



Dr. Marcel Gerds
Freund & Partner
Steuerberatungsgesellschaft,
Lutherstadt Wittenberg

Eine große Rolle bei der Frage „Kauf oder Pachten“ spielt nach wie vor das Steuerrecht. Dies betrifft zum einen den Ausweis in der Bilanz, was wiederum Auswirkungen auf die Kreditwürdigkeit des Betriebs hat. Zum anderen gibt es auch erhebliche Unterschiede bei der laufenden Besteuerung. Ausschlaggebend ist jedoch oft die betriebswirtschaftliche Seite, wobei hier insbesondere Fragen wie Flexibilität, Liquidität sowie die Sicherung der Produktionsgrundlagen im Vordergrund stehen.

Kaufen oder Pachten?

Die Frage, inwieweit der Erwerb von Grund und Boden für die eigene landwirtschaftliche Produktion gegenüber der Zupacht der entsprechenden Flächen für den Betrieb vorteilhaft ist, kann sowohl steuerrechtlich, zivilrechtlich als auch betriebswirtschaftlich beantwortet werden. Im Folgenden soll es vorwiegend um die steuerrechtliche und – damit verknüpft – die betriebswirtschaftliche Seite gehen.

Sofern Grund und Boden entgeltlich oder unentgeltlich erworben wird und dieser der eigenen landwirtschaftlichen Produktion dient, stellt dieser notwendiges Betriebsvermögen dar und ist in der Bilanz im Anlagevermögen auszuweisen. Dies gilt nicht nur für die Bilanz, sondern auch für die Gewinnermittlung mittels einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Es wird nicht vorausgesetzt, dass sie für den Betrieb tatsächlich notwendig, wesentlich oder gar unentbehrlich sind. Dabei ist die Herkunft der Mittel für die Anschaffung – aus dem Betriebsvermögen oder aus dem Privatvermögen – für die Zurechnung des Bodens zum Betriebs- oder Privatvermögen grundsätzlich ohne Bedeutung.

Der Boden behält auch dann die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen, wenn er in der Bilanz nicht ausgewiesen wird. Ist er nämlich bislang in der Bilanz nicht aktiviert worden, so hat dies keinen Einfluss auf die rechtliche Beurteilung.

Bei der Pacht des Bodens von einem fremden Dritten ist dieser nicht in der eigenen Bilanz auszuweisen, da dieser dem Betriebsinhaber zivilrechtlich nicht gehört. Ein externer Bilanzleser bleibt somit

über die tatsächlichen betrieblichen Verhältnisse im Unklaren, wenn dieser die Information nicht z. B. aus dem Anbauverzeichnis¹ ersieht. Insbesondere im Rahmen von Finanzierungsgesprächen mit einer Bank kann es vorteilhaft sein, ein möglichst umfangreiches Aktivvermögen auszuweisen, um das eigene Rating zu verbessern. Pachtflächen wären dann hierbei von Nachteil.

Normalerweise unterliegen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einer Absetzung für Abnutzung (AfA, in der Praxis Abschreibung genannt), die steuerlich den Charakter von Betriebsausgaben haben. Für die AfA ist aber Voraussetzung, dass die Wirtschaftsgüter auch einer Abnutzung unterliegen. Bei den Wirtschaftsgütern muss infolge der Nutzung ein regelmäßiger Wertverzehr eintreten. Die bloße Möglichkeit von Wertminderungen reicht für eine AfA nicht aus. Somit wird klar, dass der Grund und Boden – neben Beteiligungen und dem stehenden Holz in der Forstwirtschaft – keiner AfA unterliegt². Der Kauf von Boden erzeugt damit im laufenden Betrieb keine Betriebsausgaben und zieht keine steuerlichen Vorteile nach sich.

