

Urteil vom 20. Juli 2018, IX R 3/18

Ertragsteuerliche Beurteilung einer Einnahme für die Zurverfügungstellung eines eigenen Grundstücks zum Zwecke der ökologischen Aufwertung zu einer Ausgleichs-/Ersatzfläche

ECLI:DE:BFH:2018:U.200718.IXR3.18.0

BFH IX. Senat

EStG § 11 Abs 1 S 3, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 22 Nr 3, FGO § 126 Abs 4

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 09. März 2017, Az: 2 K 118/16

Leitsätze

1. NV: Einkünfte gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt, wer einem anderen zeitlich begrenzt unbewegliches Vermögen oder Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, gegen Entgelt zum Gebrauch oder zur Nutzung überlässt .
2. NV: Das FG hat als Tatsacheninstanz zu beurteilen, ob eine Vereinbarung zu einer Nutzung berechtigt oder den Eigentümer zur Unterlassung einer bestimmten Nutzung verpflichtet. Für die Abgrenzung kommt es hierbei entscheidend auf den wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarung an und wie er sich nach dem Gesamtbild der gestalteten Verhältnisse des Einzelfalls unter Berücksichtigung des wirklichen Willens der Vertragsparteien ergibt .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 10. März 2017 2 K 118/16 wird als unbegründet zurückgewiesen, soweit es die Einkommensteuer für 2012 betrifft.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Der verheiratete Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, aus Vermietung und Verpachtung, aus gewerblichen Beteiligungen sowie in geringem Umfang aus Kapitalvermögen. Daneben erzielte er als Eigentümer mehrerer Flächen Einkünfte aus Verpachtung, Verkauf von Heu, Silage und Holz.
 - 2 Der Kläger erwarb am 10. November 2011 das Grundstück S., Gemarkung B., Flur 7, Flurstück 26, das eine Größe von 2,7931 Hektar umfasst und im Grundbuch als Landwirtschaftsfläche ausgewiesen ist. Er verpachtete dieses Grundstück für sieben Jahre vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2018; der Pachtzins für das Jahr 2012 betrug 700 €. In dem Vertrag ist festgelegt, dass der Pächter Grunddienstbarkeiten und beschränkte persönliche Dienstbarkeiten sowie Rechte des Verpächters oder Dritter dulden muss. Der Pächter hat die Pachtsache im Übrigen extensiv zu bewirtschaften.
 - 3 Der Kläger (Grundstückseigentümer) schloss mit der X-GmbH (Nutzungsberechtigte) am 2. Januar 2012 einen Nutzungsvertrag über Ausgleichsflächen bezogen auf das Grundstück Gemarkung B., Flur 7, Flurstück 26. In dem Vertrag heißt es auszugsweise:

§ 1 Vertragszweck

§ 1.1 Vertragszweck

Zweck des vorliegenden Vertrages ist die Zurverfügungstellung von Grundflächen zum Zwecke des Ausgleichs in die Natur.

§ 2 Nutzungsrechtseinräumung

...

§ 2.2 Gestattung

Der Grundstückseigentümer gestattet der Nutzungsberechtigten die ... Fläche ... als Ausgleichsflächen der Unteren Naturschutzbehörde ... anzuzeigen.

...

§ 2.4 Ausgleichsmaßnahmen

Das durch diesen Vertrag vereinbarte Nutzungsrecht umfasst das Recht, das vertragsgegenständliche Grundstück für Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen betreffend einen Eingriff in Natur und Landschaft zu nutzen und die von der Unteren Naturschutzbehörde festgesetzten Ökopunkte in ein Punktekonto einzubuchen und anschließend zu veräußern.

§ 3 Vertragsdauer

...

§ 3.2 Vertragslaufzeit

Die Laufzeit des Vertrages wird auf unbestimmte Zeit geschlossen.

§ 3.3 Vertragsende

Der Vertrag endet mit Ablauf des Monats, in dem die Windenergieanlagen einschließlich Nebenanlagen ordnungsgemäß beseitigt worden sind.

§ 4 Nutzungsentschädigung

§ 4.1 Ermittlung der Nutzungsentschädigung

Die Nutzungsentschädigung wird pauschal mit 70.000 € vereinbart.

...

§ 5 Rechte Dritter

§ 5.1 Verhältnis zu landwirtschaftlichen Pächtern

Wenn die Grundstücke zur landwirtschaftlichen Nutzung verpachtet worden sind, darf das Pachtverhältnis nur mit der Einschränkung weiter bestehen, dass die landwirtschaftliche Nutzung nur so zulässig ist, dass die gesetzlichen Vorschriften für Ausgleichsflächen eingehalten werden.

