



Bayerisches Landesamt für Steuern

Bayerisches Landesamt für Steuern
Dienststelle Nürnberg • 90332 Nürnberg

Bekanntgabe im AIS

Finanzämter und Außenstellen
im Bereich des BayLfSt

Datum	20.07.2009
Aktenzeichen	S 2134.2.1-6/11 St33
Bearbeiter	Helmut Walter
Zimmer	159/M
Telefon	(0911) 991-2210
Telefax	(0911) 991-492210
E-Mail-Adresse	Helmut.Walter@lfst.bayern.de
Internet:	www.lfst.bayern.de
Kurzbeschr.	Abschreibung und Teilwertabschreibung von Zuckerrübenlieferrechten
AIS-Ordner	Themen / Steuerrecht / ESt / Gewinnein- künfte

Einkommensteuerliche Behandlung von Zuckerrübenlieferrechten bei Landwirten;

Gliederung:

I. Allgemeines	2
1. Zuckerrübenlieferrecht	
2. Derzeitige Praxis beim Erwerb und der Übertragung von Lieferrechten	
3. Reform der Zuckermarktordnung	
II. Bisherige Bilanzierungspraxis der Zeichnungen und Lieferrechte	4
1. Rechtsprechung zum süddt. Zuckerrübenlieferungsrecht	
2. Steuerliche Behandlung der Zeichnungen und Lieferrechte	
3. Rechtslage bis einschl. Wj. 2007/08 (2008)	
a) Vertrauensschutzregelung	
b) Teilwertabschreibung	
c) Nichtbeanstandungsgrenze	
4. Bearbeitung der Einsprüche	
III. Neue Rechtslage bei der ertragsteuerlichen Behandlung der Zuckerrübenlieferrechte durch deren Abschreibbarkeit	7
1. Bilanzierung	
2. Bewertung	
3. Abschreibung	
a) Allgemeines (Rest-Nutzungsdauer)	
b) Anwendungsgrundsätze bei den Gewinnermittlungen nach §§ 4 Abs. 1 oder 5 EStG, § 4 Abs. 3 EStG und § 13 a EStG	
4. Teilwertabschreibung	
5. Buchwertabspaltung	
6. Veräußerung von Zuckerrübenlieferrechten	
7. Rückgabe von Zuckerrübenlieferrechten	
IV. EU-Umstrukturierungsbeihilfe / Frachtprämie	10

Adressat

Diese Verfügung richtet sich an Beschäftigte, die mit der Einkommens-
besteuerung von Land- und Forstwirten befasst sind.

Die Verfügung regelt die gleichmäßige Bearbeitung der bisher geltend
gemachten Teilwertabschreibungen bei den Zuckerrübenlieferrechten
und die Folgerungen aus dem BFH-Urteil vom 16.10.2008 zur Ab-
schreibbarkeit von Zuckerrübenlieferrechten. Hierbei geht es um folgen-
de Fragen:

- Sind die Zuckerrübenlieferrechte ein eigenständiges WG?
- Sind die in den letzten 50 Jahren von der SZVG erhaltenen Liefer-
rechte aktivierbar?

- c) Ist der Kaufpreis für die Lieferrechte (Mehrpreis), der aus sekundärem Erwerb durch Kauf von anderen Landwirten stammt, getrennt oder zusammengefasst mit den originär von der SZVG erhaltenen Lieferrechten zu bilanzieren?
- d) Ist eine Teilwertabschreibung - und ggf. ab wann - vorzunehmen?
- e) Sind die Zuckerrübenlieferrechte abnutzbar (abschreibbar)?

Um für die Produktion des Zuckers die Anlieferung von Zuckerrüben in dem erforderlichen Umfang frühzeitig sicherstellen zu können, werden in der Praxis häufig zwischen Zuckerherstellern und Zuckerrübenanbauern privatrechtliche Vereinbarungen in Gestalt von Rübenlieferverträgen abgeschlossen. Mit dem Vertragsabschluss geht der Zuckerrübenanbauer zwar einerseits eine Lieferverpflichtung ein, er dient ihm andererseits aber auch als Abnahmegarantie. Soweit die Zuckerhersteller nicht selbst Kürzungen ihres von der EG zugewiesenen Kontingents (Zuckerquote) hinnehmen müssen, verändert sich das Lieferrecht des Zuckerrübenanbauers nicht. Die meist einjährigen Verträge wurden bislang von beiden Vertragsparteien mit Ablauf der Frist regelmäßig um ein weiteres Jahr verlängert. Die Zuckerrübenlieferrechte können an den Aktienbesitz oder an den Grund und Boden geknüpft sein.

