Urteil vom 21. Oktober 2015, IV R 6/12

Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform 2003 als abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 2, EStG § 7 Abs 1 S 1, EStG § 7 Abs 1 S 2, EStG § 9b, EStG § 13, EGV 1782/2003 , EGV 795/2004 , EGV 796/2004 , EStG VZ 2006 , BetrPrämDurchfG

vorgehend FG Münster, 18. Dezember 2011, Az: 9 K 3144/09 E

Leitsätze

1. Die durch die GAP-Reform 2003 eingeführten Zahlungsansprüche sind abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter .

2. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform 2003 ist jedenfalls am Bilanzstichtag 30. Juni 2007 typisierend mit zehn Jahren zu schätzen .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19. Dezember 2011 9 K 3144/09 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute und wurden im Streitjahr 2006 zusammenveranlagt. Der Kläger erzielte ab dem 1. Oktober 2000 und auch im Streitjahr Einkünfte aus der Verpachtung seines ursprünglich selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs. Den Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nach dem für Land- und Forstwirte geltenden Normalwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG).

2 Auf der Grundlage der im Jahr 2003 auf Ebene der Europäischen Union (EU) beschlossenen gemeinsamen Agrarpolitik der EU (GAP-Reform 2003) und der hierzu ergangenen Verordnungen --VO-- (EG) Nr. 1782/2003 des Rates vom 29. September 2003 (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- 2003 Nr. L 270, 1), VO (EG) Nr. 795/2004 und VO (EG) Nr. 796/2004 der Kommission vom 21. April 2004 (ABlEU 2004 Nr. L 141, 1 und 18) sowie der nationalen Durchführungsbestimmungen (Betriebsprämiendurchführungsgesetz --BetrPrämDurchfG-- vom 21. Juli 2004, BGBl I 2004, 1763 und Betriebsprämiendurchführungsverordnung --BetrPrämDurchfV-- vom 3. Dezember 2004, BGBl I 2004, 3204) setzte die Landwirtschaftskammer Nordrhein-Westfalen auf Antrag der Pächterin P mit Bescheid vom 31. März 2006 für diese sog. Zahlungsansprüche für "Ackerland" (A) und für "Stilllegung" (S) u.a. für die vom Kläger angepachteten Flächen fest. Die Betriebsprämien für die Prämienjahre 2005 und 2006 wurden entsprechend an P ausbezahlt.

3 Im September 2006 beendete der Kläger den Pachtvertrag mit P. In diesem Zusammenhang erwarb er von P 86 Zahlungsansprüche A und 7 Zahlungsansprüche S zu einem Kaufpreis von 300 € je Zahlungsanspruch bzw. zu einem Gesamtkaufpreis von 27.900 €. Zum 15. September 2006 und mit Wirkung ab dem Prämienjahr 2007 übertrug P diese Zahlungsansprüche über das Integrierte Verwaltungs- und Kontrollsystem auf den Kläger.

4 Ab dem 1. Oktober 2006 verpachtete der Kläger landwirtschaftliche Flächen von 85,58 ha an die B-GbR. Die auf die verpachtete Fläche entfallenden 86 Zahlungsansprüche A "übertrug" der Kläger vereinbarungsgemäß unentgeltlich

ab dem Prämienjahr 2007 auf die B-GbR. Diese war verpflichtet, die Ansprüche nach Ablauf der Pachtdauer unentgeltlich auf den Kläger "zurückzuübertragen".

5 Sowohl der Kläger als auch der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gingen in der Folge übereinstimmend davon aus, dass der Kläger aus den zurückbehaltenen stillgelegten landwirtschaftlichen Flächen und aus den verpachteten Flächen auch im Streitjahr Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 EStG erzielt hat.

6 Der Kläger setzte in seinem Jahresabschluss zum 30. Juni 2007 die erworbenen 93 Zahlungsansprüche im Anlagevermögen mit Anschaffungskosten von 27.900 € an. In der der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beigefügten Gewinnermittlung machte der Kläger die Anschaffungskosten für die Zahlungsansprüche nicht mittels Abschreibung aufwandswirksam geltend.

7 Mit Bescheid vom 6. November 2008 veranlagte das FA die Kläger erklärungsgemäß zur Einkommensteuer. Gegen diesen Bescheid legten die Kläger Einspruch ein, mit dem sie die Berücksichtigung der Anschaffungskosten für die Zahlungsansprüche im Wege der linearen Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von 3.321 € begehrten. Dabei ging der Kläger von einer Nutzungsdauer von sieben Jahren und dem Beginn der Abschreibung ab dem 1. September 2006 aus.