...

§ 6 Pflichten des Grundstückseigentümers

§ 6.1 Duldungspflicht

Der Grundstückseigentümer ist verpflichtet, auf den Grundstücken die Auflagen der Unteren Naturschutzbehörde zu dulden. Eine zusätzliche Entschädigung wird nicht vereinbart.

§ 6.2 Ausschließlichkeit, Störungsverbot

Das Recht zur Nutzung der Grundstücke als Ausgleichsflächen gemäß § 2 steht ausschließlich der Nutzungsberechtigten zu.

...

§ 9 Rücktritt

§ 9.1 Ausfall der Genehmigungen

Die Parteien haben das Recht von diesem Vertrag zurückzutreten, wenn bis zum 31. Dezember 2014 die Anerkennung der ... Flurstücke als Ausgleichsfläche durch die Untere Naturschutzbehörde ... nicht erfolgt ist.

§ 9.2 Entfall der wirtschaftlichen Grundlagen

Die Nutzungsberechtigte kann von dem Nutzungsvertrag zurücktreten, wenn für das in § 1 beschriebene Vorhaben bis zum 31. Dezember 2014

9.2.1 eine Finanzierung des Projektes nicht erreicht werden kann,

9.2.2 eine Anerkennung als Ausgleichsflächen durch die Untere Naturschutzbehörde versagt wird.

...

