

Urteil vom 15. February 2017, VI R 96/13

Passiver Rechnungsabgrenzungsposten - Bemessung der Höhe bei Vorleistungen aus einem gegenseitigen Vertrag

ECLI:DE:BFH:2017:U.150217.VIR96.13.0

BFH VI. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 2 S 1, EStG § 4a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 5 S 1 Nr 2, HGB § 250 Abs 2, HGB § 252 Abs 1 Nr 4 Halbs 2, HGB § 252 Abs 1 Nr 5, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG § 7 Abs 1 S 3

vorgehend FG Nürnberg, 18. September 2013, Az: 4 K 1613/11

Leitsätze

Hat ein buchführender Landwirt ein Entgelt für die zeitlich nicht begrenzte Verpflichtung erhalten, seine Landwirtschaft nicht über den bisherigen Umfang hinaus zu erweitern, ist zur Wahrung des Realisationsprinzips ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden .

Tenor

Die Revision des Beklagten wird zurückgewiesen.

Auf die Anschlussrevision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 19. September 2013 4 K 1613/11 aufgehoben.

Unter Änderung der Einkommensteuerbescheide des Beklagten für 2005 vom 21. Juni 2007 und für 2006 vom 20. Juni 2008, jeweils in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Oktober 2011, werden die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft für 2005 auf ... € und für 2006 auf ... € festgesetzt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen. Die Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens haben der Beklagte zu 3/4 und die Kläger zu 1/4 zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger, Revisionsbeklagten und Anschlussrevisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für die Streitjahre (2005 und 2006) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger erzielte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie gewerbliche Einkünfte aus einer Beteiligung als Mitunternehmer an der A-KG. Er ermittelte seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das Normalwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG).
- 2 Im Oktober 2003 schloss der Kläger mit dem Zweckverband ... (Zweckverband) einen notariell beurkundeten Tauschvertrag. Nach Ziff. II. dieses Vertrags tauschte der Kläger in seinem Eigentum stehende Flurstücke gegen verschiedene andere Flurstücke. Wegen unterschiedlicher Wertansätze der Grundstücke und verschiedener Entschädigungen, z.B. für den Verlust von Waldbestand, der Hofnähe und des Hofanschlusses, verpflichtete sich der Zweckverband außerdem zur Zahlung von Ausgleichs- und Entschädigungsbeträgen an den Kläger. Der Zweckverband veräußerte an den Kläger gemäß Ziff. XVIII. des Tauschvertrags ferner das an die Hofstelle des Klägers (Flurstück X) angrenzende Flurstück Y sowie eine Teilfläche aus dem Flurstück Z als weitere Ersatzflächen für die vom Kläger an den Zweckverband übertragenen Flurstücke. Dem Zweckverband war nach Ziff. XIX. des

Tauschvertrags bekannt, dass der Kläger auf dem Flurstück Y und der ihm übertragenen Teilfläche des Flurstücks Z voraussichtlich Gebäude für einen Schweinezuchtbetrieb errichten und einen entsprechenden Betrieb dort führen wollte.

