

Urteil vom 11. September 2013, IV R 57/10

Entschädigung für Aufforstung landwirtschaftlicher Flächen bei Durchschnittssatzgewinnermittlung - Miet- und Pachtzinsen i.S. des § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG

BFH IV. Senat

EStG § 13a Abs 6, EStDV § 51, EStG § 13a Abs 3 S 1 Nr 4

vorgehend FG Münster, 17. Juni 2009, Az: 10 K 1622/05 E

Leitsätze

1. NV: Erhält ein Landwirt, der seinen Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt, eine Entschädigung dafür, dass er auf einer bisher landwirtschaftlich genutzten Fläche einen Forst anpflanzt, ist die Entschädigung mit dem Grundbetrag abgegolten, soweit Wertminderungen des Grundstücks und Wirtschafterschwernisse abgegolten werden sollen.
2. NV: Soweit eine solche Entschädigung für die Kosten der Aufforstung gewährt wird, mindert sie die Herstellungskosten des Forsts. Ein darüber hinausgehender Betrag ist als Betriebseinnahme im Rahmen des für die forstwirtschaftliche Nutzung nach § 13a Abs. 6 Nr. 1 EStG zu ermittelnden Gewinns zu erfassen. Ein pauschaler Betriebsausgabenabzug kommt dabei nicht in Betracht.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger ist Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs mit einer Größe von 7,92 ha. Den Gewinn ermittelt er nach § 13a des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2 Im Jahr 2000 entschloss sich der Kläger, ein bis dahin landwirtschaftlich genutztes Grundstück zu Gunsten des ökologischen Ausgleichskontos seiner Gemeinde aufzuforsten. Mit Schreiben vom 18. Oktober 2000 teilte ihm die Gemeinde mit, Grundstücksausschuss und Gemeinderat hätten dem Abschluss der Kompensationsvereinbarung mit einer Entschädigung von 4 DM/qm zuzüglich der Anpflanzungskosten von 2 DM/qm zugestimmt.
- 3 In der auf den 18. Oktober 2000 datierten Vereinbarung, die die Gemeinde mit dem Schreiben übersandt hatte, verpflichtete sich der Kläger, der Gemeinde das Grundstück als Kompensationsfläche für zukünftige Bauleitpläne zur Verfügung zu stellen (§ 1 Abs. 2). Beabsichtigt war die Aufforstung und eventuelle Anlage eines Teichs (§ 3 Abs. 1). Der Kläger sollte die Fläche nach den Vorgaben der unteren Forstbehörde und der unteren Landschaftsbehörde aufforsten und renaturieren. Er übernahm auf eigene Kosten die erforderlichen laufenden Unterhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen, wie z.B. Freischnitt, Abholzung schlagreifer Bäume sowie notwendige Neuanpflanzungen (§ 4). Die Gemeinde verpflichtete sich, eine einmalige Entschädigung in Höhe von 6 DM/qm zu bezahlen (§ 8). Der Kläger hatte alle übernommenen Verpflichtungen auf mögliche Rechtsnachfolger zu übertragen und eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit im Grundbuch eintragen zu lassen, die der Gemeinde das Recht einräumt, auf dem Grundstück eine landespflegerische Ausgleichsmaßnahme durchzuführen, und den Kläger verpflichtet, die Fläche vollständig aus der landwirtschaftlichen Nutzung herauszunehmen (§ 10).
- 4 Mit Bescheid vom 8. Dezember 2000 erteilte das Forstamt dem Kläger die Genehmigung zur Aufforstung einer Fläche von insgesamt 51 291 qm. Im Wirtschaftsjahr 2001/2002 wurden darauf Eichen gepflanzt und ein 45 m breiter Streifen mit verschiedenen Baum- und Straucharten angelegt. Die übrigen Flächen mit einer Gesamtgröße von 2,79 ha nutzt der Kläger weiterhin zu landwirtschaftlichen Zwecken.
- 5 Die Kosten für die Bäume und Pflanzen betragen 17.945,53 € zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von 1.905,51 €. Der von der Gemeinde zu zahlende Betrag belief sich auf insgesamt 307.746 DM. Davon wurden 92.123,80 DM (30 %) am 16. November 2001 sowie weitere 25.000 € am 23. Oktober 2002 ausgezahlt.

- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah in den Zahlungen der Gemeinde Erträge aus forstwirtschaftlicher Nutzung (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG). Er erfasste sie in den Wirtschaftsjahren 2001/2002 und 2002/2003 und ordnete die Gewinne jeweils zur Hälfte dem Streitjahr (2002) zu.
- 7 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte im Streitpunkt keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, bei den Ausgleichszahlungen der Gemeinde handele es sich um Erträge, die mit einer forstwirtschaftlichen Nutzung und deren Nebennutzungen im Zusammenhang stünden. Denn sie beruhten darauf, dass der Kläger forstwirtschaftliche Flächen geschaffen habe. Den Vertragsparteien sei es auf die Aufforstung der Flächen, nicht jedoch auf die Aufgabe der landwirtschaftlichen Nutzung angekommen. Es handele sich auch nicht um eine Entschädigung. Die Ausgleichszahlungen seien dem Kläger nicht als Ausgleich für die Aufgabe der landwirtschaftlichen Bewirtschaftung und somit mittelbar für zukünftig entgehende Einnahmen zugeflossen. Sie beruhten vielmehr auf der Bereitschaft des Klägers, die Fläche künftig forstwirtschaftlich zu nutzen. Die Behandlung von 1/3 der Ausgleichszahlung als steuerneutraler Zuschuss komme nicht in Betracht. Ein Wahlrecht, Zuschüsse für Anlagegüter entweder als Betriebseinnahmen anzusetzen oder steuerneutral zu behandeln, werde lediglich den buchführenden Steuerpflichtigen eingeräumt und stehe daher dem Kläger, der seinen Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittele, nicht zu. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 2016 veröffentlicht.
- 8 Mit der Revision machen die Kläger geltend, die Zahlungen der Gemeinde seien Einnahmen, die mit dem Grundbetrag i.S. des § 13a Abs. 4 EStG abgegolten seien. Das müsse jedenfalls gelten, soweit sie den Wertverlust des Grund und Bodens ausgleichen sollten. Gehe man aber mit dem FG davon aus, dass sie der forstwirtschaftlichen Nutzung (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG) zuzuordnen seien, sei wie bei anderen Entschädigungen ein pauschalierter Betriebsausgabenabzug in Höhe von 65 % der Einnahmen nach § 51 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (EStDV a.F.) zu gewähren (vgl. Urteil des FG Baden-Württemberg vom 29. Juli 1999 14 K 181/95, EFG 1999, 1068). Davon abgesehen seien Erstaufforstungskosten aktivierungspflichtig. Öffentliche Investitionszuschüsse führten aber nach höchstrichterlicher Rechtsprechung bei bilanzierenden Steuerpflichtigen grundsätzlich zu einer Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der geförderten Wirtschaftsgüter (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. November 2007 IV R 81/05, BFHE 220, 94, BStBl II 2008, 561). Das müsse auch im Falle der Gewinnermittlung nach § 13a EStG gelten (BFH-Urteil vom 5. Juni 2003 IV R 56/01, BFHE 202, 343, BStBl II 2003, 801).
- 9 Die Kläger beantragen,
unter Aufhebung des Urteils des FG Münster vom 18. Juni 2009 10 K 1622/05 E den Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 18. September 2006 abzuändern und die Einkommensteuer um 11.648 € niedriger festzusetzen.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 11 Es teilt im Wesentlichen die Rechtsansicht des FG. Ergänzend weist es darauf hin, dass der Einheitswertbescheid nicht Grundlagenbescheid für die Gewinnermittlung nach § 13a EStG sei. Maßgeblich sei vorliegend der vertragliche Zusammenhang mit der forstwirtschaftlichen Tätigkeit, die spätestens mit der Einholung der Aufforstungsgenehmigung begonnen habe. Grunddienstbarkeiten, durch die ein Grundstücksteil nur zu einem bestimmten beschränkten Zweck belastet werde, seien steuerrechtlich Nutzungsrechte, die darauf beruhenden Zahlungen daher vorrangig Vergütungen, nicht Entschädigungen. Das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 3. August 2004 IV A 6 - S 2132a - 2/03 (BStBl I 2004, 716) gehe gerade nicht von einer Aufteilung des Entgelts für die Zurverfügungstellung von Flächen für Ausgleichsmaßnahmen auf verschiedene damit einhergehende Kostenbestandteile aus. Sofern ein Teil der Gesamtzahlung eine Wertminderung des Grund und Bodens ausgleichen solle, handele es sich um eine nicht steuerbefreite Betriebseinnahme.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Soweit ein Entgelt für die Umwandlung landwirtschaftlicher in forstwirtschaftliche Nutzflächen gezahlt wurde, ist es --anders als FA und FG angenommen haben-- nicht den Gewinnen aus forstwirtschaftlicher Nutzung zuzuordnen und im Falle der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)

