



AgEcon SEARCH
RESEARCH IN AGRICULTURAL & APPLIED ECONOMICS

The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search
<http://ageconsearch.umn.edu>
aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

Bahrs, E.: Konsequenzen der Abspaltungstheorie des BFH für Landwirte und Finanzhaushalte vor dem Hintergrund der Einführung von Zahlungsansprüchen – Das landwirtschaftliche Steuerrecht als Milliardenpoker im Spannungsfeld der EU-Agrarreform und zukünftiger Bodenpreisentwicklungen. In: Bahrs, E., von Cramon-Taubadel, S., Spiller, A., Theuvsen, L., Zeller, M.: Unternehmen im Agrarbereich vor neuen Herausforderungen. Schriften der Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaues e.V., Band 41, Münster-Hiltrup: Landwirtschaftsverlag (2006), S. 187-194.

**KONSEQUENZEN DER ABSPALTUNGSTHEORIE DES BFH
FÜR LANDWIRTE UND FINANZHAUSHALTE
VOR DEM HINTERGRUND DER EINFÜHRUNG VON ZAHLUNGSANSPRÜCHEN –
DAS LANDWIRTSCHAFTLICHE STEUERRECHT ALS MILLIARDENPOKER IM
SPANNUNGSFELD DER EU-AGRARREFORM UND ZUKÜNFTIGER
BODENPREISENTWICKLUNGEN**

*Enno Bahrs**

Abstract

Due to the CAP Reform, farmers receive tradable payment entitlements. These tradable intangible assets could affect farmland prices. According to the jurisdiction of the highest German tribunal dealing with tax and other financial matters, this could lead to special tax and trade effects with important consequences for farmers and the national budget.

Keywords

CAP Reform, tax law, payment entitlements, intangible assets, farmland prices, splitting off theory

1 Einleitung und Zielsetzung

Die jüngste Agrarreform tangiert das deutsche Steuerrecht in vielfacher Hinsicht. Mit der Einführung von Zahlungsansprüchen (vgl. EG VO 1782/2003) wird ein völlig neues und einzigartiges Wirtschaftsgut geschaffen, das mit anderen existierenden Wirtschaftsgütern nicht vergleichbar ist. Allein das Ertragsteuerrecht steht bereits vor einer Vielzahl von neuen Fragestellungen. So ist zu klären, inwieweit ein derartiges immaterielles Wirtschaftsgut überhaupt bilanzierbar ist. Darüber hinaus werden Fragen zur laufenden Ertragbesteuerung, der Abnutzbarkeit (Abschreibung) von Zahlungsansprüchen sowie zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Rahmen des Handels von Zahlungsansprüchen aufgeworfen. In Anbetracht eines Gegenwartswertes der zugewiesenen Zahlungsansprüche, der allein für Deutschland auf der Grundlage einer Mindestlaufzeit der Zahlungsansprüche bis zum Jahr 2013 weit über 30 Mrd. Euro beträgt, wird sehr schnell die Bedeutung dieser Fragestellungen deutlich. Im Folgenden soll lediglich ein Teilaspekt beleuchtet werden, der jedoch allein vor dem Hintergrund der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) als außerordentlich komplex und bedeutend für die deutsche Landwirtschaft einzuschätzen ist. Dabei geht es um die in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung sanktionierte Abspaltung immaterieller Wirtschaftsgüter vom Grund und Boden. Ausgelöst wurde diese Rechtsprechung durch die Einführung von Milchlieferrechten im Jahre 1984 und dem Verlust ihrer Flächenakzessorität im Jahr 1993. Mit der Einführung von Zahlungsansprüchen könnten die erheblichen Auswirkungen auf das landwirtschaftliche Steuerrecht bzw. für den Fiskus, die bereits durch die Einführung des immateriellen Wirtschaftsgutes Milchlieferrecht bewirkt wurden, bei weitem übertroffen werden.

* Prof. Dr. Enno Bahrs, Institut für Agrarökonomie, Georg-August-Universität Göttingen, Platz der Göttinger Sieben 5, 37073 Göttingen, ebahrs@gwdg.de.

