnen und Bearbeiter dieses Ergebnis bei der maschinellen Berechnung der Einkommensteuer des letzten Veranlagungszeitraums des Betrachtungszeitraums personell. Bei der maschinellen Bescheiderstellung mindert dann der Tarifiermäßigungsbetrag die tarifliche Einkommensteuer oder wird von der festgesetzten Einkommensteuer abgezogen.

4 Analyse der untersuchten Steuerfälle mit Tarifiermäßigung

In 64 untersuchten Fällen (erster Betrachtungszeitraum) lag jeweils ein Antrag auf Tarifiermäßigung nach § 32c EStG vor. Jeder Antrag entsprach den gesetzlichen Vorgaben. Fast alle Steuerpflichtigen verwendeten den von der Verwaltung aufgelegten Vordruck „Anlage 32c EStG“. Insgesamt 36 Steuerpflichtige fügten ihrem Antrag eine Berechnung der Tarifiermäßigung bei (rund 57 %). In 28 Fällen fehlte bei dem Antrag diese Berechnung.

Der Bundesrechnungshof untersuchte die Berechnungen der Antragsteller und stellte fest, dass nur jede fünfte zum richtigen Ergebnis kam. Häufig berücksichtigten die Antragsteller als festgesetzte Steuer einen unzutreffenden Betrag oder berücksichtigten Verluste aus anderen Einkunftsarten nicht.

4.1 Anwendungsunterschiede im Hinblick auf die Einkünfteverteilung im Betrachtungszeitraum

4.1.1 Keine Tarifiermäßigung trotz Einkünften in drei Veranlagungszeiträumen

In nahezu allen eingesehenen Fällen hatten die Steuerpflichtigen in allen drei Veranlagungszeiträumen des Betrachtungszeitraums Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass trotzdem die Tarifiermäßigung nicht immer anzuwenden war.

Fallbeispiel 1: CE-Signal

Bei einem Landwirt hatte das Finanzamt das sogenannte CE-Signal gesetzt. Dieses Signal bewirkt, dass der Steuerpflichtige nur in jedem dritten Veranlagungszeitraum zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung aufgefordert und veranlagt wird. Damit wurde in diesem Fall nur in einem Veranlagungszeitraum des Betrachtungszeitraums ein Einkommensteuerbescheid mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erstellt. Gemäß § 32c Absatz 1 Satz 3 EStG scheidet eine Tarifiermäßigung aus, obwohl der Steuerpflichtige während des gesamten Betrachtungszeitraums landwirtschaftlich tätig war.

4.1.2 Tarifiermäßigung trotz Einkünften in nur zwei Veranlagungszeiträumen

Der Bundesrechnungshof fand aber auch Fälle vor, in denen die Tarifiermäßigung gewährt wurde, obwohl in nur zwei Veranlagungszeiträumen des Betrachtungszeitraums Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt wurden.

Fallbeispiel 2: „einkunftsloser“ Veranlagungszeitraum

Der Steuerpflichtige hatte mit Vertrag vom 1. Juli 2015 einen [REDACTED] betrieb übernommen. Für den Betrieb wurde folgender Gewinn ermittelt (Wirtschaftsjahr 1. Juli bis 30. Juni):

Wj. 2015/16	91 108 Euro
Wj. 2016/17	91 416 Euro

Die Umsätze wichen in den beiden Wirtschaftsjahren kaum voneinander ab.

In den Einkommensteuerbescheiden 2015 und 2016 wurden folgende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt:

VZ 2015	45 554 Euro
VZ 2016	91 262 Euro

Der Landwirt stellte einen ordnungsgemäßen Antrag auf Tarifiermäßigung.

