

# Urteil vom 09. September 2010, IV R 2/10

## Buchwertabspaltung bei der Veräußerung oder Entnahme von Zuckerrübenlieferrechten - Bindung des Senats an die rechtliche Beurteilung in vorhergehenden Rechtsgängen

BFH IV. Senat

EStG § 7 Abs 1 S 1, EStG § 7 Abs 1 S 2, EStG § 55 Abs 1, EStG § 55 Abs 2 S 2 Nr 1 S 1, EStG § 55 Abs 5, EStG § 55 Abs 6, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 5

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. November 2009, Az: 2 K 39/04

## Leitsätze

1. Der Entnahmewert für nicht an Aktien gebundene Zuckerrübenlieferrechte ist um einen ggf. von dem Buchwert des Grund und Bodens abzuspaltenden Buchwert zu vermindern (Bestätigung der Rechtsprechung) .
2. Der abgespaltene Buchwert unterliegt ebenso wenig wie der Buchwert des Grund und Bodens vor der Abspaltung einer AfA .

## Tatbestand

I.

- 1 Das Verfahren befindet sich im dritten Rechtsgang.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute. Der Kläger veräußerte mit Wirkung zum 1. Oktober 1989 seinen landwirtschaftlichen Betrieb. Neben den Ackerflächen ging u.a. auch das "Zuckerrübenkontingent" einschließlich der Lieferrechte aus mit übertragenen Aktien auf den Erwerber über.
- 3 Der Kläger erklärte einen Veräußerungsgewinn von 346.592 DM. Darin enthalten waren u.a. ein Gewinn aus der Veräußerung der Aktien in Höhe von 23.912 DM sowie ein Verlust von 61.608 DM aus der Veräußerung einer nach dem 30. Juni 1970 erworbenen Grundstücksfläche. Außerdem ergab sich ein nicht abziehbarer Verlust aus der Veräußerung des Grund und Bodens (§ 55 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).
- 4 Nach einer Außenprüfung gelangte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, in dem Gesamtkaufpreis sei auch ein Entgelt für die nicht an Aktien gebundenen Zuckerrübenlieferrechte enthalten. Der nach dem Kaufvertrag nur auf den Grund und Boden entfallende Anteil am Kaufpreis sei im Verhältnis der Teilwerte des Grund und Bodens und des übergegangenen Rübenlieferrechts aufzuteilen.
- 5 Den Teilwert des Rübenlieferrechts ermittelte der Prüfer mit Hilfe einer Deckungsbeitragsrechnung. Er errechnete eine Deckungsbeitragsdifferenz von 2.488 DM/ha, die sich Veräußerer und Erwerber geteilt hätten. Diesen Vorteil bewertete er als immerwährende Nutzung mit dem Achtzehnfachen (§ 13 des Bewertungsgesetzes in der damals geltenden Fassung) und kam so zu insgesamt 22.392 DM/ha. Unter Berücksichtigung des nachhaltigen Anteils der Zuckerrüben an der bewirtschafteten Fläche von 24,92 % ergaben sich daraus ein Teilwert von 354.368 DM und ein Kaufpreisanteil von 370.861 DM für das Rübenlieferrecht. Um diesen Betrag minderte der Prüfer die Erlöse für den Grund und Boden. Dadurch erhöhte sich der Verlust aus der Veräußerung des nach dem 30. Juni 1970 erworbenen Grund und Bodens um 24.023 DM auf 85.631 DM sowie im Übrigen der nach § 55 Abs. 6 EStG nicht abziehbare Verlust. Für die Rübenlieferrechte ermittelte er nach Abzug der Veräußerungskosten einen (weiteren) Veräußerungsgewinn von 359.566 DM. Den auf die Veräußerung der Aktien entfallenden Gewinn änderte das FA nicht und setzte insgesamt einen Veräußerungsgewinn von 383.478 DM für die übertragenen Zuckerrübenlieferrechte an.
- 6 Die Klage hatte im ersten Rechtsgang teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied (Urteil vom 17. Dezember

1997 II 485/92, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1998, 823), das Rübenlieferrecht sei ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut. Ein Buchwert sei nicht abzusetzen, da es sich um ein selbstgeschaffenes Wirtschaftsgut handle. Das FA habe aber den auf die Rübenlieferrechte entfallenden Kaufpreisanteil zu hoch angesetzt.

