

FiFo-Berichte

Nr. 28-C Oktober 2019

FiFo-Reports

No. 28-C October 2019



In Kooperation mit

**ZEW**  
ZEW – Leibniz-Zentrum für  
Europäische Wirtschaftsforschung

**ifo** INSTITUT  
Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung  
an der Universität München e.V.

 **Fraunhofer**  
**FIT**  
Fraunhofer-Institut für  
Angewandte Informationstechnik

## Evaluierung von Steuervergünstigungen

Evaluierungsgruppe C: Einkommensteuer –  
Gewerbliche Wirtschaft und Landwirtschaft

Herausgeber

Michael Thöne (FiFo Köln)

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

FiFo Institute for Public Economics, University of Cologne

[fiffo-koeln.de](http://fiffo-koeln.de)

#### Zu den FiFo-Berichten

Mit den FiFo-Berichten werden Studien und Gutachten aus der Arbeit des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln in elektronischer Form vorgelegt.

FiFo-Berichte zeigen in der Regel monographischen Charakter. Die Reihe umfasst vor allem aktuelle Studien. In besonderen Fällen werden in der Reihe auch ältere FiFo-Untersuchungen wiederveröffentlicht.

#### About FiFo-Reports

In its Reports-series the FiFo Institute for Public Economics at the University of Cologne publishes many of its studies in electronic format.

Usually, FiFo-Reports are monographs that feature current work. In special cases, older FiFo-studies are reprinted here.

### Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

Adresse/address:

Wörthstr. 26  
D-50668 Köln

Tel. +49 221 – 139751-0

[www.fifo-koeln.de](http://www.fifo-koeln.de)

Postanschrift/postal address

Postfach 130 136  
D-50495 Köln

Fax. +49 221 – 139751-11

ISSN 1860-6679

Das FiFo Köln wird rechtlich und wirtschaftlich von der Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e.V., Köln, getragen. Urheber- und Verwertungsrechte des vorliegenden FiFo-Berichts liegen bei der Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung.

Von den Autoren dieses Berichts vertretene Auffassungen spiegeln nicht notwendigerweise die Ansichten der Trägergesellschaft oder ihrer Organe wider.

Dieser Bericht kann kostenlos unter [www.fifo-koeln.de](http://www.fifo-koeln.de) oder <http://kups.ub.uni-koeln.de/> heruntergeladen werden.

Die Wiedergabe zu erzieherischen, wissenschaftlichen und nicht-kommerziellen Zwecken ist gestattet, vorausgesetzt die Quelle wird angegeben.

Alle Rechte vorbehalten.

© Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e.V., Köln, 2019.

The Cologne-based Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e. V. (Society for the Advancement of Research in Public Finance) serves as the legal subject and financial agent of FiFo Köln. Thereby, the copyrights of this report pertain to the Gesellschaft.

The views expressed in this report do not necessarily reflect those of the Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung or any of its bodies.

This report can be downloaded without charge from: [www.fifo-koeln.de](http://www.fifo-koeln.de) or <http://kups.ub.uni-koeln.de/>.

Reproduction for educational and non-commercial purposes is permitted provided that the source is acknowledged.

All rights reserved.

## Evaluierung von Steuervergünstigungen

Evaluierungsgruppe C: Einkommensteuer –  
Gewerbliche Wirtschaft und Landwirtschaft

Studie im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen

Herausgegeben von

Michael Thöne

Dieser Teilbericht wurde bearbeitet von:

FiFo Köln

Fraunhofer FIT

ifo

Eva Gerhards

Mirko Seithe

Florian Neumeier

Michael Thöne

Martin Teuber

Stefanie Gäbler

*Unter Mitarbeit von:*

*Unter Mitarbeit von:*

Björn Kauder

Lina Jeromin

Lena Calahorrano

Lea Immel

Benjamin Hilchenbach

Regina Kühne

## Zusammenfassung

### *Evaluierung von 33 Steuervergünstigungen*

Steuervergünstigungen sind breitenwirksam einsetzbare und potenziell effiziente Instrumente der Förderung und instrumentellen Unterstützung zahlreicher Politikfelder, beispielsweise in der Verkehrspolitik, der Wohnungspolitik, der Umweltpolitik sowie für viele sektorale oder Querschnittsaufgaben der Wirtschaftspolitik. Zugleich verlangen steuerliche Subventionen wegen ihrer Budgetferne sowie ihrer Tendenz zu Langlebigkeit und Mitnahmeeffekten die besondere Wachsamkeit einer verstärkt auf Ergebnisorientierung und Evidenzbasierung aufbauenden politischen Steuerung

Für diesen Anspruch liefert die große Evaluierung von 33 deutschen Steuervergünstigungen die wissenschaftliche Grundlage. Im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen haben 2017 bis 2019 das ZEW Mannheim, das Ifo Institut, das Fraunhofer FIT sowie federführend das FiFo Köln gemeinsam steuerliche Subventionen im Umfang von zusammen rund 7,4 Milliarden Euro quantifiziert und nach einem einheitlichen Muster tiefgehend evaluiert.

Die Evaluierung gliedert sich insgesamt in sechs Teile, die hier gemäß der Nummerierung der FiFo-Berichte nach Evaluierungsgruppe (EG) aufgeführt sind:

28-0	Ergebnisüberblick, Evaluationsschema, Methoden
28-A	EG A: Energie- und Stromsteuer
28-B	EG B: Kraftfahrzeugsteuer
<b>28-C</b>	<b>EG C: Einkommensteuer – Gewerbliche Wirtschaft und Landwirtschaft</b>
28-D	EG D: Einkommensteuer – Wohnungswesen und Städtebau
28-E	EG E: Einkommensteuer – Mitarbeiterkapitalbeteiligung

## Abstract

### *Evaluation of 33 tax benefits*

Tax benefits (or 'tax expenditures') are important, broadly applicable and potentially efficient instruments for creating incentives for private activities and for promoting numerous policy objectives (for example in transport policy, housing policy, environmental policy and many sectoral or horizontal areas of economic policy). At the same time, because they are not included in government budgets, have a tendency towards longevity and are susceptible to deadweight effects, tax benefits must be monitored with particular vigilance as part of a results-oriented and evidence-based governance process.

To obtain a scientific basis for conducting this governance task, the Federal Ministry of Finance commissioned a large-scale evaluation of 33 German tax benefits. Conducted jointly by re-searchers at the FiFo Institute for Public, the Leibniz Centre for European Economic Research (ZEW), the Ifo Institute, and the Fraunhofer Institute for Applied Information Technology (FIT), the study uses a standardized framework to evaluate tax subsidies that add up to a total of roughly €7.4 billion.

The evaluation is divided into six parts, which are listed here according to the numbering of the FiFo reports by evaluation group (EG):

28-0	Overview of results, evaluation scheme, methods
28-A	EG A: Energy and electricity tax
28-B	EC B: Vehicle tax
<b>28-C</b>	<b>EC C: Income tax – Commerce and agriculture</b>
28-D	EG D: Income tax – Housing and urban development
28-E	EC E: Income tax – Employee participation schemes

**Schlagworte:** Steuervergünstigungen, Subventionen, Evaluation

**Keywords:** Tax expenditures, subsidies, evaluation

**JEL-Classification:** H23; H24; H25



Finanzwissenschaftliches  
Forschungsinstitut an der  
Universität zu Köln



ZEW – Leibniz-Zentrum für  
Europäische Wirtschaftsforschung



Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung  
an der Universität München e.V.



**FIT**  
Fraunhofer-Institut für  
Angewandte Informationstechnik

# Evaluierung von Steuervergünstigungen

Evaluierungsgruppe C:  
Einkommensteuer: Gewerbliche Wirtschaft  
und Landwirtschaft

Forschungsvorhaben fe 10/16 im Auftrag des  
Bundesministeriums der Finanzen

Köln / Mannheim / München / St.-Augustin  
Oktober 2019

[www.fifo-koeln.org](http://www.fifo-koeln.org)

## Forschungsvorhaben fe 10/16 „Evaluierung von Steuervergünstigungen“

im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen

### Teilbericht zur Evaluierungsgruppe C: Einkommensteuer Gewerbliche Wirtschaft und Landwirtschaft

Das Gesamtvorhaben wird durchgeführt von vier Forschungseinrichtungen

**Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut  
an der Universität zu Köln (FiFo Köln)**

Wörthstr. 26, 50668 Köln.  
www.fifo-koeln.de

**Fraunhofer-Institut für Angewandte  
Informationstechnik (Fraunhofer FIT)**

Schloss Birlinghoven, Konrad-Adenauer-  
Straße, 53754 Sankt Augustin.  
www.fit.fraunhofer.de

**Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung  
an der Universität zu München (ifo Institut)**

Poschingerstr. 5. 81679 München.  
www.ifo.de

**Zentrum für Europäische  
Wirtschaftsforschung (ZEW)**

L7 1, 68161 Mannheim.  
www.zew.de

Dieser Teilbericht wurde bearbeitet von (TL: Teamleitung):

**FiFo Köln**

Eva Gerhards  
Michael Thöne [TL]

*Unter Mitarbeit von:*

Lina Jeromin  
Benjamin Hilchenbach

**Fraunhofer FIT**

Mirko Seithe  
Martin Teuber [TL]

*Unter Mitarbeit von:*

Lena Calahorrano  
Regina Kühne

**ifo**

Florian Neumeier [TL]  
Stefanie Gäbler  
Björn Kauder  
Lea Immel

Gesamtleitung: Michael Thöne (FiFo Köln)

**Inhalt**

<b>I. Subventionskennblätter .....</b>	<b>11</b>
<b>II. Evaluierungsgruppe C.....</b>	<b>34</b>
A. Einleitung.....	34
B. Quantifizierungen der Evaluierungsgruppe C .....	38
1. Einleitung .....	38
2. Freibetrag in Höhe von 900 Euro/ 1.800 Euro für alle Land- und Forstwirte, deren Summe der Einkünfte 30.700 Euro/ 61.400 Euro nicht übersteigt .....	40
3. Freibetrag von 45.000 Euro für Veräußerungsgewinne bis 136.000 Euro und Steuerpflichtige über 55 Jahre oder bei Berufsunfähigkeit .....	43
4. Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 Abs. 3 EStG .....	51
5. Übertragung von stillen Reserven nach § 6b und § 6c EStG .....	54
6. Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen beim Bau einer eigengenutzten Wohnung oder einer Altenteilerwohnung .....	59
C. Quellenverzeichnis .....	62
<b>III. Zu den Zielen der Steuervergünstigungen für Land- und Forstwirte .....</b>	<b>63</b>
A. Einleitung.....	63
B. Einordnung der Ziele der Entlastungen in die Deutsche und Europäische Agrarpolitik.....	64
C. Zur grundsätzlichen Angemessenheit der finanziellen Unterstützung der Land- und Forstwirtschaft .....	68
1. Diskussion in der wissenschaftlichen Literatur .....	68
2. Zur finanziellen Lage in der Landwirtschaft .....	70
D. Finanzielle Instrumente und Anknüpfungspunkte der Agrarpolitik.....	73
1. Instrumente .....	73
2. Anknüpfungspunkte und Abgrenzung .....	75
E. Übersicht einiger hier betrachteter Steuervergünstigungen und deren Ziele.....	75
F. Zusammenfassung.....	78
G. Quellenverzeichnis .....	79
<b>IV. Übertragung von Stillen Reserven .....</b>	<b>80</b>
A. Grundzüge und Funktionsweise .....	80
1. Herangehensweise .....	80

2.	Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen .....	81
B.	Subventionsvolumina und Fallzahlen.....	85
C.	Relevanz .....	85
1.	Übertragung stiller Reserven .....	85
2.	Übertragung stiller Reserven zum Zweck von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen .....	87
D.	Wirkungsanalyse .....	88
1.	Effektivität der Zielerreichung .....	88
2.	Distributive Nebenwirkungen der Steuervergünstigung .....	90
E.	Nachhaltigkeit .....	92
1.	Übertragung stiller Reserven .....	93
2.	Übertragung stiller Reserven zum Zweck von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen .....	94
F.	Instrumentelle Gestaltung .....	95
1.	Effizienz des Instrumentendesigns .....	95
G.	Transparenz und Monitoring .....	96
H.	Ergebnis und Option für die Zukunft.....	97
1.	Bewertung der Maßnahme .....	97
2.	Gestaltungsoptionen.....	99
3.	Zusammenschau im Bewertungstableau.....	100
I.	Quellenverzeichnis .....	101
<b>V.</b>	<b>Betriebsveräußerungen.....</b>	<b>103</b>
A.	Grundzüge und Funktionsweise.....	103
1.	Herangehensweise.....	103
2.	Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen.....	104
3.	Übersicht weiterer Förderelemente .....	106
B.	Subventionsvolumina und Fallzahlen.....	106
C.	Relevanz .....	107
1.	Ursprüngliche Ziele/Ursprüngliches Umfeld.....	107
2.	Umfeld heute .....	108
3.	Relevanz und Rechtfertigung der Maßnahme im aktuellen Umfeld .....	108
D.	Wirkungsanalyse .....	113
1.	Effektivität der Zielerreichung .....	113
2.	Nebenwirkungen der Steuervergünstigungen und distributive Aspekte .....	120



E.	Nachhaltigkeit .....	120
F.	Instrumentelle Gestaltung .....	122
G.	Transparenz und Monitoring .....	122
H.	Ergebnis und Optionen für die Zukunft.....	126
1.	Bewertung der Maßnahmen.....	126
2.	Gestaltungsoptionen.....	126
3.	Zusammenschau im Bewertungstableau.....	128
I.	Quellenverzeichnis .....	130
<b>VI.</b>	<b>Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften.....</b>	<b>132</b>
A.	Grundzüge und Funktionsweise.....	132
1.	Herangehensweise.....	132
2.	Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen.....	132
B.	Subventionsvolumina und Fallzahlen.....	134
C.	Relevanz .....	134
D.	Wirkungsanalyse .....	135
1.	Effektivität der Zielerreichung .....	135
2.	Distributive Nebenwirkungen der Steuervergünstigung .....	136
E.	Nachhaltigkeit .....	136
F.	Instrumentelle Gestaltung .....	137
1.	Effizienz des Instrumentendesigns .....	137
G.	Transparenz und Monitoring .....	138
H.	Ergebnis und Option für die Zukunft.....	139
1.	Bewertung der Maßnahme.....	139
2.	Gestaltungsoptionen.....	139
3.	Zusammenschau im Bewertungstableau.....	140
I.	Quellenverzeichnis .....	141
<b>VII.</b>	<b>Einkommensteuer: Landwirtschaft: Freibetrag für Kleinbetriebe .....</b>	<b>142</b>
A.	Grundzüge und Funktionsweise.....	142
1.	Herangehensweise.....	142
2.	Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen.....	143
3.	Zwecke und Begünstigte der Steuervergünstigungen .....	143

B.	Subventionsvolumina und Fallzahlen.....	144
C.	Relevanz .....	146
1.	Ursprüngliche Ziele und Historie des Freibetrags .....	146
2.	Umfeld heute .....	148
3.	Relevanz und Rechtfertigung der Maßnahme im aktuellen Umfeld .....	149
D.	Wirkungsanalyse .....	152
1.	Effektivität der Zielerreichung .....	152
2.	Nebenwirkungen der Steuervergünstigungen .....	154
3.	Distributive Aspekte .....	155
4.	Hinweise zur Fördereffizienz.....	156
E.	Nachhaltigkeit .....	157
F.	Instrumentelle Gestaltung .....	158
1.	Effizienz des Instrumentendesigns .....	158
2.	Steuerliche Vergünstigung oder Finanzhilfe? .....	159
3.	Instrumentelle Konsequenzen aus der Wirkungsanalyse.....	159
G.	Transparenz und Monitoring .....	159
1.	Transparenz.....	159
2.	Subventionspolitische Leitlinien .....	160
H.	Ergebnis und Optionen für die Zukunft.....	160
1.	Bewertung der Maßnahmen.....	160
2.	Gestaltungsoptionen.....	161
3.	Zusammenschau im Bewertungstableau.....	162
I.	Quellenverzeichnis .....	163
<b>VIII.</b>	<b>Einkommensteuer: Landwirtschaft: Nutzungswertbesteuerung bei Baudenkmalen .....</b>	<b>164</b>
A.	Grundzüge und Funktionsweise .....	164
1.	Herangehensweise .....	164
	<b><i>Exkurs: Altenteilsleistungen und Altenteiler .....</i></b>	<b>165</b>
2.	Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung .....	169
3.	Zwecke und Begünstigte der Steuervergünstigung .....	170
B.	Subventionsvolumina und Fallzahlen.....	171
C.	Relevanz .....	171
1.	Grundlegende Ziele .....	171
2.	Relevanz und Rechtfertigung der Maßnahme im aktuellen Umfeld .....	172

D.	Wirkungsanalyse .....	174
1.	Effektivität der Zielerreichung .....	174
2.	Nebenwirkungen und distributive Aspekte .....	176
E.	Nachhaltigkeit .....	176
F.	Instrumentelle Gestaltung .....	178
G.	Transparenz und Monitoring .....	178
1.	Transparenz.....	178
2.	Subventionspolitische Leitlinien .....	179
H.	Ergebnis und Optionen für die Zukunft.....	179
1.	Bewertung der Maßnahmen.....	179
2.	Gestaltungsoptionen.....	180
3.	Zusammenschau im Bewertungstableau.....	180
I.	Quellenverzeichnis .....	181
<b>IX.</b>	<b>Einkommensteuer: Landwirtschaft: Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden .....</b>	<b>182</b>
A.	Grundzüge und Funktionsweise.....	182
1.	Herangehensweise.....	182
2.	Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen.....	182
3.	Zwecke und Begünstigte der Steuervergünstigungen .....	183
B.	Subventionsvolumina und Fallzahlen.....	184
C.	Relevanz .....	185
D.	Wirkungsanalyse .....	187
1.	Effektivität der Zielerreichung .....	187
2.	Nebenwirkungen der Steuervergünstigung.....	188
3.	Distributive Aspekte.....	189
E.	Nachhaltigkeit .....	189
F.	Instrumentelle Gestaltung .....	190
1.	Effizienz des Instrumentendesigns .....	190
2.	Steuerliche Vergünstigung oder Finanzhilfe? .....	191
G.	Transparenz und Monitoring .....	191
1.	Transparenz.....	191
2.	Subventionspolitische Leitlinien .....	191
H.	Ergebnis und Optionen für die Zukunft.....	192

1.	Bewertung der Maßnahmen.....	192
2.	Gestaltungsoptionen.....	193
3.	Zusammenschau im Bewertungstableau.....	194
I.	Quellenverzeichnis.....	194
<b>X.</b>	<b>Evaluierungsgruppe C: Zusammenfassung.....</b>	<b>195</b>
<b>XI.</b>	<b>Anhang: Schematische Nachhaltigkeitsprüfungen.....</b>	<b>196</b>

**Abbildungsverzeichnis**

Abbildung III-1:	Steuervergünstigungen im Kanon der Agrarpolitik .....	65
Abbildung III-2:	Übersicht über die Zieldimensionen der Agrarpolitik.....	67
Abbildung III-3:	Entwicklung der Einkünfte nach Art der Einkünfte 2001-2013, akkumuliert.....	71
Abbildung III-4:	Entwicklung der Einkünfte nach Art der Einkünfte 2001-2013 je Steuerpflichtigem .....	72
Abbildung V-1:	Vermögen nach Erwerbsstatus und Altersgruppe .....	110
Abbildung V-2:	Altersarmut und Vermögen.....	113
Abbildung V-3:	Steuerlast nach Veräußerungsgewinn (in €).....	114
Abbildung V-4:	Differenz in der Steuerlast (in €).....	115
Abbildung V-5:	Monatliche Annuität aus der Steuererleichterung .....	116
Abbildung V-6:	Veräußerungsgewinn – gewerbliche Einkünfte: Anzahl der Steuerfälle.....	117
Abbildung V-7:	Veräußerungsgewinn – gewerbliche Einkünfte: Durchschnittliche Höhe.....	117
Abbildung V-8:	Steuerfrei bleibende Veräußerungsgewinne (2012): Anzahl der Steuerfälle .....	118
Abbildung V-9:	Steuerfrei bleibende Veräußerungsgewinne (2012): Durchschnittliche Höhe .....	119
Abbildung V-10	Monatliche Annuität aus der Steuererleichterung (2).....	127
Abbildung VII-1:	Wirkung der Höhe und Mischung der Einkünfte auf die Steuerzahlungen .....	153

**Tabellenverzeichnis**

Tabelle II.1:	Quantifizierung des Freibetrags für Land- und Forstwirte 2007 und 2016 bis 2020 .....	42
Tabelle II.2:	Quantifizierung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG 2007 und 2016 bis 2020.....	46
Tabelle II.3:	Sensitivitätsanalyse der Wirkung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG.....	47
Tabelle II.4:	Quantifizierung des Freibetrags nach § 18 Abs. 3 EStG 2007 und 2016 bis 2020.....	48
Tabelle II.5:	Sensitivitätsanalyse der Wirkung des Freibetrags nach § 18 Abs. 3 EStG.....	49
Tabelle II.6:	Quantifizierung des Freibetrags nach § 14 EStG für 2007 und 2016 bis 2020.....	50
Tabelle II.7:	Sensitivitätsanalyse der Wirkung des Freibetrags nach § 14 EStG .....	50
Tabelle II.8:	Quantifizierung des Freibetrags nach § 17 Abs. 3 EStG 2007 und 2016 bis 2020.....	52
Tabelle II.9:	Sensitivitätsanalyse zum Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG.....	54
Tabelle II.10:	Quantifizierung der Übertragung stiller Reserven nach § 6b und 6c EStG 2016 bis 2020 .....	56
Tabelle II.11:	Sensitivitätsanalyse mit Investitionswachstum von einem bzw. zwei Prozent.....	57
Tabelle II.12:	Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden nach § 13 Abs. 5 EStG.....	61
Tabelle IV.1:	Begünstigte Wirtschaftsgüter nach § 6b EStG .....	82
Tabelle IV.2:	Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 25.....	93
Tabelle IV.3:	Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 26.....	94
Tabelle V.1:	Individuelles Nettovermögen nach beruflicher Stellung .....	111
Tabelle V.2:	Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für die Maßnahmen Nr. 4, 29 und 96.....	121
Tabelle VI.1:	Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 30.....	137
Tabelle VII.1:	Quantifizierung des Freibetrags für Land- und Forstwirte.....	145
Tabelle VII.2:	Steuerpflichtige mit Einkünften aus LuF 2018 .....	146
Tabelle VII.3:	Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 1.....	157
Tabelle VIII.1:	Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 2.....	177
Tabelle IX.1:	Quantifizierung der Steuerfreien Entnahme von Grund und Boden .....	184
Tabelle IX.2:	Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 3.....	190

## I. Subventionskennblätter






Im Forschungsvorhaben fe 10/16 wurden in den Jahren 2017 bis 2019 33 Steuervergünstigungen aus unterschiedlichen Förderfeldern nach einem einheitlichen Prüfschema evaluiert. Der vorliegende Teilbericht zur **Evaluierungsgruppe C** legt die Befunde zu neun Steuervergünstigungen in der **Einkommensteuer mit Bezug zur Gewerblichen Wirtschaft und Landwirtschaft** vor. Betrachtet werden hier, in der Nummerierung des 26. Subventionsberichts, die Steuervergünstigungen bei/für:

- 1 Freibetrag für alle Land- und Forstwirte
- 2 Nutzungswertbesteuerung bei Baudenkmalen
- 3 Steuerfreie Entnahme von Grund- und Boden
- 4 Freibetrag für Veräußerungsgewinne
- 25 Übertragung von stillen Reserven, die bei der Veräußerung von Grund und Boden, Gebäuden, von Aufwuchs auf Grund und Boden, Binnenschiffen sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften aufgedeckt werden, auf neue Investitionen in Grund und Boden, Gebäuden, in Aufwuchs auf Grund und Boden, Binnenschiffen und Anteile in Kapitalgesellschaften
- 26 Übertragung von stillen Reserven, die bei der Übertragung von Grund und Boden, Gebäuden sowie von Aufwuchs auf Grund und Boden auf bestimmte Erwerber zur Vorbereitung oder Durchführung von Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen aufgedeckt werden
- 29 Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben
- 30 Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften
- 96 Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben

Beginnend mit Abschnitt II werden Vorgehen und Ergebnisse von Quantifizierung und Evaluierung dieser neun Steuervergünstigungen berichtet. Vorab wird für jede einzelne Steuervergünstigung das **Subventionskennblatt** dargestellt, das zentrale Charakteristika und Befunde zusammenführt. Die Befunde der fünf zentralen Evaluierungsdimensionen

- Relevanz des Subventionszwecks,
- Wirksamkeit und Effizienz der Steuervergünstigung,
- Nachhaltigkeit,
- Instrumentelle Eignung und
- Transparenz und Monitoring

werden mithilfe eines fünfstufigen Scorings operationalisiert. Genutzt werden die Scores:

	Ungenügend	0,00	<i>In keiner Weise akzeptabel.</i>
	Schwach	0,25	<i>Die wenigen positive Befunde bleiben so merklich hinter dem Erwartbaren zurück, dass dringlich etwas geändert werden soll.</i>
	Ausreichend	0,50	<i>Vergleichbar der Schulnote 4: „Bestanden“.</i>
	Gut	0,75	<i>Gut genug, dass kein dringender Verbesserungsbedarf besteht. Aber verbesserbar ist es durchaus.</i>
	Ausgezeichnet	1,00	<i>Hier ist nichts zu verbessern (allenfalls Details).</i>





Abschließend werden die fünf Teilscores gleichgewichtet zu einem Gesamtscore zusammengefasst. Dabei werden die Evaluierungsdimensionen *Relevanz* und *Wirksamkeit* als k.o.-Kriterien definiert. Das heißt, die Gesamtbewertung kann nicht besser ausfallen als das schlechteste Teilergebnis dieser beiden Dimensionen: Mängel beim (aktuellen) Sinn einer Subvention oder bei ihrer Wirksamkeit können nicht durch anderweitig gute Performanz geheilt werden.<sup>1</sup>

---





<sup>1</sup> Vertiefende Erläuterungen bietet der gemeinsame Ergebnis- und Methodenband.



<b>Subventionskennblatt</b>					Lfd. Nr. 26. SB	
Freibetrag [...] für alle Land- und Forstwirte[...]					1	
<b>1 Grundzüge</b>						
Rechtsgrundlage: § 13 Abs. 3 EStG						
Eingeführt:	1934	Zuletzt geändert:	2015	Befristung:	keine	
Subventionsvolumen (Mio. Euro)	2016 66	2017 64	2018 61	2019 59	2020 59	
Inanspruchnahme: Fall- zahl (Steuerpflichtige)	2016 225.000			2018 210.000		
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>						
Land- und Forstwirte, deren Summe der Einkünfte 30.700 Euro/ 61.400 Euro (Ledige/ Verheiratete bzw. Lebenspartner) nicht übersteigt erhalten einen Freibetrag in Höhe von 900 Euro/ 1.800 Euro. Dies führt zu einem höheren nicht besteuerten Einkommen und folglich zu einem geringeren Durchschnittssteuersatz, bis die maximale Einkunftsgrenze erreicht wird.						
<b>Begünstigte</b>						
Alle Land- und Forstwirte, deren Summe der Einkünfte die Maximalgrenze nicht übersteigt.						
<b>Ziel der Steuervergünstigung</b>						
Der Freibetrag hat aktuell zum Ziel, die Besteuerung der Land- und Forstwirte mit kleinen Betrieben zu ermäßigen um produktionsbedingte Nachteile auszugleichen und die Sozialpflichtigkeit der Land- und Forstwirtschaftlichen Flächen zu berücksichtigen. Auch soll er Verwaltungsaufwand erleichtern.						
<b>2 Ergebnisse der Evaluation</b>					Score	
<b>Relevanz des Subventionszwecks</b>						
Die Rechtfertigung einer gesonderten Förderung des Sektors Land- und Forstwirtschaft wird kontrovers diskutiert. Die hier explizit genannten Ziele eines Ausgleichs produktionsbedingter Nachteile sowie der Sozialpflichtigkeit der land- und forstwirtschaftlichen Flächen werden häufig angeführt, sind jedoch bisher nicht mit quantifizierbaren Indikatoren hinterlegt. Dem gegenüber stehen Argumente einer Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen verschiedener Einkunftsarten, die nicht gerechtfertigt werden kann. Tatsächlich war eine Entlastung der Landwirte ursprünglich nicht das Ziel des Freibetrags.						
<b>Wirkungen der Steuervergünstigung</b>						
Der Freibetrag entlastet geringer verdienende Land- und Forstwirte marginal. Nicht klar ist jedoch, wie weit und wie breit der Freibetrag wirken soll. Hier fehlt es an einem geeigneten Benchmark, um die Wirksamkeit beurteilen zu können. Implizit erfolgt eine Umverteilung von anderen Einkunftsarten hin zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Innerhalb des Sektors LuF wird die Besteuerung durch den Freibetrag durchschnittlich progressiver.						



<p><b>Nachhaltigkeit</b> </p> <p>Die Steuervergünstigung betrifft wenige Nachhaltigkeitskriterien. Zu nennen sind hier allenfalls eine potentielle Verringerung relativer Armut und der Erhalt von Artenvielfalt und Lebensräumen, wenn kleine Betriebe bestehen bleiben. Kontrovers gesehen werden kann der Aspekt einer gleichmäßigen Teilhabe an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Deutschland.</p>
<p><b>Instrumentelle Eignung</b> </p> <p>Das Instrument des Freibetrags verzerrt nicht zwischen Produktionsfaktoren; Entscheidungen des Betriebs haben keine Auswirkungen auf die Inanspruchnahme des Freibetrags. Prinzipiell ist ein Freibetrag daher ein geeignetes Instrument, wenn bestimmte Gruppen finanziell entlastet werden sollen. Der Freibetrag zeigt eine geringe, aber treffsichere und mit den allgemeinen gesellschaftlichen Vorstellungen einer fairen Umverteilung prinzipiell kohärente Wirkung.</p>
<p><b>Transparenz und Monitoring</b> </p> <p>Die Steuervergünstigung wird im Subventionsbericht der Bundesregierung auch hinsichtlich ihres finanziellen Volumens ausgewiesen. Zudem trägt die hier durchgeführte Evaluation zu einer guten Transparenz bei. Ein Monitoring ist kaum sinnvoll möglich, da keine klaren Ziele definiert sind (wer soll wie stark entlastet werden?).</p>
<p><b>3 Schlussfolgerungen</b></p>
<p><b>Ergebnis der Evaluierung</b> </p> <p>Der Freibetrag hat eine lange Historie seit den 1920er Jahren. Sein ursprünglicher Zweck ist längst Geschichte. Zur Aufrechterhaltung wurden im Zeitverlauf neue Gründe gesucht und gefunden. Dem gegenüber steht die Kritik einer unverhältnismäßigen tariflichen Sonderbegünstigung. Die Wirkung für einzelne Steuerpflichtige ist gering. Soll die Begünstigung aus politischen Gründen aufrechterhalten werden, ist das Instrument als geeignet zu beurteilen.</p>
<p><b>Optionen zur Gestaltung</b></p> <p>Die geringe Wirkung des Freibetrags sowie seine unspezifische Zielsetzung und nicht quantifizierbare Zielerreichung sprechen für eine Abschaffung, wie sie auch bereits mehrfach angedacht war.</p> <p>Soll der Freibetrag unverändert beibehalten werden, wird dringend empfohlen, die Inanspruchnahme auf einen Betrieb zu begrenzen, so dass nicht mehrere Personen die Steuererleichterung für ein und denselben Betrieb beanspruchen können. Der Freibetrag sollte nicht weiter erhöht werden, so dass eine implizite Degression im Zeitverlauf erfolgen kann.</p> <p>Als weitere Option kann der Fokus vom Einkommen auf den Gewinn des Betriebes verschoben und hier eine Maximalgrenze definiert werden. Dies förderte gezielt kleinere Betriebe, begünstigt jedoch dann auch Steuerpflichtige, die deutlich höhere Einkünfte aus anderen Quellen beziehen.</p> <p>Eine betriebs- und personenbezogene Ausgestaltung könnte Mitnahmeeffekte durch ruhende Betriebe, Verpachtung etc. ausschließen. Bei einer Kopplung an eine Gewinn- statt Einkommensgrenze statt, wird die Ertragskraft kleinerer Betriebe zielgerichtet unterstützt.</p>

<b>Subventionskennblatt</b>						Lfd. Nr. 26. SB
Nutzungswertbesteuerung bei Baudenkmalen						<b>2</b>
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>					
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 13 Abs. 4 EStG						
<b>Eingeführt:</b> In dieser Form 1998		<b>Zuletzt geändert:</b> -		<b>Befristung:</b> keine		
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro)	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	
	.	.	.	.	.	
<b>Inanspruchnahme: Fallzahl</b> (Steuerpflichtige)	<b>2016</b>		<b>2018</b>			
	.		.			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>						
Entgegen der seit 1987 geltenden Konsumgutlösung des Wohnens kann in dem Fall, in dem ein Land- und Forstwirt ein denkmalgeschütztes Gebäude zu eigenen Wohnzwecken oder Wohnzwecken des Altenteilers nutzt, dieses Gebäude im Betriebsvermögen erhalten bleiben und die Nutzungswertbesteuerung fortgeführt werden.						
<b>Begünstigte</b>						
Land- und Forstwirte, die zu eigenen Wohnzwecken oder den Wohnzwecken des Altenteilers ein denkmalgeschütztes Gebäude nutzen.						
<b>Ziel der Steuervergünstigung</b>						
Die explizite Zielsetzung umfasst zwei Zieldimensionen. Zum einen sollen kulturhistorisch wertvolle Gebäude erhalten bleiben und sinnvoll genutzt werden. Hier ist die Zielsetzung verwandt mit den Regelungen §§ 10f, 10g, 7h, 7i EStG, die in Teilband D evaluiert werden. Zum anderen soll es Land- und Forstwirten erleichtert werden, ihr Wohneigentum zu modernisieren und instand zu halten.						
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>					Score
<b>Relevanz des Subventionszwecks</b>						
Aus aktueller Perspektive kann aus ökonomischer Sicht eine Unterstützung der Allgemeinheit zur Erhaltung von Denkmälern auf Grund positiver externer Effekte gerechtfertigt werden. Inwieweit eine grundsätzliche Unterstützung der Land- und Forstwirte notwendig und angemessen ist, wird kontrovers diskutiert. Eine Rechtfertigung für eine Unterstützung des Wohneigentums von genau und nur den Land- und Forstwirten, die ein Denkmal bewohnen, besteht prinzipiell nicht: Entweder, alle Land- und Forstwirte bedürfen einer Unterstützung zur Wohneigentumsbildung und -erhaltung, oder alle Steuerpflichtigen, die ein Denkmal bewohnen, bedürfen einer Steuererleichterung. Letzteres ist jedoch bereits durch andere Vergünstigungstatbestände gegeben (vgl. §§ 10f EStG).						
<b>Wirkungen der Steuervergünstigung</b>						
Die Steuervergünstigung führt dazu, dass die Kosten des Wohnens für die und nur die Land- und Forstwirte, die selbst oder deren Altenteiler ein Denkmal bewohnen, vergünstigt werden, wenn der Steuerpflichtige sich entscheidet, das Denkmal im Betriebsvermögen zu belassen (steuersystematischer Bruch mit der Konsumgutlösung des Wohnens). Inwieweit dieser Vergünstigungstatbestand zum Erhalt von Denkmälern oder einer tatsäch-						

<p>lich notwendigen Unterstützung des Wohnens von Landwirten beiträgt, ist vollkommen unklar. Erwartet werden können jedoch Mitnahmeeffekte.</p> <p>Zudem zeigt sich eine Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Land- und Forstwirte, da ihre Wohnkosten nicht gleichmäßig behandelt werden. Ebenfalls ungleich behandelt wird das Bewohnen eines Denkmals von Landwirten im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen. Diese doppelte Sonderbehandlung trägt vor allem zu Intransparenz bei.</p> <p>Da die Vergünstigung unabhängig von Erhaltungsmaßnahmen gewährt wird, ist der entsprechende Anreiz geringer als durch andere Vergünstigungstatbestände, wie z.B. § 10f EStG, bei dem zur Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung tatsächliche, sinnvolle Maßnahmen nachgewiesen werden müssen.</p>
<p><b>Nachhaltigkeit</b> </p> <p>Die Nachhaltigkeitswirkungen der fortgeführten Nutzungswertbesteuerung sind weitgehend neutral. Latent positiv wirken kann potentiell das Anknüpfen an Gebäudebestände, so dass ggf. eine neue Flächeninanspruchnahme ausbleibt. Auch werden Wohnkosten gesenkt, jedoch nur einer bestimmten Gruppe, deren Bedürftigkeit nicht klar ist.</p>
<p><b>Instrumentelle Eignung</b> </p> <p>Das Instrument soll zwei Ziele ansteuern: den Erhalt kulturhistorisch wertvoller Gebäude und die Unterstützung von Land- und Forstwirten hinsichtlich ihres Wohneigentums. Es eignet sich schlecht im Hinblick auf beide Ziele. Sollen Denkmale erhalten bleiben, so müsste eine Förderung aus Steuergeldern an konkrete Erhaltungsmaßnahmen anknüpfen. Die hier betrachtete Vergünstigung wird hingegen pauschal gewährt. Sollen Landwirte unterstützt werden, so sollte sich dies nicht nur auf jene beziehen, die ein Denkmal bewohnen. Zudem werden beide Ziele bereits im Status Quo mit anderen Maßnahmen angesteuert, so z.B. §§ 10f, 10g, 7h, 7i, 13 Abs. 4 sowie 13 Abs. 3 EStG.</p>
<p><b>Transparenz und Monitoring</b> </p> <p>Die Steuervergünstigung ist in hohem Maße intransparent. Sie findet im 26. Subventionsbericht zum ersten Mal Erwähnung, was prinzipiell begrüßenswert ist. Es gibt jedoch keinerlei Informationen zu Begünstigten, Inanspruchnahme, Steuermindereinnahmen und Interaktion mit anderen Fördermaßnahmen. Die Datenlage lässt keinerlei Erkenntnisse zu.</p>
<p><b>3 Schlussfolgerungen</b></p>
<p><b>Ergebnis der Evaluierung</b> </p> <p>Die Nutzungswertbesteuerung ist ein Relikt, das prinzipiell vor zwei Jahrzehnten im Rahmen der Zuordnung des Wohnens zu den Konsumgütern abgeschafft wurde. Die wurde jedoch für eine sehr kleine Teilgruppe aufrechterhalten: Für Land- und Forstwirte, die ein Denkmal bewohnen. Die anvisierten Ziele werden bereits auf anderen Wegen angesteuert. Die Wirkung der Maßnahme kann nicht quantifiziert werden. Sie ist jedoch aus theoretischen Überlegungen schlecht geeignet, auch nur eines ihrer beiden Ziele zu erreichen.</p>

**Optionen zur Gestaltung**

Die Nutzungswertbesteuerung bei Baudenkmalen sollte dringend abgeschafft werden. Sie stellt einen Fremdkörper in der Konsumgutlösung des Wohnens dar, der nicht ausreichend gerechtfertigt werden kann: Denkmale, auch selbst bewohnte, werden bereits an anderer Stelle einkommensteuerlich berücksichtigt; Landwirte prinzipiell und auch hinsichtlich ihres Wohnens ebenso. Im Rahmen der Abschaffung sollten Land- und Forstwirte über die allgemeinen Möglichkeiten steuerlicher Förderung bei selbst bewohnten Denkmälern informiert werden (vgl. §§ 10f, 10g EStG). Die Abschaffung führt dann zu einer steuersystematisch transparenteren und einfacheren Lösung, die Gleichheitsgrundsätze sowohl innerhalb der Gruppe der Land- und Forstwirte als auch der Gruppe Denkmal-bewohnender Haushalte herstellt, unabhängig von ihrer Art der Einkünfteerzielung.

<b>Subventionskennblatt</b>					Lfd. Nr. 26. SB	
Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden [...]					<b>3</b>	
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>					
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 13 Abs. 5 EStG; ferner §§ 15 Abs. 1 sowie 18 Abs. 4 EStG						
<b>Eingeführt:</b>	1987	<b>Zuletzt geändert:</b> -			<b>Befristung:</b>	keine
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro)	<b>2016</b> 33	<b>2017</b> 33	<b>2018</b> 33	<b>2019</b> 34	<b>2020</b> 34	
<b>Inanspruchnahme: Fallzahl</b> (Steuerpflichtige)	<b>2016</b> 4.800			<b>2018</b> 4.600		
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>						
Wird zwecks des Baus einer selbstgenutzten Betriebsleiter- oder Altenteilerwohnung Betriebsvermögen entnommen, so bleibt der Entnahmegewinn steuerfrei.						
<b>Begünstigte</b>						
Formal begünstigt sind Land- und Forstwirte, Selbständige sowie Gewerbetreibende. Für die letzten beiden Gruppen gilt jedoch, dass für die Steuerbefreiung das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zum Betriebsvermögen gehört haben muss. Daher ist es plausibel, dass aktuell (beinahe) nur noch Land- und Forstwirte von der Steuervergünstigung profitieren.						
<b>Ziel der Steuervergünstigung</b>						
Die Steuervergünstigung soll zur organischen Weiterentwicklung der Agrarstruktur beitragen und die landwirtschaftliche Aussiedlung aus engen Dorfbereichen fördern.						
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>					<b>Score</b>
<b>Relevanz des Subventionszwecks</b>						
Aus ökonomischer Sicht kann eine <i>fortlaufende</i> gesonderte Förderung einer bestimmten Einkunftsgruppe zur Wohneigentumsbildung nicht gerechtfertigt werden. Zu diesem Zweck müsste erwiesen sein, dass es aus bestimmten inhärenten Gründen genau Land- und Forstwirten schwerer fällt als anderen Berufsgruppen, Wohneigentum zu bilden. Hier zeigen jedoch andere Faktoren eine deutlich höhere Signifikanz. Ökonomisch sinnvoll zu rechtfertigen war die steuerliche Begünstigung einmalig im Rahmen der Abkehr von der Nutzungswertbesteuerung.						
<b>Wirkungen der Steuervergünstigung</b>						
Soll die Bildung von Wohneigentum von Land- und Forstwirten von der Allgemeinheit unterstützt werden, so ist die Steuervergünstigung prinzipiell geeignet, das Ziel zu erreichen. Sie wirkt wie eine Vergünstigung des Baulands. Fraglich ist jedoch, ob hierbei tatsächlich zusätzliche Wohnraumbildung angeregt wird, oder die implizite Vergünstigung der Grundstücke lediglich Mitnahmeeffekte generiert, so dass den Landwirten mehr verfügbares Einkommen erhalten bleibt. Im ersten Fall verzerrt die Steuervergünstigung die Entscheidung zu neuer Wohnraumbildung; im zweiten Fall findet implizit ein Einkommenstransfer von anderen Berufsgruppen zu Landwirten statt. Die Schaffung eigenen Wohnraums ist im Vergleich zu anderen Berufsgruppen somit i) wahrscheinlicher und ii) günstiger. Ursprünglich ging es jedoch						

darum, die potentiell durch eine Besteuerung der Entnahme resultierenden Kosten im Rahmen der Abschaffung der Nutzungswertbesteuerung und daher zwangsweisen Überführung der betrieblichen privat genutzten Wohnung in das Privatvermögen zu vermeiden.

#### Nachhaltigkeit



Von der Steuerbefreiung gehen sowohl positive als auch negative Nachhaltigkeitswirkungen aus. Einerseits kann sie für einige Haushalte zu einer Verringerung des Armutrisikos durch eine Senkung der Wohnkosten beitragen. Auf der anderen Seite wird tendenziell eine weitere Flächeninanspruchnahme und Zersiedlung unterstützt.

#### Instrumentelle Eignung



Sollen Landwirte eine finanzielle Unterstützung zur Bildung von privatem Wohneigentum erhalten, so ist eine Vergünstigung der benötigten Grundstücke ein durchaus geeignetes Instrument. Ist die Entscheidung unabhängig von der Vergünstigung, so wird zusätzlich verfügbares Einkommen durch die Einsparung generiert; hängt die Entscheidung von der Vergünstigung ab, so wird die Wohnraumbildung erleichtert.

#### Transparenz und Monitoring



Die Maßnahme weist keine gute Transparenz auf. Sie ist im Subventionsbericht aufgeführt, bisher jedoch nicht beziffert worden. Es kann nicht erörtert werden, welche Landwirte genau in welchem Ausmaß profitieren.

### 3 Schlussfolgerungen

#### Ergebnis der Evaluierung





Die hier betrachtete Steuervergünstigung wurde im Rahmen der Abschaffung eines anderen Vergünstigungstatbestands eingeführt. Vor diesem Kontext ergab sie als Übergangslösung durchaus Sinn. Als fortwährende Unterstützung der privaten Wohnraumbildung einer bestimmten Berufsgruppe resultieren jedoch unerwünschte Verteilungswirkungen.





#### Optionen zur Gestaltung

Ökonomisch kann nicht gerechtfertigt werden, Landwirte unabhängig von ihrer finanziellen Bedürftigkeit bei der Wohnraumbildung zu unterstützen, während andere Berufsgruppen dies implizit mittragen. Daher sollte die Steuervergünstigung mit einem ausreichenden Planungshorizont für die Landwirte mittelfristig abgeschafft werden. Einzelne Härtefallregelungen bleiben möglich.






Soweit die Berufsgruppe der Landwirte einer normativ begründeten gesonderten Unterstützung bei der Wohnraumbildung bedarf, kann die Steuerbefreiung prinzipiell beibehalten werden, sollte jedoch in der Anzahl stärker begrenzt werden. Es ist nicht erkenntlich, warum jede folgende Generation neuen Wohnraum bilden können sollte. Eine Objektbeschränkung ist daher dringend anzuraten. Diese könnte eine steuerfreie Entnahme z.B. auf jede zweite Generation einer Hofübernahme beschränken; in zehn Jahren auf jede dritte Generation etc.

<b>Subventionskennblatt</b>					Lfd. Nr. 26. SB
Freibetrag für Steuerpflichtige über 55 Jahre oder mit Berufsunfähigkeit in Höhe von 45.000 € für Veräußerungsgewinne					<b>4</b>
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 14 EStG (i. V. m. § 16 Abs. 4 EStG)					
<b>Eingeführt:</b> 1934		<b>Zuletzt geändert:</b> 2004		<b>Befristung:</b> keine	
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro)	<b>2016</b> 22	<b>2017</b> 22	<b>2018</b> 22	<b>2019</b> 22	<b>2020</b> 22
<b>Inanspruchnahme: Fallzahl</b> (Steuerpflichtige)	<b>2016</b> 2.950			<b>2018</b> 2.950	
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Inhaber land- und forstwirtschaftlicher Betriebe erhalten auf Antrag einen Freibetrag auf Veräußerungsgewinne aus einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe, vorausgesetzt sie sind über 55 Jahre oder berufsunfähig. Der Freibetrag beträgt 45.000 € und wird ab einem Veräußerungsgewinn von 136.000 € abgeschmolzen. Der Freibetrag wird nur einmal im Leben gewährt.					
<b>Begünstigte</b>					
Inhaber land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die über 55 Jahre oder berufsunfähig sind.					
<b>Ziel der Steuervergünstigung</b>					
Steuererleichterung bei der Veräußerung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, sodass Veräußerungsgewinne, die anlässlich der Betriebsveräußerung wegen Alters oder Berufsunfähigkeit entstehen, in einem stärkeren Maße zur Altersvorsorge der ausscheidenden Inhaber verwendet werden können.					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				Score
<b>Relevanz des Subventionsziels</b>					
Seit seiner Umgestaltung 1996 dient der Freibetrag nach § 14 EStG hauptsächlich der Alterssicherung der Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe. Vor dem Hintergrund, dass i) das Betriebsvermögen einen substanziellen Teil der Altersvorsorge Selbstständiger ausmacht und ii) dass Selbstständige ohne und mit wenigen Mitarbeitern einem erhöhten Altersarmutsrisiko ausgesetzt sind, ist der Freibetrag eine relevante wie auch gerechtfertigte Maßnahme.					
<b>Wirkungen der Steuervergünstigung</b>					
Die Steuervergünstigung hat aus einer Ex-Ante-Perspektive das Potenzial, die Alterssicherung von Inhabern kleinerer und mittlerer Betriebe zu unterstützen. Nennenswerte Nebenwirkungen sind nicht zu erwarten. Insgesamt jedoch ist die Wirkung der Freibeträge im Aggregat aufgrund der geringen Fallzahlen gering.					



	<p><b>Nachhaltigkeit</b> </p> <p>Insgesamt sind keine negativen Effekte der Steuervergünstigung zu erwarten. Da der Einfluss der Steuervergünstigung auf die unterschiedlichen Nachhaltigkeitsindikatoren nicht quantifiziert werden kann, fällt eine abschließende Bewertung der Nachhaltigkeit schwer. Aufgrund der geringen Fallzahlen sind jedoch große Einflüsse auf die Nachhaltigkeit unwahrscheinlich.</p>
	<p><b>Instrumentelle Eignung</b> </p> <p>Die Steuervergünstigung ist ex ante sinnvoll ausgestaltet, um ihr Ziel – eine Steuererleichterung für Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe zu schaffen, die diese zum Zwecke ihrer Altersvorsorge verwenden können – zu erreichen.</p>
	<p><b>Transparenz und Monitoring</b> </p> <p>Durch die Subventionsberichte und die subventionspolitischen Leitlinien hat die Bundesregierung Instrumente geschaffen, die im hohen Maße zur Transparenz und zur Kontrolle der Subventionspolitik beitragen. Das in den Subventionsberichten ausgewiesene Subventionsziel der Steuervergünstigung erscheint allerdings nicht mehr aktuell und sollte angepasst werden.</p>
3	<p><b>Schlussfolgerungen</b></p>
	<p><b>Ergebnis der Evaluierung</b> </p> <p>Die Steuervergünstigung kann in ihrer jetzigen Form prinzipiell beibehalten werden. Die Evaluierung hat ergeben, dass die Steuervergünstigung eine relevante wie auch gerechtfertigte Subventionsmaßnahme ist. Das Instrument hat in seiner Ausgestaltung grundsätzlich das Potenzial eine Steuererleichterung für Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe zu schaffen, die diese zum Zwecke ihrer Altersvorsorge verwenden können. Eine Präzisierung bzw. Aktualisierung des Subventionsziels im Subventionsbericht ist allerdings notwendig.</p>
	<p><b>Optionen zur Gestaltung</b></p> <p>Zunächst muss das Ziel der Steuervergünstigung präzisiert werden. Je nach Zielsetzung könnte man erwägen, den Freibetrag wieder in einen allgemeinen Freibetrag zurückzuführen. Eine Anpassung der Höhe des Freibetrags oder der Höhe der Grenze, ab welcher der Freibetrag abgeschmolzen wird, ist nicht notwendig.</p>

<b>Subventionskennblatt</b>					Lfd. Nr. 26. SB
Übertragung von stillen Reserven, die bei der Veräußerung [...] aufgedeckt werden, auf neue Investitionen [...]					<b>25</b>
<b>1 Grundzüge</b>					
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 6b Abs. 1-7, 10 und § 6c EStG					
<b>Eingeführt:</b>	1965	<b>Zuletzt geändert:</b>	2016	<b>Befristung:</b>	keine
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro; einschl. Nr. 26)	<b>2016</b> 150	<b>2017</b> 158	<b>2018</b> 168	<b>2019</b> 175	<b>2020</b> 171
<b>Inanspruchnahme: Fallzahl</b> (Steuerpflichtige)	<b>2016</b> .		<b>2018</b> .		
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
<p>Mittels der Steuererleichterung können stille Reserven, welche beim Verkauf bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens generiert wurden, erfolgsneutral auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter übertragen werden. Erfolgt die Reinvestition nicht im selben Wirtschaftsjahr, können die stillen Reserven in eine Rücklage überführt werden und innerhalb bestimmter Fristen (übliche Reinvestitionsfrist: 4 Jahre) steuerneutral von den Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Neuinvestition abgezogen werden. Wird die Rücklage innerhalb der Frist nicht auf ein angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut übertragen, ist sie gewinnerhöhend und aufschlagspflichtig (6 % pro Jahr) aufzulösen. Zu den Wirtschaftsgütern zählen Grund und Boden, Gebäude, Aufwuchs auf Grund und Boden, Binnenschiffe und Anteile an Kapitalgesellschaften (begrenzt auf 500.000 Euro).</p>					
<b>Begünstigte</b>					
<p>Natürliche und juristische Personen, welche ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG (§ 6b EStG), nach § 4 Abs. 3 EStG oder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 6c EStG) ermitteln, zum Beispiel Gewerbetreibende, selbständig Tätige oder Land- und Forstwirte.</p>					
<b>Ziel der Steuervergünstigung</b>					
<p>Gemäß 26. Subventionsbericht: „<i>Erleichterung der Anpassung an regionale, technische oder wirtschaftliche Strukturänderungen</i>“. Dieses Ziel wird durch eine Verhinderung von Substanzbesteuerung des Anlagevermögens verfolgt.</p> <p>Ergänzend soll die Steuervergünstigung den Grundstücksverkehr beleben und Finanzierungsmöglichkeiten für Investitionen verbessern.</p>					
<b>2 Ergebnisse der Evaluation</b>					Score
<b>Relevanz des Subventionsziels</b>					
<p>Die Steuervergünstigungen sollen Unternehmen bei der Bewältigung des Strukturwandels unterstützen. Inwiefern Strukturwandel durch steuerliche Maßnahmen begleitet werden muss, ist jedoch fraglich. Auch soll die Substanzbesteuerung des Anlagevermögens verhindert, Grundstücksverkehr belebt und Finanzierungsmöglichkeiten für Investitionen verbessert werden.</p>					

	<p><b>Wirkungen der Steuervergünstigung</b> </p> <p>Die Subventionen nach § 6b und § 6c EStG sind in ihrer Ausgestaltung dazu geeignet die gesetzten Ziele zu erreichen. Durch das Fehlen eines kontrafaktischen Szenarios und einer Datenbasis lassen sich jedoch keine numerischen Schlussfolgerungen ziehen, wie die Wirtschaftsentwicklung, Beschäftigung und das Investitionsverhalten von Unternehmen ohne die Steuervergünstigungen aussähen. Ebenso wenig lässt sich eine Aussage zum Einfluss der Steuervergünstigungen zur Verhinderung der Substanzbesteuerung ableiten. Distributive Nebenwirkungen sind infolge der § 6b-Fonds, des Inlandsbezugs und des Einflusses auf den Bodenmarkt möglich.</p>
	<p><b>Nachhaltigkeit</b> </p> <p>Da die Wirkung der Steuervergünstigung nicht quantifiziert werden kann, fällt eine abschließende Bewertung der Nachhaltigkeit schwer. Mit 150 Mio. € Steuermindereinnahmen wiegt der Einfluss auf die Staatsverschuldung eher gering. Wenn die positiven direkten Einflüsse die negativen kontextualen Einflüsse aufwiegen, ist die Maßnahme in Bezug auf ihre Nachhaltigkeit positiv zu bewerten.</p>
	<p><b>Instrumentelle Eignung</b> </p> <p>Die Ausgestaltung der Steuervergünstigung erscheint sinnvoll um die gesetzten Ziele zu erreichen, eine kausale Erfolgskontrolle, bzw. Quantifizierung der Wirkung, ist jedoch nicht möglich.</p>
	<p><b>Transparenz und Monitoring</b> </p> <p>Zwar werden die Ziele der Steuervergünstigung genannt, allerdings sind die Zielsetzungen eher vage formuliert und nicht klar definiert. Gerade für den § 6b Abs. 8 und 9 EStG sind laut Subventionsbericht weder Fallzahlen noch die Höhe der Steuermindereinnahmen bekannt. Da die Subvention Nr. 26, auch wenn sie andere Ziele verfolgt, auf der Subvention Nr. 25 aufbaut und ihr die gleichen Mechanismen zugrunde liegen, können die Steuervergünstigungen nicht getrennt voneinander evaluiert werden.</p>
<b>3</b>	<b>Schlussfolgerungen</b>
	<p><b>Ergebnis der Evaluierung</b> </p> <p>Eine erfolgreiche Tätigkeit als Unternehmerin oder Unternehmer erfordert eine <i>dauerhafte</i> Auseinandersetzung mit Strukturveränderungen. Mithin gehört die Anpassung zu den originären Aufgabenfeldern eines Unternehmens. Eine aktive staatliche Tätigkeit zur Begleitung von Strukturveränderungen wäre vor allem dann angezeigt, wenn bspw. ein singulärer Schock eine einzelne Region zur gleichen Zeit treffen würde, sodass von einer Absorption des Schocks durch andere Unternehmen nur eingeschränkt oder gar nicht ausgegangen werden könnte.</p>

**Optionen zur Gestaltung**

Eine allgemeine Senkung der unternehmerischen Steuerbelastung um das Volumen der Steuermindereinnahmen des § 6b EStG wäre der gegenwärtigen Regelung vorzuziehen. Es sollte zumindest die Eindämmung der sogenannten § 6b-Fonds in den Fokus rücken, um die Übertragung von stillen Reserven auf die als gewerbliche Vermieter agierenden Fonds zu verhindern. Hierzu müsste sichergestellt werden, dass die Übertragung nur noch möglich ist, wenn die erworbenen oder hergestellten Immobilien nicht für Vermietungs- oder Verpachtungszwecke genutzt werden.

Des Weiteren könnten Anpassungen im Bereich Grund und Boden diskutiert werden. Beispielsweise könnte eine Verlängerung der Reinvestitionsfrist zusätzlichen Druck vom Bodenmarkt nehmen. Dies wäre vor allem für land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen relevant.





<b>Subventionskennblatt</b>		Lfd. Nr. 26. SB			
Übertragung von stillen Reserven, die bei der Übertragung von Grund und Boden, Gebäuden sowie von Aufwuchs auf Grund und Boden auf bestimmte Erwerber zur Vorbereitung oder Durchführung von Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen aufgedeckt werden		<b>26</b>			
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 6b Abs. 8 und 9 EStG					
<b>Eingeführt:</b>	1986	<b>Zuletzt geändert:</b>	2016	<b>Befristung:</b>	keine
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro)	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
	[Integriert mit Nr. 25 ermittelt und dort ausgewiesen.]				
<b>Inanspruchnahme: Fallzahl</b> (Steuerpflichtige)	<b>2016</b>		<b>2018</b>		
	.		.		
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Mittels der Steuererleichterung können stille Reserven, welche beim Verkauf bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens generiert wurden, erfolgsneutral auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter übertragen werden. Erfolgt die Reinvestition nicht im selben Wirtschaftsjahr, können die stillen Reserven in eine Rücklage überführt werden und innerhalb bestimmter Fristen steuerneutral von den Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Neuinvestition abgezogen werden. Werden die Wirtschaftsgüter zum Zwecke der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen an einen bestimmten Erwerber übertragen, ergeben sich abweichende Fristen zu § 6b Abs. 1-7 EStG (übliche verlängerte Reinvestitionsfrist: 7 Jahre). Wird die Rücklage innerhalb der Frist nicht auf ein angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut übertragen, ist sie gewinnerhöhend und aufschlagspflichtig (6 % pro Jahr) aufzulösen.					
<b>Begünstigte</b>					
Natürliche und juristische Personen, welche ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG (§ 6b EStG), nach § 4 Abs. 3 EStG oder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 6c EStG) ermitteln, zum Beispiel Gewerbetreibende, selbständig Tätige oder Land- und Forstwirte.					
<b>Ziel der Steuervergünstigung</b>					
Gemäß 26. Subventionsbericht: „Beseitigung von steuerlichen Hemmnissen für die Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen“.					
Da die Steuervergünstigung auf § 6b Abs. 1-7 EStG aufbaut, gelten ergänzend auch die Ziele des § 6b Abs. 1-7 EStG.					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				Score
<b>Relevanz des Subventionsziels</b>					
Die Steuervergünstigung soll steuerliche Hemmnisse bei der Durchführung von städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen beseitigen. Insbesondere soll nach Maßgabe der nationalen Nachhaltigkeitsstrategie der Flächenverbrauch gesenkt werden. „Flächen-					

<p>recycling“ soll der Neuausweisung von Siedlungs- und Verkehrsfläche vorgezogen werden.</p>
<p><b>Wirkungen der Steuervergünstigung</b> </p> <p>Bei dieser Steuervergünstigung ergeben sich die gleichen Probleme wie bei der allgemeinen Übertragung stiller Reserven. Aufgrund von fehlenden Daten und kontrafaktischen Szenarien kann die Wirkung der Steuervergünstigung auf städtebauliche Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen nicht quantifiziert werden. Es ist nicht bekannt, in wie vielen Fällen Gebäude oder Grundstücke zum Zwecke von städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen aufgrund der Existenz der Steuervergünstigung an berechnigte Erwerber veräußert wurden; ebenso wenig ist bekannt, in welcher Stadt. Daher kann nicht genauer evaluiert werden, ob, und wenn ja, welchen Einfluss die Steuererleichterung auf die städtebauliche Entwicklung hat.</p>
<p><b>Nachhaltigkeit</b> </p> <p>Das Fazit fällt ähnlich aus wie bei der Steuervergünstigung zur Übertragung von stillen Reserven ohne städtebaulichen Charakter. Da die Wirkung der Steuervergünstigung nicht quantifiziert werden kann, fällt eine abschließende Bewertung der Nachhaltigkeit schwer. Noch dazu kommt, dass die steuerlichen Mindereinnahmen und Fallzahlen nicht ausgewiesen werden können. Da die Steuervergünstigung jedoch auf einen Aspekt der nationalen Nachhaltigkeitsstrategie abstellt, ist ihr ein originärer Nachhaltigkeitsaspekt nicht abzuspüren.</p>
<p><b>Instrumentelle Eignung</b> </p> <p>Das Instrumentendesign entzieht sich einer grundlegenden Kritik. Es ist auch eine Vielzahl anderer Instrumente vorstellbar, welche das Ziel städtebaulicher Entwicklung und Sanierung gewährleisten könnten. Vorab ist weder eine Über- noch eine Unterlegenheit der Steuervergünstigung gegenüber verschiedenen Alternativen feststellbar.</p>
<p><b>Transparenz und Monitoring</b> </p> <p>Transparenz und Monitoring sind zum Teil ausbaufähig. Es werden keine operationalen Indikatoren genannt, anhand derer man den Erfolg der Fördermaßnahme messen könnte. Die Ziele der Finanzhilfen und Steuervergünstigungen sollten in einer Form festgehalten werden, die eine Erfolgskontrolle bzw. ein Monitoring ermöglichen.</p>
<p><b>3 Schlussfolgerungen</b></p>
<p><b>Ergebnis der Evaluierung</b> </p> <p>Die Sicherung „bezahlbaren“ Wohnraums und die Vermeidung von „Flächenfraß“ kann gleichzeitig gefördert werden, wenn die Ausweisung von Bauland aus bereits versiegelten, nicht mehr anderweitig benötigten Flächen erfolgt. Staatliche Maßnahmen zur Sicherstellung eines ansprechenden Gemeinde- und Landschaftsbilds sind geboten, wenn ein geringer Flächenverbrauch den Charakter eines öffentlichen Guts aufweist. Dies kann durchaus auch im Rahmen der hier gegenständlichen Steuervergünstigung geschehen. Außerdem können auf diesem Wege negative externe Effekte unansehnlicher Räume verringert werden.</p>
<p><b>Optionen zur Gestaltung</b></p> <p>Die Förderung städtebaulicher Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen mithilfe von Regelungen zur Übertragung stiller Reserven erscheint als legitimes Instrument zur Erreichung</p>






dieses Ziels. Obschon eine Vielzahl möglicher Instrumente vorstellbar ist und auch existiert, kann eine eindeutige Vorteilhaftigkeit alternativer Instrumente gegenüber der städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen mithilfe von Regelungen zur Übertragung stiller Reserven nicht festgestellt werden.



<b>Subventionskennblatt</b>					Lfd. Nr. 26. SB	
Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben					<b>29</b>	
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>					
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 16 Abs. 4 EStG						
<b>Eingeführt:</b>	1934	<b>Zuletzt geändert:</b>	2004	<b>Befristung:</b>	keine	
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro)	<b>2016</b> 91	<b>2017</b> 92	<b>2018</b> 93	<b>2019</b> 94	<b>2020</b> 96	
<b>Inanspruchnahme: Fallzahl</b> (Steuerpflichtige)	<b>2016</b> 14.500			<b>2018</b> 14.500		
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>						
Inhaber von Gewerbebetrieben erhalten auf Antrag einen Freibetrag auf Veräußerungsgewinne aus einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe, vorausgesetzt sie sind über 55 Jahre oder berufsunfähig. Der Freibetrag beträgt 45.000 € und wird ab einem Veräußerungsgewinn von 136.000 € abgeschmolzen. Der Freibetrag wird nur einmal im Leben gewährt.						
<b>Begünstigte</b>						
Inhaber von Gewerbebetrieben, die über 55 Jahre oder berufsunfähig sind.						
<b>Ziel der Steuervergünstigung</b>						
Steuererleichterung bei der Veräußerung oder Aufgabe kleinerer Betriebe, sodass Veräußerungsgewinne, die anlässlich der Betriebsveräußerung wegen Alters oder Berufsunfähigkeit entstehen, in einem stärkeren Maße zur Altersvorsorge der ausscheidenden Betriebsinhaber verwendet werden können.						
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>					<b>Score</b>
<b>Relevanz des Subventionsziels</b>						
Seit seiner Umgestaltung 1996 dient der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG hauptsächlich der Alterssicherung der Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe. Vor dem Hintergrund, dass i) das Betriebsvermögen einen substantiellen Teil der Altersvorsorge Selbstständiger ausmacht und ii) dass Selbstständige ohne und mit wenigen Mitarbeitern einem erhöhten Altersarmutsrisiko ausgesetzt sind, ist der Freibetrag eine relevante wie auch gerechtfertigte Maßnahme.						
<b>Wirkungen der Steuervergünstigung</b>						
Die Steuervergünstigung hat aus einer Ex-Ante-Perspektive das Potenzial, die Alterssicherung von Inhabern kleinerer und mittlerer Betriebe zu unterstützen. Nennenswerte Nebenwirkungen sind nicht zu erwarten. Insgesamt jedoch ist die Wirkung der Freibeträge im Aggregat aufgrund der geringen Fallzahlen gering.						







	<p><b>Nachhaltigkeit</b> </p> <p>Insgesamt sind keine negativen Effekte der Steuervergünstigung zu erwarten. Da der Einfluss der Steuervergünstigungen auf die unterschiedlichen Nachhaltigkeitsindikatoren nicht quantifiziert werden kann, fällt eine abschließende Bewertung der Nachhaltigkeit schwer. Aufgrund der geringen Fallzahlen sind jedoch große Einflüsse auf die Nachhaltigkeit unwahrscheinlich.</p>
	<p><b>Instrumentelle Eignung</b> </p> <p>Die Steuervergünstigung ist ex ante sinnvoll ausgestaltet, um ihr Ziel – eine Steuererleichterung für Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe zu schaffen, die diese zum Zwecke ihrer Altersvorsorge verwenden können – zu erreichen.</p>
	<p><b>Transparenz und Monitoring</b> </p> <p>Durch die Subventionsberichte und die subventionspolitischen Leitlinien hat die Bundesregierung Instrumente geschaffen, die im hohen Maße zur Transparenz und zur Kontrolle der Subventionspolitik beitragen. Das in den Subventionsberichten ausgewiesene Subventionsziel der Steuervergünstigung erscheint allerdings nicht mehr aktuell und sollte angepasst werden.</p>
3	<p><b>Schlussfolgerungen</b></p>
	<p><b>Ergebnis der Evaluierung</b> </p> <p>Die Steuervergünstigung kann in ihrer jetzigen Form prinzipiell beibehalten werden. Die Evaluierung hat ergeben, dass die Steuervergünstigung eine relevante wie auch gerechtfertigte Subventionsmaßnahme ist. Das Instrument hat in seiner Ausgestaltung grundsätzlich das Potenzial eine Steuererleichterung für Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe zu schaffen, die diese zum Zwecke ihrer Altersvorsorge verwenden können. Eine Präzisierung bzw. Aktualisierung des Subventionsziels im Subventionsbericht ist allerdings notwendig.</p>
	<p><b>Optionen zur Gestaltung</b></p> <p>Zunächst muss das Ziel der Steuervergünstigung präzisiert werden. Je nach Zielsetzung könnte man erwägen, den Freibetrag wieder in einen allgemeinen Freibetrag zurückzuführen. Eine Anpassung der Höhe des Freibetrags oder der Höhe der Grenze, ab welcher der Freibetrag abgeschmolzen wird, ist nicht notwendig.</p>

<b>Subventionskennblatt</b>					Lfd. Nr. 26. SB
Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften					<b>30</b>
<b>1 Grundzüge</b>					
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 17 Abs. 3 EStG					
<b>Eingeführt:</b>	1934	<b>Zuletzt geändert:</b>	2004	<b>Befristung:</b>	keine
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro)	<b>2016</b> 8	<b>2017</b> 8	<b>2018</b> 8	<b>2019</b> 8	<b>2020</b> 8
<b>Inanspruchnahme: Fallzahl</b> (Steuerpflichtige)	<b>2016</b> 7.500		<b>2018</b> 7.500		
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Die Steuervergünstigung gewährt eine sachliche Steuerbefreiung bei Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften aus dem Privatvermögen, wenn der Veräußerer im Laufe der letzten fünf Jahre (zu irgendeinem Zeitpunkt) eine Beteiligung von mindestens 1 % hielt. Der Freibetrag beläuft sich auf 9.060 €. Übersteigt der Veräußerungsgewinn die Grenze von 36.100 €, wird der Freibetrag in dem Ausmaß gekürzt, wie die Grenze überschritten wird. Der Freibetrag und die Grenze gelten jedoch nur bei einer Beteiligung von 100 %; ist die Beteiligung niedriger, sind Freibetrag und Grenze entsprechend zu kürzen.					
<b>Begünstigte</b>					
Natürliche Personen, welche Anteile an Kapitalgesellschaften aus ihrem Privatvermögen veräußern und im Laufe der letzten fünf Jahre (zu irgendeinem Zeitpunkt) eine Beteiligung von mindestens 1 % hielten.					
<b>Ziel der Steuervergünstigung</b>					
Gemäß 26. Subventionsbericht: „Steuererleichterung für kleinere Gewinne aus der Verwertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei mindestens einprozentiger Beteiligung“. Weiteres Ziel ist die Gleichstellung von Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft in Bezug auf die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen mit Mitunternehmern, welche den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Anspruch nehmen können.					
<b>2 Ergebnisse der Evaluation</b>					Score
<b>Relevanz des Subventionsziels</b>					
Das explizit genannte Subventionsziel beschränkt sich auf die Steuererleichterung. Eine Abschaffung der Steuervergünstigung würde der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage dienen und zur Steuervereinfachung führen. Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Freibetrags wären nicht mehr zu untersuchen. Gleichstellung von Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft in Bezug auf die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen mit Mitunternehmern erscheint relevant, um Disparitäten in den Anreizstrukturen zu vermeiden.					