- 3 Im Mai 2004 vereinbarten der Kläger und der Zweckverband einen Nachtrag zum Tauschvertrag. In Ziff. II.1 dieses Nachtrags war festgehalten, dass der Kläger in seiner Landwirtschaft neben anderen Tieren seinerzeit ca. ... Muttersauen gehalten und geplant habe, den Betrieb unter Verwendung der durch den Tauschvertrag erworbenen Grundstücksflächen auf ca. ... Muttersauen und evtl. später ... Muttersauen aufzustocken. Gemäß Ziff. II.2 des Nachtrags vereinbarten der Kläger und der Zweckverband nunmehr aber, dass die nach dem Bebauungsplan grundsätzlich zulässige, geplante Erweiterung der Schweinehaltung auf den erworbenen Grundstücksflächen unterbleiben sollte. Der Kläger verpflichtete sich, die Schweinehaltung auf dem bisherigen Grundbesitz auch zukünftig auf den Umfang von maximal ... Muttersauen begrenzt zu halten und keine Erweiterungen über diesen Umfang hinaus vorzunehmen. Der Kläger durfte nach dem Nachtrag keine Neubauten für die Schweinehaltung und keine baulichen Veränderungen und/oder Erweiterungen an den der Schweinehaltung dienenden Gebäuden vornehmen, außer es handelte sich um Renovierungs- oder Sanierungsmaßnahmen.
- 4 Als Gegenleistung verpflichtete sich der Zweckverband, den Kläger umfassend bei der geplanten Aussiedlung der Schweinezucht zu unterstützen. Der Zweckverband hatte dem Kläger bis spätestens zum Ablauf des ... 2005 unentgeltlich ein Grundstück zu verschaffen, das mit den für die Zucht von bis zu ... Muttersauen erforderlichen Baulichkeiten bebaut werden durfte, nicht mehr als 1 000 m von der Hofstelle des Klägers entfernt lag und mit dem für die Errichtung der erforderlichen Baulichkeiten üblichen Aufwand bebaut und genutzt werden konnte. Der Zweckverband war neben der Übernahme der Kosten für die Beschaffung und Erschließung des Baugrundstücks außerdem u.a. verpflichtet, die Baukosten bis zu einem Höchstbetrag von ... € zu tragen, wenn der Kläger mit dem Bau bis zum ... 2008 beginnen würde. Für den Fall, dass der Zweckverband dem Kläger kein vertragsgemäßes Baugrundstück zur Verfügung stellte, hatte dieser eine Entschädigung in Höhe von ... € an den Kläger zu leisten. Falls der Kläger vor Ablauf des ... 2008 gegenüber dem Zweckverband schriftlich erklärte, keine Aussiedlung mehr zu planen, verpflichtete sich der Zweckverband zur Zahlung eines einmaligen Entschädigungsbetrags in Höhe von ... €.
- 5 Der Kläger und der Zweckverband vereinbarten im Juli 2005 einen zweiten Nachtrag zum Tauschvertrag. In diesem hielten die Vertragsparteien fest, dass die Aussiedlung der Schweinezucht des Klägers nach Auffassung des Zweckverbands im öffentlichen Interesse liege, um die Ansiedlung des Erstinvestors --X-AG-- im Gewerbegebiet zu ermöglichen bzw. nicht zu gefährden. Die Ansiedlung wäre gescheitert, falls eine Erweiterung der Schweinezucht im unmittelbaren Einzugsbereich des Werkes der X-AG erfolgt wäre.
- 6 Der Kläger und der Zweckverband waren mit dem zweiten Nachtrag außerdem grundsätzlich übereingekommen, dass statt der geplanten Aussiedlung des Schweinezuchtbetriebs auf den hierfür infrage kommenden Grundstücken eine Biogasanlage errichtet werden sollte. Als Gegenleistung für die Verpflichtung des Klägers, die Schweinehaltung auf den bisherigen Umfang von maximal ... Muttersauen in den bestehenden Baulichkeiten begrenzt zu halten, hatte der Zweckverband den Kläger nunmehr bei der geplanten Errichtung der Biogasanlage umfassend zu unterstützen. Der Kläger musste im Gegenzug Dienstbarkeiten im Grundbuch eintragen lassen, nach denen es untersagt war, auf dem dienenden Grundbesitz einen Schweinezuchtbetrieb mit mehr als ... Muttersauen zu betreiben. Der Zweckverband verpflichtete sich seinerseits, dem Kläger zum Bau der Biogasanlage einen einmaligen Geldbetrag in Höhe von ... € zu zahlen. Diese Zahlungsverpflichtung bestand unabhängig von den dem Kläger tatsächlich entstehenden Kosten. Die Hälfte des Betrags in Höhe von ... € war spätestens bis zum ... 2005 zu zahlen. Der Restbetrag in Höhe von ebenfalls ... € war zahlbar innerhalb von 14 Tagen nach Erteilung der für den Bau und den Betrieb der Biogasanlage erforderlichen Genehmigung, nicht jedoch vor Ablauf des ... 2006. Die Zahlungsverpflichtungen des Zweckverbands bestanden nur, wenn der Kläger mit dem Bau der Biogasanlage vor dem ... 2006 begann.
- 7 Falls der Kläger gegenüber dem Zweckverband vor Ablauf des ... 2006 schriftlich erklärte, dass er die Errichtung einer Biogasanlage nicht mehr plane oder er die vereinbarte Baufrist nicht einhalte, verpflichtete sich der Zweckverband in dem zweiten Nachtrag, an den Kläger eine einmalige Entschädigung in Höhe von ... € zu zahlen.
- 8 In der Folgezeit wurde die Biogasanlage von einer Personengesellschaft unter Beteiligung des Klägers errichtet und betrieben.
- 9 Der Kläger ermittelte für das Wirtschaftsjahr 2005/2006 einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ... €. Dabei berücksichtigte er einen außerordentlichen Ertrag, der zu ... € auf den vom Zweckverband mit dem

zweiten Nachtrag eingegangenen Zahlungsverpflichtungen beruhte. In den Einkommensteuererklärungen rechnete der Kläger den Gewinn den Streitjahren jeweils hälftig zu. Außerdem erklärte er, dass in den Einkünften begünstigte Gewinne i.S. von § 34 Abs. 2 EStG in Höhe von jeweils ... € enthalten seien.

