

LEITFADEN

Steuerliche Aspekte bei der Vermarktung von Ökopunkten

Versuch einer umsatz- und ertragssteuerlichen
Beurteilung von Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen



Münster 2010



Internationales Institut
für Wald und Holz NRW

Robert-Koch-Str. 27 | 48149 Münster
Tel.: +49(0)251/83-30131 | Fax +49(0)251/83-30128
www.wald-zentrum.de

Der Leitfaden „Steuerliche Aspekte bei der Vermarktung von Ökopunkten“ wurde im Rahmen der durch die Deutsche Bundesstiftung Umwelt (DBU) und der Landesregierung Nordrhein-Westfalen geförderten Vorhabens „Nachhaltigkeit Stiften!“ (AZ 23759, 23759/02 und 23759/0) erarbeitet.

gefördert durch



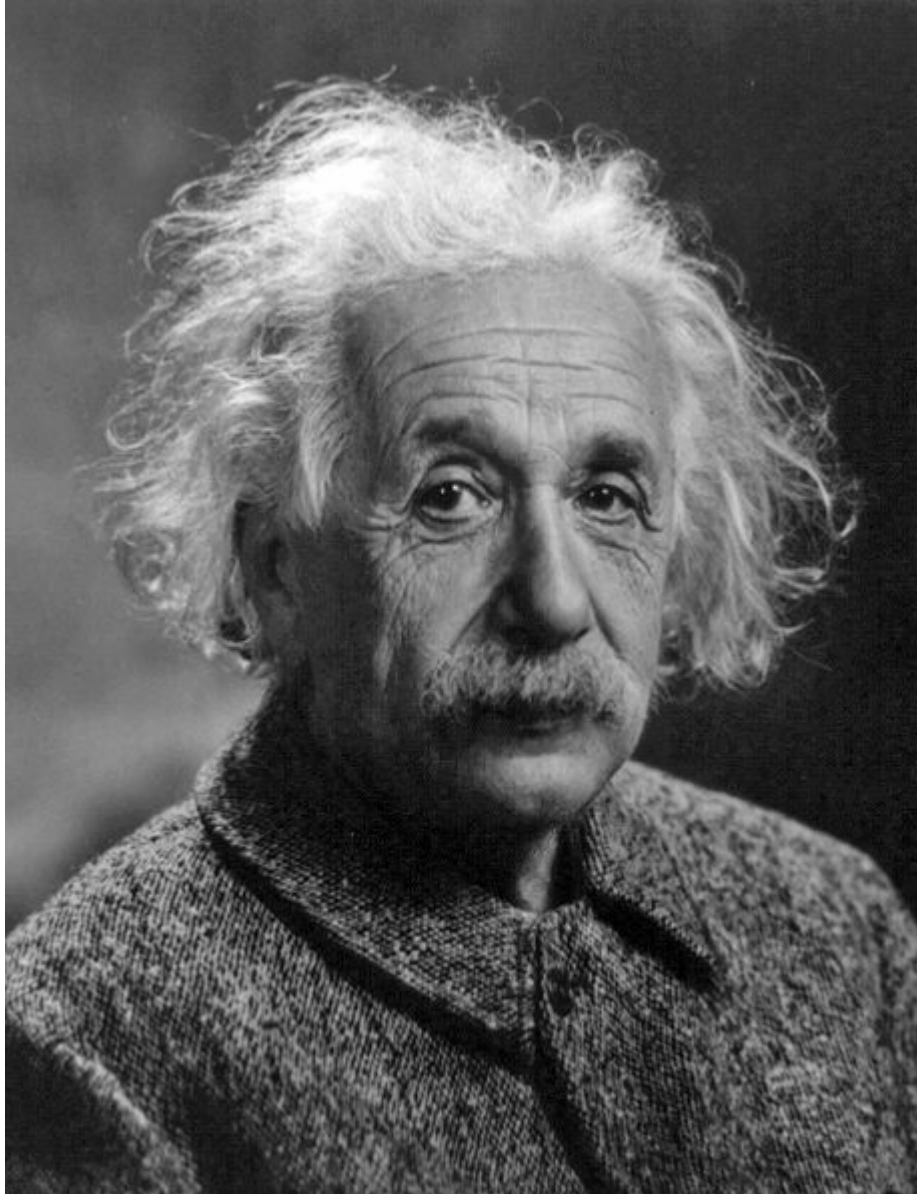
Deutsche Bundesstiftung Umwelt

www.dbu.de



*„Eine Regierung muss sparsam sein,
weil das Geld, das sie erhält, aus dem Blut und Schweiß ihres Volkes stammt.
Es ist gerecht, dass jeder einzelne dazu beiträgt,
die Ausgaben des Staates tragen zu helfen.
Aber es ist nicht gerecht,
dass er die Hälfte seines jährlichen Einkommens mit dem Staate teilen muss.“*

Friedrich II. der Große, 24.01.1712 - 17.08.1786, König von Preußen



„Um eine Einkommensteuererklärung abgeben zu können, muss man ein Philosoph sein. Für einen Mathematiker ist es zu schwierig.“

Albert Einstein, 1879 – 1955

Inhaltsverzeichnis

1. Vorbemerkung/Disclaimer	6
2. Gesetzliche Grundlagen	9
2.1. Eingriffs- und Ausgleichsregelung.....	9
3. Steuerliche Bestandsaufnahme	12
3.1. Umsatzsteuerliche Wertung.....	12
4. Ertragssteuerliche Wertung	14
4.1. Fläche ist Betriebsvermögen.....	14
4.2. Fläche ist Privatvermögen	15
4.3. Fläche ist Eigentum einer gemeinnützigen Stiftung	16
4.4. Zusammenfassung.....	17
5. ANHANG.....	19
5.1. ANLAGE 01	19
Umsatzsteuerliche Beurteilung	
OFD Frankfurt, Januar 2007	
5.2. ANLAGE 02	22
Umsatzsteuerliche Beurteilung	
OFD Hannover, April 2007	
5.3. ANLAGE 03	24
Ertragssteuerliche Beurteilung	
BMF Berlin, August 2004	
5.4. ANLAGE 04	27
Ertragssteuerliche Beurteilung	
Finanzgericht Münster, 6. Senat,	
Urteil vom 27.10.2008	
5.5. ANLAGE 05	46
Vermarktung von Ökopunkten durch gemeinnützige Stiftungen	
Oberfinanzdirektion Münster	
Stellungnahme vom 18.10.2005	

1

Vorbemerkung/Disclaimer

1. Vorbemerkung/Disclaimer

Nachdem wir die Mehrwert-, Einkommen-, Vermögens-, Grundvermögens-, Gewerkekapitals-, Gewerbeertrags-, Lohn-, Lohnsummen-, Kirchen-, Hunde- und Kapitalertragssteuer bezahlt, Beiträge zur Krankenkasse, Berufsgenossenschaft, Familienausgleichskasse, Invaliden-, Angestellten-, Arbeitslosen-, Lebens-, Feuer-, Einbruchs-, Unfall-, und Haftpflichtversicherung, die Gebühren für Gas, Wasser, Elektrizität, Heizung, Müllabfuhr, Schornsteinfeger, Telefon, Zeitungen, Zeitschriften, Radio, Fernsehen, Gema usw. entrichtet haben, blieb uns nur noch das Geld übrig, einen Kompensationsflächenpool einzurichten und Ökopunkte zu verkaufen ..., in der Gewissheit, dass das Finanzamt nicht weiß, was das ist ...

Das Finanzamt weiß vielleicht tatsächlich nicht was Ökopunkte sind, besteuert werden sie trotzdem...

Aus diesem Grunde sollten Sie sich mit dem Thema beschäftigen, auch wenn das – zugegebenermaßen – für nicht Steuerfachanwälte bzw. Steuerberater schwer fällt ... Die Tatsache, dass wir zum absolut identischen Sachverhalt völlig unterschiedliche steuerliche Bewertungen von zwei Finanzämtern kennen zeigt, dass geltendes Steuerrecht selbst für die zuständigen Behörden kaum noch zu durchschauen ist...

Leider war es uns wohl auch deshalb im Rahmen des durch die Deutsche Bundesstiftung Umwelt geförderten Vorhabens „Nachhaltigkeit Stiften“ und unter Einschaltung (wirklich) ausgewiesener Experten sowie lokaler Finanzämter und der Oberfinanzdirektion Münster nicht möglich, Ihnen abschließend weitgehend klare Vorgaben zur umsatz- und ertragssteuerlichen Bewertung des Verkaufs von Ökopunkten an die Hand zu geben.

Der Unterzeichner muss also konstatieren:

*Ich bin steuerlich nicht vorgebildet
und kann mich daher nur wahrheitsgemäß äußern.*

Die folgende Zusammenfassung ersetzt insofern unter keinen Umständen die Rechtsberatung bzw. die Beratung durch einen Steuerberater oder einen Steuerfachanwalt. Sie erhebt weder einen Anspruch auf Vollständigkeit, noch auf Richtigkeit.

Darüber hinaus ist Deutschland Weltmeister sowohl bezüglich der Anzahl von Steuergesetzen und –verordnungen als auch neu hinzukommender ... Eine Garantie für die Richtigkeit der gemachten Angaben oder Vollständigkeit der Angaben kann der Unterzeichner schon alleine deshalb nicht übernehmen.

Die in dieser zusammenfassenden Wertung enthaltenen Informationen beruhen auf öffentlich zugänglichen Quellen bzw. Angaben, die der Unterzeichner wissenschaftlich

geprüft und für zuverlässig gehalten hat. Die in der Anlage befindlichen Dokumente sind dementsprechend nur nach bestem Wissen und Gewissen (noch) gültig, können aber bereits durch relevante Urteile, neue Gesetze oder Verordnungen etc. bereits wieder „überholt“ sein ..., ohne dass dies hier beachtet werden konnte ...