- 7** Der erkennende Senat gab der seinerzeitigen Revision der Kläger durch Urteil vom 24. Juni 1999 IV R 33/98 (BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58) statt und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück. Er schloss dabei nicht aus, dass dem auf das Zuckerrübenlieferrecht entfallenden Kaufpreisanteil ein anteiliger Buchwert gegenüberzustellen sei. Zwar seien die Zuckerrübenlieferrechte bereits mit Einführung der Quotenregelung im Jahre 1968 entstanden, doch sei streitig, ob sich die Zuckerrübenlieferrechte bereits am 1. Juli 1970 zu einem selbständigen immateriellen Wirtschaftsgut verfestigt hätten. Das habe das FG festzustellen; ebenso müsse es auch den Teilwert des Zuckerrübenlieferrechts neu bestimmen.
- 8** Das FG gab der Klage im zweiten Rechtsgang erneut nur zum Teil statt. Es entschied, dass dem in Höhe von 156.403 DM ermittelten Veräußerungspreis für die Rübenlieferrechte kein Buchwert gegenzurechnen sei. Anders als die Milchreferenzmenge habe sich das Rübenlieferrecht bereits vor dem 1. Juli 1970 als immaterielles Wirtschaftsgut soweit verfestigt, dass es der Gesetzgeber bei der Bildung des Pauschalwerts für den Grund und Boden habe berücksichtigen können. Ein Wertverfall der Anbauflächen sei bereits vor dem 1. Juli 1970 und nicht erst danach eingetreten (Urteil vom 28. August 2002 2 K 683/99, EFG 2002, 1607).
- 9** Im zweiten Rechtsgang hob der Bundesfinanzhof (BFH) das Urteil wiederum auf (BFH-Urteil vom 11. September 2003 IV R 53/02, BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184). Das FG sei der Bindungswirkung des im ersten Rechtsgang ergangenen BFH-Urteils in BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58 nicht gerecht geworden. Es werde ein Sachverständigengutachten dazu einholen müssen, ob sich die Rübenlieferrechte bereits vor dem 1. Juli 1970 zu selbständigen Wirtschaftsgütern verfestigt hätten.
- 10** Nachdem ein im dritten Rechtsgang zunächst eingeholtes Sachverständigengutachten die Fragen nach Auffassung des FG nicht hinreichend beantwortet hatte, beauftragte es einen weiteren Sachverständigen. Dieser stellte fest, dass die Gutachterausschüsse erst in den 1990er Jahren Kaufpreise für Zuckerrübenlieferrechte gesondert erfasst hätten. Er untersuchte Angebote auf dem Anzeigenmarkt im Zeitraum 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 selbständigen Wirtschaftsgut mit einem Teilwert von 10 DM/dt und einer entsprechenden Buchwertabspaltung auf den 1. Januar 1976 ausgegangen werden.
- 11** Das FG gab der Klage daraufhin in vollem Umfang statt. Das betriebsgebundene Rübenlieferrecht sei ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut und nicht Bestandteil des Grund und Bodens, dessen Teilwert und dessen Anteil am Veräußerungserlös unstreitig seien. Letzterer liege unter dem abzuspaltenden und zu berücksichtigenden Buchwert. Nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 15. April 2004 IV R 51/02 (BFH/NV 2004, 1393) und in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184 (Urteil im zweiten Rechtsgang im vorliegenden Verfahren) sei entgegen der Auffassung des FA dem auf das betriebliche Zuckerrübenlieferrecht entfallenden Veräußerungserlös ein Buchwert gegenüberzustellen, bei dessen Berechnung das FG dem eingeholten Sachverständigengutachten folge. Entgegen der Auffassung des FA sei es auch nicht Voraussetzung für den Abzug eines anteiligen Buchwerts, dass der Wert des Grund und Bodens tatsächlich unter den Wert vom 1. Juli 1970 gesunken sei, wie sich aus dem BFH-Urteil in BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58, unter 4.b der Gründe ergebe. Das Urteil ist in EFG 2010, 865 veröffentlicht.
- 12** Mit der dagegen gerichteten Revision rügt das FA eine Verletzung des § 55 EStG.
- 13** Die Bewertung des Grund und Bodens nach § 55 EStG zum 1. Juli 1970 unterstelle einheitliche wirtschaftliche Bedingungen für das gesamte Bundesgebiet. Deshalb könne sich nicht später je nach Verteilungspraxis der jeweiligen Zuckerfabrik ein anteiliger Buchwert für Zuckerrübenlieferrechte abgespalten haben. Soweit sich die vorliegend streitigen Betriebslieferrechte erst am 1. Januar 1976 zu einem marktgängigen Wirtschaftsgut entwickelt hätten, stellten sie sich als Fortsetzung der bereits vor Einführung der Zuckermarktordnung bestehenden, an Aktien gebundenen Rübenlieferrechte dar. Sie könnten daher nicht unselbständiger Bestandteil des Grund und Bodens gewesen sein und sich später aus dem Buchwert für den Grund und Boden abgespalten haben. Aufgrund der langfristigen Entwicklung des Zuckermarktes dürfe nicht nur der Zeitraum nach Inkrafttreten der 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) betrachtet werden, wie sich z.B.

