
Datum: 09.11.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 652/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:1109.5K652.12.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand

1

Der Kläger bewirtschaftet in A/B einen land - und forstwirtschaftlichen Betrieb und ermittelt seine Gewinne nach § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 01. Mai bis 30. April. Der Grund und Boden des landwirtschaftlichen Betriebs wurde als Siedlerstelle mit einer Größe von 26,9472 ha mit Siedlervertrag vom04.1963 durch die Eheleute C/C1, die Großeltern des Klägers, zum Preis von 174.500 DM erworben. Im Wege der vorweggenommenen Erbfolge wurde der Hof durch Vertrag vom01.1968, UR.Nr. 1, auf die Eltern des Klägers, C2-3, übertragen. Mit Hofübergabevertrag vom10.2006, UR.Nr. 2 wurde der Hof auf den Kläger im Wege der vorweggenommenen Erbfolge einschließlich der zum Hof gehörenden Milchlieferrechte übertragen, u.a. gegen Zahlung einer monatlichen Rente von zunächst 750 €.

2

Bei der Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr vom 01.05.2008 bis 30.04.2009 nahm der Kläger Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf das abgespaltene Milchlieferrecht in Höhe von 51.095,75 € vor. Dabei handelte es sich um eine lineare AfA in Höhe von 16.585,75 € und eine Teilwertabschreibung in Höhe von 34.510,00 €. Die Abschreibungen wurden im Jahr 2008 mit 8/12 und im Jahr 2009 mit 4/12 errechnet. Hierdurch ergab sich für das Streitjahr 2008 eine anteilige AfA in Höhe von 34.063,84 € und für das Streitjahr 2009 in Höhe von 17.031,91 €.

3

In den Einkommensteuerbescheiden für 2008 vom 12.04.2010 und für 2009 vom 23.09.2011 berücksichtigte der Beklagte die streitige AfA nicht. Mit den hiergegen gerichteten Einsprüchen machten die Kläger unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH)

4

vom 29.04.2009 IX R 33/08, BStBl II 2010, 958, geltend, das abgespaltene Milchlieferrecht sei als abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut zu definieren und deshalb wie beantragt abzuschreiben.

Die Einsprüche wurden mit zusammengefasster Entscheidung vom 03.02.2012 als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung führte der Beklagte wie folgt aus: 5

Die AfA sei zu Recht versagt worden, da das Milchlieferrecht abgespalten sei und es sich somit um ein unentgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handele. 6

Das Milchlieferrecht sei ein einheitliches, selbstständiges und immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, welches zugeteilt sowie unentgeltlich oder entgeltlich erworben sein könne. Obwohl grundsätzlich für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens Aktivposten nur bei entgeltlichem Erwerb anzusetzen seien, komme für ein zugeteiltes Milchlieferrecht auch ein Buchwertansatz in Betracht. Eine AfA sei dennoch grundsätzlich nicht zulässig (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen - BMF - vom 14.01.2003, IV A 6 - S 2134 - 52/02, BStBl I 2003, 78, Teilziffer 28). Auch der BFH halte eine AfA für vom Grund und Boden abgespaltene Lieferrechte nicht für möglich, da sowohl das Zuckerrübenlieferrecht als auch das Milchlieferrecht in Abhängigkeit zum Grund und Boden stünden und dementsprechend der abgespaltene Buchwert nicht unabhängig vom nicht abnutzbaren Wirtschaftsgut Grund und Boden betrachtet werden könne. Die Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 29.04.2009, auf die die Kläger Bezug nehmen, seien auf ein abgespaltenes Milchlieferrecht im Betriebsvermögen nicht übertragbar, da das Urteil die Abschreibungsdauer bei einem ins Privatvermögen überführten Milchlieferrecht betreffe. 7

Auch eine Teilwertabschreibung komme nicht in Betracht. Voraussetzung für die Teilwertabschreibung vom Buchwert abgespaltenen Milchlieferrechte sei gemäß dem BMF-Schreiben vom 26.03.2009, IV C 6 - S 2171 - b/o, BStBl I 2009, 514, dass bei börsennotierten Anteilen des Anlagevermögens, mit denen die an der Börse gehandelten Milchquoten zu vergleichen seien, der Gleichgewichtspreis um mehr als 40 % unter die Anschaffungskosten gesunken sei. Erst dann sei eine dauerhafte Wertminderung anzunehmen. Sei aber, wie der BFH in seinen Urteilen vom 10.06.2010 IV R 32/08, BFH/NV 2010, 2166 und vom 09.09.2010 IV R 14/08, BFH/NV 2011, 224, andeute, davon auszugehen, dass nach Wegfall der Produktionsbeschränkungen die abgespaltenen Buchwerte des Milchlieferrechts wieder dem Buchwert des Grund und Bodens hinzugerechnet würden, dann erhöhe sich faktisch, korrespondierend mit der Wertminderung des Milchlieferrechts, der Wert des Grund und Bodens, so dass für eine dauerhafte Wertminderung kein Raum bleibe. 8