Der Unterzeichner übernimmt daher keine Art von Haftung für die Verwendung dieser Zusammenstellung oder dessen Inhalten. Der Unterzeichner garantiert allerdings, dass er die dargelegten Daten und Sachzusammenhänge nach bestem Wissen und Gewissen geprüft und für plausibel befunden hat. Dies gilt insbesondere auch für die vom Gutachter dargelegten, auf diesen Daten und Sachzusammenhängen beruhenden Schlussfolgerungen bzw. Handlungsempfehlungen.

Die umsatz- bzw. ertragssteuerliche Bewertung sollte also durch einen ausgewiesenen Steuerberater erfolgen, da viele, nur den Einzelfall charakterisierende Fragestellungen in die Bewertung einfließen. Im Zweifelsfall sollten Sie insbesondere bei zu erwartenden größeren Einnahmen eine rechtsverbindliche Auskunft bei Ihrem Finanzamt einholen.

gez. Prof. Dr. Andreas Schulte

27. Juli 2009

2

Gesetzliche Grundlagen

2. Gesetzliche Grundlagen

2.1. Eingriffs- und Ausgleichsregelung

Die Eingriffsregelung im Bundesnaturschutz (BNatSchG) gilt als Grundlage und rechtlicher Rahmen für alle weiteren Regelungen zur Umsetzung von Kompensationsmaßnahmen. Danach ist jeder Verursacher eines Eingriffs zu verpflichten, vermeidbare Beeinträchtigungen von Natur und Landschaft zu unterlassen sowie unvermeidbare Beeinträchtigungen innerhalb einer bestimmten Frist durch Maßnahmen des Naturschutzes und der Landschaftspflege auszugleichen, soweit es zur Verwirklichung der Ziele des Naturschutzes und der Landschaftspflege erforderlich ist (§ 18 BNatSchG).

Das Landschaftsgesetz NRW (LG NRW) definiert in § 4 Abs. 1, dass Eingriffe in Natur und Landschaft Veränderungen der Gestalt oder der Nutzung von Grundflächen sind, die die Leistungsfähigkeit des Naturhaushaltes oder das Landschaftsbild erheblich oder nachhaltig beeinträchtigen können.

Im Sinne von § 4 Abs. 4 LG sollen Ausgleichsmaßnahmen gewährleisten, dass nach Beendigung eines Eingriffs keine erheblichen oder nachhaltigen Beeinträchtigungen des Naturhaushalts zurückbleiben und das Landschaftsbild landschaftsgerecht wieder hergestellt oder neu gestaltet ist.

Eingriffe in den Naturhaushalt und das Landschaftsbild werden im Rahmen der Bauleitung durch das BauGB geregelt. Hiernach ist - im Gegensatz zum LG NRW - seit der BauGB-Novelle-98 sowohl eine räumliche, funktionale und zeitliche Flexibilisierung der Kompensationsmaßnahmen möglich.

§ 1 a Abs. 3 Satz 2 BauGB erlaubt einen Ausgleich an räumlich anderer Stelle als am Ort des Eingriffs (räumliche Flexibilisierung). Gemäß § 200 a Satz 1 BauGB ist eine Differenzierung zwischen Ausgleich (gleichartige Wiederherstellung) und Ersatzmaßnahmen (gleichwertige Wiederherstellung) nicht erforderlich (funktionale Flexibilisierung). Der § 135 a Abs. 2 Satz 2 BauGB ermöglicht es, dass Maßnahmen zum Ausgleich bereits vor den Baumaßnahmen und der Zuordnung durchgeführt werden können (zeitliche Flexibilisierung).

Um die Ausgleichsregelung, z. B. im Rahmen der Bauleitplanung zu erleichtern und die Flächeninanspruchnahme zu entzerren, hat der Gesetzgeber Eingriff und Ausgleich im BauGB räumlich getrennt, so dass die Verpflichtung entfallen ist, Ausgleichsmaßnahmen in der Nähe des Eingriffsortes vorzunehmen. Als weitere Erleichterung wurde eine zeitliche Trennung von Eingriff und Ausgleich eingeführt. So kann die Ausgleichsmaßnahme bereits durchgeführt werden, ehe mit dem ausgleichspflichtigen Eingriff überhaupt begonnen worden ist.

Mit der zeitlichen und räumlichen Flexibilität der Eingriffs- und Ausgleichsregelung im BauGB beschäftigen sich zunehmend die Gemeinden, aber auch Land- und Forstwirte, um produktions- bzw. betriebsintegrierte Kompensationsmaßnahmen zu entwi-

ckeln. Die zeitliche Flexibilisierung erfolgt dabei durch Ökokonten, die räumliche Flexibilisierung durch Flächenpools.

Steuerlich bedeutend ist hierbei u.a.: Im Rahmen solcher Modelle können Land- und Forstwirte Eigentumsflächen als Ausgleichs- oder Ersatzflächen zur Verfügung stellen. Im Gegensatz zur herkömmlichen Veräußerung der Flächen an den Ausgleichsverpflichteten bleibt bei diesen Modellen das Eigentum an den Flächen bei den Land- und Forstwirten.

Vereinfacht gesagt, führen Land- und Forstwirte auf ihren Eigentumsflächen naturschutz- oder landschaftspflegerische Maßnahmen durch oder verpflichten sich zu zeitlich befristeten oder unbefristeten Nutzungsbeschränkungen.

Die Verpflichtung der Grundbesitzer wird in der Regel durch eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit (Grunddienstbarkeit) auf den betreffenden Flächen zugunsten des „Eingreifers“ (z.B. der Deutschen Bahn, einer Gemeinde oder des Landesbetriebs Straßenbau etc.) grundbuchrechtlich oder durch die Eintragung einer Baulast abgesichert.

Das Aufwertungspotenzial in Form der Ökopunkte kann ein ausgleichsverpflichteter Bauherr dann vom Grundbesitzer erwerben, wobei der Preis für die Ökopunkte frei zwischen den Beteiligten ausgehandelt werden kann.

Neben der umsatzsteuerlichen Bewertung ist bei der ertragssteuerlichen Bewertung hierbei offensichtlich von Bedeutung, ob die in Anspruch genommenen Flächen

- a) im Privatbesitz,
 - b) Betriebsvermögen oder
 - c) Grundstockvermögen einer gemeinnützigen Stiftung
- sind.

3

Steuerliche Bestandsaufnahme

3. Steuerliche Bestandsaufnahme

3.1. Umsatzsteuerliche Wertung

Verpflichtet sich ein Dritter vertraglich gegenüber dem Eingriffsverursacher, die Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahme durchzuführen, erbringt er nach Auffassung der Oberfinanzdirektionen Frankfurt (Anlage 01) und Hannover (Anlage 02) eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung.

Gleiches gilt, wenn der Dritte Ökopunkte an den Eingriffsverursacher veräußert. Der Verkauf der Ökopunkte stellt somit in Analogie eine sonstige Leistung dar, veräußert wird der Anspruch auf Anrechnung als Ersatzmaßnahme, vergleichbar mit dem Handel von Treibhausgasemissionszertifikaten.

Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3 a Abs. 4 Nr. 1 UStG, da der Anspruch auf Anrechnung als Ersatzmaßnahme als ähnliches Recht betrachtet werden kann. Ist der Empfänger Unternehmer, befindet sich der Ort der sonstigen Leistung regelmäßig dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.

Auch wenn vor Herausgabe der beiden Erlasse lokale Finanzämter durchaus auch schriftlich andere Auffassungen zur Umsatzsteuerpflicht beim Verkauf von Ökopunkten geäußert haben, muss nun nach den beiden Erlassen vom Januar bzw. April 2007 eindeutig von sonstigen, dem Regelsteuersatz (aktuell: 19%) unterliegenden Leistungen ausgegangen werden.

Die Frage, ob bei gemeinnützigen Stiftungen auch der reduzierte Satz von 7% angewendet werden kann (Zweckbetrieb nach AO) ist aus Sicht des Unterzeichners gegebenenfalls eine Einzelfallentscheidung, die hier nicht geklärt werden kann.

Im **Anhang 01 und 02** finden sich die benannten Erlasse im Wortlaut. Auch wenn die Einleitung und die steuerrechtlichen Formulierungen abweichen, so sind sie in ihrer umsatzsteuerrechtlichen Auswirkung doch offensichtlich gleich.

Es muss daher abschließend geraten werden, bei entsprechenden Vermarktungsverträgen die USt bei der Preisfindung zu berücksichtigen, diese im Vertrag bzw. der Rechnung auszuweisen und an das Finanzamt abzuführen.

4

Ertragssteuerliche Wertung

4. Ertragssteuerliche Wertung

4.1. Fläche ist Betriebsvermögen

Zur ertragssteuerlichen Behandlung bei der Einrichtung bzw. der Umsetzung (Verkauf von Ökologischen Werteinheiten) von Kompensationsflächenpools hat das Bundesministerium für Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder unter GZ: IV A 6 – S 213a – 2/03 Stellung bezogen. Diese bindende Stellungnahme ist in der Anlage 03 im Wortlaut zu finden und sollte beachtet werden.

Gehört der mit einer Grunddienstbarkeit belastete Grund und Boden zum Betriebsvermögen, so liegt in der Belastung allein keine Entnahme.

Wird er weiterhin – ggf. eingeschränkt – land- und forstwirtschaftlich genutzt, so bleibt er notwendiges Betriebsvermögen, ansonsten geduldetes Betriebsvermögen. Nach Auffassung der FinVerw rechtfertigt die Belastung keine Wertminderung des Grund und Bodens (BMF vom 03.08.2004 a. a. O.).

