

# Die steuerliche Seite der Zahlungsansprüche

Was ist bei der Besteuerung von Zahlungsansprüchen zu beachten? Und wie können erworbene Zahlungsansprüche abgeschrieben werden? Ralf Stephany, Geschäftsführer der PARTA Buchstelle für Landwirtschaft und Gartenbau, erklärt, worauf Sie achten müssen.

Erstmals im Jahr 2005 wurde den aktiv wirtschaftenden Land- und Forstwirten im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik GAP-Zahlungsansprüche (ZA) zugeteilt. Diese ZA sind Ende 2014 eingezogen worden. Ab 2015 sind dann den wirtschaftenden Betrieben neue ZA zugeteilt worden. Von daher können seit 2015 nur noch aktiv wirtschaftende Betriebe Eigentümer von GAP-ZA sein.

Die Höhe der Prämien wird immer Ende des jeweiligen Kalenderjahres vom Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (BMEL) bekannt gegeben. Der Schätzwert für die Basisprämie 2017 beträgt 183,53 €/ZA. Hinzu kommen noch die Greeningprämie, die Umverteilungsprämie (bis 30 ha, über 30 ha bis 46 ha) sowie gegebenenfalls eine Jugendlandwirteförderung.

## ► Steuerliche Einordnung

Die GAP-Zahlungsansprüche sind selbstständige immaterielle Wirtschaftsgüter. Bilanzierende landwirtschaftliche Betriebe haben die 2015 unentgeltlich zugeteilten Zahlungsansprüche nicht zu aktivieren. Nur dann, wenn bereits 2015 oder 2016 Zahlungsansprüche entgeltlich zusätzlich erworben worden sind, sind diese mit dem jeweiligen Ankaufspreis in der Buchführung zu erfassen.

## ► Abschreibung der Zahlungsansprüche

Die Zahlungsansprüche, die dem Bewirtschafter 2015 unentgeltlich zugeteilt worden sind, sind mangels Anschaffungskosten nicht abzuschrei-

ben. Diese Zahlungsansprüche werden – wie oben ausgeführt – nicht in der Buchführung erfasst, sodass natürlich auch keine Abschreibung erfolgen kann.

Anders sieht die Rechtslage bei entgeltlich hinzuerworbenen GAP-ZA aus. Ursprünglich wollte die Finanzverwaltung hier keine Abschreibung zulassen, ist vom Bundesfinanzhof jedoch eines Besseren belehrt worden. Gekaufte, also entgeltlich erworbene Zahlungsansprüche können nunmehr über einen Zeitraum von zehn Jahren linear abgeschrieben werden.

## ► Behandlung der laufenden Auszahlung

Die laufende Auszahlung der Zahlungsansprüche ist selbstverständlich der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Bilanzierende Landwirte mit einem Wirtschaftsjahr, welches am 30. Juni endet, müssen die Auszahlungen nach Auffassung der Finanzverwaltung erst im Zeitpunkt des Zuflusses steuerlich erfassen. Da die mit dem Flächenantrag am 15. Mai angemeldeten Flächen während des gesamten Jahres beihilfefähig sein müssen, entsteht die Forderung erst mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres. Pro Wirtschaftsjahr ist daher genau eine Auszahlung zu versteuern.

Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn im Rahmen einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, müssen die Auszahlung im Zeitpunkt des Zuflusses steuerlich erfassen. Es gilt das Zuflussprinzip.

Land- und Forstwirte mit einer vereinfachten Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG müssen dagegen die Auszahlung nicht gesondert erfassen. Die Auszahlung der Zahlungsansprüche ist bereits mit dem Ansatz des Grundbetrags abgegolten, eine gesonderte Erfassung erfolgt nicht.



■ **Hubert Feldhaus**  
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

■ **Rainer Friemel**  
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Agrarrecht

■ **Gerhard Kerres**  
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Agrarrecht

■ **Johannes Rütten**  
Rechtsanwalt

■ **Ralf Stephany**  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
Fachanwalt für Steuerrecht und Agrarrecht

Rochusstraße 18 · 53123 Bonn · Telefon (0228) 52005230 · Telefax (0228) 52005231 · info@partarecht.de · www.partarecht.de

**Bauen, Pachten, Erben, Steuern, Verteidigen, Grundstückserwerb, Erneuerbare Energien, Gesellschaftsgestaltung**

Wenn es um Verkauf, Verpachtung oder Übertragung von Zahlungsansprüchen geht, sollten Sie vorher mit Ihrem Steuerberater sprechen.