Zur Begründung ihrer hiergegen gerichteten Klage tragen die Kläger wie folgt vor: 9

Bei dem abgespaltenen Milchlieferrecht handele es sich nach der Rechtsprechung des BFH um ein abnutzbares, vom Grund und Boden eigenständiges und immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens. Die beiden Wirtschaftsgüter Milchlieferrecht und Grund und Boden seien wegen der Bilanzklarheit getrennt zu bilanzieren. Das Milchlieferrecht sei nicht unentgeltlich angeschafft worden, da für die Anschaffung des Grund und Bodens, von dem die Abspaltung erfolgt sei, Aufwendungen entstanden seien. Zum Beweis dafür, dass der Grund und Boden entgeltlich erworben wurde, werde auf das Zeugnis des C2 verwiesen. Desweiteren verweisen die Kläger hierzu auf die mit Schreiben vom 24.06.2013 an das Gericht übersandten Unterlagen, aus denen auch ersichtlich sei, dass der Grund und Boden entgeltlich von den Klägern bzw. den Rechtsvorgängern erworben worden sei. In der Folge sei dann die Abspaltung vorgenommen worden, so dass diese ebenfalls als entgeltlich zu 10

qualifizieren sei. Lediglich die Bemessungsgrundlagen für die Bilanzen seien bei Aufnahme der Buchführung zum 01.07.1970 für alle Land - und Forstwirte nach einem pauschalen vereinfachten Verfahren ermittelt worden. Wegen der Einzelheiten zur Berechnung der Abspaltung wird auf die Klageschrift vom 29.02.2012 verwiesen. Das vom Beklagten zur Teilwertabschreibung zitierte BMF-Schreiben vom 26.03.2009 sei durch das BFH-Urteil vom 21.09.2011 I R 89/10, BStBl II 2014, 612, bereits überholt. Das BMF - Schreiben vom 05.11.2014 IV C 6 - S 2134/07/1002, BStBl I 2014, 1503, basiere wie das ältere BMF - Schreiben auf einer Rechtsprechung, die überwiegend zu den Zuckerrübenkontingenten ergangen sei und nicht auf der Rechtsprechung zu den Milchquoten. Im Übrigen seien BMF – Schreiben ohnehin nur für die Finanzverwaltung bindend.

Es sei nicht zu beanstanden, dass der Kläger dem Veräußerungspreis für die Milchreferenzmenge einen Teil des Pauschalwertes gegengerechnet habe, der zum07.1970 noch in vollem Umfang auf das damals existierende Wirtschaftsgut Grund und Boden entfallen sei, sich jedoch später abgespalten habe. Der Zuordnung eines Teils des Buchwertes des Grund und Bodens zur Milchreferenzmenge stehe insbesondere nicht entgegen, dass sich die Milchreferenzmenge als ein immaterielles Wirtschaftsgut infolge einer hoheitlichen Maßnahme entwickelt habe und somit nicht Gegenstand eines entgeltlichen Rechtsgeschäfts gewesen sei. Denn die Zuweisung einer Milchreferenzmenge stelle keine unentgeltliche Zuwendung eines bis dahin im Betrieb nicht vorhandenen Wirtschaftsgutes durch den Gesetzgeber oder die Verwaltungsbehörde dar. 11

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Schriftsatz der Kläger vom 07.08.2013 verwiesen. 12

Im Übrigen widerspräche es der Rechtssystematik, wenn die Milchlieferrechte bei einer Veräußerung als Betriebsausgabe berücksichtigt werden könnten, nicht aber in einem laufenden Betrieb im Rahmen der AfA. 13

Die Kläger beantragen, 14

1. den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 12.04.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.02.2012 dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer unter Anerkennung der AfA in Höhe von 34.063,84 € für die Milchquoten bei den Einkünften aus Land - und Forstwirtschaft herabgesetzt wird. 15

