

§ 55

Schlussvorschriften

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

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) ¹Bei 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 Absatz 3 Satz 4 und § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 1) das Zweifache des nach den Absätzen 2 bis 4 zu ermittelnden Ausgangsbetrags. ²Zum Grund und Boden im Sinne des Satzes 1 gehören nicht die mit ihm in Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse.

(2) ¹Bei der Ermittlung des Ausgangsbetrags des zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 33 Absatz 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes in der Fassung der 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 Absatz 2 des Bewertungsgesetzes) am 1. Juli 1970 maßgebend; dabei sind die Hof- und Gebäudeflächen sowie die Hausgärten im Sinne des § 40 Absatz 3 des Bewertungsgesetzes nicht in die einzelne Nutzung einzubeziehen. ²Es sind anzusetzen:

1. bei Flächen, die nach dem Bodenschätzungsgesetz vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150, 3176) in der jeweils geltenden Fassung zu schätzen sind, für jedes katastermäßig abgegrenzte Flurstück der Betrag in Deutsche Mark, der sich ergibt, wenn die für das Flurstück am 1. Juli 1970 im amtlichen Verzeichnis nach § 2 Absatz 2 der Grundbuchordnung (Liegenschaftskataster) ausgewiesene Ertragsmesszahl vervierfacht wird. ²Abweichend von Satz 1 sind für Flächen der Nutzungsteile
 - a) Hopfen, Spargel, Gemüsebau und Obstbau 2,05 Euro je Quadratmeter,
 - b) Blumen- und Zierpflanzenbau sowie Baumschulen 2,56 Euro 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 0,51 Euro,
3. für Flächen der Weinbaulichen Nutzung der Betrag, der sich unter Berücksichtigung der maßgebenden Lagenvergleichszahl (Vergleichszahl der einzelnen Weinbaulage, § 39 Absatz 1 Satz 3 und § 57 Bewertungsgesetz), die für ausbauende Betriebsweise mit Fassweinerzeugung anzusetzen ist, aus der nachstehenden Tabelle ergibt:

Lagenvergleichszahl	Ausgangsbetrag je Quadratmeter in Euro
bis 20	1,28
21 bis 30	1,79
31 bis 40	2,56
41 bis 50	3,58
51 bis 60	4,09
61 bis 70	4,60
71 bis 100	5,11
über 100	6,39

4. für Flächen der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung, auf die Nummer 1 keine Anwendung findet, je Quadratmeter 0,51 Euro,
 5. für Hofflächen, Gebäudeflächen und Hausgärten im Sinne des § 40 Absatz 3 des Bewertungsgesetzes je Quadratmeter 2,56 Euro,
 6. für Flächen des Geringstandes je Quadratmeter 0,13 Euro,
 7. für Flächen des Abbaulandes je Quadratmeter 0,26 Euro,
 8. für Flächen des Unlandes je Quadratmeter 0,05 Euro.
- (3) ¹Lag am 1. Juli 1970 kein Liegenschaftskataster vor, in dem Ertragsmesszahlen ausgewiesen sind, so ist der Ausgangsbetrag in sinngemäßer Anwendung des Absatzes 2 Nummer 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. ²Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Satz 2 bleibt unberührt.
- (4) Bei nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörendem Grund und Boden ist als Ausgangsbetrag anzusetzen:
1. Für unbebaute Grundstücke der auf den 1. Januar 1964 festgestellte Einheitswert. ²Wird 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) ¹Weist 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. ²Der Antrag ist

bis zum 31. Dezember 1975 bei dem Finanzamt zu stellen, das für die Ermittlung des Gewinns aus dem Betrieb zuständig ist. ³Der Teilwert ist gesondert festzustellen. ⁴Vor dem 1. Januar 1974 braucht diese Feststellung nur zu erfolgen, wenn ein berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen gegeben ist. ⁵Die Vorschriften der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gelten entsprechend.

(6) ¹Verluste, 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. ²Entsprechendes gilt bei Anwendung des § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2.

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

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,
 Vors. Richter am BFH aD, Rechtsanwalt/Steuerberater,
 Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 55

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 55	1	2. Verfassungsmäßigkeit des § 55	4
II. Rechtsentwicklung des § 55 und Reformvorhaben	2	IV. Geltungsbereich des § 55	5
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 55		V. Verhältnis des § 55 zu anderen Vorschriften	6
1. Bedeutung des § 55	3	VI. Verfahrensfragen	10

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Bewertung des Grund und Bodens im Anlagevermögen zum 30.6.1970

	Anm.		Anm.
I. Ansatz fiktiver Anschaffungskosten für Grund und Boden (Abs. 1 Satz 1)		a) Steuerpflichtige, deren Gewinn nicht nach § 5 zu ermitteln ist	17
1. Überblick	15	b) Maßgebliches Wirtschaftsjahr	18
2. Persönliche Voraussetzungen			

	Anm.		Anm.
3. Sachliche Voraussetzungen		und nach Durchschnitts-	
a) Zum Anlagevermögen		sätzen	33
gehörender Grund und		bb) Übergang zu einem nied-	
Boden	21	rigeren oder höheren	
b) Maßgeblicher Stichtag		Teilwert bei Betriebsver-	
(30.6.1970)	22	mögensvergleich	36
c) Anwendung des § 55 bei		cc) Ansatz des Werts von	
Verpachtung und Über-		Grund und Boden bei	
gang zur Liebhaberei . . .	23	Änderung der Gewinn-	
		ermittlung	40
4. Rechtsfolgen des Abs. 1		c) Ermittlung der fiktiven	
a) Maßgeblichkeit fiktiver		Anschaffungs- oder Her-	
statt tatsächlicher An-		stellungskosten	42
schaffungs- oder Her-			
stellungskosten	25		
b) Anwendungsbereich der			
fiktiven Anschaffungs-			
oder Herstellungskosten			
aa) Gewinnermittlung nach			
§ 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3			

II. Keine Berücksichtigung der mit dem Grund und Boden zusammenhängenden Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse (Abs. 1 Satz 2) 43

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

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

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

	Anm.				
	Anm.				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">I. Von Abs. 3 betroffene Fälle</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">65</td> </tr> </table>	I. Von Abs. 3 betroffene Fälle	65	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">II. Ermittlung des Ausgangsbetrags in den Fällen des Abs. 3</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">68</td> </tr> </table>	II. Ermittlung des Ausgangsbetrags in den Fällen des Abs. 3	68
I. Von Abs. 3 betroffene Fälle	65				
II. Ermittlung des Ausgangsbetrags in den Fällen des Abs. 3	68				

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

	Anm.								
	Anm.								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">I. Von Abs. 4 betroffene Fälle</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">75</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">II. Ermittlung des Ausgangsbetrags in den Fällen des Abs. 4</td> <td></td> </tr> </table>	I. Von Abs. 4 betroffene Fälle	75	II. Ermittlung des Ausgangsbetrags in den Fällen des Abs. 4		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">1. Unbebaute Grundstücke (Abs. 4 Nr. 1)</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">78</td> </tr> <tr> <td>2. Bebaute Grundstücke (Abs. 4 Nr. 2)</td> <td style="text-align: right;">82</td> </tr> </table>	1. Unbebaute Grundstücke (Abs. 4 Nr. 1)	78	2. Bebaute Grundstücke (Abs. 4 Nr. 2)	82
I. Von Abs. 4 betroffene Fälle	75								
II. Ermittlung des Ausgangsbetrags in den Fällen des Abs. 4									
1. Unbebaute Grundstücke (Abs. 4 Nr. 1)	78								
2. Bebaute Grundstücke (Abs. 4 Nr. 2)	82								

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

	Anm.						
	Anm.						
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">I. Bedeutung des Abs. 5</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">98</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">II. Ansatz des höheren Teilwerts: Voraussetzungen</td> <td></td> </tr> </table>	I. Bedeutung des Abs. 5	98	II. Ansatz des höheren Teilwerts: Voraussetzungen		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">und Rechtsfolgen (Abs. 5 Satz 1)</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">99</td> </tr> </table>	und Rechtsfolgen (Abs. 5 Satz 1)	99
I. Bedeutung des Abs. 5	98						
II. Ansatz des höheren Teilwerts: Voraussetzungen							
und Rechtsfolgen (Abs. 5 Satz 1)	99						