2 Grundsätze der Bilanzierung von immateriellen Wirtschaftsgütern im Allgemeinen und von Zahlungsansprüchen im Speziellen

Viele Indizien sprechen dafür, dass es sich bei Zahlungsansprüchen um immaterielle Wirtschaftsgüter handelt (vgl. dazu z. B. BFH, BStBl II 1992, S. 977f.). Ausgehend vom Handelsrecht sind immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens auch in der Steuerbilanz nicht zu bilanzieren, sofern sie nicht entgeltlich bezogen wurden (§ 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG). Dementsprechend dürften Landwirte die originär zugewiesenen (quasi selbst geschaffenen) Zahlungsansprüche vorbehaltlich der Ausführungen in Kapitel 3 nicht bilanzieren. Lediglich entgeltlich erworbene oder eingelegte Zahlungsansprüche sind gemäß § 5 Abs. 2 EStG sowie R 14 Abs. 1 EStR in Verbindung mit R 31a Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 3 und 4 EStR zu bilanzieren, sofern die Zahlungsansprüche dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind. Aufwendungen für den Erwerb von Zahlungsansprüchen sind nicht sofort als Betriebsausgaben von den Betriebseinnahmen absetzbar. Entgeltlich erworbene Zahlungsansprüche sind bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen, sofern sie nicht abnutzbar sind (vgl. dazu § 4 Abs. 3 S. 5 EStG). Bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG erfolgt dagegen keine Aufzeichnung. Damit ist jedoch noch nicht geklärt, inwieweit Erlöse aus dem Verkauf von Zahlungsansprüchen ertragsteuerlich relevant sind. Sofern kein Bilanzansatz bzw. Buchwert vorhanden ist, würde der Verkauf von originär zugewiesenen Zahlungsansprüchen einen Veräußerungsgewinn in Höhe des Veräußerungserlöses bedeuten. Die Steuerbelastung wäre entsprechend hoch.

Die folgenden Ausführungen sind nicht maßgeblich für Eigentümer von Zahlungsansprüchen, die die Bodenbewirtschaftung nicht innerhalb ihres Betriebsvermögens realisieren. Sie werden entgeltlich erworbene Zahlungsansprüche auch nicht bilanzieren. Dazu können z. B. Hobby-Pferdehalter zählen, die für ihre „Pferdewiesen“ Zahlungsansprüche erwerben. Bei ihnen wird die Landwirtschaft üblicherweise als Liebhaberei eingestuft. Sofern sie die Zahlungsansprüche wieder veräußern sollten, ist der Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäftes gemäß § 23 EStG oder, bei ständigem An- und Verkauf von Zahlungsansprüchen, der Tatbestand der gewerblichen Einkünfte gemäß § 15 EStG zu prüfen.

3 Bilanzierung originärer Zahlungsansprüche vor dem Hintergrund der Abspaltungsthesen des BFH

3.1 Beschreibung der BFH Rechtsprechung zur Buchwertabspaltung bei Milch- und Zuckerrübenlieferrechten

Der BFH geht mit seinen Grundsatzurteilen zu den Milch- und Zuckerrübenlieferrechten davon aus, dass die mit dem Grund und Boden verbundenen immateriellen Wirtschaftsgüter im Pauschalwert (doppelter Ausgangsbetrag bzw. achtfache EMZ) gemäß § 55 Abs. 1 und 2 EStG ihren Niederschlag gefunden haben (vgl. zu den Zuckerrübenlieferrechten u. a. BFH-Urteile vom 11.9.2003, IV R 53/02 sowie vom 24.6.1999 (IV R 33/98) BStBl. 2003 II S. 58; zu den Milchlieferrechten vgl. u. a. BFH v. 5.3.1998 IV R 23/96, BFHE 185, 435 sowie BFH v. 25.11.1999, IV R 64/98, HFR 4/2000, S. 272-275). Hinsichtlich der Zuckerrübenlieferrechte handelt es sich jedoch ausschließlich um die nicht an Aktien gebundenen Zuckerrübenlieferrechte.