- 10** Der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte den Gewinn erklärungsgemäß allerdings ohne Anwendung des § 34 EStG.
- 11** Mit der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage machten die Kläger geltend, in der Bilanz für das Wirtschaftsjahr 2005/2006 sei im Wege der Bilanzberichtigung ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) in Höhe von ... € zu bilden. Die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft seien daher für 2005 um ... € und für 2006 um ... € herabzusetzen. Hilfsweise verfolgten die Kläger ihr Begehren, die Entschädigung nach §§ 24, 34 EStG ermäßigt zu besteuern, weiter.
- 12** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 906 veröffentlichten Gründen teilweise statt. Der zweite Nachtrag zum Tauschvertrag sei dahin auszulegen, dass die Leistung des Zweckverbands von ... € aufzuteilen sei. Sie habe in Höhe von ... € Zuschusscharakter und erhöhe insoweit den Gewinn des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft. In Höhe von ... € habe sie dagegen Entschädigungscharakter für das Unterlassen der Erweiterung der Schweinehaltung. In der Bilanz zum 30. Juni 2006 sei deshalb im Wege der Bilanzberichtigung ein passiver RAP in Höhe von ... € zu bilden. ... € der Entschädigungsleistung seien im Wirtschaftsjahr 2005/2006 bereits erfolgswirksam als Ertrag für die Zeit vor dem Abschlussstichtag zu behandeln. Der RAP sei über einen weiteren Zeitraum von 14 Jahren aufzulösen. Für eine ermäßigte Besteuerung nach §§ 24, 34 EStG sei daher kein Raum.
- 13** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Die Kläger rügen mit der Anschlussrevision ebenfalls die Verletzung materiellen Rechts.
- 14** Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben, die Klage abzuweisen und die Anschlussrevision zurückzuweisen.
- 15** Die Kläger beantragen sinngemäß, die Revision zurückzuweisen, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 21. Juni 2007 sowie den Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 20. Juni 2008, jeweils in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Oktober 2011, dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer für 2005 unter Berücksichtigung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ... € und für 2006 unter Berücksichtigung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ... € festgesetzt wird.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Anschlussrevision der Kläger führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur antragsgemäßen Herabsetzung der Einkommensteuer für die Streitjahre (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 17** 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger verpflichtet war, in seiner Bilanz für das Wirtschaftsjahr 2005/2006 einen passiven RAP zu bilden.
- 18** a) Gemäß § 250 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind als RAP auf der Passivseite der Bilanz Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Zeitpunkt darstellen; dem entspricht wörtlich § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die Bestimmungen gelten als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch für nicht gewerblich tätige Unternehmer, also auch für Landwirte, die ihren Gewinn durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Dezember 1993 IV R 130/91, BFHE 173, 393, BStBl II 1995, 202, und vom 20. November 1980 IV R 126/78, BFHE 132, 418, BStBl II 1981, 398). Diese Vorschriften sollen gewährleisten, dass ein vom Steuerpflichtigen vorab vereinnahmtes Entgelt entsprechend dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2, Nr. 5 HGB) erst dann --durch Auflösung des RAP-- erfolgswirksam wird, wenn der Kaufmann seine noch ausstehende Gegenleistung erbracht hat (BFH-Urteile vom 28. Mai 2015 IV R 3/13, BFH/NV 2015, 1577; vom 23. Februar 2005 I R 9/04, BFHE 209, 248, BStBl II 2005, 481; in BFHE 173, 393, BStBl II 1995, 202, und vom 3. Mai 1983 VIII R 100/81, BFHE 138, 443, BStBl II 1983, 572).

Gewinne dürfen erst berücksichtigt werden, wenn sie am Abschlussstichtag durch Umsatzzakte realisiert sind (BFH-Urteil vom 24. Juli 1996 I R 94/95, BFHE 181, 64, BStBl II 1997, 122). Der Sinn dieser Vorschriften liegt also darin, Einnahmen dem Jahr zuzuordnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören (BFH-Urteil vom 24. Juni 2009 IV R 26/06, BFHE 225, 144, BStBl II 2009, 781, m.w.N.).

