# Urteil vom 21. November 2018, VI R 54/16

**Zuflusszeitpunkt von Entschädigungen für die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit zur Sicherung eines Flutungsrechts**

ECLI:DE:BFH:2018:U.211118.VIR54.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 4 Abs 4, EStG § 8 Abs 1, EStG § 11 Abs 1 S 1, EStG § 11 Abs 1 S 3, EStG § 11 Abs 2 S 3, BGB § 100, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 15. November 2016, Az: 1 K 2434/14

## Leitsätze

1. Entschädigungszahlungen für die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit, die das Recht dinglich absichert, das belastete Grundstück als Überflutungsfläche für den Betrieb der Hochwasserrückhaltung zu nutzen, sind im Zuflusszeitpunkt als Betriebseinnahme zu erfassen.

2. Es handelt sich bei solchen Entschädigungszahlungen nicht um Einnahmen gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG, die auf einer Nutzungsüberlassung i.S. des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG beruhen.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 16. November 2016 1 K 2434/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielte im Streitjahr (2011) u.a. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Sie ermittelte den Gewinn aus ihrem landwirtschaftlichen Betrieb durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres.

2 Die Klägerin erhielt am 30. November 2011 vom Land eine Zahlung in Höhe von 17.729 € für die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit in das Grundbuch. Das belastete Grundstück gehörte zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen der Klägerin. Die beschränkt persönliche Dienstbarkeit räumte dem Land das Recht ein, "die Fläche als Überflutungsfläche für den Betrieb der Hochwasserrückhaltung X" gemäß Planfeststellungsbeschluss der Struktur- und Genehmigungsdirektion (SGD) vom 31. Mai 2005 zu nutzen.

3 Gemäß einem Schreiben des Dienstleistungszentrums Ländlicher Raum an die Klägerin wurde als Entschädigung für die Eintragung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit einheitlich für den Flutungsraum ein Geldbetrag von 1 € pro Quadratmeter festgesetzt.

4 Die Klägerin konnte die landwirtschaftliche Nutzung des mit der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit belasteten Grundbesitzes innerhalb der Hochwasserrückhaltung in gleicher Art und Intensität wie zuvor fortsetzen. Bei

Ertragsausfällen und Schäden an landwirtschaftlichen Flächen im Zusammenhang mit dem Betrieb der Hochwasserrückhaltung war das Land zu Ausgleichszahlungen verpflichtet.

5 Die Klägerin begehrte, die Zahlung des Landes in Höhe von 17.729 € gleichmäßig auf einen Zeitraum von zehn Jahren gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG zu verteilen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte die Zahlung demgegenüber als laufende Betriebseinnahme im Wirtschaftsjahr 2011/2012 und rechnete sie dem Gewinn der Klägerin für das Streitjahr zur Hälfte zu.

6 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 393 veröffentlichten Gründen ab.

7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie trägt vor, das FG habe die Zahlung des Landes rechtsfehlerhaft im Zuflusszeitpunkt in voller Höhe als Betriebseinnahme erfasst. Die Zahlung sei vielmehr gleichmäßig auf einen Zeitraum von zehn Jahren zu verteilen, da das Land diese für eine Nutzungsüberlassung des Grundstücks geleistet habe.

8 Das FA hat während des Revisionsverfahrens aus hier nicht im Streit stehenden Gründen einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr erlassen.

9 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16. November 2016 1 K 2434/14 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 7. September 2018 dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft insoweit herabgesetzt werden, als die Betriebseinnahme in Höhe von 17.729 € auf einen Zeitraum von zehn Jahren verteilt wird.

10 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16. November 2016 1 K 2434/14 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

11 Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat über den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 5. August 2014 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. November 2014 entschieden. An dessen Stelle ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 7. September 2018 getreten, der nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos geworden und aufzuheben (s. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837, Rz 17, und vom 15. März 2017 II R 10/15, BFH/NV 2017, 1153, Rz 11). Da sich durch die Bescheidänderung hinsichtlich des streitigen Punkts keine Änderungen ergeben und die Klägerin auch keinen weitergehenden Antrag gestellt hat, bedarf es allein insoweit keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats in der Sache (s. Senatsurteil vom 15. März 2007 VI R 29/05, BFH/NV 2007, 1076).

12 Der Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG in der Sache selbst entscheiden. Die Klage gegen den Einkommensteuerbescheid vom 7. September 2018 ist unbegründet. Der Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§§ 100 Abs. 1 Satz 1, 121 FGO).

