

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 17.1.2019, VI R 52/16
ECLI:DE:BFH:2019:U.170119.VIR52.16.0**

Einzug des Milchlieferrechts nach Beendigung des Pachtvertrags

Leitsätze

1. Wird ein Teil des Milchlieferrechts unentgeltlich zu Gunsten der Landesreserve eingezogen, sind die anteilig auf diese Menge entfallenden Anschaffungskosten auszubuchen.
2. Ist das eingezogene Milchlieferrecht mit dem abgespaltenen Buchwert nach § 55 Abs. 1 EStG bilanziert, werden die anteiligen Anschaffungskosten den Anschaffungskosten des Grund und Bodens, von dem sie sich ursprünglich abgespalten hatten, wieder zugerechnet.
3. Ist der Grund und Boden, von dem sich der Buchwert des Milchlieferrechts ursprünglich abgespalten hatte, nicht mehr im Betriebsvermögen vorhanden, ist der durch die Einziehung entstandene Verlust gemäß § 55 Abs. 6 Satz 1 EStG nicht zu berücksichtigen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 16. Juni 2016 8 K 2822/14 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1. I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) unterhielt in den Streitjahren (2008 und 2009) einen landwirtschaftlichen Betrieb, den ihr Vater 1997 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen hatte. Den Gewinn ermittelte sie gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG).
2. Dem Vater der Klägerin war zum 2. April 1984 eine Milchreferenzmenge (Milchlieferrecht) von 83 500 kg zugeteilt worden. Das Milchlieferrecht, welches bis zu den Streitjahren verpachtet war, minderte sich in der Folgezeit durch Stilllegung und Aussetzung auf 76 402 kg. Das gesamte Milchlieferrecht bezog sich ausschließlich auf nach § 55 Abs. 1 EStG bewerteten Grund und Boden. In der Bilanz war es mit einem vom Grund und Boden abgespaltenen Buchwert in Höhe von 30.060 DM (15.369,43 EUR) ausgewiesen.
3. Im Wirtschaftsjahr 2008/2009 endete das Pachtverhältnis und die Klägerin erhielt die Milchreferenzmenge --durch geringfügige Kürzungen nunmehr nur noch 76 384 kg-- zurück. Auf Grund der Beendigung des Pachtverhältnisses wurden mit Bescheid vom ... 2008 gemäß § 48 Abs. 3 der Milchquotenverordnung (MilchquotV) in der in den Streitjahren gültigen Fassung 33 % (= 25 207 kg) des Milchlieferrechts mit Wirkung zum 1. April 2008 entschädigungslos in die Landesreserve eingezogen. Die verbliebene Milchreferenzmenge von 51 177 kg veräußerte die Klägerin zum 1. November 2008 über die amtliche Verkaufsstelle zu einem Preis von 19.146,59 EUR.
4. Im Jahresabschluss für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 buchte die Klägerin das Milchlieferrecht in Höhe von 15.369,43 EUR gewinnmindernd aus.
5. Bei den Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Abgang des Milchlieferrechts nur in Höhe von 9.420,05 EUR gewinnmindernd. Soweit der anteilige Buchwert auf die eingezogene Milchreferenzmenge entfiel (33 %), sei er zwar auszubuchen, der dadurch entstandene Verlust unterliege aber dem Abzugsverbot des § 55 Abs. 6 EStG.
6. Der nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1266 veröffentlichten Gründen insoweit statt, als es die Ausbuchung des Milchlieferrechts in Höhe von 10.297 EUR (67 % von 15.369,43 EUR) gewinnmindernd berücksichtigte.
7. Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

8 Sie beantragt,

die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 29. Juli 2014 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2008 vom 24. November 2010 und 2009 vom 2. August 2011 dahin zu ändern, dass bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 neben den vom FG bereits anerkannten Betriebsausgaben in Höhe von 877 EUR weitere Betriebsausgaben in Höhe von 5.072 EUR berücksichtigt werden.

