

Der Einfluss einer interperiodischen Glättung schwankender Einkommen auf die Steuerbelastung landwirtschaftlicher Betriebe – ein Vergleich verschiedener Optionen

The Influence of Income Averaging Procedures on the Tax Burden of Agricultural Businesses

Niklas BLANCK und Enno BAHRS

Zusammenfassung

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

Schlagnworte: Einkommensteuer, Gewinnglättung, Progression

Summary

Fluctuating agricultural incomes could cause in progressive income tax systems an extra burden for farmers compared to taxpayers with a stable year-to-year-income. This article examines the tax-reducing effects and names additional requirements for evaluating different equalization systems. Effects and problems of the evaluated

Erschienen 2011 im *Jahrbuch der Österreichischen Gesellschaft für Agrarökonomie*, Band 19(2): 139-148. On-line verfügbar: <http://oega.boku.ac.at>

equalization systems are analyzed. The German two-year-average taxation for agricultural income halves the extra tax burden without inducing a lot of additional administrative work.

Keywords: income tax, income equalization, saving accounts

1. Einführung

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

2. Vorgehensweise

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

Als Grundlage der Untersuchung dient der zehnjährige Gewinnverlauf eines Ackerbaubetriebes aus dem baden-württembergischen Testbetriebsnetz (Abbildung 1). Außerlandwirtschaftliche Einkünfte,

denen einzelbetrieblich, aber auch innerhalb ganzer Regionen eine erhebliche Bedeutung und einkommensglättende Wirkung zukommen kann, werden in Anbetracht des Forschungsziels nicht berücksichtigt. Um die Vorzüglichkeit der einzelnen Glättungsmechanismen von der jährlichen Gewinnverteilung zu abstrahieren, werden die einzelnen Jahresgewinne mittels eines Zufallsgenerators in 1.000 Wiederholungen neu über den Zehn-Jahres-Zeitraum verteilt und jeweils die Steuerlast bei unterschiedlichen Glättungsvarianten nach dem deutschen Einkommensteuer-Grundtarif 2008 berechnet.

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

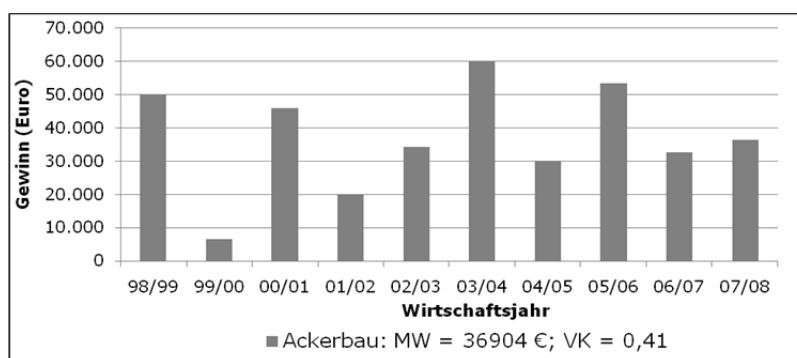


Abb. 1: Zehnjähriger Gewinnverlauf des untersuchten Ackerbaubetriebs

Quelle: EIGENE DARSTELLUNG nach TBN BADEN-WÜRTTEMBERG, versch. Jgg.

3. Ausgewählte Glättungs- und Referenzsysteme

3.1 Referenzsysteme

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

Die Ermittlung des konstanten Einkommensstroms erfolgt durch Verteilung des Gesamteinkommens auf zehn gleiche Jahresbeträge. Diese Variante stellt aus Sicht des Steuerpflichtigen in einem

progressiven System unter Vernachlässigung von Zinseffekten und Tarifänderungen den optimalen Einkommensverlauf dar.

