

Urteil vom 09. September 2010, IV R 43/08

Buchwertabspaltung bei Entnahme von Zuckerrübenlieferrechten - Keine AfA bei Abspaltung vom Pauschalwert des Grund und Bodens

BFH IV. Senat

EStG § 7 Abs 1 S 1, EStG § 7 Abs 1 S 2, EStG § 55 Abs 1, EStG § 55 Abs 5, EStG § 55 Abs 6

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 14. Juni 2007, Az: 15 K 377/04

Leitsätze

1. NV: Für nicht an Aktien gebundene Zuckerrübenlieferrechte ist ggf. ein Buchwert von dem pauschalen Buchwert des Grund und Bodens abzuspalten, der bei der Ermittlung des Entnahmegewinns abzuziehen ist (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. NV: Der abgespaltene Buchwert der Zuckerrübenlieferrechte unterliegt nicht der AfA.

Tatbestand

- 1 I. Das Verfahren befindet sich im zweiten Rechtsgang.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger), die auf Pacht- und Eigentumsflächen Zuckerrüben und Weizen angebaut hatten, gaben zum 1. Januar des Streitjahres (1987) ihren landwirtschaftlichen Betrieb auf. Die landwirtschaftlichen Flächen verpachteten sie einzeln, vorhandene Zuckerrübenlieferrechte --deren Wert zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig ist-- wurden unter den Pächtern aufgeteilt und mitverpachtet.
- 3 Die Kläger berücksichtigten die Zuckerrübenlieferrechte bei der Ermittlung des Aufgabegewinns nicht. Dem folgte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nach einer Betriebsprüfung nicht. Er sah in den Zuckerrübenlieferrechten immaterielle Wirtschaftsgüter. Den darauf entfallenden Teilwert ermittelte er durch Vervielfältigung des Deckungsbeitrags mit dem Faktor 18 und erhöhte den Aufgabegewinn entsprechend.
- 4 Das der Klage stattgebende Urteil des Finanzgerichts (FG) hob der erkennende Senat mit Urteil vom 15. April 2004 IV R 51/02 (BFH/NV 2004, 1393) auf. Zwar spreche der Beweis des ersten Anscheins für eine Verfestigung der streitigen Lieferrechte am Markt zu einem immateriellen Wirtschaftsgut. Den Klägern sei es aber unbenommen, diesen Anscheinsbeweis durch konkrete zuwiderlaufende Tatsachen zu erschüttern. Das FG habe ggf. auch festzustellen, wie hoch der auf die Zuckerrübenlieferrechte entfallende anteilige Aufgabegewinn sei. Es sei auch nicht auszuschließen, dass von dem auf die Lieferrechte entfallenden Aufgabegewinn zur Vermeidung einer grundsätzlich unzulässigen steuerlichen Mehrbelastung ein vom Pauschalwert des Grund und Bodens (§ 55 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) abzuspaltender Buchwert abzusetzen sei (Hinweis auf das Senatsurteil vom 11. September 2003 IV R 53/02, BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184).
- 5 Im zweiten Rechtsgang holte das FG ein Sachverständigengutachten ein. Der Gutachter untersuchte zunächst Angebote auf dem Anzeigenmarkt im Zeitraum von 1968 bis 2004, kam dabei aber zu dem Ergebnis, dass die Marktdaten unzulänglich seien; deshalb sei der maßgebliche Zeitpunkt durch Anwendung des Ertragswertverfahrens zu ermitteln. Danach könne von einer Verfestigung der Zuckerrübenlieferrechte zu einem selbstständigen Wirtschaftsgut mit einem Teilwert von 10 DM/dt und einer entsprechenden Buchwertabspaltung auf den 1. Januar 1976 ausgegangen werden. Die Summe der Zuckerrübenlieferrechte berücksichtigte er anteilig, soweit sie auf die Eigentumsflächen --einschließlich der 1975 zugekauften Flächen-- entfiel.
- 6 Die Beteiligten erzielten dahingehend Übereinstimmung, dass der bis dahin angesetzte Aufgabegewinn aus anderen Gründen um 10.599 DM herabzusetzen sei. Die Kläger beantragten, den Aufgabegewinn darüber hinaus um den abzuspaltenden Buchwert (95.648 DM) zu vermindern.