<p><b>Wirkungen der Steuervergünstigung</b> </p> <p>Distributive Nebenwirkungen sind nur in Bezug auf das intertemporale Entscheidungskalkül der durch die Steuervergünstigung Betroffenen festzustellen. Eine Gleichstellung von Anteilseignern an Kapitalgesellschaften und Mitunternehmern wird nur bedingt erreicht, da die Freibeträge nach § 16 Abs. 4 EStG und § 17 Abs. 3 EStG in wesentlichen Punkten voneinander abweichen.</p>
<p><b>Nachhaltigkeit</b> </p> <p>Die Steuervergünstigung kann Nachhaltigkeitswirkungen im Rahmen der im 26. Subventionspolitischen Bericht der Bundesregierung genannten Aspekte entfalten.</p>
<p><b>Instrumentelle Eignung</b> </p> <p>Die instrumentelle Eignung ist durch die Gestaltung als Freibetrag grundsätzlich gegeben. Diskussionswürdig ist jedoch, dass die „Rückführung“ des Freibetrags im Bereich zwischen 36.100 € und 45.160 € zu einem erheblichen Anstieg, nämlich einer Verdopplung der steuerlichen Grenzbelastung führt. Mithin ergibt sich ein <i>trade off</i> zwischen Anreizeffekten und fiskalischen Auswirkungen.</p>
<p><b>Transparenz und Monitoring</b> </p> <p>Durch die Subventionsberichte und die subventionspolitischen Leitlinien hat die Bundesregierung Instrumente geschaffen, die im hohen Maße zur Transparenz und zur Kontrolle der Subventionspolitik beitragen. Das in den Subventionsberichten ausgewiesene Subventionsziel der Steuervergünstigung sollte angepasst und präzisiert werden.</p>
<p><b>3 Schlussfolgerungen</b></p>
<p><b>Ergebnis der Evaluierung</b> </p> <p>Die Steuervergünstigung wird kritisch eingeschätzt, insbesondere, da mit Ausnahme der Steuererleichterung kein explizites Ziel der Steuervergünstigung genannt wird. Ein besonderer gesamtwirtschaftlicher Nutzen kann ebenfalls nicht abgeleitet werden. Die geringfügige Steuererleichterung einiger Steuerpflichtiger geht zudem einher mit einer deutlichen Erhöhung der steuerlichen Grenzbelastung infolge des Abschmelzens des Freibetrags.</p>
<p><b>Optionen zur Gestaltung</b></p> <p>Es sollte geprüft werden, inwieweit eine Anpassung der Ziele oder eine Annäherung der Freibeträge nach § 16 Abs. 4 EStG und § 17 Abs. 3 EStG zur besseren Gleichstellung von Mitunternehmern und Anteilseignern gewünscht ist.</p>

<b>Subventionskennblatt</b>					Lfd. Nr. 26. SB
Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben					<b>96</b>
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 18 Abs. 3 (i. V. m. § 16 Abs. 4 EStG)					
<b>Eingeführt:</b>	1934	<b>Zuletzt geändert:</b>	2004	<b>Befristung:</b>	keine
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro)	<b>2016</b> 41	<b>2017</b> 42	<b>2018</b> 42	<b>2019</b> 42	<b>2020</b> 43
<b>Inanspruchnahme: Fallzahl</b> (Steuerpflichtige)	<b>2016</b> 6.300		<b>2018</b> 6.300		
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Freiberufler und Selbstständige erhalten auf Antrag einen Freibetrag auf Veräußerungsgewinne aus einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe, vorausgesetzt sie sind über 55 Jahre oder berufsunfähig. Der Freibetrag beträgt 45.000 € und wird ab einem Veräußerungsgewinn von 136.000 € abgeschmolzen. Der Freibetrag wird nur einmal im Leben gewährt.					
<b>Begünstigte</b>					
Freiberufler und Selbstständige, die über 55 Jahre oder berufsunfähig sind.					
<b>Ziel der Steuervergünstigung</b>					
Steuererleichterung bei der Veräußerung oder Aufgabe kleinerer und mittlerer Betriebe, so dass Veräußerungsgewinne, die anlässlich der Betriebsveräußerung wegen Alters oder Berufslosigkeit entstehen, in einem stärkeren Maße zur Altersvorsorge der ausscheidenden Betriebsinhaber verwendet werden können.					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				Score
<b>Relevanz des Subventionsziels</b>					
Seit seiner Umgestaltung 1996 dient der Freibetrag nach § 18 Abs. 3 EStG hauptsächlich der Alterssicherung der Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe. Vor dem Hintergrund, dass i) das Betriebsvermögen einen substantiellen Teil der Altersvorsorge Selbstständiger ausmacht und ii) dass Selbstständige ohne und mit wenigen Mitarbeitern einem erhöhten Altersarmutsrisiko ausgesetzt sind, ist der Freibetrag eine relevante wie auch gerechtfertigte Maßnahme.					
<b>Wirkungen der Steuervergünstigung</b>					
Die Steuervergünstigung hat aus einer Ex-Ante-Perspektive das Potenzial, die Alterssicherung von Inhabern kleinerer und mittlerer Betriebe zu unterstützen. Nennenswerte Nebenwirkungen sind nicht zu erwarten. Insgesamt jedoch ist die Wirkung der Freibeträge im Aggregat aufgrund der geringen Fallzahlen gering.					

<p><b>Nachhaltigkeit</b> </p> <p>Insgesamt sind keine negativen Effekte der Steuervergünstigung zu erwarten. Da der Einfluss der Steuervergünstigungen auf die unterschiedlichen Nachhaltigkeitsindikatoren nicht quantifiziert werden kann, fällt eine abschließende Bewertung der Nachhaltigkeit schwer. Aufgrund der geringen Fallzahlen sind jedoch große Einflüsse auf die Nachhaltigkeit unwahrscheinlich.</p>
<p><b>Instrumentelle Eignung</b> </p> <p>Die Steuervergünstigung ist ex ante sinnvoll ausgestaltet, um ihr Ziel – eine Steuererleichterung für Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe zu schaffen, die diese zum Zwecke ihrer Altersvorsorge verwenden können – zu erreichen.</p>
<p><b>Transparenz und Monitoring</b> </p> <p>Durch die Subventionsberichte und die subventionspolitischen Leitlinien hat die Bundesregierung Instrumente geschaffen, die im hohen Maße zur Transparenz und zur Kontrolle der Subventionspolitik beitragen. Das in den Subventionsberichten ausgewiesene Subventionsziel der Steuervergünstigung erscheint allerdings nicht mehr aktuell und sollte angepasst werden.</p>
<p><b>3 Schlussfolgerungen</b></p>
<p><b>Ergebnis der Evaluierung</b> </p> <p>Die Steuervergünstigung kann in ihrer jetzigen Form prinzipiell beibehalten werden. Die Evaluierung hat ergeben, dass die Steuervergünstigung eine relevante wie auch gerechtfertigte Subventionsmaßnahme ist. Das Instrument hat in seiner Ausgestaltung grundsätzlich das Potenzial eine Steuererleichterung für Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe zu schaffen, die diese zum Zwecke ihrer Altersvorsorge verwenden können. Eine Präzisierung bzw. Aktualisierung des Subventionsziels im Subventionsbericht ist allerdings notwendig.</p>
<p><b>Optionen zur Gestaltung</b></p> <p>Zunächst muss das Ziel der Steuervergünstigung präzisiert werden. Je nach Zielsetzung könnte man erwägen, den Freibetrag wieder in einen allgemeinen Freibetrag zurückzuführen. Eine Anpassung der Höhe des Freibetrags oder der Höhe der Grenze, ab welcher der Freibetrag abgeschmolzen wird, ist nicht notwendig.</p>

## II. Evaluierungsgruppe C

### A. Einleitung

Im Forschungsvorhaben fe 10/16 wurden in den Jahren 2017 bis 2019 33 Steuervergünstigungen aus unterschiedlichen Förderfeldern nach einem einheitlichen Prüfschema evaluiert. Der vorliegende Teilbericht zur **Evaluierungsgruppe C** legt die Befunde zu neun Steuervergünstigungen in der **Einkommensteuer mit Bezug zur Gewerblichen Wirtschaft und Landwirtschaft** vor. Betrachtet werden hier, in der Nummerierung des 26. Subventionsberichts, die Steuervergünstigungen bei/für:

- 1 Freibetrag für alle Land- und Forstwirte
- 2 Nutzungswertbesteuerung bei Baudenkmalen
- 3 Steuerfreie Entnahme von Grund- und Boden
- 4 Freibetrag für Veräußerungsgewinne
- 25 Übertragung von stillen Reserven, die bei der Veräußerung von Grund und Boden, Gebäuden, von Aufwuchs auf Grund und Boden, Binnenschiffen sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften aufgedeckt werden, auf neue Investitionen in Grund und Boden, Gebäuden, in Aufwuchs auf Grund und Boden, Binnenschiffen und Anteile in Kapitalgesellschaften
- 26 Übertragung von stillen Reserven, die bei der Übertragung von Grund und Boden, Gebäuden sowie von Aufwuchs auf Grund und Boden auf bestimmte Erwerber zur Vorbereitung oder Durchführung von Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen aufgedeckt werden
- 29 Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und –aufgaben
- 30 Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften
- 96 Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und –aufgaben

Die Subventionskennblätter in Abschnitt I oben sind zugleich die Kurzfassungen der Quantifizierungen und Evaluierungen der Abschnitte II bis IX.

Im Kern spiegeln die Subventionskennblätter die zentralen Schritte wider, die für jede Steuervergünstigungen in der Evaluierung gemacht werden. Nach einer kurzen Charakterisierung der Maßnahme erfolgt die Quantifizierung der Einnahmeneinbußen, die die jeweilige Steuervergünstigung mit sich bringt. Die Evaluierung erfolgt nach einem einheitlichen Prüfschema, das sich als Weiterentwicklung der FiFo-Ansätze zur Subventionskontrolle zu versteht.<sup>2</sup> Die Steuervergünstigungen werden in folgenden Dimensionen überprüft:<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Vgl. Thöne (2003) und Thöne/Heinemann/Naess-Schmidt (2009).

<sup>3</sup> Vertiefende Erläuterungen bietet der gemeinsame Ergebnis- und Methodenband.

- **Relevanz** des Subventionszwecks: In dieser auch als *allokative Kontrolle* bezeichneten Untersuchungsdimension werden vor allem zwei zum Sinn der jeweiligen Steuervergünstigung wichtigen Fragen betrachtet: Sind die Ziele mit Blick auf die aktuelle Förderpolitik und mögliche ökonomische oder soziale Rechtfertigungen noch angemessen? Gibt es zwingend (europa-)rechtliche Gründe für die Steuervergünstigung?
- **Wirkungen** der Steuervergünstigung: Die zentrale Frage für jede staatliche Intervention mit einer auf Freiwilligkeit beruhenden Verhaltensreaktion der gewollten Empfänger (Destinatäre) ist die nach der Wirksamkeit: Leistet die Steuervergünstigung einen erkennbaren Beitrag zu Erreichung der jeweiligen Subventionsziele? Wie weit werden diese Ziele erreicht oder gar übertroffen? Im Rahmen der Untersuchungen zur **Effektivität** werden hier auch Fragen der **Effizienz** der Zielerreichung mit der Steuervergünstigung betrachtet. Grundsätzlich kann zwar die Betrachtung des Verhältnisses von Zielerreichung und dafür eingesetztem Mitteleinsatz auch als eigene Evaluierungsdimension behandelt werden.<sup>4</sup> Ungeachtet der hohen prinzipiellen Bedeutung der Effizienz kann sie in der Praxis nur unter zwei Bedingungen sinnvoll umgesetzt werden: Zum einen müssen die Wirkungen eindeutig und möglichst kausal quantifiziert werden können. Zum anderen bedarf es gehaltvoller Effizienzkennziffern bei anderen, aber vergleichbaren Maßnahmen, denn Effizienzbetrachtungen bieten erst als *Effizienzvergleiche* einen echten Mehrwert gegenüber der Wirksamkeitskontrolle (bei der der Mitteleinsatz ja ebenfalls bekannt ist).
- **Nachhaltigkeit** der Steuervergünstigung: Seit dem 25. Subventionsbericht werden alle Finanzhilfen und Steuervergünstigungen auf ihre Nachhaltigkeit überprüft, so wie es seit 2015 die Subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung fordern. Im Rahmen der vorliegenden Evaluierung von Steuervergünstigungen war zu entscheiden, ob eine hiervon strukturell unabhängige Nachhaltigkeitsprüfung<sup>5</sup> zielführender wäre oder ob auch in der unabhängigen Evaluation der von der Bundesregierung eingeschlagene Weg weiterentwickelt werden sollte. In Abwägung der Stärken und Schwächen beider Wege wurde entschieden, die Nachhaltigkeitsprüfung als Vertiefung der gegenwärtig im Subventionsbericht angelegten Betrachtung anzulegen. Damit werden die Steuervergünstigungen hinsichtlich ihrer positiven und negativen Wirkungen im Rahmen der Nachhaltigkeitsstrategie der Bundesregierung evaluiert; maßgeblich ist dabei die Strategieaktualisierung von 2016, mit der Kohärenz zu den *Sustainable Development Goals* (SDG) angestrebt wird.

---

<sup>4</sup> Vergleiche etwa das Schema zur Subventionskontrolle in Thöne (2003) und im 19. Subventionsbericht (2003)

<sup>5</sup> Wie zum Beispiel die von Thöne/Happ (2015) entworfene Nachhaltigkeitsprüfung für Subventionen. Vgl. auch Rave/Thöne (2010).

- **Instrumentelle Eignung** der Steuervergünstigung: Hier wird bewertet, ob die Ausgestaltung als Steuervergünstigung in der gewählten Form die bestmögliche Instrumentierung des Politikziels ist oder ob zur Erreichung des Subventionsziels andere Instrumente naheliegender wären. In diesem Zusammenhang ist auch zu beantworten, ob im Licht der Subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung eine Umgestaltung der Steuervergünstigung in eine Finanzhilfe machbar und zweckmäßig wäre. Die instrumentelle Kontrolle teilt sich in zwei Perspektiven: Im Sinne einer Evaluierung des *Interventionsdesigns* wird aus einer *ex ante*-Perspektive bewertet, ob von vornherein die geeignete Instrumentierung gewählt wurde. Diese Betrachtung wird durch eine *Ex post*-Bewertung ergänzt, in der die Befunde der Wirkungskontrolle und gegebenenfalls der Nachhaltigkeitsprüfung einfließen: Welche Rückschlüsse lassen die Befunde zu den verschiedenen Wirkungsdimensionen für das Instrumentendesign ziehen? Da eine sonnenvolle Instrumentenkontrolle *ex ante*- und *ex post*-Betrachtung integriert behandelt, erfolgt sie hier an (ungewohnt) später Stelle des Prüfschemas.
- **Transparenz und Monitoring**: Auch die Evaluation der Transparenz der Steuervergünstigungen sowie ihrer Monitoring-Eignung und -Praxis profitieren von den Befunden zu Haupt-, Neben- und Nachhaltigkeitswirkungen. Auch die vorangehende instrumentelle Kontrolle kann unter Umständen noch Einfluss auf die hier anzuwendenden Maßstäbe haben (z.B. zur Rolle des Steuergeheimnisses). Folgende Fragen stehen im Vordergrund: Wie gut und regelmäßig wird öffentlich und quantitativ berichtet? Ist das aktuelle Subventionsziel hinreichend klar definiert? Sind die Ziele als Indikatoren spezifiziert? Sind sie spezifizierbar? In der Transparenzdimension spielt auch eine in der deutschen Binnendebatte oftmals übersehene „Selbstverständlichkeit“ eine Rolle: Mit dem alle zwei Jahre vorgelegten Subventionsbericht der Bundesregierung werden zwar nicht alle Transparenzwünsche vollauf befriedigt; dennoch hat Deutschland damit ein Instrument der Subventionstransparenz, das international seinesgleichen sucht. Eine solche Berichtsform zu nutzen und – wie in den letzten Jahren geschehen – qualitativ signifikant zu verbessern und auszubauen, ist (auch im Licht des gesetzlichen Auftrags) alles andere als selbstverständlich.<sup>6</sup>

Auf Basis dieser fünf Hauptschritte der Evaluierung werden für die betrachteten Steuervergünstigungen dann die Gesamtbefunde formuliert und Optionen für die Zukunft skizziert.

---

<sup>6</sup> Das zeigt auch die durchaus wechselhafte Entwicklung bei den Subventions- und Förderberichten der Länder. Auch für die Beihilfenaufsicht der Europäischen Kommission fällt der Befund zur Transparenz durchaus gemischt aus; hier fehlt es zwischen der enormen Fülle an prozeduralen und Detailinformationen auf der einen und einem arg knappen *State Aid Scoreboard* auf der anderen Seite an einem gleichermaßen gehaltvollen wie überschaubaren Transparenzinstrument wie dem Subventionsbericht.



Die Struktur des vorliegenden Berichts versteht sich als Wechselspiel zwischen dem Zusammenziehen von Vergleichbarem und dem Differenzieren zwischen Unterschiedlichem. Betrachtet werden neun Steuervergünstigungen in der Einkommensteuer für Einkünfte aus Gewerblicher Wirtschaft und Landwirtschaft. Jenseits dieses gemeinsamen steuerlichen Bandes liegen zu viele Unterschiede bei Subventionszielen und instrumentellen Gestaltungen, als dass Quantifizierung und die fünf Evaluierungsdimensionen für alle neun Maßnahmen integriert durchgeführt werden könnten. Zugleich wäre es aber überzogen, nach dem Vorbild der Subventionskennblätter neun separate Berichtsteile für jede Maßnahme vorzulegen. Hier gäbe es erhebliche Redundanzen.

Im Ergebnis gliedert sich der Teilbericht zur Evaluierungsgruppe C wie folgt: Vorab werden in Abschnitt II.B die Befunde zur Quantifizierung der Einnahmeneinbußen und der Erfüllungsaufwände zusammenfassend für alle neun Steuervergünstigungen dargelegt (Federführung: Fraunhofer FIT). In den Evaluierungsabschnitten zu den verschiedenen Steuervergünstigungen (Abschnitte IV bis IX) werden jeweils kurze Passagen hieraus wiedergegeben. Die darauf folgenden Evaluierungen werden in sachlich zweckmäßigen Gruppierungen durchgeführt und dargestellt. Die Kapitel IV bis VI thematisieren zunächst die Steuerbegünstigungen für die gewerbliche Wirtschaft (Federführung ifo München), jene für die Landwirtschaft werden in den Kapitel VII bis IX erörtert (Federführung FiFo Köln).

Die Steuervergünstigungen zur Übertragung stiller Reserven (Ifd. Nr. 25 und Nr. 26 des 26. Subventionsberichts) werden in Kapitel IV gemeinsam evaluiert. Ebenso gemeinsam analysiert werden die beiden Steuervergünstigungen im Fall von Betriebsveräußerungen (Ifd. Nr. 29 sowie Nr. 96) in Kapitel V. Das Kapitel VI erörtert den Freibetrag für Veräußerungsgewinne. Hieran anschließend werden auch der Freibetrag für Land- und Forstwirte (Kapitel VII), die Nutzungswertbesteuerung für Baudenkmale (Kapitel VIII) sowie die Steuerbefreiung der Entnahmegewinne (Kapitel IX) jeweils einzeln evaluiert.

Abschließend bietet Abschnitt X eine komprimierte Übersicht der Ergebnisse für die neun Evaluierungen mithilfe der in den Subventionskennblättern eingeführten Scores. Der Anhang in Abschnitt XI gibt die schematischen Nachhaltigkeitsprüfungen in Langform wieder.

## B. Quantifizierungen der Evaluierungsgruppe C

Die Quantifizierungen der Subventionsvolumina und der damit verbundenen Erfüllungsaufwände wurden vom **Fraunhofer-Institut für Angewandte Informationstechnik (FIT)** umgesetzt. Alle Arbeiten erfolgten wissenschaftlich unabhängig und in enger fachlicher Abstimmung mit dem gesamten Evaluationsteam und mit der Leitung des Gesamtvorhabens.

Im FIT bearbeitet von: **Dr. Mirko Seithe, Martin Teuber**, unter Mitarbeit von **Dr. Lena Calahorrano, Dr. Regina Kühne**. Teamleitung: **Martin Teuber**.

An dieser Stelle findet sich eine zusammenfassende Darstellung der Quantifizierungen; in den Evaluierungsabschnitten zu den verschiedenen Steuervergünstigungen (Abschnitte IV ff.) werden jeweils kurze Passagen hieraus wiedergegeben.

### 1. Einleitung

In diesem Kapitel findet eine eigenständige Quantifizierung derjenigen Steuervergünstigungen statt, die im Bereich der Einkommensteuer mit Hilfe eines Mikrosimulationsmodells evaluiert worden sind. Dies betrifft die lfd. Nummern 1, 3 und 4 des aktuellen Subventionsberichts (Bundesministerium der Finanzen, 2017) im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sowie die lfd. Nummern 29, 30 und 96 im Bereich der gewerblichen und selbständigen Einkünfte. Da die Schätzungen zur lfd. Nr. 25 teilweise auf Basis der Lohn- und Einkommensteuerstatistik erfolgt, werden sie hier mit diskutiert. Die Übertragung stiller Reserven nach § 6b Abs. 8 und 9 der lfd. Nummer 26 ist mit den verfügbaren Daten nicht quantifizierbar, wird aber als Unterleistung der lfd. Nr. 25 ebenfalls angesprochen. Bei der Nutzwertbesteuerung von Baudenkmälern im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, die als lfd. Nr. 2 ebenfalls Teil des Subventionsberichts ist, handelt es sich um eine sehr spezifische Regelung, die nur einen sehr begrenzten Kreis von Steuerpflichtigen berührt. Da es die Datenlage nicht zulässt, findet für die lfd. Nr. 2 keine Quantifizierung statt.

Zum Zwecke einer besseren Vergleichbarkeit unserer Ergebnisse mit denen des Subventionsberichts, bleiben die fiskalischen Effekte der Steuervergünstigung auf den Solidaritätszuschlag bei unseren Quantifizierungen unberücksichtigt. In Abgrenzung zum Subventionsbericht erfolgt die Quantifizierung - von der Berechnung zum § 6b EStG abgesehen - allerdings nicht für Kassen- sondern für Entstehungsjahre<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Die statistischen Auswertungen die unseren Quantifizierungen zu Grunde liegen, beruhen im Regelfall auf jahresbezogenen Daten. Eine Umrechnung in Kassenzahlen ist nur unter erheblichen Aufwand und unter zusätzlichen Annahmen möglich. Größere Unterschiede zwischen den Ergebnissen für Kassen- und Entstehungsjahre ergeben sich nur dann, wenn die fiskalischen Effekte im Zeitablauf deutlich schwanken.

Grundlage für die Quantifizierung der Steuervergünstigungen ist der „revenue-foregone“-Ansatz, welcher nur direkte Effekte einer fiskalischen Maßnahme misst. Dies geschieht mit Hilfe eines Mikrosimulationsmodells. Das Modell beruht auf Daten der faktisch anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik (FAST) des Jahres 2007, dem aktuellsten Jahr, welches zum Zeitpunkt der Modellkonzeption zur Verfügung stand.<sup>8</sup> Es wird im Folgenden als FAST-Modell bezeichnet. Die geschichtete Zehn-Prozent-Stichprobe enthält 883 Steuermerkmale von rund 3,9 Mio. Steuerpflichtigen. Unsere Datenaufbereitung reduziert die vorhandenen Größen auf etwa 240 Merkmale, die alle in den Steuerberechnungsalgorithmus einfließen und einen genauen Nachvollzug der sich ergebenden Steuerlast ermöglichen. Die Quantifizierung der lfd. Nummer 3 unterscheidet sich von der oben beschriebenen Vorgehensweise und ist im Unterkapitel 6 beschrieben.

Eine generelle Unsicherheit für die Quantifizierungen mit dem FAST-Modell besteht im Anonymisierungskonzept des verwendeten Mikrodatensatzes. Für die 0,05 Prozent der Steuerpflichtigen mit der höchsten Gesamtsumme der Einkünfte sowie für Steuerpflichtige mit einer negativen Gesamtsumme der Einkünfte liegen keine Informationen darüber vor, in welcher Höhe Absetzungen nach den unten diskutierten Steuertatbeständen vorliegen.<sup>9</sup> Allerdings stellt diese Einschränkung für die hier mit dem FAST-Modell berechneten Steuervergünstigungen kein Problem dar, da die untersuchten Freibeträge entweder nur gewährt werden, wenn sie eine bestimmte Summe der Einkünfte nicht überschreiten, oder sie schmelzen mit der Höhe der begünstigten Einkünfte vollständig ab. Das durch die Anonymisierung nicht erfasste Gesamtvolumen insbesondere gewerblicher Einkünfte ist zwar hoch, aber die Wirkung der untersuchten Steuererleichterungen ist für den einzelnen Steuerpflichtigen gedeckelt, sodass seine Wirkung insbesondere durch die Gesamtzahl der Fälle beeinflusst wird; deren Zahl wird trotz der Anonymisierung nahezu vollständig erfasst.

Das FAST-Modell ermöglicht die Herleitung der Steuerschuld auf Ebene des einzelnen Steuerpflichtigen und auf Grundlage seiner Steuermerkmale durch Übersetzung des Einkommensteuerrechts in entsprechende Berechnungsalgorithmen. Vergleiche der Ergebnisse der Steuerberechnung mit den in der Datenbasis ebenfalls vorhandenen Endgrößen wie bspw. dem zu versteuernden Einkommen, der tariflichen oder der festgesetzten Einkommensteuer dienen als Plausibilitätsprüfung für die Korrektheit der aufbereiteten Daten und der Berechnungsalgorithmen.

Mit dem FAST-Modell lassen sich fiskalische Auswirkungen einzelner Steuertatbestände ermitteln, indem das jeweilige Steuermerkmal geändert wird und eine alternative Steuerberechnung durchgeführt wird. Der Vergleich mit der ursprünglichen Steuerlast ergibt dann die Wirkung des betrachteten Steuermerkmals für den betroffenen Steuerpflichtigen. Ge-

---

<sup>8</sup> Die Fortschreibung berücksichtigt teilweise Daten der FAST 2010.

<sup>9</sup> Zum Anonymisierungskonzept siehe Schwabbacher (2013).

wichtet und aggregiert über alle Steuerpflichtige ergibt sich dann die Schätzung der Gesamtwirkung des Steuertatbestandes.

Für die Schätzung der Wirkungen in den Jahren 2016 bis 2020 ist eine Fortschreibung notwendig. Die Berechnungsalgorithmen, darunter insbesondere der Steuertarif, werden dafür an das Steuerrecht der Jahre 2016 bis 2020 angepasst.<sup>10</sup> Über die Gewichtungsfaktoren jedes Steuerfalls wird eine Strukturfortschreibung vorgenommen, die eine veränderte altersbedingte Zusammensetzung der Bevölkerung berücksichtigt, aber auch Änderungen bei der Zahl der Steuerpflichtigen insgesamt oder bei der Zahl derjenigen, die jeweils Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb usw. aufweisen. Schließlich sorgt eine Einkommensfortschreibung dafür, dass zudem die unterschiedliche Entwicklung zwischen den jeweiligen Einkunftsarten abgebildet wird.

Die Fallzahlen für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung werden gerundet angegeben, da eine gewichtete Unterstichprobe der ESt-Statistik verwendet wird und daher eine exakte Angabe von Fällen selbst im Jahr der Datenbasis nicht möglich ist

Die Quantifizierung der lfd. Nummern 1, 29 und 96 betrifft einen einmalig im Leben gewährten Freibetrag, der bei Veräußerungsgewinnen von Betriebsvermögen entsteht und jeweils für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb bzw. für selbständige Einkünften in unterschiedlichen Paragraphen mit aber prinzipiell gleicher Voraussetzung und Wirkungsweise behandelt wird. Daher werden diese Steuertatbestände zusammen in einem Unterkapitel behandelt.

Die Berechnung des Erfüllungsaufwandes als umfassendste Einheit für die Bewertung und Darstellung von Bürokratie erfolgt gemäß den Vorgaben des vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Leitfadens zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands. Die dafür verwendete Methode ist das Standardkostenmodell (Statistisches Bundesamt, 2012). Der Erfüllungsaufwand bezogen auf die Informationspflichten wird für jeden Tatbestand separat geschätzt und im jeweiligen Unterkapitel aufgeführt.

## **2. Freibetrag in Höhe von 900 Euro/ 1.800 Euro für alle Land- und Forstwirte, deren Summe der Einkünfte 30.700 Euro/ 61.400 Euro nicht übersteigt**

Rechtsgrundlage dieser Steuervergünstigung ist § 13 Abs. 3 EStG. Danach werden bei Steuerpflichtigen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zur Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur herangezogen, soweit sie den Betrag von 900 Euro übersteigen. Dieser Freibetrag verdoppelt sich in Splittingfällen und wird nur gewährt, wenn die Summe der Einkünfte nicht über 30.700 Euro bzw. 61.400 Euro im Splittingfall liegt.

---

<sup>10</sup> Änderungen ab 2019 bestehen beispielsweise in sich ändernden Anteilen der absetzbaren Altersvorsorgeaufwendungen oder dem Wegfall der Vorsorgepauschale in der für 2004 geltenden Fassung ab 2020.

Für eine Quantifizierung der fiskalischen Effekte dieser Steuervergünstigung benötigt man im Idealfall für jeden tatsächlich steuerlich begünstigten Fall sowohl die Höhe des in Anspruch genommenen Freibetrags als auch die Höhe sämtlicher weiterer Einkünfte des Steuerpflichtigen bzw. des insgesamt zu versteuernden Einkommens. Dies ist deshalb wichtig, da der Vorteil aus dem Freibetrag durch den progressiven Einkommensteuertarif bestimmt wird. Der tatsächliche Steuereffekt ergibt sich dann durch den Vergleich der sich im aktuellen Recht ergebenden Steuerschuld mit einer fiktiven Steuerschuld, die sich ergibt, wenn das zu versteuernde Einkommen um den in Anspruch genommenen Teil des Freibetrags erhöht wird.

Das FAST-Modell enthält die Einzeldaten zum in Anspruch genommenen Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG. Ein einfacher Berechnungsansatz besteht darin, für jeden Steuerpflichtigen den gewährten Freibetrag dem zu versteuernden Einkommen zuzurechnen und die Höhe der zusätzlichen Steuerschuld als steuerliche Wirkung des Freibetrags anzusehen. Dabei repliziert das FAST-Modell aber nicht nur die sich für jeden Steuerpflichtigen ergebende Summe der Einkünfte im Basisjahr 2007, sondern leistet auch einen genauen Nachvollzug des zu versteuernden Einkommens unter Berücksichtigung aller anderen relevanten Steuertatbestände wie etwa der Günstigerprüfung im Familienleistungsausgleich nach § 31 EStG und der Günstigerprüfung bei den Altersvorsorgeaufwendungen nach § 10a EStG. Ebenso wird die sich ergebende Steuerschuld unter Berücksichtigung anderer Sondereffekte wie dem Progressionsvorbehalt und der gesonderten Behandlung mehrjähriger Einkünfte repliziert. All diese Rückwirkungen werden also im FAST-Modell berücksichtigt, wenn für den einzelnen Steuerpflichtigen der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG nicht mehr gewährt wird und seine neue Steuerschuld ermittelt wird. In ähnlicher Weise sind die in den folgenden Kapiteln behandelten Steuertatbestände durch Verwendung eines Mikrosimulationsmodells präziser erfasst, als wenn nur die direkte Änderung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt würde.<sup>11</sup>

Für die Quantifizierung der steuerlichen Wirkung in den Jahren 2016 bis 2020 ist eine Einkommensfortschreibung notwendig. Berücksichtigt wird dabei nicht nur die Entwicklung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern auch die aller anderen Einkunftsarten, die in die Summe der Einkünfte eingehen und die Höhe des Freibetrags beeinflussen.<sup>12</sup> Die im Jahr 2015 stattgefundenen Anhebung des Freibetrags auf 900 Euro wird ebenso berücksichtigt wie die in den jeweiligen Jahren geltenden unterschiedlichen Steuertarife.

---

<sup>11</sup> Insbesondere haben die Freibeträge in Unterkapitel 3 durch die besondere Behandlung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG differenzierte Auswirkungen auf die tarifliche Steuerschuld, die nicht durch die reine Betrachtung der Änderung des zu versteuernden Einkommens erfasst würden.

<sup>12</sup> Eine Sonderauswertung des Mikrosimulationsmodells ergab, dass bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft diese nur etwa 41 Prozent (Grundtabelle) bzw. 31 Prozent (Splittingtabelle) der Summe der Einkünfte ausmachen.

Für die Fortschreibung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wird auf Ergebnisse der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung zurückgegriffen.<sup>13</sup> Die Einkünfte-Entwicklung der Steuerpflichtigen orientiert sich an der Entwicklung der jährlichen Nettobetriebsüberschüsse im Bereich der Land- und Forstwirtschaft und Fischerei. Sie sind aktuell verfügbar bis zum Jahr 2016. Die darüber hinausgehende Fortschreibung bis ins Jahr 2020 sieht aufgrund der relativ unabhängig von der allgemeinen Konjunktur verlaufenden Einkommensentwicklung dieses Sektors Konstanz der Einkünfte vor. Tabelle II-1 zeigt die Entwicklung der Wirkung dieses Steuertatbestandes.

**Tabelle II.1: Quantifizierung des Freibetrags für Land- und Forstwirte 2007 und 2016 bis 2020**

	2007	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)</b>	64	66	64	61	59	59
<b>Zahl der Betroffenen</b>	270.000	225.000	218.000	210.000	206.000	205.000

Quelle: Eigene Berechnungen.

Es ist zu erkennen, dass der finanzielle Effekt im Jahr 2016 etwas höher ist als im Basisjahr 2007, obgleich sich die Zahl der Steuerpflichtigen, die ihn in Anspruch nehmen können, gesunken ist. Zurückzuführen ist das auf die Anhebung des Freibetrags um gut 34 Prozent von 670 Euro auf 900 Euro, welche die steuerliche Wirkung für jeden betroffenen Steuerpflichtigen vergrößert. Gleichzeitig wurde aber die Grenze der Summe der Einkünfte, ab der der Freibetrag nicht mehr zur Geltung kommt, unverändert bei 30.700 Euro bzw. 61.400 Euro im Splittingfall belassen. Entsprechend sorgen steigende Einkünfte (ab 2017 aus anderen Einkunftsarten) dafür, dass die Zahl der Steuerpflichtigen, die den Freibetrag in Anspruch nehmen können, kontinuierlich sinkt. Dieser Einfluss ist stärker als die Wirkung steigender Grenzsteuersätze derjenigen Steuerpflichtigen, die den Freibetrag durchgängig über alle Jahre in Anspruch nehmen können und deren Steuerersparnis infolge steigender Einkünfte und eines höheren Grenzsteuersatzes kontinuierlich steigt. Insgesamt ist also damit zu rechnen, dass nicht nur die Fallzahl sondern auch die Wirkung des Steuertatbestandes weiter sinken wird.

Hinsichtlich der Qualität des dargestellten Schätzansatzes ist anzumerken, dass er durch Nutzung eines Mikrosimulationsmodells sehr gut in der Lage ist, den Steuereffekt am aktuellen Rand unter Verwendung einer adäquaten Fortschreibung und mit Berücksichtigung der vielfältigen Einflüsse, die ausgehend von veränderten Einkünften auf das sich ergebende zu versteuernde Einkommen einwirken, zu schätzen. Das den Schätzungen im Subventi-

<sup>13</sup> Statistisches Bundesamt (2017).

onsbericht zugrunde liegende Mikrosimulationsmodell basiert jedoch auf aktuelleren Daten und unterliegt nicht der Einschränkung des stärkeren Anonymisierungskonzepts und kann daher qualitativ noch bessere Schätzungen liefern.

Erfüllungsaufwand entsteht auf Seiten des Steuerpflichtigen nicht, da der Freibetrag im Zuge der Ermittlung der Steuerschuld automatische Berücksichtigung findet und nicht extra beantragt werden muss.

### **3. Freibetrag von 45.000 Euro für Veräußerungsgewinne bis 136.000 Euro und Steuerpflichtige über 55 Jahre oder bei Berufsunfähigkeit**

Bei der Veräußerung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs kann ein Steuerpflichtiger über 55 Jahre oder bei Berufsunfähigkeit einen Freibetrag in Höhe von 45.000 Euro geltend machen, wenn dieser Veräußerungsgewinn nicht 136.000 Euro übersteigt und wenn er diesen Freibetrag nicht schon zuvor genutzt hat. Der Freibetrag schmilzt um den Teil ab, der 136.000 Euro übersteigt. Ein Freibetrag kann nach § 16 Abs. 4 EStG für gewerbliche Einkünfte, nach § 14 EStG für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei der Veräußerung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs oder nach § 18 Abs. 3 EStG für Vermögensteile, die der selbständigen Arbeit dienen, genutzt werden. Die Steuervergünstigungen werden jeweils im Folgenden getrennt quantifiziert.

#### **a) Freibetrag für gewerbliche Einkünfte nach § 16 Abs. 4 EStG**

Zur Quantifizierung dieser Steuervergünstigung ist - wie bei den anderen in diesem Kapitel betrachteten Tatbeständen - für eine optimale Herangehensweise nicht nur die Kenntnis über die Höhe des jeweils in Anspruch genommenen Freibetrags notwendig. Auch die Höhe aller anderen Einkünfte und relevanter Steuermerkmale erscheint angeraten, da die Wirkung des Freibetrags durch den progressiven Einkommensteuertarif bestimmt wird und die alternative Beanspruchung steuerbegünstigender Regelungen nach § 34 eine komplexe Steuerberechnung mit sich bringt. Die FAST enthält mit den Kennziffern c65127 und c65128 den jeweils genutzten Freibetrag, sodass der Ansatz einer Mikrosimulation mit Hilfe des FAST-Modells möglich ist.

Analog zum vorangegangenen Steuertatbestand wird die Quantifizierung des Steuereffektes erreicht, indem eine fiktive Steuerschuld berechnet wird, die sich dadurch ergibt, dass die Veräußerungsgewinne nicht durch den Freibetrag gemindert werden. Der Vergleich mit der tatsächlichen Steuerschuld ergibt die Wirkung dieser Steuervergünstigung und aggregiert über alle Steuerpflichtigen die Gesamtwirkung des Steuertatbestandes.

Eine Schwierigkeit entsteht dabei in der Behandlung der Veräußerungsgewinne, wenn der Freibetrag ungenutzt bleibt, da diese Gewinne als außerordentliche Einkünfte alternativ nach § 34 Abs. 1 EStG oder nach § 34 Abs. 3 EStG behandelt werden können. Nach § 34 Abs.

1 EStG werden solche Gewinne nach der sogenannten Fünftelregelung behandelt – das zu versteuernde Einkommen wird um ein Fünftel der außerordentlichen Gewinne erhöht und mit der Steuerschuld ohne Berücksichtigung der außerordentlichen Einkünfte verglichen. Die Einkommensteuerschuld für den Teil des zu versteuernden Einkommens, der auf die außerordentlichen Einkünfte zurückzuführen ist, ergibt sich durch das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen beiden Werten. Dagegen wird nach § 34 Abs. 3 EStG der sogenannte ermäßigte Steuersatz ermittelt, welcher - nach unten durch 14 Prozent gedeckelt - 56 Prozent des durchschnittlichen Steuersatzes beträgt, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen einschließlich der außerordentlichen Einkünfte und zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte berechnet würde.

Die Behandlung nach § 34 Abs. 3 EStG ist in der Regel vorteilhafter, und es sind i.A. dabei die gleichen Voraussetzungen erfüllt wie für § 16 Abs. 4 (einmalige Nutzung der Begünstigung und Alter des Steuerpflichtigen bzw. Vorliegen der Berufsunfähigkeit). Dennoch ist nicht davon auszugehen, dass die durch Wegfall des Freibetrags entstehenden zusätzlichen Veräußerungsgewinne deswegen grundsätzlich nach dieser Vorschrift versteuert werden. Denkbar ist, dass der § 34 Abs. 3, der nur einmal im Leben in Anspruch genommen werden kann, bereits früher genutzt wurde. Zudem können Einkünfte bis zu einer Höhe von 5 Mio. Euro nach dem ermäßigten Steuersatz behandelt werden, was es plausibel erscheinen lässt, dass sich ein Teil der Steuerpflichtigen die Behandlung nach § 34 Abs. 3 für eine zukünftige Verwendung offenhalten möchte.

Wenn sich die außerordentlichen Einkünfte um den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 erhöhen, ist für die Steuersimulation also zu entscheiden, wie sich die neue Steuerschuld berechnet. Die Datenbasis des FAST-Modells enthält Angaben darüber, wie hoch die Einkünfte sind, die jeweils nach § 34 Abs. 1 bzw. nach § 34 Abs. 3 behandelt worden sind. Der hier verwendete Ansatz besteht darin, die zusätzlichen außerordentlichen Einkünfte genau dann nach § 34 Abs. 1 EStG zu behandeln, wenn dieses Merkmal beim betrachteten Steuerpflichtigen bereits positiv besetzt ist, sonst nach § 34 Abs. 3 EStG.

Eine weitere Schwierigkeit entsteht im Zuge der Fortschreibung der Datenbasis in die Jahre 2016 bis 2020. Die allgemeine Entwicklung der gewerblichen Einkünfte im FAST-Modell orientiert sich an der Erfolgsrechnung der Unternehmen und hier an der Entwicklung der aggregierten Jahresüberschüsse vor Gewinnsteuern, die in den Dezember-Monatsberichten der Deutschen Bundesbank jährlich veröffentlicht werden<sup>14</sup>, sowie an der Entwicklung der Betriebsüberschüsse und Selbständigeneinkommen aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung. Für die Fortschreibung ins Jahr 2020 wird auf die Entwicklung der Selbständigeneinkommen aus der Herbstprognose der Bundesregierung des Jahres 2017 zurückgegriffen.

---

<sup>14</sup> Deutsche Bundesbank (2017).



Berücksichtigt wurden für die strukturelle Entwicklung zudem aggregierte Zahlen zum Aufkommen und Fallzahlen aus der faktisch anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstichprobe des Jahres 2010.

Die in den Kennziffern c65127 und c65128 der FAST enthaltenen Freibeträge müssen allerdings gesondert fortgeschrieben werden. Weitgehend unproblematisch sind diejenigen Fälle, die den Freibetrag in Höhe von 45.000 Euro vollständig genutzt haben. Dies geschieht, wenn die Veräußerungsgewinne wenigstens 45.000 Euro und höchstens 136.000 Euro betragen. Es wird unterstellt, dass die Fortschreibung auch für die Folgejahre einen Steuerpflichtigen vorsieht, der den Freibetrag von 45.000 Euro vollständig nutzt. Ein geringfügiger Fehler kann in wenigen Fällen entstehen, wenn infolge der Gewinnentwicklung ein solcher Veräußerungsgewinn über 136.000 Euro hinausgeht und der Freibetrag dadurch etwas abschmelzen müsste. Sowohl die Zahl solcher Fälle als auch die Auswirkung auf die Höhe des genutzten Freibetrags dürften zu gering sein, um die Schätzergebnisse nennenswert zu beeinflussen.

Liegt hingegen ein steuerfrei gestellter Veräußerungsgewinn unterhalb von 45.000 Euro vor, so sind hierfür zwei unterschiedliche Erklärungen denkbar: Der Veräußerungsgewinn selbst könnte weniger als 45.000 Euro ausmachen. In dem Fall wäre eine Fortschreibung mit der übrigen Gewinnentwicklung vorzunehmen, und dem für die Jahre 2016 bis 2020 unterstellten höheren Veräußerungsgewinn würde ein entsprechend höherer Freibetrag, gedeckelt auf maximal 45.000 Euro, gegenüberstehen. Oder der steuerfrei gestellte Veräußerungsgewinn liegt deshalb unter 45.000 Euro, weil der Brutto-Veräußerungsgewinn höher ist als 136.000 Euro (aber geringer als 181.000 Euro, welches die Grenze ist, ab der kein Freibetrag mehr genutzt werden kann) und die Höhe des Freibetrags daher abgeschmolzen ist. In diesem Fall müsste die Fortschreibung zu einer *geringere* Nutzung des Freibetrags führen, da im Zeitverlauf höhere Veräußerungsgewinne zu weiteren Abschmelzungen führen.

Für die Simulation mit dem FAST-Modell wurde so vorgegangen, dass die Fortschreibung der Merkmale c65127 und c65128 Angaben zu außerordentlichen Einkünften berücksichtigt. In rund 400 gewichteten Fällen gibt es neben einem steuerfrei gestellten Veräußerungsgewinnen unterhalb von 45.000 Euro weitere Einkünfte, die nach § 34 Abs. 1 oder 3 EStG behandelt werden und exakt so hoch sind, dass ihre Differenz zu 136.000 Euro den Abschmelzbetrag erklären, der für eine vollständige Nutzung der 45.000 Euro fehlt. In diesen Fällen wird der genutzte Freibetrag nach § 16 Abs. 4 so berechnet, wie er sich nach Fortschreibung des Brutto-Veräußerungsgewinns (also der Höhe der außerordentlichen Einkünfte zuzüglich des genutzten Freibetrags) und anschließender Neuberechnung des Abschmelzbetrags ergeben würde.

Schließlich ist zu berücksichtigen, dass in den Kennziffern c65127 und c65128 auch der Freibetrag enthalten ist, der nach § 17 Abs. 3 EStG bei der Veräußerung von Anteilen an Ka-

pitalgesellschaften gewährt wird. Die Quantifizierung der Wirkung dieses Freibetrags wird im folgenden Unterkapitel beschrieben. An dieser Stelle soll darauf hingewiesen werden, dass sie von der hier erhaltenen Bruttowirkung für den § 16 Abs. 4 abgezogen worden ist. Bei der für den Subventionsbericht vorgenommenen Schätzung wurde diesbezüglich in gleicher Weise vorgegangen. Tabelle II-2 zeigt die Resultate für die Jahre 2007 und 2016 bis 2020.

**Tabelle II.2: Quantifizierung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG 2007 und 2016 bis 2020**

	2007	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)</b>	85	91	92	93	94	96
<b>Zahl der Betroffenen</b>	17.000	14.500	14.500	14.500	14.500	14.500

Quelle: Eigene Berechnungen.

Die Wirkung liegt etwas über den Schätzungen, wie sie für den 26. Subventionsbericht ermittelt worden sind. Zu berücksichtigen ist zunächst die Dynamik der Gewinnentwicklung der vergangenen Jahre, die in der Einkommensfortschreibung für das FAST-Modell berücksichtigt ist und die den finanziellen Effekt positiv beeinflusst.

Der für den 26. Subventionsbericht verwendete Ansatz basiert auf der aggregierten Summe der Kennziffern c65127 und c65128, um die sich insgesamt die außerordentlichen Einkünfte erhöhen würden. Diese Summe wird mit dem durchschnittlichen ermäßigten Steuersatz multipliziert, der nach einer Sonderauswertung des Statistischen Bundesamtes dem gewogenen Steuersatz von Steuerpflichtigen mit Einkünften aus § 34 Abs. 3 entspricht. Dies impliziert im Gegensatz zum hier verfolgten Ansatz die Annahme, dass *alle* durch Wegfall des Freibetrags entstehenden Einkünfte ermäßigt besteuert werden und nicht nach der (ungünstigeren) Fünftelregelung behandelt werden. Auch dadurch fällt die sich ergebende Wirkung nach Wegfall des Freibetrags geringer aus.

Um das zu verdeutlichen, wurde eine Sensitivitätsbetrachtung mit alternativen Simulationsansätzen für die Jahre 2007, 2016 und 2018 durchgeführt. In der Variante 1 wurden zusätzlich zu versteuernde Veräußerungsgewinne generell dem § 34 Abs. 3 EStG zugewiesen. In Variante 2 wurden diese Veräußerungsgewinne nach der Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 EStG behandelt, es sei denn, dass bereits Einkünfte nach § 34 Abs. 3 EStG versteuert werden. Die Ergebnisse sind in Tabelle II-3 dargestellt.

Es ist festzustellen, dass der Schätzansatz nach Variante 1 zu Ergebnissen führt, die nahe an den Größen liegen, die im 26. Subventionsbericht aufgeführt sind, während Variante 2 zu einer deutlich höheren Wirkung des Steuertatbestandes führt und eine größere Abweichung zum hier verfolgten Schätzansatz aufweist.

**Tabelle II.3: Sensitivitätsanalyse der Wirkung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG**

	2007	2016	2018
<b>Variante 1: Generelle Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG ; Effekt in Mio.</b>	76	81	82
<b>Variante 2: In der Regel Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG; Effekt in Mio.</b>	104	114	119

Quelle: Eigene Berechnungen.

Eine Auswertung der Datenbasis ergibt, dass im Jahr 2007 bei gut 75 Prozent der Steuerpflichtigen der Freibetrag zwar genutzt wurde, aber keine Einkünfte nach § 34 Abs.1 oder 3 versteuert wurden. In diesen Fällen betrug der Freibetrag durchschnittlich etwa 16.000 Euro und das durchschnittliche zu versteuernde Einkommen lag bei gut 48.000 Euro. Davon ausgehend, dass der Freibetrag in der weit überwiegenden Zahl der Fälle von Steuerpflichtigen genutzt wird, die nicht über ein hohes Einkommen verfügen, ist es plausibel anzunehmen, dass meistens die einmalige Behandlung der Veräußerungsgewinne nach § 34 Abs. 3 EStG genutzt würde und der Steuerpflichtige zukünftig keine höheren außerordentlichen Einkünfte erwartet. Dies unterstützt die hier verfolgte mittlere Schätzvariante, nach der die außerordentlichen Einkünfte nicht generell, aber doch in der Regel alternativ nach § 34 Abs. 3 EStG behandelt werden.

Zur Prognose des Erfüllungsaufwandes im Jahr 2018 werden die fortgeschriebenen Betroffenenanzahlen für das Jahr 2018 verwendet. Für die Beantragung des Freibetrags reicht es aus, die entsprechende Zeile der ohnehin vorzulegenden Anlage „G“ der Einkommensteuererklärung auszufüllen. Wir gehen daher von keinem zusätzlichen Personalaufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen aus. Somit wird der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft mit 0 beziffert. Auf Seiten der Verwaltung entsteht jedoch Erfüllungsaufwand, da der Antrag hinsichtlich seiner Anspruchsberechtigung geprüft werden muss. Neben der ggf. zu überprüfenden Berufsunfähigkeit ist bei älteren Antragstellern rückwirkend bis zum 55. Lebensjahr die erstmalige Inanspruchnahme des Freibetrags nachzuprüfen. Wir gehen von einem zusätzlichen Personalaufwand in Höhe von ca. 19 Euro pro Fall aus. Ein zusätzlicher Sachaufwand fällt nicht an. Insgesamt ergibt sich somit ein Erfüllungsaufwand von etwa 270.000 Euro.

#### **b) Freibetrag für selbständige Einkünfte nach § 18 Abs. 3 EStG**

Bei der Veräußerung von Vermögen, welches der selbständigen Arbeit dient, kann unter den gleichen Restriktionen, die für die Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG gelten, ein Freibetrag von 45.000 Euro einmalig zur Anwendung kommen. Da auch Einkünfte nach § 18 Abs. 3 EStG als außerordentliche Einkünfte zu versteuern sind, ist für eine optimale Quantifizierung des Steuertatbestandes eine umfassende Berücksichtigung aller Einkommensteuer-

merkmale, die bei der Herleitung der Einkommensteuerschuld eine Rolle spielen, notwendig. Die FAST enthält den genutzten Freibetrag in den Kennziffern c65149 bzw. c65150, sodass die Verwendung des FAST-Modells möglich ist.

Der Ansatz der Quantifizierung entspricht dem des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG. Die Fortschreibung der selbständigen Einkünfte orientiert sich an der der Entwicklung der gewerblichen Einkünfte. Hinsichtlich der Fortschreibung des Freibetrags wird wieder danach unterschieden, ob er 45.000 Euro beträgt oder niedriger ist und ob er sich im letztgenannten Fall durch Berücksichtigung der außerordentlichen Einkünfte nach § 34 Abs. 1 oder 3 EStG herleiten lassen kann. Auch wurde der Ansatz beibehalten, die zusätzlichen außerordentlichen Einkünfte genau dann nach § 34 Abs. 1 EStG zu behandeln, wenn dieses Merkmal beim betrachteten Steuerpflichtigen bereits positiv besetzt ist, sonst nach § 34 Abs. 3 EStG. Die Ergebnisse sind in Tabelle II-4 dargestellt.

**Tabelle II.4: Quantifizierung des Freibetrags nach § 18 Abs. 3 EStG 2007 und 2016 bis 2020**

	2007	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)</b>	38	41	42	42	42	43
<b>Zahl der Betroffenen</b>	6.350	6.300	6.300	6.300	6.300	6.300

Quelle: Eigene Berechnungen.

Der für den 26. Subventionsbericht gewählte Ansatz entspricht dem für gewerbliche Einkünfte und unterstellt eine Behandlung aller zusätzlichen Veräußerungsgewinne nach § 34 Abs. 3 EStG. Demzufolge liegen die sich ergebenden Schätzungen auf Grundlage des hier gewählten Ansatzes wieder etwas über den Zahlen im Subventionsbericht, da bei einigen Steuerpflichtigen die etwas ungünstigere Behandlung nach der Fünftelregelung unterstellt wurde. Die Zahl der Betroffenen verringert sich infolge der strukturellen Fortschreibung nur geringfügig von etwa 6.350 im Jahr 2007 auf später 6.300 Steuerpflichtige.

Auch für Freibeträge für selbständige Einkünfte wurde für einige Jahre eine Sensitivitätsanalyse durchgeführt, um zu verdeutlichen, welche Wirkungen sich ergeben, wenn Veräußerungsgewinne jeweils nach einer der beiden Regelungen behandelt werden. Die Ergebnisse sind in Tabelle II-5 dargestellt.

**Tabelle II.5: Sensitivitätsanalyse der Wirkung des Freibetrags nach § 18 Abs. 3 EStG**

	2007	2016	2018
<b>Variante 1: Generelle Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG ; Effekt in Mio. Euro</b>	34	35	35
<b>Variante 2: In der Regel Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG; Effekt in Mio. Euro</b>	46	51	52

Quelle: Eigene Berechnungen.

Auch hier ist zu erkennen, dass sich bei Regelanwendung des § 34 Abs. 1 die Wirkung des Freibetrags deutlicher vom gewählten Schätzansatz unterscheidet als die Ergebnisse, die sich bei grundsätzlicher Anwendung des § 34 Abs. 3 ergeben. Gleichwohl gibt es für diese Gruppe der Steuerpflichtigen die gleichen Gründe, nach denen für die Mehrzahl eine Besteuerung der Veräußerungsgewinne nach § 34 Abs. 3 in Frage kommt.

Zur Prognose des Erfüllungsaufwandes im Jahr 2018 werden die fortgeschriebenen Betroffenenanzahlen für das Jahr 2018 verwendet. Für die Beantragung des Freibetrags reicht es aus, die entsprechende Zeile der ohnehin vorzulegenden Anlage „S“ der Einkommensteuererklärung auszufüllen, weshalb wir von keinem zusätzlichen Personalaufwand auf Seiten des Steuerpflichtigen ausgehen. Aus diesem Grund wird der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft mit 0 beziffert. Analog zu den gewerblichen Veräußerungsgewinnen gehen wir jedoch von einem zusätzlichen Personalaufwand bei der Verwaltung in Höhe von ca. 19 Euro pro Fall aus. Ein zusätzlicher Sachaufwand fällt nicht an. Insgesamt ergibt sich somit ein Erfüllungsaufwand von etwa 120.000 Euro.

### **c) Freibetrag für land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen nach § 14 EStG**

Eine dritte Möglichkeit der einmaligen Nutzung eines Freibetrags für betriebliche Veräußerungsgewinne bietet der § 14 EStG. Seine Inanspruchnahme unterliegt den gleichen Bedingungen wie der Freibetrag für Gewerbetreibende und für Selbständige. Dementsprechend erfordert ein optimaler Quantifizierungsansatz die Verwendung eines umfassenden Merkmalskatalogs zur korrekten Erfassung seiner steuerlichen Wirkung. Die FAST enthält die Höhe des Freibetrags durch die Merkmale c65112 und c65113, also kann diese Steuervergünstigung mit dem FAST-Modell quantifiziert werden.

Die Fortschreibung der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte erfolgt dabei wie in der Quantifizierung zur lfd. Nr. 1 dargestellt anhand der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung. Bei der Fortschreibung des genutzten Freibetrags wird an der Unterscheidung zwischen Freibeträgen von genau 45.000 Euro und geringeren Freibeträgen wie in den vorangegangenen Steuertatbeständen festgehalten. Die Tabelle II-6 gibt die Ergebnisse der Schätzung wieder.

**Tabelle II.6: Quantifizierung des Freibetrags nach § 14 EStG für 2007 und 2016 bis 2020**

	2007	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)</b>	19	22	22	22	22	22
<b>Zahl der Betroffenen</b>	2.900	2.950	2.950	2.950	2.950	2.950

Quelle: Eigene Berechnungen.

Der für den 26. Subventionsbericht gewählte Ansatz entspricht dem für gewerbliche Einkünfte und unterstellt eine Behandlung aller zusätzlichen Veräußerungsgewinne nach § 34 Abs. 3 EStG. Dementsprechend liegen die Schätzergebnisse des hier gewählten Ansatzes wieder etwas über den Zahlen im Subventionsbericht. Die Zahl der Betroffenen erhöht sich infolge der strukturellen Fortschreibung geringfügig von etwa 2.900 im Jahr 2007 auf später 2.950 Steuerpflichtige.

Auch für Freibeträge für Land- und Forstwirte wurde daher eine Sensitivitätsanalyse durchgeführt, um zu verdeutlichen, welche Wirkungen sich ergeben, wenn Veräußerungsgewinne jeweils nach einer der beiden Regelungen behandelt werden. Die Ergebnisse sind in Tabelle II-7 dargestellt.

Die sich ergebenden Abweichungen zwischen allen Varianten sind aufgrund niedrigerer Fallzahlen für diesen Steuertatbestand gering.

**Tabelle II.7: Sensitivitätsanalyse der Wirkung des Freibetrags nach § 14 EStG**

	2007	2016	2018
<b>Variante 1: Generelle Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG ; Effekt in Mio. Euro</b>	18	19	20
<b>Variante 2: In der Regel Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG; Effekt in Mio. Euro</b>	19	24	24

Quelle: Eigene Berechnungen.

Zur Prognose des Erfüllungsaufwandes im Jahr 2018 werden die fortgeschriebenen Betroffenenanzahlen für das Jahr 2018 verwendet. Für die Beantragung des Freibetrags reicht es aus, die entsprechende Zeile der ohnehin vorzulegenden Anlage „L“ der Einkommensteuererklärung auszufüllen. Wir gehen daher von keinem zusätzlichen Personalaufwand auf Seiten des Steuerpflichtigen aus, weshalb der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft mit 0 beziffert wird. Analog zu den gewerblichen Veräußerungsgewinnen gehen wir jedoch von einem zusätzlichen Personalaufwand bei der Verwaltung in Höhe von ca. 19 Euro pro Fall aus. Ein zusätzlicher Sachaufwand fällt nicht an. Insgesamt ergibt sich somit ein Erfüllungsaufwand von etwa 55.000 Euro.

Zusammenfassend stellen die in den (a) bis (c) dargestellten Schätzansätze eine gute Lösung dar, erfordern allerdings eine umfangreiche Aufbereitung und Fortschreibung der verfügbaren Lohn- und Einkommensteuerdaten sowie eine tiefere Abbildung der Einkommensteuerberechnung durch ein Mikrosimulationsmodell, welches die Behandlung der außerordentlichen Einkünfte bei der Berechnung der tariflichen Einkommensteuer adäquat erfasst. Verbesserungswürdig ist der hier dargestellte Ansatz insbesondere hinsichtlich der verwendeten Datenbasis: Mit der jährlichen Lohn- und Einkommensteuerstatistik, die der wissenschaftlichen Forschung allerdings nicht zur Verfügung steht, lassen sich strukturelle Entwicklungen jüngerer Datums besser berücksichtigen, und das Anonymisierungskonzept der FAST führt zu einer erheblichen Merkmalsreduktion bei Steuerpflichtigen höheren Einkommens – ein Nachteil, den die Lohn- und Einkommensteuerstatistik nicht aufweist.

#### **4. Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 Abs. 3 EStG**

Werden Anteile einer Kapitalgesellschaft veräußert, an der der Steuerpflichtige in den vergangenen Jahren zu wenigstens einem Prozent beteiligt war, wird der Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 3 EStG um einen Freibetrag von maximal 9.060 Euro gekürzt. Dieser Freibetrag verringert sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 36.100 Euro übersteigt. Dabei werden sowohl der Freibetrag als auch die Grenze, ab der er abgeschmolzen wird, nur zu dem Teil vom Maximalbetrag angesetzt, der dem veräußerten Anteil der Kapitalgesellschaft entspricht.

Für eine optimale Quantifizierung ist die genaue Höhe des gewährten Freibetrags für jeden Steuerpflichtigen in Verbindung mit seinem zu versteuernden Einkommen notwendig, denn durch den progressiven Steuertarif ist die steuerliche Wirkung für jeden Betroffenen auch für diesen Tatbestand unterschiedlich.

Wie in den Unterkapiteln 2 und 3 bildet das FAST-Modell für diese Steuervergünstigung die Grundlage für den hier gewählten Schätzansatz. Die ist möglich, da die FAST durch die Kennziffern c45028 bzw. c45029 den Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG enthält, der um den Freibetrag gekürzt werden kann. Der tatsächlich in Anspruch genommene Freibetrag ist lediglich indirekt in den Kennziffern c65127 und c65128 erfasst. Diese enthalten ebenfalls den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG. Wie in Unterkapitel 3 (a) erwähnt wurden zur Quantifizierung des § 16 Abs. 4 EStG daher die im Folgenden berechneten Schätzungen zur Wirkung der Steuervergünstigung nach § 17 EStG von der Gesamtwirkung der Kennziffern c65127 und c65128 abgezogen.

Der Freibetrag nach § 17 EStG muss also zunächst anhand der Kennziffern c45028 und c45029 berechnet werden. Als Schätzung der Gesamtwirkung des Steuertatbestandes wird

wieder so vorgegangen, dass die Differenz zwischen sich ergebender Steuerlast nach geltendem Recht und der Steuerlast, die sich ohne Gewährung des Freibetrags ergibt, über alle Steuerpflichtige aggregiert wird.

Die für die Simulation der Jahre 2016 bis 2020 notwendige Fortschreibung der Veräußerungsgewinne orientiert sich an derjenigen, die im vorangegangenen Unterkapitel bei den Veräußerungsgewinnen nach § 16 Abs. 4 EStG bereits ausgeführt wurde.

Die Berechnung des Freibetrags kann nicht eindeutig nachvollzogen werden. Das liegt daran, dass der Anteil an der Kapitalgesellschaft, die veräußert wurde, nicht bekannt ist. Um diesen Anteil verringert sich der maximal nutzbare Freibetrag. Im Grundszenario wurde daher zunächst davon ausgegangen, dass dieser Anteil in jedem Einzelfall 100 Prozent beträgt. Eine Sensitivitätsanalyse mit abweichenden Annahmen wurde durchgeführt, auf die unten eingegangen wird.

Für die Fortschreibung in die Jahre 2016 bis 2020 muss der Freibetrag jeweils neu berechnet werden – er kann steigen, wenn die Veräußerungsgewinne im Basisjahr weniger als 9.060 Euro betragen und er daher noch nicht voll ausgeschöpft wurde. Er sinkt, wenn die Veräußerungsgewinne über 36.100 Euro liegen, weil ein weiterer Anstieg infolge der Fortschreibung für ein Abschmelzen des Freibetrags sorgt. Er verbleibt nur dann konstant auf maximaler Höhe, wenn der zugrunde liegende Veräußerungsgewinn vor und nach der Fortschreibung zwischen 9.060 Euro und 36.100 Euro liegt. Die Ergebnisse sind in Tabelle II-8 dargestellt.

**Tabelle II.8: Quantifizierung des Freibetrags nach § 17 Abs. 3 EStG 2007 und 2016 bis 2020**

	2007	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)</b>	6	8	8	8	8	8
<b>Zahl der Betroffenen</b>	7.400	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500

Quelle: Eigene Berechnungen.

Die Gesamtwirkung von 6 Mio. bis 8 Mio. Euro bedeutet eine leichte Abweichung zu der im Subventionsbericht angegebenen Jahreswirkung von etwa 5 Mio. Euro. Zurückzuführen ist dies insbesondere auf deutlich höhere Fallzahlen: Während das FAST-Modell bereits im Basisjahr 2007 auf rund 7.400 Steuerpflichtige kommt, werden für den Subventionsbericht seit vielen Jahren durchgängig niedrigere Zahlen angenommen.

Die Problematik besteht darin, dass die Lohn- und Einkommensteuerstatistik keine Kennziffer für hergeleitete steuerfreie Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG aufweist und wie ausgeführt die Kennziffern c65127 und c65128 auch die Veräußerungsgewinne nach § 16 Abs. 4 EStG beinhalten. Der für den Subventionsbericht gewählte Ansatz besteht darin, auf Grundlage der Lohn- und Einkommensteuerstatistik einen Abschlag von 80 Prozent auf die Zahl der Steuerpflichtigen mit Gewinnen nach § 17 vorzunehmen und bei der sich danach



ergebenden Fallzahl für alle die Nutzung des Freibetrags von 9.060 Euro mit einem durchschnittlichen Abschlag von 10 Prozent zu unterstellen.

Nach Auswertung mit dem FAST-Modell ergeben sich allerdings andere Relationen: Für etwa 75 Prozent der Steuerpflichtigen, die Einkünfte nach § 17 EStG aufweisen, ergibt sich aufgrund der angegebenen Höhe des Veräußerungsgewinns ein positiver Freibetrag. Auf diese Steuerpflichtigen entfallen dabei nur rund 80 Mio. Euro der aggregierten Veräußerungsgewinne – damit werden nur knapp 12 Prozent aller in der Datenbasis der FAST erfassten Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG gemindert.<sup>15</sup>

Aber ein durchschnittlich sich rechnerisch ergebender steuerfreier Veräußerungsgewinn von rund 2.300 Euro führt infolge der hohen Fallzahl Betroffener zu einer Steuerfreistellung von insgesamt 17 Mio. Euro (unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens) und damit zu einer höheren Wirkung des Steuertatbestandes auf die sich ergebende Einkommenssteuer in Relation zu der, die im Subventionsbericht angegeben wird.

Die Ergebnisse hängen wie erwähnt davon ab, in wie vielen Fällen tatsächlich der Freibetrag vollständig zur Verfügung stand. Eine Sensitivitätsanalyse verwendet zusätzlich die Angaben aus den Kennziffern c65127 und c65128, also den insgesamt steuerfrei gestellten Veräußerungsgewinnen. Die Hypothese besteht darin anzunehmen, dass die Kennziffern dann, wenn Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG vorliegen, dadurch auch vollständig erklärt werden.

Ist der rechnerisch sich ergebende Freibetrag nach § 17 EStG niedriger als der insgesamt vorgefundene Freibetrag, wird er entsprechend gekürzt. Hat beispielsweise ein Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG, die rechnerisch zu einem Freibetrag von 5.000 Euro führen, nimmt aber nach Kennziffer c65127/c65128 nur einen Freibetrag von 2.000 Euro in Anspruch, so wird im Basisjahr wie in der Fortschreibung davon ausgegangen, dass sein Anteil an der veräußerten Kapitalgesellschaft 40 Prozent betrug. In Fällen, in denen die Kennziffern c65127/c65128 nicht besetzt sind sowie in Fällen, in denen sich ein rechnerischer Anteil von mehr als 100 Prozent ergibt, wird dieser Anteil auf 100 Prozent gesetzt. Die Ergebnisse der Sensitivitätsanalyse werden in Tabelle II-9 dargestellt – sie ergeben in den Jahren 2016 und 2018 nur eine geringe Abweichung zum Grundscenario.

