



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 5. November 2014

nachrichtlich:

Bundesministerium für
Ernährung und Landwirtschaft

BETREFF **Bewertung von mit land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Zusammen-
hang stehenden Milchlieferrechten**

BEZUG BMF-Schreiben vom 14. Januar 2003 (BStBl I 2003 Seite 78)

GZ **IV C 6 - S 2134/07/10002 :002**

DOK **2014/0943205**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Gliederung	
	Rdnr.
1. Rechtsgrundlagen und Rechtsentwicklung	2
2. Ertragsteuerliche Behandlung von Milchlieferrechten	7
3. Abspaltung des Milchlieferrechts vom Grund und Boden	
3.1. Grundsatz	8
3.2. Milcherzeugungsfläche 1984	10
3.3. Milchlieferrecht 1984	
3.3.1. Andere Nutzungsmöglichkeiten des Grund und Bodens	11
3.3.2. Wertermittlung und Schätzung	12
3.3.3. Umfang des Milchlieferrechts in Pachtfällen	13
3.3.4. Nachträgliche Zuteilung von Milchlieferrechten / SLOM-Referenzmengen	16
3.4. (Buch-)Wertabspaltung nach der Gesamtwertmethode	
3.4.1. Flurstücksbezogene Berechnung	17
3.4.2. Vereinfachungsregelung (betriebsbezogene Berechnung)	18
4. Bilanzberichtigung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und Auswirkungen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a EStG sowie beim Wechsel der Gewinnermittlungsart	

4.1. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG	20
4.2. Auswirkungen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a EStG sowie beim Wechsel der Gewinnermittlungsart	23
5. Ermittlung der (Buch-)Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter	25
5.1. Kürzungen des Milchlieferrechts nach dem 2. April 1984	26
5.2. Hinzuerwerb von Grund und Boden oder von Milchlieferrechten nach dem 2. April 1984	27
5.3. Absetzungen für Abnutzung, Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot, Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG	28
5.4. Veräußerung oder Entnahme vor dem 30. September 1993	30
5.5. Veräußerung oder Entnahme nach dem 29. September 1993	31
5.6. Veräußerung von Milchlieferrechten ab dem 1. April 2000	34
5.7. Inanspruchnahme einer Milchaufgabevergütung	35
5.8. Beispiele zu den Auswirkungen auf die Bilanzberichtigung oder auf das Anlageverzeichnis	40
6. Sonderregelungen	
6.1. Verzeichnis	46
6.2. Personengesellschaft oder –gemeinschaft	47
6.3. Betriebsveräußerung / Betriebsaufgabe	49
7. Besonderheiten in den neuen Ländern	
7.1. Rechtsentwicklung	
7.1.1. 1. Juli 1990 bis 31. März 2000	50
7.1.2. Ab 1. April 2000	54
7.2. Ertragsteuerliche Behandlung	55
7.2.1. Aktivierung des Milchlieferrechts in der D-Markeröffnungsbilanz	56
7.2.2. 2. Juli 1990 bis 31. März 2000	57
7.2.3. Ab 1. April 2000	60
7.2.4. Veräußerung des Milchlieferrechts	61
8. Anwendung	62

Zu der Frage der Bewertung von mit land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Zusammenhang stehenden Milchlieferrechten nehme ich im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der BFH-Urteile vom 5. März 1998 (BStBl 2006 II S. 54 und S. 56), vom 25. November 1999 (BStBl 2003 II S. 61), vom 24. August 2000 (BStBl 2006 II S. 64 und S. 67), vom 29. April 2009 (BStBl 2010 II S. 958), vom 10. Juni 2010 (BStBl 2012 II S. 551), vom 22. Juli 2010 (BStBl 2011 II S. 210) und vom 9. September 2010 (BStBl 2011 II S. 171) wie folgt Stellung:

1. Rechtsgrundlagen und Rechtsentwicklung

2 Bei Einführung des § 55 EStG zum 1. Juli 1970 war das Recht zur Milchgewinnung und -vermarktung noch ein unselbständiges Recht, das in dem Wirtschaftsgut Grund und Boden mitenthalten war und daher zusammen mit diesem Wirtschaftsgut bewertet wurde. Mit der Milchgarantiemengen-Verordnung (MGV) vom 25. Mai 1984 (BGBl. I S. 720) ist mit Wirkung vom 2. April 1984 in den alten Ländern einschließlich West-Berlin ein Milchlieferrecht, die sog. Milchquotenregelung, eingeführt worden (vgl. §§ 22 und 23 MGV). Es handelt sich um eine Produktionseinschränkung in Form eines durch Verordnung geschaffenen Milchlieferrechtes. Die MGV stellt auf den Milcherzeuger selbst und nicht auf den Eigentümer des Grund und Bodens ab. Für zugepachtete Flächen wurde das Milchlieferrecht daher dem Pächter und nicht dem Grundstückseigentümer zugeteilt (§ 7 MGV). Bis zum 29. September 1993 einschließlich konnte das Milchlieferrecht grundsätzlich nur zusammen mit der dazugehörigen Fläche übertragen werden (sog. Flächenakzessorietät). Die Milchquotenregelungen waren zunächst jeweils auf fünf Jahre befristet und sind durch VO (EG) Nr. 1788/2003 des Rates vom 29. September 2003 (ABl. L 270 vom 21. Oktober 2003, S. 123) über die Erhebung einer Abgabe im Milchsektor letztmals bis zum 31. März 2015 verlängert worden.

3 Nach Einführung der MGV sind die festgesetzten Milchlieferrechte in den alten Ländern einschließlich West-Berlin in mehreren Schritten zunächst um insgesamt 8,74 % gekürzt worden. Aufgrund der § 26b MilchAbgV und § 53 MilchQuotV haben sich die einem Milcherzeuger zur Verfügung stehenden Referenzmengen danach wie folgt erhöht:

am 1. April 2006, 2007 und 2008 um jeweils 0,5 %,

am 1. August 2008 um weitere 2 %

und am 1. Februar 2010 sowie am 1. April 2010, 2011, 2012 und 2013 um jeweils 1 %.

4 Mit dem Wegfall der Flächenakzessorietät zum 30. September 1993 (29. VO zur Änderung der MGV vom 24. September 1993; BGBl. I S. 1659) wurden die Milchlieferrechte selbstständig handelbar.

Zum 1. April 2000 ist die Zusatzabgabenverordnung vom 12. Januar 2000 (BGBl. I S. 27), geändert durch Verordnung vom 6. Februar 2002 (BGBl. I S. 586) in Kraft getreten, mit der die MGV aufgehoben und das Übertragungssystem für Milchlieferrechte neu geordnet worden ist. Die Übertragung von Milchlieferrechten erfolgt seither grundsätzlich über regionale Verkaufsstellen zu bestimmten Übertragungsterminen (§ 8 Abs. 1 MilchAbgV, zuletzt geändert durch Dritte VO zur Änderung der MilchQuotV vom 8. März 2011; BGBl. I S. 379).

6 Wegen der Rechtsentwicklung in der ehemaligen DDR und in den neuen Ländern ab 1. Juli 1990 s. Rn. 50 bis 61.

2. Ertragsteuerliche Behandlung von Milchlieferrechten

7 Das Milchlieferrecht ist ein einheitliches, selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (BFH-Urteil vom 24. August 2000, BStBl 2003 II S. 64), das zugeteilt sowie entgeltlich oder unentgeltlich erworben werden kann. Zur Berücksichtigung von Absetzungen für Abnutzung vgl. Rn. 28 und 29. Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben worden sind (§ 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 2 EStG). Entsprechendes gilt bei Einlage in das Betriebsvermögen (R 4.3 Abs. 1 i.V.m. R 5.5 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 EStR). Der Ansatz eines Aktivpostens kommt auch für ein zugeteiltes Milchlieferrecht in Betracht (sog. (Buch-)Wertabspaltung, vgl. Rn. 8 ff.).

3. Abspaltung des Milchlieferrechts vom Grund und Boden

3.1. Grundsatz

8 Der (Buch-)Wert des Milchlieferrechts war zum Zeitpunkt der Einführung dieses Rechts (2. April 1984; vgl. Rn. 2) vom (Buch-)Wert des Grund und Bodens nach Maßgabe der Gesamtwertmethode abzuspalten (vgl. Rn. 17). Dies galt unabhängig davon, ob der Grund und Boden bereits am 1. Juli 1970 zum Betriebsvermögen gehört hat oder in der Zeit vom 1. Juli 1970 bis einschließlich 1. April 1984 Betriebsvermögen geworden ist. Spätere Veränderungen der Werte und des Umfangs von Grund und Boden oder Milchlieferrecht haben auf die Verhältnisse im Abspaltungszeitpunkt keinen Einfluss (vgl. auch Rn. 26 und 27). Der (Buch-)Wert des Grund und Bodens war im Verhältnis der am 2. April 1984 für das Milchlieferrecht einerseits und den nackten Grund und Boden andererseits erzielbaren örtlichen Marktpreise aufzuteilen (BFH-Urteil vom 24. August 2000, BStBl 2003 II S. 64). Soweit für landwirtschaftliche Nutzflächen z.B. Bodenrichtwerte nach § 196 Baugesetzbuch oder Werte aus Kaufpreissammlungen oder -statistiken zum letzten vor der Einführung der MGV liegenden Stichtag vorliegen, konnte zur Ermittlung des Teilwerts des „nackten“ Grund und Bodens auf den 2. April 1984 auf diese Werte zurückgegriffen werden. Zur Berücksichtigung von Un-

sicherheiten konnte von diesen Werten zuvor ein Abschlag von 10 % vorgenommen werden (vgl. auch BFH-Urteil vom 22. Juli 2010, BStBl 2011 II S. 210). Veräußerungen, die mit Blick auf eine Bebauung erfolgten (Bauerwartung) sowie Flächenveräußerungen an die öffentliche Hand oder an Gewerbe- oder Industriebetriebe waren bei der Wertermittlung nicht zu berücksichtigen.

