

BFH, Urteil vom 21.02.1990 – II R 27/87

Leitsatz

Es wird daran festgehalten, daß Ausgangspunkt für die sog. Teilwertvermutungen die nicht um Zuschüsse gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter sind. Dies gilt auch im Hinblick auf die Molkereizuschüsse nach den Richtlinien des BML vom 19. April 1972 sowie für die Zuschüsse zum Bau und Ausbau von Schlachthanlagen nach den Richtlinien des BML vom 25. Juli 1963 sowie die entsprechenden Zuschüsse aus dem Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft.

1. Gründe: I. Streitig ist im vorliegenden Fall, welchen Einfluß die Zahlung von Zuschüssen und Finanzierungsbeihilfen auf die Höhe der Teilwerte der mit ihrer Hilfe angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter hat.

2. Die Klägerin hatte in den Jahren 1968 bis 1970 Zuschüsse aus Landes- und Bundesmitteln in Höhe von 1.470.810 DM für den Bau ihres Schlachthofes und Fleischverarbeitungswerkes erhalten. Diese Zuschüsse sollten die Schlachtviehverwertung in marktfernen Gebieten fördern und dazu beitragen, ein möglichst geschlossenes Angebot von Fleisch einheitlicher Beschaffenheit und Qualität in ausreichender Menge für den Markt zusammenzustellen. Wegen der Einzelheiten vgl. die Richtlinie des Bundesministers für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (BML) vom 25. Juli 1963. Zu demselben Zweck hatte die Klägerin außerdem Zuschüsse aus dem Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft in Höhe von 1.793.636 DM erhalten.

3. In den Jahren 1971 bis 1978 hatte die Klägerin außerdem vom Landesamt für Ernährungswirtschaft Nordrhein-Westfalen Finanzierungsbeihilfen in Höhe von 838.450 DM zur Strukturverbesserung der Molkereiwirtschaft erhalten. Diese Finanzierungsbeihilfen sollten im wesentlichen eine Rationalisierung der Milchwirtschaft durch Konzentration der Molkereien erleichtern und außerdem dadurch die Erhöhung des Milchauszahlungspreises an die Milchlieferanten ermöglichen. Diese Finanzierungsbeihilfen wurden nach den Richtlinien des BML vom 19. April 1972 gezahlt. Konkret sollten mit diesen Finanzierungsbeihilfen der Ausbau des Milchwerks der Klägerin bei gleichzeitigem Erwerb (durch Kauf oder Pacht) und Stilllegung der Molkereien in A, B und C gefördert werden.

4. Nach einer Betriebsprüfung stellte das beklagte Finanzamt (FA) den Einheitswert für den gewerblichen Betrieb der Klägerin auf den 1. Januar 1980 auf 11.359.000 DM fest.

5. Die Klägerin legte gegen den Bescheid Einspruch ein. Sie wies darauf hin, daß sie bei der Wertermittlung des Sachanlagevermögens innerhalb ihrer Vermögensaufstellung die Kapitalzuschüsse nicht von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gekürzt habe. Aufgrund der geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) jedoch (vgl. die Urteile vom 8. Mai 1981 III R 109/76 und III R 26/79, BFHE 133, 572 und 567, BStBl II 1981, 700 und 702) seien die Kapitalzuschüsse um die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu kürzen und die Teilwerte im übrigen nach der "Anschaffungskostenmethode" zu ermitteln. Sie habe eine entsprechende Berechnung angestellt. Diese ergebe, daß die Teilwerte des Sachanlagevermögens um 661.382 DM zu kürzen seien. Davon entfielen 521.014 DM auf den Schlachthof und das Fleischverarbeitungswerk und 140.368 DM auf das Milchwerk.

