Urteil vom 06. Dezember 2017, VI R 65/15

Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau

ECLI:DE:BFH:2017:U.061217.VIR65.15.0

BFH VI. Senat

EStG § 7 Abs 1 S 1, WeinG § 6, EWGV 116/76 , EWGV 454/80 , EWGV 822/87 , EGV 1493/1999 , EGV 1234/2007 , EGV 491/2009 , EGV 479/2008 , EUV 1308/2013 , EStG VZ 2010 , WeinG § 6 Abs 1, EStG § 5 Abs 2, EStG § 13

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 18. Mai 2015, Az: 5 K 2429/12

Leitsätze

1. Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau sind immaterielle Wirtschaftsgüter. Sie vermitteln dem Erzeuger das Recht, nach Rodung einer zulässig bestockten Rebfläche diese wieder mit Rebstöcken zu bepflanzen, und verkörpern damit letztlich das unionsrechtlich beschränkte Recht, Wein zu erzeugen.

2. Es handelt sich bei diesen Rechten jedenfalls bis zum 30. Juni 2011 nicht um abnutzbare Wirtschaftsgüter. Denn zu diesem Zeitpunkt war ein Ende der Beschränkung des Weinbaus in der EU nicht absehbar.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 19. Mai 2015 5 K 2429/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob entgeltlich erworbene weinbauliche Wiederbepflanzungsrechte abnutzbar und über die Nutzungsdauer abzusetzen sind.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, die einen Weinbaubetrieb führt. Den für das Streitjahr (2010) erklärten Gewinn stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zunächst erklärungsgemäß fest. Der Bescheid stand nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

3 Im Rahmen einer Außenprüfung bei der Klägerin stellte der Prüfer fest, dass diese in den Jahren 1999 bis 2004 verschiedene Rebpflanzungsrechte entgeltlich erworben und die Anschaffungskosten --erstmals ab dem Wirtschaftsjahr 2002/2003-- auf eine Nutzungsdauer von zehn Jahren gleichmäßig verteilt hatte. Sämtliche Wiederbepflanzungsrechte wurden aufgrund von entsprechenden bei der Landwirtschaftskammer Rheinland-Pfalz (Landwirtschaftskammer) gestellten Anträgen und von dieser erteilten Bescheiden zeitnah zum jeweiligen entgeltlichen Erwerb auf von der Klägerin bewirtschaftete Flächen übertragen. Der Betriebsprüfer beurteilte die Rebpflanzungsrechte als nicht abschreibungsfähig. Rebpflanzungsrechte seien zwar immaterielle Wirtschaftsgüter. Sie könnten jedoch zeitlich unbegrenzt ausgeübt werden. Ein die Abschreibung rechtfertigender Wertverschleiß scheide daher aus. Die sich daraus ergebende Gewinnänderung nahm der Prüfer in der Bilanz zum 30. Juni 2011 vor.

4 Das FA änderte daraufhin den bisherigen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 und erhöhte den Gewinn der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft entsprechend.

5 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1349 veröffentlichten Gründen ab.

6 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

7 Sie beantragt,
das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 19. Mai 2015 5 K 2429/12 sowie den Änderungsbescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 5. Juli 2012 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 8. Oktober 2012 aufzuheben.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die von der Klägerin hinsichtlich der Wiederbepflanzungsrechte begehrte Absetzung für Abnutzung (AfA) nicht in Betracht kommt.

10 1. AfA in gleichen Jahresbeträgen ist nach § 7 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (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).

11 2. Die im Rahmen der gemeinsamen Marktorganisation für Wein (GMO) mit Art. 30a der Verordnung (EWG) Nr. 454/80 des Rates vom 18. Februar 1980 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG-- Nr. L 57, S. 7) eingeführten und in Umsetzung der europäischen Richtlinien in § 6 Abs. 1 des Weingesetzes (WeinG) geregelten weinbaulichen Wiederbepflanzungsrechte sind selbständige immaterielle Wirtschaftsgüter.

12 a) Nach ständiger Rechtsprechung umfasst der Begriff des "Wirtschaftsguts" in Anlehnung an den Begriff "Vermögensgegenstand" im Handelsrecht nicht nur Sachen und Rechte i.S. 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 (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. März 2016 IV R 41/13, BFHE 253, 337, BStBl II 2016, 984; vom 21. Oktober 2015 IV R 6/12, BFHE 252, 267, BStBl II 2017, 45, und vom 12. Februar 2015 IV R 29/12, BFHE 249, 177, BStBl II 2017, 668; jeweils m.w.N.).