Unter der Voraussetzung, dass sich die betreffenden Rechte nicht bereits vor dem 1.7.1970 in ein selbständiges Wirtschaftsgut verfestigt hatten, bedingt eine spätere Verselbständigung der aus der Flächennutzung folgenden Rechte die entsprechende Zuordnung eines Teils des Ausgangsbetrags (vgl. KIRCHHOF und LAMBRECHT, 2004, § 55 Tz. 6). Der BFH geht davon aus, dass durch die vom Grund und Boden losgelösten und selbständig handelbaren Milch- und Zuckerrübenlieferrechte der (Ertrags-) Wert des Grund und Bodens ex post gesunken sei. Es

sei nicht hinnehmbar, dass die nachträgliche Entstehung bzw. Verselbständigung dieser Rechte zu einem vollsteuerpflichtigen Gewinn führt, wenn gleichzeitig der Grund und Boden an Wert verliert, dieser Wertverlust jedoch steuerlich nicht geltend gemacht werden kann (vgl. dazu auch WESCHE, 1998). Deshalb muss ein derartiger Gewinn mit dem Buchwert gemäß § 55 EStG anteilig verrechnet werden. Diese Betrachtung der Nutzungsrechte sowie des Grund und Bodens führt dazu, dass entsprechend des Verhältnisses der jeweiligen Teilwerte zum Entstehungszeitpunkt der Nutzungs- bzw. Lieferrechte, ein entsprechender Buchwertanteil vom Grund und Boden abzuspalten ist. Zur Berücksichtigung von Unsicherheiten kann dabei von den Teilwerten für Grund und Boden gemäß BMF (2003) ein Abschlag von 10% vorgenommen werden.

Buchwert Nutzungsrecht =

Buchwert Boden * [Teilwert Nutzungsrecht / (Teilwert Boden + Teilwert Nutzungsrecht)]

Sofern der Grund und Boden seit dem 1.7.1970 zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehört, entspricht der Buchwert entweder dem doppelten Ausgangsbetrag gemäß § 55 EStG oder er entspricht dem höheren Teilwert gemäß § 55 Abs. 5 EStG. Darüber hinaus betrifft eine Buchwertabspaltung die Flächen, die nach dem 1.7.1970 und vor dem Entstehen bzw. vor dem Verfestigen des Nutzungsrechtes erworben wurden (vgl. dazu auch BMF, 2003). Ausgangspunkt der Abspaltung bei diesen Flächen ist der Buchwert in Form der Anschaffungskosten.

Obgleich diese Rechtsprechung sehr umstritten ist (vgl. z. B. SCHMIDT und SEEGER, 2004, § 55), wird sie mittlerweile von der Finanzverwaltung bezüglich der Milchlieferrechte durch den Erlass des BMF (2003) in die Praxis umgesetzt. Dabei können die Steuerpflichtigen die Abspaltungswerte gemäß der zuvor beschriebenen Gesamtwertmethode entweder flurstücksindividuell ermitteln oder die vereinfachte betriebsbezogene Methode wählen (vgl. dazu BMF, 2003). Letztere Option ist zwar sehr pauschal, doch vor dem Hintergrund der vielfach unzureichend vorhandenen Wertermittlungsdaten für den Grund und Boden zum Zeitpunkt 2.4.1984 wahrscheinlich ratsam (vgl. dazu RIEGLER, 2003; von SCHÖNBERG, 2002 oder BAHRS, 2000).

Sofern der Grund und Boden mit dem zweifachen des Ausgangswertes gemäß § 55 Abs. 1 EStG bewertet wurde, bleibt auch für die abgespaltenen Buchwerte die Verlustbeschränkung nach § 55 Abs. 6 EStG bestehen. Für viele Landwirte wird dies in Zukunft wichtig sein, weil die abgespaltenen Buchwerte im Vergleich zu den gegenwärtigen und zukünftigen Veräußerungspreisen relativ hoch sind. Dies gilt besonders vor dem Hintergrund der jüngst reduzierten Interventionspreise für Milch, die automatisch zu geringeren Preisen für Milchlieferrechte führen. Damit werden die abgespaltenen Werte für Milchlieferrechte regelmäßig über den Verkehrs- bzw. Teilwerten liegen. Die Konsequenz ist letztlich der Verlust steuerlich nicht verwertbarer „Buchwertsubstanz“. Die Verlustbeschränkung gilt jedoch nicht für Flächen, die gemäß § 55 Abs. 5 EStG mit dem höheren Teilwert bewertet wurden oder nach dem 1.7.1970 und vor dem 2.4.1984 erworben wurden.