Ist jedoch die weitere land- und forstwirtschaftliche Nutzung vollständig objektiv ausgeschlossen, so kann bei Buch führenden Betrieben eine Teilwertabschreibung in Betracht kommen, wenn der Teilwert unter den Buchwert dauerhaft absinkt. Die Wertminderung kann insoweit dauerhaft sein, als sie durch die verminderte Nutzungsmöglichkeit veranlasst ist. Durch das tauschähnliche Geschäft gelangen die zugeleiteten Ökopunkte als selbstständige nicht abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen (a. A. BMF vom 03.08.2004, a. a. O.).

Ein Buchwert kann mangels Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht ausgewiesen werden, denn eine Buchwertabspaltung vom Grund und Boden entsprechend der Rechtsprechung zur Milchquote (Rdnr. 88b) ist gemäß Arbeitsgemeinschaft Besteuerung Land- und Forstwirtschaft (Gerhard Hiller, September 2004) deshalb ausgeschlossen, weil das Wirtschaftsgut „Grund und Boden“ nicht in verschiedene selbstständige Nutzungs- und Funktionszusammenhänge aufgespalten, sondern ein Teil seiner Nutzungsmöglichkeit ersatzlos veräußert worden ist. Die Ökopunkte gelangen durch das Tauschgeschäft in das Betriebsvermögen.

Aus der Veräußerung der Ökopunkte – so HILLER (2004) -- entsteht ein laufender Gewinn, der einer Übertragung nach §§ 6b, 6c EStG nicht zugänglich ist. Die FinVerw werten hingegen die Ökopunkte offensichtlich nicht als selbstständige immaterielle Wirtschaftsgüter, den Veräußerungspreis offenbar als Entgelte für die Einräumung eines Nutzungsrechts. Deshalb lässt sie für die Betriebseinnahmen, die Zuführung auf einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu; der auf die Dauer der Belastung auf zu lösen ist.

Kann bei zeitlich unbegrenzter Dauerverpflichtung ein Mindestzeitraum bestimmt werden, so hat die Auflösung über einen Zeitraum von 25 Jahren gleichmäßig zu erfolgen (BMF vom 03.08.2004, a. a. O.).

Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschuss nach § 4 Abs. 3 EStG erfolgt die Erfassung der Einnahmen mit ihrem Zufluss, bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG sind die Betriebseinnahmen nach Auffassung der FinVerw mit dem Grundbetrag nach § 13a EStG abgegolten, sofern ein solcher für die belastete Fläche angesetzt wird; bei der forstlichen Nutzung sind die Einnahmen mit ihrem Zufluss zu erfassen (BMF vom 03.08.2004, a. a. O.).

Jedenfalls sind die Aufwendungen zum Herrichten des belasteten Grundstücks für die eingeschränkte landschafts- und Natur schonende Nutzung je nach ihrer Art entsprechend den klassischen Abgrenzungsregeln Erhaltungs- oder Herstellungskosten. Sie sind jedoch nicht den Ökopunkten, sondern dem belasteten Grundstück zuzurechnen (Zitat aus HILLER, 2004).

Zur ertragssteuerlichen Behandlung bei der Einrichtung bzw. der Umsetzung (Verkauf von Ökologischen Werteinheiten) von Kompensationsflächenpools hat das Bundesministerium für Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder unter GZ: IV A 6 – S 213a – 2/03 Stellung bezogen. Diese bindende Stellungnahme ist in der Anlage 03 im Wortlaut zu finden und sollte beachtet werden.

4.2. Fläche ist Privatvermögen

In seltenen Fällen ist der betreffende Grundbesitz im Privatvermögen.

Hierbei ist das Urteil des Finanzgerichts Münster, 6. Senat, vom 27.10.2008 (AZ: 6 K 4721/04 E) mehr als beachtenswert.

Eine Grundbesitzerin (Klägerin / Kl.) hatte eine Grundstücksvereinbarung – wie es in der Vorbemerkung lautet – zur Abwendung einer ggfs. drohenden Enteignung geschlossen mit der Landesentwicklungsgesellschaft (LEG) geschlossen. Sie sah zunächst vor, dass die Kl. die vorhandenen Miet- und Pachtverträge kündigt, die betroffenen Grundstücke räumt und der LEG den Zutritt gestattet. Sodann sollen nach der Grundstücksvereinbarung die bislang land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienenden Flächen durch die LEG entsprechend den Festsetzungen des Grünordnungsplanes in naturschutzrechtliche Ausgleichsflächen umgewidmet und hergerichtet werden.

Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zur Einkommensteuer 1998 behandelte der Beklagte (Bekl.) die von der LEG an die Kl. gezahlte Entschädigung in Höhe von 1.150.000,- DM als sonstige Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 3 Einkommensteuergesetz (EStG).

Durch Bescheid vom 19.12.2002 setzte er die Einkommensteuer 1998 auf 594.375,- DM (303.899,11 EUR) fest.

Wenn der Unterzeichner das Urteil richtig versteht, wäre dieser Einkommenssteuerbescheid nicht ergangen, wenn die Grundbesitzerin enteignet worden wäre ...

Aber lesen Sie selbst ... (Anlage 04).

Wichtig ist festzuhalten, dass die Einkünfte aus einem Ökopunkteverkauf bei privatem Grundbesitz grundsätzlich der Besteuerung in dem Jahr unterliegen können, in dem sie erzielt werden, unabhängig von der Laufzeit des Vertrages – zumindest gemäß Finanzgericht Münster vom 27.10.2008.

Insbesondere bei Verträgen mit Grundstücken des Privatvermögens ist bei der Vertragsgestaltung entsprechende Vorsicht geboten. Den Vertrag mit der LEG hätte die Grundbesitzerin sicher nicht geschlossen, wenn ihr die ertragssteuerliche Bedeutung klar gewesen wäre.

4.3. Fläche ist Eigentum einer gemeinnützigen Stiftung

Der steuerliche Sachverhalt bei der Vermarktung von Ökopunkten durch gemeinnützige Stiftungen auf stiftungseigenen Grundstücken wurden auf Anfrage des Wald-Zentrums von der Oberfinanzdirektion Münster ausführlich bearbeitet.

Die OFD Münster beleuchtet in ihrer Stellungnahme unterschiedlich zu bewertende Varianten, die im Wortlaut in der Anlage 05 wiedergegeben werden.

Zusammenfassend ist – je nach zutreffender Variante – dass die Stiftung ihr Stiftungsvermögen grundsätzlich ungeschmälert erhalten muss. Durch die Umgestaltung der Grundstücke Richtung Natur- und Umweltschutz erfahren diese gemäß OFD Münster eine deutliche Wertminderung, die durch den Erlös der Veräußerung der Ökopunkte zumindest wieder ausgeglichen wird.

Umschichtungsgewinne unterliegen nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (AEAO zu § 55 Nr. 28). Außerdem kann eine Körperschaft die in § 58 Nr. 11 und 12 bezeichneten Mittel ohne für die Gemeinnützigkeit schädlichen Folgen ihrem Vermögen zuführen. Eine Aufnahme in die Satzung ist nicht erforderlich aber auch nicht steuerschädlich.

Bei der steuerlichen Bewertung ist allerdings unter anderem zu beachten, ob

- a) der landwirtschaftliche Betrieb von der Stiftung fortgeführt wird
- b) der landwirtschaftliche Betrieb von der Stiftung aufgegeben wird
- c) nur einzelne Grundstücke, nicht der gesamte Betrieb ins Stiftungsvermögen übertragen wird
- d) ein forstwirtschaftliche Betrieb betrachtet wird

4.4. Zusammenfassung

Es besteht derzeit kein Zweifel, dass der Verkauf von Ökopunkten der Umsatzsteuerpflicht, hier: i.d.R. dem Regelsatz für sonstigen Leistungen – mithin aktuell 19% -- , unterliegt (Anlage 01 und 02).

Die ertragssteuerliche Bewertung hängt jedoch von einer Vielzahl von Faktoren ab, die leider nur angedeutet werden konnten. Wichtig erscheint in diesem Zusammenhang jedoch der diesbezügliche Erlaß des Bundesfinanzministeriums (Anlage 03).

Die letztendliche steuerliche Bewertung ist auch hier eine Einzelfallanalyse und sollte unbedingt einem Steuerberater und / oder Steuerfachanwalt überlassen bleiben, der im Zweifelsfall vor Vertragunterzeichnung eine bindende Stellungnahme des zuständigen Finanzamtes einholt.

Das Urteil des Finanzgerichts vom Oktober 2008 (Anlage 04) zeigt, dass ansonsten ein vermeintlicher Gewinn durch die Vermarktung von Ökopunkten zum finanziellen Desaster werden kann.

Anlage 05 (Stellungnahme der OFD Münster) zeigt die steuerliche Bewertung für gemeinnützige Stiftungen auf.

5

Anhang

5. ANHANG

5.1. ANLAGE 01

Umsatzsteuerliche Beurteilung OFD Frankfurt, Januar 2007

Naturschutz, Ausgleichsmaßnahmen, Ökopunkte: Eine Verfügung der OFD Frankfurt nimmt Stellung zu umsatzsteuerlichen Fragen im Zusammenhang mit dem Handel von "Ökopunkten".

Verw.; OFD Frankfurt 15.1.2007, S 7100 A - 266 - St 11; SIS 07 16 82

OFD Frankfurt 15.1.2007, S 7100 A - 266 - St 11

Naturschutz, Ausgleichsmaßnahmen, Ökopunkte

UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 a Abs. 4 Nr. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1

Nr. 1

SIS 07 16 82

StEd 2007 S. 204

UR 2007 S. 629

1. Sachverhalt

Gebietskörperschaften und private Eingriffsverursacher sind nach dem Baugesetzbuch, dem Bundesnaturschutzgesetz und den Naturschutzgesetzen der Länder verpflichtet, Ausgleichsmaßnahmen für die mit der Bebauung von Grundstücksflächen verbundenen Eingriffe in den Naturhaushalt und das Landschaftsbild zu schaffen.