13 b) Danach handelt es sich bei den streitbefangenen Wiederbepflanzungsrechten um immaterielle Wirtschaftsgüter (Krumm, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz B 225; Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 55 EStG Rz 43; HHR/Anzinger, § 5 EStG Rz 1790, Stichwort "Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau"; HHR/Paul, § 13 EStG Rz 66; Leingärtner/Wendt, Besteuerung der Landwirte, Kap. 29a, Rz 135; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz A 20m; von Schönberg, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2001, 145, 154; Bayerisches Landesamt für Steuern S 2149.2.1-20/1 St 32, juris, sowie FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23. März 2007 4 K 2827/04, EFG 2007, 1066). Denn sie vermitteln dem Erzeuger das Recht, nach Rodung einer zulässig bestockten Rebfläche diese wieder mit Rebstöcken zu bepflanzen (Rathke/Boch, Weinrecht, 2012, § 6 Rz 5). Damit verkörpern sie letztlich das Recht auf Weinerzeugung. Ein gedachter Erwerber wäre bereit, für diesen (dauerhaften) Vorteil ein besonderes Entgelt zu entrichten. Dies ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig.

14 c) Ebenfalls nicht streitig ist zwischen den Beteiligten, dass die Klägerin die entgeltlich erworbenen Wiederbepflanzungsrechte im Jahr der Anschaffung in Höhe der Anschaffungskosten und damit zutreffend in der für ihren landwirtschaftlichen Betrieb aufgestellten Bilanz gemäß § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 2 EStG aktiviert hat. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.

15 3. Mit dem FG geht der erkennende Senat jedoch davon aus, dass die streitbefangenen weinbaulichen Wiederbepflanzungsrechte zum maßgeblichen Bilanzstichtag --dem 30. Juni 2011-- keine abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgüter waren.

16 a) Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist abnutzbar, wenn seine Nutzung unter rechtlichen oder unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zeitlich begrenzt ist (z.B. BFH-Urteile vom 21. Februar 2017 VIII R 56/14, BFHE 257, 112, BStBl II

2017, 694, wirtschaftlicher Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung; in BFHE 252, 267, BStBl II 2017, 45, Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform 2003; vom 16. Oktober 2008 IV R 1/06, BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, betriebsgebundene Zuckerrübenlieferrechte, m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteile vom 19. Oktober 2006 III R 6/05, BFHE 215, 222, BStBl II 2007, 301, Domain-Name; vom 28. Mai 1998 IV R 48/97, BFHE 186, 268, BStBl II 1998, 775, Belieferungsrecht; vom 29. April 2009 IX R 33/08, BFHE 225, 361, BStBl II 2010, 958, Milchlieferrecht, und vom 17. März 2010 IV R 3/08, BFHE 229, 159, BStBl II 2014, 512, Zuckerrübenlieferrecht). 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-Urteile in BFHE 252, 267, BStBl II 2017, 45, und in BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, m.w.N.).

17 b) Ausgehend von diesen Grundsätzen waren die streitbefangenen weinbaulichen Wiederbepflanzungsrechte am maßgeblichen Bilanzstichtag als nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter anzusehen (Krumm, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz B 225; HHR/Paul, § 13 EStG Rz 66; Leingärtner/Kanzler, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24, Rz 49; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rz 20n, B 576f; von Schönberg, DStZ 2001, 145, 154; Bayerisches Landesamt für Steuern S 2149.2.1-20/1 St 32, juris).

18 aa) Dabei kann der Senat dahinstehen lassen, ob er der Auffassung des FG folgt, nach der Wiederbepflanzungsrechte, die --wie vorliegend-- zeitnah zum Anschaffungs- und Übertragungszeitraum ausgeübt werden, weinrechtlich erlöschen (Rathke/ Boch, Weinrecht, 2012, § 6 Rz 15; HHR/Anzinger, § 5 EStG Rz 1790, Stichwort "Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau"; Krumm, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz B 225; Kirsch, Wiederbepflanzungsrecht in der Zwangsversteigerung, Der Deutsche Rechtspfleger 1998, 192; anderer Ansicht Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rz 20q f.), mit dem neu bestockten Grundstück verschmelzen (Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 55 Rz G 12; HHR/Kanzler, § 55 EStG Rz 43; Leingärtner/Kanzler, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24, Rz 49; von Schönberg, DStZ 2001, 145, 154) und auf diesem Grundstück eine zeitlich unbeschränkte weinbauliche Nutzungsmöglichkeit vermitteln, so dass ein die Abschreibung rechtfertigender Werteverschleiß schon deshalb ausscheidet.