9 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass auf Grund der Einziehung des Milchlieferrechts dessen Buchwert anteilig in Höhe von 33 % auszubuchen war (dazu unter 1.). Im Ergebnis zu Recht hat das FG diesen Buchwertabgang nicht gewinnmindernd berücksichtigt. Dies folgt entweder daraus, dass der Buchwert des Milchlieferrechts den Anschaffungskosten des Grund und Bodens, von dem er abgespalten wurde, wieder zugerechnet wird (dazu unter 2.a), oder, wie das FG zutreffend ausgeführt hat, der Verlust dem Abzugsverbot gemäß § 55 Abs. 6 EStG unterliegt (dazu unter 2.b).
- 11 1. Die Einziehung des Anteils des Milchlieferrechts in Höhe von 33 % zu Gunsten der Landesreserve führt zu einer anteiligen Ausbuchung des Buchwerts des Milchlieferrechts in derselben Höhe.
- 12 a) Bei dem mit der Milch-Garantiemengen-Verordnung (MGV) vom 25. Mai 1984 (BGBl I 1984, 720) eingeführten Milchlieferrecht handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) um ein vom Grund und Boden abgespaltenes selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut (z.B. BFH-Urteile vom 5. März 1998 IV R 23/96, BFHE 185, 435, BStBl II 2003, 56; vom 25. November 1999 IV R 64/98, BFHE 190, 214, BStBl II 2003, 61; vom 24. August 2000 IV R 11/00, BFHE 192, 547, BStBl II 2003, 64; vom 20. März 2003 IV R 37/02, BFH/NV 2003, 1403, und vom 29. April 2009 IX R 33/08, BFHE 225, 361, BStBl II 2010, 958).
- 13 b) Die Abspaltung des Milchlieferrechts von dem Wirtschaftsgut Grund und Boden hat zur Folge, dass die Anschaffungskosten des Grund und Bodens zum Teil dem Milchlieferrecht zuzuordnen sind. Dazu sind grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungskosten oder --wie vorliegend-- der diese ersetzende Pauschalwert gemäß § 55 Abs. 1 EStG (fiktive Anschaffungskosten) im Verhältnis der am Tag der Ausfertigung der MGV (25. Mai 1984) für das Milchlieferrecht einerseits und den nackten Grund und Boden andererseits erzielbaren örtlichen Marktpreise aufzuteilen (BFH-Urteile in BFHE 192, 547, BStBl II 2003, 64; in BFH/NV 2003, 1403, und vom 10. Juni 2010 IV R 32/08, BFHE 230, 332, BStBl II 2012, 551). An dieser Rechtsprechung hat der IV. Senat des BFH trotz erheblicher Kritik festgehalten (BFH-Urteil in BFHE 230, 332, BStBl II 2012, 551, Rz 15 ff.). Auch der erkennende Senat hält an dieser Rechtsprechung fest, zumal die Milchlieferrechte mit dem Ablauf der Befristung zum 31. März 2015 (Verordnung (EG) Nr. 1788/2003 des Rates vom 29. September 2003 über die Erhebung einer Abgabe im Milchsektor, Amtsblatt der Europäischen Union, Nr. L 270, 123, 125) weggefallen sind. Die Abspaltung des Milchlieferrechts und die Höhe des vom Grund und Boden dafür abgespaltenen Buchwerts stehen zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit. Der Senat sieht deshalb von weiteren Ausführungen ab.
- 14 c) Das Milchlieferrecht ist in der Bilanz als einheitliches Wirtschaftsgut mit der Summe aller (fiktiven) Anschaffungskosten auszuweisen. Daraus folgt aber nicht, dass die bilanzierten Anschaffungskosten bei einem anteiligen Wegfall/Untergang des Milchlieferrechts erst im Zeitpunkt des vollständigen Wegfalls/Untergangs des Milchlieferrechts zu berücksichtigen wären. Denn das Milchlieferrecht ist als ein zusammengesetztes Wirtschaftsgut aus der mengenmäßig bestimmten Summe der Rechte anzusehen, die der in kg bestimmten Liefermenge (Referenzmenge) zugeordnet sind. Demgemäß sind auch die (fiktiven) Anschaffungskosten der Milchlieferrechte den Liefermengen (Referenzmengen) zuzuordnen. Wird ein Milchlieferrecht nur in Höhe einer bestimmten Menge veräußert, sind die anteilig auf diese Menge entfallenden Anschaffungskosten daher auszubuchen (vgl. BFH-Urteil vom 28. November 2013 IV R 58/10, BFHE 243, 572, BStBl II 2014, 966, Rz 18).
- 15 d) Dies gilt ebenso, wenn ein Teil des Milchlieferrechts nach § 48 Abs. 3 MilchquotV in Folge der Beendigung eines unter § 48 Abs. 1 MilchquotV fallenden Pachtvertrags durch Einziehung in die Landesreserve ersatzlos untergeht. Auch insoweit ist der anteilige Buchwert des Milchlieferrechts im Zeitpunkt der Einziehung und nicht, wie die Klägerin meint, erst anlässlich der späteren Veräußerung des verbliebenen Milchlieferrechts auszubuchen.
- 16 Dabei geht der Senat mit dem FG davon aus, dass mit dem Wegfall des Pachtvertrags das Milchlieferrecht zunächst in vollem Umfang auf den Verpächter übergeht und erst im Anschluss daran 33 % des übergegangenen Milchlieferrechts durch Verwaltungsakt entschädigungslos zu Gunsten der Landesreserve eingezogen werden (vgl. Urteil des