Durch die Novellierung des BauGBs können diese Ausgleichsmaßnahmen sowohl räumlich als auch zeitlich unabhängig von dem Eingriff selbst durchgeführt werden.

Die räumliche Flexibilisierung erfolgt im Rahmen der Einrichtung von Ersatzflächenpools. Die zeitliche Flexibilisierung erfolgt durch die Schaffung von Ökokontenmodellen. Die Ausgleichsmaßnahme kann insoweit bereits zu einem Zeitpunkt durchgeführt werden, in welchem mit dem ausgleichspflichtigen Eingriff noch gar nicht begonnen wurde. Die Ausgleichsmaßnahmen werden in Ökopunkte umgerechnet, die auf so genannten Ökokonten gutgeschrieben werden, um sie späteren Eingriffen zuzurechnen.

Voraussetzungen für die Einrichtung eines Ökokontos sind eine Freiwilligkeit der durchzuführenden Maßnahme, eine dauerhaft günstige Wirkung auf den Naturhaus-

halt und die vorherige Zustimmung der Unteren Naturschutzbehörde zur geplanten Maßnahme.

Die Anrechnung erfolgt in Hessen auf der Grundlage des sog. "Biotopwertverfahrens", geregelt im Hessischen Naturschutzgesetz. Danach werden jedem Biotop - oder Nutzungstyp bestimmte Wertepunkte (Ökopunkte) je Quadratmeter zugeordnet. Die Differenz der so ermittelten Wertepunkte einer Grundfläche vor und nach Durchführung der Aufwertungsmaßnahme wird dann als Punkteguthaben auf dem Ökokonto gebucht.

Die Ökopunkte werden von den Unteren Naturschutzbehörden zuerkannt und von den Regierungspräsidien überprüft. Seit dem 28.6.2002 hat jeder die Möglichkeit, ein Ökokonto einzurichten, neben den Kommunen können nunmehr auch Privatpersonen, Vereine, Verbände etc. ein Ökokonto einrichten. Die Ökopunkte sind handelbar und können einerseits als Kompensationsmaßnahmen für eigene, künftige Eingriffe in die Natur und Landschaft herangezogen werden oder andererseits an fremde Dritte veräußert werden. Der Handel mit derartigen "Aufwertungsrechten" wird "Ökopunkte-Handel" genannt.

Abnehmer der Ökopunkte sind Bauherren, die durch die Bebauung von Grundstücken aufgrund des Baugesetzbuches des Bundesnaturschutzgesetzes als Eingriffsverursacher verpflichtet sind, Ausgleichsflächen für den Eingriff zu schaffen.

2. Umsatzsteuerliche Beurteilung

Zwischen der zuständigen Behörde einerseits und den Verkäufern der Ökopunkte bzw. dem Eingriffsverursacher andererseits besteht kein Leistungsaustausch, da sowohl die Erteilung der Ökopunkte als auch die Abbuchung der Ökopunkte vom Ökokonto eine hoheitliche Maßnahme darstellt. Ein Leistungsaustausch erfolgt jedoch zwischen dem Verkäufer der Ökopunkte und dem Eingriffsverursacher.

2.1 Steuerliche Auswirkung beim Verkäufer

Der Verkäufer ist von dem Zeitpunkt an als Unternehmer anzusehen, in dem er sich ernsthaft, nach außen objektiv erkennbar, zum Handel mit seinen Ökopunkten entschieden hat. Ab diesem Zeitpunkt können Vorsteuerbeträge für durchgeführte Ersatzmaßnahmen geltend gemacht werden.

Der Verkauf der Ökopunkte stellt eine sonstige Leistung dar, veräußert wird der Anspruch auf Anrechnung als Ersatzmaßnahme, vergleichbar mit dem Handel von Treibhausgasemissionszertifikaten.

Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3 a Abs. 4 Nr. 1 UStG, da der Anspruch auf Anrechnung als Ersatzmaßnahme als ähnliches Recht betrachtet werden kann.

Ist der Empfänger Unternehmer, befindet sich der Ort der sonstigen Leistung regelmäßig dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.

Ein Umsatz, welcher der Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG unterliegt, ist nicht gegeben. Ein umsatzsteuerfreies Geschäft mit Wertpapieren oder Sicherheiten liegt nicht vor, die sonstige Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz.

2.2 Steuerliche Auswirkung beim Käufer

Erwirbt er den Anspruch auf Anrechnung als Ersatzmaßnahme von einem anderen Unternehmer, kann er die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, sofern die weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erfüllt sind.

5.2. ANLAGE 02

Umsatzsteuerliche Beurteilung OFD Hannover, April 2007

Naturschutz, Ausgleichsmaßnahmen, Ersatzmaßnahmen: Eine Anweisung der Finanzverwaltung äußert sich zur umsatzsteuerlichen Beurteilung von Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen nach dem Niedersächsischen Naturschutzgesetz (vgl. für Hessen SIS 07 16 82). –

**Verw.; OFD Hannover 12.4.2007, S 7100 - 542 - StO 171;
SIS 07 19 32**

OFD Hannover 12.4.2007, S 7100 - 542 - StO 171

Naturschutz, Ausgleichsmaßnahmen, Ersatzmaßnahmen

§§:[UStG] § 1 Abs. 1 Nr. 1

SIS 07 19 32

UR 2008 S. 196

Gebietskörperschaften und Unternehmer, die Landschaften in ihrer natürlichen Beschaffenheit maßgeblich und nachhaltig verändern (z.B. durch Erschließung eines Bau- und Gewerbegebietes, Bau von Straßen, Errichtung von Gebäuden, Abtragen von Bodenvorkommen) sind naturschutzrechtlich verpflichtet, entsprechende Ausgleichsmaßnahmen vorzunehmen (§ 10 des Niedersächsischen Naturschutzgesetzes - NNatG - vom 11.4.1994 - Nds. GVBl. S. 155, zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 23.6.2005 - Nds. GVBl. S. 210).

Können die erheblichen Beeinträchtigungen der Leistungsfähigkeit des Naturhaushalts oder des Landschaftsbildes nicht nach § 10 NNatG ausgeglichen werden, hat der Verursacher bzw. der dazu Verpflichtete die durch den Eingriff zerstörten Funktionen oder Werte des Naturhaushalts oder Landschaftsbildes an anderer Stelle des von dem Eingriff betroffenen Raumes in ähnlicher Art und Weise wiederherzustellen (Ersatzmaßnahmen i.S. des § 12 NNatG).

Der Eingriffsverursacher ist in der Regel nicht in der Lage, Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahmen selbst durchzuführen. Er verfügt nicht über geeignete Grundstücke und/oder ist nicht bereit, Grundstücke über Jahre i.S. einer Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahme lediglich extensiv zu nutzen (z.B. Feuchtbiotop, Streuobstwiese, Reduzierung weidender Tiere, Verbot der Ausbringung von Gülle und Pflanzenschutzmitteln).

Die Ausgleichs- bzw. Ersatzmaßnahmen werden vielmehr von einem Dritten (z.B. Naturschutzbehörde, Land- und Forstwirt oder Stiftung) erbracht, an den der Eingriffsverursacher Zahlungen leistet. Da die Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen sowohl

räumlich als auch zeitlich unabhängig vom Eingriff selbst durchgeführt werden können, schaffen Dritte auch Vorratsflächen für Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen.

Die auf den Vorratsflächen vorgenommenen Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen werden in Ökopunkte umgerechnet, die handelbar sind. Weder bei der Durchführung von Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahmen noch beim Verkauf von Ökopunkten liegt eine Grundstückslieferung oder eine Grundstücksvermietung vor. Denn der Eingriffsverursacher hat nur ein Interesse daran, von seiner Verpflichtung eine Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahme durchführen zu müssen, befreit zu werden. Er erwirbt oder mietet kein Grundstück.

Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahme durch die Naturschutzbehörde

Gehört die Übernahme der Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahme durch die Naturschutzbehörde zu ihren hoheitlichen Aufgaben, handelt die Naturschutzbehörde nicht als Unternehmer. Die Zahlungen des Eingriffsverursachers unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Begründet die Tätigkeit dagegen einen Betrieb gewerblicher Art i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 UStG i.V.m. § 4 UStG, handelt die Naturschutzbehörde unternehmerisch. Die Zahlungen des Eingriffsverursachers sind steuerbar und steuerpflichtig zum Regelsteuersatz. In welchen Fällen ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, ergibt sich aus der Körperschaftsteuerkartei § 4 KStG Karte B 14.

Ausgleichsmaßnahmen durch einen Land- und Forstwirt

Verpflichtet sich der Land- und Forstwirt gegenüber dem Eingriffsverursacher die Belastung bestimmter Flächen seines Betriebes mit Naturschutzauflagen zu dulden, erbringt er eine steuerpflichtige sonstige Leistung, die auch bei einem pauschalierenden Land- und Forstwirt der Regelbesteuerung unterliegt. Führt der Land- und Forstwirt daneben die Ausgleichsmaßnahme durch, erbringt er eine weitere selbstständige Leistung an den Eingriffsverursacher.

Die Leistung kann eine der Regelbesteuerung unterliegende Werklieferung oder -leistung oder eine reine Pflanzenlieferung sein. Eine Pflanzenlieferung fällt bei einem pauschalierenden Land- und Forstwirt unter die Pauschalierung, wenn es sich um selbst erzeugte Pflanzen handelt. Erbringt der Land- und Forstwirt die Ausgleichsmaßnahme bereits im Voraus und veräußert er an den Eingriffsverursacher Ökopunkte, ist die Veräußerung eine der Regelbesteuerung unterliegende sonstige Leistung.