8 Mit Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2009 wies das FA den Einspruch der Kläger als unbegründet zurück. Hierbei verwies es auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 25. Juni 2008 IV C 6-S 2134/07/10001 (BStBl I 2008, 682, Tz. 19). Danach seien die im Rahmen der GAP-Reform 2003 geschaffenen Zahlungsansprüche nicht abnutzbar.

9 Das Finanzgericht (FG) gab der von den Klägern erhobenen Klage überwiegend statt. Der Kläger habe die entgeltlich erworbenen Zahlungsansprüche zu Recht in seinem Anlagevermögen aktiviert, da diese nur im Wege der Nutzungsüberlassung auf die B-GbR übergegangen seien, das wirtschaftliche Eigentum aber beim Kläger verblieben sei. Die Zahlungsansprüche seien abnutzbare Wirtschaftsgüter. Es handele sich nach ihrer rechtlichen Ausgestaltung um Rechte von zwar unbestimmter, aber begrenzter Dauer. Die dafür angefallenen Anschaffungskosten seien daher im Wege der AfA gewinnwirksam zu berücksichtigen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sei aber nicht mit sieben, sondern mit zehn Jahren zu schätzen. Im Wirtschaftsjahr 2006/07 sei daher eine lineare AfA --ausgehend von der Anschaffung der Zahlungsansprüche im September 2006-- in Höhe von 2.325 € (10/12 von 2.790 €) gewinnmindernd zu berücksichtigen. Davon sei gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG die Hälfte (1.162,50 €) im Streitjahr zu berücksichtigen.

10 Die vollständigen Entscheidungsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1035 veröffentlicht.

11 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Die Zahlungsansprüche seien nicht abnutzbar. Ihre Nutzung sei zeitlich nicht begrenzt. Die entsprechenden EU-Verordnungen enthielten keine zeitliche Befristung. Es sei eine zeitlich unbefristete Subventionierung der Landwirte geplant gewesen. Der Umstand, dass in der finanziellen Vorausschau der EU Haushaltsmittel zunächst nur bis zum Jahr 2013 in die dafür eingerichteten beiden Fonds eingestellt worden seien, stehe dem nicht entgegen. Die Direktzahlungen hätten vielmehr nur angepasst werden sollen, um deren Nutzung und Qualität zu steigern. Davon gehe im Übrigen und insoweit widersprüchlich auch das FG im Rahmen der Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer aus. Die Zahlungsansprüche seien daher mit den Milch- und Zuckerrübenlieferrechten, deren Abnutzbarkeit der Bundesfinanzhof (BFH) bejaht habe, nicht vergleichbar.

12 Das FA beantragt (sinngemäß),
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist unbegründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger AfA auf die entgeltlich erworbenen Zahlungsansprüche vornehmen konnte, da es sich um abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter handelt.

15 1. AfA in gleichen Jahresbeträgen sind nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG bei Wirtschaftsgütern vorzunehmen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Die Absetzung bemisst sich dabei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG).

16 2. Die im Rahmen der GAP-Reform 2003 eingeführten Zahlungsansprüche sind selbständige immaterielle Wirtschaftsgüter.

17 a) Nach ständiger Rechtsprechung beinhaltet der Begriff des "Wirtschaftsguts" in Anlehnung an den Begriff "Vermögensgegenstand" im Handelsrecht nicht nur Sachen und Rechte im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs, sondern auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, d.h. sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lässt, die also aus der Sicht eines potentiellen Betriebserwerbers einen eigenständigen Wert haben (zuletzt BFH-Urteil vom 12. Februar 2015 IV R 29/12, BFHE 249, 177, Rz 14).

18 Davon ausgehend sind die Zahlungsansprüche als immaterielle Wirtschaftsgüter anzusehen. Sie sind nach Art. 43 ff. der VO (EG) Nr. 1782/2003 Bestandteil der Betriebsprämienregelung nach Art. 33 ff. der VO (EG) Nr. 1782/2003, die in der Bundesrepublik Deutschland durch das BetrPrämDurchfG und die zu diesem Gesetz ergangene BetrPrämDurchfV umgesetzt worden ist. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Betriebsprämienregelung ist nach Art. 33 Abs. 1 Buchst. c der VO (EG) Nr. 1782/2003, dass die Betriebsinhaber einen Zahlungsanspruch erhalten haben. Die Zahlungsansprüche eröffnen deren Inhaber die Möglichkeit, Betriebsprämien in Anspruch zu nehmen. Die Zahlungsansprüche sind übertragbar. Sie sind nicht an die Bewirtschaftung bestimmter Flächen oder an eine konkrete landwirtschaftliche Nutzung gebunden, vielmehr kann der Betriebsinhaber über sie verfügen und diese nach Art. 46 der VO (EG) Nr. 1782/2003 mit oder ohne Fläche veräußern oder --wie im Streitfall-- zusammen mit einer gleichwertigen Hektarzahl beihilfefähiger Flächen im Wege der Verpachtung übertragen.