Das Finanzamt gewährte rechtlich ordnungsgemäß die Begünstigung und verteilte bei der Berechnung des Tarifiermäßigungsbetrags die in den Einkommensteuerbescheiden 2015 und 2016 angesetzten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf die drei Veranlagungszeiträume des Betrachtungszeitraums (2014, 2015 und 2016). Damit wurden bei der fiktiven Berechnung der Einkommensteuer 2014 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft angesetzt, obwohl der Steuerpflichtige in diesem Jahr nicht land- und forstwirtschaftlich tätig war. Letztendlich bewirtschaftete der Landwirt den Betrieb erst ab 1. Juli 2015 und war damit

nur 1 ½ Jahre landwirtschaftlich tätig, also der Hälfte des Betrachtungszeitraums von drei Jahren.

4.2 Tarifiermäßigung in Abhängigkeit von der Gewinnermittlungsart

In den eingesehenen 64 Steuerfällen mit Tarifiermäßigung nach § 32c EStG ermittelten die Steuerpflichtigen ihren Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in den Veranlagungszeiträumen 2014 bis 2016 wie folgt:

- 33 Steuerpflichtige durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Absatz 1 bzw. § 5 Absatz 1 EStG)
- 20 Steuerpflichtige durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Absatz 3 EStG)
- 10 Steuerpflichtige nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG); davon wechselten zwei Land- und Forstwirte während des Betrachtungszeitraums von der Gewinnermittlung nach § 13a EStG zum Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Absatz 1 EStG)
- 1 Steuerpflichtiger wurde geschätzt (§ 162 AO).

4.2.1 Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

Kommen Steuerpflichtige ihrer gesetzlichen Verpflichtung, Steuererklärungen und Gewinnermittlungen einzureichen, nicht nach, hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen (§ 162 AO).

Fallbeispiel 3: Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

Dem Bundesrechnungshof lag eine Akte vor, in der die Besteuerungsgrundlagen des Steuerpflichtigen in den Veranlagungszeiträumen 2014 bis 2016 geschätzt wurden, weil er keine Steuererklärungen und keine Gewinnermittlungen abgegeben hatte. Im Rahmen der Schätzung setzte das Finanzamt folgende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft an:

VZ 2014	13 000 Euro
VZ 2015	15 000 Euro
VZ 2016	24 000 Euro

Der Steuerpflichtige stellte einen Antrag auf Tarifiermäßigung nach § 32c EStG. Das Finanzamt gewährte – zurecht – die Begünstigung, denn das Gesetz setzt für die Anwendung des § 32c EStG Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft voraus, unabhängig davon, wie diese

ermittelt wurden. Wie hoch die erwirtschafteten Betriebsergebnisse tatsächlich waren und ob es Gewinnschwankungen gegeben hatte, blieb dem Finanzamt unbekannt.

4.2.2 Sondergewinne bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)

Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist eine vereinfachte, pauschalierende Gewinnermittlungsmethode, die kleine land- und forstwirtschaftliche Betriebe begünstigt und weitestgehend von Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten befreit.

Bei dieser Gewinnermittlungsmethode sind mit dem Ansatz des Durchschnittssatzgewinns nach § 13a Absatz 3 Nummer 1 bis 3 EStG alle Betriebsvorgänge der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung sowie Gewinne aus Sondernutzungen abgegolten, unabhängig von den tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben. Zu ergänzen sind einzelne, in § 13a Absatz 7 EStG abschließend aufgeführte, außergewöhnliche Geschäftsvorfälle (Sondergewinne). Sondergewinne entstehen beispielsweise bei der Veräußerung oder Entnahme von bestimmten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder bei der Auflösung von Rücklagen.

Der Bundesrechnungshof stellte Gewinnschwankungen bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, nur in Fällen fest, in denen der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr des Betrachtungszeitraums Sondergewinne durch z. B. Grundstücksveräußerungen erzielte.²⁰ Umweltbedingte Umsatzeinbußen bildet die ohnehin begünstigende Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht ab.

4.2.3 Wechsel der Gewinnermittlungsmethode

Ursächlich für Gewinnschwankungen war in zwei Fällen ein Wechsel der Gewinnermittlungsmethode.