19 bb) Auch wenn ein weinbauliches Wiederbepflanzungsrecht nach seiner Ausübung als Voll- oder Anwartschaftsrecht bestehen bliebe, kommt die von der Klägerin begehrte AfA nicht in Betracht. Denn die Pflanzungsrechte sind Ausfluss des in der Europäischen Union (EU) geltenden Neuanpflanzungsverbots von Reben, dessen Ende zum maßgeblichen Bilanzstichtag (30. Juni 2011) nicht abzusehen war.

20 (1) Seit dem 27. Mai 1976 ist der Anbau von Wein auf dem Gebiet der EU beschränkt. Er ist nur in ausgewiesenen Anbaugebieten und auch dort nur im Rahmen der zur Verfügung stehenden Anpflanzungsrechte möglich (Verordnung (EWG) Nr. 1162/76 des Rates vom 17. Mai 1976, ABlEG Nr. L 135, S. 32; Art. 30a der Verordnung (EWG) Nr. 454/80 des Rates vom 18. Februar 1980, ABlEG Nr. L 57, S. 7). Die Einführung eines generellen Neuanpflanzungsverbots sollte der zunehmenden Überproduktion (insbesondere von Tafelweinen geringer Qualität) entgegenwirken und ursprünglich nur für den Zeitraum vom 1. Dezember 1976 bis zum 30. November 1978 gelten. Der Anbaustopp wurde allerdings stets verlängert (z.B. durch Art. 6 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 822/87 des Rates vom 16. März 1987, ABlEG Nr. L 84, S. 1, bis zum 31. August 1990, Art. 2 der Verordnung (EG) Nr. 1493/1999 des Rates vom 17. Mai 1999, ABlEG Nr. L 179, S. 1, bis zum 31. Juli 2010 und durch Art. 85f und 85g der Verordnung (EG) Nr. 1234/2007 des Rates vom 22. Oktober 2007 i.d.F. der Verordnung (EG) Nr. 491/2009 des Rates vom 25. Mai 2009, Amtblatt der Europäischen Union --ABlEU-- L 154, S. 1, bis zum 31. Dezember 2015 mit der Möglichkeit der Verlängerung bis zum 31. Dezember 2018). Nach der Verordnung (EU) Nr. 1308/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Dezember 2013 (ABlEU L 347, S. 671) änderte sich die unionsrechtliche Rechtslage insofern, als das bisherige System der Pflanzungsrechte zum 1. Januar 2016 durch ein Genehmigungssystem für Rebpflanzungen abgelöst wurde und das leicht modifizierte Weinanbauverbot im Jahr 2030 auslaufen soll (Art. 61 ff. der Verordnung (EU) Nr. 1308/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Dezember 2013, ABlEU L 347, S. 671). Mit dem Weingesetz i.d.F. vom 16. Juli 2015 (BGBl I 2015, 1207) hat der nationale Gesetzgeber diese Vorgaben umgesetzt und u.a. in § 6a WeinG i.d.F. vom 16. Juli 2015 (BGBl I 2015, 1207) die Voraussetzung dafür geschaffen, dass alte Wiederanpflanzungsrechte ab dem 15. September 2015 auf Antrag bei den zuständigen Landesstellen in entsprechende Genehmigungen (Wiederbepflanzungsgenehmigungen) umgewandelt werden können. Allerdings ist deren Verkehrsfähigkeit durch den Systemwechsel eingeschränkt worden. Sie sind nicht mehr flächen-, sondern ab dem 1. Januar 2016 betriebsgebunden (§ 6 Abs. 4, § 6a Abs. 2 WeinG i.d.F. vom 16. Juli 2015, BGBl I 2015, 1207) und konnten deshalb nur noch bis zum 31. Dezember 2015 auf einen anderen Betrieb übertragen werden.