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

	Anm.														
	Anm.														
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">I. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">110</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">II. Verlustklausel bei Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens (Abs. 6 Satz 1)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">1. Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 1</td> <td></td> </tr> </table>	I. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6	110	II. Verlustklausel bei Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens (Abs. 6 Satz 1)		1. Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 1		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">a) Einzelne Tatbestandsvoraussetzungen</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">112</td> </tr> <tr> <td>b) Anwendung der Verlustklausel bei Ansatz des höheren Teilwerts?</td> <td style="text-align: right;">113</td> </tr> <tr> <td>2. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1: Begrenzte Berücksichtigung von Verlusten</td> <td></td> </tr> <tr> <td>a) Begriff des Verlusts</td> <td style="text-align: right;">114</td> </tr> </table>	a) Einzelne Tatbestandsvoraussetzungen	112	b) Anwendung der Verlustklausel bei Ansatz des höheren Teilwerts?	113	2. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1: Begrenzte Berücksichtigung von Verlusten		a) Begriff des Verlusts	114
I. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6	110														
II. Verlustklausel bei Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens (Abs. 6 Satz 1)															
1. Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 1															
a) Einzelne Tatbestandsvoraussetzungen	112														
b) Anwendung der Verlustklausel bei Ansatz des höheren Teilwerts?	113														
2. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1: Begrenzte Berücksichtigung von Verlusten															
a) Begriff des Verlusts	114														

	Anm.		Anm.
b)	Berechnung des nicht berücksichtigungsfähigen Verlusts	115	
c)	Maßgeblichkeit des ausschließlich auf den Grund und Boden entfallenden Veräußerungspreises	116	
			d) Umsetzung der Buchwertabsplaltung durch die Verwaltung 117
III. Anwendung der Verlustklausel auf Teilwertabschreibungen (Abs. 6 Satz 2) 118			

<p>H. Erläuterungen zu Abs. 7: Erfolgsneutrale Einbuchung von Grund und Boden 120</p>
--

<p>I. ABC zu § 55 130</p>
--

<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 55</p>

Schrifttum bis 1984: HOFFMAN-RIEM, Rückwirkende Besteuerung der Bodenveräußerungsgewinne von Landwirten?, DStR 1971, 1; RUNGE, Das Zweite StÄndG 1971, DB 1971, 908; DZIADKOWSKI, Die Ermittlung von Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen, BB 1971, 911; SÖFFING, Die Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung nach dem Zweiten StÄndG 1971, Inf. 1971, 385; SÖFFING, Bodengewinnbesteuerung bei verpachtetem Betrieb, DStZ 1972, 41; MEYDING, Aktuelle Steuerfragen, insbesondere im Zusammenhang mit dem Eigentum am Grund und Boden Inf. 1978, 289; OSTERMEIER, Zwischenbilanz zur Bodengewinnbesteuerung, StBp. 1980, 176; F. SCHOLTZ, Neuere Rechtsprechung zur Besteuerung der Land- und Forstwirte, Inf. 1983, 101; KIRCHHOF/LEISNER, Bodengewinnbesteuerung, Verfassungsfragen der Bodengewinnbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft, Münster-Hiltrup, 1985; KANZLER, Neuere Rechtsprechung zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1988, 593; SCHERRER, D-Mark Eröffnungsbilanz, Köln 1991; SOMMERFELD, Die Bodenschätzung der Finanzverwaltung, DStZ 1994, 2; KANZLER, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber, StuW 1996, 215; HILLER, Verlostauschlußklausel nach § 55 Abs. 6 EStG und Milchreferenzmenge – Erneute Turbulenzen des IV. Senats, jetzt zur Bilanzierung von Milchreferenzmengen, Inf. 1998, 650; RUPPE, Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, DStJG 21 (1998), 29; VON SCHÖNBERG, Milchreferenzmenge und Verlostauschlußklausel (§ 55 Abs. 6 EStG), FR 1998, 253; HILLER, Das StEntlG 1999/2000/2002 und seine Berührungspunkte mit der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1999, 289; KRAEUSEL, Änderungen im Steuerrecht durch das StEntlG 1999/2000/2002, DStZ 1999, 401 (Teil I) und 431 (Teil II); KANZLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 1999, 225; KANZLER, StEntlG 1999/2000/2002 – Änderungen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, FR 1999, 423; KANZLER, Die neue Durchschnittssatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte – oder: einfach und zielgenau in die Verfassungswidrigkeit, DStZ 1999, 682; M. WENDT, Verhältnis der drei Gewalten beim Streit um die Auslegung des § 55 EStG, FR 1999, 1005; FELDHAUS/STEPHANY, 24. ASOB-StFachtagung Friedberg v. 18.5.2000, Arbeitsunterlage; HILLER, Substanzabsplaltung oder Wertminderung des Grund und Bodens durch Einführung der Milchquoten?, StWa. 2000, 191; KANZLER, Immaterielles Wirtschaftsgut und Verlostauschlußklausel des § 55 Abs. 6 EStG, FR 2000, 279; RIEGLER, Bewertung von mit land- und forstwirtschaftlichem Grund und

Boden im Zusammenhang stehenden Milchlieferrechten, DStZ 2003, 685; KANZLER, Buchwertabspaltung bei bodenbezogenen Lieferrechten in der Landwirtschaft, FR 2004, 172; VON TWICKEL, Bilanzielle Behandlung der Abspaltung von Milchlieferrechten, HFR 2011, 23; VON TWICKEL, Bilanzierung und Abschreibung von Zuckerlieferrechten nach Abspaltung von Grund und Boden, HFR 2011, 28.

I. Grundinformation zu § 55

1

Die Vorschrift regelt in 7 Absätzen den Übergang zur sog. Bodengewinnbesteuerung. Kern der Regelung ist Abs. 7. Der Grund und Boden, der früher nach § 4 Abs. 1 Satz 5 außer Ansatz blieb (s. § 4 Anm. 2) ist beim BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 zum 1.7.1970 einzubuchen, und zwar erfolgsneutral mit fiktiven AK (Abs. 1) oder auf Antrag mit dem höheren Teilwert (Abs. 5). Aus systematischen Gründen hätte Abs. 7 daher an den Anfang der Vorschrift gehört.

Abs. 1 regelt die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für den Ansatz fiktiver AK oder HK und verweist hinsichtlich deren Ermittlung auf die folgenden Absätze („das Zweifache des nach den Absätzen 2–4 zu ermittelnden Ausgangsbetrages“). Die Abs. 2–4 bestimmen, was als Ausgangsbetrag für die Ermittlung der fiktiven AK iSd. Abs. 1 anzusetzen ist; dabei wird zwischen dem zum land- und forstw. Vermögen (Abs. 2 und 3; s. Anm. 45–68) und dem nicht zum land- und forstw. Vermögen (Abs. 4; s. Anm. 75–82) gehörenden Grund und Boden unterschieden. Das Verfahren zur Ermittlung des Ausgangsbetrags lehnt sich weitgehend an die im Bewertungsverfahren nach dem BodSchätzG zu schätzenden Werte an. Als früher für die Praxis wichtigste Vorschrift gab Abs. 5 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. Als heute und künftig für die Praxis wichtige Vorschrift begrenzt Abs. 6 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).

II. Rechtsentwicklung des § 55 und Reformvorhaben

2

Zweites StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 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 1970, 1145 = BStBl. II 1970, 579) in das EStG eingefügt. Zu Einzelheiten der zeitlichen Geltung s. die Altcommentierung des § 55 EStG (Stand Oktober 2000) im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuer.recht.de/hhr_archiv.htm.

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

- 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.
- Einfügung des Satzes 4 in § 4 Abs. 3: Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 dürfen danach die AHK 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.
- 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. Erläuterungen zu § 14a).
- 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 1976, 3341; BGBl. I 1977, 667; BStBl. I 1976, 694; BStBl. I 1977, 294): Redaktionelle Anpassung des Abs. 5 Satz 5 an die AO.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Änderung der Abs. 1 und 6 als Reaktion auf die Entscheidungen des BFH zur Anwendung der Verlustausschlussklausel des Abs. 6 bei Abspaltung immaterieller WG vom Grund und Boden (BFH v. 5.3.1998 – IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54; v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BStBl. II 2003, 56); s. Anm. 43 und 116.

StEugIG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die DM-Beträge wurden ab VZ 2002 durch Euro-Beträge ersetzt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In redaktioneller Anpassung aufgrund der Neufassung des Bodenschätzungsgesetzes wurde Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 neu gefasst.

Reformvorhaben: Die nach Auffassung des BFH v. 24.6.1999 (IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58) verunglückte Fassung des Abs. 1 Satz 3 und Abs. 6 Satz 1 durch das StEntG 1999/2000/2002 (s. Anm. 43 und 114) sollte auf Vorschlag des BRats nochmals geändert werden (s. BTDrucks. 14/1655, 10; s. auch KANZLER, FR 2000, 279). Zur Begründung wurde ua. ausgeführt, die Neuregelung diene ausschließlich der Klarstellung der bereits im StEntG 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 StEntG 1999/2000/2002).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 55

3 1. Bedeutung des § 55

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 Ausschlussfrist 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 AV war, auch im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder -entnahme anzusetzen sind.

