

Auszug aus

Denkschrift 2024

zur Haushalts- und Wirtschaftsführung
des Landes Baden-Württemberg

Beitrag Nr. 14

Besteuerung von Einkünften aus Land- und
Forstwirtschaft



Baden-Württemberg

RECHNUNGSHOF

14 Besteuerung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Kapitel 1201)

Landtagsdrucksache 17/7114

Die Bearbeitungsqualität der Fälle mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ist nicht zufriedenstellend. Zur Qualitätssteigerung sollten die Land- und Forstwirtschaftsbezirke der Finanzämter insbesondere die Sachverständigen der Steuerverwaltung verstärkt hinzuziehen. Außerdem sollte sich das Ministerium für Finanzen weiter mit Nachdruck dafür einsetzen, dass Land- und Forstwirte ihre Grundstücksverzeichnisse künftig elektronisch an die Steuerverwaltung übermitteln. Hinsichtlich der IT-Unterstützung besteht bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft weiterhin Optimierungsbedarf.

14.1 Ausgangslage

Land- und Forstwirtschaft bezeichnet die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind einkommensteuerpflichtig und in der Anlage L zur Einkommensteuererklärung anzugeben. Sie werden entweder durch Bilanzierung, Einnahmenüberschussrechnung oder pauschaliert nach Durchschnittssätzen ermittelt.

Zu den laufenden Einkünften gehören dabei auch Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken. Gewinne aus der Aufgabe oder Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sind ebenfalls zu versteuern. Solche Aufgabe- oder Veräußerungsgewinne sind jedoch unter bestimmten Voraussetzungen steuerbegünstigt.

Für die Bearbeitung der Steuerfälle mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sind bei den Finanzämtern sogenannte Land- und Forstwirtschaftsbezirke zentral zuständig. Zur Unterstützung stehen den Bediensteten Sachverständige der Steuerverwaltung zur Verfügung: Amtliche landwirtschaftliche Sachverständige, Bausachverständige und Forstsachverständige. Es liegt im Ermessen der Land- und Forstwirtschaftsbezirke, im Bestenverfahren einen Amtlichen landwirtschaftlichen Sachverständigen oder Bausachverständigen hinzuzuziehen. Veräußert ein Land- und Forstwirt ein Waldgrundstück, ist nach einer Verwaltungsanweisung dagegen stets der Forstsachverständige zu beteiligen.

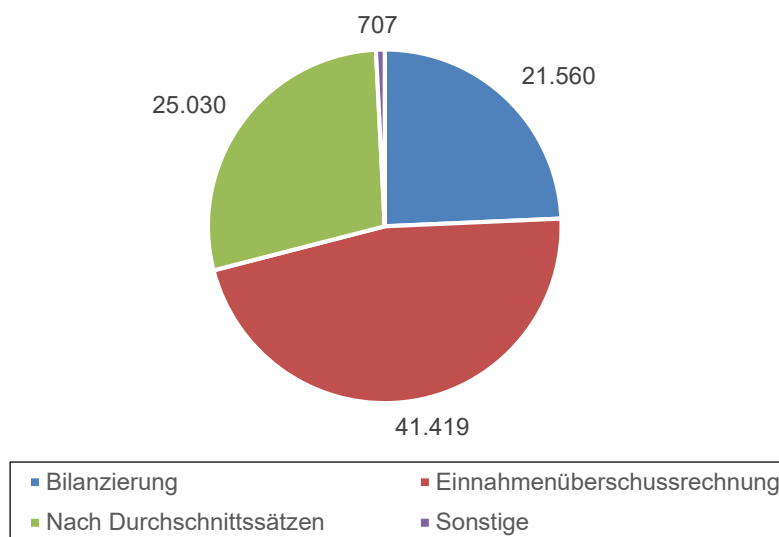
Der Rechnungshof hat die Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bisher nicht geprüft. Vor diesem Hintergrund haben wir die Arbeitsweise der Finanzämter in diesem Bereich nunmehr landesweit untersucht. Dabei beschränkten wir uns auf Fälle mit den Sachverhalten Betriebsaufgabe/Betriebsveräußerung, Betriebsübergabe und Veräußerung/Entnahme von Grundstücken. Als Prüfungszeitraum wählten wir den Veranlagungszeitraum 2018, da entsprechende Steuerfälle für die Jahre 2019 ff. zum Zeitpunkt unserer Prüfung noch nicht in ausreichendem Maße veranlagt waren. Ausschlaggebend hierfür war die auf Grund der Pandemie verlängerte gesetzliche Abgabefrist für Steuererklärungen von Land- und Forstwirten.