9 Durch den Wegfall der Flächenakzessorietät des Milchlieferrechts zum 30. September 1993 hatte noch kein Wertrückfluss in den Grund und Boden stattgefunden. Der Aktivposten war fortzuführen. Entsprechendes galt für die Rechtsänderung zum 1. April 2000.

9a Nach dem Auslaufen der Milch-Garantiemengen-Verordnung zum 31. März 2015 (vgl. Rn. 2) werden die zu diesem Zeitpunkt noch aktivierten abgespaltenen Buchwerte nach § 55 Abs. 1 bis 4 EStG für Milchlieferrechte, die bis zum 31. März 2015 nicht veräußert oder entnommen worden sind, wegen Wegfalls der Lieferrechte auf die zugehörigen Milcherzeugungsflächen (Rn. 10) zurückfallen. Werden Milchlieferrechte oder Milcherzeugungsflächen vor Ablauf des 31. März 2015 veräußert oder entnommen, sind bei der Ermittlung der dadurch entstehenden Gewinne die mit diesem Schreiben geregelten Grundsätze zur Buchwertabspaltung unter Beachtung des § 55 Abs. 6 EStG noch zu berücksichtigen.

3.2. Milcherzeugungsfläche 1984

10 Milcherzeugungsflächen sind alle Flächen des Betriebs, die unmittelbar oder mittelbar zu dessen Milcherzeugung beitragen. Hierzu gehören auch Flächen, die nur im Wechsel mit einer anderen Bewirtschaftung der Milcherzeugung gedient haben. Aus Vereinfachungsgründen sind für die Abspaltung des (Buch-)Werts für das Milchlieferrecht alle selbst bewirtschafteten Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a BewG) ohne Sonderkulturen (§ 52 BewG) des Betriebs zum 2. April 1984 zugrunde zu legen, soweit der Landwirt nicht nachweist, dass die Flächen auch nicht mittelbar der Milcherzeugung gedient haben. Die Hofstelle kann jeweils unberücksichtigt bleiben.

3.3. Milchlieferrecht 1984

3.3.1. Andere Nutzungsmöglichkeiten des Grund und Bodens

11 Ausgangspunkt für die Berechnung des Umfangs des Milchlieferrechts ist die dem Betrieb zum 2. April 1984 zugeteilte Menge ohne Berücksichtigung von später eingetretenen Kürzungen oder Erhöhungen (Rn. 3). Andere Nutzungsmöglichkeiten des Grund und Bodens, wie z.B. die Haltung von Mastrindern, die Pferdehaltung, Schaf- oder Ziegenhaltung, Aufzucht, Saat- und Gemüsepflanzenbau, Obst- oder Zierpflanzenanbau, haben keinen Einfluss auf den abzuspaltenden Wert des Milchlieferrechts.

3.3.2. Wertermittlung und Schätzung

- 12 Statistiken über die Werte der Milcherzeugungsmöglichkeit im Jahr 1984 liegen für die alten Länder und West-Berlin nicht vor. Als Anhaltspunkt für die Wertermittlung können die für die Milchaufgabe gewährten Vergütungen aufgrund des Gesetzes über die Gewährung einer Vergütung für die Aufgabe der Milcherzeugung für den Markt - MAVG - vom 17. Juli 1984 (BGBl. I S. 942) dienen. Nach § 1 Abs. 1 Satz 2 MAVG war die Zahlung einer Vergütung in Höhe von bis zu 1.000 DM je 1.000 kg Milch in zehn gleichen Jahresraten, beginnend 1985 möglich. Später wurden die Zahlungsmodalitäten dahingehend geändert, dass auch Einmalzahlungen in Höhe von bis zu 700 DM je 1.000 kg Milch oder bis zu 800 DM je 1.000 kg Milch bei Zahlung in fünf gleichen Jahresraten zugelassen wurden. 1990 stieg die Milchaufgabevergütung auf 1,60 DM/kg Milchlieferrecht, im Jahr 1991 fiel sie wieder auf 1,10 DM/kg Milchlieferrecht (Zweites Gesetz zur Änderung des MAVG vom 8. März 1990, BGBl. I S. 434). Niedrigere und höhere Preise wurden nur für Zusatzaufgabemengen und nur für kurze Zeit gewährt, so dass sie zu vernachlässigen sind. Ausgehend von einer Milchaufgabevergütung von 1.000 DM je 1.000 kg Milch (entspricht 1,00 DM/kg) ergibt sich bei Abzinsung auf 10 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.

3.3.3. Umfang des Milchlieferrechts in Pachtfällen

3.3.3.1. Pächter

- 13 Besteht die Milcherzeugungsfläche auch aus **zugepachteten Flächen**, bleibt der hierauf entfallende Teil des Milchlieferrechts bei der Ermittlung des vom (Buch-)Wert der Eigentumsflächen abzuspaltenden (Buch-)Werts unberücksichtigt. Ist das Milchlieferrecht dem **Pächter** zuzurechnen, ist der Wert des Milchlieferrechts nach den folgenden Grundsätzen zu ermitteln. Handelt es sich um ein Milchlieferrecht, das Grund und Boden zuzuordnen ist, der vor dem 2. April 1984 gepachtet worden ist, sind dem Pächter insoweit keine (fiktiven) Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstanden. Eine Abspaltung eines (Buch-)Werts für das Milchlieferrecht vom (Buch-)Wert der Eigentumsflächen ist nicht zulässig. Damit ist dieser Teil des Milchlieferrechts mit 0,-- DM zu bewerten.

3.3.3.2. Verpächter

- 14 Dem **Verpächter** ist in den Fällen der Rn. 13 Satz 3 das Milchlieferrecht am 2. April 1984 nicht zuzurechnen. Folglich ist bei ihm eine Abspaltung vom (Buch-)Wert des Grund und Bodens zu diesem Zeitpunkt nicht zulässig. Werden einzelne Flächen eines Betriebs, die für die Milcherzeugung genutzt werden, auf Grund eines auslaufenden Pachtvertrags, der vor dem 2. April 1984 abgeschlossen worden ist, nach dem 30. September 1984 an den Verpächter zurückgewährt, verbleibt regelmäßig ein Teil des Milchlieferrechts beim

Pächter (§ 7 Abs. 4, 5 MGV). Erhält der Verpächter Flächen aus einem vor dem 2. April 1984 abgeschlossenen Pachtvertrag zurück (Altpachtflächen), wirkt sich das beim Pächter teilweise verbliebene Milchlieferrecht beim Verpächter steuerlich nicht aus, weil es ihm zu keinem Zeitpunkt zuzurechnen war. Eine gewinnwirksame Ausbuchung des beim Pächter verbliebenen, auf die zurückgegebenen Grundstücke entfallenden Milchlieferrechts ist nicht zulässig. Erhält der Verpächter Flächen einschließlich Milchlieferrecht zurück, ist zum Rückgabezeitpunkt eine Abspaltung des auf das Milchlieferrecht entfallenden (Buch-)Werts dieses Grund und Bodens nach den Wertverhältnissen vom 2. April 1984 vorzunehmen.

3.3.3.3. Betriebsverpachtung im Ganzen

- 15** Bei **Betriebsverpachtung im Ganzen** ist das Milchlieferrecht dem Verpächter zuzurechnen mit der Folge, dass bei ihm die (Buch-)Wertabspaltung nach den Wertverhältnissen vom 2. April 1984 zu erfolgen hat. Entsprechendes gilt für den Nutzungsverpflichteten (Eigentümer) bei Überlassung der Nutzung eines landwirtschaftlichen Betriebs im Rahmen eines teilentgeltlichen oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassungsvertrags wie z. B. eines sog. Wirtschaftsüberlassungsvertrags.

3.3.4. Nachträgliche Zuteilung von Milchlieferrechten / SLOM-Referenzmengen

- 16** Die zum 2. April 1984 zugeteilten Milchlieferrechte konnten sich unter bestimmten Voraussetzungen mit Wirkung für diesen Termin erhöhen. Diese nachträglich zugeteilten Milchlieferrechte sind in den Umfang der zum 2. April 1984 zugeteilten Milchlieferrechte einzubeziehen. Das gilt auch für die sog. SLOM-Referenzmengen (§ 6a MGV); nicht jedoch für die in Rn. 3 genannten späteren Erhöhungen.

3.4. (Buch-)Wertabspaltung nach der Gesamtwertmethode

3.4.1. Flurstücksbezogene Berechnung

- 17** Das Milchlieferrecht verteilt sich gleichmäßig nach der Flächengröße auf die gesamte Milcherzeugungsfläche i.S.d. Rn. 10. Wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern ist die Abspaltung flurstücksbezogen vorzunehmen (vgl. auch BFH-Urteil vom 22. Juli 2010; BStBl 2011 II S. 210). Das Milchlieferrecht ist per 2. April 1984 wie folgt zuzuordnen:

Zugeteiltes Milchlieferrecht zum 2. April 1984:

- | | |
|---|---------------|
| 1. auf zugepachtete Flächen entfallen | ... kg |
| 2. auf nach dem 1. Juli 1970 hinzugeworbene Flächen entfallen | ... kg |
| 3. auf am 1. Juli 1970 bereits zum Anlagevermögen gehörende Flächen entfallen | <u>... kg</u> |
| Summe ... kg | |

(Buch-)Wertabsplattung des Milchlieferrechts:

Zu 1.: keine Absplattung auf zugepachtete Flächen

Zu 2.: abzusplattender (Buch-)Wert =

$$\text{tatsächliche Anschaffungskosten} \times \frac{\dots \text{kg} \times 0,80 \text{ DM/kg}}{\text{Teilwert Grund und Boden 2. April 1984 (Rn. 8)} + (\dots \text{kg} \times 0,80 \text{ DM/kg)}}$$

Zu 3.: abzusplattender (Buch-)Wert =

$$\text{Wert nach § 55 EStG} \times \frac{\dots \text{kg} \times 0,80 \text{ DM/kg}}{\text{Teilwert Grund und Boden 2. April 1984 (Rn. 8)} + (\dots \text{kg} \times 0,80 \text{ DM/kg)}}$$

Beispiel 1:

Die selbst bewirtschaftete Fläche eines landwirtschaftlichen Betriebs beträgt 28 ha. Dem Betrieb wurde ein Milchlieferrecht in Höhe von 107.996 kg zugeteilt.