Bei den nicht an Aktien gebundenen Zuckerrübenlieferrechten besteht die Möglichkeit der Abspaltung (noch) nicht. Mit dem BFH Urteil vom 11.09.2003 (BFH IV R 53/02) wird jedoch (wiederholt) klargestellt, dass die Abspaltung eines Buchwertes grundsätzlich auch für die Zuckerrübenlieferrechte maßgeblich sein kann, sofern sich die Lieferrechte erst nach dem 1.7.1970 als immaterielles Wirtschaftsgut verfestigt haben und die Bodenpreise ohne Zuckerrübenlieferrecht entsprechend gesunken sind. Die Wertreduktion ist dabei relativ und nicht absolut zu sehen. Sofern die landwirtschaftlich genutzten Flächen eine allgemeine Wertzu-

nahme erfahren haben, ist entscheidend, ob die zuckerrübenfähigen Flächen ohne Zuckerrübenlieferrechte weniger an Wert zugenommen haben als diejenigen mit Lieferrechten.

Entscheidend ist auch, ob sich eine spätere Verfestigung der Lieferrechte nachweisen lässt. D.h., inwieweit sich ein Markt für die Lieferrechte bildet bzw. gebildet hat. In diesem Fall wird gemäß BFH Rechtsprechung zumindest in Einzelfällen eine Buchwertabspaltung vom Grund und Boden vorgenommen werden (müssen).

3.2 Potenzielle Auswirkungen einer Buchwertabspaltung aufgrund des Handels mit Zahlungsansprüchen

Vor dem Hintergrund der Abspaltungsthese des BFH wird von verschiedenen Experten die Frage aufgeworfen, ob auch die Einführung der Zahlungsansprüche zu einer Buchwertabspaltung führen kann (vgl. dazu z. B. GERSTEUER, 2005 oder FUCHS und KASTEN 2005). In Anbetracht des hohen Ertragswertanteils der jährlichen, mit der Bodennutzung verbundenen Auszahlungen aus den Zahlungsansprüchen und daraus resultierender Abspaltungspotenziale aufgrund möglicherweise sinkender Bodenpreise ohne Zahlungsansprüche ist eine Analyse dieser Fragestellung sehr bedeutend. Allein durch die 1984 eingeführten Milchlieferrechte in Höhe von über 23 Mio. Tonnen in Deutschland (vgl. VO (EWG) Nr. 856/84 v. 31.3.1984) wurde ein erhebliches Abspaltungspotenzial in den Alten Bundesländern generiert bzw. Buchwertpotenzial umgewidmet (für die Neuen Bundesländer gilt die Abspaltung nicht). Geht man von der betriebsbezogenen Berechnung gemäß BFH (2003) und einer durchschnittlichen EMZ von 40-50 (vgl. FREUND, 1994) sowie einem durchschnittlichen Verkehrswert zum Zeitpunkt 1984 (Alte Bundesländer) von 3,75 DM/qm aus (vgl. STATISTISCHES BUNDESAMT, 1987), dann ergibt sich daraus ein Gesamt-Abspaltungspotenzial in Höhe von 8,5 Mrd. Euro Buchwertsubstanz vom Grund und Boden. In den vergangenen Jahren wurden pro Jahr ca. 0,7 – 2% Lieferrechtsmengen der Alten Bundesländer an der gesamten Lieferrechtsmenge in den Alten Bundesländern über die Milchbörse gehandelt. Wenn man darauf aufbauend annimmt, dass in den ersten 10 Jahren ca. 10% der Milchreferenzmenge in den Alten Bundesländern gehandelt bzw. aus dem Markt genommen wurde - und dies nicht für die Abspaltung berücksichtigt werden kann (vgl. BMF, 2003) - verbleiben immer noch mehr als 7,5 Mrd. Euro an abspaltbarer Buchwertsubstanz (ohne Besonderheiten z. B. für Lieferrechte sowie Boden im Privatvermögen zu berücksichtigen). Entsprechend geringer fällt die Steuerlast von Landwirten aus, die Milchlieferrechte veräußern.