19 b) Die Zahlungsansprüche sind von dem Kläger zutreffend in der für seinen landwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb aufgestellten Bilanz gemäß § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 2 EStG aktiviert worden, da er sie entgeltlich erworben hat. Ebenfalls zutreffend ist der Kläger dabei unter Berücksichtigung des § 9b EStG von Anschaffungskosten in Höhe von 27.900 € ausgegangen. Zu Recht ist das FG auch davon ausgegangen, dass der Kläger die Zahlungsansprüche nicht an die B-GbR veräußert, sondern lediglich an diese verpachtet hat. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig, weshalb der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.

20 3. Mit dem FG geht der Senat davon aus, dass die Zahlungsansprüche abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter sind.

21 a) Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist nicht abnutzbar, wenn seine Nutzung weder unter rechtlichen noch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zeitlich begrenzt ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. Oktober 2008 IV R 1/06, BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, m.w.N.). 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. Im Zweifel ist jedoch nach dem Grundsatz der Vorsicht von einer zeitlich begrenzten Nutzung auszugehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, m.w.N.).

22 b) Ausgehend von diesen Grundsätzen sind die Zahlungsansprüche als abnutzbare Wirtschaftsgüter anzusehen (anderer Ansicht BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 682, unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 4. Dezember 1991 I R 148/90, BFHE 166, 472, BStBl II 1992, 383, zu Güterverkehrsgenehmigungen). Zwar weist das FA zutreffend darauf hin, dass die VO (EG) Nr. 1782/2003, auf der die hier streitigen Zahlungsansprüche beruhten, zeitlich nicht befristet war. Daraus allein konnte aber zum hier maßgeblichen Bilanzstichtag, dem 30. Juni 2007, nicht abgeleitet werden, dass die Zahlungsansprüche auf Dauer Grundlage der Gemeinsamen Agrarpolitik der EU bleiben würden. Gegen eine derartige Annahme spricht bereits die Historie der seit 1962 existierenden Gemeinsamen Agrarpolitik der EU. Diese ist im Laufe der Jahre immer wieder erheblich reformiert worden. Die einzelnen Fördermaßnahmen waren insbesondere auf Grund geänderter politischer Zielsetzungen und bedingt durch die EU-Erweiterung ständigen Veränderungsprozessen unterworfen (vgl. dazu u.a. die Erklärung der Europäischen Kommission auf deren Homepage unter http://ec.europa.eu/agriculture/cap-history/ index_de.htm). So haben die hier streitigen Zahlungsansprüche, die weitgehend von der landwirtschaftlichen Produktion entkoppelt worden sind, die bisherigen Zahlungsansprüche, die auf der VO (EWG) Nr. 1765/92 des Rates vom 30. Juni 1992 zur Einführung einer Stützungsregelung für Erzeuger bestimmter landwirtschaftlicher Kulturpflanzen (Amtsblatt der Europäischen

Gemeinschaften --ABlEG-- 1992 Nr. L 181, 12) und später auf der VO (EG) Nr. 1251/1999 des Rates vom 17. Mai 1999 zur Einführung einer Stützungsregelung für Erzeuger bestimmter landwirtschaftlicher Kulturpflanzen (ABlEG 1999 Nr. L 160, 1) beruhten, abgelöst. Letztere sahen Ausgleichs- und Flächenzahlungen vor, die nur an die Produktion gekoppelt waren (vgl. dazu auch BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 682, Tz. 4, 5). Diese Ansprüche --teilweise als Ackerprämie oder Flächenzahlungen bezeichnet-- waren zeitlich nicht befristet, sie waren aber ebenso wenig auf Dauer garantiert. Auch für die durch die GAP-Reform 2003 geschaffenen Zahlungsansprüche bestand keine Gewähr dafür, dass diese auf Dauer angelegt sind. Das Gegenteil ist vielmehr der Fall. Bereits den Erwägungen zu der VO (EG) Nr. 1782/2003 lässt sich entnehmen, dass das System der neu geregelten Zahlungsansprüche von vornherein unter einem Änderungsvorbehalt stand. So wird in der Erwägung 22 der VO (EG) Nr. 1782/2003 ausgeführt, dass die Stützungsregelungen der Gemeinschaft --erforderlichenfalls auch kurzfristig-- an die Entwicklung angepasst werden müssten. Die Empfänger könnten daher nicht davon ausgehen, dass die Förderbedingungen unverändert blieben, und sollten auf mögliche Änderungen auf Grund von Marktentwicklungen vorbereitet sein (vgl. zum Vertrauensschutz bzgl. der Höhe der Zahlungsansprüche: Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Agrargenossenschaft Neuzelle vom 14. März 2013 C-545/11, EU:C:2013:169, Rz 30 bis 33). In die gleiche Richtung zielt die Erwägung 23, in der es heißt, dass angesichts der bedeutenden Auswirkungen der Direktzahlungen auf den Haushalt und zur besseren Beurteilung ihrer Ergebnisse die Gemeinschaftsregelungen einer geeigneten Bewertung unterzogen werden sollten. Entsprechend wurden von der Europäischen Kommission bereits im ersten Halbjahr 2010 umfassende öffentliche Konsultationen durchgeführt und umfassende Reformen der Gemeinsamen Agrarpolitik erörtert und angeregt (s. dazu Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen vom 18. November 2010, Die GAP bis 2020, Kom (2010) 672 endgültig; http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX: 52010DC0672&rid=2).

