Urteil vom 10. März 2016, IV R 41/13

Rückwirkende Bildung einer Rücklage nach § 6c EStG bei Erhöhung der Gegenleistung aus einer Grundstücksveräußerung - Begriff des Wirtschaftsguts - notwendige Beiladung

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 6b Abs 1, EStG § 6b Abs 3, EStG § 6b Abs 4, EStG § 6b Abs 7, EStG § 6c, EStG § 11 Abs 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, BGB § 94, BGB § 158 Abs 1, BGB § 566, BGB § 567a, BGB § 593b, FGO § 60 Abs 3, FGO § 68 S 1, FGO § 100 Abs 2 S 2, FGO § 121

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 29. Oktober 2013, Az: 3 K 487/12

Leitsätze

Der Steuerpflichtige kann die Rücklage nach § 6c Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 6b Abs. 3 EStG rückwirkend bilden, wenn sich der Veräußerungspreis in einem späteren Veranlagungszeitraum erhöht und dadurch erstmals ein Veräußerungsgewinn entsteht.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 30. Oktober 2013 3 K 487/12 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 26. November 2012 wird mit der Maßgabe geändert, dass die Einkommensteuer unter Berücksichtigung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 17.659 € festgesetzt wird.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist Landwirt und ermittelt den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr (2009) maßgebenden Fassung (EStG).

2 Im Februar 2007 schloss der Kläger mit der Windpark X GmbH & Co. KG (KG) einen Nutzungsvertrag. Vertragszweck war die Überlassung von Flächen durch den Kläger an die KG zur Errichtung und zum Betrieb einer Windenergieanlage. Nach § 13 Nr. 2 des Nutzungsvertrages verpflichtete sich der Kläger, bei einem Eigentümerwechsel der belasteten Fläche in den zugrunde liegenden Übertragungsvertrag eine Klausel aufzunehmen, wonach der Erwerber in alle Verpflichtungen eintrete, die sich aus diesem Nutzungsvertrag sowie der im Grundbuch eingetragenen beschränkt persönlichen Dienstbarkeit und Vormerkung gegenüber den Berechtigten, insbesondere dem Anlagenbetreiber und der finanzierenden Bank ergeben. Eine Genehmigung für die Errichtung des Windparks lag zu dem Zeitpunkt des Vertragsschlusses nicht vor.

3 Mit notariellem Vertrag vom 18. Dezember 2007 (im Folgenden Kaufvertrag) veräußerte der Kläger einen Teil der mit dem Nutzungsrecht belasteten Grundstücksflächen mit einer Gesamtgröße von 161.979 qm für einen "Kaufpreis" in Höhe von 114.000 € an den Käufer B. Der Übergang von Nutzungen und Lasten fand mit der Zahlung am 28. Februar 2008 statt. Der Buchwert der veräußerten Flächen betrug 120.779,79 €.

4 Nach § 3 Buchst. b des Kaufvertrages wurden alle in dem Nutzungsvertrag vereinbarten Verpflichtungen von dem Käufer übernommen. In § 3 Buchst. a dieses Vertrages wurde für den Fall, dass "die Firma [...] den vorgenannten Grundbesitz mit Windenergieanlagen bebauen" sollte, vereinbart, dass der Käufer eine einmalige Entschädigungsprovision in Höhe des mit dem Faktor Elf multiplizierten Jahrespachtpreises als Gesamtentschädigungsbetrag an den Kläger zu leisten habe.

5 In der Anlage zu der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 ermittelte der Kläger aus dem Verkauf des Grund und Bodens einen gemäß § 55 Abs. 6 EStG nichtabzugsfähigen Verlust in Höhe von 6.779,79 € (= 114.000 € ./. 120.779,79 €).

6 Im Zeitraum von Oktober 2009 bis März 2010 wurde der von dem Kläger veräußerte Grundbesitz mit Windenergieanlagen bebaut. Der Käufer zahlte entsprechend der Vereinbarung im Kaufvertrag eine "Entschädigungsprovision" in Höhe von insgesamt 123.780,35 € im Jahr 2010 an den Kläger.