durch den Grundbetrag abgegolten. Soweit das Entgelt der Aufforstung zuzuordnen war, bedarf es noch weiterer Aufklärung, inwieweit es die Herstellungskosten für das neu geschaffene Wirtschaftsgut "Baumbestand" mindert.

- 13** 1. Kleinere landwirtschaftliche Betriebe haben den Gewinn unter den Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 EStG nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, sofern nicht von dem in § 13a Abs. 2 EStG geregelten Wahlrecht Gebrauch gemacht wurde. Der Kläger erfüllt die Voraussetzungen des § 13a EStG; er hat den landwirtschaftlichen Gewinn daher zu Recht nach Durchschnittssätzen ermittelt. Davon sind auch die Beteiligten und das FG ausgegangen. Durch die streitgegenständliche Nutzungsänderung hat sich daran nichts geändert, wie ebenfalls unstreitig ist.
- 14** 2. Der Durchschnittssatzgewinn wird seit der Neufassung der Vorschrift durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) nach § 13a Abs. 3 EStG ermittelt als die Summe aus dem Grundbetrag (Abs. 4), den Zuschlägen für Sondernutzungen (Abs. 5), den nach Abs. 6 gesondert zu ermittelnden Gewinnen, den vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 4) und --eingefügt durch das Steueränderungsgesetz 2001 vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) mit Wirkung zum 23. Dezember 2001-- bestimmten Kapitalerträgen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 5). Mit der Neufassung durch das StEntlG 1999/2000/2002 ist die allgemeine Regelung entfallen, die bis dahin bestimmte, dass dem Grundbetrag auch Erträge aus anderen Betriebsvorgängen zuzuschlagen sind, die bei der Feststellung des Ausgangswerts nicht berücksichtigt worden sind (§ 13a Abs. 8 Nr. 3 bzw. zuvor Abs. 6 Nr. 3 EStG der bis dahin geltenden Fassungen). Sonstige Vorgänge, z.B. Entschädigungen, die nicht im Rahmen des Abs. 6 erfasst werden, sind dem entsprechend der Gesetzesbegründung zufolge mit dem Grundbetrag nach Abs. 4 und dem Zuschlag nach Abs. 5 abgegolten (BTDrucks 14/265, S. 178).
- 15** a) Die Höhe des Grundbetrags richtet sich gemäß § 13a Abs. 4 Satz 1 EStG nach dem Hektarwert der selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Fläche, der sich aus § 40 Abs. 1 Satz 3 des Bewertungsgesetzes ergibt. Der Grundbetrag steigt --abhängig von der Höhe des Hektarwerts-- in sechs Stufen an; er ist auf die Größe der selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Fläche umzurechnen (§ 13a Abs. 4 Satz 2 EStG). Dadurch soll die unterschiedliche Leistungsfähigkeit der einzelnen Betriebe in Abhängigkeit von der im Hektarwert zum Ausdruck kommenden Ertragsfähigkeit pauschal berücksichtigt werden (BTDrucks 14/265, S. 177 f.).
- 16** b) Zusätzlich zum Grundbetrag sind die vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen bei der Ermittlung des Durchschnittssatzgewinns anzusetzen (§ 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG). Das sind alle Entgelte für eine obligatorische oder dingliche Nutzungs- oder Fruchtziehungsüberlassung (vgl. Blümich/Nacke, § 13a EStG Rz 17). Darunter fallen die Entgelte für die Überlassung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens wie z.B. Grund und Boden, Gebäude, Mietwohnungen, bewegliche oder immaterielle Wirtschaftsgüter, ohne dass es auf die Bezeichnung in den vertraglichen Vereinbarungen ankommt (BFH-Urteil vom 14. Mai 2009 IV R 47/07, BFHE 225, 116, BStBl II 2009, 900, unter II.1.a der Gründe, m.w.N.). Es kann sich also auch um das Entgelt für die Gebrauchsüberlassung auf der Grundlage einer Grunddienstbarkeit handeln.
- 17** c) In den Durchschnittssatzgewinn einzubeziehen sind nach § 13a Abs. 6 EStG weitere Gewinne, soweit sie insgesamt 1.534 € übersteigen. Im Unterschied zu § 13a Abs. 8 EStG a.F. enthält die neu gefasste Vorschrift der Gesetzesbegründung zufolge eine abschließende Aufzählung der zu berücksichtigenden Betriebsvorgänge (BTDrucks 14/265, S. 178). Dazu zählen:
- 18** aa) Gewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG). Sie sind durch Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln (§ 13a Abs. 6 Satz 2 EStG).
- 19** bb) Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und Gebäuden sowie der im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung stehenden Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des übrigen Anlagevermögens (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG).
- 20** cc) Gewinne aus Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten sind dem Grundbetrag hinzuzurechnen, sofern diese dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet und nicht für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erbracht werden (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 EStG). Damit soll sichergestellt werden, dass eigentlich dem gewerblichen Bereich zuzuordnende Dienstleistungen und vergleichbare Tätigkeiten, die aus Vereinfachungsgründen unter bestimmten Voraussetzungen noch zur Land- und Forstwirtschaft gerechnet werden können, erfasst werden (BTDrucks 14/265, S. 178).
- 21** dd) Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen nach § 6c EStG und von Rücklagen für Ersatzbeschaffung (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 EStG).

