

§ 55

Schlußvorschriften
(Sondervorschriften für die Gewinnermittlung
nach § 4 oder nach Durchschnittssätzen bei vor dem
1. Juli 1970 angeschafftem Grund und Boden)

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415),
 geändert durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999
 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304)

(1) Bei Steuerpflichtigen, deren Gewinn für das Wirtschaftsjahr, in das der 30. Juni 1970 fällt, nicht nach § 5 zu ermitteln ist, gilt bei Grund und Boden, der mit Ablauf des 30. Juni 1970 zu ihrem Anlagevermögen gehört hat, als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 4 Abs. 3 Satz 4 und § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1) das Zweifache des nach den Absätzen 2 bis 4 zu ermittelnden Ausgangsbetrags. Zum Grund und Boden im Sinne des Satzes 1 gehören nicht die mit ihm in Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse.

(2) Bei der Ermittlung des Ausgangsbetrags des zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 33 Abs. 1 Satz 1 Bewertungsgesetz in der Fassung oder Bekanntmachung vom 10. Dezember 1965 – BGBl. I S. 1861 –, zuletzt geändert durch das Bewertungsänderungsgesetz 1971 vom 27. Juli 1971 – BGBl. I S. 1157) gehörenden Grund und Bodens ist seine Zuordnung zu den Nutzungen und Wirtschaftsgütern (§ 34 Abs. 2 Bewertungsgesetz) am 1. Juli 1970 maßgebend; dabei sind die Hof- und Gebäudeflächen sowie die Hausgärten im Sinne des § 40 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes nicht in die einzelne Nutzung einzubeziehen. Es sind anzusetzen:

1. Bei Flächen, die nach dem Bodenschätzungsgesetz in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 610-8, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 95 Nr. 4 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341), zu schätzen sind, für jedes katastermäßig abgegrenzte Flurstück der Betrag in Deutscher Mark, der sich ergibt, wenn die für das Flurstück am 1. Juli 1970 im amtlichen Verzeichnis nach § 2 Abs. 2 der Grundbuchordnung (Liegenschaftskataster) ausgewiesene Ertragsmeßzahl vervierfacht wird. Abweichend von Satz 1 sind für Flächen der Nutzungsteile

- a) Hopfen, Spargel, Gemüsebau und Obstbau 4,00 Deutsche Mark je Quadratmeter,
- b) Blumen- und Zierpflanzenbau sowie Baumschulen 5,00 Deutsche Mark je Quadratmeter

anzusetzen, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt gegenüber bis zum 30. Juni 1972 eine Erklärung über die Größe, Lage und Nutzung der betreffenden Flächen abgibt,

2. für Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung je Quadratmeter 1,00 Deutsche Mark,

3. für Flächen der weinbaulichen Nutzung der Betrag, der sich unter Berücksichtigung der maßgebenden Lagenvergleichszahl (Vergleichszahl der einzelnen Weinbaulage, § 39 Abs. 1 Satz 3 und § 57 Bewertungsgesetz), die für ausbauende Betriebsweise mit Faßweinerzeugung anzusetzen ist, aus der nachstehenden Tabelle ergibt:

Lagenvergleichszahl	Ausgangsbetrag je Quadratmeter in DM
bis 20	2,50
21 bis 30	3,50
31 bis 40	5,00
41 bis 50	7,00
51 bis 60	8,00
61 bis 70	9,00
71 bis 100	10,00
über 100	12,50

4. für Flächen der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung, auf die Nummer 1 keine Anwendung findet,
je Quadratmeter 1,00 Deutsche Mark,
5. für Hofflächen, Gebäudeflächen und Hausgärten im Sinne des § 40 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes
je Quadratmeter 5,00 Deutsche Mark,
6. für Flächen des Geringstandes
je Quadratmeter 0,25 Deutsche Mark,
7. für Flächen des Abbaulandes
je Quadratmeter 0,50 Deutsche Mark,
8. für Flächen des Unlandes
je Quadratmeter 0,10 Deutsche Mark.

(3) Lag am 1. Juli 1970 kein Liegenschaftskataster vor, in dem Ertragsmeßzahlen ausgewiesen sind, so ist der Ausgangsbetrag in sinngemäßer Anwendung des Absatzes 2 Nr. 1 Satz 1 auf der Grundlage der durchschnittlichen Ertragsmeßzahl der landwirtschaftlichen Nutzung eines Betriebs zu ermitteln, die die Grundlage für die Hauptfeststellung des Einheitswerts auf den 1. Januar 1964 bildet. Absatz 2 Nr. 1 Satz 2 bleibt unberührt.

(4) Bei nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Grund und Boden ist als Ausgangsbetrag anzusetzen:

1. Für unbebaute Grundstücke der auf den 1. Januar 1964 festgestellte Einheitswert. Wird auf den 1. Januar 1964 kein Einheitswert festgestellt oder hat sich der Bestand des Grundstücks nach dem 1. Januar 1964 und vor dem 1. Juli 1970 verändert, so ist der Wert maßgebend, der sich ergeben würde, wenn das Grundstück nach seinem Bestand vom 1. Juli 1970 und nach den Wertverhältnissen vom 1. Januar 1964 zu bewerten wäre;
2. für bebaute Grundstücke der Wert, der sich nach Nummer 1 ergeben würde, wenn das Grundstück unbebaut wäre.

(5) Weist der Steuerpflichtige nach, daß der Teilwert für Grund und Boden im Sinne des Absatzes 1 am 1. Juli 1970 höher ist als das Zweifache des Ausgangsbetrags, so ist auf Antrag des Steuerpflichtigen der Teilwert

als Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Der Antrag ist bis zum 31. Dezember 1975 bei dem Finanzamt zu stellen, das für die Ermittlung des Gewinns aus dem Betrieb zuständig ist. Der Teilwert ist gesondert festzustellen. Vor dem 1. Januar 1974 braucht diese Feststellung nur zu erfolgen, wenn ein berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen gegeben ist. Die Vorschriften der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gelten entsprechend.

(6) Verluste, die bei der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden im Sinne des Absatzes 1 entstehen, dürfen bei der Ermittlung des Gewinns in Höhe des Betrags nicht berücksichtigt werden, um den der ausschließlich auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten unter dem Zweifachen des Ausgangsbetrags liegt. Entsprechendes gilt bei Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2.

(7) Grund und Boden, der nach § 4 Abs. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes 1969 nicht anzusetzen war, ist wie eine Einlage zu behandeln; er ist dabei mit dem nach Absatz 1 oder 5 maßgebenden Wert anzusetzen.

Autor und Mitherausgeber:
 Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 55

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 55	1	E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
B. Rechtentwicklung des § 55 und Reformvorhaben	2	I. Verhältnis zu den Gewinnermittlungsvorschriften	6
C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 55		II. Verhältnis zu den Vorschriften über Betriebsveräußerung und -aufgabe (§§ 14, 14a)	8
I. Bedeutung des § 55	3	F. Verfahrensfragen	10
II. Verfassungsmäßigkeit des § 55	4		
D. Geltungsbereich des § 55	5		

Erläuterungen zu Abs. 1: Bewertung des Grund und Bodens im Anlagevermögen zum 30. 6. 1970

	Anm.		Anm.
A. Ansatz fiktiver Anschaffungskosten für Grund und Boden (Abs. 1 Satz 1)		II. Persönliche Voraussetzungen	
I. Überblick	15	1. Steuerpflichtige, „deren Gewinn nicht nach § 5 zu ermitteln ist“	17

	Anm.		Anm.
2. Maßgebliches Wirtschaftsjahr	18	a) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 und nach Durchschnittssätzen	33
III. Sachliche Voraussetzungen		b) Übergang zu einem niedrigeren oder höheren Teilwert bei Betriebsvermögensvergleich	36
1. Zum Anlagevermögen gehörender Grund und Boden	21	c) Ansatz des Werts von Grund und Boden bei Änderung der Gewinnermittlung	40
2. Maßgeblicher Stichtag (30. 6. 1970)	22	3. Ermittlung der fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten	42
3. Anwendung des § 55 bei Verpachtung und Übergang zur Liebhaberei	23		
IV. Rechtsfolgen des Abs. 1		B. Keine Berücksichtigung der mit dem Grund und Boden zusammenhängenden Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse (Abs. 1 Satz 2)	43
1. Maßgeblichkeit fiktiver statt tatsächlicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten	25		
2. Anwendungsbereich der fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten			

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Ermittlung des Ausgangsbetrags bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken**

	Anm.		Anm.
A. Zugehörigkeit des Grundbesitzes zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (Abs. 2 Satz 1)	45	I. Überblick	50
B. Grundsätze zur Ermittlung des Ausgangsbetrags (Abs. 2 Satz 1)		II. Nach dem Bodenschätzungsgesetz zu schätzende Flächen (Abs. 2 Nr. 1)	
I. Zuordnung des Grund und Bodens zu den Nutzungen und Wirtschaftsgütern (§ 34 BewG)	47	1. Bodenschätzungsgesetz und Liegenschaftskataster	51
II. Behandlung von Hof- und Gebäudeflächen sowie Hausgärten (§ 40 Abs. 3 BewG)	48	2. Ansatz der vierfachen Ertragsmeßzahl (Nr. 1 Satz 1)	52
		3. Sonderkulturen (Abs. 2 Nr. 1 Satz 2)	53
C. Ermittlung des Ausgangsbetrags bei den einzelnen Nutzungsarten und Wirtschaftsgütern (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1–8)		III. Andere als landwirtschaftliche Nutzungen (Abs. 2 Nr. 2–4)	55
		IV. Andere Nutzungsarten und Wirtschaftsgüter (Abs. 2 Nr. 5–8)	60

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Ausgangsbetrag für land- und forstwirtschaftliche
Grundstücke bei Fehlen eines Liegenschaftskatasters**

Anm.

Anm.

A. Die von Abs. 3 betroffenen Fälle	65
--	----

B. Ermittlung des Ausgangsbetrags in den Fällen des Abs. 3	68
---	----

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Ausgangsbetrag bei Kleingewerbetreibenden und
selbständig Tätigen**

Anm.

Anm.

A. Die von Abs. 4 betroffenen Fälle	75
--	----

I. Unbebaute Grundstücke (Abs. 4 Nr. 1)	78
---	----

B. Ermittlung des Ausgangsbetrags in den Fällen des Abs. 4	
---	--

II. Bebaute Grundstücke (Abs. 4 Nr. 2)	82
--	----

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Ansatz des höheren Teilwerts**

Anm.

Anm.

A. Bedeutung des Abs. 5	84
--------------------------------------	----

B. Ansatz des höheren Teilwerts: Voraussetzungen und Rechtsfolgen (Abs. 5 Satz 1)	
--	--

I. Voraussetzungen für den Ansatz des höheren Teilwerts	
1. Grund und Boden iSd. Abs. 1	86
2. Höherer Teilwert	87
3. Nachweis des höheren Teilwerts und Antrags-erfordernis	88
II. Rechtsfolge: Ansatz des höheren Teilwerts	
1. Ansatz „als Anschaf-fungskosten“	92

2. Folgen des Teilwert-ansatzes	
a) Ertragsteuerliche Vorteile gegenüber den Werten nach Abs. 2-4	94
b) Bewertungsrechtliche Folgen des Ansatzes eines höheren Teilwerts (Nichtanwen-dung von § 69 Abs. 2 BewG)	95

C. Antragsverfahren (Abs. 5 Satz 2)	98
--	----

D. Feststellungsverfahren (Abs. 5 Sätze 3-5)	99
---	----

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Begrenzte Berücksichtigung von Verlusten
(Verlustklausel)**

	Anm.		Anm.
A. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6	110		
B. Verlustklausel bei Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens (Abs. 6 Satz 1)			
I. Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 1			
1. Die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen	112		
2. Anwendung der Verlustklausel bei Ansatz des höheren Teilwerts?	113		
		II. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1: Begrenzte Berücksichtigung von Verlusten	
		1. Begriff des Verlusts	114
		2. Berechnung des nicht berücksichtigungsfähigen Verlusts	115
		3. Maßgeblichkeit des ausschließlich auf den Grund und Boden entfallenden Veräußerungspreises	116
		C. Anwendung der Verlustklausel auf Teilwertabschreibungen (Abs. 6 Satz 2)	118

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Erfolgsneutrale Einbuchung von Grund und Boden**

	Anm.		Anm.
A. Bedeutung des Abs. 7	120		
B. Voraussetzungen des Abs. 7	122		
C. Rechtsfolgen des Abs. 7			
		I. Behandlung „wie eine Einlage“	125
		II. Maßgeblicher Zeitpunkt der Einbuchung	126
		III. Maßgebender Wert der Einbuchung	127

ABC zu § 55 130

Allgemeine Erläuterungen zu § 55

Schrifttum bis 1984: HOFFMAN-RIEM, Rückwirkende Besteuerung der Bodenveräußerungsgewinne von Landwirten?, DStR 1971, 1; BUOB, Der Wert landwirtsch. Grundstücke und ihre Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, StBp. 1971, 12 ff.; RUNGE, Zur Verfassungswidrigkeit von § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG, DB 1970, 1661; DERS., Gewinn aus der Veräußerung von Grund und Boden, BB 1970, 956; DERS., Das Zweite StÄndG 1971, BB 1971, 906; DZIADKOWSKI, Die Ermittlung von Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen, BB 1971, 911; SÖFFING, Das Zweite StÄndG 1971, DStZ 1971, 273; DERS., Die Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung nach dem Zweiten StÄndG 1971, Inf. 1971, 385; ZITZMANN, Das Zweite StÄndG 1971, DB 1971, 1440; FELSMANN, Zweifelsfragen zum Zweiten StÄndG 1971, Inf. 1972, 1; SÖFFING, Zweifelsfragen zur Bodengewinnbesteuerung, Inf. 1972, 121; DERS., Bodengewinnbesteuerung bei verpachtetem Betrieb, DStZ 1972, 41; OTT, Zur Bodengewinnbesteuerung bei selbst. Tätigen und Kleingewerbetreibenden, BB 1975, 465; TROLL, Unbebaute Grundstücke bei der Einheitsbewertung, DStR 1975, 113; KLEEBERG, Entschädigungen für nachhaltige Wertminderungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke, BB 1976, 879; KRÄGELOH, Entnahme eines landwirtschaftlichen Betriebsgrundstückes – Berechnung des Entnahmegewinns bei nicht buchführungspfl. Landwirten (ESt.), StSem. 1979, 129; MATHIAK, Zur Rspr. der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1980, 73; OSTERMEIER, Zwischenbilanz zur Bodengewinnbesteuerung, StBp. 1980, 176; o. V., Zur Bindungswirkung einer Feststellung des höheren Teilwerts, FR 1980, 563; F. MARTIN, Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken aus land- und forstwirtschaftl. Betrieben, BB 1981, 1007; SEEGER, Die Rspr. zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1981, 49; FELSMANN, Übergang vom einkommensteuerrechtlich relevanten Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zur Liebhaberei keine Betriebsaufgabe, Inf. 1982, 517; HERDER, Vertrauensschutz bei fehlerhaftem Antrag gemäß § 55 Abs. 5 EStG, Inf. 1982, 214; KLEEBERG, 10 Jahre Bodengewinnbesteuerung aus Land- und Forstwirtschaft, Münster-Hiltrup 1982; KÜFFNER/HEINDL, Falsche Eröffnungsbilanzen in der Landwirtschaft?, DStR 1983, 313; OSTERMEIER, Bodengewinnbesteuerung und Betriebsvermögen bei nichtbilanzierenden Land- und Forstwirten, Inf. 1982, 388; FÜHRER, Falsche Eröffnungsbilanzen in der Land- und Forstwirtschaft?, DStR 1983, 34; SCHOLTZ, Neuere Rspr. zur Besteuerung der Land- und Forstwirte, Inf. 1983, 101; GROSSMANN, Die estl. Entwicklung der Bodengewinnbesteuerung der Land- und Forstwirte, DStR 1984, 645.

Schrifttum ab 1985: KIRCHHOF/LEISNER, Bodengewinnbesteuerung, Verfassungsfragen der Bodengewinnbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft, 1985; KANZLER, Neuere Rspr. zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1988, 593 und GodStFachtg. 1988, 71; GALLUS, Anforderungen an den Steuergesetzgeber für einen erfolgreichen Strukturwandel der Land- und Forstwirtschaft; DStZ 1989, 22; GLANEGGER, Grund und Boden in der Bilanz des Landwirts, DStZ 1989, 132; o. V., Anm. zu BFH v. 19. 1. 1989 IV R 108/87, HFR 1989, 368; HERZIG, Die Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten in der Landwirtschaft, GodStFachtg. 1990, 17; o. V., Anm. zu BFH v. 6. 7. 1989 IV R 27/87, HFR 1990, 82; SCHERRER, D-Mark Eröffnungsbilanz, Köln 1991; DEPIEREUX, Der Forstwirt wider Willen, DStR 1992, 319; HUND, Zum Beginn der Verjährung bei einem Schadensersatzanspruch wegen Versäuerung einer Ausschlussfrist durch einen Steuerberater, DStR 1993, 1646; SOMMERFELD, Die Bodenschätzung der Fin-Verw., DStZ 1994, 2; AICHNER, Die Bodengewinnbesteuerung in der Landwirtschaft und Forstwirtschaft im Spannungsfeld von Recht, Strukturwandel und Politik, Inf. 1994, 577; KANZLER, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber, StuW 1996, 215; NACKE, Veräußerungserlös bzw. Aufgabewert einer Milchquote faktisch einkommensteuerfrei, Inf. 1997, 394; HILLER, Verlustausschlussklausel nach § 55 Abs. 6 EStG und Milchreferenzmenge – Erneute Turbulenzen des IV. Senats, jetzt zur Bilanzierung von Milchreferenzmengen, Inf. 1997, 650; RUPPE, Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, DStJG 21 (1998) 29; v. SCHÖNBERG, Milchreferenzmenge und Verlustausschlussklausel (§ 55 Abs. 6 EStG), FR 1998, 253; WESCHE, Auswirkung der neueren BFH-Rechtsprechung zur ertragsteuerlichen Behandlung der Milchreferenzmenge bei Veräußerung und Betriebsaufgabe, HLBS-Report 6/98, 13; HILLER, Das StEntG 1999/2000/2002 und seine Berührungspunkte mit der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1999, 289; KRAEUSEL, Änderungen im StRecht durch das StEntG 1999/2000/2002 –

Teil I und II, DSzZ 1999, 401 und 431; KANZLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 1999, 225; DERS., StEntlG 1999/2000/2002 – Änderungen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, FR 1999, 423; DERS., Die neue Durchschnittssatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte – oder: einfach und zielgenau in die Verfassungswidrigkeit, DSzZ 1999, 682; WENDT, M., Verhältnis der drei Gewalten beim Streit um die Auslegung des § 55 EStG, FR 1999, 1005; WIENROTH, Rechtsfolgen der Änderung des § 55 Abs. 1 und 6 EStG in Bezug auf die Besteuerung von mit dem Grund und Boden im Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgütern und Nutzungsbefugnissen, HLBS-Report 3/99, 4; DERS., Verlustausschlußklausel § 55 Abs. 6 EStG insbesondere in Zusammenhang mit Milch- und Zuckerrübenlieferrechten, HLBS-Steuer-Forum 2000 I/3; BAHRs, Die Bewertung von Milchlieferrechten vor dem Hintergrund der neuesten BFH-Rspr., Inf. 2000, 683; FELDHAUS/STEPHANY, 24. ASOB-StFachtagung Friedberg v. 18. 5. 2000, Arbeitsunterlage; HILLER, Substanzabspaltung oder Wertminderung des Grund und Bodens durch Einführung der Milchquoten?, StWa. 2000, 191; o.V. (MK), Zur Ermittlung des Buchwertes bei Veräußerung einer Milchreferenzmenge, DSrR 2000, 201; KANZLER, Immaterielles Wirtschaftsgut und Verlustausschlußklausel des § 55 Abs. 6 EStG, FR 2000, 279; v. SCHÖNBERG, Milchreferenzmenge als vom Grund und Boden abgespaltenes Wirtschaftsgut, HFR 2000, 274; STEPHANY, Zur estrechtl. Behandlung der Veräußerung von Lieferrechten im Zusammenhang mit EStG § 55, AgrarR 2000, 242; MEYNE-SCHMIDT, Ertragsteuerliche Behandlung von Milchquoten, Zuckerrüben- und Eigenjagdrechten sowie Bodenschätzen, StBp. 2000, 245.

Spezialkommentare und Monographien (werden nachfolgend abgekürzt zitiert): FELS-MANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Bonn, 3. Aufl. 1983 (mit Nachlieferungen); GÜRSCHING/STENGER, Kommentar zum BewG und VStG, 9. Aufl. 1992/1998 Köln (mit Nachlieferungen); MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, Stuttgart ua., 6. Aufl. 1992; ALTEHOEFER/BAUER/FICHELTMANN/FISCHER/FREUND/WALTER, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Herne/Berlin, 2. Aufl. 1993; RÖSSLER/TROLL, Bewertungsgesetz, München, 1999; KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. Stuttgart 1995; RÖSSLER/LANGNER/SIMON/KLEIBER, Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten, Neuwied, 7. Aufl. 1995; LEINGÄRTNER/BEARBEITER, Besteuerung der Landwirte, München 1998 ff.

Verwaltungsanordnungen (BMF): BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 betr. Zweifelsfragen zur Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung; BMWF v. 18. 4. 1972 StEK EStG § 13 Nr. 148; BMWF v. 31. 5. 1972, StEK EStG § 55 Nr. 7 betr. Grundstücksveräußerungen nach dem 30. 6. 1970 und vor dem 1. 7. 1972; BMF v. 20. 11. 1975, StEK EStG § 55 Nr. 19 betr. keine Verlängerung der gesetzlichen Ausschlußfrist; H 236 EStR 1994; zu übrigen Verwaltungsanordnungen s. Erl. zur Vorschrift.

1

A. Überblick zu § 55

Kern der Vorschrift ist Abs. 7. Der Grund und Boden, der früher nach § 4 Abs. 1 Satz 5 außer Ansatz blieb (s. § 4 Anm. 2) ist beim *Betriebsvermögensvergleich* nach § 4 Abs. 1 zum 1. 7. 1970 einzubuchen, und zwar erfolgsneutral mit fiktiven Anschaffungskosten (Abs. 1) oder auf Antrag mit dem höheren Teilwert (Abs. 5). Aus systematischen Gründen hätte die Regelung daher an den Anfang der Vorschrift gehört.

Abs. 1 regelt die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für den Ansatz fiktiver Anschaffungs- oder Herstellungskosten und weist hinsichtlich deren Ermittlung auf die folgenden Absätze („das Zweifache des nach den Absätzen 2–4 zu ermittelnden Ausgangsbetrages“).

Abs. 2–4 bestimmen, was als *Ausgangsbetrag* für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten iSd. Abs. 1 anzusetzen ist; dabei wird unterschieden zwischen – zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (Abs. 2 u. 3; s. Anm. 45–68) und – nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (Abs. 4; s. Anm. 75–82) gehörendem Grund und Boden.

Das Verfahren zur Ermittlung des Ausgangsbetrags lehnt sich weitgehend an die im Bewertungsverfahren nach dem BodSchätzG zu schätzenden Werte an. § 55 unterscheidet dabei

- Flächen, die nach dem BodSchätzG zu schätzen sind (Liegenschaftskataster; Abs. 2 Nr. 1, s. Anm. 51–53),
- Flächen, für die am 1. 7. 70 kein Liegenschaftskataster vorliegt (Abs. 3; s. Anm. 65–68),
- Sonderkulturen (Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, s. Anm. 53),
- bestimmte einzelne Nutzungsarten (Abs. 2 Nr. 2–8; s. Anm. 55–60).

Abs. 5 gab (als früher für die Praxis wichtige Vorschrift) dem Stpfl. bis zum 31. 12. 1975 die Möglichkeit, auf Antrag anstelle des doppelten Ausgangsbetrags nach Abs. 2–4 den höheren Teilwert des Grund und Bodens gesondert feststellen zu lassen.

Abs. 6 begrenzt (als heute für die Praxis wichtige Vorschrift) den Abzug von Verlusten, die bei Veräußerung, Entnahme oder Teilwertabschreibung dadurch entstehen, daß der Veräußerungspreis abzüglich Veräußerungskosten (bzw. der Teilwert) niedriger ist als der doppelte Ausgangsbetrag nach Abs. 2–4 (s. Anm. 110).

Abs. 7 sieht vor, daß der zum Stichtag vorzunehmende Ansatz des Grund und Bodens „wie eine Einlage zu behandeln ist“ (s. o.).

B. Rechtsentwicklung des § 55 und Reformvorhaben

2

Zweites StÄndG 1971 v. 10. 8. 1971 (BGBl. I, 1266; BStBl. I, 373): Die Vorschrift wurde im Zusammenhang mit der Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung im Anschluß an die Rspr. des BVerfG (v. 11. 5. 1970, 1 BvL 17/67, BGBl. I, 1145; BStBl. II, 579) in das EStG eingefügt.

Zeitliche Geltung: Zu unterscheiden ist nach der Art der Gewinnermittlung.

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ist die Vorschrift erstmals anzuwenden (§ 52 Abs. 25 EStG 1971) für Wj., die nach dem 30. 6. 1970 enden (zB in der Landwirtschaft Wj. 1. 7. 1970–30. 6. 1971; in der Forstwirtschaft 1. 10. 1969–30. 9. 1970; § 2 Abs. 5 Ziff. 1 EStG 1971; § 2 EStDV 1971).