Zuckerrübenlieferrecht - Begriffserläuterung -

In Süddeutschland sind die Zuckerrübenlieferrechte verknüpft mit einer Beteiligung an der Süddeutschen Zuckerrüben-Verwertungs-Genossenschaft eG - **SZVG** -. Die SZVG ist eine Art bäuerliche Holding-Gesellschaft auf genossenschaftlicher Basis. Sie hält treuhänderisch oder in Eigenbesitz den Aktienbesitz der süddeutschen Rübenanbauer an der Südzucker AG mit einer Mehrheitsbeteiligung von 55 % des gezeichneten Kapitals (63 % der Stimmrechte). Die Mitglieder der SZVG sind die acht Landesverbände der Zuckerrübenanbauer sowie genossenschaftliche Warenzentralen (BayWa, WLZ, ZG, RHG) und die DG Bank (vgl. Anlage 1). Die Rübenanbauer (ca. 60.000, Stand 1995; 20.000 Stand 2008) sind durch die Lieferverträge zwangsweise Mitglieder ihrer Landesverbände. Durch ihre Mitgliedschaft in den jeweiligen Regionalverbänden bestimmen sie sowohl als einzelne als auch - über die jeweiligen Mehrheitsverhältnisse als Gruppe - im Verband Süddeutscher Rübenanbauer und in der SZVG die Willensbildung. Weitergehende Informationen können unter www.vsz.de oder www.szvg.de abgerufen werden.

Derzeitige Praxis beim Erwerb und der Über- tragung von Lieferrech- ten

Die unterschiedlichen Zeichnungen und Lieferrechte der Landwirte bei der SZVG können den Anlagen 1 und 2 entnommen werden.

In Veröffentlichungen der SZVG wird folgendes ausgeführt:

„Mit den finanziellen Beteiligungen der Landwirte, die in Form von Zeichnungen als Südzucker-Anteilscheine und Schuldanerkenntnis-Urkunden verbrieft sind, wurden Lieferrechte untrennbar verbunden. Mit diesen erhielt jeder Inhaber das Recht, eine bestimmte Rübenmenge jährlich zu den Preisen und Bedingungen, die zwischen dem Verband Süddeutscher Zuckerrübenanbauer mit seinen Landesverbänden und der Südzucker AG ausgehandelt werden, zu liefern. Durch Verträge zwischen Südzucker AG und der SZVG einerseits und Rübenanbauer und SZVG andererseits ist die Zuckerfabrikgesellschaft zur Abnahme der mit Lieferrechten abgedeckten Rübenmenge schuldrechtlich verpflichtet. Somit stellen die Zeichnungen und die mit ihnen verbundenen Lieferrechte das zentrale Instrument dar, mit der die SZVG zur Sicherung des Rübenbaus für den einzelnen landwirtschaftlichen Betrieb beiträgt.“

Der Aktienbesitz der süddeutschen Rübenanbauer an der Südzucker AG wird von der SZVG in zwei Besitzformen, dem Treuhandbesitz und dem Eigenbesitz der SZVG verwaltet. Bei den Lieferrechten der Gattung A, B, W und Z befinden sich die Aktien im Treuhandvermögen der SZVG. Die Dividende aus diesen Wertpapieren steht den Landwirten als wirtschaftlichen Eigentümern der Anteile unmittelbar zu. Alle anderen Rechte aus dem Treuhandbesitz, insbesondere die Stimmrechte aus den Aktien stehen den Landwirten gemeinschaftlich zu. Nur die SZVG kann als Treuhänderin der Anteilsinhaber das Stimmrecht im Interesse der Gesamtheit ausüben.

Rund ein Drittel des Aktienbesitzes der Rübenanbauer befindet sich im Eigenbesitz der SZVG, deren Anlagevermögen im wesentlichen mit Darlehen der Landwirte finanziert ist. Für diese zur Verfügung gestellten Darlehensbeträge hat die SZVG ebenfalls Zeichnungen, sog. Schuldanerkenntnis-Urkunden, ausgegeben, von denen heute fünf verschiedene Varianten existieren: 1. Franken-Darlehen 1977 (= Lieferrecht O), 2. Franken-Darlehen 1982 (= Lieferrecht F), 3. Südzucker-Darlehen 1993 (= kein Lieferrecht), 4. und 5. Südzucker-Darlehen M und E (= Lieferrecht M und E). Hier bekommen die Kapitalgeber die Dividende aus den Südzucker-Anteilen in Form der Verzinsung ihrer Darlehen.