- 22** 3. Die vom Kläger bezogene Entschädigung betraf zu zwei Dritteln (4 DM/qm) die Wertminderung des Grundstücks durch die Umwandlung in Forstflächen und zu einem Drittel (2 DM/qm) die Aufforstung selbst. Der Senat ist nicht nach § 118 Abs. 2 FGO an die Würdigung des FG gebunden, wonach die Entschädigung nur der forstwirtschaftlichen Nutzung zuzuordnen sei. Diese steht im Widerspruch zu dem aktenkundig und unstreitig an den Kläger gerichteten Schreiben der Gemeinde vom 18. Oktober 2000, mit dem der Vertrag dem Kläger zur Unterschriftsleistung übersandt und in dem ausdrücklich auf den Beschluss des Grundstücksausschusses hingewiesen worden war, dem Kläger eine Entschädigung von 4 DM/qm "zzgl. der Anpflanzungskosten von 2,00 DM/qm" zuzubilligen.
- 23** Die Entschädigung war danach der landwirtschaftlichen Nutzung zuzuordnen, soweit es sich um ein Entgelt für den durch die Umwandlung in Forstflächen verminderten Wert des Grundstücks handelt. Soweit sie im Zusammenhang mit der Aufforstung steht, haben FA und FG die Einnahmen zu Recht den Gewinnen aus forstwirtschaftlicher Nutzung zugeordnet.
- 24** a) Welcher Nutzung das Entgelt für die Durchführung einer ökologischen Ausgleichsmaßnahme zuzuordnen ist, richtet sich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der vom Landwirt übernommenen Verpflichtungen und lässt sich daher nicht allgemein beantworten. Für die Entscheidung des Streitfalls kommt es deshalb darauf an, welchem Bestandteil des Durchschnittssatzgewinns die dem Kläger gezahlte Vergütung für die Bereitstellung der Ausgleichsfläche ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach zuzurechnen ist.
- 25** b) Unter den vorliegend gegebenen Umständen kann in der vom Kläger bezogenen Vergütung weder eine Nutzungsvergütung, die den Miet- und Pachtzinsen zugeordnet werden könnte, noch ein Veräußerungserlös für Rechte am Grundstück noch ein Entgelt für Dienstleistungen des Klägers gesehen werden.
- 26** aa) Miet- oder Pachtzinsen können in der vom Kläger bezogenen Entschädigung, wie zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, schon deshalb nicht gesehen werden, weil der Kläger auch nach der Nutzungsänderung weiterhin allein zur Nutzung des Grundstücks berechtigt blieb und der Gemeinde keine eigenen Betretungs- oder Nutzungsrechte eingeräumt wurden.
- 27** bb) Die Annahme eines Veräußerungserlöses i.S. des § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG scheidet im Streitfall daran, dass der Kläger weder den Grund und Boden noch ein anderes Wirtschaftsgut veräußert hat. Denn er konnte weiterhin rechtlich und tatsächlich allein über das Grundstück verfügen, so dass die Annahme einer Veräußerung des Grundstücks bzw. eines Teils des Grundstücks nicht in Betracht kommt (vgl. Urteil des FG Münster vom 27. Oktober 2008 6 K 4721/04 E, EFG 2009, 577). Ebenso wenig hat der Kläger ein immaterielles Wirtschaftsgut ("Ökopunkte") hergestellt und veräußert. Denn er hat lediglich im Interesse der Gemeinde gegen Entschädigung die Nutzung eines Betriebsgrundstücks von der landwirtschaftlichen auf die forstwirtschaftliche Bewirtschaftung umgestellt. Ein neues Wirtschaftsgut ist dadurch nicht entstanden (vgl. BFH-Urteil vom 30. September 2010 IV R 28/08, BFHE 231, 144, BStBl II 2011, 406, zur Frage der Entstehung eines immateriellen Wirtschaftsguts "Ackerprämienberechtigung").
- 28** cc) Ebenso wenig kann in der vom Kläger bezogenen Entschädigung ein Entgelt für Dienstleistungen oder vergleichbare Tätigkeiten (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 EStG) gesehen werden. Denn im Streitfall hat der Kläger keine Arbeiten für Dritte (hier: die Gemeinde) übernommen. Die von ihm auf eigene Kosten durchzuführenden Unterhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen fallen im Rahmen seiner eigenen forstwirtschaftlichen Nutzung an und haben daher keinen Dienstleistungscharakter.
- 29** c) Der forstwirtschaftlichen Nutzung (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG) zugeordnet werden kann das Entgelt, das der Kläger für die Durchführung der Ausgleichsmaßnahmen erhalten hat, nur insoweit, als damit die Kosten für die Aufforstung abgedeckt sowie dem Kläger eine Entschädigung für seine dazu erbrachten eigenen Leistungen gewährt werden sollten, nicht jedoch, soweit es den Wertverlust des Grundstücks durch die Umwandlung ausgleichen sollte.
- 30** aa) Soweit die Vergütung des Klägers im Zusammenhang mit der Aufforstung gewährt wurde (gemäß Schreiben der Gemeinde in Höhe von 2 DM/qm), ist sie wirtschaftlich durch die forstliche Nutzung verursacht. Kosten und Leistungen für die Aufforstung sind nicht durch die vorhergehende landwirtschaftliche Nutzung verursacht, denn sie würden auch dann anfallen, wenn ein zuvor bereits forstwirtschaftlich genutztes Grundstück (wieder) aufgeforstet wird. Sie dienen vielmehr der Herstellung eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts des Forstbetriebs bzw. des forstlichen Teilbetriebs (BFH-Urteil vom 5. Juni 2008 IV R 50/07, BFHE 222, 301, BStBl II 2008, 968).
- 31** bb) Anders verhält es sich jedoch, soweit die von der Gemeinde an den Kläger gezahlte Vergütung Entgelt für die Umwandlung der landwirtschaftlichen in eine forstwirtschaftliche Nutzung ist (laut Schreiben der Gemeinde in