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und nach GDL (s. § 13 a Anm. 2): auf Veräußerungen und Entnahmen

- nach dem 30. 6. 1970, wenn der Grund und Boden zum Anlagevermögen eines land- und forstw. Betriebsvermögens gehört,
- nach dem 14. 8. 1971 (Tag der Verkündung des 2. StÄndG 1971 im BGBl.), wenn der Grund und Boden zum Anlagevermögen eines gewerblichen Betriebs oder zu einem der selbständigen Arbeit dienenden Vermögen gehören. Entgegen dem Wortlaut der Übergangsregelung in § 52 Abs. 2 Satz 2 EStG 1975 (§ 52 Abs. 5 Satz 2 EStG 1971) sind von der Besteuerung auch Bodengewinne aufgrund von Grundstücksentnahmen nach dem 30. 6. 1970 ausgenommen, wenn die Entnahme dazu dient, einen vor dem 1. 7. 1970 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag zu erfüllen.

Ausnahmen bei Veräußerung und Entnahme aufgrund vorstichtagsbezogener Bindung: Nach § 52 Abs. 2 Satz 2 EStG 1971 schied die Bodengewinnbesteuerung allerdings aus, wenn die Veräußerung auf einem vor dem jeweiligen Stichtag abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruhte (zB unwiderrufliches notarielles Verkaufsangebot, bei dem Leistung und Gegenleistung im wesentlichen festgelegt sind; s. BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102). Entgegen diesem Wortlaut der Übergangsregelung sind von der Besteuerung auch Bodengewinne aufgrund von Grundstücksentnahmen nach dem 30. 6. 1970 ausgenommen, wenn die Entnahme dazu dient, einen vor dem

1. 7. 1970 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag zu erfüllen (BFH v. 19. 1. 1989 IV R 108/87, BStBl. II, 451).

Erstmalige Anwendung auf „ruhende Betriebe“: Vollzog sich vor dem 1. 7. 1970 bereits ein Übergang von einem landwirtschaftlichen Erwerbsbetrieb zu einem Liebhabereibetrieb, so gilt § 55 nach FELSMANN (Inf. 1982, 517) für die Bodenbewertung, soweit dies für die Feststellung stiller Reserven des sog. ruhenden Betriebs (s. BFH v. 29. 10. 1981 IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381) erforderlich ist.

Außer der Einfügung des § 55 umfaßte die Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung noch folgende Maßnahmen:

- ▷ die Streichung des § 4 Abs. 1 Satz 5: Dadurch blieb der Grund und Boden bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 nicht mehr außer Ansatz.
- ▷ die Einfügung des Satzes 4 in § 4 Abs. 3: Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 dürfen danach die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Grund und Boden erst im Zeitpunkt seiner Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgaben abgesetzt werden (s. § 4 Anm. 628 ff.).
- ▷ Änderung des § 6c: Die Übertragung stiller Reserven war danach auch anlässlich der Veräußerung von Grund und Boden zulässig.
- ▷ die Einfügung des § 14a: Durch die Gewährung von Freibeträgen wurde die Veräußerung oder Aufgabe eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs im ganzen sowie die Veräußerung eines Teils des Grund und Bodens begünstigt (s. Erl. zu § 14a).
- ▷ die Erhöhung der Freibetragsgrenzen des § 16 Abs. 4 und Anfügung eines Satzes 3: Die Erhöhung der Freibeträge – insbes. gem. Satz 3 – sollte die Einbeziehung des Grund und Bodens in die Gewinnermittlung von Kleingewerbetreibenden nach § 4 Abs. 3 ausgleichen.

EGAO 1977 v. 14. 12. 1976 (BGBl. I, 3341; I 1977, 667; BStBl. I 1976, 694; I 1977, 294): Redaktionelle Anpassung des Abs. 5 Satz 5 an die AO 1977.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Änderung der Abs. 1 und 6 als Reaktion auf die Entscheidungen des BFH zur Anwendung der Verlustausschlußklausel des Abs. 6 bei Abspaltung immaterieller Wirtschaftsgüter vom Grund und Boden (BFH v. 5. 3. 1998 IV R 8/95, BFHE 185, 434 und IV R 23/96, BFHE 185, 435); dazu Anm. 43 und 116.

Reformvorhaben: Die nach Auffassung des BFH (Urt. v. 24. 6. 1999 IV R 33/98, BFHE 189, 132) verunglückte Fassung des Abs. 1 Satz 3 und Abs. 6 Satz 1 durch das *StEntlG 1999/2000/2002* (s. Anm. 43 und 114) sollte auf Vorschlag des BRats nochmals wie folgt geändert werden (s. BTDrucks. 14/1655, 10; dazu auch KANZLER, FR 2000, 279):

„Tritt eine am 30. Juni 1970 bestehende Nutzungsmöglichkeit des Grund und Bodens danach als selbständiges Wirtschaftsgut in Erscheinung, so bleibt der Wert des Grund und Bodens nach Satz 1 hiervon unberührt; das neue Wirtschaftsgut gilt als unentgeltlich im Betriebsvermögen entstanden“ (Abs. 1 Satz 3 idF des Entw.) und

„Ein Abzug des Werts nach Absatz 1 Satz 1 vom Veräußerungspreis oder dem an dessen Stelle tretenden Wert für ein anderes Wirtschaftsgut als Grund und Boden im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 ist unzulässig“ (Abs. 6 Satz 1 idF des Entw.).

Zur Begründung wurde ua. ausgeführt, die Neuregelung diene ausschließlich der Klarstellung der bereits im *StEntlG 1999/2000/2002* vorgenommenen Änderung des § 55. Sie solle deshalb ebenso wie die klarzustellende Regelung in allen noch offenen Fällen angewandt werden (§ 52 Abs. 60 idF des *StEntlG 1999/2000/2002*).

BTDrucks. aaO: „Im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 ist eine vom BFH erkannte verdeckte Regelungslücke entgegen den Vorstellungen des BFH in der Weise geschlossen worden, dass die Rechtslage, wie sie der Verwaltungsauffassung

vor dem Ergehen des BFH-Urteils vom 5. März 1998 – IV R 23/96 – entsprach, wieder hergestellt worden ist. Es ist ausdrücklich klargestellt worden, dass die pauschale Wertermittlung nach § 55 Abs. 1 EStG ausschließlich für den „nackten“ Grund und Boden gilt und andere mit dem Grund und Boden zusammenhängende Wirtschaftsgüter oder Nutzungsbefugnisse nicht in die pauschale Wertermittlung einzubeziehen sind. In einer erneuten Entscheidung vom 24. Juni 1999 – IV R 33/98 – hat der BFH die Auffassung vertreten, der in der Gesetzesbegründung (Drucksache 14/443 S. 34 f.) zum Ausdruck kommende Wille des Gesetzgebers habe im Wortlaut des Gesetzes keinen Niederschlag gefunden und sei deshalb unbeachtlich. Die Änderung des § 55 EStG dient ausschließlich der erneuten Klarstellung des in der Gesetzesbegründung zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 zum Ausdruck kommenden objektiven Willens des Gesetzgebers.“

C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 55

I. Bedeutung des § 55

3

Nach Aufhebung des § 4 Abs. 1 Satz 5 durch das 2. StÄndG 1971 v. 10. 8. 1971 (s. Anm. 2) unterliegen auch Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 der Besteuerung.

Fortwirkende praktische Bedeutung der Vorschrift: Die Vorschrift ist auch nach Ablauf der Ausschußfrist für den Antrag auf Feststellung des höheren Teilwerts von Bedeutung, weil die danach festgestellten Buchwerte bei jeder Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden, der bereits zum Stichtag Anlagevermögen war, auch im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder -entnahme anzusetzen sind.

Rechts- und Steuersystematische Bedeutung: Durch den Ansatz fiktiver Anschaffungskosten, nämlich des verdoppelten sog. Ausgangsbetrags nach Abs. 2–4 bzw. des höheren Teilwerts (Abs. 5) soll vermieden werden, daß stille Reserven aus der Zeit, in der der Grund und Boden außer Ansatz blieb, der Besteuerung unterworfen werden. Begründet wurde dies damit, daß „sprunghafte Veränderungen des Preisgefüges auf dem Bodenmarkt und dadurch mögliche sozialpolitisch unerwünschte Auswirkungen auf dem Wohnungsmarkt“ vermieden werden sollten (Begr., BTDrucks. VI/1901, 8). Diese fiktiven Anschaffungskosten werden bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 gewinnneutral eingebucht (Abs. 7), bei Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 und Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen werden sie im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgaben abgezogen (§ 4 Abs. 3 Satz 4). Der Wert des Grund und Bodens ist aber als ein an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten tretender Wert in das nach § 4 Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis aufzunehmen (s. § 4 Anm. 640).

Verwaltungsvereinfachung: Das in § 55 Abs. 2–4 vorgesehene Pauschalverfahren dient vor allem der Verwaltungsvereinfachung. Die amtliche Begründung bemerkt dazu (BTDrucks. aaO, 13):

„Das mit dem Entwurf erstrebte Ziel, Wertsteigerungen steuerlich nicht zu erfassen, die vor dem 1. Juli 1970 bei bisher unter § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG fallendem Grund und Boden entstanden sind, gebietet es, bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme solchen Grund und Bodens statt von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vom Teilwert am 1. Juli 1970 auszugehen. Es ist jedoch verwaltungsmäßig unmöglich, für jede von den vorgeschlagenen gesetzlichen Neuregelungen betroffene Grundstücksparzelle den Teilwert am 1. Juli 1970 festzustellen. Andererseits ist eine solche Feststellung auch nicht erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme

möglich, weil diese in ferner Zukunft erfolgen kann und dann eine Ermittlung des Teilwerts am 1. Juli 1970 kaum noch durchführbar ist. Aus Gründen der Verwaltungsökonomie ist es daher erforderlich, bei der Ermittlung zukünftiger Bodengewinne grundsätzlich von pauschalen Werten auszugehen, die so bemessen sind, daß sie in der überwiegenden Zahl der Fälle nicht unter dem Teilwert am 1. Juli 1970 liegen.“

UE ist die Vorschrift daher Fiskalzwecknorm mit Vereinfachungscharakter. Schon aus Vertrauensschutzgründen verbat sich die Erfassung des Grund und Bodens mit den historischen Anschaffungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2; andererseits war eine Einlage zum Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 ausgeschlossen, weil dem Betrieb keine Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen zugeführt wurden (§ 4 Abs. 1 Satz 5), denn der Grund und Boden war auch schon vor Einführung der Bodengewinnbesteuerung Betriebsvermögen (RFH v. 26. 7. 1933 VI A 851/32, RStBl. 1933, 1144 zu § 12 EStG 1925; BFH v. 11. 12. 1952 IV 194/52 U, BStBl. III 1953, 50 und v. 30. 9. 1954 IV 299/53 U, BStBl. III, 367 zu § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG aF; v. 18. 5. 2000 IV R 27/98, BFH/NV 2000, 1291 = FR 2000, 1053; s. auch BVerfG v. 11. 5. 1970 1 BvL 17/67, BVerfGE 28, 227 betr. Bodengewinnbesteuerung). Daher sieht Abs. 7 vor, diesen Grund und Boden nur „wie eine Einlage zu behandeln“ (s. Anm. 125). Die verhältnismäßig hohen Pauschalwerte schließen eine Benachteiligung gegenüber Gewerbetreibenden oder selbstständig Tätigen aus; andererseits diente der Antrag auf Festsetzung des höheren Teilwerts nach Abs. 5 der Einzelfallgerechtigkeit (zur Verfassungsmäßigkeit dieses Wahlrechts s. Anm. 4).

Bedeutung für die steuerliche Gewinnermittlung: Technik und Auswirkung der Berücksichtigung fiktiver Anschaffungs- oder Herstellungskosten unterscheiden sich danach, ob der Gewinn durch Bestandvergleich oder vereinfacht nach § 4 Abs. 3 oder § 13a ermittelt wird.

► *Betriebsvermögensvergleich:* Aus Abs. 1 ergibt sich, daß beim Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1) die nach Abs. 7 eingebuchten fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch für die Bewertung an späteren Bilanzstichtagen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 maßgebend bleiben.

► *Einnahmenüberschußrechnung und Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen:* Bei den Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 und § 13a sind die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten erst bei Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgaben anzusetzen (§ 4 Abs. 3 Satz 4 und § 13a Abs. 6 Nr. 2). Sie sind in das Verzeichnis nach § 4 Abs. 3 Satz 5 aufzunehmen, das auch bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zu führen ist; § 13a Abs. 6 Satz 2 verweist insoweit ua. auch auf § 4 Abs. 3 Sätze 4 und 5. Diese Werte sind auch beim *Übergang* von der Einnahmenüberschußrechnung oder Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Betriebsvermögensvergleich in die sog. *Übergangsbilanz* einzustellen (Vor § 4–7 Anm. 56).

► *Antrag auf höheren Teilwert:* In Abs. 5 räumt das Gesetz dem Stpfl. die Möglichkeit ein, auf Antrag den Teilwert auf Grund eines besonderen Feststellungsverfahrens statt des sog. doppelten Ausgangsbetrags ansetzen zu lassen. Vom gesetzlichen Zweck her wäre der Ansatz des gemeinen Werts zutreffender gewesen (s. Anm. 87).

► *Verlustklausel:* Durch eine Verlustklausel (Abs. 6) soll verhindert werden, daß sich bei der Veräußerung, Entnahme oder bei Teilwertabschreibung Verluste infolge eines überhöhten Ausgangsbetrags auswirken (über die Bedeutung der Verlustklausel und verfassungsrechtliche Bedenken s. Anm. 110).

Wirtschaftliche Bedeutung für den Stpfl.: § 55 mildert die Folgen der Bodengewinnbesteuerung und führte in den meisten Fällen auch zu einer StFreistelung nach dem 30. 6. 1970 gebildeter stiller Reserven, denn die „Pauschalwerte werden in der Regel den Verkehrswert zum maßgeblichen Stichtag überschreiten“ (BTDrucks. VI/2350, 2). Nachteilige Auswirkungen der Verlustausschlußklausel des Abs. 6 hat die Rspr. durch verfassungskonforme Auslegung zu vermeiden gesucht (s. Anm. 4 und 110).

II. Verfassungsmäßigkeit des § 55

4

Die Verfassungsmäßigkeit des § 55 steht außer Frage. UE gilt dies auch für die Vorschrift als eine Teilregelung (neben § 6b und § 14a) zur Bewältigung der Probleme der Bodengewinnbesteuerung (zT aA KIRCHHOF/LEISNER, Bodengewinnbesteuerung, 1985; KLEEBERG in K/S, § 55 Rn. A 59). Insoweit handelt es sich um eine geglückte Gesetzgebungsleistung, die gegenüber den Vorschlägen des BVerfG (v. 11. 5. 1970 1 BvL 17/67, BVerfGE 28, 227 zu C.II.3) mit § 55 zu einer eigenständigen Lösung geführt hat (vgl. KANZLER, StuW 1996, 215, 221). UE kann sich der Stpfl. wegen der Höhe der Pauschalwerte nicht auf eine Grundrechtsverletzung berufen, weil ihm jederzeit das Wahlrecht auf Festsetzung eines höheren Teilwerts nach Abs. 5 zustand. Nach der Rspr. des BVerfG hat der Stpfl. von Verfassungs wegen kein Recht darauf, aus jeder ihm zur Auswahl angebotenen Regelung die für ihn günstigsten Möglichkeiten in Anspruch zu nehmen (BVerfG v. 8. 10. 1991 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, 361 und v. 17. 12. 1992 1 BvR 4/87, FR 1993, 157, 159 = NJW 1993, 2093, 2095).

Der BFH ist stets von der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift ausgegangen, die er insbesondere im Hinblick auf die Einführung der Bodengewinnbesteuerung für eine verfassungskonforme, in vielen Fällen den Stpfl. sogar begünstigende Regelung hielt (BFH v. 24. 7. 1986 IV R 137/84, BFHE 147, 352, BStBl. II 1986, 808; aA KLEEBERG in K/S, § 55 Rn. A 58). Dies schließt eine verfassungskonforme Auslegung etwa der Verlustausschlußklausel nicht aus (s. Anm. 110 auch zur Verfassungsmäßigkeit der Verlustklausel).

D. Geltungsbereich des § 55

5

Persönlicher Geltungsbereich des § 55: Er deckt sich mit dem des früheren § 4 Abs. 1 Satz 5. Erfaßt werden Stpfl., die ihren Gewinn im Zeitpunkt der Entscheidung des BVerfG nicht nach § 5 ermittelten. Dies waren Land- und Forstwirte, selbständig Tätige und Kleingewerbetreibende, die ihren Gewinn durch Bestandsvergleich iSd. § 4 Abs. 1, Überschußrechnung iSd. § 4 Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen (GdL, § 13a) ermittelten (BFH v. 11. 3. 1992 XI R 38/89, BStBl. II, 797).

Die Werte nach § 55 gelten

- ▷ bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 für die Einbuchung zum 1. 1. 1970 (§ 55 Abs. 7 iVm. § 52 Abs. 25 EStG 1971) und für die Bilanzierung an den folgenden Bilanzstichtagen (§ 55 Abs. 1 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1);
- ▷ bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens. In diesem Zeitpunkt sind die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten vom

Veräußerungspreis bzw. Entnahmewert abzuziehen (§ 55 Abs. 1, § 4 Abs. 3 Satz 4, § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2).

Sachlicher Geltungsbereich des § 55: Er ist auf den nackten Grund und Boden beschränkt, der zum Anlagevermögen der vorstehenden Stpfl. gehört und vor dem 1. 7. 1970 angeschafft worden ist. Die Regelung kann nicht auf die Bewertung von Genossenschaftsanteilen ausgedehnt werden, denn das einer Genossenschaft gehörende Grundstück ist strechtlich ihr als rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümerin und nicht anteilig den Genossen zuzurechnen (BFH v. 1. 10. 1981 IV R 147/79, BStBl. II 1982, 250).

► *Grundstücke im Ausland*, die zum Anlagevermögen gehören, sind nach Streichung des § 4 Abs. 1 letzter Satz aF ebenfalls in die Bodengewinnbesteuerung einzubeziehen. Der Wertansatz kann nicht nach § 55 Abs. 2–4 erfolgen, da die Bemessung des Ausgangsbetrags an innerstaatliches Recht und Verwaltungshandeln anknüpft; vielmehr ist der Teilwert zugrunde zu legen (vgl. § 6 Anm. 11). UE folgt dies auch aus dem Wortlaut des Abs. 7.

Im Ergebnis glA OSTERMEIER, StBp. 1980, 176 [179]; FROTSCHER/KÜHLMANN, § 55 Rn. 2.1; ENGEL in BORDEWIN/BRANDT, § 55 Rn. 2; KLEEBERG in K/S, § 55 Rn. B 18; aA LADEMANN/HILLER, § 55 Rn. 20c.

► *Grundstücke im Beitrittsgebiet*, die zum Anlagevermögen gehören, fallen nicht unter § 55. Für Grund und Boden im Beitrittsgebiet waren nach der Sonderregelung des § 9 Abs. 1 DMBilG zum 1. 7. 1990 die Verkehrswerte als Buchwerte in die DM-Eröffnungsbilanz einzustellen (§ 6 Anm. 65; s. auch SCHERRER, D-Mark Eröffnungsbilanz, 56 ff. mwN).

§ 55 gilt daher nicht

▷ für Stpfl., deren Gewinn allgemein oder in dem Wj., in das der 30. 6. 1970 fällt, nach § 5 zu ermitteln war: So bei KapGes. und bei einer gewerblich tätigen KG (BFH v. 11. 3. 1992 XI R 38/89, BStBl. II, 797) hinsichtlich des Grund und Bodens im Gesamthands- und im Sonderbetriebsvermögen, für das die Gewinnermittlungsart gilt, der die PersGes. unterliegt (s. Vor §§ 4–7 Anm. 6), nicht dagegen bei einer rein landwirtschaftlich tätigen KG.

Siehe Vor §§ 4–7 Anm. 5 „Buchführungspflichtige Land- und Forstwirte“ und „Landwirtschaftliche Personengesellschaften“; aA FELSMANN, B 220; s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 56 betr. Bewertung des Anlagevermögens in der Übergangsbilanz und Anm. 17 zur Anwendung des § 55 auf PersGes.

- ▷ für Grundstücke, die nach dem 30. 6. 1970 angeschafft wurden oder
- ▷ für Grundstücke, die bis zum Ablauf des 30. 6. 1970 nicht zum Anlagevermögen, sondern zum Umlaufvermögen oder zum Privatvermögen des Stpfl. gehörten und
- ▷ für im Ausland und im Beitrittsgebiet belegene Grundstücke.

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

6

I. Verhältnis zu den Gewinnermittlungsvorschriften

Vor Aufhebung des § 4 Abs. 1 Satz 5 aF und Einführung des § 55 konnte die Veräußerung eines Grundstücks, das zum Betriebsvermögen eines Landwirts gehört, zu einem nach § 23 stpfl. Spekulationsgewinn führen (BFH v. 29. 6. 1962 VI 82/61 U, BFHE 75, 330, BStBl. III 1962, 387 und v. 27. 9. 1973 VIII R 94/72, BFHE 110, 411, BStBl. II 1974, 55). Nach Streichung des § 4 Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 1 u. 2) regelt § 55 seit 1970 für den Bereich der Gewinnermittlung nach

§ 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 und nach Durchschnittssätzen (GDL; § 13a) den Übergang zur Bodengewinnbesteuerung.

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 erfolgt eine gewinneutrale Einbuchung zum 1. 7. 1970 mit den Werten des § 55 (§ 55 Abs. 7 iVm. § 52 Abs. 25 EStG 1971). Diese Werte bleiben auch für die Bewertung an späteren Bilanzstichtagen maßgebend (§ 55 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1). Spätere Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2) sind möglich, zu beachten ist dann die Verlustklausel des § 55 Abs. 6 (s. Anm. 110–116).

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sind die Werte des § 55 im Zeitpunkt der späteren Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgabe vom Veräußerungspreis bzw. Entnahmewert abzuziehen (§ 55 Abs. 1, § 4 Abs. 3 Satz 4; § 52 Abs. 25 EStG 1971; vgl. § 4 Anm. 630).

Bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (GDL; § 13a) gelten § 4 Abs. 3 und § 55 entsprechend (§ 8 Abs. 2 GDL; § 13a Abs. 6 Satz 2; s. Anm. 33 und 125).

Verluste sind nach Abs. 6 nur begrenzt abziehbar (s. Anm. 110–116). Wegen der Bedenken gegen diese Klausel s. Anm. 110.

Verhältnis zu § 6: § 55 ist Sonderregelung zu § 6 und geht als solche der allgemeinen Bewertungsvorschrift vor.

Verhältnis zu §§ 6b und 6c: Die Reinvestitionsregelungen und § 55 stehen in Zusammenhang mit der Einführung der Bodengewinnbesteuerung (s. Anm. 2f.). Durch das 2. StÄndG 1971 v. 10. 8. 1971 (s. Anm. 2) wurde § 6b dahingehend erweitert, daß die bei der Veräußerung von Grund und Boden aufgedeckten stillen Reserven nicht nur (wie bisher) auf Grund und Boden, Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter, sondern auch auf Aufwuchs und auf Anlagen im Grund und Boden übertragen werden können. Die Einfügung erfolgte im Interesse der Land- und Forstwirtschaft nach Streichung des § 4 Abs. 1 Satz 5 (vgl. BTDrucks. VI/1901, 11); s. § 6b Anm. 1. Insofern war es konsequent, die Vergünstigung für *Aufwuchs auf Grund und Boden* im StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (s. Anm. 2) fortzuführen; der Tatbestand der Anlagen im Grund und Boden entfiel jedoch.

Der Verschlingung des § 6b EStG sollte ursprünglich auch die land- und forstwirtschaftliche Sonderregelung zum „Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden“ zum Opfer fallen. Die Begünstigung für den Aufwuchs wurde dann jedoch nach der Dritten Beschlußempfehlung des FinAussch. beibehalten (BTDrucks. 14/442, 3 und 14: ohne nähere Begründung). Die vergleichbare Maßnahme wurde in der vorangegangenen Legislaturperiode mit dem Hinweis auf die Besonderheiten land- und forstwirtschaftlicher Sonderkulturen gefordert (BTDrucks. 13/8023, 21). Der Ausschluß der Anlagen im Grund und Boden dürfte vor allem deshalb von einiger Bedeutung sein, weil diese idR zu den Betriebsvorrichtungen zählen und auch der Begünstigungstatbestand für die beweglichen Anlagegüter entfallen ist.

Außerdem wurde § 6c auf Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden ausgedehnt. Solche Gewinne können daher bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen auf Reinvestitionsgüter übertragen werden, s. § 6c Anm. 1.

Die §§ 6b, 6c sind auf Grund und Boden nicht anzuwenden, der nicht mehr zum Anlage-, sondern zum Umlaufvermögen gehört, so zB wenn ein Land- und Forstwirtschaftsflächen seines Betriebsvermögens parzelliert und dann veräußert (s. etwa BFH v. 26. 11. 1974 VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975, 352; OFD Hann. v. 7. 10. 1977, DB 1978, 44); solange jedoch der Grund und Boden noch landwirtschaftlich genutzt wird, führt die Parzellierung nicht zu einem Wechsel vom An-

lage- zum Umlaufvermögen (glA BMF v. 29. 10. 1979, BStBl. I, 639; R 32 Abs. 1 Satz 8 EStR).

7 Einstweilen frei.

8 II. Verhältnis zu den Vorschriften über Betriebsveräußerung und -aufgabe (§§ 14, 14 a)

Bei Veräußerung eines land- und/oder forstw. Betriebs in der Zeit ab 1. 7. 1970 ist der zum Anlagevermögen gehörende Grundbesitz bei Berechnung des Veräußerungs- oder Entnahmegewinns mit den nach § 55 ermittelten fiktiven Anschaffungskosten (§ 55 Abs. 2–4) oder gegebenenfalls mit dem höheren Teilwert (§ 55 Abs. 5) in die Berechnung des Werts des veräußerten oder aufgegebenen Betriebsvermögens einzubeziehen (s. § 14 Anm. 48, 80). Das gleiche gilt bei Veräußerung eines Betriebs im ganzen unter den Voraussetzungen des § 14 a Abs. 1 und 2 (s. § 14 a Anm. 58) oder bei Aufgabe eines Betriebs nach § 14 a Abs. 3.

