

# Fragen über Fragen

Mit der steuertariflichen Gewinnglättungsvorschrift können Sie Ihre Gewinne jetzt über drei Veranlagungszeiträume verteilen. Das dabei viele Fragen noch ungeklärt sind, erläutert Brigitte Barkhaus.

**B**undesrat und Bundestag hatten im Rahmen des Hilfspaketes für die Landwirtschaft noch im vergangenen Dezember der Gewinnglättung zugestimmt. Mittlerweile wurde das Gesetz zwar im Bundesgesetzblatt veröffentlicht, die Zustimmung der EU-Kommission steht allerdings noch aus, gilt jedoch als gesichert.

**Mit dem Gesetz wird eine Tarifglättung** für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 32c EStG) eingeführt. Diese Tarifvorschrift wird von Amts wegen gewährt und ist für alle Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 EStG erzielen, zwingend.

Für Kapitalgesellschaften (GmbH, Genossenschaften und AG) gilt die Vorschrift nicht, denn diese erzielen – auch wenn sie nur Landwirtschaft betreiben – Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG). Die Tarifglättung ist auch nicht anwendbar, wenn Personengesellschaften zwar Landwirtschaft betreiben, aber aufgrund des Überschreitens der Gewerblichkeitsgrenzen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.

### Wie funktioniert die Gewinnglättung?

Es wird nicht in die Gewinnermittlung der einzelnen Wirtschaftsjahre eingegriffen, sondern erst auf Ebene der Berechnung der Einkommensteuer. Das bis 2022 be-

fristete Gesetz umfasst dabei drei feste Gewinnglättungszeiträume (2014–2016; 2017–2019; 2020–2022). Die Entlastung wird erst im letzten Jahr des jeweiligen Betrachtungszeitraumes vorgenommen.

Wie bisher werden die Gewinne aus den betroffenen Wirtschaftsjahren auf jeweils zwei Veranlagungszeiträume (Kalenderjahre) aufgeteilt. Daran ändert sich nichts. Dann werden die durchschnittlichen landwirtschaftlichen Einkünfte der vergangenen drei Kalenderjahre und die darauf entfallende Einkommensteuer (»fiktive« Einkommensteuer) errechnet. Und diese wird verglichen mit der tatsächlich gezahlten Einkommensteuer.

Ist die »fiktive« Einkommensteuer geringer als die tatsächlich gezahlte, mindert die Differenz die zu zahlende Steuer bzw. wird erstattet. Im umgekehrten Fall kann es auch zu einer Nachzahlung kommen, z. B. wenn der landwirtschaftliche Freibetrag wegfällt oder die Veranlagungsart sich ändert. Das in der unten stehenden Übersicht abgebildete stark vereinfachte Beispiel soll die Wirkungsweise der Gewinnglättung veranschaulichen.

**Keine schnelle Liquiditätsspritze.** Eine erstmalige Entlastung ist frühestens mit Abgabe der Steuererklärung für das Jahr 2016 möglich. Diese erfolgt in der Regel Ende

2017 oder Anfang 2018. Dementsprechend ergibt sich eine mögliche Steuerentlastung frühestens Ende diesen Jahres.

**Was passiert bei betrieblichen Veränderungen im Dreijahres-Zeitraum?** Wird die landwirtschaftliche Tätigkeit eingestellt, verkürzt sich der dreijährige Betrachtungszeitraum entsprechend. Wurde der Betrieb z. B. im Jahr 2015 übergeben, dürfte die Tarifglättung vom Abgeber nicht beansprucht werden können, da die Tarifglättung laut Gesetz erstmals für das Jahr 2016 Anwendung findet. Für den Nachfolger beginnt ein neuer Betrachtungszeitraum 2016 bis 2018, gefolgt von 2019 bis 2021. Im Jahr 2022 gilt die Vorschrift letztmals und kann in diesem Fall dann nicht mehr entlastend wirken.