Rechts- und Steuersystematische Bedeutung: Durch den Ansatz fiktiver AK, 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 AK 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 BA abgezogen (§ 4 Abs. 3 Satz 4). Der Wert des Grund und Bodens ist aber als ein an die Stelle der AK oder HK tretender Wert in das nach § 4 Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis aufzunehmen (s. § 4 Anm. 640). Das in § 55 Abs. 2–4 vorgesehene Pauschalverfahren dient vor allem der Verwaltungsvereinfachung (BTDrucks. VI/1901, 13).

Daher ist die Vorschrift uE Fiskalzwecknorm mit Vereinfachungscharakter. Schon aus Vertrauensschutzgründen verbat sich die Erfassung des Grund und Bodens mit den historischen AK nach § 6 Abs. 1 Nr. 2; andererseits war eine Einlage zum Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 ausgeschlossen, weil dem Betrieb keine WG aus dem PV zugeführt wurden (§ 4 Abs. 1 Satz 5), denn der Grund und Boden war auch schon vor Einführung der Bodengewinnbesteuerung BV (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; v. 30.9.1954 – IV 299/53 U, BStBl. III 1954, 367, zu § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG aF; v. 18.5.2000 – IV R 27/98, BFH/NV 2000, 1291; 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 diene 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 AK oder HK 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 BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1) die nach Abs. 7 eingebuchten fiktiven AK oder HK auch für die Bewertung an späteren Bilanzstichtagen als AK oder HK 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 AK oder HK erst bei Veräußerung oder Entnahme als BA 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 BV-Vergleich 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 aufgrund 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 verfassungsrechtl. Bedenken s. Anm. 110).

Wirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen: § 55 mildert die Folgen der Bodengewinnbesteuerung und führte in den meisten Fällen auch zu einer StFreistellung 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).

4 2. Verfassungsmäßigkeit des § 55

Die Verfassungsmäßigkeit des § 55 steht außer Frage. Dies gilt uE auch für die Vorschrift als eine Teilregelung (neben § 6b und § 14a) zur Bewältigung der Probleme der Bodengewinnbesteuerung (zT aA KIRCHHOF/LEISNER, Bodengewinnbesteuerung, 1985; KLEBERG in KSM, § 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]). Der Stpfl. kann sich uE 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]; v. 17.12.1992 – 1 BvR 4/87, FR 1993, 157 [159]).

Der BFH ist stets von der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift ausgegangen, die er insbes. 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). Dies schließt eine verfassungskonforme Auslegung etwa der Verlustausschlussklausel nicht aus (s. Anm. 110 auch zur Verfassungsmäßigkeit der Verlustklausel).

5 IV. Geltungsbereich des § 55

Sachlicher Geltungsbereich: § 55 ist auf den nackten Grund und Boden beschränkt, der zum AV 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 strechtl. 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 AV 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. Dies folgt uE auch aus dem Wort-

laut des Abs. 7 (im Ergebnis glA OSTERMEIER, StBp. 1980, 176 [179]; KLEEBERG in KSM, § 55 Rn. B 18; HILLER in LADEMANN, § 55 Rn. 15).

► *Grundstücke im Beitrittsgebiet*, die zum AV 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 (s. auch SCHERRER, D-Mark Eröffnungsbilanz, 1991, 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 1992, 797) hinsichtlich des Grund und Bodens im Gesamthands- und im Sonder-BV, für das die Gewinnermittlungsart gilt, der die PersGes. unterliegt (s. Vor §§ 4–7 Anm. 6), nicht dagegen bei einer rein landwirtschaftlich tätigen KG (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 „Buchführungspflichtige Land- und Forstwirte“ und „Landwirtschaftliche Personengesellschaften“; ferner Vor §§ 4–7 Anm. 56 betr. Bewertung des AV 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 AV, sondern zum UV oder zum PV des Stpfl. gehörten und
- für im Ausland sowie im Beitrittsgebiet belegene Grundstücke.

Persönlicher Geltungsbereich: 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 1992, 797).

V. Verhältnis des § 55 zu anderen Vorschriften

6

Verhältnis zu den Gewinnermittlungsvorschriften: Vor Aufhebung des § 4 Abs. 1 Satz 5 aF und Einführung des § 55 konnte die Veräußerung eines Grundstücks, das zum BV eines Landwirts gehört, zu einem nach § 23 stpfl. Spekulationsgewinn führen (BFH v. 29.6.1962 – VI 82/61 U, BStBl. III 1962, 387; v. 27.9.1973 – VIII R 94/72, BStBl. II 1974, 55). Nach Streichung des § 4 Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 1 und 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 gewinnneutrale 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 BA 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 (§ 13a) gelten § 4 Abs. 3 und § 55 entsprechend (§ 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 WG, sondern auch auf Aufwuchs und auf Anlagen im Grund und Boden übertragen werden können. Die Einfügung erfolgte im Interesse der LuF nach Streichung des § 4 Abs. 1 Satz 5 (vgl. BTDrucks. VI/1901, 11); s. § 6b Anm. 1. Insofern war es consequent, 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. 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 ebenso wie § 55 nicht auf Grund und Boden anzuwenden, der nicht mehr zum AV, sondern zum UV gehört, so zB wenn ein Land- und Forstwirt zum gewerblichen Grundstückshändler wird.

Verhältnis zu den Vorschriften über Betriebsveräußerung und -aufgabe (§§ 14, 16): Bei Veräußerung eines land- und forstw. Betriebs in der Zeit ab 1.7.1970 ist der zum AV gehörende Grundbesitz bei Berechnung des Veräußerungs- oder Entnahmegewinns mit den nach § 55 ermittelten fiktiven AK (§ 55 Abs. 2–4) oder ggf. mit dem höheren Teilwert (§ 55 Abs. 5) in die Berechnung des Werts des veräußerten oder aufgegebenen BV einzubeziehen (s. § 14 Anm. 14). Das Gleiche gilt bei Aufgabe eines Betriebs.

7–9 Einstweilen frei.

10

VI. 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 AV 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 (BFH v. 12.7.1979 – IV R 55/74, BStBl. II 1980, 5, der BFH hatte über diese Frage jedoch nicht zu befinden; v. 30.1.1986 – IV R 270/84, BStBl. II 1986, 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 Satz 2 Nr. 1 Satz 2) den Ansatz der – von Satz 1 abweichenden – Werte erreichen möchte;
- ein ausdrücklicher Antrag beim zuständigen FA und ein förmliches Feststellungsverfahren ist erforderlich, wenn der Ansatz eines höheren Teilwerts (Abs. 5) begehrt wurde.

Einstweilen frei.

11–14

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Bewertung des Grund und Bodens im Anlage-
vermögen zum 30.6.1970**

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

1. Überblick

15

§ 55 Abs. 1 regelt den Geltungsbereich der Vorschrift in persönlicher und sachlicher Beziehung. Zum 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 AV gehört (s. Anm. 21, 22). Wenn diese Voraussetzungen vorliegen, „gilt“ als AK oder HK das Zweifache des nach Abs. 2–4 zu ermittelnden Ausgangsbetrags (s. Anm. 25).

Zum Wahlrecht, statt des doppelten Ausgangsbetrags den höheren Teilwert anzusetzen, s. Anm. 84–95; zur begrenzten Berücksichtigung von Verlusten s. Anm. 110–116; zur erstmaligen Anwendung s. Anm. 2.

Einstweilen frei.

16

2. Persönliche Voraussetzungen

a) 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 AV 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 1992, 797: Für eine derartige Beschränkung des Regelungsbereichs spreche auch die Verwendung des Begriffs des Stpfl. in § 55, der die selbst nicht stpfl. PersGes. nicht umfasse).

§ 55 ist uE auch auf PersGes. hinsichtlich der Grundstücke in ihrem Gesamthands- und Sonder-BV anwendbar. Der Begriff des Stpfl. nach Abs. 1 Satz 1 ist anders als der gleichlautende Begriff in § 6b Abs. 1 nicht personenbezogen zu verstehen (s. 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 Auslegung 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 Besteuerung von Entnahme-, Aufgabe- oder Veräußerungsgewinnen. Nach der Rspr. des BFH ist die PersGes. aber insofern Steuerrechtssubjekt, als sie den Gewinn (aus LuF) für die Gesellschaft ermittelt und nicht die einzelnen Gesellschafter (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [761 f.]; v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622] zu C.III.6.a cc). Dies gilt auch für die Gewinnermittlung nach § 13a (BFH v. 26.5.1994 – IV R 34/92, BStBl. II 1994, 891). Im Ergebnis glA: KLEEBERG in KSM, § 55 Rn. A 5; KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 55 Rn. 2; MITTERPLEININGER in LBP, § 55 Rn. 15; NACKE in BLÜMICH, § 55 Rn. 9).