6. Der Einspruch der Klägerin hatte keinen Erfolg. Die Klägerin hat Klage erhoben und darauf hingewiesen, daß die Zuschüsse praktisch jedem Unternehmer gewährt würden, der die Zuschußvoraussetzungen erfülle, daß die Zuschüsse mit Auflagen verbunden seien, die den Preis beeinflussen, und daß sie weniger der Verbesserung der Ertragslage des Unternehmens als der Verbesserung der Marktstruktur dienten. Bezuschußt worden seien Betriebsvorrichtungen, Maschinen, Fuhrpark, Betriebs- und Geschäftsausstattung. Die Klägerin hat beantragt, den Teilwert der Betriebsanlagegüter um 661.382 DM zu mindern und den Einheitswert auf 10.697.000 DM festzustellen.

7. Das FA hat Klagabweisung beantragt und den Standpunkt vertreten, daß die vorliegenden Strukturbeihilfen nicht zu einer Teilwertminderung führen könnten.
8. Das FG hat der Klage zum Teil stattgegeben (vgl. Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 1987, 227). Es hat den Einheitswert auf 10.838.000 DM festgestellt. Als "teilwertmindernd" hat es nur die den Schlachthof betreffenden Beträge von zusammen 521.014 DM anerkannt. Zu den Zuschüssen für das Milchwerk hat es ausgeführt: Zweck dieser Zuschüsse sei es nicht gewesen, eine zufriedenstellende Relation zwischen den eigentlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten der eingesetzten Wirtschaftsgüter herbeizuführen. Zweck sei es vielmehr gewesen, den über die eigentlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter hinausgehenden Investitionsaufwand, nämlich die Kosten für den Erwerb der stillgelegten Molkereien in A, B und C durch öffentliche Zuschüsse abzufangen. Da diese Molkereien im Betriebsvermögen der Klägerin zum 1. Januar 1980 ohnehin überhaupt nicht oder nur mit den niedrigen Werten stillgelegter Betriebsvermögen enthalten seien, sei der subventionierte Sachverhalt im angefochtenen Steuerbescheid bereits wertmindernd berücksichtigt. Für eine weitere Wertminderung sei kein Raum mehr.
9. Sowohl die Klägerin als auch das FA haben Revision eingelegt.
10. Die Klägerin hat gerügt, daß das FG den Teilwertbegriff bei der Beurteilung der Molkereizuschüsse verkannt habe. Im übrigen liege ein Verfahrensmangel vor. Das FG habe verkannt, daß Gegenstand des anhängigen Rechtsstreits ausschließlich die Zuschüsse seien, die zur außerordentlichen Abschreibung auf Folgeinvestitionen verwendet werden mußten. Im übrigen sei darauf hinzuweisen, daß die bezuschußte Molkerei zwischenzeitlich an einen milchverarbeitenden Betrieb veräußert worden sei. Der Kaufpreis habe um rd. 1 Mio DM unter dem Buchwert der Molkerei gelegen. Dies zeige, daß die teilwertmindernde Berücksichtigung der Zuschüsse gerechtfertigt sei.
11. Die Klägerin hat beantragt, das angefochtene Urteil dahin abzuändern, daß der Einheitswert entsprechend dem Klageantrag auf 10.697.000 DM festgesetzt werde.
12. Das FA hat demgegenüber beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage in vollem Umfang abzuweisen. Hinsichtlich der Revision der Klägerin hat es beantragt, diese Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.
13. Seinen Revisionsantrag hat es damit begründet, daß das Urteil hinsichtlich der Behandlung der Schlachthofzuschüsse § 10 i. V. m. § 109 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) verletze. Es habe den Begriff der teilwertmindernden Kapitalzuschüsse weiter gefaßt als sich dies aus der Rechtsprechung ergebe.
14. Der Bundesminister der Finanzen (BMF) ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Er ist der Auffassung, daß die Voraussetzungen für eine Minderung der Teilwerte wegen der Finanzierungsbeihilfen und Zuschüsse nicht gegeben sind. Eine Beeinträchtigung des Marktpreises durch die angeschafften Wirtschaftsgüter durch die Beihilfen und Zuschüsse sei nicht zu vermuten.
15. II. Beide Revisionen sind zulässig. Die Revision der Klägerin ist nicht etwa deshalb unzulässig, weil das FG die Revision gegen sein Urteil lediglich aufgrund der Beschwerde des FA zugelassen hat. Eine Zulassung wirkt zugunsten aller Beteiligten (vgl. die BFH-Urteile vom 30. Januar 1970 IV 2/65 , BFHE 98, 326 , BStBl II 1970, 383 , und vom 31. Mai 1989 II R 110/87 , BFHE 156, 566 , BStBl II 1989, 733).
16. Die Revision der Klägerin ist im Ergebnis unbegründet. Auf die Revision des FA ist das angefochtene Urteil, soweit es der Klage stattgegeben hat, aufzuheben und die Klage in vollem Umfang abzuweisen. 1. Revision des FA
17. Der erkennende Senat hat bereits in seinen Urteilen vom 12. April 1989 II R 213/85 (BFHE 156, 507 , BStBl II 1989, 545) und II R 121/87 (BFHE 156, 510 , BStBl II 1989, 547) ausgesprochen, daß Ausgangspunkt für die sog. Teilwertvermutungen die nicht um Investitionszulagen und -zuschüsse gekürzten Anschaffungskosten oder Herstellungskosten der bezuschußten Wirtschaftsgüter sind. Hieran