Eine vergleichbare Abspaltung bei originär zugewiesenen Zahlungsansprüchen könnte eine weitaus größere wertmäßige Bedeutung aufweisen als die der Milch- und Zuckerrübenlieferrechte. Damit würde sich gleichzeitige die ertragsteuerliche Vorzüglichkeit ihres Handels erhöhen, weil den Veräußerungserlösen dann beachtliche Buchwerte für die Zahlungsansprüche gegenüberstehen würden. Allein aus dieser Sicht würde der Handel mit Zahlungsansprüchen erheblich attraktiver werden und die Handelsintensität entsprechend steigen.

3.3 Übertragbarkeit der Abspaltungsthese des BFH auf die originär zugewiesenen Zahlungsansprüche

Wesentliche Voraussetzungen für die Anwendung der Abspaltungsthese des BFH sind,

1. dass die Zahlungsansprüche die Ertragsfähigkeit des genutzten Grund und Bodens beeinträchtigen,
2. dass sich Zahlungsansprüche als eigenständiges Recht erst nach dem 1.7.1970 verfestigen (sofern es sich um eine Buchwertabspaltung bei den zum doppelten Ausgangsbetrag gemäß § 55 EStG bewerteten Flächen handelt) und
3. dass der Grund und Boden einen Wertverlust ohne das immaterielle Wirtschaftsgut Zahlungsanspruch erfährt.

Diese Voraussetzungen gilt es im Folgenden zu untersuchen.

3.3.1 Beeinflusste Ertragsfähigkeit der Bodennutzung durch die Zahlungsansprüche

Die Zahlungsansprüche enthalten einen Teil des Ertragswertes, der aufgrund der Bodennutzung zu erzielen ist. Der Umsatz aus der landwirtschaftlichen Bodennutzung ohne Zahlungsansprüche deckt vielfach nicht die Produktionskosten. Eben diese Ertragsfähigkeit ist laut Begründung des BFH-Urteils vom 24.6.99 zur Abspaltbarkeit von Zuckerrübenlieferrechten (IV R 33/98, BStBl. 2003 II S. 58) von Bedeutung. Danach ist allein entscheidend, dass im Pauschalwert die durch die Möglichkeit der Milch- oder Zuckerrüben-Lieferrechte gesteigerte Ertragsfähigkeit des Grund und Bodens beim Pauschalwert gemäß § 55 EStG mitbewertet wurde und folglich auch bei der Aufgabe bzw. Veräußerung des Betriebs gedanklich ein Teil des Pauschalwertes sich aufwandsmäßig durch die steuerpflichtige Veräußerung des auf das zwischenzeitlich zu einem selbständigen Wirtschaftsgut erstarkten Lieferrechts verbraucht (vgl. dazu auch von SCHÖNBERG, 2001). Es geht mithin um die gesteigerte Ertragsfähigkeit des Grund und Bodens und nicht allein um die Tatsache, dass es sich um Lieferrechte als immaterielle Wirtschaftsgüter handelt.

Insoweit spielt es keine Rolle, dass die Zahlungsansprüche keine Lieferrechte sind, sondern wiederkehrende Auszahlungsrechte, die ebenfalls als im Pauschalwert gemäß § 55 EStG mitbewertet gelten müssen. Die Zahlungsansprüche können offensichtlich die Ertragsfähigkeit des Grund und Bodens beeinflussen und sind diesbezüglich, analog wie die Milch- und Zuckerrübenlieferrechte zu beurteilen. Die Tatsache, dass die Zahlungsansprüche nur mit dem Grund und Boden aktiviert werden können, ist dabei nicht relevant, weil der Boden unspezifisch ist. Es kann jeder beliebige landwirtschaftlich nutzbare Grund und Boden sein (beachte jedoch Zahlungsansprüche im Zusammenhang mit dem Anbau von Obst, Gemüse sowie Speise- und Pflanzkartoffeln). Dies gilt im Übrigen auch für die Zuckerrübenlieferrechte, die im übertragenen Sinn auch nur mit Grund und Boden aktivierbar sind.