---

<sup>15</sup> Insgesamt ist dieser Anteil noch kleiner, da wegen des Anonymisierungskonzeptes der FAST ein erheblicher Teil der Veräußerungsgewinne gar nicht enthalten sind. Für die Schätzungen ist das unproblematisch, weil § 16 Abs. 4 EStG und § 17 Abs. 3 EStG in solchen Fällen in der Regel nicht mehr zum Tragen kommen.

**Tabelle II.9: Sensitivitätsanalyse zum Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG**

	2007	2016	2018
<b>Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)</b>	6	7	7
<b>Zahl der Betroffenen</b>	7.200	7.300	7.300

Quelle: Eigene Berechnungen.

Erfüllungsaufwand entsteht auf Seiten des Steuerpflichtigen nicht, da die Veräußerungsgewinne ohnehin in Anlage „G“ der Einkommensteuer angegeben werden müssen und der Freibetrag im Zuge der Ermittlung der Steuerschuld automatische Berücksichtigung findet, ohne extra beantragt werden zu müssen. Auf Seiten der Verwaltung gehen wir von einem zusätzlichen Personalaufwand in Höhe von ca. 21 Euro pro Fall aus. Ein zusätzlicher Sachaufwand fällt nicht an. Insgesamt ergibt sich somit ein Erfüllungsaufwand von etwa 160.000 Euro.

## 5. Übertragung von stillen Reserven nach § 6b und § 6c EStG

Bei der Übertragung von stillen Reserven, die bei der Veräußerung von Grund und Boden oder Aufwuchs auf Grund und Boden aufgedeckt werden, sowie bei Veräußerung von Gebäuden, Binnenschiffen und Anteilen an Kapitalgesellschaften können Gewinne nach § 6b und § 6c EStG steuerneutral auf bestimmte Wirtschaftsgüter übertragen werden. Bei einer sofortigen Übertragung wird der Gewinn von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes abgezogen. Möglich ist die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage und Übertragung auf bestimmte Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier bzw. sechs Wirtschaftsjahren angeschafft werden und deren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sich entsprechend mindern. Die Rücklage ist dagegen aufzulösen, wenn innerhalb des vorgegebenen Zeitraums keine Reinvestition stattgefunden hat; in dem Fall ist ein Zuschlag von sechs Prozent je Wirtschaftsjahr auf den Gewinn vorzunehmen. Die steuerentlastende Wirkung besteht also darin, dass die bei einem Verkauf gehobenen stillen Reserven erst zeitlich gestreckt erfasst werden.

Die Gewinne können auch auf einen geschlossenen Immobilienfonds in Form einer Personengesellschaft übertragen werden, an welcher sich der Steuerpflichtige als Mitunternehmer beteiligt hat.

Für eine optimale Quantifizierung des Steuertatbestandes ist eine sehr umfangreiche Datengrundlage notwendig. Für die Steuereffekte wäre eine Kohortenbetrachtung sowohl auf Ebene der Unternehmen als auch der Einkommensteuerpflichtigen notwendig, um Ausmaß und Länge der Nutzung der in jedem Jahr gebildeten Rücklagen zu kennen. Ebenso müsste ggf. die Höhe der aufgrund fehlender Reinvestitionen zuschlagspflichtigen Rücklagenaufösungen und im Falle der Einkommensteuerpflicht die Grenzsteuersätze des jeweiligen Steu-

erpflichtigen, um in allen betroffenen Steuerjahren die Progressionseffekte berücksichtigen zu können. Insbesondere langjährige Kohortenauswertungen lassen sich mit den verfügbaren Daten zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer nicht vornehmen.

Vorhanden sind lediglich die aggregierten begünstigten Gewinne aus den Körperschaftsteuer- und den Einkommensteuerstatistiken. Aufgrund der oben beschriebenen Vielzahl an Möglichkeiten, für die der § 6b und § 6c EStG in Anspruch genommen werden kann, sind daher starke Vereinfachungen für die Eingrenzung der jeweiligen Steuereffekte unvermeidlich. Aus diesem Grund ist das bestehende Verfahren, welches für den 26. Subventionsbericht angewendet worden ist, als grundsätzlich bestmöglicher Ansatz anzusehen und wird nur durch Vorschläge für alternative Annahmen, die insbesondere die Fortschreibung betreffen, ergänzt.

Die Berechnungen zum 26. Subventionsbericht greifen auf die genannten aggregierten Daten aus den Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerstatistiken zurück. Die Vorgehensweise bei der Quantifizierung besteht darin, die Gewinnauflösung der begünstigten Gewinne für alle Veranlagungsjahre auf die zukünftigen Jahre zu prognostizieren und in den jeweiligen Jahren die Differenz zwischen Gewinnauflösungen und neuer Rücklagenbildung zu berechnen. Diese Differenz stellt das jährliche Bruttosubventionsvolumen dar und muss auf Körperschafts- bzw. Einkommensteuerpflichtige aufgeteilt werden. Unter Berücksichtigung der Auswirkungen auf die Gewerbesteuer berechnet sich auf diese Weise die Wirkung des Steuertatbestandes auf Körperschaftsteuer und Einkommensteuer.

Für diese Vorgehensweise ist eine Vielzahl an plausiblen, aber notwendigerweise sehr vereinfachenden Annahmen zu treffen. Die Verteilung zwischen Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerpflichtigen orientiert sich an der aggregierten Aufteilung der letzten verfügbaren Statistik. Es wird angenommen, dass rund 80 Prozent der übertragenen Gewinne verteilt auf 10 Jahre gleichmäßig gewinnwirksam aufgelöst werden, die anderen 20 Prozent werden durch erneute Anwendung des § 6b EStG auf ein anderes Wirtschaftsobjekt übertragen und sind dadurch auf Dauer nicht einbezogen. Der durchschnittliche Grenzsteuersatz der begünstigten Gewinne von Einkommensteuerpflichtigen beträgt 30 Prozent.

Eine erste alternative Annahme wird bezüglich des durchschnittlichen Grenzsteuersatzes von 30 Prozent der betroffenen Steuerpflichtigen getroffen. Die Kennziffern c35014 und c35015 der FAST beinhalten den nach den § 6b und 6c EStG übertragenen Gewinn. Erfasst sind im FAST-Modell knapp 190 Mio. Euro an übertragenen Gewinnen. Eine Simulation, die als Alternative eine sofortige Besteuerung dieser Gewinne vorsieht, führt zu einer durchschnittlichen Steuermehrbelastung von rund 38 Prozent der Höhe der Gewinne. Die Datenbasis der FAST berücksichtigt insbesondere höhere Einkünfte nicht vollständig. Anhand eines Vergleichs mit der aggregierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik ist zu erkennen, dass mehr als 100 Mio. Euro an übertragenen Gewinnen nicht erfasst sind. Davon ausgehend, dass für diese Gewinne ein noch höherer Grenzsteuersatz zum Tragen gekommen

wäre, erscheint die Annahme gerechtfertigt, von einem durchschnittlichen Grenzsteuersatz von 40 Prozent im Bereich der Einkommensteuer auszugehen.

Zweitens wird eine dynamische Fortschreibung der Rücklagenbildung vorgenommen. In den Schätzungen für den Subventionsbericht wird von einer konstanten aggregierten Summe der neu gebildeten jährlichen Rücklagen ab dem Jahr 2010 ausgegangen. Auch wenn hier die tatsächlich stattfindende Dynamik schwer einzugrenzen ist, erscheint es doch besser, sie zumindest teilweise mit in die Schätzungen einzubeziehen. Unser Ansatz besteht darin, hierfür die durchschnittliche Preissteigerung für gewerbliche Betriebsgebäude seit Ende 2010 heranzuziehen.<sup>16</sup> Damit wird eine Komponente eingebaut, die die Preissteigerung mit berücksichtigt. Zudem wäre eine Komponente, die zunehmende Investitionstätigkeiten im Zuge des Wirtschaftswachstums abbildet, als weitere Einflussgröße denkbar. Diese ist für die erste Schätzung nicht eingebaut, wird aber im Zuge einer Sensitivitätsbetrachtung zusätzlich einbezogen.

Schließlich unterstellt der für den Subventionsbericht gewählte Ansatz keine Zuschläge auf Gewinne, die durch letztlich nicht genutzte Rücklagenbildung entstehen. Auch hier liegt es nahe, zumindest teilweise davon auszugehen, dass zuschlagspflichtige Rückflüsse die Wirkung des Steuertatbestandes abmildern. Unser Ansatz ist hier, von drei Prozent der in jedem Jahr gebildeten Rücklagen auszugehen, die gleichverteilt in den folgenden 4 Jahren zuschlagspflichtig aufgelöst werden.

**Tabelle II.10: Quantifizierung der Übertragung stiller Reserven nach § 6b und 6c EStG 2016 bis 2020**

	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)</b>	150	158	168	175	171
<b>davon auf den Bund entfallend</b>	40	43	44	46	45

Quelle: Eigene Berechnungen.

Die Schätzungen fallen trotz einer konservativen Aufkommensdynamik und unter Berücksichtigung zuschlagspflichtiger, letztlich nicht genutzter Rücklagenbildung deutlich höher aus als im 26. Subventionsbericht.

Um zu verdeutlichen, welchen Einfluss eine wachstumsinduzierte Dynamik auf die Wirkung des Steuertatbestandes hat, wurden Alternativrechnungen mit Steigerungsraten von ein und zwei Prozent pro Jahr durchgeführt. Zu berücksichtigen ist, dass die preisbereinigten Bruttoinvestitionen zwischen 2010 und 2016 um über 2 Prozent pro Jahr gewachsen sind, also hierbei keine überdurchschnittliche Dynamik zugrunde gelegt wird. Auf der anderen Seite liegt die unterstellte Preisentwicklung bei gewerblichen Betriebsgebäuden jedoch hö-

<sup>16</sup> Vgl. Destatis (2018).

her als im gesamtwirtschaftlichen Durchschnitt, was im Zuge der Preisbereinigung einen Abschlag begründbar erscheinen lässt. Ferner ist die Übertragung in Fällen des Abs. 10 nur bis zu einem Betrag von maximal 500.000 Euro möglich, wodurch Teile der den Schätzungen zugrundeliegenden Rücklagen aus dem Jahr 2010 im Zuge der Fortschreibung keine Erhöhung erfahren sollten. Die Ergebnisse der Sensitivitätsbetrachtung zeigt Tabelle II-11.

Wie zu erwarten liegen die sich jetzt ergebenden Schätzungen noch deutlicher über denen im 26. Subventionsbericht – für das Jahr 2018 ergibt sich eine fast doppelt so hohe Steuerwirkung.

Insgesamt ist der im Subventionsbericht gewählte Ansatz angesichts der Kohortenproblematik kaum zu verbessern, der Einbezug einer Dynamik am aktuellen Rand erscheint aber angebracht.

**Tabelle II.11: Sensitivitätsanalyse mit Investitionswachstum von einem bzw. zwei Prozent**

	2016	2017	2018
<b>Finanzieller Effekt bei 1 Prozent zusätzlichem Aufkommen</b>	175	188	202
<b>Finanzieller Effekt bei 2 Prozent zusätzlichem Aufkommen</b>	203	219	238

Quelle: Eigene Berechnungen.

Nach § 6b Abs. 4 EStG müssen die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen gehört haben. Eine Ausnahme von dieser Regel macht § 6b Abs. 8 EStG, nach dem sich diese Frist auf zwei Jahre verkürzt, wenn die Übertragung zum Zwecke der Durchführung einer städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahme erfolgt. Im 26. Subventionsbericht wird dieser Ausnahmetatbestand gesondert als lfd. Nr. 26 aufgeführt. Da die oben aufgeführten Berechnungen sich auf die Wirkung der gesamten Rücklagenbildung nach § 6b EStG bezieht, ist die Wirkung der Fristverkürzung nach Abs. 8 als erweiterte Vergünstigung des § 6b in den oben aufgeführten Schätzungen bereits enthalten.

Eine gesonderte Quantifizierung der lfd. Nr. 26 würde demnach dazu führen, dass die Schätzergebnisse von den oben aufgeführten Steuerwirkungen abzuziehen wären. Die Datenlage ermöglicht eine solche gesonderte Quantifizierung allerdings nicht.

Nach Abs. 9 ist für die Inanspruchnahme der günstigeren Fristen eine Bescheinigung der nach jeweiligem Landesrecht zuständigen Behörde vorzulegen, um nachzuweisen, dass die Übertragung zum Zwecke der Vorbereitung oder Durchführung städtebaulicher Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen handelt. Die Bescheinigung ist lediglich vorzulegen und als

Grundlagenbescheid für das jeweilige Finanzamt bindend.<sup>17</sup> Die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung explizit auf Grundlage einer kürzeren Frist wird lediglich im Wege des Bescheids begründet, und eine eigenständige Erfassung über ein Formular, welches eine Verkennzifferung in den Steuerstatistiken theoretisch ermöglicht, findet nicht statt. In der „Anlage St“ werden lediglich insgesamt die nach § 6b und 6c begünstigten Gewinne eingetragen. Insofern liefern die Einkommens- und Unternehmensstatistiken keinen eigenständigen Quantifizierungsansatz.

Eine andere Herangehensweise könnte darin bestehen, sich an die die Bescheinigung ausstellenden Behörden zu wenden. In Bayern sind beispielsweise nach § 4 der Zuständigkeitsverordnung im Bauwesen (ZustVBau) die unteren Bauaufsichtsbehörden (also die Landratsämter, die kreisfreien Gemeinden (Städte) und Großen Kreisstädte) für die Bescheinigung nach § 6b Abs. 9 EStG zuständig. Damit wird leider deutlich, dass es nicht einmal auf Landesebene eine zentrale Erfassungsstelle gibt, die Daten liefern könnte, welche die Zahl dieser Bescheinigungen zumindest auf Bundeslandebene ungefähr eingrenzt.

Von einer Kontaktierung aller zuständigen Behörden in allen Bundesländern zum Zwecke der Evaluierung der grundsätzlichen Inanspruchnahme des Abs. 8 wurde auch vor dem Hintergrund abgesehen, dass die Friständerung nur einen sehr geringen Teil der Wirkung des § 6b EStG ausmachen dürfte und in der Regel der dabei übertragene Gewinn aufgrund der Kürze der Haltedauer im Anlagevermögen unterdurchschnittlich hoch sein wird. Dass die Wirkung des Abs. 8 indirekt in den Schätzungen zur lfd. Nr. 25 des Subventionsberichts enthalten ist, könnte zumindest als Anmerkung im Subventionsbericht eingefügt werden.

Im Gegensatz zu den anderen hier behandelten Steuervergünstigungen entsteht durch die Inanspruchnahme der §§ 6b und 6c EStG Erfüllungsaufwand auf Seiten der Wirtschaft und der Verwaltung, diese werden aus der WEB-SKM Datenbank des Statistischen Bundesamtes entnommen. Auf Ebene der Unternehmen entsteht Erfüllungsaufwand durch die umfangreichen Dokumentationsanforderungen im Zuge des Nachweises, der Übertragung und späteren Auflösung der stillen Reserven. Die Verwaltungsgebühren bei der Ausgabe der Bescheinigungen für die Inanspruchnahme des § 6b Abs. 8 EStG konnten nicht berücksichtigt werden, da wie ausgeführt keine Abschätzung der Fallzahlen vorgenommen werden kann. Insgesamt beläuft sich der mit dem Steuertatbestand einhergehende Erfüllungsaufwand auf rund 69.000 Euro, wobei sich der Gesamtbetrag auf ca. 8.000 Euro für die Wirtschaft sowie 61.000 Euro für die Verwaltung verteilt.

---

<sup>17</sup> Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, Beschluss vom 24. Juli 2001 3 V 15/01.

## **6. Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen beim Bau einer eigengenutzten Wohnung oder einer Altenteilerwohnung**

§§ 13 Abs. 5, 15 Abs. 1 und 18 Abs. 4 EStG regeln die personenbezogene Steuervergünstigung der Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Gewerbebetrieben und Selbständigen. Steuerbefreit sind Bodenentnahmegewinne, d.h. Wertsteigerungen die aus gestiegenen Grundstückspreisen resultieren.

Im Subventionsbericht wird die hieraus resultierende Entlastungswirkung bisher nicht quantifiziert. Das optimale Vorgehen zur Quantifizierung bestünde in der direkten und vollständigen Erfassung aller Fälle, in denen diese Steuerbefreiung zur Geltung kommt. Aktuell erfolgt eine solche Erfassung nicht. Zur Quantifizierung der jeweils resultierenden steuerlichen Wirkung, d.h. der Einkommenssteuer welche ohne die genannte Regelung zu zahlen gewesen wäre, wären zudem Daten bezüglich des zu versteuernden Einkommens sowie ggf. weitere steuerlich relevante Merkmale der betroffenen Land- und Forstwirte erforderlich. Auch diese Angaben stehen nicht zur Verfügung, so dass sowohl die Anzahl der betroffenen Fälle als auch die jeweilige steuerliche Wirkung im Folgenden unter Annahmen geschätzt werden muss.

Im Folgenden konzentrieren wir uns bei der Schätzung auf land- und forstwirtschaftliche Fälle. Für Gewerbebetriebe und Selbständige gilt die Regelung nur, sofern das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zum Betriebsvermögen gehört hat, weshalb wir den aus dieser Betroffenenengruppe resultierenden Entlastungseffekt als vernachlässigbar einschätzen.

Für die Schätzung benötigen wir Informationen über die Anzahl der betroffenen Fälle, den Wert der betroffenen Grundstücke (im Folgenden angenähert durch die durchschnittliche Grundstücksgröße und den durchschnittlichen Grundstückspreis), die Wertsteigerung, welche die Grundstücke erfahren haben, sowie die Quote der Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung und schließlich den Steuersatz, mit welchem diese wirksam wird.

Die Anzahl der potenziell betroffenen Fälle ziehen wir aus der Landwirtschaftszählung 2010/Agrarstrukturerhebung 2016/Bodennutzungshaupterhebung 2017, zusammengestellt von DESTATIS. Hieraus können wir die Anzahl der landwirtschaftlichen Betriebe nach Bundesland getrennt für die Jahre 2010-2017 entnehmen (insgesamt 268.970 Betriebe für 2017). Diese Angaben erlauben es uns, die langfristige Entwicklung der Betriebsanzahl fortzuschreiben und darüber hinaus zu schätzen, wie viele Betriebe im Zeitverlauf geschlossen werden.

In diesen Betroffenenanzahlen sind lediglich Landwirte und keine Forstwirte enthalten. Um Letztere im Folgenden zu berücksichtigen, verwenden wir die aktuelle Umsatzsteuerstatistik 2015. In dieser ist die nach Branchen unterteilte Zahl an umsatzsteuerpflichtigen Unter-

nehmen enthalten, darunter für das Jahr 2015 91.118 Landwirte und 7.026 Forstwirte. Wir gehen hier davon aus, dass Land- und Forstwirte gleich häufig umsatzsteuerpflichtig sind und wir die Forstwirte somit über eine Ausweitung der oben genannten Betriebszahlen in Höhe von 7,7% einbeziehen können.

Da die steuerfreie Bodenentnahme nur für selbstgenutzten Wohnraum oder Altenteiler genutzt werden kann, nehmen wir an, dass eine Inanspruchnahme nur einmal je Generation erfolgt. Im Folgenden gehen wir dabei von einer typischen Generationslänge von 30 Jahren aus. Innerhalb dieser 30 Jahre erfolgt somit annahmegemäß entweder eine Einstellung des Betriebs oder zum Ende hin eine Übergabe an die nächste Generation.

Für die Schätzung der Wertsteigerung verwenden wir die Aufstellung der Baulandverkäufe entnommen aus der Regionaldatenbank Deutschland, welche für die Jahre 1995-2016 regional differenziert die durchschnittlichen Kaufwerte je m<sup>2</sup> ausweist. Wir betrachten dabei den Median über alle Landkreise jedes Bundeslandes (ohne Städte und Stadtstaaten). Hieraus leiten wir die nach Bundesländern getrennte jährliche Wertsteigerungsrate der Kaufwerte (im Durchschnitt +2,1%/Jahr) sowie die Kaufwerte für vergangene Jahre ab. Das dient uns als Grundlage zur Annäherung der Buchwerte der betroffenen Grundstücke (im Durchschnitt 47,4 Euro/m<sup>2</sup> im Jahr 1987). Um die durchschnittliche Größe der betroffenen Grundstücke zu ermitteln, haben wir zunächst eine Stichprobe von 10 zufällig ausgewählten Landkreisen gebildet. Anschließend haben wir für jeden dieser Landkreise mit Hilfe einer Internet-Immobilienplattform die jeweils drei aktuellsten Grundstücke mit Häusern, die zum Verkauf standen, betrachtet und deren Grundstücksgrößen gesammelt. Aus diesen Grundstücksgrößen haben wir schließlich den Median gebildet und kommen auf eine Größe von 620 m<sup>2</sup>, welche wir im Folgenden als Durchschnitt annehmen.

Schließlich sind für die Berechnung der steuerlichen Auswirkung noch zwei Annahmen erforderlich. Zum einen betrifft dies die tatsächliche Inanspruchnahme der steuerbefreiten Bodenentnahme der vom Generationswechsel betroffenen und über die Generation hinweg bestehenden Betriebe. Da eine entsprechende Datengrundlage fehlt, gehen wir hier vereinfachend von 50% aus.

Zum anderen benötigen wir noch die individuellen Steuersätze der Betroffenen. Müsste die Entnahme als Veräußerungsgewinn versteuert werden, greift § 34 Abs. 1 EStG, der die sogenannte Fünftelregelung bei der Ermittlung der Einkommensteuerschuld auf den Veräußerungsgewinn vorsieht.<sup>18</sup> Eine Sonderauswertung auf Basis des FAST-Modells wurde vorgenommen, um abzuschätzen, wie hoch die sich ergebende durchschnittliche Steuerbelastung auf Veräußerungsgewinne für Land- und Forstwirte bei konsequenter Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG ist. Danach ergibt sich eine durchschnittliche Steuerlast von etwa 23,7 Prozent.

---

<sup>18</sup> Siehe Kapitel 3 (a).



Wir berechnen für das Jahr 2018 einen Entlastungseffekt von 33 Mio. Euro, von dem 4.600 Betroffene profitieren (gerundet). Für die Zukunft ist zu erwarten, dass der Steuereffekt leicht steigt während die Zahl der Betroffenen schnell sinkt (siehe Tabelle II-12). Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Wertsteigerungen der betroffenen Grundstücke stärker steigen als deren Anzahl sinkt. Die Anzahl der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, die in Zukunft von der Regelung profitieren können, sinkt jährlich um etwa 4.800. Zu beachten ist, wie bereits oben erwähnt, dass diese Zahlen stark von der angenommenen Inanspruchnahmequote von 50% abhängen. Sollte diese tatsächlich geringer sein und bspw. bei 25% liegen, so würde sich die Betroffenzahl für 2018 auf 2.300 verringern und der Entlastungseffekt würde auf 17 Mio. Euro sinken.

**Tabelle II.12: Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden nach § 13 Abs. 5 EStG**

	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)</b>	32,7	33	33,3	33,5	33,8
<b>Zahl der Betroffenen</b>	4.800	4.700	4.600	4.500	4.400

Quelle: Eigene Berechnungen.

Sowohl der Bau der Altenteilerwohnung als auch die Ausgestaltung des Vertrages, auf welchem die Grundstücksübergabe basiert, ist von Seiten des Steuerpflichtigen so zu gestalten, dass gesetzlich vorgeschriebene und verwaltungspraktisch relevante Kriterien erfüllt werden. Aufgrund der hohen typischen Entlastungswirkung und der Komplexität der Thematik sehen wir hier einen sehr hohen Informations- und Beratungsbedarf bei den Steuerpflichtigen. Darüber hinaus müssen notariell beglaubigte Nachweise erstellt, geführt und dem Finanzamt beigebracht werden. Wir schätzen hier einen Personalaufwand von etwa 200 Euro je Fall. Auf Seiten der Verwaltung entsteht ebenfalls ein hoher fallbezogener Personalaufwand. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt/M. schreibt eine zwingende gründliche Prüfung durch amtliche Sachverständige für jeden einzelnen Fall vor, in der die Errichtung der eigentlichen Wohnung, die tatsächliche Nutzung als Wohnraum, die auszuschließende Nutzung von Altbausubstanz und der personenbezogene Objektverbrauch geprüft und dokumentiert werden müssen. Die Vielzahl unterschiedlicher Nutzungsmodelle, die relative Heterogenität der Fälle und die geringe Gesamtzahl der Fälle tragen ebenfalls zu einem erhöhten Aufwand bei. Wir schätzen hier einen Aufwand von etwa 145 Euro je Fall. Sachaufwand fällt sowohl bei der Wirtschaft als auch bei der Verwaltung nicht an. In der Summe erhalten wir einen Erfüllungsaufwand von ca. 930.000 Euro für die Wirtschaft und 670.000 Euro für die Verwaltung. Erfüllungsaufwand für die Bürger fällt nicht an.

## C. Quellenverzeichnis

**Bundesministerium der Finanzen (2017)**, Sechszwanzigster Subventionsbericht, Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018. Berlin.

**Deutsche Bundesbank (2017)**, Monatsbericht Dezember 2017. Frankfurt am Main.

**Schwabbacher, W. (2013)**, Faktische Anonymisierung der Steuerstatistik (FAST) – Lohn- und Einkommensteuer 2007. Statistisches Bundesamt. Wiesbaden.

**Statistisches Bundesamt (2012)**, Leitfaden zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands in Regelungsvorhaben der Bundesregierung. Wiesbaden.

**Statistisches Bundesamt (2017)**, Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung; Inlandsproduktberechnung Jahresergebnisse 2016.

**Statistisches Bundesamt (2018)**, Bau- und Immobilienpreise 2017, Wiesbaden.

**InWIS – Institut für Wohnungswesen, Immobilienwirtschaft, Stadt- und Regionalentwicklung (2016)**, Instrumentenkasten für wichtige Handlungsfelder der Wohnungsbaupolitik. Bochum.

### III. Zu den Zielen der Steuervergünstigungen für Land- und Forstwirte

#### A. Einleitung

Während die Evaluation aller beauftragten 33 Steuervergünstigungen sich sinnvoller Weise grundsätzlich nach der Steuerart richtet, sticht besonders hervor, dass sich die Begünstigungen mit Relevanz für die Land- und Forstwirtschaft durch die meisten Steuerarten ziehen.<sup>19</sup> Um die einzelnen Evaluierungen möglich schlank zu halten und Dopplungen zu vermeiden, wird an dieser Stelle einmalig ein allgemeiner, übergreifender Überblick über die Zielsetzungen der im Rahmen dieser Evaluation betrachteten Steuervergünstigungen, auch im Kanon der Ziele der Agrarpolitik, gegeben. Es wird der Versuch eines Ansatzes einer Systematisierung unternommen, bei dem auch grundlegende Zielkonflikte sowie mehrfach angesteuerte Ziele aufgedeckt werden.

Daran anknüpfend wird ein grundsätzlicher Überblick zu einigen der eingesetzten steuerlichen Instrumente zur Erreichung dieser Ziele gegeben. Auf dieser Grundlage werden die im Rahmen des Auftrags evaluierten Steuervergünstigungen mit Bezug zur Land- und Forstwirtschaft systematisch und überblicksartig mit Fokus auf ihre Ziele dargestellt und in den Zielkanon der Agrarpolitik eingeordnet, wobei auch die Gemeinsame Agrarpolitik der Europäischen Union (GAP) aufgegriffen wird. Dabei werden Dopplungen und Widersprüche in den Zielstellungen unmittelbar deutlich.

Zudem wird kurz unter Bezug auf die entsprechende wissenschaftliche Literatur diskutiert, inwiefern eine Unterstützung des Agrarsektors grundlegend ökonomisch gerechtfertigt werden kann. In diesem Kontext werden auch einige Kennzahlen zur wirtschaftlichen Entwicklungen dargestellt.

Ziel dieses Kapitels ist, einige Ziele und Instrumente eines Teils der Agrarpolitik, nämlich einkommensteuerlicher Begünstigungen für Land- und Forstwirte, offenzulegen. Die Bewertung der einzelnen zu evaluierenden Steuerbegünstigungen kann ohne eine Einbettung in

---

<sup>19</sup> Im Einzelnen sind dies:

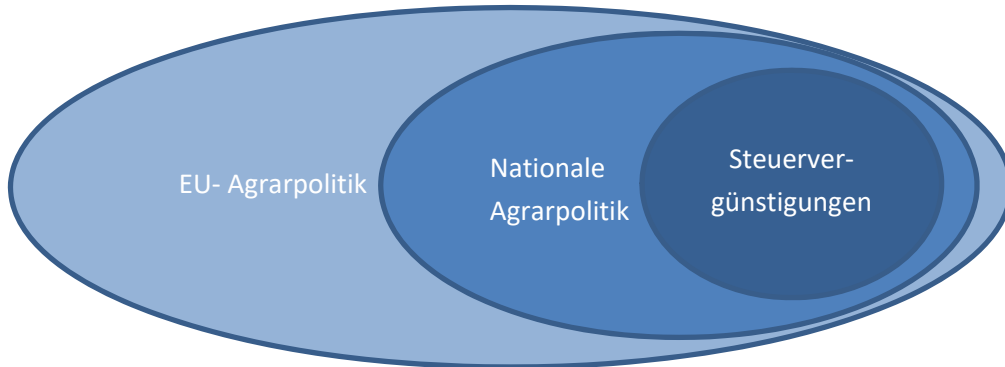
- Freibetrag für Steuerpflichtige über 55 Jahre oder mit Berufsunfähigkeit (Lfd. Nr. 1);
- Freibetrag für Land- und Forstwirte, deren Summe der Einkünfte 30.700 €/61.400 € nicht übersteigt (Lfd. Nr. 2);
- Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen beim Bau einer eigengenutzten Wohnung (Lfd. Nr. 3);
- Steuerbefreiung für Zugmaschinen (Lfd. Nr. 17);
- Agrardiesel (Lfd. Nr. 19);
- Energiesteuerbegünstigung für Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft (Lfd. Nr. 54);
- Stromsteuerbegünstigung für Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft (Lfd. Nr. 58).

den übergeordneten Kontext nicht sinnvoll erfolgen – dafür wiegen offenkundige Zielkonflikte zu sehr. Wie soll ein Instrument bewertet werden, welches Ziel A verfolgt, wenn im nächsten Schritt ein Instrument mit dem diametral entgegengesetzten Ziel B evaluiert wird? Eine sinnvolle, konsistente Bewertung wird hier erschwert, wenn die Ziele der einzelnen steuerlichen Begünstigungen widersprüchlich sind. Grundsätzliche Zieldimensionen, denen die Einzelziele dienen sollen, müssen identifiziert werden um Wirkungszusammenhänge einzelner Maßnahmen verstehen zu können. Hypothetische Änderungen einer Vorschrift können Auswirkungen auf andere Tatbestände haben. Ohne eine klare, deutliche, politisch zu treffende Priorisierung konkurrierender Ziele ist eine Bewertung der einzelnen Vergünstigungen nicht sinnvoll möglich. Daher der hiesige kurze Überblick, auf den die einzelnen Evaluationen sich an den entsprechenden Stellen beziehen.

Dieser Abschnitt ist wie folgt aufgebaut: Zunächst wird im Kapitel III.B eine Übersicht der Zielstellungen der deutschen und europäischen Agrarpolitik gegeben und ein knapper Versuch der Systematisierung unternommen. Das folgende Kapitel III.C greift die Frage nach der Rechtfertigung einer grundsätzlichen Förderung des Agrarsektors auf. Kapitel III.D gibt einen Überblick über einige der finanziellen Instrumente der (steuerlichen) Förderung der Land- und Forstwirte auf europäischer und nationaler Ebene. Kapitel III.E stellt die zu evaluierenden Steuervergünstigungen mit Bezug zur Land- und Forstwirtschaft und deren Zielstellungen systematisch dar. Das Kapitel III.F fasst die wichtigsten Befunde zusammen.

## **B. Einordnung der Ziele der Entlastungen in die Deutsche und Europäische Agrarpolitik**

Der Begriff „der Agrarpolitik“ kann in vielerlei Hinsicht differenziert werden. Im Kontext der betrachteten Steuervergünstigungen werden an dieser Stelle die expliziten Ziele auf europäischer und nationaler Ebene betrachtet. Zu betonen ist, dass die hier betrachteten steuerlichen Begünstigungen nur einen kleinen Teil der Agrarpolitik aufzeigen, wie Abbildung III-1 verdeutlicht. Keinesfalls wird Anspruch auf eine vollständige Betrachtung aller oder auch nur der wichtigsten Instrumente der Agrarpolitik im Allgemeinen erhoben – den Gutachtern ist bewusst, dass sie dieses Thema insgesamt nur partiell streifen können. Umso wichtiger ist es, Differenzen, die sich bereits hier ergeben, offenzulegen.

**Abbildung III-1: Steuervergünstigungen im Kanon der Agrarpolitik**

Die Agrarpolitik in Deutschland ist stark durch die gemeinsame Agrarpolitik der Europäischen Union geprägt. Die gemeinsame Agrarpolitik soll einen Beitrag leisten zur fortschreitenden Angleichung der Lebens- und Wirtschaftsbedingungen, zum Umgang mit den Auswirkungen von Globalisierung und der Ausweitung des internationalen Agrarhandels, aus dem sich beispielsweise Schwankungen bei den Agrarpreisen ergeben und zum Umgang mit den Anforderungen an nachhaltige umweltverträgliche und tierschutzgerechte Landwirtschaft. Damit soll zum einen Planungssicherheit, zum anderen Versorgungssicherheit garantiert werden.

Ein Wandel der grundsätzlichen Zielsetzung der Agrarpolitik zeigt sich vor allem auf europäischer Ebene: Die europäische Agrarpolitik ist zudem zunehmend auf ökologische und auf Umweltaspekte sowie Nachhaltigkeitsziele ausgerichtet. Hier zeigt sich ein Wandel von einer eher kurzfristigen zu einer langfristigen Versorgungsperspektive, der sich abgrenzt zum historischen Fokus auf preisstützende Maßnahmen, die eine Intensivierung der Landwirtschaft mit negativen Umweltfolgen hervorriefen.

Der öffentliche Nutzen von Maßnahmen gewinnt Priorität; Direktzahlungen werden immer stärker an Umweltmaßnahmen geknüpft und folgen damit dem Prinzip „öffentliche Gelder für öffentliche Leistungen“. Zentrale Eckpunkte der gemeinsamen Agrarpolitik sind (vgl. Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (2014)):

- die Stärkung kleinerer und mittlerer Betriebe zum Erhalt einer vielfältigen Landschaftsstruktur und eines entsprechenden Landschaftsbildes;
- die stärkere Knüpfung der Fördermittel an Auflagen für den Umwelt- und Klimaschutz;
- die Unterstützung von Familienbetrieben und innovativer Bewirtschaftungsformen;
- der Erhalt der Planungssicherheit für die landwirtschaftlichen Betriebe;
- die Schaffung einer ökologischeren und nachhaltigeren Landwirtschaft.

Auf nationaler Ebene legt § 1 des Landwirtschaftsgesetzes grundsätzliche Ziele fest.<sup>20</sup> Genannt sind hier

- die Teilnahme an der fortschreitenden Entwicklung der deutschen Volkswirtschaft,
- die Angleichung der sozialen Lage der Land- und Forstwirte an vergleichbare Berufsgruppen sowie
- die Sicherung einer bestmöglichen Ernährungsversorgung der Bevölkerung.

Hier liegt der Fokus historisch bedingt eher auf ökonomischen und gesellschaftlichen Zielen. Dazu gehören die wirtschaftliche Teilhabe der Land- und Forstwirte, weiter die Versorgungssicherheit und – auch wenn hier nicht explizit genannt – bei vielen Vergünstigungen die Wettbewerbsfähigkeit. Zu diesem Zweck sollen Instrumente der allgemeinen Wirtschafts- und Agrarpolitik (insbesondere der Handels-, Steuer-, Kredit- und Preispolitik) verwendet werden; von diesem breiten Spektrum werden hier lediglich einige wenige Steuervergünstigungen evaluiert. Insofern ist bereits beim Vergleich der nationalen und europäischen Ziele der Agrarpolitik festzustellen, dass diese nicht übereinstimmen und sich potentiell widersprechen können.

Auch wird aus historischer Sicht evident, dass der Zielfokus sich verschoben hat: In den ersten Jahren nach 1945 war eine gute Versorgung der Bevölkerung in allen Politikbereichen oberste Priorität. Gerade die Landwirtschaft, die das Grundbedürfnis nach Nahrung zu erfüllen hat, hatte einen entsprechend hohen Stellenwert. Die Produktion ausreichender Mengen und die Sicherung niedriger Preise wurden durch entsprechende politische Maßnahmen unterstützt. Mögliche mittel- und langfristige Folgewirkungen erfuhren angesichts des hohen Stellenwerts der Versorgungssicherheit zunächst keine Würdigung. Dies führte jedoch in den folgenden Jahrzehnten bei unangepasster Politik unter guter Versorgungslage und guten Einkommen der Bevölkerung vermehrt zu einer Überproduktion und dem Nicht-Einpreisen negativer Folgewirkungen. In den letzten Jahren rückten daher vermehrt Nachhaltigkeitsziele in den politischen Fokus (vgl. Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (2017b)).

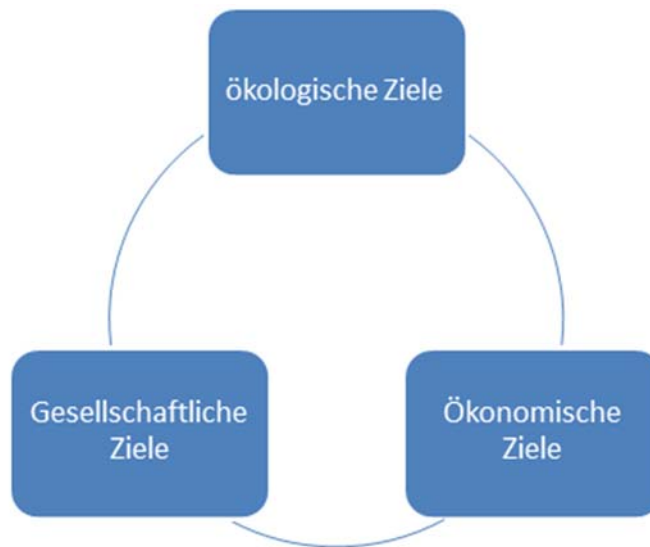
Zusammenfassend zeigt sich bereits in dieser holzschnittartigen Darstellung ein umfangreicher Zielkanon, der eine große Bandbreite an Aspekten umfasst, die sich im historischen

---

<sup>20</sup> Dort heißt es: „Um der Landwirtschaft die Teilnahme an der fortschreitenden Entwicklung der deutschen Volkswirtschaft und um der Bevölkerung die bestmögliche Versorgung mit Ernährungsgütern zu sichern, ist die Landwirtschaft mit den Mitteln der allgemeinen Wirtschafts- und Agrarpolitik - insbesondere der Handels-, Steuer-, Kredit- und Preispolitik - in den Stand zu setzen, die für sie bestehenden naturbedingten und wirtschaftlichen Nachteile gegenüber anderen Wirtschaftsbereichen auszugleichen und ihre Produktivität zu steigern. Damit soll gleichzeitig die soziale Lage der in der Landwirtschaft tätigen Menschen an die vergleichbarer Berufsgruppen angeglichen werden.“

Kontext entwickelt haben und die nebeneinander stehen. Deutlich wird, dass die Agrarpolitik ökonomische (z.B. Steigerung der Produktivität, Wettbewerbsfähigkeit), gesellschaftliche (bestmögliche Versorgung der Bevölkerung, Stärkung des ländlichen Raumes) und ökologische (z.B. Extensivierung, Nachhaltigkeit) Ziele verfolgt. Diese Zieldimensionen finden sich auch in anderen wirtschaftlichen Bereichen wieder. Sie spannen einen Raum auf, in dem sich die verschiedenen spezifischen agrarpolitischen Ziele insgesamt verorten lassen. Dies wird in der folgenden Abbildung dargestellt:

**Abbildung III-2: Übersicht über die Zieldimensionen der Agrarpolitik**



Alle diese Ziele lassen sich wie oben beschrieben auch aus verschiedenen rechtlichen und politisch entwickelten Definitionen und Aufträgen ableiten und haben insofern in unterschiedlicher Intensität ihre Berechtigung. Gleichzeitig ist evident, dass sich die verschiedenen Zielebenen niemals spannungsfrei nebeneinander bewegen können beziehungsweise hier auch Verteilungsfragen eine große Rolle spielen. Insofern gibt es hier kein objektives richtig oder falsch in Bezug auf den Zielkanon der Agrarpolitik. Vielmehr handelt es sich auch um normative Fragestellungen und insofern sind hier politische Abwägungsprozesse von Nöten, welche Bedeutung und Relevanz den Zielebenen beigemessen werden soll. Dies bedeutet aber auch, dass die Wissenschaft in dieser Debatte zwar einen Betrag leisten kann (vgl. Kapitel III.C), jedoch keine objektive Priorisierung der Ziele vornehmen kann. Wichtig ist jedoch, dass die Instrumente sauber auf die Ziele abgestimmt sind und Interdependenzen agrarpolitischer Instrumente offengelegt sowie negative Nebenwirkungen auf andere Zielebenen evaluiert werden müssen, um Transparenz und Bewertbarkeit herzustellen.

## **C. Zur grundsätzlichen Angemessenheit der finanziellen Unterstützung der Land- und Forstwirtschaft**

### **1. Diskussion in der wissenschaftlichen Literatur**

In Kapitel III.B wurde gezeigt, dass an verschiedenen Stellen und auf verschiedenen staatlichen Ebenen eine Vielzahl agrarpolitischer Ziele verankert sind. Bevor in den folgenden Kapiteln eine Vielzahl von Instrumenten mit finanziell entlastender bzw. unterstützender Wirkung vorgestellt werden, um die Erreichung dieser Ziele zu unterstützen, soll hier knapp die grundsätzliche Frage aufgeworfen werden, ob eine Unterstützung der Landwirtschaft prinzipiell ökonomisch gerechtfertigt ist.

Entsprechend der großen Bedeutung u.a. für den Haushalt der Europäischen Union, aber auch auf nationaler Ebene, wird dieser Punkt regelmäßig durch die Politik kontrovers diskutiert (für einen beispielhaften Eindruck in die politische Diskussion siehe z.B. Schöpe 2005, S. 28). Zudem hat sich eine vielfältige wissenschaftliche Literatur mit Aspekten zu den finanziellen Eingriffen in der Landwirtschaft und ihrer Rechtfertigung entwickelt. Im Folgenden sollen beispielhaft zwei Positionen dargestellt werden, die zu gegensätzlichen Ergebnissen in Bezug auf die Notwendigkeit der Agrarförderung kommen:<sup>21</sup>

Boss und Rosenschon (2008, S. 37) sehen bezugnehmend u.a. auf Schrader (1993, 1998) die Agrarförderung grundsätzlich kritisch. Sie argumentieren, dass vielfältige Begründungen für eine Unterstützung der Landwirtschaft ins Feld geführt werden, die sich im ökonomischen Kern auf die Punkte sektorale Einkommensziele, Marktstabilisierung und Versorgungssicherheit bei Nahrungsmitteln zusammenfassen lassen. Seit einigen Jahren werden auch die Pflege der Kulturlandschaft und die Förderung nachwachsender Rohstoffe genannt. Laut Boss und Rosenschon sind die ersten drei Ziele ökonomisch nicht gerechtfertigt. Sie kritisieren, dass diese Maßnahmen zu höheren Steuern, einem hohen Verwaltungsaufwand, zu Möglichkeiten zum Betrug und problematischen Verteilungswirkungen führen, da Bodenbesitzer stark profitieren und der Anteil der verpachteten Flächen in Deutschland recht hoch ist. In diesem Fall profitieren die Eigentümer von den Zuschüssen, nicht jedoch die Land- und Forstwirte und daher auch keinesfalls der Endverbraucher durch potentiell niedrigere Preise. Zudem werden die Chancen von Ländern der Dritten Welt auf dem Weltmarkt für Agrarprodukte reduziert. Weiterhin üben sie Kritik an der früher üblichen produktionsorientierten Förderung, da diese zu einer Intensivierung der Landwirtschaft und damit zu negativen Umweltwirkungen geführt hat. Sie sehen in der Agrarförderung einen Widerspruch aus Maßnahmen zur Extensivierung der Landwirtschaft und gleichzeitiger Intensivierung

---

<sup>21</sup> Auch wenn anhand zweier Publikationen natürlich nicht der Versuch unternommen wird, an dieser Stelle alle Argumente zusammenzutragen.



durch Anreize für Produktionssteigerungen. Die zunehmende Umstellung der Hilfen auf Direktzahlungen reduziere zwar die Wohlfahrtsverluste, ändere jedoch nichts an diesem grundsätzlichen Urteil.

Die externen Effekte die sich aus dem Erhalt und der Pflege der Landschaft ergeben, müssten durch Indikatoren messbar gemacht werden. Pauschale Kompensationen seien nicht zielgenau. Zudem treten solche externen Effekte nach Ansicht von Boss und Rosenschon regional auf und sollten entsprechend vor Ort internalisiert werden. Entsprechend sei eine Agrarförderung auch auf der falschen staatlichen Ebene angesiedelt.

Schöpe (2005, S.31) setzt wiederum bei der „mangelnden Wettbewerbsfähigkeit“ an. Er argumentiert, dass die mangelnde Wettbewerbsfähigkeit der Landwirtschaft kostenseitige Gründe hat, die sich durch die europäischen Sozialstandards (in Form einer Erzielung angemessener Einkommen) ergibt, die nicht zur Disposition stehen. Eine Abschaffung der Unterstützung würde laut Schöpe (2005) in einem Strukturwandel münden, der die Existenz vieler landwirtschaftlicher Betriebe gefährden und diese in das Sozialsystem treiben würde. Schöpe weist darauf hin, dass im Rahmen eines solchen Strukturwandels Europa sich volatilen Weltmarktpreisen konfrontiert sähe und auch die Versorgungssicherheit in Europa in Krisensituationen nicht mehr gegeben wäre.

Weiteres Argument sind höhere europäische Umweltstandards in Form von Auflagen beispielsweise beim Tier- und Bodenschutz, aber auch höhere Bodenpreise, die durch die Förderungen der Energiegewinnung aus nachwachsenden Rohstoffen geschuldet ist. Zudem umfasst die Förderung der Landwirtschaft auch einen Teil der Wirtschaftsförderung des ländlichen Raumes. Des Weiteren erbringen Landwirte Leistungen, die im öffentlichen Interesse sind, so dass die Förderung grob einer Internalisierung dieser Effekte entspricht. Schöpe (2005, S. 34) weist darauf hin, dass die Förderung an entsprechende Kriterien geknüpft ist, die lokale Besonderheiten zumindest grob berücksichtigen.

Weitere, nicht von den beispielhaften Arbeiten benannte Punkte sind die Frage, ob beispielsweise der Tierschutz und die Qualität der landwirtschaftlichen Produkte wirklich lokal begrenzt sind. Auch das gesellschaftliche Ziel, kleinere Familienbetriebe zu erhalten, die aber naturgemäß weniger wettbewerbsfähig sind<sup>22</sup>, sei hier der Vollständigkeit halber erwähnt.

Insofern kann der Schluss gezogen werden, dass es kein klares für und wider und entsprechend keine eindeutige Antwort auf die Frage nach der Rechtfertigung und Angemessenheit einer finanziellen Unterstützung der Landwirtschaft gibt, auch weil die einzelnen Argumente nicht mit Indikatoren unterlegt oder quantifiziert sind. So kann der Wert einer au-

---

<sup>22</sup> Da sie nicht in gleicher Form Skaleneffekte nutzen oder Maschinen bezogen auf die landwirtschaftliche Fläche nicht so effizient einsetzen können wie größere Betriebe.

tarken Versorgung mit Lebensmitteln oder der Landschaftspflege nur schwerlich eindeutig monetär bewertet werden.

Aus orthodoxer ökonomischer Perspektive gibt es sicherlich gute Argumente, die Förderung der Landwirtschaft abzuschaffen oder erheblich zu beschneiden. Allerdings scheint eine ökonomisch-theoretische Diskussion, wie sie z.B. von Boss und Rosenschon (2008) geführt wird zumindest an einigen Stellen zu kurz zu greifen, da sie gesellschaftliche Implikationen vernachlässigt. Darüber hinaus gibt es nämlich durchaus gewichtige gesellschaftliche, ökologische und soziale Gründe für eine Stützung der Landwirtschaft. Ein konkretes Argument sind sicherlich die höheren Umweltstandards. Genauso ist der Fokus auf kleinere Betriebe ein nahvollziehbares Ziel. Hier ist sicherlich auch die Entwicklung der Ausrichtung der Agrarpolitik von Bedeutung, die sich zunehmend weg von der Preisstützung hin zu spezifischen zielgebundenen Regelungen entwickelt hat.

Insofern scheinen Eingriffe zugunsten der Landwirtschaft grundsätzlich vertretbar, wenn politisch entsprechend entschieden wird. Nichts desto trotz gilt dies nicht vorbehaltlos, nicht dauerhaft und ausdrücklich nicht im Kontext der gegenwärtigen Ausgestaltung der Förderpolitik in der Landwirtschaft. Die Agrarförderung an sich sollte so wie jede andere Förderung stets kritisch hinterfragt und weiterentwickelt werden. So stellt sich die Frage, ob man nicht die Kosten bestimmter Leistungen nutzerorientiert zuweisen kann.

Zudem könnten Indikatoren erarbeitet werden, mit deren Hilfe Umweltwirkungen und dergleichen mess- und bewertbar gemacht werden. Die Unterstützung der Landwirtschaft sollte nicht zu einer selbstverständlichen Dauereinrichtung werden, sondern einen Strukturwandel begleiten. Allerdings ist es nicht Aufgabe dieser Evaluierung, die gemeinsame Agrarpolitik als Ganzes zu evaluieren. Hierzu gibt es bereits eine umfangreiche Literatur, aus der oben beispielhaft zwei Positionen vorgestellt wurden.

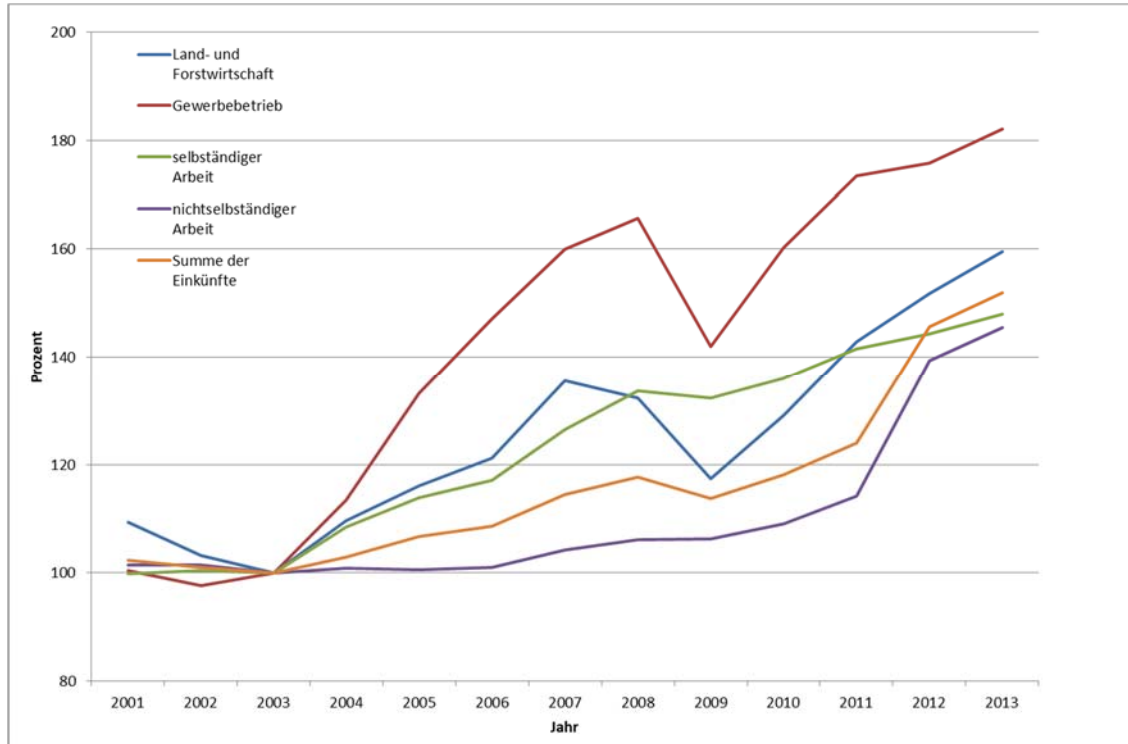
## **2. Zur finanziellen Lage in der Landwirtschaft**

An dieser Stelle soll kurz hinterfragt werden, inwiefern sich eine prinzipielle Förderung der Land- und Forstwirtschaft ggf. aus einer zu geringeren Partizipation an der Einkommensentwicklung in Verbindung mit ihrer großen Relevanz für die Versorgung der Bevölkerung ableiten lässt.

Betrachtet man die *Entwicklung* der Einkünfte aus LuF im Vergleich zu anderen Einkunftsarten, so zeigt sich, dass sich die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Zeitraum 2001-2013 keinesfalls schlechter entwickelt haben als andere Einkunftsarten bzw. die Summe der Einkünfte insgesamt. Akkumuliert betrachtet sind nur die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im genannten Zeitraum stärker angestiegen als die Einkünfte aus LuF, die etwa vergleichbar ist mit der Entwicklung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (vgl. Abbildung III-3, normiert auf das Jahr 2003 = 100%). Deutlich weniger gestiegen sind hingegen die Einkünfte aus

nicht selbständiger Arbeit sowie die Summe der Einkünfte, die hier als durchschnittliche Entwicklung interpretiert werden kann.<sup>23</sup>

**Abbildung III-3: Entwicklung der Einkünfte nach Art der Einkünfte 2001-2013, akkumuliert**

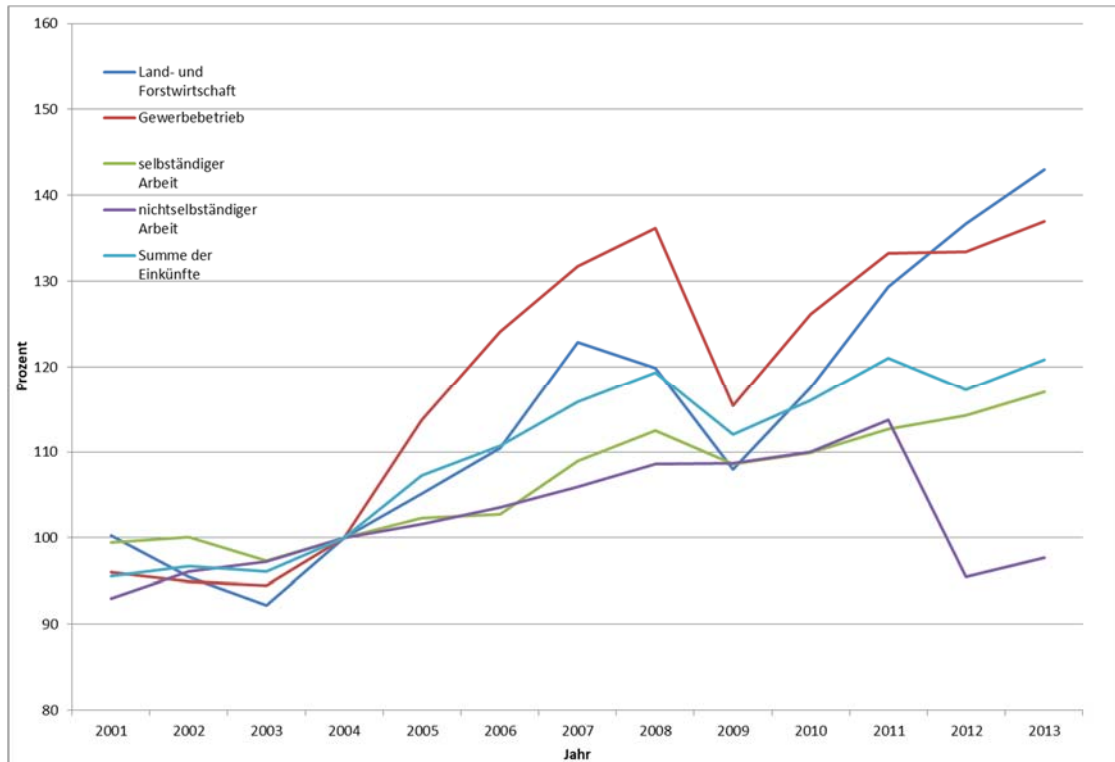


Quelle: Einkommensteuerstatistik 2001 – 2011, Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2012 und 2013, eigene Darstellung.

Betrachtet man die Entwicklung der Einkünfte nicht akkumuliert sondern je Steuerpflichtigem, so zeigt sich ein noch positiveres Bild der Einkommensentwicklung des Sektors Land- und Forstwirtschaft (vgl. Abbildung III-4, normiert auf 2004 = 100%). Diese sind im Betrachtungszeitraum am deutlichsten gestiegen, vergleichbar mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Die Einkünfte aus selbständiger sowie nicht selbständiger Arbeit haben sich, ebenso wie die Summe der Einkünfte, deutlich schlechter entwickelt.

<sup>23</sup> Auf Grund der hohen Volatilität der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Kapitaleinkommen und sonstiger Einkünfte sind diese in der Grafik nicht im Einzelnen betrachtet worden, jedoch in der Summe der Einkünfte enthalten.

**Abbildung III-4: Entwicklung der Einkünfte nach Art der Einkünfte 2001-2013 je Steuerpflichtigem**



Quelle: Einkommensteuerstatistik 2001 – 2011, Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2012 und 2013, eigene Darstellung.

Vor diesem Hintergrund muss kritisch hinterfragt werden, ob eine Einkommenssicherung der Land- und Forstwirte auf Kosten der Allgemeinheit der Steuerzahler – die meisten hiervon in nichtselbständiger Beschäftigung - gerechtfertigt werden kann, da sich kumuliert keine Schlechterstellung zu anderen Einkunftsarten abzeichnet.

Gleichzeitig ist ein Vergleich der Arbeitsweisen schwierig, da Privat- und Arbeitswelt in der Landwirtschaft sehr viel enger verknüpft sind. Berücksichtigt werden muss auch, dass es sich hier um eine akkumulierte bzw. durchschnittliche Betrachtung handelt. Es kann nicht aufgezeigt werden, inwiefern die positive Einkünfteentwicklung ggf. nur von einigen wenigen großen LuF-Betrieben getriggert wird, während eine große Zahl an kleineren Betrieben, deren Erhalt gesellschaftlich und politisch erwünscht ist, eine weniger positive Einkommensentwicklung aufweist. Darüber hinaus ist hier lediglich die Entwicklung betrachtet worden, um zu prüfen, ob die Land- und Forstwirte angemessen an der wirtschaftlichen *Entwicklung* teilhaben. Nicht erkenntlich werden hier Niveau-Unterschiede in den Einkommen, die aus den vorliegenden Daten auch nicht sinnvoll interpretiert werden können.

Dies macht wiederum deutlich, dass eine differenzierte Betrachtung und eine effiziente, zielgenaue Instrumentierung in der Agrarpolitik notwendig ist, was eine Priorisierung im Zielkanon voraussetzt.

## D. **Finanzielle Instrumente und Anknüpfungspunkte der Agrarpolitik**

Dieser Abschnitt befasst sich, ohne Anspruch auf Vollständigkeit, mit einigen grundsätzlichen Instrumenten der Agrarpolitik. Diese werden kurz nach Art und Wirkungsmechanismus erläutert.

### 1. **Instrumente**

Direktzahlungen erhöhen unmittelbar das Nettoeinkommen von landwirtschaftlichen Betrieben unabhängig von der Produktion und bieten den Betrieben somit auch eine Risikoabsicherung in Bezug auf volatile Agrarpreise. Die erste Säule der europäischen Agrarpolitik stützt sich im Wesentlichen auf solche Direktzahlungen, die von der landwirtschaftlichen Produktion entkoppelt und im Wesentlichen flächenbezogen sind. Somit stabilisieren die Direktzahlungen einerseits die Einkommen der landwirtschaftlichen Betriebe und andererseits wird ein finanzieller Ausgleich geschaffen für die hohen Standards in Bezug auf Klima-, Tierschutz und Umweltvorschriften, welche die Landwirte in der EU erfüllen müssen, was mit hohen Mehrkosten verbunden sein kann (vgl. Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (2017a)). Darüber hinaus wird die Wettbewerbsfähigkeit der landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb der EU gegenüber Betrieben außerhalb der EU gestärkt. Für die erste Säule stehen in Deutschland jährlich rund 4,8 Mrd. Euro zur Verfügung.

Ein wichtiges Kriterium ist die Cross Compliance. Das bedeutet, dass der Erhalt von Direktzahlungen an die Einhaltung von Standards in den Bereichen Umweltschutz und Klimawandel sowie an den guten landwirtschaftlichen Zustand der Flächen und die Gesundheit von Menschen, Tieren und Pflanzen geknüpft ist. Die erste Säule umfasst seit 2015 vier Schwerpunkte:

- Eine Basisprämie je Hektar.
- Eine Prämie für Umweltleistungen. So werden Zahlungen je Hektar für konkrete Umweltleistungen (Greening) geleistet. Dazu zählen der Erhalt von Dauergrünflächen und der Vielfalt beim Anbau von Kulturen auf Ackerflächen. Eine Voraussetzung ist zudem die Bereitstellung ökologischer Vorrangflächen.
- Ein Zuschlag für kleine und mittlere Betriebe. Für die ersten Hektar werden höhere Prämien ausgeschüttet.

Eine Zusatzförderung für Junglandwirte bis 40 Jahren. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit einer Förderung in Abhängigkeit bestimmter Indikatoren. Die zweite Säule der europäischen Agrarpolitik ist auf die Förderung der ländlichen Entwicklung ausgelegt. Durch die zweite Säule soll die Wettbewerbsfähigkeit der Landwirtschaft gestärkt, die nachhaltige Bewirtschaftung natürlicher Ressourcen gesichert und die Wirtschaftskraft in ländlichen

Räumen gestützt werden. Dafür werden für Deutschland von der Europäischen Union Mittel in einer Größenordnung von jährlich 1,4 Mrd. Euro zur Verfügung gestellt, die durch nationale Mittel kofinanziert werden. An der Kofinanzierung beteiligen sich Bund, Länder und Kommunen. Einschließlich der Kofinanzierung stehen für Deutschland in dieser zweiten Säule 2,5 Mrd. Euro zur Verfügung.

Einen wichtigen Schwerpunkt stellen dabei freiwillige Umwelt- und Klimaleistungen dar. 44% der Mittel sind für extensive Bewirtschaftungsformen und ökologischen Landbau sowie Förderung naturbedingt benachteiligter Gebiete vorgesehen. Ausgeschüttet werden die Mittel durch die ELER-Programme auf Ebene der Länder.

Freibeträge führen dazu, dass Einkommen erst ab einer höheren Einkommensgrenze besteuert werden. Ein bestimmter Betrag bleibt zusätzlich zum Grundfreibetrag steuerfrei. Dies führt dazu, dass im gesamten Steuertarifverlauf der Durchschnittssteuersatz geringer ist, es sei denn, der Freibetrag wird durch eine Maximalgrenze beschränkt. In diesem Fall ist der Durchschnittssteuersatz lediglich bis zu dieser Grenze geringer, danach ist er identisch zum hypothetischen Fall ohne Freibetrag. Ein Freibetrag hat den Vorteil, keinen bestimmten Produktionsfaktor zu begünstigen und verzerrt daher den Faktoreinsatz nicht. Ebenso steht ein Freibetrag nicht in Bezug zur Produktionsmenge, so dass auch hier keine Überproduktion induziert wird. Prinzipiell wirkt er ähnlich einer Direktzahlung in Abhängigkeit der Einkommenshöhe. Somit sind die Wohlfahrtsverluste eines Freibetrags sehr gering.

Anders verhält es sich mit Steuervergünstigungen, die an einen bestimmten Produktionsfaktor anknüpfen. Wird der Einsatz eines einzelnen Faktors steuerlich begünstigt, so verzerrt dies das Entscheidungskalkül des Betriebs: Der begünstigte Faktor wird in größerer Menge eingesetzt als ohne Begünstigung und in größerer Menge als konkurrierende Produktionsfaktoren, die keiner steuerlichen Begünstigung unterliegen. Dies kann zu negativen Folgewirkungen führen, insbesondere unter einer Nachhaltigkeitsperspektive, je nachdem, welche Faktoren begünstigt werden. Entsprechend sollte insbesondere bei der Begünstigung einzelner Faktoren eingehend geprüft werden, welche Neben- und Folgewirkungen diese entfalten und ob sich die anvisierten Ziele nicht effizienter durch eine andere zielgenaue Instrumentierung erreichen lassen.

Knüpft eine Begünstigung an die produzierten Mengen an so ist zu prüfen, ob wirklich eine Mengensteigerung (bzw. Preissenkung) erreicht werden soll. Eine solche Begünstigung muss regelmäßig wiederholt werden. In den meisten Fällen ist eine langfristige künstliche Steigerung des Outputs einzelner Güter (z.B. Milch, Butter) mit einer Überproduktion verbunden und führt gesamtwirtschaftlich betrachtet zu Wohlfahrtseinbußen.

## 2. Anknüpfungspunkte und Abgrenzung

Darüber hinaus bestehen verschiedene Optionen, an denen Vergünstigungen anknüpfen können. Dies kann sowohl das Einkommen des Haushalts sein als auch der Ertrag des Betriebs.

Des Weiteren wird bei manchen Steuervergünstigungen der ertragsteuerliche Begriff der Land- und Forstwirtschaft zugrunde gelegt, bei andern wie der Vergünstigung im Rahmen der Kraftfahrzeugsteuer der bewertungsrechtliche Begriff.

## E. Übersicht einiger hier betrachteter Steuervergünstigungen und deren Ziele

Die im Rahmen dieser Evaluierung berücksichtigten Steuervergünstigungen werden im Folgenden vorgestellt.

- **Freibetrag für Steuerpflichtige über 55 Jahre oder mit Berufsunfähigkeit (Lfd. Nr. 1):**
  - Strukturwandel wirtschaftlich erfolgreich sowie ökologisch und sozial verträglich gestalten;
  - sozialen Zusammenhalt stärken;
  - Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge und Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gewährleisten.
  
- **Freibetrag für Land- und Forstwirte, deren Summe der Einkünfte 30.700 €/61.400 € nicht übersteigt (Lfd. Nr. 2):**
  - Strukturwandel wirtschaftlich erfolgreich sowie ökologisch und sozial verträglich gestalten;
  - nachhaltige Landwirtschaft muss produktiv, wettbewerbsfähig und umweltverträglich sein;
  - Stärkung des sozialen Zusammenhalts und notwendige Anpassungen an den demographischen Wandel.
  
- **Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen beim Bau einer eigenen Wohnsitz (Lfd. Nr. 3):**
  - Unterstützung der organischen Weiterentwicklung der Agrarstruktur, insbesondere Förderung landwirtschaftlicher Aussiedlungen aus engen Dorfbereichen;
  - Strukturwandel wirtschaftlich erfolgreich sowie ökologisch und sozial verträglich gestalten;
  - sozialen Zusammenhalt stärken;
  - Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge und Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.

- **Steuerbefreiung für Zugmaschinen (Lfd. Nr. 17):**
  - Der wirtschaftliche Wohlstand im Bereich der Land- und Forstwirtschaft wurde gesteigert, indem als Maßnahme der Zukunftsvorsorge die angestrebte Motorisierung der Land- und Forstwirtschaft erreicht und erhalten wird;
  - Dies trägt im Bereich der Land- und Forstwirtschaft zur Sicherung der Versorgungslage bei und stärkt den sozialen Zusammenhalt.
  
- **Agrardiesel (Lfd. Nr. 19):**
  - Sicherung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Agrar- und Forstwirtschaft;
  - Unterstützung dient zur Aufrechterhaltung einer unabhängigen Versorgung.
  
- **Energiesteuerbegünstigung für Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft (Lfd. Nr. 54):**
  - Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen;
  - Strukturwandel wirtschaftlich erfolgreich sowie ökologisch und sozial verträglich gestalten;
  - Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge und Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit;
  - die Beschäftigung;
  - Durch die energiesteuerliche Begünstigung der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes sowie der Land- und Forstwirtschaft soll eine Verschlechterung der internationalen Wettbewerbsposition der in der Bundesrepublik Deutschland produzierten und international handelbaren Güter vermieden, eine Gefährdung des Wirtschaftsstandorts Deutschland verhindert, Verlagerung von Produktion und Arbeitsplätzen in das Ausland entgegengewirkt werden. Jedoch beugt sie einer Produktionsverlagerung in Drittstaaten außerhalb der EU vor, die oftmals deutlich geringere Umweltschutz- und Energieeffizienzstandards aufweisen und dient auf dieser Weise gleichwohl dem Umwelt- und Klimaschutz.
  