2. den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 22.08.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.02.2012 dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer unter Anerkennung der AfA in Höhe von 24.029,24 € für die Milchquoten bei den Einkünften aus Land - und Forstwirtschaft herabgesetzt wird. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen. 18

Er verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend wie folgt vor: 19

Nach verschiedenen im Zusammenhang mit den Milchlieferrechten ergangenen BFH-Urteilen sei die AfA von abgespaltenen Buchwerten vom Buchwert des Grund und Bodens nicht möglich, wenn diese von pauschal bewertetem Grund und Boden abgespalten wurden und demnach der Verlustausschlussklausel nach § 55 Abs. 6 EStG unterliegen (BFH-Urteile vom 10.06.2010 IV R 32/08, BStBl II 2012,551; vom 22.07.2010 IV R 30/08, BStBl II 20

2011,210 und vom 28.11.2013 IV R 58/10, BStBl II 2014, 966). Der nach § 55 Abs. 1 EStG ermittelte pauschale Buchwert dürfe nicht zu Verlusten führen noch einer Teilwertabschreibung zugänglich sein (§ 55 Abs. 5 EStG).

Zwischenzeitlich habe der BFH mit Urteil vom 09.09.2010 IV R 43/08, BFH/NV 2011, 227, 21 eine Entscheidung zu Zuckerrübenlieferrechten getroffen, die sich auf die Frage der Abschreibung abgespaltener Milchlieferrechte übertragen lasse. Der abgespaltene Buchwert unterliege danach ebenso wenig wie der Grund und Boden vor der Abspaltung einer AfA, auch wenn es sich bei dem immateriellen Wirtschaftsgut grundsätzlich um ein abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut handele, dessen Nutzungsdauer auf 10 Jahre geschätzt werden könne. Wesentlich sei hierbei, dass der nach § 55 Abs. 1 EStG ermittelte pauschale Buchwert weder zu Verlusten führen dürfe, noch einer Teilwertabschreibung zugänglich sei. Eine AfA abgespaltener Zuckerrübenlieferrechte sei nicht möglich, da der abgespaltene Buchwert nicht losgelöst von seiner Entstehungsgeschichte beurteilt werden könne und der Grund und Boden kein abnutzbares Wirtschaftsgut darstelle. Übertrage man diese Grundsätze auf den vorliegenden Fall, sei auch hier eine AfA des Milchlieferrechtes nicht möglich. Da die Anschaffung des Grund und Bodens zu einem Zeitpunkt erfolgt sei, als Milchlieferrechte noch nicht eingeführt waren, hätte dieses auch nicht im Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks entgeltlich erworben werden können. Aus den von den Klägern eingereichten Unterlagen sei ersichtlich, dass das Milchlieferrecht ursprünglich nicht erworben, sondern erst mit der Einführung der MGV vom 25.05.1984 zugeteilt worden sei (Schreiben der vita Milchversorgung Rheinland e.V aus 1984 und des Hauptzollamtes Köln-Rheinau aus 1985). Es liege somit ein unentgeltlich zugeteiltes Lieferrecht vor.

In Abhängigkeit von der Milchquote sei auch die Teilwertabschreibung zu betrachten. Für die 22 am 02.04.1984 zugeteilte Milchquote komme daher auch eine Teilwertabschreibung nicht Betracht.

Durch die zu Milchlieferrechten ergangenen BFH-Urteile vom 10.06.2010 IV R 32/08, BStBl II 2012, 551 und vom 22.07.2010 IV R 30/08, BStBl II 2011, 210, sei in Verbindung mit dem zu 23 Zuckerrübenlieferrechten ergangenen BFH-Urteil vom 09.09.2010 IV R 43/08, BFH/NV 2011, 227, bestätigt worden, dass auf die am 01.04.1984 unentgeltlich zugeteilten Milchlieferrechte ein Buchwertanteil der an diesem Tage vorhandenen Milcherzeugungsfläche entfalle. Bestätigt habe der BFH außerdem, dass für Buchwertabschreibungsbeträge von landwirtschaftlichen Nutzflächen, die nach § 55 Abs. 1 bis 4 EStG bewertet worden seien, keine lineare AfA gewährt werden dürfe und die Verlustausschlussklausel nach § 55 Abs. 6 EStG greife.

Im Übrigen werde auch auf das BMF - Schreiben vom 05.11.2014 IV C 6 - S 2134/07/1002, 24 BStBl I 2014, 1503 sowie das BFH - Urteil vom 09.09.2010 IV R 2/10, BStBl II 2011, 171, verwiesen.

