

Offermann, Frank; Forstner, Bernhard

Working Paper

Bewertung unterschiedlicher Vorschläge für eine steuerliche Risikoausgleichsrücklage

Thünen Working Paper, No. 127

Provided in Cooperation with:

Johann Heinrich von Thünen Institute, Federal Research Institute for Rural Areas, Forestry and Fisheries

Suggested Citation: Offermann, Frank; Forstner, Bernhard (2019) : Bewertung unterschiedlicher Vorschläge für eine steuerliche Risikoausgleichsrücklage, Thünen Working Paper, No. 127, Johann Heinrich von Thünen-Institut, Braunschweig, <https://doi.org/10.3220/WP1564992619000>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/204567>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Bewertung unterschiedlicher Vorschläge für eine steuerliche Risikoausgleichsrücklage

Frank Offermann, Bernhard Forstner

Thünen Working Paper 127

Dr. Frank Offermann
Dipl.-Ing. agr. Bernhard Forstner
Thünen-Institut für Betriebswirtschaft

Johann Heinrich von Thünen-Institut
Bundesforschungsinstitut für Ländliche Räume, Wald und Fischerei
Bundesallee 50
38116 Braunschweig

Kontakt: Dr. Frank Offermann
Tel.: 0531 596 5209
Fax: 0531 596 5199
E-Mail: frank.offermann@thuenen.de

Thünen Working Paper 127

Braunschweig/Germany, September 2019

Kurzfassung

Rücklagen sind ein wichtiger Bestandteil des betrieblichen Risikomanagements. Insbesondere vor dem Hintergrund zunehmender Extremwetterereignisse wird von verschiedenen Seiten eine steuerliche Förderung der Rücklagenbildung in der Landwirtschaft gefordert, um den Anreiz zum Aufbau von Reserven zu erhöhen. Die im Raum stehenden Vorschläge unterscheiden sich teilweise erheblich. Dieser Bericht nimmt eine aktualisierte und vergleichende Bewertung unterschiedlicher Ausgestaltungsoptionen vor. Betrachtet werden Modelle, die auf dem Forstschäden-Ausgleichsgesetz aufbauen, der Vorschlag des Deutschen Bauernverbands sowie die Rücklagenbildung aus Direktzahlungen. Die Analyse der Ausgangslage und der Ziele zeigt, dass die Hypothese einer generellen und systematisch zu niedrigen Rücklagenbildung in der Landwirtschaft auf Basis der vorhandenen Daten kaum belegbar ist. Die Diskussion steuerrechtlicher Aspekte weist auf eine Reihe von Herausforderungen hin, die eine steuerliche Förderung der Rücklagenbildung erfüllen muss, um den steuer- und wettbewerbsrechtlichen Anforderungen zu entsprechen. Hierzu zählen insbesondere die Einzahlung der Rücklage auf ein spezielles Rücklagenkonto, die Begrenzung entstehender Zinsgewinne bei längerer bzw. unbefristeter Rücklagendauer und die Sicherstellung der Begrenzung des steuerlichen Ausgleichs auf landwirtschaftsspezifische Risiken durch entsprechende Vorgaben zur Bildung und Auflösung der Rücklage. Für alle untersuchten Modelle gilt, dass steuerliche Vorteile und damit der Anreiz für eine zusätzliche Rücklagenbildung aufgrund existierender, z. T. landwirtschaftsspezifischer Steuerregelungen, die eine Glättung der Einkommenssteuerlast bewirken, im Schnitt der Betriebe gering sind. Allerdings existieren große Unterschiede zwischen den Betrieben. Profitieren werden vor allem erfolgreiche Betriebe, die auch ohne die Förderung über entsprechende freie Finanzmittel für die Bildung einer Rücklage verfügen, sowie Betriebe mit hohem nichtlandwirtschaftlichen Einkommen. Die durch eine steuerliche Fördermaßnahme beabsichtigte Anreizwirkung zum Aufbau von Liquiditätsrücklagen dürfte bei einkommensschwächeren Unternehmen weitgehend ins Leere laufen. Bei restriktiven Auflagen zu Bildung und Auflösung einer steuerlich begünstigten Rücklage, wie sie in Modellen nach dem Forstschäden-Ausgleichsgesetz zu finden sind, steht dem steuerlichen Anreiz für eine zusätzliche Rücklagenbildung ein eingeschränkter Zugriff auf die betriebseigene Liquidität sowie der entgangene Nutzen aus alternativen Verwendungsmöglichkeiten gegenüber. Dies dürfte die Akzeptanz einer derart ausgestalteten Risikorücklage deutlich begrenzen. Der im Vorschlag des Deutschen Bauernverbands formulierte Verzicht auf ein spezifisches Rücklagenkonto und die breite, unspezifische Auflistung begünstigter Auflösungsstatbestände erfüllen nicht die Anforderungen an eine zielorientierte, effektive und effiziente Förderung einer Liquiditätsrücklage. Eine Zuführung eines Teils der Direktzahlungen zu einer Rücklage in wirtschaftlich guten Jahren kann den Beitrag der Direktzahlungen zum Risikomanagement grundsätzlich erhöhen. Allerdings fällt auch bei diesem Ansatz der Beitrag zur Liquiditätsverbesserung in Krisenzeiten in vielen Betrieben gering aus, da geförderte Rücklagen in nennenswertem Umfang nur in den Betrieben gebildet werden können, die viel Fläche bewirtschaften und deswegen hohe Direktzahlungen erhalten.

Abstract

Financial reserves are an important component of farms' risk management. A tax incentive for the establishment of reserves in agriculture is demanded by various parties, particularly against the background of an increase of extreme weather events. The proposals differ considerably. This report provides an updated and comparative assessment of different design options, and takes a closer look at models that build on the Forest Damage Compensation Act, the proposal of the German Farmers' Association, as well as the reserve formation from direct payments. The analysis of the situation and the objectives shows that the hypothesis of reserves in agriculture being generally and systematically too low cannot be substantiated on the basis of the available data. The discussion of tax issues highlights a number of challenges that tax-based promotion of the establishment of reserves must meet in order to comply with tax and competition law requirements. These include, in particular, the commitment of the funds to a special reserve account, the limitation of interest income resulting from a longer or indefinite duration of the reserve and the limitation of the tax-based compensation to agricultural risks through appropriate provisions for the establishment and liquidation of the reserve. For all examined models, tax advantages and thus the incentive for additional reserve formation are low on average due to existing, partly agricultural-specific, tax regimes that smooth the income tax burden. However, there are big differences between the farms. Above all successful farms, which even without the benefits from the tax regulation have free financial resources for the establishment of a reserve, as well as farmers with high non-agricultural income, will benefit. The incentive effect created by a fiscal support measure to build up liquidity reserves is likely to be largely ineffective for low-income farms. In the case of restrictive conditions for the establishment and liquidation of a tax-privileged reserve, which is characteristic for models designed according to the Forest Damage Compensation Act, the tax incentive for additional reserves comes at the price of restricted access to the farm's own liquidity and lost benefits from alternative investments. This limits the acceptance of such a risk reserve. The waiver of a specific reserve account and the broad, non-specific list of occasions justifying a favoured liquidation of reserves in the proposal of the German Farmers' Association do not meet the requirements for a goal-oriented, effective and efficient promotion of a liquidity reserve. Channelling part of the direct payments to a reserve account in economically good years can in principle increase the contribution of direct payments to risk management. However, even with this approach, the contribution to improving liquidity in times of crisis is low in many farms, as significant subsidized reserves can only be created in farms that manage large land areas and therefore receive high direct payments.

Inhaltsverzeichnis

Kurzfassung	i
Abstract	ii
Einleitung	1
1 Grundsätzliche Bewertungsaspekte	3
1.1 Ziele einer Risikoausgleichsrücklage und Bewertungskriterien	3
1.2 Steuerliche Aspekte	5
1.3 Potenzielle Herausforderungen bzgl. der rechtlichen Umsetzbarkeit	8
1.4 Liquiditätsverbesserung in Krisensituationen	9
2 Beschreibung aktuell diskutierter Modelle für eine Risikoausgleichsrücklage	13
2.1 Modelle analog zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz	13
2.2 Modell des DBV	14
2.3 Modell „Rücklage aus Direktzahlungen“ in Anlehnung an Vorschläge von Hirschauer und Mußhoff	15
3 Bewertung der Modelle	17
3.1 Modelle analog zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz	17
3.2 Modell des DBV	18
3.3 Modell „Rücklage aus Direktzahlungen“ in Anlehnung an Vorschläge von Hirschauer und Mußhoff	19
4 Zusammenfassung und Schlussfolgerungen	23
Literaturverzeichnis	27
Anhang 1: Quantitative Analyse des Modells „Rücklage von Direktzahlungen“ in Anlehnung an Vorschläge von Hirschauer und Mußhoff	29
A.1.1 Szeneriobeschreibung und Datenbasis	29
A.1.2 Ergebnisse	30
A.1.2.1 Natürliche Personen	30
A.1.2.2 Juristische Personen	33
Anhang 2: Übersicht über Vorschläge zur Ausgestaltung einer Risikoausgleichsrücklage in der Landwirtschaft	35

Verzeichnis der Tabellen

Tabelle A-1:	Rücklagenbildung in landwirtschaftlichen Betrieben in der Form natürlicher Personen (19-jähriger Betrachtungszeitraum; Modell „Rücklage von Direktzahlungen“)	30
Tabelle A-2:	Effekte der Rücklagenbildung in landwirtschaftlichen Betrieben in der Form natürlicher Personen, nach Betriebsform (19-jähriger Betrachtungszeitraum; Modell „Rücklage von Direktzahlungen“)	31
Tabelle A-3:	Effekte der Rücklagenbildung in landwirtschaftlichen Betrieben in der Form natürlicher Personen, nach Höhe des Durchschnittsgewinns (19-jähriger Betrachtungszeitraum; Modell „Rücklage von Direktzahlungen“)	32
Tabelle A-4:	Wirkung der Rücklagenbildung und -auflösung auf das Risiko größerer Gewinnrückgänge (19-jähriger Betrachtungszeitraum; Modell „Rücklage von Direktzahlungen“)	33
Tabelle A2:	Übersicht über Vorschläge oder Empfehlungen zur Ausgestaltung einer Risikoausgleichsrücklage in der Landwirtschaft	35

Einleitung

Aktuell werden von verschiedenen Akteuren Vorschläge oder Stellungnahmen zu einer „steuerlichen Risikoausgleichsrücklage“ für die Landwirtschaft in die öffentliche Diskussion eingebracht. Die Diskussionsbeiträge kommen von politischen Parteien (Fraktion der FDP, 2018; Fraktion DIE LINKE, 2018), landwirtschaftlichen und gartenbaulichen Interessensvertretern (DBV, 2009; ZVG, 2019; Genossenschaftsverband, 2019), Bundesländern (Bundesratsinitiative der Länder Brandenburg und Bayern, 2018), dem Bund der Steuerzahler Deutschland e.V. (2019) und aus der Wissenschaft (Hirschauer und Mußhoff, 2018c). Die im Raum stehenden Vorschläge unterscheiden sich teilweise erheblich in Zielen, Ausgestaltung und (impliziten) Erwartungen. Gleichzeitig sind die Vorstellungen über die konkrete Ausgestaltung einer RR in diesen Ausführungen meist nur wenig detailliert beschrieben. Dies steht im Kontrast zu der großen Anzahl von Ausgestaltungsoptionen einer RR, die wiederum einen erheblichen Einfluss auf die Wirkungen und Effizienz einer Förderung einer RR haben. Vor diesem Hintergrund hat das BMEL das Thünen-Institut gebeten, eine aktuelle, umfassende und vergleichende Bewertung von drei konkreten Ansätzen vorzunehmen:

- (1) Modell analog Forstschäden-Ausgleichsgesetz (ForstSchAusglG)
- (2) Modell des Deutschen Bauernverbands (DBV)
- (3) Modell Rücklage aus Direktzahlungen in Anlehnung an Vorschläge von Hirschauer und Mußhoff

Dazu sollen die Modelle konkret beschrieben, analysiert und unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheiten der Steuererhebung u. a. auch hinsichtlich ihrer Wirkungsweise in einer Krisensituation und potenziellen Herausforderungen bzgl. der rechtlichen und administrativen Umsetzbarkeit bewertet werden.

Die Diskussionen um eine steuerliche Risikoausgleichsrücklage (RR) für die Landwirtschaft sind nicht neu; entsprechend existieren bereits eine Reihe wissenschaftlicher Analysen zu den möglichen Auswirkungen einer RR nach dem Forstschäden-Ausgleichsgesetz sowie der vom Deutschen Bauernverband vorgeschlagenen Variante (Blanck und Bahrs, 2009; Blanck und Bahrs, 2010; WBA, 2011; Bahrs, 2011; Hirschauer und Mußhoff, 2018c, 2018b). Insbesondere die Studie von Bahrs (2011) enthält neben einer umfassenden Würdigung der betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Aspekte auch eine detaillierte quantitative Analyse auf der Basis des Testbetriebsnetzes. Der vorliegende Bericht stützt sich daher in erheblichem Umfang auf existierende Studien und konzentriert sich auf die strukturierte Zusammenfassung und vergleichende Gegenüberstellung dieser Ergebnisse. Ergänzend wurden eine quantitative Analyse einer Rücklagenbildung aus den Direktzahlungen in Anlehnung an Vorschläge von Hirschauer und Mußhoff (2018a, 2018b, 2018c) sowie für alle Modelle eine aktualisierte Bewertung des Nutzens für die Risikovorsorge und steuerlicher Aspekte vorgenommen. Für die Einordnung steuerlicher

Aspekte wurden zudem äußerst hilfreiche Fachgespräche mit Dr. Wesche¹ und Dr. Nehls² geführt. Deren Interpretation und mögliche verbleibende Fehleinschätzungen liegen allein in der Verantwortung der Autoren.