14.2 Prüfungsergebnisse

14.2.1 Landesweite Bedeutung

Die für den Veranlagungszeitraum relevante Statistik weist landesweit 88.716 land- und forstwirtschaftliche Betriebe aus. Sie unterscheidet danach, ob die Steuerpflichtigen ihren Gewinn durch Bilanzierung, Einnahmenüberschussrechnung oder nach Durchschnittssätzen ermitteln. Abbildung 14-1 zeigt die Zahl der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, untergliedert nach den einzelnen Gewinnermittlungsarten.

Abbildung 14-1: Zahl der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe nach Gewinnermittlungsarten



Die meisten land- und forstwirtschaftlichen Betriebe ermittelten den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung (47 Prozent). Die Ermittlung nach Durchschnittssätzen wendeten 25.030 Betriebe an (28 Prozent). 24 Prozent der Betriebe ermittelten ihren Gewinn durch Bilanzierung.

14.2.2 Unzureichende Aktenlage

Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben spielt oftmals der Zu- und Abgang von Grundstücken eine bedeutende Rolle. Wesentliche Unterlagen, die Grundstücke betreffen, sind daher nach den einschlägigen Verwaltungsanweisungen zu den (elektronischen) Akten zu nehmen.

Die Steuerpflichtigen sind bei allen Gewinnermittlungsarten gesetzlich verpflichtet, detaillierte Verzeichnisse über ihre im Eigentum stehenden Betriebsgrundstücke zu führen. Allerdings sind sie nicht verpflichtet, diese Verzeichnisse an die Finanzämter elektronisch zu übermitteln. Eine solche Übermittlungsmöglichkeit steht für die Gewinnermittlung durch Bilanzierung und Einnahmenüberschussrechnung bereits seit Jahren zur Verfügung. Bei der

Ermittlung nach Durchschnittssätzen ist dies allerdings erst ab dem Veranlagungszeitraum 2022 möglich.

Wir haben insgesamt 234 Fälle geprüft. In 186 Fällen war von den Steuerpflichtigen ein Grundstücksverzeichnis zu führen. In den übrigen Fällen waren die Steuerpflichtigen lediglich an Gesellschaften mit land- und forstwirtschaftlichen Einkünften beteiligt. Die Grundstücksverzeichnisse waren dort von den Gesellschaften zu führen, deren Steuerakten wir jedoch nicht in die Prüfung einbezogen haben.

Bei den insoweit geprüften 186 Fällen zeichneten wir auf, ob ein Grundstücksverzeichnis in den (elektronischen) Akten der Finanzämter vorhanden war. Tabelle 14-1 zeigt die Anzahl der untersuchten Fälle sowie die Zahl der Fälle ohne Grundstücksverzeichnis. Dabei haben wir nach den einzelnen Gewinnermittlungsarten unterschieden.

Tabelle 14-1: Zahl der Fälle ohne Grundstücksverzeichnis nach Gewinnermittlungsarten

Gewinnermittlungsart	Anzahl der Fälle		Anteil (in Prozent)
	Geprüft	Davon ohne Grundstücksverzeichnis	
Bilanzierung	27	6	22
Einnahmenüberschussrechnung	127	67	53
Nach Durchschnittssätzen	32	14	44
Summe	186	87	47

In knapp der Hälfte der Fälle lag dem Finanzamt ein Grundstücksverzeichnis weder in Papierform noch elektronisch vor. Obwohl für die Gewinnermittlung durch Bilanzierung und Einnahmenüberschussrechnung bereits seit Jahren die Möglichkeit besteht, ein entsprechendes Verzeichnis elektronisch an die Finanzämter zu übermitteln, wird davon nur unzureichend Gebrauch gemacht. In diesem Kontext bestehen nach Auskunft des Ministeriums für Finanzen auf Bund-/Länderebene bereits erste Überlegungen. Danach sollen Steuerpflichtige mit Gewinnermittlung durch Bilanzierung oder Einnahmenüberschussrechnung künftig verpflichtet werden, ihre Verzeichnisse elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

14.2.3 Fehlende IT-Unterstützung

Die Veräußerung/Entnahme von Grundstücken aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist in der Anlage L zu erklären, wenn sich die Angaben nicht aus der Gewinnermittlung ergeben. Abbildung 14-2 zeigt für den Veranlagungszeitraum 2018 die entsprechenden Zeilen der Anlage L.