Ersatz- und Ausgleichsmaßnahmen durch einen anderen Dritten (z.B. Stiftung)

Verpflichtet sich ein Dritter vertraglich gegenüber dem Eingriffsverursacher, die Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahme durchzuführen, erbringt er eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung. Gleiches gilt, wenn der Dritte Ökopunkte an den Eingriffsverursacher veräußert.

5.3. ANLAGE 03

Ertragssteuerliche Beurteilung
BMF Berlin, August 2004

AZ: IV A 6 – S 2132a – 2/03

Gert Müller-Gatermann
Unterabteilungsleiter IVB
Bundesministerium für Finanzen, 11016 Berlin
03. August 2004

Ertragsteuerliche Behandlung der Einrichtung von Ersatzflächenpools durch Landwirte für die Vornahme von Ausgleichsmaßnahmen nach den Naturschutzgesetzen

Zur ertragsteuerlichen Behandlung der Einrichtung von Ersatzflächenpools durch Land- und Forstwirte für Ausgleichsmaßnahmen nach den Naturschutzgesetzen beim Empfänger der Leistungen – den Land- und Forstwirten - nehme ich im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

I. Einrichtung von Ersatzflächenpools für Ausgleichsmaßnahmen nach den Naturschutzgesetzen

Gebietskörperschaften und private Eingriffsverursacher sind gesetzlich verpflichtet, Ausgleichsflächen für die mit der Bebauung von Grundstücken verbundenen Eingriffe in den Naturhaushalt und das Landschaftsbild zu schaffen. Der Ausgleich kann an anderer Stelle als dem Ort des Eingriffs erfolgen; die Ausgleichsflächen müssen nicht zwingend im Eigentum des Eingriffsverursachers stehen. Land- und Forstwirte erklären sich gegenüber den Gebietskörperschaften/privaten Eingriffsverursachern damit einverstanden, dass Flächen ihres Betriebs mit Naturschutzaufgaben belastet werden, die sie danach unter Wahrung und Förderung naturschutzrechtlicher Aspekte weiter bewirtschaften (Ausgleichsflächen). Als Vertragsgrundlage für die Einrichtung sog. Ersatzflächenpools zwischen dem Land- und Forstwirt und dem Ausgleichsverpflichteten dienen vielfach Pflege- und Entwicklungspläne. Diese beinhalten u.a. Angaben über den Zustand der einzelnen Flächen zu Vertragsbeginn und ein Konzept zum Erhalt und zur langfristigen Verbesserung/Intensivierung der naturgerechten Bewirtschaftung der Ausgleichsflächen.

II. Ertragsteuerliche Beurteilung

1. Zuordnung zum Betriebsvermögen

Die vom Land- und Forstwirt zur Verfügung gestellten Ausgleichsflächen gehören unverändert zu dessen Betriebsvermögen. Die Zurverfügungstellung der Flächen unter Weiternutzung durch den Landwirt rechtfertigt für sich betrachtet grundsätzlich keine Wertminderungen oder -erhöhungen des Grund und Bodens.

Die Einnahmen aus der Zurverfügungstellung der Ausgleichsflächen mit veränderter ökologischer, naturschutzfördernder Bewirtschaftung führen aufgrund des objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs mit dem Land- und Forstwirtschaftsbetrieb zu Betriebseinnahmen des Landwirts.

Durch die Einrichtung des Ersatzflächenpools beim Landwirt ggf. entstehende Einnahmeverluste, Wertminderungen des Grund und Bodens oder zusätzliche Betriebsausgaben sind nachrangige Folgekosten, die mit der Zahlung auch abgegolten werden. Eine Aufteilung und Unterscheidung des Gesamtentgeltes für diese Kostenbestandteile ist nicht erforderlich. Gleiches gilt auch für mehrere, innerhalb eines kurzen, überschaubaren Zeitraumes gezahlte Teilleistungen.

2. Gewinnrealisierung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

Die Einnahmen des Landwirtes aus der Einrichtung der Ersatzflächenpools sind in dem Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Fließen dem Landwirt zu Vertragsbeginn die Einnahmen aus einer befristeten Zurverfügungstellung der Ausgleichsflächen und deren zukünftiger vereinbarter naturgerechter Bewirtschaftung in einer Summe zu, sind die Einnahmen gem. § 5 Abs. 5 Nr. 2 EStG passiv abzugrenzen und über den Vertragszeitraum in gleichen Raten erfolgswirksam aufzulösen.

Ist eine zeitlich unbegrenzte Dauerleistung vereinbart worden, bei der sich rechnerisch ein Mindestzeitraum bestimmen lässt, so ist der passive Rechnungsabgrenzungsposten über einen Zeitraum von 25 Jahren gleichmäßig aufzulösen (BFH vom 9. Dezember 1993, BStBl II 1995 S. 202).

3. Ertragsteuerliche Beurteilung bei Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG

Die Betriebseinnahmen sind in dem Wirtschaftsjahr anzusetzen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Aufwendungen für ökologisch notwendige Pflege- und Unterhaltungsmaßnahmen sowie Verwaltungskosten sind im Zeitpunkt des Abflusses zu berücksichtigen.

4. Ertragsteuerliche Behandlung bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 4 Abs. 3 EStG

Die vom Land- und Forstwirt zur Verfügung gestellten Ausgleichsflächen der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 a BewG) ohne Sonderkulturen (§ 52 BewG)

sind unverändert bei der Bemessung des Grundbetrages nach § 13a Abs. 4 EStG als selbst bewirtschaftete Fläche zu berücksichtigen (vgl. R 130 Abs. 1 EStR). Die hieraus erzielten Einnahmen sind durch den Ansatz des Grundbetrages nach § 13a Abs. 4 EStG abgegolten.

Stellt der Land- und Forstwirt Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1b BewG) zur Verfügung, sind die hieraus erzielten Gewinne als Sondergewinne nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erfassen. Gem. § 13a Abs. 6 Satz 2 EStG erfolgt die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Insofern gelten die Ausführungen unter II.3. entsprechend.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
gez. Müller-Gatermann

5.4. ANLAGE 04

Ertragssteuerliche Beurteilung Finanzgericht Münster, 6. Senat, Urteil vom 27.10.2008

Datum: 27.10.2008
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 4721/04 E

**Tenor: Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.**

Tatbestand

Streitig ist, ob eine im **Jahr 1998 vereinnahmte Entschädigung** für die naturschutzrechtliche Beschränkung ehemals land- und forstwirtschaftlich genutzter und im Privatvermögen gehaltener Grundstücke der Einkommensteuer unterliegt.

Die Klägerin (Kl.) wird einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Sie ist seit Jahren Eigentümerin von im Grundbuch von M R, Blatt 2149, verzeichneten unbebauten land- und forstwirtschaftlichen Flächen mit einer Gesamtgröße von 23,9868 ha. Die Flächen bestanden bis zum Jahr 1998 aus Grünland (5,0537 ha), Ackerland (17,5246 ha), Wald (1,2256 ha) und sonstigen Flächen (0,1829 ha). Das Ackerland wurde zu fremden landwirtschaftlichen Zwecken gegen ein jährliches Entgelt i.H. von ca. 10.000,- DM verpachtet. Die übrigen Grundstücke blieben unbewirtschaftet.

Auf der Grundlage eines Ratsbeschlusses vom 24.03.1992 plante die Stadt M für den Bereich "G-Südwest" eine städtebauliche Entwicklungsmaßnahme i. S. der §§ 6 und 7 Maßnahmengesetz zum Baugesetzbuch (BauGB-MaßnahmenG) – heute §§ 165 ff. BauGB. Zur Durchführung dieser Maßnahme schloss die Stadt M mit der LEG Landesentwicklungsgesellschaft Nordrhein-Westfalen (LEG) am 28.04.1995 einen Städtebaulichen Vertrag (Rahmenvereinbarung). Danach war beabsichtigt, dass die LEG für den gesamten Entwicklungsbereich eigenwirtschaftlich als Vorhabenträgerin tätig wird. Zunächst sollte die LEG einen nördlichen und einen südlichen Vorhaben- und Erschließungsplan erstellen und die Verfügbarkeit der im Entwicklungsgebiet belegenen Grundstücke mit den bisherigen Eigentümern sicherstellen. Im Anschluss daran sollten einzelne Leistungspflichten (etwa die Fertigstellung einzelner Vorhaben gemäß den Vorhaben- und Erschließungsplänen sowie die Durchführung von Folgemaßnahmen, wie z.B. Infrastruktureinrichtungen oder naturschutzrechtlichen Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen) zwischen der Stadt M und der LEG in gesonderten Verträgen,

insbesondere Durchführungsverträgen gemäß § 7 des BauGB-MaßnahmenG, geregelt werden (vgl. Rahmenvertrag vom 28.04.1995, Bl. 98 Gerichtsakte).

Zur Umsetzung dieser städtebaulichen Rahmenvereinbarung trat die LEG u.a. auch an die Kl. heran, weil deren land- und forstwirtschaftliche Flächen im Stadtteil M-R gemäß dem von der LEG erstellten Vorhaben- und Erschließungsplan "G-Südwest – Teil Nord" für die Durchführung von Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen nach § 8a Abs. 1 Bundesnaturschutzgesetz – BNatSchG a.F. vorgesehen waren. Nach längeren Verhandlungen schlossen die Kl. und die LEG mit notariellem Vertrag vom 24.02.1997 eine Grundstücksvereinbarung, die die Umwandlung der der Kl. gehörenden land- und forstwirtschaftlichen Flächen in naturschutzrechtliche Ausgleichflächen entsprechend den Festsetzungen des Grünordnungsplanes zum Vorhaben- und Erschließungsplan "G-Südwest – Teil Nord" statuiert.