3.3.2 Zahlungsansprüche als verfestigtes eigenständiges Recht

Die spätestens ab 2006 handelbaren Zahlungsansprüche sind die „moderne“ Form der landwirtschaftlichen Beihilfen, die bereits eine lange (europäische) Tradition haben. Bereits zum Zeitpunkt der Pauschalbewertung zum 1.7.1970 wurden Abschöpfungen, Erstattungen sowie Interventionen und Lagerhilfen u. a. für Getreide und Rindfleisch durchgeführt bzw. gewährt (vgl. dazu z. B. PLATE, 1969; PLATE und NEIDLINGER, 1971 oder KOESTER, 1992). Zur detaillierten rechtlichen Ausgestaltung des damaligen Beihilfesystems vgl. u. a. Grundverordnung des Rates der EWG Nr. 120/67 v. 13.6.1967 über die gemeinsame Marktorganisation für Getreide (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Jg. 10 /1967), Nr. 117 sowie Nr. 864/67, Jg. 10 (1967), Nr. 279 – jeweils für Getreide. Für Rindfleisch vgl. EWG Nr. 805/68 v. 27.6.1968. Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Jg. 11 (1968), Nr. L 148.

Die Produktgruppen Getreide und Rindfleisch bedeuten neben der Milch auch heute noch die wesentlichsten Teile der Direktbeihilfen in Deutschland. Die damaligen Marktinterventionen führten zu Produktpreisen, die z. T. weit über den Weltmarktpreisen lagen und somit eine Subvention für die Landwirte darstellten. Derartige Ertragswirkungen wurden gemäß BFH-Rechtsprechung zum 1.7.1970 im Ertragswert (Ausgangswert) mit berücksichtigt. Diese Beihilfen haben sich bis zur Einführung der Zahlungsansprüche offensichtlich noch nicht als eigenständiges Wirtschaftsgut verfestigt. Erst mit der Zuweisung der Zahlungsansprüche, d. h. spätestens zum 31.12.2005, wenn der Handel der Zahlungsansprüche einsetzen wird, werden sie sich in ein selbständig handelbares immaterielles Wirtschaftsgut verfestigen. Dieser Termin liegt - analog zu den Milchlieferrechten weit nach dem 1.7.1970. Damit ist eine weitere Grundbedingung für eine Abspaltungstheorie gemäß BFH-Rechtsprechung gegeben.

3.3.3 Der Einfluss der Zahlungsansprüche auf die Kaufpreise für Boden

Während die Milch- und Zuckerrübenlieferrechte als immaterieller Wirtschaftsgüter produkt-spezifische Lieferrechte verkörpern, bilden die Zahlungsansprüche ein Auszahlungsrecht für wiederkehrende Auszahlungen, die sich aus mehreren Elementen - den Sockelbeträgen und den top ups - zusammensetzen können. Eine Abgabe dieser Zahlungsansprüche wird nicht zwangsläufig Auswirkungen auf den Bodenpreis haben. Dies gilt besonders unter Berücksichtigung der verschiedenen Arten von Zahlungsansprüchen. So kann die Abgabe von Zahlungsansprüchen mit Flächenstilllegungsverpflichtung partiell (bei Veredlungs- oder Hochartragslandwirten) zu einer Ertragswerterhöhung des Bodens und damit theoretisch auch zu höheren Bodenwerten führen. Dagegen könnte eine Abgabe von Zahlungsansprüchen mit Genehmigung für Obst, Gemüse sowie Speise- und Pflanzkartoffeln (OGS Sticker) zumindest langfristig zu partiellen Reduktionen des Bodenwertes führen.