7 Mit der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr legten die Kläger eine Berichtigung der Anlage zu der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 vor und behandelten die Zahlung in Höhe von 123.780,35 € als nachträgliche Kaufpreiszahlung für den Grund und Boden. Sie beantragten, den dadurch entstandenen Gewinn aus der Veräußerung in Höhe von 117.000,56 € --ebenfalls rückwirkend für das Wirtschaftsjahr 2007/2008-- in eine Rücklage nach § 6c EStG einzustellen. Von dieser sollten für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 17.650 € (zuzüglich Zinsen in Höhe von von 2.118 €) --und damit hälftig im Streitjahr-- gewinnerhöhend aufgelöst werden.

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dieser Erklärung nicht und sah die "Entschädigungsprovision" nicht als nachträglichen Veräußerungserlös für den Grund und Boden, sondern als Entschädigung für die Übertragung der Rechte aus dem Nutzungsvertrag an. Da das FA die Bildung der Rücklage nicht zuließ, verminderte es den für das Kalenderjahr 2009 in Höhe von 17.699 € erklärten Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft um (17.650 € + 2.118 € = 19.768 € / 2 =) 9.884 € auf 7.815 € und setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr durch Einkommensteuerbescheid vom 1. September 2011 mit Null € fest.

9 Der Einspruch blieb erfolglos. Obwohl während des finanzgerichtlichen Verfahrens am 26. November 2012 ein geänderter Einkommensteuerbescheid 2009 erging, in dem der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde, wies das Finanzgericht (FG) die gegen den Einkommensteuerbescheid vom 1. September 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Oktober 2012 gerichtete Klage, mit der eine Erhöhung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft lediglich um 9.844 € beantragt worden ist, mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 126 veröffentlichten Gründen ab.

10 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen und formellen Rechts. Die "Entschädigungsprovision" sei als nachträgliche Kaufpreiszahlung für die Veräußerung von Grund und Boden zu beurteilen und könne in eine Rücklage nach §§ 6b, 6c EStG eingestellt werden. Das Nutzungsrecht sei untrennbar mit dem Grund und Boden verbunden und könne nicht separat veräußert werden. Verfahrensfehlerhaft sei der Käufer der Grundstücksfläche nicht notwendig beigeladen worden. Darüber hinaus habe das FG im Rahmen der Vertragsauslegung nicht beachtet, dass bei der Frage, ob eine Entschädigungszahlung ein immaterielles Wirtschaftsgut oder eine nachträgliche Kaufpreiserhöhung darstelle, der Vergleich des veräußerten Grundstücks mit einer anderen unbebauten, landwirtschaftlich genutzten Grundstücksfläche gleicher Güte von großer Wichtigkeit sei. Es hätte ermitteln müssen, wie hoch die Differenz des Verkehrswerts eines Grundstücks mit und ohne Genehmigung zur Errichtung eines Windparks sei.

11 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und den geänderten Einkommensteuerbescheid vom 26. November 2012 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkommensteuer unter Berücksichtigung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 17.659 € festgesetzt wird.

12 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

13 Das FA führt im Wesentlichen aus, die "Entschädigungsprovision" sei kein Teil der Gegenleistung für den Grund und Boden, sondern Gegenleistung für das vereinbarte Nutzungsrecht zur Errichtung eines Windparks. Dokumentiert werde dies durch die Höhe des Kaufpreises für den Grund und Boden. Der für die veräußerten Flächen erzielte Kaufpreis in Höhe von 114.000 € entspreche etwa dem Verkehrswert in Höhe von 106.000 €. § 6b EStG begünstige

nur die Veräußerung des Grund und Bodens als solchen, aber nicht die Veräußerung von Rechten, den Grund und Boden zu nutzen, also z.B. nicht die Veräußerung eines Erbbaurechts, Nießbrauchs oder Pachtrechts.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Änderung des angefochtenen Bescheids dahingehend, dass die Einkommensteuer unter Berücksichtigung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 17.659 € festzusetzen ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 1. Das Urteil des FG ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.

16 a) Es kann keinen Bestand haben, weil das FG über den nicht mehr wirksamen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 1. September 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Oktober 2012 entschieden hat. Das FA hat während des Klageverfahrens am 26. November 2012 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2009 erlassen, der gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden ist (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. März 2001 VIII R 44/99, BFH/NV 2001, 1133; vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837). Dem FG-Urteil liegt damit ein in seiner Wirkung suspendierter Bescheid zugrunde.