Jährlich führen die aktiven Rübenanbauer einen Betrag von derzeit 0,80 EUR/t reine Rüben bei der Südzucker AG in ein gemeinschaftliches Fondsvermögen ab. Diese „Absicherungs- und Rücklagenmittel (A+R-Mittel)“ verwaltet die SZVG treuhänderisch. Sie dienen zum Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen der Zuckerwirtschaft und in verwandten Wirtschaftsbereichen sowie zur Absicherung dieser Beteiligungen und damit der landwirtschaftlichen Mehrheit an der Südzucker AG. Bei Kapitalerhöhungen der Südzucker AG verwendet die SZVG die A+R-Mittel des einzelnen Anbauers, um die auf seine Anteile A, B/W und Z entfallenden Jungaktien zu beziehen. Die jungen Aktien, die aus dem mit Franken- und Südzucker-Darlehen finanzierten Eigenbesitz entspringen, werden ebenfalls mit Hilfe der A+R-Mittel angeschafft. Dabei werden entsprechende Beträge in neue Darlehen - wie 1993 geschehen - umgewandelt.“

Die Zuckermarktordnung in ihrer bis 2005/06 gültigen Form stammte aus dem Jahr 1981 und wurde seither immer wieder verlängert. Eine Fortsetzung der bisherigen Marktordnung für Zucker war vor dem Hintergrund der Absenkung der Agrarpreise auf Weltmarktniveau bei den anderen Agrarprodukten und der Liberalisierung der Weltagrarmärkte sehr umstritten. Im November 2005 einigte sich der Ministerrat der EU auf der Basis des Legislativvorschlages auf die Reform der Marktordnung. Endgültig wurde sie im Februar 2006 vom EU-Agrarrat beschlossen. Die neue Verordnung (EG)Nr. 318/2006 des Rates vom 20.02.2006 über die gemeinsame Marktordnung für Zucker (ABl. L 57/1) gilt ab dem Wirtschaftsjahr 2006/07 und umfasst die Eckpunkte, Senkung der Rüben- und Zuckerpreise, Reduzierung der Erzeugung im Rahmen eines Strukturfonds und den teilweisen Ausgleich der Einkommensverluste für die Zuckerrübenanbauer. Zu Regelungen der neuen Zuckermarktordnung im einzelnen vgl. www.lfl.bayern.de unter *Ernährungswirtschaft und Markt / Agrarmarktpolitik/ Agrarmärkte 2008 / Themenbereich Zucker / Gesamtkapitel Zucker Seite 11 ff.* oder im Überblick unter *Agrarmarktpolitik / Der Zuckermarkt / Reform der Zuckermarktordnung.*

Ein wesentliches Element der Reform ist die Senkung des Mindestpreises für Zuckerrüben in vier Schritten im Rahmen der Quotenregelung um 39,7 %. Zum Ausgleich für diese Preissenkungen erhalten die Zuckerrüben anbauenden Landwirte trotz der Fortgeltung der Zuckermarktordnung auf dem Zuckermarkt Ausgleichsleistungen, die als zusätzliche betriebsindividuelle Beiträge (BIB) in die Betriebsprämienregelung einbezogen worden sind. Dies ist durch Zuteilung eines betriebsindividuellen Zuckerbetrags geschehen, der durch die am 15.05.2006 vorhandenen Zahlungsansprüche des Betriebs geteilt worden ist und als zusätzliche BIB die Zahlungsansprüche des Betriebs erhöht hat (vgl.

Reform der Zuckermarktordnung

§ 5a Abs. 3 Betriebsprämiedurchführungsgesetz -BetrPrämDurchfG - i.V.m. § 2 BetrPrämDurchfGZuckV). Weitere Erhöhungen erfolgten in den Jahren 2007 - 2009 (vgl. § 5 Abs. 4a G i.V.m. § 3 VO). Dieser Ausgleich entspricht einem Betrag von 64,2 % der Preissenkung in der Endstufe. Umgerechnet erhielten die Landwirte pro dt Zuckerrüben in etwa folgende Zahlungsansprüche: 2006 0,62 EUR, 2007 0,82 EUR, 2008 1,01 EUR und ab 2009 1,12 EUR. Zur steuerlichen Behandlung der Zahlungsansprüche vgl. BMFS vom 25.06.2008 = [ESt-Kartei § 13 Karte 2.10 Tz. 18 ff.](#) Zur Abfragemöglichkeit der Gesamt-BIB voraussichtlich ab August 2009 vgl. BayLfSt-Vfg. vom 19.01.2009 S 2143.2.1-2/3 St 33 und [ESt-Kartei § 13 Karte 2.10.1.](#)