Flurstück 1 umfasst eine Fläche von 6 ha. Das Flurstück wird in der Bilanz mit dem nach § 55 EStG ermittelten Wert von 180.000 DM ausgewiesen.

Dem Flurstück 1 ist ein Milchlieferrecht in Höhe von $107.996 \text{ kg} / 28 \text{ ha} \times 6 \text{ ha} = 23.142 \text{ kg}$ zuzuordnen.

Der Teilwert des Flurstücks 1 (Rn. 8) beträgt zum 2. April 1984 120.000 DM

Es ergibt sich folgende Berechnung:

$$\frac{(23.142 \text{ kg} \times 0,80 \text{ DM/kg}) \times 180.000 \text{ DM}}{\text{Teilwert Grund und Boden 2. April 1984 (120.000 DM)} + (23.142 \text{ kg} \times 0,80 \text{ DM/kg)}} = \underline{\underline{24.058 \text{ DM}}}$$

Nach Absplattung beträgt der (Buch-)Wert für

- Grund und Boden Flurstück 1: 180.000 DM – 24.058 DM =	155.942 DM
- Milchlieferrecht	<u>24.058 DM</u>
Gesamt	<u>180.000 DM</u>

Für die anderen Flurstücke sind entsprechende Berechnungen vorzunehmen.

In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige den tatsächlichen Wert der einzelnen Milcherzeugungsflächen zum 2. April 1984 nicht durch geeignete Unterlagen darlegen oder glaubhaft machen kann, ist der abzusplattende Buchwert einheitlich für den gesamten Betrieb mit Hilfe der Tabelle in Rn. 18 zu ermitteln. Wurden Milcherzeugungsflächen oder ein Milchlieferrecht ganz oder teilweise veräußert oder entnommen, ist es für die Berechnung des abzusplattenden (Buch-)Werts ohne Bedeutung, ob die Veräußerung oder Entnahme vor dem 30. September 1993 oder nach dem 29. September 1993 erfolgt ist (Rn. 30 ff.).

3.4.2 Vereinfachungsregelung (betriebsbezogene Berechnung)

- 18 Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn anstelle der in Rn. 17 vorgesehenen flurstücksbezogenen Einzelberechnung der abzuspaltende Buchwert einheitlich für den gesamten Betrieb mit Hilfe der nachfolgenden Tabelle ermittelt wird.

	Durchschnittlicher Verkehrswert für landwirtschaftliche Grundstücke zum 2. April 1984 in DM/qm bis				
	1,00 DM	2,00 DM	3,00 DM	4,00 DM	über 4,00 DM
Durchschnittliche Ertragsmesszahl des Betriebs	Abspaltungsbeträge in DM/kg				
bis 30,0	1,37 DM	0,80 DM	0,56 DM	0,44 DM	0,36 DM
größer als 30,0 bis 40,0	1,83 DM	1,07 DM	0,75 DM	0,58 DM	0,47 DM
größer als 40,0 bis 50,0	2,29 DM	1,33 DM	0,94 DM	0,73 DM	0,59 DM
größer als 50,0 bis 60,0	2,74 DM	1,60 DM	1,13 DM	0,87 DM	0,71 DM
größer als 60,0 bis 70,0	3,20 DM	1,87 DM	1,32 DM	1,02 DM	0,83 DM
größer als 70,0	3,66 DM	2,13 DM	1,51 DM	1,16 DM	0,95 DM

$$\text{Durchschnittliche Ertragsmesszahl} = \frac{\text{Summe der Ertragsmesszahlen der landwirtschaftlichen Nutzung (in Hundert)}}{\text{Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung in ha}}$$

Maßgeblich ist der zum 2. April 1984 geltende Einheitswertbescheid.

Der Verkehrswert ist aus den für die jeweilige Region zur Verfügung stehenden Unterlagen wie z.B. Bodenrichtwerte oder Kaufpreissammlungen und -statistiken abzuleiten. Er ist weder flurstücksbezogen noch betriebsindividuell zu ermitteln.

Maßgebend ist das am 2. April 1984 auf die Eigentumsflächen entfallende zugeteilte Milchlieferrecht. Die Buchwerte der im Eigentum stehenden Milcherzeugungsflächen sind nach dem Flächenverhältnis linear um den so ermittelten Abspaltungswert zu mindern. Zwischenzeitlich erfolgte (Teil-)Veräußerungen oder -entnahmen sind bei der Ermittlung des aktuellen Buchwerts des Milchlieferrechts und des Abspaltungsbetrags vom Grund und Boden - aufgrund des Wegfalls der Flächenakzessorietät möglicherweise in unterschiedlichem Umfang - zu berücksichtigen.

Beispiel 2:

Die selbst bewirtschaftete Fläche eines landwirtschaftlichen Betriebs betrug zum 2. April 1984 30 ha. Davon waren 10 ha Pachtfläche. Von den Eigentumsflächen sind 15 ha nach § 55 Abs. 1 EStG bewertet und 5 ha 1980 entgeltlich für 50.000 DM erworben worden. Dem Betrieb wurde ein Milchlieferrecht in Höhe von 120.000 kg zugeteilt.

Summe der Ertragsmesszahlen der landwirtschaftlichen Nutzung (in Hundert) für die 20 ha Eigentumsfläche aus dem zum 2. April 1984 geltenden Einheitswertbescheid

711,23

Daraus sich ergebende durchschnittliche Ertragsmesszahl des Betriebs

35,5

Durchschnittlicher Verkehrswert für landwirtschaftliche Grundstücke aus einer Kaufpreissammlung des Landkreises, in dem der Betrieb belegen ist, für das Jahr 1984 in DM/qm	1,80 DM
Abzuspaltender Buchwert pro kg Milchlieferrecht aus der vorstehenden Tabelle	1,07 DM.

Dieser Wert ist mit dem auf die Eigentumsflächen entfallenden Milchlieferrecht in Höhe von 80.000 kg (= 20/30 von 120.000 kg) zu multiplizieren. Daraus ergibt sich ein abzuspaltender Wert für das Milchlieferrecht in Höhe von 85.600 DM. Auf die nach § 55 Abs. 1 EStG bewerteten Flächen entfällt ein Anteil in Höhe von $15/20 = 64.200$ DM, der von dem Buchwert der nach § 55 Abs. 1 EStG bewerteten Flächen abzuspalten ist. Auf die entgeltlich erworbenen Flächen entfällt ein Anteil von (5/20 von 85.600 DM =) 21.400 DM.

Wird - in Ergänzung des Beispiels - das gesamte Milchlieferrecht mit Zustimmung des Verpächters im Jahr 1999 für 120.000 DM veräußert, ergibt sich aufgrund der Anwendung des § 55 Abs. 6 EStG nachfolgende Gewinnberechnung. Vom abgespaltenen Buchwert des Milchlieferrechts wurden bisher keine Absetzungen für Abnutzung vorgenommen (vgl. Rn. 28).

Erlös	120.000 DM
Der Erlös ist wie folgt auf das Milchlieferrecht, das ursprünglich	
- nach § 55 Abs. 1 EStG bewerteten Eigentumsflächen	
(15/30 von 120.000 DM)	60.000 DM
- nach Pachtflächen (10/30 von 120.000 DM).....	40.000 DM
- nach entgeltlich erworbenen Eigentumsflächen (5/30 von 120.000 DM).....	20.000 DM
zuzuordnen war, aufzuteilen (vgl. Rn. 31).	

Dem anteiligen Erlös von 60.000 DM ist der Buchwert, der von dem nach § 55 Abs. 1 EStG ermittelten Buchwert des Grund und Bodens für das Milchlieferrecht abgespalten worden ist (64.200 DM), gegenüber zu stellen. Der Verlust in Höhe von 4.200 DM kann nach § 55 Abs. 6 EStG nicht berücksichtigt werden (vgl. auch Rn. 29).

Soweit der Erlös anteilig auf das Milchlieferrecht entfällt, das ursprünglich den Pachtflächen zuzuordnen war, ist kein Buchwert zu berücksichtigen.

Soweit der Erlös dem Milchlieferrecht zuzuordnen ist, das vom Buchwert der entgeltlich erworbenen Flächen abgespalten worden ist (21.400 DM), ergibt sich ein berücksichtigungsfähiger Verlust in Höhe von (20.000 DM ./ 21.400 DM =) 1.400 DM.

Es ergibt sich insgesamt ein Gewinn in Höhe von (40.000 DM ./ 1.400 DM =) 38.600 DM.

- 19** Wurde ein Milchlieferrecht, das grundsätzlich mit abgespaltenen Buchwerten aus pauschalen Buchwerten nach § 55 Absatz 1 bis 4 EStG zu bewerten war, ohne Berücksichtigung eines abgespaltenen Buchwerts ganz oder teilweise veräußert oder entnommen und wird

die Regelung aus Rn. 21c Satz 2 und Rn. 24 angewandt, verbleibt der auf den veräußerten oder entnommenen Teil des Milchlieferrechts entfallende abzuspaltende (Buch-)Wert beim Grund und Boden.