Auch bei Veräußerung eines Teils des Grund und Bodens (§ 14 a Abs. 4) ist bei Ermittlung des auf das einzelne Grundstück entfallenden Veräußerungsgewinns von den nach § 55 maßgebenden Werten auszugehen (s. § 14 a Anm. 153).

9 Einstweilen frei.

10 F. Verfahrensfragen

§ 55 ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen im Rahmen des allgemeinen Veranlagungsverfahrens zu berücksichtigen. Grundsätzlich sind die von der Vorschrift betroffenen Stpfl. daher verpflichtet, dem FA von sich aus die für die Anwendung des § 55 erheblichen Tatsachen offenzulegen. Bei Ermittlung der in Betracht kommenden Werte ist der Stpfl. aber wohl stets auf die Mitwirkung des FA und des zuständigen Katasteramts angewiesen. Diese Behörden sind daher auch angewiesen, den Stpfl. zu unterstützen und zu beraten. Dies gilt besonders in bezug auf die aus dem Liegenschaftskataster zu entnehmenden Werte (s. Anm. 51) und bei Ermittlung der Bodenwerte in den Fällen des Abs. 4 (s. Anm. 82).

Kein formeller Feststellungsbescheid ist für die Ermittlung des Ausgangswerts vorgesehen. Da dieser Wert aber für die Gewinnermittlung bei späteren Veräußerungen oder Entnahmen noch sehr lange Zeit von Bedeutung ist, erscheint es geboten, von vornherein Übereinstimmung mit dem FA über die einzelnen Ausgangswerte zu erzielen und dies aktenkundig festzuhalten.

Nach der Rspr. des BFH kann über die Zugehörigkeit des Grund und Bodens zum Anlagevermögen bei Feststellung des Werts nach Abs. 1 (iVm. Abs. 2–4) nur im Veranlagungsverfahren und Anfechtungsverfahren gegen den EStBescheid entschieden werden (zu dessen unselbständigen Besteuerungsmerkmalen der Ansatz des Grund und Bodens erstmals gehört), da § 55 für die Wertfeststellung nach Abs. 1 (anders als in Abs. 5) kein besonderes Verfahren vorsieht (v. 12. 7. 1979 IV R 55/74 BStBl. II 1980, 5, der BFH hatte über diese Frage jedoch nicht zu befinden; BFH v. 30. 1. 1986 IV R 270/84, BStBl. II, 516;). Zum Feststellungsverfahren nach Abs. 5 s. Anm. 99.

Besondere Verfahrensvorschriften sieht § 55 in folgenden Fällen vor:

- ▷ eine ausdrückliche *Erklärung* über Größe, Lage und Nutzung der Grundstücksfläche ist notwendig, wenn der Stpfl. für *Sonderkulturen* (Abs. 2 Nr. 1 Satz 2) den Ansatz der – von Satz 1 abweichenden – Werte erreichen möchte;

▷ ein ausdrücklicher *Antrag* bei dem zuständigen FA und ein förmliches Feststellungsverfahren ist erforderlich, wenn der Ansatz eines *höheren Teilwerts* (Abs. 5) begehrt wird; s. Anm. 86 ff.

Einstweilen frei.

11–14

Erläuterungen zu Abs. 1: Bewertung des Grund und Bodens im Anlagevermögen zum 30. 6. 1970

A. Ansatz fiktiver Anschaffungskosten für Grund und Boden (Abs. 1 Satz 1)

I. Überblick

15

§ 55 Abs. 1 regelt den Geltungsbereich der Vorschrift in persönlicher und sachlicher Beziehung. Über den persönlichen Geltungsbereich (Halbs. 1) s. Anm. 17, 18. In sachlicher Beziehung gilt § 55 für Grund und Boden, der mit Ablauf des 30. 6. 1970 zum Anlagevermögen gehört (s. Anm. 21, 22). Wenn diese Voraussetzungen vorliegen, „gilt“ als Anschaffungs- oder Herstellungskosten das Zweifache des nach Abs. 2–4 zu ermittelnden Ausgangsbetrags (s. Anm. 25).

Über das Wahlrecht, statt des doppelten Ausgangsbetrags den höheren Teilwert anzusetzen, s. Anm. 84–95; über die begrenzte Berücksichtigung von Verlusten s. Anm. 110–116; zur erstmaligen Anwendung s. Anm. 2.

Einstweilen frei.

16

II. Persönliche Voraussetzungen

1. Steuerpflichtige, „deren Gewinn nicht nach § 5 zu ermitteln ist“

17

Bei Stpfl., deren Gewinn nicht nach § 5 zu ermitteln ist, gilt der Ansatz für den Grund und Boden nach § 55.

Steuerpflichtiger iSd. Abs. 1 Satz 1 (und des Abs. 5) ist derjenige, der als Gewinnermittlungssubjekt den Grund und Boden in seinem Anlagevermögen hält und anzusetzen hat. Nach der Rspr. bestehen Zweifel, ob § 55 überhaupt auf PersGes. anwendbar ist, weil die Vorschrift nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks VI/1901, 8) die Besteuerung der bisher nach § 4 Abs. 1 Satz 5 aF stfreien Bodengewinne neu regeln sollte; PersGes. sollen davon aber nicht betroffen gewesen sein (BFH v. 11. 3. 1992 XI R 38/89, BStBl. II, 797).

BFH v. 11. 3. 1992 XI R 38/89 aaO: Für eine derartige Beschränkung des Regelungsbereichs spreche auch die Verwendung des Begriffs des Stpfl. in § 55, der die selbst nicht stpfl. PersGes. nicht umfasse.

UE ist § 55 auch auf PersGes. hinsichtlich der Grundstücke in ihrem Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen anwendbar. Der Begriff des Stpfl. nach Abs. 1 Satz 1 ist anders als der gleichlautende Begriff in § 6b Abs. 1 nicht personenbezogen zu verstehen (dazu etwa BFH v. 10. 7. 1980 IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84 mwN, wonach Stpfl. der ist, der den Gewinn zu versteuern hat). Der Wortlaut des Abs. 1 legt eine betriebs- bzw. gewinnermittlungsbezogene Ausle-

gung nahe, denn § 55 findet auf Stpfl. Anwendung, „deren Gewinn“ nicht nach § 5 zu ermitteln ist; diese Stpfl. haben Werte für den Grund und Boden anzusetzen, der „zu ihrem Anlagevermögen gehört“. Bei § 55 geht es (noch) nicht um die Besteuerung eines Gewinns, sondern allein um die Bewertung, dh. die zutreffende Erfassung des Buchwerts der Grundstücke als Grundlage für eine spätere Versteuerung von Entnahme-, Aufgabe- oder Veräußerungsgewinnen. Nach der Rspr. des BFH ist die PersGes. aber insofern Steuerrechtssubjekt, als sie den Gewinn (aus Land- und Forstwirtschaft) für die Gesellschaft ermittelt und nicht die einzelnen Gesellschafter (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751, 761 f.; v. 25. 2. 1991 GrS 7/89, BStBl. II, 691, und v. 3. 5. 1993 GrS 3/92, BStBl. II, 616, 622 zu C.III.6.a, cc). Dies gilt auch für die Gewinnermittlung nach § 13 a (BFH v. 26. 5. 1994 IV R 34/92, BStBl. II, 891).

Im Ergebnis glA: BLÜMICH/SELDER, § 55 Rn. 9; KLEEBERG in K/S, § 55 Rn. A 5; MITTERPLEININGER in L/B/H, § 55 Rn. 6; SCHMIDT/SEEGER XIX. § 55 Rn. 3.

Stpfl. iSd. Abs. 1 Satz 1 sind schließlich auch bestimmte juristische Personen, wie die ausdrücklich in § 13 Abs. 1 Nr. 4 bezeichneten Realgemeinden, ferner Vereine und Stiftungen (glA KLEEBERG in K/S, § 55 Rn. A 6).

§ 55 gilt für Stpfl., deren Gewinn nicht nach § 5 zu ermitteln ist, das sind:

- Land- und Forstwirte (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5);
- Gewerbetreibende, für die keine Buchführungspflicht besteht und die auch freiwillig keine Bücher führen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 6);
- selbständig Tätige (s. Vor §§ 4–7 Anm. 7).

§ 55 gilt nicht für Stpfl., deren Gewinn nach § 5 zu ermitteln ist, das sind buchführungspflichtige und freiwillig buchführende Gewerbetreibende (s. Vor §§ 4–7 Anm. 4; § 5 Anm. 7–9).

18 2. Maßgebliches Wirtschaftsjahr

Voraussetzung für die Anwendung des § 55 ist, daß der Stpfl. in dem Wj., in das der 30. 6. 1970 fällt, seinen Gewinn nicht nach § 5 zu ermitteln hat. Es ist für die Anwendung der Vorschrift weder von Bedeutung, nach welcher Bestimmung der Gewinn in Wj. zu ermitteln war, die vor dem 30. 6. 1970 geendet haben, noch kommt es darauf an, welche Gewinnermittlungsvorschriften in späteren Wj. maßgebend sind.

§ 55 ist demnach – bei Vorliegen der Voraussetzung gem. Abs. 1 Satz 1 – anzuwenden, wenn das Wj. (12 Monate, § 1 EStDV 1971) *folgenden Zeitraum umfaßt*:

- bei *Land- und Forstwirtschaft idR.*: 1. 7. 1969–30. 6. 1970 (§ 2 Abs. 5 Ziff. 1 EStG 1971);
- bei reiner *Weidewirtschaft* oder *Viehzucht*: 1. 5. 1970–30. 4. 1971 (§ 2 Abs. 2 EStDV 1971);
- bei reiner *Forstwirtschaft*: 1. 10. 1969–30. 9. 1970 (§ 2 Abs. 2 Ziff. 2 EStDV);
- bei allen *übrigen Stpfl.*: 1. 1.–31. 12. 1970.

Wenn das Wj. ausnahmsweise weniger als 12 Monate umfaßt (§ 1 Ziff. 1 EStDV 1971), gilt § 55 Abs. 1 entsprechend, wenn der 30. 6. 1970 in den verkürzten Zeitraum des Wj. fällt.

19–20 Einstweilen frei.

III. Sachliche Voraussetzungen

1. Zum Anlagevermögen gehörender Grund und Boden

21

Verwaltungsanordnungen: FinMin. Nds. v. 25. 4. 1972, BB 1972, 566 = FinMin. NRW v. 26. 4. 1972, DB 1972, 896 = FR 1972, 237 (Begriff des land- und forstw. Betriebs); OFD Kiel v. 24. 5. 1974, FR 1974, 448 (Abgrenzung des Betriebsvermögens, Nießbrauch, Entschädigungen ua.).

§ 55 gilt für den Grund und Boden, der früher nach § 4 Abs. 1 Satz 5 nicht anzusetzen war. Dies war der Grund und Boden des Anlagevermögens bei allen Gewinnermittlungsarten mit Ausnahme der durch Bestandsvergleich nach § 5.

„**Grund und Boden**“ ist nur der „nackte“ Grund und Boden, dh. die Bodensubstanz auf der Erdoberfläche. Zum Grund und Boden gehören deshalb nicht die daraufstehenden *Gebäude* und sonstigen *Anlagen* (gleichviel ob sie dem Eigentümer des Grund und Bodens oder einem anderen gehören) oder *Bodenschätze*, die im Boden ruhen (BFH v. 14. 3. 1961 I 17/60 S, BStBl. III, 398; vgl. ferner FELSMANN, B194; LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 29 Rn. 245). Da die Grundstücksfläche (Ackerkrume ohne Feldinventar, Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden) und Bodenschätze zwei verschiedene Wirtschaftsgüter darstellen, bezieht sich der doppelte Ausgangsbetrag nach Abs. 1 und der höhere Teilwert nach Abs. 5 nicht auf die Bodenschätze (BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 Abschn. 4), s. auch Anm. 43.

Anlagevermögen ist die Summe der Wirtschaftsgüter, die „dauernd“, dh. nicht nur vorübergehend, dazu bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen (vgl. § 6 Anm. 253 ff. mwN).

Zugehörigkeit zum Anlagevermögen setzt voraus, daß das Grundstück

- ▷ dem Stpfl. *zuzurechnen* ist (s. § 6 Anm. 230 f.) und
 - ▷ zum (notwendigen oder gewillkürten) *Betriebsvermögen* des Stpfl. und nicht etwa zu seinem Privatvermögen gehört; über die Abgrenzung zum Betriebsvermögen s. Erl. zu § 4; zur Anwendung des § 55 bei Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs und Übergang zur Liebhaberei s. Anm. 23.
- Die buchmäßige Behandlung des Grundstücks kann als Kriterium für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen nicht herangezogen werden, da wegen der nach § 4 Abs. 9 Satz 5 aF geltenden Rechtslage vor dem 1. 7. 1970 im allgemeinen eine Aktivierung des Grund und Bodens bei den in Betracht kommenden Stpfl. nicht erfolgt ist. IdR wird man davon ausgehen können, daß Grundstücke, die bereits vor Ablauf des 30. 6. 1970 nachhaltig betrieblich genutzt worden sind, zum Anlagevermögen des Betriebs gehören. Auf die bewertungsrechtliche Einstufung des Grund und Bodens (§ 18 BewG) kommt es dabei nicht entscheidend an. Allerdings ist der Ausgangsbetrag für Grund und Boden, der zwar zum betrieblichen Anlagevermögen zu rechnen ist, bisher bewertungsrechtlich aber als Grundvermögen behandelt wurde, nach Abs. 4 und nicht nach Abs. 2–4 zu ermitteln (s. Anm. 75).

Über die Zugehörigkeit des Grund und Bodens zum Anlagevermögen ist im Rahmen des § 55 erstmals zu entscheiden, da diese Feststellung vorher ertragsteuerlich ohne Bedeutung war; über das Verfahren s. Anm. 10.

Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen: Diente ein Grundstück zum Stichtag seiner Zweckbestimmung nach nicht dauernd dem Betrieb und gehört es daher zum Umlaufvermögen (s. § 6 Anm. 258 und 265 „Grundstücke“), so findet § 55 keine Anwendung; das Grundstück ist dann mit den tatsächlichen Anschaffungskosten zu bilanzieren. Bei einem Wechsel vom Anlage- zum Umlaufvermögen nach dem Stichtag des 1. 7. 1970 bleibt es bei dem Buchwert nach Abs. 1 oder Abs. 5 (s. § 6 Anm. 259).

Grund für die unterschiedliche Behandlung von Anlage- und Umlaufvermögen ist, daß Wertsteigerungen aus der Zeit vor dem 1. 7. 1970 nur bei Grund und Boden außer Betracht bleiben sollen, der nach § 4 Abs. 1 Satz 5 aF außer Ansatz blieb (s. Anm. 3). Das war aber nur bei Grund und Boden der Fall, der zum Anlagevermögen gehörte. Grundstücke des Umlaufvermögens waren auch vor dem 1. 7. 1970 für die Gewinnermittlung von Bedeutung.

22 2. Maßgeblicher Stichtag (30. 6. 1970)

§ 55 bezieht sich gem. Abs. 1 Satz 1 nur auf Grund und Boden, der – unter den übrigen, in Abs. 1 bezeichneten Voraussetzungen – mit Ablauf des 30. 6. 1970 zum Anlagevermögen des Stpfl. gehört hat. Auf den Zeitpunkt, in dem der Grund und Boden Bestandteil des Anlagevermögens geworden ist, und auf die Dauer der Zugehörigkeit kommt es nicht an.

Gründe für den Stichtag: Am 2. 7. 1970 wurde die Entscheidung des BVerfG bekanntgegeben, daß § 4 Abs. 1 Satz 5 verfassungswidrig sei (s. BVerfG v. 11. 5. 1970 1 BvL 17/67, BStBl. II, 579). Für die Zeit bis zur gesetzlichen Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung erließ der BMF die sog. Übergangsregelung v. 30. 7. 1970 (BStBl. I, 933). Durch das 2. StÄndG 1971 v. 10. 8. 1971 (BGBl. I, 1266; BStBl. I, 373) wurde die letztmalige Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 5 dann gesetzlich geregelt (s. Anm. 2).

Letztmals anzuwenden war § 4 Abs. 1 Satz 5 aF (§ 52 Abs. 5 idF des 2. StÄndG 1971)

- ▷ bei land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden für Wj., die vor dem 1. 7. 1970 enden;
- ▷ bei Grund und Boden von Freiberuflern und Kleingewerbetreibenden für Wj., die vor dem 15. 8. 1971 enden.

Gewinne aus Veräußerung oder Entnahme waren nicht zu berücksichtigen (§ 52 Abs. 5 idF des 2. StÄndG 1971),

- ▷ wenn land- und forstwirtschaftlicher Grund und Boden vor dem 1. 7. 1970 veräußert oder entnommen worden ist oder eine spätere Veräußerung auf einem vor dem 1. 7. 1970 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruhte;
- ▷ wenn Grund und Boden, der zu einem selbständiger Arbeit oder gewerblicher Tätigkeit dienenden Betriebsvermögen gehört, vor dem 15. 8. 1971 veräußert oder entnommen worden ist oder eine spätere Veräußerung auf einem vor dem 15. 8. 1971 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruhte.

Die unterschiedliche Geltungsdauer des § 4 Abs. 1 Satz 5 für Land- und Forstwirte einerseits, Freiberufler und Kleingewerbetreibende andererseits erklärt sich dadurch, daß die Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Vorschrift vom BVerfG ausdrücklich auf die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft beschränkt war. Für Freiberufler und Kleingewerbetreibende blieb § 4 Abs. 1 Satz 5 bis zur Aufhebung durch den Gesetzgeber weiterhin rechtsgültig; das ihn aufhebende 2. StÄndG 1971 trat am 15. 8. 1971 in Kraft (Art. 7 des 2. StÄndG 1971).

Für die Zugehörigkeit des Grundbesitzes zum Anlagevermögen gilt der 30. 6. 1970 auch bei den sog. „Kleingewerbetreibenden“ und den selbständig Tätigen als Stichtag, bei denen § 55 erst auf Veräußerungen oder Entnahmen nach dem 14. 8. 1971 anzuwenden ist (§ 52 Abs. 25 EStG 1971). Dies hat zur Folge, daß in der Zeit vom 1. 7. 1970 bis 14. 8. 1970 (zB durch Baureifwerden eines Grundstücks) entstandene stille Reserven bei einer Veräußerung oder Entnahme nach dem 14. 8. 1971 der Besteuerung unterliegen.

3. Anwendung des § 55 bei Verpachtung und Übergang zur Liebhaberei 23

Bei Verpachtung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs vor dem 1. 7. 1970 konnten sich Zweifel darüber ergeben, ob der Verpächter den Betrieb mit der Verpachtung aufgeben wollte und ob daher am 1. 7. 1970 noch ein land- und/oder forstw. Betrieb bestand. Über *Betriebsaufgabe* bei Pachtverhältnissen und das *Wahlrecht* des Verpächters, den Betrieb aufzugeben oder weiterzuführen, s. etwa LEINGÄRTNER, Kap. 42 Rn. 1 ff. Die Frage, welche Bedeutung die Verpachtung haben sollte, war im Zusammenhang mit dem Übergang zur Bodengewinnbesteuerung besonders wichtig. Wenn der Eigentümer (Verpächter) den Betrieb vor dem 1. 7. 1970 aufgegeben hatte, gehörte der dem ehemaligen Betrieb zuzurechnende Grundbesitz am 1. 7. 1970 nicht mehr zum „Anlagevermögen“. § 55 fand keine Anwendung (vgl. BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 Abschn. 6). Aus Gründen des *Vertrauensschutzes* ging die FinVerw. davon aus, daß die Aufgabe des Betriebs vor dem 1. 7. 1970 erfolgt ist, wenn die Pachteinahmen bei der rechtskräftigen Veranlagung für den VZ 1969 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt worden sind (BMWF aaO Abschn. 6 Abs. 1 und andere FinBeh., ua. OFD Münster, StEK EStG § 55 Nr. 23; FinMin. NRW v. 18. 7. 1974, FR 1974, 421; vgl. auch SÖFFING, DSStZ 1972, 41–43; ferner DB 1973, 746; FR 1973, 286; FR 1974, 346). Wenn die Einkünfte dagegen als solche aus Land- und Forstwirtschaft angesehen wurden, war davon auszugehen, daß der Betrieb am 1. 7. 1970 noch als land- und forstw. Betrieb bestanden hat. In diesem Fall hatte der Stpfl. die Möglichkeit, spätestens mit Wirkung auf den 30. 6. 1972 die Aufgabe des Betriebs zu erklären und dadurch die Versteuerung etwaiger Wertsteigerungen nach dem 1. 7. 1970 zu vermeiden (s. Anm. 87).

Der Übergang zu einem Liebhabereibetrieb vor dem 1. 7. 1970 hatte keinen Einfluß auf die Zuordnung der land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen als Anlagevermögen. Denn nach der Rspr. bleibt bei der Umqualifizierung eines landwirtschaftlichen Betriebs in einen Liebhabereibetrieb das bisher dem Betrieb dienende Vermögen weiterhin Betriebsvermögen, wenn der Stpfl. eine Betriebsaufgabe nicht erklärt; alle Wertänderungen des Betriebsvermögens während der Zugehörigkeit zum Liebhabereibetrieb sind aber stlich unbeachtlich (grundlegend BFH v. 29. 10. 1981 IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381). Maßgebend für die weitere Zugehörigkeit zum Anlagevermögen ist in diesem Fall die fortdauernde landwirtschaftliche Nutzung, wenn auch ohne Einkunftserzielungsabsicht.

Einstweilen frei.

24

IV. Rechtsfolgen des Abs. 1

1. Maßgeblichkeit fiktiver statt tatsächlicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten

25

Fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Der nach Abs. 2–4 ermittelte doppelte Ausgangsbetrag „gilt“ nach Abs. 1 Satz 1 als „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“. Er tritt also für die in Abs. 1 Satz 1 zitierten Vorschriften (§ 4 Abs. 3 Satz 4 u. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1) an die Stelle der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. § 55 erfaßt nur den „nackten“ Grund und Boden (s. Anm. 21), für den nur ausnahmsweise *Herstellungskosten* anfallen, zB bei der Herrichtung von Unland für land- und forstwirtschaftliche Zwecke (vgl. BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 Abschn. 12 aE). Solche Herstellungskosten können, soweit sie vor dem 1. 1. 1970 entstanden sind, nicht neben den Werten

nach § 55 angesetzt werden. Bei Erwerb oder Einlage nach dem Stichtag gilt § 6 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 5; zu Unrecht aa OFD Köln v. 6. 2. 1976 (FR 1976, 142), wonach bei privater Anschaffung vor dem Stichtag die Einlage wahlweise nach Abs. 1 oder dem höheren Teilwert zulässig sein soll. Über nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten s. u.

Zwingender Ansatz: Abgesehen vom Wahlrecht für den Ansatz eines höheren Teilwerts nach Abs. 5 (s. Anm. 84–95) ist der Ansatz des doppelten Ausgangsbetrags zwingend. Es kommt deshalb bei Einbuchung des Grund und Bodens (Abs. 7; s. Anm. 127) weder auf die in der Vergangenheit tatsächlich gezahlten Anschaffungskosten noch auf den tatsächlichen buchmäßigen Ansatz noch auf die (am Stichtag 1. 7. 1970) tatsächlich bestehenden Wertverhältnisse an. Der zweifache Betrag des nach Abs. 2–4 zu ermittelnden Ausgangsbetrags ist auch dann anzusetzen, wenn ein Grundstück vor dem 1. 7. 1970 ausnahmsweise bereits mit den tatsächlichen Anschaffungskosten aktiviert wurde (vgl. dazu Anm. 92).

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Nach dem 30. 6. 1970 anfallende Anschaffungsnebenkosten (wie zB Vermessungskosten, Gerichts- und Notariatskosten, Grunderwerbsteuer) ändern den Betrag der fiktiven Anschaffungskosten des Abs. 1 nicht, sofern sie mit dem ursprünglichen Erwerb zusammenhängen und daher durch Ansatz des Pauschalwerts mit abgolt sind (BFH v. 6. 7. 1989 IV R 27/87, BStBl. II 1990, 126); diese Aufwendungen sind vielmehr als *nicht abzugsfähige Betriebsausgaben* zu behandeln (BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 Abschn. 12). Auf später anfallende nachträgliche Anschaffungskosten trifft diese Erwägung aber nicht zu; dazu gehört etwa ein Flächenbeitrag im Umlegungsverfahren gem. §§ 45 ff., 58 BBauG aF – jetzt BauGB (BFH IV R 27/87 aaO; glA GMACH, Inf. 1990, 102 [103]; KANZLER, StEL 1989, 55). Auch nachträgliche Herstellungskosten zB für die Herrichtung von Unland für land- und forstwirtschaftliche Zwecke erhöhen die Ansätze nach § 55 (BMWF aaO).

26–32 Einstweilen frei.

2. Anwendungsbereich der fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten

33 a) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 und nach Durchschnittssätzen

Nach Abs. 1 tritt an Stelle der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der verdoppelte, nach Abs. 2–4 ermittelte Ausgangsbetrag. Dies gilt auf Grund der Verweisung in Abs. 1 Satz 1:

- für die Bewertung des Grund und Bodens beim Betriebsvermögensvergleich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 und
- für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschußrechnung (§ 4 Abs. 3 Satz 4).

Gem. § 13a Abs. 6 Satz 2 ist bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ua. für die Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden § 4 Abs. 3 entsprechend anzuwenden; die noch in § 13a Abs. 8 Satz 2 aF enthaltene Verweisung auf § 55 hielt der Gesetzgeber für entbehrlich, weil „bei der Ermittlung der Gewinne aus der Veräußerung und Entnahme von Anlagevermögen – ein-

schließlich Grund und Boden – die allgemeinen Bewertungsvorschriften gelten“ (BTDrucks. 14/265, 178 re. Sp.).