Im Folgenden wird zunächst der Bewertungsrahmen beschrieben. Dazu werden in Kapitel 1.1 die Problemstellung und die Ziele einer Förderung der Rücklagenbildung diskutiert, um relevante Bewertungskriterien zu identifizieren. Kapitel 1.2 betrachtet die RR vor dem Hintergrund der steuerrechtlichen Einordnung landwirtschaftlicher Betriebe und analysiert mögliche Wechselwirkungen mit anderen steuerlichen Regelungen und Wahlmöglichkeiten. Kapitel 1.3 gibt einen kurzen Überblick über potenzielle Herausforderungen, die aus steuer- und wettbewerbsrechtlicher Sicht für die Gestaltung einer sektorspezifischen Sonderregelung für eine RR bestehen können. Kapitel 1.4 identifiziert verschiedene Einflussfaktoren, die auf die Erreichung des Ziels einer RR, d. h. der Liquiditätsverbesserung in Krisensituationen. Aufbauend auf einer kurzen Beschreibung von drei ausgewählten Modellen für die Ausgestaltung einer Risikoausgleichsrücklage (Kapitel 2) wird anschließend in Kapitel 3 einer Analyse und Bewertung im Hinblick der Modelle vor dem Hintergrund des Bewertungsrahmens vorgenommen. In Kapitel 4 werden die wichtigsten Erkenntnisse zusammengefasst und Schlussfolgerungen gezogen.

¹ Steuerberatungsgesellschaft Born mbH, Wolfenbüttel

² Leiter der Steuerabteilung der SHBB Steuerberatungsgesellschaft mbH, Landwirtschaftlicher Buchführungsverband, Kiel

1 Grundsätzliche Bewertungsaspekte

1.1 Ziele einer Risikoausgleichsrücklage und Bewertungskriterien

Für die Bewertung einer staatlich geförderten RR muss zunächst geklärt werden

- (1) welche Probleme aus ökonomischer und politischer Sicht vorliegen,
- (2) was die Ursachen für diese Probleme sind und
- (3) welche (politischen) Ziele verfolgt werden.

Zu 1.) Problemdiskussion: Die Forderung nach einer staatlichen RR für die Landwirtschaft impliziert, dass die Landwirte weniger Rücklagen bilden, als dies aus gesamtgesellschaftlicher Sicht sinnvoll wäre. Zur tatsächlichen Höhe der Rücklagenbildung in der Landwirtschaft gibt es jedoch kaum aussagekräftige Angaben.³ Auch stellt sich die Frage, woran die Einschätzung, dass die Rücklagen ‚zu niedrig‘ seien, festgemacht wird bzw. welche normativen Anteile oder Niveaus optimal wären. So ist das Risiko einer Insolvenz (aufgrund des hohen Werts des Bodens) im landwirtschaftlichen Bereich geringer als in anderen Sektoren (z. B. im verarbeitenden Gewerbe, in der Bauwirtschaft oder im Handel). Die Zahl der Insolvenzanmeldungen lag in den letzten zehn Jahren zwischen 109 und 183 Betrieben im Jahr und ist auch im Jahr 2018 mit 115 Insolvenzanträgen nicht angestiegen (Destatis, 2019). Andererseits zeigt die Zahl der für existenzgefährdete Betriebe gewährten Hilfen nach der Dürre 2018, dass Extremereignisse eine Reihe von Betrieben in wirtschaftliche Bedrängnis bringen können⁴. Grundsätzlich ist bei der Bewertung der zugrunde liegenden Problematik zu berücksichtigen, dass landwirtschaftliche Haushalte häufig mehrere Einkunftsarten aufweisen, aber über die Gesamt-Einkommenssituation kaum Informationen vorliegen und die tatsächliche Problemlage daher unklar bleibt. Hinzu kommt, dass sich die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die landwirtschaftlichen Betriebe in den letzten Jahren dahingehend verändert haben, dass die Kosten einer Fremdfinanzierung deutlich gesunken sind, die gestiegenen Immobilienwerte zusätzliche Finanzierungsmöglichkeiten eröffnen und die weit verbreiteten Diversifizierungsaktivitäten (z. B. Energieerzeugung) der Landwirte weitere Einkommensquellen schaffen, die zum Einkommensausgleich beitragen können. Ohnehin ist es eine der wichtigsten Managementaufgaben eines jeden Unternehmers, die Liquidität in angemessener Weise (d. h. in Abhängigkeit der (betriebs-)individuellen Risiko-

³ Bahrs (2011) weist darauf hin, dass für Einzelunternehmen und Personengesellschaften anhand der Testbetriebsdaten kaum Aussagen zur Höhe finanzieller Reserven möglich sind, da eine enge Verzahnung zwischen betrieblichem und privatem Bereich vorliegt. Die jährlichen Entnahmen für private Vermögensbildung lagen in der Studie im Schnitt bei 23.000 € pro Betrieb. Konkrete Aussagen zur Höhe finanzieller Reserven sind mit diesen Werten nicht möglich, zumal auch außerbetriebliche Einkünfte dazu beitragen können. Der durchschnittliche Kassenbestand juristischer Personen lag bei knapp 116.000 € pro Betrieb.

⁴ Allerdings wurde vorhandenes Vermögen bei der Beurteilung einer Existenzgefährdung größtenteils nicht berücksichtigt.

und Einkommenssituation) sicherzustellen und hierfür Reserven aufzubauen. Festzuhalten bleibt, dass es erstens keine belastbaren Zahlen zur tatsächlichen Höhe der Rücklagenbildung in der Landwirtschaft gibt, und zweitens in der Diskussion offenbleibt, woran die Einschätzung, die Rücklagen seien zu gering, festgemacht wird.

Zu 2.) Ursachendiskussion: Wenn man die Hypothese, dass Landwirte zu geringe Rücklagen bilden, akzeptiert, so ist vor einer politischen Intervention zu analysieren, welches die Ursachen hierfür sind, um zielgerichtete Maßnahmen ergreifen zu können. Grundsätzlich sind folgende Argumente denkbar:

- a) Die Bildung von Rücklagen zur Risikovorsorge ist finanziell unattraktiv, da es andere Risikomanagementinstrumente gibt, die eine vergleichbare Risikoabsicherung zu geringeren Kosten bieten. Eine Förderung einer RR ist in diesem Fall wenig sinnvoll.
- b) Landwirte bilden zu geringe Rücklagen, da sie die Risiken falsch einschätzen. In diesem Fall wäre eine staatliche Unterstützung von Information und Beratung ein geeigneter Ansatz. Denkbar sind auch verpflichtende Vorgaben, ähnlich wie dies in Deutschland bei Pflichtversicherungen für eine Reihe von Risiken der Fall ist.
- c) Die Bildung von Rücklagen zur Risikovorsorge ist aufgrund anderer verzerrender staatlicher Maßnahmen (z. B. Steuerrecht, Ad-hoc-Hilfen) finanziell unattraktiv. Eine zielgerichtete Politik sollte zuvorderst darauf abzielen, existierende Verzerrungen abzubauen. Eine zusätzliche Förderung der Bildung einer RR wäre allenfalls als second-best Lösung anzusehen.
- d) Das landwirtschaftliche Einkommen ist zu gering, um Rücklagen zu bilden. Wenn der Erhalt dieser Betriebe aus übergeordneten Gründen wichtig ist (und die unterstützten Betriebe nicht aufgrund von Managementdefiziten geringe Einkommen erwirtschaften), dann wären gezielte Einkommenstransfers an einkommensschwache Betriebe mit hohem Produktionsrisiko sinnvoller als eine allgemeine steuerliche Besserstellung der Rücklagenbildung für alle Betriebe.

zu 3.) Ökonomische und politische Ziele: Ziel einer steuerlich geförderten RR sollte die Stärkung der betrieblichen Risikovorsorge durch den Aufbau einer Liquiditätsreserve sein, die in Krisenfällen schnell zur Verfügung steht. Einige der im Raum stehenden Vorschläge nennen zudem explizit den Ersatz staatlicher Krisenhilfen als Ziel einer Förderung einer RR, u. a. vor dem Hintergrund der fehlenden Kalkulierbarkeit, des hohen Verwaltungsaufwands und des häufig großen zeitlichen Verzugs der Auszahlung von Ad-hoc-Hilfen in Krisenfällen.

Wichtige Bewertungskriterien für eine steuerlich geförderte RR beinhalten damit

- **Effektivität:** In welchem Umfang werden aufgrund der Regelung Liquiditätsrücklagen aufgebaut? Relevant für die Bewertung ist der Nettoeffekt, d. h. die Höhe der zusätzlichen Rücklagenbildung gegenüber einer Situation ohne Regelung. Wichtige Einflussfaktoren für die

Akzeptanz bei freiwilliger Rücklagenbildung sind die Höhe und Verteilung des finanziellen Anreizes sowie die Flexibilität der Rücklagenauflösung.

- Einkommenswirkung: Welche finanziellen Wirkungen ergeben sich aus der Förderung der Rücklagenbildung? Die Einkommenswirkung ist je nach Ausgestaltung der Regelungen nicht automatisch identisch mit der Anreizwirkung.
- Wirkung in einer Krisensituation: In welchem Umfang sind die (zusätzlich) gebildeten Rücklagen in der Lage, krisenbedingte Einkommens- und Liquiditätsengpässe zu reduzieren?
- Kosten, Umsetzbarkeit: Welche Kosten (z. B. Administrationskosten) entstehen durch die Regelung? Welche rechtlichen und administrativen Herausforderungen bestehen?
- Finanzierung: Welche Steuermindereinnahmen entstehen durch die steuerliche Förderung einer RR?
- Konsistenz zu anderen staatlichen Regelungen: Wird die Steuergerechtigkeit gewahrt? Gibt es unbeabsichtigte Wechselwirkungen mit anderen Regeln des Steuerrechts oder mit anderen politischen Maßnahmen? Wie erfolgt die Abstimmung mit anderen staatlichen Krisenhilfen?
- Effizienz: Erreicht die gewählte Maßnahme das politische Ziel zu den geringsten gesamtwirtschaftlichen Kosten?

Die einzelnen Bewertungskriterien werden in der vorliegenden Untersuchung nur soweit durchgehend angewandt, wie die hierfür erforderlichen Informationen und Analysen vorliegen oder in der Kürze der Zeit erbracht werden konnten.

1.2 Steuerliche Aspekte

Die steuerliche Wirkung einer RR unterscheidet sich je nach steuerrechtlicher Einordnung der landwirtschaftlichen Betriebe.

- Von der Reduzierung des Progressionseffektes durch interperiodische Einkommensglättung können ausschließlich natürliche Personen profitieren. Zusätzlich kann ein Zinsvorteil aus der Verschiebung der Steuerlast in spätere Zeiträume entstehen.
- Für sog. § 13a-Betriebe (Besteuerung auf Basis von Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG) dürfte dagegen kaum ein Vorteil aus einer steuerlich geförderten RR entstehen. Vorteile können sich ergeben bei der Rücklagenbildung im Fall von Sondergewinnen, die nicht im Rahmen der Pauschalansätze abgedeckt wären.
- Für juristische Personen gilt ein konstanter Körperschaftsteuersatz von 15 %. Diese Betriebe würden daher bei Anwendung der RR nur von einem Zinsvorteil profitieren, der aus der zeitlichen Verschiebung der Steuerzahllast resultiert. Allerdings können die Anteilseigner u. U. durch eine geschickte zeitlich gesteuerte Ausschüttungspraxis von einer Reduzierung des Progressionseffektes bei der persönlichen Einkommensteuerlast profitieren.

Eine optimierte Bildung und Auflösung einer steuerlich geförderten RR stellt hohe Ansprüche an Landwirte und Steuerberater. Neben den Auswirkungen auf die Liquiditätsplanung sind Interaktionen mit einer Reihe anderer steuerlicher Regelungen und Wahlmöglichkeiten zu beachten.