hat er auch in seinem Urteil vom 17. Januar 1990 II R 64/87 (BFHE 159, 359 , BStBl II 1990, 367) festgehalten.

18. Den Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, diese Teilwertvermutungen zu entkräften. Dies hat der III. Senat seinerzeit in seinen Urteilen in BFHE 133, 572 und 567, BStBl II 1981, 700 und 702 angenommen. Demgegenüber hat die Klägerin die Teilwertvermutungen im vorliegenden Fall nicht entkräften können. Die für den Bau des Schlachthofes und des Fleischverarbeitungswerkes gezahlten Zuschüsse sind nicht mit den Zuschüssen vergleichbar, die in den beiden vom III. Senat entschiedenen Fällen gezahlt worden waren und die den III. Senat veranlaßt haben, von der Entkräftung der Teilwertvermutung auszugehen.

19. Aus den Urteilen des III. Senats ist zu entnehmen, daß zwei Umstände geeignet sein können, zur generellen Entkräftung der Teilwertvermutungen zu führen: 1. die generelle Beeinflussung des Marktpreises von bestimmten Wirtschaftsgütern, wie dies z. B. hinsichtlich des Marktpreises der inländischen Schiffe nach Meinung des III. Senats der Fall war. 2. die starken unternehmenspolitischen Beschränkungen des Zuschußempfängers, wie dies in dem Fall des Blockheizwerkes vorlag.

20. Die Bezuschussung des Baues und des Ausbaues von Schlachthöfen für Großvieh und Schweinen in marktfernen Gebieten aufgrund der Richtlinien vom 25. Juli 1963 führte nicht zu einer generellen Beeinflussung der Marktpreise für Wirtschaftsgüter, die in Schlachthanlagen und in anderen Betrieben innerhalb des Bundesgebietes Verwendung fanden. Gefördert wurde die Anschaffung oder Herstellung dieser Wirtschaftsgüter nur insoweit, als sie der Investition in marktfernen Gebieten dienten. Daraus kann keine allgemeine Beeinflussung der Marktpreise für diese Wirtschaftsgüter hergeleitet werden.

21. Den genannten Richtlinien kann auch keine dem Blockheizwerkfall vergleichbare Beeinträchtigung der unternehmenspolitischen Freiheit der Klägerin entnommen werden. In dem Blockheizwerkfall mußte sich die damalige Klägerin verpflichten, das Heizwerk mindestens 20 Jahre lang zu 95 v. H. mit Kohle zu betreiben. Die in dieser Einschränkung liegenden Nachteile der damaligen Klägerin waren für den III. Senat Veranlassung dafür, von einer Entkräftung der Teilwertvermutung auszugehen. Eine vergleichbare Einschränkung der unternehmerischen Freiheit der Klägerin ist im vorliegenden Falle nicht erkennbar. Die Richtlinien sehen lediglich eine abgestufte Rückzahlung für den Fall der nicht genehmigten Zweckentfremdung vor.