- 7** Das FG gab der Klage im Wesentlichen statt. Der Entnahmewert der Zuckerrübenlieferrechte sei unstrittig. Gegenüberzustellen sei jedoch ein Buchwert, der nach den Grundsätzen der Senatsurteile in BFH/NV 2004, 1393 und in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184 vom Buchwert des Grund und Bodens abzuspaltend sei. Dem Gutachten folgend könne davon ausgegangen werden, dass sich das Zuckerrübenlieferrecht zum 1. Januar 1976 zu einem selbstständigen Wirtschaftsgut verfestigt habe. Unter Berücksichtigung einer geringfügigen Korrektur wegen der Einbeziehung einer mit einer Scheune bebauten Ackerfläche ergebe sich ein Abspaltungsbetrag von 94.885 DM, um den der Aufgabegewinn neben dem unstrittigen Betrag von 10.599 DM zu vermindern sei.
- 8** Mit der dagegen gerichteten Revision rügt das FA eine Verletzung des § 55 EStG.
- 9** Es beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Gewinnfeststellungsbescheid 1987 dahingehend zu ändern, dass der Besteuerung ein Betriebsaufgabegewinn von 409.823 DM zu Grunde gelegt wird.
- 10** Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11** II. Die Revision des FA ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Entscheidung des FG, dass der Entnahmewert für die Zuckerrübenlieferrechte um einen von dem Buchwert des Grund und Bodens abzuspaltenden Buchwert zu vermindern ist, entspricht der rechtlichen Beurteilung des erkennenden Senats im ersten Rechtsgang und ist daher nicht zu beanstanden.
- 12** 1. Zuckerrübenlieferrechte sind selbstständige immaterielle Wirtschaftsgüter (Senatsurteil vom 16. Oktober 2008 IV R 1/06, BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, unter II.2. der Gründe, m.w.N.). Der Zeitpunkt, zu dem sich die Lieferrechte zu selbstständigen Wirtschaftsgütern verfestigt haben, liegt vor dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, wie durch das Sachverständigengutachten bestätigt wird und zwischen den Beteiligten nicht (mehr) streitig ist. Demzufolge war für die Zuckerrübenlieferrechte im Zuge der Ermittlung des Aufgabegewinns ein Entnahmewert anzusetzen. Auch dessen Höhe steht zwischen den Beteiligten außer Streit.
- 13** 2. Der Entnahmewert für die Zuckerrübenlieferrechte war --wie das FG unter Berücksichtigung des im ersten Rechtsgang ergangenen Urteils des erkennenden Senats (in BFH/NV 2004, 1393) zutreffend entschieden hat --um einen anteiligen Buchwert zu vermindern, der von dem Buchwert des Grund und Bodens abzuspaltend war.
- 14** a) Ausgangspunkt der Senatsrechtsprechung zu den Zuckerrübenlieferrechten ist ein Vergleich mit den Milchlieferrechten (vgl. Senatsurteil vom 24. Juni 1999 IV R 33/98, BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58, unter 2.b der Gründe).
- 15** aa) Der Buchwert der Milchlieferrechte ist nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung von dem nach § 55 Abs. 1 EStG zum 1. Juli 1970 festgestellten Wert des Grund und Bodens abzuspaltend (vgl. Senatsurteil vom 24. August 2000 IV R 11/00, BFHE 192, 547, BStBl II 2003, 64, unter 1.b und 4. der Gründe, m.w.N.). Die Finanzverwaltung ist dieser Beurteilung inzwischen gefolgt (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 14. Januar 2003 IV A 6 -S 2134- 52/02, BStBl I 2003, 78).
- 16** bb) Dem liegt die Ansicht zu Grunde, dass die Möglichkeit, Milch zu erzeugen und zu vermarkten, als Teil der Ertragsfähigkeit des Grund und Bodens in dem mit dem Zweifachen des Ausgangswerts angesetzten Wirtschaftsgut Grund und Boden (§ 55 Abs. 1 Satz 1 EStG) mitbewertet wurde. Diese Möglichkeit habe sich dann aber durch die Milch-Garantiemengen-Verordnung vom 25. Mai 1984 (BGBl I 1984, 720) als Milchreferenzmenge (Milchlieferrecht) zu einem immateriellen Wirtschaftsgut verselbstständigt (Senatsurteil vom 25. November 1999 IV R 64/98, BFHE 190, 214, BStBl II 2003, 61, unter 1.a der Gründe). Dadurch habe der Grund und Boden an Wert verloren (Senatsurteile vom 5. März 1998 IV R 8/95, BFHE 185, 434, BStBl II 2003, 54, unter 1. der Gründe; in BFHE 192, 547, BStBl II 2003, 64, unter 1.b der Gründe). Das entnommene oder veräußerte Wirtschaftsgut "Grund und Boden" sei nicht identisch mit dem Wirtschaftsgut, das mit dem Zweifachen des Ausgangswerts (entsprechend dem Achtfachen der Ertragsmesszahl, vgl. § 55 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG) angesetzt worden sei; denn dieser Wert sei nur teilweise auf den "nackten" Grund und Boden entfallen (Senatsurteil in BFHE 190, 214, BStBl II 2003, 61, unter 2. der Gründe).