Im Rahmen der Reform der Zuckermarktordnung wurde auch die Bildung eines Restrukturierungsfonds beschlossen, mit dem Zucker freiwillig aus der Produktion genommen werden soll (vgl. hierzu im einzelnen www.lfl.bayern.de unter *Agrarmarktpolitik / Der Zuckermarkt / EU-Umstrukturierungsfonds für Zucker*). Im Oktober 2007 erhielten alle aktiven Rübenanbauer von der SZVG ein Angebot zur freiwilligen Rückgabe von Vertragsrüben (vgl. Anlage 6). In diesem Angebot sind auch die Guthaben für die bestehenden Lieferrechte bei der SZVG ausgewiesen. Im sog. dritten Schritt der Umstrukturierung wurde die Quotenzuckermenge/Vertragsrübenmenge um 7,9 % auf 92,1 % gekürzt. Derzeit nimmt Südzucker Vertragsrüben i.H. von 95 % des Lieferrechts an.

Die Quotenregelung läuft mit Ablauf des EU-Haushaltsjahrs 2014/15 aus (vgl. Art. 46 EG-VO 318/06). Die maßgebliche EG-Verordnung enthält auch keine Aussage zur Neuregelung einer Reglementierung der europäischen Zuckerproduktion für spätere Zeiträume. Angesichts dieser Umstände scheint, auch nach Aussagen des BMELV, eine Verlängerung der Zuckermarktordnung unwahrscheinlich.

Die Bilanzierungspraxis ist unterschiedlich. In den Steuerbilanzen sind die WG in einem oder in mehreren Bilanzposten enthalten. Es werden einerseits alle WG in der Bilanzposition Beteiligung zusammengefasst oder andererseits die Zeichnungen als Beteiligungen, die Frankendarlehen als sonstige Forderungen und der bezahlte Mehrpreis beim sekundären Erwerb von Zeichnungen und Lieferrechten von anderen Landwirten als Lieferrechte bilanziert.

Bisherige Bilanzierungspraxis der Zeichnungen und Lieferrechte

In einem Verfahren vor dem FG Baden-Württemberg (Urteil vom 13.10.2005; vgl. Anlage 3) war die Veräußerung von Zuckerrübenlieferrechten streitgegenständlich. Der Kläger hatte Beteiligungen (Typ A und B) und Frankendarlehen (Typ O) veräußert. Das FG hat im zweiten Rechtsgang ein Sachverständigengutachten zu der Frage eingeholt, wann sich die Zuckerrübenlieferrechte zu selbständigen WG verfestigt haben und ab wann sich ein nennenswerter Markt dafür gebildet hatte. Der Sachverständige hat im Gutachten und in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, dass seit dem Jahr 1956 ein Markt für Zuckerrübenlieferrechte existiert habe und die mit den Zeichnungen (Aktienanteile) verbundenen Lieferrechte sich seither zu einem selbständigen WG verfestigt hätten. Das FG führt im Urteil aus, dass die mit den Aktienanteilen verbundenen Lieferrechte ein selbständiges immaterielles WG darstellen und dass Aktienanteil und Lieferrecht untrennbar miteinander verbunden waren und daher ein bezahlter Kaufpreis beide WG betraf. Die Erwerber waren vor allem an den Lieferrechten und nicht an den Aktienanteilen interessiert, an denen sie noch nicht einmal bürgerlich-rechtliches Eigentum erwerben konnten und ihnen demzufolge auch

Rechtsprechung zum süddeutschen Zuckerrübenlieferungsrecht

keine Stimmrechte zustanden. Nach weiter ausgeführten Überlegungen kam das FG zu dem Schluss, dass bei Beachtung der im Steuerrecht vorherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Erwerber mit dem Gesamtkaufpreis vor allem ein für ihn bedeutsames WG „Lieferrecht“ bezahlte. Für das FG war die fehlende Bilanzierung von Zuckerrübenlieferrechten bei den Erwerbern unerheblich. Nach Auffassung des FG hätte ein erheblicher Teilbetrag des Buchwerts der Aktienanteile auf ein immaterielles Wirtschaftsgut Zuckerrübenlieferrecht bezogen werden müssen.