22. Auch aus der Verordnung (EWG) Nr. 17/64 (VO Nr. 17/64) vom 5. Februar 1964 ergibt sich keine dem Blockheizwerkfall vergleichbare Beeinträchtigung der unternehmenspolitischen Freiheit der Klägerin.

23. Soweit die Klägerin meint, daß die Zuschüsse letztlich die unrentierlichen Teile ihrer Investitionen abdecken sollten, führt auch dies nicht zu einer anderen Beurteilung. Insoweit wird auf das BFH-Urteil vom 2. März 1973 III R 88/69 (BFHE 109, 63 , BStBl II 1973, 475) verwiesen. Danach kann eine nachhaltige Unrentierlichkeit des beweglichen Anlagevermögens, die zum Absinken des Teilwerts unter die Wiederbeschaffungskosten führen könnte, nur dann anerkannt werden, wenn das Unternehmen nachhaltig mit Verlusten arbeitet und objektiv nachprüfbare Maßnahmen zur baldigen Stilllegung des Unternehmens ergreift. Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht gegeben.

24. Das angefochtene Urteil, das eine andere Auffassung vertritt, ist danach insoweit aufzuheben, als das FG der Klage stattgegeben hat.

25. Der Senat vermag in der Sache selbst zu entscheiden und die Klage hinsichtlich der strittigen Zuschüsse wegen des Baues des Schlachthofes abzuweisen. Bei der Abweisung der Klage berücksichtigt der Senat vor allem, daß die in dem angefochtenen Bescheid verwendeten Zahlen auf die Vermögensaufstellung der Klägerin zurückgehen, wie sich aus der Einspruchsbegründung ergibt, und daß die Klägerin ihre Klage ausschließlich damit begründet hat, daß der Fall der Schlachthofzuschüsse mit den vom III. Senat entschiedenen Fällen generell vergleichbar sei. Irgendwelche Anhaltspunkte dafür, daß die von den Angaben der Klägerin herrührenden Werte aus anderen Gründen höher sein könnten als

die einzelnen Teilwerte für die verschiedenen zu bewertenden Wirtschaftsgüter, sind nicht erkennbar. Unter diesen Umständen bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache an das FG zur erneuten Entscheidung. Die Sache ist vielmehr spruchreif. 2. Revision der Klägerin

26. Die Auffassung des FG, daß es der Zweck der Molkereizuschüsse gewesen sei, die Kosten für den Erwerb der stillgelegten Molkereien abzufangen, und daß dieser Sachverhalt in dem angefochtenen Bescheid bereits wertmindernd berücksichtigt worden sei, wird nicht durch konkrete Feststellungen des FG gedeckt und kann deshalb auch nicht Grundlage für die Überprüfung des angefochtenen Urteils sein. Die genannte Auffassung des FG in den Entscheidungsgründen steht vor allem nicht im Einklang mit der im Tatbestand des Urteils enthaltenen Feststellung, daß durch die Molkereizuschüsse der Ausbau des Milchwerkes der Klägerin bei gleichzeitigem Erwerb und Stilllegung anderer Molkereien gefördert werden sollte. Aus diesem Teil des Tatbestandes läßt sich folgern, daß die Zuschüsse jedenfalls auch dem Ausbau des Milchwerkes dienten. Trotz der insoweit vorliegenden Widersprüchlichkeit des angefochtenen Urteils ist die Revision als (im Ergebnis) unbegründet zurückzuweisen, weil die Klage auch bei Zugrundelegung der Auffassung der Klägerin, wonach die strittigen Zuschüsse nur Folgeinvestitionen dienten, keinen Erfolg haben kann (vgl. § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