Die Grundstücksvereinbarung wurde – wie es in der Vorbemerkung lautet – zur Abwendung einer ggfs. drohenden Enteignung geschlossen. Sie sieht zunächst vor, dass die Kl. die vorhandenen Miet- und Pachtverträge kündigt, die betroffenen Grundstücke räumt und der LEG den Zutritt gestattet. Sodann sollen nach der Grundstücksvereinbarung die bislang land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienenden Flächen durch die LEG entsprechend den Festsetzungen des Grünordnungsplanes in naturschutzrechtliche Ausgleichflächen umgewidmet und hergerichtet werden.

Im Zuge der Umwidmung sollen unter vollständiger Beseitigung der bisherigen Ackerflächen 7,4 ha Grünland, 11,0 ha Waldfläche sowie 5,868 ha sonstige Flächen (Waldsaum, Sukzessionsflächen, Flächen mit Obstgehölzen etc.) entstehen. Nach der Grundstücksvereinbarung ist die Kl. im Anschluss an die Umwidmung und Herrichtung durch die LEG verpflichtet, die geschaffenen Ersatzflächen auf Dauer zu er- und zu unterhalten sowie dabei besondere Bewirtschaftungsgrundsätze einzuhalten.

Hinsichtlich des Grünlands erhält die Kl. die Auflage, die Flächen nur noch extensiv als Wiese oder Weide zu nutzen. Im Rahmen der extensiven Nutzung sind u.a. exakte Beweidungsgrundsätze, die Termine der durchzuführenden Mahd, das Abräumen des Mähgutes sowie bestimmte Düngungsverbote strikt vorgegeben. Der aufgeforstete Wald unterliegt einer "naturnahen Waldbewirtschaftung", d.h. die Flächen sind zukünftig allenfalls für Zwecke der Freizeitgestaltung, nicht jedoch zum Zwecke des Kahlschlags oder Teilkahlschlags nutzbar. Auch für die sonstigen Flächen bestehen bestimmte Nutzungs- und Bewirtschaftungsvorgaben. Die Einhaltung der Auflagen ist durch Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit in Abteilung II des Grundbuches zugunsten der Stadt M gesichert.

Die Kl. ist nach der Grundstücksvereinbarung ferner verpflichtet, jedem Rechtsnachfolger die Erfüllung der Auflagen zu übertragen und jedem Nutzer die Einhaltung der Bewirtschaftungsgrundsätze aufzuerlegen. Die Grundstücksvereinbarung sieht darüber hinaus vor, dass die Kl. "für die dauerhafte Wertminderung der Grundstücke" im Jahr 1998 eine einmalige Entschädigung i.H. von 1.150.000,- DM erhält. Die Höhe der Entschädigung wurde von den Vertragsparteien auf der Grundlage von potenziell erzielbaren Veräußerungspreisen für Flächen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft

schaft mit vergleichbarer Lage und Wertigkeit im Wege eines Verkehrswertvergleichs ermittelt.

Zu diesem Zweck wurden die Grundstücks-Verkehrswerte gegenübergestellt, die sich – unter Berücksichtigung der Grundstücksmarktberichte des Gutachterausschusses für Grundstückswerte der Stadt M – für die betroffenen Flächen jeweils vor und nach der Umwidmung infolge der naturschutzrechtlichen Ersatzmaßnahmen ergeben. Die Wertdifferenz lag bei 1.178.037 DM (vgl. Anlage 6 zur Klageschrift, Bl. 118 Gerichtsakte). Schließlich verpflichtet sich die LEG in der Grundstücksvereinbarung die Kl. von zukünftigen ertragsteuerlichen Mehrbeträgen, welche aufgrund einer einkommensteuerrechtlichen Erfassung der vorgenannten Entschädigung entstehen, freizustellen. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten der Grundstücksvereinbarung wird auf die Ablichtung in Bl. 82 ff. der Gerichtsakte verwiesen.

Auf der Grundlage der Grundstücksvereinbarung vom 24.02.1997 schloss die LEG mit der Stadt M am 26.02.1997 über die betroffenen naturschutzrechtlichen Ausgleichsflächen einen Durchführungsvertrag i.S. des § 7 BauGB-MaßnahmenG. In der Zwischenzeit ist die Grundstücksvereinbarung umgesetzt worden. Die LEG hat ihre Umwidmungs- und Herrichtungspflichten erfüllt.

Die Er- und Unterhaltungspflicht ist zum 01.11.2003 auf die Kl. übergegangen (vgl. Schreiben der LEG vom 31.10.2003, Bl. 104 Gerichtsakte). Die Kl. ihrerseits verpachtet seit dem 01.10.2001 für die Dauer von 10 Jahren 5,8469 ha der betroffenen Grünland-Flächen an Dritte zu einem jährlichen Pachtzins i.H. von 1.637,- DM. Die übrigen Flächen werden von der Kl. gehalten und entsprechend der Grundstücksvereinbarung vom 24.02.1997 bewirtschaftet.

Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zur Einkommensteuer 1998 behandelte der Beklagte (Bekl.) die von der LEG an die Kl. gezahlte Entschädigung i.H. von 1.150.000,- DM als sonstige Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 3 Einkommensteuergesetz (EStG). Durch Bescheid vom 19.12.2002 setzte er die Einkommensteuer 1998 auf 594.375,- DM (303.899,11 EUR) fest.

Gegen diesen Steuerbescheid legte die Kl. am 30.12.2002 Einspruch ein. Zur Begründung ihres Einspruchs führte sie aus: Eine sonstige Leistung i.S. des § 22 Nr. 3 EStG sei jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein könne und um des Entgelt willens erbracht werde. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe unter bestimmten Voraussetzungen Entschädigungen für wertmindernde Einschränkungen der Rechte eines Grundstückseigentümers als eine solche steuerbare Leistung anerkannt, soweit der Steuerpflichtig freiwillig auf eine Rechtsposition verzichte. Ein Handeln, welches nicht auf freiwilliger Basis erfolge, führe dagegen nicht zu entsprechenden Einkünften. So habe der BFH in seinem Urteil vom 12.09.1985 (VIII R 306/81, BStBl. II 1986, 252) klargestellt, dass ein hoheitlicher Eingriff in das Eigentumsrecht eines Steuerpflichtigen nicht zu sonstigen Einkünften führe. Einkommensteuerrechtlich erheblich seien vielmehr nur die durch ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen erzielten Einnahmen (s.a. FG München, Urteil v. 03.03.2004, 9 K 2400/03, EFG 2004, 1120 zur Entschädigung aufgrund eines hoheit-

lichen Eingriffs durch Planfeststellungsbeschluss). Diese Rechtsprechung habe der BFH im Urteil v. 17.05.1995 (X R 64/92, BStBl. II 1995, 640) bestätigt und tendenziell insofern erweitert, als es auch in solchen Fällen an einem Tun, Dulden oder Unterlassen i.S. des § 22 Nr. 3 EStG fehle, in denen der Steuerpflichtige zur Vermeidung einer förmlichen Enteignung an dem Ergebnis einer dem Enteignungsverfahren entsprechenden Beschränkung seines Eigentums gegen Entschädigung vertraglich mitwirke. Die Sach- und Rechtslage sei im vorliegenden Fall vergleichbar. Sie – die Kl. – habe die Inanspruchnahme ihrer Nutzflächen durch die LEG im Ergebnis nicht verhindern können. Sie habe in langwierigen, ernsthaften Verhandlungen mit der LEG auf den Ausgang des Entschädigungsverfahrens eingewirkt und dadurch die Einleitung eines förmlichen Enteignungsverfahrens verhindert. Aufgrund dessen müsse eine Versteuerung der Entschädigung unterbleiben.

Der Bekl. wies den Einspruch der Kl. mit Einspruchsentscheidung vom 02.08.2004 als unbegründet zurück. Die Versteuerung der Entschädigung sei zu Recht erfolgt. Nach der Rechtsprechung des BFH seien Entgelte für eine Beschränkung der Grundstücksnutzung grundsätzlich als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG oder als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG zu versteuern. Dies gelte ausnahmsweise nicht bei einem hoheitlichen Eingriff.

Einem solchem Eingriff gleichgestellt sei die Konstellation, dass vertraglich eine wertmindernde Beschränkung des Grundstückseigentums gegen Entgelt zur Vermeidung eines ansonsten zulässigen Enteignungsverfahrens vereinbart werde. Sowohl in den Fällen der förmlichen Enteignung als auch beim Handeln eines Steuerpflichtigen zur Vermeidung eines solchen hoheitlichen Eingriffs sei eine freiwillige und damit steuerbare Leistung nicht anzunehmen (Verweis auf BFH, Urteile v. 09.04.1965, VI 82/63 U, BStBl. III 1965, 361; v. 26.08.1975, VIII R 167/71, BStBl. II 1976, 62; v. 17.05.1995, X R 64/92, BStBl. II 1995, 640).

Im Streitfall sei das Entgelt durch die LEG für eine zukünftige Nutzungsbeschränkung der Grundstücksflächen der Kl. gezahlt worden. Eine förmliche Enteignung habe nicht stattgefunden und sei auch nicht zu erwarten gewesen. Die in der Rechtsform der GmbH betriebene LEG als private Vorhabenträgerin habe eine Enteignung gar nicht vornehmen können. Im Übrigen hätte einer Enteignung auch entgegengestanden, dass geeignete Ausgleichflächen i.S. des § 8a BNatSchG in anderen Stadtgebieten M zur Verfügung gestanden hätten. Seit dem 01.01.1998 sei eine entsprechende räumliche und zeitliche Entkopplung von Baugebiet und Ausgleichsfläche gemäß § 1a Abs. 3 BauGB ausdrücklich zugelassen. Da der Kl. demnach gar kein hoheitlicher Eingriff gedroht habe, müsse davon ausgegangen werden, dass sie die Grundstücksvereinbarung mit der LEG und die damit einhergehende Nutzungsbeschränkung bezogen auf ihre land- und forstwirtschaftlichen Flächen in M-RI freiwillig und um des Entgelts willen eingegangen sei. Damit liege eine einkommensteuerrechtlich relevante Leistung vor, deren Vergütung zu Einkünften i.S. des § 22 Nr. 3 EStG oder § 21 EStG führe. Die Kl. hat am 02.09.2004 die vorliegende Klage erhoben.