Beispiel 3:

Die selbst bewirtschaftete Fläche eines landwirtschaftlichen Betriebs betrug zum 2. April 1984 30 ha. Sämtliche Flächen des Betriebs haben der Milcherzeugung gedient. Dem Betrieb wurde ein Milchlieferrecht in Höhe von 120.000 kg zugeteilt. Nach den vorgenommenen Kürzungen in Höhe von 8,74 % = 10.488 kg hat der Betrieb im Jahr 1994 einen Teil von 30 % des verbliebenen Milchlieferrechts in Höhe von 32.854 kg veräußert, ohne einen Buchwert gegen zu rechnen.

Aus dem am 2. April 1984 geltenden Einheitswertbescheid ergibt sich eine Summe der Ertragsmesszahlen (in Hundert) für die landwirtschaftliche Nutzung von 1230,15 und daraus abgeleitet eine durchschnittliche Ertragsmesszahl des Betriebs von 41,0. Im Jahr 1984 betrug der durchschnittliche Verkehrswert für landwirtschaftliche Grundstücke 2,50 DM/qm.

Aus der Tabelle gemäß Rn. 18 ergibt sich ein abzuspaltender Buchwert pro kg Milchlieferrecht in Höhe von 0,94 DM. Dieser Wert ist mit dem Milchlieferrecht in Höhe von 120.000 kg zu multiplizieren, so dass sich 1984 ein Wert für das Milchlieferrecht in Höhe von 112.800 DM vom Grund und Boden abgespalten hat. Da inzwischen 30 % des ursprünglichen Lieferrechts veräußert worden sind, dürfen in der Bilanz nur 70 % von 112.800 DM = 78.960 DM für das verbliebene Milchlieferrecht angesetzt werden. Unter Berücksichtigung der Regelung in Rn. 21c Satz 2 ist auch der Wert der Milcherzeugungsfläche lediglich um 78.960 DM zu vermindern.

Beispiel 4:

Ein Landwirt mit Gewinnermittlung nach § 13a EStG hat am 2. April 1984 auf 10 ha Eigentumsflächen Milchwirtschaft betrieben. Dem Betrieb ist ein Milchlieferrecht in Höhe von 40.000 kg zugeteilt worden, das im Jahr 1994 im Zusammenhang mit der Aufgabe der Milcherzeugung vollständig veräußert wurde. Der Veräußerungserlös war mit dem Grundbetrag abgegolten. Aus dem am 2. April 1984 geltenden Einheitswertbescheid ergibt sich eine Summe der Ertragsmesszahlen (in Hundert) für die landwirtschaftliche Nutzung von 212,15 und daraus abgeleitet eine durchschnittliche Ertragsmesszahl des Betriebs von 21,2. Im Jahr 1984 betrug der durchschnittliche Verkehrswert für landwirtschaftliche Grundstücke 1,40 DM/qm.

Aus der Tabelle gemäß Rn. 18 ergibt sich ein abzuspaltender Buchwert pro kg Milchlieferrecht in Höhe von 0,80 DM. Dieser Wert ist mit dem Milchlieferrecht in Höhe von 40.000 kg zu multiplizieren, sodass sich 1984 ein Wert für das Milchlieferrecht in Höhe von 32.000 DM vom Grund und Boden abgespalten hat. Da das Milchlieferrecht nicht mehr vorhanden ist und die Billigkeitsregelung in Rn. 24 nicht anzuwenden ist, ist in dem nach Rn. 46 zu führenden Verzeichnis der Buchwert des Grund und Bodens um den Abspaltungsbetrag in Höhe von 32.000 DM zu mindern. Die Minderung verteilt sich entsprechend der Flächengröße auf die unterschiedlichen Flurstücke des Betriebs.

4. Bilanzberichtigung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und Auswirkungen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a EStG sowie beim Wechsel der Gewinnermittlungsart

4.1. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

20 Ist eine Abspaltung des Buchwerts des Milchlieferrechts vom Buchwert des Grund und Bodens (noch) nicht vorgenommen worden, sind die Bilanzansätze grundsätzlich fehlerhaft und zu berichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 2010; BStBl 2012 II S. 551). Zum Rückfall der Buchwerte vgl. Rn. 9a.

Bewertung nach § 55 Abs. 1 bis 4 EStG

21 Soweit im Zeitpunkt der Berichtigung der Bilanz sowohl die Milcherzeugungsfläche (Rn. 10) als auch das zugehörige Milchlieferrecht (Rn. 11 ff.) weiterhin zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehören, erfolgt die Berichtigung erfolgsneutral, wenn die Milcherzeugungsfläche mit dem pauschalen Buchwert nach § 55 Abs. 1 bis 4 EStG bewertet ist.

21a Im Hinblick auf den Rückfall der abgespaltenen Buchwerte (Rn. 9a) kann insoweit aus Vereinfachungsgründen von einer Berichtigung der Bilanz abgesehen werden, solange weder die Milcherzeugungsfläche noch das zugehörige Milchlieferrecht entnommen oder veräußert werden.

21b Wurde vor der tatsächlichen Vornahme der Buchwertabspaltung eine Milcherzeugungsfläche veräußert oder entnommen, das dazugehörige Milchlieferrecht jedoch zurückbehalten, ist gemäß Rn. 21 eine erfolgsneutrale Berichtigung vorzunehmen, sofern die Veranlagung für den Veräußerungs- oder Entnahmezeitraum nicht mehr änderbar ist. § 55 Abs. 6 EStG findet Anwendung.

21c Wurde ein Milchlieferrecht vor Vornahme der Buchwertabspaltung veräußert oder entnommen, ist jedoch die zugehörige Milcherzeugungsfläche (Rn. 10) im Betriebsvermögen verblieben, erfolgt die Bilanzberichtigung für abgespaltene Buchwerte gemäß Rn. 21 erfolgsneutral (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 2010; BStBl 2012 II S. 551). Sofern das Milchlieferrecht vor 14. Februar 2003 (Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 14. Januar 2003 (BStBl I S. 78)) ganz oder teilweise ohne Gegenrechnung seines Buchwerts veräußert oder entnommen worden war, kann insoweit auf eine Abspaltung des Buchwerts vom Buchwert des Grund und Bodens verzichtet werden (vgl. Rn. 19 Beispiel 3).

Entgeltlicher Erwerb oder Bewertung nach § 55 Abs. 5 EStG

22 Ist die Milcherzeugungsfläche mit dem höheren Teilwert nach § 55 Absatz 5 EStG bewertet oder nach dem 30. Juni 1970 bis zum 1. April 1984 entgeltlich erworben worden, so

liegen dem abgespaltenen Buchwert für das Milchlieferrrecht insoweit tatsächliche Anschaffungskosten zugrunde, die nicht dem Verlustausgleichsverbot nach § 55 Abs. 6 EStG unterliegen. Soweit im Zeitpunkt der Berichtigung der Bilanz sowohl die Milcherzeugungsfläche (Rn. 10) als auch das zugehörige Milchlieferrrecht (Rn. 11 ff.) weiterhin zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehören, sind die in der Zeit vom 1. April 1984 bis 31. März 1994 nicht berücksichtigten linearen Absetzungen für Abnutzung (Rn. 28) in einem Betrag erfolgswirksam im Wege der Bilanzberichtigung vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 2010, BStBl 2012 II S. 551). Die Berichtigung ist nach dem BFH-Beschluss vom 31. Januar 2013 (GrS 1/10; BStBl 2013 II S. 317) in der ersten Bilanz vorzunehmen, die keiner Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG; zur Übergangsregelung bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr für Bilanzstichtage vor dem 1. Januar 2007 vgl. BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 - BStBl II S. 1017). Dabei ist bei Milcherzeugungsflächen, für die in der Vergangenheit Teilwertabschreibungen in Anspruch genommen worden sind, das Wertaufholungsgebot (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG) zu beachten.

Beispiel 5

Ein Landwirt hatte im Wirtschaftsjahr 1982/83 eine Milcherzeugungsfläche für umgerechnet 50.000 EUR erworben. Im Wirtschaftsjahr 1991/92 hatte er damals noch ohne Berücksichtigung einer Buchwertabsplattung für das darauf entfallende Milchlieferrrecht eine Teilwertabschreibung in Höhe von umgerechnet 10.000 EUR vorgenommen. Der aktuelle Teilwert des Grund und Bodens beträgt 42.000 EUR, so dass der Landwirt bisher wegen Geringfügigkeit der Werterhöhung keine Wertaufholung vorgenommen hat. Wegen der nunmehr bestehenden Möglichkeit einer linearen Absetzung für Abnutzung für den Buchwertabsplattungsbetrag nimmt der Landwirt in der Schlussbilanz für das Wirtschaftsjahr 2010/11 eine der Höhe nach zulässige Buchwertabsplattung in Höhe von 15.000 EUR vor. Im Wege der Bilanzberichtigung mindert sich der Gewinn um 15.000 EUR.

Durch die nunmehr vorgenommene Buchwertabsplattung (15.000 EUR) vermindern sich die Bewertungsobergrenze für den nackten Grund und Boden auf 35.000 EUR und der bisherige Buchwert des Grund und Bodens auf 25.000 EUR. Da der Teilwert des Grundstücks dauerhaft höher ist als dieser Buchwert, ist die früher in Anspruch genommene Teilwertabschreibung in Höhe von 10.000 EUR Gewinn erhöhend rückgängig zu machen und der Grund und Boden mit der Bewertungsobergrenze von 35.000 EUR zu bewerten. Im Ergebnis kommt es somit im Wirtschaftsjahr 2010/11 nur zu einer Gewinnminderung von 5.000 EUR.

22a

Wurde vor der Vornahme der Buchwertabsplattung eine Milcherzeugungsfläche (Rn. 10) veräußert oder entnommen, das zugehörige Milchlieferrrecht jedoch zurückbehalten (z.B. Verkauf von Flächen als Bauland), ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns für die Milcherzeugungsfläche ein um den Wert des abzuspaltenden Milchlieferrrechts zu hoher Buchwert abgezogen worden. Der Veräußerungs- oder Entnahmegewinn wurde zu niedrig erfasst.