- 17** cc) Der Senat ist deshalb zu der Auffassung gelangt, dass nur die Einbeziehung des auf die Milchreferenzmengen entfallenden Teils des Veräußerungspreises in die Gewinnermittlung gemäß § 55 Abs. 1 und Abs. 6 Satz 1 EStG dem Sinn und Zweck dieser Vorschriften entspreche. Soweit dies nicht gewährleistet sei, enthalte § 55 Abs. 6 EStG eine verdeckte Regelungslücke (Senatsurteil in BFHE 185, 434, BStBl II 2003, 54, unter 3. der Gründe). Denn § 55 Abs. 6 EStG sei lediglich eine konsequente Ergänzung zur pauschalen Wertermittlung des Grund und Bodens nach § 55 Abs. 1 EStG und solle verhindern, dass es zur Berücksichtigung von Verlusten komme, die sich allein deshalb ergäben, weil der Teilwert des Grund und Bodens nicht konkret, sondern pauschal ermittelt und deshalb zu hoch angesetzt worden sei (Senatsurteil in BFHE 190, 214, BStBl II 2003, 61, unter 1.c der Gründe). Wertminderungen des Grund und Bodens, die eindeutig auf die rechtliche Verselbstständigung bodengebundener Befugnisse wie der Milchreferenzmengen zurückzuführen seien, seien daher bei Anwendung des § 55 Abs. 6 EStG zu berücksichtigen (Senatsurteil in BFHE 192, 547, BStBl II 2003, 64, unter 2.b der Gründe). Dazu sei der zum 1. Juli 1970 festgestellte Wert des Grund und Bodens im selben Verhältnis aufzuteilen, in dem sich die Marktpreise für die Milchreferenzmengen einerseits und den "nackten" Grund und Boden andererseits nach Entstehung des Wirtschaftsguts Milchreferenzmenge gegenüberstünden (Senatsurteil in BFHE 192, 547, BStBl II 2003, 64, unter 4. der Gründe; BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 78, Tz. 8).
- 18** b) Bei der Beurteilung der Frage, ob auch für Zuckerrübenlieferrechte ein anteiliger Buchwert von dem Pauschalwert für den Grund und Boden abzuspalten ist, hat der Senat an diese rechtliche Beurteilung angeknüpft.
- 19** aa) In dem Urteil in BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58 (unter 3.a der Gründe) --das im ersten Rechtsgang in dem mit Urteil vom 09. September 2010 entschiedenen Verfahren IV R 2/10, BFHE 230, 453 ergangen ist-- hat der Senat unter Bezugnahme auf die Senatsurteile vom 5. März 1998 IV R 23/96 (BFHE 185, 435, BStBl II 2003, 56) und in BFHE 185, 434, BStBl II 2003, 54 entschieden, dass eine verdeckte Regelungslücke in § 55 Abs. 6 EStG bei der Veräußerung oder Entnahme von Zuckerrübenlieferrechten nur dann zu bejahen ist, wenn sich der Wert der Anbauflächen für Zuckerrüben nach Einführung der Pauschalwerte für den Grund und Boden (nach § 55 Abs. 1 EStG) infolge der Quotenregelung nachhaltig vermindert hat. Deshalb habe das FG festzustellen, ob sich die Zuckerrübenlieferrechte bereits am 1. Juli 1970 zu einem selbstständigen immateriellen Wirtschaftsgut verfestigt hätten, so dass sie bei Bemessung der Pauschalwerte des § 55 EStG Berücksichtigung finden, aber auch Einfluss auf den Wert der Anbauflächen nehmen könnten.