21 (2) Zwar weist die Klägerin zutreffend darauf hin, der Europäische Gerichtshof habe mit Urteil Liselotte Hauer/Land Rheinland Pfalz vom 13. Dezember 1979 C-44/79 (EU:C:1979:290) entschieden, dass das Neuanpflanzungsverbot in die Vorrechte des Eigentümers eingreift und nur deshalb gerechtfertigt sei, weil es dem allgemeinen Wohl diene und vorübergehend ausgestaltet sei.

22 Auch hat die Kommission der Europäischen Gemeinschaften unter dem Datum 22. Juni 2006 dem Rat und dem Europäischen Parlament ihre Auffassung mitgeteilt, dass die GMO für Wein grundlegend reformiert werden müsse und deshalb u.a. das Anpflanzungsverbot aufgehoben werden solle (Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament – Auf dem Weg zur Nachhaltigkeit im europäischen Weinsektor {SEK(2006) 770 SEK(2006) 780}, KOM(2006)319 endgültig, Celex-Nr. 52006DC0319). Sodann hat die Kommission unter dem Datum 4. Juli 2007 einen Vorschlag für eine Verordnung des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Wein und zur Änderung bestimmter Verordnungen vorgelegt, nach der zwar das System der Beschränkung der Pflanzungsrechte von 2010 bis 2013 verlängert, ab 1. Januar 2014 das Anpflanzen von Reben jedoch uneingeschränkt zugelassen werden sollte (Vorschlag für eine Verordnung des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Wein und zur Änderung bestimmter Verordnungen {SEK(2007) 893} {SEK(2007) 894}, KOM(2007) 372 endgültig 2007/0138(CNS), Celex-Nr. 52007PC0372). Gleichwohl wurde das Neuanpflanzungsverbot in Art. 90 der Verordnung (EG) Nr. 479/2008 des Rates vom 29. April 2008 (ABlEU L 148, S. 1) bis zum 31. Dezember 2015 fortgeschrieben. Zwar findet sich eine Absichtserklärung dahingehend, dass das Verbot von Neuanpflanzungen dann endgültig aufgehoben werden soll, um wettbewerbsfähigen Erzeugern die Möglichkeit zu geben, frei auf die Marktbedingungen zu reagieren (Verordnung (EG) Nr. 479/2008 des Rates vom 29. April 2008, ABlEU L 148, S. 1, Erwägung 59). Zugleich wurde den Mitgliedstaaten jedoch die Möglichkeit eingeräumt, das Verbot für ihr Hoheitsgebiet bis zum 31. Dezember 2018 zu verlängern, wenn sie dies für erforderlich halten (Art. 90 Abs. 6 der Verordnung (EG) Nr. 479/2008 des Rates vom 29. April 2008, ABlEU L 148, S. 1).

23 Aufgrund der stetigen Verlängerung des Anbaustopps in der Vergangenheit war deshalb zum maßgeblichen Bilanzstichtag --dem 30. Juni 2011-- ein Ende der Beschränkung des Weinanbaus nicht abzusehen. Vielmehr war zu diesem Zeitpunkt jedenfalls noch davon auszugehen, dass die Zulässigkeit von Rebanpflanzungen zur Weinerzeugung aus Gründen der Marktordnung innerhalb der EU beschränkt blieb und damit Wiederbepflanzungsrechte auf Dauer angelegt und von unbegrenzter Nutzungsdauer waren.

24 (3) Anhaltspunkte dafür, dass der Teilwert der streitbefangenen Wiederbepflanzungsrechte zum 30. Juni 2011 unter deren Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) gesunken war, sind weder vorgetragen noch ersichtlich.

25 (4) Soweit sich die Klägerin auf die Rechtslage nach der Verordnung (EU) Nr. 1308/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Dezember 2013 (ABlEU L 347, S. 671), insbesondere den Wechsel von dem bisherigen System der Pflanzungsrechte zu einem Genehmigungssystem für Rebpflanzungen und die damit einhergehende Beschränkung der Verkehrsfähigkeit von Wiederbepflanzungsrechten bzw. Genehmigungen, beruft, kann dies schon deshalb nicht für ihr Klagebegehren streiten, weil es sich insoweit um Erkenntnisse nach dem maßgeblichen Bilanzstichtag handelt.

26 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de