27. Auch hinsichtlich der Molkereizuschüsse gilt, was der Senat in seiner bisherigen Rechtsprechung und in diesem Urteil unter 1. zu den Teilwertvermutungen ausgeführt hat. Den Teilwertvermutungen sind die vollen (ungekürzten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Eine mögliche Entkräftung der Teilwertvermutungen läßt sich aus den hier maßgebenden Richtlinien vom 19. April 1972 nicht herleiten. Aus den Richtlinien läßt sich nicht entnehmen, daß die Preise bestimmter Wirtschaftsgüter im ganzen Bundesgebiet allgemein beeinflußt worden sind, wie dies der III. Senat im Ergebnis in dem Seeschiffsfall angenommen hat. Auch lassen sich den Richtlinien keine Bindungen der Klägerin infolge der Zuschußgewährung feststellen, die mit den Bindungen vergleichbar sind, die im Blockheizwerkfall vorlagen. Im Blockheizwerkfall sollte die langfristige Verwendung von Kohle gesichert werden. Die Molkereizuschüsse dienten demgegenüber Maßnahmen, die den Unternehmenszweck der Klägerin förderten. Daß die Klägerin die Molkereizuschüsse bei Veräußerung oder Zweckentfremdung des bezuschußten Objektes zurückzahlen mußte, beeinträchtigte die Klägerin nicht in ihrer unternehmenspolitischen Freiheit innerhalb ihres Geschäftszweckes in einem dem Blockheizwerkfall vergleichbaren Ausmaß.

28. Was den Hinweis der Klägerin auf die Unrentierlichkeit der Investitionen im Ausmaß der Molkereizuschüsse angeht, so wird auf die entsprechenden Ausführungen unter 1. verwiesen.

29. Auch auf den Vortrag der Klägerin, daß beim Verkauf des Milchwerkes im Dezember 1986 nicht einmal der Buchwert habe erzielt werden können, ist nicht einzugehen. Unabhängig davon, ob insoweit überhaupt eine ausreichend begründete Ermittlungsrüge vorliegt, ist nicht zu sehen, daß das FA angesichts des Fehlens eines entsprechenden Vortrages (der sich aus dem angefochtenen Urteil nicht ergibt) Anlaß gehabt hätte, Ermittlungen über den bei dem Verkauf des Milchwerkes erzielten Preis anzustellen, der überdies erst nach der mündlichen Verhandlung vorgenommen worden ist.

30. Auch der erkennende Senat hat keine Veranlassung, die Sache deshalb an das FG zurückzuverweisen, weil bei einem Verkauf fast sieben Jahre nach dem Bewertungsstichtag ein Kaufpreis vereinbart werden mußte, der nicht einmal die Buchwerte deckte, wie die Klägerin nunmehr vorträgt. Für die Bewertung kommt es im vorliegenden Fall allein auf die Verhältnisse am 1. Januar 1980 an. Das das FA in dem angefochtenen Bescheid von den Werten ausgegangen ist, wie sie sich aus der Vermögensaufstellung der Klägerin ergaben, und die Klägerin im bisherigen Verfahren nicht im einzelnen vorgetragen hat, daß und inwieweit die Werte einzelner Wirtschaftsgüter in ihrer Aufstellung mit Werten enthalten waren, die die Teilwerte überstiegen, muß der Senat davon ausgehen, daß die vom FA in dem angefochtenen Bescheid angesetzten Werte den Teilwerten entsprachen.

31. Die Revision der Klägerin ist deshalb gemäß § 126 Abs. 4 FGO als unbegründet zurückzuweisen.

Zitiervorschlag: BFH, Urteil vom 21.02.1990 – II R 27/87

Quelle: lexetius.com, abgerufen 29.07.2026

Nicht-amtliche Fassung — maßgeblich ist die Ausfertigung des Gerichts

Dieses Dokument: <https://recht.nulegal.eu/rechtsprechung/bfh/1990-02-21/ii-r-27-87>