- 20** bb) Das daraufhin im zweiten Rechtsgang jenes Verfahrens ergangene Urteil des Niedersächsischen FG vom 28. August 2002 2 K 683/99 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2002, 1607) hat der Senat aufgehoben (Urteil in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184), weil das FG die dem Urteil in BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58 zu Grunde liegende rechtliche Beurteilung nicht beachtet habe. Soweit das FG von einem Wertverlust des Grund und Bodens durch die Einführung der Zuckerrübenquoten ausgegangen sei, fehlten nachvollziehbare Feststellungen. Das FG müsse feststellen, ob der Kläger aufgrund der vertraglichen Beziehungen mit der von ihm belieferten Zuckerfabrik bereits vor dem 1. Juli 1970 ein übertragbares und am Markt selbstständig bewertetes Wirtschaftsgut besessen habe. Nur dann hätte sich die durch die Zuckermarktordnung --ZMO-- (Verordnung Nr. 1009/67/EWG des Rates vom 18. Dezember 1967 über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker, Amtsblatt --ABl-- 1967, Nr. B 308, 1) auf die Zuckerfabriken entfallende Zuckerquote zu einem selbstständigen Zuckerrübenlieferrecht verfestigen können (Senatsurteil in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184, unter II.2. der Gründe).
- 21** Das FG müsse die Feststellungen dazu, ob die Rübenlieferrechte des Klägers sich bereits vor dem 1. Juli 1970 zu selbstständigen Wirtschaftsgütern verfestigt hätten, durch Einholung eines Sachverständigenutachtens nachholen. Lasse sich zum 1. Juli 1970 die selbstständige Bewertbarkeit der Lieferrechte nicht feststellen, komme es für die Ermittlung des vom Pauschalwert des Grund und Bodens abzuspaltenden anteiligen Buchwerts der Rübenlieferrechte darauf an, in welchem Verhältnis die Teilwerte dieser Lieferrechte zum Zeitpunkt ihrer Verfestigung am Markt zu den Teilwerten für die rübenfähigen Flächen stünden, die bereits am 1. Juli 1970 zum Betriebsvermögen des Klägers gehört hätten (Senatsurteil in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184 unter II.3. der Gründe; ebenso Senatsurteil vom 11. September 2003 IV R 25/02, BFH/NV 2004, 617, unter 2. der Gründe).
- 22** cc) In dem im ersten Rechtsgang des vorliegenden Verfahrens ergangenen Urteil in BFH/NV 2004, 1393 (unter 3. der Gründe) hat der erkennende Senat auf die rechtliche Beurteilung im Senatsurteil in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184 verwiesen. Er hat in diesem Zusammenhang dem FG u.a. aufgegeben, ggf. festzustellen, wie hoch der auf die Zuckerrübenlieferrechte entfallende anteilige Aufgabegewinn ist.
- 23** c) Zwar ist diese Rechtsprechung auf erhebliche Kritik gestoßen (vgl. Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, B Rz 576n ff.). Der erkennende Senat hält daran jedoch fest. Im vorliegenden zweiten Rechtsgang ist