Diese Ausführungen machen ein weiteres wesentliches Problem der Übertragbarkeit der BFH-Rechtsprechung auf die potenzielle Buchwertabsplattung von Zahlungsansprüchen zum gegenwärtigen Zeitpunkt deutlich: Bodenwertveränderungen im Allgemeinen sowie Bodenwertreduktionen aufgrund des Handels von Zahlungsansprüchen im Speziellen sind ex ante schwer bestimmbar. Bodenwertprognosen sind zwar grundsätzlich möglich; das Eintreten der Prognose ist jedoch unbestimmt. Sofern die Prognosen eine Bodenwertreduktion zum Ergebnis haben, wären sie ein notwendiges jedoch kein hinreichendes Kriterium, um vorab eine Absplattung vorzunehmen. Die Rechtsprechung zu den Milch- und Zuckerrübenlieferrechten basiert zumindest z. T. auf den ex post ermittelten Bodenwerten. Ohne nachweisbare Bodenwertreduktion und ohne Kenntnis über die Handelspreise von Zahlungsansprüchen sollte (darf) auch keine Absplattung vorgenommen werden (vgl. zu diesen Ausführungen auch das BFH-Urteil v. 24.6.1999 IV R 33/98, BStBl. 2003 II S. 58).

4 Schlussbemerkungen

Die Diskussion bezüglich der Absplattungspotenziale von Buchwerten für Zahlungsansprüche vom Grund und Boden verdeutlicht mehrere Aspekte: Aufgrund der finanziell hohen Bedeutung dieser Möglichkeit wird die Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung in Zukunft sicherlich gefordert sein. Die Milch- und Zuckerrübenlieferrechte haben dafür in der Vergangenheit die besten Beispiele gegeben. Je höher die Handelsintensität von Zahlungsansprüchen sein wird, desto bedeutender wird das Absplattungsproblem. Eine ex ante Absplattung kann und darf jedoch nicht maßgeblich sein. Erstens, weil die Handelspreise sowie die aus der Selbständigkeit des immateriellen Wirtschaftsgutes „Zahlungsanspruch“ möglicherweise resultierenden Bodenwertreduktionen nicht vorab bestimmbar sind. Zweitens, weil eine - evtl. aufgrund der Erfahrung aus den Milch- und Zuckerrübenlieferrechten resultierende - Billigkeitslösung der Finanzverwaltung den Handel mit Zahlungsansprüchen ad absurdum führen würde. Die Konsequenz wären aus steuerrechtlicher Sicht nicht erwünschte Karussellgeschäfte. Betriebsinhaber mit originär zugewiesenen Zahlungsansprüchen würden diese vor dem Hintergrund einer quasi ertragsteuerlichen Freistellung veräußern. Anschließend würden sie neue Zahlungsansprüche käuflich erwerben. Diese könnten sie entweder einer Normalabschreibung gemäß § 7 I EStG unterziehen oder zumindest eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 I Nr. 2 EStG nutzen. Mit originär zugewiesenen Zahlungsansprüchen können keine Abschreibungen geltend gemacht werden (vgl. dazu auch BMF, 2003). Derartige, steuerlich motivierte Karussellgeschäfte haben zum einen negative Effekte auf die Finanzhaushalte. Zum anderen erhöhen sie die Reservationspreise für Zahlungsansprüche gemäß dem steuerlichen Einsparpotenzial. Hauptprofiteure könnten entsprechend abstockende oder aufgebende Landwirte sein. Über die Fläche expandierende Landwirte wären potenzielle Verlierer einer solchen Regelung, wenn sie die für die Flächen gewünschten Zahlungsansprüche mit höheren

Preisen bezahlen müssten. Vor dem Hintergrund des Anliegens, die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Landwirtschaft zu steigern, wären diese Karussellgeschäfte somit schädlich.