Foto: agrar-press



### ► Verkauf von Zahlungsansprüchen

Wer Zahlungsansprüche verkauft, hat den Gewinn aus der Veräußerung zu versteuern. Handelt es sich um Zahlungsansprüche, die 2015 unentgeltlich zugeteilt worden sind, ist die gesamte Differenz steuerpflichtiger Ertrag. Wenn es sich um zugekaufte Zahlungsansprüche handelt, die weiter veräußert werden, kann der Buchwert vom Veräußerungserlös abgezogen werden.

### ► Verpachtung von Zahlungsansprüchen

Auch die Verpachtung von Zahlungsansprüchen ist als Ertrag bei der Einkommensteuer zu erfassen, zu den umsatzsteuerlichen Besonderheiten bei der Verpachtung von GAP-ZA, siehe unten.

### ► Alt-Zahlungsansprüche bis 2014

Die ersten Zahlungsansprüche sind den Land- und Forstwirten im Jahr 2005 zugeteilt worden. Wie bereits ausgeführt, sind unentgeltlich zugeteilte GAP-ZA nicht bilanziell zu erfassen gewesen. Dies bedeutet gleichzeitig, dass mit dem Einzug dieser GAP-ZA zum 31. Dezember 2014 auch keine bilanziellen Konsequenzen erfolgen müssen.

Anders sieht das aus bei den entgeltlich hinzu erworbenen Zahlungsansprüchen im Zeitraum 2005 bis 2014. Haben Sie zum Beispiel 2010 GAP-ZA

entgeltlich erworben, sind diese entgeltlich erworbenen GAP-ZA auszubuchen. Dabei kann der Restwert (nach Abschreibung) in vollem Umfang als Betriebsaufwand steuerlich geltend gemacht werden. In dem Zeitraum vor 2015 entgeltlich erworbene GAP-ZA dürfen daher nicht mehr in Ihrer Bilanz auftauchen.

### ► Umsatzsteuer und Zahlungsansprüche

Die laufende Auszahlung der GAP-Zahlungsansprüche unterfällt nicht der Umsatzsteuer. Es handelt sich um nicht steuerbare Umsätze.

Anders sieht das aus, wenn Zahlungsansprüche verpachtet oder veräußert werden. Mittlerweile hat die Rechtsprechung entschieden, dass sowohl die Veräußerung als auch die Verpachtung von GAP-ZA der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist. Es greift hier auch nicht der landwirtschaftliche Pauschalierungssatz von 10,7 % Umsatzsteuer, sondern der Regelsteuersatz von 19 % Umsatzsteuer. Im Ergebnis ist daher jeder Verkauf oder jede Verpachtung eines GAP-ZA umsatzsteuerpflichtig mit 19 %.

Dies braucht jedoch dann nicht zu erfolgen, wenn der Veräußerer oder Verpächter der Zahlungsansprüche umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer ist. Als solcher gilt man, wenn die Gesamtumsätze des Unternehmens einschließlich der landwirtschaftlichen Umsätze in dem jeweiligen Kalenderjahr nicht mehr als 17 500 € betragen.

Ist in dem Pachtvertrag keine Aufteilung der Pachtzahlungen für den Grund und Boden einerseits und die GAP-ZA andererseits vorgenommen worden, setzt die Finanzverwaltung als Bemessungsgrundlage für die Verpachtung des GAP-ZA den Auszahlungswert an. Darin ist die Finanzverwaltung auch durch ein Urteil des Finanzgerichts Münster bestätigt worden. Wenn aber die Parteien in dem Pachtvertrag dem GAP-ZA einen Wert, zum Beispiel von 50 €/ZA, zugewiesen haben, ist nur dieser tatsächlich vereinbarte Betrag der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

### ► Fazit

Die steuerliche Behandlung der GAP-ZA hat sich durch die Einziehung Ende 2014 und die Neuzuteilung ab 2015 nicht wesentlich geändert. Etwas länger hat es gedauert, bis die Finanzverwaltung die Abschreibbarkeit entgeltlich erworbener GAP-ZA anerkannt hat. Manchmal müssen die Gerichte halt für Klarheit sorgen, wenn die Verwaltung etwas länger braucht.

Besonders achten sollte man auf die zutreffende Umsatzsteuer bei der Veräußerung oder der Verpachtung von GAP-ZA.

Stehen bei Ihnen Veränderungen an, zum Beispiel bei der Hofnachfolge oder der Verpachtung eines Betriebs, sollte man aber die Steuerregeln für die Zahlungsansprüche berücksichtigen. Holen Sie daher vorher fachlichen Rat bei Ihrer Buchstelle oder Ihrem Steuerberater ein. ◀