- Bundesverwaltungsgerichts vom 2. Oktober 2007 3 C 12/07, Agrar- und Umweltrecht 2008, 146). Dem Umfang des eingezogenen Milchlieferrechts entsprechend sind die anteilig auf diese Menge entfallenden (fiktiven) Anschaffungskosten mithin auszubuchen.
- 17 e) Davon ausgehend hat das FG zu Recht entschieden, dass der Buchwert des Milchlieferrechts auf Grund dessen Einziehung zur Landesreserve in Höhe von 33 % auszubuchen war. Nach den nicht angegriffenen Feststellungen der Vorinstanz wurden 33 % des Milchlieferrechts durch Verwaltungsakt gestützt auf § 48 Abs. 3 MilchquotV mit Wirkung zum 1. April 2008 zu Gunsten der Landesreserve eingezogen. Zutreffend hat das FG den Buchwertabgang entsprechend den anteilig auf diese Menge entfallenden Anschaffungskosten in Höhe von 5.072 EUR ermittelt. Auch dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, so dass der Senat von weiteren Ausführungen absieht.
- 18 2. Im Ergebnis zu Recht hat das FG den Buchwertabgang nicht gewinnwirksam berücksichtigt.
- 19 Ob durch die anteilige Ausbuchung der Anschaffungskosten des Milchlieferrechts das Betriebsvermögen gemindert und dadurch ein Verlust eingetreten ist, hängt davon ab, ob die Grundstücke, von deren Buchwert der hier in Streit stehende Buchwert für das Milchlieferrecht abgespalten wurde, in den Streitjahren noch zum Betriebsvermögen der Klägerin gehörten. Sollte dies der Fall sein, läge keine verlustbegründende Minderung des Betriebsvermögens vor, weil der auf das eingezogene Milchlieferrecht entfallende Buchwert diesen Grundstücken wieder zuzurechnen wäre (dazu unter a). Zwar hat das FG --aus seiner Sicht zu Recht-- dazu keine Feststellungen getroffen, der Senat konnte aber gleichwohl in der Sache entscheiden. Sollten die Grundstücke in den Streitjahren nämlich ganz oder teilweise nicht mehr zum Betriebsvermögen der Klägerin gehört haben, wäre durch den anteiligen Buchwertabgang zwar ein Verlust entstanden, der aber, wie das FG zu Recht ausgeführt hat, dem Abzugsverbot gemäß § 55 Abs. 6 EStG unterläge (dazu unter b).
- 20 a) Mit dem Auslaufen der MGV zum 31. März 2015 sind die Milchlieferrechte ersatzlos weggefallen, weshalb die zu diesem Zeitpunkt noch in der Bilanz ausgewiesenen (fiktiven) Anschaffungskosten auszubuchen sind. Die dadurch bedingte Vermögensminderung führt regelmäßig zu einem Verlust. Dies gilt jedoch nicht für die mit dem abgespaltenen Buchwert nach § 55 Abs. 1 EStG bilanzierten Milchlieferrechte. In konsequenter Fortsetzung der Rechtsprechung, wonach sich ein Teil der fiktiven Anschaffungskosten vom Grund und Boden auf das neu entstandene Milchlieferrecht abgespalten hat, ist es geboten, die Buchwertabspaltung nach dem Wegfall des Milchlieferrechts wieder rückgängig zu machen. Dies wird dadurch erreicht, dass der von dem Grund und Boden abgespalte Buchwert mit dem Wegfall des Milchlieferrechts dem Grund und Boden, von dem er abgespalten wurde, wieder zugerechnet wird (so bereits BFH-Urteil vom 9. September 2010 IV R 43/08, Rz 36; ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 5. November 2014 IV C 6-S 2134/07 /10002:002, BStBl I 2014, 1503, Rz 9a). Die Rückgängigmachung der Abspaltung führt insbesondere im Hinblick auf die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG (dazu unter b) zu sachgerechten Ergebnissen.