- **Stromsteuerbegünstigung für Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft (Lfd. Nr. 58):**
  - Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen;
  - Strukturwandel wirtschaftlich erfolgreich sowie ökologisch und sozial verträglich gestalten;
  - sozialer Zusammenhalt stärken;
  - Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge und Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit;



- Durch die stromsteuerliche Begünstigung der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes sowie der Land- und Forstwirtschaft soll eine Verschlechterung der internationalen Wettbewerbsposition der in der Bundesrepublik Deutschland produzierten und international handelbaren Güter vermieden, eine Gefährdung des Wirtschaftsstandorts Deutschland verhindert und einer Verlagerung von Produktion, Arbeitsplätzen und Emissionen in das Ausland entgegengewirkt werden. Zwar werden durch die Steuerbegünstigung keine unmittelbaren Anreize zur effizienten Nutzung von Strom gesetzt und damit der Klimaschutz nicht begünstigt. Jedoch beugt sie einer Produktionsverlagerung in Drittstaaten außerhalb der EU vor, die oftmals deutlich geringere Umweltschutz- und Energieeffizienzstandards aufweisen und dient auf diese Weise gleichwohl dem Umwelt- und Klimaschutz.

Im Rahmen der hier betrachteten Steuervergünstigungen werden die Ziele Strukturwandel wirtschaftlich erfolgreich sowie ökologisch und sozial verträglich gestalten, wirtschaftliche Zukunftsvorsorge und Leistungsfähigkeit sowie Stärkung des sozialen Zusammenhalts durch mehrere Maßnahmen angesprochen. Explizite ökologische Einzelziele werden im hier betrachteten Rahmen hingegen nicht adressiert. Zu prüfen wäre, wie die mehrfache Ansteuerung einzelner Ziele im Einzelnen wirkt und ob es effizientere Möglichkeiten gibt, die einzelnen Ziele zu erreichen.<sup>24</sup> Evident ist, dass eine Maßnahme, die internationale Wettbewerbsfähigkeit tendenziell größerer Betriebe unterstützen soll kleinere Betriebe relativ benachteiligt und somit dem Ziel einer Diversifikation in der Landwirtschaft und dem Erhalt kleiner Betriebe sowie einer Extensivierung entgegensteht. Auf der anderen Seite führen Maßnahmen, die kleine Betriebe unterstützen und damit gesellschaftlich wünschenswert im Sinne einer Diversifikation und Extensivierung sind, zu Ineffizienzen, weil z.B. eine Maschine hier weniger erwirtschaftet, als sie es in einem größeren Betrieb potentiell leisten könnte. Strukturwandel zu gestalten und begleiten heißt auch nicht, jeden Wandel zu verhindern. Hier muss besonders sorgsam geprüft werden, welche Strukturen erhalten bleiben sollen und wo eine Anpassung mittel- und langfristig unumgänglich ist. Im Rahmen der Wettbewerbsfähigkeit muss genau definiert werden, welche Ebene des Wettbewerbs gemeint ist, da nach Betriebsgröße und Region unterschiedliche Betriebe in Wettbewerbsbeziehung stehen können und nicht unmittelbar ersichtlich ist, wer einer Förderung mit welchem Ziel bedarf.

---

<sup>24</sup> Zu Konflikten einzelner Maßnahmen mit anderen oder übergeordneten Zielen vgl. die jeweiligen Kapitel der einzelnen Evaluationen.

## **F. Zusammenfassung**

Deutlich wurde, dass es in der Agrarpolitik im Allgemeinen und auch in der nationalen Steuerpolitik mit Blick auf den Sektor LuF im Speziellen eine Vielzahl unterschiedlicher Zielsetzungen gibt, die ökonomischer, gesellschaftlicher und ökologischer Natur sein können. Alle diese Ziele können in unterschiedlicher Intensität Berechtigung finden und lassen sich wie oben beschrieben auch aus verschiedenen rechtlichen und politisch entwickelten Definitionen und Aufträgen ableiten. Evident ist, dass sich die verschiedenen Zielebenen niemals spannungsfrei nebeneinander bewegen können. Zum Zweck einer sinnvollen und kohärenten Evaluation der einzelnen betrachteten steuerlichen Vergünstigungen im LuF-Sektor ist eine klare politisch zu treffende Priorisierung der einzelnen Ziele von Nöten. Nur auf einer solchen Grundlage können effektive und effiziente Maßnahmen identifiziert werden. Änderungen einzelner Begünstigungstatbestände können Auswirkungen auf andere Bereiche haben; einzelne Instrumente können Ziele verfolgen, denen andere wiederum entgegenstehen, was enorme Ineffizienzen bedeutet. Nicht zuletzt muss auch die grundsätzliche Frage nach der Notwendigkeit und Angemessenheit einer Förderung des Sektors Land- und Forstwirtschaft im Allgemeinen gestellt werden.

Dort, wo eine Förderung erfolgen soll, ist stets zu prüfen, mit welchem Instrument diese am zielgenauesten und zu den geringsten gesamtwirtschaftlichen Kosten erfolgen kann. Ist ein (einkommen-)steuerliches Instrument angebracht? Hier sind dann Unterstützungen, die unabhängig vom Einsatz einzelner Faktoren und Produktionsmengen gewährt werden, vorzuziehen, es sei denn, es gibt ein klares Argument für die Begünstigung eines bestimmten Faktors. Diese sollte dann jedoch möglichst keine negativen Neben- und Folgewirkungen induzieren und in zeitlich angemessenen Abständen überprüft oder direkt zeitlich befristet gewährt werden.

Grundsätzlich wäre es erforderlich, den Zusammenhang zwischen einzelnen Folgewirkungen der unterschiedlichen Maßnahmen innerhalb des Steuerrechts eingehend und umfassend zu untersuchen, was in dem hier vorliegenden Rahmen nicht vollständig erfolgen kann. Fehlanreize der unterschiedlichen Steuernormen müssen identifiziert und aufgezeigt werden, um einen konsistenten Rahmen zu spannen. Ein solcher Rahmen ermöglicht es dann wiederum, einzelne steuerliche Vergünstigungen sinnvoll unter dem Schirm eines konsistenten Zielkanons zu evaluieren.

## G. Quellenverzeichnis

- Boss, A.; A. Rosenschon (2008)**, *Der Kieler Subventionsbericht: eine Aktualisierung*; Kieler Diskussionsbeiträge, Nr. 452/453, Mai 2008.
- Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (2014)**, *Gemeinsame Agrarpolitik der EU*, Flyer: Gemeinsame Agrarpolitik der EU vom BMEL.
- Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (2015)**, *Umsetzung der EU-Agrarreform in Deutschland – Ausgabe 2015*.
- Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (2017a)**, *Förderung und Agrarsozialpolitik: Direktzahlungen*. Abgerufen am 7. Februar 2018 von [https://www.bmel.de/DE/Landwirtschaft/Foerderung-Agrarsozialpolitik/Direktzahlungen/direktzahlungen\\_node.html](https://www.bmel.de/DE/Landwirtschaft/Foerderung-Agrarsozialpolitik/Direktzahlungen/direktzahlungen_node.html)
- Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (2017b)**, *Geschichte des Bundesministeriums für Ernährung und Landwirtschaft im Kontext des 20. Jahrhunderts: Kontinuität und Diskontinuität*.
- Bundesregierung. (2017)**, *Sechszwanzigster Subventionsbericht, Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018*.
- LwG (2015)**, *Landwirtschaftsgesetz in der im Bundesgesetzblatt Teil III*, Gliederungsnummer 780-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 358 der Verordnung vom 31. August 2015 (BGBl. I S. 1474) geändert worden ist.
- Schöpe, M. (2005)**, *Streitpunkt EU-Agrarhaushalt - ein Diskussionsbeitrag zur politischen Forderung eines radikalen Abbaus der Agrarstützung*, ifo Schnelldienst 58 (19), 28-36, München.
- Schrader, J.-V. (1993)**, *EG-Agrarreform und GATT-Vereinbarungen: Vom Leistungseinkommen zur Quasi-Rente*, Kieler Diskussionsbeiträge 217, Institut für Weltwirtschaft Kiel.
- Schrader, J.-V. (1998)**, *Agrarpolitische Irrwege zur Bewahrung von Bodenrenten? Von Butterbergen zu Ökotälern*, Kieler Diskussionsbeiträge 325, Institut für Weltwirtschaft Kiel.
- Statistisches Bundesamt**, *Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2012/2013 sowie Einkommensteuerstatistik 2001-2011*.

## IV. Übertragung von Stillen Reserven

Die Evaluierungen für die Steuervergünstigungen des Abschnitts IV. wurden federführend vom **ifo Institut - Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München e. V. (ifo)** durchgeführt. Die Quantifizierungen der Subventionsvolumina und der damit verbundenen Erfüllungsaufwände in Abschnitt B wurden vom **Fraunhofer-Institut für Angewandte Informationstechnik (FIT)**, St. Augustin, umgesetzt. Alle Arbeiten erfolgten wissenschaftlich unabhängig und in enger fachlicher Abstimmung mit dem gesamten Evaluationsteam und mit der Leitung des Gesamtvorhabens.

Bearbeitet von: **Björn Kauder** (ifo), **Stefanie Gäbler** (ifo). Teamleitung: **Florian Neumeier** (ifo) und **Martin Teuber** (FIT).

### A. Grundzüge und Funktionsweise

#### 1. Herangehensweise

In diesem Kapitel werden zwei Steuervergünstigungen der Einkommensteuer im Bereich der gewerblichen Wirtschaft evaluiert. Die Steuervergünstigungen betreffen die Übertragung von stillen Reserven nach §§ 6b Abs. 1-7, 10 und 6c EStG (laufende Nr. 25 des 26. Subventionsberichts) und nach § 6b Abs. 8 und 9 EStG (laufende Nr. 26 des 26. Subventionsberichts).

Als Anpassungshilfen dienen die Steuervergünstigungen nach § 6b und § 6c EStG der Entlastung im Anpassungsprozess an wirtschaftliche, technische oder regionale Strukturänderungen. Die Anpassungshilfen fördern nicht nur direkt die Unternehmen, sondern auch indirekt die betroffenen Regionen beim Bewältigen des Strukturwandels von Wirtschaftszweigen und Unternehmen. Dazu erleichtern die Steuervergünstigungen die Umstrukturierung von Unternehmen, indem stille Reserven, welche bei der Veräußerung von bestimmten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens erzielt werden, ganz oder teilweise steuerneutral für Neuinvestitionen oder Modernisierungen (Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden) genutzt werden können. Dies gilt für die Veräußerung von:

- Grund und Boden
- Gebäuden
- Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört
- Binnenschiffen und
- Anteilen an Kapitalgesellschaften.

Damit beseitigt die Steuervergünstigung nach §§ 6b Abs. 1-7, 10 und 6c EStG steuerliche Hemmnisse für Unternehmen, welche aufgrund von Umstrukturierung oder Standortverlegung Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens modernisieren oder aufgeben müssen und die Erlöse für Neuinvestitionen benötigen. § 6b Abs. 8 und 9 EStG erweitert die steuerbegünstigte Übertragung stiller Reserven für städtebauliche Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen. Dabei dehnt § 6c EStG den Kreis von Steuerpflichtigen aus, die § 6b EStG anwenden können. Aussagen zu § 6b gelten daher analog für § 6c EStG.

Zunächst werden die technische Ausgestaltung und die Funktionen der Steuervergünstigungen erläutert. Dabei werden rechtliche Verfahren gegen den § 6b EStG kurz umrissen.

Da die Steuervergünstigung nach § 6b Abs. 8 und 9 EStG einen anderen Schwerpunkt verfolgt, jedoch auf der Rechtsgrundlage von § 6b Abs. 1-7 aufbaut, werden beide Steuervergünstigungen in diesem Kapitel gemeinsam betrachtet, wobei die Evaluierung und Bewertung, soweit dies möglich ist, getrennt erfolgt.

## **2. Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen**

### **a) Übertragung stiller Reserven**

Die Steuererleichterung nach § 6b Abs. 1 bis 7, 10 und § 6c EStG wurde 1965 mit dem Ziel eingeführt, Unternehmen die Anpassung an wirtschaftliche, technische oder regionale Strukturänderungen zu erleichtern (Bundesministerium der Finanzen, 2017). Eine Befristung ist nicht vorgesehen. § 6b verhindert durch Übertragung die sofortige Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven. Stille Reserven entstehen, wenn bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts der Verkaufspreis über dem Buchwert liegt, die Differenz stellt einen steuerpflichtigen Gewinn dar. Damit den Unternehmen die freigewordenen Mittel für Neuinvestitionen in vollem Umfang zur Verfügung stehen, können Gewinne, die durch die Aufdeckung stiller Reserven bei der Veräußerung spezieller Wirtschaftsgüter entstehen, von den Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmter Neuinvestitionen abgezogen werden. Somit stellt die Steuervergünstigung eine Ausnahme vom Grundsatz der sofortigen Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne dar. Zu den begünstigten Wirtschaftsgütern zählen Grund und Boden, Gebäude sowie Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden bei land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen. Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurden Anlagen im Grund und Boden (wie beispielsweise Brunnen, Schleusen, Brücken, Be- und Entwässerungsanlagen), abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter, Schiffe und lebendes Inventar aus der Gruppe der begünstigten Veräußerungsgegenstände entfernt. Indes werden seit 2002 bzw. 2006 Anteile an Kapitalgesellschaften durch Personenunternehmen bis zu einem Betrag von 500.000 € und Binnenschiffe zu den begünstigten Wirtschaftsgütern gezählt. Die durch die Veräußerung auf-

gedeckten stillen Reserven können jedoch nur von den Anschaffungs- und Herstellungskosten spezieller Wirtschaftsgüter abgezogen werden (siehe Tabelle IV.1).

**Tabelle IV.1: Begünstigte Wirtschaftsgüter nach § 6b EStG**

Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von einer Investition in ...	nur zulässig bei Erlösen aus dem Verkauf von ...
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grund und Boden</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grund und Boden</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs zu einem land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen gehört</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grund und Boden</li> <li>• Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gebäude</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grund und Boden</li> <li>• Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden</li> <li>• Gebäude</li> <li>• Anteile an Kapitalgesellschaften</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Binnenschiffe</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Binnenschiffe</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Anteile an Kapitalgesellschaften</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Anteile an Kapitalgesellschaften</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Anteile an Kapitalgesellschaften</li> </ul>

Der Abzug der stillen Reserven ist ebenfalls bei der Anschaffung eines gebrauchten Reinvestitionsobjektes zulässig. Bei Gebäuden gelten neben der Herstellung oder Anschaffung auch Erweiterung, Ausbau oder Umbau als förderungswürdig. Erfolgt die Neuinvestition nicht im Wirtschaftsjahr der Veräußerung, können die stillen Reserven in eine steuerneutrale Rücklage umgewandelt werden. Damit wird berücksichtigt, dass eine endgültige Investitionsentscheidung auf einer ausreichend bemessenen Planungsphase beruht. Die Rücklage kann in den folgenden vier Wirtschaftsjahren auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Neuinvestitionen übertragen werden. Unter bestimmten Voraussetzungen verlängert sich die Frist bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Wirtschaftsjahre. Wird die Rücklage innerhalb der Frist nicht auf ein angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut übertragen, ist sie gewinnerhöhend und aufschlagspflichtig (6 % pro Jahr) aufzulösen.

Zusammenfassend hat § 6b EStG einen Stundungseffekt und kann bei durchdachter Anwendung zu Steuerermäßigungen bis hin zu völliger Steuerbefreiung führen (Kanzler, 2016).

Damit eine Steuervergünstigung nach § 6b in Anspruch genommen werden kann, müssen verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein. Dazu gehört unter anderem, dass der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelt. Kleineren Gewerbebetrie-

ben, Selbstständigen und Land- und Forstwirten, die ihren Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG bestimmen, da sie nicht zur Bilanzierung verpflichtet sind oder ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, bietet § 6c EStG die Möglichkeit ebenfalls stille Reserven auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter zu übertragen oder Rücklagen nach § 6b EStG zu bilden. Weitere Voraussetzungen zur Förderwürdigkeit sind, dass das veräußerte Wirtschaftsgut mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehörte und dass auch das Reinvestitionsgut zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört. Außerdem muss es sich um Anlagevermögen handeln; Umlaufvermögen ist nicht förderfähig.

Eben diese Einschränkung, dass es sich bei der Reinvestition um Wirtschaftsgüter einer *inländischen* Betriebsstätte handeln muss, damit die stillen Reserven steuerneutral übertragen werden können, war in den letzten Jahren Gegenstand von gerichtlichen Verfahren. Der Inlandsbezug des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG<sup>25</sup> verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit in der Europäischen Union. Klagen von Unternehmen vor den Finanzgerichten in Niedersachsen (2011) und Bayern (2014) führten zu dem Urteil, dass die Inlandsbeschränkung nicht mit den EU-Vorschriften vereinbar sei, und, aufgrund des Vorrangs des Unionsrechts, § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG unionskonform zu interpretieren sei. Demzufolge zähle zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Inland auch das Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Gemeinschaftsgebiet (nwb Datenbank, 2011; Bayerische Staatskanzlei, 2014). Außerdem eröffnete die Europäische Kommission wegen eben diesem Abschnitt in § 6b EStG ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland. Nach Mahnschreiben und Stellungnahmen in 2009, 2010 und 2011 erhob die Europäische Kommission 2012 Klage vor dem Europäischen Gerichtshof. Im April 2015 entschied der EuGH, dass der Inlandsbezug für Reinvestitionen gegen Art. 31 des EWR-Abkommens und gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV verstößt (CURIA, 2015; European Commission, 2012). Um der EuGH-Rechtsprechung nachzukommen, wurde 2015 § 6b Abs. 2a EStG eingeführt, wonach bei Reinvestitionen in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums die Möglichkeit besteht, die festgesetzte Steuer auf den Gewinn in fünf gleichen Jahresraten zu entrichten. Im Jahr 2017 bestätigte der Bundesfinanzhof, dass Abs. 2a keinen gewinnmindernden Abzug erlaubt, die Steuer auf Veräußerungsgewinne wird festgesetzt, bevor die Gewinne ins Ausland abfließen. Es besteht lediglich der Anspruch, die festgesetzte Steuer zinslos zu stunden (Bundesfinanzhof, 2017). Die EU leitete 2017 ein weiteres Vertragsverletzungsverfahren gegen § 6b EStG ein. Es wird geprüft, ob

---

<sup>25</sup> § 6b Abs. 4 Satz 1: „Voraussetzung [...] ist, dass, [...] 3. die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören [...].“

§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG<sup>26</sup> gegen Artikel 40 des EWR-Abkommens (freier Kapital- und Zahlungsverkehr) und gegen Artikel 63 AEUV verstößt, da Nr. 2 ähnlich wie die bereits verhandelte Nr. 3 einen Inlandsbezug enthält (Bundesministerium der Finanzen, 2017).

#### **b) Übertragung stiller Reserven zum Zweck von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen**

Die Absätze 8 und 9 in § 6b EStG schaffen für bestimmte Transaktionen eine Erleichterung in den Fristen zur Anwendung der Steuervergünstigung bei stillen Reserven. Die Steuervergünstigung nach § 6b Abs. 8 und 9 EStG verfolgt das Ziel einer Beseitigung von steuerlichen Hemmnissen für die Vorbereitung und Durchführung von städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen. Auch für diese Steuervergünstigung ist keine Befristung vorgesehen (Bundesministerium der Finanzen, 2017). Die Regelung entstammt § 82 StädtebaufördG und wurde 1986 mit der Auflösung des Gesetzes in § 6b EStG übernommen (Marchal, 2008).

§ 6b Abs. 8 und 9 EStG besagt, dass sich bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter an spezielle Erwerber Abweichungen von den bereits beschriebenen § 6b Abs. 1 bis 7 ergeben, wenn die Veräußerung zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen erfolgt. Als Erwerber zählen Gebietskörperschaften, Gemeindeverbände, Planungsverbände, Sanierungsträger, Entwicklungsträger, Erwerber, die städtebauliche Sanierungsmaßnahmen als Eigentümer selbst durchführen und weitere Verbände. Wird ein spezielles Wirtschaftsgut an einen dieser Erwerber mit dem genannten Zweck veräußert, ergeben sich für die steuerliche Behandlung von aufgedeckten stillen Reserven folgende Abweichungen: (1) für die Begünstigung reicht aus, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut zwei Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört hat (anstatt sechs Jahre) und (2) die Frist zur Neuinvestition bzw. Auflösung der Rücklage verlängert sich um drei Jahre auf sieben Jahre (bzw. unter bestimmten Voraussetzungen auf neun Jahre bei neuhergestellten Gebäuden). Diese Erleichterung in den Fristen nach § 6b Abs. 8 und 9 EStG gilt nur für die Veräußerung von Grund und Boden, Gebäuden, Binnenschiffen und den Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, nicht jedoch für Anteile an Kapitalgesellschaften. Das Reinvestitionsgut muss nicht im Zusammenhang mit städtebaulichen Maßnahmen stehen (Marchal, 2008). Um die Erleichterung der Fristen zu erhalten, muss die nach Landes-

---

<sup>26</sup> § 6b Abs. 4 Satz 1: „Voraussetzung [...] ist, dass, [...] 2. die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben [...].“



recht zuständige Behörde bescheinigen, dass die Übertragung des Wirtschaftsguts zum Zwecke der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der genannten Erwerber erfolgte.

## **B. Subventionsvolumina und Fallzahlen**

Die Steuervergünstigungen nach §§ 6b und 6c EStG führten nach Schätzungen des Fraunhofer-Institut für Angewandte Informationstechnik im Jahr 2016 zu steuerlichen Mindereinnahmen von 150 Mio. €. Darauf entfallen auf den Bund rund 40 Mio. €. Darüber hinaus entsteht durch die Inanspruchnahme der §§ 6b und 6c EStG Erfüllungsaufwand. Dieser wird auf rund 69.000 Euro geschätzt, wobei rund 8.000 Euro auf die Wirtschaft und ca. 61.000 Euro auf die Verwaltung fallen.

Eine getrennte Quantifizierung nach der lfd. Nr. 25 (§§ 6b Abs. 1-7, 10 und 6c) und lfd. Nr. 25 (§ 6b Abs. 8 und 9) ist aufgrund der Datenlage nicht möglich.

## **C. Relevanz**

### **1. Übertragung stiller Reserven**

Die Steuerneutralisierung von stillen Reserven beim Verkauf und Reinvestition in bestimmte Wirtschaftsgüter verfolgt das Ziel der „Erleichterung der Anpassung an regionale, technische und wirtschaftliche Strukturänderungen“ (Bundesministerium der Finanzen, 2017). Die Steuervergünstigungen nach §§ 6b und 6c EStG sollen als wirtschaftslenkende Norm Unternehmen bei der Bewältigung des Strukturwandels unterstützen. Eine sofortige Besteuerung stiller Reserven, die zu einer Substanzbesteuerung des Anlagevermögens führt, kann ökonomisch sinnvolle und notwendige Veräußerungen behindern oder gar abblocken. Das Ziel der Anpassungshilfe soll durch die Vermeidung der Substanzbesteuerung im Anlagevermögens erreicht werden (Deutsche Bundestag, 1964). Weitere Ziele der §§ 6b und 6c EStG sind eine Belebung des Grundstücksverkehrs und Verbesserung der Finanzierungsmöglichkeiten für Investitionen (Marchal, 2008). Somit ist § 6b EStG eine Lenkungs- oder Sozialnorm mit Subventionscharakter (Kanzler, 2016).

Strukturelle Änderungen sind tendenziell dauerhaft. Es kann als Aufgabe der (sektoralen und regionalen) Strukturpolitik gesehen werden, gesellschaftlich und wirtschaftlich unerwünschte Folgen, wie erhöhte Arbeitslosigkeit, abzumildern oder ganz zu vermeiden. Strukturwandel, ob regional, technisch oder strukturell, kann eine Umstrukturierung des Anlagevermögens notwendig und zweckmäßig machen. Der Veräußerungserlös der „alten“ Wirtschaftsgüter bzw. des Grunds und Bodens würde jedoch nicht im vollen Umfang zur Investi-

tion in neue Wirtschaftsgüter zur Verfügung stehen. Durch die Aufdeckung stiller Reserven beim Verkauf würde ein Teil des Erlöses weggesteuert, selbst bei der Anschaffung eines identischen Wirtschaftsguts. Dies könnte notwendige Investitionen behindern (Marchal, 2008). Dadurch, dass der Transfer finanzieller Mittel von bestimmten Wirtschaftsgütern auf bestimmte Wirtschaftsgüter durch die §§ 6b und 6c EStG steuerneutral gestellt wird, können sich Unternehmen leichter an wirtschaftliche, produktionstechnische oder regionale Strukturänderungen anpassen.

Die Reinvestitionsvergünstigung der §§ 6b und 6c EStG hat vor allem bei Einkünften aus der Land- und Forstwirtschaft Bedeutung, wenn land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die wesentliche Betriebsgrundlage land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, für nichtlandwirtschaftliche Zwecke umgewandelt werden. Gründe für außerlandwirtschaftliche Flächeninanspruchnahme sind beispielsweise Wohnungsbau und (öffentliche) Infrastrukturmaßnahmen aber auch die naturschutzrechtlich vorgeschriebene Bereitstellung von Ausgleichs- und Ersatzflächen. Als wichtigste natürliche Produktionsgrundlage ist Grund und Boden für land- und forstwirtschaftliche Betriebe nicht vermehrbar. Die §§ 6b und 6c EStG bieten die Möglichkeit aufgedeckte stiller Reserven auf erworbenen neuen Grund und Boden zu übertragen und die Besteuerung somit zu vermeiden. Aber auch bei Einkünften aus Gewerbebetrieben schaffen die §§ 6b und 6c EStG die Möglichkeit, durch den Verkauf nicht mehr benötigter Wirtschaftsgüter Liquidität für wichtige Investitionen zu erhalten (Kanzler, 2016).

Mit Einführung des Abs. 10 im Jahr 2001 haben die ursprünglichen Lenkungsziele des § 6b EStG eine neue Richtung bekommen. Durch Abs. 10 zählen Anteile an Kapitalgesellschaften durch Personenunternehmen zu den begünstigten Wirtschaftsgütern. Damit zielt § 6b EStG nun auch darauf ab, Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen gleichzustellen.<sup>27</sup>

Das ursprüngliche Ziel der Steuervergünstigung nach § 6b EStG hat weiterhin Gültigkeit. Die zunehmende digitale Transformation treibt den Strukturwandel weiter voran und stellt besonders mittelständische Unternehmen vor neue Herausforderungen. Die Anpassungsfähigkeit von Unternehmen an sich verändernde äußere Strukturen ist in der Zeit von Industrie 4.0 ein wichtiger Faktor. Schnelligkeit, auch in der Modernisierung des Anlagevermögens, kann in der digitalen Ökonomie zum entscheidenden Wettbewerbsvorteil werden (Berenberg, HWWI, 2015).

---

<sup>27</sup> Mit der Aufnahme von Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Personengesellschaften in § 6b EStG sollte eine Annäherung an Kapitalgesellschaften erfolgen. Für diese ist der Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 8b KStG ganz oder teilweise steuerfrei.

## 2. Übertragung stiller Reserven zum Zweck von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen

Ergänzend zu den bereits erläuterten Zielen der §§ 6b und 6c EStG soll § 6b Abs. 8 und 9 EStG zusätzlich steuerliche Hemmnisse bei der Durchführung von städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen beseitigen. Dazu ermöglicht § 6b Abs. 8 eine Erleichterung in der Anwendung von § 6b EStG durch eine Veränderung der Fristen. Die Steuererleichterung geht zurück auf § 82 StädtebaufördG und wurde im Rahmen der Aufgabe des Gesetzes 1986 in § 6b EStG überführt.

Städtebau hat neben seinen ästhetischen Aspekten die wichtige Aufgabe Voraussetzungen für das Zusammenleben von Bürgerinnen und Bürgern zu schaffen. Im Rahmen städtebaulicher Entwicklungsmaßnahmen sollen Ortsteile erstmalig entwickelt werden (Außenentwicklung) oder bereits bestehende Ortsteile einer neuen Entwicklung zugeführt werden (Innenentwicklung). Damit soll ein erhöhter Bedarf an Wohn- und Arbeitsstätten gedeckt werden. Außerdem dienen städtebauliche Entwicklungsmaßnahmen der Errichtung von Gemeinbedarfs- und Folgeeinrichtungen und der Wiedernutzung von brachliegenden Flächen (§ 165 BauGB). Städtebauliche Sanierungsmaßnahmen wiederum sollen ein Gebiet wesentlich verbessern oder umgestalten, indem städtebauliche Missstände beseitigt werden (§ 136 BauGB). Städtebauliche Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen müssen von öffentlichem Interesse und für die Entwicklung der Ortsteile von Bedeutung sein. Ziel ist es, Gemeinden und Städte als Wohn- und Wirtschaftsstandort nachhaltig zu stärken.

Neben steuerlichen Erleichterungen zur Förderung des Städtebaus (siehe unter anderem Teil D zur Evaluierung von Steuervergünstigungen im Bereich Denkmalpflege, Städtebau und wertvolle Kulturgüter) gibt es zahlreiche weitere Fördermöglichkeiten. Städtebauliche Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen werden vom Bund und den Ländern beispielsweise über vielfältige direkte Förderprogramme unterstützt. Mithilfe der Städtebauförderung wird versucht, soziale Missstände abzubauen, Ortszentren und Innenstädte zu stärken und nachhaltige städtebauliche Strukturen herzustellen (z.B. durch die Vermeidung von Wohnungsleerstand und Brachflächen in von städtebaulichen Funktionsverlusten betroffenen Gebieten). Zur Umsetzung dieser Ziele gibt es u.a. folgende Förderprogramme des Bundes (BMUB, 2018):

- Soziale Stadt
- Stadtumbau
- Aktive Stadt- und Ortsteilzentren
- Städtebaulicher Denkmalschutz
- Kleinere Städte und Gemeinden
- Zukunft Stadtgrün

- Städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen
- Investitionspakt zur energetischen Sanierung sozialer Infrastruktur.

Antragsteller sind Städte und Gemeinden. Über Förderprogramme und Finanzhilfen werden hauptsächlich öffentliche Vorhaben gefördert. Dahingegen unterstützt § 6b EStG Unternehmen, welche Gebäude, Grundstücke und andere begünstigte Wirtschaftsgüter an Erwerber wie Gemeindeverbände veräußern und sie für städtebauliche Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen erstmalig zur Verfügung stellen. Die Steuervergünstigung konkurriert somit im Wesentlichen nicht mit anderen Fördermöglichkeiten im Städtebau.

Die Bundesregierung hat in der nationalen Nachhaltigkeitsstrategie von 2002 festgelegt, dass der Flächenverbrauch bis 2020 auf 30 ha am Tag sinken soll. Um dieses Ziel zu erreichen soll unter anderem die Innenentwicklung von Städten und Gemeinden Vorrang vor der Außenentwicklung haben, mit dem Ziel Ortskerne zu stärken und Zersiedelungstendenzen vorzubeugen. Dies wird durch die Subvention begünstigt, da sie die Bereitstellung von Gebäuden und Grundstücken für städtebauliche Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen fördert. Gebäude und Grundstücke von Unternehmen, die diese nicht mehr benötigen, können einer neuen Nutzung zugeführt werden. Das somit betriebene „Flächenrecycling“, anstelle der Neuausweisung von Siedlungs- und Verkehrsfläche am Ortsrand auf der „grünen Wiese“, ist eine der in der Nachhaltigkeitsstrategie vorgeschlagenen Maßnahmen, um den „Flächenfraß“ in Deutschland einzudämmen.

## **D. Wirkungsanalyse**

### **1. Effektivität der Zielerreichung**

Die Ziele der §§ 6b und 6c EStG sind, noch einmal zusammengefasst, die ökonomisch sinnvolle Anpassung der Wirtschaft an sich verändernde Umstände durch eine Vermeidung von Substanzbesteuerung, eine Belebung des Grundstücksverkehrs und die Verbesserung der Finanzierungsmöglichkeit von Unternehmen.

Die seit langem bestehende Möglichkeit zur Steuerneutralisierung nach § 6b und § 6c EStG regt neue Investitionen an, da die Regelung quasi als Steuerstundung wirkt. Über den Mechanismus der Vermeidung der Substanzbesteuerung werden Steuerpflichtige bei Anpassungen im Strukturwandel unterstützt. Gleichzeitig verbessert die Möglichkeit zur Steuerstundung die Finanzierungsmöglichkeiten. Da die Subvention Grund und Boden als begünstigtes Wirtschaftsgut umfasst, kann sie eine Belebung des Grundstücksverkehrs anregen. Damit ist die Subvention nach § 6b und § 6c EStG in ihrer Ausgestaltung dazu geeignet, die gesetzten Ziele zu erreichen.

Um die Effektivität der Zielerreichung numerisch zu bestimmen, stellt sich als erstes die Frage, ob die Erreichbarkeit der Ziele messbar ist. Die Anpassung der Wirtschaft an den Strukturwandel ließe sich beispielsweise mittels Kennzahlen zur Beschäftigung, zum Umsatz oder zum Bruttoinlandsprodukt messen. Ebenso ließe sich die Belebung des Grundstücksverkehrs anhand der Anzahl der Käufe und Verkäufe und des Umsatzes messen, verbesserte Finanzierungsmöglichkeiten könnten mittels der getätigten Investitionen näher beziffert werden.

Für die numerische Messung der Effektivität der Zielerreichung bräuchte man jedoch ein kontrafaktisches Szenario. Wie sähe das Reinvestitionsverhalten von Unternehmen aus, wenn es die Steuervergünstigung nach den §§ 6b und 6c EStG nicht gäbe? Welche Wachstums- und Beschäftigungseffekte würden sich ergeben? Eine genaue Aussage zur Effektivität ergäbe sich, wenn man die beiden Szenarien, Verhalten der Unternehmen und Effekte der Wirtschaft mit und ohne Existenz der Subvention, miteinander vergleichen könnte. Allerdings stehen kontrafaktische Szenarien naturgemäß nicht zur Verfügung. Methoden der Ökonometrie erlauben unter bestimmten Voraussetzungen und Annahmen dennoch eine kausale Bewertung von Politikmaßnahmen. Dabei wird versucht, ein kontrafaktisches Szenario soweit wie möglich nachzubilden, beispielsweise wenn unter ähnlichen Unternehmen nur einige Unternehmen die Förderung erhalten, kann man Unternehmen mit und ohne Förderung miteinander vergleichen. Dies scheidet jedoch aus, da Steuervergünstigungen nicht randomisiert nur an einen Teil der Berechtigten vergeben werden können. Es ist also nicht möglich ähnliche Unternehmen mit und ohne Förderung zu vergleichen. Indes ließen sich Änderungen im Gesetz ausnutzen, indem man das Verhalten von Unternehmen vor und nach der Gesetzesänderung miteinander vergleicht. § 6b EStG unterlief einiger Veränderungen, so wurden Binnenschiffe beispielsweise erst 2006 in die Gruppe der förderfähigen Wirtschaftsgüter aufgenommen. Allerdings gibt es auch hier kein passendes Vergleichsszenario, da diese Änderung für alle Steuerbegünstigten und für Gesamtdeutschland gleichzeitig in Kraft trat. Es kann kein kausaler Effekt abgeleitet werden, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass Änderungen im Verhalten von Unternehmen durch andere Faktoren getrieben sind, welche sich zeitgleich mit der Reform änderten. Ungeachtet dessen ergibt sich ein Datenproblem. Es liegen keine ausreichend detaillierten Mikrodaten auf Unternehmensebene vor (Umsatz, Gewinn, Beschäftigte, Förderung nach § 6b EStG, Höhe und Zeitpunkt der Förderung), um Aussagen zur Wirkungsweise des § 6b EStG zu treffen.

Bei der Übertragung stiller Reserven zum Zwecke von städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen ergeben sich die gleichen Probleme wie bei der allgemeinen Übertragung stiller Reserven. Aufgrund von fehlenden Mikrodaten kann die Wirkung der Steuervergünstigung auf städtebauliche Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen nicht quantifiziert werden. Es ist nicht bekannt, in wie vielen Fällen Gebäude oder Grundstücke zum

Zwecke von städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen aufgrund der Existenz der Steuervergünstigung an berechtigte Erwerber veräußert wurden; ebenso wenig ist bekannt, in welcher Stadt. Daher kann nicht genauer evaluiert werden, ob, und wenn ja, welchen Einfluss die Steuererleichterung auf die städtebauliche Entwicklung hat. Dennoch lässt sich festhalten, dass die Ausgestaltung geeignet ist, um das Ziel der Subvention zu erreichen.

Marchal (2008) merkt an, dass § 6b EStG (inkl. der Absätze 8 und 9 zu städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen) sein gesetzgeberisches Ziel in der Praxis erreicht hat. Es wird geschlussfolgert, dass der Steuerstundung von übertragenen stillen Reserven vermutlich ein größerer Betrag an Steueraufkommen durch die dank § 6b EStG erreichte Wirtschaftsbelebung gegenüber stehe. Mit genaueren Ausführungen oder Zahlen wird dies allerdings nicht belegt.

## **2. Distributive Nebenwirkungen der Steuervergünstigung**

Die Steuervergünstigungen nach den §§ 6b und 6c EStG haben nicht nur einen potenziellen Einfluss im Sinne ihrer Normzwecke. Überdies sind distributive Nebenwirkungen denkbar. Im Folgenden wird auf die Wichtigsten eingegangen. Die Überlegungen zu den distributiven Nebeneffekten gelten dabei nicht nur für die Übertragung stiller Reserven allgemein, sondern auch für die Übertragung stiller Reserven zum Zwecke städtebaulicher Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen. Bei der folgenden Diskussion handelt es sich um potentiell mögliche distributive Nebenwirkungen. Analog zur Bewertung der Normziele können aufgrund einer fehlenden Mikrodatenbasis keine Aussagen dazu getroffen werden ob, und wenn ja, in welcher Höhe die Nebenwirkungen auftreten.

Seit seiner Einführung sieht sich § 6b EStG Kritik ausgesetzt (Kanzler, 2016). Bereits 1967 empfahl der Wissenschaftliche Beirat dem BMF die Abschaffung der §§ 6b und 6c EStG. Der Wissenschaftliche Beirat argumentierte in seinem Gutachten vom 11. Februar 1967, dass die Bildung steuerneutraler Rücklagen (sowie Sonderabschreibungen und andere Formen der Gewinnverlagerung wie die Gewährung von Bewertungsfreiheiten) nicht mit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar sind. Sie verändern die steuerliche Bemessungsgrundlage und führen bei einer progressiven Steuer zu starken gewinnabhängigen Unterschieden in der Begünstigung. Allerdings sollten, wenn wie beim § 6b und § 6c EStG strukturpolitische Ziele verfolgt werden, Maßnahmen gewählt werden, welche die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip möglichst nicht stören (Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, 1974). Im Jahr 1971 erwog die Steuerreformkommission Einschränkungen der Investitionsregelung. Dennoch wurden die Regelungen nach den §§ 6b und 6c EStG beibehalten und haben sich etabliert (Kanzler, FR 2002, 117).

Jüngste Kritik an § 6b EStG richtet sich gegen Fonds, die es ermöglichen, diese Regelung für Kapitalanlagen und nicht wie vorgesehen für Reinvestitionen zu nutzen. Da es sich bei diesen Fonds um reine Kapitalanlagen handelt, stellen sie, gemessen am Normzweck, eine Fehlentwicklung dar (Kanzler, 2016). Im Rahmen des § 6b EStG können stille Reserven auch auf Wirtschaftsgüter übertragen werden, die zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören, an welcher der Steuerpflichtige als Mitunternehmer beteiligt ist. Um eine Zwangsauflösung und Nachversteuerung der nach § 6b EStG gebildeten Rücklagen zu verhindern, wird die Möglichkeit der Übertragung der stillen Reserven auf Betriebsvermögen einer Personengesellschaft mittels § 6b-Fonds genutzt. § 6b-Fonds sind in der Regel geschlossene, gewerblich geprägte Immobilienfonds. Der Bundesrat forderte 2010 eine Gesetzesänderung, um die Übertragung von stillen Reserven auf die als gewerbliche Vermieter agierenden Fonds zu verhindern. Erreichen wollte der Bundesrat dies, indem die Übertragung nur noch möglich sein sollte, wenn die erworbenen oder hergestellten Immobilien nicht für Vermietungs- oder Verpachtungszwecke genutzt werden (mit einer Ausnahme für Unternehmen deren originärer Geschäftszweck die Vermietung und Verpachtung ist, bzw. wenn der zu übertragende Erlös aus einer vermieteten oder verpachteten Immobilie stammt) (Bundesrat, 2010). Die Reform wurde vom Gesetzgeber nicht umgesetzt. § 6b-Fonds schaffen jedoch auch eine Möglichkeit zur Gewinnung von Bauland, da sie die Bereitschaft von Land- und Forstwirten erhöhen könnten, Grund und Boden für den Wohnungsbau zur Verfügung zu stellen. Durch Rücklagen im Fond müssen die realisierten stillen Reserven nicht sofort versteuert werden.

Eine weitere Verzerrung wird möglicherweise durch den Inlandsbezug des § 6b EStG bedingt. Es besteht ein Inlandsbezug bei der Betriebsstätte des veräußerten Wirtschaftsguts. Wegen § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG wurde 2017 ein Vertragsverletzungsverfahren bei der Europäischen Kommission eingeleitet, da er gegen den freien Kapital- und Zahlungsverkehr verstoße. Demnach können stille Reserven nur dann nach § 6b EStG behandelt werden, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer *inländischen* Betriebsstätte gehörte. Ein Unternehmen ist folglich förderungswürdig, wenn es Anlagevermögen im Inland veräußert und Anlagevermögen in Mitgliedsstaaten der EU oder des EWR anschafft, nicht jedoch im umgekehrten Fall, wenn es Anlagevermögen in Mitgliedsstaaten der EU oder des EWR veräußert und Anlagevermögen in Deutschland erwirbt. Überspitzt gesagt sind unter bestimmten Voraussetzungen stille Reserven bei der Verlagerung von Betriebsvermögen aus dem Inland ins Ausland steuerlich begünstigt, jedoch nicht, wenn Betriebsstätten aus dem Ausland ins Inland verlegt werden.

Eine weitere distributive Nebenwirkung des § 6b EStG findet sich in seinem Einfluss auf den Bodenmarkt wieder. Bei steigenden Bodenpreisen werden durch den Verkauf von Grund und Boden zum Teil hohe stille Reserven generiert. Werden die stillen Reserven nicht in-

nerhalb der vorgegebenen Frist auf den Erwerb von Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden oder Gebäuden verwendet, muss der Unternehmer bzw. der Landwirt die gebildete Rücklage auflösen, nachversteuern und 6 % Strafzins pro Jahr entrichten. Deshalb stehen Unternehmer und Landwirte unter Druck, innerhalb der Frist neue Wirtschaftsgüter zu erwerben und die § 6b-Rücklage zu verwenden (Gerds, 2017). Dies kann zur Folge haben, dass Besitzer einer § 6b-Rücklage unter Umständen eine höhere Zahlungsbereitschaft für Grund und Boden, Aufwuchs und Gebäude haben, als Unternehmer und Landwirte ohne Rücklage, da sie die potentielle Steuerlast und Strafverzinsung mit einbeziehen. Dies könnte für Landwirte ohne § 6b-Rücklage zu Wettbewerbsnachteilen führen (Blanck und Bahrs, 2010; Bahrs, 2003). Forstner et al. (2011) und die Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Bodenmarktpolitik“ (2015) schlussfolgern in ähnlicher Weise, dass die Rücklage nach § 6b EStG zu tendenziell steigendem Wettbewerb um landwirtschaftliche Flächen und somit zu steigenden Kaufwerten führen kann. Sie fordern eine Reform des § 6b EStG. Als mögliche Reformationen werden u.a. eine Verlängerung der Reinvestitionsfrist genannt, um den zusätzlichen Druck vom Bodenmarkt zu nehmen (Deutscher Bauernverband, 2014; Bahrs, 2003; Forstner et al, 2011; Dr. Boß, Geschäftsführer der Landgesellschaft Sachsen-Anhalt, 2012).

## **E. Nachhaltigkeit**

Im 26. Subventionsbericht werden die Steuervergünstigungen nach § 6b und § 6c EStG als nachhaltig im Sinne der Managementregel Nr. 6 sowie der Indikatoren 8.3, 8.4 und 8.5 der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie bezeichnet. Die Managementregel Nr. 6 umfasst die wirtschaftlich erfolgreiche sowie ökologisch und sozial verträgliche Gestaltung des Strukturwandels. Die Indikatoren 8.3 und 8.4 umfassen die wirtschaftliche Zukunftsvorsorge und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, Indikator 8.5 bezieht sich auf die Steigerung des Beschäftigungsniveaus.

Tabelle IV.2 und Tabelle IV.3 geben einen Überblick über die Einflüsse der Steuervergünstigungen nach § 6b Abs. 1 bis 7, 10 und § 6c EStG (Nr. 25 des 26. Subventionsberichts) und nach § 6b Abs. 8 und 9 EStG (Nr. 26 des 26. Subventionsberichts).



## 1. Übertragung stiller Reserven

Tabelle IV.2: Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 25

StV Nr.	Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
SDG Nr.	Indikatorenbereich <i>Nachhaltigkeitspostulat</i>	Indikatoren	Positiv	Negativ
<b>SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern</b>				
8.3.	<b>Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge</b> <i>Gute Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten</i>	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	X	
8.4.	<b>Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit</b> <i>Wirtschaftsleistung umwelt- und sozialverträglich steigern</i>	BIP je Einw.	X	
8.5.a	<b>Beschäftigung</b> <i>Beschäftigungsniveau steigern</i>	Erwerbstätigenquote insgesamt (20 bis 64 J.)	X	
8.5.b		Erwerbstätigenquote Ältere (60 bis 64 J.)	X	

Die positiven wie auch negativen Einflüsse werden wie folgt begründet:

- Angemessene Bruttoanlageinvestitionen (8.3.): Die steuerbefreite Übertragung stiller Reserven kann die Bruttoanlageinvestitionen steigern, da sie Reinvestitionen erleichtert.
- Stetiges Wachstum (8.4.): Die Steuervergünstigung nach § 6b und § 6c EStG kann positive Wachstumsimpulse setzen, da sie Unternehmen bei der Anpassung an den Strukturwandel unterstützt.
- Erhöhung der Erwerbstätigenquote (8.5.): Die Maßnahme kann das Beschäftigungsniveau steigern, da sie es Unternehmen ermöglicht, sich auf neue strukturelle Gegebenheiten einzustellen.

Da die Wirkung der Steuervergünstigung nicht quantifiziert werden kann, fällt eine abschließende Bewertung der Nachhaltigkeit schwer. Mit 150 Mio. € Steuermindereinnahmen wiegt der Einfluss auf die Staatsverschuldung eher gering. Wenn die positiven direkten Einflüsse die negativen kontextualen Einflüsse aufwiegen, ist die Maßnahme in Bezug auf ihre Nachhaltigkeit positiv zu bewerten.

## 2. Übertragung stiller Reserven zum Zweck von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen

Tabelle IV.3: Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 26

StV Nr.	Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
SDG Nr.	Indikatorenbereich <i>Nachhaltigkeitspostulat</i>	Indikatoren	Positiv	Negativ
<b>SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern</b>				
8.3.	<b>Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge</b> <i>Gute Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten</i>	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	X	
8.4.	<b>Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit</b> <i>Wirtschaftsleistung umwelt- und sozialverträglich steigern</i>	BIP je Einw.	X	
8.5.a	<b>Beschäftigung</b> <i>Beschäftigungsniveau steigern</i>	Erwerbstätigenquote insgesamt (20 bis 64 J.)	X	
8.5.b		Erwerbstätigenquote Ältere (60 bis 64 J.)	X	
<b>SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen</b>				
11.1.a	<b>Flächeninanspruchnahme</b> <i>Nachhaltige Flächennutzung</i>	Anstieg der Siedlungs u. Verkehrsfläche	X	
11.1.b		Freiraumverlust in m <sup>2</sup> je Einw.	X	
11.3	<b>Wohnen</b> <i>Bezahlbarer Wohnraum für alle</i>	Überlastung durch Wohnkosten	X	

Die positiven wie auch negativen Einflüsse werden wie folgt begründet:

Die direkten und kontextualen Einflüsse sind äquivalent zur Steuervergünstigung Nr. 25, da die Steuervergünstigung Nr. 26 auf dieser aufbaut. Allerdings ergeben sich aufgrund des Schwerpunkts auf städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen analoge Einflüsse in der Nachhaltigkeitsdimension der Städte und Siedlungen.

- Angemessene Bruttoanlageinvestitionen (8.3): Die steuerbefreite Übertragung stiller Reserven kann die Bruttoanlageinvestitionen steigern, da sie Reinvestitionen erleichtert.
- Stetiges Wachstum (8.4): Die Steuervergünstigung nach § 6b und § 6c EStG kann positive Wachstumsimpulse setzen, da sie Unternehmen bei der Anpassung an den Strukturwandel unterstützt.

- Erhöhung der Erwerbstätigenquote (8.5): Die Maßnahme kann das Beschäftigungsniveau steigern, da sie es Unternehmen ermöglicht, sich auf neue strukturelle Gegebenheiten einzustellen.
- Flächeninanspruchnahme (11.1): Durch die Bereitstellung von Grundstücken und Gebäuden für städtebauliche Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen kann die Subvention zu einer nachhaltigen Flächennutzung beitragen.
- Wohnen (11.3): Durch die Bereitstellung von Grundstücken und Gebäuden an die laut § 6b Abs. 8 EStG zulässigen Erwerber (beispielsweise Gebietskörperschaften und Gemeindeverbände) könnte durch ebendiese Erwerber im Rahmen von städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen neuer Wohnraum entstehen, was sich dämpfend auf Wohnkosten auswirken könnte.

Das Fazit fällt ähnlich aus wie bei der Steuervergünstigung zur Übertragung von stillen Reserven ohne städtebaulichen Charakter. Da die Wirkung der Steuervergünstigung nicht quantifiziert werden kann, fällt eine abschließende Bewertung der Nachhaltigkeit schwer. Noch dazu kommt, dass die steuerlichen Mindereinnahmen nicht ausgewiesen werden können.

## **F. Instrumentelle Gestaltung**

### **1. Effizienz des Instrumentendesigns**

#### **a) Übertragung stiller Reserven**

Mängel in der Effizienz des Instrumentendesigns lassen sich im Inlandsbezug feststellen. Nachdem bereits der Inlandsbezug des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG zu Verhandlungen vor den Finanzgerichten in Niedersachsen und Bayern, einem Vertragsverletzungsverfahren durch die Europäische Kommission, einer Klage vor dem Europäischen Gerichtshof und schließlich einer Anpassung des § 6b EStG führte, wurde 2017 wegen des Inlandsbezugs des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG ein weiteres Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet. Außerdem können § 6b-Fonds zur Kapitalanlage genutzt werden, was dem Normzweck der Reinvestition zuwiderlaufen kann.

Mit Ausnahme dessen erscheint die Ausgestaltung der Steuervergünstigung sinnvoll um die gesetzten Ziele zu erreichen. Eine Steuerstundung, wie sie durch die §§ 6b und 6c EStG gewährt wird, verhindert eine Substanzbesteuerung des Anlagevermögens und verbessert somit die Finanzierungsmöglichkeiten der Begünstigten, fördert Reinvestitionen in den Geschäftsbetrieb und unterstützt Begünstigte dadurch bei strukturellen Änderungen. Die Ziele orientieren sich an den subventionspolitischen Leitlinien der Bundesrepublik, wonach sich

die Subventionspolitik u.a. an wachstums- und wettbewerbspolitischen Wirkungen orientieren soll. Eine kausale Erfolgskontrolle, bzw. Quantifizierung der Wirkung (sowie eventueller Nebenwirkungen), ist jedoch nicht möglich.

#### **b) Übertragung stiller Reserven zum Zwecke städtebaulicher Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen**

Das Instrumentendesign in Bezug auf die Übertragung stiller Reserven zum Zwecke städtebaulicher Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen entzieht sich einer grundlegenden Kritik. Zwar ist auch eine Vielzahl anderer Instrumente vorstellbar, welche das Ziel städtebaulicher Entwicklung und Sanierung gewährleisten könnten. Jedoch kann eine vollumfängliche Evaluierung der diversen möglichen Alternativinstrumente im Rahmen der vorliegenden Studie nicht erfolgen. Eine Unterlegenheit der hier gegenständlichen Steuervergünstigung gegenüber den verschiedenen Alternativen kann jedenfalls nicht festgestellt werden.

### **G. Transparenz und Monitoring**

#### *Öffentliche Berichterstattung*

Durch die regelmäßige Berichterstattung im Rahmen der Subventionsberichte ermöglicht die Bundesregierung der interessierten Öffentlichkeit grundsätzlich eine gute Transparenz ihrer steuerlichen Finanzhilfen und Begünstigungen. Die Subventionsberichte werden im Zweijahresrhythmus veröffentlicht und erhalten alle wesentlichen Informationen zu den jeweiligen Finanzhilfen und Steuervergünstigungen des Bundes. Die Steuervergünstigungen nach §§ 6b Abs. 1-7, 10 und 6c EStG (laufende Nr. 25 des 26. Subventionsberichts) und nach § 6b Abs. 8 und 9 EStG (laufende Nr. 26 des 26. Subventionsberichts) sind mithin bekannt. Dank der übersichtlichen Kennblätter, welche die wichtigsten Informationen zu den Steuervergünstigungen zusammenfassen, können sie grundsätzlich verstanden werden.

#### *Subventionsziele*

Im Subventionsbericht werden die Ziele beider Steuervergünstigungen genannt. Jedoch könnten noch Indikatoren zur besseren Erfolgskontrolle genannt werden. Gerade für den § 6b Abs. 8 und 9 EStG sind laut Subventionsbericht weder Fallzahlen noch die Höhe der Steuermindereinnahmen bekannt. In den administrativen Daten der Lohn- und Einkommensteuerstatistik der Statistischen Ämter der Länder gibt es die Posten „Nach § 6b EStG übertrag. beg. Gewinne“ und „Nach § 6c EStG übertrag. beg. Gewinne“. Eine Aufschlüsselung nach den Steuervergünstigungen Nr. 25 und Nr. 26, welche einzelne Absätze des gleichen Paragraphen betreffen, ist jedoch leider nicht möglich. Da beide Steuervergünstigungen auf dem gleichen Paragraphen begründet sind und die Subvention Nr. 26, auch wenn sie andere Ziele verfolgt, auf der Subvention Nr. 25 aufbaut und ihr die gleichen Mechanis-

men zugrunde liegen, können die Steuervergünstigungen daher nur schwer getrennt voneinander evaluiert werden.

#### *Subventionspolitische Leitlinien*

Abschließend sei noch angemerkt, dass die Steuervergünstigungen den subventionspolitischen Leitlinien entsprechen. Mit diesen hat sich die Bundesregierung eine Reihe von Kriterien für die Vergabe und Kontrolle von Subventionen gesetzt. Dies soll die Transparenz, die Nachvollziehbarkeit und die Steuerungsmöglichkeiten im Bereich der Subventionspolitik erhöhen (Bundesministerium der Finanzen, 2015b). So soll sich die Subventionspolitik der Bundesregierung an wachstums-, verteilungs-, wettbewerbs- und umweltpolitischen Wirkungen orientieren. Die vorhergehende Nachhaltigkeitsprüfung hat gezeigt, dass die Steuervergünstigung nach §§ 6b und 6c EStG mit der Unterstützung bei der Bewältigung des strukturellen Wandels zur Steigerung des Beschäftigungsniveaus sowie zur wirtschaftlichen Zukunftsvorsorge und Leistungsfähigkeit beiträgt. Demzufolge orientiert sie sich an wachstums- und wettbewerbspolitischen Wirkungen. Auch wird die Subvention mit dem vorliegenden Bericht in Bezug auf Effizienz, Transparenz und den Grad der Zielerreichung evaluiert – ein weiterer Punkt der subventionspolitischen Leitlinien.

## **H. Ergebnis und Option für die Zukunft**

### **1. Bewertung der Maßnahme**

#### **a) Übertragung stiller Reserven**

Unternehmen die Anpassung an Strukturveränderungen zu erleichtern erscheint als verständliches Ziel der Wirtschaftspolitik. Strukturänderungen, ganz gleich ob sie bspw. im technischen Fortschritt oder Präferenzverschiebungen der Gesellschaft begründet liegen, fordern Unternehmerinnen und Unternehmern stets eine hohe Anpassungsfähigkeit ab. Nur wenn die angebotenen Produkte die Präferenzen der Konsumenten in mindestens gleichwertiger Art und Weise befriedigen können wie die Produkte konkurrierender Unternehmen, kann von einem Fortbestand des betrachteten Unternehmens auch in der mittleren und langen Frist ausgegangen werden. Zu fragen ist jedoch, inwieweit steuerpolitische Maßnahmen vonnöten sind, um den Prozess der Anpassung von Unternehmen zu begleiten. Hier ist zunächst darauf hinzuweisen, dass Strukturveränderungen typischerweise nicht auf singulären, exogenen Ereignissen („Schocks“) basieren. Vielmehr sind Strukturveränderungen ein stetiger, nicht endender Prozess. Eine erfolgreiche Tätigkeit als Unternehmerin oder Unternehmer erfordert demnach eine *dauerhafte* Auseinandersetzung mit Strukturveränderungen. Mithin gehört die Anpassung zu den originären Aufgabenfeldern eines Unternehmens. Eine aktive staatliche Tätigkeit zur Begleitung von Strukturveränderungen wä-

re vor allem dann angezeigt, wenn bspw. ein singulärer Schock eine einzelne Region zur gleichen Zeit treffen würde, sodass von einer Absorption des Schocks durch andere Unternehmen nur eingeschränkt oder gar nicht ausgegangen werden könnte. Zur Vermeidung von Härten in der Anpassung der Wirtschaftssubjekte könnten in einem solchen Fall Maßnahmen zur Anpassung an Strukturveränderungen geboten sein. Dies wäre bspw. auch der Fall, wenn eine gemeinschaftsrechtliche Regelung die Aktivität eines ganzen Wirtschaftszweigs quasi „über Nacht“ untersagen würde. Im Feld des § 6b EStG ist dies jedoch regelmäßig zu verneinen. Da, wie ausgeführt, die Anpassung an strukturelle Veränderungen jedoch ein ständiger Begleiter eines jeden Unternehmens ist, wäre eine allgemeine Senkung der unternehmerischen Steuerbelastung um das Volumen der Steuermindereinnahmen des § 6b EStG der gegenwärtigen Regelung vorzuziehen.

#### **b) Übertragung stiller Reserven zum Zwecke von städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen**

Es lassen sich insbesondere zwei politische Ziele erkennen. Zum einen werden, gleichsam ob es um Wohnraum oder Gewerbeflächen geht, Knappheit und steigende Preise beklagt. Zur Sicherung „bezahlbaren“ Wohnraums wird, neben nachfrageseitigen Maßnahmen, die Mobilisierung von Bauland häufig als Instrument vorgeschlagen. Zum anderen wird ein „Flächenfraß“ beklagt, also eine „zu starke“ Versiegelung von Grünflächen. Beide politischen Ziele lassen sich durchaus miteinander in Einklang bringen, soweit die Ausweisung von Bauland aus bereits versiegelten, nicht mehr anderweitig benötigten Flächen erfolgt. Aus Sicht der hier gegenständlichen Steuervergünstigung sind beide politischen Ziele daher kongruent. Zu unterscheiden sind hier Verteilungs- und Effizienzziele. Fragen der „Bezahlbarkeit“ von Wohnraum und der Nutzung von Flächen sind im Wesentlichen verteilungspolitische Fragen, welche gesellschaftlichen Präferenzen folgen. Sie entziehen sich daher einer volkswirtschaftlichen Bewertung. Insoweit die verteilungspolitischen Maßnahmen gewünscht sind, ist gegen entsprechende Maßnahmen nichts einzuwenden. Volkswirtschaftlich zu bewerten wäre jedoch die Effizienz dieser Maßnahmen. Hierbei sind flächenpolitische Maßnahmen vor allem in Bezug auf zwei Aspekte zu diskutieren. Zum einen hat der schonende Umgang mit Flächen, also ein geringer Flächenverbrauch, den Charakter eines öffentlichen Guts. Die Bürgerinnen und Bürger rivalisieren nicht im Konsum eines ansprechenden Anblicks ihrer Umgebung und können auch nicht von diesem ausgeschlossen werden. Daher erscheint es geboten, staatliche Maßnahmen zur Sicherstellung eines ansprechenden Gemeinde- und Landschaftsbilds zu ergreifen. Dies kann durchaus auch im Rahmen der hier gegenständlichen Steuervergünstigung geschehen. Gleichzeitig können auf diesem Wege negative externe Effekte unansehnlicher Räume verringert werden. Die auf Kostenüberlegungen gründenden Erwägungen grundbesitzender Bürgerinnen und Bürger,

welche mit einer gesamtwirtschaftlich ineffizienten Raumnutzung einhergehen, bspw. durch die ausbleibende Umwidmung bzw. alternative Nutzung ihres Grunds, kann so in eine gesamtgesellschaftlich optimale Richtung gelenkt werden.

## 2. Gestaltungsoptionen

### a) Übertragung stiller Reserven

Sollte ein Auslaufen der Vergünstigung nach § 6b EStG nicht gewünscht sein, so sollte der Inlandsbezug des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG, ähnlich dem § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG geprüft werden, um mögliche distributive Nebenwirkungen zu verhindern.

Des Weiteren könnte diskutiert werden, ob und inwieweit Anpassungen im Bereich Grund und Boden notwendig sind. Wie bereits im Kapitel D.2. erläutert, könnte eine Verlängerung der Reinvestitionsfrist zusätzlichen Druck vom Bodenmarkt nehmen. Dies wäre vor allem für land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen relevant. Allerdings sollte geprüft werden, ob sich daraus weitere distributive Nebenwirkungen ergeben.

Außerdem könnte in Erwägung gezogen werden, die Eindämmung der sogenannten § 6b-Fonds zu untersuchen, um die Übertragung von stillen Reserven auf die als gewerbliche Vermieter agierenden Fonds zu verhindern. Hierzu müsste sichergestellt werden, dass die Übertragung nur noch möglich wäre, wenn die erworbenen oder hergestellten Immobilien nicht für Vermietungs- oder Verpachtungszwecke genutzt werden. Eine Ausnahme wäre freilich vorzusehen für Unternehmen, deren originärer Geschäftszweck die Vermietung und Verpachtung ist, bzw. wenn der zu übertragende Erlös aus einer vermieteten oder verpachteten Immobilie stammt.

### b) Übertragung stiller Reserven zum Zwecke von städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen

Die Förderung städtebaulicher Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen mithilfe von Regelungen zur Übertragung stiller Reserven erscheint als legitimes Instrument zur Erreichung dieses Ziels. Obschon eine Vielzahl möglicher Instrumente vorstellbar ist und auch existieren, kann eine eindeutige Vorteilhaftigkeit alternativer Instrumente gegenüber der städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen mithilfe von Regelungen zur Übertragung stiller Reserven nicht festgestellt werden.

### 3. Zusammenschau im Bewertungstableau

Die Übersicht fasst die wesentlichen Befunde für die hier evaluierten Steuervergünstigungen mithilfe der Scores zusammen, die in den Subventionskennblättern genutzt werden.

#### a) Übertragung stiller Reserven

Nr.	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung
25	Übertragung stiller Reserven						
Legende							
ungenügend                     schwach                     ausreichend                     gut                     ausgezeichnet							

#### b) Übertragung stiller Reserven zum Zwecke von städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen

Nr.	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung
26	Übertragung stiller Reserven zum Zwecke von städtebaulichen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen						
Legende							
ungenügend                     schwach                     ausreichend                     gut                     ausgezeichnet							



## I. Quellenverzeichnis

- Bahrs, E. (2003)**, Bodenkauf als Reinvestitionsfalle – eine deduktive Zahlungsbereitschaftsanalyse; Agrarwirtschaft 52, Heft 5, S. 234-246.
- Blanck, N. und 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, H. 3, S. 420-444.
- Bayerische Staatskanzlei (2014)**, FG München, Urteil v. 07.07.2014 – 5 K 1206/14.
- Berenberg, HWWI (2015)**, Strategie 2030 – Digitalökonomie; Hamburg.
- BMUB (2018)**, Städtebauförderung des Bundes und der Länder;  
[http://www.staedtebaufoerderung.info/StBauF/DE/Home/home\\_node.html;jsessionid=7FDFD971BE5C47463BD27437D63E8589.live21301](http://www.staedtebaufoerderung.info/StBauF/DE/Home/home_node.html;jsessionid=7FDFD971BE5C47463BD27437D63E8589.live21301); abgerufen am 19.09.2018.
- Boß, W. (2012)**, in Protokoll des gemeinsamen Forums des Ausschusses für landwirtschaftliches Boden- und Enteignungsrecht und des Ausschusses Agrarwirtschaftsrecht im Rahmen des 67. Agrarrechtsseminars der DGAR am 01.10.2012.
- Bundesfinanzministerium (2015)**, Fünfundzwanzigster Subventionsbericht - Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2013-2016.
- Bundesministerium der Finanzen (2017)**, Sechszwanzigster Subventionsbericht - Bericht Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018.
- Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Bodenmarktpolitik“ (2015)**, Landwirtschaftliche Bodenmarktpolitik: Allgemeine Situation und Handlungsoptionen.
- Bundesfinanzhof (2017)**, Urteil vom 22.6.2017, VI R 84/14.
- Bundesrat (2010)**, Drucksache 318/10, Stellungnahme des Bundesrates, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010).
- CURIA (2015)**, Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache C-591/13, Court of Justice of the European Union.
- Deutscher Bauernverband (2014,)** Position zum Bodenmarkt; Boppard.
- Deutscher Bundestag (1964)**, Drs. IV/2400.
- European Commission (2012)**, Taxation: Commission refers Germany to Court over discriminatory tax rules on hidden reserves, press release database, IP/12/1019.
- Forstner, B., Tietz, A., Klare, K., Kleinhans, W. und P. Weingarten (2011)**, Aktivitäten von nichtlandwirtschaftlichen und überregional ausgerichteten Investoren auf dem landwirtschaftlichen Bodenmarkt in Deutschland; Johann Heinrich von Thünen-Institut Bundesforschungsinstitut für Ländliche Räume, Wald und Fischerei (vTI); Sonderheft 352.
- Gerds, M. (2017)**, Wirkungsweise des § 6b EStG und Auswirkungen auf den Bodenmarkt; BzAR 3/2017, S: 103-107.
- Marchal, H. (2008)**, § 6b und § 6c EStG in Herrmann, Heuer, Raupach: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.
- Kanzler, H.-J. (2016)**, § 6b EStG in Kanzler, Kraft, Bäuml (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar; nwb Verlag.

**nwb Datenbank (2018)**, Dokument Niedersächsisches FG v. 01.12.2011 - 6 K 435/09.

**Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1974)**, Entschlüsseungen, Stellungnahmen und Gutachten 1949-1973; Herausgegeben vom Bundesministerium der Finanzen; J.C.B. Mohr (Paul Siebeck) Tübingen.

## V. Betriebsveräußerungen

Die Evaluierungen für die Steuervergünstigungen des Abschnitts V. wurden federführend vom **ifo Institut - Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München e. V. (ifo)** durchgeführt. Die Quantifizierungen der Subventionsvolumina und der damit verbundenen Erfüllungsaufwände in Abschnitt B wurden vom **Fraunhofer-Institut für Angewandte Informationstechnik (FIT)**, St. Augustin, umgesetzt. Alle Arbeiten erfolgten wissenschaftlich unabhängig und in enger fachlicher Abstimmung mit dem gesamten Evaluationsteam und mit der Leitung des Gesamtvorhabens.

Bearbeitet von: **Florian Neumeier** (ifo), **Lea Immel** (ifo). Teamleitung: **Florian Neumeier** (ifo) und **Martin Teuber** (FIT).

### A. Grundzüge und Funktionsweise

#### 1. Herangehensweise

Dieser Teil der Evaluation betrachtet die steuerliche Begünstigung von Gewinnen aus der Veräußerung betrieblicher Wirtschaftsgüter. Solche Veräußerungsgewinne können innerhalb der folgenden Einkunftsarten entstehen:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

Veräußerungsgewinne unterliegen der Steuer, allerdings wird im Falle einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe der Veräußerungsgewinn steuerlich begünstigt. Die Steuervergünstigungen Nr. 4, 29 und 96, in der Nummerierung des 26. Subventionsberichts gewähren einen Freibetrag in Höhe von 45.000 € für Veräußerungsgewinne bis 136.000 €, wenn der Unternehmer sein 55. Lebensjahr bereits vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauerhaft berufsunfähig ist. Hierbei gewährt die Steuervergünstigung Nr. 4 den Freibetrag für Veräußerungsgewinne aus der Land- und Forstwirtschaft, Nr. 29 für Veräußerungsgewinne aus Gewerbebetrieben und Nr. 96 für Veräußerungsgewinne aus selbstständiger Tätigkeit.

In den folgenden Unterkapiteln wird zunächst die Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen erläutert sowie das Subventionsvolumina (Kapitel B) beschrieben. Im Anschluss werden die Steuervergünstigungen Nr. 4, 29 und 96 auf ihre Relevanz (Kapitel C), Wirkung (Kapitel D), Nachhaltigkeit (Kapitel E), Instrumentelle Eignung (Kapitel F) sowie ihre Transparenz (Kapitel G) hin evaluiert. Abschließend werden die Steuervergünstigungen bewertet und Gestaltungsoptionen für die Zukunft skizziert (Kapitel H).