Eine gegen das FG-Urteil gerichtete Nichtzulassungsbeschwerde hat der BFH mit Beschluss vom 31.01.2007 IV B 140/05 (vgl. Anlage 4) als unbegründet zurückgewiesen. Der BFH führt u.a. aus, dass das FG zu der Überzeugung gelangt sei, dass der Gesamtkaufpreis vor allem für das Lieferrecht aufgewandt worden ist. Diese Schlussfolgerung, die auch durch die weiteren Ausführungen in dem Gutachten bestätigt wird, ist jedenfalls möglich und daher einer weiteren Überprüfung durch den BFH entzogen.

Das Zuckerrübenlieferrecht wird derzeit als selbständiges, vom Grund und Boden losgelöstes immaterielles Wirtschaftsgut behandelt. In Süddeutschland sind die Lieferrechte nicht an die Ackerflächen des landwirtschaftlichen Betriebs gebunden, sondern aktienbezogen. Sie wurden bisher als nicht abnutzbar behandelt.

Steuerliche Behandlung der Zeichnungen und Lieferrechte

Die von der SZVG für die Zeichnungen (Anteile und Darlehen) erhaltenen Lieferrechte sowie die Lieferrechte, die für einen Mehrpreis (neben der Übertragung des Guthabens bei der SZVG) von anderen Landwirten erworben wurden, sind als ein einheitliches Wirtschaftsgut zu behandeln.

Die in der Gesamtbestätigung der SZVG über Zeichnungen und Lieferrechte (vgl. z.B. Anlage 5) enthaltenen Zeichnungen sind wie folgt zu bilanzieren:

Verband		Verband <u>bayer.</u> Zuckerrübenanbauer e.V.		Verband <u>Fränkischer</u> Zuckerrübenbauer e.V.	
Gattung	Liefer-Recht (LR)	Menge in dt	Bilanzposition	Menge in dt	Bilanzposition
Südzucker-Anteile A	A	150	Beteiligung und Lieferrecht	-	-
Südzucker-Anteile B	B	7,5	Beteiligung und Lieferrecht	ohne LR	Beteiligung
Franken-Darlehen I/1977	O	13,3	Sonstige Ausleihung und Lieferrecht	-	-
Franken-Darlehen II/1982	F	ohne LR	Sonstige Ausleihung	10	Sonstige Ausleihung und Lieferrecht
Südzucker-Darlehen Q	Q	1	Sonstige Ausleihung und Lieferrecht	-	-
Südzucker-Darlehen M	M	1	Sonstige Ausleihung und Lieferrecht	1	Sonstige Ausleihung und Lieferrecht

Südzucker-Darlehen ohne LR	-	ohne LR	Sonstige Auslei- hung	ohne LR	Sonstige Aus- lei- hung
A+R-Mittel	-	-	Forderung	-	Forderung
Restrübingeld	-	-	Forderung	-	Forderung
Südzucker-Darlehen E		1	Sonstige Aus- lei- hung und Lieferrecht	1	Sonstige Aus- lei- hung und Lieferrecht

Aus dem Grundsatz der Einzelbewertung heraus wären die originär bei der SZVG und sekundär von Landwirten erworbenen Anschaffungsgeschäfte der letzten 50 Jahre mit den vorzunehmenden Kaufpreisaufteilungen nach zu entwickeln. Für die Überprüfung einer beantragten Teilwertabschreibung kann diese Aufteilung der bisherigen Bilanzposten für Zeichnungen und Lieferrechte entsprechend den Grundsätzen im Urteil des FG Baden-Württemberg auf Aktienanteile bzw. Darlehen und Lieferrechte dahingestellt bleiben (vgl. Schlagwort Teilwertabschreibung - Nichtbeanstandungsgrenze -). Entsprechendes gilt für die Abschreibung (vgl. Schlagwort Neue Rechtslage Bewertung).

Der bei einem sekundären Erwerb an andere Landwirte gezahlte Mehrpreis (neben den Guthaben bei der SZVG) ist ausschließlich bei der Bilanzposition Lieferrechte zu bilanzieren.

Bei Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Bilanzposten Beteiligung sind die Rechtsfolgen des § 3c Abs. 2 EStG zu beachten.

**Rechtslage bis einschl.
Wj. 2007/08 oder 2008**

Sowohl in Fällen mit Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 oder 5 EStG als auch in Fällen mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist es aus Vertrauensschutzgründen nicht zu beanstanden, wenn in Wj. bis einschließlich 2007/08 (2008) die bisherige Behandlung des Zuckerrübenlieferrechts als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut beibehalten wird.