er an die rechtliche Beurteilung gebunden, die seinem Urteil im ersten Rechtsgang zu Grunde liegt (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 126 Rz 30, m.w.N.). Im Übrigen ist auch der hohe Stellenwert einer einheitlichen und kontinuierlichen Rechtsprechung zu berücksichtigen (vgl. zu Letzterem u.a. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.IV.2.a der Gründe). Hinzu kommt, dass die ZMO nach jetzigem Stand mit Ablauf des Zuckerwirtschaftsjahrs 2014/2015 am 30. September 2015 ausläuft (Verordnung (EG) Nr. 318/2006 des Rates vom 20. Februar 2006 über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker, ABl der Europäischen Union 2006, Nr. L 58, 1).

- 24** aa) Die Frage, ob eine Abspaltung des Buchwerts auch tatsächlich vorzunehmen ist, wenn die nachzuholenden Feststellungen ergeben würden, dass sich die Zuckerrübenlieferrechte erst nach dem 1. Juli 1970 am Markt zu einem selbstständig bewerteten Wirtschaftsgut verfestigt hatten, ist in dem im ersten Rechtsgang ergangenen Urteil in BFH/NV 2004, 1393 --anders als das FA meint-- nicht offen geblieben. Denn auf die Verhältnisse an diesem für den Ansatz der Pauschalwerte nach § 55 Abs. 1 Satz 1 EStG maßgeblichen Stichtag kam es nur dann an, wenn gegebenenfalls eine Buchwertabspaltung zu erfolgen hatte.
- 25** bb) Aus dem gleichen Grund rechtfertigt auch der Einwand des FA, die rübenfähigen Ackerflächen hätten keinen dem Wert der entstandenen Zuckerrübenlieferrechte entsprechenden Wertverlust erlitten, keine andere Beurteilung.
- 26** (1) Zwar trifft es zu, dass der Senat im Urteil in BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58 (unter 3.b der Gründe) die Auffassung vertreten hat, dass eine verdeckte Regelungslücke in § 55 Abs. 6 EStG nur dann zu bejahen sei, wenn sich der Wert der Anbauflächen für Zuckerrüben nach Einführung der Pauschalwerte für den Grund und Boden infolge der Quotenregelung nachhaltig vermindert habe. Auch hat er im zweiten Rechtsgang jenes Verfahrens der vorinstanzlichen Entscheidung entgegengehalten, dass der dort vertretenen Auffassung, durch die Einführung der Zuckerrübenquoten im Jahr 1968 sei ein Wertverlust beim Grund und Boden eingetreten, keine nachvollziehbaren Feststellungen zu Grunde lägen (Urteil in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184, unter II.1. der Gründe).
- 27** (2) Gleichwohl hat der Senat für die Verfestigung der Zuckerrübenlieferrechte zu einem selbstständigen Wirtschaftsgut nur auf deren Verselbstständigung abgestellt und dem FG aufgegeben, zu dieser Frage ein Sachverständigengutachten einzuholen. Allein entscheidend ist nach dem Urteil in BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58 (unter 4.b der Gründe), dass im Pauschalwert die durch die Möglichkeit der Lieferrechte gesteigerte Ertragsfähigkeit des Grund und Bodens mitbewertet worden sei, so dass sich auch bei der Aufgabe bzw. Veräußerung des Betriebs gedanklich ein Teil des Pauschalwerts aufwandsmäßig durch die steuerpflichtige Veräußerung des zwischenzeitlich zu einem selbstständigen Wirtschaftsgut erstarkten Lieferrechts verbraucht habe. Der Senat ist somit davon ausgegangen, dass sich --abstrakt gesehen-- die Verselbstständigung der Zuckerrübenlieferrechte korrespondierend zwangsläufig wertmindernd auf den Grund und Boden auswirkt. Unter dieser Voraussetzung kam es auf Feststellungen zur tatsächlichen Wertentwicklung des Grund und Bodens nicht an. Denn eine derartige Wirkung kann --wie die Kläger zu Recht geltend gemacht haben-- durch andere wertbeeinflussende Faktoren überlagert sein.
- 28** (3) Für diese Einschätzung spricht im Übrigen, dass sich den Grundstückspreisen nicht ohne weiteres entnehmen lässt, ob damit auch Lieferrechte abgegolten wurden. Denn die Anerkennung der Lieferrechte als immaterielles Wirtschaftsgut setzt deren selbstständige Verkehrsfähigkeit nicht voraus (Senatsurteil in BFH/NV 2004, 1393, unter 1. der Gründe). Bestätigt wird diese Einschätzung durch das vom FG eingeholte Sachverständigengutachten. Danach haben die Gutachterausschüsse eine gesonderte Erfassung von Kaufpreisen für Zuckerrübenlieferrechte erst später vorgenommen. Wenn --wie der Sachverständige weiter festgestellt hat-- der Wert der Zuckerrübenlieferrechte zum Zeitpunkt ihrer Verfestigung zu einem immateriellen Wirtschaftsgut nicht durch Marktdaten feststellbar ist, kann ein dem entsprechender Wertverlust der rübenfähigen Ackergrundstücke erst recht nicht nachgewiesen werden. Im Übrigen hat der Senat bereits im Urteil in BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58 (unter 4.b der Gründe) unter Hinweis auf die Milchreferenzmengen entschieden, dass es nicht Voraussetzung für das Absetzen eines anteiligen Buchwerts ist, dass der Teilwert des Grund und Bodens infolge der Einführung der Milchreferenzmengen tatsächlich unter den Teilwert vom 1. Juli 1970 gesunken ist; allein entscheidend sei, dass sich bei der Aufgabe bzw. Veräußerung des Betriebs gedanklich ein Teil des Pauschalwerts aufwandsmäßig durch das zwischenzeitlich zu einem selbstständigen Wirtschaftsgut erstarkte Lieferrecht verbraucht habe.
- 29** cc) Auch die Frage, ob die regional unterschiedliche Entwicklung und Ausgestaltung der Zuckerrübenlieferrechte es ausschließt, dass die damit verbundene gesteigerte Ertragsfähigkeit vor der Verfestigung zu selbstständigen Wirtschaftsgütern im Pauschalwert des Grund und Bodens mit bewertet wurde, ist bereits entschieden.
- 30** (1) Der Senat ist schon in dem Urteil in BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58 (unter 4.a der Gründe) davon ausgegangen,