Höhe von 4 DM/qm). Darin liegt --entgegen der Ansicht des FA und des FG-- kein der forstwirtschaftlichen Nutzung zuzuordnender Ertrag. Zwar ist die Umwandlung ein notwendiger Schritt zwischen beiden Nutzungsarten. Die dafür gezahlte Vergütung ist jedoch noch der landwirtschaftlichen Nutzung zuzuordnen. Denn damit wird der Mehrwert der landwirtschaftlichen gegenüber der forstwirtschaftlichen Nutzung entgolten. Für eine zuvor bereits forstwirtschaftlich genutzte Fläche wäre die Vergütung nicht gezahlt worden; denn dann hätte die Aufforstung nicht zu der von der Gemeinde bezahlten ökologischen Verbesserung geführt. Bestätigt wird diese Auslegung dadurch, dass die Vergütung zwar von der ökologischen Verbesserung abhing, aber nicht (nur) an die Aufforstung gebunden war; denn der Kläger hätte der Vereinbarung zufolge auf dem Grundstück auch einen Teich anlegen können.

- 32** cc) Wenn das FG meint, die vom Kläger zu erbringende Leistung habe nicht in der Aufgabe der landwirtschaftlichen Nutzung bestanden, lässt sich diese Auslegung nicht mit dem vom FG festgestellten Akteninhalt vereinbaren. Denn das FG verkennt, dass gerade die in der Nutzungsänderung --durch Aufgabe der landwirtschaftlichen Nutzung-- liegende ökologische Verbesserung entgolten werden sollte. Das bestätigt der Inhalt der im Grundbuch einzutragenden beschränkt persönlichen Dienstbarkeit: Der Eigentümer verpflichtete sich darin, diese Fläche vollständig aus der landwirtschaftlichen Nutzung herauszunehmen.
- 33** 4. Soweit die Entschädigung danach der landwirtschaftlichen Nutzung zuzuordnen ist, ist sie mit dem Grundbetrag abgegolten (insoweit gleicher Ansicht BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 716; Blümich/Nacke, § 13a EStG Rz 26; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rz 802).
- 34** a) Die Abgeltung der Entschädigung durch den Grundbetrag folgt aus Aufbau und Systematik des § 13a EStG n.F. und entspricht dem Willen des Gesetzgebers. Die Neufassung des § 13a EStG enthält --anders als § 13a Abs. 8 Nr. 3 EStG a.F.-- keinen allgemeinen Auffangtatbestand, der zur Hinzurechnung der Entschädigung führen könnte. Dies entspricht dem vereinfachenden, betriebliche Besonderheiten pauschal abgeltenden Charakter der Regelung (siehe im Einzelnen vorstehend unter II.2.).
- 35** b) Diese Auslegung der Vorschrift stimmt mit der Rechtsprechung des erkennenden Senats zu Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse überein (BFH-Urteile vom 29. November 1990 IV R 131/89, BFHE 168, 24, BStBl II 1992, 715; vom 13. September 1990 IV R 69/90, BStBl II 1992, 598; vom 17. Mai 1990 IV R 21/89, BFHE 161, 56, BStBl II 1990, 891). Danach gehörte eine solche Entschädigung zu den Betriebsvorgängen i.S. des § 13a Abs. 8 Nr. 3 EStG a.F. (bzw. zuvor Abs. 6 Nr. 3), die bei der Feststellung des Ausgangswerts nach § 13a Abs. 4 EStG a.F. nicht berücksichtigt wurden und deshalb durch einen Zuschlag im Wirtschaftsjahr der Vereinnahmung zu erfassen waren. Eine solche Regelung enthält die im Streitjahr anzuwendende Fassung des § 13a EStG aber nicht mehr (siehe unter II.2.).
