

Urteil vom 09. September 2010, IV R 14/08

Buchwertabspaltung bei der Entnahme von Zuckerrübenlieferrechten

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 320/02

Leitsätze

1. NV: Der Entnahmewert für nicht an Aktien gebundene Zuckerrübenlieferrechte ist um deren Buchwert zu vermindern, der ggf. von dem Buchwert des Grund und Bodens abzuspalten ist (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. NV: Der abgespaltene Buchwert unterliegt keiner AfA.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war Inhaberin eines verpachteten landwirtschaftlichen Betriebs. Zum Betriebsvermögen gehörten neben zwei bebauten Flächen mehrere Ackerflächen sowie Zuckerrübenlieferrechte und mit weiteren Lieferrechten verbundene Aktien an der Zuckerfabrik. Mit notarieller Erklärung vom 24. Juni 1991 veräußerte die Klägerin zwei Ackerflächen ohne Zuckerrübenlieferrechte, woraus sie einen Gewinn von insgesamt 5.277.592 DM erzielte.
- 2 Am 4. Juli 1991 erklärte die Klägerin die Betriebsaufgabe. Dabei ergab sich für die übrigen Ackerflächen, deren Buchwert nach § 55 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bewertet war, ein Verlust. Die Klägerin ermittelte einen Aufgabegewinn von insgesamt 5.676.314 DM, wovon auf die Ackerflächen 5.277.592 DM und auf die Aktien 20.832 DM entfielen. Den Buchverlust für die übrigen Ackerflächen ließ die Klägerin gemäß § 55 Abs. 6 EStG unberücksichtigt.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging dagegen nach einer Außenprüfung von einem Entnahmegewinn für die Zuckerrübenlieferrechte von 180.480 DM und für die Aktien von 60.208 DM aus (68.208 DM abzüglich Buchwert von 8.000 DM). Insgesamt kam er zu einem Aufgabegewinn von 5.939.670 DM.
- 4 Dagegen erhob die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage. Das Finanzgericht (FG) holte im Hinblick auf die Senatsurteile vom 15. April 2004 IV R 51/02 (BFH/NV 2004, 1393) und vom 11. September 2003 IV R 53/02 (BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184) 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.
- 5 Das FG gab der Klage im Wesentlichen statt. Nach den Grundsätzen der Senatsurteile in BFH/NV 2004, 1393 und in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184 habe sich das Zuckerrübenlieferrecht zum 1. Januar 1976 zu einem selbstständigen Wirtschaftsgut verfestigt, wie sich aus dem Gutachten ergebe. Der Entnahmewert des Zuckerrübenlieferrechts betrage unstreitig 180.480 DM. Auch die Wertermittlung durch den Sachverständigen sei im Wesentlichen nicht zu beanstanden. Allerdings sei die rübenfähige Fläche wegen eines Wassergrabens um 754 m² zu vermindern, wie das FA geltend gemacht habe. Dadurch vermindere sich der abzuspaltende Buchwert auf 78.282 DM; außerdem betrügen die Anschaffungskosten für die Zucker-Aktien nur 5.760 DM, wie zwischenzeitlich unstreitig sei. Der Aufgabegewinn betrage deshalb 5.863.628 DM.
- 6 Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der es eine Verletzung des § 55 EStG rügt.