Fallbeispiel 4: Wechsel der Gewinnermittlungsmethode

In einem der untersuchten Fälle führte der Wechsel von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG zur Bilanzierung nach § 4 Absatz 1 EStG innerhalb des ersten Betrachtungszeitraums zu einer Steigerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von über 4 500 % (von 4 353 Euro aufgrund pauschal ermittelter Gewinne zu 196 418 Euro aufgrund eines mittels Bestandsvergleich ermittelten Gewinns).

Die Gewinnschwankung resultierte hier aus der begünstigenden Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, die den wirtschaftlichen Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen

²⁰ Feststellungen zur Wirkung von Grundstücksgeschäften bei Tz. 4.3.

Betriebes pauschaliert und nicht abbildet. Hingegen gibt der Gewinn, der sich bei Bilanzierung ergibt, den tatsächliche Gewinn wieder.

Fallbeispiel 5: Übergangsgewinn

Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart von der Einnahmenüberschussrechnung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist ein Übergangsgewinn zu ermitteln und in dem Jahr als laufender Gewinn zu erfassen, in dem erstmals der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird.

In einem der eingesehenen Fälle lagen Anträge auf Tarifiermäßigung nach § 32c EStG für den ersten und für den zweiten Betrachtungszeitraum vor. Der Land- und Forstwirt wechselte zum 30. Juni 2018 von der Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG zum Bestandsvergleich nach § 4 Absatz 1 EStG. Der zutreffend ermittelte Übergangsgewinn betrug 17 600 Euro. Die Hälfte davon erfasste der Steuerpflichtige nach § 4a Absatz 2 Nummer 1 EStG zutreffend in den Veranlagungszeiträumen 2017 und 2018. Für den zweiten Betrachtungszeitraum 2017 bis 2019 stellte er einen Antrag auf Tarifiermäßigung nach § 32c EStG. Das Finanzamt ermäßigte seine Steuerlast für 2019 antragsgemäß und erstattete rund 6 000 Euro. Ursächlich für die Gewinnschwankungen war in diesem Fall der Ansatz des Übergangsgewinns, der den laufenden Gewinn erhöhte.

4.3 Tarifiermäßigung als Folge der Veräußerung oder Entnahme von Betriebsgrundstücken

In 35 (57 %) der eingesehenen Fälle waren die Schwankungen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf die Veräußerung oder Entnahme von betrieblichen Grundstücken bzw. Betriebsübergaben unter Rückbehalt von Flächen²¹ zurückzuführen. Anträge auf Tarifiermäßigungen führten hier immer zu hohen Steuererstattungen.

²¹ Werden bei einer Betriebsübergabe mehr als 10 % der Flächen zurückbehalten, ist eine Übertragung zu Buchwerten ausgeschlossen (§ 6 Absatz 3 EStG). Der Landwirt musste zwingend die übertragenen Wirtschaftsgüter zum Teilwert entnehmen. Der entsprechende Gewinn ist als laufender Gewinn des Wirtschaftsjahres zu versteuern.

Fallbeispiel 6: Veräußerung von betrieblichen Grundstücken

Der Steuerpflichtige betrieb einen [REDACTED] und erwirtschaftete bei nahezu gleich hohen Umsätzen [REDACTED] folgende steuerlichen Gewinne/Verluste (Wirtschaftsjahr 1. Juli bis 30. Juni):

Wj. 2013/14	2 291 388 Euro
Wj. 2014/15	-251 896 Euro
Wj. 2015/16	-282 786 Euro
Wj. 2016/17	37 924 Euro

Daraus ergaben sich für den ersten Betrachtungszeitraum folgende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

VZ 2014	1 019 746 Euro,
VZ 2015	-267 341 Euro,
VZ 2016	-122 431 Euro.

Der hohe Gewinn des Wirtschaftsjahres 2013/2014 resultierte aus Grundstücksverkäufen. Die Erträge aus dem Verkauf von Betriebsgrundstücken beliefen sich auf 2 552 386,53 Euro.