Sofern eine Milcherzeugungsfläche vor dem 14. Februar 2003 (Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 14. Januar 2003 (BStBl I S. 78)) ohne Berücksichtigung der Buchwertabspaltung für das dazugehörige Milchlieferrecht veräußert oder entnommen worden war, war der Bilanzansatz für das Milchlieferrecht erfolgsneutral richtig zu stellen. In diesen Fällen ist die in der Zeit vom 1. April 1984 bis 31. März 1994 nicht berücksichtigte lineare Absetzung für Abnutzung (Rn. 28) in einem Betrag erfolgswirksam im Wege der Bilanzberichtigung vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 2010, BStBl 2012 II S. 551). Zum Zeitpunkt der Bilanzberichtigung vgl. Rn. 22.

22b Sofern eine Milcherzeugungsfläche ab dem 14. Februar 2003 (Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 14. Januar 2003 (BStBl I S. 78)) veräußert oder entnommen wurde und ein Buchwert für ein aus dieser Fläche abgespaltenes Milchlieferrecht aktiviert wurde, gilt Rn. 22 entsprechend.

22c Wurde ein Milchlieferrecht vor Vornahme der Buchwertabspaltung veräußert oder entnommen, ist jedoch die zugehörige Milcherzeugungsfläche (Rn. 10) im Betriebsvermögen verblieben, erfolgt die Bilanzberichtigung erfolgswirksam (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 2010, BStBl 2012 II S. 551). Zum Zeitpunkt der Bilanzberichtigung vgl. Rn. 22.

4.2. Auswirkungen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a EStG sowie beim Wechsel der Gewinnermittlungsart

23 Ermittelt der Landwirt seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) oder nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG), sind die nach Maßgabe der Rn. 12 ff. abgespaltenen und unter Berücksichtigung bisheriger Zu- und Abgänge ermittelten Werte in das nach Rn. 46 zu führende Verzeichnis aufzunehmen. Die (Buch-)Wertabspaltung sowie die Auswirkungen der jeweiligen Zu- und Abgänge sind in dem Verzeichnis nachzuzeichnen. Die geänderten Werte sind den Veranlagungen all derjenigen Zeiträume zugrunde zu legen, die noch nicht bestandskräftig durchgeführt worden sind.

23a Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 13a EStG nach § 4 Abs. 1 EStG sind die Wirtschaftsgüter Grund und Boden sowie Milchlieferrecht in der Übergangsbilanz mit den Werten anzusetzen, mit denen sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu Buche stehen würden, wenn der Gewinn schon vorher durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt worden wäre (Rn. 20 bis 22c und BFH-Urteil vom 14. April 1988, BStBl II S. 672). Bei abgespaltenen Buchwerten von Milcherzeugungsflächen, die mit dem höheren Teilwert nach § 55 Absatz 5 EStG bewertet oder in der Zeit nach dem 30. Juni 1970 bis 31. März 1984 entgeltlich erworben worden sind, ist ein um die in der Zeit vom 1. April 1984 bis zum 31. März 1994 mit dem Ansatz des Durchschnittsatzgewinns abgeholten Absetzungen für Abnutzung geminderter Buchwert zu berücksichtigen (vgl. Rn. 28)

In den übrigen Fällen des Wechsels der Gewinnermittlungsart vgl. R 4.6 EStR.

24 Die in Rn. 20 bis 22c genannten Regelungen gelten für Steuerpflichtige mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG entsprechend. Die in der Zeit vom 1. April 1984 bis 31. März 1994 nicht berücksichtigten linearen Absetzungen für Abnutzung können erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme des zugehörigen Milchlieferrechts oder spätestens im Zeitpunkt des Wegfalls des Milchlieferrechts (31. März 2015; Rn. 2) erfolgswirksam berücksichtigt werden. Soweit die Korrektur erfolgsneutral vorzunehmen wäre, kann die Regelung nach Rn. 21c Satz 2 auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen werden. Bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG ist die Regelung nach Rn. 21c Satz 2 nur insoweit anzuwenden, als eine Versteuerung des nicht um den Buchwert des Milchlieferrechts geminderten Erlöses nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 EStG a.F. oder § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG n.F. nachweislich erfolgt ist (vgl. Rn. 19 Beispiel 4 und Rn. 33).

5. Ermittlung der (Buch-)Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter

25 Für die Ermittlung der zutreffenden (Buch-)Werte zum Zwecke der Bilanzberichterstattung oder zur Berücksichtigung von Veräußerungs- und Entnahmevorgängen in Wirtschaftsjahren, für die die ergangenen Steuer- oder Feststellungsbescheide noch nicht bestandskräftig sind, sind die Veränderungen der betrieblichen Verhältnisse wie nachfolgend zu berücksichtigen. Ausgangspunkt sind die nach Rn. 8 ff. auf den 2. April 1984 ermittelten (Buch-)Werte für die Milcherzeugungsfläche und das Milchlieferrecht. Der um den abgespaltenen (Buch-)Wert für das Milchlieferrecht geminderte (Buch-)Wert der Milcherzeugungsfläche ist die Bewertungsobergrenze für den Grund und Boden i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

5.1. Kürzungen des Milchlieferrechts nach dem 2. April 1984

26 Durch die in Rn. 3 genannten Kürzungsmaßnahmen hat sich das Milchlieferrecht des jeweiligen Betriebs ohne Veränderung der zugehörigen Milcherzeugungsfläche verringert. Diese Kürzungen haben keine Auswirkung auf den (Buch-)Wert des Milchlieferrechts am 2. April 1984. Der (Buch-)Wert des Milchlieferrechts entfällt lediglich auf eine geringere Menge.

5.2. Hinzuerwerb von Grund und Boden oder von Milchlieferrechten nach dem 2. April 1984

27 Vom 2. April 1984 bis einschließlich 29. September 1993 konnten Milchlieferrechte grundsätzlich nur zusammen mit einer Milcherzeugungsfläche erworben werden. In diesem Fall findet keine Abspaltung des (Buch-)Werts statt. Vielmehr sind die Anschaffungskosten auf den Grund und Boden einerseits und das Milchlieferrecht andererseits aufzuteilen. Nach

dem 29. September 1993 hinzu erworbene Milcherzeugungsflächen oder hinzu erworbene Milchlieferrechte sind mit den jeweiligen Anschaffungskosten auszuweisen.

5.3. Absetzungen für Abnutzung, Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot, Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG

- 28** Ein entgeltlich erworbenes Milchlieferrecht und abgespaltene Buchwerte für ein Milchlieferrecht von Milcherzeugungsflächen, die mit dem höheren Teilwert nach § 55 Absatz 5 EStG oder in der Zeit nach dem 30. Juni 1970 bis 1. April 1984 entgeltlich erworben worden sind, sind linear abzuschreiben. Der Abschreibungszeitraum beträgt 10 Jahre. Bei nach dem 31. März 2005 entgeltlich erworbenen Milchlieferrechten ist der 31. März 2015 als Endzeitpunkt für die linearen Abschreibungen zu berücksichtigen. Absetzungen für Abnutzung auf abgespaltene Buchwerte für Milchlieferrechte von pauschal nach § 55 Absatz 1 bis 4 EStG bewerteten Milcherzeugungsflächen sind nicht zulässig (vgl. entsprechend BFH-Urteil vom 9. September 2010, BStBl 2011 II S. 171). Für Teilwertabschreibungen und das Wertaufholungsgebot (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG) gelten die allgemeinen Grundsätze; vgl. BMF-Schreiben vom 25. Februar 2000 (BStBl I S. 372).
- 29** Die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG gilt für Verluste, die bei der Veräußerung oder Entnahme von Milcherzeugungsflächen im Sinne des § 55 Abs. 1 EStG entstehen. Sie ist entsprechend anzuwenden, wenn Milchlieferrechte veräußert oder entnommen werden, deren (Buch-)Wert von einer nach § 55 Abs. 1 bis 4 EStG pauschal bewerteten Milcherzeugungsfläche abgespalten worden ist (BFH-Urteile vom 24. August 2000, BStBl 2003 II S. 64 und vom 10. Juni 2010, BStBl 2012 II S. 551). Beruht der (Buch-)Wert der Milcherzeugungsfläche auf einer Feststellung des höheren Teilwerts nach § 55 Abs. 5 EStG, kommt die Anwendung der Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 10. August 1978, BStBl 1979 II S. 103). Dies gilt sinngemäß für den daraus abgespaltenen Wert des Milchlieferrechts.
- ### **5.4. Veräußerung oder Entnahme vor dem 30. September 1993**
- 30** Ein Milchlieferrecht konnte bis einschließlich 29. September 1993 grundsätzlich nur zusammen mit der Milcherzeugungsfläche veräußert oder entnommen werden. Es ist davon auszugehen, dass mit der veräußerten oder entnommenen Milcherzeugungsfläche genau das Milchlieferrecht aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, für das 1984 von diesem Grund und Boden ein Buchwert abgespalten worden ist. Wurde die Milcherzeugungsfläche nach dem 2. April 1984 - also nachdem sich ein Buchwert für das Milchlieferrecht abgespalten hatte - nicht mehr zur Milcherzeugung genutzt, waren der Verkauf oder die Entnahme des Grund und Bodens auch ohne Milchlieferrecht möglich. In diesem Fall sind für das auf dieses Grundstück entfallende Milchlieferrecht die Grundsätze der Rn. 31 ff. anzuwenden. Der Veräußerungs-/Entnahmegewinn oder -verlust ist aufgrund der abgespaltenen (Buch-)Werte

(Rn. 12, 17; BFH-Urteile vom 5. März 1998, BStBl 2003 II S. 54 und S. 56 und vom 10. Juni 2010, BStBl 2012 II S. 551) oder der aufgeteilten Anschaffungskosten (Rn. 17) zu ermitteln. Die Verlostauschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG ist zu beachten (Rn. 29).