- Steuerglättende Regelungen wie § 4a oder § 32c EStG reduzieren die steuerliche Wirkung der RR. In Betrieben mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr führt bereits die anteilige Durchschnittbesteuerung zweier Wirtschaftsjahre zu einer deutlichen Reduzierung des Progressionseffektes (Bahrs, 2011). Dieser Effekt dürfte durch die Umsetzung der Gewinnglättung nach § 32c EStG noch einmal verstärkt werden, da eine Steuerfestsetzung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (LuF) auf Basis eines Durchschnitts von drei Kalenderjahren in vielen Betrieben eine Durchschnittsbildung der Gewinne von vier Wirtschaftsjahren ermöglicht.
- Insbesondere die Möglichkeiten zum Verlustrücktrag oder -vortrag (nach § 10d EStG) interagieren mit der RR. Im Hinblick auf Senkung der Einkommensteuerbelastung wird ein Landwirt z. B. bestrebt sein, eine vorhandene Rücklage möglichst in Verlustjahren aufzulösen. Dadurch sinkt aber die Möglichkeit, durch Verlustrücktrag oder -vortrag den Progressionseffekt in erfolgreicheren Jahren zu reduzieren. Für Betriebe mit regelmäßig auftretenden Verlusten ist damit der Nutzen aus der RR geringer als für Betriebe, die ähnlich hohe Durchschnittseinkommen und Gewinnschwankungen aufweisen, ohne dabei in die Verlustzone zu geraten.
- Eine Interaktion mit der Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG kann es z. B. dann geben, wenn ein Landwirt Flächen verkauft hat und dabei erhebliche stille Reserven gehoben bzw. Veräußerungsgewinne erzielt hat. Dies dürfte bei dem starken Anstieg der Bodenpreise in den letzten zehn Jahren ein häufiger Fall sein. Zur Vermeidung einer hohen Sofortbesteuerung kann der Landwirt diese Sondergewinne in eine Rücklage einstellen. Dann hat er vier Jahre (bzw. bei neu hergestellten Gebäuden sechs Jahre) Zeit, um den Rücklagebetrag auf eine andere Fläche oder Immobilie zu reinvestieren. Tut er dies nicht, muss er die Rücklage nach sechs Jahren gewinnerhöhend auflösen und zusätzlich Strafsteuern in Höhe von 6 % pro Jahr bezahlen. Die 6b-Rücklage könnte andererseits aber auch in Verlustjahren aufgelöst werden, wenn keine lukrativen Ersatzbeschaffungsmöglichkeiten bestehen und so zur Gewinnglättung beitragen.
- Relevant ist auch der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, der es Betrieben mit einem Wirtschaftswert von bis zu 125.000 € erlaubt, eine steuerfreie Rücklage für geplante Investitionen zu bilden. Dabei ist es notwendig, dass die Anschaffung von neuen oder gebrauchten beweglichen Wirtschaftsgütern binnen drei Jahren tatsächlich erfolgt. Der Landwirt kann zum Beispiel für die geplante Anschaffung eines Traktors oder Mähdreschers in den drei vorangehenden Wirtschaftsjahren einen Investitionsabzug in Höhe von maximal 40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten vornehmen. Falls die Ersatzbeschaffung nicht erfolgt, ist die Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen und es sind Strafzinsen zu entrichten.

- Eine Interaktion mit der RR ergibt sich auch bei der Existenz von Einkünften verschiedener Einkunftsarten, weil diese untereinander bei der Ermittlung der zu versteuernden Gesamteinkünfte verrechnet werden. Eine mögliche Minderung der Progressionswirkung durch eine entsprechende Bildung bzw. Auflösung der RR hängt vom Verlauf des Gesamteinkommens ab. Schwankende andere Einkommen können dazu führen, dass es aus Sicht einer Minimierung der Einkommensteuer sinnvoll sein kann, in Jahren mit hohem nicht-landwirtschaftlichen Einkommen trotz unterdurchschnittlicher Gewinne im landwirtschaftlichen Betrieb eine RR zu bilden, oder in Jahren mit niedrigem Gesamteinkommen im landwirtschaftlichen Betrieb trotz hoher Gewinne eine RR aufzulösen. Damit begünstigt die RR bei Personen, die Einkünfte aus Landwirtschaft haben, auch die steuerliche Belastung anderer Einkunftsarten.
- Wird im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein Verlust erzielt, kann dieser im nahezu uneingeschränkten horizontalen und vertikalen Verlustausgleich mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Der Verlustausgleich (Verlustausgleich gem. § 2 Abs. 3 EStG) ist zwingend vorzunehmen, wobei einige Ausnahmen bestehen. Zum Beispiel dürfen Verluste aus gewerblicher Tierzucht/-haltung weder mit anderen gewerblichen Einkünften noch mit anderen Einkunftsarten verrechnet werden.
- Möglich sind Abstimmungserfordernisse auch zwischen RR und möglichen Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen bei einem Verkauf oder einer Aufgabe eines Betriebes, da diese Gewinne unter bestimmten Bedingungen steuerlich begünstigt sind (§ 14 EStG i. V. m. § 16 EStG). Falls am Ende hohe RR bestehen, können diese dazu führen, dass Freibeträge bzw. Steuervergünstigungen für Gewinne aus Betriebsveräußerungen oder -aufgaben nicht bzw. nur eingeschränkt genutzt werden können. Da die steuerlichen Vorteile nach § 14 i. V. m. § 16 EStG auf einem Wahlrecht beruhen, dürfte es bei hohen Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen vorteilhaft sein, die RR schon in den Vorjahren schrittweise aufzulösen. Umgekehrt könnte es bei niedrigen Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen vorteilhaft sein, die RR zu halten. Da bei der Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebs jedoch der Förderungsgrund für die RR entfällt, müsste durch entsprechende Regelungen sichergestellt werden, dass das zu versteuernde „Substrat“ nicht konträr zu den Regelungszielen geschmälert wird.

Wenn eine Begrenzung der Höhe der Gesamtrücklage existiert, dann muss der Landwirt zudem abwägen, dass eine volle Ausnutzung der Gesamtrücklage zwar aktuell die höchsten Einsparungen bei der Einkommensteuer verspricht, aber das Potenzial für höhere Einsparungen in möglicherweise noch erfolgreichen Folgejahren begrenzt. Da die endgültige Entscheidung über Erhöhung bzw. Entnahme aus der RR mit der Erstellung des Jahresabschlusses zur Einkommensteuererklärung erfolgen muss⁵ (also für natürliche Personen i. d. R. zu einem

⁵ Mit Blick auf die Bildung einer Rücklage nach dem Forstschäden-Ausgleichsgesetz ist umstritten, ob die Einzahlung der Rücklage auf das Liquiditätskonto noch im selben Wirtschaftsjahr oder erst mit Aufstellung des Jahresabschlusses erfolgen muss; vgl. Gerds (2016); Roth (2010); Wierling (2009).

Zeitpunkt, an dem maximal der betriebliche Erfolg für ein weiteres WJ bekannt ist), muss der Landwirt daher (implizit) Annahmen über den unbekanntem Gewinnverlauf der Folgejahre treffen.

Die zahlreichen möglichen Interaktionen von RR mit anderen steuerlichen Regelungen und Gestaltungsspielräumen zeigen, dass mit der Einführung einer RR je nach Ausgestaltung die Komplexität des Steuerrechts für Landwirte deutlich zunehmen und dessen praktische Umsetzung zu erheblichen Mehrkosten bei den Betrieben (u. a. durch erhöhte Steuerberatungskosten) und der Finanzverwaltung führen dürfte.

Vor dem Hintergrund, dass die steuerlichen Wirkungen einer RR vom Gesamteinkommensverlauf abhängen und heutzutage viele Landwirte Einkommen aus verschiedenen Einkunftsarten erzielen, ist auf Basis der vorliegenden Daten keine verlässliche Abschätzung der gesamten steuerlichen Wirkungen und der Steuerausfälle möglich.

1.3 Potenzielle Herausforderungen bzgl. der rechtlichen Umsetzbarkeit

Zu steuerrechtlichen Fragestellungen einer RR haben Blanck und Bahrs (2009), Blanck und Bahrs (2010) und Bahrs (2011) ausführlich Stellung genommen. Dabei kommen die Autoren zum Schluss, dass die Reduzierung der Progressionswirkung durch einen interperiodischen Einkommensausgleich grundsätzlich der Steuergerechtigkeit dient, „die Beschränkung auf eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen jedoch Fragen zur Vereinbarkeit mit der geforderten Steuergerechtigkeit auf[wirft]“ (Blanck und Bahrs, 2009). Die Rechtfertigung einer Sonderstellung der Landwirtschaft steht dabei vor der Herausforderung, dass praktisch alle Branchen ebenso wie die Landwirtschaft Preisrisiken ausgesetzt sind, eine Reihe von Branchen ebenfalls ein wetterabhängiges Erfolgsrisiko besitzen (vgl. Übersicht 2 in Bahrs, 2011) und innerhalb der landwirtschaftlichen Betriebe große Unterschiede in der Abhängigkeit von Wetterereignissen bestehen. Auch ist nach Einschätzung von Blanck und Bahrs (2009) zu beachten, dass, falls die Einführung der RR ausschließlich mit der besonderen Abhängigkeit von den natürlichen Ertragsprozessen begründet wird, dann auch nur hieraus erwachsende Nachteile ausgeglichen werden dürfen.

Wesentlich für die steuerrechtliche Bewertung ist die konkrete Ausgestaltung der RR. So ist „die restriktionslose Einführung einer Risikoausgleichsrücklage [...] mit der geforderten Steuergerechtigkeit nicht zu vereinbaren“ (Blanck und Bahrs, 2009).

- Insbesondere eine langfristige bzw. unbegrenzte Rücklagendauer wären nur durch eine Bindung der Rücklage in einem speziellen Rücklagenkonto zu rechtfertigen (Blanck und Bahrs, 2010). Bezüglich der Begrenzung der Rücklagendauer sind die im Raum stehenden Vorschläge weitgehend unklar bzw. erlauben eine langjährige Beibehaltung der RR. Dies kann zu hohen stillen Reserven im Zeitablauf führen. Lediglich der Vorschlag von Hirschauer/Mußhoff sieht vor, dass die RR unter bestimmten konkreten Bedingungen aufgelöst werden muss. Zwischen

der Begrenzung der Rücklagendauer und dem Ziel des Aufbaus einer ausreichend hohen Liquiditätsrücklage besteht ein trade-off.

- Die bei langfristiger bzw. unbegrenzter Rücklagendauer entstehenden Zinsgewinne sind mit Blick auf die Steuergerechtigkeit kritisch zu bewerten. „Die Abhängigkeit von den Naturgewalten und daraus resultierende schwankende Einkommen bilden keine Rechtfertigungsgrundlage, um Steuerzahlungen regelmäßig in die Zukunft verschieben zu können“ (Bahrs, 2011).
- Auch müssen Vorgaben zur Bildung und Auflösung der RR so ausgestaltet sein, dass eine Begrenzung des steuerlichen Ausgleichs auf landwirtschaftsspezifische Risiken sichergestellt wird (Blanck und Bahrs, 2010).

Grundsätzlich ist auch die Vereinbarkeit einer steuerlichen Begünstigung einer RR mit EU-Recht zu prüfen. In den letzten Jahren wurden nationale Steuerpolitiken sowohl von der EU-Kommission als auch von der Rechtsprechung und den nationalen Steuergesetzgebern zunehmend durch die „beihilferechtliche Brille“ gesehen (Balbinot, 2018). Dabei führen unklare Rechtsbegriffe und Prüfungsmaßstäbe zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit (Soltész, 2019). In jüngster Zeit wurden vermehrt einige Kommissionsentscheidungen zu beihilferechtlichen Fällen durch Unionsgerichte revidiert (Soltész, 2019). „Die Auslegung des Beihilfeverbots durch die Rechtsprechung bei der Anwendung auf steuerliche Maßnahmen ist nach wie vor nicht abschließend geklärt“ (Balbinot, 2018). Somit ist die beihilferechtliche Einordnung einer steuerlich begünstigten RR offen. Auch wenn diese als Beihilfe eingestuft wird, ist deren Genehmigung durch die EU-Kommission (analog zu anderen nationalen Beihilfen für die Landwirtschaft) jedoch möglich.

1.4 Liquiditätsverbesserung in Krisensituationen

Grundvoraussetzung für eine liquiditätsverbessernde Wirkung der RR in Krisenjahren ist die kurzfristige Verfügbarkeit der in die RR eingestellten Mittel, die durch die Einzahlung der RR auf ein spezielles Rücklagenkonto sichergestellt wird. Um eine Rücklage bilden zu können, muss ein Betrieb über freie Finanzmittel verfügen (positiver Cash-Flow nach Abzug von Steuern, Lebenshaltung und Tilgung, vgl. Blanck und Bahrs, 2009). Verringerte Einkommensteuerzahlungen und resultierende Zinseffekte erhöhen zwar die möglichen Einzahlungen auf das Rücklagenkonto, aber ein finanzieller Anreiz zur Einzahlung zusätzlicher Finanzmittel in der Höhe dieser Einkommensvorteile auf das Rücklagenkonto besteht bei den untersuchten Modellen nicht.⁶ Die Bewertung der Wirkung einer steuerlichen Förderung einer RR hängt damit wesentlich davon ab, wie der Landwirt die freien Finanzmittel in der Situation ohne

⁶ Die Liquiditätswirkung des steuerlichen Einkommenseffekts könnte durch eine obligatorische Zuführung des steuerlichen Einkommensvorteils auf das Rücklagenkonto erhöht werden.

diese Regelung verwendet (hätte). Wenn diese Mittel auch ohne Förderung als Liquiditätsrücklage gedient hätten, dann entstehen aus Sicht des Ziels ‚Liquiditätsverbesserung‘ im Wesentlichen Mitnahmeeffekte. Wenn die Finanzmittel hingegen konsumiert, investiert oder zur Reduzierung des Fremdkapitalanteils eingesetzt worden wären, so entsteht durch die ‚Umlenkung‘ der Mittel ein positiver Beitrag zur Risikovorsorge.