Der Steuerpflichtige beantragte die Tarifiermäßigung nach § 32c EStG. Im Einkommensteuerbescheid 2016 gewährte das Finanzamt eine Tarifiermäßigung i. H. v. 160 680 Euro.

4.4 Betriebsverpachtung mit Betriebsvermögensveräußerung

In Fällen der Betriebsverpachtung haben Land- und Forstwirte ein sogenanntes Verpächterwahlrecht: Bei Einstellung der werbenden Tätigkeit kann der Verpächter wählen, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe behandelt und damit die Gegenstände seines Betriebes gegebenenfalls steuerbegünstigt in sein Privatvermögen überführt (§ 16 Absatz 2 EStG und § 16 Absatz 4 EStG) oder ob er den Betrieb während der Verpachtung in anderer Form als sogenannten Verpachtungsbetrieb fortführen will.

In 17 der untersuchten Steuerfälle erzielten die Steuerpflichtigen als selbst nicht mehr aktive Land- und Forstwirte Einkünfte nach § 13 EStG aus der Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Ganzen. In diesen Fällen berücksichtigten die Bearbeiterinnen und Bearbeiter der Finanzämter eine Tarifiermäßigung von insgesamt rund 210 000 Euro.

Im Mehrjahresvergleich (auch außerhalb des Betrachtungszeitraums 2014 bis 2016) waren in diesen 17 Fällen die Betriebseinnahmen aus der Verpachtung der Betriebe annähernd gleich. „Ausreißer“ in den Umsätzen (und damit auch den Gewinnen bzw. Einkünften) aus Land- und Forstwirtschaft, die zu Gewinnschwankungen führten, ergaben sich bei den

Verpachtungsfällen ausschließlich durch die Veräußerung von Grundstücken des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens.

Die Verpächter erzielen passive Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Auch für diese Einkünfte ist eine Tarifiermäßigung nach § 32c Absatz 1 EStG möglich, denn auch passive Einkünfte zählen zu den Einkünften im Sinne des § 13 EStG und sind nach § 32c Absatz 1 Satz 1 i. V. m. § 32c Absatz 5 EStG nicht von der Tarifiermäßigung ausgenommen. Ertragseinbußen, auch durch den globalen Klimawandel verursachte, betreffen aber regelmäßig nur den aktiven Landwirt, also den Pächter eines derartigen Betriebes.

4.5 Ausschüttungen Beteiligungen an Genossenschaften

In drei Fällen erzielten Land- und Forstwirte erhebliche Einnahmen aus Ausschüttungen [REDACTED]. Die jeweils zugrunde liegende Genossenschaftsbeteiligung gehörte zu ihrem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen. Die Ausschüttungen der Genossenschaften führten jeweils in einem Wirtschaftsjahr des ersten Betrachtungszeitraumes zu enormen Gewinnen. Auf Antrag der Steuerpflichtigen gewährte das jeweils zuständige Finanzamt Tarifiermäßigungen nach § 32c EStG von insgesamt rund 140 000 Euro.

Fallbeispiel 7: Ausschüttungen bei Genossenschaftsbeteiligungen

Der Steuerpflichtige führte einen landwirtschaftlichen Betrieb und baute [REDACTED], [REDACTED] an. Die Umsätze aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit betrugen (Wirtschaftsjahr 1. Juli bis 30. Juni):

Wj. 2013/14	29 751 Euro
Wj. 2014/15	19 505 Euro
Wj. 2015/16	15 414 Euro
Wj. 2016/17	34 458 Euro

Für die Wirtschaftsjahre des ersten Betrachtungszeitraums ermittelte er die folgenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 EStG:

Wj. 2013/14	547 587 Euro
Wj. 2014/15	-30 861 Euro
Wj. 2015/16	-54 047 Euro
Wj. 2016/17	-35 829 Euro