5.5. Veräußerung oder Entnahme nach dem 29. September 1993

- 31** Seit dem Wegfall der Flächenakzessorietät des Milchlieferrechts zum 30. September 1993 sind die Veräußerung oder die Entnahme der Milcherzeugungsfläche und des Milchlieferrechts getrennt zu beurteilen. Das gilt auch, wenn die Veräußerung oder die Entnahme des Grund und Bodens gemeinsam mit dem Milchlieferrecht erfolgt oder im Rahmen einer Betriebsveräußerung im Ganzen beide Wirtschaftsgüter übertragen werden. Da sich das im Betrieb insgesamt vorhandene Milchlieferrecht aus verschiedenen Vorgängen gebildet haben kann (Abspaltung von einem pauschalen (Buch-)Wert, Abspaltung von tatsächlichen Anschaffungskosten, Rückgabe von Altpachtflächen, entgeltlich erworben), ist bei der Veräußerung die Rechtsqualität der einzelnen Komponenten zu berücksichtigen. Als Komponenten kommen in Betracht:
1. abgespaltener (Buch-)Wert, der der Verlostauschlussklausel unterliegt,
 2. abgespaltener (Buch-)Wert, der nicht der Verlostauschlussklausel unterliegt abzüglich der Absetzungen für Abnutzung,
 3. aus tatsächlichen Anschaffungskosten abzüglich der Absetzungen für Abnutzung entstandener (Buch-)Wert,
 4. aus der Rückgabe von Altpachtflächen beim Pächter entstandener (Buch-)Wert (0 DM).
- 32** Der (Buch-)Wertabgang des aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenen Milchlieferrechts ist im Verhältnis der Mengen der einzelnen Komponenten vorzunehmen. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist die Verlostauschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG zu beachten (vgl. Rn. 29).
- 33** Bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG in der Fassung vor In-Kraft-Treten des StEntlG 1999/2000/2002 (BStBl 1999 I S. 304) - EStG a.F. - waren die Erlöse aus der Übertragung von Milchlieferrechten durch den Ansatz des Grundbetrags nach § 13a Abs. 4 EStG a.F. abgegolten, sofern nicht innerhalb eines Zeitraums von zwei Jahren, beginnend mit dem Abschluss des Übertragungsvertrages, auch die den Milchlieferrechten entsprechenden Flächen veräußert oder verpachtet wurden (BMF-Schreiben vom 2. Februar 1995, BStBl I S. 148). Haben Flächenveränderungen innerhalb des Zwei-Jahres-Zeitraums stattgefunden, wurde der entsprechende Gewinnanteil aus der Übertragung der Milchlieferrechte nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 EStG a.F. (wahlweise nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG) im Wirtschaftsjahr der Übertragung erfasst. Zu den beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 13a EStG a.F. zur Gewinnermittlung nach § 13a EStG n.F. erforderlichen Gewinnkorrekturen wird auf R 130 Abs. 7 EStR 1999 verwiesen. Nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 (a.a.O.) - EStG n.F. - sind auch Gewinne aus einer Veräußerung von

Milchlieferrechten in die Durchschnittssatzgewinnermittlung einzubeziehen, sofern die Veräußerung im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung steht (R 13a.2 Abs. 3 Satz 3 bis 5 EStR). Nach § 13a Abs. 6 Satz 2 EStG n.F. sind diese Gewinne nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln.

5.6. Veräußerung von Milchlieferrechten ab dem 1. April 2000

- 34** Ab dem 1. April 2000 wurde das Übertragungssystem für Milchlieferrechte neu geordnet (vgl. Rn. 5). In der Zeit vom 1. April 2000 bis zum 31. März 2002 einschließlich - außer in Ausnahmefällen wie Erbfall, Verwandten- und Gesamtbetriebsübertragungen oder Einbringung in eine Gesellschaft oder Gemeinschaft - konnten die Milchlieferrechte unter Berücksichtigung bestimmter Basisabzüge nur noch zu ermittelten Gleichgewichtspreisen über Verkaufsstellen (Milchbörsen) veräußert werden. Der Umstand, dass bei der Veräußerung über Verkaufsstellen ein Basisabzug vorgenommen worden wäre, führte nicht zu einer Minderung des Werts des Milchlieferrechts, weil der Landwirt die Möglichkeit hatte, das Milchlieferrecht im Rahmen einer Veräußerung oder Übertragung des gesamten Betriebs an einen Dritten zu übertragen. Der Basisabzug wirkte sich erst bei der tatsächlichen Veräußerung des Milchlieferrechts im Wege der Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts aus. Entsteht ein Veräußerungsverlust, ist die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG zu berücksichtigen (Rn. 29). Bei Veräußerungsterminen ab dem 1. April 2002 sind keine Basisabzüge mehr zu berücksichtigen. Zu den Auswirkungen bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG n.F. vgl. Rn. 33.

5.7. Inanspruchnahme einer Milchaufgabevergütung

- 35** Nach dem Dritten Gesetz zur Änderung des MAVG vom 24. Juli 1990 (BGBl. I S. 1470) waren die Länder ermächtigt, von den Milchproduzenten Milchlieferrechte aufzukaufen und hierfür eine Vergütung bis zu 1.600 DM je 1.000 kg Milch zu gewähren. Die steuerliche Behandlung der Milchaufgabevergütungen richtete sich nach dem BMF-Schreiben vom 15. April 1991 (BStBl I S. 497). Von den ertragsteuerlich zu erfassenden Beträgen waren regelmäßig keine (Buch-)Werte für die abgegebenen Milchlieferrechte abgesetzt worden. Diese Absetzung war in allen noch offenen Fällen nach Maßgabe der Rn. 36 ff. nachzuholen. Darüber hinaus blieben die Regelungen über die steuerliche Behandlung der Milchaufgabevergütung unberührt.
- 36** Der (Buch-)Wert des Milchlieferrechts war nach Maßgabe der Rn. 12 ff. zu ermitteln. Der Veräußerungsgewinn war nach den allgemeinen Grundsätzen als Unterschiedsbetrag zwischen der Milchaufgabevergütung und dem auf das veräußerte Milchlieferrecht entfallenden (Buch-)Wert und den Veräußerungskosten der sich aus dem BMF-Schreiben vom 15. April 1991 (a.a.O.) ergebenden ertragsteuerlichen Behandlung zu unterwerfen. Handelte es sich um

ein Milchlieferrecht, das (teilweise) nach § 55 Abs. 1 EStG (mit-)bewertet worden war, war insoweit die Verlostauschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG zu beachten (Rn. 29).

37 Ermittelte der Landwirt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG und hatte er von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, der über einen Zeitraum von zehn Jahren aufgelöst wurde (Tz. 1.a)aa) des BMF-Schreibens vom 15. April 1991, a.a.O.), war, soweit die Steuer- oder Feststellungsbescheide für den Auflösungszeitraum noch nicht bestandskräftig waren, wie folgt zu verfahren:

Der Veräußerungsgewinn war in Anlehnung an Rn. 12 ff. zu ermitteln. Davon waren die bereits in den bestandskräftig veranlagten Zeiträumen aufgelösten Jahresbeträge abzuziehen. Ein danach verbleibender positiver Restbetrag war auf den verbleibenden Teil des Auflösungszeitraums gleichmäßig zu verteilen. Aus Billigkeitsgründen wurde auf die steuerliche Erfassung des über diesen Betrag hinausgehenden Gewinns aus der Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens verzichtet.

Zur Bilanzberichtigung in anderen Fällen vgl. Rn. 20 ff. Bei Anwendung der Regelung nach Rn. 21c Satz 2 war der Ansatz des bereits um den Abspaltungsbetrag geminderten Buchwerts für den Grund und Boden um den Betrag zu erhöhen, um den der tatsächlich versteuerte Gewinn aus der Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens den Veräußerungsgewinn überstieg.

38 Ermittelte der Landwirt seinen Gewinn nach § 13a EStG a.F., war die Milchaufgabevergütung in Form einer einmaligen Zahlung während des Zehn-Jahres-Zeitraums, für den bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet wurde, mit dem Ansatz des Grundbetrags abgegolten, solange die bisher für die Milcherzeugung bestimmten Flächen des Betriebs im Ausgangswert nach § 13a Abs. 4 EStG a.F. enthalten waren. Wurden solche Flächen vor Ablauf von zehn Jahren veräußert oder verpachtet, war der den veräußerten oder verpachteten Flächen entsprechende Teil der Milchaufgabevergütung danach für den restlichen Zeitraum anteilig als Gewinnzuschlag nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 EStG a.F. gesondert zu erfassen (BMF-Schreiben vom 15. April 1991, a.a.O.). Dies konnte wahlweise nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG erfolgen; Rn. 36 und Rn. 37 letzter Satz sind in diesen Fällen entsprechend anzuwenden.

39 Ermittelte der Landwirt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, war die Milchaufgabevergütung im Zeitraum des Zuflusses als Betriebseinnahme zu erfassen. Rn. 24 Satz 1 war auch auf diese Fälle entsprechend anzuwenden.