17 Daraus folgt jedoch noch nicht, dass das Verfahren zwingend an das FG zurückzuverweisen ist. Berührt der Änderungsbescheid --wie im Streitfall-- die streitige Frage nicht, stellen die Kläger in diesem Zusammenhang keinen weiter gehenden Antrag und gibt es keinen Anhaltspunkt dafür, dass das FG bewusst über den früheren Bescheid entschieden hat, bedarf es keiner Zurückverweisung. Im Hinblick auf den Normzweck des § 68 FGO, das Verfahren aus prozessökonomischen Gründen fortzusetzen, reicht nach ständiger Rechtsprechung des BFH die Richtigstellung in der Rechtsmittelentscheidung aus (BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 15/10, BFHE 241, 323, BStBl II 2013, 858, m.w.N.). Die vorliegend streitigen Punkte sind unverändert geblieben; der Senat sieht daher wegen Spruchreife der Sache von einer Zurückverweisung ab und entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO in der Sache selbst.

18 b) Zutreffend hat das FG davon abgesehen, den Käufer des Grund und Bodens nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen.

19 Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO hat eine Beiladung dann zu erfolgen, wenn an dem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt sind, dass die gerichtliche Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Das ist der Fall, wenn die Entscheidung nach Maßgabe des materiellen Steuerrechts notwendigerweise und unmittelbar Rechte oder Rechtsbeziehungen des Dritten gestaltet, bestätigt, verändert oder zum Erlöschen bringt (z.B. BFH-Urteil vom 19. April 1988 VII R 56/87, BFHE 153, 472, BStBl II 1988, 789).

20 Diese Voraussetzung liegt hier nicht vor. Der Ausgang des Rechtsstreits wirkt sich nicht auf Rechte des Käufers aus. Eine Wertverknüpfung dergestalt, dass der bei dem Kläger angesetzte Veräußerungspreis auch für den B bindend wäre, sieht das Gesetz nicht vor, so dass durch den Rechtsstreit steuerrechtliche Belange des B nicht betroffen sind.

21 2. Die Klage ist zulässig. Ihrer Zulässigkeit steht insbesondere nicht entgegen, dass sich die Kläger gegen einen Bescheid wenden, mit dem die Einkommensteuer für das Streitjahr auf Null € festgesetzt wurde. Zwar belastet eine solche Steuerfestsetzung den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht, weshalb eine Anfechtungsklage gegen einen sog. Nullbescheid im Allgemeinen unzulässig ist. Dieser Grundsatz erfährt jedoch eine Ausnahme, wenn die zu niedrige Steuerfestsetzung sich in bindender Weise auf einem anderen rechtlichen Gebiet ungünstig auswirkt, weil der Regelungsgehalt des Steuerbescheids ausnahmsweise über die bloße Steuerfestsetzung hinausreicht (z.B. BFH-Urteil vom 7. Mai 2013 VIII R 17/09, BFH/NV 2013, 1581, Rz 14). Das ist hier der Fall. Denn über die Frage, ob und in welchem Umfang eine Rücklage nach § 6c EStG wirksam gebildet worden ist, wird erstmals und ausschließlich in dem Einkommensteuerbescheid verbindlich entschieden, in dem sich die Bildung, Auflösung oder teilweise Übertragung der Rücklage auf ein Reinvestitionsobjekt erstmalig gewinnwirksam auswirkt. Dies ist hier der Einkommensteuerbescheid des Streitjahres (dazu unten II.3.c cc).

22 3. Die Klage ist auch begründet. Zu Unrecht hat das FG den als "Entschädigungsprovision" bezeichneten Teil des Kaufpreises für den Verkauf des unbebauten Grund und Bodens als Entgelt für ein selbständiges Wirtschaftsgut

"Nutzungsrecht" angesehen und die Bildung einer Rücklage gemäß § 6c Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 6b EStG abgelehnt.

23 a) Steuerpflichtige, die Grund und Boden veräußern, können nach § 6b Abs. 1 EStG und bei Vorliegen der in § 6b Abs. 4 EStG genannten, im Streitfall nicht streitigen Voraussetzungen im Wirtschaftsjahr der Veräußerung einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns von Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmter anderer Wirtschaftsgüter abziehen. Soweit dieser Abzug nicht vorgenommen wird, kann im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden (§ 6b Abs. 3 Satz 1 EStG). Ermittelt der Steuerpflichtige --wie im Streitfall der Kläger-- seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, ist § 6b EStG mit Ausnahme des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG entsprechend anzuwenden. Soweit nach § 6b Abs. 3 EStG eine Rücklage gebildet werden kann, ist ihre Bildung als Betriebsausgabe (Abzug) und ihre Auflösung als Betriebseinnahme (Zuschlag) zu behandeln; der Zeitraum zwischen Abzug und Zuschlag gilt als Zeitraum, in dem die Rücklage bestanden hat (§ 6c Abs. 1 Satz 2 EStG). Soweit eine nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird, ohne dass ein entsprechender Betrag nach Abs. 3 abgezogen wird, ist nach § 6b Abs. 7 EStG der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