Steuerpflichtig 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 KSM, § 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 b) 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. (zwölf Monate, § 1 EStDV 1971) folgenden Zeitraum umfasst:

- bei LuF 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 zwölf Monate umfasst (§ 1 Ziff. 1 EStDV 1971), gilt § 55 Abs. 1 entsprechend, wenn der 30.6.1970 in den verkürzten Zeitraum des Wj. fällt.

Einstweilen frei.

19–20

3. Sachliche Voraussetzungen

a) Zum Anlagevermögen gehörender Grund und Boden

21

§ 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 AV 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 darauf stehenden 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 1961, 398). Da die Grundstücksfläche (Ackerkrume ohne Feldinventar, Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden) und Bodenschätze zwei verschiedene WG sind, 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 1972, 102, Abschn. 4), s. auch Anm. 43.

Anlagevermögen ist die Summe der WG, 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) BV des Stpfl. und nicht etwa zu seinem PV gehört; zur Abgrenzung vom BV s. § 4 Anm. 46 ff.; zur Anwendung des § 55 bei Verpachtung eines land- und forstw. Betriebs und Übergang zur Liebhaberei s. Anm. 23. Die buchmäßige Behandlung des Grundstücks kann als Kriterium für die Zugehörigkeit zum BV nicht herangezogen werden, da wegen der nach § 4 Abs. 9 Satz 5 aF geltenden Rechtslage vor dem 1.7.1970 eine Erfassung des Grund und Bodens bei den in Betracht kommenden Stpfl. üblicherweise unterblieben ist. Man wird idR davon ausgehen können, dass Grundstücke, die bereits vor Ablauf des 30.6.1970 nachhaltig betrieblich genutzt worden sind, zum AV des Betriebs gehören. Auf die bewertungsrechtl. 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 AV zu rechnen ist, bisher bewertungsrechtl. 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 AV ist im Rahmen des § 55 erstmals zu entscheiden, da diese Feststellung vorher ertragstl. 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 UV, so findet § 55 keine Anwendung; das Grundstück ist dann mit den tatsächlichen AK zu bilanzieren. Bei einem Wechsel vom AV zum UV nach dem Stichtag des 1.7.1970 bleibt es bei dem Buchwert nach Abs. 1 oder Abs. 5.

Grund für die unterschiedliche Behandlung von AV und UV 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 AV gehörte. Grundstücke des UV waren auch vor dem 1.7.1970 für die Gewinnermittlung von Bedeutung.

22 b) 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 AV des Stpfl. gehört hat. Auf den Zeitpunkt, in dem der Grund und Boden Bestandteil des AV 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 (BVerfG v. 11.5.1970 – 1 BvL 17/67, BStBl. II 1970, 579). Für die Zeit bis zur gesetzlichen Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung erließ der BMF die sog. Übergangsregelung v. 30.7.1970 (BStBl. I 1970, 933). Durch das 2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373) wurde die letztmalige Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 5 dann gesetzlich geregelt (s. Anm. 2). Zur letztmaligen Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 5 aF iVm. § 52 Abs. 5 idF des 2. StÄndG 1971 s. die Altkommentierung des § 55 EStG (Stand Oktober 2000) im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, Anm. 22.

23 c) Anwendung des § 55 bei Verpachtung und Übergang zur Liebhaberei

Bei Verpachtung eines land- oder forstw. 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 forstw. Betrieb bestand. 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 1972, 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 Pachteinnahmen bei der rechtskräftigen Veranlagung für den VZ 1969 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt worden sind (BMWF v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 102, Abschn. 6 Abs. 1; vgl. auch SÖFFING, DStZ 1972, 41). Wenn die Einkünfte dagegen als solche aus LuF 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 forstw. genutzten Flächen als AV, denn nach der Rspr. bleibt bei der Umqualifizierung eines landwirtschaftlichen Betriebs in einen Liebhabereibetrieb das bisher dem Betrieb dienende Vermögen weiterhin BV, wenn der Stpfl. eine Betriebsaufgabe nicht erklärt; alle Wertänderungen des BV während der Zugehörigkeit zum Liebhabereibetrieb sind aber stl. unbeachtlich (grundlegend BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381). Maßgebend für die weitere Zugehörigkeit zum AV ist in diesem Fall die fortdauernde landwirtschaftliche Nutzung, wenn auch ohne Einkunftserzielungsabsicht.

Einstweilen frei.

24

4. Rechtsfolgen des Abs. 1

a) 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 und § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1) an die Stelle der tatsächlichen AK oder HK. § 55 erfasst nur den „nackten“ Grund und Boden (s. Anm. 21), für den nur ausnahmsweise HK anfallen, zB bei der Herrichtung von Unland für land- und forstw. Zwecke (vgl. BMWF v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 102, Abschn. 12 aE). Solche HK 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 nachträglichen AK oder HK 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 AK oder 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 AK aktiviert wurde (vgl. Anm. 92).

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Nach dem 30.6.1970 anfallende Anschaffungsnebenkosten (zB Vermessungskosten, Gerichts- und Notariatskosten, Grunderwerbsteuer) ändern den Betrag der fiktiven AK des Abs. 1 nicht, sofern sie mit dem ursprünglichen Erwerb zusammenhängen und daher durch Ansatz des Pauschalwerts mit abgegolten sind (BFH v. 6.7.1989 – IV R 27/87, BStBl. II 1990, 126); diese Aufwendungen sind vielmehr als nicht abziehbare BA zu behandeln (BMWF v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 102, Abschn. 12). Auf später anfallende nachträgliche AK trifft diese Erwägung aber nicht zu; dazu gehört etwa ein Flächenbeitrag im Umlegungsverfahren gem.

§§ 45 ff., 58 BBauG aF – jetzt BauGB (BFH v. 6.7.1989 – IV R 27/87, BStBl. II 1990, 126). Auch nachträgliche HK, zB für die Herrichtung von Unland für land- und forstw. Zwecke, erhöhen die Ansätze nach § 55 (BMWF v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 102).

26–32 Einstweilen frei.

b) Anwendungsbereich der fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten

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

Nach Abs. 1 tritt an Stelle der tatsächlichen AK oder HK der verdoppelte, nach Abs. 2–4 ermittelte Ausgangsbetrag. Dies gilt aufgrund der Verweisung in Abs. 1 Satz 1:

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

Gemäß § 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 AV – einschließlich Grund und Boden – die allgemeinen Bewertungsvorschriften gelten“ (BTDrucks. 14/265, 178).

Danach sind die fiktiven AK oder HK 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). Zu nachträglichen AK oder HK s. Anm. 25.

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

Erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens sind die fiktiven AK oder HK vom Veräußerungspreis bzw. Entnahmewert als BA 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 (s. § 4 Anm. 640), für nichtbuchführende Gewerbetreibende bzw. selbständig Tätige gilt dies vom 15.8.1971 an (vgl. weiter BMWF v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 102, Abschn. 2).

Bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2) sind die fiktiven AK oder HK entsprechend der 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, DStZ 1999, 682 [691]). Dabei sind die fiktiven AK oder HK (§ 55 Abs. 1) als BA vom Veräuße-

rungspreis abzuziehen, mit der Folge einer entsprechenden Minderung des Zuschlags (s. § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2).

Einstweilen frei.

34–35

bb) 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 WK bei VuV (diese Frage noch offengelassen in BFH v. 15.3.1994 – IX R 45/91, BStBl. II 1994, 840). 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 beide 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. 772f.). 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. Zum gleichen Zeitpunkt wurde auch die Sonderregelung der Bewertung mit dem höheren (die AK oder HK übersteigenden) Teilwert für land- und forstw. Betriebe in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 aF aufgehoben; zu Rechtsentwicklung und Bedeutung dieses systemwidrigen Wahlrechts und zu seiner Aufhebung s. ausführl. KANZLER, FR 1999, 423 (426 f.).

Einstweilen frei.

37–39

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

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 Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3) zum Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1) ist der zum AV 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 AV gehörten, ist dies der nach § 55 maßgebende Wert oder ggf. ein (nach dem 30.6.1970 angesetzter) niedrigerer Teilwert (s. Anm. 36). Zum Ansatz des AV und insbes. des land- und forstw. Grund und Bodens in der sog. Übergangsbilanz s. Vor §§ 4–7 Anm. 56.

