Vorwort

Das vorliegende Gutachten wurde im Rahmen einer Einkommensstreitsache im Auftrag des Finanzgerichts erstellt. Streitig war, ob der Kläger in der Bilanz zum 30.6.2004 zu Recht eine Teilwertabschreibung auf landwirtschaftliche Grundstücke vorgenommen hatte. Die streitgegenständlichen Grundstücke waren am 24.2.1987 in das landwirtschaftliche Betriebsvermögen der Eltern des Klägers eingelegt worden. Zum Bilanzstichtag 30.6.1990 erfolgte eine Teilwertabschreibung aufgrund gefallener Grundstückspreise in der Region. Mit Übergabevertrag vom 22.6.1993 wurde der landwirtschaftliche Betrieb mit den o.g. Grundstücken auf den Kläger übertragen. Die Buchwerte wurden fortgeführt. In der Bilanz zum 30.6.2004 nahm der Kläger auf zwei landwirtschaftliche Grundstücke erneut eine Teilwertabschreibung vor, die zu einem erklärten Verlust im Wirtschaftsjahr 2003/2004 bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führte. Der Verlust wurde aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahrs zur Hälfte bei der Gewinnermittlung des Streitjahres 2003 berücksichtigt. Der Beklagte (Finanzamt) forderte den Kläger auf, die dauerhafte Wertminderung derGrundstücke anhand eines Gutachtens nachzuweisen. Aufgrund des Gutachtens eines öbv. Sachverständigen für landwirtschaftliche Bewertung und Schätzung wurde für das größere der beiden Grundstücke eine höhere Teilwertabschreibung als ursprünglich in der berichtigten Bilanz vorgenommen. Der Beklagte erkannte die Teilwertabschreibungen nicht an. Eine spätere Änderung des Bilanzansatzes Grund und Boden - hier durch Einreichung einer berichtigten Bilanz und Vornahme weiterer Teilwertabschreibungen -sei nicht zulässig, da die Voraussetzungen für eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht vorlägen.

Der Einspruch der Kläger blieb erfolglos. Mit ihrer Klage wendeten sich die Kläger gegen die Nichtanerkennung der Teilwertabschreibungen. Der Beklagte teilte im Klageverfahren mit, trotz erheblicher Zweifel bezüglich der vom Kläger dargelegten Teilwerte komme eine Teilwertabschreibung für das zu bewertende (größere) Grundstück in Betracht, allerdings nur in der ursprünglich geltend gemachten Höhe (vor dem o.g. Gutachten des Sachverständigen).

Der Beklagte führt aus, am Bilanzstichtag bestehe keine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung der streitigen Grundstücke. In der Rechtsprechung sei bisher nicht geklärt, welcher Prognosezeitraum bei Grundstücken zugrunde zu legen sei. Bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens gehe die Rechtsprechung von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung aus, wenn der Wert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liege. Aufgrund der längeren Verweildauer des Grund und Bodens im Betriebsvermögen müsse der Zeitraum hier noch länger bemessen werden. Die Preise für landwirtschaftliche Grundstücke unterlägen markt- bedingten Schwankungen, so dass allein die Tendenz fallender Bodenpreise die Annahme einer dauernden Wertminderung nicht rechtfertige.

Der zuständige Senat des Finanzgerichts hat daraufhin Dr. Fischer & Partner beauftragt, ein Gutachten gemäß Beschluss vom 16.2.2012 zu erstellen. In seiner Stellungnahme zu diesem Gutachten teilte der Beklagte u.a. mit, dass es den von den Sachverständigen ermittelten Teilwert nicht bestreite. Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung läge jedoch nicht vor.

In der mündlichen Verhandlung erklärte der Vertreter des Beklagten, eine dauerhafte Wertminderung bei Grund- und Boden könne nur bei einem Eintritt außergewöhnlicher Umstände vorliegen, nicht jedoch auf Grund von allgemeinen Preisentwicklungen. Es sei statistisch gesehen davon ausgehen, dass sich der Preis irgendwann wieder erhole. Aufgrund der sehr langen Nutzungsdauer müsse ein unbegrenzter Prognosezeitraum zugrunde gelegt werden.

Aufgrund des vom Senat eingeholten Sachverständigen-Gutachtens Dr. Fischer & Partner, ist der Senat davon überzeugt, dass von einer voraussichtlich andauernden Wertminderung i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auszugehen ist. Im Urteil vom 12.11.2012 macht das Finanzgericht deutlich, dass auf eine an der Eigenart des Wirtschaftsgutes ausgerichtete Prognose nicht verzichtet werden kann und dass eine typisierende Herangehensweise, wie bei den abnutzbaren Wirtschaftsgütern, nicht in Betracht kommt.

Das Finanzgericht führt u.a. aus:

"*Die Rechtsprechung des BFH zu abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist auf den Streitfall nicht übertragbar. Denn bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern wird ein anhaltender Wertverlust nur dann angenommen, wenn die Wertminderung mindestens während der halben Restnutzungsdauer des Wirtschaftsguts andauert, wobei die Restnutzungsdauer anhand der amtlichen AfA-Tabellen bestimmt werden kann. Andernfalls liegt eine bloße Wertschwankung vor. Nach Auffassung des BFH gebietet das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip hier nicht die Annahme eines kürzeren Prognosezeitraums. Das Vorsichtsprinzip wiege bei Anlagegegenständen, die der Abnutzung unterliegen, auch deswegen weniger schwer, weil Wertminderungen durch die AfA allmählich wieder aufgeholt werden (BFH-Urteil vom14. März 2006 1 R 22/05, BStBl II 2006, 680). Diese Argumentation ist jedoch auf das nicht abnutzbare Wirtschaftsgut Grund- und Boden nicht übertragbar. Zum einen lässt sich aufgrund der grundsätzlich unbefristeten Existenz dieses Wirtschaftsgutes bzw. der langfristigen Nutzung im landwirtschaftlichen Betrieb - ggf. über Generationen hinweg - die Dauer der (Rest) Nutzung nur schwer bestimmen bzw. ist zeitlich unbegrenzt. Dadurch würde das Abstellen auf die zum Stichtag verbleibende Dauer der Nutzung im Betrieb regelmäßig dazu führen, dass aufgrund der unbestimmt langen (Rest) Nutzung faktisch keine Teilwertabschreibungen zu belegen wären (vgl. auch Hommel/Berndt, Finanzrundschau 2000, 1305). Während bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern Wertverluste - wenn die Wirtschaftsgüter bis zu ihrem wirtschaftlichen Verbrauch im Betriebsvermögen bleiben - nur vorübergehend nicht berücksichtigt werden, da sie spätestens dann ausgeglichen werden, wenn sie abgeschrieben sind, ist dies bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern nicht der Fall. Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern wie dem Grund- und Boden wiegt das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip daher schwerer als bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern, weil hier die Differenz zwischen Teilwert und Buchwert durch planmäßige Abschreibungen nicht ausgeglichen wird. Dies spricht für eine individuelle an der Eigenart des Wirtschaftsguts ausgerichtete Prognose, die ggf. auch zu einem kürzeren Prognosezeitraum führen kann.*

Dies gilt umso mehr, als die Prüfungsanforderungen hier- auch für Grund und Boden- nicht über-

spannt werden dürfen. Ob eine unstreitig eingetretene Minderung des Teilwertseines Wirtschaftsgutes voraussichtlich dauerhaft anhält, ist grundsätzlich anhand einfacher und leicht nachprüfbarer Kriterien zu beurteilen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass Teilwertabschreibungen bei einem Anstieg des Teilwerts zu nachfolgenden Bilanzstichtagen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG rückgängig zu machen sind (Urteil des BFH vom 26. September 2007 IR 58/06, BStBl II 2009, 100). Daher kann der Auffassung des Finanzamts, dass bei Grund- und Boden von einem zeitlich unbegrenzten Prognosezeitraum auszugehen ist und eine dauerhafte Wertminderung bei Grund- und Boden nur bei Eintritt außergewöhnlicher Umstände vorliegen könne, weil man statistisch gesehen davon ausgehen müsse, dass sich der Preis irgendwann wieder erhole, nicht gefolgt werden."

In unserem Gutachten haben wir unsere Erachtens eine an der Eigenart des Wirtschaftsgutes ausgerichtete Prognose vorgenommen. Zunächst wurde der Verkehrs-/Marktwert des zu bewertenden Grundstücks zum Wertstichtag 30.6.2004 ermittelt. Dazu wurden sowohl Bodenrichtwerte als auch Kaufpreise aus der Sammlung des Gutachterausschusses sowie Kaufwerte aus der Statistik ausgewertet. Der Teilwert wurde aus dem Verkehrs-/Marktwert abgeleitet.

Zur Prüfung, ob es sich bezüglich der Teilwertabschreibung um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt, wurden

⇒ die gesamtwirtschaftliche Lage (reales BIP, EU-Osterweiterung und -Agrarreform, Entwicklung der Indizes der Erzeugerpreise landwirtschaftlicher Produkte und der Einkaufspreise landwirtschaftlicher Betriebsmittel)

⇒ und die Kaufwerte aus der Statistik aus ca. 15 vergangenen Jahren (1990 bis 2004) anhand eines statistischen Trendmodells ausgewertet.

Das statistische Trendmodell wird im Gutachten beschrieben und die Entscheidungskriterien werden dargelegt. Die ermittelten Trendwerte werden mit den tatsächlichen Kaufwerten verglichen. Ergänzend zum statistischen Trendmodell werden für die Kaufwerte auch gleitende Durchschnitte berechnet, um die Entwicklung der Kaufwerte im o.g. Zeitraum darstellen zu können. Die Überprüfung der angenommenen dauernden Wertminderung erfolgt schließlich anhand tatsächlicher Kaufpreise und Kaufwerte aus der Statistik vom Wertstichtag bis einschließlich 2010.

Unseres Erachtens diskussionswürdig sind

⇒ das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 27.10.2010 - 2 K 1877/07, HLBS-Info 4.3.299 - Fachgruppe Buchstellen

⇒ und die Rundverfügung der Oberfinanzdirektion Koblenz vom 2.8.2012 (Az.: S 2230 A - St 31 1, HLBS-Info 4.4439 - Fachgruppe Buchstellen)

Nach der Eigenart des Wirtschaftsgutes Grund und Boden, seiner nicht unbegrenzten Reproduzierbar- und Verfügbarkeit sei von einer Werterholung vor Ablauf der Hälfte der mutmaßlichen Restnutzungsdauer auszugehen. Damit werden aus unserer Sicht - und im Gegensatz zum Urteil des Finanzgerichts in unserem Fall - Elemente der Rechtsprechung zu den Teilwertabschreibungen für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens auf das nicht abnutzbare Wirtschaftsgut Grund und Boden übertragen.

Juni 2013

Dipl.-Ing. **Matthias Biederbeck**, ö.b.v. SV

Dipl.-Ing. **Dr. Roland Fischer**, ö.b.v. SV

Dr. Fischer & Partner

Sachverständige