Im Rahmen ihrer Klagebegründung zeigt die Kl. zunächst an, dass sie die Auffassung des Bekl. über den Ausschluss enteignender Maßnahmen im vorliegenden Fall teile.

Gleichwohl sei die Versteuerung der Entschädigung ihrer Ansicht nach rechtswidrig. Denn die von der LEG erbrachte Zahlung sei kein Entgelt für eine grundstücksbezogene Nutzungsüberlassung bzw. Leistung durch sie als Grundstückseigentümerin. Sie sei vielmehr der Ausgleich für eine dauerhafte Wertminderung, die die Grundstücke durch die in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht in Bezug auf die Nutzbarkeit enteignenden Bewirtschaftungs- und Verwertungsbeschränkungen erlitten hätten. Die Zahlung stelle im Ergebnis eine Entschädigung für einen endgültigen Verlust von wesentlichen Teilen der wirtschaftlichen Substanz der Grundbesitzungen dar. Die Bereitstellung der Grundstücke für naturschutzrechtliche Ausgleichsflächen sei daher als veräußerungsähnlicher Vorgang auf der Vermögensebene zu werten, der weder zu einer Steuerbarkeit nach § 21 EStG noch zu einer Leistung i.S. des § 22 Nr. 3 EStG führe.

Eine ausführliche Analyse der Rechtsprechung zur Behandlung von Entschädigungen für die Hinnahme von Eingriffen Dritter in die eigenen Rechte an Grundstücken des Privatvermögens zeige zunächst, dass der Streitfall sich nicht den typischen Fällen von nach § 21 EStG oder § 22 Nr. 3 EStG steuerbaren Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen unterordnen lasse. Vorliegend gehe es nicht um den Verzicht auf die Durchsetzung eigener nachbarrechtlicher Grundpositionen, mithin nicht um die Duldung einer bestimmten Nutzung von typischerweise benachbarten Grundstücken durch Dritte (vgl. etwa BFH, Urteile v. 05.08.1976, VIII R 117/75, BStBl. II 1977, 26 zum Verzicht auf Einhaltung von Grenzabständen; v. 26.10.1982, VIII R 83/79, BStBl. II 1983, 404 zur Duldung eines Bauvorhabens auf dem Nachbargrundstück; v. 21.11.1997, X R 124/94, BStBl. II 1998, 133 zur Duldung der Nutzung von Teileigentum zum Betrieb eines Spielsalons). Auch liege kein Verzicht auf einzelne bestimmte Arten oder Formen der eigenen Grundstücksnutzung mit im Übrigen weitgehenden unveränderten Nutzungsmöglichkeiten vor (vgl. BFH, Urteil v. 09.04.1965, VI 82/63 U, BStBl. III 1965, 361 zu einer durch Dienstbarkeit gesicherten Verpflichtung, das eigene Grundstück nicht mit einem Kaufhaus zu bebauen bzw. nicht an Dritte zum Zwecke dieser Nutzungsmöglichkeit zu überlassen).

Schließlich sei der vorliegende Fall auch nicht mit den Sachverhalten vergleichbar, bei denen eine Vergütung für die unmittelbare Nutzung des eigenen Grundstücks durch Dritte ohne wesentliche Beeinträchtigung der eigenen wirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeiten gezahlt werde (vgl. BFH, Urteile v. 19.04.1994, IX R 19/90, BStBl. II 1994, 640 zur Parallelnutzung durch Errichtung von Hochspannungsleitungen; v. 04.09.1996, XI R 20/96, BFH/NV 1997, 336 zur Errichtung von Kanalleitungen). Der Streitfall zeichne sich vielmehr dadurch aus, dass die eigenen Nutzungs- und Verwertungsbefugnisse in Bezug auf die Flächen zum Zwecke des Umweltschutzes und damit zum Wohle der Allgemeinheit (nicht für bestimmte Personen) sehr stark beschränkt würden, was im Ergebnis einen immensen Substanzwertverlust der Grundstücke nach sich ziehe. Den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie den sonstigen Einkünften sei gemeinsam, dass Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnliche Vorgänge jeweils von einer Besteuerung ausgeschlossen seien.

Ein veräußerungsähnlicher Vorgang impliziere zunächst begrifflich, dass er bei wertender Betrachtung nach dem Gesamtbild der rechtlichen und wirtschaftlichen Ver-

hältnisse der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes vergleichbar sei, wobei sich die Frage der Ähnlichkeit insbesondere auf die wirtschaftlichen Auswirkungen beziehe. Ein veräußerungsähnlicher Vorgang liege nach allgemeinem Verständnis vor, wenn ein Entgelt dafür erbracht werde, dass ein Vermögenswert in seiner Substanz vollständig aufgegeben werde. Nicht erforderlich sei, dass der betroffene Vermögensgegenstand auch rechtlich auf den Vertragspartner übertragen werde (vgl. BFH, Urteil v. 05.08.1976, VIII R 97/73, BStBl. II 1977, 26). Ein veräußerungsähnlicher Vorgang sei zu bejahen, wenn wirtschaftlich in einem solchen Maße – "mit einer solchen Dichte" – in die Vermögenssubstanz eingegriffen werde, dass der Verzichtende im wirtschaftlichen Ergebnis so dastehe, als habe er den Vermögenswert rechtlich ab- bzw. aufgegeben. In die Beurteilung seien daher vor allem wirtschaftliche Aspekte einzustellen, wie etwa die Möglichkeiten einer Verwertung des Wirtschaftsguts durch Bewirtschaftung, Nutzungsüberlassung oder Veräußerung, letztes beim Grundbesitz insbesondere unter Teilhabe an möglichen Wertsteigerungen.

Auf der Grundlage dieser Maßstäbe stelle sich die Bereitstellung der Grundstücke zum Zwecke der Schaffung naturschutzrechtlicher Ausgleichsflächen durch sie – die Kl. – nicht mehr als Nutzungsüberlassung oder steuerbare Duldung von naturschutzrechtlichen Auflagen, sondern als nicht reversible Aufgabe von entscheidenden Teilen der wirtschaftlichen Vermögenssubstanz dar. Während sie die Flächen vor der Umwidmung regulär land- und forstwirtschaftlich, d.h. insbesondere als Grün- und Ackerland intensiv nutzen können (entweder durch eigene Bewirtschaftung oder durch Verpachtung), sei sie nun erheblich in ihren Nutzungsmöglichkeiten eingeschränkt. Die Art der Nutzung sei – jeweils für einen bestimmten Grundstücksteil – auf ganz eng begrenzte Bereiche festgelegt. Hinsichtlich des Grünlandes sei sie auf eine extensive Wiesen- und Weidenutzung mit strikten Bewirtschaftungsvorgaben beschränkt. Die hochwertigen Ackerflächen seien vollständig beseitigt worden. Die aufgeforstete Waldfläche sei nur sehr eingeschränkt nutzbar. Auch die übrigen Flächen (Waldsaum, Sukzessionsflächen, Obstgehölze etc.) seien einer Nutzung gar nicht bzw. deutlich reduziert zugänglich und müssten unter Beachtung strenger Vorgaben er- und unterhalten werden.

Insgesamt betrachtet müsse konstatiert werden, dass die durch die Grundstücksvereinbarung und den Grünordnungsplan vorgegebenen Nutzungsbeschränkungen und Bewirtschaftungsgebote so weitreichend seien, dass sie im Prinzip einem nahezu vollständigen Nutzungsverbot durch sie – die Kl. – als Eigentümerin der Grundstücke nahe kämen. Sie habe sich gegenüber der LEG bzw. der Stadt M verpflichtet, die betroffenen Flächen sich selbst zu überlassen bzw. jede menschliche Einwirkung auf ein Mindestmaß zu reduzieren sowie strenge Bewirtschaftungsauflagen einzuhalten. Auch eine Verpachtung sei wirtschaftlich uninteressant geworden, weil die strikten Bewirtschaftungsauflagen an einen Pächter weitergegeben werden müssten. Dies zeige der nach Abschluss der Grundstücksvereinbarung geschlossene Pachtvertrag, mit dem sie einen wirtschaftlich nahezu bedeutungslosen Pachtzins von ca. 1.600,- DM jährlich erziele.

Die eingeschränkten Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeiten der betroffenen Grundstücke spiegelten sich letztlich auch in der infolge der Umwidmung eingetretenen Verkehrswertminderung von annähernd 75% wider. Im Ergebnis sei also ihr vormals noch werthaltiges Verfügungsrecht über die Grundstücke durch die Umwidmung in naturschutzrechtliche Ausgleichsflächen weitgehend wirtschaftlich bedeutungslos geworden. Die Umwidmung stehe daher einem Veräußerungsvorgang gleich, weil durch sie ein fast vollständiger Substanzverlust eingetreten sei.