Bei Übergang vom Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1) zur Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3) ist der zum AV 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 – ggf. – mit dem (nach dem 30.6.1970 angesetzten) niedrigeren oder höheren (s. Anm. 36) Teilwert (s. Vor §§ 4–7 Anm. 61).

Bei Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a) 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 AV 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 AK des zum AV gehörenden Grundbesitzes werden daher (entsprechend der Regelung in § 4 Abs. 3 Satz 4) erst bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme als BA berücksichtigt (s. Anm. 33). Zur Bewertung des BV in der Übergangsbilanz beim Wechsel von der Durchschnittssatzgewinnermittlung zum Bestandsvergleich s. ausführlich Vor §§ 4–7 Anm. 55–60.

41 Einstweilen frei.

42 c) Ermittlung der fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Das Verfahren zur Ermittlung der nach § 55 Abs. 1 für Grund und Boden anzusetzenden Werte lehnt sich an die für land- und forstw. Betriebe geltenden bewertungsrechtl. 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 RegE, 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.

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

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 WG und Nutzungsbefugnisse. Erfasst wird danach nur der „nackte“ Grund und Boden; eine Regelung die bisherigem Verständnis entsprach (s. Anm. 5).

Bedeutung der „klarstellenden“ Regelung: 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 WG vom Grund und Boden geschaffen (sog. Einheitsbetrachtung, s. BFH v.

5.3.1998 – IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54; v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BStBl. II 2003, 56; Nichtanwendungsverfügung 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).

Die mit dem Grund und Boden in Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse sind vor allem immaterielle WG, 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); dazu gehört schließlich auch das Eigenjagdrecht, als nicht abnutzbares immaterielles WG, dessen AK 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 1999, 593). Im Hinblick auf die Verlustausschlussklausel des Abs. 6 ist die Beurteilung dieser WG 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 WG handele (s. etwa BFH v. 24.8.1993 – IV B 20/93, BFH/NV 1994, 172; v. 5.3.1998 – IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54; v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BStBl. II 2003, 56). Auch der BFH sah diese Neuregelung in Abs. 1 Satz 2 ihrem objektiven Wortlaut nach als Bestätigung seiner bisherigen Rspr. und maß 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, BStBl. II 2003, 58). Die Neuregelung ist im Zusammenhang mit der Änderung der Verlustausschlussklausel in Abs. 6 zu sehen, mit der sich der Gesetzgeber gegen die sog. Einheitsbetrachtung des BFH (BFH v. 5.3.1998 – IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54; v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BStBl. II 2003, 56) wendet (s. Anm. 116).

Einstweilen frei.

44

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

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

45

Der Begriff des land- und forstw. 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 LuF 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.

46 Einstweilen frei.

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

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

Bei der Ermittlung des Ausgangsbetrags des zum land- und forstw. Vermögen gehörenden Grundbesitzes (s. Anm. 45) ist seine Zuordnung zu den Nutzungen und WG iSd. § 34 Abs. 2 BewG maßgebend (§ 55 Abs. 2 Satz 1). § 55 knüpft damit an die Beschreibung des Betriebs der LuF durch § 34 BewG an (§ 34 Abs. 1 BewG). Der Wirtschaftsteil eines Betriebs umfasst die landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche, weinbauliche, gärtnerische und sonstige land- und forstw. 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 WG (vgl. 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 WG s. Anm. 48.

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

Nach § 33 Abs. 2 BewG gehören zum land- und forstw. BV auch die Wohn- und Wirtschaftsgebäude. Nach bewertungsrechtl. 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. Anm. 60.

49 Einstweilen frei.

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

50 1. Bedeutung des Ausgangsbetrags und Abgrenzung der Nutzungen

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 WG 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, BStBl. II 2003, 56, zu 3.; v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58; s. auch SOMMERFELD, DStZ 1994, 2). So gibt die EMZ einer Grünlandfläche als typische 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, BStBl. II 2003, 58).

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 forstw. Nutzung (Abs. 2 Nr. 4);
- andere Nutzungsarten und WG (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 und der im Liegenschaftskataster eingetragenen wird die Richtigkeit des Liegenschaftskatasters widerlegbar vermutet (BMWF v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 102, Abschn. 10 Abs. 5 unter Berufung auf BFH v. 24.10.1952 – III 1/52 U, BStBl. III 1952, 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 v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 102, Abschn. 10 Abs. 8).

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

a) Bodenschätzungsgesetz und Liegenschaftskataster

51

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

Bodenschätzungsgesetz: Grundlage für die Beurteilung der natürlichen Ertragsbedingungen landwirtschaftlicher Nutzungen bildet die amtliche Bodenschätzung aufgrund des BodSchätzG v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150), die bis zum 31. 12.2007 geltende BodSchätzDB v. 12.2.1935 (RGBl. I 1935, 198) und die VO über Offenlegung der Ergebnisse der Bodenschätzung (BodSchätzOff-VO) v. 31.1.1936 (RGBl. I 1936, 120) zuletzt geändert durch Art. 27 Nr. 4 JStG

2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150). 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, § 50 BewG 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 1984, 424). Auch estrechtl. wird die Grasnarbe wie die Ackerkrume nicht als gesondertes vom Grund und Boden abzuspaltendes WG angesehen (BFH v. 16.2.1984 – IV R 229/81, BStBl. II 1984, 424).

Liegenschaftskataster: Die Ergebnisse der Schätzung werden in einem Liegenschaftskataster festgehalten (s. GÜRSCHING/STENGER, § 50 BewG 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.

52 b) Ansatz der vierfachen Ertragsmesszahl (Abs. 2 Nr. 1 Satz 1)

Für jedes katastermäßig abgegrenzte Flurstück, für das am 1.7.1970 im Liegenschaftskataster (LiKa.) eine Ertragsmesszahl (EMZ) ausgewiesen war, ist als Ausgangswert grds. das 4-Fache der EMZ anzusetzen, dh., die fiktiven AK für Flurstücke (Abs. 1) betragen das 8-Fache der EMZ. Die EMZ muss im LiKa. ausgewiesen sein, es genügt nicht, dass sie aufgrund 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 1972, 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 v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 102, Abschn. 10 Abs. 9).

53 c) 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 Ausschlussfrist nicht verlängert werden, aber Nachsicht nach § 86 AO aF war möglich (s. weiter BMWF v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 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 v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 102, Abschn. 10 Abs. 6.

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

Einstweilen frei.

54

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

55

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 0,51 € anzusetzen. Die AK und HK nach § 55 Abs. 1 betragen in diesen Fällen 1,02 € 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. 62. Zur forstwirtschaftlichen Nutzung gehören alle Grundstücke, die der Erzeugung und Gewinnung von Rohholz dienen. Dazu zählen die sog. Holzbodenfläche einschließlich Wirtschaftswege, Schneisen und Schutzstreifen usw. (im Einzelnen vgl. GÜRSCHING/STENGER, § 34 BewG Rn. 6).

Weinbauliche Nutzung (Abs. 2 Nr. 3): Zum Begriff s. GÜRSCHING/STENGER, § 34 BewG Rn. 7. Bei Ermittlung des Ausgangsbetrags nach § 55 Abs. 2 Nr. 3 ist von bestimmten Lagenvergleichszahlen auszugehen. Das Gesetz nennt acht 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 1967, 937 [1184, 1191 und 1199]); GÜRSCHING/STENGER, § 39 BewG Rn. 12.

Sonstige land- und forstwirtschaftliche 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, § 34 BewG Rn. 9). Für Flächen dieser Art findet das Ertragsmeßzahl-Verfahren (§ 55 Abs. 2 Nr. 1) keine Anwendung. Für die Berechnung des Ausgangsbetrags ist 0,51 € je qm anzusetzen.

Einstweilen frei.

56–59

4. 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. Dies sind

Hofflächen, Gebäudeflächen und Hausgärten iSd. § 40 Abs. 3 BewG (Abs. 2 Satz 2 Nr. 5): Für Flächen dieser Art sind 2,56 € je qm anzusetzen. Die Festsetzung eines besonderen Bewertungssatzes entspricht § 55 Abs. 2 Satz 1, wonach diese Flächen nicht den Nutzungen und WG iSd. § 34 BewG zugeordnet werden dürfen. Über den Begriff der Hofflächen und Gebäudeflächen vgl. GÜRSCHING/STENGER, § 40 BewG Rn. 8. Entsprechendes gilt für Hausgärten bis zur Größe von 10 Ar (§ 40 Abs. 3 BewG). Die über 10 Ar hinausgehende Fläche

eines Hausgartens ist in die landwirtschaftliche Nutzung einzubeziehen (s. GÜRSCHING/STENGER, § 40 BewG Rn. 9).