Der Einkommensvorteil aus der steuerlichen Behandlung der RR wird erst mit einer zeitlichen Verzögerung liquiditätswirksam, da die Festsetzung der Einkommensteuer in der Regel erst deutlich nach Abschluss eines Wirtschaftsjahres erfolgt. So hat bspw. ein Landwirt, dessen Wirtschaftsjahr am 30.06.2019 endet (und dessen Jahresabschluss mit der in diesem Jahr getätigten Rücklagen damit anteilig in die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2018 und 2019 eingeht), für die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2018 Zeit bis zum 31.07.2020, für 2019 bis 31.07.2021, so dass unter Berücksichtigung der Bearbeitungszeiten die Liquiditätswirkung der reduzierten Einkommensteuerzahlungen durch die RR erst nach drei Jahren voll zum Tragen kommen. Die Wirkung dieses Liquiditätseffekts im Hinblick auf Krisenbewältigung ist damit rein zufällig.

Eine wesentliche Voraussetzung für einen regelgebundenen Einsatz der RR ist die Definition einer Krisensituation anhand eindeutiger, rechtssicherer und administrativ zu angemessen Kosten überprüfbarer Kriterien.

- Die Festlegung einer Krisensituation auf überbetrieblicher Ebene wird der betriebsindividuellen Ausprägung der Betroffenheit in der Regel nicht gerecht. Selbst großflächig wirkende Naturereignisse wie die Dürre 2018 wirken betriebsindividuell sehr unterschiedlich; so stellten im Rahmen der Dürrehilfen insgesamt nur ein relativ kleiner Teil aller Betriebe einen Antrag auf Hilfen wegen Existenzgefährdung (bei großen regionalen Unterschieden). Auch kann die Entscheidung, welche konkreten Ereignisse (Marktentwicklungen, Wetterereignisse, betriebliche Umstände) die Kriterien für eine Entnahme nach den Förderbestimmungen erfüllen, durch interessens- und tagespolitische Überlegungen beeinflusst sein.
- Betriebsbezogene Kriterien sind besser geeignet, individuelle Krisen zu identifizieren. Dabei sind diese umso aussagekräftiger und eher zeitnah wirksam, je besser sie die Liquiditätssituation widerspiegeln. Für die Ermittlung von Liquiditätskennzahlen wären unterjährige und (prospektive) Geldflussrechnungen zu führen und nachzuweisen, deren Prüfung durch die Verwaltung unter Umständen sehr aufwändig wäre. Aus administrativer Sicht sind Indikatoren, die sich aus der im Rahmen der Steuerveranlagung bestehenden Datengrundlagen ermitteln lassen, zu bevorzugen; dazu gehören bspw. einkommensbezogene Indikatoren (Blanck und Bahrs, 2010). Die auf Natur- oder Marktereignissen basierenden Indikatoren haben in der Regel eine betriebsindividuell sehr unterschiedliche Korrelation zur Liquiditätssituation und sind zudem bezüglich einer rechtssicheren Abgrenzung und Messung problembehaftet sowie potenziell verwaltungsaufwändig.

- Rein betriebsbezogene Kriterien ignorieren die hohe Bedeutung anderer Einkommensquellen in landwirtschaftlichen Haushalten. Zudem sind in Familienbetrieben Betrieb und Haushalt eng verbunden, weshalb eine Betrachtung allein des landwirtschaftlichen Betriebs nur einen begrenzten Einblick in die tatsächliche Einkommens- und Liquiditätssituation gewährt. Haushaltsbezogene Einkommenskriterien könnten teilweise der Steuerveranlagung⁷ entnommen werden. Die Erfassung und Prüfung liquiditätsbezogener Kriterien auf Haushaltebene ist wesentlich aufwändiger.

Risikomanagementinstrumente verursachen Kosten, entweder direkt oder in Form von Opportunitätskosten. Die Kosten einer Liquiditätsrücklage entstehen durch den entgangenen Nutzen aus alternativen Verwendungsmöglichkeiten (unter Berücksichtigung möglicher Zinsen für die Liquiditätsrücklage, die aber bei der aktuellen Marktsituation für kurzfristig verfügbare Geldanlagen gegen null tendieren). Ob eine Rücklagenbildung effektiv und effizient gegen Liquiditätsengpässe in Krisensituationen helfen kann, ist u. a. von der Höhe der vorhandenen Rücklage und der Höhe des Liquiditätsbedarfs sowie den Eigenschaften des die Krise auslösenden Risikos abhängig. Katastrophale Ereignisse sind seltene Ereignisse mit hohem Schadpotenzial. Für eine effektive Absicherung eines solchen Ereignisses, das aber nur mit einer geringen Wahrscheinlichkeit eintritt, müssten hohe Rücklagen gebildet und über einen langen Zeitraum gehalten werden. Dies würde entsprechend hohe Kosten verursachen. Für die Absicherung solcher Ereignisse ist daher davon auszugehen, dass andere Risikomanagementinstrumente wie Versicherungen oder Fonds, aber auch eine Kreditaufnahme im Krisenfall, für viele Betriebe i. d. R. die kostengünstigere Lösung darstellen.

⁷ Diese liegt allerdings erst mit zeitlicher Verzögerung vor.

2 Beschreibung aktuell diskutierter Modelle für eine Risikoausgleichsrücklage

Bei der konkreten Ausgestaltung einer RR steht eine große Anzahl von Optionen zur Verfügung, die wiederum einen erheblichen Einfluss auf die Wirkungen und Effizienz einer Förderung einer RR haben. Zu den Ausgestaltungsoptionen gehören folgende Aspekte:

Regelungen zur Bildung der RR:

- Ist die Bildung freiwillig oder obligatorisch?
- Ist die RR (nur) in der Bilanz zu bilden oder erfolgt die Bildung einer ‚physischen‘ Liquiditätsrücklage, z. B. in Form von Einzahlungen auf ein Rücklagenkonto
- Gibt es Vorgaben zur maximalen Höhe der begünstigten RR?
- Gibt es Vorgaben zur maximalen Höhe der geförderten jährlichen Zuführung zur RR?
- Woher stammen die Mittel für die Zuführung in die RR (z. B. Eigenmittel, u./o. staatliche Zahlungen)

Regelungen zur Auflösung der RR:

- Welche Kriterien definieren die begünstigte Auflösung der RR?
- Welcher Besteuerung unterliegt eine begünstigte Auflösung der RR?
- Wie sehen die Sanktionen bei nicht-begünstigter Auflösung der RR aus?
- Gibt es Regelungen, die zu einer zwingenden Auflösung der RR führen (z. B. zeitliche Begrenzung der Rücklagendauer; Eintreten bestimmter Ereignisse)?

Konsistenz zu anderen Steuerregelungen und staatlichen Maßnahmen

- Inwiefern geht die Gestaltung der RR auf mögliche Interaktionen mit bestehenden Steuerregelungen zu anderen Rücklagen oder mit steuerglättender Wirkung ein?
- Gibt es RR-Regelungen zur Konsistenz mit anderen staatlichen Beihilfen für die Landwirtschaft (z. B. Vermeidung einer Doppelförderung)?

Im Folgenden werden die drei im Auftrag genannten Modelle in Anlehnung an die zuvor aufgeführten Kriterien kurz beschrieben. Eine tabellarische Beschreibung weiterer derzeit diskutierter Modelle findet sich in Anhang 2.

2.1 Modelle analog zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz

Das Gesetz zum Ausgleich von Schäden infolge besonderer Naturereignisse in der Forstwirtschaft (Forstschäden-Ausgleichsgesetz - ForstSchAusglG) trat am 29. August 1969 in Kraft. Es verfolgt

das Ziel, durch staatliche Maßnahmen katastrophengebundene, schwerwiegende Störungen des Rohholzmarktes durch außerordentliche Holznutzungen abzumildern.

Charakteristisch für Modelle analog Forstschäden-Ausgleichsgesetz⁸ sind

- die Freiwilligkeit der Bildung einer Rücklage,
- Vorgaben für ein spezifisches Rücklagenkonto⁹,
- Vorgaben für die Höhe der Rücklagenbildung bzw. Gesamtrücklage¹⁰,
- restriktive Auflagen an die begünstigte Auflösung der Rücklage¹¹, die zumindest zum Teil eine offizielle/staatliche Definition und Deklaration des Eintretens einer Krisenlage (z. B. überregionale Extremwetterereignisse) erfordern sowie
- finanzielle Sanktionen bei nicht-begünstigter Auflösung der Rücklage¹².

Für das Forstschäden-Ausgleichsgesetz charakteristische Auflagen finden sich in vielen der im Raum stehenden Vorschläge wieder. Ein spezifisches Rücklagenkonto sowie eine offizielle/staatliche Definition und Deklaration des Eintretens einer Krisenlage als Voraussetzung für die begünstigte Entnahme aus der Rücklage sehen bspw. die Vorschläge bzw. Anregungen vom Genossenschaftsverband, vom ZVG und vom Bund der Steuerzahler vor. Ein spezifisches Rücklagenkonto sieht auch der Antrag der FDP vor.

2.2 Modell des DBV

Der DBV fordert seit längerem eine steuerlich begünstigte RR für die Landwirtschaft. Die Vorstellungen zur Ausgestaltung sind in einem Papier des DBV (2009) formuliert und wurden zuletzt in einer Stellungnahme des DBV für die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages (2018) konkretisiert.

⁸ Forstschäden-Ausgleichsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. August 1985 (BGBl. I S. 1756), das zuletzt durch Artikel 412 der Verordnung vom 31. August 2015 (BGBl. I S. 1474) geändert worden ist

⁹ ForstSchAusglG §3 Abs. 2: „Die Gelder für den Fonds müssen auf ein besonderes Konto bei einem Kreditinstitut eingezahlt worden sein.“

¹⁰ ForstSchAusglG §3 Abs. 1: „Die Rücklage darf 100 vom Hundert, die jährliche Zuführung zur Rücklage 25 vom Hundert der im Durchschnitt der vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre erzielten Nutzungssatzmäßigen Einnahmen nicht übersteigen.“

¹¹ ForstSchAusglG §3 Abs. 3: „Der Ausgleichsfonds darf nur in Anspruch genommen werden 1. zur Ergänzung der durch eine Einschlagsbeschränkung 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.“

¹² ForstSchAusglG §3 Abs. 4: Zuschlag zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer in Höhe von 10 % auf den Teil der nicht-begünstigt aufgelösten Rücklage.

Charakteristisch für das Modell sind

- die Freiwilligkeit der Rücklagenbildung,
- keine Anforderungen bzgl. der tatsächlichen Bildung einer Liquiditätsrücklage (RR-Konto),
- Vorgaben für die Höhe der Rücklagenbildung bzw. Gesamtrücklage („Die Gewinnrücklage darf 100 Prozent, die jährliche Zuführung zur Gewinnrücklage 25 Prozent der im Durchschnitt der vergangenen drei Wirtschaftsjahre erzielten Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft nicht übersteigen“),
- Auflagen für die begünstigte Auflösung der Rücklage („Die Gewinnrücklage kann aufgelöst werden 1. zur Ergänzung geminderter Einnahmen in Krisenjahren; 2. für vorbeugende oder akute Risikoschutzmaßnahmen; 3. für die Beseitigung der durch Eintritt des Risikos unmittelbar oder mittelbar verursachten Schäden an Wirtschaftsgütern einschließlich deren Wiederherstellung und Ersatzbeschaffung; 4. zur Tilgung betrieblicher Schulden.“), sowie
- finanzielle Sanktionen bei nicht-begünstigter Auflösung der Rücklage (Gewinnzuschlag in Höhe von 10 % auf den nicht-begünstigten Auflösungsbetrag).

2.3 Modell „Rücklage aus Direktzahlungen“ in Anlehnung an Vorschläge von Hirschauer und Mußhoff

In einer Reihe von Beiträgen in landwirtschaftlichen Fachzeitschriften haben Hirschauer und Mußhoff (2018a, 2018b, 2018c) die Vorstellungen des DBV für eine RR kritisiert und ein alternatives Modell zur Diskussion gestellt.