dass sich die Rübenfähigkeit einer Ackerfläche in der Ertragsmesszahl als der Grundlage des Pauschalwerts niedergeschlagen hat. Er hat deshalb die Frage bejaht, ob der Teil des zum 1. Juli 1970 gebildeten Pauschalwerts, der auf die natürlichen Ertragsbedingungen des Bodens zurückzuführen ist, soweit er später Eingang in ein selbstständiges immaterielles Wirtschaftsgut "Zuckerrübenlieferrecht" gefunden hat, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns abzusetzen ist.

- 31** (2) Darüber hinaus hat der Senat in dem Urteil in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184 (unter II.2. der Gründe) und damit aufgrund der Verweisung in dem im ersten Rechtsgang ergangenen Urteil in BFH/NV 2004, 1393 die Rechtsansicht vertreten, dass es für die Frage der Verfestigung der Zuckerrübenlieferrechte am Markt und --daraus folgend-- für die Buchwertabspaltung von dem Pauschalwert nach § 55 Abs. 1 EStG auf die vertraglichen Beziehungen mit der belieferten Zuckerfabrik ankommt. Dabei ist er erkennbar davon ausgegangen, dass die Möglichkeit, Zuckerrüben anzubauen und zu vermarkten, als Teil der Ertragsfähigkeit des Grund und Bodens in dem Pauschalwert mit enthalten war, so dass dieser aufzuteilen ist, ebenso wie andererseits nach Verfestigung der Zuckerrübenlieferrechte zu einem selbstständigen Wirtschaftsgut bei Verkauf eines mit einem Lieferrecht verbundenen Grundstücks ein einheitlicher Kaufpreis aufzuteilen ist.
- 32** dd) Der Senat folgt nicht der Ansicht, dass der Veräußerungserlös für die Zuckerrübenlieferrechte insoweit nicht um den abgespaltenen Buchwert gemindert werden könne, als darauf nicht abziehbare lineare Absetzungen für Abnutzung (AfA) vorzunehmen seien.
- 33** (1) Zwar trifft es zu, dass betriebsgebundene Zuckerrübenlieferrechte grundsätzlich abnutzbare (immaterielle) Wirtschaftsgüter sind (Senatsurteil in BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28), deren Nutzungsdauer auf 10 Jahre geschätzt werden kann (Senatsurteil vom 17. März 2010 IV R 3/08, BFHE 219, 159). Daraus folgt jedoch nach Ansicht des Senats nicht, dass deshalb der vom Buchwert des Grund und Bodens abgespaltene Buchwert betriebsgebundener Zuckerrübenlieferrechte wegen des Verlustabzugsverbots des § 55 Abs. 6 EStG erfolgsneutral abzuschreiben wäre, mit der Folge, dass die Bilanz der Kläger insoweit im Hinblick auf die Fehlerursache (vgl. Senatsurteil vom 6. August 1998 IV R 67/97, BFHE 186, 402, BStBl II 1999, 14, unter 3. der Gründe) erfolgsneutral zu berichtigen wäre.
- 34** (2) Der abgespaltene Buchwert unterliegt nach Auffassung des Senats ebenso wenig wie der Buchwert des Grund und Bodens vor der Abspaltung einer AfA. Denn der Grund und Boden stellt ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut dar. Der abgespaltene Buchwert kann aber nicht losgelöst von seiner Entstehung beurteilt werden.