5.8. Beispiele zu den Auswirkungen auf die Bilanzberichtigung oder auf das Anlageverzeichnis

40 Beispiel 6:

Sachverhalt:

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

	<u>Flurstück 1</u>	<u>Flurstück 2</u>	<u>insgesamt</u>
Landwirtschaftliche Nutzfläche = Milcherzeugungsfläche zum 2. April 1984	30 ha	10 ha	40 ha
Buchwert nach § 55 EStG = 30 ha x 58.000 DM/ha und 10 ha x 60.000 DM/ha	1.740.000 DM	600.000 DM	2.340.000 DM
Teilwert am 2. April 1984 = 55.000 DM/ha (Rn. 8)	1.650.000 DM	550.000 DM	2.200.000 DM
zum 2. April 1984 zugeteiltes Milchlieferrecht = 160.000 kg	120.000 kg	40.000 kg	160.000 kg
nach dem Flächenverhältnis zuzuordnen; zu bewerten mit 0,80 DM/kg (Rn. 10)	= 96.000 DM	= 32.000 DM	= 128.000 DM
<u>Abspaltung des Milchlieferrechts am 2. April 1984:</u>			
- Flurstück 1	$\frac{96.000 \times 1.740.000}{1.650.000 + 96.000}$		
	= 95.670 DM		95.670 DM
- Flurstück 2	$\frac{32.000 \times 600.000}{550.000 + 32.000}$		
		= 32.990 DM	<u>32.990 DM</u>
Milchlieferrecht insgesamt			<u>128.660 DM</u>
<u>Buchwert des Grund und Bodens:</u>			
- Flurstück 1 (1.740.000 DM – 95.670 DM)	1.644.330 DM		
- Flurstück 2 (600.000 DM – 32.990 DM)		567.010 DM	<u>2.211.340 DM</u>
Nach Kürzung um 8,74 % verbleibendes Milchlieferrecht in kg	109.512 kg	36.504 kg	146.016 kg

Die erste noch änderbare Schlussbilanz ist diejenige zum 30. Juni 2011. Die erste noch offene Anfangsbilanz ist diejenige zum 1. Juli 2011.

Eine Buchwertabspaltung für das Milchlieferrecht hat noch nicht stattgefunden.

41 Variante 1:

Es wurden weder Flächen noch Milchlieferrechte an- oder verkauft. Die Bilanzberichtigung erfolgt zum 1. Juli 2011.

	<u>Flurstück 1</u>	<u>Flurstück 2</u>	<u>insgesamt</u>
Grund und Boden steht zum 30. Juni 2011 in der Bilanz mit	1.740.000 DM	600.000 DM	2.340.000 DM
Abspaltung des Buchwerts für das Milchlieferrecht	<u>./95.670 DM</u>	<u>./32.990 DM</u>	<u>./128.660 DM</u>
Buchwertansatz des Grund und Bodens in der Anfangsbilanz zum 1. Juli 2011	<u>1.644.330 DM</u>	<u>567.010 DM</u>	<u>2.211.340 DM</u>
Buchwertansatz des Milchlieferrechts in der Anfangsbilanz zum 1. Juli 2011			<u>128.660 DM</u>

Variante 2:

Im Wirtschaftsjahr 1993/1994 ist der gesamte Grund und Boden für 2 Mio. DM ohne das dazugehörige Milchlieferrecht veräußert worden. Die Milchproduktion erfolgte danach ausschließlich auf gepachteten Flächen.

Dieser Vorgang war 1993/1994 wie folgt behandelt worden:

Veräußerungserlös Grund und Boden 1993/1994	2.000.000 DM
Buchwert (ohne Abspaltung)	<u>./. 2.340.000 DM</u>
Ergebnis	<u>./. 340.000 DM</u>
Ansatz nach Anwendung des § 55 Abs. 6 EStG	<u>0 DM</u>

Bilanzberichtigung zum 30. Juni 2011

Der Grund und Boden steht zum 30. Juni 2011 nicht mehr in der Bilanz, da er nicht mehr Teil des Betriebsvermögens ist. Insofern liegt kein Bilanzierungsfehler vor.

Das Milchlieferrecht steht zum 30. Juni 2011 in der Bilanz mit	0 DM
Buchwert nach Maßgabe der Rn. 21b und 40	<u>128.660 DM</u>
Buchwertansatz des Milchlieferrechts nach Bilanzberichtigung	<u>128.660 DM</u>
Die dadurch eingetretene Gewinnauswirkung (+ 128.660 DM) ist außerhalb der Steuerbilanz nach Einlage-/Entnahmegrundsätzen wieder zu neutralisieren, weil die Bilanzberichtigung erfolgsneutral erfolgt (vgl. Rn. 20 und 21).	

43 Variante 3:

Im Wirtschaftsjahr 1993/1994 ist ein Teil des Grund und Bodens, und zwar Flurstück 2 (=10 ha) für 56.000 DM/ha = 560.000 DM ohne das dazugehörige Milchlieferrecht veräußert worden.

Dieser Vorgang war 1993/1994 wie folgt behandelt worden:

Veräußerungserlös Grund und Boden 1993/1994	560.000 DM
Buchwert (ohne Abspaltung)	<u>./. 600.000 DM</u>
Ergebnis	<u>./. 40.000 DM</u>
Ansatz nach Anwendung des § 55 Abs. 6 EStG	<u>0 DM</u>

Bilanzberichtigung zum 30. Juni 2011:

	<u>Flurstück 1</u>	<u>Flurstück 2</u>	<u>insgesamt</u>
Grund und Boden steht zum 30. Juni 2011 in der Bilanz mit	1.740.000 DM	-	1.740.000 DM
Abspaltung des Buchwerts für das Milchlieferrecht des noch vorhandenen Grund und Bodens	<u>./.95.670 DM</u>	-	<u>./.95.670 DM</u>
Buchwertansatz des Grund und Bodens nach Bilanzberichtigung	<u>1.644.340 DM</u>	-	<u>1.644.340 DM</u>
Das Milchlieferrecht steht zum 30. Juni 2011 in der Bilanz mit			0 DM
Zuwachs durch Abspaltung vom Buchwert des Grund und Bodens nach Maßgabe der Rn. 21b und 40			<u>128.660 DM</u>
Buchwertansatz des Milchlieferrechts nach Bilanzberichtigung			<u>128.660 DM</u>

Die dadurch eingetretene Gewinnauswirkung (+ 128.660 DM ./ 95.670 DM = + 32.990 DM) ist außerhalb der Steuerbilanz nach Einlage-/Entnahmegrundsätzen wieder zu neutralisieren, weil die Bilanzberichtigung erfolgsneutral erfolgt (vgl. Rn. 20 und 21).

44 Variante 4:

Im Wirtschaftsjahr 1994/1995 ist das gesamte Milchlieferrecht nach Aufhebung der Flächenakzessorietät ohne den dazugehörenden Grund und Boden für 300.000 DM veräußert worden.

Dieser Vorgang war 1994/1995 wie folgt behandelt worden:

Veräußerungserlös 1994/1995	300.000 DM
Buchwert (ohne Abspaltung)	<u>./ 0 DM</u>
Gewinn (1994/1995 versteuert)	<u>300.000 DM</u>

Im Wirtschaftsjahr 1995/1996 ist der gesamte Grund und Boden für 45.000 DM/ha (= 1.800.000 DM) veräußert worden.

Dieser Vorgang ist 1995/1996 wie folgt behandelt worden:

Veräußerungserlös 1995/1996	1.800.000 DM
Buchwert (ohne Abspaltung)	<u>./ 2.340.000 DM</u>
Verlust	<u>./ 540.000 DM</u>

Der Verlust konnte nach § 55 Abs. 6 EStG nicht abgezogen werden.

Es liegt kein Bilanzierungsfehler mehr vor, weil weder das Milchlieferrecht noch der Grund und Boden noch zum Betriebsvermögen des Landwirts gehören.

45 Beispiel 7:

Berechnung der (Buch-)Wertabspaltung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG:

Landwirtschaftliche Nutzfläche (= Milcherzeugungsfläche) zum 2. April 1984	7,4000 ha
(Buch-)Wert nach § 55 EStG	429.280 DM
Teilwert am 2. April 1984	55.576 DM/ha
zum 2. April 1984 zugeteiltes Milchlieferrecht	30.000 kg

Kein Hinzuerwerb oder Pacht weiterer Flächen nach dem 1. Juli 1970.

Das Milchlieferrecht wurde im Wirtschaftsjahr 1996/1997 veräußert, Kaufpreis 48.000 DM; keine Gegenrechnung von (Buch-)Werten.

Die ESt-Veranlagungen für 1996 und 1997 sind bereits bestandskräftig.

1. Berechnung der (Buch-)Wertabspaltung:

Abzuspaltender (Buch-)Wert nach der Berechnung in Rn. 17:

$$\frac{(30.000 \text{ kg} \times 0,80 \text{ DM/kg}) \times 429.280 \text{ DM}}{\text{Teilwert Grund und Boden 2.4.1984 (7,4 ha} \times 55.576 \text{ DM) + (30.000 kg} \times 0,80 \text{ DM/kg)}} = \underline{\underline{23.670 \text{ DM}}}$$

2. Berichtigung des Anlageverzeichnisses:

Ansatz für den Grund und Boden (429.280 DM – 23.670 DM =) 405.610 DM

Nach Rn. 24 Satz 1 i.V.m. Rn. 21c Satz 2 kann in diesem Fall die Berichtigung des Anlageverzeichnisses unterbleiben.

6. Sonderregelungen

6.1. Verzeichnis

- 46 Der Steuerpflichtige hat über den zu seinem Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden sowie die Milchlieferrechte - unabhängig von der Art der Gewinnermittlung - ein Verzeichnis zu führen (§ 4 Abs. 1 EStG i.V.m. R 4.1 Abs. 5 EStR, § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG, § 13a Abs. 6 Satz 2 EStG und Tz. 3 des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1981 (BStBl I S. 878). Darin festzuhalten sind u.a. die (Buch-)Wertentwicklungen des jeweiligen Flurstücks, die vorgenommene Abspaltung für das Milchlieferrecht, Teilwertabschreibungen, Wertaufholungen sowie die Zusammensetzung und die (Buch-)Wertentwicklung des Milchlieferrechts.