24 § 6b Abs. 1 EStG begünstigt nur die Veräußerung des "nackten" Grund und Bodens. Der Begriff "Grund und Boden" wird daher enger gefasst als der Begriff "Grundstück" nach bürgerlichem Recht (§ 94 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Ein Grundstück im bürgerlich-rechtlichen Sinne kann einkommensteuerrechtlich aus mehreren Wirtschaftsgütern bestehen, nämlich einerseits aus dem Grund und Boden und andererseits beispielsweise aus dem aufstehenden Gebäude, Anlagen auf oder im Grund und Boden, aber auch einem im Grund und Boden ruhenden, aber bereits entdeckten und in den wirtschaftlichen Verkehr gebrachten Bodenschatz (BFH-Urteil vom 24. August 1989 IV R 38/88, BFHE 158, 250, BStBl II 1989, 1016, m.w.N.). Bei der Veräußerung eines Grundstücks, welches einkommensteuerrechtlich aus zwei oder mehr selbständigen Wirtschaftsgütern besteht, muss dann der auf den Grund und Boden entfallende Anteil am Veräußerungsgewinn ggf. gesondert ermittelt werden, da z.B. die nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG bestehenden Übertragungsmöglichkeiten bei den einzelnen veräußerten Wirtschaftsgütern unterschiedlich sind oder, wie bei der Veräußerung eines Bodenschatzes, gar keine Übertragungsmöglichkeit besteht (BFH-Urteil vom 20. März 2003 IV R 27/01, BFHE 202, 256, BStBl II 2003, 878).

25 b) Der Senat folgt nicht der Auffassung des FG, dass der Kläger neben dem "nackten" Grund und Boden noch ein selbständiges Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" veräußert hat und mithin der Veräußerungserlös in Höhe von 114.000 € auf den Grund und Boden einerseits und in Höhe von 123.780,35 € auf das Nutzungsrecht andererseits aufzuteilen ist. Vielmehr betrug der Gesamtkaufpreis für den veräußerten Grundbesitz 237.780,35 €, weil die Möglichkeit, auf der streitbefangenen Landwirtschaftsfläche eine Windenergieanlage zu betreiben, lediglich einen wertbildenden Faktor darstellt.

26 aa) Der Begriff des Wirtschaftsguts ist weit gespannt. Nach der Rechtsprechung gehören dazu Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die einer selbständigen Bewertung zugänglich sind, in der Regel eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können (vgl. BFH-Urteil in BFHE 202, 256, BStBl II 2003, 878, m.w.N.; das Erfordernis der Mehrjährigkeit des Vorteils verneinend BFH-Urteil vom 26. November 2014 X R 20/12, BFHE 248, 34, BStBl II 2015, 325, Rz 32). Von den selbständigen Wirtschaftsgütern abzugrenzen sind die unselbständigen Teile, die wertbildenden Faktoren, wie z.B. geschäftswertbildende Rechtsreflexe oder Nutzungsvorteile eines Wirtschaftsguts.