daran zeige, dass es in Baden-Württemberg bereits 1956 einen Markt für Zuckerrübenlieferrechte gegeben habe (BFH-Beschluss vom 31. Januar 2007 IV B 140/05, BFH/NV 2007, 1105). Wegen der Abhängigkeit der Rübenproduktionsberechtigung von der jeweiligen Weltmarktlage könne im übrigen Bundesgebiet nichts anderes gelten.

- 14 Ein Zusammenhang zwischen den europarechtlichen Produktionsbeschränkungen und dem Entstehen des jeweiligen selbständigen Wirtschaftsguts sei beim Zuckermarkt --anders als beim Milchmarkt-- nicht gegeben. Während auf dem Milchmarkt vor Inkrafttreten der maßgeblichen Verordnungen (EWG) Nr. 856/84 und 857/84 des Rates vom 31. März 1984 (ABl der Europäischen Gemeinschaften 1984, Nr. L 90, 10 und 13) vom 31. März 1984 keinerlei Produktionsbeschränkungen bestanden hätten, habe die ZMO lediglich die durch das Zuckergesetz und deren Vorgängerregelungen bestehende Kontingentierung überlagert.
- 15 Anders als bei reinen Grünlandflächen, die nach Einführung der Produktionsbeschränkungen ohne Milchreferenzmenge nicht mehr gewinnbringend für die Milcherzeugung hätten genutzt werden können, handele es sich bei den für Zuckerrübenanbau genutzten Flächen in der Regel um hochwertige Ackerflächen, deren Marktpreis nicht abgesunken, sondern in der hier maßgeblichen Gegend von 1970 bis 1984 kontinuierlich auf mindestens das Doppelte angestiegen sei.
- 16 Sehe man ein betriebsgebundenes Zuckerrübenlieferrecht als abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut an (BFH-Urteil vom 16. Oktober 2008 IV R 1/06, BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28), stelle sich die Frage, ob es rechtlich überhaupt möglich sei, den Buchwert von einem nicht abnutzbaren Wirtschaftsgut abzuspalten und einem Wirtschaftsgut bilanziell zuzurechnen, für das eine lineare Absetzung für Abnutzung (AfA) zu berücksichtigen sei. Nach dem Wortlaut des § 55 Abs. 1 EStG werde der Buchwert dem Grund und Boden zugeordnet und unterliege der Verlustausschlussklausel nach § 55 Abs. 6 EStG. Die Zuordnung eines Buchwertanteils zu einem linear abschreibbaren Wirtschaftsgut würde somit in Höhe der jährlichen AfA im Ergebnis --wegen § 55 Abs. 6 EStG-- zu nicht abziehbaren Betriebsausgaben führen. Dies entspreche weder dem Wortlaut noch dem Sinn und Zweck des § 55 EStG, so dass eine Buchwertabspaltung von vornherein ausgeschlossen sei.
- 17 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 18 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 19 Mit der Behauptung, dass betriebliche Zuckerrübenlieferrechte sich bereits vor dem 1. Juli 1970 zu eigenständigen Wirtschaftsgütern konkretisiert hätten, könne das FA in der Revisionsinstanz nicht mehr gehört werden, abgesehen davon, dass die schuld- und gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse in Süddeutschland im Streitjahr andere gewesen seien als in Niedersachsen.
- 20 Das FA verkenne den Unterschied zwischen gesellschaftsrechtlichem(r) Aktienlieferrecht (und -pflicht) einerseits und marktordnungsrechtlichem Betriebslieferrecht andererseits; Erstere habe es schon "immer", insbesondere vor dem 1. Juli 1970 gegeben; deren steuerrechtliche Behandlung sei vorliegend nicht streitig. Daneben, nicht als deren Fortsetzung, stünden die Betriebslieferrechte, die dem Landwirt aufgrund der den Zuckerfabriken zugeteilten marktordnungsrechtlichen Zuckererzeugungsquoten vertraglich eingeräumt worden seien. Sie überdeckten wirtschaftlich die Aktienlieferrechte. Diese Betriebslieferrechte gebe es rechtlich --neben den Aktienlieferrechten-- seit Einführung der ZMO im Jahr 1968.

## Entscheidungsgründe

II.