Danach sind die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Abs. 1 in folgenden Fällen maßgebend:

Bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1):

▷ für die erstmalige Einbuchung zum 1. 1. 1970 gem. § 55 Abs. 7;

▷ für die Bewertung an späteren Bilanzstichtagen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1), solange nicht eine Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2) gerechtfertigt ist. Verluste aus der Teilwertabschreibung dürfen sich bei Ansatz des doppelten Ausgangsbetrags iSd. Abs. 2–4 gem. Abs. 6 nicht auswirken (s. Anm. 110–116). Über nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten s. Anm. 25.

Bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschußrechnung (§ 4 Abs. 3):

Erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens sind die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten vom Veräußerungspreis bzw. Entnahmewert als Betriebsausgaben abzuziehen (§ 4 Abs. 3 Satz 4). Nichtbuchführende Land- und Forstwirte haben den Grund und Boden vom 1. 1. 1971 an in das nach § 4 Abs. 3 Satz 5 zu führende *Verzeichnis* aufzunehmen (§ 4 Anm. 639 f), für nichtbuchführende Gewerbetreibende bzw. selbständig Tätige gilt dies vom 15. 8. 1971 an (vgl. weiter BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 Abschn. 2).

Bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2

und Satz 2): sind die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten – entsprechend wie bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (s. o.) – zu behandeln. Ein Gewinn, der sich bei späterer Veräußerung oder Entnahme (nach Abzug von Veräußerungskosten) ergibt, ist durch einen Zuschlag zu erfassen (§ 13a Abs. 6 Nr. 2, s. etwa KANZLER, DSStZ 1999, 682 [691]). Dabei sind die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 55 Abs. 1) als Betriebsausgaben abzuziehen, mit der Folge einer entsprechenden Minderung des Zuschlags (s. § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2; § 13a Abs. 8 Nr. 3 aF oder § 8 GDL).

Einstweilen frei.

34–35

b) Übergang zu einem niedrigeren oder höheren Teilwert bei Betriebsvermögensvergleich

36

Ansatz des niedrigeren Teilwerts: Der Übergang vom doppelten Ausgangsbetrag iSd. Abs. 2–4 auf den niedrigeren Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ist wegen der Verlustausschlußklausel des Abs. 6 ausgeschlossen

BFH v. 10. 8. 1978 IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103; v. 16. 10. 1997 IV R 5/97, BStBl. II 1998, 185 betr. Wertminderung als Werbungskosten bei VuV (diese Frage noch offengelassen in: BFH v. 15. 3. 1994 IX R 45/91, BStBl. II, 840); FG Rhld.-Pf. v. 23. 10. 1997, EFG 1998, 204, rkr.; aA FG Düss. v. 2. 3. 1979, EFG 1979, 284 in einer Aussetzungssache, aufgeh. BFH v. 15. 11. 1979 IV B 55/79 nv.; glA H 236 „Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert“ EStH.

Anders dagegen, wenn der Grund und Boden unter den Voraussetzungen des Abs. 5 (s. Anm. 86–90) von vornherein mit dem höheren Teilwert statt dem doppelten Ausgangsbetrag angesetzt wurde (s. Anm. 110).

Ein niedriger Teilwert (Buchwert) kann nicht dadurch erreicht werden, daß beim Hinzukauf eines weiteren Miteigentums- oder Gesamthandsanteils zu einem Kaufpreis unter dem doppelten Ausgangswert ein Durchschnittsbuchwert gebildet wird. Die Buchwerte sind vielmehr getrennt anzusetzen, damit bei einer späteren Veräußerung dieser Grundstücksflächen der Veräußerungsgewinn für bei-

de Buchwerte gesondert zu ermitteln ist (BFH v. 8. 8. 1985 IV R 129/83, BStBl. II 1986, 6 mit Anm. KANZLER, FR 1987, 77 [88]).

Ansatz des höheren Teilwerts: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 aF konnte der Stpfl. bis zum ersten nach dem 31. 12. 1998 endenden Wj. unter bestimmten Voraussetzungen an den (auf die Teilwertabschreibung folgenden) Bilanzstichtagen zu einem höheren Wertansatz übergehen (sog. Wertbeibehaltungswahlrecht; s. § 6 Anm. 772 f.). Für die nach dem 31. 12. 1998 endenden Wj. gilt das Wertaufholungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4 (§ 6 Anm. R 47). Zum gleichen Zeitpunkt wurde auch die Sonderregelung der Bewertung mit dem höheren (die Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigenden) Teilwert für land- und forstwirtschaftliche Betriebe in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 aF aufgehoben; zu Rechtsentwicklung und Bedeutung dieses systemwidrigen Wahlrechts und zu seiner Aufhebung s. ausführlich KANZLER, FR 1999, 423 (426 f.).

37–39 Einstweilen frei.

40 c) Ansatz des Werts von Grund und Boden bei Änderung der Gewinnermittlung

Die Verschiedenheit der Gewinnermittlungsarten macht es erforderlich, bei einem Wechsel zu einer anderen Gewinnermittlungsart Korrekturen vorzunehmen (vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 40–75 mwN und KANZLER, FR 1999, 225).

Bei Übergang von der Überschußrechnung (§ 4 Abs. 3) zum Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1) ist der zum Anlagevermögen gehörende Grund und Boden in der Übergangsbilanz im Wj. des Übergangs mit dem Wert anzusetzen, mit dem er im Zeitpunkt des Übergangs im Verzeichnis (§ 4 Abs. 3 Satz 5) ausgewiesen war oder hätte ausgewiesen sein müssen. Bei Grundstücken, die mit Ablauf des 30. 6. 1970 bereits zum Anlagevermögen gehörten, ist dies der nach § 55 maßgebende Wert oder gegebenenfalls ein (nach dem 30. 6. 1970 angesetzter) niedrigerer Teilwert (s. Anm. 36). Zum Ansatz des Anlagevermögens und insbes. des land- und forstwirtschaftlichen Grund und Bodens in der sog. Übergangsbilanz s. Vor §§ 4–7 Anm. 56.

Bei Übergang vom Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1) zur Einnahme-Überschußrechnung (§ 4 Abs. 3) ist der zum Anlagevermögen gehörende Grundbesitz im Zeitpunkt des Übergangs (erstmalig, da nach § 4 Abs. 1 kein Verzeichnis geführt werden muß) in das Verzeichnis nach § 4 Abs. 3 Satz 5 aufzunehmen, und zwar bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 55 mit dem nach § 55 Abs. 1 maßgebenden fiktiven Anschaffungsbetrag oder – gegebenenfalls – mit dem (nach dem 30. 6. 1970 angesetzten) niedrigeren oder höheren (s. Anm. 36) Teilwert (Vor §§ 4–7 Anm. 61).

Bei Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a oder GDL) zu der nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 gelten die vorstehenden Grundsätze entsprechend. Auch bei dieser Art der Gewinnermittlung wird der Wert des vor dem 1. 7. 1970 angeschafften und mit Ablauf des 30. 6. 1970 bereits zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens zu Beginn der Geltung der Bodengewinnbesteuerung zunächst erfolgsneutral erfaßt. Da es einen Bestandsvergleich nicht gibt, ist eine Einbuchung in das Vermögen nach § 55 Abs. 7 nicht möglich. Die Anschaffungskosten des zum Anlagevermögen gehörenden Grundbesitzes werden daher (entsprechend der Regelung in § 4 Abs. 3 Satz 4) erst bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgabe berücksichtigt (s. Anm. 33). Zur Bewertung des Betriebsvermögens in der Übergangsbilanz beim Wechsel von der Durchschnitts-

satzgewinnermittlung zum Bestandsvergleich s. ausführlich: Vor §§ 4–7 Anm. 55–60.

Einstweilen frei.

41

3. Ermittlung der fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten

42

Das Verfahren zur Ermittlung der nach § 55 Abs. 1 für Grund und Boden anzusetzenden Werte lehnt sich an die für land- und forstwirtschaftliche Betriebe geltenden bewertungsrechtlichen Grundsätze an (§§ 33 ff. BewG). Maßgebend für die einzelnen Ausgangsbeträge (Abs. 2–4) ist die Zuordnung der Grundstücksflächen zu den Nutzungen iSd. § 34 Abs. 2 BewG (§ 55 Abs. 2 Satz 1). Dabei sind im Interesse einer Vereinfachung des Verfahrens für die einzelnen Nutzungsarten pauschale Beträge festgelegt worden. Bei Feststellung dieser Beträge und der Anordnung ihrer Verdoppelung geht der Gesetzgeber davon aus, daß die auf diese Weise gewonnenen Werte den Wertsteigerungen im Grund und Boden bis zum 1. 7. 1970 ungefähr entsprechen (Begr. zum RegEntw., BTDrucks. VI/1901, 13). Über die Möglichkeit, anstelle dieser pauschalen Werte eine Einzelbewertung durch Ansatz des höheren Teilwerts zu setzen, s. Abs. 5 und Anm. 84 ff.

B. Keine Berücksichtigung der mit dem Grund und Boden zusammenhängenden Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse (Abs. 1 Satz 2)

43

Nach dem durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (s. Anm. 2) „klarstellend“ neu angefügten Abs. 1 Satz 2 gehören zum Grund und Boden iSd. Satzes 1 nicht die mit ihm in Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse. Erfasst wird danach nur der „nackte“ Grund und Boden; eine Regelung die bisherigem Verständnis entsprach (s. Anm. 5).

Bedeutung der Neuregelung: Abs. 1 Satz 2 wurde mit einer Änderung des Abs. 6 (s. Anm. 116) als Antwort auf die Rspr. des BFH zur Anwendung der Verlustausschlußklausel des Abs. 6 bei Abspaltung immaterieller Wirtschaftsgüter vom Grund und Boden geschaffen (sog. Einheitsbetrachtung, s. BFH v. 5. 3. 1998 IV R 8/95, BFHE 185, 434 und IV R 23/96, BFHE 185, 435 und Nichtanwendungserlaß der OFD Hann. v. 18. 8. 1998, StEK EStG § 14 Nr. 44 mit Anm. CARLÉ). Die Regelungen sollten nach dem Willen des Gesetzgebers die Rechtslage wiederherstellen, wie sie der Auffassung der FinVerw. vor Ergehen der BFH-Urteile entsprach (BTDrucks. 14/443, 35).

BTDrucks. aaO: Durch die Änderung in Absatz 1 wird ausdrücklich klargestellt, daß die pauschale Wertermittlung ausschließlich für den „nackten“ Grund und Boden gilt. Andere mit dem Grund und Boden zusammenhängende Wirtschaftsgüter oder Nutzungsbefugnisse sind nicht in die pauschale Wertermittlung einzubeziehen. Dies betrifft neben den Milchreferenzmengen auch zB Zuckerrübenlieferrechte, Weinbauanrechte oder Bodenschätze. Bei der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter ist der Gewinn unabhängig von dem Veräußerungs- oder Entnahmegewinn des pauschal bewerteten Grund und Bodens zu ermitteln.

Die mit dem Grund und Boden in Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse sind vor allem immaterielle Wirtschaftsgüter, wie etwa die Milchreferenzmenge, Zuckerrübenlieferrechte und andere Kontingentierungen, wie das Wiederbepflanzungsrecht im Weinbau (s.

Anm. 130 „Wiederbepflanzungsrechte“), aber auch Bodenschätze werden vom Gesetzgeber genannt (BTDrucks. 14/443, 35; s. auch R 236 EStR); dazu gehört schließlich auch das Eigenjagdrecht, als nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, dessen Anschaffungskosten ggf. unter entsprechender Minderung des Buchwerts für den Grund und Boden zum 1. 7. 1970 zu bilanzieren sind (BMF v. 23. 6. 1999, BStBl. I, 593). Im Hinblick auf die Verlostauschlussklausel des Abs. 6 ist die Beurteilung dieser Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse ganz unterschiedlich.

Daß die Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse nicht zum Grund und Boden gehören, bestätigt nur die Rspr. des BFH. Diese ging immer schon davon aus, daß es sich bei den Anlieferungsrechten, wie etwa der Milchreferenzmenge oder den Zuckerrübenlieferrechten, um eigenständige immaterielle Wirtschaftsgüter handle (s. etwa BFH v. 24. 8. 1993 IV B 20/93, BFH/NV 1994, 172 und v. 5. 3. 98 IV R 8/95, BFHE 185, 434 und IV R 23/96, BFHE 185, 435). Auch der BFH sieht diese Neuregelung in Abs. 1 Satz 2 ihrem objektiven Wortlaut nach als Bestätigung seiner bisherigen Rspr. und mißt der sich aus der amtlichen Begründung ergebenden, entgegenstehenden gesetzgeberischen Absicht keine Bedeutung bei, weil sie „im Gesetz selbst keinen Niederschlag gefunden“ habe; der subjektive Wille der an der Gesetzgebung Beteiligten sei daher für die Auslegung ohne Bedeutung, denn „der Wortlaut des neugefaßten § 55 EStG ist insoweit eindeutig“ (so BFH v. 24. 6. 1999 IV R 33/98, BFHE 189, 132)

BFH v. 24. 6. 1999 IV R 33/98 aaO: Aus der beabsichtigten Wiederherstellung der alten Rechtslage folgere die FinVerw. (ebenso HILLER, Inf 1999, 289 ff., 292; KRAEUSEL, DStZ 1999, 401 ff., 431 ff., 438; s. auch BLÜMICH/SELDER, § 55 Rn. 26), „daß für die Ermittlung des nicht zu berücksichtigenden Verlustes der Grund und Boden mit dem unveränderten Pauschalwert angesetzt und das Lieferrecht wegen des angeblich unentgeltlichen Erwerbs (§ 5 Abs. 2 EStG) nicht bewertet werden sollen. Diese Absicht hat jedoch im Gesetz selbst keinen Niederschlag gefunden; der Wortlaut des neugefaßten § 55 EStG ist insoweit eindeutig. ... Die Ansicht des FA beruht im übrigen auf einem unrichtigen Verständnis des Senatsurteils in BFHE 185, 435. Richtigerweise geht es nicht um die Frage, ob das Lieferrecht entgeltlich erworben wurde, sondern ob es vom ursprünglichen Wirtschaftsgut ‚Grund und Boden‘ abgespalten wurde.“

GlA BFH v. 25. 11. 1999 IV R 64/98, BFHE 191, 214 = FR 2000, 277 mit Anm. KANZLER, FR 2000, 279; glA KANZLER, FR 1999, 428; M. WENDT, FR 1999, 1006; LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 24 Rn. 78 und LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 50 Rn. 28; aA FELSMANN/KÖNIG, A 1492 und FELSMANN/GIERE, B 222 und B 286 ff.; MITTERPLEININGER in L/B/H, § 55 Rn. 11 f.; SCHMIDT/SEEGER XIX. § 55 Rn. 5, 14.

Die Neuregelung ist im Zusammenhang mit der Änderung der Verlostauschlussklausel in Abs. 6 zu sehen, mit der sich der Gesetzgeber gegen die sog. Einheitsbetrachtung des BFH (IV R 8/95 und IV R 23/96, aaO) wendet (s. Anm. 116).

44 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Ermittlung des Ausgangsbetrags bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken

A. Zugehörigkeit des Grundbesitzes zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (Abs. 2 Satz 1) 45

Der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens iSd. Abs. 2 Satz 1 wird durch Verweisung auf § 33 BewG bestimmt. Danach gehören zum land- und forstw. Vermögen alle WG, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind. Dabei wird als Betrieb die wirtschaftliche Einheit des land- und forstw. Vermögens verstanden (§ 33 Abs. 1 BewG). Insbesondere gehört nach § 33 Abs. 2 BewG zu den WG, die einem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt sind, der Grund und Boden. Da § 55 sich nur auf den „nackten“ Grund und Boden bezieht, ist der sonstige Inhalt des § 33 BewG für die Auslegung des § 55 ohne Bedeutung.

Einstweilen frei.

46

B. Grundsätze zur Ermittlung des Ausgangsbetrags (Abs. 2 Satz 1)

I. Zuordnung des Grund und Bodens zu den Nutzungen und Wirtschaftsgütern (§ 34 BewG) 47

Bei Ermittlung des Ausgangsbetrags des zum land- und forstw. Vermögen gehörenden Grundbesitzes (s. Anm. 45) ist seine Zuordnung zu den Nutzungen und Wirtschaftsgütern iSd. § 34 Abs. 2 BewG maßgebend (§ 55 Abs. 2 Satz 1). § 55 knüpft damit an die Beschreibung des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft durch § 34 BewG an (§ 34 Abs. 1 BewG). Der Wirtschaftsteil eines Betriebs umfaßt die landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche, weinbauliche, gärtnerische und sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a–d); außerdem gehören dazu die nicht zu einer Nutzung nach Nr. 1 gehörenden, in Nr. 2 aufgeführten Wirtschaftsgüter (vgl. dazu GÜRSCHING/STENGER, § 34 BewG Rn. 2). Maßgebend für Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 ist die tatsächliche und nicht die katastermäßig ausgewiesene Nutzung (FinMin. Ba-Württ. v. 6. 6. 1972, StEK EStG § 55 Nr. 8). Zur Abgrenzung der Nutzungsarten und Wirtschaftsgüter s. Anm. 47 und 48.

II. Behandlung von Hof- und Gebäudeflächen sowie Hausgärten (§ 40 Abs. 3 BewG) 48

Nach § 33 Abs. 2 BewG gehören zum land- und forstw. Betriebsvermögen auch die Wohn- und Wirtschaftsgebäude. Nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen werden Hoffläche und Gebäudefläche sowie Hausgärten bei Ermittlung der Vergleichswerte gem. § 40 Abs. 3 BewG unter bestimmten Voraussetzungen in die einzelnen Nutzungen einbezogen. Diese Bestimmung gilt bei Ermittlung des Ausgangsbetrags nach § 55 Abs. 2 Satz 1 nicht, denn für Hofflächen usw. ist

gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ein besonderer Pauschalsatz vorgeschrieben; s. dazu Anm. 60.

49 Einstweilen frei.

C. Ermittlung des Ausgangsbetrags bei den einzelnen Nutzungsarten und Wirtschaftsgütern (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1–8)

50

I. Überblick

Um trotz der im Interesse der Vereinfachung des Verfahrens gebotenen Typisierung möglichst wirklichkeitsgetreue Ergebnisse zu erzielen, sieht § 55 Abs. 2 in Anlehnung an die Bewertungsgrundsätze des BewG (s. § 36 BewG) für die einzelnen Nutzungsarten und Wirtschaftsgüter unterschiedliche Werte vor.

Bedeutung der Werte des Ausgangsbetrags: Durch die Bezugnahme auf die für jedes katastermäßig abgegrenzte Flurstück ausgewiesenen Ertragsmeßzahlen – EMZ – und ihre Vervielfachung (§ 2 BodSchätzG, § 4 BodSchätzDB) sind die natürlichen Ertragsbedingungen des Bodens in den Pauschalwert eingegangen (BFH v. 5. 3. 1998 IV R 23/96, BFHE 185, 435 zu 3. und v. 24. 6. 1999 IV R 33/98, BFHE 189, 132; s. auch SOMMERFELD, DStZ 1994, 2 ff.).

So gibt die EMZ einer Grünlandfläche als typischer Grundlage eines Milchviehbetriebs deren Ertragsfähigkeit als zum Mähen und Weiden geeignete Dauergrasfläche an (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 und § 4 Abs. 3 BodSchätzDB). Ebenso schlägt sich die Rübenfähigkeit einer Ackerfläche in der EMZ als der Grundlage des Pauschalwerts nieder. Die EMZ ist auch regelmäßig höher, wenn der Landwirt Zuckerrüben statt zB Weizen anbaut (BFH v. 24. 6. 1999 IV R 33/98 aaO).

Das Gesetz unterscheidet dabei

- ▷ nach dem BodSchätzG zu schätzende Flächen (Abs. 2 Nr. 1 Satz 1; s. Anm. 51);
- ▷ Sonderkulturen (Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, s. Anm. 53);
- ▷ andere als landwirtschaftliche Nutzungen (s. Anm. 55), nämlich: forstwirtschaftliche (Abs. 2 Nr. 2), weinbauliche (Abs. 2 Nr. 3) und sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung (Abs. 2 Nr. 4);
- ▷ andere Nutzungsarten und Wirtschaftsgüter (s. Anm. 60), nämlich: Hof-, Gebäudeflächen und Hausgärten (Abs. 2 Nr. 5), Geringstland (Abs. 2 Nr. 6), Abbauland (Abs. 2 Nr. 7), Unland (Abs. 2 Nr. 8).

Abgrenzung der unterschiedlichen Nutzungen voneinander: Maßgebend ist die tatsächliche Nutzung am 1. 7. 1970 (s. Anm. 47). Bei Abweichung zwischen der vom Stpfl. behaupteten Nutzung von der in Liegenschaftskataster eingetragenen wird die Richtigkeit des Liegenschaftskatasters widerlegbar vermutet (BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 Abschn. 10 Abs. 5 unter Berufung auf BFH v. 24. 10. 1952 III 1/52 U, BStBl. III, 294).

Für Hof- und Gebäudeflächen sowie Hausgärten sind eigene Ausgangsbeträge nach Abs. 2 Nr. 5 zu ermitteln.

Für betriebseigene Wege und Gräben sind die Ausgangsbeträge in Anlehnung an die der angrenzenden Flurstücke zu ermitteln; bei verschiedenen Nutzungen kann ein flächengewogenes Mittel gebildet werden (BMWF aaO Abschn. 10 Abs. 8).

II. Nach dem Bodenschätzungsgesetz zu schätzende Flächen (Abs. 2 Nr. 1)

1. Bodenschätzungsgesetz und Liegenschaftskataster

51

Nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ist bei Flächen, die nach dem BodSchätzG zu schätzen sind, für jedes katastermäßig abgegrenzte Flurstück das 4fache der im Liegenschaftskataster ausgewiesene Ertragsmeßzahl anzusetzen.

Bodenschätzungsgesetz: Grundlage für die Beurteilung der natürlichen Ertragsbedingungen landwirtschaftlicher Nutzungen bildet die amtliche Bodenschätzung auf Grund des BodSchätzG v. 16. 10. 1934 (RGBl. I, 1050, zuletzt geändert durch FGO v. 6. 10. 1965, BGBl. I, 1477), die BodSchätzDB v. 12. 2. 1935 (RGBl. I, 198) und die VO über Offenlegung der Ergebnisse der Bodenschätzung (BodSchätzOffVO) v. 31. 1. 1936 (RGBl. I, 120); vgl. GÜRSCHING/STENGER aaO § 50. In erster Linie liegt die Bedeutung des BodSchätzG in der Beschaffung geeigneter Grundlagen für eine planvolle Bodennutzung und eine Verbesserung der Beleihungsunterlagen. Das Gesetz ist *Steuergesetz* iSd. § 1 AO; s. GÜRSCHING/STENGER aaO § 50 Rn. 1.

Der Wert der Grasnarbe bei Weideland ist im Ausgangsbetrag enthalten, weil nach dem BodSchätzG Grünlandboden und Grasnarbe ebenso wie Ackerboden und Ackerkrume eine Einheit bilden und die Ertragsmeßzahl deshalb beide umfaßt (BFH v. 16. 2. 1984 IV R 229/81, BStBl. II, 424). Auch estrechtl. wird die Grasnarbe wie die Ackerkrume nicht als gesondertes vom Grund und Boden abzuspaltendes Wirtschaftsgut angesehen (BFH v. 16. 2. 1984 IV R 229/81 aaO).

Liegenschaftskataster: Die Ergebnisse der Schätzung werden in einem Liegenschaftskataster festgehalten (s. GÜRSCHING/STENGER aaO § 50 Rn. 11). Dabei werden die Bodenschätzungsergebnisse mit der Bodenfläche, für die sie gelten, zu einer *Ertragsmeßzahl* verknüpft. Diese Ertragsmeßzahlen sind für jedes Flurstück, das der Bodenschätzung unterliegt, im *Flurbuch* und im *Liegenschaftsbuch* des Liegenschaftskatasters auszuweisen. Das Liegenschaftskataster wird bei den Katasterämtern oder – soweit eigene Katasterämter nicht bestehen – bei der Vermessungsbehörde geführt. Das Register kann von jedermann eingesehen werden. Die Eintragungen genießen öffentlichen Glauben. Solange sie nicht geändert werden, gelten die Eintragungen auch dann als maßgebend, wenn ihre Unrichtigkeit bereits bekannt ist.

2. Ansatz der vierfachen Ertragsmeßzahl (Nr. 1 Satz 1)

52

Für jedes katastermäßig abgegrenzte Flurstück, für das am 1. 7. 1970 im Liegenschaftskataster (LiKa.) eine Ertragsmeßzahl (EMZ) ausgewiesen war, ist als Ausgangswert grundsätzlich das *Vierfache* der EMZ anzusetzen, dh. die fiktiven Anschaffungskosten für Flurstücke (Abs. 1) betragen das *Achtfache* der EMZ. Die EMZ muß im LiKa. ausgewiesen sein, es genügt nicht, daß sie auf Grund des Schätzungsverfahrens zunächst nur rechnerisch bekannt ist.

Bei einem Flurstück, das in mehrere Klassenflächen, Klassenabschnitte oder Sonderabschnitte eingeteilt ist (s. § 50 BewG), sind die EMZ der Abschnitte zusammenzurechnen; die mit vier multiplizierte Summe der EMZ bildet den Ausgangsbetrag für das Flurstück (BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 Abschn. 10 Abs. 2).

Lag am 1. 7. 1970 noch kein Liegenschaftskataster mit EMZ vor, dann war der Ausgangsbetrag nach Abs. 3 zu ermitteln, auch wenn dem FA die EMZ bereits bekannt war (BMWF aaO Abschn. 10 Abs. 9).

53 3. Sonderkulturen (Abs. 2 Nr. 1 Satz 2)

Für bestimmte Sonderkulturen war das Regelverfahren nach Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 nicht anzuwenden, wenn der Stpfl. gegenüber dem FA bis zum 30. 6. 1972 eine Erklärung über Größe, Lage und Nutzung der Fläche abgab.