Geringstand: Anzusetzen sind 0,13 € je qm (Abs. 2 Satz 2 Nr. 6). Über den Begriff s. § 44 BewG (vgl. GÜRSCHING/STENGER, § 44 BewG Rn. 1).

Abbauland: Anzusetzen sind 0,26 € je qm (Abs. 2 Satz 2 Nr. 7). Über den Begriff s. § 43 BewG (vgl. GÜRSCHING/STENGER, § 43 BewG Rn. 1).

Unland: Anzusetzen sind 0,05 € je qm (Abs. 2 Satz 2 Nr. 8). Zum Begriff s. § 45 BewG. Es handelt sich dabei um Betriebsflächen, die auch bei geordneter Wirtschaftsweise keinen Ertrag abwerfen können.

61–64 Einstweilen frei.

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

65

I. Von Abs. 3 betroffene Fälle

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 lagen 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 Rheinland-Pfalz, in Baden-Württemberg 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 1972, 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 v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 102, Abschn. 10 Abs. 5).

Abs. 3 ist nicht anzuwenden, wenn Grundstücksflächen am 1.7.1970 nicht zum landwirtschaftlichen Vermögen (§ 33 BewG) gehörten (s. Anm. 75).

66–67 Einstweilen frei.

68 II. 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 aufgrund 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 1972, 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).

Einstweilen frei.

69–74

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

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

I. Von Abs. 4 betroffene Fälle

75

Der Ausgangsbetrag ist für Grundbesitz, der am 1.7.1970 nicht zum land- und forstw. Vermögen gehört, nach Abs. 4 zu ermitteln. Diese Vorschrift gilt für Grundstücksflächen, die mit Ablauf des 30.6.1970

- zwar zum AV eines land- und forstw. Betriebs gehören, die aber nicht als landwirtschaftliches Vermögen (§ 33 BewG) eingestuft, sondern als Grundvermögen (§ 68 BewG) bewertet sind;
- einem (nicht buchführungspflichtigen) Gewerbetreibenden oder einem selbständig Tätigen als BV dienen (s. Anm. 17).

Einstweilen frei.

76–77

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

1. 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). Zum Begriff „Un-

§ 55 Anm. 78–97 E. Abs. 4: Ausgangsbetrag Kleingewerbetreibende

bebaute 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 %) 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).

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. Maßgebend ist danach 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 2. Bebaute Grundstücke (Abs. 4 Nr. 2)

Bei bebauten Grundstücken (zum 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 1972, 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. GÜRSCHING/STENGER, § 72 BewG Rn. 16–19).

83–97 Einstweilen frei.

**F. 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.

I. Bedeutung des Abs. 5

98

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 ertragstl. als auch unter bewertungsrechtl. Gesichtspunkten abwägen (s. 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).

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

99

Abs. 5 gilt für „Grund und Boden im Sinne des Absatzes 1“ (s. Anm. 21 f.), für den an sich nach Satz 2 das 2-Fache 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 AK des Grund und Bodens (s. Anm. 92).

Da die Festsetzung des höheren Teilwerts wegen der Ausschlussfrist zum 31.12.1975 auch in Altfällen kaum noch von Bedeutung sein dürfte und keine neueren Entscheidungen dazu ergangen sind, in Einzelfällen aber streitig werden könnte, ob das Verfahren durchgeführt worden ist, wird auf die umfassenden Erläuterungen zu § 55 Abs. 5 EStG (Stand Oktober 2000) hingewiesen. Diese Kommentierung ist im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm abrufbar.

Einstweilen frei.

100–109

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Begrenzte Berücksichtigung von Verlusten (Verlust-
klausel)**

Schrifttum: GRASS, Bodengewinne und Verlustklauseln – unter besonderer Berücksichtigung des Rückwirkungsverbots – nach dem 2. StÄndG 1971, DStR 1971, 519; MEYDING, Aktuelle Steuerfragen, insbesondere im Zusammenhang mit dem Eigentum am Grund und Boden. Inf. 1978, 289.

Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 1.

110

I. 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). In der Begründung heißt es:

„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 Entnahme 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. Hätte man die Anwendung der Verlustklausel vom Nachweis abhängig gemacht, dass der Ausgangswert zu hoch ist, wäre die durch das Pauschalverfahren erstrebte Verwaltungsvereinfachung stark beeinträchtigt worden.

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 verfassungsrechtl. 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 rechtl. 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. 1978, 289 [294 f.]).

UE schießt die gesetzliche Regelung in ihrer Ausgestaltung aber weit über das gesetzliche Ziel einer Verwaltungsvereinfachung und des Ausschlusses ungerechtfertigter Vorteile hinaus. Sie führt dadurch zu zunehmender Ungleichbehandlung, je größer 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 gleich zu behandeln, 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 WG, wie Lieferrechte, nach dem Stichtag. Allenfalls für einen kurzen Zeitraum nach dem Bewertungsstichtag war uE 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). Es sollte uE 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.

Einstweilen frei.

111

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

1. Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 1

a) Einzelne Tatbestandsvoraussetzungen

112

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. Zum Begriff der Veräußerung s. § 16 Anm. 60 ff.; zur Entnahme s. § 4 Anm. 151 ff. und § 6 Anm. 1193.

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 AV 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 AV (sondern zum PV oder UV) gehört (BFH v. 29.4.2009 – IX R 33/08, BStBl. II 2010, 958; s. auch Anm. 21),
- erst nach dem 30.6.1970 erworben worden ist oder
- nach Abs. 5 auf Antrag des Stpfl. mit dem höheren Teilwert bewertet wurde (s. Anm. 113).

113 b) 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, BStBl. II 2003, 56; v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58; FG Münster v. 18.1.2000 – 12 K 792/98 E, EFG 2000, 919, rkr.; aA noch BMWF v. 29.2.1972, BStBl. I 1972, 102, Abschn. 13 Abs. 1 ohne Begründung; ebenso aA SÖFFING, Inf. 1971, 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 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 (BTDrucks. 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, BStBl. II 1979, 103).

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

114 a) Begriff des Verlusts

Verluste dürfen bei der Ermittlung des Gewinns in Höhe des Betrags nicht berücksichtigt werden, um den der ausschließlich auf den Grund und Boden ent-

fallende Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten unter dem 2-Fachen 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 BV-Vergleich – oder auf den Zuflusszeitpunkt des Veräußerungspreises – so bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung – 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 – VI 1352/75 E, EFG 1976, 291, bestätigt durch 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 1972, 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 Vorliegen der Voraussetzungen gem. § 10d auf die folgenden Wj. übertragen werden dürfen (s. § 2 Anm. 550 ff. zum Verlustausgleich und § 10d Anm. 50 ff. und 100 ff. zum Verlustabzug).

b) Berechnung des nicht berücksichtigungsfähigen Verlusts

115

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 2-Fachen des Ausgangsbetrags liegt.

Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten: Die Begriffe, die sich auch in anderen Vorschriften des EStG finden (zB § 6b 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 WG, eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung erhält (stRspr., zB RFH v. 19.2.1930, RStBl. 1930, 619; v. 29.10.1970 – IV R 141/67, BFHE 100, 390, BStBl. II 1971, 92; 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 Lösungsgebühren für Grundstücksbelastungen. Von den Steuern gehören nur die entsprechenden Verkehrsteuern (GrESt) dazu, nicht auch die GewSt (BFH v. 27.10.1977 – IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100).

Grundstücksbezogene Werte: Der Verlust ist für jedes einzeln bewertete Grundstück gesondert zu berechnen. Maßgebend sind doppelter Ausgangswert, Veräußerungspreis und Veräußerungskosten für jede einzelne Fläche, bei gesonderter Bewertung auch für einzelne Grundstücksteile (FG Bremen v. 20.8.1982 – I 165/80 K, 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 AK getrennt vom Buchwert des doppelten Ausgangsbetrags für den ihm schon bisher gehörenden Miteigentumsanteil 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 Gesamtkaufpreisen: 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 jeder einzelnen Fläche aus den vertraglichen Vereinbarungen ergeben, wenn eine Aufteilung vorgenommen wurde und keine Zweifel an der Ausgeglichenheit von Leistungen und Gegenleistungen bestehen (stRspr., zB BFH v. 31.1.1973 – I R 197/70, BStBl. II 1973, 391). Ansonsten ist das Verhältnis der Teilwerte maßgebend (s. etwa BFH v. 23.2.1984 – IV R 128/81, BStBl. II 1984, 516; 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; v. 17.9.2009 – IV B 82/08, BFH/NV 2010, 50).