Werden gleichzeitig landwirtschaftliche Einkünfte aus einem Einzelunternehmen und einer Mitunternehmerschaft (z. B. Tierhaltungs-KG oder einer landwirtschaftlichen GbR) erwirtschaftet, gilt zwar der gleiche Betrachtungszeitraum. Wenn allerdings die KG im Jahr 2016 gegründet wurde, gilt für diese ein separater Betrachtungszeitraum, nämlich 2016–2018.

**Eine Herausforderung** stellt das Zusammenspiel zwischen der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen (IAB) oder § 6b-Rücklagen mit der Gewinnglättungsvorschrift dar. Dabei steht die Frage im Raum, ob in den Wirtschaftsjahren 2014 und 2015 in Anspruch genommene IABs rückwirkend aufgelöst werden sollen (mit 6% Verzinsung) bzw. verfahrensrechtlich überhaupt können. Ob hier und für das zum 30. Juni 2017 endende Wirtschaftsjahr noch Steuergestaltungen erforderlich sind, muss im Einzelfall geprüft werden.

Bereits jetzt signalisieren die Softwarehäuser genauso wie die Finanzverwaltung, dass die neue Rechtslage IT-seitig für den Veranlagungszeitraum 2016 nicht mehr umgesetzt werden kann. Wenn die Berechnung händisch durch das Steuerbüro erfolgen muss, wird dies jedoch ebenfalls mit Schwierigkeiten verbunden sein.

**Fazit.** In jedem Fall stellt die Gewinnglättungsvorschrift eine Herausforderung für alle Beteiligten dar. Auch darf man gespannt sein, wie die Finanzverwaltung sich zu weiteren Anwendungsfragen äußern wird.

Brigitte Barkhaus,  
LBH-Steuerberatungsgesellschaft mbH,  
Friedrichsdorf

## Die Effekte der Gewinnglättung sind überschaubar

Wirtschaftsjahr	13/14	14/15	14/15	15/16	15/16	16/17	Summe
Gewinn	200 000	60 000	60 000	30 000	30 000	100 000	
Veranlagungszeitraum	2014		2015		2016		
zu versteuerndes EK	130 000		45 000		65 000		240 000
ESt (Splitting)	38 122		6 598		12 530		<b>57 250</b>
<b>Fiktive Einkünfte</b>							
durchschn. Gewinn	80 000		80 000		80 000		240 000
zu versteuerndes EK	80 000		80 000		80 000		
ESt (Splitting)	17 880		17 836		17 652		<b>53 368</b>
<b>Erstattung</b>							<b>3 882</b>

# Achten Sie auf die Vertragsgestaltung

**Ausgleichsflächen.** Für Eingriffe in die Natur und Landschaft durch Baumaßnahmen muss nach dem Naturschutzgesetz ein Ausgleich erfolgen. Ein derartiger Ausgleich kann auf verschiedene Weisen erfolgen. Die gesetzlichen Grundlagen unterscheiden sich je nach Bundesland.

In Schleswig-Holstein haben Bauherren durch die Ökokonto-Verordnung die Möglichkeit, einen Ausgleich für den Eingriff in die Natur auf den Flächen Dritter durchzuführen. Dazu werden Ökopunkte gehandelt.



Foto: landpixel

**Einmalzahlungen aus dem Verkauf von Ökopunkten können erhebliche Steuerbelastungen auslösen.**

**Wie sind Einnahmen aus dem Verkauf von Ökopunkten zu versteuern?** Vor dem FG Schleswig-Holstein war nun streitig, ob der Verkäufer der Ökopunkte das Entgelt im Jahr des Zuflusses der Einkommensteuer unterwerfen muss, oder ob er dieses auf mehrere Wirtschaftsjahre aufteilen darf. Der Verkäufer der Ökopunkte ist Landwirt, der diese an den Betreiber einer Windkraftanlage verkaufte. Im Vertrag zur Nutzungsüberlassung der Flächen an den Windenergiebetreiber wurde vereinbart, dass das Entgelt sofort in einer Summe fällig war. Der Vertrag lief auf unbestimmte Zeit, endete jedoch spätestens mit dem Rückbau der Anlage. Der Landwirt erklärte pro Jahr 1/25 des Entgelts als Betriebseinnahme, da die Anlage eine Nutzungsdauer von 25 Jahren hat.