## **2. Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen**

### **a) Systematische Einordnung und Rechtsgrundlage**

Auf Seiten Selbständiger umfassen die steuerpflichtigen Einkünfte nicht nur den Gewinn aus der laufenden Geschäftstätigkeit, sondern auch die Gewinne aus dem Verkauf des Unternehmens. Der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs ist nach § 16 EStG einkommensteuerpflichtig (IHK, 2014). Dabei dient der Paragraph nicht zur Festlegung der Steuerbarkeit – steuersystematisch ist eine besondere Vorschrift zur Erfassung stiller Reserven im Rahmen von Veräußerungsvorgängen nicht notwendig, da diese bereits erfasst werden – sondern der Abgrenzung von Veräußerungsgewinnen zu den laufenden Gewinnen eines Betriebs (Jurowsky, 2017). Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer werden die laufenden und die außerordentlichen Gewinne eines Veranlagungszeitraums grundsätzlich zusammengerechnet. Bei der geballten Aufdeckung von stillen Reserven im Zuge einer Betriebsveräußerung werden die laufenden Einkünfte somit von der durch die außerordentlichen Einkünfte ausgelösten Progressionswirkung erfasst und in der Gesamtwirkung entsprechend höher besteuert. Um eine derartige höhere Besteuerung zu glätten, hat der Gesetzgeber Veräußerungsgewinne einkommensteuerrechtlich durch verschiedene Maßnahmen privilegiert (IHK, 2014). Der Veräußerungsgewinn wird zum einem fiktiv auf fünf Jahre verteilt (sogenannte Fünftellösung des § 34 Abs. 1 EStG, siehe Abschnitt 3), zum anderen werden unter bestimmten Voraussetzungen ein Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG) und ein ermäßigter Steuersatz (§ 34 Abs. 3 EStG, siehe Abschnitt 3) gewährt. Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG ist Gegenstand dieses Kapitels. Über Verweise in §§ 14 und 18 Abs. 3 EStG gilt der Freibetrag des § 16 Abs. 4 nicht nur für Veräußerungsgewinne aus Gewerbebetrieben, sondern auch für Gewinneinkünfte aus der Veräußerung bzw. Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bzw. einer selbstständigen Tätigkeit.

### **b) Zweck und Begünstigte des Freibetrags**

Durch den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG sollte über die Tarifvergünstigungen des § 34 EStG hinaus insbesondere für kleinere und mittelständische Unternehmen in bestimmten Grenzen eine Steuererleichterung geschaffen werden. Die Vorschrift wurde mit Wirkung 1996 grundlegend umgestaltet. Der zuvor allgemeine Freibetrag ist entfallen. In der heutigen Fassung dient die Freibetragsregelung nur noch der Alterssicherung, verfolgt also im Wesentlichen soziale Ziele (Frotscher und Geurts, 2015). Die sachliche Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns soll der Tatsache Rechnung tragen, dass Gewinne aus Betriebsveräußerungen oftmals einen Teil der Altersvorsorge der ehemaligen Unternehmer darstellen (Jurowsky, 2017). Aufgrund des Freibetrags können Veräußerungsgewinne, die anlässlich der Betriebsveräußerung wegen Alters oder bei Berufsunfähigkeit entstehen, folglich in

einem stärkeren Maße für die Altersvorsorge der ausscheidenden Betriebsinhaber verwendet werden (Bundesministerium der Finanzen, 2015a und 2017).

Seit der letzten Änderung des § 16 Abs. 4 EStG im Zuge des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 wird ein Freibetrag in Höhe von 45.000 € für Veräußerungsgewinne bis 136.000 € gewährt, wenn der steuerpflichtige Veräußerer das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinn dauerhaft berufsunfähig ist. Eine Berufsunfähigkeit im sozialversicherungsrechtlichen Sinne liegt dann vor, wenn die Erwerbsfähigkeit wegen Krankheit oder Behinderung auf weniger als die Hälfte von körperlich, geistig und seelisch Gesunden mit ähnlicher Ausbildung und gleichwertigen Kenntnissen und Fähigkeiten gesunken ist (IHK, 2014). Der Freibetrag muss beim Finanzamt beantragt werden und ermäßigt sich um den Teil des Veräußerungsgewinns, der 136.000 € übersteigt. Ab einem Veräußerungsgewinn von 181.000 € wird kein Freibetrag mehr gewährt. Darüber hinaus wird der Freibetrag nur einmal im Leben gewährt und gilt auch dann als ausgeschöpft, wenn der Veräußerungsgewinn im Einzelfall niedriger ist als der Freibetrag.

Die einkommensteuerrechtlichen Besonderheiten und Begünstigungen im Rahmen von Betriebsveräußerungen und -aufgaben nach § 16 EStG gelten dabei für die folgenden Objekte:

- ein ganzer Betrieb
- ein Teilbetrieb
- eine 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen
- ein gesamter Anteil an einer Mitunternehmerschaft
- ein Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kommanditgesellschaft auf Aktien

Sowie über Verweise in §§ 14 und 18 Abs. 3 EStG

- ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb sowie
- eine selbstständige Tätigkeit.

Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 steht dem Steuerpflichtigen folglich auch dann in voller Höhe zu, wenn er keinen ganzen Betrieb, sondern nur einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil veräußert. Bei der Veräußerung des gesamten Gewerbebetriebs einer Mitunternehmerschaft erhält entsprechend jeder Mitunternehmer einen Freibetrag, soweit er die persönlichen Voraussetzungen erfüllt. Andererseits kann der Steuerpflichtige den Freibetrag nur einmal beanspruchen, auch wenn er mehrere selbstständige Gewerbebetriebe hat oder an mehreren Personengesellschaften als Mitunternehmer beteiligt ist (IHK, 2014).

Eine Besonderheit gilt im Rahmen der Veräußerung oder Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Laut § 14 EStG wird der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 nur gewährt, solange der Steuerpflichtige den Freibetrag für Veräußerungsgewinne nach § 14a Abs. 1 EStG noch nicht beansprucht hat. § 14a Abs. 1 EStG gewährt einen Freibetrag für Veräußerungs-

gewinne aus der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Ganzen, solange dieser zwischen dem 30. Juni 1979 und dem 1. Januar 2001 veräußert wurde.

### **3. Übersicht weiterer Förderelemente**

Neben Altersvorsorgeüberlegungen werden die Begünstigungen der Freibeträge nach den §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 EStG auch damit gerechtfertigt, dass sie zur Abmilderung der Progressionswirkung, die durch die geballte Aufdeckung stiller Reserven im Zuge einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe entsteht, beitragen. Dies gilt vor allem in Verbindung mit den besonderen Steuertarifen nach § 34 EStG.

Der § 34 EStG bietet für solche Fälle zwei Entlastungsmöglichkeiten an, um der Progressionswirkung entgegenzuwirken: die sogenannte Fünftellösung nach § 34 Abs. 1 EStG sowie einen ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG (Jurowsky, 2017).

Im Zuge der Fünftellösung glättet der Gesetzgeber den progressiven Steuertarif für Veräußerungsgewinne, indem der Veräußerungsgewinn fiktiv auf fünf Jahre verteilt wird. Ist der Steuerpflichtige über 55 Jahre alt oder dauerhaft berufsunfähig, kann er alternativ zur Fünftellösung einmal im Leben einen ermäßigten Steuersatz beantragen (IHK, 2014). Der ermäßigte Steuersatz kann auf außergewöhnliche Einkünfte, die den Betrag von 5 Mio. € nicht übersteigen, angewendet werden und beträgt 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes auf das gesamte zu versteuernde Einkommen, mindestens jedoch den jeweils geltenden Eingangsteuersatz (gegenwärtig 14 %, IHK, 2014).

Da das Finanzamt jeweils nur einen der beiden Steuervergünstigungen gewährt, ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Fünftellösung oder der ermäßigte Steuersatz für den Steuerpflichtigen günstiger ist. Außerdem ist zu beachten, dass § 34 EStG im Ganzen nicht anwendbar ist, wenn im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe eine Begünstigung nach §§ 6b oder 6c EStG gewählt wurde. Für Details zu den §§ 6b und 6c EStG siehe Kapitel IV.

## **B. Subventionsvolumina und Fallzahlen**

Die Quantifizierung der Anzahl der Steuerfälle sowie die Einnahmehausfälle durch §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 durch das FIT:

Im Jahr 2016 waren 2950 Steuerfälle von dem Freibetrag nach § 14 EStG (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) betroffen, was zu Mindereinnahmen von 22 Mio.€ führte. Die Schätzungen für den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) belaufen sich auf 14.500 Steuerfälle und Steuermindereinnahmen von 91 Mio.€, während die Schätzungen für den Freibetrag nach § 18 Abs. 3 EStG (Einkünfte aus selbstständiger Arbeit) bei 6300 Fällen und 41 Mio.€ Mindereinnahmen liegen.

## C. Relevanz

### 1. Ursprüngliche Ziele/Ursprüngliches Umfeld

Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG geht zurück auf § 32 des EStG 1925. Die Einführung ist vermutlich dadurch zu erklären, dass die Besteuerung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen bei ihrer Einführung 1925 umstritten war (Frotscher und Geurts, 2015). Durch §§ 30 - 32 des EStG 1925 wurden erstmals Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes, eines Teilbetriebes von Anteilen an einer Personengesellschaft oder von Anteilen eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien besteuert. Zuvor hatte das preußische Einkommensteuergesetz im Hinblick auf seine Ausrichtung an der Quellentheorie keine Besteuerung der Einkünfte aus der Veräußerung der Einkunftsquelle vorgesehen (Herrmann, Heuer und Raupach, 2009). Die Quellentheorie definiert als Einkommen nur jene ökonomischen Verfügungsgrößen, die aus dauerhaften Quellen der Gütererzeugung zufließen. Im Gegensatz dazu definiert die sogenannte Reinvermögenszugangstheorie als Einkommen alles, was im Laufe eines Jahres in die rechtliche Verfügungsgewalt eines Einkommensempfängers eingeht. Das erste Reichs-Einkommensteuergesetz von 1920 folgte zwar der Reinvermögenszugangstheorie und hätte folgerichtig den Gewinn aus Veräußerungen erfassen müssen, jedoch wurde zunächst darauf verzichtet. Allenfalls waren Veräußerungsgewinne als Spekulationsgewinne steuerpflichtig, dazu war allerdings die Anschaffung des Betriebs in Spekulationsabsicht erforderlich (Herrmann, Heuer und Raupach, 2009).

Die Einführung der Besteuerung der Veräußerungsgewinne im Jahr 1925 durch §§ 30-32 EStG 1925 wurde vor allem mit der Forderung nach steuerlicher Gerechtigkeit gegenüber der Steuerpflicht anderer Einkunftsarten begründet. Neben dem Vollständigkeitsprinzip waren in den §§ 32 und 58 EStG 1925 bereits die Steuervergünstigungen durch den Freibetrag und dem ermäßigten Steuersatz enthalten. Das Vollständigkeitsprinzip verlor in der Folgezeit schnell an Bedeutung, der Vorschrift wurde nur noch deklaratorische Bedeutung beigemessen und dem Gesetzeszweck nur noch in der Gewinnerfassung als Grundlage für die Steuererleichterung gesehen (Frotscher und Geurts, 2015). 1934 wurden die Regelungen des EStG 1925 zu Betriebsveräußerungen in § 16 EStG 1934 überführt. § 16 Abs. 1 bis 3 EStG besteht seither im Wesentlichen in unveränderter Form. Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG wurde dahingegen häufiger revidiert. 1971 wurde neben einer Erhöhung von Freibetrag und Obergrenze auch die Verdopplung dieser bei Veräußerung oder Aufgabe infolge von Alter oder Berufsunfähigkeit beschlossen. Effektiv wirkt der Freibetrag damit erstmals wie ein Instrument zur Altersvorsorge für die Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe (Frotscher und Geurts, 2015). Höhe und Voraussetzung der Freibeträge haben sich seither mehrfach geändert. Bis einschließlich 1983 galt ein Grundfreibetrag von 30.000 DM, der ab einem Veräußerungsgewinn von 100.000 DM um den darüberhinausgehenden Be-

trag abgeschmolzen und bei Vollendung des 55. Lebensjahres oder Berufsunfähigkeit verdoppelt wurde. Ab 1984 galt statt der verdoppelten Beiträge ein Freibetrag von 120.000 DM, der ab 300.000 DM um den überschießenden Betrag vermindert wurde. Ebenso wurde ab 1965 durch die Verweise der §§ 14 und 18 Abs. 3 EStG auf den § 16 EStG die Unterschiede in der steuerlichen Behandlung von Gewinnen aus der Veräußerung gewerblicher Betriebe gegenüber der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben oder eines der selbstständigen Arbeit dienenden Vermögens beseitigt (Herrmann, Heuer und Raupach, 2009).

## **2. Umfeld heute**

1996 wurde § 16 Abs. 4 EStG neugefasst. Der allgemeine Grundfreibetrag ist entfallen. Der Freibetrag wurde auf 60.000 DM festgesetzt und wird seither nur noch einmal im Leben und ausschließlich bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe wegen Alters oder dauernder Berufsunfähigkeit gewährt. Die Abschmelzung des Freibetrags beim Überschreiten von 300.000 DM wurde beibehalten. Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 wurde der Freibetrag auf 45.000 € und die Obergrenze auf 136.000 € festgesetzt. Seitdem besteht der Freibetrag in unveränderter Form (Herrmann, Heuer und Raupach, 2009).

Während der Freibetrag in seiner ursprünglichen Form zum Ziel hatte, eine über die Tarifvergünstigung des § 34 EStG hinausgehende Steuererleichterung für kleinere und mittelständische Unternehmen zu schaffen sowie die Progressionswirkung beim Aufdecken stiller Reserven abzumildern, wirkt er seit seiner grundlegenden Umgestaltung in 1996 effektiv vor allem wie ein Instrument der Alterssicherung. Dies verdeutlicht insbesondere der Wegfall des allgemeinen Freibetrags, ebenso wie die Beschränkung auf eine einmalige Inanspruchnahme.

## **3. Relevanz und Rechtfertigung der Maßnahme im aktuellen Umfeld**

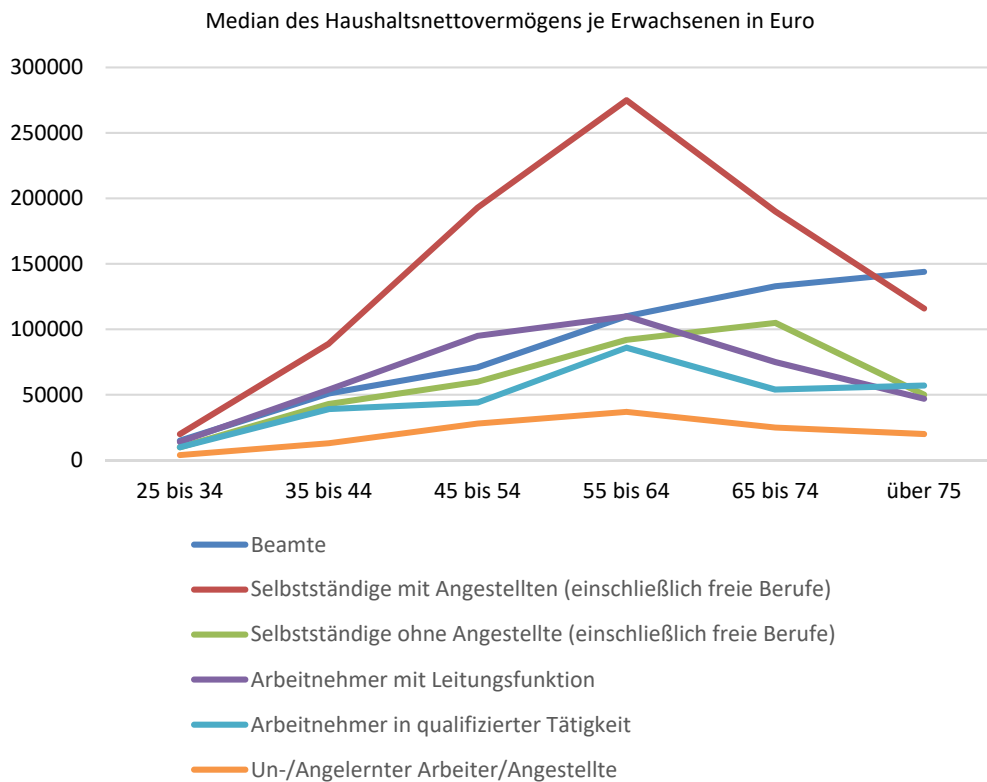
Wie bereits ausgeführt, wirkt der Freibetrag nach § 16 EStG in seiner heutigen Form vor allem wie ein Instrument der Alterssicherung für Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe und dient daher im Wesentlichen sozialen Zielen (Frotscher und Geurts, 2015). Auch wenn sich dieser Zweck nicht in der Rechtsgrundlage widerspiegelt, ist davon auszugehen, dass sich der Gesetzgeber dieser Wirkung bewusst und sie politisch gewünscht ist. Die Prüfung der Relevanz und Rechtfertigung der Steuervergünstigung erfolgt in diesem Abschnitt daher unter der Annahme, dass die steuerliche Förderung der Altersvorsorge der Betriebsinhaber auch das wesentliche Ziel der Maßnahme darstellt. Vor dem Hintergrund, dass (i) das Betriebsvermögen einen substanziellen Teil der Altersvorsorge von Gewerbetreibenden, Landwirten und Freiberuflern ausmacht und (ii), dass Selbstständige ohne sowie mit wenigen Mitarbeitern einem erhöhten Altersarmutsrisiko ausgesetzt sind, ist der Freibetrag für



Gewinne aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben für über 55-Jährige und Berufsunfähige eine relevante wie auch gerechtfertigte Maßnahme.

Im europäischen Vergleich stellt Deutschland in Bezug auf die soziale Sicherung von Selbstständigen eine Besonderheit dar. Während in der Mehrheit der EU-Länder die Selbstständigen durch die staatlichen Pflichtversicherungssysteme systematisch erfasst werden, sind die gesetzlichen Sozialversicherungen in Deutschland auf abhängig Beschäftigte zugeschnitten (vgl. Schulze Buschoff, 2016 und Fuest et al., 2017). Für Selbstständige besteht mit Ausnahme weniger Sondergruppen Versicherungsfreiheit für die Unfall-, Arbeitslosen- und Rentenversicherung. Die Vermutung liegt daher nahe, dass bei Selbstständigen der Vorsorge- und Versicherungscharakter der privaten Vermögensbildung stärker zum Tragen kommt als bei Angestellten (Fuest et al., 2017). Beispielsweise zeigen Fessler und Schürz (2015), dass ein starker Zusammenhang zwischen privater Vermögensbildung und dem Ausmaß sozialstaatlicher Absicherung besteht. Sie argumentieren, dass die Absicherung von allgemeinen Lebensrisiken ein wichtiges Motiv für Vermögensbildung ist. In diesem Sinne stellen staatliche Sozialleistungen und Ansprüche aus der Sozialversicherung ein Substitut für die private Vermögensbildung dar. Es ist folglich wenig überraschend, dass Selbstständige in fast allen Altersgruppen ein deutlich höheres Nettovermögen aufweisen als Nicht-Selbstständige (Fuest et al., 2017), insbesondere da Renten- und Pensionsansprüche von Arbeitnehmern nicht als Vermögen erfasst wird. Zu dieser Schlussfolgerung kommen auch Niehues und Pimpertz (2012). Sie verwenden Daten des Sozioökonomischen Panels (SOEP), um die individuellen Nettovermögen nach Alters- und Erwerbsgruppen zu betrachten. Die Verteilung des Vermögens über den Lebenszyklus kann Auskunft darüber geben, inwiefern die unterschiedlichen Erwerbsgruppen das Vermögen zur Altersvorsorge einsetzen.

**Abbildung V-1: Vermögen nach Erwerbsstatus und Altersgruppe**



Quelle: Niehues und Pimpertz (2012); Eigene Darstellung (ifo 2018)

Wie zu erwarten, baut insbesondere die Gruppe der Selbstständigen und Freiberufler mit Angestellten bis zu einem Alter von 64 Jahren im Laufe ihres Lebens ein deutlich höheres Vermögen auf als andere Erwerbsgruppen. Auch der Vermögensabbau erfolgt im Anschluss vergleichsweise schnell. Der Vermögensaufbau über den Lebenszyklus der Selbstständigen und Freiberufler ohne Mitarbeiter ähnelt zwar dem der Selbstständigen und Freiberufler mit Angestellten, allerdings liegt er auf einem deutlich niedrigeren Niveau (Niehues und Pimpertz, 2012).

Betrachtet man neben dem altersabhängigen Vermögensaufbau auch die einzelnen Vermögenskomponenten nach Erwerbsgruppe, fällt auf, dass das höhere Vermögen der Selbstständigen (mit und ohne Angestellten) im Vergleich zu den restlichen Erwerbsgruppen insbesondere auf höheres Immobilien- und Betriebsvermögen zurückzuführen ist (siehe Tabelle V.1).

Tabelle V.1: Individuelles Nettovermögen nach beruflicher Stellung

Arithmetisches Mittel für Erwerbstätige der jeweiligen Gruppe, in Euro

	Arbeitnehmer			Beamte	Selbstständige	
	Un-/angelernete oder einfache Tätigkeit	Qualifizierte Tätigkeit	Mit Leitungsfunktion		Ohne Angestellte	Mit Angestellte
<b>Bruttovermögen</b>	57.099	90.846	154.807	146.206	215.374	541.746
<b>Immobilienvermögen</b>	40.800	63.604	98.628	110.360	143.215	224.881
<b>Sparvermögen</b>	3.862	8.780	21.054	14.115	22.776	30.928
<b>Bausparguthaben</b>	3.176	4.073	6.384	6.845	3.369	5.912
<b>Versicherungen</b>	8.671	12.479	21.494	13.856	18.254	52.777
<b>Betriebsvermögen</b>	590	1.911	7.246	1.029	27.760	227.248
<b>Schulden</b>	14.113	22.318	33.671	32.572	46.444	90.235
<b>Hypotheken</b>	10.807	19.907	31.058	29.032	40.861	69.931
<b>Konsumentenkredite</b>	3.305	2.411	2.614	3.540	5.582	20.304
<b>Nettovermögen</b>	42.987	68.529	121.135	113.634	168.93	451.511
<b>Nachrichtlich: Anteil vermögensloser in Prozent</b>	31,0	18,1	8,9	18,3	12,8	9,7

Anmerkung: Renten- und Pensionsansprüche von Arbeitnehmern werden nicht als Vermögen erfasst.  
Quelle: Niehues und Pimpertz (2012)

Auch hier sticht die Gruppe der Selbstständigen mit Angestellten hervor. Mit einer durchschnittlichen Höhe von etwa 227.000 € befindet sich das Betriebsvermögen zum größten Teil im Besitz von Selbstständigen mit Angestellten. Aber auch Selbstständige ohne Ange-

stellte verfügen über ein deutlich höheres Immobilien- und Betriebsvermögen als Nicht-Selbstständige (Niehues und Pimpertz, 2012).

Die Zahlen lassen darauf schließen, dass der Vermögensbildung bei Selbstständigen im Hinblick auf die Altersvorsorge eine wichtige Bedeutung zukommt, und dass das Betriebsvermögen dabei eine wichtige Rolle einnimmt. Aus diesem Grund kommen wir zu der Schlussfolgerung, dass der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG mit seiner heutigen Zielsetzung der Alterssicherung von Inhabern von kleinen und mittelständischen Unternehmen relevant ist. Aber ist er auch gerechtfertigt?

Verschiedene Studien betonen, dass ein nicht unerheblicher Teil der Selbstständigen einem hohen Altersarmutsrisiko ausgesetzt ist (vgl. hierzu: Merz, 2006; Sachverständigenrat, 2006; Fachinger, 2002 oder Ziegelmeyer, 2013). Viele Selbstständige sind nicht in einer gesetzlichen Rentenkasse versichert. Dies bedeutet allerdings nicht, dass die meisten Selbstständigen finanziell unzureichend auf den Ruhestand vorbereitet sind (Brenke, 2016). Wie bereits erörtert, ist oft ein Vermögen vorhanden. Gleichwohl gibt es Selbstständige, bei denen die Altersvorsorge offenbar nicht hinreichend ist. Laut Brenke (2016) haben rund zwölf Prozent aller Selbstständigen, die nicht in eine gesetzliche Rentenkasse einzahlen, keine private Vorsorgeversicherung oder ein Vermögen von mindestens 100.000 €.

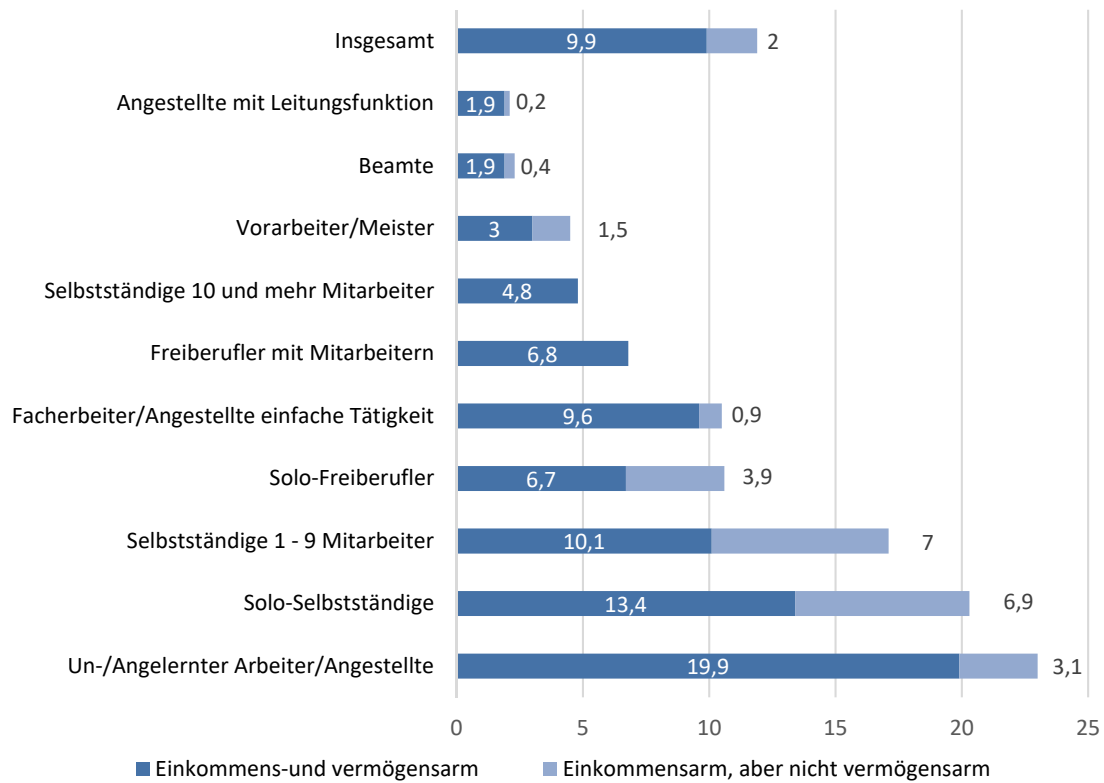
Niehues und Pimpertz (2012) berechnen die Armutsriskien von Selbstständigen im Ruhestand. Im Gegensatz zu konventionellen Armutsbetrachtungen, die nur auf Einkommen beruhen, berücksichtigen sie, inwiefern Armutsriskien durch etwaige Vermögensbestände reduziert werden können. Abbildung V-2 veranschaulicht ihre Ergebnisse:

Ohne Berücksichtigung des Vermögens sind rund 20 % der ehemaligen Solo-Selbstständigen von Altersarmut bedroht. Bei den ehemaligen Selbstständigen mit 1 bis 9 Mitarbeitern sind es 17 %. Allerdings kann gut ein Drittel der Solo-Selbstständigen und Selbstständigen mit 1 bis 9 Mitarbeitern auf ein Vermögen zurückgreifen. Bezieht man das Vermögen mit ein, ist die Reduktion des Armutsriskios in der Gruppe der Selbstständigen mit keinen bzw. 1 bis 9 Mitarbeitern deutlich höher als in anderen Erwerbsgruppen. Trotzdem verbleibt ein überdurchschnittlich hoher Anteil, der im Alter weder auf ausreichendes Einkommen noch auf Vermögen zurückgreifen kann. Bei Selbstständigen ohne Mitarbeiter sind es 13 %, bei den Selbstständigen mit geringer Mitarbeiterzahl sind es 10 % (Niehues und Pimpertz, 2012).

Vor diesem Hintergrund ist der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG, der insbesondere für kleine und mittelständische Unternehmen mit einem Veräußerungsgewinn bis maximal 181.000 € Steuererleichterungen bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe schafft, nicht nur relevant, sondern auch gerechtfertigt.

Abbildung V-2: Altersarmut und Vermögen

Anteil der Personen in Altersarmut (60 % des Medianeinkommens) bezogen auf die Gruppe



Quelle: Niehues und Pimpertz (2012)

## D. Wirkungsanalyse

Dieses Kapitel analysiert die Wirkungszusammenhänge der Steuerfreibeträge nach §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 EStG. Unterkapitel D.1. erörtert dabei die Effektivität der Steuerbegünstigung, während Kapitel D.2. mögliche Nebenwirkungen erläutert und auf distributive Aspekte der Steuererleichterungen eingeht.

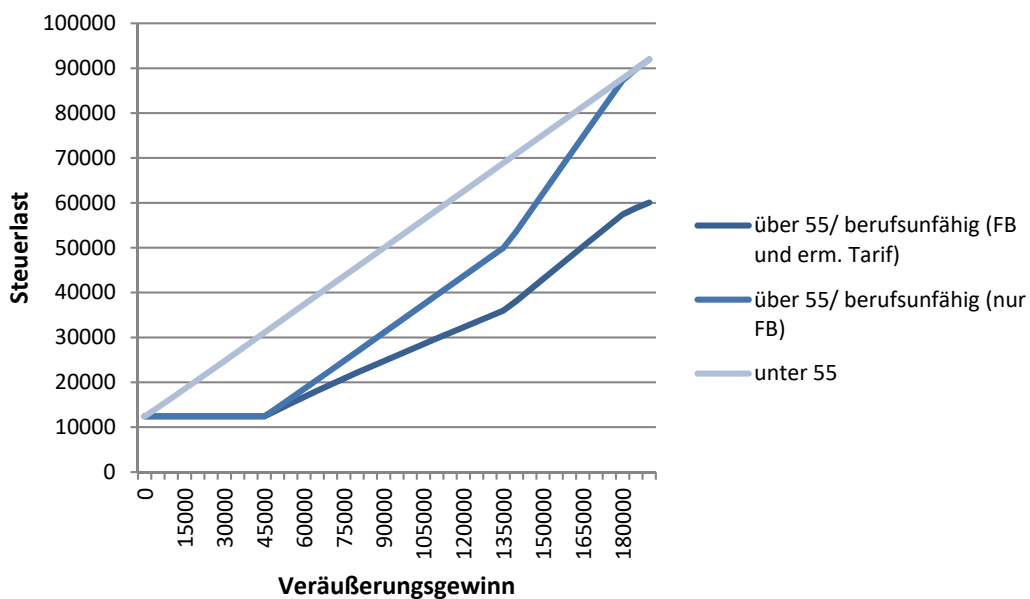
### 1. Effektivität der Zielerreichung

Seit seiner grundlegenden Umgestaltung in 1996 ist der ursprüngliche Zweck des Freibetrags, eine über die Tarifvergünstigung des § 34 EStG hinausgehende Steuererleichterung für kleinere und mittelständische Unternehmen zu schaffen sowie die Progressionswirkung beim Aufdecken stiller Reserven abzumildern, nicht mehr erfüllt. Stattdessen wirkt der

Freibetrag in seiner heutigen Ausgestaltung effektiv wie ein Instrument der Altersvorsorge (Frotscher und Geurts, 2015). Um die Effektivität der Zielerreichung zu bestimmen, stellt sich zunächst die Frage, ob die Steuervergünstigungen in ihrer derzeitigen Ausgestaltung grundsätzlich dazu geeignet sind, Steuererleichterungen für Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe herbeizuführen, die diese zum Zwecke ihrer Altersvorsorge verwenden können.

Unter den Annahmen, dass der Steuerpflichtige einzeln veranlagt ist und neben den außerordentlichen Einkünften aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs ein zu versteuerndes Einkommen von 50.000 € hat, stellt Abbildung V-3 die Steuerlast in Abhängigkeit des Veräußerungsgewinns für Steuerpflichtige unter 55 Jahren sowie für Steuerpflichtige, die über 55 Jahre alt oder berufsunfähig sind, dar. Dabei bleibt der Solidaritätszuschlag der Einfachheit halber unberücksichtigt.

**Abbildung V-3: Steuerlast nach Veräußerungsgewinn (in €)**



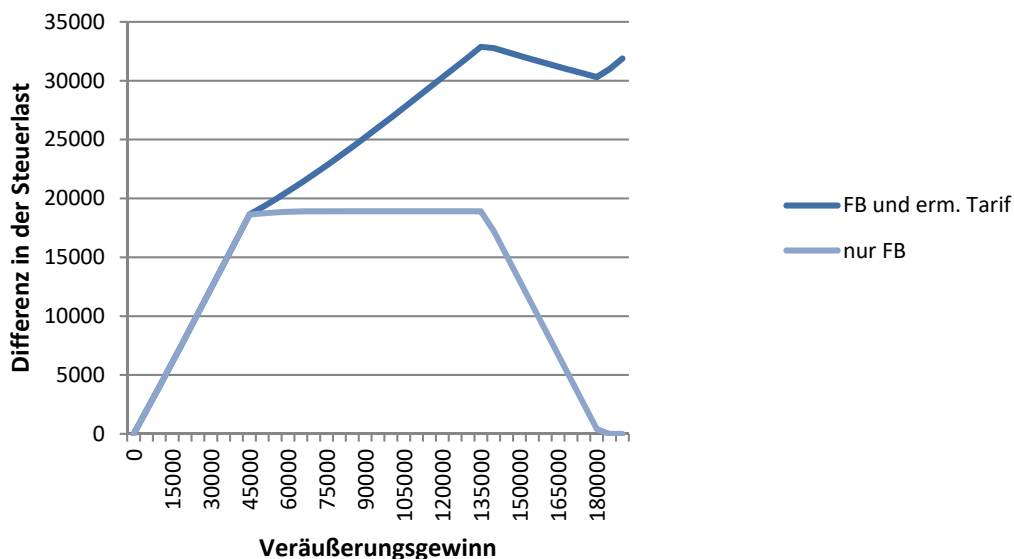
Quelle: eigene Darstellung (ifo 2018)

In Abbildung V-3 zeigt die hellblaue Linie die Steuerlast für einen Steuerpflichtigen, der unter 55 Jahre alt und nicht berufsunfähig ist. In diesem Fall werden die außerordentlichen Einkünfte nach der Fünftelregel besteuert, sollte dies für den Steuerpflichtigen günstiger sein, als der reguläre Einkommensteuertarif (vgl. Kapitel A.3). Ein Steuerpflichtiger der über 55 Jahre alt oder berufsunfähig ist, kann einmal im Leben sowohl den Freibetrag nach §§ 14, 16 Abs. 4 oder 18 Abs. 3 EStG wie auch den ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG beantragen. Die mittlere Linie zeigt daher die Steuerlast, wenn nur der

Freibetrag berücksichtigt wird, während die dunkelblaue Linie die Steuerlast unter Einbeziehung des Freibetrags und des ermäßigten Steuersatzes zeigt.

Die unterschiedliche Höhe der Steuerlast, die für Veräußerungsgewinne bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe für unter bzw. über 55-Jährige anfällt, ist vor allem durch den ermäßigten Steuertarif nach § 34 Abs. 3 EStG getrieben. Dies gilt insbesondere für höhere Veräußerungsgewinne. Der Freibetrag sorgt dahingegen vornehmlich dafür, dass, gemäß seiner Zielsetzung, auch Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe mit niedrigeren Veräußerungsgewinnen von der Steuererleichterung profitieren können. Dies wird durch Abbildung V-4 verdeutlicht.

**Abbildung V-4: Differenz in der Steuerlast (in €)**

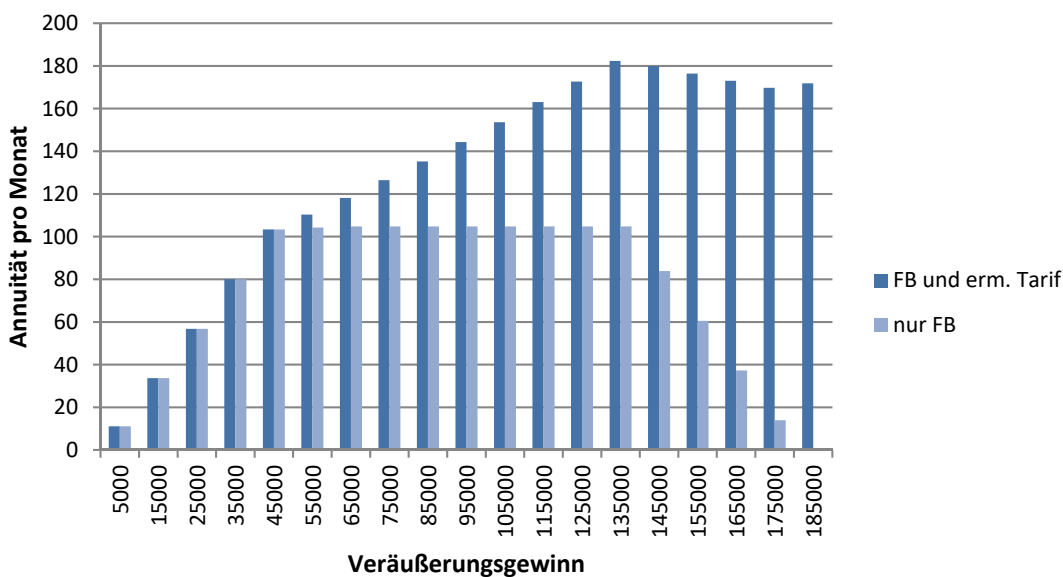


Quelle: eigene Darstellung (ifo 2018)

Abbildung V-4 stellt die Differenz in der Steuerlast von über und unter 55-Jährigen in Abhängigkeit des Veräußerungsgewinns dar. Bis zu einem Veräußerungsgewinn von 45.000 € steigt die Steuererleichterung aufgrund des Freibetrags für über 55-Jährige/Berufsunfähige von 0 € auf ca. 19.000 € an. Ist der Freibetrag voll ausgeschöpft, bleibt die Steuererleichterung konstant bei 19.000 €. Ab einem Veräußerungsgewinn von 136.000 € wird der Freibetrag abgeschmolzen. Folglich geht die Steuererleichterung aufgrund des Freibetrags zurück. Die gesamte Steuererleichterung für über 55-Jährige/Berufsunfähige nimmt jedoch weiter zu, da der ermäßigte Steuertarif bis zu einem Veräußerungsgewinn von 5 Mio.€ gewährt wird.

Die entscheidende Frage zur Beurteilung der Wirksamkeit der Steuervergünstigung ist jedoch nicht, wie hoch die einmalige Steuererleichterung ist, sondern wie sich diese auf die Altersvorsorge des Steuerpflichtigen auswirkt. Abbildung V-5 zeigt die Höhe der monatlichen Annuitäten, die sich aus der geminderten Steuerlast ergeben. Die Annuität wurde unter den Annahmen berechnet, dass der Steuerpflichtige nach Betriebsveräußerung noch eine Lebenserwartung von 20 Jahren hat und der jährliche Zinssatz 3 % beträgt.

**Abbildung V-5: Monatliche Annuität aus der Steuererleichterung**



Quelle: eigene Darstellung (ifo 2018)

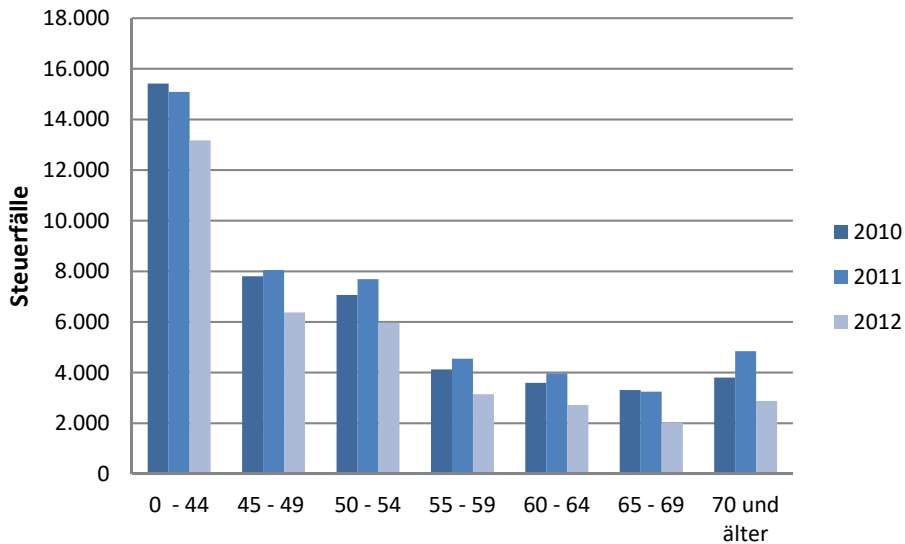
Bei einem vollausgeschöpften Freibetrag von 45.000 € beträgt die monatliche Annuität ca. 105 €, wenn der ermäßigte Steuersatz unberücksichtigt bleibt. Man kann insofern schlussfolgern, dass die Steuervergünstigungen nach §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 EStG zumindest ex ante das Potenzial haben die Alterssicherung von Inhabern kleinerer und mittlerer Betriebe zu unterstützen. Dies bedeutet jedoch noch nicht, dass die Steuererleichterungen in der Praxis auch angenommen werden. Abbildung V-6 und Abbildung V-7 zeigen die Veräußerungsgewinne vor Abzug von Freibeträgen bei Veräußerung oder Aufgabe innerhalb der gewerblichen Einkünfte. Abbildung V-6 gibt die Anzahl der Steuerfälle, Abbildung V-7 die durchschnittliche Höhe des Veräußerungsgewinns nach Altersgruppe für die Jahre 2010, 2011 und 2012 an.

Anhand Abbildung V-6 kann man erkennen, dass es zu keiner Anhäufung von Steuerfällen an der relevanten Altersgrenze kommt. Im Gegenteil, die Anzahl steuerpflichtiger Veräußerungsgewinne nimmt mit dem Alter ab. So weisen beispielsweise die Gruppe der 50 bis 54-Jährigen in allen drei Jahren eine deutlich höhere Anzahl von steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen auf als die Gruppe der 55- bis 59-Jährigen, obgleich der Freibetrag nach



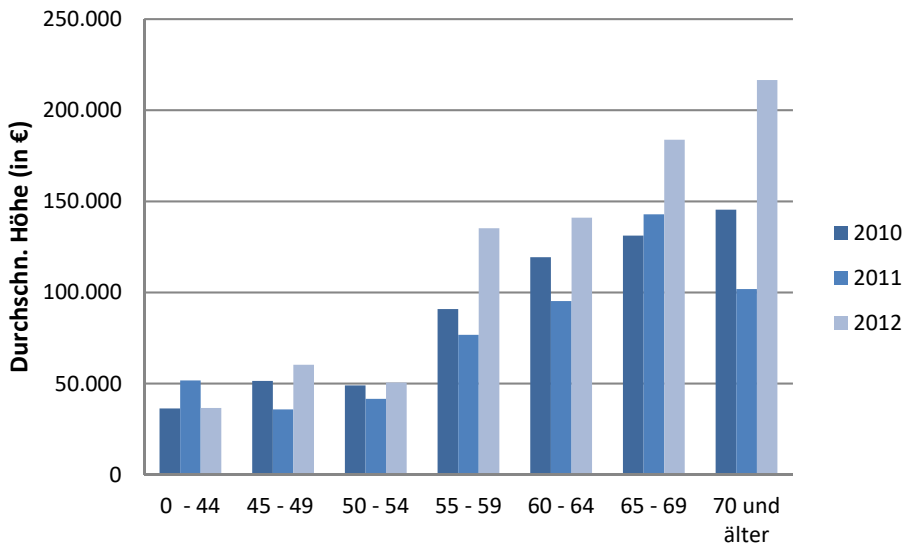
§ 16 Abs. 4 EStG finanzielle Anreize setzt, mit der Betriebsveräußerung oder -aufgabe bis zur Vollendung des 55. Lebensjahres zu warten. Gleichzeitig nimmt die durchschnittliche Höhe des Veräußerungsgewinns mit dem Alter zu.

**Abbildung V-6: Veräußerungsgewinn – gewerbliche Einkünfte: Anzahl der Steuerfälle**



Quelle: Statistisches Bundesamt: Vollerhebung der Lohn- und Einkommensteuerstatistik; eigene Darstellung (ifo 2018)

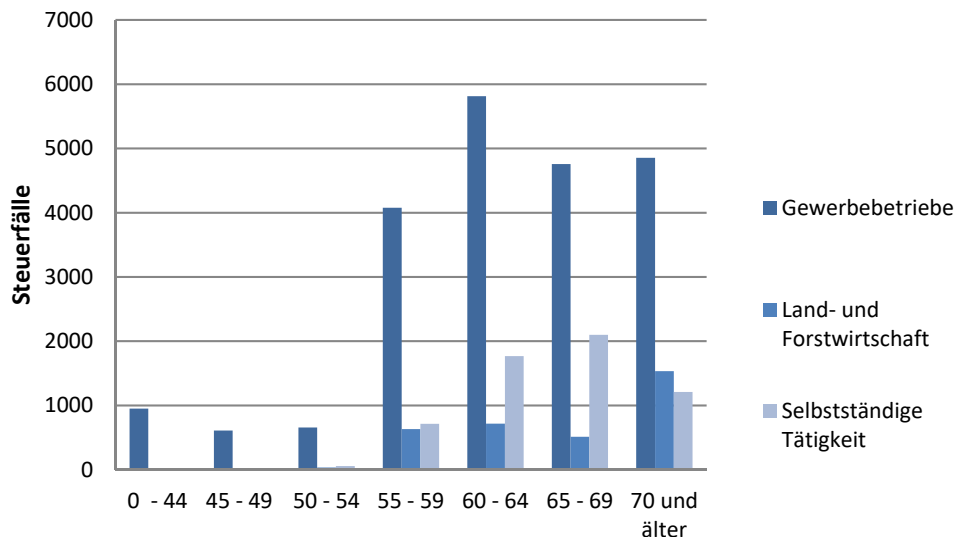
**Abbildung V-7: Veräußerungsgewinn – gewerbliche Einkünfte: Durchschnittliche Höhe**



Quelle: Statistisches Bundesamt: Vollerhebung der Lohn- und Einkommensteuerstatistik; eigene Darstellung (ifo 2018)

Die Abbildung V-8 und die Abbildung V-9 stellen die steuerfrei bleibenden Veräußerungsgewinne nach Einkunftsart und Altersgruppe für das Jahr 2012 dar. Abbildung V-8 gibt die Anzahl der Steuerfälle, Abbildung V-9 die durchschnittliche Höhe des in Anspruch genommenen Freibetrags an. Dabei ist zu beachten, dass im Falle der Gewerbebetriebe die Anzahl der Steuerfälle sowie die Höhe der steuerfrei bleibenden Veräußerungsgewinne leicht überschätzt wird, da die entsprechende Variable in der Lohn- und Einkommensteuerstatistik sowohl den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG wie auch den Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG enthält. Eine klare Trennung der beiden Steuervergünstigungen ist aufgrund der Datenlage nicht möglich.

**Abbildung V-8: Steuerfrei bleibende Veräußerungsgewinne (2012): Anzahl der Steuerfälle**



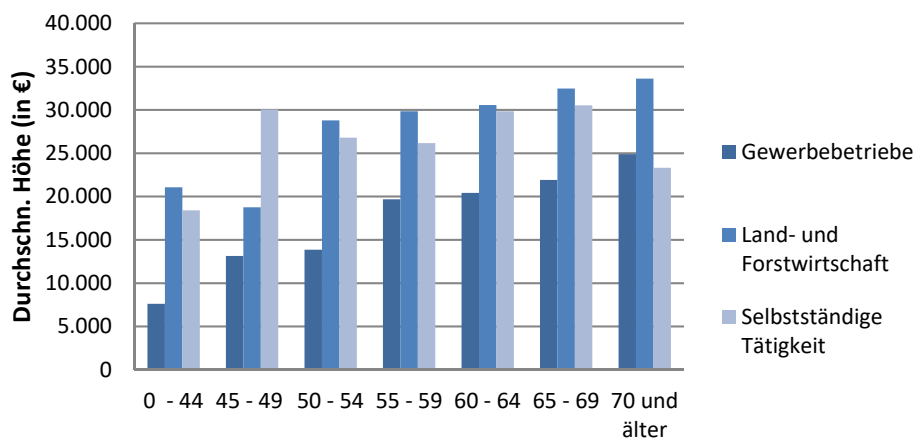
Quelle: Statistisches Bundesamt: Vollerhebung der Lohn- und Einkommensteuerstatistik; eigene Darstellung (ifo 2018)

Wie man der Darstellung entnehmen kann, wird die Steuervergünstigung insbesondere bei Veräußerungsgewinnen innerhalb der Einkünfte aus Gewerbebetrieben in Anspruch genommen. Auch bezüglich der Altersstruktur ergeben sich kleinere Differenzen. Bei den Gewerbetreibenden ist die Anzahl der Fälle in der Gruppe der 60 bis 64-Jährigen am höchsten, bei den Selbstständigen sind es die 65- bis 69-Jährigen. Land- und Forstwirte dahingehen veräußern ihre Betriebe noch später. Dort weist die Gruppe der über 70-Jährigen die höchsten Fallzahlen auf. Insgesamt betrachtet, fallen die Fallzahlen dennoch gering aus.

Darüber hinaus zeigt Abbildung V-9, dass die Freibeträge im Durchschnitt nicht voll ausgeschöpft werden. Die durchschnittliche Höhe der steuerfrei bleibenden Veräußerungsgewin-

ne liegt im Jahr 2012 in jeder Altersgruppe und in jeder Einkunftsart deutlich unter dem maximalen Freibetrag von 45.000 €. Entsprechend ist auch die monatliche Annuität, die sich aus der Steuererleichterung ergibt, deutlich geringer als die 105 € für einen voll ausgeschöpften Freibetrag (vgl. Abbildung V-5). Dies kann zwei Gründe haben. Zum einen könnte ein nicht voll ausgeschöpfter Freibetrag darauf hindeuten, dass im Durchschnitt der Veräußerungsgewinn geringer als 45.000 € ist. In diesem Falle ließe sich schlussfolgern, dass in der Praxis die Steuervergünstigungen keinen allzu großen Beitrag zur Alterssicherung von Inhabern kleinerer und mittlerer Betriebe leisten können, da die aus der Steuererleichterung resultierende monatliche Annuität zu gering wäre, um eine nennenswerte Unterstützung der Alterssicherung darzustellen. Zum anderen könnte ein nicht voll ausgeschöpfter Freibetrag darauf hindeuten, dass der durchschnittliche Veräußerungsgewinn über 136.000 € liegt und der Freibetrag dementsprechend abgeschmolzen wurde. Die Wirkung der Steuervergünstigung ist in diesem Falle positiver zu bewerten. In der Tat zeigt Abbildung 7, dass im Jahr 2012 die durchschnittliche Höhe des Veräußerungsgewinns bei über 60-Jährigen oberhalb von 136.000 € lag – zumindest bei den Gewerbetreibenden.

**Abbildung V-9: Steuerfrei bleibende Veräußerungsgewinne (2012): Durchschnittliche Höhe**



Quelle: Statistisches Bundesamt: Vollerhebung der Lohn- und Einkommensteuerstatistik; eigene Darstellung (ifo 2018)

Abschließend lässt sich dennoch festhalten, dass, auch wenn die Wirkung der Steuervergünstigungen im Einzelfall beträchtlich sein kann, sie aufgrund der geringen Fallzahlen im Aggregat gesehen gering ausfällt.

## **2. Nebenwirkungen der Steuervergünstigungen und distributive Aspekte**

Nennenswerte Nebenwirkungen sind bei den Steuervergünstigungen nach §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 EStG nicht zu erwarten. Zudem verdeutlichen Abbildung V-4 und Abbildung V-5 in Abschnitt D.1., dass Steuerpflichtige mit geringerem Veräußerungsgewinn und damit Betriebsvermögen in besonderem Maße von den Steuervergünstigungen nach §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 EStG profitieren und damit – isoliert betrachtet – die Steuervergünstigungen zu einer progressiven Wirkung bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen führen.

## **E. Nachhaltigkeit**

Im 26. Subventionsbericht der Bundesregierung werden die Steuersubventionen nach §§ 16 Abs. 4, 14 und 18 Abs. 3 EStG (Steuervergünstigungen 29, 4 und 96) als nachhaltig im Sinne der Managementregeln Nr. 6 und 10 der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie sowie der Indikatorenbereiche 8.3 und 8.4 bezeichnet (Bundesministerium der Finanzen, 2017). Die Managementregel Nr.6 befasst sich mit der wirtschaftlich erfolgreichen sowie ökologischen und sozial verträglichen Gestaltung des Strukturwandels, während die Managementregel Nr.10 sich um den sozialen Zusammenhalt dreht. Die Indikatorenbereiche 8.3 und 8.4 umfassen die wirtschaftliche Zukunftsvorsorge und Leistungsfähigkeit. Zusätzlich können die Steuervergünstigungen ebenfalls einen Einfluss auf den Indikator 1.1 (Armut) haben.

Tabelle V.2 gibt einen Überblick über die Einflüsse der Freibeträge für Veräußerungsgewinne auf die Nachhaltigkeit im Sinne der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie.

Tabelle V.2: Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für die Maßnahmen Nr. 4, 29 und 96

StV Nr.	Steuervergünstigung 4, 29 und 96		Nachhaltigkeitsprüfung	
SDG Nr.	Indikatorenbereich <i>Nachhaltigkeitspostulat</i>	Indikatoren	Positiv	Negativ
<b>SDG 1. Armut in jeder Form und überall beenden</b>				
1.1.a	<b>Armut</b> Armut begrenzen	Materielle Deprivation	X	
<b>SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern</b>				
8.3.	<b>Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge</b> <i>Gute Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten</i>	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	X	
8.4.	<b>Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit</b> <i>Wirtschaftsleistung umwelt- und sozialverträglich steigern</i>	BIP je Einwohner	X	
<b>SDG 10. Ungleichheit innerhalb v. und zwischen Staaten verringern</b>				
10.2	<b>Verteilungsgerechtigkeit</b> <i>Zu große Ungleichheit innerhalb Deutschlands verhindern</i>	Gini-Koeffizient Einkommen nach Sozialtransfer	X	

Die positiven wie auch negativen Einflüsse werden wie folgt begründet:

- **Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge (8.3.):** Die Freibeträge für Veräußerungsgewinne aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben erleichtern Unternehmensübergänge und schaffen somit gute Investitionsbedingungen.
- **Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (8.4.):** Die Freibeträge können positive Wachstumsimpulse setzen, da sie gute Investitionsgrundlagen schaffen. Zudem sind sie sozialverträglich ausgestaltet, da sie dem Zweck der Alterssicherung dienen.
- **Armut (1.1 a):** Die Steuervergünstigungen fördern die Altersvorsorge von Inhabern kleinerer (land- und forstwirtschaftlicher) Betriebe und haben dadurch das Potenzial die Altersarmutsrisiken dieser Erwerbsgruppe zu reduzieren (vgl. Managementregel Nr. 10).
- **Verteilungsgerechtigkeit (10.2):** Die Steuervergünstigungen können die Altersarmutsrisiken von Inhabern kleinerer Betriebe, Landwirten und Freiberuflern reduzieren. Zudem sind sie degressiv ausgestaltet und gelten nur für kleinere und mittlere Betriebe. Folglich haben sie das Potential, zur Reduzierung der Ungleichheit beizutragen.

Insgesamt sind keine negativen Effekte der Freibeträge nach den §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 EStG zu erwarten. Dabei sei aber gesagt, dass die hier getroffenen Schlussfolgerungen allesamt qualitativer Art sind. Aufgrund der Datenlage ist eine Quantifizierung der

Wirkung auf die betroffenen Nachhaltigkeitsindikatoren nicht möglich. Die geringen Fallzahlen machen jedoch größere Einflüsse auf die Nachhaltigkeit unwahrscheinlich.

## **F. Instrumentelle Gestaltung**

Dieses Kapitel untersucht, ob die Ausgestaltung der Freibeträge in ihrer aktuellen Form die bestmögliche Instrumentierung des Subventionsziels ist, oder aber ob zur Erreichung des Ziels andere Instrumente naheliegender wären.

Vor dem Hintergrund des demographischen Wandels und den damit verbundenen Herausforderungen in der Rentenversicherung fördert der Staat seit geraumer Zeit die private Altersvorsorge sowie den privaten Vermögensaufbau. Förderelemente sind beispielsweise die Riester-, die Rürup-Rente und die Förderung der betrieblichen Altersvorsorge.

Seit ihrer Umgestaltung in 1996 wirken auch die Freibeträge nach §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 EStG effektiv wie ein Instrument der Alterssicherung. Zusammen mit dem ermäßigten Steuertarif nach § 34 Abs. 3 EStG tragen sie der Tatsache Rechnung, dass das Betriebsvermögen einen substanziellen Teil der Altersvorsorge von Selbstständigen ausmacht, insbesondere da Selbstständige oftmals keine Rentenansprüche an die gesetzliche Rentenversicherung haben.

Wie die Wirkungsanalyse in Kapitel D gezeigt hat, haben insbesondere die Freibeträge das Potenzial, dazu beizutragen, dass auch Inhaber kleinerer und mittlerer (Land- und Forst-) Betriebe mit niedrigeren Veräußerungsgewinnen von den Steuervergünstigungen im Rahmen von Betriebsveräußerungen und -aufgaben aus Altersgründen (ex ante) profitieren können. Von dem ermäßigten Steuertarif profitieren dahingegen hauptsächlich Steuerpflichtige mit höheren Veräußerungsgewinnen. Unter den Annahmen, dass der Steuerpflichtige einzeln veranlagt ist, sein sonstiges zu versteuerndes Einkommen 50.000 € beträgt und er nach Betriebsveräußerung noch eine Lebenserwartung von 20 Jahren hat, resultiert aus der Steuererleichterung allein aufgrund des Freibetrags eine zusätzliche monatliche Rente von ca. 105 € für den Begünstigten (bei einem voll ausgeschöpften Freibetrag und einem jährlichen Zinssatz von 3 %).

Man kann entsprechend schlussfolgern, dass ex ante die Steuervergünstigung sinnvoll ausgestaltet ist, um ihr Ziel – eine Steuererleichterung für Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe zu schaffen, die diese zum Zwecke ihrer Altersvorsorge verwenden können – zu erreichen.

## **G. Transparenz und Monitoring**

In diesem Kapitel werden die Transparenz und das Monitoring der drei zu evaluierenden Steuervergünstigungen analysiert. Dabei werden die folgenden Fragen erörtert:

- Wie gut und regelmäßig wird öffentlich und quantitativ berichtet?
- Ist das aktuelle Subventionsziel hinreichend klar definiert? Sind die Ziele als Indikatoren spezifiziert? Sind sie spezifizierbar?
- Sind die Steuervergünstigungen im Sinne der subventionspolitischen Leitlinien ausgestaltet?

### *Öffentliche Berichterstattung*

Grundsätzlich ist zur Qualität der öffentlichen Berichterstattung zu erwähnen, dass bereits die Kontrolle und Darstellung der Subventionen des Bundes in den Subventionsberichten der Bundesregierung eine wichtige Transparenzmaßnahme darstellen, die in dieser Form nicht selbstverständlich ist. Die Subventionsberichte werden im Zweijahresrhythmus veröffentlicht und erhalten alle wesentlichen Informationen zu den jeweiligen Finanzhilfen und Steuervergünstigungen des Bundes. Die Freibeträge nach §§ 16 Abs. 4, 14 und 18 Abs. 3 EStG sind daher öffentlich bekannt und können anhand ihres Kennblatts verstanden werden. Im 26. Subventionsbericht der Bundesregierung tragen sie die laufenden Nummern 29 (§ 16 Abs. 4 EStG), 4 (§ 4 EStG) und 96 (§ 18 Abs. 3 EStG).

### *Subventionsziel*

Dennoch kann die Transparenz und das Monitoring in Bezug auf die Freibeträge für Veräußerungsgewinne verbessert werden. Insbesondere die im Subventionsbericht angegebene Zielsetzung der Steuervergünstigungen Nr. 4, 29 und 96 ist mittlerweile überholt. Dort wird als Zielsetzung der Steuervergünstigungen Nr. 29 und 96 angegeben: „Steuererleichterung bei der Veräußerung oder Aufgabe kleinerer (und mittlerer) Betriebe“. Die Zielsetzung der Steuervergünstigung Nr. 4 ist laut Subventionsbericht die „Steuererleichterung bei der Veräußerung oder Aufgabe bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe“ (Bundesministerium der Finanzen, 2017).

In ihrer ursprünglichen Ausgestaltung bis zum Jahr 1996 dienten die Freibeträge nach §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 EStG zusammen mit der Fünftellösung nach § 34 Abs. 1 EStG und dem ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG in der Tat der steuerlichen Entlastung bei der geballten Aufdeckung von stillen Reserven im Zuge von Betriebsveräußerungen. Durch die Freibeträge sollte über den ermäßigten Steuersatz und die Fünftellösung hinaus eine Steuererleichterung für kleinere und mittelständische Unternehmen geschaffen werden (vgl. Kapitel A.2). Mit Wirkung 1996 wurden die Freibeträge allerdings grundlegend umgestaltet. Der allgemeine Freibetrag ist entfallen. Er wird seither nur noch einmalig gewährt, wenn der Unternehmer über 55 Jahre alt oder berufsunfähig ist. Die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Freibeträge wurde also auf eine relativ kleine Gruppe an Steuerpflichtigen begrenzt. Damit besteht das wesentliche Ziel der Freibeträge offensichtlich nicht mehr darin, allgemein für eine Steuererleichterung oder steuerliche Entlastung bei Betriebsveräußerungen zu sorgen. Denn warum sollte nur eine kleine Gruppe an Steuerpflich-

tigen in den Genuss von Vergünstigungen kommen, von denen potenziell eine große Zahl an Inhabern kleinerer und mittelständischer Betriebe profitieren könnten? Eine Steuererleichterung per se ist immer dann ökonomisch vertretbar, wenn der daraus resultierende Nutzen in Form geringerer Erhebungs- und Befolgungskosten größer ist als der Verlust an Steueraufkommen. Es besteht aber kein Grund für die Annahme, dass die Erhebungs- und Befolgungskosten auf Seiten der 55-jährigen bzw. Berufsunfähigen höher ausfallen als bei anderen Steuerpflichtigen. Für die Einschränkungen im Hinblick auf die Gewährung der Freibeträge bedarf es daher einer spezifischen Rechtfertigung. Diese Rechtfertigung sollte unbedingt in den Zielen der Steuervergünstigungen zum Ausdruck kommen. Laut Frotscher und Geurts (2015) wirken die Freibeträge in ihrer heutigen Fassung primär wie ein Instrument der Alterssicherung für Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe und dienen damit im Wesentlichen sozialen Zwecken. Auf diese Wirkung wird im Subventionsbericht auch explizit hingewiesen. So heißt es dort unter „Maßnahme“: *„Veräußerungsgewinne, die anlässlich der Betriebsveräußerung wegen Alters oder bei Berufsunfähigkeit entstehen, können in einem stärkeren Maße für die Altersversorgung der ausscheidenden Betriebsinhaber verwendet werden.“* (Bundesministerium der Finanzen, 2017). Die staatliche Förderung der Alterssicherung von Inhabern kleinerer und mittlerer Betriebe ist durchaus ein legitimes Ziel, das zur Rechtfertigung der Einschränkung hinsichtlich der Gewährung der Freibeträge dienen kann. Zur Verbesserung der Transparenz sollte dieser offensichtlich politisch gewünschte Effekt auch als Subventionsziel genannt werden.

Auch um die Steuervergünstigungen im Hinblick auf ihre Kosten und Nutzen evaluieren zu können, ist es dringend geboten, die Subventionsziele zu konkretisieren. Verfolgt ein Subventionsinstrument nur das Ziel, für eine Steuererleichterung zu sorgen, wie dies vorgeblich für die hier diskutierten Freibeträge der Fall ist, dann lässt sich der Nutzen des Instruments kaum quantifizieren. Denn dazu müsste man bestimmen können, in welchem Ausmaß sich die Erhebungs- und Befolgungskosten der Steuer verringern. Insbesondere die Befolgungskosten werden jedoch hauptsächlich durch die Höhe der Opportunitätskosten bestimmt, die über die Steuerpflichtigen erheblich variieren dürften und monetär schwer zu bewerten sind. Besteht das Ziel der Vergünstigungen allerdings darin, die Altersvorsorge von Inhabern kleinerer und mittlerer Betriebe zu fördern, dann können insbesondere die in Kapitel D diskutierten Indikatoren für die Bewertung der Steuervergünstigungen herangezogen werden.

#### *Subventionspolitische Leitlinien*

Mit den subventionspolitischen Leitlinien hat sich die Bundesregierung eine Reihe von Kriterien für die Vergabe und die Kontrolle von Subventionen gesetzt, um die Transparenz, die Nachvollziehbarkeit und die Steuerungsmöglichkeiten im Bereich der Subventionspolitik zu erhöhen (Bundesministerium der Finanzen, 2015b).

Beispielsweise soll sich die Subventionspolitik der Bundesregierung an wachstums-, verteilungs- und wettbewerbspolitischen Wirkungen orientieren. Dies ist bei den Freibeträgen



der Fall. Wie die vorangegangene Nachhaltigkeitsprüfung (Kapitel E) gezeigt hat, können die Freibeträge positive Wachstumsimpulse setzen, da sie gute Investitionsgrundlagen schaffen. Für ihre verteilungspolitische Wirkung spricht, dass sie zu einem die Altersarmutsrisiken von Inhabern kleinerer Betriebe, Landwirten und Freiberuflern reduzieren können und zum anderen degressiv ausgestaltet sind. Folglich haben die Freibeträge das Potenzial Ungleichheit zu reduzieren. Darüber hinaus bieten die Freibeträge eine Grundlage, um die Unternehmensnachfolge zu ordnen. Dies könnte einem zu langen Festhalten am eigenen Unternehmen entgegenwirken. Da eine hinausgezögerte Betriebsübergabe mitunter negative Auswirkungen auf Investitionsentscheidungen haben kann, können die Freibeträge somit die Wettbewerbsfähigkeit der jeweiligen Unternehmen fördern.

Auch werden die Freibeträge mit dem vorliegenden Bericht in Bezug auf Effizienz, Transparenz und den Grad der Zielerreichung evaluiert – ein weiterer Punkt der subventionspolitischen Leitlinien. Hinsichtlich der Zielerreichung hat die Wirkungsanalyse in Kapitel D gezeigt, dass die Freibeträge dort wirken, wo sie mutmaßlich wirken sollen: bei der Unterstützung der Altersvorsorge von ausscheidenden Inhabern kleinerer und mittlerer Unternehmen mit geringeren Veräußerungsgewinnen. Ebenso ist die Transparenz, wie bereits erwähnt, aufgrund der regelmäßigen Veröffentlichung der Subventionsberichte durch das Bundesfinanzministerium gewährleistet.

Kapitel F zur instrumentellen Gestaltung hat zudem ausgeführt, dass ex ante die Freibeträge sinnvoll ausgestaltet sind, um ihr Ziel – eine Steuererleichterung für Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe zu schaffen, die diese zum Zwecke ihrer Altersvorsorge verwenden können – zu erreichen. Damit ist eine weitere Leitlinie erfüllt.

Zu guter Letzt sollen – zumindest Finanzhilfen – befristet und degressiv ausgestaltet sein. Eine Befristung erübrigt sich im Falle der Freibeträge, da die Freibeträge ohnehin dem Steuerpflichtigen nur einmal im Leben gewährt werden. Einer degressiven Ausgestaltung wird insoweit Rechnung getragen, als dass die Freibeträge jeweils ab einem Veräußerungsgewinn von 45.000 € abgeschmolzen werden. Hier ist allerdings zu erwähnen, dass laut Subventionsbericht eine Degression nicht vorgesehen ist (Bundesministerium der Finanzen, 2017). Dies könnte in den kommenden Berichten gegebenenfalls angepasst werden, um Missverständnisse zu vermeiden.

Grundsätzlich lässt sich aber schlussfolgern, dass die Freibeträge nach §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 EStG dem Gedanken der subventionspolitischen Leitlinien entsprechen, insofern sich diese nicht nur auf Finanzhilfen, sondern auch auf Steuervergünstigungen anwenden lassen.