Erklärung des Steuerpflichtigen: Die Frist konnte als Ausschußfrist nicht verlängert werden, aber Nachsicht nach § 86 AO aF möglich (s. weiter BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 Abschn. 10 Abs. 4; ferner dort Abs. 3 über die Behandlung von Teilflächen).

Sonderkulturen iSd. Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 sind im Gesetz abschließend aufgezählt; zur Abgrenzung s. BMWF aaO Abschn. 10 Abs. 6.

Maßgebender Ausgangsbetrag: Statt des 4fachen der im Liegenschaftskataster ausgewiesenen EMZ (Regelverfahren nach Abs. 2 Nr. 1 Satz 1) sind qm-Preise (4 bzw. 5 DM je qm) anzusetzen. Wurde die Erklärung nicht fristgerecht abgegeben, blieb es beim Regelverfahren.

54 Einstweilen frei.

55 III. Andere als landwirtschaftliche Nutzungen (Abs. 2 Nr. 2–4)

Für die in Abs. 2 Nr. 2–4 im einzelnen aufgeführten anderen als landwirtschaftliche Nutzungen galten besondere Werte.

Forstwirtschaftliche Nutzung (Abs. 2 Nr. 2): Für Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung sind bei Ermittlung des Ausgangsbetrags – abweichend von den Sätzen nach Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 – je qm 1 DM anzusetzen. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten nach § 55 Abs. 1 betragen in diesen Fällen 2 DM je qm. Zu diesen Flächen gehört nur der nackte Grund und Boden. Der Ausgangsbetrag umfaßt nicht das aufstehende Holz. Über den Begriff der Forstwirtschaft s. § 13 Anm. 86, § 34b Anm. 4. Zur forstwirtschaftlichen Nutzung gehören alle Grundstücke, die der Erzeugung und Gewinnung von Rohholz dienen. Dazu zählen die sog. Holzbodenfläche einschl. Wirtschaftswege, Schneisen und Schutzstreifen usw. (im einzelnen vgl. GÜRSCHING/STENGER, BewG § 34 Rn. 6).

Weinbauliche Nutzung (Abs. 2 Nr. 3): Über den Begriff s. GÜRSCHING/STENGER aaO § 34 Rn. 7. Bei Ermittlung des Ausgangsbetrags nach § 55 Abs. 2 Nr. 3 ist von bestimmten Lagenvergleichszahlen auszugehen. Das Gesetz nennt 8 Gruppen; jeder Gruppe ist ein durchschnittlicher Erfahrungswert als Ausgangsbetrag zugeordnet. Über die Festsetzung von Vergleichszahlen der einzelnen Weinbaulagen s. § 39 BewG und die dazu ergangenen DV v. 30. 8. 1967, 24. 11. 1967 und 7. 12. 1967 (BGBl. I, 937, 1184, 1191 und 1199); Abschn. 5.04, 5.01–5.16 BewRL; GÜRSCHING/STENGER aaO § 39 Rn. 12.

Sonstige land- und forstw. Nutzung (Abs. 2 Nr. 4): Die wichtigsten Arten der sonstigen Nutzung sind Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht, Imkerei, Wanderschäferei und Saatzucht (§ 62 BewG). Weitere Beispiele sind Pilzanbau und Weihnachtsbaumkultur (s. GÜRSCHING/STENGER aaO § 34 Rn. 9). Für Flächen dieser Art findet das Ertragsmeßzahl-Verfahren (§ 55 Abs. 2 Nr. 1)

keine Anwendung. Für die Berechnung des Ausgangsbetrags ist 1 DM je qm anzusetzen.

Einstweilen frei.

56–59

IV. Andere Nutzungsarten und Wirtschaftsgüter (Abs. 2 Nr. 5–8)

60

Das Ertragsmeßzahl-Verfahren (Abs. 2 Nr. 1) ist außerdem von Amts wegen nicht anzuwenden für die in Nr. 5–8 im einzelnen aufgeführten Flächen. Es sind dies

- ▷ *Hofflächen, Gebäudeflächen und Hausgärten* iSd. § 40 Abs. 3 BewG (Abs. 2 Satz 2 Nr. 5). Für Flächen dieser Art sind 5 DM je qm anzusetzen. Die Festsetzung eines besonderen Bewertungssatzes entspricht § 55 Abs. 2 Satz 1, wonach diese Flächen nicht den Nutzungen und Wirtschaftsgütern iSd. § 34 zugeordnet werden dürfen. Über den Begriff der Hofflächen und Gebäudeflächen vgl. GÜRSCHING/STENGER aaO § 40 Rn. 8. Entsprechendes gilt für Hausgärten bis zur Größe von 10 Ar (§ 40 Abs. 3). Die über 10 Ar hinausgehende Fläche eines Hausgartens ist in die landwirtschaftliche Nutzung einzubeziehen (s. GÜRSCHING/STENGER aaO § 40 Rn. 9);
- ▷ *Geringstland*: Anzusetzen sind 0,25 DM je qm (Abs. 2 Satz 2 Nr. 6). Über den Begriff s. § 44 BewG (vgl. dazu GÜRSCHING/STENGER aaO §§ 44 Rn. 1);
- ▷ *Abbauland*: Anzusetzen sind 0,50 DM je qm (Abs. 2 Satz 2 Nr. 7). Über den Begriff s. § 43 BewG (vgl. dazu GÜRSCHING/STENGER aaO § 43 Rn. 1);
- ▷ *Unland*: Anzusetzen sind 0,10 DM je qm (Abs. 2 Satz 2 Nr. 8). Über den Begriff s. § 45 BewG. Es handelt sich dabei um Betriebsflächen, die auch bei geordneter Wirtschaftsweise keinen Ertrag abwerfen können.

Einstweilen frei.

61–64

Erläuterungen zu Abs. 3: Ausgangsbetrag für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke bei Fehlen eines Liegenschaftskatasters

A. Die von Abs. 3 betroffenen Fälle

65

Die Ermittlung der Ausgangsbeträge nach § 55 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 setzt voraus, daß für die zu bewertende Fläche eine Schätzung nach dem BodSchätzG (s. Anm. 51) stattgefunden hat und eine Ertragsmeßzahl (EMZ) im Liegenschaftskataster (LiKa.) eingetragen ist (s. Anm. 52). Diese Voraussetzungen liegen am 1. 7. 1970 nicht bei allen in Betracht kommenden Grundstücksflächen vor. Die Ermittlung des Ausgangsbetrags mußte daher für diese Fälle besonders geregelt werden:

Abs. 3 ist anzuwenden

- ▷ bei Grundstücksflächen, für die eine Schätzung nach dem BodSchätzG bis zum 1. 7. 1970 noch nicht stattgefunden hat oder nicht abgeschlossen ist, dies konnte noch in einigen Gebieten der Fall sein, zB in Teilen von Rheinl.-Pfalz, in Bad.-Württ. und Berlin-West;

- ▷ bei Grundstücksflächen, für die das Schätzungsverfahren zwar abgeschlossen war, am 1. 7. 1970 aber noch keine Eintragung der EMZ vorlag; dies galt auch dann, wenn die EMZ dem FA bereits bekannt war (BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 Abschn. 10 Abs. 9);
- ▷ bei Grundstücksflächen, die am 1. 7. 1970 zwar landwirtschaftlich genutzt wurden, für die aber im LiKa. eine andere Nutzung ausgewiesen war, ohne daß der Stpfl. die von ihm behauptete Nutzung nachweisen konnte (BMWF aaO Abschn. 10 Abs. 5).

Abs. 3 ist nicht anzuwenden, wenn Grundstücksflächen am 1. 7. 1970 nicht zum landw. Vermögen (§ 33 BewG) gehörten (s. Anm. 75).

66–67 Einstweilen frei.

68 B. Ermittlung des Ausgangsbetrags in den Fällen des Abs. 3

Abs. 3 sieht für die Ermittlung des Ausgangsbetrags bei Fehlen der Grundlagen iSd. Abs. 2 Nr. 1 eine Hilfslösung vor.

Reguläre Nutzungsarten (Abs. 3 Satz 1): Der Ausgangsbetrag ist in sinngemäßer Anwendung des Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 auf der Grundlage der durchschnittlichen EMZ der landwirtschaftlichen Nutzung des Betriebs zu ermitteln, die die Grundlage für die Hauptfeststellung des Einheitswerts auf den 1. 1. 1964 bilden. Dieses Verfahren bietet den Vorteil, daß der Stpfl. die Ausgangsbeträge auf Grund des EW-Bescheids selbst ermitteln kann; es hat andererseits den Nachteil, daß Bestandsveränderungen, die zwischen dem 1. 1. 1964 und dem 1. 7. 1970 eingetreten sind – zuungunsten wie zugunsten des Stpfl. –, unberücksichtigt bleiben (s. RUNGE, DB 1971, 908; DZIADKOWSKI, BB 1971, 911). Für nach dem 1. 1. 1964 entstandene Betriebe ist eine durchschnittliche EMZ zu ermitteln (BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 Abschn. 10 Abs. 10).

Über *Sonderkulturen* s. folgend; für die übrigen Sonderflächen iSd. Abs. 2 Nr. 2–8 sind die dort jeweils genannten qm-Werte anzusetzen.

Sonderkulturen (Abs. 3 Satz 2): Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 bleibt unberührt, dh. für Sonderflächen der Nutzungsarten Hopfen, Spargel usw. (Abs. 2 Nr. 1 Satz 2) gelten auch bei dem Verfahren nach Abs. 3 die dort genannten Werte, wenn der Stpfl. bis zum 30. 6. 1972 dem FA gegenüber eine *Erklärung* über Größe, Lage und Nutzung der betreffenden Flächen abgegeben hat (s. Anm. 53).

69–74 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4: Ausgangsbetrag bei Kleingewerbetreibenden und selbständig Tätigen

Schrifttum: OTT, Zur Bodengewinnbesteuerung bei selbständig Tätigen und Kleingewerbetreibenden, BB 1975, 465.

A. Die von Abs. 4 betroffenen Fälle

75

Der Ausgangsbetrag ist für Grundbesitz, der am 1. 7. 1970 nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört, nach Abs. 4 zu ermitteln. Diese Vorschrift gilt für Grundstücksflächen, die mit Ablauf des 30. 6. 1970

- ▷ zwar zum Anlagevermögen eines land- und forstw. Betriebs gehören, die aber nicht als landwirtschaftliches Vermögen (§ 33 BewG) eingestuft, sondern als Grundvermögen (§ 68 BewG) bewertet sind (s. die Beispiele bei FELSMANN aaO, Abschn. B Anm. 70 c);
- ▷ einem (nicht buchführungspflichtigen) Gewerbetreibenden oder einem selbständig Tätigen als Betriebsvermögen dienen (s. Anm. 17).

Einstweilen frei.

76–77

B. Ermittlung des Ausgangsbetrags in den Fällen des Abs. 4

I. Unbebaute Grundstücke (Abs. 4 Nr. 1)

78

Unbebaute Grundstücke: Für unbebauten Grund und Boden ist der auf den 1. 1. 1964 festgestellte *Einheitswert* anzusetzen (Abs. 4 Nr. 1). Über den Begriff „Unbebaute Grundstücke“ s. § 72 BewG. Der Gesetzgeber geht davon aus, daß der EW von 1964 im wesentlichen dem Verkehrswert des Grundstücks in diesem Zeitpunkt entspricht und daß die seitdem bis zum 1. 7. 1970 eingetretenen Wertsteigerungen des Grund und Bodens (statistisch etwa 70–80 vH) durch die Verdoppelung des Ausgangswerts (Abs. 1) angemessen berücksichtigt werden (Begr. BTDrucks. VI/1901, 14).

Änderungen im Bestand (zB durch Abtretung einer Teilfläche) nach dem 1. 1. 1964 müssen berücksichtigt werden. In diesem Fall war vom tatsächlichen Bestand am 1. 7. 1970 auszugehen; dabei werden aber die Wertverhältnisse am 1. 1. 1964 zugrunde gelegt. Die für eine Fortschreibung nach § 22 Abs. 1 BewG geltenden Wertgrenzen wurden bei diesem Verfahren nicht berücksichtigt (OFD Bremen v. 31. 10. 1977, StEK EStG § 55 Nr. 26).

Die Abgrenzung zwischen „Bestand des Grundstücks“ und „Wertverhältnissen“ des Grundstücks erfolgt nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen. Als Bestandsveränderungen gelten daher auch Wertänderungen auf Grund eines Bebauungsplans, von Erschließungsmaßnahmen oder einer Änderung der besonderen Verhältnisse (im einzelnen: OFD Bremen v. 31. 10. 1977 aaO).

Fehlender Einheitswert zum 1. 1. 1964: Eine selbständige Wertermittlung war auch dann erforderlich, wenn für ein Grundstück auf den 1. 1. 1964 ein EW noch nicht festgestellt worden ist, zB weil das Grundstück erst danach neu gebildet wurde. Gegebenenfalls kann in solchen Fällen auch die Nachfeststellung auf den 1. 1. 1974 abgewertet werden (s. o. V., DB 1971, 1840). Maßgebend ist da-

nach der Wert, der sich nach den Wertverhältnissen v. 1. 1. 1964, aber nach dem Bestand v. 1. 7. 1970 ergeben würde (OFD Bremen v. 31. 10. 1977, StEK EStG § 55 Nr. 26).

79–81 Einstweilen frei.

82

II. Bebaute Grundstücke (Abs. 4 Nr. 2)

Bei bebauten Grundstücken (über den Begriff s. § 74 BewG) muß der EW für den Grund und Boden aus dem EW für das gesamte Grundstück abgeleitet werden. Maßgebend ist der Wert, der sich für den Grund und Boden nach seinem Bestand vom 1. 7. 1970 und nach den Wertverhältnissen vom 1. 1. 1964 als EW ergeben würde, wenn er nicht bebaut wäre. Dies ist weder der Wert, mit dem der Grund und Boden im EW des bebauten Grundstücks enthalten ist, noch kann er in Höhe eines pauschalen Anteils am EW geschätzt werden; Abschn. 20 BewRGr. ist deshalb nicht anwendbar (BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102, Abschn. 10 Abs. 11).

Je nachdem, ob das Grundstück im Sach- oder Ertragswertverfahren bewertet wurde, ist der Wert des Grund und Bodens unterschiedlich zu ermitteln:

- ▷ *Beim Sachwertverfahren* (§ 76 Abs. 3 BewG): Der Grund und Boden wird mit dem Wert angesetzt (vor Anwendung der Wertzahlen gem. § 90 BewG), der sich ergeben würde, wenn das Grundstück unbebaut wäre (§ 84 BewG);
- ▷ *beim Ertragswertverfahren* (§ 76 Abs. 1 BewG): Zur Ermittlung des Werts, der sich ergeben würde, wenn das Grundstück unbebaut wäre, muß auf die beim FA – im Zusammenhang mit der Einheitsbewertung 1. 1. 1964 – angelegte *Bodenwertkartei* zurückgegriffen werden (s. o. V., DB 1971, 1840; GÜRSCHING/STENGER, § 72 BewG Rn. 16–19).

83 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5: Ansatz des höheren Teilwerts

Schrifttum: RUNGE, Das Zweite StÄndG 1971, BB 1971, 908; OSTERMEIER, Gibt es einen neuen „Teilwert“-Begriff? StBp. 1972, 33; o. V., Bodengewinnbesteuerung: Erneuter Antrag auf Ansatz des höheren Teilwerts, DB 1974, 2135; TROLL, Unbebaute Grundstücke bei der Einheitsbewertung, DStR 1975, 115; FELSMANN, Feststellung eines höheren Teilwerts und die Folgen bei der Einheitsbewertung, Inf. 1975, 485; vgl. ferner o. V., FR 1975, 552.

Verwaltungsanordnungen: BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102; OFD Düsseld. v. 10. 4. 1972, StEK EStG § 55 Nr. 9; OFD Münster v. 30. 4. 1973, StEK EStG § 55 Nr. 10; OFD Köln v. 28. 6. 1973, StEK EStG § 55 Nr. 11; OFD Hannover v. 28. 3. 1974, StEK EStG § 55 Nr. 12; OFD Münster v. 9. 12. 1975, StEK EStG § 55 Nr. 17; BMF v. 20. 11. 1975, StEK EStG § 55 Nr. 19; OFD Frankfurt v. 22. 12. 1975, StEK EStG § 55 Nr. 22; OFD Köln v. 24. 12. 1975, StEK EStG § 55 Nr. 18; OFD Köln v. 6. 2. 1976, StEK EStG § 55 Nr. 20.

84

A. Bedeutung des Abs. 5

Die Ermittlung der fiktiven „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ für Grund und Boden nach Abs. 1–4 ist darauf ausgerichtet, die vor dem 1. 7. 1970

eingetretenen Wertsteigerungen stl. unberücksichtigt zu lassen (s. Anm. 3) und – bezogen auf den 1. 7. 1970 – möglichst wirklichkeitsgetreue Werte zu ermitteln. Es ist aber in einem Pauschalverfahren nicht möglich, in allen Fällen zu einigermaßen richtigen Werten zu gelangen. Abs. 5 sieht daher vor, in Einzelfällen den besonderen Umständen Rechnung zu tragen und anstelle der pauschalen Wertermittlung nach Abs. 2–4 eine Einzelbewertung durch Ansatz des höheren Teilwerts durchzuführen. Richtiger wäre der Ansatz des gemeinen Werts gewesen (s. Anm. 87). Allerdings konnte der Antrag auf Ansatz des Teilwerts bei der Einheitsbewertung die Bewertung als Grundvermögen auslösen (s. Anm. 95).

Es lag im Ermessen des Stpfl., ob er die Werte nach Abs. 2–4 anerkennen oder die Feststellung des höheren Teilwerts beantragen wollte. Er mußte bei seiner Entscheidung die Umstände für jede einzelne Flächeneinheit, für die nach Abs. 2–4 ein eigener Ausgangsbetrag maßgebend war, sowohl unter ertragstlichen als auch unter bewertungsrechtlichen Gesichtspunkten abwägen (s. dazu Anm. 92 und 94).

Die *Ausschlußfrist* für den Antrag nach Abs. 5 (31. 12. 1975) sollte der Rechtssicherheit dienen und eine zutreffende Ermittlung des Teilwerts sicherstellen (Begr. BTDrucks. VI/1901, 14).

Einstweilen frei.

85

B. Ansatz des höheren Teilwerts: Voraussetzungen und Rechtsfolgen (Abs. 5 Satz 1)

I. Voraussetzungen für den Ansatz des höheren Teilwerts

1. Grund und Boden iSd. Abs. 1

86

Abs. 5 gilt für „Grund und Boden im Sinne des Absatzes 1“ (s. Anm. 21, 22), für den an sich nach Satz 2 das Zweifache des nach Abs. 2–4 zu ermittelnden Ausgangsbetrags anzusetzen wäre. Damit wird der sachliche Geltungsbereich der Vorschrift in gleicher Weise abgegrenzt wie in Abs. 1. Unter den Voraussetzungen des Abs. 5 gilt also der höhere Teilwert als fiktive Anschaffungskosten des Grund und Boden (s. Anm. 92).

Grundstücks-Teilflächen eines katastermäßig abgegrenzten Flurstücks sind nach FG Bremen v. 20. 8. 1982 (EFG 1983, 224, rkr.) als selbständige Wirtschaftsgüter zu behandeln, wenn für sie unterschiedliche Teilwerte nach § 55 EStG festgestellt und die Teilflächen dabei nach Lage und Größe genau bezeichnet worden sind.

2. Höherer Teilwert

87

Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut (hier Grundstück) ansetzen würde (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3; s. § 6 Anm. 572 ff.). Der Begriff des Abs. 5 entspricht dem des § 6 Abs. 1 Nr. 3 (BFH v. 23. 8. 1984 IV R 107/81, nv. Juris); er entspricht idR den Wiederbeschaffungskosten, die mit dem erzielbaren Veräußerungspreis übereinstimmen können (BFH v. 25. 8. 1983 IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33).

Höherer Teilwert: Abs. 5 setzt voraus, daß der Teilwert höher ist als das Zweifache des Ausgangsbetrags (Abs. 1). Ein Stpfl., der den Ansatz des höheren Teil-

werts begehrte, mußte daher zunächst nach Abs. 2–4 den Ausgangsbetrag für das zu bewertende Grundstück und den nach Abs. 1 anzusetzenden Betrag ermitteln, um einen Vergleich zwischen diesem Wert und dem – von ihm nachzuweisenden – Teilwert ziehen zu können. Über die Bedeutung des höheren Teilwerts als „Anschaffungskosten“ s. Anm. 92.

Der „höhere“ Teilwert hatte zuvor nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 nur Bedeutung für die Zuschreibung nach vorausgegangenen Teilwertabschreibungen (s. § 6 Anm. 772 f.). Im Sinne des Abs. 5 handelt es sich bei dem „höheren Teilwert“ jedoch nicht um einen Zwischenwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2) zwischen Anschaffungskosten und einem zulässigen (darunter liegenden) niedrigeren Teilwert, sondern um den Wert, mit dem der Grund und Boden eigentlich in die Bilanz des Stpfl. aufgenommen werden müßte, wenn es die Sonderregelung des § 55 nicht gäbe (s. Anm. 3).

► *Teilwert am 1. 7. 1970:* Maßgeblicher Zeitpunkt für die Teilwertermittlung ist der 1. 7. 1970, nicht der auf diesen Tag folgende Bilanzstichtag (Nds. FG v. 28. 2. 1979, EFG 1979, 448, rkr.).

► *Höherer Teilwert von Bauerwartungsland:* Nach BFH v. 25. 8. 1983 IV R 218/80 (BStBl. II 1984, 33) ist der Teilwert betriebsnotwendiger Grundstücke mit den Wiederbeschaffungskosten, der Teilwert jener Grundstücke, die für den Betrieb entbehrlich oder jederzeit ersetzbar sind, mit dem Einzelveräußerungspreis (= gemeiner Wert) anzusetzen. Dabei führt nach Auffassung des BFH die Eigenschaft als Bauerwartungsland idR bereits zu höheren Wiederbeschaffungspreisen des Grundstücks und damit zu einem höheren Teilwert (s. Anm. o.V., HFR 1984, 109).

Verhältnis Teilwert – gemeiner Wert: In den meisten Fällen überstieg der doppelte Ausgangsbetrag nach Abs. 2 Nr. 1–4 die tatsächlichen Wertverhältnisse (nach den landwirtschaftlichen Verkehrspreisen) eher, so daß ein Antrag auf Ansatz des höheren Teilwerts im Regelfall nicht in Betracht kam. Indes erreichte der doppelte Ausgangsbetrag die Verkehrspreise für Grundstücke dann nicht, wenn zB land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zum Bauerwartungs- oder Bauland geworden sind.

In der Begründung (BTD Drucks. VI/1901 S. 14) heißt es, insbes. in Fällen, „in denen vor dem 1. Juli 1970 schon Baulandwertsteigerungen beim Grund und Boden eingetreten sind“, sei nicht auszuschließen, „daß in manchen Fällen der Teilwert am 1. Juli 1970 höher war als das Zweifache des zutreffenden Ausgangsbetrags“. Auch die FinVerw. geht davon aus, daß bei Grundstücken steigenden Verkehrspreisen auch steigende Teilwerte entsprechen; nach BMWF v. 31. 5. 1972, StEK EStG § 55 Nr. 7 soll für § 55 Abs. 5 grundsätzlich der Teilwert dem gemeinen Wert entsprechen. Zu den Bedenken dagegen s. OSTERMEIER (StBp. 1972, 33), der darauf hinweist, daß der Teilwertbegriff von der Fortführung des Betriebs und gerade nicht von der Einzelveräußerung der landwirtschaftlichen Grundstücke ausgeht. Sollte der Teilwert eines Grundstücks, das zum Bauerwartungs- oder Bauland geworden ist, im Einzelfall unter dem Verkehrswert (gemeinen Wert) liegen, dann ist entgegen dem Wortlaut nach dem Sinn des Abs. 5 der höhere gemeine Wert maßgebend. Zur Abgrenzung Teilwert/Gemeiner Wert s. § 6 Anm. 573 ff.

Bei der Teilwertbestimmung kommt es auf den Wert an, den die Grundflächen am 1. 7. 1970 nach ihrer landwirtschaftlichen Bedeutung für den Betrieb hatten (FG Bremen v. 17. 11. 1978, EFG 1979, 234, rkr. und Nds. FG v. 28. 2. 1979, EFG 1979, 448, rkr.).

Anwendungsfälle: Die Feststellung des höheren Teilwerts kam danach (s. o.) insbesondere in Betracht, wenn ein Grundstück am 1. 7. 1970 bereits als Bauland, Bauerwartungsland oder Industrieland eingestuft oder für öffentliche Interessen (zB Verkehrszwecke) vorgesehen war (vgl. § 72 BewG; dazu GÜRSCHING/STENGER, § 72 BewG Anm. 6–11). Die Feststellung eines höheren Teil-

werts war ferner geboten, wenn das Grundstück vor dem 1. 7. 1972 veräußert oder entnommen worden ist (BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102, Abschn. 11 Abs. 3).

3. Nachweis des höheren Teilwerts und Antragerfordernis

88

Nachweiserfordernis: Der Stpfl. muß den von ihm begehrten höheren Teilwert „nachweisen“, dh. dem FA die tatsächlichen Verhältnisse darlegen, die – objektiv betrachtet – die Bewertung der Parzelle mit dem höheren Wert rechtfertigen. Soweit keine Vermutungen eingreifen, war der Nachweis uU durch Gutachter zu führen (BFH v. 26. 6. 1986 IV R 177/84, BFH/NV 1986, 685 auch zur Erforderlichkeit eines Obergutachtens). Eine Bindung an den Ansatz bzw. den Nichtansatz von Besteuerungsgrundlagen besteht im Feststellungsverfahren nach Abs. 5 nicht; da im Rahmen der Teilwertermittlung das FG auch in der Heranziehung und Auswahl der Sachverständigen frei ist (keine Bindung an Beweisanträge der Beteiligten), kann es ein Gutachten des Gutachterausschusses einholen und dessen Vorsitzenden in der mündlichen Verhandlung hören (BFH v. 18. 7. 1985 IV R 102/82, BFH/NV 1986, 273).