- 36** Hinzu kommt, dass der Rechtsprechung die Überlegung zu Grunde lag, dass der durch die Wirtschafterschwernisse verursachte Aufwand bei der Ermittlung des Ausgangswerts als gewinnmindernder Faktor berücksichtigt wurde und deshalb die Entschädigung als Betriebseinnahme gemäß § 13a Abs. 8 Nr. 3 EStG a.F. berücksichtigt werden müsse. Der Senat hat in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hingewiesen, dass dann, wenn die durch die Wirtschafterschwernisse entstehende Mehrbelastung des Landwirts mit Durchschnittssatzgewinnermittlung beim Ausgangswert nicht erfasst und damit im Rahmen des § 13a EStG (a.F.) nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden könnte, auch die sie abgeltende Entschädigung nicht als Einnahme erfasst werden dürfe. So verhält es sich aber seit der Neufassung des § 13a EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 bei Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse; sie werden bei der Ermittlung des Grundbetrags nicht mehr berücksichtigt. Für Gewinnminderungen wegen ökologischer Ausgleichsmaßnahmen kann nichts anderes gelten. Sie werden grundsätzlich bei der Ermittlung des Grundbetrags nicht berücksichtigt. Deshalb können auf der anderen Seite auch Entschädigungen, die derartige Gewinnminderungen ausgleichen (sollen), nicht zusätzlich angesetzt werden (gleicher Ansicht Blümich/Nacke, § 13a EStG Rz 26; Felsmann, a.a.O., A Rz 802).
- 37** c) Eine andere Beurteilung ergibt sich im Streitfall auch nicht daraus, dass das Grundstück nach der Aufforstung wegen der Nutzungsänderung nicht mehr bei der Ermittlung des Grundbetrags zu berücksichtigen war mit der Folge, dass spätere Leistungen auch nicht mehr durch den Grundbetrag abgegolten werden konnten. Denn der Kläger hat die entschädigte Leistung (hier: die Nutzungsänderung) im Wesentlichen mit der Aufforstung erbracht (vgl. BFH-Urteil vom 23. Februar 2005 I R 9/04, BFHE 209, 248, BStBl II 2005, 481, unter II.4. und II.5. der Gründe, zur Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens bei einer Entschädigung für die Aufhebung von Schuldverhältnissen). Zwar war er darüber hinaus verpflichtet, die spätere forstliche Bewirtschaftung auf eigene Kosten durchzuführen. Darin liegt jedoch keine besondere, erst in späteren Wirtschaftsjahren zu erbringende Gegenleistung des Klägers für die Zahlung der Gemeinde. Denn die Übernahme der Bewirtschaftungskosten ist der