- 19** Der Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzung betrifft in erster Linie typische Vorleistungen eines Vertragspartners im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags i.S. der §§ 320 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Er ist aber nicht auf synallagmatische schuldrechtliche Leistungen beschränkt (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2015, 1577, und in BFHE 209, 248, BStBl II 2005, 481). Da das bezogene Entgelt am jeweiligen Bilanzstichtag nur insoweit abzugrenzen ist, als es Ertrag für eine bestimmte Zeit "nach diesem Zeitpunkt" darstellt, muss jedoch eine Verpflichtung zu einer nach diesem Bilanzstichtag (zumindest zeitanteilig) noch zu erbringenden Gegenleistung bestehen. Im Hinblick auf eine bereits vollzogene Leistung kann eine Rechnungsabgrenzung nicht erfolgen (BFH-Urteile in BFHE 225, 144, BStBl II 2009, 781, und vom 7. März 2007 I R 18/06, BFHE 216, 572, BStBl II 2007, 697).
- 20** b) Die Voraussetzungen für die Bildung eines passiven RAP sind im Streitfall erfüllt.
- 21** aa) Der Kläger erzielte im Wirtschaftsjahr 2005/2006 aufgrund des mit dem Zweckverband geschlossenen zweiten Nachtrags Einnahmen in Höhe von insgesamt ... €, die er in seiner Gewinn- und Verlustrechnung als außerordentlichen Ertrag erfasste. Die gebuchten Einnahmen entfielen in Höhe von ... € auf die vom Zweckverband an den Kläger im Wirtschaftsjahr 2005/2006 geleistete Zahlung und in Höhe von ebenfalls ... € auf die Forderung gegen den Zweckverband, die der Kläger in seiner Bilanz für das Wirtschaftsjahr 2005/2006 aktiviert hatte.
- 22** (1) Eine Einnahme, die die Bildung eines passiven RAP rechtfertigen kann, liegt nicht nur bei Bar- oder Buchgeldzahlungen vor. Sie kann auch in einer als Ertrag gebuchten Forderung bestehen, soweit ihrer Aktivierung nicht der Grundsatz der Nichtbilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften entgegensteht (BFH-Urteile vom 31. Mai 1967 I 208/63, BFHE 89, 191, BStBl III 1967, 607; vom 17. Juli 1974 I R 195/72, BFHE 113, 115, BStBl II 1974, 684, und vom 17. September 1987 IV R 49/86, BFHE 151, 386, BStBl II 1988, 327; Tiedchen in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 5 EStG Rz 2210; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 902; Ritzrow, Die Steuerliche Betriebsprüfung 2012, 137; Balmes/Graessner, Finanz-Rundschau --FR-- 2011, 885; Küting/Strauß, Der Betrieb 2010, 1189; Bauer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5 Rz F 49; a.A. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Aufl., § 5 Rz 247; Klein, Betriebs-Berater --BB-- 1969, 908). Diese Auslegung steht nicht nur mit dem Wortlaut des Gesetzes in Einklang, das allgemein von einer "Einnahme" und nicht von einer "Einzahlung" spricht. Sie ist auch nach dem oben dargelegten Gesetzeszweck geboten, da sie den periodengerechten Ertragsausweis ohne Rücksicht auf zufällige Zahlungszeitpunkte gewährleistet. Die Notwendigkeit einer Rechnungsabgrenzung kann unabhängig von Zahlungsvorgängen bei jeder zutreffend gebuchten Vermehrung des Betriebsvermögens in Betracht kommen.
- 23** (2) Der Kläger hat den Anspruch gegen den Zweckverband in Höhe von ... € in seiner Bilanz für das Wirtschaftsjahr 2005/2006 zu Recht aktiviert. Hiervon sind das FG ebenso wie beide Beteiligte übereinstimmend ausgegangen.
- 24** Die Aktivierung von Forderungen richtet sich bei buchführenden Gewerbetreibenden nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Für bilanzierende Landwirte gilt insoweit nichts anderes. Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Eine Gewinnrealisierung tritt ein, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldeten Erfüllungshandlungen in der Weise erbracht hat, dass ihm die Forderung auf die Gegenleistung (z.B. die Zahlung) --von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken abgesehen-- so gut wie sicher ist (BFH-Urteile vom 9. Januar 2013 I R 33/11, BFHE 240, 226, und vom 23. März 2011 X R 42/08, BFHE 233, 398, BStBl II 2012, 188). Dies ist der Fall, wenn eine Forderung entweder rechtlich bereits entstanden ist oder die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen Entstehung der Forderung fest rechnen kann (BFH-Urteile vom 8. November 2000 I R 10/98, BFHE 193, 406, BStBl II 2001, 349, und vom 6. Oktober 2009 I R 36/07, BFHE 226, 342, BStBl II 2010, 232). Ohne Bedeutung für die Gewinnrealisierung ist, ob am Bilanzstichtag die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird (BFH-Urteil vom 12. Mai 1993 XI R 1/93, BFHE 171, 448, BStBl II 1993, 786).
- 25** Im Streitfall hat das FG keine Umstände festgestellt, die Anlass zu der Annahme geben könnten, der Kläger habe die Maßnahmen, die zur Entstehung der fraglichen Forderung gegen den Zweckverband erforderlich waren --insbesondere die Nichterweiterung der Schweinehaltung sowie die notwendigen Handlungen zur Erteilung der Baugenehmigung für die Biogasanlage und den rechtzeitigen Baubeginn-- entgegen der bilanziellen Behandlung

im Geschäftsjahr 2005/2006 nicht vorgenommen. Solches hat auch das FA nicht behauptet. Damit hatte der Kläger die für die Entstehung der Forderung gegen den Zweckverband wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im Wirtschaftsjahr 2005/2006 gesetzt. Dass die Fälligkeit des Anspruchs gegen den Zweckverband erst nach Ablauf des Geschäftsjahrs eintrat, ist für dessen Aktivierung ohne Bedeutung. Ohne Vorliegen besonderer Umstände bestand auch kein Grund zu der Annahme, dass der Zweckverband die Forderung des Klägers bestreiten oder ihre Erfüllung verweigern würde.