27 bb) Ausgehend von dieser Definition hat der BFH etwa in dem durch die Milch-Garantiemengen-Verordnung geschaffenen Milchanlieferungsrecht, das dem Berechtigten Vorteile gewährt, weil er für weiter gehende Anlieferungen Abgaben zu zahlen hat, ein eigenständiges, vom Grund und Boden abgespaltenes, immaterielles Wirtschaftsgut gesehen (Urteile vom 5. März 1998 IV R 23/96, BFHE 185, 435, BStBl II 2003, 56; vom 24. August 2000 IV R 11/00, BFHE 192, 547, BStBl II 2003, 64; vgl. auch Urteil vom 10. Juni 2010 IV R 32/08, BFHE 230, 332, BStBl II 2012, 551). Ebenso hat der erkennende Senat entschieden, dass das betriebsgebundene Zuckerrübenlieferrecht ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut und nicht Bestandteil des Grund und Bodens ist (BFH-Urteile vom 24. Juni 1999 IV R 33/98, BFHE 189, 132, BStBl II 2003, 58; vom 11. September 2003 IV R 53/02, BFHE 203, 454, BStBl II 2010, 184; vom 9. September 2010 IV R 2/10, BFHE 230, 453, BStBl II 2011, 171). Auch Bodenschätze wie Salz-, Kies-, Stein- und Sandvorkommen werden danach, sobald sie zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht werden, als selbständige, neben dem Grund und Boden bestehende Wirtschaftsgüter bewertet (BFH-Urteile vom 4. September 1997 IV R 88/96, BFHE 184, 400, BStBl II 1998, 657; vom

24. Januar 2008 IV R 45/05, BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449; vgl. aber auch BFH-Urteil vom 13. Juli 2006 IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064; zur "Ackerprämienberechtigung" s. BFH-Urteil vom 30. September 2010 IV R 28/08, BFHE 231, 144, BStBl II 2011, 406). Die gleiche Beurteilung als gesondertes Wirtschaftsgut gilt auch für die durch die Aussolung eines Salzstockes entstehenden Hohlräume, wenn sie in einem anderen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen als die Oberfläche des Grund und Bodens (BFH-Urteil vom 14. Oktober 1982 IV R 19/79, BFHE 137, 255, BStBl II 1983, 203).

28 cc) In Abgrenzung dazu hat der Senat ein vom Grund und Boden verselbständigtes Wirtschaftsgut "Auffüllrecht für die Verbringung von Klärschlamm auf ein Grundstück" verneint. Das Auffüllrecht am Grundstück sei als Nutzungsberechtigung von der erteilten Baugenehmigung zur Errichtung eines Klärschlammzwischenlagers erfasst. Die Möglichkeit, ein Grundstück unter Beachtung der öffentlich-rechtlichen Bauvorschriften für ein konkretes Bauvorhaben zu nutzen, sei untrennbar mit dem Grund und Boden verbunden und habe nicht zur Folge, dass diese Nutzungsmöglichkeit als besonderes Wirtschaftsgut neben dem Grund und Boden anzusehen sei. Erst die Errichtung der von der Baugenehmigung erfassten baulichen Anlage führe zur Entstehung eines weiteren, gegenüber dem Grund und Boden selbständigen Wirtschaftsguts "bauliche Anlage". Eine Verselbständigung des Auffüllrechts komme auch nicht deshalb in Betracht, weil die Kaufvertragsparteien dem Auffüllrecht bei der Kaufpreisgestaltung einen eigenen Wert beigemessen hätten. Die bloße Möglichkeit der Nutzung des Grundstücks für die konkreten betrieblichen Zwecke des Käufers stelle für diesen lediglich einen wertbildenden Faktor des Grundstücks dar, dem allein für die grundsätzliche Kaufentscheidung und für die Kaufpreisgestaltung Bedeutung zukomme (BFH-Urteil in BFHE 202, 256, BStBl II 2003, 878).

29 dd) Unter Heranziehung dieser Rechtsprechung ist die Möglichkeit, auf der streitbefangenen Landwirtschaftsfläche eine Windenergieanlage zu betreiben, nicht als selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut, sondern als wertbildender Faktor anzusehen.

30 (1) Die Möglichkeit des Grundstückskäufers B, Erträge, hier in Form von Nutzungsentgelten, mit dem Grundbesitz zu erzielen, lässt noch kein selbständiges Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" entstehen, das einer selbständigen Bewertung zugänglich ist. Der Möglichkeit, auf der Landwirtschaftsfläche eine Windenergieanlage zu errichten, zu unterhalten und zu betreiben sowie die Zuwegungen zu errichten und zu benutzen und Anschlüsse an das öffentliche Stromleitungsnetz zu verlegen, kann keine andere Bedeutung beigemessen werden als der Bebauungsmöglichkeit einer Landwirtschaftsfläche. Zwar weist ein bisher etwa als Ackerfläche genutztes Grundstück, welches aufgrund der öffentlich-rechtlichen Bauvorschriften bebaut werden kann, gegenüber einer nicht bebaubaren Ackerfläche einen erheblich höheren Verkehrswert auf. Gleichwohl folgt aus der baurechtlichen Genehmigungsfähigkeit eines grundstücksbezogenen Bauvorhabens nicht, dass im Fall des Grundstücksverkaufs der Kaufpreis auf den Grund und Boden und die Bebauungsberechtigung aufgespalten werden könnte. Die baurechtliche Nutzungsmöglichkeit ist vielmehr lediglich eine dem Grundstück anhaftende wertbildende Eigenschaft, die regelmäßig in die Kaufpreisfindung einfließen wird (BFH-Urteil in BFHE 231, 144, BStBl II 2011, 406, Rz 22).