6.2. Personengesellschaft oder -gemeinschaft

- 47 Wurde der land- und forstwirtschaftliche Betrieb am 2. April 1984 in der Form einer Personengesellschaft oder -gemeinschaft ausgeübt, ist eine Abspaltung nur vorzunehmen, wenn sich sowohl die Milcherzeugungsfläche als auch das Milchlieferrecht im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft oder Gemeinschaft befinden. Das gilt auch, wenn beide Wirtschaftsgüter zum selben Sonderbetriebsvermögen gehören. Fällt dagegen das jeweilige Eigentum auseinander, z. B. weil sich Milcherzeugungsflächen im Sonderbetriebsvermögen eines oder mehrerer Mitunternehmer befinden, liegen weder bei der Gesellschaft oder Gemeinschaft noch bei den Mitunternehmern die Voraussetzungen für eine (Buch-)Wertabspaltung vor. In diesen Fällen ist entsprechend den Regelungen in Rn. 13 und 14 eine Buchwertabspaltung erst dann und insoweit vorzunehmen, als ein Milchlieferrecht nach Beendigung der Nutzungsüberlassung an den Eigentümer des Grund und Bodens zurückfällt oder auf ihn übergeht; für das bei der Personengesellschaft verbleibende Milchlieferrecht ist ein Buchwert nicht anzusetzen. Bei der Verpachtung eines Betriebs im Ganzen an eine Personengesellschaft oder -gemeinschaft gilt Rn. 15.

- 48 Bei der Auseinandersetzung von Personengesellschaften und -gemeinschaften gelten für die bereits am 2. April 1984 der Gesellschaft oder Gemeinschaft zur Nutzung überlassenen Flächen die Grundsätze für Altpachtverträge sinngemäß (vgl. Rn. 14).

6.3. Betriebsveräußerung / Betriebsaufgabe

49 Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb veräußert, wird mit dem Veräußerungserlös der Wert des Grund und Bodens und - seit April 1984 zusätzlich - der Wert des Milchlieferrechts vergütet. Für die Berechnung des Veräußerungsgewinns ist nicht maßgebend, ob der Landwirt den (Buch-)Wert des Milchlieferrechts bereits abgespalten hat oder ob der Wert im (Buch-)Wert des Grund und Bodens noch mit erfasst ist. Ist die (Buch-)Wertabspaltung bisher nicht erfolgt, ist sie spätestens in der nach § 6 Abs. 2 EStDV auf den Zeitpunkt der Veräußerung aufzustellenden Schlussbilanz nachzuholen. Bei der Ermittlung des auf das Milchlieferrecht entfallenden Veräußerungsgewinns ist ggf. die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG zu beachten (Rn. 29). Bei Betriebsaufgabe gilt Entsprechendes.

7. Besonderheiten in den neuen Ländern

7.1. Rechtsentwicklung

7.1.1. 1. Juli 1990 bis 31. März 2000

50 Land- und forstwirtschaftlichen Betrieben wurde für den Zeitraum vom 1. Juli 1990 bis zum 31. März 2000 ein Milchlieferrecht nur vorläufig und unentgeltlich zugeteilt.

51 Die Zuteilung erfolgte für die Zeit vom **1. Juli 1990 bis 31. März 1991** auf Grund der Anordnung über die Liefermengen von Kuhmilch vom 22. August 1990 (vgl. BGBl. I S. 2129). Grundlage für diese Anordnung waren Ermächtigungen in § 6 des Marktorganisationsgesetzes vom 6. Juli 1990 (DDR-GBl. I S. 657) und in § 4 der Milchverordnung vom 11. Juli 1990 (DDR-GBl. I S. 1215; in Kraft getreten am 27. August 1990). Die Anordnung vom 22. August 1990 wurde durch die EG-Recht-Überleitungsverordnungen vom 28. September 1990 (BGBl. I S. 2119) und vom 18. Dezember 1990 (BGBl. I S. 2915) fortgeschrieben.

52 **Ab dem 1. April 1991** galten für Milcherzeuger in den neuen Ländern die neu eingeführten §§ 16a bis 16 i der Neunzehnten Verordnung zur Änderung der Milch-Garantiemengen-Verordnung (MGV) vom 25. März 1991 (BGBl. I S. 799; in Kraft getreten am 1. April 1991), zuletzt geändert durch Verordnung vom 25. März 1996 (BGBl. I S. 535). Danach wurde den Milcherzeugern im Beitrittsgebiet die Anlieferungsreferenzmenge für Kuhmilch vorläufig zugeteilt (vorläufige Referenzmenge). Maßgebend für die Zuteilung der Referenzmenge war die tatsächliche Milchproduktion am 1. April 1991 und der - in bestimmter Höhe - gekürzte Umfang der Milchanlieferung im Kalenderjahr 1989.

53 Die allgemeinen Regelungen der Verteilung und Übertragung der Milchlieferrechte entsprechend §§ 6 und 7 MGV waren in den neuen Ländern nicht anwendbar (§§ 16g, 16e

MGV), d.h. die Rechte konnten nicht verkauft, verschenkt oder verpachtet werden. Eine Übertragung auf Dritte war nur in besonderen Fällen möglich, z.B. bei Teilung einer landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaft. Im Falle der endgültigen Einstellung der Milchherzeugung wurden die Milchlieferrrechte zugunsten der nationalen Reserve des Bundeslandes freigesetzt, in dem der Betrieb lag. Sofern sich andere Unternehmen um Milchlieferrrechte beworben hatten, wurde ihnen eine Quote aus dieser Reserve unentgeltlich zugeteilt. Eine Flächenanbindung der Milchlieferrrechte war nicht vorgesehen.

7.1.2. Ab 1. April 2000

- 54** Mit Inkrafttreten der Verordnung zur Durchführung der Zusatzabgabenregelung (Zusatzabgabenverordnung) vom 12. Januar 2000 (BGBl. I S. 27) am 1. April 2000 wurde die MGV aufgehoben. Die vorläufig zugeteilten Milchlieferrrechte wurden in endgültige umgewandelt und das Übertragungssystem neu geordnet. Die Unterschiede bei der Vergabe von Milchlieferrrechten zwischen Landwirten in den alten und neuen Ländern sind damit beseitigt. Vgl. im Übrigen Rn. 5, 34.

7.2. Ertragsteuerliche Behandlung

- 55** Bei dem Milchlieferrrecht kann es sich um ein eigenständiges immaterielles Wirtschaftsgut (vgl. Rn. 7) handeln, das grundsätzlich zu bilanzieren ist.

7.2.1. Aktivierung des Milchlieferrrechts in der D-Markeröffnungsbilanz

- 56** Eine Aktivierung des Milchlieferrrechts in der D-Markeröffnungsbilanz zum 1. Juli 1990 war nicht zulässig, da die Milchlieferrrechte betreffenden Rechtsvorschriften erst nach dem 1. Juli 1990 in Kraft gesetzt wurden (vgl. Rn. 51). § 4 Abs. 3 Satz 1 D-Markbilanzgesetz (DMBilG) lässt zwar eine Rückbeziehung von Übertragungsakten, die nach dem 1. Juli 1990 zum Zwecke der Neustrukturierung oder Privatisierung vorgenommen worden sind, auf den 1. Juli 1990 zu. Die Vorschrift bezieht sich aber nur auf die Übertragung von Vermögensgegenständen, die in der D-Markeröffnungsbilanz zum 1. Juli 1990 des übertragenden Unternehmens auszuweisen waren. War der übertragene Vermögensgegenstand in der D-Markeröffnungsbilanz des übertragenden Unternehmens jedoch auch nicht ausgewiesen, z.B. weil es ihn erst nach dem 1. Juli 1990 erworben hat, ist § 4 Abs. 3 Satz 1 DMBilG nicht anwendbar.

7.2.2. 2. Juli 1990 bis 31. März 2000

- 57** Das Inkrafttreten der das Milchlieferrrecht betreffenden Vorschriften nach dem 1. Juli 1990 führt nicht zur Entstehung eines eigenständigen immateriellen Wirtschaftsguts, da das Milchlieferrrecht nach den besonderen gesetzlichen Bestimmungen in den neuen Ländern nicht frei handelbar war; insbesondere war es nicht zusammen mit dem Betrieb übertragbar

(Rn. 53). Eine Aktivierung kommt deshalb auch auf Grund der unentgeltlichen Zuweisung der Milchlieferrechte durch die Verwaltungsbehörde nicht in Betracht.

58 Da die Befugnis zur Milcherzeugung und Milchvermarktung in der D-Markeröffnungsbilanz in dem Wirtschaftsgut Grund und Boden nicht mitbewertet worden war (§ 9 DMBilG), ist keine Abspaltung des Milchlieferrechts vom Grund und Boden vorzunehmen. § 55 EStG findet auf Grund und Boden in den neuen Ländern keine Anwendung.

59 Wenn allerdings der Milcherzeuger gegen Entgelt auf sein Milchlieferrecht zugunsten eines anderen verzichtet, entsteht als Folge der Konkretisierung des Vermögensvorteils ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut. Der Zahlungsempfänger hat in Höhe des Entgelts Betriebseinnahmen, der Leistende Anschaffungskosten für ein immaterielles Wirtschaftsgut, das regelmäßig dem Anlagevermögen zuzuordnen und zu aktivieren ist (Rn. 7). Das entgeltlich erworbene Milchlieferrecht ist abnutzbar. Zu Absetzungen für Abnutzung/Teilwertabschreibung siehe Rn. 28.

7.2.3. Ab 1. April 2000

60 Eine Aktivierung der endgültig zugeteilten Milchlieferrechte auf Grund der zum 1. April 2000 in Kraft getretenen Zusatzabgabenverordnung ist nicht zulässig. Nach § 5 Abs. 2 EStG sind immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur zu aktivieren, wenn sie entgeltlich erworben worden sind (Rn. 7).

7.2.4. Veräußerung des Milchlieferrechts

61 Die Veräußerung des Milchlieferrechts führt zu Gewinnen, die nach den §§ 14 und 16 EStG begünstigt sein können. Der Veräußerungserlös ist mit Ausnahme des in Rn. 59 aufgeführten Falles nicht um einen (Buch-)Wert zu kürzen.

8. Anwendung

62 Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 14. Januar 2003 (BStBl I S. 78). Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.