Die Einkünfte nach § 13 EStG betrugen in den Veranlagungszeiträumen:

VZ 2014	258 363 Euro
VZ 2015	-42 454 Euro
VZ 2016	-44 938 Euro

Der Steuerpflichtige hielt in seinem Betriebsvermögen eine Beteiligung [REDACTED], die im Wirtschaftsjahr 2013/14 insgesamt [REDACTED] Euro an ihn ausschüttete. Die Ausschüttung der Genossenschaft wirkte sich unter Berücksichtigung der Regelungen des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nummer 40d EStG zu 60 % [REDACTED] im Wirtschaftsjahr 2013/2014 gewinnerhöhend aus.

Der Landwirt stellte für den ersten Betrachtungszeitraum 2014 bis 2016 einen Antrag auf Tarifiermäßigung nach § 32c EStG. Die Tarifiermäßigung führte zu einer Gesamterstattung i. H. v. rund 46 500 Euro.

Im Betrachtungszeitraum 2014 bis 2016 erzielte der Landwirt nur im Veranlagungszeitraum 2014 positive Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Der Gewinn war insbesondere auf die außerordentliche Ausschüttung [REDACTED] zurückzuführen. Die Genossenschaft hatte in ihrem Wirtschaftsjahr 2014 Anlagevermögen veräußert und aufgrund der erheblichen stillen Reserven, die in einem Grundstück ruhten, einen hohen Gewinn realisiert, den sie anschließend an die beteiligten Genossen ausgeschüttet hatte.

4.6 Auflösung von Rücklagen nach § 6b oder § 6c EStG und von Rücklagen für Ersatzbeschaffung

Dem Grunde nach sind Reinvestitionsrücklagen nach § 6b EStG (bzw. § 6c EStG bei der Gewinnermittlung nach Einnahmenüberschussrechnung) und Rücklagen für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR und deren Auflösung in ihrer Wirkungsweise vergleichbar. Die Bildung dieser Rücklagen ermöglicht es Land- und Forstwirten, eine Gewinnrealisierung von aufgedeckten stillen Reserven zu vermeiden. Reinvestiert der Landwirt innerhalb des gesetzlichen Zeitraums nicht, ist die Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen und dem laufenden Gewinn zuzurechnen.

In 9 Fällen (15 %) hatten die Land- und Forstwirte nach Grundstücksverkäufen in einem Wirtschaftsjahr vor dem Betrachtungszeitraum 2014 bis 2016 Reinvestitionsrücklagen gebildet und diese während des Betrachtungszeitraums gewinnwirksam aufgelöst. Die Höhe der aufgelösten Rücklagen betrug zwischen 60 000 Euro und 415 000 Euro; insgesamt waren 2 031 723 Euro an Rücklagen aufgelöst worden. Daraus ergaben sich Tarifiermäßigungsbeträge nach § 32c EStG von insgesamt 224 513 Euro.

In demselben Betrachtungszeitraum hatten 10 Land- und Forstwirte Rücklagen nach §§ 6b, 6c EStG von insgesamt 2 965 628 Euro (jeweils zwischen 34 000 Euro und 799 561 Euro) gebildet. Die Rücklagen stammten alle aus Veräußerungen betrieblicher Grundstücke.

In einem Fall stellte der Bundesrechnungshof die Auflösung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung von 138 000 Euro fest. Die Tarifglättung führte zu einer Steuerermäßigung von 11 653 Euro.

4.7 Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG (IAB)

Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren, beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 %²² der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens 200 000 Euro, als IAB gewinnmindernd abziehen. Unterbleibt die geplante Investition oder war der IAB zu hoch, ist der (überschießende) IAB rückgängig zu machen.

In sechs Fällen hatten Land- und Forstwirte einen Antrag auf Tarifiermäßigung nach § 32c EStG gestellt, bei denen die Gewinnschwankung in einem Jahr des Betrachtungszeitraumes lediglich in der Bildung eines IAB begründet war. In diesen Fällen berücksichtigten die Finanzbehörden eine Tarifiermäßigung von insgesamt rund 90 000 Euro.