Veräußerungsgewinn steuerpflichtig

Ganz anders bei der Pacht. Die regelmäßigen Pachtzahlungen sind Betriebsausgaben und mindern den steuerlichen Gewinn und somit die Steuerlast. Auf kurz- bis mittelfristige Sicht bietet somit die Pacht steuerliche Vorteile. Aber auch auf langfristige Sicht? Im Falle einer Veräußerung des Betriebes wirkt sich der vorherige Erwerb des Bodens nämlich sehr wohl aus. Der Veräußerungsgewinn ist dann natürlich steuerpflichtig. Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis (also die gesamte Gegenleistung) nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert des Betriebsvermögens übersteigt. Zu eben jenem Buchwert des Betriebsvermögens gehört dann auch der Buchwert des Bodens. Die historischen Anschaffungskosten des Bodens verringern somit hierbei direkt die Steuerlast durch die Betriebsveräußerung oder die Betriebsaufgabe. Dies wirkt sich selbstredend nur dann aus, wenn der Betrieb tatsächlich veräußert oder aufgegeben wird. Ein Nachteil des Erwerbs landwirtschaftlicher Nutzflächen gegenüber der Pacht sind die teils erheblichen Anschaffungsnebenkosten. Diese sind z. B. notarielle Beurkundung, Eintra-

¹ Land- und Forstwirte haben gem § 142 AO neben den jährlichen Bestandsaufnahmen und den jährlichen Abschlüssen ein Anbauverzeichnis zu führen. In dem Anbauverzeichnis ist nachzuweisen, welche Fruchtarten im abgelaufenen Wirtschaftsjahr angebaut wurden. Das Anbauverzeichnis brauchen nur Land- und Forstwirte anzulegen, die nach § 141 AO buchführungspflichtig sind. Führen Land- und Forstwirte für steuerliche Zwecke freiwillig Bücher oder besteht eine Buchführungspflicht nach § 140 AO, ist § 142 AO nicht anwendbar.

² Drainagen, Brunnen und ähnliche Anlagen im Boden sind aber gesonderte Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung unterliegen und, da sie in einem besonderen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu dem Unternehmen stehen, steuerrechtlich bewegliche Wirtschaftsgüter.

gung des Eigentümerwechsels im Grundbuch, die Fortschreibung im Liegenschaftskataster, Grunderwerbsteuer, Maklerprovision³ sowie Reisekosten zur vorherigen Besichtigung⁴. Diese sind Teil der Anschaffungskosten des Bodens und somit keine sofort abziehbaren Betriebsausgaben. Vielmehr sind diese zusammen mit Kaufpreis in der Bilanz zu aktivieren, ohne dass – wie oben dargestellt – eine AfA erfolgen könnte.

Diesen Umfang an Nebenkosten gibt es bei der Zupacht nicht, obgleich hier unter Umständen ebenfalls Kosten für die Erstellung der Pachtverträge anfallen. Hier sind die entsprechenden Kosten – ebenso wie die Pacht selbst – sofort abziehbare Betriebsausgaben, die somit den steuerlichen Gewinn und damit die Steuerlast mindern.

Beim Vergleich zwischen den Handlungsoptionen Bodenkauf versus Bodenpacht ist es auch durchaus relevant zu wissen, bei welchen steuerlichen Aspekten es keine Unterschiede gibt.

Ohne Bedeutung, ob Flächen zugekauft oder zugepacht werden, ist es z. B. bei der Grenze der Buchführungspflicht, ab der die Aufstellung einer Bilanz zwingend ist. Neben der Umsatz- und Gewinngrenze ist bei landwirtschaftlichen Betrieben der Wirtschaftswert (Ersatzwirtschaftswert in den Neuen Bundesländern) der **selbstbewirtschafteten** Flächen maßgebend⁵. Nur wenn dieser 25.000 € übersteigt, hat der Betrieb eine Bilanz aufzustellen.

Auch bei der Inanspruchnahme von Sonderabschreibung und Investitionsabzugsbeträgen gem. § 7g EStG gibt es keinen Unterschied, ob die Flächen gekauft oder gepachtet werden. Bei bilanzierenden Landwirtschaftsbetrieben orientiert sich die Grenze am Wirtschaftswert (vorher: Einheitswert) und beträgt 125.000 €. Für Betriebe in den Neuen Bundesländern ist an den Ersatzwirtschaftswert gem. §§ 125 ff. BewG anzuknüpfen⁶. Bei der Bestimmung der Betriebsgröße eines Landwirtschaftsbetriebes in den Neuen Bundesländern ist bei der Zupachtung von Boden der Ersatzwirtschaftswert nur im Verhältnis der eigenen Fläche zu der zugepachteten Fläche anzusetzen. Somit ist ein gekürzter Ersatzwirtschaftswert heranzuziehen.