## **H. Ergebnis und Optionen für die Zukunft**

### **1. Bewertung der Maßnahmen**

Die Evaluierung hat ergeben, dass die Freibeträge nach den §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 EStG eine relevante wie auch gerechtfertigte Subventionsmaßnahme sind. Seit ihrer Umgestaltung im Jahr 1996 wirken sie effektiv als Instrument der Altersvorsorge von Inhabern kleinerer und mittlerer Betriebe, und dienen daher im Wesentlichen soziale Ziele. Vor dem Hintergrund, dass (i) das Betriebsvermögen einen substanziellen Teil der Altersvorsorge von Gewerbetreibenden, Landwirten und Freiberuflern ausmacht und (ii), dass Selbstständige ohne sowie mit wenigen Mitarbeitern einem erhöhten Altersarmutsrisiko ausgesetzt sind, sind die Freibeträge für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben für über 55-Jährige und Berufsunfähige durchaus von Belang. Zudem sind sie in ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung grundsätzlich dazu geeignet, Steuererleichterungen für Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe herbeizuführen, die diese zum Zwecke ihrer Altersvorsorge verwenden können. Unter der Annahme, dass der Steuerpflichtige einzeln veranlagt ist und neben den außerordentlichen Einkünften aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs ein zu versteuerndes Einkommen von 50.000 € hat, resultiert die Steuererleichterung durch einen voll ausgeschöpften Freibetrag in einer zusätzlichen monatlichen Annuität von 105 €, wenn man davon ausgeht, dass der Steuerpflichtige nach Betriebsveräußerung noch eine Lebenserwartung von 20 Jahren hat und der jährliche Zinssatz 3 % beträgt. Die Freibeträge haben folglich das Potenzial, die Alterssicherung von Betriebsinhabern zu unterstützen. Darüber hinaus sind keine nennenswerten Nebenwirkungen der Subventionsmaßnahmen zu erwarten. Aufgrund der niedrigen Fallzahlen, bleibt die Wirkung der Subventionsmaßnahmen im Aggregat dennoch gering, insbesondere vor dem Hintergrund, dass die durchschnittliche Höhe der gewährten Freibeträge in jeder Altersgruppe deutlich unter der maximalen Höhe von 45.000 € liegt. Daher sind auch Einflüsse auf die unterschiedlichen Nachhaltigkeitsindikatoren unwahrscheinlich. Die Transparenz und das Monitoring sind grundsätzlich positiv zu bewerten. Durch die Subventionsberichte und die subventionspolitischen Leitlinien hat die Bundesregierung Instrumente geschaffen, die im hohen Maße zur Transparenz und zur Kontrolle der Subventionspolitik beitragen. Im Hinblick auf die Freibeträge erscheint das in den Subventionsberichten ausgewiesene Subventionsziel allerdings nicht mehr aktuell. In zukünftigen Berichten sollte dies angepasst werden.

### **2. Gestaltungsoptionen**

Eine Präzisierung des Subventionsziels ist auch hinsichtlich der zukünftigen Ausgestaltung der Freibeträge dringend notwendig:

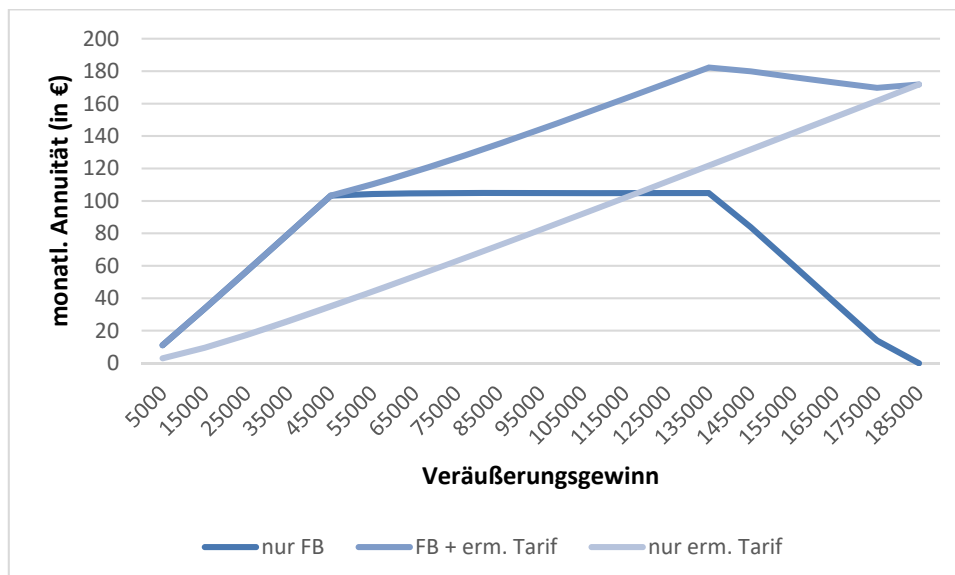
Möchte die Bundesregierung an dem ursprünglichen und in den Subventionskennblättern ausgewiesenem Ziel festhalten, eine steuerliche Entlastung für kleinere und mittlere Be-

triebe bei der geballten Aufdeckung von stillen Reserven im Zuge von Betriebsveräußerungen zu schaffen, scheint sowohl die Tatsache, dass die Freibeträge nur noch einmal im Leben gewährt werden, wie auch der Umstand, dass nur Betriebsinhaber, die über 55 Jahre alt oder berufsunfähig sind, die Freibeträge beantragen können, nur schwer begründbar. In diesem Falle sollte erwogen werden, die Freibeträge wieder in einen allgemeinen Freibetrag zurückzuführen.

Sollen die Einschränkungen hinsichtlich der Gewährung der Freibeträge auf Steuerpflichtige ab 55 Jahren sowie im Falle von Berufsunfähigkeit dagegen beibehalten werden, bedürfen sie unbedingt einer Rechtfertigung, die auch in den Subventionszielen zum Ausdruck kommen sollte.

Ist die Intention dahingegen, einen Beitrag zur Alterssicherung von Betriebsinhabern zu leisten, besteht keine Notwendigkeit die Eckwerte des Freibetrags, d.h. seine Höhe oder die Grenze, ab der der Freibetrag abgeschmolzen wird, anzupassen. Zumindest nicht, wenn man den Freibetrag in Verbindung mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG betrachtet. Wie in Kapitel A bereits angerissen, kann der Steuerpflichtige sofern er über 55 Jahre alt oder dauerhaft berufsunfähig ist, einen ermäßigten Steuersatz auf außergewöhnliche Einkünfte beantragen, die den Betrag von 5 Mio. € nicht übersteigen. Die Freibeträge nach §§ 16 Abs. 4, 14 und 18 Abs. 3 EStG sollen über diese Tarifvergünstigung des § 34 EStG hinaus für kleinere und mittlere Betriebe mit geringen Veräußerungsgewinnen eine Steuererleichterung schaffen. Abbildung V-10 verdeutlicht dieses Zusammenspiel:

**Abbildung V-10 Monatliche Annuität aus der Steuererleichterung (2)**



Quelle: eigene Darstellung (ifo 2018)












Während der ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG insbesondere für höhere Veräußerungsgewinne eine nennenswerte Steuererleichterung schafft, sorgen die Freibeträge da-












für, dass auch Inhaber kleinerer und mittlerer Betriebe mit geringeren Veräußerungsgewinnen von einer Steuererleichterung profitieren können, die sie für ihre Alterssicherung einsetzen können. Sollte nun die durchschnittliche Steuerentlastung der Freibeträge im Laufe der Zeit abnehmen, beispielsweise weil aufgrund des durchschnittlichen (nominalen oder realen) Wachstums der Veräußerungsgewinne mehr und mehr Freibeträge abgeschmolzen werden, wird dies automatisch durch den ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG ausgeglichen. So zeigt Abbildung V-10, dass bereits bei einem Veräußerungsgewinn von 115.000 € sich die Steuererleichterung nur aufgrund des ermäßigten Steuersatzes (d.h. ohne Berücksichtigung der Freibeträge) in eine monatliche Annuität von 102 € übersetzen lässt. Zum Vergleich: Die zusätzliche monatliche Annuität aus einem voll ausgeschöpften Freibetrag (ohne Berücksichtigung des ermäßigten Steuersatzes) beträgt 105 € (vgl. Kapitel D). Eine Anpassung der Freibeträge an die Entwicklung der durchschnittlichen Höhe der Veräußerungsgewinne ist folglich nicht notwendig.












Grundsätzlich sollte aber hinterfragt werden, inwiefern es überhaupt sinnvoll ist, steuerliche Instrumente zur Erreichung von außersteuerlichen Zwecken (hier: Alterssicherung) einzusetzen. Sicherlich gibt es geeignetere Mittel (Pflichtversicherung für Selbstständige, Rürup-Rente, etc.) um dieses Ziel zu erreichen. In diesem Falle wären die hier evaluierten Steuervergünstigungen aufzuheben.

### 3. Zusammenschau im Bewertungstableau

Die Übersicht fasst die wesentlichen Befunde für die hier evaluierten Steuervergünstigungen mithilfe der Scores zusammen, die in den Subventionskennblättern genutzt werden.

Nr.	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung
4	Freibetrag für Steuerpflichtige über 55 Jahre oder mit Berufsunfähigkeit in Höhe von 45.000 € für Veräußerungsgewinne						
Legende							
 ungenügend  schwach  ausreichend  gut  ausgezeichnet							

Nr.	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung
29	Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben						
<b>Legende</b>  ungenügend  schwach  ausreichend  gut  ausgezeichnet							

Nr.	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung
96	Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben						
<b>Legende</b>  ungenügend  schwach  ausreichend  gut  ausgezeichnet							

## I. Quellenverzeichnis

- Brenke, K. (2016)**, Die allermeisten Selbständigen betreiben Altersvorsorge oder haben Vermögen. DIW-Wochenbericht, 83(45), 1071-1076.
- Bundesministerium der Finanzen (2015a)**, Fünfundzwanzigster Subventionsbericht, Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 201 bis 2016. Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen (2015b)**, Nachhaltigkeitspolitik, online im Internet:  
<https://www.bundesregierung.de/Content/DE/Newsletter/Nachhaltigkeit/KW09/7-Artikel/2015-02-17-nachhaltigkeitspr%C3%BCfing-im-subventionsbericht.html>, abgerufen am: 23.02.2018.
- Bundesministerium der Finanzen (2017)**, Sechszwanzigster Subventionsbericht, Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018. Berlin.
- Fachinger, U. (2002)**, Sparfähigkeit und Vorsorge gegenüber sozialen Risiken bei Selbständigen: Einige Informationen auf der Basis der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 1998. [ZeS-Arbeitspapier 02(1)]. Bremen: Zentrum für Sozialpolitik.
- Fessler, P., Schürz, M. (2015)**, Private wealth across European countries: the role of income, inheritance and the welfare state. ECB Working Paper (1847).
- Frotscher, G. und Geurts, M. (2015)**, EStG § 16 Veräußerung des Betriebs, Kommentar zum Einkommensteuergesetz (EStG), Haufe online, im Internet:  
[https://www.haufe.de/personal/personal-office-premium/frotschergeurts-estg-16-veraeusserung-des-betriebs\\_idesk\\_PI10413\\_HI999856.html](https://www.haufe.de/personal/personal-office-premium/frotschergeurts-estg-16-veraeusserung-des-betriebs_idesk_PI10413_HI999856.html), abgerufen am: 29.01.2018.  
[https://www.haufe.de/personal/personal-office-premium/frotschergeurts-estg-16-veraeusserung-des-betriebs-911-allgemeines-persoenerlicher-anwendungsbereich\\_idesk\\_PI10413\\_HI2121428.html](https://www.haufe.de/personal/personal-office-premium/frotschergeurts-estg-16-veraeusserung-des-betriebs-911-allgemeines-persoenerlicher-anwendungsbereich_idesk_PI10413_HI2121428.html), abgerufen am: 29.01.2018.  
[https://www.haufe.de/personal/personal-office-premium/frotschergeurts-estg-16-veraeusserung-des-betriebs-13-historische-entwicklung\\_idesk\\_PI10413\\_HI2121355.html](https://www.haufe.de/personal/personal-office-premium/frotschergeurts-estg-16-veraeusserung-des-betriebs-13-historische-entwicklung_idesk_PI10413_HI2121355.html), abgerufen am: 29.01.2018.
- Fuest, C., Gauß, H. O., Bolik, A. S., Kindler, C., Neumeier, F., Pavel, F., Przybilka, S., Schönberg, N., Stimmelmayer, M. und / Stöhlker, D. (2017)**, Ökonomische Bewertung verschiedener Vermögensteuerkonzepte, Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi), Berlin, 2017.
- Herrmann, C., Heuer, G. und Raupach, A. (2009)**, Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Loseblatt, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.
- IHK (2014)**, Steuerliche Begünstigung von Veräußerungsgewinnen – Ein Merkblatt Ihrer IHK, Industrie- und Handelskammer Bonn/Rhein-Sieg.
- Jurowsky, R. (2017)**, Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe i.S.v. § 16 EStG, BBA-Spezialisierungsmodul - Steuergestaltung durch Rechtsformwahl, Hochschule Düsseldorf.
- Merz, J. (2006)**, Polarisierung der Einkommen von Selbständigen? Zur Dynamik der Einkommensverteilung und der hohen Einkommen von Selbständigen und abhängig Beschäftigten [Munich Personal RePEc Archive, Paper 5743]. Lüneburg: Universität Lüneburg.
- Niehues, J. und Pimpertz, J. (2012)**, Alterssicherung der Selbständigen in Deutschland. IW-Trends – Vierteljahresschrift zur empirischen Wirtschaftsforschung, 39(3), 17-33.

**Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2006)**, Widerstrebende Interessen – Ungenutzte Chancen. Jahresgutachten 2006/07. Wiesbaden: Statistisches Bundesamt.

**Schulze Buschoff, K. (2016)**, Alterssicherung für Selbstständige – Reformvorschläge, WSI Policy Brief, 05/2016, Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf.

**Thöne, M. (2003)**, Subventionskontrolle. Ziele – Methoden – internationale Erfahrungen; mit einem Vorwort von Hans Eichel, edition sigma, Berlin 2003.

**Zieglmeyer, M. (2013)**, Sind Selbstständige von Altersarmut bedroht? Eine Analyse des Altersvorsorge-Verhalten von Selbstständigen. In Altern im sozialen Wandel: Die Rückkehr der Altersarmut? (pp. 229-249). Springer VS, Wiesbaden.

## **VI. Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften**

Die Evaluierungen für die Steuervergünstigungen des Abschnitts VI. wurden federführend vom **ifo Institut - Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München e.V.** (ifo) durchgeführt. Die Quantifizierungen der Subventionsvolumina und der damit verbundenen Erfüllungsaufwände in Abschnitt B wurden vom **Fraunhofer-Institut für Angewandte Informationstechnik (FIT)**, St. Augustin, umgesetzt. Alle Arbeiten erfolgten wissenschaftlich unabhängig und in enger fachlicher Abstimmung mit dem gesamten Evaluationsteam und mit der Leitung des Gesamtvorhabens.

Bearbeitet von: **Björn Kauder** (ifo), **Stefanie Gäbler** (ifo). Teamleitung: **Florian Neumeier** (ifo) und **Martin Teuber** (FIT).

### **A. Grundzüge und Funktionsweise**

#### **1. Herangehensweise**

Anschließend an die Evaluierung der Freibeträge für Gewinne bei Betriebsveräußerungen und -aufgaben beschäftigt sich dieses Kapitel mit einem Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Bei der Steuervergünstigung nach § 17 Abs. 3 EStG (laufende Nr. 30 des 26. Subventionsberichts) handelt es sich um eine sachliche Steuerbefreiung in Fällen von geringer Bedeutung (26. Subventionsbericht).

§ 17 EStG behandelt die steuerliche Erfassung von Gewinnen, wenn Anteile an Kapitalgesellschaften aus dem Privatvermögen veräußert werden. Leistungen aus Veräußerungsgeschäften zählen eigentlich zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG). Unter den Voraussetzungen des § 17 EStG werden Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaften jedoch fiktiv als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG behandelt, obgleich es sich nicht um Anteile im Betriebsvermögen handelt. § 17 Abs. 3 EStG gewährt einen steuerlichen Freibetrag für diese Transaktionen. Im Folgenden wird die Steuervergünstigung nach § 17 Abs. 3 evaluiert, wobei als Grundlage die Ausgestaltung des § 17 EStG mit einbezogen wird.

#### **2. Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen**

Die Steuervergünstigung nach § 17 Abs. 3 EStG verfolgt das Ziel der Steuererleichterung für kleinere Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Sie ist als Anpassungshilfe ausgestaltet, eine Degression oder Befristung ist nicht vorgesehen (Bundesministerium der Finanzen, 2017).



§ 17 EStG greift bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch natürliche Personen, wenn in den letzten fünf Jahren eine Beteiligungsquote von mindestens 1 % am Nennkapital erreicht war. Dabei ist es unerheblich, wann und für welche Dauer die Quote überschritten wurde. Außerdem müssen sich die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen befunden haben. Handelt es sich um keine natürlichen Personen, greift § 17 EStG nur bei Personengesellschaften, wenn sich die veräußerten Anteile wiederum im Privatvermögen befanden. Werden Anteile aus dem Betriebsvermögen veräußert, greift § 17 EStG nicht. Gleiches gilt für die Veräußerung von Anteilen aus dem Privatvermögen, wenn innerhalb der letzten fünf Jahre die Beteiligungsgrenze von 1 % zu keinem Zeitpunkt überschritten wurde. Für die Berechnung der Beteiligungsquote ist zu beachten, dass Beteiligungen im Betriebs- und Privatvermögen zusammengerechnet werden und eigene Anteile der Gesellschaft vom Stammkapital abzuziehen sind. Außerdem zählen mittelbare und unmittelbare Beteiligungen gleich in die Beteiligungsquote ein.

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, ist der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften einkommensteuerpflichtig nach § 17 EStG. Der Veräußerungsgewinn berechnet sich dabei als Veräußerungspreis abzüglich Veräußerungskosten und Anschaffungskosten. Dabei wird zwischen tatsächlichen als auch fiktiven Anschaffungskosten unterschieden. Zu den tatsächlichen Anschaffungskosten zählen neben dem Anschaffungspreis auch die Anschaffungsnebenkosten. Fiktive Anschaffungskosten fallen an, wenn der Veräußerer die Anteile unentgeltlich erhalten hat, und beziehen sich auf die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers, der die Anteile entgeltlich erwarb. Nach dem Teileinkünfteverfahren werden die Veräußerungskosten, Anschaffungskosten und der Veräußerungspreis lediglich zu 60 % erfasst.

§ 17 Abs. 3 EStG gewährt allen Steuerpflichtigen für die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften einen Freibetrag in Höhe von 9.060 € (wenn die Steuerpflichtigen unter den Anwendungsbereich des § 17 EStG fallen). In der Ausgestaltung gleicht er dem bereits erläuterten Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG. Übersteigt der Veräußerungsgewinn die Grenze von 36.100 €, wird der Freibetrag in dem Ausmaß gekürzt, wie die Grenze überschritten wird. Somit ist es ein gleitender Freibetrag. Durch die Kürzung ist der Freibetrag nur bei Veräußerungsgewinnen in der Spanne von 1 € bis 45.160 € anzuwenden. Im Unterschied zum Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG kann der Freibetrag mehrfach genutzt werden und ist unabhängig vom Alter des Steuerpflichtigen. Der Freibetrag von 9.060 € und die Grenze von 36.100 € gelten jedoch nur bei einer Beteiligung von 100 %, ist die Beteiligung niedriger, sind Freibetrag und Grenze entsprechend zu kürzen. Bei mehreren Veräußerungen im selben Anlagezeitraum sind zwei Fälle zu unterscheiden: (1) handelt es sich um Anteile an verschiedenen Kapitalgesellschaften, ist der Freibetrag für jede Veräußerung gesondert zu gewähren, (2) werden hingegen mehrmals Anteile derselben Kapitalgesellschaft veräußert, werden die Veräußerungen für den Freibetrag zusammengerechnet. Durch die Berücksichtigung des Freibetrags nach Abs. 3 können keine Verluste aus § 17 EStG entste-

hen (Eilers und Schmidt, 2010). Eine absolute Beteiligungsgrenze gibt es nicht, einprozentige Beteiligungen an Groß- wie Kleinstkapitalgesellschaften werden unterschiedslos besteuert (Gosch, 2016).

## **B. Subventionsvolumina und Fallzahlen**

Nach Berechnungen des Fraunhofer-Institut für Angewandte Informationstechnik belaufen sich die Steuermindereinnahmen auf ca. 8 Mio. € im Jahr 2016, bei rund 7.500 Fällen. Die Fallzahlen und Steuermindereinnahmen liegen somit höher als im 26. Subventionsbericht angegeben.

## **C. Relevanz**

§ 17 EStG entstammt, ebenso wie § 16 EStG, § 32 EStG 1925 und wurde 1934 in § 17 EStG 1934 überführt (eine ausführlichere Beschreibung der Historie findet sich in Kapitel V). § 17 EStG erfuhr über die Zeit zahlreiche Änderungen, die seinen Telos beeinflussten. Im Folgenden wird nur auf einige wesentliche Anpassungen eingegangen. Veräußerungsgewinne von Beteiligungen im Privatvermögen sollten ursprünglich besteuert werden, um mögliche, nicht aufgedeckte stille Reserven, die bei der Einbringung von Gewerbebetrieben in Kapitalgesellschaften entstanden sind, zu erfassen, wenn die Anteile der Kapitalgesellschaft veräußert werden. Dies wird mittlerweile jedoch in § 21 UmwStG geregelt (Wargowske und Greil, 2016). Außerdem sollen private Kapitalgesellschaftsbeteiligungen und Mitunternehmeranteile vergleichbar sein. Demnach zielt § 17 EStG darauf ab, Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft in Bezug auf die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen dem Mitunternehmer gleichzustellen. Bis 1998 kam § 17 EStG nur zur Anwendung, wenn der Veräußerer eine „wesentliche“ Beteiligung von mehr als 25 % hielt. Bis 1995 musste außerdem mehr als 1 % des Nennkapitals der Gesellschaft veräußert werden, diese Bagatellgrenze entfiel jedoch 1996 ersatzlos (Eilers und Schmidt, 2010). Durch die Beteiligungsquote von mindestens 25 % hatten Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft ähnliche Einflussmöglichkeiten auf Entscheidungen der Gesellschaft wie die Kommanditisten. Aufgrund dieser wirtschaftlichen Ähnlichkeit sollten beide Fälle gleichbehandelt werden, weshalb der Veräußerungsgewinn den gewerblichen Einkünften zugerechnet wird (Wargowske und Greil, 2016). Mit dem StEntlG 1999/2000/2002 wurde die Quote auf mindestens 10 % reduziert, um die Bemessungsgrundlage zu erweitern und Missbräuche zu begrenzen. Die Absenkung der Beteiligungsquote auf mindestens 1 % erfolgte ab dem Veranlagungszeitraum 2001/2002 im Rahmen des StSenkG aufgrund von Änderungen bei der Besteuerung von Körperschaften und ihrer Anteilseigner (Eilers und Schmidt, 2010).

Auch speziell den Freibetrag betreffend kam es zu Änderungen im Gesetz. § 32 EStG 1925 gewährte einen Freibetrag, um leistungsschwache Steuerpflichtige zu schonen. Die Höhe

entsprach demjenigen Teil von 10.000 RM, der dem Verhältnis der verkauften Anteile zum Gesellschaftskapital entsprach. In § 17 Abs. 3 EStG 1934-1961 wurde der Freibetrag durch eine Freigrenze in gleicher Höhe ersetzt. Eine Freigrenze schien dem Gesetzgeber hinreichend um Gewinne aus der Veräußerung kleinerer Betriebe zu begünstigen. 1965 wurde aus der Freigrenze wieder ein Freibetrag (§ 17 Abs. 3 EStG 1965 ff.). Gleichzeitig wurde er auf maximal 20.000 DM erhöht und auf Veräußerungsgewinne bis zu einer maximalen Höhe beschränkt (Eilers und Schmidt, 2010). Im Gesetzgebungsverfahren zum StEntlG 1999/2000/2002 wurde zwar über die Abschaffung des Freibetrages debattiert (Deutscher Bundestag, 1998), dieser wurde jedoch beibehalten. Im Zuge der Euroumstellung wurden der Freibetrag auf 10.300 € und die Grenze des Veräußerungsgewinns auf 41.000 € angepasst. Durch das HBegIG 2004 wurden beide Beträge auf die heutige gültige Höhe von 9.060 € (Freibetrag) und 36.100 € (Grenze) reduziert.

Als Ziel der Steuererleichterung wird im 26. Subventionsbericht der Bundesregierung „Steuererleichterung für kleinere Gewinne aus der Verwertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei mindestens 1%iger Beteiligung“ angegeben. Das Subventionsziel des § 17 Abs. 3 beschränkt sich somit anscheinend auf die Steuererleichterung. Außerdem, wenn auch nicht im Subventionsbericht genannt, kommt § 17 Abs. 3 EStG nach wie vor der Gleichstellung von Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft und Mitunternehmern nach, da Mitunternehmer die Möglichkeit haben, den ähnlich gestalteten Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Anspruch zu nehmen. Die Gleichstellung entfaltet ihre Relevanz, da Disparitäten in den Anreizen zwischen Mitunternehmern und Anteilseignern an Kapitalgesellschaften geschmälert werden sollen.

## **D. Wirkungsanalyse**

### **1. Effektivität der Zielerreichung**

Um die Effektivität der Zielerreichung zu bestimmen, stellt sich als erstes die Frage, ob die Erreichbarkeit der Ziele messbar ist. Der 26. Subventionsbericht gibt als Ziel der Steuererleichterung nach § 17 Abs. 3 EStG die Steuererleichterung für kleinere Gewinne aus der Verwertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligung von mindestens 1 % an. Außerdem kann eine Gleichstellung von Anteilseignern an Kapitalgesellschaften in Bezug auf die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen mit Mitunternehmern, welche den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Anspruch nehmen können, als Ziel angesehen werden. Jedoch weichen die Freibeträge in verschiedenen Punkten voneinander ab. Beispielsweise gilt § 16 Abs. 4 EStG nur unter Einschränkungen (älter als 55 Jahre oder berufsunfähig), welche nicht für § 17 Abs. 3 EStG gelten. Außerdem ist der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG mehrfach anwendbar, der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG jedoch nur einmalig. Dadurch

wird eine Gleichstellung von Anteilseignern an Kapitalgesellschaften und Mitunternehmern nur bedingt erreicht.

Dies lässt keine Rückschlüsse über die Ziele sowie die Effektivität der Zielerreichung des gesamten § 17 EStG zu, sondern bezieht sich ausschließlich auf die Steuervergünstigung nach § 17 Abs. 3 EStG.

## **2. Distributive Nebenwirkungen der Steuervergünstigung**

Es können nur geringfügige distributive Nebenwirkungen der Steuervergünstigung festgestellt werden. Dies betrifft das intertemporale Entscheidungskalkül der durch die Steuervergünstigung Betroffenen. Die Steuervergünstigung sieht vor, dass kleinere Gewinne steuerfrei gestellt werden. Somit könnte die Steuervergünstigung Anreize schaffen, Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften auf mehrere Veranlagungszeiträume aufzuteilen, um die Steuererleichterung häufiger zu nutzen. Denn bei mehreren Veräußerungen von Anteilen derselben Kapitalgesellschaft in verschiedenen Veranlagungszeiträumen sind alle Veräußerungen für Abs. 3 getrennt zu bewerten (Eilers und Schmidt, 2010). Aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs können dadurch fiskalische Vorteile entstehen.

## **E. Nachhaltigkeit**

Im 26. Subventionsbericht wird die Steuervergünstigung nach § 17 Abs. 3 EStG als nachhaltig im Sinne der Managementregel Nr. 6 und Nr. 10 sowie der Indikatoren 8.3 und 8.4 der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie bezeichnet. Die Managementregel Nr. 6 umfasst die wirtschaftlich erfolgreiche sowie ökologisch und sozial verträgliche Gestaltung des Strukturwandels. Managementregel Nr. 10 beschäftigt sich mit der Stärkung des sozialen Zusammenhalts. Die Indikatoren 8.3 und 8.4 umfassen die wirtschaftliche Zukunftsvorsorge und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.

Tabelle VI.1 gibt einen Überblick über die Einflüsse der Steuervergünstigung nach § 17 Abs. 3 EStG (Nr. 30 des 26. Subventionsberichts).

Tabelle VI.1: Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 30

StV Nr.	Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
SDG Nr.	Indikatorenbereich <i>Nachhaltigkeitspostulat</i>	Indikatoren	Positiv	Negativ
<b>SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern</b>				
8.3.	<b>Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge</b> <i>Gute Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten</i>	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	X	
8.4.	<b>Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit</b> <i>Wirtschaftsleistung umwelt- und sozialverträglich steigern</i>	BIP je Einwohner	X	

Die positiven wie auch negativen Einflüsse werden wie folgt begründet:

- Angemessene Bruttoanlageinvestitionen (8.3.) und Stetiges Wachstum (8.4.): Der Freibetrag kann positive Wachstumsimpulse setzen, da er gute Investitionsgrundlagen schaffen kann.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG durchaus positive Nachhaltigkeitswirkungen entfalten kann. Dabei sei aber angemerkt, dass die hier getroffenen Schlussfolgerungen allesamt qualitativer Art sind. Aufgrund der Datenlage ist eine Quantifizierung der Wirkung auf die betroffenen Nachhaltigkeitsindikatoren nicht möglich.

## F. Instrumentelle Gestaltung

### 1. Effizienz des Instrumentendesigns

Nachdem die hier gegenständliche Steuervergünstigung früher auch einmal über eine Freigrenze definiert war, ist sie gegenwärtig als gleitender Freibetrag ausgestaltet. Eine Freigrenze wäre nur dann als vorteilhaft anzusehen, wenn zu erhebende Kleinstbeträge in keinem gesunden Verhältnis zu den Erhebungskosten stünden. In einem solchen Fall wäre dann jedoch die Wirkung der Steuerbegünstigung deutlich limitiert. Eine Rückkehr zur Gestaltung als Freigrenze erscheint somit nicht geboten.

Als diskussionswürdig erweist sich hingegen die gleitende Ausgestaltung des Freibetrags. Übersteigt der Veräußerungsgewinn die Grenze von 36.100 €, wird der Freibetrag in dem

Ausmaß gekürzt, wie die Grenze überschritten wird, sodass der Freibetrag nur bei Veräußerungsgewinnen in der Spanne von 1 € bis 45.160 € anzuwenden ist. Insofern verteilungspolitisch gewünscht ist, dass Veräußerungsgewinne jenseits von 45.160 € nicht vom Freibetrag profitieren sollen, ist gegen diese Form der Ausgestaltung prinzipiell nichts einzuwenden. Es ist jedoch zu beachten, dass die „Rückführung“ des Freibetrags im Bereich zwischen 36.100 € und 45.160 € zu einem erheblichen Anstieg, nämlich einer Verdopplung der steuerlichen Grenzbelastung führt. Mithin ergibt sich ein *trade off* zwischen Anreizeffekten und fiskalischen Auswirkungen.

## **G.    Transparenz und Monitoring**

### *Öffentliche Berichterstattung*

Durch die regelmäßige Berichterstattung im Rahmen der Subventionsberichte bietet die Bundesregierung der interessierten Öffentlichkeit grundsätzlich eine gute Transparenz ihrer steuerlichen Finanzhilfen und Begünstigungen. Die Subventionsberichte werden im Zweijahresrhythmus veröffentlicht und erhalten alle wesentlichen Informationen zu den jeweiligen Finanzhilfen und Steuervergünstigungen des Bundes. Die Steuervergünstigung nach § 17 Abs. 3 EStG (laufende Nr. 30. Subventionsberichts) ist mithin bekannt. Dank der übersichtlichen Kennblätter, welche die wichtigsten Informationen zu der Steuererleichterung zusammenfassen, kann sie grundsätzlich verstanden werden.

### *Subventionsziele*

Dennoch ließen sich Transparenz und Monitoring in Bezug auf die Freibeträge für Veräußerungsgewinne verbessern. Insbesondere ist als Ziel der Steuervergünstigung im Subventionsbericht eine Steuererleichterung angegeben. Aus Gründen der Transparenz und zur Verbesserung des Monitorings könnte die Zielsetzung präzisiert werden. Wenn das Ziel des § 17 Abs. 3 EStG darin begründet liegt, Anteilseigner an Kapitalgesellschaften in Bezug auf die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen dem Mitunternehmer gleichzustellen, welche den entsprechenden Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Anspruch nehmen können, so wäre es wünschenswert, dies explizit zu benennen.

### *Subventionspolitische Leitlinien*

Ein wichtiger Punkt der subventionspolitischen Leitlinien umfasst die Evaluierung der Steuererleichterungen in Bezug auf Effizienz, Transparenz und Grad der Zielerreichung. Dies wird regelmäßig erfüllt. Gerade im Bereich der Transparenz könnte die Berichterstattung im Subventionsbericht ausgebaut werden. Das Ziel der Gleichstellung von Anteilseignern and Kapitalgesellschaften mit Mitunternehmern wird weder als Ziel noch bei den Maßnahmen genannt und wird nicht transparent kommuniziert. Bezüglich der Zielerreichung lässt sich festhalten, dass dieses Ziel nur bedingt erreicht wird, da die Freibeträge nach § 16 Abs. 4 EStG und § 17 Abs. 3 EStG in wichtigen Punkten voneinander abweichen.

Des Weiteren ist die Steuervergünstigung degressiv ausgestaltet, da die Freibeträge abgeschmolzen werden. Hier ist allerdings zu erwähnen, dass, ebenso wie bei den Freibeträgen nach §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 EStG, laut Subventionsbericht eine Degression nicht vorgesehen sei (Bundesministerium der Finanzen, 2017). Dies könnte in den kommenden Berichten gegebenenfalls angepasst werden, um Missverständnisse zu vermeiden.

Außerdem soll sich die Subventionspolitik der Bundesregierung an wachstums-, verteilungs- und wettbewerbspolitischen Wirkungen orientieren. Dies ist bei dem Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG der Fall. Wie die vorangegangene Nachhaltigkeitsprüfung (Kapitel E) gezeigt hat, kann der Freibetrag positive Wachstumsimpulse setzen, da er gute Investitionsgrundlagen schaffen kann.

## **H. Ergebnis und Option für die Zukunft**

### **1. Bewertung der Maßnahme**

Der Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 Abs. 3 EStG (laufende Nr. 30 des 26. Subventionsberichts) ist eine sachliche Steuerbefreiung in Fällen von geringer Bedeutung. Die Steuervergünstigung wird kritisch eingeschätzt, insbesondere, da mit Ausnahme der Steuererleichterung kein explizites Ziel mit der Steuervergünstigung genannt wird. Das (implizite) Ziel der Gleichstellung zwischen Anteilseignern an Kapitalgesellschaftern und Mitunternehmern wird nur bedingt erreicht, da die Freibeträge nach § 17 Abs. 3 EStG und § 16 Abs. 4 EStG in ihrer heutigen Form voneinander abweichen. Die geringfügige Steuererleichterung einiger Steuerpflichtiger geht zudem einher mit einer deutlichen Erhöhung der steuerlichen Grenzbelastung infolge des Abschmelzens des Freibetrags.












### **2. Gestaltungsoptionen**

Wenn durch den Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG Anteilseigner an Kapitalgesellschaften in Bezug auf die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen Mitunternehmern gleichgestellt werden sollen, könnten die Freibeträge nach § 17 Abs. 3 EStG und § 16 Abs. 4 EStG wieder mehr aneinander angeglichen werden, um das Ziel der Gleichstellung zu erreichen. § 17 EStG und § 16 EStG entstammen beide dem § 32 EStG 1925 und erfuhren über die Zeit zahlreiche Änderungen. In ihrer heutigen Form weichen die Freibeträge in verschiedenen Punkten voneinander ab. Wie bereits mehrfach erwähnt, gilt § 16 Abs. 4 EStG beispielsweise nur unter Einschränkungen (älter als 55 Jahre oder berufsunfähig) und ist nur einmalig anwendbar. Dies deutet darauf hin, dass, wie im Rahmen der Evaluierung des § 16 Abs. 4 EStG diskutiert, die Altersvorsorge der ausscheidenden Betriebsinhaber als weiteres Ziel des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG angesehen werden kann. Dies wiederum ist

beim Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG nicht erkennbar. Es sollte geprüft werden, inwieweit eine Anpassung der Ziele oder eine Annäherung beider Freibeträge zur besseren Gleichstellung von Mitunternehmern und Anteilignern gewünscht ist. In jedem Falle sollte die Zielformulierung im Subventionsbericht präzisiert werden.

### 3. Zusammenschau im Bewertungstableau

Die Übersicht fasst die wesentlichen Befunde für die hier evaluierten Steuervergünstigungen mithilfe der Scores zusammen, die in den Subventionskennblättern genutzt werden.

Nr.	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung		
30	Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften								
Legende									
	ungenügend		schwach		ausreichend		gut		ausgezeichnet



## I. Quellenverzeichnis

**Bundesfinanzministerium (2015)**, Fünfundzwanzigster Subventionsbericht - Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2013-2016.

**Bundesministerium der Finanzen (2017)**, Sechszwanzigster Subventionsbericht - Bericht Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018.

**Deutscher Bundestag (1998)**, Drucksache 14/23, Gesetzentwurf der Fraktion SPD und Bündnis 90/Die Grünen, Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, S. 179.

**Eilers, S. und Schmidt, R. (2010)**, § 17 EStG in Herrmann, Heuer, Raupach: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

**Rose, M. (2000)**, Sinn und Unsinn einer Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Unternehmen; Betriebsberater, S. 1062-1068.

**Wargowske, L. und Greil, S. (2016)**, § 17 EStG in Kanzler, Kraft, Bäuml (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar; nwb Verlag.

## VII. Einkommensteuer: Landwirtschaft: Freibetrag für Kleinbetriebe

Die Evaluierungen für die Steuervergünstigungen des Abschnitts VII wurden federführend vom **Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo Köln)** durchgeführt. Die Quantifizierungen der Subventionsvolumina und der damit verbundenen Erfüllungsaufwände in Abschnitt VII.B wurden vom **Fraunhofer-Institut für Angewandte Informationstechnik (FIT)**, St. Augustin, umgesetzt. Alle Arbeiten erfolgten wissenschaftlich unabhängig und in enger fachlicher Abstimmung mit dem gesamten Evaluationsteam und mit der Leitung des Gesamtvorhabens.

Bearbeitet von: **Eva Gerhards** (FiFo Köln), **Martin Teuber** (FIT), Mirko Seithe (FIT). Unterstützung erhielten die Bearbeitenden von: **Lina Jeromin** (FiFo Köln), Lena Calahorrano (FIT), Regina Kühne (FIT), **Benjamin Hilchenbach** (FiFo Köln). Teamleitung in VII: **Michael Thöne** (FiFo Köln) und **Martin Teuber** (FIT).

### A. Grundzüge und Funktionsweise

#### 1. Herangehensweise

Nach § 13 Abs. 3 EStG steht allen Land- und Forstwirten, deren Summe der Einkünfte 30.700 Euro (ledig, respektive 61.400 Euro bei Verheirateten und Lebenspartnern) nicht übersteigt ein Freibetrag in Höhe von 900 Euro (ledig, respektive 1800 Euro bei Verheirateten und Lebenspartnern) zu.<sup>28</sup> Dieser Teilabschnitt evaluiert diese steuerliche Begünstigung einzeln. Gleichwohl ist sie verwandt mit anderen Steuervergünstigungen des Gesamtvorhabens. Während die Evaluation aller beauftragten 33 Steuervergünstigungen sich sinnvoller Weise grundsätzlich nach der Steuerart richtet, sticht besonders hervor, dass Begünstigungen für Land- und Forstwirte sich durch all diese Bereiche ziehen. Daher ist in Abschnitt III ein allgemeiner Überblick gegeben, der beleuchtet, wie sich innerhalb dieses Bereichs Zielsetzungen mehrfach finden oder auch widersprechen, auch im Kontext der Europäischen Agrarpolitik. Nachdem in Teil VII.A im Weiteren die technische Ausgestaltung der Vergünstigung erläutert wird sowie die Zwecke und Begünstigten allgemein genannt werden, beleuchtet Teil VII.B quantitative Fragen. Die Zielsetzung wird in Teil VII.C genauer diskutiert, bevor sich Teil VII.D der Wirkungsanalyse widmet. Hierauf folgend wird die Nachhaltigkeit des Freibetrags angesprochen (Teil VII.E), die instrumentelle Gestaltung hinterfragt (Teil VII.F) sowie die Transparenz bewertet (Teil VII.G). Abschnitt VII.H bewertet die Maßnahme abschließend und zeigt Möglichkeiten einer Umgestaltung auf.

---

<sup>28</sup> Seit 1.1.2015, davor 670 Euro/ 1340 Euro.

## 2. Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen

Bei der Vergünstigung handelt es sich um einen Freibetrag. Das bedeutet, dass ein exogen festgelegter Betrag des Einkommens nicht besteuert wird. Der Besteuerung unterliegt nur der Betrag der Einnahmen, der den Freibetrag übersteigt. Dies führt bei Betrieben mit sehr geringen Einkommen dazu, dass aus diesen Einkünften gar keine Steuern gezahlt werden müssen; bei höheren Einkommen zu einem verringerten Durchschnittssteuersatz.

Rechtsgrundlage ist § 13 Abs. 3 EStG. Hier heißt es „Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur berücksichtigt, soweit sie den Betrag von 900 Euro übersteigen. Satz 1 ist nur anzuwenden, wenn die Summe der Einkünfte 30.700 Euro nicht übersteigt. [...]“ Die Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist in den §§ 13 und 13a EStG festgelegt.<sup>29</sup>

Bei der hier betrachteten Steuervergünstigung gilt der Freibetrag jedoch nur innerhalb bestimmter Grenzen. Übersteigt die Summe der Einkünfte 30.700 (61.400) Euro, so entfällt der Freibetrag i.H.v. 900 (1800) Euro auf die Einkünfte aus LuF. Diese Deckelung stellt sicher, dass nur Haushalte geringer und mittlerer Einkommen von der steuerlichen Erleichterung profitieren können, unabhängig davon, ob höhere Einkünfte im Bereich LuF oder aus anderen Quellen erzielt werden.

Letztlich resultiert der Freibetrag in einer steuerlichen Erleichterung von bis zu ca. 300 Euro für den einzelnen Haushalt. Insgesamt ist die steuerliche Vergünstigung daher für den Einzelfall gering, kann jedoch im Rahmen der betrachteten Einkommensgrenzen durchaus einen merklichen Unterschied für die betroffenen Haushalte bedeuten. Im Durchschnitt des Jahres 2018 beträgt die finanzielle Erleichterung 93 Euro (Splittingtabelle 197 Euro; Gesamtdurchschnitt 169 Euro) (vgl. VII.D.2.).

## 3. Zwecke und Begünstigte der Steuervergünstigungen

Allgemeines Ziel der hier betrachteten Steuervergünstigung durch einen Freibetrag ist laut 26. Subventionsbericht der Bundesregierung die Förderung von Land- und Forstwirten mit Klein- und Kleinstbetrieben sowie die Vereinfachung der Verwaltung. Begünstigte sind somit sowohl haupt- als auch nebenberuflich tätige Land- und Forstwirte, deren Summe der

---

<sup>29</sup> Einkünfte aus LuF sind alle Einkünfte aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile gewinnen; Einkünfte aus Tierzucht und -haltung innerhalb bestimmter Grenzen; sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung; ggf. aus Jagd; aus Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnlichen Realgemeinden; Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb; der Nutzungswert der Wohnung des Steuerpflichtigen, wenn er gewöhnliche Größen nicht überschreitet und es sich um ein Baudenkmal handelt; Produktionsaufgaberente. Vgl. § 13a EStG zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssteuersätzen.

Einkünfte unter der Kappungsgrenze liegt, wobei die genaue Zusammensetzung der Einkünfte aus LuF und anderen Einkunftsarten keine weitere Rolle spielt.

Als zweites Ziel ist eine Vereinfachung der Verwaltung genannt; dies muss jedoch kritisch hinterfragt werden (vgl. C.1). Seit der Novellierung von § 13a EStG gilt er für alle kleinen Betriebe unabhängig von der Gewinnermittlungsart. Dieses zweite Ziel wird im Weiteren nicht detailliert diskutiert, jedoch im Rahmen der Quantifizierung in Teil VII.B sowie VII.C. kurz aufgegriffen.

## **B. Subventionsvolumina und Fallzahlen**

Als theoretischer Rahmen für die Quantifizierung wird der „revenue-foregone“-Ansatz gewählt. Dieser misst nur den direkten Effekt einer fiskalischen Maßnahme, nimmt also eine Bemessung der entgangenen Steuereinnahmen des Staates bzw. der gewährten Subventionen vor. Indirekte Auswirkungen der Maßnahmen auf das staatliche Budget, wie sie z.B. durch Verhaltensänderungen der Steuersubjekte hervorgerufen werden können, werden hier nicht berücksichtigt (Harris, 1992).

Ziel ist es, die Quantifizierung mit Fokus auf den aktuellen Rand durchzuführen sowie Tendenzaussagen zur zukünftigen Entwicklung präsentieren zu können. Daher erfolgt die Quantifizierung nicht nur für das Jahr, in dem Daten zur Verfügung stehen, sondern es erfolgt eine Fortschreibung bis in das Jahr 2020.

Darüber hinaus gilt es, die Bürokratiekosten für Betriebe und Verwaltung zu schätzen, die für jeden Tatbestand mit den zugrundeliegenden Fallzahlen bestimmt werden. Die Berechnung des Erfüllungsaufwandes als umfassendste Einheit für die Bewertung und Darstellung von Bürokratie erfolgt gemäß den Vorgaben des vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Leitfadens zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands. Die dafür verwendete Methode ist das Standardkostenmodell (Statistisches Bundesamt, 2012). Der Erfüllungsaufwand bezogen auf die Informationspflichten wird für jeden Tatbestand separat geschätzt und mit dem Stundensatz für den jeweiligen Wirtschaftszweig verrechnet.

Die Schätzungen des FIT ergeben, dass durch den Freibetrag Mindereinnahmen i.H.v. ca. 60 Mio. Euro entstehen. Die Zahl der Betroffenen Steuersubjekte ist seit 2007 von 270.000 auf 210.000 gesunken, eine weitere Abnahme wird erwartet. Mit einer fortschreitenden Abnahme der Fallzahlen wird auch das Subventionsvolumen tendenziell weiter sinken.

**Tabelle VII.1: Quantifizierung des Freibetrags für Land- und Forstwirte**

	2007	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)</b>	64	66	64	61	59	59
<b>Zahl der Betroffenen</b>	270.000	225.000	218.000	210.000	206.000	205.000

Quelle: Eigene Berechnungen.

Bürokratiekosten entstehen auf Seiten des Steuerpflichtigen nicht, da der Freibetrag im Zuge der Ermittlung der Steuerschuld automatische Berücksichtigung findet und nicht extra beantragt werden muss (vgl. II.B.2).

Betrachtet man die Steuerpflichtigen mit Anspruch auf den Freibetrag und ihre durchschnittlichen Einkommen, so fällt auf, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Durchschnitt in etwa 1/3 der gesamten Einkünfte dieser Steuerpflichtigen ausmachen. Dies bedeutet für sie jährlich eingesparte Beträge i.H.v. durchschnittlich 115 Euro bei alleiniger und 258 Euro bei gemeinsamer Veranlagung. Die Wirkung des Freibetrags ist somit gering. Ca. 6% der Steuerpflichtigen mit Einkünften aus LuF profitieren nicht vom Freibetrag, weil ihr Einkommen insgesamt zu hoch ist (vgl. Tabelle VII.2). Dies bedeutet jedoch nicht, dass 94% den Freibetrag faktisch in Anspruch nehmen: Weitere ca. 20% nutzen diesen nicht, weil ihr Einkommen so gering ist, dass es auch ohne diesen Freibetrag nicht steuerlich belastet würde (vgl. Tabelle VII.1: von den in Tabelle VII.2 genannten 289.000 Steuerpflichtigen profitieren 210.000).

**Tabelle VII.2: Steuerpflichtige mit Einkünften aus LuF 2018**

2018	Grundtabelle	Splittingtabelle	Gesamt
Steuerpflichtige gesamt	96.000	193.000	289.000
Durchschnittliche Summe der Einkünfte	16.640 €	37.020 €	30.270 €
Durchschnittliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	6.900 €	11.370 €	9.890 €
Anteil der Stpfl. mit SdE >= 29.000€ / 58.000€	5,1%	6,7%	6,2%
Durchschnittl. Steuerminderung	115 €	258 €	211 €

## C. Relevanz

Explizites Ziel des Freibetrags nach dem 26. Subventionsbericht der Bundesregierung ist die „Förderung von Land- und Forstwirten mit Klein- und Kleinstbetrieben und Verwaltungsvereinfachung“. Weiter wird ausgeführt, der Freibetrag solle die Besteuerung der Einkünfte aus LuF ermäßigen, ergo durch eine Minderung der Steuerlast für relativ höhere verfügbare Einkommen sorgen. Würden die gleichen Erträge z.B. im Rahmen eines Gewerbes erzielt, so wäre die Steuerlast höher und das verfügbare Nachsteuereinkommen geringer. Produktionsbedingte Nachteile sollen ausgeglichen werden; hier wird auf einen Vergleich mit größeren Betrieben Bezug genommen, die ggf. Skalenerträge erwirtschaften können. Weiterhin soll die Sozialpflichtigkeit der land- und forstwirtschaftlichen Flächen berücksichtigt werden. Dieser Teilsatz nimmt Bezug darauf, dass landwirtschaftliches Eigentum vielfältigen Begrenzungen und Einschränkungen unterliegt.<sup>30</sup> Diese Einschränkung hat sogar verfassungsrechtlichen Rang: In Art. 14 des Grundgesetzes ist festgeschrieben, dass „Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen“. Unter einer Perspektive der Versorgungssicherheit gilt dies insbesondere für landwirtschaftlich genutzte Flächen, die somit durch die Grundsicherung mit Nahrungsmitteln u.a. einen Nutzen für die gesamte Bevölkerung stiften.

### 1. Ursprüngliche Ziele und Historie des Freibetrags

Die Idee des Freibetrags stammt aus den 1920er Jahren. Ursprünglich sollte der Freibetrag ein erster Schritt zu einer Einheitssteuer in der Landwirtschaft sein. In diesem Zuge wurde es angestrebt, bei kleineren Landwirten die Einkommensteuer durch eine höhere Grund-

<sup>30</sup> Z.B. auch aus Gründen des Umweltschutzes.

steuer abzugelten. 1934 wurde der Freibetrag aufrechterhalten. Die Rechtfertigung vollzog sich nun über „agrarpolitische Erwägungen“. Er wurde jedoch gesenkt. Gründe waren die Stabilisierung der landwirtschaftlichen Preise und eine stärkere Kaufkraft der Wirtschaft. Ab 1949 wurde der Freibetrag abermals gesenkt und galt fortan nur noch für nicht buchführende Land- und Forstwirte. In den folgenden Jahren wurden Anpassungen hinsichtlich der Höhe des Freibetrags und der Einkommenshöchstgrenzen vorgenommen. Im Wesentlichen gilt die Vorschrift jedoch auch heute noch in der Fassung des Einkommensteuergesetzes 1934.<sup>31</sup> Schon damals wurden Einkünfte aus LuF also erst ab einer bestimmten Grenze versteuert, ebenso galt auch ursprünglich bereits eine Einkommenshöchstgrenze.<sup>32</sup>

Der ursprünglich beabsichtigte Ausgleich durch eine höhere Grundsteuer wurde indes nie umgesetzt. Zunächst war das Ziel des Freibetrags *nicht* etwa eine Entlastung der Landwirte, sondern eine Vereinfachung der Verwaltung. Die implizite Entlastung in der Einkommenssteuer sollte ausgeglichen werden durch eine stärkere Belastung der Grundsteuer. Durch Vollzug des ersten Schritts ohne den zweiten wurde daraus eine Begünstigung einer bestimmten Gruppe Steuerpflichtiger, deren Verfassungsmäßigkeit seither mehrfach hinterfragt wurde. Letztlich entstand durch die Einheitsbewertung von 1935 mit sehr niedrigen Werten sogar eine doppelte Begünstigung der Land- und Forstwirte durch geringe Steuern in beiden Steuerarten.

1965 findet sich eine neue Rechtfertigung für den Freibetrag in „agrarpolitischen Erwägungen“. Der Freibetrag soll abermals die Belastung nicht buchführungspflichtiger Landwirte anlässlich der Durchschnittssatzbesteuerung mildern, die Investitionsbereitschaft der Betriebe erhöhen, die Zahl der Betriebsaufgaben verringern und Rationalisierungsanstrengungen sowie die Eingliederung in die EWG fördern.<sup>33</sup> Die hier genannten Ziele sollen im Rahmen dieser Evaluation nicht einzeln diskutiert werden, gleichwohl sei angemerkt, dass für derart präziserte Ziele effektivere Fördermaßnahmen existieren. Argumente gegen die Abschaffung waren nun vermehrt die „standortbedingten Nachteile“ sowie die „Sozialpflichtigkeit der land- und forstwirtschaftlichen Flächen“. Krumm (2017) kritisiert scharf, dass „die Unschärfe dieser Begründung [...] kein Zufall“ sein dürfe und führt dies darauf zurück, dass sich die Begünstigung gegenüber anderen Steuerpflichtigen vor dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht erklären lasse.

In den ersten Jahren nach 1945 war eine gute Versorgung der Bevölkerung in allen Politikbereichen oberste Priorität. Gerade die Landwirtschaft, die das Grundbedürfnis nach Nahrung zu erfüllen hat, hatte einen entsprechend hohen Stellenwert. Die Produktion ausreichender Mengen und die Sicherung niedriger Preise wurden durch entsprechende politi-

---

<sup>31</sup> Vorläufer der Vorschrift waren §§ 26, 27 und 28a EStG 1925/30.

<sup>32</sup> Schriftenreihe des BMF, Heft 7.

<sup>33</sup> Krumm, Marcel (2017).

sche Maßnahmen unterstützt. Mögliche mittel- und langfristige Folgewirkungen erfuhren angesichts des hohen Stellenwerts der Versorgungssicherheit zunächst keine Würdigung. Dies führte jedoch in den folgenden Jahrzehnten bei unangepasster Politik unter guter Versorgungslage und guten Einkommen der Bevölkerung vermehrt zu einer Überproduktion und dem Nicht-Einpreisen (vgl. Abschnitt III) negativer Folgewirkungen.

Letztlich handelt es sich um eine Steuervergünstigung, die unter einer bestimmten Prämisse – nämlich ausgleichend höherer Grundsteuerzahlungen – eingeführt wurde, und sich im Laufe von knapp 100 Jahren verselbständigt hat. Zur Rechtfertigung wurde die Zielsetzung im Zeitverlauf geändert.

## 2. Umfeld heute

Während es früher im Fokus stand, Preise zu stützen und somit eine Intensivierung der Landwirtschaft mit den entsprechenden negativen Folgen für die Umwelt zu bewirken, werden in den letzten Jahren vermehrt Anreize zur Extensivierung der Landwirtschaft gesetzt. Dies zeigt einen Wandel von einer eher kurzfristigen zu einer langfristigen Versorgungsperspektive und ist somit zu begrüßen. Der öffentliche Nutzen von Maßnahmen gewinnt Priorität; somit auch das Prinzip „öffentliche Gelder für öffentliche Leistungen“. Zentrale Punkte der EU Agrarpolitik (GAP) sind aktuell<sup>34</sup>

- die Stärkung kleinerer und mittlerer Betriebe zum Erhalt einer vielfältigen Landschaftsstruktur und eines entsprechenden Landschaftsbildes,
- die stärkere Knüpfung der Fördermittel an Auflagen für den Umwelt- und Klimaschutz,
- die Unterstützung von Familienbetrieben und innovativer Bewirtschaftungsformen,
- der Erhalt der Planungssicherheit für die landwirtschaftlichen Betriebe sowie
- die Schaffung einer ökologischeren und nachhaltigeren Landwirtschaft.

Der Freibetrag kann zum ersten, dritten und vierten Punkt beitragen. Auffällig ist, dass in diesem Kanon kleine Betriebe, ökologische Bewirtschaftung und Klimaschutz zentral sind. Auf nationaler Ebene legt § 1 des Landwirtschaftsgesetzes Ziele fest. Genannt sind hier

- die Teilnahme an der fortschreitenden Entwicklung der deutschen Volkswirtschaft,
- die Angleichung der sozialen Lage der Land- und Forstwirte an vergleichbare Berufsgruppen sowie
- die Sicherung einer bestmöglichen Ernährungsversorgung der Bevölkerung.

Hier liegt der grundsätzliche Fokus auf der Einkommenssicherheit der Land- und Forstwirte, weiter der Versorgungssicherheit und – auch wenn hier nicht explizit genannt – bei vielen

---

<sup>34</sup> Vgl. BMEL (2013).



Vergünstigungen der Wettbewerbsfähigkeit. Insofern ist bereits beim Vergleich der nationalen und europäischen Ziele der Agrarpolitik festzustellen, dass diese nicht völlig widerspruchsfrei nebeneinander stehen (vgl. Abschnitt III).

Betrachtet man die Entwicklung der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten des deutschen Steuerrechts, so scheidet eine nicht ausreichende Teilhabe an der fortschreitenden wirtschaftlichen Entwicklung des Sektors Land- und Forstwirtschaft im Allgemeinen als Argument für eine steuerliche Entlastung aus. Auch eine nötige fiskalische Entlastung zur Angleichung der sozialen Lage kann daher nicht geschlussfolgert werden (vgl. Abschnitt III).

Es wird deutlich, dass aus einem Vergleich der Entwicklung der sieben Einkunftsarten des deutschen Einkommensteuerrechts nicht geschlossen werden kann, dass der Sektor Land- und Forstwirtschaft einer besonderen finanziellen Unterstützung durch die Allgemeinheit der Steuerzahler bedarf. Akkumuliert zeigt sich, dass die gute Entwicklung der Einkünfte dieses Sektors andere Einkunftsarten wie z.B. die unselbständige Arbeit, aus der die meisten Einwohner ihr Haupteinkommen beziehen, deutlich übertrifft. Die umverteilende Wirkung muss daher kritisch hinterfragt werden. Berücksichtigt werden muss jedoch, dass es sich hier um eine akkumulierte bzw. durchschnittliche Betrachtung handelt. Es kann nicht aufgezeigt werden, inwiefern die positive Einkünfteentwicklung ggf. nur von einigen wenigen großen LuF-Betrieben getriggert wird, während eine große Zahl an kleineren Betrieben, deren Erhalt gesellschaftlich und politisch erwünscht ist, eine weniger positive Einkommensentwicklung aufweist.

Da der Freibetrag nicht an ein bestimmtes Verhalten der Landwirte, wie z.B. das Einhalten bestimmter ökologischer Standards geknüpft ist, kann er zu einer nachhaltigeren Bewirtschaftung und einer freiwilligen Berücksichtigung weiterführender Umweltstandards keinen Beitrag leisten.

Durch den Bezug auf gering verdienende und somit tendenziell kleinere Betriebe und die Einkommensgrenze kann der Freibetrag prinzipiell einen Beitrag zur Stärkung kleinerer Betriebe und Familienbetriebe und zum Erhalt einer vielfältigen Landschaftsstruktur beitragen; durch ein implizit gesichertes steuerfreies Einkommen kann er ebenso bei diesen Betrieben zu Planungssicherheit beitragen.

### **3. Relevanz und Rechtfertigung der Maßnahme im aktuellen Umfeld**

Der Freibetrag für Land- und Forstwirte hat eine lange Historie. Während die Begünstigung ursprüngliche keine solche sein sollte, sondern lediglich eine Vereinfachung, ist der Freibetrag auch ohne Ausgleich erhalten geblieben und hat im Laufe der Jahrzehnte neue Rechtfertigungsgründe erfahren.

Bemisst man die Maßnahme an den aktuellen expliziten Zielen der Agrarpolitik (GAP sowie national), so ist ein direkter Beitrag zu den meisten Zielen zu verneinen. Ob die Maßnahme

als gerechtfertigt gelten darf, muss jedoch politisch entschieden werden. Im Rahmen der Bearbeitung verschiedener Steuervergünstigungen, die den Bereich der Land- und Forstwirtschaft betreffen, sticht hervor, dass sich Zielsetzungen teils überschneiden, teils widersprechen. Ebenso wird die Förderung des land- und forstwirtschaftlichen Sektors grundsätzlich kontrovers diskutiert. Argumente für eine öffentliche Unterstützung des Sektors sind der Erhalt der Sozialstandards bei Land- und Forstwirten und die Versorgungssicherheit der Bevölkerung unabhängig von den Weltmärkten. Hingegen wird in der Literatur eine grundsätzliche Förderung aus Argumenten wie Einkommenserhalt, Marktstabilisierung und Versorgungssicherheit abgelehnt; auch auf Grund der negativen Wirkungen aus Verteilungshinsicht und ökologischen Aspekten im nationalen und globalen Kontext (vgl. zu den Positionen und Argumentationen Abschnitt III).

Eine objektive Bewertung der jeweiligen Argumente für und wider eine prinzipielle Förderung des Sektors Land- und Forstwirtschaft ist kaum möglich, auch weil es an klaren Indikatoren fehlt, die Zusammenhänge messbar machen könnten. Zu diesem Zweck müsste aus entsprechend langen Zeitreihendaten ersichtlich sein, dass die Produktivität dieses Sektors in ihrer Entwicklung deutlich hinter der Produktivität anderer Sektoren zurückbleibt. Ebenso könnte eine Entwicklung der Einkommen verglichen werden (vgl. Abschnitt III). Aus Perspektive der Zielsetzung der Agrarpolitik allgemein integriert sich die hier betrachtete Steuervergünstigung wie folgt in den Zielkanon: Grundsätzlich dient die Landwirtschaft deutlich auch allgemeinen Zwecken, so dass eine Entlastung durch die Allgemeinheit der Steuerzahler politisch gerechtfertigt werden könnte. Neben der Versorgung mit Nahrungsmitteln gehört jedoch z.B. auch die Versorgung mit Wohnraum zu einer grundlegenden Basis für die Bevölkerung. Die entsprechenden Sektoren werden jedoch nicht auf Grund ihrer Gemeinnützigkeit entsprechend grundsätzlich als förderbedürftig erachtet. Ebenso normativ politisch zu beantworten ist jedoch die Frage, woran sich eine solche Entlastung orientieren soll und in welcher Höhe sie erfolgen soll. Sollen kleine Betriebe erhalten werden, ihre produktionsbedingten Nachteile im Vergleich mit größeren Betrieben ausgeglichen werden und eine vielfältige, breite Versorgung mit landwirtschaftlichen Produkten angestrebt werden, so ist die hier betrachtete Steuervergünstigung durch einen pauschalen Freibetrag zu begrüßen. Dieser begünstigt nicht einzelne Produktionsfaktoren, so dass entsprechende Verzerrungen in Einsatz und Entlohnung einzelner Faktoren induziert werden, begünstigt nicht einzelne Zweige der Landwirtschaft und trägt durch eine Steuerentlastung zur Einkommenssicherung kleiner Betriebe bei. Stellt man andere Zielsetzungen in den Vordergrund, wie z.B. eine internationale Wettbewerbsfähigkeit oder einen möglichst effizienten Einsatz von Maschinen, so steht die hier betrachtete Vergünstigung dem Erreichen dieser Ziele zumindest partiell entgegen (vgl. hierzu die Grundsatzdiskussion in Abschnitt III).

Die Vergünstigung lässt sich jedoch nicht mehr mit einer Vereinfachung der Verwaltung rechtfertigen, da die Zahl der Landwirte, die nur wegen des Freibetrags nicht mehr veranlagt werden, mittlerweile nicht mehr signifikant ist, so dass bei einer gänzlichen Abschaf-

fung auch kein erheblicher Mehraufwand in ländlichen Gebieten zu erwarten wäre. Eine Debatte des Freibetrags allein spricht jedoch ohnehin nur ein Teilproblem der Besteuerung der Landwirte; andere Faktoren betreffen das Bewertungsgesetz und weitere staatliche Subventionen<sup>35</sup> (vgl. Abschnitt III).

Grundsätzlich ist eine sachliche Steuerbefreiung, die nur Steuerpflichtigen einer bestimmten Einkunftsart gewährt wird ist als Ungleichbehandlung rechtfertigungsbedürftig.<sup>36</sup> Gründe für eine solche Rechtfertigung ist regelmäßig die Sozialpflichtigkeit der LuF-Flächen. Diesem Argument folgend wäre jedoch eine Entlastung bzw. finanzielle Unterstützung mit Flächenbezug zielgenauer. Krumm (2017) kommt jedoch zu dem Schluss, dass die Sonderbegünstigung nicht verhältnismäßig sei; einzig die geringe Höhe und somit geringe Verwerflichkeit der Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen gleicher Leistungsfähigkeit könne als verhältnismäßig erachtet werden. Kritisch ist zudem zu sehen, dass die Begünstigung personen- und nicht betriebsbezogen gewährt wird. Somit können mehrere Steuerpflichtige sie in Anspruch nehmen; z.B. Pächter und Pachtender oder auch mehrere Miteigentümer.

Mehrfach wurden Initiativen zur Abschaffung des Freibetrags ergriffen, scheiterten jedoch. So war auch im HBglG 2014 eine weitere Verkürzung des Freibetrags und eine Absenkung der Einkommensgrenze geplant, wurde jedoch im Vermittlungsausschuss abgelehnt. Auch bereits im Steuerreformgesetz 1999 sollte der Freibetrag aus Gründen der Gleichbehandlung aufgegeben werden, was jedoch ebenfalls scheiterte.<sup>37</sup> Hierbei wurde jedoch die Kapazitätsgrenze vom Einkommen auf die Summe der Einkünfte umgestellt.

Die Hilfe ist im 26. Subventionsbericht als Anpassungshilfe ausgewiesen. Es ist zu überdenken, ob es sich nicht vielmehr um eine Erhaltungshilfe handelt.

Summa summarum ist das Ziel einer Förderung des Einkommens kleiner Land- und Forstwirte unter der Prämisse, dass den Zielen einer Diversifikation und Extensivierung hohe Priorität beigemessen wird, sinnvoll. Regelmäßiges Hinterfragen der Ziele im Rahmen eines breiten Zielkanons ist jedoch unerlässlich. Positiv zu bewerten ist eine *Begleitung* des Strukturwandels, jedoch darf hieraus keine *Verhinderung* strukturellen Wandels zu hohen gesellschaftlichen Kosten resultieren. Die Bewertung der Zielsetzung steht daher in einem grundsätzlichen Spannungsfeld mit weiteren Zielen; diese werden in Abschnitt III ausführlich diskutiert.

---

<sup>35</sup> BMF Schriftenreihe, Heft 7.

<sup>36</sup> Vgl. Krumm, Marcel (2017).

<sup>37</sup> Leingärtner, Kanzler, Hans-Joachim W. (2017).

## D. Wirkungsanalyse

### 1. Effektivität der Zielerreichung

#### *Explizite Zielsetzung dieser Vergünstigung*

Die Effektivität der Zielerreichung lässt sich in diesem Fall per definitionem nicht beantworten. Der zu evaluierende Freibetrag unterstützt durch einen latenten Einkommenstransfer den Erhalt kleiner landwirtschaftlicher Betriebe durch ein angemessenes gesichertes Einkommen. Wie hoch der Einkommenstransfer sein soll, wie viel Einkommen gesichert werden soll und welche Betriebe somit aus ihrer individuellen Sicht signifikant von der Steuervergünstigung profitieren ist jedoch keine wissenschaftliche, sondern eine politische Frage. Auf Grund dessen kann an dieser Stelle lediglich anhand stilisierter Beispiele diskutiert werden, welche Betriebe mit welchen Konstellationen von Einkünften von dem gewährten Freibetrag profitieren.

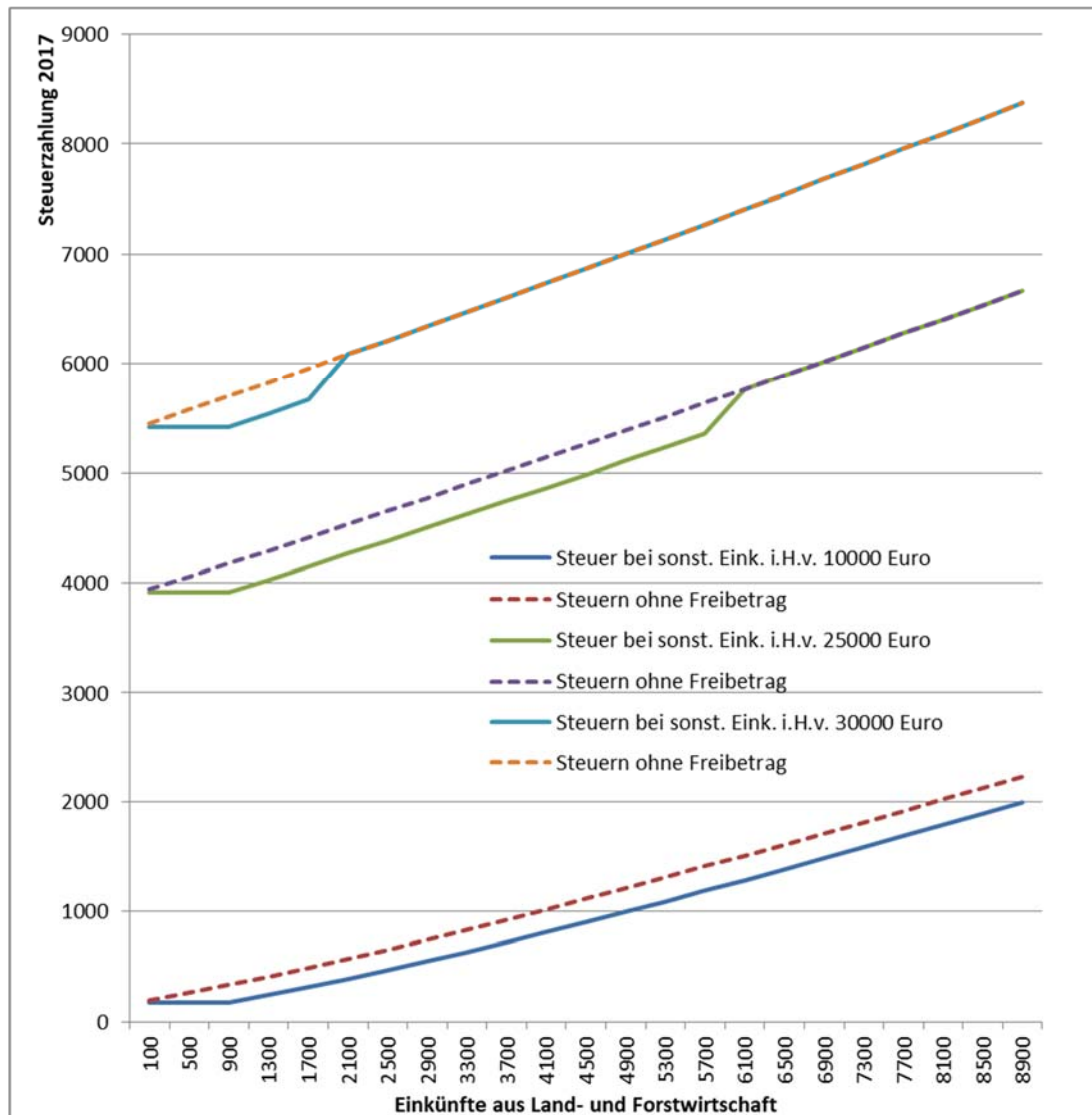
Der Ausgleich, den der Freibetrag herbeiführen soll, nämlich produktionsbedingte Nachteile kleiner Betriebe zu kompensieren und die Sozialpflichtigkeit, also den Allgemeinutzen zu internalisieren, kann nicht bewertet werden, da die Vergleichstatbestände nicht monetär messbar sind. Mehrkosten durch geringe Produktionsmengen könnten nur für Einzelfälle errechnet werden und hätten nie Allgemeingültigkeit, der öffentliche Nutzen entzieht sich der Bewertbarkeit.