Durch die Bildung von IAB nach § 7g EStG hat der Landwirt seinen betrieblichen Gewinn gemindert. Die daraus resultierenden Gewinnschwankungen in den Veranlagungszeiträumen des Betrachtungszeitraums wurden durch die Tarifiermäßigung nach § 32c EStG ausgeglichen. Nachweislich stehen die „Gewinnschwankungen“ in keinem Zusammenhang mit Umsatzveränderungen durch den Klimawandel.

4.8 Umsatz- und Gewinnsteigerungen

Bei vier der eingesehenen Fälle waren die Gewinnschwankungen im Betrachtungszeitraum auf jährliche Umsatz- und Gewinnsteigerungen zurückzuführen.

Fallbeispiel 8: Umsatz- und Gewinnsteigerungen

Der Landwirt baute [REDACTED] an. Die Umsätze aus dieser Tätigkeit betrugen (Wirtschaftsjahr 1. Juli bis 30. Juni):

Wj. 2013/14	451 051 Euro
Wj. 2014/15	476 035 Euro
Wj. 2015/16	915 988 Euro
Wj. 2016/17	1 895 496 Euro

²² IAB, die in einem nach dem 31. Dezember 2019 endenden Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden, können bis zu 50 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten betragen (JStG 2020).

Er erzielte folgende Gewinne:

Wj. 2013/14	-73 567 Euro
Wj. 2014/15	-56 750 Euro
Wj. 2015/16	264 273 Euro
Wj. 2016/17	1 106 071 Euro

In den Gewinnermittlungen der Wirtschaftsjahre wurden keine gewinnwirksamen Steuerbegünstigungen (§§ 7g, 6c EStG) vorgenommen. Außerdem erfolgten keine Grundstücksentnahmen oder -verkäufe. Die erklärten Umsätze resultierten vollumfänglich aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit.

Der Landwirt stellte am 13. Juli 2020 einen Antrag auf Tarifiermäßigung nach § 32c EStG. Das Finanzamt ermittelte einen Tarifiermäßigungsbetrag von 31 337 Euro.

Unzweifelhaft steigerte der Landwirt in den Wirtschaftsjahren des Betrachtungszeitraums seine Umsätze und seinen Gewinn erheblich. Durch die gestiegenen Umsätze erhöhte sich auch jährlich der Gewinn aus dem landwirtschaftlichen Betrieb. Bei der Tarifiermäßigung nach § 32c EStG wurden letztendlich die Gewinne auf die Veranlagungszeiträume des Betrachtungszeitraums verteilt.

In einem anderen Fall resultierten die Gewinnschwankungen aus Umsatz- und Gewinnsteigerungen, weil die Bewirtschaftung des landwirtschaftlichen Betriebes erweitert wurde.

Fallbeispiel 9: Betriebserweiterung

Der Landwirt produzierte [REDACTED] Erzeugnisse. Im Wirtschaftsjahr 2016/17 erweiterte er sein Tätigkeitsfeld [REDACTED]. Die Einnahmen daraus betrugen 324 331,16 Euro.

In den Einkommensteuerbescheiden wurden folgende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft angesetzt:

VZ 2014	-18 153 Euro
VZ 2015	-49 428 Euro
VZ 2016	38 574 Euro

In diesem Fall war die Erhöhung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft im Wirtschaftsjahr 2016/17 eindeutig auf die zusätzliche Bewirtschaftung [REDACTED] zurückzuführen.

5 Würdigung

Die Tarifiermäßigung nach § 32c EStG gewährt Land- und Forstwirten beachtliche tarifbedingte Steuervorteile. Diese sind umso größer, je unterschiedlicher die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in den Veranlagungszeiträumen des Betrachtungszeitraums sind.