Charakteristisch für dieses Modell sind

- eine obligatorische Einstellung eines Teils der Direktzahlungen in eine Rücklage, durchzuführen in Jahren mit einem überdurchschnittlichen Betriebserfolg (z. B. bei Überschreitung des Durchschnittseinkommens der letzten drei Jahre ein Anteil von 25 % der Direktzahlungen)
- Vorgaben für ein spezifisches Rücklagenkonto,
- einkommensbezogene Auflagen an die begünstigte Auflösung der Rücklage („Bei Unterschreitung des definierten Einkommensniveaus sollte der Landwirt frei auf die Rücklage zugreifen können, und zwar bis zu einer Höhe, die ihm dieses Einkommensniveau garantiert“),
- finanzielle Sanktionen bei nicht-begünstigter Auflösung der Rücklage („Denkbar wäre eine Strafsteuer in Höhe von z. B. 20 % des unzulässig entnommenen Betrags.“),
- klare Regelungen zum Zusammenspiel mit staatlichen Ad-hoc-Krisenhilfen (darlehensbasierte Gewährung von Ad-hoc-Hilfen in Verbindung mit einer Rückzahlung aus Rücklagen in wirtschaftlich guten Jahren)

3 Bewertung der Modelle

3.1 Modelle analog zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz

Die steuerliche Anreizwirkung hängt u. a. von den gewählten Auflagen zu Rücklagenhöhe und Rücklagenauflösung ab. Eine quantitative Analyse der steuerlichen Anreizwirkung eines Modells mit restriktiven Auflagen für eine Rücklagenauflösung, welche für an das Forstschäden-Ausgleichsgesetz angelehnte Modelle charakteristisch sind, liegt nicht vor. Für ein Modell mit Begrenzung der Gesamtrücklage auf 100 Prozent und der Zuführung zur Rücklage auf 25 Prozent der im Durchschnitt der vergangenen drei Wirtschaftsjahre erzielten Umsatzerlöse¹³ kann die Studie von Bahrs (2011), die keine Restriktionen für die Auflösung berücksichtigt, aber eine Abschätzung der maximalen steuerlichen Vorteile liefern. Diese steuerlichen Vorteile sind aber selbst bei der restriktionsfreien Auflösung im Schnitt gering (vgl. Abschnitt 3.2). Um die steuerlichen Vorteile zu realisieren, müssen die Rücklagen in den an das Forstschäden-Ausgleichsgesetz angelehnten Modellen auf ein spezielles Rücklagenkonto mit restriktiven Auflösungsauflagen eingezahlt werden. Das bedeutet, dass selbst in den Fällen, in denen ein Betrieb freie Finanzmittel hat, die er auch ohne die steuerliche Förderung als Liquiditätsreserve vorgehalten hätte (und daher bei einer steuerlichen Besserstellung der RR nur Mitnahmeeffekte entstehen), dem steuerlichen Anreiz ein eingeschränkter Zugriff auf die betriebseigene Liquidität gegenübersteht. Für eine Bewertung des Anreizes für eine zusätzliche Rücklagenbildung (Nettoeffekt) ist darüber hinaus der entgangene Nutzen aus alternativen Verwendungsmöglichkeiten (z. B. betriebliche Investitionen, Tilgung) zu berücksichtigen. Es ist davon auszugehen, dass der Anreiz nur in einem (kleinen) Anteil der Betriebe groß genug ist, um die Bildung einer zusätzlichen Rücklage auf einem Rücklagenkonto mit restriktiven Auflösungsauflagen zu induzieren. Diese Einschätzung wird gestützt durch die Erfahrungen mit der RR im Forstbereich. Nach Moser (2011) wurde die RR im Forstbereich in früheren Jahren häufig genutzt, ihre Bedeutung hätte aber seit Jahren abgenommen. Auch Hirschauer und Mußhoff (2018c) gehen gestützt auf Experteneinschätzungen von einer geringen Inanspruchnahme der seit 50 Jahren existierenden Regelung für eine RR im Forstbereich aus.

Die Wirkung in einer Krisensituation hängt von der Höhe der gebildeten zusätzlichen Rücklagen sowie der Ausgestaltung der Auflagen für eine begünstigte Auflösung ab (vgl. Kapitel 1.4). Die in einer Reihe von Vorschlägen vorgesehene staatliche Festlegung einer Krisensituation auf überbetrieblicher Ebene wird der betriebsindividuellen Ausprägung der Betroffenheit in der Regel nicht gerecht. Einige der genannten begünstigten Auflösungsstatbestände (z. B. „Kauf von Betriebsmitteln“) haben keinen überprüfbaren Bezug zu einer Krisendefinition.

Die in den verschiedenen Vorschlägen aufgeführten Auflösungsstatbestände wirken unterschiedlich restriktiv. Eine Prüfung kann jedoch im Einzelfall einen hohen

¹³ Die Grenzen für die Rücklagenhöhe und Rücklagenzuführung entsprechen damit dem DBV-Vorschlag.

Verwaltungsaufwand erfordern. Die an Natur- oder Marktereignisse geknüpften Restriktionen können in ihrer Umsetzung politischen Unwägbarkeiten unterliegen, wirken bei Definition auf überbetrieblicher Ebene betriebsindividuell sehr unterschiedlich und sind bei Umsetzung auf einzelbetrieblicher Ebene bezüglich rechtssicherer Abgrenzung und Messung problembehaftet und potenziell besonders verwaltungsaufwändig.

3.2 Modell des DBV

Das Modell des DBV unterscheidet sich von den Modellen in Anlehnung an das Forstschäden-Ausgleichsgesetz vor allem durch die fehlende Verpflichtung zur tatsächlichen Bildung einer Liquiditätsreserve sowie wenig restriktive Auflösungsauflagen.

Da Landwirte bei diesem Modell einen Teil ihres betrieblichen Gewinns steuermindernd als Rücklage deklarieren könnten, ohne den Betrag als Liquiditätsreserve zurücklegen zu müssen, besteht ein hoher Anreiz zur Nutzung der Regelung. Es entsteht jedoch kein zusätzlicher Anreiz zur tatsächlichen Bildung einer Liquiditätsreserve.

Eine quantitative Analyse der steuerlichen Anreizwirkung des DBV-Modells liefert die Studie¹⁴ von Bahrs (2011). Auf Basis landwirtschaftlicher Jahresabschlüsse für den Zeitraum 1999/2000 - 2008/09 fällt der Steuerspareffekt mit 178 €/Jahr und der Zinseffekt mit 44 €/Jahr im Durchschnitt gering aus. Juristische Personen erzielen nur Vorteile aus dem Zinseffekt, der mit im Durchschnitt 162 €/Jahr ebenso niedrig liegt. Angesichts der im Zeitablauf zunehmenden Einkommensvolatilität (Duden und Offermann, 2019) ist davon auszugehen, dass eine Analyse für einen aktuelleren Zeitraum auf Basis von Daten zum landwirtschaftlichen Einkommen etwas höhere Wirkungen ermitteln würde.¹⁵ Es ist jedoch davon auszugehen, dass die qualitative Grundaussage bzgl. der Verteilung der Einkommenswirkungen bestehen bleibt: Die Einkommensvorteile aus der RR konzentrieren sich auf eine vergleichsweise geringe Zahl von Betrieben (Bahrs, 2011).

Da kein Anreiz für die Bildung einer zusätzlichen Liquiditätsreserve existiert, ist die liquiditätserhöhende Wirkung in einer Krisensituation auf den Einkommenseffekt der Steuerreduzierung beschränkt. Der Einkommensvorteil aus der steuerlichen Behandlung der RR ist im Durchschnitt gering (s. o.) und daher kaum geeignet, einen wesentlichen Beitrag zur Stabilisierung von Betrieben zu leisten (Bahrs, 2011). Zudem wird der Einkommensvorteil aus der steuerlichen Behandlung der RR erst mit einer deutlichen zeitlichen Verzögerung

¹⁴ Wobei allerdings davon ausgegangen wurde, dass die Rücklage am Ende des 10-jährigen Betrachtungszeitraums vollständig aufgelöst sein muss.

¹⁵ Allerdings hat im Zeitablauf die Bedeutung weiterer Einkommensquellen, insbesondere aus dem Bereich erneuerbare Energien, stark zugenommen. Dies könnte auch dazu führen, dass die Steuervorteile aus Nutzung der RR bei Berücksichtigung des zu versteuernden Gesamteinkommens auf Basis neuerer Daten niedriger ausfallen.

liquiditätswirksam, und die Wirkung dieses Liquiditätseffekts im Hinblick auf Krisenbewältigung ist damit rein zufällig (vgl. Kap. 2.4).

Die vom DBV vorgeschlagenen Auflösungstatbestände sind vielfältig. Sie dürften deswegen, insbesondere da auch die Schuldentilgung als begünstigter Auflösetatbestand gelten soll, selten restriktiv wirken. Eine Prüfung kann jedoch im Einzelfall einen hohen Verwaltungsaufwand erfordern.

Unter den getroffenen Annahmen und einer gesetzlichen Ausgestaltung der Restriktionen bei der Bildung der Rücklage in Form des DBV-Vorschlags kalkuliert Bahrs (2011) auf Basis des Zeitraums 1999/2000 - 2008/09 einen Steuerausfall für die Finanzverwaltung in Höhe von ca. 35 Mio. € jährlich. Tendenziell ist mit höheren als den berechneten Steuervorteilen zu rechnen, wenn das Gesamteinkommen berücksichtigt, die seither gestiegene Einkommensvolatilität zugrunde gelegt und die im Vorschlag nicht begrenzte Rücklagendauer einbezogen wird.

Insgesamt kann festgehalten werden, dass der Vorschlag eine zweckungebundene Steuererleichterung für die Landwirtschaft schaffen würde (vgl. auch Mußhoff, 2019), ohne einen nennenswerten Beitrag zum Risikomanagement zu leisten.

3.3 Modell „Rücklage aus Direktzahlungen“ in Anlehnung an Vorschläge von Hirschauer und Mußhoff

Das von Hirschauer und Mußhoff (2018a) in verschiedenen Fachbeiträgen andiskutierte Modell zeichnet sich durch die obligatorische Überführung eines Teils der Direktzahlungen, d. h. anderer staatlicher Subventionen für die Landwirtschaft, auf ein Rücklagenkonto aus. Die Grundidee ähnelt Diskussionen zur antizyklischen Ausgestaltung der Direktzahlungen. Ein sehr ähnlicher Vorschlag wurde bereits in einem französischen Beitrag zum informellen Ratstreffen der EU im Mai 2016 gemacht und sieht vor, einen Teil der Direktzahlungen an die Landwirte auf ein Sperrkonto auszuzahlen, der bei Eintreten eines (nicht näher definierten) „Schadensereignisses“ durch den Landwirt wieder entnommen werden kann. Zu den besonderen Merkmalen der von Hirschauer und Mußhoff diskutierten Variante gehören die Abhängigkeit der RR-Bildung und Auflösung von der einzelbetrieblichen Einkommenssituation sowie konkrete Vorschläge zur konsistenten Verbindung mit anderen staatlichen Ad-Hoc-Maßnahmen in Krisenfällen.

Die Überführung eines Teils der Direktzahlungen in eine Liquiditätsrücklage ist obligatorisch, was je nach Höhe des Anteils und der Gesamthöhe der Direktzahlungen den Aufbau einer RR erzwingt. Dabei bestehen aufgrund der Bindung der RR-Bildung an die Direktzahlungen große Unterschiede zwischen den Betrieben. Auf Basis von Analysen des Testbetriebsnetzes und einer

Zuführung von 25 % der Direktzahlungen in Jahren mit überdurchschnittlichen Gewinnen¹⁶ (vgl. Anhang 2) beträgt die durchschnittliche Höhe der Gesamtrücklage in Ackerbaubetrieben über 11.000 €, während die in Gartenbaubetrieben unter diesem Modell gebildete Rücklage marginal ausfällt (< 500 €).

Im Schnitt reduziert sich die Einkommensteuer der Einzelunternehmen im Haupterwerb um 152 €/Jahr; allerdings ist bei der Bewertung die latente Steuerlast der am Ende des Betrachtungszeitraums noch vorhandenen RR in Höhe von 76 €/Jahr zu berücksichtigen. Zinseffekte aus der Verschiebung der Steuerlast betragen im Schnitt der Betriebe und Jahre 110 €/Jahr. Der finanzielle Vorteil aus der untersuchten RR ist im Schnitt der Betriebe vergleichsweise gering (137 €/Jahr). Für juristische Personen ergeben sich finanzielle Vorteile nur aufgrund von Zinseffekten aus der Verschiebung der Steuerschuld. Der finanzielle Gesamteffekt der RR beträgt knapp 200 €/Jahr und ist damit angesichts der Größe der Betriebe als äußerst gering zu bewerten.

Die Höhe der in einer Krisensituation zur Verfügung stehenden Rücklagen hängen bei diesem Modell wesentlich von der Höhe der Direktzahlungen ab, die nicht mit der Risikoexposition der Betriebe korreliert. Deshalb fällt der Beitrag zum einzelbetrieblichen Risikomanagement einer auf historischem Direktzahlungsvolumen basierenden Rücklagenbildung eher zufällig und einzelbetrieblich sehr unterschiedlich aus. Dies zeigt auch die quantitative Analyse: Die Bildung der Liquiditätsrücklage in Jahren mit überdurchschnittlichen Gewinn und Auflösung in Krisenjahren führt zu einer Glättung der Gewinne und reduziert die Jahre, in denen der betriebliche Gewinn um mehr als 20 % unter dem Durchschnittsgewinn der drei Vorjahre liegt. Ohne die Rücklage wiesen die Betriebe im Schnitt jedes dritte Jahr einen Gewinnrückgang von mehr als 20 % auf. Mit der Rücklage tritt dieses im Schnitt jedes vierte Jahr auf. Dabei gibt es erwartungsgemäß große Unterschiede zwischen den Betriebsformen. In Gartenbau-, Dauerkultur-, und Weinbaubetrieben ist die Rücklage in aller Regel zu gering, um einen stabilisierenden Effekt zu erzielen. Der größte Effekt ist in den erfolgreichen Betrieben zu beobachten, die allerdings auch ohne Rücklagen schon deutlich weniger Krisenjahre aufweisen als die weniger erfolgreichen Betriebe. Der Effekt ist in Betrieben, die besonders große Schwankungen im Einkommen aufweisen, nicht größer als beim Rest der Betriebe.