Abbildung VII-1 zeigt den Vergleich der Steuerlast mit (durchgezogene Linie) und ohne Freibetrag (gestrichelte Linie) nach § 13 Abs. 3 EStG.<sup>38</sup> Es werden drei Szenarien anhand drei unterschiedlich hoher, exogen fixierter sonstiger Einkünfte betrachtet, während die Einkünfte aus LuF auf der horizontalen Achse abgetragen sind. Es zeigt sich, dass geringe Einkünfte aus LuF durch den Freibetrag zu einer geringen, aber sichtbaren steuerlichen Entlastung führen (Beispielrechnung für den Fall alleiniger Veranlagung). Dies gilt in allen hier betrachteten Einkünfteklassen.

---

<sup>38</sup> Bei der stilisierten Beispielrechnung wurde der Einkommensteuertarif 2017 zu Grunde gelegt. Es wurden keine Werbungskosten, Betriebsausgaben oder weitere Freibeträge, Sonderausgaben etc. berücksichtigt. Daher wird der Effekt tendenziell leicht unterschätzt. Der Schätzfehler ist jedoch zu vernachlässigen, da eine Betrachtung der steuerlichen Daten Steuererleichterungen in ähnlicher Höhe ergibt.

Abbildung VII-1: Wirkung der Höhe und Mischung der Einkünfte auf die Steuerzahlungen



Bis zu Einkünften aus LuF i.H.v. 900 Euro bleiben *diese* Einkünfte steuerfrei, soweit die Summe *aller* Einkünfte 30.700 Euro nicht übersteigt.<sup>39</sup> Dies zeigt sich in der Grafik am horizontalen Verlauf der Steuerlastgrafiken bis zu einem Einkommen aus LuF i.H.v. 900 Euro. Sind die Einkommen insgesamt gering, bleibt auch bei höheren Einkommen aus Land- und Forstwirtschaft ein steuerlicher Vorteil bestehen. Sind die Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen höher (im Beispiel 25.000 und 30.000 Euro statt 10.000 Euro), so zeigt sich das Entfallen des Freibetrags durch einen Knick im Grafen der Steuerlast, sobald die Kappungsgrenze erreicht ist. Dieser „Knick“ zeigt sich umso früher, je höher die anderen Einkünfte sind. Ab diesem Punkt sind die Steuerzahlungen identisch mit einem Fall ohne Freibetrag.

<sup>39</sup> Bei gemeinsamer Veranlagung verdoppeln sich die Beträge jeweils.

Erreicht wird somit das Ziel, kleine Betriebe und insgesamt gering Verdienende, die auch Einkünfte aus LuF erwirtschaften, steuerlich etwas zu entlasten und einen kleinen Ausgleich für die Gemeinnützigkeit ihrer Arbeit zu gewähren. Dies kann als Begleitung eines auf hohe Effizienz ausgerichteten Strukturwandels verstanden werden, da von kleineren Betrieben keine äquivalent effiziente Leistung im Vergleich zu größeren erwartet werden kann. Tendenziell findet sich hier das Ziel wieder, produktionsbedingte Nachteile auszugleichen - jedoch ohne Benchmark, wie hoch diese Unterschiede sind und inwieweit sie ausgeglichen werden können und sollen. Höhe und Grenzen der Entlastung können nicht beurteilt, sondern müssen normativ festgelegt werden.

#### *Zielkanon LuF-Ziele aller Steuervergünstigungen und Europäische Agrarpolitik*

Die Steuervergünstigung reiht sich im Zielkanon der LuF-Begünstigungen (vgl. Abschnitt III) somit ein in den Teil, der kleine Betriebe unterstützen und eine diversifizierte Landwirtschaft fördern will, Einkommen kleinerer Betriebe sichern und regionale Vielfalt erhalten möchte. Sie ist somit grundsätzlich konform mit den Zielen der gemeinsamen europäischen Agrarpolitik, die auf eine Extensivierung der Landwirtschaft zielt.

Stellt man hingegen Effizienzfragen in den Vordergrund, so bewirtschaften sehr kleine Betriebe in der Regel (per definitionem) weniger effizient als größere, da z.B. Maschinen nur als Ganzes angeschafft werden können und dann ggf. eine geringere Fläche bewirtschaften als potentiell möglich.

Im Sinne einer Einkommenssicherung der Land- und Forstwirte kann der Freibetrag einen kleinen Beitrag leisten, der potentiell durch eine Anhebung des Freibetrags und/oder der Kappungsgrenze ausgeweitet werden könnte. Eine internationale Wettbewerbsfähigkeit hingegen kann durch eine solche Unterstützung kleinerer Betriebe nicht unterstützt werden und steht bei konkurrierenden Mitteln einem solchen Ziel entgegen.

## **2. Nebenwirkungen der Steuervergünstigungen**

Der hier betrachtete Freibetrag gilt pauschal bis zu einer exogen festgelegten Summe aller Einkünfte. Daher sind wenige verzerrende Nebenwirkungen bei Produktionsentscheidungen innerhalb des Landwirtschaftssektors zu erwarten. Vor allem wird keine Begünstigung in Einsatz und Entlohnung einzelner Produktionsfaktoren induziert.

Grundsätzlich wäre es möglich, dass strategisches Verhalten derart begünstigt wird, dass die Summe der Einkünfte möglichst knapp unter der Einkommensgrenze liegt („bunching“).<sup>40</sup> Letztlich ist die Ersparnis auf Grund des Freibetrags jedoch derart gering (bis max.

---

<sup>40</sup> Ebert (1992), S. 48ff.

ca. 300 Euro, vgl. A.2), dass ein solches Verhalten nicht erwartet werden kann. Die vorliegenden Daten liefern keinen Hinweis auf ein solches Verhalten. Ebenso könnte dem Freibetrag prinzipiell eine Hemmung des Strukturwandels angedacht werden. Auch dies ist auf Grund des geringen Ausmaßes wenig plausibel, die hier betrachtete Steuervergünstigung liefert im Kanon vieler Entscheidungsfaktoren einen geringen Beitrag für Grundsatzentscheidungen.

Verzerrungen bei der Wahl des Einsatzes investiver Mittel können jedoch zwischen dem Sektor Landwirtschaft und anderen Sektoren, wie z.B. einem Gewerbebetrieb entstehen. In einem bestimmten Einkommensbereich wird durch den Freibetrag bewirkt, dass im LuF-Sektor generiertes Einkommen geringer besteuert wird als Einkommen aus anderen Sektoren. Dies kann Wohlfahrtsverluste nach sich ziehen, wenn die Mittel ohne Vergünstigung im durch den Freibetrag nicht gewählten Bereich effizienter eingesetzt wären.

Weitere Nebenwirkungen können politisch gewünschte Effekte sein, wenngleich sie kontrovers diskutiert werden. So ist es in einem engen Einkommensbereich möglich, dass ein sehr kleiner LuF-Betrieb aufrechterhalten wird, weil er steuerfreie Einkünfte erzielen kann, obwohl er bei regulärer Besteuerung geschlossen würde. Dies ist positiv zu beurteilen aus der Perspektive einer diversifizierten, breiten, extensiven landwirtschaftlichen Bewirtschaftung, negativ aus Effizienzperspektive. Die Kosten der Ineffizienz trägt die Allgemeinheit der Steuerzahler. Daher muss politisch entschieden werden, ob diese Kosten geringer sind als der – monetär nicht messbare – Nutzen aus einer breiten, kleinteiligen landwirtschaftlichen Produktion.

### 3. Distributive Aspekte

Weitere Nebenwirkungen sind distributiver Art. Der Freibetrag bewirkt, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft geringer besteuert werden als vergleichbare Einkünfte aus anderen Einkommensquellen. Insgesamt ergibt sich daher eine – geringe – Umverteilung von Einkommen aus anderen Erwerbsquellen zu Land- und Forstwirten mit geringen Einkommen. Ob dies zu rechtfertigen ist, wird kontrovers diskutiert. Argumente reichen hier von einem nicht gerechtfertigten Bruch mit verfassungsrechtlichen Grundsätzen bis zu einer Rechtfertigung durch die Sozialpflichtigkeit und Allgemeinnützigkeit der LuF-Flächen. (vgl. C.1).

Ebenso findet innerhalb des LuF-Sektors eine Umverteilung von großen, mehr verdienenden landwirtschaftlichen Betrieben zu kleineren, gering verdienenden statt. Dies entspricht jedoch grundsätzlich dem Leistungsfähigkeitsgedanken; der zusätzliche Freibetrag macht die Besteuerung von Einkünften, wenn Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden, *etwas progressiver*. Nicht klar ist jedoch, warum dieser Effekt in der Land- und Forstwirtschaft, nicht jedoch bei Einkommen aus anderen Quellen erreicht werden sollte.

#### 4. Hinweise zur Fördereffizienz

Die Effizienz der Förderung kann nicht beurteilt werden, da das Ausmaß der Umverteilung eine gesellschaftspolitische Entscheidung ist und es keine klaren Indikatoren gibt, die einen Ausgleich produktionsbedingter Nachteile oder der Sozialpflichtigkeit der Flächen messbar machen könnten. Der Sozialpflichtigkeit könnte ggf. eine Betrachtung der Einschränkung der Nutzungsarten als Index gerecht werden. Eine solche Einschränkung besteht jedoch nicht nur bei land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen, was eine inhärente, ausgleichsbedingte Schlechterstellung dieses Sektors gegenüber anderen wiederum verneinen muss. Wie groß die Entlastung sein soll und wie weit der Begriff „kleiner“ Betriebe gefasst wird, muss normativ entschieden werden. Teile der Kosten der Maßnahme werden durch die Steuermindereinnahmen abgebildet; andere Komponenten wie Wohlfahrtsverluste durch verzerrte Entscheidungen zwischen Branchen können nicht beziffert werden. Eine Messung des gesamtwirtschaftlichen Nutzens hingegen scheidet mangels entsprechender Indikatoren des prinzipiellen Wertes der Landwirtschaft sowie des Wertes kleinerer Betriebe im Besonderen für die Allgemeinheit gänzlich aus.

Hypothetisch wäre es möglich, Schließungszahlen kleiner Betriebe vor und nach einer Einführung des Freibetrags zu vergleichen. Wäre zu beobachten, dass die Zahlen der Schließungen nach Einführung des Freibetrags *ceteris paribus* signifikant sinken, könnte der Maßnahme eine positive Wirksamkeit nachgewiesen werden. Jedoch besteht die Steuervergünstigung bereits seit 1925, so dass eine derartige Analyse nicht möglich ist. Eine Änderung gab es zuletzt zum 1.1.2015; hier wurde der Freibetrag von 670 auf 900 Euro erhöht. Zudem ist es sehr fraglich, ob derart marginale Änderungen zu einem sichtbaren Effekt führen.

Für die Zukunft wäre es möglich, anhand entsprechender Daten genauer zu beobachten, welche kleinen Betriebe welcher Einkommensgruppen besonders häufig schließen. Zeigt sich hier eine Häufung an bestimmten Punkten der Einkommensverteilung wäre es möglich, Freibetrag und Kappungsgrenze entsprechend anzupassen, wenn diese Art von Betrieben aus entsprechend festgelegten normativen, gesellschaftlichen oder ökologischen Gründen erhalten bleiben soll (vgl. VII.G). Sehr fraglich ist jedoch, ob eine solche Häufung allein an einer Einkunftsgrenze definiert werden kann.



## E. Nachhaltigkeit

Die Nachhaltigkeitsprüfung für die Steuervergünstigung wird in zwei Schritten dargestellt. Zunächst werden mithilfe komprimierter Tableaus die von jeder einzelnen Steuervergünstigung ausgehenden Wirkungen auf die Ziele der deutschen Nachhaltigkeitsstrategie (primär gemessen an den Indikatoren) dargestellt. Diese Tableaus sind kurze Zusammenfassungen der im Anhang (Abschnitt XI) dargestellten vollständigen Prüfschemata. Im Anschluss an die Tableaus werden die Befunde erläutert.

**Tabelle VII.3: Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 1**

StV Nr.	Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
1	Freibetrag für Land- und Forstwirte			
SDG Nr.	Indikatorenbereich <i>Nachhaltigkeitspostulat</i>	Indikatoren	Positiv	Negativ
<b>SDG 1. Armut in jeder Form und überall beenden</b>				
1.1.a	Armut Armut begrenzen	Materielle Deprivation	X	
<b>SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern</b>				
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit <i>Wirtschaftsleistung umwelt- und sozialverträglich steigern</i>	BIP je Einw.	X	X
<b>SDG 15. Landökosysteme schützen, wiederherstellen und ihre nachhaltige Nutzung fördern, Wälder nachhaltig bewirtschaften, Wüstenbildung bekämpfen, Bodenverschlechterung stoppen und umkehren und den Biodiversitätsverlust stoppen</b>				
15.1	Artenvielfalt <i>Arten erhalten - Lebensräume schützen</i>	Artenvielfalt und Landschaftsqualität	X	

Im Fall sehr geringer Einkünfte kann der Freibetrag theoretisch einen geringfügigen Beitrag zur Vermeidung von Armut leisten (Indikatorenbereich SDG 1: Armut beenden). Können kleine Betriebe durch die Vergünstigung erhalten werden, trägt dies zur Aufrechterhaltung einer diversifizierten Landwirtschaft bei (Indikatorenbereich SDG 15.1: Artenvielfalt und Landschaftsqualität). Dies betrifft jedoch nur sehr wenige Betriebe, ein deutlicher Effekt an der Grenze zur Erhaltung kann nicht erwartet werden. Eine angemessene, gerechte Teilhabe an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann kontrovers diskutiert werden (Indikatorenbereich SDG 8: Wirtschaftswachstum). Hier stehen belastende Besonderheiten des Sektors LuF Gleichheitsgrundsätzen gegenüber. Inwiefern der Freibetrag zu einer umweltverträglicheren Produktion beiträgt, wie in der Nachhaltigkeitsprüfung des 26. Subventionsberichts der Bundesregierung konstatiert, ist fraglich (Indikatorenbereich 2.1.b). Seine Gewäh-

zung ist nicht an entsprechende Auflagen gebunden. Die implizite Annahme, dass kleinere Betriebe besonders umweltfreundlich produzieren, muss im einzelnen Fall nicht richtig sein. Daher wird dieser Punkt im hiesigen Gutachten nicht übernommen.

Im 26. Subventionsbericht werden unter dem Aspekt der Nachhaltigkeit weiterhin folgende Aspekte diskutiert. Der Freibetrag unterstütze eine wirtschaftlich erfolgreiche sowie sozial und ökologisch verträgliche Gestaltung des Strukturwandels und stärke den sozialen Zusammenhalt (Managementregeln 6 und 10 der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie). Zudem werden die Bereiche wirtschaftliche Zukunftsvorsorge und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit angesprochen (Indikatoren 8.3 und 8.4). Der Freibetrag kann einen Beitrag leisten zu einer sozial verträglichen Einkommensentwicklung, wenn man die Progression und die Besonderheiten der Land- und Forstwirtschaft fokussiert. Er kann jedoch ebenso zu sozialer Unverträglichkeit führen, wenn man Einkünfte verschiedener Arten, aber gleicher Höhe vergleicht.

Inwiefern der Freibetrag einen Strukturwandel angemessen unterstützt oder nicht eher Strukturen, die eines Wandels bedürfen, zementiert, darf hinterfragt werden. Eine angemessene Unterstützung könnte bei einer Degression und zeitlichen Befristung eher erkannt werden, da in diesem Fall die Möglichkeit zu einer tatsächlichen Anpassung der Strukturen mit einem entsprechenden Anreiz bestünde. Eine andere Möglichkeit wäre ein schrittweises Herabsetzen der Einkommensgrenzen. Auch der Aspekt der Stärkung des sozialen Zusammenhalts kann aus zwei unterschiedlichen Perspektiven betrachtet werden. Wird politisch gewünscht, dass die Allgemeinheit der Steuerzahler den Sektor LuF unterstützt, und wird konstituiert, dass die Versorgungssicherheit und die Sozialpflichtigkeit der LuF Flächen einen entsprechenden Ausgleich bedingen, so kann dieser Punkt positiv beurteilt werden. Fokussiert man hingegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und vergleicht gleiche Einkommen aus unterschiedlichen Einkunftsquellen, so kann der Freibetrag einem sozialen Zusammenhalt sogar entgegenstehen

Insgesamt betrifft die hier betrachtete Steuervergünstigung wenige Punkte der Nachhaltigkeitsstrategie. Insbesondere werden keine deutlichen negativen Wirkungen festgestellt. Daher kann die Begünstigung insgesamt als neutral in Bezug auf eine kumulierte Nachhaltigkeit bewertet werden.

## **F. Instrumentelle Gestaltung**

### **1. Effizienz des Instrumentendesigns**

Wie bereits in Kapitel VII.D.1 erläutert ist eine Effizienzmessung bei einem auf Umverteilung angelegten Instrument als Ausgleich zu nicht quantifizierbaren Tatbeständen (keine Skaleneffekte, Ineffizienzen, Sozialpflichtigkeit) nicht sinngemäß. Prinzipiell ist das Instrument ei-

nes Freibetrags jedoch ein wenig verzerrendes, gut geeignetes Instrument um einen progressiven Einkommenstransfer zu erreichen. Auf Grund der nicht-verzerrenden Eigenschaften im Einsatz der Produktionsfaktoren kann der Maßnahme eine gute Effizienz attestiert werden, wenn gesellschaftspolitisch entschieden ist, dass eine geringe, zielgerichtete Umverteilung zu gering verdienenden landwirtschaftlichen Betrieben erfolgen soll.

## **2. Steuerliche Vergünstigung oder Finanzhilfe?**

Alternativ zu dem hier betrachteten Freibetrag könnte in Erwägung gezogen werden, steuerliche Tatbestände unberücksichtigt zu lassen und stattdessen Transfers an die entsprechenden Kleinbetriebe zu zahlen. Auch diese sollten gemäß der Zielsetzung an die Einkünfte aus LuF sowie die Summe aller Einkünfte anknüpfen. Der Verwaltungsaufwand wäre insofern vergleichbar, als auch hier dieselben Einkünftekomponenten geprüft werden müssten, jedoch höher, da zwei separate Vorgänge entstehen. Daher ist in diesem Fall eine Implementierung in die steuerliche Festsetzung nicht negativ zu bewerten. Aus der Perspektive einer zeitnahen Einkünftesicherung ist die steuerliche Berücksichtigung einer Transferzahlung vorzuziehen, da diese erst nachgelagert erfolgen könnte und es somit eine zeitliche Verzögerung für die Land- und Forstwirte gäbe, bis ihnen das zusätzliche Einkommen zur Verfügung stünde. Eine Lösungsmöglichkeit wäre, die Transfers auf Grundlage der Vorjahreseinkommen zu gewähren.

## **3. Instrumentelle Konsequenzen aus der Wirkungsanalyse**

Die Wirkungsanalyse hat gezeigt, dass der Freibetrag eine geringe, aber treffsichere und mit den allgemeinen gesellschaftlichen Vorstellungen einer fairen Umverteilung prinzipiell kohärente Wirkung zeigt. Da zudem wenige Nebenwirkungen erwartet werden können, ist das Instrument eines Freibetrags prinzipiell geeignet, das Ziel einer finanziellen Vergünstigung zu erreichen.

## **G. Transparenz und Monitoring**

### **1. Transparenz**

Der Maßnahme ist eine gute Transparenz zu bescheinigen. Der Freibetrag ist in seiner Funktionsweise leicht verständlich. Das finanzielle Volumen wird regelmäßig im Subventionsbericht der Bundesregierung ausgewiesen. Im Rahmen eines spezifischen Monitorings wäre es denkbar, gezielt zu beobachten welche kleinen LuF-Betriebe mit welchen Charakteristika auf Grund zu geringer Einkommen in Nöte geraten und ob es jene sind, die im Sinne einer diversifizierten Landwirtschaft einen Nutzen für die Allgemeinheit generieren. Darüber hinaus wäre eine Beobachtung der Entwicklung der Einkünfte aus LuF, aus anderen Einkünfts-

arten sowie innerhalb des Sektors LuF interessant, um laufend zu beobachten, ob die Einkommen kleiner LuF-Betriebe ggf. fortwährend der Entwicklung anderer Einkünfte unterlegen sind. Dies allein kann jedoch noch keinen Förderbedarf induzieren, sonst würde dies auch für andere Einkunftsarten gelten.

## **2. Subventionspolitische Leitlinien**

Gemessen an den Subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung weist der Freibetrag jedoch gravierende Mängel auf. Er ist Musterbeispiel für die im 26. Subventionsbericht explizit genannte Befürchtung hinsichtlich der Beharrungstendenzen von Steuervergünstigungen, ihre schwere Reformierbarkeit und Steuerbarkeit. Die ursprünglich angestrebte Zielsetzung ist seit beinahe einem Jahrhundert nicht mehr gegeben, stattdessen haben sich neue Rechtfertigungen gefunden. Ebenso kann die Dauersubventionierung einem Strukturwandel entgegenstehen und zu einer dauerhaften Abhängigkeit der staatlichen Mittel führen. Da keine spezifische Abgrenzung der Zielsetzung besteht und diese daher nicht mit Indikatoren verdeutlicht werden kann, ist auch keine Erfolgskontrolle möglich.

## **H. Ergebnis und Optionen für die Zukunft**

### **1. Bewertung der Maßnahmen**

Der Freibetrag für Land- und Forstwirte war ursprünglich nicht als Vergünstigungstatbestand gedacht, hat sich jedoch zu einem solchen entwickelt. In seiner Historie wurde er unter neuer Zielsetzung aufrechterhalten. Diese jüngeren Zielsetzungen, einen Ausgleich für die Sozialpflichtigkeit, Gemeinnützigkeit und Versorgungssicherheit schaffen zu müssen, sind jedoch weder theoretisch hinreichend belegt noch mit messbaren Indikatoren unterlegt. Dem entgegen stehen deutliche Bedenken hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit dieser steuerlichen Ungleichbehandlung, die nicht hinreichend gerechtfertigt scheint. Letztlich handelt es sich schlichtweg um eine tarifliche Sonderbegünstigung einer einzelnen Einkunftsquelle. Die Wirkung der Maßnahme ist zudem für den Einzelfall gering. Aus dem Zielkanon der Agrarpolitik lässt sich kein direkter Bezug zu einem Freibetrag wie dem hier betrachteten ableiten. Positiv zu bewerten ist eine Ausgestaltung als gedeckelter Freibetrag dahingehend, dass es zu keinem verzerrten Einsatz von Produktionsfaktoren kommt und gering verdienende Haushalte bei geringem Verwaltungsaufwand zielgerecht finanziell entlastet werden, besser verdienende jedoch durch die Einkommensgrenze von der Förderung ausgeschlossen sind. Eine relativ gute instrumentelle Ausgestaltung kann jedoch eine unzureichende Rechtfertigung und nur marginale Wirkung nicht aufwiegen.

Die schlussendliche Bewertung der Maßnahme hängt vor allem davon ab, welchen Zielen im Zielkanon der Agrarpolitik besondere Beachtung geschenkt werden soll und wie einzelne Ziele folglich priorisiert werden. Dies ist im Abschnitt III eingehend diskutiert worden.

*Unter der Prämisse*, dass die Zielsetzung, kleine Betriebe zu unterstützen und zu erhalten politischer Konsens ist, kann die Maßnahme grundsätzlich positiv bewertet werden. Sie unterstützt Klein- und Kleinstbetriebe der Land- und Forstwirtschaft, indem sie Einkünfte dieser Herkunft bis zu einem Betrage von 900 (respektive 1800) Euro steuerfrei stellt. Der Freibetrag kann geltend gemacht werden, sofern die Summe der Einkünfte 30.700 (respektive 61.400) Euro nicht übersteigt. Dieses Limit stellt sicher, dass nur gering verdienende Haushalte von dem Freibetrag profitieren. Aus der Perspektive einer diversifizierten, extensivierten Landwirtschaft, dem Erhalt kleiner Familienbetriebe und einer breiten Versorgungsbasis ist die Maßnahme positiv zu bewerten. Höhe und Weite des Freibetrags unterliegen einer politischen Bewertung der Allgemeinnützigkeit der LuF-Tätigkeit sowie dem Erhalt kleiner Betriebe im Spannungsfeld mit Effizienzzielen und der Sicherung internationaler Wettbewerbsfähigkeit.

Solange eine solche kohärente Förderlandschaft in der Agrarpolitik nicht abgestimmt ist, kann dem hier evaluierten Freibetrag alleine kein gutes Zeugnis ausgestellt werden.

## **2. Gestaltungsoptionen**

Vor dem Hintergrund der Historie der Steuervergünstigung, ihrem geringen Wirkungsgrad sowie auf Grund der mangelnden Rechtfertigung einer Sonderbegünstigung im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen ist für eine Abschaffung des Freibetrags zu plädieren.

Wird jedoch im Rahmen eines allgemeinen Diskurs zu priorisierten Förderzielen der Agrarpolitik politisch entschieden, dass genau gering verdienende LuF Betriebe aus genauer spezifizierten Gründen finanziell entlastet werden sollen, ist ein Freibetrag auf Grund seiner geringen verzerrenden Wirkung prinzipiell eine sinnvolle Ausgestaltung. Vernünftige Optionen sollten sich allerdings in einen kohärenten Rahmen einer priorisierten, nicht widersprüchlichen gesamten Agrarpolitik einfügen. Denkbar wäre sogar, einzelne andere Transfers auslaufen zu lassen und an deren Stelle den hier betrachteten Freibetrag mit entsprechender Zielgerichtetheit und klarer definierten Zielen zu erhöhen. Da im Rahmen dieses Gutachtens jedoch nicht alle Maßnahmen der Agrarpolitik beleuchtet werden können und sollen und die Widersprüchlichkeit einzelner Partikularziele nicht bewertet werden kann und soll, bleibt darauf zu verweisen, dass gute Optionen erst gestaltet werden können, wenn der Zielkanon kohärent abgestimmt ist.

Soll der Freibetrag weitgehend unverändert beibehalten bleiben, so sollte er unbedingt in einen betriebsbezogenen Freibetrag überführt werden, so dass nicht mehrere Steuerpflichtige parallel vom Freibetrag profitieren können, auch wenn dies ggf. einen höheren Verwal-

tungsaufwand bedeutet. Werden Freibetrag und Einkommensgrenze dann fixiert und nicht weiter angepasst, wird die Steuervergünstigung in den kommenden Jahren ohnehin weiter an Gewicht verlieren.

Zudem wäre es möglich, die Höchstgrenze an den Gewinn des Betriebs anstatt das Einkommen einzelner Steuerpflichtiger zu koppeln (Gewinnermittlung nach § 13a EStG). Dies würde einer mehrfachen Nutzung des Freibetrags bei nur einem Betrieb entgegenwirken. Nachteil wäre, dass im Fall eines landwirtschaftlichen Betriebs als Nebenerwerb der Freibetrag in Anspruch genommen werden könnte, auch wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen durch Einkünfte aus anderen Quellen hoch ist. Hier steht die Frage im Vordergrund, ob kleine Betriebe gefördert werden sollen oder insgesamt gering verdienende Haushalte im Sektor Land- und Forstwirtschaft.

Eine betriebs- und personenbezogene Ausgestaltung könnte schließlich auch Mitnahmeeffekte durch ruhende Betriebe, Verpachtung etc. ausschließen. Findet hierbei wiederum eine Kopplung an eine Gewinn- statt Einkommensgrenze statt, wird die Ertragskraft kleiner Betriebe zielgerichtet unterstützt. Auch diese Option bedeutet eine Abkehr der Betrachtung der Haushalte und ihrer Einkommen und eine Fokussierung auf den Betrieb mit dem Effekt, dass andere, ggf. auch sehr hohe Einkünfte eines Haushalts aus anderen Quellen, nicht berücksichtigt werden.

### 3. Zusammenschau im Bewertungstableau

Nr.	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung
1	Freibetrag für Land- und Forstwirte § 13 Abs. 3 EStG						
Legende							
ungenügend                     schwach                     ausreichend                     gut                     ausgezeichnet							

## I. Quellenverzeichnis

**Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (2013),**

**Bundesministerium der Finanzen (1971)**, Bericht der Einkommensteuerkommission, Schriftenreihe des Bundesministers der Finanzen Heft 7, Bonn.

**Ebert, U. (1992)**, A reexamination of the optimal nonlinear income tax, *Journal of Public Economics* 49, 47-73.

**Krumm, M. (2017)**, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Freibetrag (Abs. 3), in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, München, C. F. Müller Verlag.

**Leingärtner, K.**, Kapitel 47 - Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG und Tarifglättung nach § 32c EStG, in: Leingärtner, *Besteuerung der Landwirte, Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer*, C. H. Beck, München.

**Thöne, M. (2003)**, *Subventionskontrolle. Ziele – Methoden – internationale Erfahrungen*; mit einem Vorwort von Hans Eichel, edition sigma, Berlin 2003.

## **VIII. Einkommensteuer: Landwirtschaft: Nutzungswertbesteuerung bei Baudenkmalen**

Die Evaluierungen für die Steuervergünstigungen des Abschnitts VIII wurden federführend vom **Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo Köln)** durchgeführt. Die Quantifizierungen der Subventionsvolumina und der damit verbundenen Erfüllungsaufwände in Abschnitt VIII.B wurden vom **Fraunhofer-Institut für Angewandte Informationstechnik (FIT)**, St. Augustin, umgesetzt. Alle Arbeiten erfolgten wissenschaftlich unabhängig und in enger fachlicher Abstimmung mit dem gesamten Evaluationsteam und mit der Leitung des Gesamtvorhabens.

Bearbeitet von: **Eva Gerhards** (FiFo Köln), **Martin Teuber** (FIT), Mirko Seithe (FIT). Unterstützung erhielten die Bearbeitenden von: **Lina Jeromin** (FiFo Köln), Lena Calahorrano (FIT), Regina Kühne (FIT), **Benjamin Hilchenbach** (FiFo Köln). Teamleitung in VII: **Michael Thöne** (FiFo Köln) und **Martin Teuber** (FIT).

### **A. Grundzüge und Funktionsweise**

#### **1. Herangehensweise**

Dieses Teilkapitel betrachtet die Möglichkeit, im Falle von Baudenkmalen die prinzipiell abgeschaffte Nutzungswertbesteuerung fortzuführen, wenn es sich bei dem Gebäude um eine selbstgenutzte Betriebsleiter- oder Altenteilerwohnung handelt. Rechtsgrundlage der Vergünstigung ist § 13 Abs. 4 EStG.

Dieser Teilabschnitt evaluiert diese steuerliche Begünstigung einzeln. Gleichwohl ist sie doppelt verwandt mit anderen Steuervergünstigungen des Gesamtvorhabens: Zum einen hinsichtlich weiterer Sonderregelungen für die Land- und Forstwirtschaft mit einem breiten Zielkanon. Zum Zweck einer besseren Einordnung, Vergleichbarkeit und sinnvollerer Bewertung gibt Kapitel III einen allgemeinen Überblick, der beleuchtet, wie sich innerhalb dieses Bereichs Zielsetzungen mehrfach finden oder auch widersprechen, auch im Kontext der Europäischen Agrarpolitik. Zum Zweiten besteht eine enge Verknüpfung mit weiteren steuerlichen Vergünstigungen, die auf den Denkmalschutz im Rahmen der privaten Einkommensteuer zielen. Dies sind insbesondere die §§ 7h, 7i, 10f und 10g EStG (vgl. entsprechende Ausführungen der Evaluierungsgruppe D). Diese ausgeweiteten steuerlichen Abschreibungs- bzw. Absetzungsmöglichkeiten stehen prinzipiell auch Land- und Forstwirten für ihre selbstgenutzten oder durch den Altenteiler genutzten Wohngebäude offen. Neben dieser Möglichkeit besteht jedoch die hier betrachtete Option einer fortgeführten Nutzungswertbesteuerung.



In diesem Teilabschnitt wird zunächst erläutert, was unter einer Betriebsleiter- und Altenteilerwohnung zu verstehen ist, um die Anwendbarkeit der Steuervergünstigung abzugrenzen. Danach wird die Nutzungswertbesteuerung erläutert. Hierauf aufbauend beschreibt Abschnitt VIII.A.2 die technische Ausgestaltung der Begünstigung; VIII.A.3 skizziert Zwecke und Begünstigte.

#### a) Betriebsleiter- und Altenteilerwohnungen

Im Rahmen der vielen Besonderheiten bei der Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe sticht besonders die Verflechtung des privaten und beruflichen Lebens hervor. So war von jeher die Einbeziehung der selbst genutzten Betriebsleiter- und Altenteilerwohnung in den Hof und somit die betriebliche Sphäre Usus. Ab 1987 wurde jedoch die Zuordnung der Wohneinheiten zum Betriebsvermögen grundsätzlich aufgegeben, da privater Wohnraum von nun an als privates Konsumgut gewertet wurde. Damit wurden Land- und Forstwirte in diesem Bereich allen anderen Steuerpflichtigen gleichgestellt, deren privates Wohnen ebenfalls steuerlich nicht berücksichtigt wird.<sup>41</sup> Eine Ausnahme bildet jedoch die hier betrachtete Steuervergünstigung: Handelt es sich bei der Wohneinheit um ein als Denkmal klassifiziertes Gebäude, so kann dieses im Betriebsvermögen verbleiben und die Nutzungswertbesteuerung fortgeführt werden.

Die Betriebsleiterwohnung muss von demjenigen als Wohnraum genutzt werden, der den Betrieb leitet. In der Landwirtschaft ist es üblich, dass bei der Hofübergabe im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge vereinbart wird, dass der Übernehmer sich als Gegenleistung in Zukunft um denjenigen kümmert, der den Betrieb übergibt. Dies beinhaltet in der Regel zum einen zur Verfügung gestellten Wohnraum, die sogenannte Altenteilerwohnung; dies kann sowohl eine Wohnung als auch ein ganzes, ggf. sogar eigens zu diesem Zweck errichtetes Gebäude sein, zum anderen Bar- und Sachleistungen.

#### ***Exkurs: Altenteilsleistungen und Altenteiler***

Das Altenteil besteht regelmäßig aus zwei Komponenten, nämlich Bar- und Sachleistungen. Hierbei kommt dem Altenteilsgebäude in steuerlicher Hinsicht eine besondere Bedeutung zu. Altenteiler ist nur, wer den konkreten Betrieb im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge übertragen hat und ab diesem Zeitpunkt zur Sicherung des eigenen Lebensunterhalts im Gegenzug fortdauernde Geld- und Sachleistungen erhält.<sup>42</sup> In einem entsprechen-

---

<sup>41</sup> Dennoch sind den Land- und Forstwirten zahlreiche Vorteile erhalten geblieben; so z.B. die Möglichkeit der steuerfreien Entnahme von Grund und Boden zum Bau eines Hauses für eine Betriebsleiter- oder Altenteilerwohnung (vgl. Kapitel IX).

<sup>42</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 23.11.2000, IV R 82/99, BStBl 2001 II S.232.

den Vertrag wird möglichst präzise festgelegt, welche Leistungen der Betriebsnachfolger dem Altenteiler zu erbringen hat. In diesem Rahmen sollte auch exakt definiert werden, in wie weit der Übernehmer des Hofes verpflichtet ist, Reparaturen, Instandsetzungen und Erneuerungen an der Altenteilerwohnung vorzunehmen. Unspezifische Formulierungen können im Zweifel nach sich ziehen, dass bestimmte Leistungen nicht steuerlich geltend gemacht werden können.

Dies zeigen zwei prinzipiell ähnlich gelagerte Fälle aus Baden-Württemberg und Niedersachsen. In einem Fall war im Übernahmevertrag vereinbart, dass die „Wohnung und ihr Zubehör (Heizungsanlage, Beleuchtungsanlage)“ vom Hofnachfolger „kostenlos in gutem Zustand zu halten“ sind. „Feuerung und Wasser sind kostenlos gebrauchsfertig zu liefern“; der Nachfolger hat für „die Beheizung der Räume zu sorgen“. Hier wurde die notwendige Neuerrichtung eines defekten Schornsteins steuerlich als Altenteilsleistung anerkannt.<sup>43</sup> Nicht so in folgendem Fall: Im Überlassungsvertrag wurde vereinbart, dass „die Kosten für die Heizung“ vom Nachfolger zu tragen sind. Die Erneuerung des Heizkessels durfte hier nicht als Altenteilsleistung steuermindernd geltend gemacht werden, da die knappe Formulierung keine klare und deutliche Abgrenzung enthält.<sup>44 45</sup>

In steuerlicher Hinsicht sind beim Verpflichteten die Altenteils-Leistungen<sup>46</sup> als Sonderausgaben nach § 10 Nr. 1a EStG abzugsfähig.<sup>47</sup> Der Berechtigte hingegen hat die Leistungen als sonstige Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuer zu versteuern. Dies gibt den Parteien je nach Steuerprogressionsgefälle Anreize, ggf. weitreichende Leistungen vertraglich zu vereinbaren: Der Hofnachfolger möchte möglichst hohe Leistungen steuermindernd geltend machen. Ist die Differenz der Einkommen groß genug, so resultiert aus der Ausschöpfung der Möglichkeiten hoch angesetzter Altenteilsleistungen faktisch ein Familiensplitting. Sind beide Einkommen in etwa gleich hoch, lohnt sich ein derartiges strategisches Vorgehen beim Festlegen der Leistungen hingegen nicht.

Die steuerliche Berücksichtigung setzt voraus, dass der Übernehmer des Hofes sich im Hofübergabevertrag ausdrücklich verpflichtet hat, auch exakt definierte außerordentliche Aufwendungen zu zahlen. Modernisierungsmaßnahmen an den Rand eines zeitgemäßen Zustands wie z.B. eine neue Heizungstechnik werden in der Regel von den Finanzämtern aner-

---

<sup>43</sup> FG Niedersachsen, Urteil vom 12.7.2012.

<sup>44</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil vom 10.5.2011.

<sup>45</sup> Auf den Vergleich der Regelungen im Falle des Altentellers versus Pachtverhältnisse und andere unentgeltliche Überlassung wird in diesem Rahmen verzichtet, die Konstellationen werden teils gleich, teils unterschiedlich geregelt.

<sup>46</sup> Wohnraum bzw. Wohnrecht, Pflege, Nahrungsversorgung, Versorgung mit Wärme, Kleidung, ggf. Taschengeld.

<sup>47</sup> Naturalleistungen gelten als dauernde Lasten, Geldleistungen als Leibrenten (vgl. Vorsorgeaufwendungen).

kannt; eine deutliche Verbesserung über den Ursprungszustand hinaus kann jedoch nicht entsprechend steuerlich geltend gemacht werden. So reicht der Defekt eines Fensters z.B. nicht aus, um den Austausch aller Fenster durch moderne, besonders isolierte Fenster vorzunehmen. Um einen Teil, in diesem Fall das eine Fenster, entsprechend im Sonderausgabenabzug berücksichtigen zu können, müssen die Einzelmaßnahmen in der Rechnungsstellung getrennt ausgewiesen werden. Prinzipiell kann der Austausch von Fenstern, eine Erneuerung der Heizung oder des Daches jedoch geltend gemacht werden, selbst wenn hiermit leichte, zeitgemäße Komfortsteigerungen einhergehen. Nicht begünstigt ist jedoch neue Bausubstanz, etwa durch den Einbau eines Aufzugs, Ausbau des Dachgeschosses etc.

Für laufende Instandhaltungen ist grundsätzlich der Altenteiler selbst zuständig, es sei denn, diese Pflicht wurde vertraglich auf den Hofübernehmer übertragen. Außergewöhnliche Bauaufwendungen muss prinzipiell der Übernehmer tragen; dies ergibt sich schon aus seiner Eigentümerstellung.

#### **b) Nutzungswertbesteuerung – Erläuterung**

Bis zum Jahr 1986 war es üblich, dass die selbst oder durch einen Altenteiler genutzte Wohnung zum Betriebsvermögen gehörte. In diesem Rahmen wurde der Nutzungswert der Wohnung beim Bewohnenden versteuert, auf der anderen Seite konnten Aufwendungen für die Wohneinheiten auf betrieblicher Seite steuermindernd geltend gemacht werden.

Ab 1987 wurde die eigene Wohnung dem Privatbereich zugeordnet.<sup>48</sup> Mit diesem Wechsel zur Konsumgutlösung wurde auch die Nutzungswertbesteuerung abgeschafft. Wurde jedoch im Veranlagungszeitraum 1986 ein Nutzungswert für die selbst genutzte Betriebsleiter- oder Altenteilerwohnung angesetzt, konnte die bisherige Nutzungswertbesteuerung bis einschließlich 1998 fortgeführt werden.<sup>49</sup>

Seit 1998 ist die Möglichkeit, ein selbst bewohntes Gebäude (oder vom Altenteiler entsprechend genutztes Gebäude) im Betriebsvermögen zu belassen und der Nutzungswertbesteuerung zu unterwerfen, grundsätzlich abgeschafft.

Eine Ausnahme wurde jedoch aufrechterhalten: Handelt es sich bei dem Gebäude um ein Baudenkmal, so ist es möglich, dieses weiter im Betriebsvermögen zu erhalten und im Rahmen der Einkommensteuer den Nutzungswert einzubeziehen. Dies ermöglicht eine unbefristete Fortführung der Nutzungswertbesteuerung. Rechtsgrundlage sind §§ 13 Abs. 2 und Abs. 4.

---

<sup>48</sup> Abschaffung durch das WohneigFG vom 15.5.1986 mit Wirkung ab VZ 1987.

<sup>49</sup> Übergangsregel nach damaligem § 52 Abs. 15 EStG.

Grundsätzlich gilt eine vergleichbare Marktmiete als Nutzungswert der Wohnung. Die Vergleichbarkeit orientiert sich an Lage, Art, Ausstattung und Größe der Wohnung. Falls keine äquivalente Marktmiete ermittelt werden kann, wird als Nutzungswert der Wohnung die Kostenmiete angesetzt. Dies ist der Mietzins, der zur vollständigen Deckung der laufenden Aufwendungen erforderlich ist.<sup>50</sup> Die Kostenmiete ist in der Regel geringer als die Marktmiete.

Dies bedeutet, dass im Rahmen der Nutzungswertbesteuerung die anzusetzende Miete beim Betriebsleiter der Einkommensteuer unterlag, auf der anderen Seite Aufwendungen betrieblich geltend gemacht werden konnten. Der Nutzungswert der Wohnung gilt dabei nach § 13 Abs. 2 EStG zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft rechnet auch der Nutzungswert der Altenteilerwohnung zu den Einkünften des Altenteilsverpflichteten aus Land- und Forstwirtschaft.

Hat sich der Übergeber des LuF Betriebes ein Wohnrecht an einer Wohnung vorbehalten, so kann der Nutzungswert der Räume nur dann und in der Höhe als Sonderausgaben abgezogen werden, in der der Übernehmer ihn nach § 13 Abs. 2 EStG versteuert. Wird der Nutzungswert nicht mehr besteuert, so kommt auch ein Sonderausgabenabzug des Mietwerts nicht mehr in Betracht.<sup>51</sup> Abziehbar bleiben als dauernde Lasten mit der Wohnungsüberlassung einhergehende wiederkehrende Sachleistungen wie Strom, Heizung, Wasser etc. Instandsetzungsarbeiten können eine dauernde Last begründen, soweit dies vertraglich vereinbart ist. Die als Sonderausgaben geltend gemachten Summen sind beim Altenteiler als sonstige Einkünfte zu versteuern.

Die Nutzungswertbesteuerung kann im Fall von Baudenkmalen fortgeführt werden, kann jedoch auch abgewählt werden. Nach einmaliger Abwahl ist eine Rückkehr zur Nutzungswertbesteuerung ausgeschlossen. Entfällt die Nutzungswertbesteuerung, gleich ob durch Abwahl oder Wegfall einer Voraussetzung, so ist auch der zur Wohnung gehörende Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen. Wählt der Steuerpflichtige die Nutzungswertbesteuerung nach 1998 unwiderruflich ab, so bleibt der Entnahmegewinn steuerfrei (vgl. IX).<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Finanzierungskosten einschließlich der öffentlichen Baudarlehen; § 72 Abs. 1 Zweites Wohnungsbaugesetz (2. WoBauG) in Verbindung mit dem Wohnungsbindungsgesetz (WoBindG).

<sup>51</sup> Vgl. § 10 Abs. 1 EStG, BFH-Urteil vom 26.7.1995 – XR 91/92.

<sup>52</sup> Vgl. § 13 Abs. 4 EStG.

## 2. Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung

Voraussetzung der Nutzungswertbesteuerung für Baudenkmale nach dem 31.12.1998 ist, dass die Wohnung im Veranlagungszeitraum 1986 beim Steuerpflichtigen oder seinem Rechtsvorgänger der Nutzungswertbesteuerung unterlag und das Wohngebäude nach der landesrechtlichen Vorschrift ein Baudenkmal ist. Die behördlich ausgestellte Bescheinigung über die Denkmaleigenschaft eines Gebäudes ist als Grundlagenbescheid für die Finanzämter bindend.<sup>53</sup> Es kann auch ein Gebäudeteil begünstigt sein, nicht jedoch einzelne Räume. Die bloße Zugehörigkeit eines Gebäudes, in dem sich die betreffende Wohneinheit befindet, zu einer geschützten Gruppe oder Gesamtanlage reicht nicht aus. Die Denkmaleigenschaft muss am 31.12.1998 vorgelegen haben. Die Wohneinheit darf eine übliche Ausstattung und Größe nicht überschreiten.

In diesem Fall bleibt die selbst oder vom Altenteiler zu Wohnzwecken genutzte Wohneinheit im Betriebsvermögen erhalten. Der Nutzungswert – eine äquivalente Marktmiete oder die Kostenmiete – unterliegen beim Bewohnenden der Einkommensteuer. Der Nutzungswert gehört steuerrechtlich zu den Einkünften aus LuF. Die für die entsprechenden Wohnungen anfallenden Finanzierungs- und Erhaltungskosten können als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Beim Wegfall der Nutzungswertbesteuerung bei Baudenkmalen ist der Umfang der Entnahme dauerhaft zu dokumentieren, damit im Fall einer späteren Veräußerung prüfbar ist, in welchem Umfang etwaige Gewinne steuerfrei belassen werden können; dies gilt insbesondere für den entnommenen Grund und Boden (vgl. Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden, Kapitel IX).

Wichtig ist für die weitere Evaluation, dass der Steuerpflichtige nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung durch die Denkmaleigenschaft für begünstigte Aufwendungen den Sonderausgabenabzug nach § 10f EStG geltend machen kann, wie andere Steuerpflichtige, die ein Denkmal als selbst genutztes Wohneigentum bewohnen, auch. Für unentgeltlich überlassene Wohnungen, wie hier z.B. Altenteilerwohnungen, ist ggf. ein Sonderausgabenabzug nach § 10g EStG möglich (vgl. entsprechende Ausführungen in Teilband D). Prinzipiell bleibt daher eine einkommensteuerliche Begünstigung für eine sinnvolle Nutzung und Instandhaltung des Denkmals in jedem Fall bestehen, auch wenn die Nutzungswertbesteuerung nicht fortgeführt wird. Ebenso kann für das im Betriebsvermögen befindliche Gebäude auch parallel zur fortgeführten Nutzungswertbesteuerung ggf. ein Abzug nach § 7 h EStG genutzt werden. Dies gilt jedoch nicht für Landwirte, die ihre Gewinne nach Durchschnittsteuersät-

---

<sup>53</sup> Vgl. § 171 Abs. 10 AO.

zen ermitteln.<sup>54</sup> Da nicht bekannt ist, wie groß die Gruppe der mutmaßlich doppelt Begünstigten ist, wird in Folgenden dieser Punkt nur sekundär betrachtet.

Die Nutzungswertbesteuerung kann rückwirkend abgewählt werden. Nach der Abwahl kann weder eine Nutzungsänderung noch eine Veräußerung der Wohnung und des dazugehörenden Grund und Bodens Einfluss auf die Steuerbefreiung haben.<sup>55</sup>

Während in der Regel innere Ausbesserungsarbeiten dem Altenteiler obliegen, gilt, falls sich die Denkmaleigenschaft auch auf die im Innern der Wohnung abgebrachten Wandmalereien bezieht, dass auch hier der Erhaltungs- und Restaurierungsaufwand abzugsfähig ist. Gleichzeitig ist dieser Nutzungsvorteil bei der Ermittlung der Kostenmiete werterhöhend zu berücksichtigen.

### **3. Zwecke und Begünstigte der Steuervergünstigung**

Explizites Ziel ist die Förderung der Erhaltung und sinnvollen Nutzung von kulturhistorisch wertvollen Gebäuden sowie Modernisierung und Instandsetzung von selbst genutztem Wohneigentum im Bereich der Land- und Forstwirtschaft.<sup>56</sup> Die Zielsetzung ist somit zweidimensional: Einerseits sollen kulturell relevante Gebäude erhalten und sinnvoll genutzt werden. In dieser Zieldimension stimmt die Steuervergünstigung überein mit denen in Teil D evaluierten Vergünstigungen zur Erhaltung von Baudenkmalen; Rechtsgrundlage sind dort die §§ 7h, 7i, 10f, 10g EStG. Zum zweiten soll die Modernisierung und Instandsetzung von Wohneigentum in der Land- und Forstwirtschaft gefördert werden. Diese zweite Zielkomponente reiht sich ein in die gesonderten Fördertatbestände für den Sektor Land- und Forstwirtschaft, wie sie zu einem besseren Überblick in Abschnitt III skizziert sind.

Begünstigte sind somit Land- und Forstwirte, deren selbst genutzte Wohneinheiten nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften Baudenkmale sind. Die Gruppe der potentiell Begünstigten ist daher überschaubar: Die Steuervergünstigung betrifft nur Land- und Forstwirte, die ein denkmalgeschütztes Gebäude zu eigenen Wohnzwecken (oder denen des Altenteilers) nutzen.

---

<sup>54</sup> Vgl. „Das Denkmal“, Steuertipps, Broschüre des Landes NRW, Mai 2006.

<sup>55</sup> BFH Urteil vom 6.11.2003 IV R 41/02, BStBl 2004 II S. 419.

<sup>56</sup> Vgl. 26. Subventionsbericht der Bundesregierung.

## B. Subventionsvolumina und Fallzahlen

Bei der Nutzwertbesteuerung von Baudenkmälern im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, die als lfd. Nr. 2 ebenfalls Teil des Subventionsberichts ist, handelt es sich um eine sehr spezifische Regelung, die nur einen sehr begrenzten Kreis von Steuerpflichtigen betrifft. Da es die Datenlage nicht zulässt, findet für die lfd. Nr. 2 keine Quantifizierung statt. Es sind weder Fallzahlen, noch kumulierte Beträge bekannt.

## C. Relevanz

### 1. Grundlegende Ziele

Wie bereits in VIII.A.3 erwähnt ist die Zielsetzung der Steuervergünstigung zweidimensionaler Art. Hinsichtlich der Erhaltung kulturell wertvoller Gebäude und ihrer sinnvollen Nutzung ist sie eng verwandt mit den einkommensteuerlichen Vergünstigungen nach §§ 10f und 10g EStG, die wiederum an die §§ 7h, 7i, EStG anknüpfen (vgl. Teilband D der Gesamtevaluation).

Kulturgüter haben einen hohen Wert für die Allgemeinheit. Mit den Worten der Beauftragten der Bundesregierung für Kultur und Medien: „Kulturgüter müssen geschützt werden, denn sie sind für Menschen und Nationen identitätsstiftend. Wichtige Zeugnisse der Menschheitsgeschichte sollen für die nachfolgenden Generationen erhalten bleiben und der Allgemeinheit zugänglich gemacht werden.“

Im ökonomischen Kalkül wird der Wert für die Allgemeinheit nicht immer mit erfasst: Zieht der Eigentümer eines Denkmalgebäudes Erhaltungsmaßnahmen in Betracht, so wird er die ihm entstehenden Kosten mit dem ihm entstehenden Nutzen vergleichen. Der Nutzen für die Allgemeinheit, fließt in das individuelle Entscheidungskalkül nicht ein. Beachtet man jedoch im Fall eines kulturhistorisch wertvollen Gebäudes oder Gutes, dass dieses auch Nutzen für nicht direkt Beteiligte stiftet, so wird der Eigentümer den Gesamtnutzen zu niedrig bewerten. Der Eigentümer wird nur dann und nur so weit in Denkmalschutzmaßnahmen investieren, wie es seinem privaten Nutzen entspricht. Weil dabei der gesamtgesellschaftliche Nutzen unbeachtet bleibt, wird weniger investiert als optimal.

In diesem Sinne bringen die Erhaltung und Pflege von Denkmalgebäuden und Kulturgütern sog. positive externe Effekte mit sich. Externe Effekte sind ein klassisches Beispiel für Marktversagen. Sie gelten in der ökonomischen Betrachtung als notwendige Bedingung für staatliches Eingreifen in private (Investitions-) Entscheidungen. Weil bei positiven Externalitäten die individuellen Entscheidungskalküle zu einer gesamtgesellschaftlich zu niedrigen „Versorgung“ mit Denkmalschutz führen, sind Subventionen das Mittel der Wahl, um den gesellschaftlichen Nutzen mit einer entsprechenden gesellschaftlichen Kostenbeteiligung

am Kulturgütererhalt zu stützen. Kurzum, Subventionen im Denkmal- und Kulturgüterschutz gelten aus ökonomischer Perspektive geradezu als Lehrbuchbeispiele für marktkonforme, allokativ bestens gerechtfertigte Staatseingriffe.

Im Instrumentenmix des staatlichen Denkmalschutzes kann man Subventionen auch insofern eine wichtige Rolle zuordnen, als hier viel mit Verboten und Geboten gearbeitet wird. Sehr häufig betrachten Eigentümer von kulturhistorisch wertvollen Immobilien eine Unterschutzstellung ausgesprochen kritisch. Aus der ökonomischen Perspektive ist das keine kulturelle Ignoranz, sondern eine durchaus rationale Reaktion auf eine signifikante Einschränkung ihrer Eigentums- und Verfügungsrechte.

Der Subventionszweck ist folglich dauerhaft als wichtig einzustufen. Zu betonen ist jedoch, dass ein exakter Ausgleich von Mehrkosten oder Mehraufwand einer Sanierung, der auf Grund von staatlichen Regulierungen an denkmalgeschützten Gebäuden besteht, nicht explizites Ziel der Steuervergünstigungen ist. Ebenso ist ein passender Ausgleich einer Nutzeneinbuße durch eingeschränkte Eigentumsrechte der einzelnen Steuersubjekte nicht explizites Ziel der steuerlichen Vergünstigungen. In der Zieldimension stehen hier allein die Gebäude und Kulturgüter, die schutzwürdig sind – unabhängig von Belastungen und Leistungsmöglichkeiten der Eigentümer.

Ob eine fortgeführte Nutzungswertbesteuerung jedoch geeignet oder gar gut geeignet ist, dieses Ziel zu erreichen, ist Gegenstand des Kapitels VIII.F.

Die zweite Zieldimension bezieht sich explizit auf eine Unterstützung des Wohneigentums von Land- und Forstwirten. Diese Zielsetzung darf nicht für sich allein betrachtet werden, da sie sich in einen Kanon vielschichtiger Sonderziele und -begünstigungen in diesem Sektor einreicht, wie Abschnitt III näher beleuchtet. Aus ökonomischer Sicht kann prinzipiell kein Argument dafür gefunden werden, Wohneigentum einer bestimmten Einkunftsgruppe unterstützen zu müssen. Als Argument für eine Unterstützung des land- und forstwirtschaftlichen Wohnumfeldes wird häufig eine obligatorische Nähe zum Hof und daher die nicht Lösbarkeit des Wohnorts vom Arbeitsort genannt. Diese Tatsache wird jedoch als Grundlage für mehrere Vergünstigungstatbestände genannt, so dass eine klare Zuordnung von Ziel und Maßnahme erschwert wird (vgl. Kapitel III). Ebenso hat die entsprechende Verknüpfung des Wohnens und Arbeitens auch Vorteile. Zudem kann in diesem Fall kein Bezug zur Erhaltung von Baudenkmalen hergestellt werden.

## **2. Relevanz und Rechtfertigung der Maßnahme im aktuellen Umfeld**

Im aktuellen Umfeld lassen sich prinzipiell sowohl staatliche Eingriffe rechtfertigen, die auf eine Erhaltung kulturhistorisch wertvoller Gebäude zielen als auch solche, die die Landwirtschaft unterstützen – erstere klassisch argumentiert aus der Perspektive positiver externer



Effekte und öffentlicher Güter, letztere mit dem Fokus der Versorgungssicherheit und Sozialpflichtigkeit, wobei der Diskurs hier deutlich kontroverser geführt wird (vgl. hierzu die Zusammenfassung in Abschnitt III).

Jedoch muss betont werden, dass beide Ziele bereits mit anderen Instrumenten angesteuert werden: Auch Land- und Forstwirten stehen die Absatzungs- und Abschreibungsmöglichkeiten nach §§ 7i, 7h und 10f EStG offen. Eine grundsätzliche Steuererleichterung bzw. Einkommenssicherung wird auch mit anderen Instrumenten angesteuert (vgl. z.B. der Freibetrag für Land- und Forstwirte, Kapitel VII und weitere, Kapitel III).

Daher lässt sich diese Maßnahme unter Beachtung des Kanons an Maßnahmen mit ähnlichen Zielen kaum rechtfertigen: Sie schafft im bereits mit Sonderbegünstigungen durchzogenen Bereich der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft einen weiteren Sondertatbestand; Denkmalschutz wird mit einem noch einmal anders gearteten Instrument betrieben als bei ebenso privater Nutzung von Einkommensteuerpflichtigen anderer Branchen. Dies trägt weder zu steuerlicher Vereinfachung, noch zu Transparenz oder dem Erfüllen einfacher Gerechtigkeitskriterien wie horizontaler oder vertikaler Gleichbehandlung bei.

Grundsätzlich gilt, dass sich jeder Haushalt selbst auf dem Wohnungsmarkt mit Wohnraum versorgen kann und muss. Ist dies auf Grund zu geringer Einkommen nicht möglich, stehen Haushalten staatliche Unterstützungen wie Wohngeld, Wohnberechtigungsscheine oder die Übernahme der Wohnkosten im Rahmen der Leistungen nach SGB II und XII zur Verfügung. Jedoch obliegt die Instandsetzung und Modernisierung grundsätzlich dem Eigentümer, unabhängig davon, aus welcher der sieben Einkunftsarten er sein Einkommen bezieht. Keiner anderen Gruppe von Einkommensteuerpflichtigen wird pauschal eine steuerliche Unterstützung zu Modernisierung und Instandsetzung in Abhängigkeit ihrer sektoralen Beschäftigung zugesagt. Gleichzeitig gilt jedoch, dass grundsätzlich entsprechende steuerlich entlastende Maßnahmen für Denkmale jedem Einkommensteuerpflichtigen offen stehen, jedoch nicht auf dem Weg einer Nutzungswertbesteuerung. Parallel hierzu muss berücksichtigt werden, dass das Steuerrecht im Laufe der vergangenen Jahrzehnte multiple Sonderregelungen für den LuF-Sektor hervorgebracht hat (vgl. Abschnitt III).

Daher wird die fortgeführte Nutzungswertbesteuerung durchaus kritisch gesehen. Hiller betitelt sie gar als Adelsprivileg, während der BFH 2009 entschied, dass die Regelung nicht gleichheitswidrig sei, da die Wohnung des LuF mit dem Betrieb eine wirtschaftliche Einheit bilde und eine solche Wohnung sich nicht ohne weiteres aus dem Betrieb lösen lässt.<sup>57</sup> Daher wurden verfassungsrechtliche Bedenken verneint. Der Einschätzung des BFH kann jedoch aus ökonomischer Sicht nicht gefolgt werden, da aus der Verwobenheit des Arbeits- und Privatlebens der Landwirte nicht zwangsläufig eine notwendige steuerliche Unterstüt-

---

<sup>57</sup> Hiller, INF 1999, 487; BFH 25.6.20009 BFH/NV 2009, 1802.

zung des Wohneigentums von Landwirten, die zudem auch an anderer Stelle von steuerlichen Begünstigungen zum Zwecke der Wohneigentumsbildung auf dem Hof profitieren, gefolgert werden kann (vgl. Kapitel III). Die hier betrachtete gesetzliche Regelung erfasst denkmalgeschützte Wohnungen im Privatvermögen nicht und begünstigt nur Land- und Forstwirte; Gewerbetreibende und Selbständige haben diese Möglichkeit der steuerlichen Begünstigung nicht.

In jedem Fall konstatiert die Steuervergünstigung einen Fremdkörper im Rahmen der grundsätzlichen Konsumgutlösung des Wohnens. Auch wenn es Argumente für die genannten Ziele gibt, ist der hier begangene Weg nicht nachvollziehbar, da er in mehrfacher Hinsicht Sondertatbestände schafft.

## **D. Wirkungsanalyse**

### **1. Effektivität der Zielerreichung**

Sowohl das Ziel der Erhaltung kulturhistorisch wertvoller Gebäude als auch das Ziel einer Unterstützung der Land- und Forstwirte hinsichtlich ihres Wohneigentums wird neben dem hier betrachteten Instrument der fortgeführten Nutzungswertbesteuerung auch durch andere Instrumente angesteuert. Dies macht eine Wirkungsanalyse schwer.

Grundsätzlich steht es einem Landwirt frei, sein selbst genutztes und denkmalgeschütztes Wohneigentum<sup>58</sup> im Betriebsvermögen zu belassen und den Nutzungswert zu versteuern, oder aber die Nutzungswertbesteuerung abzuwählen, und Maßnahmen der Erhaltung des Denkmals nach § 10f EStG einkommensteuerlich geltend zu machen.<sup>59</sup> In diesem Fall wäre der Landwirt gleichgestellt mit Haushalten, die ebenfalls selbst ein Denkmal bewohnen und die entsprechenden notwendigen Maßnahmen zur Erhaltung ergreifen. Er würde jedoch nur dann steuerlich entlastet, wenn er auch Erhaltungsmaßnahmen ergreift. Die Nutzungswertbesteuerung hingegen verschafft einen pauschalen Vorteil, so dass sie gar keinen direkten Anreiz zu Maßnahmen der Sanierung und Erhaltung des Denkmals setzen kann.

Da weder Daten vorliegen, die zeigen, wie viele Landwirte von der Nutzungswertbesteuerung Gebrauch machen, noch dazu, in welchen Fällen diese abgewählt wurde und im Fall eines Denkmalschutzes § 10f EStG auch bei Landwirten greift, kann nicht beurteilt werden, inwieweit die fortgeführte Nutzungswertbesteuerung zum Ziel des Denkmalschutzes beiträgt. Klar ist, dass eine Entlastung der Kosten, die zur Erhaltung eines Denkmals aufgebracht werden müssen, zu einer entsprechend weiter führenden Sanierung und Erhaltung

---

<sup>58</sup> Zur Vereinfachung beziehen sich die Ausführungen auf das selbst genutzte Wohneigentum, betreffen aber selbstverständlich weiterhin auch die Altenteilerwohnungen.

<sup>59</sup> Im Fall einer Altenteilerwohnung kommt ggf. § 10g EStG in Frage.

führen kann. Nicht beurteilt werden kann hingegen die notwendige Höhe eines öffentlichen Kostenausgleichs. Ohnehin gilt, dass Eigentum verpflichtet: Auch ohne öffentliche Zuwendungen sind Eigentümer, auch von Denkmälern, dazu verpflichtet ihr Eigentum in Stand zu halten und damit einen Beitrag für die Allgemeinheit zu leisten.

Möglich ist gar, dass die fortgeführte Nutzungswertbesteuerung Erhaltungsaufwendungen mindert: Allein die Eigenschaft des Denkmals berechtigt zur fortgeführten Nutzungswertbesteuerung, unabhängig davon, ob Maßnahmen zur Instandsetzung ergriffen werden. Ohne diese Möglichkeit würde das Wohngebäude ins Privatvermögen überführt; steuerlich relevant wären in diesem Fall lediglich tatsächlich notwendige und sinnvolle Erhaltungsmaßnahmen in Abstimmung mit der Denkmalschutzbehörde (vgl. Band D).

Ebenso wenig kann beurteilt werden, inwiefern diese Steuerbegünstigung zur Instandsetzung von Wohneigentum in der Land- und Forstwirtschaft beiträgt. Es kann nicht beziffert werden, wie hoch der tatsächliche Vorteil der fortgeführten Nutzungswertbesteuerung für einen Landwirt letztlich ist. Daher ist auch fraglich, wie weit ein zusätzlicher Anreiz zur Instandsetzung induziert wird – sowohl hinsichtlich des Denkmalschutzes als auch hinsichtlich der Modernisierung landwirtschaftlichen Wohneigentums.

Vor dem Hintergrund, dass jeder Wohneigentümer einen intrinsischen Anreiz hat, sein Eigentum zu erhalten und zu pflegen und der Tatsache, dass land- und forstwirtschaftliches Wohneigentum auch an anderer Stelle begünstigt wird, ist von hohen Mitnahmeeffekten auszugehen. Unter Berücksichtigung der Möglichkeit der Substitution durch von § 10f EStG im Rahmen einer Konsumgutlösung ist fraglich, inwiefern die Nutzungswertbesteuerung einen ebenso guten oder besseren Anreiz zum Erhalt von Denkmälern setzen kann.

Fraglich ist auch, ob dem einzelnen Land- und Forstwirt bewusst ist, ob eine fortgeführte Nutzungswertbesteuerung oder eine Abwahl dieser und die Inanspruchnahme von § 10f EStG für ihn vorteilhafter ist. Auch dies kann mangels entsprechender Daten in keiner Weise aus gesamtwirtschaftlicher Sicht beurteilt werden – für den Einzelfall im Rahmen einer Steuerberatung ist eine solche Wahl hingegen möglich. In diesem Fall resultiert jedoch, dass ein Landwirt, der in einem selbst genutzten Denkmal wohnt, allein auf Grund seiner Landwirteigenschaft eine höhere Entschädigung für die Erhaltung des Denkmals erhält, als ein Steuerpflichtiger ohne Landwirteigenschaft in einem vergleichbaren Gebäude. Hier zeigt sich wiederum die Vermischung der Ziele, Denkmalschutz zu betreiben und gleichzeitig, mit demselben Instrument, Landwirten einen zusätzlichen Bonus zu gewähren. Dies ist an dieser Stelle jedoch nicht zielgerichtet. Effizient wäre, ein Ziel mit einem Instrument anzusteuern, so dass ein Effekt mittels entsprechender Indikatoren messbar gemacht werden kann.

## **2. Nebenwirkungen und distributive Aspekte**

Die Steuervergünstigung trägt vor allem durch einen doppelten Sondertatbestand zu einer erhöhten Intransparenz der einkommensteuerlichen Regelungen bei. Sie steht dem Postulat einer einfachen, nachvollziehbaren Besteuerung entgegen.

Betrachtet man die distributiven Effekte, so zeigt sich, dass – vorausgesetzt die Nutzungswertbesteuerung führt zu einem höheren steuerlichen Vorteil als die Abwahl und die Geltendmachung von § 10f EStG – Landwirte einen höheren Vorteil aus dem Schutz ihres Denkmals ziehen als nicht Landwirte, auf Kosten der Allgemeinheit der Steuerzahler. Ebenso wird Wohneigentum zweiter Landwirte ungleich behandelt, sofern ein Gebäude den Denkmaltitel erhält, ein vergleichbares jedoch nicht. Dies kann zu Ungleichbehandlungen führen, vor allem unter Berücksichtigung unterschiedlicher landesrechtlicher Vorschriften.