**Vertrauensschutz-
regelung**

Die vorliegenden Anträge auf Teilwertabschreibung können, soweit der Stpfl. nicht die Abschreibung nach dem Schlagwort „Neue Rechtslage“ beantragt, wie folgt bearbeitet werden:

Die Preissenkungen auf dem Zuckermarkt aufgrund der Reform der Zuckermarktordnung haben zu einem voraussichtlich nachhaltigen Absinken der Preise für Zuckerrübenlieferrechte geführt. Es besteht deshalb bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG die Möglichkeit, eine Teilwertabschreibung auf die aktivierten Zuckerrübenlieferrechte vorzunehmen, weil von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden muss (vgl. BMFS vom 25.02.2000 BStBl I S. 372, Tz. 3 = [ESt-Kartei § 6 Abs. 1 Nr. 1 Karte 4.1](#) und BMFS vom 25.06.2008 BStBl I S. 682 Tz. 23 = [ESt-Kartei § 13 Karte 2.10](#)). Erstmals im Wj. 2005/06 (= Beschluss des EU-Agrarrats im Februar 2006) kann damit zum Bilanzstichtag 30.06.2006 (oder in den folgenden offenen VZ) dann für das Wirtschaftsgut Lieferrecht eine ggf. gebuchte Teilwertabschreibung überprüft werden. Hierbei können die BIB-Zahlungsansprüche aus dem betriebsindividuellen Zuckerbetrag nicht gegen gerechnet werden, weil mit der Agrarreform die BIB von der Produktion (= Fläche) und damit im Ergebnis vom Lieferrecht entkoppelt wurden (vgl. BMFS vom 25.06.2008 Tz. 4) und frei handelbar sind.

**Teilwertabschreibung
- Zeitpunkt -**

Die Höhe einer Teilwertabschreibung richtet sich nach den regionalen Marktverhältnissen. Der Zuckerrübenanbau wird zu den Standorten mit den besten natürlichen und wirtschaftlichen Voraussetzungen für den Rübenanbau wie z.B. gute Böden, mildes Klima, günstige Niederschlagsverteilung und Fabriknähe wechseln.

Eine erklärte Teilwertabschreibung ist - aufgrund der Erkenntnisse der mir vorliegenden Vergleichsbetriebe - der Höhe nach nicht zu beanstanden, wenn als Bilanzansatz für die Lieferrechte 5 EUR/dt zuzüglich der Guthaben bei der SZVG verbleiben. Als Bilanzansatz sollte mindestens der im Angebot der SZVG zur freiwilligen Rückgabe von Vertragsrüben vom Oktober 2007 (vgl. Anlage 6 und Schlagwort Reform der Zuckermarktordnung) genannte Betrag verbleiben.

Teilwertabschreibung § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG

- Höhe -
- Nichtbeanstandungsgrenze -

Beispiel:

Ein Landwirt hat ein Lieferrecht in Höhe von 5074 dt. Darin enthalten sind die in den letzten Jahren hinzuerworbenen Lieferrechte von 2130 dt. Der Bilanzansatz zum 30.06.2008 beträgt 101.275 EUR. Die Gesamtbestätigung der SZVG weist einen Guthabenbestand von 45.808 EUR und Lieferrechte von 5074 dt aus (vgl. Anlage 5). Das Angebot vom Oktober 2007 der SZVG nennt einen Betrag von 70.141 EUR (vgl. Anlage 6). Die Veranlagung 2006 ist bereits bestandskräftig. In der Bilanz zum 30.06.2008 buchte der Landwirt eine Teilwertabschreibung von 30.000 EUR.

Lösung:

		101.275 EUR	Bilanzansatz 30.06.2007
5074 dt x 5 EUR =	25.370 EUR		
Guthaben SZVG	<u>45.808 EUR</u>		
Teilwert	71.178 EUR	<u>71.178 EUR</u>	Bilanzansatz 30.06.2008
(Angebot Okt. 2007	70.141 EUR)		
Mögliche Teilwertabschreibung		30.097 EUR	

Ergebnis:

Für die noch offenen VZ 2007 und 2008 kann die geltend gemachte Teilwertabschreibung i. H. von 30.000 EUR berücksichtigt werden.