Abbildung 14-2: Anlage L, Angaben zur Veräußerung/Entnahme von Grundstücken

61 X Bei Veräußerung von Grundstücken: Gewinnübertragung nach §§ 6b, 6c EStG wird beantragt.								
Veräußerung (Umfang d. mitveräußerten Eigenjagdrechts / Aufwuchs auf und Anlagen in und auf dem Grund und Boden gesondert erläutern)	Katastermäßige Bezeichnung	Größe / Menge			Tag der Veräußerung / Entnahme	Erlös / Entnahmewert EUR	Entstandene Kosten EUR	Anschaffungskosten (ggf. Wert nach § 55 EStG) EUR
		ha	a	m ²				
62								
63								
64 Entnahme (z. B. durch Schenkung, Nutzungsänderung, Bau einer eigegenutzten oder unentgeltlich überlassenen Wohnung)								
65								

Da die Steuerpflichtigen nicht verpflichtet sind, mit ihrer Gewinnermittlung ein Grundstücksverzeichnis einzureichen, und auf freiwilliger Basis auch nur 53 Prozent der Steuerpflichtigen von einer Übermittlung Gebrauch machen, kommt den Angaben in der Anlage L erhebliche Bedeutung zu. Gleichwohl sind die Angaben zur Veräußerung/Entnahme von Grundstücken der Anlage L - wie andere Bereiche dieser Anlage auch - nach wie vor nicht verkennziffert. Das heißt, sie stehen für eine maschinelle Auswertung nicht zur Verfügung.

14.2.4 Unbefriedigende Bearbeitungsqualität

Insgesamt beanstandeten wir 58 der von uns geprüften 234 Fälle (25 Prozent). Es ergaben sich 74 Einzelfeststellungen. 62 davon betrafen nach Aktenlage zweifelsfrei fehlerhaft gewürdigte Sachverhalte. In 12 Einzelfeststellungen beanstandeten wir Sachverhalte, die nicht hinreichend geprüft wurden.

Die steuerliche Auswirkung der festgestellten Fehler betrug 410.000 Euro. Die Summe der nicht hinreichend geprüften Besteuerungsgrundlagen belief sich auf 360.000 Euro.

Die Fehlerursachen waren vielschichtig. Schwerpunkte waren z. B. die unzutreffende Wertermittlung bei Grundstücken oder die Abgrenzung von laufendem Gewinn und begünstigtem Veräußerungsgewinn. Häufig klärten die Finanzämter auch die Besteuerungssachverhalte nicht im erforderlichen Maße auf.

14.2.5 Sachverständige nicht in gebotenen Umfang hinzugezogen

Wir haben im Rahmen der Fallprüfung erhoben, ob die Sachverständigen der Steuerverwaltung von den land- und forstwirtschaftlichen Bezirken in dem gebotenen Umfang zur Fallbearbeitung hinzugezogen wurden. Danach wäre es bei 77 Sachverhalten erforderlich gewesen, Sachverständige hinzuzuziehen. In 31 dieser Fälle ist dies jedoch unterblieben.

Wir stellten fest, dass sich die Hinzuziehung eines Sachverständigen auch deutlich auf die Bearbeitungsqualität auswirkt. So haben wir bei unterbliebener Hinzuziehung eines Sachverständigen 39 Prozent der Sachverhalte beanstandet. Bei den Sachverhalten mit Hinzuziehung eines Sachverständigen lag unsere Beanstandungsquote lediglich bei 20 Prozent. Unterblieb eine gebotene Hinzuziehung, ergab sich somit eine knapp doppelt so hohe Beanstandungsquote.

14.3 Empfehlungen

14.3.1 Bearbeitungsqualität verbessern, Sachverständige hinzuziehen

Der Rechnungshof bewertet die Bearbeitungsqualität im untersuchten Bereich als nicht zufriedenstellend. Die Bediensteten der Finanzämter sollten daher im Rahmen von Schulungsmaßnahmen auf die von uns festgestellten Fehlerschwerpunkte hingewiesen werden.