- 4** Mit Bescheid vom 6. Juni 2012 erkannte die Untere Naturschutzbehörde die Einrichtung eines Öko-Kontos auf der Gemarkung B., Flur 7, Flurstück 26 an.
- 5** Der Kläger erhielt die erste Rate in Höhe von 35.000 € der insgesamt 70.000 € am 10. Mai 2012; die Zahlung der zweiten Rate erfolgte erst im Jahr 2014.
- 6** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 30. Oktober 2013 antragsgemäß im Wege der getrennten Veranlagung die Einkommensteuer gegenüber dem Kläger in Höhe von 3.788 € fest. Nachdem dem FA bekannt geworden war, dass der Kläger am 10. Mai 2012 eine Zahlung in Höhe von 35.000 € als erste Rate einer Ausgleichsentschädigung für 28 234 Öko-Punkte von insgesamt 70.000 € erhalten hatte, reichte der Kläger auf Nachfrage eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung ein. Mit Änderungsbescheid vom 9. Januar 2014 berücksichtigte das FA den hiernach ermittelten Gewinn zzgl. einer Pachteinnahme (insgesamt 35.417 €) und setzte die Einkommensteuer auf 16.516 € fest. Hiergegen legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein.
- 7** Der Einkommensteuerbescheid 2012 wurde zur Auswertung weiterer Beteiligungseinkünfte zuletzt mit Bescheid vom 22. April 2016 geändert. Mit Einspruchsentscheidung vom 9. Mai 2016 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 8** Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage mit Urteil vom 10. März 2017 2 K 118/16 als unbegründet ab. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, unabhängig von der Zuordnung der Zahlung zu den Einkünften i.S. des § 13 des Einkommensteuergesetzes (EStG), § 21 EStG oder § 22 Nr. 3 EStG, wobei viel für die Annahme sonstiger Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 3 EStG spreche, komme eine Verteilung der Einkünfte nach § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht in Betracht. Zweifelhaft sei insoweit bereits, ob überhaupt eine Nutzungsüberlassung vorliege, jedenfalls fehle aber ein von vornherein vereinbarter bestimmter Zeitraum.
- 9** Mit der Revision rügt der Kläger sinngemäß die Verletzung von § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG. Er ist der Auffassung, die Streitgegenständliche Zahlung sei antragsgemäß auf einen Zeitraum von 25 Jahren zu verteilen, da der Kläger sein Grundstück zur Nutzung überlassen habe und § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht erfordere, dass in der zugrunde liegenden Vereinbarung explizit eine Vertragslaufzeit von mehr als fünf Jahren festgelegt werde; ausreichend sei, dass --wie auch das FG Münster entschieden habe (vgl. Urteil vom 9. Juni 2017 4 K 1034/15 E, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 1268)-- der Vertrag nach Inhalt und Zweckbestimmung auf eine Nutzung von mehr als fünf Jahren angelegt sei.
- 10** Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 10. März 2017 2 K 118/16 betreffend die Einkommensteuer für 2012 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 22. April 2016 dahingehend abzuändern, dass das zu versteuernde Einkommen des Klägers um 33.600 € herabgesetzt wird.
- 11** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage, soweit sie die Einkommensteuer für 2012 betrifft, zu Recht abgewiesen, da es im Ergebnis zutreffend entschieden hat, dass die Zahlung der X-GmbH in Höhe von 35.000 € als steuerbare Einnahme beim Kläger im Streitjahr 2012 zu erfassen ist (dazu 1.) und eine Verteilung der (Teil-)Zahlung in Höhe von 35.000 € auf 25 Jahre nach § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht in Betracht kommt (dazu 2.).
- 13** 1. Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die Zahlung der X-GmbH in Höhe von 35.000 € als steuerbare Einnahme beim Kläger im Streitjahr 2012 zu erfassen ist. Der Senat teilt zwar nicht die Auffassung des FG, dass die Zahlung der X-GmbH an den Kläger als sonstige Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 3 EStG zu beurteilen sei. Das Entgelt unterliegt aber der Besteuerung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.
- 14** a) Einkünfte gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt, wer einem anderen zeitlich begrenzt unbewegliches Vermögen oder Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, gegen Entgelt zum Gebrauch oder zur Nutzung überlässt (z.B. Senatsurteil vom 11. Februar 2014 IX R 25/13, BFHE 244, 555, BStBl II 2014, 566, Rz 14).
- 15** Dabei hat das FG als Tatsacheninstanz zu beurteilen, ob eine Vereinbarung zu einer Nutzung berechtigt oder den Eigentümer zur Unterlassung einer bestimmten Nutzung verpflichtet. Für die Abgrenzung kommt es hierbei entscheidend auf den wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarung an und wie er sich nach dem Gesamtbild der gestalteten Verhältnisse des Einzelfalls unter Berücksichtigung des wirklichen Willens der Vertragsparteien ergibt. Die Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das FG, zu der auch die Auslegung von Verträgen gehört, ist für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend. Die revisionsrechtliche Überprüfung durch den Bundesfinanzhof beschränkt sich daher darauf, ob die vorgenommene Würdigung unter Beachtung der gesetzlichen Auslegungsregeln (insbesondere §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) möglich ist und nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen wurde (vgl. z.B. Senatsurteil in BFHE 244, 555, BStBl II 2014, 566, Rz 16, m.w.N.).
- 16** b) Nach dieser Maßgabe hält die Folgerung des FG, der wirtschaftliche Schwerpunkt der zwischen der X-GmbH und dem Kläger getroffenen Vereinbarung liege im Verzicht des Klägers auf bestimmte zukünftige bzw. in der Beschränkung eigener Nutzungsmöglichkeiten des Grundstücks, revisionsrechtlicher Prüfung nicht stand. Das FG hat offengelassen, ob es sich um Einkünfte nach § 13 EStG oder § 21 EStG handelt und sich nur tendenziell für eine Zuordnung der Zahlung zu den sonstigen Einkünften i.S. des § 22 Nr. 3 EStG ausgesprochen. Damit bleibt letztlich offen, ob das FG die Subsidiarität des § 22 Nr. 3 EStG gegenüber den anderen Einkunftsarten --hier insbesondere Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG-- erkannt hat (vgl. § 22 Nr. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Zudem ist nicht nachvollziehbar, wie das FG zu seiner Folgerung gelangt ist und aus welchen Umständen es seine Überzeugung abgeleitet hat. Der Senat kann die erforderliche Würdigung aber selbst vornehmen, da das FG alle dafür maßgebenden Umstände festgestellt hat.
- 17** aa) Nach dem vom FG festgestellten Inhalt der Vereinbarung war die X-GmbH exklusiv (vgl. § 6.2) berechtigt, das Grundstück Gemarkung B., Flur 7, Flurstück 26 für Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen betreffend einen Eingriff in Natur und Landschaft zu nutzen (vgl. § 2.4), die Fläche als Ausgleichsfläche der Unteren Naturschutzbehörde anzuzeigen (vgl. § 2.2) sowie die von der Unteren Naturschutzbehörde festgesetzten Ökopunkte in ein Punktekonto einzubuchen und anschließend zu veräußern (vgl. § 2.4). Für das Recht auf Nutzung des Grundstücks in diesem vertraglich vereinbarten Umfang verpflichtete sich die X-GmbH dem Kläger eine Nutzungsentschädigung in Höhe von insgesamt 70.000 € zu zahlen (vgl. § 4.1).
- 18** bb) Der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung liegt demnach auf einer mit der Vermietung oder Verpachtung vergleichbaren Nutzungsüberlassung des Grundstücks, verbunden mit dem Recht der X-GmbH, die festgesetzten und eingebuchten Ökopunkte zu verwerten. Hierfür spricht bereits der Vertragszweck, der in der Zurverfügungstellung von Grundflächen zum Zwecke des Ausgleichs in die Natur liegt (vgl. § 1.1). Die als "Nutzungsvertrag über Ausgleichsflächen" überschriebene Vereinbarung ist auch im Übrigen mit Blick auf die Einräumung von Nutzungsrechten abgefasst. Zwar wird der Kläger durch die der X-GmbH eingeräumten Nutzungsrechte in der Nutzung seines Grundstücks beschränkt und muss ggf. auf bestimmte Nutzungsarten völlig verzichten. Diese einer Nutzungsüberlassung regelmäßig innewohnende Pflicht, tritt vorliegend aber hinter die Hauptpflicht des Klägers, der X-GmbH das Grundstück zur Verfügung zu stellen, zurück. Der X-GmbH kam es weniger auf den Ausschluss oder die Beschränkung des Klägers von der Grundstücksnutzung an, als vielmehr auf die Einräumung der exklusiven Nutzungsrechte. Hierfür spricht auch der Umstand, dass das Nutzungsrecht des