Maßgebend für den Nachweis sind die Verhältnisse am 1. 7. 1970. Wertsteigerungen, die erst nach diesem Zeitpunkt eintreten, bleiben grundsätzlich außer Betracht, sie können aber uU einen Anhaltspunkt dafür geben, daß die Wertentwicklung auch vor dem 1. 1. 1970 bereits zu einem höheren als dem zweifachen Ausgangswert geführt hatte.

Nach der Rspr. des Nds. FG steht die Verwaltungsregelung in BMWF v. 29. 2. 1972 über die Teilwertvermutung (Ansatz des Erlöses) bei Veräußerung oder Entnahme nach dem 30. 6. 1970 und vor dem 1. 7. 1972 (Abschn. 11 Abs. 3) nicht mit dem Urteil des BVerfG zur Bodengewinnbesteuerung (BVerfG v. 11. 5. 1970 1 BvL 17/67, BVerfGE 28, 22 = BStBl. II, 579) in Einklang (Nds. FG v. 27. 2. 1978, EFG 1978, 492, rkr. und v. 28. 2. 1979, EFG 1979, 448, rkr.); das FG hält sie für rechtswidrig. Einschränkend FG Bremen v. 17. 11. 1978 (EFG 1979, 234, rkr.): Danach ist die Verwaltungsauffassung in BMWF v. 29. 2. 1972 (Abschn. 11 Abs. 3) dann zutreffend, wenn ein Grundstück bereits vor dem 1. 7. 1970 zu Bau- oder Bauerwartungsland geworden ist und für die Weiterführung des Betriebs entbehrlich war.

Kein besonderer Nachweis für das Bestehen eines höheren Werts war erforderlich, wenn Grund und Boden nach dem 1. 7. 1970, aber vor dem 1. 7. 1972 veräußert oder entnommen wird (s. BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102, Abschn. 11 Abs. 3). Aus Vereinfachungsgründen wurde in diesen Fällen vermutet, daß der höhere Teilwert am 1. 7. 1970 dem Veräußerungserlös abzüglich der Veräußerungskosten entspricht (s. BMWF v. 31. 5. 1972, StEK EStG § 55 Nr. 7). Im Einzelfall können allerdings besondere Umstände gegen die Vermutung sprechen, daß eine Wertsteigerung nach dem 30. 6. 1970 eingetreten ist.

So zB wenn feststeht, daß nur ein einzelner Käufer zum Stichtag bereit war, diesen überhöhten Preis aus rein spekulativen Erwägungen zu bezahlen (BFH v. 4. 12. 1986 IV S 23/85, BFH/NV 1988, 442; v. 4. 12. 1986 IV R 162/85, BFH/NV 1987, 296) oder wenn Grundstücksflächen nach dem 30. 6. 1970 zum Bauerwartungs- oder Bauland geworden sind, BMWF v. 31. 5. 1972 aaO); vgl. auch die entsprechende Regelung bei Aufgabe eines vor dem 1. 7. 1970 verpachteten Betriebs durch Abgabe einer Erklärung des Stpfl. mit Wirkung auf den 30. 6. 1972 (BMWF v. 29. 2. 1972 aaO Abschn. 6). Nach der Rspr. des Nds. FG ist der Nachweis auch bei einer Veräußerung bzw. Entnahme zwischen dem 1. 7. 1970 und 1. 7. 1972 zu führen, da die Teilwertvermutung (Ansatz des Erlöses) in BMWF v. 29. 2. 1972 (BStBl. I, 102) rechtswidrig sei (Nds. FG v. 27. 2. 1978, EFG 1978, 492, rkr. und v. 28. 2. 1979, EFG 1979, 448, rkr.; einschränkend FG Bremen v. 17. 11. 1978 (EFG 1979, 234, rkr.).

Antragserfordernis: Die Feststellung des höheren Teilwerts setzt einen ausdrücklichen Antrag des Stpfl. voraus. Das FA kann daher nicht von Amts wegen den durch den Stpfl. nach Abs. 2–4 ermittelten Ausgangsbetrag durch einen höheren Teilwert ersetzen. Über Form und Frist des Antrags sowie Zuständigkeit des FA s. Anm. 98.

89–91 Einstweilen frei.

II. Rechtsfolge: Ansatz des höheren Teilwerts

92 1. Ansatz „als Anschaffungskosten“

Der auf Antrag des Stpfl. durch das FA rechtskräftig festgestellte höhere Teilwert des Grundstücks ist „als Anschaffungskosten“ iSd. § 55 Abs. 1 anzusetzen, dh. der Teilwert ist unter dieser Voraussetzung der maßgebende Wert, mit dem das Grundstück beim Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1) gem. Abs. 7 als Einlage einzubuchen bzw. bei der Überschußrechnung (§ 4 Abs. 3) in das Verzeichnis nach § 4 Abs. 3 aufzunehmen ist (s. Anm. 125). Beim Betriebsvermögensvergleich stellt der Teilwert anstelle des doppelten Ausgangsbetrags (Abs. 1–4) die fiktiven Anschaffungskosten iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 dar.

Zu der Frage, ob bei einer späteren Teilwertabschreibung wegen Wertminderung des Grundstücks auch für die nach Abs. 5 mit dem Teilwert angesetzten Grundstücke die Verlustklausel gem. Abs. 6 anzuwenden ist, s. Anm. 116.

Nach einer Teilwertabschreibung ist der nach Abs. 5 ermittelte Wert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 Grenze für eine Zuschreibung, da er als „Anschaffungskosten“ gilt.

93 Einstweilen frei.

2. Folgen des Teilwertansatzes

94 a) Ertragsteuerliche Vorteile gegenüber den Werten nach Abs. 2–4

Der Ansatz eines über dem doppelten Ausgangsbetrag liegenden höheren Teilwerts als Anschaffungskosten auf den 1. 7. 1970 führt bei einer späteren Gewinnverwirklichung (Veräußerung oder Entnahme) stets zu einem – im Vergleich zum Ergebnis bei Ansatz der niedrigeren Werte nach Abs. 2–4 – geringeren Gewinn und damit zu einer geringeren Ertragsteuerbelastung. Vor allem aber findet die Verlustausschlußklausel des Abs. 6 keine Anwendung (BFH v. 10. 8. 1978 IV R 181/77, BStBl. 1979, 103; glA FG Münster v. 18. 1. 2000, EFG 2000, 919, rkr.); s. auch Anm. 113).

95 b) Bewertungsrechtliche Folgen des Ansatzes eines höheren Teilwerts (Nichtanwendung von § 69 Abs. 2 BewG)

Bei Land- und Forstwirten, deren Betrieb ihre Existenzgrundlage bildet, können Grundstücksflächen – selbst wenn sie Bauerwartungs- oder Bauland sind – auf Grund der Schutzvorschrift des § 69 Abs. 2 BewG nur unter erschwerten Umständen bewertungsrechtlich statt zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zum Grundvermögen gerechnet werden.

Die Feststellung des höheren Teilwerts (Abs. 5 Satz 1) für ein land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück hat zur Folge, daß die Schutzvorschrift des § 69 Abs. 2 BewG nicht angewendet werden kann. Daraus folgt jedoch nicht,

daß der Ansatz des höheren Teilwerts zwangsläufig sofort zu einer Änderung der Bewertung der Fläche führen müßte. Vielmehr ist stets zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Fortschreibung nach § 69 Abs. 1 BewG vorliegen. Dabei soll der Ansatz des Teilwerts regelmäßig als Beweiszeichen dafür zu werten sein, daß in „absehbarer Zeit“ mit einer Änderung der Nutzung zu rechnen ist (vgl. dazu GÜRSCHING/STENGER, § 69 BewG Rn. 44–46 und Rn. 14; o.V., DB 1975, 1198).

Einstweilen frei.

96–97

C. Antragsverfahren (Abs. 5 Satz 2)

98

Nach Abs. 5 Satz 2 war der in Satz 1 vorgesehene Antrag bis zum 31. 12. 1975 bei dem FA zu stellen, das für die Ermittlung des Gewinns aus dem Betrieb zuständig ist.

Bedeutung des Antragsverfahrens: Es lag im Ermessen des Stpfl., ob er die Feststellung des höheren Teilwerts beantragen wollte. Über die Vor- und Nachteile der Teilwertfeststellung s. Anm. 94 und 95. Ein Antrag (allerdings ohne Nachweispflicht, s. Anm. 88) war auch dann zu stellen, wenn das Grundstück nach dem 30. 6. 1970 und vor dem 1. 7. 1972 veräußert oder entnommen wurde und davon auszugehen war, daß der höhere Teilwert am 1. 7. 1970 dem erzielten Veräußerungserlös abzüglich der Veräußerungskosten oder dem Wert des Grund und Bodens im Zeitpunkt der Entnahme entsprach (BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 Abschn. 11 Abs. 3, vgl. Abschn. 6 Abs. 1 Satz 5 betr. Verpachtung und Aufgabe vor dem 1. 7. 1972).

Antragsberechtigt waren nach BFH v. 25. 8. 1983 IV R 99/80 (BStBl. II 1984, 31) neben den Eigentümern der Betriebsgrundstücke zum 1. 7. 1970 auch diejenigen Stpfl., die während der Antragsfrist des Abs. 5 durch Gesamtrechtsnachfolge oder durch unentgeltlichen Erwerb iSd. § 7 Abs. 1 EStDV aF Eigentümer der betreffenden Betriebsgrundstücke geworden waren (BFH v. 25. 8. 1983 IV R 99/80, BFHE 139, 265, BStBl. II 1984, 31); dies auch dann, wenn die Ehefrau innerhalb der Antragsfrist Miteigentümerin der betreffenden Betriebsgrundstücke geworden ist (BFH v. 25. 8. 1983 IV R 99/80, BStBl. II 1984, 31). Für Grundstücke einer PersGes. oder einer Gemeinschaft, war der Antrag von allen Beteiligten gemeinsam zu stellen (BMWF v. 29. 2. 1972 aaO Abschn. 11 Abs. 2).

Form des Antrags: Der Antrag bedurfte keiner besonderen Form; schriftlich oder mündlich zu Protokoll des FA genügte. Ein die Ausschlußfrist des Abs. 5 wahrender Antrag mußte jedoch eine hinreichend klare Bezeichnung der Grundstücke enthalten, für die ein Teilwert festgestellt werden soll (BFH v. 11. 10. 1979 IV R 65/78, BStBl. II 1980, 63 in Bestätigung von Schl.-Holst. FG v. 15. 2. 1978, EFG 1978, 275; BFH v. 10. 2. 1982 I R 225/78, BStBl. II, 535; v. 8. 12. 1983 IV R 170/81, BStBl. II. 1984, 200 und v. 8. 11. 1984 IV R 204/83, nv. Juris). Nicht ausreichend war jedenfalls ein Antrag auf Teilwertfeststellung „für den Grundbesitz des Pflichtigen“. Vielmehr waren die Angaben zu dem Grundstück notwendig, die es dem FA ermöglichen, ohne großen Aufwand und Rückfragen das Grundstück anhand der amtlichen Unterlagen für Liegenschaften zu identifizieren (BFH v. 8. 12. 1983 IV R 170/81 aaO).

Die Bezeichnung der für den Teilwert maßgebenden Tatsachen und Umstände konnte bis zum Ende der Tatsacheninstanz nachgetragen werden.

BFH v. 8. 12. 1983 IV R 170/81 (BStBl. II 1984, 200), noch offengelassen von BFH v. 11. 10. 1979 IV R 65/78 (BStBl. II 1980, 63); glA schon FG Münster v. 21. 2. 1978 (EFG 1978, 491, rkr.) und OFD Frankf. v. 22. 12. 1975 (StEK EStG § 55 Nr. 22); aA früher Schl.-Holst. FG v. 15. 2. 1978 (EFG 1978, 275). Die erst nachträgliche Geltendmachung berührte nicht die Wirksamkeit des innerhalb der Ausschußfrist gestellten Antrags (BFH v. 8. 12. 1983 IV R 170/81 aaO).

Machte der Stpfl. in einem Antrag zusätzliche, zur Identifizierung nicht erforderliche Angaben, so mußte er sich daran festhalten lassen (Nds. FG v. 14. 12. 1983, EFG 1984, 355 rkr.). Der Stpfl. hatte die Grundstücksgröße zu klein angegeben. Das FG bezog den Antrag nur auf die ausdrücklich benannte Grundstücksfläche, die allerdings auch ein katastermäßig getrennt ausgewiesener Teil des Flurstücks war.

Im Antrag sollen auch die auf die bezeichneten Grundstücke entfallenden Pauschalwerte und die entsprechenden höheren Teilwerte anzugeben sein (Schl.-Holst. FG v. 29. 8. 1978, EFG 1979, 88, rkr.).

Ein wirksamer Antrag auf Feststellung eines höheren Teilwerts nach § 55 Abs. 5 EStG 1971 liegt vor, wenn der Stpfl. bei seiner Änderung des Bilanzpostens Grund und Boden zu den Bilanzstichtagen 30. 6. 1971, 1972 und 1973 ausdrücklich darauf hinweist, daß die Änderung des Bilanzansatzes im Zusammenhang steht mit der Bodengewinnbesteuerung nach dem Zweiten StÄndG 1971, wenn er ferner ein Grundstücksverzeichnis vorlegt, in dem das betreffende Grundstück nach seiner Fläche, Größe und Nutzungsart genau bezeichnet ist, in dem hinsichtlich dieses Grundstücks Angaben über den doppelten Ausgangsbetrag isd. § 55 Abs. 2 sowie den Teilwert zum 1. 7. 1970 enthalten sind und in dem es in der für die Teilwertangabe vorgesehenen Spalte heißt „Teilwert festgestellt in Höhe ...“ (BFH v. 8. 11. 1984 IV R 204/83, nv., Juris unter Aufhebung von Nds. FG v. 15. 6. 1983, EFG 1984, 72).

Antragsfrist als Ausschußfrist mit Wiedereinsetzungsmöglichkeit: Der Antrag muß vor dem 1. 1. 1976 bei dem für den Betrieb zuständigen FA gestellt werden. Die Frist ist eine Ausschußfrist, die nicht verlängert wird (BMF v. 20. 11. 1975, StEK EStG § 55 Nr. 19; OFD Köln v. 24. 12. 1975, StEK EStG § 55 Nr. 18). Unter den Voraussetzungen des § 110 AO 1977 (§ 86 RAO) ist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand möglich (s. FinBeh., StEK EStG § 55 Nr. 17). Wiedereinsetzung in den vorigen Stand war dann zu gewähren, wenn eine falsche rechtliche Beurteilung des FA eine rechtzeitige Antragstellung nicht zuließ und die falsche Beurteilung nicht auf bewußt unrichtigen Angaben des Antragstellers beruhte (BFH v. 29. 7. 1982 IV R 31/80 nv., Juris). Versäumte ein Land- und Forstwirt, rechtzeitig vor Ablauf der Ausschußfrist die Feststellung des höheren Teilwerts nach Abs. 5 zu beantragen, und ist auch die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Ablaufs der Jahresfrist nicht mehr möglich, kann er aus *Billigkeitsgründen* nicht so gestellt werden, als hätte das FA den höheren Teilwert festgestellt (BFH v. 26. 5. 1994 IV R 51/93, BStBl. II, 833).

Zurücknahme des Antrags ist so lange möglich, wie über den Antrag noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist. Der Stpfl. kann einen zurückgenommenen Antrag vor Ablauf der Ausschußfrist (31. 12. 1975) auch *wiederholen* (FinBeh., StEK EStG § 55 Nr. 17).

Zuständiges Finanzamt zur Stellung und Bearbeitung des Antrags war an das für den Betrieb des Land- und Forstwirts zuständige FA (§ 72 RAO).

D. Feststellungsverfahren (Abs. 5 Sätze 3–5)

99

Das FA muß über jeden Antrag eines Stpfl. auf Feststellung des höheren Teilwerts für eine Grundstücksfläche gesondert und formell entscheiden (Satz 3).

Berechtigtes Interesse für vorzeitige Anträge (Satz 4): Um übereilte Entscheidungen zu vermeiden und sowohl den FA als auch den Stpfl. hinreichend Zeit zur Klärung des Sachverhalts zu lassen, schreibt Abs. 5 Satz 4 vor, daß eine Feststellung *vor dem 1. 1. 1974* nur zu erfolgen hat, wenn ein *berechtigtes Interesse* des Stpfl. daran besteht. Das kann zB der Fall sein, wenn Grundstücksflächen unmittelbar nach dem 1. 7. 1970 veräußert werden und der Veräußerungserlös nach dem Wert des Grundstücks am 1. 7. 1970 bemessen werden soll. Der Stpfl. muß das Bestehen eines berechtigten Interesses nachweisen. In allen übrigen Fällen erfolgt die Entscheidung des FA im Rahmen des Arbeitsanfalls nach Eingang der Anträge. Eine formelle Entscheidung muß auch dann erfolgen, wenn das FA den Nachweis für das Bestehen eines höheren Teilwerts nicht als erbracht ansieht und den Antrag des Stpfl. daher ablehnt.

Feststellung der Zugehörigkeit des Grund und Bodens zum Betriebsvermögen: Hierüber ist im Rahmen des § 55 erstmals zu entscheiden, da diese Feststellung früher ertragstlich ohne Bedeutung war (BFH v. 12. 7. 1979 IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5; v. 9. 7. 1987 IV R 174/85, BFH/NV 1988, 561). Das bedeutet, daß bei einer Teilwertfeststellung nach Abs. 5 auch der Einwand zu prüfen ist, der Grund und Boden, dessen Teilwert festgestellt werden soll, gehöre nicht zum Betriebsvermögen. Das FA hat bei Begründetheit des Einwands einen negativen Feststellungsbescheid bzw. eine Einspruchsentscheidung darüber zu erlassen, daß ein Teilwert nicht festzustellen ist, bzw. die erfolgte Feststellung aufgehoben wird, weil der betr. Grund und Boden nicht Teil des Betriebsvermögens ist (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17). Ein solcher Bescheid hat auch zu ergehen, wenn das FA von sich aus die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen verneint. Wie der positive Feststellungsbescheid über den Teilwert erlangt auch dieser negative Feststellungsbescheid Bestandskraft.

BFH v. 12. 7. 1979 IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5; str., aA o. V., FR 1980, 563; zweifelnd SCHOLTZ, Inf. 1983, 101, 104). Die Gegenmeinung verweist darauf, daß Abs. 5 im Gegensatz zu § 19 Abs. 3 BewG keine ausdrückliche Anordnung über die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit trifft (SCHOLTZ aaO; o. V., FR 1980, 563).

Form der Feststellung (Satz 5): Die Vorschriften der RAO und der FGO über die gesonderte und einheitliche Feststellung entsprechend anzuwenden. Dies bedeutet, daß über die Entscheidung des FA ein formeller Steuerbescheid (§§ 210, 210b, 215, 216 RAO) zu erlassen ist. Solche Teilwertbescheide iSd. Abs. 5 können nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977 geändert werden (BFH v. 5. 11. 1987 IV R 94/85, BFH/NV 1988, 483).

Gegen den Bescheid stehen dem betroffenen Stpfl. die gesetzlichen Rechtsbehelfe zu (Einspruch, Klage, Revision). Soweit ein Feststellungsverfahren noch am 1. 1. 1977 anhängig war, ist es nach den Vorschriften der RAO zu Ende zu führen (Art. 97 EGAO). Auch die Neufassung von § 155 Abs. 2 AO durch das StÄndG v. 20. 8. 1980 (BGBl. I, 1545; BStBl. I, 589) berechtigte das FA nicht, das Feststellungsverfahren nach Abs. 5 wegzulassen und die Feststellungen im StBescheid selbst zu treffen (FG Rhld.-Pfalz v. 24. 9. 1980, EFG 1981, 2, rkr.).

Wenn der Antrag von einer PersGes. oder einer Eigentümergemeinschaft gestellt wird, hat das FA einen einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid

zu erlassen. Handelt es sich nur um einen einzelnen Antragsteller, so ergeht ein Einzelbescheid.

Die Feststellung gem. Abs. 5 kann nur dann zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führen, wenn der Stpfl. später bei Verwertung des Grundstücks tatsächlich noch einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhält (BFH v. 3. 2. 1983 IV R 153/80, BStBl. II, 324). Dies kann auch ein sog. Liebhabereibetrieb oder ein verpachteter Betrieb sein (s. Anm. 23).

Im Klageverfahren konnte über die Teilwertfeststellung nur hinsichtlich der Grundstücke entschieden werden, die spätestens im Vorverfahren benannt waren; eine Klageänderung zur Einbeziehung weiterer oder anderer Grundstücke war nicht zulässig (Schl.-Holst. FG v. 29. 8. 1978, EFG 1979, 88, rkr.).

Anfechtungs- und Verpflichtungsklage: Da im Feststellungsverfahren nach Abs. 5 sowohl darüber zu entscheiden war, ob der Grund und Boden zum betrieblichen Anlagevermögen gehört, als auch darüber, wie hoch der Teilwert ist, konnte gegen einen Teilwertfeststellungsbescheid dem Grunde und der Höhe nach Anfechtungsklage erhoben werden. Hielt das FG den Einwand dem Grunde nach für gerechtfertigt, kann es die Teilwertfeststellung aufheben, ohne das FA zum Erlaß eines negativen Feststellungsbescheids verpflichtet zu müssen. Hielt das FG den Einwand dem Grunde nach für ungerechtfertigt, so hatte es auch zur Höhe des Teilwerts Stellung zu nehmen, sofern diese streitig war (vgl. BFH v. 12. 7. 1979 IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5 und v. 9. 4. 1987 IV R 213/84, BFH/NV 1988, 158). Dazu war zumindest hilfweise ein Verpflichtungsantrag zu stellen (BFH v. 8. 12. 1983 IV R 170/81, BStBl. II 1984, 200 und v. 9. 4. 1987 IV R 213/84 aaO).

Der Streitwert bei Rechtsbehelfen gegen Teilwertfeststellungen nach Abs. 5 ist auf 10 vH des strittigen Wertunterschieds festzusetzen (BFH v. 25. 8. 1983 IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33 und v. 9. 4. 1987 IV R 213/84 aaO; ebenso schon FinBeh., StEK EStG § 55 Nr. 16).

100–109 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 6:

Begrenzte Berücksichtigung von Verlusten (Verlustklausel)

Schrifttum: GRASS, Bodengewinne und Verlustklauseln – unter besonderer Berücksichtigung des Rückwirkungsverbots – nach dem 2. StÄndG 1971, DStR 1971, 519; RICHTER, StBp. 1975, 153; KLEEBERG, Entschädigungen für nachhaltige Wertminderungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke, StBp. 1976, 879; o. V., Anm. zu BFH v. 8. 8. 1985 IV R 129/83, HFR 1986, 60; s. auch das Schrifttum vor Anm. 1.

Verwaltungsanordnungen: BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102, Abschn. 113; BMF v. 6. 2. 1976, Inf., 319; OFD Köln v. 6. 2. 1976, FR 1976, 142 = DB 1976, 459.

110 A. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6

Abs. 6 soll die Berücksichtigung von Verlusten, die sich bei der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden bzw. einer Teilwertabschreibung durch eine zu hohe Ausgangsbewertung ergeben, ausschließen (so Begr., BTDrucks. VI/1901, 14). Dazu heißt es in der Begründung (aaO):

„Der bei Anwendung des Pauschalverfahrens als Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzende zweifache Ausgangsbetrag kann auch höher sein als der Teilwert am 1. Juli 1970. Diese sich aus dem Wesen einer Pauschalierung ergebende Folge soll nicht dazu führen, daß der Steuerpflichtige bei einer späteren Veräußerung oder Ent-

nahme zu einem unter dem zweifachen Ausgangsbetrag liegenden Wert einen steuerlichen, zu berücksichtigenden Verlust geltend machen kann.“

Der Zweck der Verlustklausel, ungerechtfertigte Vorteile durch einen zu hohen, pauschal ermittelten Ausgangswert zu vermeiden, erscheint gerechtfertigt. Würde man die Anwendung der Verlustklausel vom Nachweis abhängig gemacht haben, daß der Ausgangswert zu hoch ist, würde die durch das Pauschalverfahren erstrebte Verwaltungsvereinfachung stark beeinträchtigt.

Verlustausschlußklausel als konsequente Ergänzung der pauschalen Wertermittlung nach Abs. 1: Die mit den ab 1. 7. 1970 einzubuchenden hohen Ausgangswerten gewollte stl. Vergünstigung durfte nicht dazu führen, daß bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme zu einem unter dem Ausgangswert liegenden Wert als Folge der hohen Ausgangswerte ein stl. zu berücksichtigender Verlust geltend gemacht werden konnte. Aus diesem Grunde wurde durch Abs. 6 die Berücksichtigung von Verlusten, die sich bei der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden durch die hohe Ausgangsbewertung ergeben, generell ausgeschlossen. Entsprechendes soll bei einer Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr 2 Satz 2 gelten (BFH v. 10. 8. 1978 IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103).

Keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken bei verfassungskonformer Auslegung: Die genannten Pauschalregelungen sind ein zusammengehöriges Ganzes, das vor allem auch verfassungsrechtlich nur einheitlich beurteilt werden kann. Für den Fall der individuellen Teilwertermittlung nach Abs. 5 kann danach die Anwendung der pauschalen Verlustausschlußklausel des Abs. 6 nicht in Betracht kommen. Unter dem Gesichtspunkt der Zusammengehörigkeit mit Abs. 1 können rechtliche Bedenken gegen Abs. 6 schon deshalb nicht tragen, weil sich diese Pauschalregelungen insgesamt in den überwiegenden Fällen und vom Gesetzgeber gewollt zugunsten der Stpfl. auswirken und darüber hinaus die Feststellung der tatsächlichen Teilwerte in allen Einzelfällen einen unverhältnismäßig hohen Arbeitsaufwand erfordert hätte (BFH v. 10. 8. 1978 IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103). Insbesondere Abs. 6 Satz 2 ist damit nicht verfassungswidrig (aA hier bis Lfg. 123; MEYDING, Inf/A 1978, 289 [294 f.]).