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

3.2 Glättungssysteme

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

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

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

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

Beim fünfjährigen gleitenden Durchschnitt - Variante 6 - wird die steuerliche BMG geglättet, indem jeweils ein Fünftel des Gewinns des aktuellen und der vier vorhergehenden Jahren für die Ermittlung der Steuerbelastung herangezogen wird. Mit jedem weiteren Jahr wird das

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

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

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

4. Ergebnisse und Beurteilung der untersuchten Glättungssysteme

Tabelle 1 stellt die durchschnittliche steuerliche Belastung der untersuchten Varianten in Relation zur Steuerbelastung bei Variante 1 zusammenfassend dar. Zusätzlich ist die Streuung der Ergebnisse aus den 1.000 Simulationsrechnungen abgebildet. Geringe Streuungsmaße implizieren eine geringe Abhängigkeit des Glättungseffekts von der tatsächlichen Gewinnverteilung der einzelnen Jahre. Mit Hilfe der Ergebnisse aus den einzelnen Simulationsrechnungen nimmt Tabelle 2 eine vereinfacht dargestellte Beurteilung der untersuchten Glättungssysteme vor. Auch wenn nicht alle Ziele uneingeschränkt miteinander vereinbar sind, so können die genannten Aspekte bei der Bewertung der Mechanismen hinsichtlich ihrer Wirksamkeit und Zweckmäßigkeit im Sinne der betrieblichen Liquiditätssicherung und des staatlichen Steuersicherungsprinzips eine Hilfestellung geben.

Tab. 1: Ergebnisse der Simulationsrechnungen

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

Quelle: EIGENE BERECHNUNGEN

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

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

Transaktionskosten seit 1950 (LEINGÄRTNER, 2008, 21 Rz. 8) in Deutschland angewendet.

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

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

Tab. 2: Erfüllung einzelner Anforderungskriterien durch die Glättungssysteme

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

Quelle: EIGENE DARSTELLUNG; Kriterien in Anlehnung an CHISHOLM (1971, 38) und DOUGLAS und DAVENPORT (1995, 88)

Ebenso wie der geblockte Durchschnitt kann auch der gleitende fünfjährige Schnitt - Variante 6 - die Steuerlast stark absenken; allerdings um den Preis höherer Ergebnisschwankungen. Der entscheidende Nachteil (vgl. Tabelle 2) im Hinblick auf die Liquiditätsplanung liegt in der Tatsache, dass die zu versteuernden Einkünfte eines Jahres nur noch in geringem Zusammenhang mit den tatsächlichen Einkünften des Jahres stehen und in Jahren mit einem geringen Einkommen hohe Steuerlasten - im Extremfall sogar höher als der Gewinn - anfallen können. Der administrative Aufwand gleitender Durchschnitte ist nicht zu unterschätzen. Dabei ist weniger die rechnerische Ermittlung der Steuerlast problematisch, sondern vielmehr der Zeitraum, auf den sich eine Änderung der Steuerermittlung bzw. der Besteuerungsgrundlagen z.B. aufgrund von Betriebsprüfungen, Bilanzänderungen oder anhängigen Gerichtsverfahren auswirkt. Auch grundlegende Änderungen der Betriebseigenschaft durch Aufgabe, Übergabe oder Umwandlung betreffen mehrere Veranlagungsjahre.

Der gleitende Durchschnitt mit Korrekturfaktor - Variante 7 - liefert im Durchschnitt ein sehr gutes Glättungsergebnis, allerdings mit einer enormen Spannweite und kann daher als Option ausgeschlossen werden. Die Spannweite der Ergebnisse wird insbesondere bei Einkommensverläufen deutlich, die einem starken positiven oder negativen Trend folgen. Da das geglättete Einkommen zeitverzögert dem tatsächlichen Einkommen folgt, kommt es im Falle eines positiven Trends in der Regel zu einem positiven Korrekturfaktor und somit regelmäßig zu einer höheren Steuerbelastung (et vice versa).