**Das Finanzamt versteuerte jedoch die gesamte Summe im Jahr des Zuflusses.** Es führte an, dass eine Aufteilung des Entgelts auf den Zeitraum der Nutzungsüberlassung nicht in Frage kommt, da sonstige Einkünfte vorliegen. Der Landwirt habe die Flächen nicht selbst

bewirtschaftet, sie sind deshalb dem Privatvermögen zuzuordnen. Demzufolge hat er sonstige Einkünfte erzielt, die im Gegensatz zu einer Nutzungsentschädigung nicht auf den Zeitraum der Vertragslaufzeit aufgeteilt werden können.

**Das Finanzgericht folgte dieser Auffassung.** Die Richter begründeten ihre Entscheidung insbesondere mit dem fehlenden Ende der Vertragslaufzeit im Nutzungsvertrag. Zum Vorliegen einer Nutzungsentschädigung hätte ein Ende der Vertragslaufzeit vereinbart werden müssen. Die Annahme der Nutzungsdauer der Windenergieanlage als Laufzeit des Vertrags sei nicht ausreichend, um das Ende des Vertrags zu bestimmen.

**Hinweis.** Die Auffassung des FG ist fragwürdig. Steuerpflichtige können nämlich Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung beruhen, insgesamt auf den Zeitraum verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird. Werden Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet, sind sie insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird. Es kommt immer auf die jeweilige vertragliche Gestaltung an. Lassen Sie diese vor Vertragsunterzeichnung von Ihrem Steuerberater prüfen.

Quelle: FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 28. September 2016, 2 K 2/16, LEXinform Nr. 5019683

## Wichtiges Urteil für Tierhaltungskooperationen

**Abgrenzung.** Damit die Tierhaltungsgemeinschaft landwirtschaftliche Einkünfte hat, muss sie bestimmte Voraussetzungen nach dem Bewertungsgesetz einhalten. So müssen alle Gesellschafter

- Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes mit selbstbewirtschafteten Flächen sein,
- nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hauptberuflich Landwirte sein,
- Landwirte im Sinne des Alterssicherungsgesetzes sein und dies durch eine Bescheinigung der zuständigen Alterskasse nachweisen sowie
- die Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung in Vieheinheiten ganz oder teilweise auf die Gesellschaft übertragen haben.

Außerdem dürfen die Betriebe der Gesellschafter nicht mehr als 40 km von der Produktionsstätte entfernt liegen.

**Der Fall.** In einem Fall vor dem Niedersächsischen FG, der häufig in der Praxis vorkommt, wurde um die Einhaltung

dieser Voraussetzungen gestritten. Dabei ging es um die Frage, ob eine landwirtschaftliche Tierhaltungsgemeinschaft in Form einer KG auch dann vorliegt, wenn die beteiligten Landwirte zugleich Gesellschafter einer personenidentischen GbR sind, der sie ihren Grund und Boden zur landwirtschaftlichen Nutzung überlassen haben. Dabei war die GbR selber nicht an der KG beteiligt, jedoch hatte die GbR mit Zustimmung der Gesellschafter ausreichend Vieheinheiten auf die KG übertragen.

**Das Urteil.** Die Richter bejahten dies und urteilten, dass die KG eine landwirtschaftliche Tierhaltungskooperation ist, da es sich bei der GbR um den landwirtschaftlichen Betrieb der Gesellschafter der KG handelt. Ein wichtiges Urteil für Tierhaltungskooperationen! Der Fall ist aber keineswegs mit Fällen vergleichbar, in denen ein Landwirt als Gesellschafter seine Flächen anderweitig verpachtet.

Quelle: FG Niedersachsen, Urteil vom 26. Oktober 2016, 1 K 235/14, Rev. eingelegt (Az. des BFH: II R 43/16), LEXinform Nr. 5019818