Anhängige Einsprüche über Teilwertabschreibungen bei Zuckerrübenlieferrechten können nach den vorgenannten Grundsätzen bearbeitet werden. Dem Stpfl. kann zur Einspruchsbearbeitung ein Schreiben mit folgendem Inhalt übersandt werden:

Bearbeitung der Einsprüche

In der Bilanz auf den 30.06.200. haben Sie bei den Zuckerrübenlieferrechten eine Teilwertabschreibung in Höhe von _____ EUR gebucht. Aufgrund der allgemeinen Situation auf dem Zuckermarkt seit 2005 werde ich eine Teilwertabschreibung in Höhe von _____ EUR berücksichtigen. Ich bitte mir bis _____ mitzuteilen, ob Sie damit Ihren Einspruch als erledigt betrachten. Dabei bitte ich zu berücksichtigen, dass nach dem BFH-Urteil vom 16.10.2008 IV R 1/06 Zuckerrübenlieferrechte bis 2015 linear abgeschrieben werden können. Für eine Rückantwort bis _____ wäre ich dankbar.

Neue Rechtslage

Bilanzierung

Zuckerrübenlieferrechte sind immaterielle Wirtschaftsgüter, weil der Zuckerrübenanbauer durch ein solches Lieferrecht den Zuckerrübenanbau rentabel gestalten kann und damit einen vermögenswerten Vorteil er-

langt, der gesondert bewertbar ist und dessen Erlangung er sich etwas kosten lässt (vgl. BFH-Urteil vom 26.08.1992, BStBl II S. 977). Sofern das Zuckerrübenlieferrecht entgeltlich erworben wurde, ist das Wirtschaftsgut nach § 5 Abs. 2 EStG i.V.m. § 248 Abs. 2 HGB in der Bilanz auszuweisen.

Die Zuckerrübenlieferrechte sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Die Anschaffungskosten entsprechen in der Regel dem tatsächlich vereinbarten Kaufpreis. Steht der Erwerb der Zuckerrübenlieferrechte im Zusammenhang mit der Anschaffung anderer Wirtschaftsgüter und haben die Vertragsparteien für den Verkauf aller Wirtschaftsgüter einen Gesamtkaufpreis vereinbart, ist der Gesamtkaufpreis grundsätzlich im Verhältnis der Teilwerte auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufzuteilen. Für die Abschreibung kann die Aufteilung der Zeichnungen und Lieferrechte dahingestellt bleiben (vgl. Schlagwort Steuerliche Behandlung der Zeichnungen und Lieferrechte). Die Beweislast liegt beim Stpfl..

Bewertung

Nach dem BFH-Urteil vom 16.10.2008 IV R 1/06 (Anlage) handelt es sich bei einem entgeltlich erworbenen, betriebsgebundenen Zuckerrübenlieferrecht um ein abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut. Im Streitfall wurde dessen Nutzungsdauer auf 15 Jahre geschätzt. Die Grundsätze dieser Rechtsprechung sind in allen noch offenen Steuerfällen anzuwenden.

Abschreibung - Allgemeines -

Nach der EG-VO 318/06 (vgl. Schlagwort Reform der Zuckermarktordnung) ist die Zuckermarktordnung bis zum 30.09.2015 befristet. Daher bestehen keine Bedenken, dieses Datum allgemein als Endzeitpunkt für die vorzunehmende AfA zu berücksichtigen. Eine längere Nutzungsdauer ergibt sich auch dann nicht, wenn der Zuckererzeuger den Zuckerrübenanbauern privatrechtlich den grundsätzlichen Fortbestand einer Liefermöglichkeit über den 30.09.2015 hinaus zusichert. Selbst wenn sich aufgrund einer solchen Zusicherung in der Zukunft ein selbständig handelbares immaterielles Wirtschaftsgut entwickeln sollte, wäre es nicht als fortgeführtes altes, sondern als neues (privatrechtliches) Lieferrecht zu beurteilen.

Die Grundsätze des o. g. BFH-Urteils sind zwingend erstmals ab Wj. 2008/2009 (2009) anzuwenden. Für davor beginnende Wj. ist bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten Folgendes zu beachten:

Anwendungsgrundsätze durch Änderung der Verwaltungsauffassung zur Abschreibbarkeit

- Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 oder 5 EStG

Die unter Berücksichtigung des Endzeitpunkts 30.09.2015 zu ermittelnde jährliche lineare AfA (Restbuchwert verteilt über Restnutzungsdauer; vgl. dazu H 7.4 - Unterlassene oder überhöhte AfA - EStH) ist grundsätzlich erstmals in der nach Veröffentlichung des o. g. Urteils durch den BFH am 01.04.2009 eingereichten Bilanz zu berücksichtigen. Bis zum Bekanntwerden des BFH-Urteils vom 16.10.2008 erstellte und beim Finanzamt eingereichte Bilanzen, in denen der Steuerpflichtige entsprechend der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung keine lineare AfA für entgeltlich erworbene Zuckerrübenlieferrechte berücksichtigt hat und auch nicht i. S. von R 4.4 Abs. 1 Sätze 6 - 8 EStR berücksichtigen wollte, bleiben subjektiv richtig und müssen daher nicht berichtigt werden.