Entscheidungsgründe: 25

Die Klage ist unbegründet. Die Beurteilung des Beklagten, dass die geltend gemachte AfA 26 und die Teilwertabschreibung nicht berücksichtigt werden können, ist rechtmäßig.

Nach § 7 Absatz 1 Satz 1 EStG ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung 27 durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die gesamte Dauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (AfA). Abgeschrieben

werden können nur abnutzbare Wirtschaftsgüter. Immaterielle Wirtschaftsgüter können abnutzbar sein oder zu den nicht abnutzbaren, immerwährenden Rechten zählen (BFH-Urteil vom 28.05.1998 IV R 48/97, BFHE 186, 268, BStBl II 1998, 775, m.w.N.). Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist nicht abnutzbar, wenn seine Nutzung weder unter rechtlichen noch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zeitlich begrenzt ist (BFH-Urteile vom 19.10.2006 III R 6/05, BFHE 215, 222, BStBl II 2007, 301 und in BFHE 186, 268, BStBl II 1998, 775). Bei zeitlich begrenzten Rechten kann ausnahmsweise von einer unbegrenzten Nutzungsdauer ausgegangen werden, wenn sie normalerweise ohne weiteres verlängert werden, ein Ende also nicht abzusehen ist (vgl. BFH-Urteile vom 18.12.1970 VI R 99/67, BFHE 101, 100, BStBl II 1971, 237; vom 17.02.1993 I R 48/92, BFH/NV 1994, 455). Die Absetzung bemisst sich dabei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG).	
Bemessungsgrundlage sind grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des jeweiligen abnutzbaren Wirtschaftsguts (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG).	28
Die Milchreferenzmenge ist nach ständiger Rechtsprechung ein immaterielles Wirtschaftsgut (BFH-Urteile vom 24.08.2000 IV R 42/99, BFHE 193, 107, BStBl II 2003, 67, m.w.N. und vom 09.09.2010 IV R 14/08, BFH/NV 2011, 224).	29
Erwirbt ein Landwirt ein Milchlieferrecht, ist das Recht als abnutzbares Anlagevermögen seines Betriebs zu beurteilen. Die Anschaffungskosten werden über zehn Jahre abgeschrieben (BFH-Urteile vom 29.04.2009 IX R 33/08, BStBl II 2010, 958 und vom 17. 03.2010 IV R 3/08 zu Lieferrechten für Zuckerrüben; so auch BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 78). Soweit ein Milchlieferrecht nicht eigenständig erworben worden ist, sondern sich nach der Rechtsprechung des BFH vom Grund und Boden abgespalten hat, unterliegt der abgespaltene Buchwert allerdings ebenso wenig wie der Buchwert des Grund und Bodens vor der Abspaltung einer AfA (BFH-Urteile vom 09.09.2010 IV R 2/10, BStBl II 2011, 171 und vom 28.11.2013 IV R 58/10, BStBl II 2014, 966).	30
Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze kommt die begehrte AfA und Teilwertabschreibung nicht in Betracht. Der abgespaltene Buchwert unterliegt nach Auffassung des Senats ebenso wenig wie der Buchwert des Grund und Bodens vor der Abspaltung einer AfA. Denn der Grund und Boden stellt ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut dar. Das Milchlieferrecht wurde nicht eigenständig erworben. Die von dem Kläger bzw. dessen Rechtsvorgänger genutzten landwirtschaftlichen Flächen stammen aus einer Anschaffung als Siedlerstelle vor dem07.1970. Die insoweit dem Betrieb zugeteilten Lieferrechte sind danach als nicht abzuschreibende Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu beurteilen. Der abgespaltene Buchwert kann aber nicht losgelöst von seiner Entstehung beurteilt werden. Der Kläger selbst hat die Milchlieferrechte im Zuge der Hofübergabe von seinen Eltern erhalten und damit nicht eigenständig erworben. Soweit sich von den historischen Anschaffungskosten des Grund und Bodens oder von dem zum 01.07.1970 nach § 55 EStG anzusetzenden Wert Anschaffungskosten von Lieferrechten abgespalten haben, sind diese im Rahmen der vom Kläger durchgeführten Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung im Zeitpunkt der Veräußerung ungekürzt als Betriebsausgabe abzuziehen.	31
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs.1 FGO.	32