UE schießt die gesetzliche Regelung in ihrer Ausgestaltung aber weit über das gesetzliche Ziel einer Sicherung der im Pauschalverfahren liegenden Verwaltungsvereinfachung und Ausschluß ungerechtfertigter Vorteile hinaus und führt dadurch zu zunehmender Ungleichbehandlung, je länger der zeitliche Abstand zwischen dem Bewertungsstichtag des § 55 und dem Zeitpunkt der Veräußerung, Entnahme oder Teilwertabschreibung wird.

Die Regelung ist auch nur schwer mit den Gesetzen der Logik vereinbar: Das Pauschalverfahren beruht im Grunde auf der (widerleglichen) Vermutung, daß der verdoppelte Ausgangsbetrag dem Teilwert entspricht. Diese Vermutung soll sich in ihr Gegenteil verkehren, nämlich in die (unwiderlegliche) Vermutung, daß der Ausgangsbetrag eben gerade nicht dem Teilwert entspricht, sondern zu hoch sei, falls bei einer späteren Veräußerung, Entnahme oder Teilwertabschreibung Verluste entstehen.

Als sachgerecht würde eine Regelung erscheinen, bei der entsprechend der Nachweislast im Festsetzungsverfahren über den höheren Teilwert ebenfalls eine Nachweislast dafür vorgesehen wäre, daß die Wertminderung erst nach dem Bewertungsstichtag eingetreten ist. Jedenfalls erscheint es mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar, Verluste infolge eines zu hohen Ausgangswerts mit Verlusten aus Wertminderungen gleichzubehandeln, die nachweislich nach dem Bewertungsstichtag entstanden sind. Solche nachweisbaren Verluste ergeben sich etwa bei Abbau von Bodenschätzen, falls der Grund und Boden damit zum Unland

oder zu einer Seefläche wird, ferner bei Belastung mit Dienstbarkeiten oder bei Entstehung mit dem Grund und Boden zusammenhängender immaterieller Wirtschaftsgüter, wie Lieferrechten, nach dem Stichtag. UE war allenfalls für einen kurzen Zeitraum nach dem Bewertungsstichtag eine solche Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte unter dem Gesichtspunkt der Typisierung im Massenverfahren gerechtfertigt. Der BFH hat daher für den Fall der Milchreferenzmenge in verfassungskonformer Auslegung des Abs. 6 eine Buchwertminderung des Grund und Bodens zugelassen (s. Anm. 116). UE sollte daher erwogen werden, die Verlustklausel mit Wirkung für die Zukunft ganz aufzuheben.

Entgegen der früheren Auffassung der FinVerw. (s. Anm. 113) ist es im übrigen nicht gerechtfertigt, die Verlustklausel außerhalb des Pauschalverfahrens, nämlich bei Ansatz des höheren Teilwerts nach Abs. 5 anzuwenden.

111 Einstweilen frei.

B. Verlustklausel bei Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens (Abs. 6 Satz 1)

I. Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 1

112 1. Die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen

Nach Abs. 6 Satz 1 dürfen Verluste, die bei der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden iSd. Abs. 1 entstehen, bei der Ermittlung des Gewinns in Höhe des Betrags nicht berücksichtigt werden, um den der Veräußerungspreis unter dem Zweifachen des Ausgangsbetrags liegt.

Erfasste Tatbestände: Abs. 6 ist anzuwenden auf Verluste, die nach dem 30. 6. 1970 bei der *Veräußerung* oder *Entnahme* zutage treten; nach Abs. 6 Satz 2 gilt Entsprechendes für die Teilwertabschreibung. Über den Begriff der Veräußerung s. § 16 Anm. 21; zur Entnahme s. Erl. zu § 4 und § 6 Anm. 1192c.

Grund und Boden iSd. Abs. 1: Durch Verweisung auf Abs. 1 erfaßt die Verlustklausel Grund und Boden, der mit Ablauf des 30. 6. 1970 zum Anlagevermögen des Stpfl. gehört. Ob die Verweisung sich auch auf die Bewertung mit dem doppelten Ausgangsbetrag bezieht, war streitig (bejahend die FinVerw., s. Anm. 113). Der Zweck der Verlustklausel, unerwünschte Folgen des Pauschalverfahrens zu vermeiden, spricht dafür, daß der Grund und Boden nur dann von der Verlustklausel erfaßt wird, wenn die Bewertung mit dem doppelten Ausgangsbetrag erfolgt ist (nicht dagegen bei Ansatz des höheren Teilwerts nach Abs. 5, s. Anm. 113).

Keine Anwendung findet die Verlustklausel auf Grund und Boden, der

- mit Ablauf des 30. 6. 1970 nicht zum Anlagevermögen (sondern zum Privat- oder Umlaufvermögen) gehört (s. Anm. 21),
- erst nach dem 30. 6. 1970 erworben worden ist oder
- der nach Abs. 5 auf Antrag des Stpfl. mit dem höheren Teilwert bewertet wurde (s. Anm. 113).

113 2. Anwendung der Verlustklausel bei Ansatz des höheren Teilwerts?

Nach der Rspr. des BFH kann „für den Fall der individuellen Teilwertermittlung nach Abs. 5 die Anwendung der pauschalen Verlustausschlußklausel des Abs. 6 nicht in Betracht kommen“.

BFH v. 10. 8. 1978 IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103; v. 16. 10. 1997 IV R 5/97, BStBl. II 1998, 185; v. 5. 3. 1998 IV R 23/96, BFHE 185, 435 und v. 24. 6. 1999 IV R 33/98, BFHE 189, 132; FG Münster v. 18. 1. 2000, EFG 2000, 919, rkr.; aA noch BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102, Abschn. 13 Abs. 1 ohne Begründung; ebenso aA SÖFFING, Inf. 1972, 385; nach OFD München v. 11. 4. 1980 (StEK EStG § 55 Nr. 28) dürfen jedoch ein durch Veräußerung oder Entnahme entstehender Verlust bzw. eine Teilwertabschreibung nur herunter bis zum Zweifachen des Ausgangsbetrags gewinnmindernd berücksichtigt werden. Eine Teilwertabschreibung kommt daher nur für den Fall der Teilwertermittlung nach Abs. 5 in Betracht, nicht aber, wenn der Grund und Boden mit dem doppelten Ausgangsbetrag iSd. Abs. 1 bewertet worden ist. Insoweit ist BMWF v. 29. 2. 1972 überholt (OFD Münster v. 11. 10. 1979, StEK EStG § 24 Nr. 36 = OFD Frankf. v. 25. 7. 1980, Inf. 1981, 228).

Aus dem Sinn der Vorschrift ergibt sich indes, daß lediglich die aus der Pauschalierung sich ergebenden Folgen mit der Verlustklausel beseitigt werden sollen (BTD Drucks. VI/1901, 14; s. Anm. 110). Wenn dagegen der Stpfl. den höheren Teilwert nach Abs. 5 nachgewiesen hat, kann nicht von der Vermutung ausgegangen werden, der Verlust beruhe auf einem zu hohen Ausgangswert. Die Anwendung der Verlustklausel auf Grund und Boden, der mit dem höheren Teilwert nach Abs. 5 angesetzt wurde, ist daher nach dem Sinn der Vorschrift zwingend ausgeschlossen (glA BFH v. 10. 8. 1978 IV R 181/77 aaO).

II. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1: Begrenzte Berücksichtigung von Verlusten

1. Begriff des Verlusts

114

Verluste dürfen bei der Ermittlung des Gewinns in Höhe des Betrags nicht berücksichtigt werden, um den der ausschließlich auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten unter dem Zweifachen des Ausgangsbetrags liegt.

Verluste sind negative Erfolgsbeiträge, die bei der Veräußerung bzw. Entnahme des Grund und Bodens (nach Abs. 6 Satz 2 auch bei der Teilwertabschreibung) auftreten. Je nach Art der Gewinnermittlung kommt es auf das Realisationsprinzip (Zeitpunkt der Entstehung des Verlustes) – so beim Betriebsvermögensvergleich – oder auf den Zuflußzeitpunkt des Veräußerungspreises – so bei Gewinnermittlung durch Überschubrechnung – an. Vom Abzug ausgeschlossen sind nicht Aufwendungen (Ausgaben), sondern Verluste, dh. das Ergebnis der Saldierung von Aufwendungen und Erträgen, die durch die Veräußerung bzw. das wertmindernde Ereignis veranlaßt sind (im Ergebnis glA FG Münster v. 18. 11. 1975, EFG 1976, 291, bestätigt BFH v. 10. 8. 1978 IV R 9/76, nv.).

Auf welchen Umständen der Veräußerungs- oder Entnahmeverlust oder die Teilwertabschreibung des Grund und Bodens beruhen, ist für die Anwendung des Abs. 6 unerheblich; demgemäß sind vom Abzugsverbot auch Wertminderungen betroffen, die nicht auf eine Veränderung der Preisverhältnisse, sondern auf tatsächliche Veränderungen am Grundstück zurückgehen (BFH v. 16. 10. 1997 IV R 5/97, BStBl. II 1998, 185; glA FinVerw., BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102, Abschn. 13 Abs. 1 Satz 3). Verluste, die auf einem zu hohen Ausgangsbetrag infolge des Pauschalverfahrens beruhen, werden also gleich behandelt mit Wertminderungen des Grundstücks, die nach dem Bewertungsstichtag (1. 7. 1970) eingetreten sind. Dies ist uE bedenklich (s. Anm. 110).

„**Dürfen nicht berücksichtigt werden**“ bedeutet, daß die Verluste iSd. Abs. 6 weder mit positiven Einkünften des gleichen Jahres ausgeglichen, noch bei Vor-

liegen der Voraussetzungen gem. § 10 d auf die folgenden Wj. übertragen werden dürfen (s. § 2 Anm. 550–562 zum Verlustausgleich und § 10 d Anm. 8 ff. zum Verlustabzug).

115 2. Berechnung des nicht berücksichtigungsfähigen Verlusts

Nicht zu berücksichtigen ist der Verlust in Höhe des Betrags, um den der ausschließlich auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten unter dem Zweifachen des Ausgangsbetrags liegt.

Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten: Die Begriffe, die sich auch in anderen Vorschriften des EStG finden (zB § 6 b Abs. 2, § 16 Abs. 2 und § 17 Abs. 2 Satz 1) werden vom Gesetz nicht näher definiert. Sie sind uE einheitlich auszulegen (glA etwa BFH v. 27. 10. 1977 IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100 betr. Veräußerungskosten).

Veräußerungspreis ist der tatsächlich erzielte Erlös ohne inhaltliche Beschränkung etwa auf den zwischen den Vertragspartnern vereinbarten Kaufpreis (BFH v. 19. 7. 1993 GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897). Dazu gehört alles, was der Veräußerer anlässlich der Veräußerung eines Wirtschaftsguts, eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung erhält (stRspr., zB RFH v. 19. 2. 1930, RStBl. 1930, 619; BFH v. 29. 10. 1970 IV R 141/67, BFHE 100, 390, BStBl. II 1971, 92 und v. 4. 3. 1998 X R 56/95, BFH/NV 1998, 1354). Der Veräußerungspreis umfasst daher die gesamte in Geld oder Geldeswert bestehende Gegenleistung für die Überlassung des WG „Grund und Boden“. Im Fall der *Entnahme* tritt nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 an die Stelle des Veräußerungspreises der *Teilwert* (s. Anm. 116).

Veräußerungskosten sind nur die in unmittelbarer sachlicher Beziehung zum Veräußerungsgeschäft stehenden Aufwendungen (BFH v. 27. 10. 1977 IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100 betr. Begriff nach § 16 Abs. 2). Dazu gehören etwa Makler- und Notariatsgebühren sowie Grundbuchkosten, nicht aber Verwaltungsgemeinkosten oder Löschungsgebühren für Grundstücksbelastungen. Von den Steuern gehören nur die entsprechenden Verkehrsteuern (Grunderwerbsteuer) dazu, nicht auch die GewSt. (BFH v. 27. 10. 1977 IV R 60/74 aaO).

Grundstücksbezogene Werte: Der Verlust ist für jedes einzeln bewertete Grundstück gesondert zu berechnen (glA KLEEBERG in K/S, § 55 Rn. G 6). Maßgebend sind doppelter Ausgangswert, Veräußerungspreis und Veräußerungskosten für jede einzelne Fläche, bei gesonderter Bewertung auch für einzelne Grundstücksteile (FG Bremen v. 20. 8. 1982, EFG 1983, 224, rkr.). Bei Veräußerung nur eines Teils der Flächen kann auch der doppelte Ausgangswert nach Abs. 1 für den am Stichtag (1. 7. 1970) angesetzten Grund und Boden nur anteilig berücksichtigt werden; der gem. Abs. 6 nicht zu berücksichtigende Verlust kann in diesem Fall nur durch den Vergleich des Veräußerungserlöses mit dem anteiligen Buchwert der veräußerten Flächen ermittelt werden (BFH v. 25. 11. 1999 IV R 64/98, BFHE 191, 214 = FR 2000, 277). So zwingt die Verlustausschlussklausel des Abs. 6 den Stpfl. dazu, für einen neu erworbenen Grundstücksanteil als Buchwert die Anschaffungskosten getrennt vom Buchwert des doppelten Ausgangsbetrags für den ihm schon bisher gehörenden Mit Eigentumsanteil anzusetzen (bei Gesamthandseigentum gilt das entsprechend); bei der Veräußerung dieser Grundstücksflächen ist der Veräußerungsgewinn für beide Buchwerte gesondert zu ermitteln (BFH v. 8. 8. 1985 IV R 129/83, BStBl. II 1986, 6 mit Anm. KANZLER, FR 1987, 77; s. auch Anm. 36).

Aufteilung von Gesamtaufpreisen: Bei Veräußerung oder Entnahme mehrerer nach Abs. 1 oder nach Abs. 1 und Abs. 5 bewerteter Grundstücke (so auch bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe) kann sich die Höhe des Kaufpreises je-eine einzelne Fläche aus den vertraglichen Vereinbarungen ergeben, wenn eine Aufteilung vorgenommen wurde und keine Zweifel an der Ausgeglichenheit von Leistungen und Gegenleistungen Zweifel bestehen (stRspr. zB BFH v. 31. 1. 1973 I R 197/70, BStBl. II, 391). Ansonsten ist das Verhältnis der Teilwerte maßgebend (s. etwa BFH v. 23. 2. 1984 IV R 128/81, BStBl. II, 516 und v. 17. 9. 1987 III R 272/83, BStBl. II 1988, 441).

Eine einvernehmliche Aufteilung, die nicht ernstlich gewollt ist und daher den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht entspricht, weil vor allem stl. Gründe für sie maßgebend waren, ist unbeachtlich (BFH v. 21. 1. 1971 IV 123/65, BStBl. II 1971, 682; v. 17. 9. 1987 III R 272/83, BStBl. II 1988, 441; v. 13. 4. 1989 IV R 204/85, BFH/NV 1990, 34; v. 8. 7. 1998 VIII B 80/97, BFH/NV 1999, 37).

Unterschreiten des doppelten Ausgangsbetrags: Liegt der Veräußerungspreis (abzüglich Veräußerungskosten) unter dem Zweifachen des Ausgangsbetrags, so ist die Berücksichtigung eines Verlusts schlechthin ausgeschlossen. Dies gilt uE jedoch nur, wenn der Grund und Boden tatsächlich mit dem Zweifachen des Ausgangsbetrags nach Abs. 1 bewertet war, nicht jedoch bei Ansatz des höheren Teilwerts nach Abs. 5 (s. Anm. 113).

3. Maßgeblichkeit des ausschließlich auf den Grund und Boden entfallenden Veräußerungspreises

116

Für die Berechnung des nicht berücksichtigungsfähigen Verlusts ist der „*ausschließlich auf den Grund und Boden entfallende*“ Veräußerungspreis maßgebend.

Bedeutung der Einschränkung: Die einschränkende Formulierung wurde durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (s. Anm. 2) als Reaktion auf die Rspr. des BFH zur Anwendung der Verlustausschlußklausel bei Abspaltung immaterieller Wirtschaftsgüter vom Grund und Boden geschaffen (sog. Einheitsbetrachtung, s. BFH v. 5. 3. 1998 IV R 8/95, BFHE 185, 434 und IV R 23/96, BFHE 185, 435). Die als klarstellend bezeichnete Regelung steht im Zusammenhang mit der Anfügung des Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 43) und sollte nach dem Willen des Gesetzgebers die Rechtslage wiederherstellen, wie sie der Auffassung der FinVerw. vor Ergehen der BFH-Urteile entsprach (BTDrucks. 14/443, 35). Danach waren den erheblichen Veräußerungserlösen für die erst nach Einführung der Bodengewinnbesteuerung geschaffenen Milchreferenzmengen keine Buchwerte gegenüberzustellen, weil der Landwirt dafür keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgewendet hatte.

Ursprüngliche Einheitsbetrachtung des BFH: Ausgangspunkt waren zwei Entscheidungen des BFH zur Anwendung Verlustausschlußklausel des Abs. 6 bei Abspaltung immaterieller Wirtschaftsgüter vom Grund und Boden. Mit Urte. v. 5. 3. 1998 (IV R 8/95, BFHE 185, 434 nur Leitsatz, Gründe in BFH/NV 1998, 1207) hatte der BFH entschieden, daß die gemeinen Werte des Grund und Bodens und der Milchreferenzmenge zur Ermittlung des Gewinns aus der Aufgabe eines Grünlandbetriebs dem nach Abs. 1 pauschalierten Wert des Grund und Bodens gegenüberzustellen seien und in diesem Fall die Verlustklausel des Abs. 6 nicht isoliert auf den Grund und Boden anzuwenden sei (sog. Einheitsbetrachtung). In Abgrenzung von einer älteren Entscheidung (BFH v. 10. 8. 1978 IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103 zur Teilwertabschreibung, s. auch Anm. 116) kam der BFH auch für den Fall der Betriebsveräußerung zu dem Er-

gebnis, daß die für die landwirtschaftlichen Nutzflächen und die Milchreferenzmenge gezahlten Entgelte dem Pauschalwert für den Grund und Boden gegenüberzustellen seien und daß nur in diesem Rahmen die Verlustausschlußklausel des Abs. 6 wirksam werde (BFH v. 5. 3. 1998 IV R 23/96, BFHE 185, 435).

Beispiel (nach dem Sachverhalt von BFH v. 5. 3. 1998 IV R 23/96 aaO): In dem Gesamtaufpreis für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb von 1,4 Mio. DM waren 350 000 DM für eine Milchquote und 600 000 DM für die veräußerten Flächen enthalten. Der zum 1. 7. 1970 angesetzte Buchwert des Grund und Bodens nach Abs. 1 betrug 1,2 Mio. DM. Das FA versteuert den vollen Veräußerungspreis für die Milchquote als Veräußerungsgewinn, da ein Buchwert nicht anzusetzen sei. Danach ist die Milchquote dem Landwirt gewissermaßen unentgeltlich zugewandt worden. Der beim nackten Grund und Boden realisierte Verlust war wegen der Verlustausschlußklausel in Abs. 6 nicht zu berücksichtigen.

Für den BFH entsprach dieses Ergebnis nicht dem Gesetz. Der BFH ging in diesen ersten Entscheidungen noch davon aus, daß sich der Wert des nackten Grund und Bodens mit Einführung der Milchquote verringert habe; die FinVerw. bestritt dies und ging von einer Wertsteigerung des Grund und Bodens aus (glA FELSMANN/KÖNIG, A 1492 a und FELSMANN/GIERE, B 286 c; HILLER, Inf. 1997, 650; MITTERPLEININGER in L/B/H, § 55 Rn. 11 f.; SCHMIDT/SEEGER XIX. § 55 Rn. 5, 14).

Diese Einheitsbetrachtung hat der BFH auch nach Inkrafttreten der Neuregelung durch das StEntG 1999/2000/2002 (s. Anm. 2) in einem ein Zuckerrübenlieferrecht betreffenden Betriebsveräußerungsfall weiter vertreten und ausgeführt, die gesetzgeberische Absicht, die ursprüngliche Rechtslage wiederherzustellen, habe sich nicht im Wortlaut des Gesetzes niedergeschlagen (BFH v. 24. 6. 1999 IV R 33/98, BFHE 189, 132; s. auch Anm. 43).

Dem Einwand, das Lieferrecht sei unentgeltlich erworben und unterliege deshalb dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2, begegnet der BFH erstmals mit dem Gedanken der Buchwertabspaltung: Richtigerweise gehe es nicht um die Frage, ob das Lieferrecht entgeltlich erworben wurde, sondern ob es vom ursprünglichen Wirtschaftsgut „Grund und Boden“ abgespalten wurde (BFH v. 24. 6. 1999 IV R 33/98 aaO zu 4b). Daher soll auch nicht entscheidend sein, ob der Teilwert des Grund und Bodens durch Einführung der Lieferrechte tatsächlich unter den Teilwert v. 1. 7. 1970 gesunken sei; vielmehr sei allein entscheidend, daß im Pauschalwert die durch die Möglichkeit der Lieferrechte gesteigerte Ertragsfähigkeit des Grund und Bodens mitbewertet wurde und folglich auch bei der Aufgabe bzw. Veräußerung des Betriebs gedanklich ein Teil des Pauschalwerts sich aufwandmäßig durch die stpfl. Veräußerung des auf das zwischenzeitlich zu einem selbständigen Wirtschaftsgut erstarkten Lieferrechts verbraucht.

Der BFH (aaO) verneint auch eine Abweichung von seiner Entscheidung zum Verbot der Teilwertabschreibung bei Anwendung der Verlustklausel des Abs. 6 (BFH v. 10. 8. 1978 IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103), weil im Unterschied zu diesem Urteil entscheidend war, welche wertbeeinflussenden Entwicklungen und Umstände für den Gesetzgeber bei Schaffung der Verlustausschlußklausel tatsächlich vorhersehbar waren. Deshalb bestehen Zweifel, ob sich die bereits vor dem 1. 7. 1970 entstandenen Zuckerrübenlieferrechte zum Stichtag bereits zu einem selbständigen immateriellen Wirtschaftsgut verfestigt hatten und deshalb vom Gesetzgeber bei Einführung der Bodengewinnbesteuerung berücksichtigt werden konnten.

Buchwertabspaltung bei Einführung von Lieferrechten: In Fortentwicklung seiner Rspr. zur Verlustausschlußklausel bei Veräußerung von Grund und Boden und damit zusammenhängender Lieferrechte hat sich der BFH in einer 4. Entscheidung schließlich allein auf die bereits in der vorangegangenen Entscheidung (BFH v. 24. 6. 1999 IV R 33/98, BFHE 189, 132) angedeutete Begründung der Buchwertabspaltung oder Substanzabspaltung gestützt: Danach ist die Zuweisung der Milchreferenzmenge als Abspaltung der ursprünglich mit dem Grund und Boden verbundenen Befugnis zur Milcherzeugung und Milchvermarktung zu einem neuen Wirtschaftsgut zu verstehen, nicht aber als unent-

geltliche Zuwendung durch den Gesetzgeber oder die Verwaltungsbehörde. Daher ist der Buchwert der Milchreferenzmenge aus dem zum 1. 7. 1970 festgestellten Wert des Grund und Bodens abzuleiten und entspricht dem Wert, mit dem die Befugnis zur Milcherzeugung und Milchvermarktung am 1. 7. 1970 in den Grund und Boden eingeflossen ist (BFH v. 25. 11. 1999 IV R 64/98, BFHE 191, 214 = FR 2000, 277 mit Anm. KANZLER FR 2000, 279). Der Pauschalwert ist dazu im Verhältnis der bei Inkrafttreten der Milchgarantiemengen VO, dem 25. 5. 1984, für die Milchreferenzmenge einerseits und den nackten Grund und Boden andererseits erzielbaren örtlichen Marktpreise aufzuteilen (BFH v. 24. 8. 2000 IV R 11/00, zur aml. Veröff. bestimmt).

BFH v. 25. 11. 1999 IV R 64/98 aaO: Die Verlostauschlussklausel des Abs. 6 kann nur insoweit greifen, als der zum Stichtag mit dem doppelten Ausgangswert nach Abs. 1 bewertete Grund und Boden noch mit dem Wirtschaftsgut identisch ist, das is von Abs. 6 veräußert oder entnommen wird. Deshalb ist der Veräußerungspreis für die Milchreferenzmenge einem Teil des Pauschalwerts gegenzurechnen, der zum 1. 7. 1970 noch in vollem Umfang auf das damals existierende Wirtschaftsgut Grund und Boden entfiel, sich jedoch später abspaltete. Der BFH beruft sich auf einen Vorgang der Verselbständigung, „der einem allgemeinen, dem Begriff der Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB, § 6 EStG) immanenten Surrogationsgedanken folgend in der Weise zu behandeln (ist), daß sich die auf den ursprünglich angeschafften Vermögensgegenstand (hier: Grund und Boden) entfallenden Anschaffungskosten teilweise in dem abgespaltenen Vermögensgegenstand (hier: Milchreferenzmenge) fortsetzen“ (s. auch BFH v. 21. 1. 1999 IV R 27/97, BStBl. II, 638; v. SCHÖNBERG, FR 1998, 253 [257 f.]). Ähnlich auch das BMF zur estl. Behandlung des Eigenjagdrechts, das früher als Teil des Grund und Bodens behandelt wurd (BMF v. 23. 6. 1999, BStBl. I, 593).