Anwendung der Verlustausschlussklausel bei gestreckten Veräußerungsvorgängen im Rahmen einer Einnahmenüberschussrechnung: Im Hinblick auf die Verlustklausel in Abs. 6 darf ein Verlust bei einer gestreckten Veräußerung von Grund und Boden unabhängig vom Zufluss der einzelnen Veräußerungserlöse nur insoweit nicht berücksichtigt werden, als die gesamte vereinbarte Gegenleistung die auszubuchenden fiktiven AK übersteigt; evtl. nachträgliche Änderungen der Gegenleistung sind ggf. als rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu werten (BFH v. 17.11.2011 – IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309).

Unterschreiten des doppelten Ausgangsbetrags: Liegt der Veräußerungspreis (abzüglich Veräußerungskosten) unter dem 2-Fachen des Ausgangsbetrags,

so ist die Berücksichtigung eines Verlusts schlechthin ausgeschlossen. Dies gilt uE jedoch nur, wenn der Grund und Boden tatsächlich mit dem 2-Fachen des Ausgangsbetrags nach Abs. 1 bewertet war, nicht jedoch bei Ansatz des höheren Teilwerts nach Abs. 5 (s. Anm. 113).

c) 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 WG vom Grund und Boden geschaffen (sog. Einheitsbetrachtung, s. BFH v. 5.3.1998 – IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54; v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BStBl. II 2003, 56). 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 AK oder HK angewendet hatte.

Ursprüngliche Einheitsbetrachtung des BFH: Ausgangspunkt waren zwei Entscheidungen des BFH zur Anwendung Verlustausschlussklausel des Abs. 6 bei Abspaltung immaterieller WG vom Grund und Boden. Mit Urteil vom 5.3.1998 (IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54, 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 Ergebnis, 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, BStBl. II 2003, 56).

Diese Einheitsbetrachtung hat der BFH auch nach Inkrafttreten der Neuregelung durch das StEntlG 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, BStBl. II 2003, 58; s. auch Anm. 43).

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 vierten Entscheidung schließlich allein auf die bereits in der vorangegangenen Entscheidung (BFH v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58) angedeutete

Begründung der Buchwertabsplattung oder Substanzabsplattung gestützt: Danach ist die Zuweisung der Milchreferenzmenge als Absplattung der ursprünglich mit dem Grund und Boden verbundenen Befugnis zur Milcherzeugung und Milchvermarktung zu einem neuen WG zu verstehen, nicht aber als unentgeltliche 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, BStBl. II 2003, 61, mit Anm. KANZLER, FR 2000, 279). Der Pauschalwert ist dazu im Verhältnis der bei Inkrafttreten der MilchgarantiemengenVO, 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, BStBl. II 2003, 64).

BFH v. 25.11.1999 (IV R 64/98, BStBl. II 2003, 61): Die Verlustausschlussklausel 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 WG identisch ist, das isv. 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 WG Grund und Boden entfiel, sich jedoch später absplattete. Der BFH beruft sich auf einen Vorgang der Vorsebständigung, „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 AK teilweise in dem abgesplatteten Vermögensgegenstand (hier: Milchreferenzmenge) fortsetzen“ (s. auch BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638; VON SCHÖNBERG, FR 1998, 253 [257 f.]). Ähnlich auch das BMF zur estl. Behandlung des Eigenjagdrechts, das früher als Teil des Grund und Bodens behandelt wurde (BMF v. 23.6.1999, BStBl. I 1999, 593). Siehe auch BFH v. 11.9.2003 – IV R 25/02, BFH/NV 2004, 617, und v. 11.9.2003 – IV R 53/02, BStBl. II 2010, 184, beide betr. Verfestigung eines Zuckerrübenlieferrechts zum immateriellen WG.

Distanzierte Einstellung zur eigenen Rechtsprechung: An dieser Rspr. zur Buchwertabsplattung hielt der IV. Senat des BFH fest, weil sie „über einen längeren Zeitraum bestanden hat und sich die beteiligten Kreise – einschließlich der Finanzverwaltung (...) darauf eingestellt haben“ (BFH v. 10.6.2010 – IV R 32/08, BStBl. II 2012, 551, und v. 10.6.2010 – IV R 19/07, BFH/NV 2011, 209, jeweils zu Rn. 16). Er entschied damit aber zugleich, dass von dem nach § 55 Abs. 1 ermittelten Pauschalwert des Grund und Bodens nicht nachträglich im Wege der Bilanzberichtigung ein Buchwert für in der Vergangenheit veräußerte Milchlieferrechte erfolgswirksam abgesplatteten werden könne. Eine solche Bilanzberichtigung zur Absplattung und Ausbuchung eines anteiligen Buchwerts für in der Vergangenheit veräußerte Milchlieferrechte ist aber bei Grundstücken, die nach dem 30.6.1970 angeschafft und mit den AK bilanziert wurden, zulässig (BFH v. 10.6.2010 – IV R 32/08, BStBl. II 2012, 551, und v. 10.6.2010 – IV R 19/07, BFH/NV 2011, 209, jeweils zu Rn. 18; v. 10.6.2010 – IV R 66/07, BFH/NV 2011, 211). In einem weiteren Verfahren lehnte der BFH eine Bilanzberichtigung zur rückwirkenden Absplattung des Buchwerts für ein Milchlieferrecht unter Anwendung des subjektiven Fehlerbegriffs ab (BFH v. 16.12.2009 – IV R 18/07, BFH/NV 2010, 1419), der inzwischen vom Großen Senat des BFH aufgegeben wurde (BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317). In weiterer Anwendung dieser Rspr. ist auch der Entnahmewert für nicht an Aktien gebundene Zuckerrübenlieferrechte um deren Buchwert zu vermindern, der ggf. von dem Buchwert des Grund und Bodens abzuspalteten ist; dabei unterliegt der abge-

spaltene Buchwert keiner AfA (BFH v. 9.9.2010 – IV R 14/08, BFH/NV 2011, 224). Da die Zuckerrübenlieferrechte voraussichtlich im Jahr 2015 wegfallen, ist nach dem Wegfall der Lieferrechte eine Buchwertaufspaltung rückgängig zu machen (BFH v. 9.9.2010 – IV R 43/08, BFH/NV 2011, 227).

Die Fortentwicklung der Einheitsbetrachtung zum Gedanken der Buchwertabspaltung führt zwar zu einer höheren StBelastung des Landwirts, 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 forstw. Betrieb zum 15.11.1999 aufgegeben. Der gemeine Wert der Eigentumsflächen betrug damals 2 DM/qm, der gemeine 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 Aufgabzeitpunkt 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, BStBl. II 2003, 56; v. 5.3.1998 – IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54, nur Leitsatz, Gründe in BFH/NV 1998, 1207) war der gemeine Wert des Grund und Bodens und der Milchquote einerseits dem 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, BStBl. II 2003, 58; 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 stl. 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, war nach der Buchwertabspaltungsmethode ein Gewinn von 60 000 DM als 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 schon in der Vorauflage 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 zu bestimmen hatten (dazu HILLER, StWa. 2000, 191; FELDHAUS/STEPHANY, 24. ASOB-StFachtagung Friedberg v. 18.5.2000; s. Anm. 117). Aber auch der Vereinfachungsgedanke unterliegt verfassungsrechtl. Anforderungen

und findet im Grundsatz der Besteuerungsgleichheit seine Grenze. Als unwiderlegbare Pauschalierung echter Erwerbsaufwendungen begegnet die Verlustabschlussklausel erheblichen verfassungsrechtl. Bedenken, weil die Sachverhalte der Entstehung immaterieller WG 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, mwN).

117 d) Umsetzung der Buchwertabspaltung durch die Verwaltung

Nach anfänglichem Widerstreben wurde die Rspr. zur Buchwertabspaltung auch von der FinVerw. akzeptiert und durch ein ausführliches BMF-Schreiben v. 14.1.2003 (BStBl. I 2003, 78) zur Bewertung von mit land- und forstw. Grund und Boden im Zusammenhang stehenden Milchlieferrechten umgesetzt. Das BMF-Schreiben behandelt alle denkbaren Aspekte der Buchwertabspaltung und enthält entsprechende Berechnungsbeispiele.

Zeitpunkt der Abspaltung: Der (Buch-)Wert des Milchlieferrechts ist zum Zeitpunkt der Einführung dieses Rechts (2.4.1984) vom (Buch-)Wert des Grund und Bodens nach Maßgabe der Gesamtwertmethode abzuspalten (BMF v. 14.1.2003, BStBl. I 2003, 78 – Tz. 8).

Ermittlung und Schätzung des abzuspaltenden Buchwerts: Ausgehend von einer Milchaufgabevergütung von 1000 DM je 1000 kg Milch (entspricht 1,00 DM/kg) ergibt sich nach Auffassung des BMF bei Abzinsung auf zehn Jahre ein Wert von 0,775 DM/kg, aufgerundet 0,80 DM/kg Milch; dieser Wert ist bei der Berechnung des abzuspaltenden (Buch-)Werts für das Milchlieferrecht zugrunde zu legen (BMF v. 14.1.2003, BStBl. I 2003, 78 – Tz. 12).