Normalfall einer forstwirtschaftlichen Nutzung und Folge der Nutzungsänderung. Auch soweit der Kläger sich verpflichtet hat, die Fläche vollständig aus der landwirtschaftlichen Nutzung herauszunehmen, liegt darin keine künftige Leistung. Denn eine Rück-Umwandlung des neu angepflanzten Waldes in eine andere Nutzungsart dürfte bereits forstrechtlich nicht in Betracht kommen (vgl. §§ 39 ff. des Landesforstgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen). Der vollständige Verzicht auf die künftige landwirtschaftliche Nutzung ist daher ebenfalls im Wesentlichen keine (erst) künftig zu erbringende Leistung, sondern Folge der Nutzungsänderung.

- 38** 5. Soweit die Entschädigung zur Finanzierung der Anpflanzung bestimmt war, kann sie evtl. in voller Höhe als Investitionszuschuss oder aber teilweise als Investitionszuschuss und im Übrigen als Vergütung für Eigenleistungen des Klägers zu beurteilen sein.
- 39** a) Soweit die Entschädigung sich als Investitionszuschuss erweist, mindert dieser die Herstellungskosten einschließlich nachträglicher Herstellungskosten des auf der aufgeforsteten Fläche neu geschaffenen Wirtschaftsguts "Baumbestand".
- 40** Nach der Rechtsprechung des III. und des IV. Senats des BFH führen öffentliche Investitionszuschüsse bei bilanzierenden Steuerpflichtigen grundsätzlich zu einer Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der geförderten Wirtschaftsgüter (Urteile vom 14. Juli 1988 IV R 78/85, BFHE 154, 212, BStBl II 1989, 189; vom 28. April 1989 III R 4/87, BFHE 156, 497, BStBl II 1989, 618, und vom 23. März 1995 IV R 58/94, BFHE 177, 385, BStBl II 1995, 702; gleicher Ansicht R 6.5 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR--). Das gilt --entgegen der Ansicht des FG-- auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung (BFH-Urteil in BFHE 220, 94, BStBl II 2008, 561) und nach Durchschnittssätzen (BFH-Urteil in BFHE 202, 343, BStBl II 2003, 801, unter 2.a der Gründe). Soweit die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht einräumt, einen Investitionszuschuss erfolgsneutral durch Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder aber gewinnerhöhend zu erfassen, besteht dieses Wahlrecht bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung. Es kann deshalb dahinstehen, wie der Kläger den Zuschuss zunächst behandelt hat. Mit der Klage kann er das Wahlrecht in jedem Fall noch zu Gunsten einer erfolgsneutralen Behandlung ausüben.
- 41** b) Der Investitionszuschuss mindert danach die Herstellungskosten des neuen Forstbestands. Dies betrifft sowohl die bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs 2002/2003 entstandenen Herstellungskosten als auch die in späteren Jahren bis zur Fertigstellung des Wirtschaftsguts noch anfallenden Herstellungskosten. Der Zuschuss ist in dem nach § 13a Abs. 6 Satz 2 i.V.m. § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG in seiner für das Streitjahr geltenden Fassung zu führenden Verzeichnis von den Herstellungskosten abzusetzen. Soweit der Zuschuss künftige Herstellungskosten betrifft, erhöht dieser ebenfalls bei Zufluss