Eine gleichheitsgerechte Lösung lässt sich hingegen ohne die Schaffung weiterer Sondertatbestände herstellen, wenn die fortgeführte Nutzungswertbesteuerung abgeschafft wird, in diesem Zug die Entnahmegewinne bei der Überführung des zu eigenen Wohnzwecken genutzten Denkmals steuerbefreit bleiben (vgl. IX) und Land- und Forstwirten fortan wie anderen Einkommensteuerpflichtigen auch die §§ 10f, 10g EStG als steuerliche Unterstützung offenstehen.

## **E. Nachhaltigkeit**

Die Nachhaltigkeitswirkung der Maßnahme ist dahingehend zu begrüßen, als dass sie an Bestandsgebäuden anknüpft und daher potentiell den Flächenverbrauch mindern kann. Zudem ergeben sich positive externe Effekte durch die Erhaltung historisch wertvoller Bestände aus Perspektive einer sozialen Nachhaltigkeit. Ebenso kann eine Senkung der Wohnkosten herbeigeführt werden, jedoch nur für eine kleine, sehr begrenzte Gruppe, deren entsprechende Bedürftigkeit hingegen nicht festgestellt werden kann.

Tabelle VIII.1: Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 2

StV Nr.	Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
2	Nutzungswertbesteuerung bei Baudenkmalen			
SDG Nr.	Indikatorenbereich Nachhaltigkeitspostulat	Indikatoren	Positiv	Negativ
<b>SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen</b>				
11.1.a	Flächeninanspruchnahme Nachhaltige Flächennutzung	Anstieg der Siedlungs u. Verkehrsfläche	X	
11.3	Wohnen Bezahlbarer Wohnraum für alle	Überlastung durch Wohnkosten	X	

Im 26. Subventionsbericht wird zur Nachhaltigkeit der Maßnahme geäußert, diese könne den Strukturwandel angemessen begleiten, sozialen Zusammenhalt stärken sowie wirtschaftliche Zukunftsvorsorge und Leistungsfähigkeit fördern. Diese Zusammenhänge sind nicht klar. Die fortgeführte Nutzungswertbesteuerung zementiert einen vergangenen Tatbestand, indem sie für eine bestimmte Gruppe die Investitionsgutlösung aufrecht erhält, während grundsätzlich ein Übergang zur Konsumgutlösung bereits vor zwei Jahrzehnten vollzogen wurde. Das Argument des sozialen Zusammenhalts ist nachvollziehbar, wenn es darum geht, dass Denkmaleigentümer Unterstützung der Allgemeinheit erhalten. Dies ist jedoch auch auf anderen Wegen möglich und geschieht bereits; hingegen führt die hier betrachtete doppelte Sonderregelung zu einer Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen die ein Denkmal bewohnen, wenn der eine Landwirt ist, der andere nicht, und ebenso zu einer Ungleichbehandlung, wenn ein Landwirt ein Denkmal bewohnt, der andere jedoch ein vergleichbares Gebäude ohne entsprechendes Etikett. Auch Zukunftsvorsorge und Leistungsfähigkeit werden durch die hier betrachtete Steuervergünstigung nicht direkt adressiert.

Es ist nicht erkenntlich, inwiefern die Maßnahme die Indikatorenbereiche „Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge und Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit“ (8.3, 8.4) positiv beeinflussen soll. Der Erhalt von Denkmalen und deren sinnvolle Nutzung leisten sicherlich einen gesellschaftlich wünschenswerten Beitrag, der schwer monetär gemessen werden kann. Die Bereiche „Wohnen“ (11.3) sowie „Flächeninanspruchnahme“ (11.1) können potentiell positiv beeinflusst werden, wenn der Erhalt des zu Wohnzwecken genutzten Denkmals zu geringeren Wohnkosten und weniger Neubau beiträgt.<sup>60</sup>

<sup>60</sup> Dies allein kann diese spezielle Maßnahme jedoch nicht rechtfertigen, da dieselben Effekte von den einkommensteuerlichen Regelungen zur Unterstützung der Erhaltung von zu eigenen Wohnzwecken genutzten Baudenkmalen im Rahmen der §§ 10f, 10g EStG für alle Steuerpflichtigen unabhängig von der Art ihrer Einkünfte ausgehen.

Letztlich entfaltet die fortgeführte Nutzungswertbesteuerung keine negativen Nachhaltigkeitswirkungen, trägt jedoch auch nicht maßgeblich zu einer guten Nachhaltigkeit bei.

## **F. Instrumentelle Gestaltung**

Wie in Kapitel III.B dargelegt, sind die beiden grundsätzlichen Ziele der Steuervergünstigung nachvollziehbar. Das hier betrachtete Instrument steuert jedoch keines der beiden Ziele effektiv an. Sollen Denkmale erhalten werden, so wäre es zielgerichtet, entsprechende Erhaltungsmaßnahmen zu honorieren, wie es bereits durch multiple Förderprogramme und auch einkommensteuerliche Erleichterungen geschieht.<sup>61</sup> Eine grundsätzliche Ermäßigung der Wohnkosten in einem Denkmal führt nicht zwingend zu einem gesellschaftlich erwünschten Umgang mit diesem. Sollen hingegen just Land- und Forstwirte entlastet werden – die Rechtfertigungsdebatte hierzu ist bündig in Abschnitt III dieses Bandes dargestellt – so ist nicht schlüssig, warum dies über die Wohnkosten und warum es nur im Falle von Denkmalen geschehen soll; zudem gibt es bereits andere pauschale Entlastungen wie z.B. den in Kapitel VI evaluierten Freibetrag. Zudem werden auch Wohnkosten bei der Errichtung neuer Wohnräume bereits entlastet, wie in Kapitel IX erläutert. Eine pauschale Wohnkostenentlastung der engen Gruppe von denkmalbewohnenden Landwirten kann keines der Ziele treffsicher erreichen. Im Gegenteil, die Abgrenzung der Gruppe Begünstigter führt zu Ungleichbehandlungen in mehreren Dimensionen. Da eine pauschale Begünstigung just dieser Gruppe grundsätzlich nicht gerechtfertigt werden kann erübrigen sich Gedanken zu einer Abwägung zwischen steuerlicher Vergünstigung und Finanzhilfe. Betreffend die Ziele wird die Frage jedoch im Teilbericht der Evaluierungsgruppe D, Kapitel IV. sowie in den Abschnitten VII und IX beleuchtet.

## **G. Transparenz und Monitoring**

### **1. Transparenz**

Die Transparenz der Steuervergünstigung kann nicht positiv bewertet werden. Die Maßnahme wird erstmals im 26. Subventionsbericht der Bundesregierung überhaupt aufgegriffen und daher als solche erkenntlich gemacht. Jedoch liegen keine Quantifizierungen vor. Die Datenlage ist derart unzureichend, dass auch im Rahmen dieser Evaluierung keinerlei Schätzungen erfolgen konnten. Weder sind Fallzahlen, noch Fördersummen bekannt. Hieraus resultierend ist auch ein Monitoring schlicht nicht möglich.

---

<sup>61</sup> Vgl. §§ 10f, 10g, 7h, 7i EStG.

## 2. Subventionspolitische Leitlinien

Gemessen an den Subventionspolitischen Leitlinien scheitert die fortgeführte Nutzungswertbesteuerung in allen Punkten. Mangelnde Transparenz, keine deutliche Rechtfertigung für eine Subventionierung genau dieser Teilgruppe, mangelnde Daten, keine Steuermöglichkeiten und keinerlei Möglichkeiten einer Erfolgskontrolle stehen deutlichen Beharrungstendenzen gegenüber.

## H. Ergebnis und Optionen für die Zukunft

### 1. Bewertung der Maßnahmen

Die Möglichkeit einer Fortführung der Nutzungswertbesteuerung nach § 13 Abs. 2 EStG entgegen der allgemeinen Konsumgütlösung des Wohnens konstituiert einen doppelten Sondertatbestand: Sie gilt nur für i) Land- und Forstwirte, die ii) zu eigenen Wohnzwecken oder denen des Altenteilers ein Denkmal bewohnen. Damit trifft sie eine sehr kleine Gruppe, deren gesonderte Förderwürdigkeit nicht nachvollzogen werden kann.

Die Zieldimensionen lassen sich gliedern in das Ziel der Erhaltung historisch wertvoller Bestände bei privater Nutzung – unabhängig davon, wer diese nutzt – sowie die Unterstützung von Land- und Forstwirten, deren private und berufliche Sphäre stark interagieren – was unabhängig davon erfolgen kann, ob sie denkmalgeschützte Gebäude bewohnen oder nicht. Diese Mischung von Zielen in einem Instrument, bei simultaner Ansteuerung derselben Ziele mit weiteren Instrumenten, führt zu einer schwierigen Beurteilung, zu Intransparenz sowie einer Anhäufung steuerlicher Sondertatbestände gegen das Gebot der steuerlichen Einfachheit und Nachvollziehbarkeit. Zudem ist die Maßnahme unter Aspekten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und einfacher horizontaler und vertikaler Gerechtigkeitskriterien kritisch zu sehen.

Neben diesen Argumenten kann auch keine Wirkung der Steuervergünstigung erkannt werden. Dies liegt in mehreren Dimensionen begründet. Zum einen ist die anvisierte Gruppe vermutlich sehr klein. Zweitens gibt es keinerlei Daten über die angesetzten Nutzungswerte und vergleichbare Immobilien. Zudem kann auch ohne Nutzungswertbesteuerung ein einkommensteuerlicher Vorteil aus Erhaltungsaufwendungen von selbst genutzten Denkmälern gezogen werden (vgl. § 10f EStG). Ebenso erhalten Landwirte vielschichtige Sondervergünstigungen (vgl. Abschnitt III), auch bezüglich ihrer Wohneinheiten. Somit ist eine Trennung des Effektes dieser Vergünstigung auch bei hypothetisch besserer Datenlage schwer. Betroffene Landwirte können bei einem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung diesen einkommensteuerlichen Vorteil unmittelbar durch andere substituieren, weswegen keine signifikanten negativen Wirkungen auf den Denkmalschutz oder das Einkommen der Landwirte zu erwarten ist, auch wenn die Vergünstigungen sich in der Höhe nicht exakt entspre-

chen werden. Kann ein Landwirt sowohl erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG geltend machen als auch die Nutzungswertbesteuerung fortführen, so zeigt sich hier eine nicht zu rechtfertigende Doppelvergünstigung für ein und denselben Tatbestand.

## 2. Gestaltungsoptionen

Es wird dringend empfohlen, die fortgeführte Nutzungswertbesteuerung abzuschaffen. Die anvisierten Ziele werden bereits, ohne Notwendigkeit neuer Vorschriften, durch andere Instrumente anvisiert. Betroffene Landwirte können über die Möglichkeiten der §§ 10f und 10g EStG informiert werden, so dass eine Umstellung zur Konsumgutlösung des Wohnens auch bei wohnlich genutzten Denkmälern in der Land- und Forstwirtschaft für die Steuerpflichtigen möglichst glatt verlaufen kann. Dies würde Gleichheitsgrundsätzen Rechnung tragen.

Betriebsleiter- und Altenteilerwohnungen werden bereits durch Maßnahmen wie die Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden zum Bau solcher Wohneinheiten einkommensteuerrechtlich gefördert (vgl. Kapitel IX). Eine solche steuerfreie Entnahme wäre auch für den Übergang zur Konsumgutlösung in diesem Fall wichtig. Die Einkommenssicherung wird z.B. durch den Freibetrag für Land- und Forstwirte unterstützt (vgl. Kapitel VII). Prinzipiell ist eine Sichtung aller Vergünstigungen für den Bereich Land- und Forstwirtschaft, eine Prüfung der Konsistenz der Ziele und eine entsprechende Priorisierung bei konfliktbehafteten Zielsetzungen dringend geboten, um eine effektive und effiziente Agrarpolitik zu gewährleisten und Land- und Forstwirte gezielter in ökonomisch gut gerechtfertigten Fällen zu fördern.

## 3. Zusammenschau im Bewertungstableau

Nr.	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung
2	Nutzungswertbesteuerung bei Baudenkmalen § 13 Abs. 4 EStG						
Legende							
ungenügend                     schwach                     ausreichend                     gut                     ausgezeichnet							



## I. Quellenverzeichnis

**Bundesministerium der Finanzen (2017)**, Sechszwanzigster Subventionsbericht - Bericht Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018.

**Deutscher Bundestag (1988)**, Erster Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuß) zu dem Gesetzentwurf der Fraktion der CDU/CSU und FDP, Drucksache 11/2157.

**Deutscher Bundestag (1984)**, Gesetzentwurf der Fraktion der SPD Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung der steuerlichen Förderung selbstgenutzten Wohneigentums, Drucksache 10/2404 22.11.84.

**Deutscher Bundestag (1983)**, Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen (Steuerentlastungsgesetz 1984 — StEntIG 1984 —).

## **IX. Einkommensteuer: Landwirtschaft: Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden**

Die Evaluierungen für die Steuervergünstigungen des Abschnitts IX wurden federführend vom **Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo Köln)** durchgeführt. Die Quantifizierungen der Subventionsvolumina und der damit verbundenen Erfüllungsaufwände in Abschnitt IX.B wurden vom **Fraunhofer-Institut für Angewandte Informationstechnik (FIT)**, St. Augustin, umgesetzt. Alle Arbeiten erfolgten wissenschaftlich unabhängig und in enger fachlicher Abstimmung mit dem gesamten Evaluationsteam und mit der Leitung des Gesamtvorhabens.

Bearbeitet von: **Eva Gerhards** (FiFo Köln), **Martin Teuber** (FIT), Mirko Seithe (FIT). Unterstützung erhielten die Bearbeitenden von: **Lina Jeromin** (FiFo Köln), Lena Calahorrano (FIT), Regina Kühne (FIT), **Benjamin Hilchenbach** (FiFo Köln). Teamleitung in VII: **Michael Thöne** (FiFo Köln) und **Martin Teuber** (FIT).

### **A. Grundzüge und Funktionsweise**

#### **1. Herangehensweise**

Dieses Kapitel evaluiert die steuerliche Begünstigung bei einer Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen zum Bau einer Betriebsleiter- oder Altenteilerwohnung. Die §§ 13 Abs. 5, 15 Abs. 4 und 18 Abs. 4 EStG konstituieren die rechtliche Grundlage für die personenbezogene Steuervergünstigung der Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs.<sup>62</sup> Dieser Teilabschnitt evaluiert die Steuervergünstigung einzeln, gleichwohl reiht sie sich ein in eine Reihe steuerlicher Sondertatbestände des Sektors LuF, so dass für eine sinnvolle Bewertung der Maßnahme auch andere Fördertatbestände berücksichtigt werden müssen. Zu diesem Zweck gibt Teil III dieses Bandes einen Überblick der Ziele und Instrumente der Agrarpolitik im Kontext sich überlappender sowie teils widersprüchlicher Zielsetzungen.

#### **2. Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen**

Steuerbefreit sind Bodenentnahmegewinne. Dies sind Wertsteigerungen, die aus steigenden Grundstückspreisen resultieren. Der Entnahmegewinn ist somit die Differenz des

---

<sup>62</sup> Grundsätzlich gilt die Begünstigung ebenso für Selbständige und Gewerbetreibende, jedoch nur sofern das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zum Betriebsvermögen gehörte. Daher ist es plausibel anzunehmen, dass aktuell lediglich Land- und Forstwirte von der Regelung profitieren.

Buchwerts zum Marktwert. Die unbefristete Steuerfreistellung des Gewinns aus der Entnahme von Grund und Boden des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens gilt bei Errichtung eines selbstgenutztes Wohngebäudes seit 1987. Die Regelung soll prinzipiell aus Gleichbehandlungsgründen auch für Gewerbetreibende und Freiberufler gelten. Um Missbrauch zu vermeiden ist die steuerfreie Entnahmemöglichkeit auf jeweils eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung und eine Altenteilerwohnung pro Generation beschränkt.

In jeder einzelnen Generation hat somit der Betriebsleiter die Möglichkeit, zwei Bauplätze steuerfrei zu entnehmen, um jeweils sich und dem aktuellen Altenteiler Wohnraum zu errichten. Eine Schaffung neuen Wohnraums liegt hingegen nicht vor, wenn ein Altbau abgerissen und durch ein neues Gebäude ersetzt wird. Die Steuerbefreiung bezieht sich nur auf den Grund und Boden, wenn Wohnraum in einem Wirtschaftsgebäude geschaffen wird – die Entnahme des Wohnraums aus dem Gebäude selbst ist dann zu versteuern (stille Reserven). Begrenzt ist der Vorteil auch auf die faktische Übergabe des Hofes. Baut der zukünftige Hofinhaber, der aber eben noch nicht Betriebsinhaber ist, so ist eine steuerfreie Entnahme nicht möglich.<sup>63</sup>

Die Steuerfreiheit einer Entnahme zum Zweck der Errichtung einer eigenen oder einer Altenteilerwohnung setzt voraus, dass diese dann auch tatsächlich von Eigentümer bzw. Altenteiler genutzt wird.<sup>64</sup> Es reicht nicht aus, dass eine entsprechende Nutzung zu einem unbestimmten Zeitpunkt in der Zukunft erfolgen soll.<sup>65</sup>

### 3. Zwecke und Begünstigte der Steuervergünstigungen

Die Steuerbegünstigung von Bodenentnahmegewinnen wurde 1987 zum Ausgleich des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung eingeführt. Ziel ist laut 26. Subventionsbericht die „Unterstützung der organischen Weiterentwicklung der Agrarstruktur, insbesondere die Förderung landwirtschaftlicher Aussiedlung aus engen Dorfbereichen“.

Begünstigt sind formal Land- und Forstwirte sowie Gewerbetreibende und Freiberufler. Auf Grund der Voraussetzung, dass bei Selbständigen und Gewerbetreibenden die Begünstigung jedoch nur in Anspruch genommen werden kann, wenn das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zum Betriebsvermögen gehörte, darf plausibel angenommen werden dass die Vergünstigung faktisch mit im Zeitverlauf immer höherer Wahrscheinlichkeit nur noch Land- und Forstwirte betrifft.

---

<sup>63</sup> Eine Billigkeitsregelung ist unmittelbar vor der Hofübernahme möglich, als vorgezogene errichtungsbedingte Entnahme (Finanzverwaltung toleriert bis zu sechs Monate bis zur tatsächlichen Übergabe des Betriebs).

<sup>64</sup> Zu einer kurzen Einführung in die spezifischen Regelungen zum Altenteil vgl. den Exkurs in VIII.A.1.a).

<sup>65</sup> Vgl. BFH Urteil vom 13.10.2005. Aktenzeichen IV R 33/04.

## B. Subventionsvolumina und Fallzahlen

Als theoretischer Rahmen für die Quantifizierung wird der „revenue-foregone“-Ansatz gewählt. Dieser misst nur den direkten Effekt einer fiskalischen Maßnahme, nimmt also eine Bemessung der entgangenen Steuereinnahmen des Staates bzw. der gewährten Subventionen vor. Indirekte Auswirkungen der Maßnahmen auf das staatliche Budget, wie sie z.B. durch Verhaltensänderungen der Steuersubjekte hervorgerufen werden können, werden hier nicht berücksichtigt (Harris, 1992).

Ziel ist es, die Quantifizierung mit Fokus auf den aktuellen Rand durchzuführen sowie Tendenzaussagen zur zukünftigen Entwicklung präsentieren zu können. Daher erfolgt die Quantifizierung nicht nur für das Jahr, in dem Daten zur Verfügung stehen, sondern es erfolgt eine Fortschreibung bis in das Jahr 2020.

Darüber hinaus gilt es, die Bürokratiekosten für Betriebe und Verwaltung zu schätzen, die für jeden Tatbestand mit den zugrundeliegenden Fallzahlen bestimmt werden. Die Berechnung des Erfüllungsaufwandes als umfassendste Einheit für die Bewertung und Darstellung von Bürokratie erfolgt gemäß den Vorgaben des vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Leitfadens zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands. Die dafür verwendete Methode ist das Standardkostenmodell (Statistisches Bundesamt, 2012). Der Erfüllungsaufwand bezogen auf die Informationspflichten wird für jeden Tatbestand separat geschätzt und mit dem Stundensatz für den jeweiligen Wirtschaftszweig verrechnet.

Die Schätzungen des FIT ergeben, dass durch die Steuerbefreiung der Entnahmegewinne in den Jahren 2016 bis 2020 jährlich ca. 33 Mio. Euro Steuermindereinnahmen generiert werden. Die Fallzahlen belaufen sich auf ca. 4.500 Fälle und somit eine kleine Gruppe Begünstigter.

**Tabelle IX.1: Quantifizierung der Steuerfreien Entnahme von Grund und Boden**

	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)</b>	32,7	33	33,3	33,5	33,8
<b>Zahl der Betroffenen</b>	4.800	4.700	4.600	4.500	4.400

Quelle: Eigene Berechnungen.

Sowohl der Bau der Altenteilerwohnung als auch die Ausgestaltung des Vertrages, auf welchem die Grundstücksübergabe basiert, ist von Seiten des Steuerpflichtigen so zu gestalten, dass gesetzlich vorgeschriebene und verwaltungspraktisch relevante Kriterien erfüllt werden. Aufgrund der hohen typischen Entlastungswirkung und der Komplexität der Thematik sehen wir hier einen sehr hohen Informations- und Beratungsbedarf bei den Steuerpflichtigen. Darüber hinaus müssen notariell beglaubigte Nachweise erstellt, geführt und dem Finanzamt beigebracht werden. Wir schätzen hier einen Personalaufwand von etwa 200 Euro

je Fall. Auf Seiten der Verwaltung entsteht ebenfalls ein hoher fallbezogener Personalaufwand. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt/M. schreibt eine zwingende gründliche Prüfung durch amtliche Sachverständige für jeden einzelnen Fall vor, in der die Errichtung der eigentlichen Wohnung, die tatsächliche Nutzung als Wohnraum, die auszuschließende Nutzung von Altbausubstanz und der personenbezogene Objektverbrauch geprüft und dokumentiert werden müssen. Die Vielzahl unterschiedlicher Nutzungsmodelle, die relative Heterogenität der Fälle und die geringe Gesamtzahl der Fälle trägt ebenfalls zu einem erhöhten Aufwand bei. Wir schätzen hier einen Aufwand von etwa 145 Euro je Fall. Sachaufwand fällt sowohl bei der Wirtschaft als auch bei der Verwaltung nicht an. In der Summe erhalten wir einen Erfüllungsaufwand von ca. 930.000 Euro für die Wirtschaft und 670.000 Euro für die Verwaltung. Erfüllungsaufwand für die Bürger fällt nicht an.

### C. Relevanz

Das im Subventionsbericht genannte Ziel einer Weiterentwicklung der Agrarstruktur hat Verfassungsrang. So legt Art. 91 a GG fest, dass „der Bund [] auf folgenden Gebieten bei der Erfüllung von Aufgaben der Länder mit[wirkt], wenn diese Aufgaben für die Gesamtheit bedeutsam sind und die Mitwirkung des Bundes zur Verbesserung der Lebensverhältnisse erforderlich ist (Gemeinschaftsaufgaben): [...] 2. Verbesserung der Agrarstruktur [...]“. Dieses explizit genannte Ziel lässt sich jedoch in der Umsetzung der Steuervergünstigung kaum erkennen. Zudem mangelt es an Präzision dahingehend, in welcher Art und Richtung die Agrarstruktur weiterentwickelt werden soll.

Die Steuervergünstigung wurde als Ausgleich zum Wegfall der Nutzungswertbesteuerung und Überführung des Wohneigentums in das Privatvermögen eingeführt, als der Bereich des Wohnens prinzipiell als Konsumgut klassifiziert wurde.<sup>66</sup> Seit dieser Änderung 1987 ist das Wohnen prinzipiell auch steuerlich dem privaten Bereich zuzuordnen. Die Vergünstigung der „errichtungsbedingten Entnahme“, die es ermöglicht für privaten Wohnbedarf betriebliche Grundstücke steuerfrei aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen, soll laut 26. Subventionsbericht dazu beitragen, den geordneten Aufbau längerfristiger Strukturen insbesondere von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zu begleiten und die organische Weiterentwicklung der Agrarstruktur nicht zu behindern.<sup>67</sup> Das Wohnen auf dem Hof soll erleichtert, landwirtschaftliche Aussiedlung aus engen Dorfbereichen gefördert werden.

Die enge Verwobenheit des Arbeits- und Privatlebens der Land- und Forstwirte wird als ausreichende Rechtfertigung für mehrere Vergünstigungstatbestände angeführt (vgl. Abschnitt III). Die Richtigkeit dieses Zusammenhangs ist sicherlich unumstritten, wenngleich sie nicht

---

<sup>66</sup> Vgl. WohneigFG 1986.

<sup>67</sup> BT 11/2536 siehe 52/53 und 87.

für jeden einzelnen Betrieb gelten muss. In der Regel ist eine dauerhafte Anwesenheit des Landwirts am Hof, auch an den Wochenenden, erforderlich. Ein Wohnort abseits des Arbeitsplatzes würde zu deutlich häufigeren Wegen und somit größerem zeitlichen Aufwand führen. Somit konstatiert die Landwirtschaft, auch hinsichtlich der Erbfolge und der Regelungen bezüglich des Altenteilers, eine enge Anlehnung an ursprüngliche Generationenverträge und Arbeitswelten: Es wird gelebt, wo gearbeitet wird, Arbeitszeiten und Freizeit sind nicht klar trennbar, der Hof wird an einen Nachfolger übergeben, der in den folgenden Jahren für den Übergebenden sorgt – so die typisierte Abfolge.

Inwiefern aus diesen Zusammenhängen jedoch resultiert, dass eine öffentliche Förderung des Wohnens der Landwirte erfolgen muss, ist aus ökonomischer Sicht nicht klar. Der geringeren Freiheit hinsichtlich eines Wohnorts stehen auch Vorteile im Sinne kurzer Wege gegenüber, geringere Flexibilität in einer Dimension wird ausgeglichen durch höhere in anderer Hinsicht. *Strukturell höhere* Kosten entstehen Landwirten bei Entnahmen daher im Vergleich mit anderen Berufsgruppen ebenso nicht. Eine grundsätzliche Förderung der Land- und Forstwirte wird im wissenschaftlichen und öffentlichen Diskurs kontrovers debattiert (vgl. zu den Zielen und Zielkonflikten der Agrarpolitik sowie der grundsätzlichen Angemessenheit einer landwirtschaftlichen Förderung Kapitel III dieses Bandes).

Soll die Landwirtschaft weitführende Sondervergünstigungen erfahren, und soll tatsächlich die Allgemeinheit der Steuerzahler die Wohnraumförderung von Landwirten mit tragen? Aus rein ökonomischer Sicht ist eine Förderung der Wohnraumbildung einer bestimmten Berufsgruppe nicht erforderlich und steht Gleichheitsgrundsätzen entgegen.<sup>68</sup> Die steuerliche Förderung ist unabhängig von einer tatsächlichen finanziellen Bedürftigkeit. Hingegen werden tatsächlich bedürftige Steuerpflichtige anderer Berufsgruppen nicht entsprechend begünstigt.

Besinnt man sich zurück auf die explizite Zielsetzung der Begleitung eines geordneten Aufbaus längerfristiger Strukturen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe und der organischen Weiterentwicklung der Agrarstruktur, so scheinen diese Ziele prinzipiell angemessen. Auf Grund der elementaren Bedeutung der Landwirtschaft für die Versorgung der Bevölkerung besteht durchaus ein allgemeines Interesse an einer zukunftsfähigen Entwicklung der Agrarstruktur. Wie genau diese jedoch aussehen soll ist weder an dieser Stelle hinreichend spezifiziert, noch lässt sich eine klar priorisierte Zielsetzung im Zielkanon der Agrarpolitik erkennen (vgl. Kapitel III). Eine solche Weiterentwicklung sollte durch eindeutige Ziele und entsprechende Indikatoren spezifiziert sein. Diese könnten z.B. an Produktions- oder Umweltstandards anknüpfen oder je nach regionalen Gegebenheiten bedürftige Höfe unterstützen. Die entsprechenden Maßnahmen müssten hinreichend zielgerichtet sein, um tat-

---

<sup>68</sup> *Normativ* hingegen kann argumentiert werden, dass eine Nutzungsänderung bestimmter Gebäude oder die Neuerrichtung auf eigenem, wenn auch betrieblichem Boden, keine steuerlichen Zusatzkosten mit sich bringen sollte.

sächlich an einer tragfähigen und nachhaltigen Weiterentwicklung der Agrarstruktur mitwirken zu können. Dies trifft auf eine pauschale Begünstigung aller Landwirte bei der Schaffung von Wohneigentum nicht zu.

## **D. Wirkungsanalyse**

### **1. Effektivität der Zielerreichung**

Die Wirkung auf das Ziel einer Weiterentwicklung der Agrarstruktur kann mit der hier evaluierten steuerfreien Entnahme von Grund und Boden nicht erörtert werden, da es an einer Spezifizierung dieses abstrakten Ziels fehlt. Soll eine Weiterentwicklung der Agrarstruktur in einer Wohnraumförderung für Landwirte ohne Prüfung einer faktischen Bedürftigkeit bestehen? Hingegen kann das Ziel, Wohnraum weiterhin zu begünstigen und somit einen Ausgleich zur abgeschafften Nutzungswertbesteuerung zu schaffen, tendenziell erreicht werden.

Während bis 1987 in der Regel auch die selbst bewohnten Wohngebäude und –räume dem Betrieb zugeordnet wurden und lediglich der Nutzungswert zu besteuern war, muss seit 1988 grundsätzlich der als solcher selbst genutzte Wohnraum dem privaten Bereich zugeordnet und daher dem Betrieb entnommen werden. Ohne die hier betrachtete Steuervergünstigung müssten in diesem Rahmen auch die Entnahmegewinne versteuert werden. Insofern wird durch die Steuerbefreiung erreicht, dass diese nun notwendige Entnahme nicht zu einer zusätzlichen Belastung der Steuerpflichtigen führt. Als Übergangslösung ist sie daher sinnvoll und effektiv. Gleichzeitig waren zum entsprechenden Zeitraum Land- und Forstwirte gleichgestellt mit anderen Gewerbetreibenden und Selbständigen, die ebenso ihre privat bewohnten Betriebsräume in ihr Privatvermögen überführen mussten und einmalig steuerfrei entnehmen konnten.

Der Geltungsbereich der Vergünstigung beschränkt sich jedoch nicht auf eine einmalige Entnahme der Wohnräumlichkeiten, sondern gilt fortwährend. D.h., in jeder Generation kann der Betriebsleiter zwei Grundstücke entnehmen, ohne den Entnahmegewinn versteuern zu müssen, wenn die Wohnräume von ihm oder dem Altenteiler genutzt werden. Im Normalfall wird der Entnahmegewinn auf Seiten des Betriebs entsprechend voll versteuert. Die Steuerfreiheit führt dazu, dass privater Wohnraum günstiger geschaffen werden kann. Auch fortlaufend gilt, dass die Steuervergünstigung Anreize setzt, Grund und Boden in privates Vermögen zu überführen, indem die Kosten der Nutzungsänderung gemindert werden. Es sind zwei Wirkungsweisen der Steuervergünstigung denkbar.

Zum einen ist es möglich, dass die steuerliche Vergünstigung den entscheidenden Anreiz setzt, neuen privaten Wohnraum zu schaffen. In diesem Fall wird fortlaufend die Wohnei-

gentumsbildung einer bestimmten Berufsgruppe unterstützt, was jedoch von allen Steuerpflichtigen getragen wird.

Möglich ist jedoch auch, dass die Steuervergünstigung lediglich Mitnahmeeffekte generiert: In diesem Fall würde ein Landwirt ohnehin ein Grundstück entnehmen, um privates Wohneigentum herzustellen, erhält dieses jedoch auf Grund der steuerlichen Erleichterung günstiger. Ergo verbleibt ihm ein höheres verfügbares Einkommen für andere Konsum- oder Investitionszwecke. Im Sinne eines Ausgleichs zur Nutzungswertbesteuerung kann dies durchaus Ziel der steuerfreien Entnahme sein, da auch die Möglichkeit der Nutzungswertbesteuerung das Wohnen in betrieblichen Gebäuden und Räumen pauschal günstiger stellte.

Eine echte Wirkungsanalyse kann mangels entsprechender Daten leider nicht erfolgen. Zu diesem Zweck müssten Informationen darüber vorliegen, wie häufig Land- und Forstwirte welcher anderen sozio-ökonomischen Charakteristika entsprechend Wohnraum geschaffen haben, sowie eine ausreichende Anzahl anderer Berufsgruppen ähnlicher Charakteristika in ähnlichen räumlichen Lagen bei ähnlichen Preisniveaus und deren Verhalten in der Generierung von Wohnraum. Auf Basis einer solchen Datenlage könnten Analysen erfolgen, die die Wirkung des Instruments erkennen lassen – über die Sinnhaftigkeit ist auch dann jedoch nicht entschieden. Als Erfolg des Gesamtvorhabens kann gewertet werden, dass das FIT erstmals eine Quantifizierung des Vergünstigungstatbestands vornehmen konnte. Selbst bei besserer Datenlage wäre eine Kausalanalyse jedoch kaum möglich. Zu diesem Zweck müssten die Fälle, in denen ein reiner Einkommenstransfer stattfindet von solchen, bei denen tatsächlich eine Anreizwirkung zur Wohnraumschaffung stattfand, getrennt werden können.

Begibt man sich zurück auf die Ebene der genannten, allgemeinen Zielsetzung, so ist es möglich, dass die Vergünstigung sogar einer nachhaltigen strukturellen Weiterentwicklung entgegensteht. Indem potentiell verfügbare Mittel durch die Vergünstigung in die Herstellung von Wohnraum gelenkt werden, können andere sinnvolle Investitionen ausbleiben. Ebenso möglich ist jedoch, dass durch die Ersparnis an Kosten der Wohnraumherstellung eben solche durchgeführt werden. Diese Zusammenhänge können jedoch mangels entsprechender Daten nicht näher beleuchtet werden.

## **2. Nebenwirkungen der Steuervergünstigung**

Werden investive Mittel in die Wohnraumversorgung gelenkt, die sonst in nachhaltigere Investitionen geflossen wären, so entfaltet die Steuervergünstigung hier eine unerwünschte Wirkung. Wird ein Grundstück entnommen um einen Neubau zu errichten, so steht dies dem Ziel einer möglichst geringen Neufächeninanspruchnahme entgegen. Ebenso kann die Maßnahme potentiell zu zersiedelten Landschaftsstrukturen beitragen.



### 3. Distributive Aspekte

Als einmalige Übergangsklausel im Rahmen der Abschaffung der Nutzungswertbesteuerung entfaltet die Steuervergünstigung keine nachhaltig zu kritisierenden distributiven Effekte. Als Dauerinstitution ist die Steuerfreiheit der Entnahmegewinne auch aus distributiver Perspektive kritisch zu sehen. Sie impliziert eine Besserstellung von Landwirten gegenüber allen anderen Berufsgruppen bei der Versorgung mit Grundstücken zur Herstellung privaten Wohnraums. Die Allgemeinheit der Steuerzahler unterstützt durch diese Maßnahme diejenigen Land- und Forstwirte, die neuen privaten Wohnraum erschaffen wollen. Hierbei wird nicht auf eine etwaige Bedürftigkeit geachtet. Dies führt dazu, dass auch hinsichtlich ihrer Einkommen gut situierte Landwirte vergünstigt ein Grundstück für Wohnzwecke erhalten können, während bedürftige Haushalte anderer Branchen keine Chance auf eine entsprechende Förderung haben.

### E. Nachhaltigkeit

Die Steuerbefreiung kann hypothetisch zu einem geringeren Armutsrisiko beitragen, indem sie Wohnkosten senkt. Jedoch bezieht sie sich pauschal auf eine bestimmte Branche, ohne die Bedürftigkeit dieser Fälle nachzuweisen. Wer Einkünfte aus anderer Arbeit als der Landwirtschaft erwirbt und hierbei ein ebenso hohes oder niedrigeres Einkommen erwirtschaftet, erfährt keine äquivalente Unterstützung im Sinne einer Vergünstigung beim Erwerb eines Grundstücks. Negative Nachhaltigkeitswirkungen ergeben sich potentiell aus einer neuen Flächeninanspruchnahme und geringeren Siedlungsdichte. Ob diese Effekte eintreten hängt jedoch davon ab, ob die Vergünstigung tatsächlich Anreizwirkung entfaltet oder lediglich Mitnahmeeffekte generiert.

Im 26. Subventionsbericht wird zur Nachhaltigkeit der Maßnahme geäußert, diese könne den Strukturwandel angemessen begleiten, sozialen Zusammenhalt stärken sowie wirtschaftliche Zukunftsvorsorge und Leistungsfähigkeit fördern.

Tabelle IX.2: Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 3

StV Nr.	Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
<b>3 Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen</b>				
SDG Nr.	Indikatorenbereich <i>Nachhaltigkeitspostulat</i>	Indikatoren	Positiv	Negativ
<b>SDG 1. Armut in jeder Form und überall beenden</b>				
1.1.a	<b>Armut</b> Armut begrenzen	Materielle Deprivation	(x)	
<b>SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen</b>				
11.1.a	<b>Flächeninanspruchnahme</b> <i>Nachhaltige Flächennutzung</i>	Anstieg der Siedlungs u. Verkehrsfläche		x
11.1.b		Freiraumverlust in m <sup>2</sup> je Einw.		x
11.1.c		Einw. je Siedlungs u. Verkehrsfläche (Siedlungsdichte)		x
11.3	<b>Wohnen</b> <i>Bezahlbarer Wohnraum für alle</i>	Überlastung durch Wohnkosten	x	

Fraglich ist, welcher Wandel unterstützt werden soll. Grundsätzlich wird eine weitere Zersiedelung in ländlichen Gebieten nicht angestrebt, kann jedoch durch diese Vergünstigung begünstigt werden. Inwieweit sozialer Zusammenhalt gestärkt wird, wenn einer bestimmte Berufsgruppe unabhängig von tatsächlicher Bedürftigkeit pauschal eine vergünstigte Wohnraumbildung ermöglicht wird, kann ebenfalls nicht klar nachvollzogen werden. Die Zukunftsvorsorge der Landwirte wird unterstützt; es ist jedoch nicht klar, warum genau diese Berufsgruppe unabhängig von anderen Faktoren einer solchen Zuwendung bedarf, während andere diese nicht erhalten können.

Summa summarum kann die steuerfreie Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen relativ nachhaltigkeitsneutral bewertet werden.

## F. Instrumentelle Gestaltung

### 1. Effizienz des Instrumentendesigns

Wie Pestel (2016) aufzeigt, ist eine Vergünstigung von Bauland ein effektives Mittel, um Anreize zu Neubauten zu generieren. Fraglich ist jedoch, ob dies Ziel der Vergünstigung sein soll. Ursprünglich gedacht als Erleichterung im Rahmen der Konsumgutlösung des Wohnens und dem einhergehenden Wegfall der Nutzungswertbesteuerung war die Steuerfreiheit der Entnahmegewinne ein effizientes und effektives Instrument, um den Übergang für alle betroffenen Betriebe zu erleichtern.

Auch fortlaufend gilt, dass die Steuervergünstigung Anreize setzt, Grund und Boden in privates Vermögen zu überführen, indem die Kosten der Nutzungsänderung gemindert werden. Dies gilt aber nur für eine bestimmte Einkunftsgruppe, nämlich Land- und Forstwirte, deren Einkünfte und Kosten bereits durch zahlreiche andere Sondertatbestände verzerrt werden (vgl. Kapitel III). Da es hier an einer Rechtfertigung des Ziels fehlt, ist eine Beurteilung der Instrumenteneffizienz obsolet.

Soll jedoch dennoch der Erwerb von Bauland zwecks privatem Wohnen für eine bestimmte Einkunftsgruppe vergünstigt werden, ist das Instrument gut geeignet, dieses Ziel zu erreichen.

## **2. Steuerliche Vergünstigung oder Finanzhilfe?**

Im Vergleich zu vielen anderen Steuervergünstigungen, insbesondere im Bereich der Einkommensteuer, ist die hier betrachtete steuerfreie Entnahme relativ jung. Diese einkommensteuerliche Vergünstigung ersetzt eine andere (Nutzungswertbesteuerung) um die Belastung des Wegfalls auszugleichen. Eine Überführung in eine Finanzhilfe ist in diesem Fall wenig sinnvoll, es tatsächlich das Hauptziel der Vergünstigung ist, exakt die steuerliche Komponente nicht kostentreibend berücksichtigen zu müssen.

## **G. Transparenz und Monitoring**

### **1. Transparenz**

Die Steuervergünstigung bei einer Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen weist keine zufriedenstellende Transparenz auf. Positiv zu sehen ist, dass die Vergünstigung relativ leicht verständlich ist und im Subventionsbericht der Bundesregierung aufgeführt wird. Eine Quantifizierung fand bisher nicht statt, wird jedoch im Rahmen dieser Evaluierung erstmals vom FIT durchgeführt, was die Transparenz deutlich verbessert. Ein Monitoring wäre wünschenswert, um zu erörtern, wie häufig die Steuervergünstigung in Anspruch genommen wird und ob eine Teilgruppe der potentiell Begünstigten besonders häufig hiervon profitiert. Die vom FIT aufbereiteten Daten können eine gute Grundlage zur weiteren Beobachtung der Entwicklung der Begünstigten und den Kosten der Subventionierung bieten, so dass zukünftige Evaluierungen auf die Entwicklung dieser relativ jungen Vergünstigung zurückgreifen können.

### **2. Subventionspolitische Leitlinien**

Gemessen an anderen Steuervergünstigungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft ist die steuerfreie Bodenentnahme relativ jung. Dies resultiert daraus, dass sie als Ausgleich

zur prinzipiell abgeschafften Nutzungswertbesteuerung gewährt werden sollte.<sup>69</sup> Dennoch kann die Steuervergünstigung den Subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung nicht standhalten. Laut Subventionsbericht handelt es sich um eine Anpassungshilfe. Dies lässt vermuten, dass die Unterstützung für einen bestimmten Anpassungszeitraum gedacht ist. Die Steuervergünstigung wurde jedoch nicht als degressiv gestaltete und befristete Finanzhilfe eingeführt, sondern eben im Einkommensteuerrecht implementiert. Das Ziel ist nicht explizit genug, um es durch Indikatoren messbar zu machen. Daher lässt sich auch eine Zielerreichung nicht beurteilen. Es sind weitere Beharrungstendenzen zu erwarten.

Die Subventionspolitischen Leitlinien der Bunderegierung beziehen sich größtenteils explizit auf Finanzhilfen und daher nicht auf die hier betrachtete Steuervergünstigung. Dennoch geben sie ein sinnvolles Benchmarking auch für die Steuervergünstigungen in der Hinsicht, dass sie bestimmten Grundprinzipien staatlicher Förderung folgen. Dies sind z.B. Prinzipien der Begrenztheit von Vergünstigungen, wie sie durch Befristung oder Degression zum Ausdruck kommen. Die hier betrachtete Vergünstigung ist ein gutes Beispiel für einen Tatbestand, der in der kurzen Frist – Umstellung durch Abschaffung der Nutzungswertbesteuerung – durchaus Sinn ergibt, als Dauertatbestand jedoch nicht. Eine Befristung oder Beschränkung auf eine geringe Anzahl von Entnahmen wäre daher von vornherein sinnvoll gewesen. Hingegen zeigen sich vielmehr die im Subventionsbericht befürchteten Beharrungstendenzen. Auch sind die Ziele hier nicht in einer Weise festgehalten, die eine Erfolgskontrolle möglich machen könnte. Es fehlt sowohl an Präzision als auch an Indikatoren. Daher schneidet die Steuerbefreiung der Entnahmegewinne auch im Hinblick auf die Subventionspolitischen Leitlinien im Urteil schlecht ab – obwohl es sich um eine relativ junge Vergünstigung handelt.

## H. Ergebnis und Optionen für die Zukunft

### 1. Bewertung der Maßnahmen

Die Steuerbefreiung der Entnahmegewinne bei der Schaffung privaten Wohnraums aus dem Betriebsvermögen wurde als Ausgleich zum Wegfall der Nutzungswertbesteuerung eingeführt. Als *einmalige* Regelung, um den Übergang der betrieblichen Grundstücke in das Privatvermögen aus Gründen einer ordnungspolitisch rechtlichen Änderung nicht mit zusätzlichen steuerlichen Kosten für die Steuerpflichtigen zu belegen, war die Regelung sowohl sinnvoll als auch effizient.

Als dauerhafte Sonderregelung kann sie hingegen den Kriterien für eine ökonomisch gerechtfertigte Begünstigung nicht standhalten. Zum einen gilt sie fortlaufend nur für Land-

---

<sup>69</sup> Diese gilt jedoch im Fall von Baudenkmalen fort; vgl. Kapitel VIII.

und Forstwirte, während sie für Gewerbetreibende und Selbständige tatsächlich nur im Rahmen des Übergangs zum Wohnen als Privatgut galt. Die Steuerfreiheit begünstigt fortlaufend die Überführung betrieblichen Grund und Bodens in das Privatvermögen von Landwirten, während diese Vergünstigung anderen Berufsgruppen nicht offen steht. Sie verzerrt daher potentiell Investitionsentscheidungen, gibt zusätzlichen Anreiz zu einer Ausweitung privater Wohnflächen und von Neubauten und kann Kriterien horizontaler Gerechtigkeit mit anderen Berufsgruppen nicht entsprechen.

## 2. Gestaltungsoptionen

Seit Abschaffung der Nutzungswertbesteuerung sind Wohngebäude, die damals bereits als solche genutzt worden, in Privateigentum überführt worden, es sei denn, es handelt sich nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften um Baudenkmale (vgl. Abschnitt VIII). Um zu vermeiden, dass aus dieser rechtlichen Änderung eine Belastung der Landwirte, Gewerbetreibenden und Selbständigen entsteht, war die Steuerbefreiung als Übergangsregelung sinnvoll und zielgerichtet. Da in der Regel der entsprechende Wechsel zum aktuellen Zeitpunkt vollzogen ist, ist eine Aufrechterhaltung der Steuervergünstigung aus Gleichheitsgrundsätzen abzulehnen. Sie kann jedoch fortgelten für die Überführungen von Denkmalen in das Privatvermögen bei Abwahl der Nutzungswertbesteuerung (oder Abschaffung dieser Sonderklausel, vgl. Kapitel VIII). Ebenso sollte berücksichtigt werden, dass eine Abschaffung der Steuerfreiheit zu deutlichen Einsparungen im Verwaltungsbereich führt, sowohl auf Seite der Steuerpflichtigen als auch seitens der Verwaltung. Zudem sind einzelne Härtefallregelungen denkbar.

Soll die Begünstigung dennoch aufrechterhalten werden, sollte eine deutliche Objektbeschränkung eingeführt werden. Es ist nicht erkenntlich, warum jede folgende Generation neuen Wohnraum bilden können sollte. Eine solche Beschränkung könnte eine steuerfreie Entnahme z.B. auf jede zweite Generation einer Hofübernahme beschränken; in zehn Jahren auf jede dritte Generation etc. Ohne ein wenigstens sukzessives Auslaufen dieser Art besteht ein Anreiz, auch in ineffizienten Fällen entsprechend Grund und Boden zu entnehmen und Neubauten zu schaffen, obwohl gerade in ländlichen Regionen oft bereits ein Überangebot herrscht, was entsprechende negative Nachhaltigkeitswirkungen impliziert. Es kann nicht sinnvoll angenommen werden, dass privater Wohnraum für mehr als zwei Generationen auf einem Hof vonnöten ist.

### 3. Zusammenschau im Bewertungstableau

Nr.	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung
3	Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden § 13 Abs. 5						
Legende							
ungenügend                     Schwach                     ausreichend                     gut                     ausgezeichnet							

### I. Quellenverzeichnis

**Bundesministerium der Finanzen (2017)**, Sechszwanzigster Subventionsbericht - Bericht Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018.

**Heins, S. (2013)**, Instandhaltung von Altteilergebäuden als dauernde Last; Bauernblatt, [https://www.lksh.de/fileadmin/dokumente/Bauernblatt/PDF\\_Toepper\\_2013/BB\\_34\\_24.08/54-55\\_Heins.pdf](https://www.lksh.de/fileadmin/dokumente/Bauernblatt/PDF_Toepper_2013/BB_34_24.08/54-55_Heins.pdf), abgerufen am: 14.03.2018.

**IWW Institut (1998)**, Wegfall der Nutzungswertbesteuerung – Zahlungen noch in 1998 leisten!; Gestaltende Steuerberatung - Ausgabe 12/1998.

## X. Evaluierungsgruppe C: Zusammenfassung

Die Übersicht fasst die wesentlichen Befunde für die hier evaluierten Steuervergünstigungen mithilfe der Scores zusammen, die in den Subventionskennblättern genutzt werden.

Nr.	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung
1	Freibetrag für Land- und Forstwirte						
2	Nutzungswertbesteuerung bei Baudenkmalen						
3	Steuerbefreiung bei der Entnahme von Grund und Boden						
4	Freibetrag für Veräußerungsgewinne						
25	Übertragung stiller Reserven						
26	Übertragung stiller Reserven bei Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen						
29	Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen						
30	Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften						
96	Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen						
Legende							
ungenügend                     schwach                     ausreichend                     gut                     ausgezeichnet							

Auf die methodischen Hinweisen in Abschnitt II.A sei kurz verwiesen.<sup>70</sup>

<sup>70</sup> Weitere Erläuterungen bietet der gemeinsame Ergebnis- und Methodenband.

## XI. Anhang: Schematische Nachhaltigkeitsprüfungen

SV-Nr.		Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
1	Freibetrag für Land- und Forstwirte	Indikatoren		Positiv	Negativ
SDG Nr.	Indikatorenbereich	Ziele			
Nachhaltigkeitspostulat					
<b>SDG 1. Armut in jeder Form und überall beenden</b>					
1.1.a	Armut Armut begrenzen	Materielle Deprivation	Anteil der Personen, die materiell depriviert sind, bis 2030 deutlich unter EU28-Wert halten	X	
<b>SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern</b>					
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Wirtschaftslösung umwelt- und sozialverträglich steigern	BIP je Einw.	Stetiges u. angemessenes Wirtschaftswachstum	X	X
<b>SDG 15. Landökosysteme schützen, wiederherstellen und ihre nachhaltige Nutzung fördern, Wälder nachhaltig bewirtschaften, Wüstenbildung bekämpfen, Bodenverschlechterung stoppen und umkehren und den Biodiversitätsverlust stoppen</b>					
15.1	Artenvielfalt Arten erhalten - Lebensräume schützen	Artenvielfalt und Landschaftsqualität	Anstieg auf den Indexwert 100 bis 2030	X	
<p>Der Freibetrag kann einen Beitrag zur Einkommenssicherung wenig verdienender Land- und Forstwirte leisten.</p> <p>Der Freibetrag kann einen Beitrag leisten zu einer sozial verträglichen Einkommensentwicklung, wenn man die Progression und die Besonderheiten der Land- und Forstwirtschaft fokussiert. Er kann jedoch ebenso zu sozialer Unverträglichkeit führen, wenn man Einkünfte verschiedener Arten aber gleicher Höhe vergleicht.</p> <p>Der Freibetrag kann einen Beitrag zum Erhalt der land- und forstwirtschaftlichen Vielfalt leisten, indem er durch eine Einkommenssicherung vor allem kleinere Betriebe unterstützt.</p>					





StV Nr. Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
2 Nutzungswertbesteuerung bei Baudenkmalen			
SDG Nr.	Indikatorenbereich Nachhaltigkeitspostulat	Indikatoren	Ziele
SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen		Positiv	Negativ
11.1.a	Flächeninanspruchnahme Nachhaltige Flächennutzung		
	Anstieg der Siedlungs u. Verkehrsfläche		Senkung auf 30 ha minus X je Tag bis 2030
11.3	Wohnen Bezahlbarer Wohnraum für alle		
	Überlastung durch Wohnkosten	X	Durch eine finanzielle Entlastung des Bewohnens von Bestandsgebäuden werden Neubauten weniger attraktiv.
		X	Die steuerliche Entlastung mindert die Wohnkosten.

Evaluierung von Steuervergünstigungen: Gewerbliche Wirtschaft und Landwirtschaft

StV Nr.		Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
SDG Nr.	Indikatorenbereich Nachhaltigkeitspostulat	Indikatoren	Ziele	Positiv	Negativ
				SDG 1. Armut in jeder Form und überall beenden	
1.1.a	Armut Armut begrenzen	Materielle Deprivation	Anteil der Personen, die materiell depriviert sind, bis 2030 deutlich unter EU28-Wert halten	(x)	
SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen					
11.1.a	Flächeninanspruchnahme Nachhaltige Flächennutzung	Anstieg der Siedlungs u. Verkehrsfläche	Senkung auf 30 ha minus X je Tag bis 2030		X
11.1.b		Freiraumverlust in m <sup>2</sup> je Einw.	Verringerung des einwohnerbezogenen Freiflächenverlustes		X
11.1.c		Einw. je Siedlungs u. Verkehrsfläche (Siedlungsdichte)	Keine Verringerung der Siedlungsdichte		X
11.3	Wohnen Bezahlbarer Wohnraum für alle	Überlastung durch Wohnkosten	Anteil der Bevölkerung auf 13% senken bis 2030	X	
Erläuterung					
Die Steuervergünstigung führt zu einer finanziellen Entlastung, jedoch ohne Begrenzung der Einkommen, d.h. nicht nur Bedürftige profitieren.					
Die Vergünstigung setzt Anreize für bis zu zwei Neubauten je Generation.					
Die Steuerbefreiung zielt explizit darauf ab, landwirtschaftliche Aussiedlung aus engen Dorfbereichen zu unterstützen.					
Kosten für neuen Wohnraum von Land- und Forstwirten werden gesenkt.					



SV-Nr. Steuervergünstigung				Nachhaltigkeitsprüfung	
4	Freibetrag für Veräußerungsgewinne	Indikatoren		Ziele	
SDG Nr.	Indikatorenbereich / Nachhaltigkeitspostulat	Indikatoren		Ziele	Positiv / Negativ
<b>SDG 1. Armut in jeder Form und überall beenden</b>					
1.1.a	Armut begrenzen	Materielle Deprivation	Anteil der Personen, die materiell depriviert sind, bis 2030 deutlich unter EU28-Werten		X
<b>SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern</b>					
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge Güte Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	Angemessene Entwicklung des Anteils: Beibehaltung bis 2030		X
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Wirtschaftsleistung umwelt- und sozialverträglich steigern	BIP je Einw.	Stetiges u. angemessenes Wirtschaftswachstum		X
<b>SDG 10. Ungleichheit innerhalb v. und zwischen Staaten verringern</b>					
10.2	Verteilungsgerechtigkeit Zu große Ungleichheit innerhalb Deutschlands verhindern	Gini-Koeffizient Einkommen nach Sozialtransfer	Gini-Koeffizient Einkommen nach Sozialtransfer bis 2030 unterhalb des EU28-Wertes		X

Evaluierung von Steuervergünstigungen: Gewerbliche Wirtschaft und Landwirtschaft

StV Nr.	Steuervergünstigung			Nachhaltigkeitsprüfung	
25	Übertragung von stillen Reserven [...]		Ziele		
SDG Nr.	Indikatoren	Indikatoren	Ziele	Positiv	Negativ
SDG 8. Nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern					
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge <i>Gute Investitionen – Wahlstand dauerhaft erhalten</i>	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	Angemessene Entwicklung des Anteils: Beibehaltung bis 2030	X	Die steuerbefreite Übertragung stiller Reserven kann die Bruttoanlageinvestitionen steigern, da sie Reinvestitionen erleichtert.
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit <i>Wirtschaftsleistung umwelt- und sozialverträglich steigern</i>	BIP je Einw.	Stetiges u. angemessenes Wirtschaftswachstum	X	Die Steuervergünstigung nach § 6b und § 6c EStG kann positive Wachstumsimpulse setzen, da sie Unternehmen bei der Anpassung an den Strukturwandel unterstützt.
8.5.a	Beschäftigung <i>Beschäftigungsniveau steigern</i>	Erwerbstätigenquote insgesamt (20 bis 64 J.)	Erhöhung auf 78% bis 2030	X	Die Maßnahme kann das Beschäftigungsniveau steigern, die sie es Unternehmen ermöglicht sich auf neue strukturelle Gegebenheiten einzustellen.
8.5.b		Erwerbstätigenquote Ältere (60 bis 64 J.)	Erhöhung auf 60% bis 2030	X	Die Maßnahme kann das Beschäftigungsniveau steigern, die sie es Unternehmen ermöglicht sich auf neue strukturelle Gegebenheiten einzustellen.



Steuervergünstigung			Nachhaltigkeitsprüfung	
StV Nr.	Übertragung von stillen Reserven [...]	Ziele	Positiv	Negativ
SDG Nr.	Indikatoren	Indikatoren	Positiv	Negativ
SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern	Indikatoren	Ziele	Positiv	Negativ
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge <i>Gute Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten</i>	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	X	
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit <i>Wirtschaftsleistung umwelt- und sozialverträglich steigern</i>	BIP je Einw.	X	
8.5.a	Beschäftigung <i>Beschäftigungsniveau steigern</i>	Erwerbstätigenquote insgesamt (20 bis 64 J.)	X	
8.5.b	Beschäftigung <i>Beschäftigungsniveau steigern, die sie es Unternehmen ermöglicht sich auf neue strukturelle Gegebenheiten einzustellen.</i>	Erwerbstätigenquote Ältere (60 bis 64 J.)	X	
<b>SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen</b>				
11.1.a	Flächenanspruchnahme <i>Nachhaltige Flächennutzung</i>	Anstieg der Siedlungs u. Verkehrsfläche	X	
11.1.b		Freiraumverlust in m <sup>2</sup> je Einw.	X	
11.3	Wohnen <i>Bezahlbarer Wohnraum für alle</i>	Überlastung durch Wohnkosten	X	

Evaluierung von Steuervergünstigungen: Gewerbliche Wirtschaft und Landwirtschaft

StV Nr.		Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
29		Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und –aufgaben			
SDG Nr.	Indikatorenbereich Nachhaltigkeitspostulat	Indikatoren	Ziele	Positiv	Negativ
<b>SDG 1. Armut in jeder Form und überall beenden</b>					
1.1.a	Armut begrenzen	Materielle Deprivation	Anteil der Personen, die materiell depriviert sind, bis 2030 deutlich unter EU28-Werten	<b>X</b>	Die Freibeträge fördern die Altersvorsorge von Betriebsinhaber kleinerer Betriebe und reduzieren somit die Altersarmutsrisiken dieser Erwerbsgruppe.
<b>SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern</b>					
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge Gute Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	Angemessene Entwicklung des Anteils: Beibehaltung bis 2030	<b>X</b>	Die Freibeträge erleichtern Unternehmensübergänge und schaffen somit gute Investitionsbedingungen.
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Wirtschaftsleistung umwelt- und sozialverträglich steigern	BIP je Einw.	Steriges u. angemessenes Wirtschaftswachstum	<b>X</b>	Die Freibeträge schaffen gute Investitionsbedingungen und steigern in der Konsequenz die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Zudem sind sie sozialverträglich, da sie dem Zweck der Alterssicherung dienen.
<b>SDG 10. Ungleichheit innerhalb v. und zwischen Staaten verringern</b>					
10.2	Verteilungsgerechtigkeit Zu große Ungleichheit innerhalb Deutschlands verhindern	Gini-Koeffizient Einkommen nach Sozialtransfer	Gini-Koeffizient Einkommen nach Sozialtransfer bis 2030 unterhalb des EU28-Wertes	<b>X</b>	Die Freibeträge reduzieren die Altersarmutsrisiken von Selbstständigen. Zudem sind sie degressiv gestaltet. Ab einem Veräußerungsgewinn von 136.000€ werden die Freibeträge abgeschmolzen. Ab einem Veräußerungsgewinn von 181.000€ wird kein Freibetrag mehr gewährt. Sie können folglich zur Reduzierung der Ungleichheit beitragen.



StV Nr.	Steuervergünstigung	Nachhaltigkeitsprüfung	
30	Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften		
SDG Nr.	Indikatorenbereich <i>Nachhaltigkeitspostulat</i>	Ziele	Indikatoren
SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern			Positiv Negativ
8.3.	<b>Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge</b> <i>Gute Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten</i>	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	Angemessene Entwicklung des Anteils: Beibehaltung bis 2030
8.4.	<b>Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit</b> <i>Wirtschaftsleistung umwelt- und sozialverträglich steigern</i>	BIP je Einw.	Stetiges u. angemessenes Wirtschaftswachstum
		X	Der Freibetrag kann positive Wachstumsimpulse setzen, der er gute Investitionsgrundlagen schafft.
		X	Der Freibetrag kann positive Wachstumsimpulse setzen, der er gute Investitionsgrundlagen schafft.

Evaluierung von Steuervergünstigungen: Gewerbliche Wirtschaft und Landwirtschaft

StV Nr.		Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
96	Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und –aufgaben				
SDG Nr.	Indikatorenbereich Nachhaltigkeitspostulat	Indikatoren	Ziele	Positiv	Negativ
<b>SDG 1. Armut in jeder Form und überall beenden</b>					
1.1.a	Armut begrenzen	Materielle Deprivation	Anteil der Personen, die materiell depriviert sind, bis 2030 deutlich unter EU28-Werten	X	Die Freibeträge fördern die Altersvorsorge von Betriebsinhaber kleinerer Betriebe und reduzieren somit die Altersarmutsrisiken dieser Erwerbsgruppe.
<b>SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern</b>					
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge Gute Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	Angemessene Entwicklung des Anteils: Beibehaltung bis 2030	X	Die Freibeträge erleichtern Unternehmensübergänge und schaffen somit gute Investitionsbedingungen.
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Wirtschaftslistung umwelt- und sozialverträglich steigern	BIP je Einw.	Steriges u. angemessenes Wirtschaftswachstum	X	Die Freibeträge schaffen gute Investitionsbedingungen und steigern in der Konsequenz die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Zudem sind sie sozialverträglich, da sie dem Zweck der Alterssicherung dienen.
<b>SDG 10. Ungleichheit innerhalb v. und zwischen Staaten verringern</b>					
10.2	Verteilungsgerechtigkeit Zu große Ungleichheit innerhalb Deutschlands verhindern	Gini-Koeffizient Einkommen nach Sozialtransfer	GINI-Koeffizient Einkommen nach Sozialtransfer bis 2030 unterhalb des EU28-Wertes	X	Die Freibeträge reduzieren die Altersarmutsrisiken von Selbstständigen. Zudem sind sie degressiv gestaltet. Ab einem Veräußerungsgewinn von 136.000€ werden die Freibeträge abgeschmolzen. Ab einem Veräußerungsgewinn von 181.000€ wird kein Freibetrag mehr gewährt. Sie können folglich zur Reduzierung der Ungleichheit beitragen.



## Bisher erschienene FiFo-Berichte

- |                        |                                                                                                                                                                                                               |                                                  |                                                                                                                                                                                     |
|------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Nr. 1<br/>2005</p>  | <p>Gemeindefinanzreform – Hintergründe, Defizite, Alternativen<br/>Clemens Fuest und Michael Thöne</p>                                                                                                        | <p>Nr. 16<br/>2014</p>                           | <p>Schwerpunkte kommunaler Ausgabenlasten im Ländervergleich<br/>Caroline Goerl, Anna Rauch und Michael Thöne</p>                                                                   |
| <p>Nr. 2<br/>2005</p>  | <p>Wachstums- und nachhaltigkeitswirksame öffentliche Ausgaben (WNA)<br/>Michael Thöne</p>                                                                                                                    | <p>Nr. 17<br/>2015</p>                           | <p>Institutionelle Strukturen zur Verbesserung von Transparenz und Wirksamkeit von Subventionen<br/>Michael Thöne und Daniel Happ</p>                                               |
| <p>Nr. 3<br/>2005</p>  | <p>Naturschutz im Finanzausgleich – Erweiterung des naturschutzpolitischen Instrumentariums um finanzielle Anreize für Gebietskörperschaften<br/>Angelika Perner und Michael Thöne</p>                        | <p>Nr. 18<br/>2015</p>                           | <p>Begutachtung des kommunalen Finanzausgleichs in Brandenburg<br/>Caroline-Antonia Hummel, Anna Rauch, Eva Gerhards und Michael Thöne</p>                                          |
| <p>Nr. 4<br/>2005</p>  | <p>Subventionen und staatliche Beihilfen in Deutschland<br/>Michael Thöne</p>                                                                                                                                 | <p>Nr. 19<br/>2015</p>                           | <p>Kommunaler Finanzausgleich in Bayern<br/>Caroline-Antonia Hummel, Anna Rauch und Michael Thöne</p>                                                                               |
| <p>Nr. 5<br/>2005</p>  | <p>Aufkommens-, Beschäftigungs- und Wachstumswirkungen einer Steuerreform nach dem Vorschlag von Mitschke<br/>Clemens Fuest, Andreas Peichl und Thilo Schaefer</p>                                            | <p>Nr. 20<br/>2016</p>                           | <p>Modellrechnungen für den vierten Tragfähigkeitsbericht des BMF<br/>Martin Werding</p>                                                                                            |
| <p>Nr. 6<br/>2006</p>  | <p>Wechselwirkungen eines Zuschlagsmodells mit dem kommunalen Finanzausgleich<br/>Sven Heilmann</p>                                                                                                           | <p>Nr. 21<br/>2016</p>                           | <p>Finanzierung der Flüchtlingspolitik<br/>Caroline-Antonia Hummel und Michael Thöne</p>                                                                                            |
| <p>Nr. 7<br/>2006</p>  | <p>Wachstumswirksamkeit von Verkehrsinvestitionen in Deutschland<br/>Roman Bertenrath, Michael Thöne und Christoph Walther</p>                                                                                | <p>Nr. 22<br/>2016</p>                           | <p>Die Zukunft der EU-Finzen<br/>Hrsg. von Thiess Büttner und Michael Thöne</p>                                                                                                     |
| <p>Nr. 8<br/>2006</p>  | <p>Aufkommens-, Beschäftigungs- und Wachstumswirkungen einer Reform des Steuer- und Transfersystems<br/>Clemens Fuest, Sven Heilmann, Andreas Peichl, Thilo Schaefer und Christian Bergs</p>                  | <p>Nr. 23<br/>2016</p>                           | <p>Verteilungssymmetrie im vertikalen Teil des kommunalen Finanzausgleichs Schleswig-Holsteins<br/>Léa Lamoureux und Michael Thöne</p>                                              |
| <p>Nr. 9<br/>2006</p>  | <p>Entwicklung der Treibhausgasemissionen in Luxemburg<br/>Mercedes de Miguel Cabeza</p>                                                                                                                      | <p>Nr. 24<br/>2018</p>                           | <p>Entwicklungen im Bereich der Pflege in Deutschland bis 2060<br/>Bernhard Koldert und Saskia Reuschel</p>                                                                         |
| <p>Nr. 10<br/>2008</p> | <p>Ertragsabhängige und ertragsunabhängige Steuern<br/>Clemens Fuest und Michael Thöne</p>                                                                                                                    | <p>Nr. 25<br/>2018</p>                           | <p>Entwicklungen im Bereich der Pflege im Landkreis Göttingen bis 2030<br/>Bernhard Koldert und Saskia Reuschel</p>                                                                 |
| <p>Nr. 11<br/>2010</p> | <p>Direktvermarktung von Windstrom - Folgen für die Förderung erneuerbarer Energien<br/>Stephan Dobroschke</p>                                                                                                | <p>Nr. 26<br/>2018</p>                           | <p>Räumliche Darstellungen im Kontext wohnstandortbezogener Daseinsvorsorge – der Raum Köln/Bonn<br/>Bernhard Koldert, Tobias Müller und Saskia Reuschel</p>                        |
| <p>Nr. 12<br/>2010</p> | <p>Qualität der öffentlichen Finanzen - Anwendung des Ansatzes der EU-Kommission auf Deutschland<br/>Michael Thöne und Stephan Dobroschke:</p>                                                                | <p>Nr. 27<br/>2019</p>                           | <p>Bedarfsgerechte Weiterentwicklung des kommunalen Finanzausgleichs in Schleswig-Holstein<br/>Eva Gerhards, Jens-Martin Gutsche, Helena Kreuter, Fabian Schrogl, Michael Thöne</p> |
| <p>Nr. 13<br/>2011</p> | <p>Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland<br/>Laura Diekmann, Eva Gerhards, Stefan Klinski, Bettina Meyer, Sebastian Schmidt und Michael Thöne</p>                                             | <p>Nr. 28-<br/>O, A, B, C,<br/>D, E<br/>2019</p> | <p>Evaluierung von Steuervergünstigungen<br/>Sechs Teilberichte<br/>Hrsg. von Michael Thöne</p>                                                                                     |
| <p>Nr. 14<br/>2012</p> | <p>Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen: Bestandsaufnahme national und international praktizierter Methoden der langfristigen Budgetanalyse<br/>Eva Gerhards, Caroline-Antonia Goerl und Michael Thöne</p> |                                                  |                                                                                                                                                                                     |
| <p>Nr. 15<br/>2014</p> | <p>Ermittlung von aufgabenbezogenen Kostenremanenzen im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs in Sachsen-Anhalt<br/>Stephan Dobroschke, Jens-Martin Gutsche und Michael Thöne</p>                            |                                                  |                                                                                                                                                                                     |