- 7** Es beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9** 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 nicht an Aktien gebundenen Zuckerrübenlieferrechte um einen von dem Buchwert des Grund und Bodens abzuspaltenden Buchwert zu vermindern ist, entspricht der Rechtsprechung des erkennenden Senats (u.a. Urteile vom 24. Juni 1999 IV R 33/98, BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58; in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184, und in BFH/NV 2004, 1393) und ist daher nicht zu beanstanden.
- 10** 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.). Diese hatten sich unstreitig bereits vor dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zu selbstständigen Wirtschaftsgütern verfestigt, wie durch das Sachverständigengutachten bestätigt wird. Demzufolge war für die Zuckerrübenlieferrechte im Zuge der Ermittlung des Aufgabegewinns ein Entnahmewert anzusetzen. Auch dessen Höhe steht zwischen den Beteiligten außer Streit.
- 11** 2. Der Entnahmewert für die Zuckerrübenlieferrechte war --wie das FG unter Berücksichtigung der Senatsurteile in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184 und in BFH/NV 2004, 1393 zutreffend entschieden hat --um einen anteiligen Buchwert zu vermindern, der von dem Buchwert des Grund und Bodens abzuspalten war.
- 12** a) Ausgangspunkt der Senatsrechtsprechung zu den Zuckerrübenlieferrechten ist ein Vergleich mit den Milchlieferrechten (vgl. Senatsurteil in BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58, unter 2.b der Gründe).
- 13** aa) Der Buchwert der Milchlieferrechte ist nach der Rechtsprechung des Senats von dem nach § 55 Abs. 1 EStG zum 1. Juli 1970 festgestellten Wert des Grund und Bodens abzuspalten (vgl. u.a. 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 (später) gefolgt (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 14. Januar 2003 IV A 6 -S 2134- 52/02, BStBl I 2003, 78).
- 14** 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 worden sei. 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).
- 15** cc) Der Senat ist deshalb zu der Auffassung gelangt, dass nur die Einbeziehung des auf die Milchreferenzmengen entfallenden Teils des Veräußerungspreises in die Ermittlung des nicht abziehbaren Verlusts gemäß § 55 Abs. 6 Satz 1 EStG dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift 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).

- 16** 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.
- 17** 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.
- 18** 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).
- 19** 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 Sachverständigengutachtens 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).
- 20** cc) Auch im Urteil in BFH/NV 2004, 1393 hat der Senat an dieser Beurteilung festgehalten (unter 3. der Gründe). Er hat darin dem FG u.a. aufgegeben ggf. festzustellen, wie hoch der auf die Zuckerrübenlieferrechte entfallende anteilige Aufgabegewinn ist.
- 21** 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. Zu berücksichtigen ist dabei der hohe Stellenwert, der der Einheitlichkeit und Kontinuität der höchstrichterlichen Rechtsprechung zukommt (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).
- 22** 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 den Urteilen in BFH/NV 2004, 1393 und in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184 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 ggf. eine Buchwertabspaltung zu erfolgen hatte.

- 23** bb) Aus demselben Grund rechtfertigt auch der Einwand des FA, die rübenfähigen Ackerflächen hätten keinen dem Wert der entstandenen Zuckerrübenlieferrechte entsprechenden Wertverlust erlitten, keine andere Beurteilung.
- 24** (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).
- 25** (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 wertmindernd auf den Grund und Boden auswirkt, eine derartige Wirkung aber durch andere wertbeeinflussende Faktoren überlagert sein kann. Unter dieser Voraussetzung kam es auf Feststellungen zur tatsächlichen Wertentwicklung des Grund und Bodens nicht an.
- 26** (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, dürfte ein dem entsprechender Wertverlust der rübenfähigen Ackergrundstücke auch nicht nachzuweisen sein. 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.
- 27** 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.
- 28** (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 im Pauschalwert nach § 55 Abs. 1 EStG 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.
- 29** (2) Darüber hinaus hat der Senat in dem Urteil in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184 (unter II.2. der Gründe) 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.
- 30** dd) Der Auffassung des FA, 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, folgt der Senat nicht.

- 31** (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 des Steuerpflichtigen 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.
- 32** (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.
- 33** (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 widersprächen 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).
- 34** (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.
- 35** ee) 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.
- 36** 3. Das angefochtene Urteil entspricht der Rechtsprechung des Senats (Urteile in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184, und in BFH/NV 2004, 1393) und ist auch nicht zu beanstanden, soweit es sich auf das Sachverständigengutachten stützt.
- 37** 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).

- 38** b) Weitere konkrete Einwände gegen die Einzelheiten der Ermittlung des für die Zuckerrübenlieferrechte abzusplittenden Buchwerts in der Vorentscheidung auf der Grundlage des Sachverständigengutachtens hat das FA über die vom FG vorgenommene Korrektur hinaus 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