Zudem sollten sie für den Einsatz der Sachverständigen sensibilisiert werden und diese in allen gebotenen Fällen hinzuziehen. Bereits dadurch ließe sich eine deutliche Qualitätsverbesserung erreichen.

14.3.2 Auf eine verpflichtende elektronische Abgabe von Grundstücksverzeichnissen hinwirken

Unsere Prüfung hat gezeigt, dass in nahezu der Hälfte der untersuchten Fälle in den Steuerakten keine vollständigen Unterlagen oder Angaben zu den im Betriebsvermögen der Steuerpflichtigen vorhandenen Grundstücken vorlagen. Das ist auch deshalb unbefriedigend, weil die Steuerpflichtigen aufgrund gesetzlicher Verpflichtung ohnehin Verzeichnisse über ihre Betriebsgrundstücke zu führen haben.

Zur verpflichtenden elektronischen Übermittlung von entsprechenden Verzeichnissen gibt es derzeit auf Bund-/Länderebene bereits erste Überlegungen (siehe Punkt 14.2.2).

Der Rechnungshof empfiehlt, sich auf Bundesebene weiterhin mit Nachdruck für eine solche Verpflichtung einzusetzen. In die Überlegungen auf Bund-/Länderebene sollten dabei auch Fälle einbezogen werden, in denen Steuerpflichtige ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln. Dies betrifft ein Viertel der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in Baden-Württemberg.

14.3.3 Umfassendere maschinelle Auswertung der Angaben in der Anlage L ermöglichen

Unbefriedigend ist die weiterhin unvollständige Verkennzifferung der Anlage L. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind damit einer der wenigen einkommensteuerrechtlichen Bereiche, welche nur teilweise maschinell ausgewertet werden können.

Der Rechnungshof empfiehlt, auf eine weitergehende Verkennzifferung der Anlage L hinzuwirken. Prioritär sollten dabei Kennziffern für die Angaben zu Grundstücksveräußerungen und Grundstücksentnahmen geschaffen werden.

14.4 Stellungnahme des Ministeriums

Das Ministerium für Finanzen hat gegen die Prüfungsergebnisse keine Einwendungen. Zu den Empfehlungen äußert es sich wie folgt:

Im Jahr 2023 sei ein neues - mehrstufiges - Schulungsprogramm für den Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eingeführt worden. Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe

werde die Bediensteten im Rahmen dieses Programms für die vom Rechnungshof aufgezeigten Fehlerschwerpunkte sensibilisieren. Zudem sei geplant, zeitnah ein Konzept für die Hinzuziehung der Sachverständigen auszuarbeiten.

Nach Auffassung des Ministeriums wäre eine gesetzliche Verpflichtung zur elektronischen Abgabe von detaillierten Anlagen- und Grundstücksverzeichnissen für die Veranlagungspraxis unstreitig wertvoll. Es werde sich daher auf Bundesebene weiterhin für einen entsprechenden gesetzlichen Änderungsvorschlag einsetzen und diesen auch auf die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a Einkommensteuergesetz beziehen.

Die Verkennzifferung der Gewinnermittlungsangaben auf der Anlage L werde auf Bundesebene nicht mehr forciert. Vielmehr werde erwogen, dass die Erfassung der betrieblichen Angaben zukünftig an anderer Stelle der Steuererklärung, nämlich in der jeweiligen Gewinnermittlung in verkennzifferter Form erfolgen soll. Das Ministerium werde sich in diesem Rahmen weiterhin auf Bundesebene für eine möglichst detaillierte Übermittlung von Angaben zu den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens einsetzen.

14.5 Schlussbemerkung

Der Rechnungshof begrüßt die zur Verbesserung der Arbeitsqualität geplanten und teilweise bereits umgesetzten Maßnahmen. Gleiches gilt für den Einsatz auf Bundesebene, eine gesetzliche Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Anlage- und Grundstücksverzeichnissen einzuführen. Auf eine weitergehende Verkennzifferung der Anlage L kann nach Auffassung des Rechnungshofs nur verzichtet werden, wenn die entsprechenden Angaben in der jeweiligen Gewinnermittlung in verkennzifferter Form vorliegen.