13 1. Das FG ist in Übereinstimmung mit den Beteiligten zu Recht (stillschweigend) davon ausgegangen, dass die Zahlung des Landes an die Klägerin eine steuerbare und steuerpflichtige Betriebseinnahme darstellt.

14 Betriebseinnahmen sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine Einnahme ist betrieblich veranlasst, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb gegeben ist (BFH-Urteil vom 2. August 2016 VIII R 4/14, BFHE 255, 422, BStBl II 2017, 310, Rz 20 und 21, m.w.N.).

15 Ein solcher Zusammenhang ist im Streitfall zu bejahen. Denn die Klägerin erhielt die Zahlung nach den nicht angefochtenen und den Senat daher bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) für die Eintragung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit in das Grundbuch, durch die ein zu ihrem Betriebsvermögen gehörendes Grundstück belastet wurde. Die Einnahme stand mithin in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betrieb der Klägerin. Für die betriebliche Veranlassung ist es nicht erforderlich, dass die Einnahme im Betrieb erwirtschaftet wurde oder ein Entgelt für eine betriebliche Leistung darstellt (BFH-Urteil vom 2. September 2008 X R 25/07, BFHE 223, 35, BStBl II 2010, 550).

16 Das BFH-Urteil vom 2. Juli 2018 IX R 31/16 (BFHE 262, 102, BStBl II 2018, 759), mit dem der BFH eine Entschädigung für die Überspannung eines Grundstücks mit einer Stromleitung als weder nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG noch nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbar angesehen hat, ist auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar. Denn jener Streitfall betraf keine betrieblichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Das überspannte Grundstück gehörte nicht zu einem Betriebsvermögen, sondern befand sich im Privatvermögen der Steuerpflichtigen.

17 2. Das FG hat auch zu Recht entschieden, dass die am 30. November 2011 geleistete Zahlung des Landes in zeitlicher Hinsicht dem Wirtschaftsjahr 2011/2012 zuzurechnen ist.

18 a) Nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG erhöhen diese Zuflüsse als Betriebseinnahmen den Gewinn dieses Kalenderjahres (BFH-Urteil vom 23. September 1999 IV R 1/99, BFHE 190, 335, BStBl II 2000, 121; Schmidt/Krüger, EStG, 37. Aufl., § 11 Rz 4). Die fragliche Zahlung des Landes war hiernach im Zuflusszeitpunkt am 30. November 2011 als Betriebseinnahme zu erfassen und gehörte dementsprechend zum Gewinn der Klägerin für das Wirtschaftsjahr 2011/2012.

19 b) Als Ausnahme von diesem Grundsatz sieht § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG vor, dass der Steuerpflichtige Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung i.S. des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG beruhen, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig verteilen kann, für den die Vorauszahlung geleistet wird. § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG betrifft Ausgaben "für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren". Die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG sind im Streitfall allerdings nicht erfüllt.

20 aa) § 11 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 EStG wurden durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz vom 9. Dezember 2004 (BGBl I 2004, 3310) in das EStG eingefügt. Der Gesetzgeber reagierte damit auf das BFH-Urteil vom 23. September 2003 IX R 65/02 (BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159), mit dem der BFH entschieden hatte, dass Erbbauzinsen auch dann als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Kalenderjahr ihrer Leistung sofort abziehbar sind, wenn sie in einem Einmalbetrag vorausgezahlt werden. Dieser Rechtsprechung sollte mit der Einfügung des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG der Boden entzogen werden. Die Änderungen in § 11 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 EStG wurden erst im Rahmen der Ausschussberatungen in den Gesetzentwurf eingefügt. Nach dem Bericht über die Ausschussberatungen sollten von den Regelungen neben den Vorauszahlungen auf Erbbauzinsen insbesondere Miet-, Pacht- oder Leasingvorauszahlungen erfasst werden (s. BTDrucks 15/4050, S. 53).

21 bb) Der Begriff der Nutzungsüberlassung ist im Gesetz nicht definiert. Der BFH ist --ohne sich mit dem Begriff der Nutzungsüberlassung näher auseinanderzusetzen-- davon ausgegangen, dass auch ein Disagio unter § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG fällt (BFH-Urteil vom 8. März 2016 IX R 38/14, BFHE 253, 232, BStBl II 2016, 646).

22 cc) Nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung umfasst der Begriff der Nutzungsüberlassung in § 11 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 EStG in Anlehnung an § 100 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) sowohl die Fruchtziehung als auch die Gebrauchsüberlassung (z.B. FG Münster, Urteil vom 19. Februar 2013 10 K 2176/10 E, EFG 2014, 129; FG Münster, Urteil vom 9. Juni 2017 4 K 1034/15 E, EFG 2017, 1268, Revision anhängig unter VI R 34/17; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28. September 2016 2 K 2/16, Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst 2017, 1106).