- 35** (3) Hinzu kommt, dass der nach § 55 Abs. 1 EStG ermittelte pauschale Buchwert bei der Gewinnermittlung weder zu Verlusten führen darf noch einer Teilwertabschreibung zugänglich ist (§ 55 Abs. 6 EStG). Daran kann auch die Buchwertabspaltung nichts ändern. Denn der Senat hat die Buchwertabspaltung mit einer Regelungslücke bei der Ermittlung des nach § 55 Abs. 6 EStG nicht abziehbaren Verlusts begründet, die er darin gesehen hat, dass diese Vorschrift lediglich solche Wertminderungen ausschließen sollte, die auf dem pauschal ermittelten, (zu) hohen Buchwertansatz des Grund und Bodens beruhen, nicht jedoch Wertminderungen aufgrund der rechtlichen Verselbstständigung von Lieferrechten (s. oben unter II.2.a cc). Damit ließen sich jedoch AfA auf den für die Lieferrechte abgespaltenen pauschalen Buchwert nicht vereinbaren. Darüber hinaus widersprechen gewinnmindernde Abschreibungen auf den abgespaltenen Buchwert dem erkennbaren Ziel des Gesetzgebers, Wertverluste außerhalb des Verfahrens zur höheren Teilwertfeststellung nach § 55 Abs. 5 EStG unberücksichtigt zu lassen (vgl. dazu Senatsurteil vom 10. August 1978 IV R 181/77, BFHE 126, 191, BStBl II 1979, 103, unter 2. der Gründe).
- 36** (4) Der Überlegung des FA, dass die AfA den Gewinn im Rahmen der Gewinnermittlung zwar mindern könne, die Gewinnauswirkung aber außerhalb der Gewinnermittlung zu korrigieren sei, schließt sich der Senat nicht an. Weder entspricht sie dem Wortlaut des §§ 55 Abs. 6 Satz 1 EStG, wonach die Verluste "bei der Ermittlung des Gewinns" nicht berücksichtigt werden dürfen, noch trägt sie der Abspaltung vom Buchwert des nicht der AfA unterliegenden Grund und Bodens Rechnung. Eine solche Auffassung ließe sich darüber hinaus auch nicht mit der bisherigen Rechtsprechung des Senats zu den Milch- und Zuckerrübenlieferrechten vereinbaren. Denn da sich die Lieferrechte zu weit zurückliegenden Zeitpunkten --die Zuckerrübenlieferrechte vorliegend zum 1. Januar 1976, Milchlieferrechte in der Regel zum 1. April 1984-- zu selbstständigen Wirtschaftsgütern verfestigt haben, ergäbe sich daraus in der Regel im Ergebnis eine der außerbilanziellen Korrektur entsprechende Erhöhung der nicht abziehbaren Verluste. Das liefe jedoch auf das genaue Gegenteil der für die Senatsrechtsprechung zur Buchwertabspaltung maßgeblichen einschränkenden Auslegung des § 55 Abs. 6 EStG hinaus. Eine solche Wirkung stünde darüber hinaus auch der rückgängigmachung der Buchwertaufspaltung nach dem Wegfall der Lieferrechte (voraussichtlich im Jahr 2015, vgl. Senatsurteil in BFHE 229, 159, unter II.4.b aa der Gründe) entgegen.