Buchwertabspaltung nach der Gesamtwertmethode: Die FinVerw. geht wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung von einer flurstücksbezogenen Berechnung des abzuspaltenden Buchwerts aus (BMF v. 14.1.2003, BStBl. I 2003, 78 – Tz. 17), lässt aber aus Vereinfachungsgründen auch eine betriebsbezogene Berechnung zu und stellt dafür eine Tabelle zur Verfügung, die die Abspaltungsbeträge gestaffelt nach dem durchschnittlichen Verkehrswert für landwirtschaftliche Grundstücke zum 2.4.1984 und der durchschnittlichen Ertragsmesszahl des Betriebs in DM pro qm ausweist (BMF v. 14.1.2003, BStBl. I 2003, 78 – Tz. 18). Diese Schätzungsgrundlagen sind nach Auffassung des Nds. FG nicht zu beanstanden (Nds. FG v. 1.9.2006 – 2 K 419/04, EFG 2007, 129, rkr.).

Billigkeitsregelung für unterlassene Buchwertabspaltung: Wurde das Milchlieferrecht veräußert oder entnommen, der dazugehörige Grund und Boden jedoch zurückbehalten, und war eine Buchwertabspaltung noch nicht erfolgt, so ist bei der Ermittlung des Veräußerungs- oder Entnahmegewinns für das Milchlieferrecht regelmäßig kein Buchwert abgezogen worden. Ist die Veranlagung für den Veräußerungs- oder Entnahmezeitraum noch nicht bestandskräftig durchgeführt worden, ist der Buchwert abzuspalten, der Bilanzansatz richtig zu stellen und der Gewinn auf dieser Grundlage zu berechnen. Ist die Veranlagung bereits bestandskräftig, steht der Grund und Boden noch mit dem unverminderten Buchwert in der Bilanz, kommt eine Berichtigung des Buchwerts des Milchlieferrechts nur in Betracht, soweit das WG noch vorhanden ist. Ist das Milchlieferrecht in einem Zeitraum ganz oder teilweise ohne Gegenrechnung seines Buchwerts veräußert oder entnommen worden, für den die Veranlagung bereits bestandskräftig ist, kann aus Billigkeitsgründen insoweit auf eine Abspaltung eines Buchwerts vom Buchwert des Grund und Bodens verzichtet werden (BMF v. 14.1.2003, BStBl. I 2003, 78 – Tz. 22). Diese Billigkeitsregelung

ist auf Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung entsprechend anzuwenden (BMF v. 14.1.2003, BStBl. I 2003, 78 – Tz. 24). Bei Gewinnermittlung nach § 13a ist die Billigkeitsregelung nur insoweit anzuwenden, als eine Versteuerung des nicht um den Buchwert des Milchlieferrechts geminderten Erlöses nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 aF oder § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 nachweislich erfolgt ist (BMF v. 14.1.2003, BStBl. I 2003, 78 – Tz. 24).

Nach Auffassung des BFH trägt die Billigkeitsregelung in BMF v. 14.1.2003 (BStBl. I 2003, 78 – Tz. 22 und 24) dem Vertrauensschutz nach Änderung einer höchstrichterlichen Rspr. hinreichend Rechnung (BFH v. 16.12.2009 – IV R 18/07, BFH/NV 2010, 1419; v. 10.6.2010 – IV R 19/07, BFH/NV 2011, 209).

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

Nach Abs. 6 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 2-Fache des Ausgangsbetrags, dass aber die Differenz zwischen niedrigerem Teilwert und dem 2-fachen 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 2-Fachen 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 Abs. 5 zum niedrigeren Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ist uE daher ohne Weiteres verlustwirksam (glA KLEEBERG in KSM, § 55 Rn. G 18; MITTERPLEININGER in LBP, § 55 Rn. 116; aA NACKE in BLÜMICH, § 55 Rn. 36).

Ausschluss einer Teilwertabschreibung trotz Bodenwertentschädigung: Nach der Rspr. des BFH ist beim Grund und Boden, der gem. Abs. 1 und 7 mit dem 2-Fachen 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 – X (VIII) 97/78, EFG 1981, 134, rkr., ist eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert bei Grund und Boden, der mit dem 2-Fachen des Ausgangswerts als Einlage anzusetzen war, insoweit nicht ausgeschlossen, als der Buchwert unverändert bleibt.

Keine Änderung der Rechtsprechung: 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, BStBl. II 1979, 103) war für den BFH vielmehr entscheidend, welche wertbeeinflussenden Entwicklungen und Umstände für den Gesetzgeber bei Schaffung der Verlustausschlussklausel tatsächlich vorherrschbar waren. Im Gegensatz zu den einer Teilwertabschreibung zugrundeliegenden Tatbeständen war aber die Einführung einer Marktcontingentierung für Grünland- und Weinbaubetriebe für

den Gesetzgeber bei Einführung der Bodengewinnbesteuerung nicht vorhersehbar (BFH v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BStBl. II 2003, 56, der im amtlichen Leitsatz auf eine Abgrenzung zu BFH v. 10.8.1978 – IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103, verweist; v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58, zu 3.a).

Wertminderungen außerhalb des Bestandsvergleichs sind ebenfalls vom Abzug ausgeschlossen, wenn sie den zum AV gehörenden Grund und Boden betreffen, der mit dem doppelten Ausgangswert nach Abs. 1–4 angesetzt wurde. Wird die Substanz bislang land- und forstw. 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 WK bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entgegen (BFH v. 16.10.1997 – IV R 5/97, BStBl. II 1998, 185).

119 Einstweilen frei.

120

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

Bedeutung des Abs. 7: Abs. 7 stellt klar, dass Grund und Boden, der nach § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG 1969 beim BV-Vergleich 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.

Voraussetzungen des Abs. 7: Die Regelung bezieht sich auf Grundbesitz, der nach § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG 1969 bei der Gewinnermittlung nicht anzusetzen war. Trotz unterschiedlicher Formulierung 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 PV gehört; dann ist er nach wie vor nicht zu bilanzieren;
 - zum UV 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 AK oder HK zu bilanzieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1).

Rechtsfolgen des Abs. 7:

▶ *Behandlung „wie eine Einlage“:* Nach Abs. 7 ist der Grund und Boden „wie“ eine Einlage zu behandeln. Die Gleichstellung mit der Einlage (über den Begriff s. Erläuterungen 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.

▶ *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 AV, da der Grund und Boden auch während der Geltung des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG 1969 grds. zum AV gehörte und lediglich bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt wurde.

Nachdem die Einbuchung des Grund und Bodens, der nach § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG 1969 nicht anzusetzen war, spätestens im VZ 1971 abgeschlossen war,

wird wegen der weiteren Einzelheiten auf die Vorkommentierung zu § 55 EStG (Stand Oktober 2000) im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuer.recht.de/hhr_archiv.htm, Anm. 125 ff., verwiesen.

Einstweilen frei.

121–129

I. ABC zu § 55

130

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

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

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

Beitrittsgebiet: Grundstücke im Beitrittsgebiet, die zum AV 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 BV-Vergleich 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 WG und Nutzungsbefugnisse zu übertragen ist, s. Anm. 116. Zur Umsetzung der Buchwertabspaltung durch die FinVerw. s. Anm. 117.

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 WG und Nutzungsbefugnisse s. Anm. 43 und 115.

Einnahmenüberschussrechnung: 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 § 13a s. Anm. 3, 5 und 33.

Höherer Teilwert: Zum Ansatz des höheren Teilwerts nach Abs. 5 s. Anm. 98 f.

Jagdrecht: Siehe „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: Siehe „Wirtschaftsgüter und Nutzungsbefugnisse“.

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

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

Umlaufvermögen: Grund und Boden im UV ist nicht pauschal, sondern mit den AK oder HK 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: Siehe Anm. 4; zur Verfassungsmäßigkeit der Verlustausschlussklausel s. Anm. 110.

Verlустаusschlussklausel: 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: Siehe „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. EG 1987 Nr. L 84, 1) auch in Deutschland eingeführt worden. Das Wiederbepflanzungsrecht ist ein selbständiges immaterielles WG, das mit seinem Entstehen bei Rodung zur Abspaltung eines Buchwerts von den AK 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 WG 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 WG gezahlten Entgelte dem Pauschalwert für den Grund und Boden gegenüberzustellen (BFH v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58); s. im Einzelnen Anm. 43 und 116.