Bei freiwilligen Regelungen kann der Landwirt auf der Basis der betriebsindividuellen Situation entscheiden, ob ein günstiger Zeitpunkt für eine Rücklagenbildung vorliegt oder andere Verwendungsmöglichkeiten (z. B. anstehende betriebliche Investitionen) Vorrang haben sollen. Im Gegensatz dazu führt die in diesem Modell vorgesehene obligatorische Zuführung in die Rücklage zu einer Einschränkung der Verwendungs- und Zugriffsmöglichkeiten auf die Direktzahlungen in ‚guten‘ Jahren, die aus betriebswirtschaftlicher Sicht kritisch zu bewerten ist.

¹⁶ Gewinne, die über dem Schnitt der drei vorangegangenen Jahre liegen

Explizit wird von Hirschauer und Mußhoff (2018c) das Zusammenspiel der RR mit staatlichen Ad-hoc-Hilfen diskutiert. Durch vorrangigen Zugriff auf die gebildete RR und die verpflichtende Rückzahlung gewährter Ad-hoc-Hilfen aus zukünftig gebildeter RR wird der Umfang der Ad-hoc-Hilfen reduziert und im Idealfall nur noch als (ggf. zinsloses) Darlehen gewährt. Dies setzt allerdings voraus, dass der Betrieb ausreichend Rücklagen aus den Direktzahlungen bilden kann, was nicht in allen Betrieben der Fall sein dürfte (vgl. Anlage 1).

Der Verwaltungsaufwand hängt von der Wahl des Indikators ab, der die Einzahlung bzw. Auszahlung aus der RR auslöst (vgl. Kapitel 1.4). Einkommensindikatoren wie der Gewinn aus LuF wären durch Rückgriff auf im Rahmen der Steuerveranlagung bestehende Datengrundlagen zugänglich und sind daher tendenziell administrativ zu bevorzugen. Alternativ von Hirschauer und Mußhoff (2018c) diskutierte liquiditätsbezogene Indikatoren wie der Cash Flow spiegeln die Liquiditätssituation besser wider, sind aber in der Erhebung und Prüfung unter Umständen sehr aufwändig.

Zu prüfen wäre grundsätzlich, ob die obligatorische Einzahlung eines Teils der Direktzahlungen auf ein Liquiditätskonto mit Entnahmerestriktionen nach EU-Recht zulässig ist bzw. welche Verordnungen angepasst werden müssten, und ob diese Einzahlungen direkt von den Zahlstellen vorgenommen werden könnten.

4 Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Insbesondere vor dem Hintergrund zunehmender Extremwetterereignisse wird von verschiedenen Verbänden und Akteuren aus dem Berufsstand und der Politik eine steuerliche Förderung der Rücklagenbildung in der Landwirtschaft gefordert. Die im Raum stehenden Vorschläge unterscheiden sich teilweise erheblich. Dieser Bericht nimmt eine aktualisierte und vergleichende Bewertung unterschiedlicher Ausgestaltungsoptionen vor.

Die Diskussion der Ausgangslage und der Ziele zeigt, dass die Hypothese einer generellen und systematisch zu niedrigen Rücklagenbildung in der Landwirtschaft auf Basis der vorhandenen Daten kaum belegbar ist. Die Vorschläge zu einer „steuerlichen Risikoausgleichsrücklage“ (RR) zielen in ihrer Mehrheit auf eine Stärkung der betrieblichen Risikovorsorge durch den Aufbau einer Liquiditätsreserve ab, ohne allerdings (explizit) die Ursachen für eine (unterstellte) zu niedrige Rücklagenbildung zu nennen und zu adressieren; sie laufen damit Gefahr, wenig effizient zu sein.

Die Vorschläge zu einer RR sind im Kontext mit einigen anderen steuerrechtlichen Regelungen zur Glättung der zu versteuernden Einkünfte und mit weiteren allgemeinwirtschaftlichen und sektoralen Entwicklungen zu sehen. Durch die Gewinnermittlung auf Basis von Wirtschaftsjahren (§ 4a EStG) und deren Verteilung auf Kalenderjahre, die Gewinnglättung (§ 32c EStG), die Verrechnung innerhalb und zwischen den Einkunftsarten (horizontaler und vertikaler Verlustausgleich), Möglichkeiten des Verlustabzugs (§ 10d EStG) und des Investitionsabzugsbetrags (§ 7g EStG) können stark schwankende Gewinne in der Landwirtschaft schon heute auf vielfältige Weise ausgeglichen werden. Dadurch kann die Besteuerung von Gewinnspitzen und mithin die durchschnittliche Steuerlast gesenkt werden.

Die zahlreichen möglichen Interaktionen einer RR mit anderen steuerlichen Regelungen und Gestaltungsspielräumen lassen erwarten, dass mit der Einführung einer RR die Komplexität des Steuerrechts weiter zunehmen und dessen praktische Umsetzung zu erheblichen Mehrkosten bei den Betrieben (u.a. durch erhöhte Steuerberatungskosten) und der Finanzverwaltung führen dürfte. Vor dem Hintergrund der individuellen steuerlichen Wahl- und Gestaltungsmöglichkeiten und dem Umstand, dass die steuerlichen Wirkungen einer RR vom Gesamteinkommensverlauf abhängen und heutzutage viele Landwirte Einkommen aus verschiedenen Einkunftsarten erzielen, ist auf Basis der vorliegenden Daten keine verlässliche Abschätzung der gesamten steuerlichen Wirkungen und der Steuerausfälle möglich.

Die Diskussion steuerrechtlicher Aspekte weist auf eine Reihe von Herausforderungen hin, die eine RR erfüllen muss, um der Steuergerechtigkeit zu genügen und als sektorspezifische Sonderregelung zu bestehen. Hierzu zählen insbesondere die Bindung der Rücklage auf einem speziellen Rücklagenkonto, die Begrenzung entstehender Zinsgewinne bei längerer bzw. unbefristeter Rücklagendauer und die Sicherstellung der Begrenzung des steuerlichen Ausgleichs auf landwirtschaftsspezifische Risiken durch entsprechende Vorgaben zur Bildung und Auflösung

der RR. Zu prüfen ist auch die Vereinbarkeit einer steuerlichen Begünstigung einer RR speziell für die Landwirtschaft mit EU-Recht. Hier besteht angesichts unklarer Rechtsbegriffe und Prüfungsmaßstäbe und in jüngster Zeit vermehrt unterschiedlicher Auslegungen des Beihilfeverbots durch EU-Kommission und Unionsgerichte eine erhebliche Rechtsunsicherheit. Somit bleibt die beihilferechtliche Einordnung einer steuerlich begünstigten RR offen.

Ob eine Rücklagenbildung effektiv und effizient gegen Liquiditätsengpässe in Krisensituationen helfen kann, ist u. a. von der Höhe der vorhandenen Rücklage und der Höhe des Liquiditätsbedarfs sowie den Eigenschaften des die Krise auslösenden Risikos abhängig. Die Festlegung einer Krisensituation auf überbetrieblicher Ebene wird der betriebsindividuellen Ausprägung der Betroffenheit in der Regel nicht gerecht. Die meisten der im Raum stehenden Vorschläge nennen explizit eine Stärkung der einzelbetrieblichen Vorsorge gegen Extremwetterereignisse als Ziel einer RR. Für solche seltenen Ereignisse mit hohem Schadpotenzial ist jedoch zu prüfen, ob andere Risikomanagementinstrumente wie Versicherungen oder Fonds, aber auch eine Kreditaufnahme, i. d. R. nicht die effizientere Lösung darstellen. Dabei ist auch zu beachten, dass die herausgehobene staatliche Förderung eines einzelnen privatwirtschaftlichen Instruments (wie z. B. der RR) andere Optionen bzw. Instrumente des Risikomanagements (z. B. Versicherungen, Investitionen in Betriebsdiversifizierung) verdrängt und damit volkswirtschaftlich ineffizient ist (WBA, 2011).

Generell gilt für alle diskutierten Ansätze, dass der risikomindernde Effekt einer steuerlich begünstigten Rücklage aus der potenziell erhöhten Rücklagenbildung entsteht, die im (durch die Regelung definierten) Krisenfall zu einer Verbesserung der Liquidität führt. Der steuerliche Anreiz ist dabei umso größer, je höher die Rücklagenbildung und -haltungsdauer ausfällt. Profitieren werden daher vor allem erfolgreiche Betriebe, die auch ohne die RR über entsprechende freie Finanzmittel verfügen, sowie Betriebe mit hohem nichtlandwirtschaftlichen Einkommen. Die durch eine steuerliche Fördermaßnahme beabsichtigte Anreizwirkung zum Aufbau von Liquiditätsrücklagen dürfte bei einkommensschwächeren Unternehmen weitgehend ins Leere laufen und lediglich bei ohnehin erfolgreicheren Unternehmen zusätzliche Vorteile schaffen.

Zusätzliche Finanzmittel, die potenziell in die RR fließen könnten, entstehen nur durch möglicherweise verringerte Steuerzahlungen und Zinseffekte. Ein finanzieller Anreiz, zusätzliche Finanzmittel in der Höhe dieser Einkommensvorteile zurückzulegen, besteht aber bei den untersuchten Modellen nicht. Der Einkommensvorteil aus der steuerlichen Behandlung der RR wird aufgrund der Gegebenheiten der Steuererhebung erst mit einer zeitlichen Verzögerung von zwei bis drei Jahren liquiditätswirksam. Die Wirkung dieses Liquiditätseffekts im Hinblick auf Krisenbewältigung ist damit rein zufällig.

Anhand der Ausgestaltungsoptionen lassen sich die verschiedenen Vorschläge grob in drei Modelle gliedern:

- Eine Reihe von Parteien und Organisationen orientieren sich in Ihren Vorschlägen mehr oder weniger eng am **Forstschäden-Ausgleichsgesetz** mit restriktiven Auflagen zu Bildung und

Auflösung einer steuerlich begünstigten Rücklage. Der Anreiz zur Bildung einer entsprechenden Rücklage fällt bei diesen Modellen einzelbetrieblich sehr unterschiedlich aus und hängt von der individuellen Steuerbelastung, der Höhe der Gewinnschwankungen und alternativen Verwendungsmöglichkeiten (z. B. betriebliche Investitionen) für die in der Rücklage gebundenen Finanzmittel ab. Die aus einer verminderten Steuerbelastung erzielten finanziellen Vorteile stellen bei entsprechender Ausgestaltung einen Anreiz für eine verstärkte Rücklagenbildung dar, haben aufgrund ihrer in den meisten Betrieben vergleichsweise geringen Höhe jedoch selbst nur einen marginalen risikomindernden Effekt. Umso wichtiger ist daher, die Förderung an eine tatsächliche Rücklagenbildung zu binden. Dem steuerlichen Anreiz für eine zusätzliche Rücklagenbildung (Nettoeffekt) stehen ein eingeschränkter Zugriff auf die betriebseigene Liquidität sowie der entgangene Nutzen aus alternativen Verwendungsmöglichkeiten gegenüber, welches die Akzeptanz einer derart ausgestalteten RR begrenzt.

- Wenig restriktive Ausgestaltungen erhöhen zwar die Attraktivität der Inanspruchnahme einer steuerlich begünstigten Rücklage, tragen aber entsprechend wenig zu einer Verbesserung der Risikovorsorge bei. Der im Vorschlag des **DBV** formulierte Verzicht auf ein spezifisches Rücklagenkonto und die breite, unspezifische Auflistung begünstigter Auflösungsstatbestände erfüllen nicht die Anforderungen an eine zielorientierte, effektive und effiziente Förderung einer Liquiditätsrücklage und stellen zudem die Erfüllung der steuerrechtlichen Voraussetzungen für eine sektorspezifische Sonderregelung in Frage. Der Vorschlag würde eine zweckungebundene Steuererleichterung für die Landwirtschaft schaffen, ohne einen nennenswerten Beitrag zur Liquiditätsverbesserung in Krisenzeiten zu leisten.
- Im Vergleich dazu stellt die u. a. von Hirschauer und Mußhoff in die Diskussion gebrachte einkommens- oder gewinnabhängige **Einzahlung eines Teils der Direktzahlungen in eine steuerbegünstigte Liquiditätsrücklage** einen deutlichen Bezug von Förderung und Zielen einer RR her. Eine antizyklische Ausgestaltung der Direktzahlungen kann den Beitrag der Direktzahlungen zum Risikomanagement grundsätzlich erhöhen. Allerdings fällt auch bei diesem Ansatz der Beitrag zur Liquiditätsverbesserung in Krisenzeiten in vielen Betrieben gering aus, da geförderte Rücklagen in nennenswertem Umfang nur in den Betrieben gebildet werden können, die viel Fläche bewirtschaften und deswegen hohe Direktzahlungen erhalten. Zudem ist der Bezug von Direktzahlungen kein guter Indikator für die Risikoexposition und den Förderungsbedarf der Betriebe. Die vorgesehene obligatorische Zuführung in die Rücklage führt zu einer Einschränkung der Verwendungs- und Zugriffsmöglichkeiten auf die Direktzahlungen in ‚guten‘ Jahren, die aus betriebswirtschaftlicher Sicht kritisch zu bewerten ist, da sie die betriebsindividuelle Entscheidungssituation nur bedingt widerspiegelt. Der Vorschlag ist daher vor allem im Lichte der Neuausrichtung der in der Kritik stehenden Direktzahlungen zu sehen.