31 Nichts anderes kann für die immissionsschutzrechtliche Genehmigungsfähigkeit der Errichtung und des Betriebs eines Windparks gelten, da auch sie nur an eine bestimmte Nutzungsmöglichkeit für das Grundstück anknüpft. Die Möglichkeit, ein Grundstück unter Beachtung der öffentlich-rechtlichen Vorschriften für die Errichtung und den Betrieb einer konkreten Anlage zu nutzen, ist untrennbar mit dem Grund und Boden verbunden und hat nicht zur Folge, dass diese Nutzungsmöglichkeit als besonderes Wirtschaftsgut neben dem Grund und Boden anzusehen wäre. Die immissionsschutzrechtliche Genehmigung des Windpark-Gesamtvorhabens ist ein vorhaben- oder anlagenbezogener und standortbezogener Verwaltungsakt, der in seinem Umfang auch andere die Anlage betreffende Genehmigungen, insbesondere eine Baugenehmigung, einschließt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 30. Juni 2004 4 C 9/03, BVerwGE 121, 182). Von der Genehmigung zur Errichtung und zum Betrieb des Windparks ist damit gleichzeitig die Nutzung des betreffenden Grund und Bodens als Standort der einzelnen Windenergieanlage im Rahmen des Gesamtvorhabens umfasst. Die Nutzung hängt daher untrennbar mit dem Recht auf Errichtung und Betrieb der Anlage zusammen und ist keiner isolierten rechtlichen Betrachtung und Bewertung zugänglich. Erst die Errichtung der von der immissionsschutzrechtlichen Genehmigung erfassten Windenergieanlage und der Zuwegung führt zur Entstehung von weiteren, gegenüber Grund und Boden selbständigen Wirtschaftsgütern (s. dazu BFH-Urteil vom 6. Februar 2014 IV R 41/10, BFH/NV 2014, 847, m.w.N.).

32 (2) Darüber hinaus konnte der Kläger ein "Nutzungsrecht" schon deshalb nicht veräußern, weil dieses aufgrund der vor der Veräußerung abgeschlossenen Nutzungsvereinbarung nur dem Anlagenbetreiber zustand. Der Grundstückskäufer hat mit dem Kaufvertrag (§ 3 Buchst. b) nur die dem Kläger gegenüber dem Anlagenbetreiber

aus der Nutzungsvereinbarung obliegenden Pflichten übernommen und damit die gesetzliche Rechtsfolge "Kauf bricht nicht Miete" (s. § 593b BGB i.V.m. § 567a BGB i.V.m. § 566 BGB) ausgelöst. Mit dem Grundstück wurde daher nicht ein Nutzungsrecht, sondern dessen abstrakte Nutzungsmöglichkeit erworben. Diese an den baurechtlichen Gegebenheiten orientierte Nutzungsmöglichkeit ist aber --wie oben dargelegt-- ein wertbildender Faktor des Grundstücks und kein selbständiges Wirtschaftsgut. Anders als das FG und das FA meinen, konnte ein selbständiges Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" deshalb auch nicht dadurch entstehen, dass die Parteien des Kaufvertrags der Bebauung des Grundbesitzes mit Windenergieanlagen durch die KG und der damit verbundenen Pachtzahlung durch den Energieanlagenbetreiber bei der Kaufpreisgestaltung einen eigenen Wert beigemessen haben. Tatsächlich konnte der Kläger nur Grundstücke an B verkaufen, welche aufgrund ihrer Eigenschaften und Lage dem Erwerber die Verpachtung an Energieanlagenbetreiber ermöglichten, weil diese dort unter Beachtung der öffentlich-rechtlichen Vorschriften Windenergieanlagen im Rahmen eines Windpark-Gesamtvorhabens errichten und betreiben konnten. Diese Möglichkeit des B, Nutzungsentgelte mit dem Grundbesitz zu erzielen, stellt für diesen einen wertbildenden Faktor des Grund und Bodens dar, dem allein für die grundsätzliche Kaufentscheidung und für die Kaufpreisgestaltung Bedeutung zukommt.