23 Berücksichtigt man weiterhin, dass der Finanzierungsrahmen für die GAP-Reform 2003 zunächst nur bis in das Jahr 2013 festgelegt worden war (BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 682, Tz. 19), konnte von einer zeitlich unbegrenzten Nutzung der Zahlungsansprüche zum maßgeblichen Bilanzstichtag (30. Juni 2007) nicht ausgegangen werden (anderer Ansicht Urteil des Sächsischen FG vom 10. November 2011 2 K 1116/11, EFG 2012, 1039, rkr.).

24 Die zeitliche Begrenztheit der Zahlungsansprüche wird schließlich auch durch die zwischenzeitlich erfolgte GAP-Reform 2013 (u.a. VO (EU) Nr. 1306/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Dezember 2013, ABlEU 2013 Nr. L 347, 549, und VO (EU) Nr. 1307/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Dezember 2013, ABlEU 2013 Nr. L 347, 608) bestätigt, in deren Zuge alle Zahlungsansprüche mit Wirkung zum 31. Dezember 2014 ihre Gültigkeit verloren haben. Zwar werden auch nach der GAP-Reform 2013 wiederum Zahlungsansprüche eingeräumt. Diese sind aber inhaltlich und rechtlich neu gestaltet worden und stellen mithin ein aliud zu den bisherigen Zahlungsansprüchen nach der GAP-Reform 2003 dar.

25 4. Die von dem FG im Wege der Schätzung ermittelte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Zahlungsansprüche von zehn Jahren ist ebenfalls nicht zu beanstanden.

26 a) Steht die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes nicht fest, ist sie zu schätzen (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, und vom 29. April 2009 IX R 33/08, BFHE 225, 361, BStBl II 2010, 958). Die Nutzungsdauer der Zahlungsansprüche am Bilanzstichtag ist dabei nach den bei Aufstellung der Bilanz gegebenen Erkenntnismöglichkeiten zu schätzen. Grundlage ist dabei die aus Sicht des hier maßgeblichen Bilanzstichtags 30. Juni 2007 voraussichtliche Dauer des Fortbestands der auf der VO (EG) Nr. 1782/2003 basierenden Zahlungsansprüche.

27 b) Davon ausgehend ist die Schätzung des FG, die sich an der Rechtsprechung des BFH zu der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Zuckerrübenlieferrechte (BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 3/08, BFHE 229, 159, BStBl II 2014, 512) und der Milchlieferrechte (BFH-Urteil in BFHE 225, 361, BStBl II 2010, 958) orientiert, bezogen auf den hier maßgeblichen Bilanzstichtag 30. Juni 2007 nicht zu beanstanden. Zu diesem Zeitpunkt war nicht konkret absehbar, ob und in welcher Ausgestaltung die Zahlungsansprüche über das Jahr 2013 hinaus fortbestehen würden. Insoweit hält der Senat es für sachgerecht, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Zahlungsansprüche ungeachtet des Umstandes, dass der Finanzierungsrahmen der Zahlungsansprüche zunächst nur bis ins Jahr 2013 festgelegt war, auch zum 30. Juni 2007 typisiert mit zehn Jahren zu schätzen.

28 5. Die Sache ist spruchreif. Die Höhe der von dem FG ermittelten AfA und deren anteilige gewinnwirksame Zuordnung gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG im Streitjahr ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig.

29 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de