VE-Grenze berücksichtigt Pachtflächen

Auch die Vieheinheitengrenze zur Abgrenzung des Landwirtschaftsbetriebes von einem Gewerbebetrieb berücksichtigt zugepachtete Flächen⁷, wodurch sich auch hier keine Vorzüglichkeit des Kaufs gegenüber der Pacht ergibt. Hintergrund ist die Annahme, dass diejenigen Tierhalter und Tierproduzenten regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Flächen in der Weise nutzen, dass sie als Futtergrundlage des Viehs dienen. Allerdings können nur tatsächlich landwirtschaftlich genutzte Flächen bei der Ermittlung der maßgeblichen Fläche berücksichtigt werden. Pachtet der Landwirt beispielsweise eine Fläche zu, bewirtschaftet sie aber nicht, bleibt sie außer Betracht.

Neben diesen steuerlichen Aspekten sind bei dieser Thematik auch viele betriebswirtschaftliche

Fragestellungen relevant, insbesondere hinsichtlich der Einflüsse auf die Liquiditätssituation des Betriebes.

Ein Bodenkauf belastet die Liquidität eines Betriebes punktuell sehr stark. Die Finanzierung über Eigenmittel setzt ein gutes Liquiditätsmanagement voraus, um nicht anschließend im Rahmen der laufenden Betriebsausgaben in Zahlungsschwierigkeit zu geraten. Bei einer in der Regel genutzten Fremdfinanzierung des Bodenkaufs mindern Tilgung und Zinszahlung die Liquidität über den entsprechenden Finanzierungszeitraum. Je nach Kaufpreis und Zinsniveau fällt die Wirkung kurz- und mittelfristig stärker aus als die Pachtzahlungen.

Der wohl häufigste Grund, Boden zu kaufen anstelle zu pachten, besteht in der Planungsunsicherheit der Bodenpacht. Kurzfristige Pachtverträge stärken die Verhandlungsmacht des Verpächters vor allem in Bezug auf den Pachtzins und hemmen mittelfristige Betriebsentscheidungen wie zum Beispiel Dauerkulturanbau oder einen Pflugaustausch. Gerade der Pflugaustausch sowie Unterverpachtungen sind durch Pachtverträge erschwert oder gar verhindert. Stets muss das (schriftliche und im Rahmen des Vertrages wirksame) Einverständnis der Verpächters eingeholt werden. Auch Nutzungsänderungen wie die Umwandlung in Grünland oder eine Aufforstung liegt nicht in der Entscheidungshoheit des Pächters.

Wird eine Fläche noch nicht durch den Betrieb bewirtschaftet, bietet die Bodenpacht allerdings eine sehr schnelle Möglichkeit, diese Produktionsgrundlage zu sichern. Neben dem mündlichen Pachtvertrag ist auch ein schriftlicher Vertrag anhand von Vorlagen zügig und formgerecht geschlossen und erfordert keine notarielle Beurkundung.

Zusammengefasst kann festgestellt werden, dass steuerliche Fragestellungen bei der Frage Bodenkauf versus Bodenpacht eine eher untergeordnete Rolle spielen. Vielmehr stehen Fragen zur Sicherung der Betriebsgrundlagen im Vordergrund, die viele Betriebsleiter eher zum Kauf tendieren lässt. Steuerlich wäre – zumindest auf kurz- bis mittelfristige Sicht – die Pacht eher zu präferieren, da diese sofort als Betriebsausgabe abziehbar ist. Beim Bodenkauf wären lediglich die Finanzierungskosten in Form von Zinsen direkte Betriebsausgaben. Sollte der Kauf aus Eigenmitteln erfolgen, gebe es überhaupt keine Steuervorteile, da die Nutzung von Eigenkapital mangels Abzugsfähigkeit steuerlich diskriminiert wird.

³ BFH v. 13. 10. 83 IV R 160/78, BStBl. II 84, 101

⁴ BFH v. 10. 3. 81 VIII R 195/77, BStBl. II 81, 470

⁵ § 141 Abs. 1 Nr. 3 AO. Von den Vergleichswerten der verschiedenen Nutzungen ist der Teil abzuziehen, der vom Eigentümer nicht selbst bewirtschaftet wird, und zwar entweder einem anderen zur Bewirtschaftung überlassen wurde oder überhaupt nicht bewirtschaftet wird.

⁶ § 57 Abs. 3 EStG

⁷ EStR 13.2