Die vorangehende Diskussion hat auch gezeigt, dass deutsche Landwirte bezüglich des Handels mit Zahlungsansprüchen nicht nur aus zivilrechtlicher Sicht verunsichert sein werden. Der Paradigmenwechsel im europäischen und nationalen Fördersystem der Landwirtschaft führt auch zu vielen potenziellen Fallstricken im Steuerrecht. Die Abspaltungstheorie ist dabei nur eine von vielen steuerlich zu bewältigenden Herausforderungen, die ex ante steuerrechtlich nicht zu bewältigen ist. Allerdings ist der Finanzverwaltung zu empfehlen, präventiv Gesetzesanpassungen durchzuführen bzw. Richtlinien zu den vorab klärbaren Sachverhalten zu erlassen (z. B. zur Abschreibung von entgeltlich erworbenen Zahlungsansprüchen), bevor der Handel mit Zahlungsansprüchen einsetzt. Damit würde man den Steuerpflichtigen ein höheres Maß an Rechtssicherheit geben. Dies wäre wiederum ein guter Nährboden für einen effizienteren Handel von Zahlungsansprüchen. Gleichzeitig sinkt die Gefahr, dass die Finanzverwaltung und -rechtsprechung zu späteren Zeitpunkten über Gebühr in Anspruch genommen werden. Die Agrarpolitik sowie die Agrarverwaltungen haben weitgehend ihre Hausaufgaben gemacht und mit einem erheblichen Einsatz die Voraussetzungen für den Paradigmenwechsel geschaffen (vgl. BMVEL, 2004). Dies gibt auch dem deutschen Steuerrechtssystem die einmalige Gelegenheit, bereits vor Inkrafttreten steuerrechtlich bedeutender Tatbestände Fakten zu schaffen. Nahezu alle erforderlichen Informationen für die Entwicklung und die Umsetzung von Steuergesetzen und -richtlinien im Kontext der Einführung und des Handels von Zahlungsansprüchen liegen vor. Sie müssen nur genutzt werden.

Literaturverzeichnis

- BAHRS, E. (2000): Die Bewertung von Milchlieferrechten vor dem Hintergrund der jüngsten BFH-Rechtsprechung. In: INF, S. 683-689.
- BMF (BUNDESFINANZMINISTERIUM) (2003): Bewertung von mit land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Zusammenhang stehenden Lieferrechten. Erlass vom 14.1.2003, BStBl I 2003 S. 78-89.
- BMVEL (BUNDESMINISTERIUM FÜR VERBRAUCHERSCHUTZ, ERNÄHRUNG UND LANDWIRTSCHAFT) (2004): Meilensteine der Agrarreform, Berlin.
- FREUND, K. L. (1994): Zur Notwendigkeit einer Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens. In: Deutsches Steuerrecht, 15/1994, S. 458-461.
- FUCHS, C. und J. KASTEN (2005): Die Agrarreform und die Bilanz. In: Neue Landwirtschaft, 2/2005, S. 26-28.
- KIRCHHOF, P. (2004): Kompaktkommentar Einkommensteuergesetz, 4. Aufl., Heidelberg.
- GERSTEUER, S. (2005): Darauf achten bei Kauf oder Pacht. In: top agrar, 9/2005, S. 30-32.
- KOESTER, U. (1992): Grundzüge der landwirtschaftlichen Marktlehre, 2. Aufl., München.
- PLATE, R. und G. NEIDLINGER (1971): Agrarmärkte und Landwirtschaft im Strukturwandel der 70er Jahre. Analyse und Projektion für die BR Deutschland, Stuttgart.
- PLATE, R. (1970): Agrarmarktpolitik, Band 2 – Die Agrarmärkte Deutschlands und der EWG. München, BLV Verlag.
- RIEGLER, M. (2003): Bewertung von mit land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Zusammenhang stehenden Milchlieferrechten. In: DStZ 2003, S. 685-691
- SCHMIDT, L. (2004): Kommentar zum Einkommensteuergesetz. 23. Aufl., München.
- SCHÖNBERG von, R. (2001): Die ertragsteuerlichen Folgen bei der Veräußerung und Entnahme von Grund und Boden und immateriellen Wirtschaftsgütern in der Land- und Forstwirtschaft. In: DStZ 5/2001, S. 145-155.
- SCHÖNBERG von, R. (2002): Regionale Pauschalwerte für die Milchreferenzmengen. In: DStZ 15/2002, S. 525-527.

STATISTISCHES BUNDESAMT (1987): Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland, Wiesbaden.

VO EG 1782/2003 v. 29.9.2003. Europäisches Amtsblatt Nr. L 270.

VO (EWG) Nr. 856/84 v. 31.3.1984. Europäisches Amtsblatt Nr. L 090 v. 1.4.1984, S. 10-12.

WESCHE, R. (1998): Auswirkungen der neueren BFH-Rechtsprechung zur ertragsteuerlichen Behandlung der Milchreferenzmenge bei Veräußerung und Betriebsaufgabe. In: HLBS-Report, 6/98, S. 13-16.