Klägers nur insoweit eingeschränkt war, als die der X-GmbH eingeräumten Nutzungsrechte an dem Grundstück reichten. Dem Kläger stand es frei, sein Grundstück weiterhin zur extensiven Bewirtschaftung an einen Dritten zu verpachten.

- 19** cc) Das Nutzungsrecht der X-GmbH besteht auch nicht auf zeitlich unbegrenzte Dauer. Zwar ist für die Dauer des Nutzungsrechts eine Zeit nicht ausdrücklich bestimmt. Die Laufzeit des Vertrages ist vielmehr auf unbestimmte Zeit vereinbart (vgl. § 3.2). Der Nutzungsvertrag ist aber insoweit auflösend bedingt, als er mit Ablauf des Monats endet, in dem die Windenergieanlagen einschließlich Nebenanlagen ordnungsgemäß beseitigt worden sind (vgl. § 3.3). Den Vertragsparteien steht zudem unter bestimmten Voraussetzungen ein vertraglich vereinbartes Rücktrittsrecht zu (vgl. § 9). Eine immerwährende Dienstbarkeit zur Absicherung ihrer Nutzungsrechte wurde für die X-GmbH ebenfalls nicht bestellt.
- 20** 2. Im Ergebnis zutreffend hat das FG aber eine Verteilung der (Teil-)Zahlung in Höhe von 35.000 € auf 25 Jahre nach § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG abgelehnt, da ein (konkreter) Zeitraum von mehr als fünf Jahren weder bestimmt noch bestimmbar ist.
- 21** a) Nach § 11 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3 EStG kann der Steuerpflichtige Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren beruhen, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird.
- 22** b) Zwar hat das FG zu Unrecht bereits das Vorliegen einer Nutzungsüberlassung abgelehnt. Insoweit gelten die Ausführungen unter II.1.b bb entsprechend.
- 23** c) Im Ergebnis zutreffend hat das FG aber eine Verteilung der 35.000 € auf 25 Jahre abgelehnt. Der Senat kann dabei offenlassen, ob der für eine Verteilung i.S. des § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG maßgebliche Zeitraum von mehr als fünf Jahren im Voraus bestimmt vereinbart sein muss oder ob ggf. auch dessen Bestimmbarkeit genügt; denn vorliegend wurde weder ein bestimmter Zeitraum vereinbart noch ist eine Bestimmung des maßgeblichen Zeitraums anhand sonstiger (objektiver) Umstände möglich.
- 24** Die Laufzeit des Vertrages ist auf unbestimmte Zeit vereinbart (vgl. § 3.2). Der Vertrag endet erst mit Ablauf des Monats, in dem die Windenergieanlagen einschließlich Nebenanlagen ordnungsgemäß beseitigt worden sind (vgl. § 3.3). Zwar dürfte davon auszugehen sein, dass das den Vertrag auflösende Ereignis nicht vor Ablauf von fünf Jahren eintreten wird. Ein bestimmter Zeitraum folgt hieraus aber nicht. Es sind auch sonst keine (objektiven) Umstände erkennbar, die den Schluss auf einen maßgeblichen Zeitraum erlauben.
- 25** 3. Das FG ist zwar von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen und die angefochtene Entscheidung insoweit rechtsfehlerhaft. Dies führt im Streitfall aber nicht zur Aufhebung des Urteils, da sich die Vorentscheidung jedenfalls im Ergebnis aus anderen Gründen als richtig darstellt.
- 26** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de