Hat der Steuerpflichtige durch Einlegung eines Rechtsbehelfs oder durch Dokumentation i. S. von R 4.4 Abs. 1 Sätze 6 - 8 EStR für ein zurück liegendes Wj. zu erkennen gegeben, dass er einen von der Auffassung der Finanzverwaltung abweichenden Bilanzansatz für richtig gehalten hat, so sind Bilanzberichtigungen für das zurück liegende Wj. und die nachfolgenden Wj. vorzunehmen (Gewährung einer AfA für entgeltlich erworbene Zuckerrübenlieferrechte unter Berücksichtigung des Restbuchwerts und einer Restnutzungsdauer bis zum 30.09.2015). Dies gilt auch, wenn der Steuerpflichtige keine lineare AfA, sondern eine Teilwertabschreibung begehrt hat. § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG und R 4.4 Abs. 1 Satz 10 EStR sind zu beachten.

- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gelten die Grundsätze der Bilanzberichtigung nicht. Die unter Berücksichtigung des Endzeitpunkts 30.09.2015 zu ermittelnde jährliche lineare AfA (Restbuchwert verteilt über Restnutzungsdauer; vgl. dazu H 7.4 - Unterlassene oder überhöhte AfA - EStH) ist erstmals ab dem Wj. zu gewähren, bei denen beide Veranlagungen, denen die Gewinnermittlung zugrunde liegt, noch geändert werden können.

- Gewinnermittlung nach § 13a EStG

Bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG ist eine Gleichstellung mit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zu gewährleisten. Daher ist entsprechend der bisherigen Verwaltungsauffassung bis einschl. Wj. 2007/08 keine AfA für entgeltlich erworbene Zuckerrübenlieferrechte mit dem Ansatz des Grundbetrags abgegolten. Ab Wj. 2008/09 ist die durch Verteilung des Restbuchwerts bis zum 30.09.2015 ermittelte jährliche lineare AfA abgegolten.

Zur Vertrauensschutzregelung für zurückliegende Wj. wird auf Schlagwort Rechtslage bis einschl. Wj. 2007/08 oder 2008 hingewiesen.

Vertrauensschutzregelung

Begehren Land- und Forstwirte mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG eine Teilwertabschreibung für ein entgeltlich erworbenes Zuckerrübenlieferrecht, so ist nunmehr zu beachten, dass es sich um ein abnutzbares Wirtschaftsgut handelt. Nach dem BMF-Schreiben vom 25.02.2000 (BStBl I S. 372 Tz. 6 = [ESt-Kartei § 6 Abs. 1 Nr. 1 Karte 4.1](#)) ist eine Teilwertabschreibung nur möglich, soweit nachgewiesen werden kann, dass der Wert der entgeltlich erworbenen Zuckerrübenlieferrechte am Bilanzstichtag unter deren Wert nach der Hälfte der Restlaufzeit gesunken ist.

Teilwertabschreibung § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Soweit sich Zuckerlieferrechte bereits vor dem 01.07.1970 zu einem selbständigen immateriellen Wirtschaftsgut verfestigt haben, kommt die Abspaltung eines Buchwertes für die Zuckerrübenlieferrechte vom Grund und Boden nach § 55 EStG nicht in Betracht.

Keine Abspaltung vom GuB-Buchwert nach § 55 EStG

Zur Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von Zuckerrübenlieferrechten gelten die allgemeinen Grundsätze. Beim Verkauf von Zuckerrübenlieferrechten im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe sind die Vorschriften des § 14 i.V.m. § 16 EStG zu beachten.

Veräußerung von Zuckerrübenlieferrechten

Im Interesse einer einheitlichen Behandlung der von den Umstrukturierungsmaßnahmen auf dem Zuckermarkt betroffenen Unternehmen ist beim Zuckerrübenanbauer für den vom Zuckerhersteller erhaltenen Teil der Umstrukturierungsbeihilfe ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, der ebenfalls bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres 2014/15 aufzulösen ist. Dies gilt auch für die gewährten Frachtprämien.

**Rückgabe von Zuckerrübenlieferrechten
EU-Umstrukturierungsbeihilfe**

Frachtprämie

gez.

Hilmer Meyer