33 c) Wurde vom Kläger somit lediglich Grund und Boden veräußert, so konnte der Kläger die Rücklage nach § 6c Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 6b Abs. 3 EStG rückwirkend für das Wirtschaftsjahr der Veräußerung 2007/2008 in Höhe von 117.000,56 € bilden und daher im Wirtschaftsjahr 2009/2010 als Betriebseinnahme in Höhe von 17.650 € zuzüglich Zinsen in Höhe von 2.118 € auflösen.

34 aa) Da eine den Gewinn mindernde Rücklage in Höhe des Veräußerungsgewinns nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG nur im Wirtschaftsjahr der Veräußerung --im Streitfall mithin im Wirtschaftsjahr 2007/2008, in dem der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber stattfand-- gebildet werden darf und der Veräußerungsgewinn gemäß § 6b Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG lediglich auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragbar ist, die innerhalb eines bestimmten Zeitraums nach der Veräußerung angeschafft oder hergestellt werden, hat der BFH (Urteil vom 13. September 2000 X R 148/97, BFHE 193, 129, BStBl II 2001, 641) zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich entschieden, dass bei einer nachträglichen Erhöhung des Kaufpreises der Veräußerungsgewinn nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung rückwirkend auf den Zeitpunkt der Veräußerung zu korrigieren ist. Eine nach § 6b EStG begünstigte Veräußerung wird nach der gesetzlichen Regelung als einheitlicher, in sich geschlossener Vorgang angesehen, der vom laufenden Gewinn zu trennen ist und besonderen Regeln unterliegt. Angesichts des Grundsatzes der Gleichbehandlung der Gewinnermittlungsarten gelten diese Rechtsgrundsätze entsprechend bei der im Streitfall vorliegenden Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.

35 bb) Der Veräußerungsgewinn muss zudem auch dann rückwirkend auf den Zeitpunkt der Veräußerung korrigiert werden, wenn --wie hier-- die nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt. Der Senat kann dabei dahinstehen lassen, ob bei einem Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, die Rücklage gemäß § 6c EStG im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder nach dem bei der Einnahmen-Überschussrechnung geltenden Zuflussprinzip im Wirtschaftsjahr des Zuflusses des gesamten bzw. des ersten Teils des ratierlich zu zahlenden Veräußerungserlöses zu bilden ist, weil im Streitfall beide genannten Alternativen zu demselben Ergebnis --Bildung der Rücklage im Wirtschaftsjahr 2007/2008-- führen.

36 (1) Aus dem Wesen der Bedingung und dem Wortlaut des § 158 Abs. 1 BGB folgt zivilrechtlich, dass das aufschiebend bedingte Rechtsgeschäft tatbestandlich mit seiner Vornahme --hier: am 18. Dezember 2007-- vollendet und voll gültig ist --die Parteien daher fortan bindet-- und seine Wirksamkeit mit dem Bedingungsfall ipso iure eintritt; nur die Rechtswirkungen des bedingten Rechtsgeschäfts befinden sich bis zum Bedingungseintritt in der Schwebe (einhellige Auffassung; vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 21. September 1994 VIII ZR 257/93, BGHZ 127, 129; BFH-Urteile vom 8. Februar 2000 II R 51/98, BFHE 191, 411, BStBl II 2000, 318; vom 10. Februar 2015 IX R 23/13, BFHE 249, 149, BStBl II 2015, 487).

37 (2) Durch die Bebauung des Grundbesitzes mit Windenergieanlagen im Wirtschaftsjahr 2009/2010 ist die in § 3 Buchst. a des Kaufvertrages vereinbarte aufschiebende Bedingung eingetreten, die die Erhöhung des Kaufpreises für den Grund und Boden um 123.780,35 € bewirkte. Dieses Entgelt ist als zusätzlicher Kaufpreis für die Übertragung des Grundbesitzes zu werten. Der Veräußerungsgewinn beträgt daher 117.000,56 € (= 237.780,35 € ./. 120.779,79 €). Entsprechend dem Zweck des Begünstigungstatbestands des § 6b EStG, den durch eine Veräußerung von Anlagevermögen entstandenen Gewinn zu Reinvestitionszwecken zu neutralisieren und bestimmte Reinvestitionen zu erleichtern (BFH-Urteil vom 19. März 1981 IV R 167/80, BFHE 133, 54, BStBl II 1981, 527), muss auch der aufgrund des Eintritts der aufschiebenden Bedingung ipso iure entstehende Veräußerungsgewinn auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen werden können. Dies ist aber nur gewährleistet, wenn die durch den Eintritt der

aufschiebenden Bedingung bewirkte Erhöhung des Veräußerungspreises steuerrechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückbezogen wird.