nicht den durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelten Gewinn. Da ein solcher Zuschuss bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach R 6.5 Abs. 4 EStR als Rücklage behandelt wird, liegt es nahe, auch bei der Einnahmen-Überschussrechnung die Grundsätze anzuwenden, die als Ersatz für die mangels Bilanz fehlende Möglichkeit zur Rücklagenbildung gelten (z.B. in Anlehnung an § 6c EStG). Im Zeitpunkt des Zuflusses ist danach eine die Betriebseinnahme neutralisierende Betriebsausgabe anzunehmen, der eine bei Entstehen der späteren Herstellungskosten anzusetzende Betriebseinnahme gegenübersteht.
- 42** c) Soweit keine Verrechnung mit Herstellungskosten möglich ist, muss die auf die Aufforstung entfallende Entschädigung als Betriebseinnahme erfasst werden. Dies gilt einerseits für einen ggf. bestehenden Differenzbetrag, um den der als Zuschuss zu den Herstellungskosten gewährte Betrag die tatsächlichen Herstellungskosten bis zur Fertigstellung des Wirtschaftsguts übersteigt. Andererseits wäre auch ein ggf. zur Abgeltung von Eigenleistungen des Klägers gezahlter Betrag eine Betriebseinnahme im Rahmen des für die forstwirtschaftliche Nutzung zu ermittelnden Gewinns nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG.
- 43** d) Soweit Betriebseinnahmen anzusetzen sein sollten, kommt eine Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben nach § 51 EStDV a.F. nicht in Betracht, wie das FG zutreffend entschieden hat.
- 44** aa) Nach § 51 Abs. 1 EStDV a.F. können forstwirtschaftliche Betriebe, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind und den Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, zur Abgeltung der Betriebsausgaben auf Antrag einen Pauschsatz von 65 % der Einnahmen aus der Holznutzung abziehen. Begünstigt sind danach nicht sämtliche Einnahmen aus dem Forstbetrieb, sondern nur diejenigen Einnahmen, die im Zusammenhang mit der Holznutzung stehen.
- 45** bb) Bei der Entschädigung für die Anpflanzungskosten handelt es sich --entgegen der Ansicht des Klägers-- nicht um Einnahmen aus der Holznutzung. Denn es fehlt an dem dafür erforderlichen Zusammenhang mit Holzverkäufen. Die Zahlung der Gemeinde diene (insoweit) der Herstellung eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts des

Anlagevermögens. Bei dieser Sachlage bedarf es im Streitfall keiner Entscheidung, ob für die Inanspruchnahme des Pauschsatzes bereits ein mittelbarer Zusammenhang der begünstigten Einnahmen mit Holzverkäufen ausreicht (so Urteil des FG Baden-Württemberg in EFG 1999, 1068; anderer Ansicht Felsmann, a.a.O., A Rz 1047a).

- 46** 6. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Es hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- keine Feststellungen zur Aufteilung des für die Aufforstung bestimmten Drittels der Gesamtentschädigung auf einen Investitionszuschuss und eine Entschädigung für Eigenleistungen getroffen. Auch bedarf es noch weiterer Feststellungen zur Höhe der Herstellungskosten. Die erforderlichen Feststellungen sind daher nachzuholen. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de