- 26** bb) Das FG hat des Weiteren zu Recht angenommen, dass die Einnahme in Höhe von insgesamt ... € teilweise Ertrag für eine Zeit "nach dem Abschlussstichtag" darstellte.
- 27** (1) Die Vorinstanz hat den zweiten Nachtrag dahin ausgelegt, dass der Zweckverband ... € als Zuschuss für die Errichtung der Biogasanlage und ... € für die zeitlich unbegrenzte, durch eine Dienstbarkeit abzusichernde Verpflichtung zur Nichterweiterung der Schweinehaltung auf der Hofstelle und den Aussiedlungsgrundstücken zu leisten hatte. Das FG hat insoweit insbesondere darauf abgestellt, dass der Kläger nach dem zweiten Nachtrag den Betrag von ... € nur bei rechtzeitigem Baubeginn der Biogasanlage erhalten sollte, während ihm der Teilbetrag von ... € unabhängig hiervon für das Unterbleiben der Erweiterung der Schweinehaltung zustehen sollte.
- 28** Diese Vertragsauslegung hält rechtlicher Nachprüfung stand. Die Auslegung von Verträgen gehört zwar grundsätzlich zu der dem FG obliegenden Feststellung der Tatsachen. In der Revisionsinstanz ist die Vertragsauslegung durch das FG aber dennoch daraufhin zu prüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 BGB) sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet wurden; weiterhin kann das Revisionsgericht nachprüfen, ob die Vorinstanz die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (BFH-Urteile vom 22. Januar 2004 IV R 32/03, BFH/NV 2004, 1092; vom 19. August 2015 X R 30/12, BFH/NV 2016, 203, und vom 3. Dezember 2015 IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742).
- 29** Die vom FG vorgenommene Auslegung des zweiten Nachtrags ist hiernach revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie ist möglich, wenn nicht sogar naheliegend, und steht mit den gesetzlichen Auslegungsregelungen in Einklang. Verstöße der Vorinstanz gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze sind nicht ersichtlich. Die Beteiligten haben gegen die vom FG vorgenommene Aufteilung der ... € in der Revisionsinstanz auch keine Einwendungen mehr erhoben.
- 30** (2) Hinsichtlich des Ertragsanteils von ... €, dessen bilanzielle Behandlung alleiniger Gegenstand des vorliegenden Revisionsverfahrens ist, bestand auch eine Verpflichtung des Klägers zu einer nach dem Bilanzstichtag (30. Juni 2006) zumindest zeitanteilig noch zu erbringenden Gegenleistung.
- 31** Enthält eine Einnahme lediglich teilweise eine Vorleistung auf eine noch ausstehende, zeitraumbezogene Gegenleistung, ist sie zur Bildung eines passiven RAP aufzuteilen (HHR/Tiedchen, EStG, § 5 Rz 2214; Bauer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 5 Rz F 76). Die vom Steuerpflichtigen zu erbringende Gegenleistung kann dabei auch in einem Unterlassen bestehen (BFH-Urteil vom 22. Juli 1982 IV R 111/79, BFHE 136, 266, BStBl II 1982, 655). Bei Schuldverhältnissen, die zeitraumbezogene Leistungsverpflichtungen begründen, ist hinsichtlich der Gewinnrealisierung danach zu unterscheiden, ob die Dauerhaftigkeit der Leistung selbst anhaftet oder nur den zeitlichen Rahmen für einzelne Leistungen bildet. Im letztgenannten Fall (z.B. bei Sukzessivlieferungen und Wiederkehrschuldverhältnissen) tritt die Realisierung bei Erfüllung jeder einzelnen Leistung ein. Schuldverhältnisse, bei denen die geschuldete Leistung selbst zeitraumbezogen ist, führen demgegenüber zu einer zeitanteiligen Gewinnrealisierung, wenn für den gesamten Zeitraum eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung besteht (BFH-Urteil vom 10. September 1998 IV R 80/96, BFHE 186, 429, BStBl II 1999, 21; Bauer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 5 Rz F 73; jeweils m.w.N.).
- 32** Dass dem Steuerpflichtigen für die Gegenleistung Kosten entstehen, ist für die Bildung eines passiven RAP nicht erforderlich (z.B. BFH-Urteile vom 29. Oktober 1969 IV 175/65, BFHE 98, 25, BStBl II 1970, 315, zur Bildung eines passiven RAP wegen der Verpflichtung zur Unterlassung von Wettbewerb, und in BFHE 136, 266, BStBl II 1982, 655, zur Bildung eines passiven RAP wegen der Verpflichtung, eine Mühle stillzulegen und den Mühlenbetrieb für 30 Jahre nicht wieder aufzunehmen). Aus dem BFH-Urteil vom 17. Juli 1980 IV R 10/76 (BFHE 133, 363, BStBl II 1981, 669) ergibt sich nichts anderes. Auch in jenem Urteil hat der BFH die dem Steuerpflichtigen für die "Unterlassungslast" in Zukunft entstehenden erhöhten Aufwendungen nicht als Tatbestandsvoraussetzung für die Bildung eines passiven RAP angesehen, sondern er hat diesen Umstand lediglich "zusätzlich" zur Bestätigung der rechtlichen Wertung angeführt, dass sich die erhaltene Entschädigung als Ertrag für die Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellte.
- 33** Nach dem zweiten Nachtrag erhielt der Kläger die ... € vom Zweckverband als Gegenleistung für seine