- 21 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 rechtlichen Beurteilung des erkennenden Senats in den vorhergehenden Rechtsgängen und ist daher nicht zu beanstanden.
- 22 1. Zuckerrübenlieferrechte sind selbständige immaterielle Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil in BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, unter II.2. der Gründe, m.w.N.). Der Zeitpunkt, zu dem sich die Lieferrechte zu selbständigen Wirtschaftsgütern verfestigt haben, liegt vor dem Zeitpunkt der Betriebsveräußerung, wie durch das

Sachverständigengutachten bestätigt wird und zwischen den Beteiligten nicht (mehr) streitig ist. Demzufolge war für die Zuckerrübenlieferrechte im Zuge der Ermittlung des Veräußerungsgewinns ein anteiliger Veräußerungserlös anzusetzen. Auch dessen Höhe steht zwischen den Beteiligten außer Streit.

- 23** 2. Der Veräußerungserlös für die Zuckerrübenlieferrechte war --wie das FG unter Berücksichtigung der in den vorhergehenden Rechtsgängen ergangenen Urteile des erkennenden Senats in BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58 und in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184 zutreffend entschieden hat-- um einen anteiligen Buchwert zu vermindern, der von dem Buchwert des Grund und Bodens abzuspalten war.
- 24** a) Ausgangspunkt der Senatsrechtsprechung zu den Zuckerrübenlieferrechten ist ein Vergleich mit den Milchlieferrechten (vgl. das im ersten Rechtsgang ergangene Urteil in BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58, unter 2.b der Gründe).
- 25** 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. Urteil 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-S 52/02, BStBl I 2003, 78).
- 26** 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 verselbständigt (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 (§ 55 Abs. 1 Satz 1 EStG, 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).
- 27** 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 Verselbständigung 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 Wirtschaftsgutes Milchreferenzmenge gegenüberstünden (Senatsurteil in BFHE 192, 547, BStBl II 2003, 64, unter 4. der Gründe; BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 78, Tz. 8).
- 28** 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.
- 29** aa) In dem im ersten Rechtsgang des vorliegenden Verfahrens ergangenen Urteil in BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58, unter 3.b der Gründe hat der Senat unter Bezugnahme auf die Urteile 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 sei, 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 habe. Deshalb habe das FG festzustellen, ob sich die Zuckerrübenlieferrechte bereits am 1. Juli 1970 zu einem selbständigen 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 konnten.

- 30** bb) Das daraufhin im zweiten Rechtsgang ergangene FG-Urteil in 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 selbständig bewertetes Wirtschaftsgut besessen habe. Nur dann hätte sich die durch die ZMO auf die Zuckerfabriken entfallende Zuckerquote zu einem selbständigen Zuckerrübenlieferrecht verfestigen können (Senatsurteil in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184, unter II.2. der Gründe).
- 31** Das FG müsse die Feststellungen dazu, ob die Rübenlieferrechte des Klägers sich bereits vor dem 1. Juli 1970 zu selbständigen Wirtschaftsgütern verfestigt hätten, durch Einholung eines Sachverständigengutachtens nachholen. Lasse sich zum 1. Juli 1970 die selbständige 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).
- 32** cc) An dieser rechtlichen Beurteilung hat der Senat im Urteil in BFH/NV 2004, 1393, unter 3. der Gründe festgehalten. Das FG hatte danach u.a. festzustellen, wie hoch der auf die Zuckerrübenlieferrechte entfallende anteilige Aufgabegewinn ist.
- 33** 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 dritten Rechtsgang ist er an die rechtliche Beurteilung gebunden, die seinen Urteilen in den vorhergehenden Rechtsgängen zu Grunde liegt (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. 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 BFH 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 Zuckerwirtschaftsjahres 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).
- 34** 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 selbständig bewerteten Wirtschaftsgut verfestigt hatten, ist in dem Urteil in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184 --anders als das FA meint-- nicht offengeblieben. 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.
- 35** 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.
- 36** (1) Zwar trifft es zu, dass der Senat in dem im ersten Rechtsgang ergangenen 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 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 (BFH-Urteil in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184, unter II.1. der Gründe).
- 37** (2) Gleichwohl hat der Senat für die Verfestigung der Zuckerrübenlieferrechte zu einem selbständigen Wirtschaftsgut nur auf deren Verselbständigung 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 Pauschalwertes aufwandsmäßig durch die steuerpflichtige Veräußerung des auf das zwischenzeitlich zu einem selbständigen Wirtschaftsgut erstarkte Lieferrecht verbraucht habe. Der Senat ist somit davon ausgegangen, dass sich --abstrakt gesehen-- die Verselbständigung 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.