- 37** ee) Die Auffassung des FA, eine Abspaltung des anteiligen Buchwerts der Zuckerrübenlieferrechte scheitere im Streitfall auch daran, dass Eigentümerin des Grund und Bodens die Klägerin zu 1. gewesen sei, während die Lieferrechte dem verstorbenen Ehemann zuzuordnen seien, ist durch die Feststellungen im angefochtenen Urteil nicht gedeckt. Das FG hat vielmehr festgestellt, dass die Klägerin zu 1. und ihr verstorbener Ehemann die Landwirtschaft im Zeitpunkt der Verfestigung der Lieferrechte zu einem selbstständigen Wirtschaftsgut gemeinsam betrieben haben, so dass sich die Buchwerte der Zuckerrübenlieferrechte von den Buchwerten der Grundstücke abspalten konnten (S. 12 der Urteilsreinschrift).
- 38** ff) Soweit das FA auf Folgeprobleme hinweist, die sich aus der Abspaltung eines anteiligen Buchwerts für die Lieferrechte aus dem Pauschalwert des Grund und Bodens gemäß § 55 EStG ergeben können, ist darüber im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden.
- 39** 3. Das angefochtene Urteil entspricht den Vorgaben des im ersten Rechtsgang ergangenen Senatsurteils in BFH/NV 2004, 1393 und ist auch nicht zu beanstanden, soweit es sich auf das Sachverständigengutachten stützt.
- 40** a) Unerheblich ist, dass der Sachverständige die Untersuchung der Marktdaten für das Angebot von Zuckerrübenlieferrechten auf die Zeit nach Einführung der ZMO beschränkt hat. Denn es kann nicht davon ausgegangen werden, dass für frühere Zeiträume aussagekräftige Daten feststellbar gewesen wären. Das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 13. Oktober 2005 6 K 123/03 (EFG 2006, 198; bestätigt durch Senatsbeschluss vom 31. Januar 2007 IV B 140/05, BFH/NV 2007, 1105) erlaubt --entgegen der Auffassung des FA-- keine andere Beurteilung. Denn zum einen betrifft es an Aktien gebundene Lieferrechte, die insofern nicht vergleichbar sind (vgl. Urteil des FG Baden-Württemberg in EFG 2006, 198, unter 3. der Gründe; Senatsurteil in BFH/NV 2004, 617, unter 2. der Gründe; Senatsbeschluss in BFH/NV 2007, 1105, unter 3. der Gründe). Zum anderen lassen sich die für die frühere Verfestigung zu einem selbstständigen Wirtschaftsgut in Süddeutschland maßgeblichen Gesichtspunkte nicht auf den Streitfall übertragen (vgl. Senatsurteil in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184, unter II.2. der Gründe).
- 41** b) Soweit das FA aus dem Hinweis im angefochtenen Urteil auf eine im Jahr 1975 und davor von der Zucker-AG erstellte Karteikarte über vorhandene Rübenlieferrechte glaubt ableiten zu können, dass Rübenlieferrechte entgegen der Auffassung des FG schon früher mit Eigentumsänderungen in den Verkehr gebracht worden seien, wendet es sich gegen dessen Beweiswürdigung. Die Beweiswürdigung gehört jedoch zur Tatsachenfeststellung, die --von hier ersichtlich nicht vorliegenden Verstößen gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze abgesehen-- nach § 118 Abs. 2 FGO der Nachprüfung im Revisionsverfahren entzogen ist (Gräber/Ruban, a.a.O., § 118 Rz 30, m.w.N.).
- 42** c) Weitere konkrete Einwände gegen die Einzelheiten der Ermittlung des für die Zuckerrübenlieferrechte abzuspaltenden Buchwerts in der Vorentscheidung auf der Grundlage des Sachverständigengutachtens hat das FA nicht geltend gemacht. Insbesondere ist auch die Ermittlung des Teilwerts der Zuckerrübenlieferrechte zum Zeitpunkt der Verfestigung am Markt auf der Grundlage der ermittelten Deckungsbeiträge nicht zu beanstanden (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2004, 617, unter 3. der Gründe).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de