Die Fortentwicklung der Einheitsbetrachtung zum Gedanken der Buchwertabspaltung hat insoweit *praktische Konsequenzen*, als sie zu einer höheren StBelastung des Landwirts führt, die aber immer noch weit geringer ausfällt, als die von der FinVerw. vertretene volle Besteuerung der auf die Anbau- und Lieferrechte entfallenden Veräußerungserlöse.

Beispiel (nach FELDHAUS/STEPHANY, 24. ASOB-StFachtagung Friedberg v. 18. 5. 2000, 8): B hat seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum 15. 11. 1999 aufgegeben. Der gemeine Wert der Eigentumsflächen betrug damals 2 DM/qm, der gemeiner Wert der Hofffläche 8 DM/qm. Die landwirtschaftlichen Nutzflächen waren nach § 55 Abs. 1–4 mit 4 DM/qm bewertet, die Hofffläche mit 10 DM/qm. Die Eigentumsfläche betrug 10 ha zzgl. 0,2 ha Hofffläche. Zum Aufgabezeitpunkt war B Inhaber einer nicht zugekauften Milchquote von 150 000 kg mit einem Wert von 180 000 DM.

Nach der Einheitsbetrachtung (BFH v. 5. 3.1998 IV R 23/96, BFHE 185, 435 und IV R 8/95, BFHE 185, 434 nur Leitsatz, Gründe in BFH/NV 1998, 1207) war der gemeine Wert des Grund und Bodens und der Milchquote einerseits und der Gesamtbuchwert des Grund und Bodens andererseits gegenüber zu stellen. Danach ergibt sich folgender Aufgabegewinn:

gemeiner Wert des Grund und Bodens	216 000 DM
+ gemeiner Wert der Milchquote	180 000 DM
Summe gemeiner Wert	396 000 DM
./. Buchwert des Grund und Bodens	420 000 DM
nach Abs. 6 nicht abziehbarer Verlust	24 000 DM

Nach der Buchwertabspaltungs-Methode (BFH v. 24. 6. 1999 IV R 33/98, BFHE 189, 132 und v. 25. 11. 1999 IV R 64/98, BFHE 191, 214 = FR 2000, 277) ergibt sich folgender Aufgabegewinn, unterstellt man, daß die Milchquote bei der Betriebsaufgabe einen steuerlichen Buchwert von 0,80 DM/kg hatte:

gemeiner Wert des Grund und Bodens	216 000 DM
./. Buchwert des Grund und Boden (420 000 DM ./.. 120 000 DM)	300 000 DM
nicht zu berücksichtigender Verlust bei Grund und Boden	84 000 DM
gemeiner Wert der Milchquote	180 000 DM

./.	Buchwert der Milchquote	120 000 DM
	stl. Gewinn aus Milchquote	60 000 DM

Während nach der Einheitsbetrachtung bei der Betriebsaufgabe für Grund und Boden und Milchquote kein Gewinn anfiel, ist nach der Buchwertabspaltungsmethode ein Gewinn von 60 000 DM Gewinn aus der Milchquote zu versteuern. Nach Auffassung der FinVerw. wäre der auf die Milchquote entfallende Veräußerungserlös in voller Höhe mit 180 000 DM zu versteuern (s. o. Beispiel).

Stellungnahme: Die Rspr. des BFH schließt an die hier geäußerte Kritik an (s. Anm. 110 aE), wonach es dem Gleichheitssatz widerspricht, Verluste infolge eines zu hohen Ausgangswerts ebenso zu behandeln, wie Verluste aus Wertminderungen, die nachweislich erst nach dem Bewertungsstichtag entstanden sind und die bei Einführung der Bodengewinnbesteuerung nicht vorhersehbar waren. Sie entspricht dem aus dem Gleichheitsgrundsatz abzuleitenden Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Der vom Gesetzgeber mit § 55 Abs. 1 und 6 beabsichtigte Vereinfachungseffekt ist durch die Rspr. allerdings zT wieder aufgehoben worden, weil FinVerw. und Stpfl. nun Buchwerte für die fraglichen Anbau- und Lieferrechte auf den 1. 7. 1970 bestimmen müssen (dazu HILLER, StW. 2000, 191; FELDHAUS/STEPHANY, 24. ASOB-StFachtagung Friedberg v. 18. 5. 2000). Aber auch der Vereinfachungsgedanke unterliegt verfassungsrechtlichen Anforderungen und findet im Grundsatz der Besteuerungsgleichheit seine Grenze. Als unwiderlegbare Pauschalierung echter Erwerbenaufwendungen begegnet die Verlustausschlußklausel erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken, weil die Sachverhalte der Entstehung immaterieller Wirtschaftsgüter nicht typisierbar sind, zugleich aber in einer solchen Breite auftreten, daß auch der Billigkeitserlaß nicht als Rechtfertigung dienen kann (allgemein dazu RUPPE, DStJG 21 [1998], 29 ff. mwN).

117 Einstweilen frei.

118 C. Anwendung der Verlustklausel auf Teilwertabschreibungen (Abs. 6 Satz 2)

Nach Abs. 5 Satz 2 gilt die Verlustklausel entsprechend bei Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, dh. im Fall des Übergangs zum niedrigeren Teilwert.

Bedeutung der Verweisung: Die Formulierung „entsprechendes gilt“ legt nahe, daß der Teilwert zwar auch dann angesetzt werden kann, wenn er niedriger ist als das Zweifache des Ausgangsbetrags, daß aber die Differenz zwischen niedrigerem Teilwert und dem zweifachen Ausgangsbetrag nicht als Verlust geltend gemacht werden darf; es kann aber auch ein Verbot der Teilwertabschreibung bedeuten (so wohl BFH v. 10. 8. 1978 IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103 betr. Wertminderung des Grund und Bodens durch Rohrleitung). Auch im Fall der Teilwertabschreibung kommt die entsprechende Anwendung der Verlustklausel nur dann in Betracht, wenn der Grund und Boden mit dem Zweifachen des Ausgangsbetrags nach Abs. 1–4 bewertet wurde, nicht dagegen bei Ansatz des höheren Teilwertes nach Abs. 5 (s. Anm. 113). Der Übergang vom höheren Teilwert nach § 55 Abs. 5 zum niedrigeren Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ist uE daher ohne weiteres verlustwirksam.

Ausschluß einer Teilwertabschreibung trotz Bodenwertentschädigung: Nach der Rspr. des BFH ist beim Grund und Boden, der gem. Abs. 1 und 7 mit dem Zweifachen des nach den Abs. 2–4 zu ermittelnden Ausgangsbetrags als Einlage anzusetzen war, gem. Abs. 6 Satz 2 eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert auch dann ausgeschlossen, wenn für die Minderung des Werts des

Grund und Bodens eine Entschädigung gezahlt und diese als Betriebseinnahme erfaßt wird.

BFH v. 10. 8. 1978 IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103; nach aA des Nds. FG v. 30. 10. 1980 (EFG 1981, 134, rkr.), ist eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert bei Grund und Boden, der mit dem Zweifachen des Ausgangswerts als Einlage anzusetzen war, insoweit nicht ausgeschlossen, als der Buchwert unverändert bleibt; aA auch FG Düss. v. 10. 1. 1979 u. 2. 3. 1979 (EFG, 284, nrkr.), aufgehoben durch BFH v. 15. 11. 1979 IV B 55/79 (nv.).

Keine Änderung der Rspr.: Die 1998 und 1999 ergangenen Entscheidungen zur Anwendung der Verlustausschlußklausel bei Veräußerung oder Entnahme einer Milchreferenzmenge (s. Anm. 116) bedeuten keine Änderung oder Aufgabe der Rspr. zum Verbot der Teilwertabschreibung (so aber HILLER, Inf. 1998, 650 [652]). In Abgrenzung von seinem Urt. v. 10. 8. 1978 IV R 181/77 (aaO) war für den BFH vielmehr entscheidend, welche wertbeeinflussenden Entwicklungen und Umstände für den Gesetzgeber bei Schaffung der Verlustausschlußklausel tatsächlich vorhersehbar waren. Im Gegensatz zu den einer Teilwertabschreibung zugrundeliegenden Tatbeständen war aber die Einführung einer Marktkontingentierung für Grünland- und Weinbaubetriebe für den Gesetzgeber bei Einführung der Bodengewinnbesteuerung nicht vorhersehbar (BFH v. 5. 3. 1998 IV R 23/96, BFHE 185, 435, der im amtlichen Leitsatz auf eine Abgrenzung zu BFH v. 10. 8. 1978 IV R 181/77 aaO verweist, und BFH v. 24. 6. 1999 IV R 33/98, BFHE 189, 132 zu 3. a).

Wertminderungen außerhalb des Bestandsvergleichs sind ebenfalls vom Abzug ausgeschlossen, wenn sie den zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Boden betreffen, der mit dem doppelten Ausgangswert nach Abs. 1–4 angesetzt wurde. Wird die Substanz bislang land- und forstwirtschaftlich genutzten Grund und Bodens durch den Abbau eines Bodenvorkommens zerstört oder wesentlich beeinträchtigt, so steht die Verlustausschlußklausel des Abs. 6 der Berücksichtigung der Wertminderung auch als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entgegen (BFH v. 16. 10. 1997 IV R 5/97, BStBl. II 1998, 185; s. auch H 236 „Verlustausschlußklausel“).

Einstweilen frei.

119

Erläuterungen zu Abs. 7: Erfolgsneutrale Einbuchung von Grund und Boden

A. Bedeutung des Abs. 7

120

Abs. 7 stellt klar, daß Grund und Boden, der nach § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG 1969 beim Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 nicht anzusetzen war, nach Neuordnung der Bodengewinnbesteuerung (s. Anm. 2) mit dem nach § 55 Abs. 1 oder Abs. 5 maßgebenden Wert „wie eine Einlage“, dh. erfolgsneutral, einzubuchen ist. Damit ergänzt Abs. 7 den § 4 Abs. 1 nF und bildet iVm. Abs. 1 und Abs. 6 (s. Anm. 110) das Kernstück des § 55.

Einstweilen frei.

121

B. Voraussetzungen des Abs. 7

122

Abs. 7 bezieht sich auf Grundbesitz, der nach § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG 1969 bei der Gewinnermittlung nicht anzusetzen war. Trotz unterschiedlicher Formulie-

zung ist damit der Anwendungsbereich von Abs. 7 und Abs. 1 identisch (s. Anm. 15–23).

Keine erfolgsneutrale Einbuchung erfolgt, wenn der Grund und Boden

- ▷ zum Privatvermögen gehört; dann ist er nach wie vor nicht zu bilanzieren;
- ▷ zum Umlaufvermögen gehört; dann war er bereits bisher zu bilanzieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2);
- ▷ erst nach dem 30. 6. erworben wurde, dann ist er im Erwerbszeitpunkt mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bilanzieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1).

123–124 Einstweilen frei.

C. Rechtsfolgen des Abs. 7

125

I. Behandlung „wie eine Einlage“

Erfolgsneutrale Erfassung: Nach Abs. 7 ist der Grund und Boden „wie“ eine Einlage zu behandeln. Die Gleichstellung mit der Einlage (über den Begriff s. Erl. zu § 4) bedeutet, daß die erstmalige Erfassung der Grundstückswerte nicht gewinnerhöhend erfolgen darf. Abs. 7 betrifft sowohl den nach Abs. 1–4 mit dem doppelten Ausgangsbetrag als auch den nach Abs. 5 mit dem höheren Teilwert bewerteten Grund und Boden (s. Anm. 127).

Keine volle Gleichstellung mit Einlagen: Der Vorgang wird nur für den Übergang zur Bodengewinnbesteuerung einer „Einlage“ gleichgestellt, tatsächlich handelt es sich nicht um eine Wertzuführung zum Anlagevermögen, da der Grund und Boden auch während der Geltung des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG 1969 grundsätzlich zum Anlagevermögen gehörte und lediglich bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt wurde. Da es sich nicht um eine echte Einlage handelt, war bei Anwendung des § 10 a (*nichtentnommener Gewinn*) ein Ausgleich von Mehrentnahmen mit eingebuchtem Grund und Boden nicht möglich (s. § 10 a Anm. 29).

Anwendungsbereich: Der Grundsatz des erfolgsneutralen Übergangs zur Bodengewinnbesteuerung gilt sowohl für die buchführenden Stpfl., deren Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermittelt wird, als auch für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder nach § 13 a (GDL):

- ▷ *Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1* ist der Grundbesitz einzubuchen; über den maßgebenden Zeitpunkt s. Anm. 126.
- ▷ *Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und nach Durchschnittssätzen* (§ 13 a, GDL) ist der Grundbesitz in das gem. § 4 Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis über die nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens aufzunehmen (über das Verzeichnis s. BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 Abschn. 2). „Wie eine Einlage“ wirkt sich der Wert nach § 55 im (späteren) Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgabenabzug aus (s. Anm. 33).

126

II. Maßgeblicher Zeitpunkt der Einbuchung

Einbuchung: Die letztmalige Geltung des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG 1969 für Wj., die vor dem 1. 1. 1970 (bei Land- und Forstwirten) bzw. 15. 8. 1971 (bei selbständig Tätigen und Kleingewerbetreibenden) enden (§ 52 Abs. 5 und 6 EStG

1971; Abs. 2 und 3 EStG 1975), schließt nahtlos an die erstmalige Geltung des § 55 an (§ 52 Abs. 25 EStG 1971, s. Anm. 2).

Daraus folgt, daß der Grund und Boden

- ▷ bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 bei Land- und Forstwirten mit dem 1. 7. 1970, bei selbständig Tätigen und Kleingewerbetreibenden mit dem 15. 8. 1971 erfolgsneutral einzubuchen und
- ▷ bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bzw. nach Durchschnittssätzen (§ 13 a GDL) bei Land- und Forstwirten mit dem 1. 7. 1970, bei selbständig Tätigen und Kleingewerbetreibenden mit dem 15. 8. 1971 in das Verzeichnis nach § 4 Abs. 3 Satz 4 aufzunehmen ist.

Da § 55 EStG 1971 erst am 10. 8. 1971 verabschiedet wurde, kann es den Stpfl. nicht angelastet werden, wenn die Einlage nicht rechtzeitig gebucht ist (so unter Hinweis auf BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102, Abschn. 1 Abs. 3: FG Schlesw.-Holst. v. 14. 9. 1977, EFG 1978, 23, nrkr., aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 10. 8. 1978 IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103).

Erstmalige Bilanzierung:

Bei *Land- und Forstwirten* ist der Grund und Boden erstmals zu bilanzieren:

- Bei einem Wj. v. 1. 7.–30. 6. in der Bilanz zum 30. 6. 1971;
- bei einem Wj. v. 1. 5.–30. 4. (reine Weidewirtschaft) in der Bilanz zum 30. 4. 1971;
- bei einem Wj. v. 1. 10.–30. 9. (reine Forstwirtschaft) in der Bilanz zum 30. 9. 1970;
- bei einem Wj. = dem Kj. in der Bilanz zum 31. 12. 1970 (vgl. § 2 Abs. 5 Nr. 1 EStG 1971; § 2 EStDV 1971; § 52 Abs. 25 EStG 1971).

Bei *Kleingewerbetreibenden und selbständig Tätigen* ist der Grund und Boden erstmals in der auf einen nach dem 14. 8. 1971 liegenden Stichtag aufgestellten Bilanz aufzunehmen (§ 52 Abs. 25 EStG 1971).

Bilanzierung bei fehlenden Unterlagen: Die FinVerw. zog keine nachteiligen Folgerungen, wenn es dem Stpfl. nicht möglich war, Unterlagen für die Ermittlung des doppelten Ausgangsbetrags zu beschaffen und er deshalb die Grundstücksfläche in Bilanzen auf einen vor dem 31. 12. 1973 liegenden Stichtag wertmäßig nicht ausgewiesen hatte; in späteren Bilanzen ist der Ausgangsbetrag notfalls zu schätzen (BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102 Abschn. 1).

Bilanzierung bei Teilwertfestsetzung nach Abs. 5: Solange für eine Grundstücksfläche kein höherer Teilwert nach Abs. 5 festgestellt war, war der doppelte Ausgangsbetrag nach Abs. 1 anzusetzen. Wurde antragsgemäß der höhere Teilwert festgesetzt, so war er statt des doppelten Ausgangsbetrags erfolgsneutral in die erste Bilanz aufzunehmen, die nach der Teilwertfeststellung aufgestellt wurde. War der Grund und Boden an diesem Bilanzstichtag bereits veräußert oder entnommen, so war der höhere Teilwert erfolgsneutral in der Bilanz anzusetzen, die für das dem Wj. der Veräußerung oder Entnahme vorausgehende Wj. aufgestellt wurde (BMWF v. 29. 2. 1972 aaO, Abschn. 1 Abs. 1).

III. Maßgebender Wert der Einbuchung

127

Der Grund und Boden war nach Abs. 7 mit dem nach Abs. 1 oder Abs. 5 maßgebenden Wert anzusetzen, dh. mit dem Zweifachen des Ausgangsbetrags oder – bei Vorliegen der Voraussetzungen gem. Abs. 5 – mit dem höheren Teilwert. Der Ansatz des höheren Teilwerts ist nur zulässig, wenn der Wert durch das FA

rechtskräftig festgestellt worden ist (BMWF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102, Abschn. 1; s. Anm. 99).

Der Grund und Boden war auch dann mit dem Wert nach Abs. 1 anzusetzen, wenn der Stpfl. ihn ausnahmsweise bereits mit den tatsächlichen Anschaffungskosten aktiviert hatte. Wenn der in der Bilanz tatsächlich ausgewiesene Wert den doppelten Ausgangsbetrag (Abs. 1) überstieg, mußte der Stpfl. die Feststellung des höheren Teilwerts nach Abs. 5 beantragen, falls er nicht den ausgewiesenen Betrag durch den Wert nach Abs. 1 (erfolgsneutral) ersetzen wollte. Wenn die Ermittlung des zweifachen Ausgangsbetrags (zB wegen Schwierigkeiten bei Beschaffung der Unterlagen) noch nicht möglich war, konnte der anzusetzende Betrag vorläufig geschätzt werden (BMWF v. 29. 2. 1972 aaO, Abschn. 1 Abs. 3). Wenn der endgültige Wert nach Abs. 1 feststand oder der vom FA festgestellte höhere Teilwert vorlag, erfolgte die Einbuchung des richtigen Werts ebenfalls erfolgsneutral.

Nach den gleichen Grundsätzen war auch die Eintragung der Grundstücke in das nach § 4 Abs. 3 zu führende Verzeichnis vorzunehmen.

128–129 Einstweilen frei.

130

ABC zu § 55

Anlagevermögen: Zur Zugehörigkeit des Grund und Bodens zum Anlagevermögen s. Anm. 21.

Ausgangsbetrag: Zur Ermittlung des doppelten Ausgangsbetrags bei den einzelnen Flächen s. Anm. 45–60; zum Ausgangsbetrag für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke bei Fehlen eines Liegenschaftskatasters s. Anm. 65–68 und zum Ausgangsbetrag bei Kleingewerbetreibenden und selbständig Tätigen nach Abs. 4 s. Anm. 75–82.

Auslandsgrundstücke: Zur Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Ausland s. Anm. 5.

Beitrittsgebiet: Grundstücke im Beitrittsgebiet, die zum Anlagevermögen gehören, fallen nicht unter § 55; zur Bewertung nach dem DMBilG s. Anm. 5.

Betriebsvermögensvergleich: Zur Anwendung des § 55 bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 s. Anm. 3, 5 und 33. Beim Betriebsvermögensvergleich nach § 5 ist § 55 nicht anwendbar, s. Anm. 17.

Betriebsverpachtung: Grund und Boden eines nicht aufgegebenen Verpachtungsbetriebs sind nach § 55 zu bewerten (s. Anm. 23).

Buchwertabspaltung: Zur Auffassung des BFH, wonach bei der Ermittlung eines Verlusts aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden ein Teil des Buchwerts auf die mit dem Grund und Boden zusammenhängenden *Wirtschaftsgüter* und *Nutzungsbefugnisse* zu übertragen ist, s. Anm. 116.

Eigenjagdrecht: Zur Behandlung eines mit dem Grund und Boden zusammenhängenden Eigenjagdrechts als immaterielles WG im Hinblick auf die Bodengewinnbesteuerung s. Anm. 43 und 116.

Einheitsbetrachtung: Zur Einheitsbetrachtung des BFH bei der Ermittlung eines Verlusts aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und damit zusammenhängender *Wirtschaftsgüter* und *Nutzungsbefugnisse* s. Anm. 43 und 115.

Einnahmen-Überschußrechnung: Zur Anwendung des § 55 bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 s. Anm. 3, 5 und 33.

Feststellungsverfahren: Ein solches gibt es nicht für die Bewertung mit dem doppelten Ausgangsbetrag (s. Anm. 10), anders jedoch für die Feststellung des höheren Teilwerts nach Abs. 5 (s. Anm. 99).

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Zur Anwendung des § 55 bei der Gewinnermittlung nach § 13 a s. Anm. 3, 5 und 33.

Höherer Teilwert: Zum Ansatz des höheren Teilwerts nach Abs. 5 s. Anm. 84 ff.; zum Nachweis des höheren Teilwerts s. Anm. 88; zum Antragsverfahren s. Anm. 98 und zum Feststellungsverfahren s. Anm. 99.

Jagdrecht: s. Eigenjagdrecht.

Liebhabeibetrieb: Grund und Boden eines vor dem 1. 7. 1970 umqualifizierten Liebhabeibetriebs sind nach § 55 zu bewerten (s. Anm. 23).

Milchreferenzmenge, Milchquote als immaterielles WG führt zu einer Abspaltung eines Teils des Buchwerts der landwirtschaftlichen Fläche und zu einer gesonderten Berechnung des Veräußerungsgewinns (s. Anm. 43 und 115).

Nutzungsbefugnisse, s. „Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse“.

Personengesellschaft: Zur Anwendung des § 55 auf PersGes. s. Anm. 5 und 17.

Teilwertab- und zuschreibung: Zum Ansatz eines niedrigeren oder höheren Teilwerts anstelle des zweifachen Ausgangsbetrags s. Anm. 36.

Umlaufvermögen: Grund und Boden im Umlaufvermögen ist nicht pauschal, sondern mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten (s. Anm. 21).

Veräußerungskosten iSd. Abs. 6 sind vom Veräußerungspreis oder dem Entnahmewert abzuziehen, s. Anm. 115.

Veräußerungspreis iSd. Abs. 6 oder der an dessen Stelle tretende Wert ist Ausgangsgröße für die Ermittlung des nicht berücksichtigungsfähigen Verlusts, s. Anm. 114.

Verfassungsmäßigkeit des § 55: s. Anm. 4 und zur Verfassungsmäßigkeit der Verlustausschlußklausel s. Anm. 110.

Verlustausschlußklausel: Zur begrenzten Berücksichtigung von Verlusten nach Abs. 6 bei Veräußerung oder Entnahme des mit dem doppelten Ausgangswert angesetzten Grund und Bodens s. Anm. 110 ff.

Verlustermittlung: Der Veräußerungs- oder Entnahmeverlust ist grundstücks-, uU sogar teilflächenbezogen zu ermitteln s. Anm. 115.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Zum Ansatz der Werte des Grund und Bodens bei Änderung der Gewinnermittlungsart s. Anm. 40.

Weinbau: s. „Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau“.

Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau sind aufgrund der VO (EWG) Nr. 822/87 des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Wein v. 16. 3. 1987 (ABl. Nr. L 84, 1) auch in Deutschland eingeführt worden.

Seit 1990 können solche Wiederbepflanzungsrechte aufgrund von Ausführungsbestimmungen auch auf andere als die gerodeten Flächen übertragen werden (vgl. für Rhld.-Pf. etwa Art. 2 iVm. Art. 5 und Art. 7 Abs. 1 des Ges. zur Änd. des Weingesetzes und des Weinwirtschaftsgesetzes v. 30. 8. 1990, BGBl. I, 1863 iVm. §§ 2, 3 Fünfte LVO v. 10. 10. 1990, GVBl. Rhld.-Pf., 310 iVm. § 1 LVO v. 21. 3. 1991, GVBl. Rhld.-Pf., 171).

Das Wiederbepflanzungsrecht entsteht nach den weinrechtlichen Bestimmungen mit

der ordnungsgemäßen Rodung zugelassener Weinbauflächen und erlischt mit der Bestockung derselben, Übertragung auf andere Weinbauflächen oder durch Zeitablauf (nach Ablauf von 8 Wein-Wj.).

Das Wiederbepflanzungsrecht ist ein selbständiges immaterielles WG, das mit seinem Entstehen bei Rodung zur Abspaltung eines Buchwerts von den Anschaffungskosten der Weinbaufläche führt; mit der Bestockung dieser Fläche erlischt es wieder, mit der Folge, daß der Buchwert des Wiederbepflanzungsrechts mit dem des Grund und Bodens wieder verschmilzt. Nur solange das Wiederbepflanzungsrecht besteht, kann auch ein gesonderter Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme dieses immateriellen Wirtschaftsguts auch im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe unter Berücksichtigung eines Anteils am Buchwert der Weinbaufläche zu erfassen sein (glA OFD Koblenz v. 2. 5. 2000, nv. zu 3.4 ff.).

Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse, die mit dem Grund und Boden zusammenhängen, sind nach Abs. 1 Satz 2 bei der Bewertung nach Abs. 1 Satz 1 und bei der Ermittlung eines Verlusts aus der Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens nicht zu berücksichtigen (s. Anm. 43 und 115).

Zuckerrübenlieferrecht: Ein an den Betrieb gebundenes Zuckerrübenlieferrecht ist ein immaterielles WG; veräußert ein Landwirt seinen Betrieb samt einem Zuckerrübenlieferrecht, so sind für die Ermittlung des nicht zu berücksichtigenden Verlusts iSv. Abs. 6 die für diese Wirtschaftsgüter gezahlten Entgelte dem Pauschalwert für den Grund und Boden gegenüberzustellen (BFH v. 24. 6. 1999 IV R 33/98, BFHE 189, 132); s. im einzelnen Anm. 43 und 116.