Verpflichtung, "die nach dem Bebauungsplan grundsätzlich zulässige geplante Erweiterung der Schweinehaltung" nicht vorzunehmen. Der Kläger verpflichtete sich insbesondere, die Schweinehaltung auf der Hofstelle "auch künftig auf den derzeitigen Umfang von maximal ... Muttersauen begrenzt zu halten und keine Erweiterungen über diesen Umfang hinaus vorzunehmen". Außerdem durfte er keine baulichen Veränderungen und/oder Erweiterungen an den die Schweinehaltung dienenden Gebäuden vornehmen, außer es handelte sich um Renovierungs- oder Sanierungsmaßnahmen oder hoheitlich angeordnete Maßnahmen zur Aufrechterhaltung des bisherigen Betriebs zur Haltung von maximal ... Muttersauen (Ziff. II.2 des zweiten Nachtrags). Der Kläger hatte diese Verpflichtungen auch seinen Rechtsnachfolgern mit einer Weitergabeverpflichtung aufzuerlegen. Nach Ziff. II.5.c des zweiten Nachtrags verzichtete er außerdem auf jegliche Schweinehaltung auf den Aussiedlungsgrundstücken. Nach Ziff. II.5 des zweiten Nachtrags war der Kläger ferner verpflichtet, auf Verlangen des Zweckverbands zur dinglichen Absicherung der Unterlassungsverpflichtung Dienstbarkeiten mit folgendem Inhalt eintragen zu lassen: "Dem Eigentümer des dienenden Grundstücks ist es untersagt, auf dem dienenden Grundstück einen Schweinezuchtbetrieb mit mehr als ... Muttersauen zu betreiben und/oder zu dulden, dass Dritte auf dem dienenden Grundstück einen Schweinezuchtbetrieb mit mehr als ... Muttersauen betreiben. Der Eigentümer darf keine Neubauten für die Schweinehaltung und keine baulichen Veränderungen und/oder Erweiterungen an den der Schweinehaltung dienenden Gebäuden vornehmen, außer es handelt sich um Renovierungs- oder Sanierungsmaßnahmen. Ausgenommen von diesem Verbot sind Baumaßnahmen, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften oder behördlicher Anordnung zur Aufrechterhaltung des bisherigen Bestandes von maximal ... Muttersauen notwendig sind".