23 dd) Das Schrifttum bestimmt den Begriff der Nutzungsüberlassung ebenfalls überwiegend anhand der zivilrechtlichen Regelung in § 100 BGB (z.B. Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 EStG Rz 125; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 11 Rz 71; Walter in Frotscher/Geurts, EStG, Freiburg 2011, § 11 Rz 52; Blümich/Glenk, § 11 EStG Rz 99).

24 c) Nach Auffassung des erkennenden Senats handelt es sich bei den Einnahmen für eine Nutzungsüberlassung um Leistungen, die für eine Nutzung von beweglichen oder unbeweglichen Sachen sowie Rechten erbracht werden. Der

Begriff der Nutzung ist insbesondere von der Verwertung einer Sache oder eines Rechts abzugrenzen. Vorteile aus der Veräußerung oder anderweitigen (rechtsgeschäftlichen) Verwertungen einer Sache oder eines Rechts stellen somit keine Einnahmen aus einer Nutzungsüberlassung i.S. von § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG dar. Gleiches gilt für Zahlungen, durch die eine (tatsächliche oder vermeintliche) Wertminderung ausgeglichen werden soll.

**25** d) Nach diesen Maßstäben hat das FG die fragliche Zahlung des Landes an die Klägerin zutreffend nicht als eine Einnahme für eine Nutzungsüberlassung angesehen.

**26** Die Klägerin hat nach dem vom FG festgestellten, nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat daher bindenden Sachverhalt (§ 118 Abs. 2 FGO) die Zahlung für die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit erhalten, die das Recht des Landes dinglich absicherte, das belastete Grundstück als Überflutungsfläche für den Betrieb der Hochwasserrückhaltung X gemäß Planfeststellungsbeschluss der SGD vom 31. Mai 2005 zu nutzen. Die Zahlung stellte hiernach kein Entgelt für die (zeitlich begrenzte) Nutzung, sondern für die dauerhafte dingliche Belastung des Grundstücks dar (i.E. ebenso BFH-Urteil in BFHE 262, 102, BStBl II 2018, 759 zu einer Entschädigung für das mit einer Dienstbarkeit gesicherte Recht zur Überspannung eines Grundstücks mit einer Stromleitung). Die Klägerin erhielt die Zahlung somit für die rechtsgeschäftliche Verwertung ihres Grundbesitzes durch dingliche Belastung.

**27** Mit der Eintragung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit hatte die Klägerin ihre Gegenleistung für die Zahlung des Landes vollständig erbracht. So konnte die Klägerin insbesondere die Nutzung des Grundstücks für ihren landwirtschaftlichen Betrieb nach der Eintragung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit unverändert fortsetzen, ohne hieran durch eine Überlassung des Grundbesitzes an das Land gehindert zu sein. Zwar durfte das Land das Grundstück der Klägerin in Ausübung des ihm durch die beschränkt persönliche Dienstbarkeit gesicherten Rechts als Überflutungsfläche nutzen. Nach dem Planfeststellungsbeschluss trat ein solcher Überflutungsfall statistisch aber nur etwa fünf Mal im Jahrhundert auf. Zudem hatte das Land der Klägerin ausweislich des Planfeststellungsbeschlusses nach einer gesonderten "Entschädigungsvereinbarung für landwirtschaftliche Nutzflächen, die als Retentionsraum dienen", Verluste und Schäden, die an landwirtschaftlich genutzten Flächen durch den Einsatz des Polders entstehen, auszugleichen. Auch dies spricht dagegen, die Zahlung des Landes wirtschaftlich als Gegenleistung für die Nutzung des Grundbesitzes der Klägerin als Überflutungsfläche anzusehen.

**28** Es kommt hinzu, dass nach dem Planfeststellungsbeschluss die Enteignung zum Wohl der Allgemeinheit für zulässig erklärt wurde. Eine Nutzungsüberlassung i.S. von § 11 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 EStG liegt indes nicht vor, wenn der Steuerpflichtige zur Vermeidung einer sonst zulässigen förmlichen Enteignung daran mitwirkt, durch vertragliche Vereinbarung eine dem Ergebnis eines möglichen Enteignungsverfahrens entsprechende Beschränkung seines Eigentums gegen Entschädigung (Entgelt) zu gestatten.

**29** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de