- 21 Die Rückgängigmachung der Buchwertabspaltung ist darüber hinaus auch geboten, wenn das Milchlieferrecht auf Grund der Einziehung zur Landesreserve entschädigungslos aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Denn die entschädigungslose Einziehung wirkt im wirtschaftlichen Ergebnis ebenso wie der ersatzlose Wegfall des Milchlieferrechts mit dem Auslaufen der MGV zum 31. März 2015. In beiden Fällen geht die Vermögensposition ohne Zutun des Steuerpflichtigen entschädigungslos unter. Auch bei der entschädigungslosen Einziehung führt die Rückgängigmachung der Abspaltung daher zu weitgehend sachgerechten Lösungen im Hinblick auf das Verlustabzugsverbot in § 55 Abs. 6 EStG (dazu unter b).
- 22 b) Befinden sich die Grundstücke, von deren Buchwerten die Buchwerte für das Milchlieferrecht abgespalten wurden, nicht mehr im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, scheidet eine Rückgängigmachung der Buchwertabspaltung aus. Die Ausbuchung des anteiligen Buchwerts führt mithin zu einem Verlust. Dieser Verlust unterliegt aber dem Verlustabzugsverbot des § 55 Abs. 6 EStG.
- 23 Nach § 55 Abs. 6 EStG dürfen Verluste, die bei der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden i.S. des § 55 Abs. 1 EStG entstehen, nicht berücksichtigt werden. Nach gefestigter Rechtsprechung unterliegt ungeachtet des Wortlauts auch der von den nach § 55 Abs. 1 EStG bewerteten Grundstücken abgespalte Buchwert für das Milchlieferrecht dem Verlustabzugsverbot gemäß § 55 Abs. 6 EStG (BFH-Urteil in BFHE 192, 547, BStBl II 2003, 64, unter 4.; für die insoweit gleich zu beurteilenden Zuckerrübenlieferrechte: BFH-Urteile vom 9. September 2010 IV R 2/10, BFHE 230, 453, BStBl II 2011, 171, Rz 44 ff., und IV R 43/08, Rz 34 ff.). In folgerichtiger Umsetzung dieser Rechtsprechung hält es der erkennende Senat für geboten, nicht nur den Verlust, der bei einer Veräußerung oder Entnahme des Milchlieferrechts entstanden ist, sondern auch den Verlust, der durch die Einziehung des Milchlieferrechts entstanden ist, gemäß § 55 Abs. 6 EStG nicht zu berücksichtigen (ebenso Schmidt/Kulosa, EStG, 37. Aufl., § 13 Rz 254; Blümich/Nacke, § 55 EStG Rz 28; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rz 1477b, 1491; Schleswig-Holsteinisches FG vom 7. Mai 2008 5 K 237/06, EFG 2008, 1715, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH-Urteil vom 9. September 2010 IV R 31/08).
- 24 c) Die Anwendung des § 55 Abs. 6 EStG auf den vorliegenden Sachverhalt ist auch verfassungsrechtlich unbedenklich. Die von der Klägerin gerügte Ungleichbehandlung gegenüber einem Verpächter, dessen Milchlieferrecht gemäß § 49 Abs. 3 MilchquotV vom Pächter zu einem Gleichgewichtspreis von 67 % übernommen wird, vermag eine Verletzung von Art. 3

Abs. 1 des Grundgesetzes nicht zu begründen. Denn Grundlage einer verfassungsrechtlichen Prüfung kann in diesem Zusammenhang nur eine steuerrechtliche Regelung sein. Allein mit der Behauptung, wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte seien mit unterschiedlichen marktordnungsrechtlichen Rechtsfolgen belegt, ist ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nicht hinreichend dargelegt.

- 25 Angesichts dessen kann der Senat dahinstehen lassen, ob die Sachverhalte, wie die Klägerin meint, tatsächlich steuerlich unterschiedlich behandelt werden. Denn unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Ergebnisses einer Übernahme des Milchlieferrechts durch den Pächter gemäß § 49 Abs. 3 MilchquotV ließe sich auch vertreten, dass der Pächter 33 % des Milchlieferrechts unentgeltlich und 67 % des Milchlieferrechts entgeltlich übernimmt. Bei diesem Normverständnis würde der Verlust aus der unentgeltlichen Übertragung ebenfalls dem Verlustabzugsverbot des § 55 Abs. 6 EStG unterliegen.
- 26 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.