- 38** (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 selbständige 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 erst in den 1990er Jahren eine gesonderte Erfassung von Kaufpreisen für Zuckerrübenlieferrechte aufgenommen. 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. Hinzu kommt, dass eine derartige Wirkung --wie die Kläger zu Recht geltend gemacht haben-- durch andere wertbeeinflussende Faktoren überlagert sein kann. 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 Buchwertes ist, dass der Teilwert des Grund und Bodens infolge der Einführung der Milchreferenzmenge 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 Pauschalwertes aufwandsmäßig durch das zwischenzeitlich zu einem selbständigen Wirtschaftsgut erstarkte Lieferrecht verbraucht habe.
- 39** 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 selbständigen Wirtschaftsgütern im Pauschalwert des Grund und Bodens mit bewertet wurde, ist bereits entschieden.
- 40** (1) Der Senat ist schon in dem im ersten Rechtsgang ergangenen 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 Pauschalwertes, der auf die natürlichen Ertragsbedingungen des Bodens zurückzuführen ist, soweit er später Eingang in ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut "Zuckerrübenlieferrecht" gefunden hat, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns abzusetzen ist.
- 41** (2) Darüber hinaus hat der Senat in dem im zweiten Rechtsgang ergangenen 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 selbständigen Wirtschaftsgut bei Verkauf eines mit einem Lieferrecht verbundenen Grundstücks ein einheitlicher Kaufpreis aufzuteilen ist.
- 42** 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 AfA vorzunehmen sei, folgt der Senat nicht.
- 43** (1) Zwar trifft es zu, dass betriebsgebundene Zuckerrübenlieferrechte grundsätzlich abnutzbare (immaterielle) Wirtschaftsgüter sind (BFH-Urteil in BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28), deren Nutzungsdauer auf 10 Jahre geschätzt werden kann (BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 3/08, BFHE 229, 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 Klägers insoweit im Hinblick auf die Fehlerursache (vgl. BFH-Urteil vom 6. August 1998 IV R 67/97, BFHE 186, 402, BStBl II 1999, 14, unter 3. der Gründe) erfolgsneutral zu berichtigen war.
- 44** (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.

- 45** (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 Buchwertabsplattung nichts ändern. Denn der Senat hat die Buchwertabsplattung mit einer Regelungslücke bei der Ermittlung des nach § 55 Abs. 6 EStG nicht abziehbaren Verlustes 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 Verselbständigung 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 BFH-Urteil vom 10. August 1978 IV R 181/77, BFHE 126, 191, BStBl II 1979, 103, unter 2. der Gründe).
- 46** (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 selbständigen Wirtschaftsgütern verfestigt haben, ergäbe sich daraus in der Regel eine Erhöhung der nach § 55 Abs. 6 EStG nicht abziehbaren Verluste. Das liefe jedoch auf das genaue Gegenteil der für die Senatsrechtsprechung zur Buchwertabsplattung 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. BFH-Urteil in BFHE 229, 159, unter II.4.b aa der Gründe) entgegen.
- 47** 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.
- 48** 3. Das angefochtene Urteil entspricht den Vorgaben des im zweiten Rechtsgang ergangenen Senatsurteils in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184. Auch die darin auf der Grundlage des Sachverständigengutachtens ermittelte Höhe des abzuspaltenden Buchwerts ist nicht zu beanstanden.
- 49** 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 nach den Feststellungen des Gutachtens zur Datenlage kann nicht davon ausgegangen werden, dass für frühere Zeiträume aussagekräftige Ergebnisse feststellbar gewesen wären. Das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 13. Oktober 2005 6 K 123/03 (EFG 2006, 198; bestätigt durch Senatsbeschluss in 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 selbständigen Wirtschaftsgut in Süddeutschland maßgeblichen Gesichtspunkte nicht auf den Streitfall übertragen (vgl. das im zweiten Rechtsgang ergangene Senatsurteil in BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184, unter II.2. der Gründe).
- 50** b) Bedenken 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). Soweit sich das FA gegen die zu Grunde liegende Beweiswürdigung wendet, kann es damit nicht gehört werden. Denn die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG bindet nach § 118 Abs. 2 FGO den BFH, auch wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist. Das gilt nur dann nicht, wenn sie in sich widersprüchlich, lückenhaft oder unklar ist, gegen Denkgesetze oder gesichertes Erfahrungswissen verstößt oder ihr zu hohe Anforderungen an die Überzeugungsbildung zu Grunde liegen (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 2005 IX R

76/03, BFHE 212, 360, BStBl II 2006, 359; BFH-Beschluss vom 5. Juli 2006 IV B 91/05, BFH/NV 2006, 2245). So verhält es sich vorliegend jedoch nicht.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)