- 34** Der Kläger erhielt die ... € nach dem zweiten Nachtrag somit nicht --wie das FA meint-- für einen bloßen (vor dem Abschlusstichtag bereits erklärten) Verzicht, für den als eine vor dem Abschlusstichtag bereits vollständig vollzogene Leistung kein passiver RAP gebildet werden kann (BFH-Urteile vom 11. Juli 1973 I R 140/71, BFHE 110, 248, BStBl II 1973, 840; in BFHE 209, 248, BStBl II 2005, 481, und in BFHE 216, 572, BStBl II 2007, 697; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 904, m.w.N.). Vielmehr bestand für den Kläger rechtlich und wirtschaftlich eine qualitativ gleich bleibende Dauerverpflichtung, mit Vertragsabschluss und auch zukünftig den Schweinemastbetrieb auf der Hofstelle nicht über den bisherigen Umfang hinaus zu erweitern und auf den Aussiedlungsgrundstücken gar keine Schweinemast zu betreiben.
- 35** Die Dauerhaftigkeit haftete den Leistungen des Klägers selbst an, die sich kontinuierlich in der Zeit vollziehen. Der Kläger hatte nicht nur einen einmaligen Verzicht auf die Ausweitung seiner Schweinehaltung erklärt. Nach dem wirtschaftlichen Gehalt und den rechtlichen Vereinbarungen zwischen dem Kläger und dem Zweckverband bestand die Leistungsverpflichtung des Klägers vielmehr darin, seinen Schweinemastbetrieb auf der Hofstelle dauerhaft nicht über den bisherigen Umfang von maximal ... Zuchtsauen auszudehnen und die Aussiedlungsgrundstücke nicht für die Schweinemast zu nutzen. Der Kläger hat folglich für sich und seine Rechtsnachfolger eine, zudem durch Dienstbarkeiten auch dinglich abgesicherte, Unterlassungslast auf sich genommen (siehe dazu BFH-Urteile in BFHE 133, 363, BStBl II 1981, 669, und in BFHE 136, 266, BStBl II 1982, 655). Diese musste er nicht nur bis zum Abschlusstichtag des Wirtschaftsjahrs 2005/2006, sondern auch darüber hinaus erfüllen.
- 36** cc) Die Einnahme stellte sich ferner als Ertrag für eine "bestimmte Zeit" nach dem Abschlusstichtag dar, wie das FG ebenfalls zutreffend erkannt hat.
- 37** (1) Als bestimmte Zeit i.S. von § 250 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ist jedenfalls ein kalendermäßig festgelegter oder berechenbarer Zeitraum anzusehen (BFH-Urteile in BFHE 133, 363, BStBl II 1981, 669, und vom 5. April 1984 IV R 96/82, BFHE 141, 31, BStBl II 1984, 552; Blümich/ Krumm, § 5 EStG Rz 682, m.w.N.). Eine "bestimmte Zeit" kann nach der Rechtsprechung des BFH aber auch eine immerwährende Zeit sein, wenn der Steuerpflichtige eine zeitlich nicht begrenzte Dauerleistung zu erbringen hat (BFH-Urteile in BFHE 173, 393, BStBl II 1995, 202; vom 24. März 1982 IV R 96/78, BFHE 135, 483, BStBl II 1982, 643, und vom 17. Oktober 1968 IV 84/65, BFHE 94, 369, BStBl II 1969, 180; ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 15. März 1995, BStBl I 1995, 183; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 251; Blümich/ Krumm, § 5 EStG Rz 684; Leingärtner/Kanzler, Kap. 33 Rz 18; Tiedchen, BB 1997, 2471; Stobbe, FR 1995, 399; a.A. Bauer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 5 Rz F 106; Bordewin, Deutsche Steuerzeitung 1982, 463; Mathiak, Steuer und Wirtschaft 1983, 69).
- 38** Der erkennende Senat schließt sich der vorgenannten Rechtsprechung an. Auch eine immerwährende Zeit ist bestimmt, weil feststeht, dass sie niemals enden wird. Demgemäß ist auch bei einer immerwährenden Duldungs- bzw. Unterlassungspflicht für jedes Jahr, das der Bewilligung folgt, sicher, dass es von der Regelung erfasst wird. Eine willkürliche Beeinflussung des Gewinns, die zur Objektivierung der Rechnungslegung durch das Merkmal "bestimmte Zeit" verhindert werden soll (s. BFH-Urteile in BFHE 173, 393, BStBl II 1995, 202, und vom 25. Oktober

1994 VIII R 65/91, BFHE 176, 359, BStBl II 1995, 312; Hennrichs, Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013, HGB § 250 Rz 26), ist daher nicht zu befürchten. Die Rechtsprechung wahrt darüber hinaus das Realisationsprinzip. Denn sie verhindert bei immerwährenden Duldungs- und Unterlassungspflichten einen sofortigen Erfolgsausweis, der nicht sachgerecht wäre. Der mit der Duldungs- bzw. Unterlassungspflicht Belastete hat zwar die Einnahme gewinnerhöhend zu erfassen, er muss aber seine hierfür geschuldete Gegenleistung (zumindest anteilig) in der Zukunft erst noch erbringen. Deshalb entspricht es einer periodengerechten Gewinnabgrenzung, die durch die Einnahme eingetretene Betriebsvermögensmehrung durch Bildung eines passiven RAP (teilweise) zu kompensieren. Dabei ist es unerheblich, ob die Duldungs- bzw. Unterlassungspflicht z.B. auf fünf Jahre befristet oder immerwährend ist. Maßgeblich ist vielmehr, dass in dem jeweiligen Bilanzierungszeitraum (noch) eine Duldungs- bzw. Unterlassungspflicht besteht, für die das Entgelt bereits gewinnerhöhend erfasst worden ist.