Rücklagen sind ein wichtiger Bestandteil des betrieblichen Risikomanagements. Belastbare Analysen zur Rücklagenbildung in der Landwirtschaft und den Bedarf für eine öffentliche Förderung liegen nicht vor. Für alle untersuchten Modelle für eine steuerliche

Risikoausgleichsrücklage gilt, dass die steuerlichen Vorteile und damit der Anreiz für zusätzliche Rücklagenbildung sehr ungleich verteilt und im Schnitt der Betriebe gering sind.

Literaturverzeichnis

- Bahrs E (2011) 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)“. Bonn: BLE
- Balbinot C (2018) Europäisches Beihilfeverbot vs. mitgliedstaatliche Steuersouveränität – eine kritische Untersuchung der Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV im Steuerrecht. Finanzrundschau 2018(16): 729-739
- Blanck N, Bahrs E (2009) Die Risikoausgleichsrücklage als Instrument des landwirtschaftlichen Risikomanagements. Agrarwirtschaft 58(4): 209-217
- Blanck N, Bahrs E (2010) Rücklagen und Rückstellungen in der Land- und Forstwirtschaft aus ertragsteuerlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht. Berichte über Landwirtschaft - Zeitschrift für Agrarpolitik und Landwirtschaft 88(3): 420-444
- Bund der Steuerzahler Deutschland e.V. (2019) Extremwetterlagen und Dürreschäden - Möglichkeiten zur Stärkung der Eigenvorsorge - Steuerliche Risikoausgleichsrücklage: Kurzgutachten
- DBV (2009) Spare in der Zeit, dann hast du in der Not! dbv-depesche 2009 (August): 1-2
- Destatis (2019) Insolvenzverfahren (Unternehmen): Deutschland, Jahre, Beantragte Verfahren, Wirtschaftszweige (Abschnitte).
- Duden C, Offermann F (2019) Income risk of German farms and its drivers. Manuscript submitted for publication
- Fraktion der FDP (2018) Hilfe zur Selbsthilfe statt Bail-Out – Risikoausgleichsrücklage einführen: Antrag im Deutschen Bundestag, Deutscher Bundestag. Drucksache 19/4218
- Fraktion DIE LINKE (2018) Steuerfreie Risikoausgleichsrücklage für Landwirtschaft, Gartenbau und Forst: Antrag im Deutschen Bundestag, Deutscher Bundestag. Drucksache 19/1298
- Genossenschaftsverband (2019) Einführung einer steuerfreien Risikoausgleichsrücklage: Schreiben an den parlamentarischen Staatssekretär bei BMEL Stübgen
- Gerds M (2016) Steuern sparen mit einer Forstrücklage. Deutscher Waldbesitzer 2016 (2): 13-14
- Hirschauer N, Mußhoff O (2018a) Rücklagen besser als Gewinnglättung. Top Agrar 2018 (10): 45-46
- Hirschauer N, Mußhoff O (2018b) Rücklagen ja, aber richtig. DLG-Mitteilungen 2018 (9): 28-30
- Hirschauer N, Mußhoff O (2018c) Was bringen agrarpolitische Maßnahmen für die Risikoabsicherung in der Landwirtschaft? AGRA-EUROPE(29): 21-24
- Länder Brandenburg und Bayern (2018) Entschließung des Bundesrates zur Stärkung der steuerlichen Unterstützung des betrieblichen Risikomanagements in der Landwirtschaft, Bundesrat. Drucksache 438/18
- Moser R (2011) Forst: Steuerfreie Rücklage jetzt weniger interessant. Top Agrar 2011 (12): 52
- Mußhoff O (2019) Echte Reservenbildung als sinnvolles Instrument der betrieblichen Risikovorsorge: Handout zum Berichterstatter-Gespräch „Risikomanagement, insbesondere steuerfreie Risikoausgleichsrücklage in Landwirtschaft, Gartenbau und Forst“ im Ausschuss für Ernährung und Landwirtschaft des Deutschen Bundestages am 14. Januar 2019
- Roth D (2010) Freie Gelder steuersparend parken. Wirtschaft & Steuern. Mandanteninformationen für Land- und Forstwirte (2): 4-5

- Soltész U (2019) Neue Rechtsprechung zu "EU-Beihilferecht und Steuern" – Folgt jetzt mehr "Self-restraint" der EU-Kommission? Betriebs-Berater 2019 (30): 1687-1692
- WBA [Wissenschaftlicher Beirat für Agrarpolitik beim BMEL] (2011) Risiko- und Krisenmanagement in der Landwirtschaft: Zur Rolle des Staates beim Umgang mit Ertrags- und Preisrisiken. Stellungnahme, Berlin
- Wierling R (2009) Besteuerung der Forstwirtschaft: Vortrag am 4. April 2009, 1. Waldbesitzertag Ruppiner Land
- Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages (2018) Steuerlich begünstigte Rücklagenbildung zur Kompensation witterungsbedingter Einkommenseinbußen in der Landwirtschaft: Nachtrag zu WD 5 - 3000 - 046 - 18 vom 6. April 2018. WD 5 - 3000 - 060/18
- ZVG (2019) Risikoausgleichsrücklage wirkt: Pressemitteilung 1/2019: ZVG und GUB legen Berechnungen für Gartenbaubranche vor. Ergänzt durch GUB: Risikoausgleichsrücklage am Beispiel

Anhang 1: Quantitative Analyse des Modells „Rücklage von Direktzahlungen“ in Anlehnung an Vorschläge von Hirschauer und Mußhoff

A.1.1 Szeneriobeschreibung und Datenbasis

Das analysierte Szenario orientiert sich am in Kapitel 2.3 beschriebenen Modell. Bei Überschreitung des Durchschnittsgewinns der letzten drei Wirtschaftsjahre erfolgt eine obligatorische Überführung von 25 % der Direktzahlungen (aber maximal bis zur Höhe der Überschreitung des Durchschnittsgewinns) in die RR. In Jahren, in denen der Durchschnittsgewinn der letzten drei Wirtschaftsjahre um mehr als 20 % unterschritten wird, erfolgt eine gewinnwirksame Auflösung der RR (aber maximal bis der Durchschnittsgewinn erreicht wird).

Grundlage für die quantitative Analyse sind Buchführungsdaten landwirtschaftlicher Betriebe aus dem Testbetriebsnetz. Ausgewählt wurden ausschließlich Betriebe, für die von 1995/96 bis 2017/18 durchgehend Buchführungsabschlüsse vorhanden sind. Aufgrund der häufig unvollständigen Angaben zu nichtlandwirtschaftlichen Einkünften wurden Nebenerwerbsbetriebe nicht berücksichtigt. Die Stichprobe enthält ca. 1.800 Betriebe mit je 23 jährlichen Buchführungsabschlüssen, von denen 90 Betriebe in der Rechtsform einer juristischen Person geführt werden. Die realisierten Gewinne (bzw. Jahresüberschüsse vor Steuern) bilden die Basis für die Berechnung der Rücklagenbildung bzw. -auflösung und die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. In Anlehnung an Bahrs (2011) basiert die Einkommensteuerberechnung der natürlichen Personen auf der Anwendung des Grundtarifs und unterstellt, dass nur Einkommen aus der Landwirtschaft erzielt wurden.¹⁷ Aufgrund der Notwendigkeit der Bildung eines historischen Referenzeinkommens auf Basis der letzten drei Wirtschaftsjahre sowie der Besteuerung natürlicher Personen auf der Basis eines anteilig aus Wirtschaftsjahren errechneten Einkommens in einem Kalenderjahr reduziert sich der Auswertungszeitraum auf die Jahre 1999 - 2017 (19 Jahre). Für die Berechnungen wurde ein Zinssatz von 3 % p.a. unterstellt.

¹⁷ Bei einer Anwendung der in vielen landwirtschaftlichen Haushalten üblichen Veranlagung nach dem Splittingtarif für Ehegatten dürften die berechnete Steuerbelastung und voraussichtlich auch die berechneten steuerlichen Vorteile einer RR geringer ausfallen. Da die unvollständigen Angaben zu außerlandwirtschaftlichen Einkünften in diesem Fall jedoch eine noch größere Bedeutung für die Ergebnisse hätten, wurde auf eine Anwendung des Splittingtarifs verzichtet.

A.1.2 Ergebnisse

A.1.2.1 Natürliche Personen

Tabelle A-1 gibt einen Überblick über die Rücklagenbildung in landwirtschaftlichen Betrieben in der Form natürlicher Personen. Die durchschnittliche Höhe der Gesamtrücklage beträgt gut 7.600 €, das entspricht 32 % der Direktzahlungen. Dabei bestehen aufgrund der Bindung der RR-Bildung an die Direktzahlungen große Unterschiede zwischen den Betrieben. Während die durchschnittliche Höhe der Gesamtrücklage in Ackerbaubetrieben über 11.000 € beträgt, fällt die in Gartenbaubetrieben unter diesem Modell gebildete Rücklage marginal aus (< 500 €).

Tabelle A-1: Rücklagenbildung in landwirtschaftlichen Betrieben in der Form natürlicher Personen (19-jähriger Betrachtungszeitraum; Modell „Rücklage von Direktzahlungen“)

	Anzahl Betriebe	Gewinn	Direktzahlungen ¹	Durchschnittliche Rücklagenhöhe	Rücklage am Ende des Betrachtungszeitraums
	im Schnitt des Betrachtungszeitraums				
Ackerbau	434	58.362 €	37.384 €	11.140 €	6.605 €
Milch	605	46.555 €	19.445 €	7.313 €	7.635 €
Sonstiger Futterbau	117	34.907 €	24.087 €	8.008 €	7.639 €
Veredlung	186	49.483 €	16.617 €	4.289 €	5.391 €
Gemischt/Verbund	270	45.768 €	25.751 €	7.617 €	7.116 €
Gartenbau	57	49.184 €	1.299 €	476 €	526 €
Dauerkulturen	37	53.058 €	5.689 €	2.159 €	1.627 €
Weinbau	16	42.860 €	8.645 €	1.873 €	1.937 €
Insgesamt	1.722	49.125 €	23.968 €	7.658 €	6.635 €

¹ Berechnet auf Basis der Direktzahlungs-Hektarwerte 2019

Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis des Testbetriebsnetzes.

Am Ende des 19-jährigen Betrachtungszeitraums sind in vielen Betrieben noch Rücklagen vorhanden, die bei Auflösung je nach Betrieb dem individuellen Steuersatz unterliegen. Um trotz der im Betrachtungszeitraum unterschiedlich hohen steuerlichen Bemessungsgrundlage eine vergleichende Bewertung zu ermöglichen, wurde diese latente Steuerschuld durch Anwendung des durchschnittlichen Steuersatzes ermittelt. Ein analoges Vorgehen wurde für im Vergleich zur Referenzsituation abweichende, verbleibende Verlustvorträge gewählt (vgl. auch Bahrs, 2011). Zinseffekte ergeben sich durch eine Verschiebung der Steuerschuld. Für die Darstellung wurden zunächst die Summen für die Einzeleffekte zum Endzeitpunkt des Betrachtungszeitraums berechnet und durch die Zahl der betrachteten Jahre geteilt, um einen Vergleich zwischen den

Einzeleffekten zu ermöglichen. Die Höhe des Progressionseffektes ist damit unabhängig vom unterstellten Zinssatz. Der Gesamteffekt wird zusätzlich als Annuität (jährlich gleichbleibender Betrag bei unterstelltem Zinssatz) dargestellt und gibt den effektiven jährlichen finanziellen Vorteil aus der untersuchten RR dar (unter der Annahme, dass der am Ende des Betrachtungszeitraums verbleibende Rücklagenbetrag zum durchschnittlichen Steuersatzes aufgelöst wird).

Im Schnitt reduziert sich die Einkommensteuer der Betriebe um 152 €/Jahr (Tabelle A-2); allerdings ist bei der Bewertung die latente Steuerlast der am Ende des Betrachtungszeitraums noch vorhandenen RR in Höhe von 76 €/Jahr zu berücksichtigen. Zinseffekte aus der Verschiebung der Steuerlast betragen im Schnitt der Betriebe und Jahre 110 €/Jahr. Der finanzielle Vorteil aus der untersuchten RR ist im Schnitt der Betriebe vergleichsweise gering (137 €/Jahr).