38 cc) Über die Zulässigkeit der rückwirkenden Bildung der Rücklage nach § 6c Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 6b Abs. 3 EStG im Wirtschaftsjahr 2007/2008 wird verbindlich in dem streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid entschieden, da sich eine Gewinnauswirkung erstmals im Streitjahr durch die teilweise Auflösung der Rücklage und den damit einhergehenden Ansatz einer fiktiven Betriebseinnahme ergibt.

39 Zwar fallen die Veräußerung des Grund und Bodens im Wirtschaftsjahr 2007/2008 und der im Wirtschaftsjahr 2010/2011 erfolgte Zufluss der Entschädigungsprovision in Höhe von 123.780,35 €, die zu einer Erhöhung des Kaufpreises für den Grund und Boden und damit erstmals zu einem Veräußerungsgewinn führte, in unterschiedliche Wirtschaftsjahre bzw. Veranlagungszeiträume. Die Bildung der Rücklage ist jedoch gemäß § 6c Abs. 1 Satz 2 EStG als Betriebsausgabe im Wirtschaftsjahr 2007/2008, dem Jahr der Veräußerung bzw. des Zuflusses des ersten Teils des Kaufpreises, zu behandeln. Aus der in § 6c Abs. 1 Satz 1 EStG für die Ermittlung des nach § 6c EStG begünstigten Gewinns normierten entsprechenden Anwendung des § 6b Abs. 2 EStG und dem oben genannten Zweck des Begünstigungstatbestands des § 6b EStG folgt, dass der Veräußerungsgewinn durch den Ansatz einer fiktiven Betriebseinnahme in Höhe des vollen Veräußerungserlöses in das Jahr der Veräußerung ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Zufließens der Entschädigungsprovision --mithin entgegen dem Zuflussprinzip in § 11 Abs. 1 EStG-- vorverlegt wird (ebenso R 6c Abs. 1 Sätze 2 und 3 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2012 und H 6c der Hinweise zu den EStR 2014). Im Ergebnis ist daher die Bildung der Rücklage im Wirtschaftsjahr 2007/2008 gewinnneutral.

40 Verfahrensrechtlich hat dieser Befund zur Folge, dass eine Änderung des Einkommensteuerbescheids des Veräußerungsjahres mangels Änderung der festgesetzten Steuer bzw. bei einem Gewinnfeststellungsbescheid des festgestellten Gewinns nicht in Betracht kommt. Im Streitfall fehlt es insoweit an dem Rechtsschutzbedürfnis für eine Anfechtung des Einkommensteuerbescheids des Veräußerungsjahres, da sich die Entscheidung über die Bildung der Rücklage nicht auf die festgesetzte Einkommensteuer auswirkt. Es ist daher in solchen Fällen geboten, dass über die Frage, ob und in welchem Umfang eine Rücklage im Wirtschaftsjahr der Veräußerung wirksam gebildet worden ist, erstmals und ausschließlich in dem Einkommensteuerbescheid verbindlich entschieden wird, in dem sich die Bildung, Auflösung oder teilweise Übertragung der Rücklage auf ein Reinvestitionsobjekt erstmalig gewinnwirksam auswirkt. Dies ist hier der Einkommensteuerbescheid des Streitjahres.

41 3. Da das FG die Zahlung von 123.780,35 € als Entgelt für ein selbständiges Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" angesehen hat, ist die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist stattzugeben und der Einkommensteuerbescheid 2009 antragsgemäß zu ändern. Die anzusetzenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 17.659 € ergeben sich aus der Addition des bisherigen Ansatzes von 7.815 € und der vom Kläger beantragten Erhöhung von 9.844 €.

42 Die Ermittlung und Berechnung des festzusetzenden Einkommensteuerbetrags nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de