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

5. Schlussfolgerungen

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

Langfristig können steuerliche Glättungssysteme zumindest theoretisch die Steuerbelastung senken und somit die Nach-Steuer-Rentabilität erhöhen. Aus steuerrechtlicher Sicht sind Glättungssysteme allerdings mit erheblichen Schwierigkeiten behaftet. Neben der grundlegenden Fragestellung, wie aus gleichheitsrechtlicher Sicht mit steuerlichen Sonderregelungen für einzelne Branchen umzugehen ist (vgl. TIPKE, 2003, 754), führt eine partiell zeitversetzte Besteuerung von Einkünften bei langjährigen positiven oder negativen Einkommensrends zu einer Verschiebung von Steuersubstrat in höhere oder geringere Progressionsstufen und löst erhebliche Steuerverzerrungen aus. Im Sinne des aufgestellten Anforderungskatalogs scheint es zielführender zu sein, anstelle vieljähriger Glättungen der Bemessungsgrundlage die Einkünfte im Jahr ihrer Entstehung zunächst vollständig der Besteuerung zu unterwerfen und nachträglich Korrekturen auf Basis der geleisteten Steuerzahlungen vorzunehmen. Ein erheblicher administrativer Zusatzaufwand lässt sich allerdings auch dabei nicht vermeiden. Verstärkt wird die Problematik einer periodenfremden Versteuerung durch regelmäßig auftretende Änderungen im Steuersystem, insbesondere der Tarifgestaltung. Die mit den Glättungsverfahren einhergehenden Probleme nehmen mit zunehmender Länge des Glättungszeitraums zu und machen eine Umsetzung langfristig angelegter Glättungsverfahren äußerst schwierig. Die bestehende zweijährige Durchschnittsbesteuerung kann als vergleichsweise einfach gestaltetes Instrument trotz des kurzen Glättungszeitraums eine beachtliche Wirkung erzielen und daher möglicherweise eine interessante Alternative für andere Länder darstellen.

Einen Beitrag zur Sicherung der unterjährigen betrieblichen Liquidität können Glättungssysteme nicht leisten. Vielmehr erschwert eine Durchbrechung des Progressionsprinzips die jährliche Liquiditätsplanung. Soll neben der langfristigen Verringerung der

steuerlichen Mehrbelastung auch die kurzfristige Liquidität der Betriebe sichergestellt werden, so ist beispielsweise eine Kombination der Durchschnittsbesteuerung mit einer flexibleren Bemessung der vierteljährlichen Einkommensteuervorauszahlungen denkbar.

Literatur

- BLANCK, N. und BAHRS, E. (2009): Die Risikoausgleichsrücklage als Instrument des landwirtschaftlichen Risikomanagements. *Agrarwirtschaft*, 58, 4, S. 209-217.
- CHISHOLM, A. H. (1971): A Comparison of Income Averaging Procedures for Income Tax Purposes. *Australian Journal of Agricultural Economics*, 15, 1, S. 36-50.
- CREEDY, J. (1979): Income Averaging and Progressive Taxation. *Journal of Public Economics*, 12, S. 387-397.
- DBV (Deutscher Bauernverband) (2008): Stellungnahme des Deutschen Bauernverbandes zur öffentlichen Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ – BT-Drucksache 16/10930 vom 24.11.2008.
- DOUGLAS, R. A. und DAVENPORT, S. V. (1995): A Case for Re-Evaluation of Income Averaging for Primary Producers. *Review of Marketing and Agricultural Economics*, 63, 1, S. 87-96.
- HACKMANN, J. (1979): Die Besteuerung des Lebenseinkommens. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck).
- HEMMERLING, U. (2009): Risikoausgleichsrücklage – Eigenvorsorge der Landwirte für Wetter- und Marktrisiken stärken. Vortrag im Rahmen des DBV-Perspektivforums zur Risikoausgleichsrücklage am 8. September 2009, Berlin.
- LEINGÄRTNER, W. (2008): Besteuerung der Landwirte. Kommentar, Loseblatt, 16. Ergänzungslieferung Oktober 2008, München: C.H. Beck.
- ÖSTERREICHISCHE HAGELVERSICHERUNG (2009): Swiss Re warnt vor Klimawandel und mehr Wetterextremereignissen. Pressemitteilung vom 23.01.2009.
- TIPKE, K. (2003): Die Steuerrechtsordnung. Band II, 2. Aufl., Köln: O. Schmidt.
- TBN BADEN-WÜRTTEMBERG (2009): Einzelbetriebliche Ergebnisse der Testbetriebsbuchführung. Ministerium für Ernährung und Ländlichen Raum Baden-Württemberg, Datensammlungen verschiedener Jahrgänge.

Anschrift der Verfasser

*M.Sc. agr. Niklas Blanck
Prof. Dr. Enno Bahrs
Institut für Landwirtschaftliche Betriebslehre
Universität Hohenheim
Schloss, Osthof-Süd, 70593 Stuttgart-Hohenheim, Deutschland
Tel.: +49 711 459 22553
eMail: niklas.blanck@uni-hohenheim.de*