Tabelle A-2: Effekte der Rücklagenbildung in landwirtschaftlichen Betrieben in der Form natürlicher Personen, nach Betriebsform (19-jähriger Betrachtungszeitraum; Modell „Rücklage von Direktzahlungen“)

	Reduzierung der Einkommenssteuer durch Einkommensglättung	Latente Steuer auf verbleibende RR	Bewertung eines veränderten Verlustvortrags	Zinseffekt	Summe	Gesamteffekt (Annuität)
	jährlich im Schnitt des Betrachtungszeitraums (Endkapitalwert/Jahre)					jährlich
Ackerbau	158 €	-84 €	-5 €	160 €	228 €	171 €
Milch	160 €	-86 €	-1 €	100 €	173 €	129 €
Sonstiger Futterbau	169 €	-86 €	-1 €	110 €	192 €	143 €
Veredlung	160 €	-56 €	-2 €	80 €	183 €	137 €
Gemischt/Verbund	165 €	-78 €	-2 €	111 €	197 €	147 €
Gartenbau	14 €	-8 €	0 €	7 €	12 €	9 €
Dauerkulturen	35 €	-19 €	0 €	30 €	46 €	35 €
Weinbau	53 €	-20 €	0 €	28 €	60 €	45 €
Insgesamt	152 €	-76 €	-2 €	110 €	184 €	137 €

Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis des Testbetriebsnetzes.

Bei 36 % der Betriebe liegt der finanzielle Gesamteffekt bei unter 100 €/Jahr. Nur 6 % der Betriebe profitieren mit Werten von mehr 500 €/Jahr. Dabei ist ein deutlich positiver Zusammenhang zwischen durchschnittlicher Gewinnhöhe und finanziellem Vorteil aus der RR-Regelung zu beobachten (Tabelle A-3). In den sehr erfolgreichen Betrieben mit im Schnitt über 100.000 € Gewinn liegt der finanzielle Vorteil über 3-mal so hoch wie in den weniger erfolgreichen Betrieben mit Gewinnen unter 20.000 €.

Tabelle A-3: Effekte der Rücklagenbildung in landwirtschaftlichen Betrieben in der Form natürlicher Personen, nach Höhe des Durchschnittsgewinns (19-jähriger Betrachtungszeitraum; Modell „Rücklage von Direktzahlungen“)

Durchschnittsgewinn €/Betrieb	Anteil der Betriebe	Gesamteffekt €/Jahr
< 15.000	8 %	97
15.000 - <20.000	7 %	109
20.000 - <25.000	8 %	119
25.000 - <30.000	9 %	137
30.000 - <40.000	17 %	180
40.000 - <50.000	15 %	197
50.000 - <75.000	19 %	201
75.000 - <100.000	8 %	260
>100.000	7 %	340

Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis des Testbetriebsnetzes.

Die Bildung der Liquiditätsrücklage in Jahren mit überdurchschnittlichem Gewinn und Auflösung in ‚Krisenjahren‘ führt zu einer Glättung der Gewinne und reduziert die Jahre, in denen der betriebliche Gewinn um mehr als 20 % unter dem Durchschnittsgewinn der drei Vorjahre liegt. Ohne die Rücklage wiesen die Betriebe im Schnitt jedes dritte Jahr einen Gewinnrückgang >20 % auf (Tabelle A-4). Mit der Rücklage tritt dieses im Schnitt jedes vierte Jahr auf. Dabei gibt es erwartungsgemäß große Unterschiede zwischen den Betriebsformen. In Gartenbau-, Dauerkultur-, und Weinbaubetrieben ist die Rücklage in aller Regel zu gering, um einen stabilisierenden Effekt zu erzielen. Der größte Effekt ist in den erfolgreichen Betrieben zu beobachten, die allerdings auch ohne Rücklagen schon deutlich weniger Krisenjahre aufweisen als die weniger erfolgreichen Betriebe. Der Effekt ist in Betrieben, die besonders große Schwankungen im Einkommen aufweisen, nicht größer als beim Rest der Betriebe.

Tabelle A-4: Wirkung der Rücklagenbildung und -auflösung auf das Risiko größerer Gewinnrückgänge (19-jähriger Betrachtungszeitraum; Modell „Rücklage von Direktzahlungen“)

Risiko eines größeren Gewinnrückgangs (-20 % ggü. Durchschnitt der drei Vorjahre)			
	ohne RR	mit RR	Änderung in %-Punkten
Insgesamt	33 %	25 %	-8
Betriebsform			
Ackerbau	36 %	26 %	-9
Milch	29 %	21 %	-8
Sonstiger Futterbau	34 %	24 %	-9
Veredlung	39 %	35 %	-4
Gemischt/Verbund	35 %	27 %	-8
Gartenbau	32 %	31 %	-1
Dauerkulturen	28 %	26 %	-2
Weinbau	40 %	37 %	-3
Gewinn			
< 15.000	45 %	39 %	-5
15.000 - <20.000	39 %	31 %	-8
20.000 - <25.000	38 %	30 %	-8
25.000 - <30.000	34 %	27 %	-7
30.000 - <40.000	33 %	25 %	-8
40.000 - <50.000	32 %	24 %	-8
50.000 - <75.000	29 %	22 %	-8
75.000 - <100.000	28 %	20 %	-8
>100.000	28 %	18 %	-11
Einteilung nach Risiko eines größeren Gewinnrückgangs ohne RR			
< 33 %	25 %	16 %	-8
> 33 %	43 %	36 %	-7

Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis des Testbetriebsnetzes.

A.1.2.2 Juristische Personen

Die Stichprobe der untersuchten landwirtschaftlichen Betriebe in der Rechtsform juristischer Personen zeichnet sich trotz eines durchschnittlichen Gewinns von 160.000 € durch das häufige Auftreten von Verlustjahren aus. In diesen Betrieben beträgt die durchschnittliche Höhe der Gesamtrücklage gut 51.000 €, das entspricht nur 12 % der durchschnittlichen Direktzahlungen. Aufgrund des festen Körperschaftssteuersatzes von 15 % ergeben sich finanzielle Vorteile aus der RR nur aufgrund von Zinseffekten aus der Verschiebung der Steuerschuld. Bei der Bewertung der

Auswirkungen des untersuchten Modells für ein RR ist bei den juristischen Personen ein deutlich verringerter Betrag der Verlustvorträge am Ende des Betrachtungszeitraums zu berücksichtigen. Der finanzielle Gesamteffekt der RR beträgt knapp 200 €/Jahr und ist damit angesichts der Größe der Betriebe als äußerst gering zu bewerten.

Anhang 2: Übersicht über Vorschläge zur Ausgestaltung einer Risikoausgleichsrücklage in der Landwirtschaft

Tabelle A2: Übersicht über Vorschläge oder Empfehlungen zur Ausgestaltung einer Risikoausgleichsrücklage in der Landwirtschaft

	ForstSchAusglG	DBV	Hirschauer/ Mußhoff	FDP	Die Linke	Bund der Steuerzahler	ZVG/GUB	Genossenschafts- verband
Bildung der RL								
freiwillig oder obligatorisch	freiwillig	freiwillig	obligatorisch + einkommens- abhängig	freiwillig	freiwillig	freiwillig	freiwillig	freiwillig
Mittelherkunft	Eigenmittel	Eigenmittel	Direkt- zahlungen	Eigenmittel	Eigenmittel	Eigenmittel	Eigenmittel	Eigenmittel
Höchstgrenze für Rücklage	100 % der Ø-Einnahmen der letzten 3 Jahre	100 % der Ø-Einnahmen aus LuF der letzten 3 Jahre	k. A.	Ø-Gewinn der letzten 4 Jahre	k. A.	Ja (ohne Details)	20 % des Umsatzerlöses des Vorjahrs	100 % der Ø-Einnahmen aus Landwirtschaft
Maximale Zuführung je Jahr	25 % der nutzungssatzmäßigen Einnahmen	25 % der Ø-Einnahmen aus Land- und Forst- wirtschaft	25 % der Direkt- zahlungen	25 % des Ø-Gewinns der letzten 4 Jahre	20 % des Ø-Jahres- umsatzes der letzten 3 Jahre	ja (ohne Details)	50.000 €	25 % der Ø-Einnahmen aus Landwirtschaft (auch wenn dadurch Verluste entstehen)
Maximale Rücklagendauer	keine Auflage	keine Auflage	keine Auflage	k. A.	k. A.	Ja (ohne Details)	k. A.	k. A.
‚Physische‘ Bildung der Rücklage	Rücklagenkonto oder festverzinsliche Wert- papiere hinterlegt bei Kreditinstitut	nicht vorgesehen	Rücklagen- konto	Rücklagenkonto	k. A.	Ja (ohne Details)	30 % der Rücklage auf Rücklagenkonto	Rücklagenkonto oder Depot

	ForstSchAusglG	DBV	Hirschauer/ Mußhoff	FDP	Die Linke	Bund der Steuerzahler	ZVG/GUB	Genossenschafts- verband
Auflösung der RL								
Begünstigter Entnahmefall	Krisenfall (staatl. definiert) - bei staatlicher Einschlagsbeschränkung - vorbeugende oder akute Forstschutzmaßnahmen - Lagerung von Holz - Wiederaufforstung von Schadensflächen	- zur Ergänzung geminderter Einnahmen in Krisenjahren - für vorbeugende oder akute Maßnahmen - für die Beseitigung verursachter Schäden an Wirtschaftsgütern - zur Tilgung betrieblicher Schulden	einkommensabhängig (z. B. Einkommen 20 % niedriger als Ø-Einkommen)	Kauf von Betriebsmitteln, die im aktuellen oder folgenden Wirtschaftsjahr verbraucht werden	k. A.	Krisenfall (staatlich definiert) Krisensituationen sollen mittels ‚behördlicher Allgemeinverfügung‘ regional und zeitlich begrenzt definiert werden	70 % der Rücklage können ohne Auflagen entnommen werden. Für Rücklagenkonto: durch offizielle Stelle dokumentierter Schadensfall aus Klimawandel (sic) oder Quarantäneschäden; Schadenshöhe ergibt sich z. B. aus Umsatz- oder Gewinnrückgang	außergewöhnliches Naturereignis (staatl. definiert): verminderte Erlöse oder höhere Kosten für Betriebsmittel, Futter vorbeugende oder akute Schutzmaßnahmen Bearbeitung Schadensflächen Beseitigung von Schäden
Besteuerung bei Auflösung	gewinnerhöhend nach EStG	gewinnerhöhend nach EStG	gewinnerhöhend nach EStG	gewinnerhöhend nach EStG	k. A.	gewinnerhöhend nach EStG	bevorzugt steuerfreie Auflösung	gewinnerhöhend nach EStG
Erhöhte Besteuerung bei nicht-begünstigter Auflösung	Strafsteuer 10 % auf Entnahmebetrag	k. A. (früherer Vorschlag: Gewinnzuschlag in Höhe von zusätzlich 10 % des Entnahmebetrags)	Strafsteuer 20 % auf Entnahmebetrag	Gewinnzuschlag in Höhe von zusätzlich 50 % des Entnahmebetrags	k. A.	Ja (ohne Details)	keine erhöhte Besteuerung (gewinnerhöhend nach EStG)	k. A.
Konsistenz zu anderen staatl. Maßnahmen	im Forst: ja (Marktentlastung in Krisenjahren)	keine Regelungen	staatl. Ad-Hoc-Hilfen als rückzahlbare Einlage in Rücklagenkonto	soll Ad-hoc-Hilfen ersetzen	soll Ad-hoc-Hilfen und Versicherungs-subventionen ersetzen	Gewährung anderer staatlicher Hilfen soll von Eigenvorsorge (Rücklagenbildung) abhängig gemacht werden	keine Regelungen	keine Regelungen

Bibliografische Information:
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikationen in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet unter www.dnb.de abrufbar.

Bibliographic information:
The Deutsche Nationalbibliothek (German National Library) lists this publication in the German National Bibliografie; detailed bibliographic data is available on the Internet at www.dnb.de

Bereits in dieser Reihe erschienene Bände finden Sie im Internet unter www.thuenen.de

Volumes already published in this series are available on the Internet at www.thuenen.de

Zitationsvorschlag – Suggested source citation:

Offermann F, Forstner B (2019) Bewertung unterschiedlicher Vorschläge für eine steuerliche Risikoausgleichsrücklage. Braunschweig: Johann Heinrich von Thünen-Institut, 36 p, Thünen Working Paper 127, DOI:10.3220/WP1564992619000

Die Verantwortung für die Inhalte liegt bei den jeweiligen Verfassern bzw. Verfasserinnen.

The respective authors are responsible for the content of their publications.



Thünen Working Paper 127

Herausgeber/Redaktionsanschrift – *Editor/address*

Johann Heinrich von Thünen-Institut
Bundesallee 50
38116 Braunschweig
Germany

thuenen-working-paper@thuenen.de
www.thuenen.de

DOI:10.3220/WP1564992619000
urn:nbn:de:gbv:253-201908-dn061179-7