- 39** (2) Im Streitfall hatte sich der Kläger verpflichtet, die Schweinehaltung dauerhaft nicht zu erweitern. Er hat damit als Gegenleistung für die Einnahme in Höhe von ... € eine immerwährende Unterlassungspflicht übernommen. Nach den vorgenannten Maßstäben stellt sich die Einnahme folglich (teilweise) als Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar.
- 40** dd) Liegen die Voraussetzungen für die Bildung eines passiven RAP vor, besteht eine Passivierungspflicht (HHR/Tiedchen, EStG, § 5 Rz 2225). Das FG hat daher zutreffend darauf erkannt, dass der Kläger im Wege der Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG) einen passiven RAP ansetzen durfte, weil seine Bilanz bei ihrer Einreichung beim FA insoweit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG nicht entsprach (dazu auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31. Januar 2013 GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317).
- 41** c) Die Vorinstanz hat aber zu Unrecht entschieden, dass der Kläger einen passiven RAP lediglich in Höhe von ... € bilden durfte. Der RAP ist vielmehr in Höhe von ... € zu passivieren. Die Einnahme ist nicht --wie das FG angenommen hat-- auf 15 Jahre, sondern --wie vom Kläger begehrt-- auf 25 Jahre zu verteilen.
- 42** Die Höhe des RAP bemisst sich bei Vorleistungen aus einem gegenseitigen Vertrag nach dem Anteil der Einnahme, der die nach dem Bilanzstichtag zu erbringende Gegenleistung abgilt. Diese richtet sich nach dem Verhältnis der am Abschlussstichtag noch ausstehenden Gegenleistung zur gesamten Gegenleistung (BFH-Urteile in BFHE 89, 191, BStBl III 1967, 607, und in BFHE 181, 64, BStBl II 1997, 122, m.w.N.; Bauer, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 5 Rz F 117; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 253). Der passive RAP ist Ausdruck einer Leistungsverpflichtung, die der sofort erfolgswirksamen Vereinnahmung entgegensteht. Bleibt diese nach Art und Umfang gleich, führt dies zu einer dem Zeitablauf entsprechenden linearen Auflösung des passiven RAP (BFH-Beschluss vom 26. März 1991 IV B 132/90, BFH/NV 1991, 736, m.w.N.; BFH-Urteile vom 17. April 1985 I R 132/81, BFHE 144, 213, BStBl II 1985, 617; in BFHE 94, 369, BStBl II 1969, 180, und in BFHE 173, 393, BStBl II 1995, 202).
- 43** Dies gilt auch für den hier zu beurteilenden passiven RAP. Die vom Kläger empfangene Einnahme für die Dauerverpflichtung, den Schweinemastbetrieb auf der Hofstelle nicht über den bisherigen Umfang hinaus zu erweitern und auf den Aussiedlungsgrundstücken keine Schweinemast zu betreiben, kann als Kapitalwert einer Jahresvergütung auf unbegrenzte Zeit aufgefasst werden. Rechnerisch ist sie wie ein auf bestimmte Zeit gezahltes Nutzungsentgelt zu behandeln (vgl. BFH-Urteile in BFHE 94, 369, BStBl II 1969, 180, und in BFHE 135, 483, BStBl II 1982, 643).
- 44** Im Streitfall kann dabei allerdings nicht an Berechnungsmerkmale angeknüpft werden, die zwischen dem Kläger und dem Zweckverband als den Vertragsparteien festgelegt worden sind. Denn dem zweiten Nachtrag lässt sich nicht entnehmen, für welchen Zeitraum bzw. auf welcher sonstigen Grundlage die Vertragsparteien das Entgelt bemessen haben. Entgegen der Auffassung des FG kann bei dieser Sachlage jedoch nicht auf § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG zurückgegriffen werden. Nach dieser Vorschrift gilt als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ein Zeitraum von 15 Jahren. Diese Norm steht mit der hier interessierenden Frage, welcher Anteil der Einnahme die nach dem Bilanzstichtag zu erbringende Gegenleistung (des Klägers) abgilt, indessen in keinem Zusammenhang (ebenso Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 684). § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG kann daher zur Bemessung der Höhe eines passiven RAP nicht, auch nicht analog oder nach seinem Rechtsgedanken angewendet werden. Der Senat ist vielmehr der Auffassung, dass unter den im Streitfall gegebenen Umständen eine Verteilung der Einnahme auf 25 Jahre sachgerecht ist. Danach ergibt sich vorliegend eine Laufzeit von 25 Jahren, die für die Auflösung des passiven RAP anzusetzen ist (im Ergebnis ebenso BFH-Urteile in BFHE 173, 393, BStBl II 1995, 202, und in BFHE 94, 369, BStBl II 1969, 180 für eine von einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eingeräumte, zeitlich unbegrenzte Dienstbarkeit).

- 45 d) Die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft betragen im Streitjahr 2005 somit ... € und im Streitjahr 2006 ... €.
- 46 2. Die Berechnung der Einkommensteuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 47 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Kosten des Revisionsverfahrens hat das FA zu tragen (§ 135 Abs. 2 FGO). Die Kosten des erstinstanzlichen Verfahrens sind gemäß § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO verhältnismäßig zu teilen. Wenn die im Rechtsmittelverfahren vor dem BFH gestellten Anträge --wie im Streitfall der klägerische Antrag-- von den in erster Instanz beschiedenen Anträgen abweichen und die Anträge der Beteiligten unterschiedlich erfolgreich sind, kann sich die Notwendigkeit unterschiedlicher Kostenentscheidungen für beide Instanzen ergeben (s. Brandt in Beermann/Gosch, FGO § 136 Rz 16).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de