In keinem der eingesehenen Fälle hat der Bundesrechnungshof Anhaltspunkte dafür gefunden, dass die oftmals stark schwankenden Einkünfte auf Ertragseinbußen als Folge des globalen Klimawandels zurückzuführen und damit natur- und sektoralbedingt waren. Vielmehr resultierten die Gewinnschwankungen aus gängigen, auch in anderen Wirtschaftsbereichen üblichen Geschäftsvorfällen oder aus der Ausübung steuerlicher Wahlrechte.

Die Regelung geht damit in der Praxis an dem gesetzgeberischen Ziel vorbei zu verhindern, dass Betriebe durch Preisschwankungen ihrer land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse infolge des globalen Klimawandels steuerlich belastet werden. Als ursächlich hierfür sah der Bundesrechnungshof, dass die Anwendung nicht auf Ergebnisse der landwirtschaftlichen Urproduktion eines aktiv bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs beschränkt ist. So begünstigt § 32c EStG insbesondere auch außerordentliche Gewinne, die in keinem direkten Zusammenhang mit der eigentlichen Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes stehen, beispielsweise die Entnahme oder den Verkauf betrieblicher Grundstücke.

§ 32c EStG tritt dabei neben andere Regelungen, die Land- und Forstwirten den Ausgleich von Gewinnschwankungen ermöglichen. So schaffen steuerlich begünstigende Wahlrechte wie der IAB oder Rücklagen nach § 6b EStG schon die Möglichkeit, Gewinne nicht nur veranlagungszeitraum-, sondern auch wirtschaftsjahrübergreifend zu verschieben. Auch hat der Gesetzgeber mit § 4a Absatz 2 Nummer 1 EStG bereits eine Norm geschaffen, die bei Land- und Forstwirten eine vom Kalenderjahr abweichende Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr bestimmt, um eine Gewinnglättung volatiler land- und forstwirtschaftlicher Gewinne zu erreichen.

Darüber hinaus hielt der Bundesrechnungshof die mit der Regelung des § 32c EStG einhergehende Privilegierung bestimmter Einkünfte für rechtlich bedenklich. So begünstigt die Tarifiermäßigung nur natürliche Personen, die Einkünfte nach § 13 EStG erzielen. Vom globalen Klimawandel und den sich daraus ergebenden wirtschaftlichen Folgen sind aber gleichermaßen land- und forstwirtschaftliche Betriebe betroffen, die aufgrund ihrer Struktur oder ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielen – und keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Diesen versagt der Gesetzgeber eine Begünstigung der Gewinnschwankungen nach § 32c EStG. Zudem sind auch Erträge anderer Wirtschaftszweige von Wettereinflüssen abhängig und unterliegen dadurch bedingten Gewinnschwankungen. Diese Einkünfte sind jedoch explizit von einer Tarifiermäßigung ausgeschlossen.

6 Empfehlung

Um die Tarifiermäßigung entsprechend dem Ziel des Gesetzgebers umzusetzen, wäre eine Änderung des § 32c EStG notwendig. Gewinne, die außerhalb der operativen Tätigkeit eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erzielt werden, wären von der Begünstigung auszunehmen. Zudem müsste gewährleistet sein, dass es nicht zu Mehrfachbegünstigungen kommt, z. B. durch Ausübung steuerlicher Wahlrechte.

Da die Tarifiermäßigung letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden ist, hält der Bundesrechnungshof eine entsprechende Änderung der Regelung für geboten, wenn sie in der derzeit geltenden Form verlängert oder als Dauerregelung etabliert werden sollte.

In diesem Fall sollte die Bundesregierung auf der Grundlage ihrer eigenen subventionspolitischen Leitlinien auch prüfen, ob das Ziel der Tarifiermäßigung besser durch eine direkte Förderung zu erreichen ist. Nach diesen Leitlinien sollen Subventionen vorrangig als Finanzhilfen und nicht als Steuervergünstigungen gewährt werden.

Korn

Dr. Dingendorf