Für das Vorliegen eines veräußerungsähnlichen Vorgangs spreche außerdem, dass die weitgehenden und strikten Nutzungs- und Bewirtschaftungsbeschränkungen rechtlich und tatsächlich irreversible, d.h. dauerhaft – im Sinne eines immerwährenden Zustands ohne zeitliche Beschränkung - seien. Insofern entspräche der vorliegende Sachverhalt – wirtschaftlich - wertmäßig betrachtet - dem vom BFH mit Urteil vom 18.08.1977 entschiedenen U-Bahn-Röhren-Fall (VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796). Dort habe der BFH entschieden, dass die dauernde Belastung eines unter der Erdoberfläche gelegenen, räumlich abgrenzbaren Grundstücksteils für Zwecke der unwiderruflichen Bebauung im Rahmen eines Untergrundbahnbaus gegen Entgelt keine Grundstücksüberlassung, sondern einen Akt der nicht steuerbaren Vermögensumschichtung darstelle. Der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses objektiv vorhandene Vermögenswert sei – so der BFH - durch die Veränderung der Verhältnisse (Entfernung des Erdreichs sowie vollständige und unwiderrufliche Bebauung des Hohlraumes) faktisch nicht im Nutzungsbereich, sondern in seiner Substanz von dem übrigen Grundstückseigentum abgespalten worden. Da sich die Nutzungsbeschränkungen des abgespaltenen Grundstücksteils auch auf die Grundstücksoberfläche erstreckten, sei der BFH davon ausgegangen, dass der Eigentümerin über die Belastung hinaus an diesem Grundstücksteil keinerlei eigene Nutzungsmöglichkeiten mehr verblieben wären. Der U-Bahn-Röhren-Fall und der vorliegende Sachverhalt unterschieden sich zwar hinsichtlich der Struktur der Beschränkung von Nutzungs- und Verwertungsbefugnissen, nicht aber in Bezug auf deren Intensität und Dauerhaftigkeit. Während es sich beim U-Bahn-Röhren-Fall um eine "vertikale" Abspaltung von Nutzungs- und Verwertungsbefugnissen handele, mit der Folge, dass der abgespaltene Grundstücksteil praktisch gar nicht mehr genutzt und veräußert werden könne, während die übrigen Grundstücksfläche völlig unverändert geblieben sei, führten die naturschutzrechtlichen Verpflichtungen im vorliegenden Streitfall zu einer "horizontalen" Abspaltung von Nutzungs- und Verwertungsbefugnissen, dies jedoch bezüglich des gesamten Grundstücks (Ausschluss von Veräußerung sowie Verpachtung und Eigennutzung zu regulär land- und forstwirtschaftlichen Zwecken). Aus wirtschaftlicher Sicht und damit für die einkommensteuerrechtliche Behandlung könne es keinen Unterschied machen, ob Bewirtschaftungs-, Nutzungs- und Verwertungsbefugnisse vertikal oder horizontal abgespalten würden. Entscheidend sei lediglich, ob diese Abspaltung immerwährend, mithin dauerhaft erfolge. Dies sei vorliegend der Fall, so dass wertungsmäßig von einem veräußerungsähnlichen Vorgang auszugehen sei.

Auf einen veräußerungsähnlichen Vorgang deute im Streitfall auch die Art und Weise hin, wie die von der LEG gezahlte Entschädigung i.H. von 1.150.000,- DM bezeichnet und ermittelt worden sei. Nach der von den Parteien geschlossenen Grundstücksvereinbarung sei die Entschädigung "für die dauerhafte Wertminderung" der Grundstü-

cke infolge der Umwidmung in naturschutzrechtliche Ausgleichsflächen geleistet worden. Schon der Wortlaut der Vereinbarung zeige damit deutlich, dass weder eine Nutzungsentuschädigung in Form zukünftig entgangener Nettoerlöse (Barwert künftiger entgehender Bewirtschaftungsüberschüsse) noch eine Kompensation von Kosten für die anstehende Unterhaltung und Pflege der Ersatzflächen (Barwert künftig entstehender Bewirtschaftungskosten), sondern vielmehr ein Ausgleich für die endgültige wirtschaftliche Entwertung des Grundbesitzes in seiner Substanz beabsichtigt gewesen sei. Gleiches folge aus der Art der Berechnung des Entschädigungsbetrages. Die Entschädigung sei gerade nicht nach Art einer Leistungsvergütung oder eines Aufwandsersatzes berechnet, sondern auf der Grundlage eines Verkehrswertvergleichs ermittelt worden, d.h. die LEG habe ihr – der Kl. – die mit der Ausgleichsmaßnahme einhergehende Minderung der Grundstücksverkehrswerte ausgleichen wollen.

Darüber hinaus trägt die Kl. vor, dass sie an zukünftigen Wertsteigerungen im Hinblick auf die umgewidmeten Grundstücke nicht mehr partizipieren werde. Auch dies sei ein deutliches Indiz dafür, dass die Bereitstellung der Flächen als naturschutzrechtliches Ausgleichsareal veräußerungsähnlichen Charakter habe. Selbst wenn es zu einer – in der Praxis absolut unüblichen – einvernehmlichen Aufhebung der Nutzungs- und Bewirtschaftungsbeschränkungen käme, wäre sie – die Kl. – oder ihre Rechtsnachfolger gegenüber der Stadt M aus bau- und naturschutzrechtlichen Gründen verpflichtet, andere Grundstücksflächen mit einem wahrscheinlich höheren Verkehrswert aus ihrem Besitz oder durch Zukauf zur Verfügung zu stellen oder aber eine entsprechende Ausgleichszahlung zu leisten, aufgrund derer die Stadt M dann in die Lage versetzt würde, sich entsprechende Ersatzausgleichsflächen zu beschaffen. Etwaige Bodenwertsteigerungen kämen ihr – der Kl. – in beiden Varianten nicht zugute. Damit sei ein für das Eigentum an Grundstücken typisches Wesensmerkmal, die Chance auf Wertsteigerungen, verloren gegangen. Insofern verweist die Kl. auch auf die selbst eingeholte Stellungnahme der Rechtsanwälte B vom 18.10.2004 (Bl. 120 ff. Gerichtsakte). Negativ abzugrenzen sei der Streitfall in diesem Zusammenhang von dem Urteil des BFH vom 26.08.1975 (VIII R 167/71, BStBl. II 1976, 72).

In dieser Entscheidung sei die Vergütung für die Übernahme einer Baulast, die den Inhalt hatte, die eigene Grundstücksfläche zugunsten Dritter dauerhaft von baulichen Anlagen freizuhalten und sie als Stellplätze für Kraftfahrzeuge nutzen zulassen, als einkommensteuerpflichtig qualifiziert worden. Dabei habe der BFH vor allem darauf abgestellt, dass der Verpflichtungssachverhalt nach seiner Wertung nicht irreversible sei. Zwar sei die Baulast als "unbefristet" übernommen worden. Gleichwohl könne die Behörde jedoch auf die Baulast verzichten; sie müsse dies sogar, wenn aufgrund einer Änderung der baulichen Verhältnisse keine Notwendigkeit für die Baulast mehr bestehe. Vor diesem Hintergrund könne der belastete Grundstücksteil wegen der fehlenden "Dauerhaftigkeit" der Beschränkung auch weiterhin an Wertsteigerungen teilnehmen. Bei einer Übertragung dieses Kriteriums auf den Streitfall sei eine Versteuerung der von der LEG gezahlten Entschädigung letztlich also nicht gerechtfertigt.

Schließlich weist die Kl. darauf hin, dass die Nichtsteuerbarkeit einer Entschädigung für die Zurverfügungstellung von Grundstücken aus dem Privatvermögen als natur-

schutzrechtliche Ausgleichsflächen auch im Schrifttum vertreten werde (vgl. König in Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz. 740a, 747; Fuchs/Lieber; FR 2005, 285; zitiert bei Weber-Grellet in Schmidt²⁷, München 2008, § 22 Rz. 150 "Entschädigung"). Außerdem sei sogar von der Finanzverwaltung anerkannt, dass dauerhafte naturschutzbedingte Nutzungsbeschränkungen in der Land- und Forstwirtschaft häufig enteignende Wirkungen hätten und in der Regel nicht als Kompensation etwaiger künftiger Ertragseinbußen, sondern als Ausgleich stark verminderter Verkehrswerte geleistet würden (vgl. OFD Frankfurt, Vfg. V. 08.08.2002, DB 2002, 2461; OFD Hannover, Vfg. V. 12.01.1994, DStR 1994, 503; s.a. Stephany, INF 2003, 658, 660).

Hinsichtlich der weiteren Klagebegründung wird auf die Schriftsätze der Kl. vom 28.10.2004 und vom 24.02.2005 verwiesen.

Die Kl. beantragt,

den Einkommensteuerbescheid vom 19.12.2002 und die Einspruchsentscheidung vom 02.08.2004 zu ändern und die festgesetzte Einkommensteuer 1998 nebst Annexsteuern und steuerlichen Nebenleistungen um insgesamt 396.201,64 EUR zu mindern (Einkommensteuer: 303.596,43 EUR, Zinsen zur Einkommensteuer: 48.567,08 EUR, Kirchensteuer: 27.323,68 EUR, Solidaritätszuschlag: 16.714,45 EUR),
hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

Der Bekl. beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Bekl. vertritt weiterhin die Auffassung, dass die von der LEG gezahlte Entschädigung der Besteuerung von sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG unterliegt. Nach der Rechtsprechung des BFH sei die Grenze vom Nutzung- zum Vermögensbereich überschritten, wenn die gewählte Gestaltung und die tatsächliche Durchführung der durch die Dienstbarkeit gesicherten schuldrechtlichen Vereinbarungen dazu führten, dass der Besteller zwar bürgerlich-rechtlicher Eigentümer eines Grundstücks bleibe, wirtschaftlich betrachtet jedoch seine Herrschaftsgewalt daran endgültig und in vollem Umfang verliere und eine Rückübertragung praktisch unmöglich werde (BFH, Urteil v. 18.08.1977, VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796).

Derartige Verluste des wirtschaftlichen Eigentums an Wirtschaftsgütern des Privatvermögens habe die Rechtsprechung stets von der Zurechnung eines Entgeltes zu den sonstigen Einkünften ausgenommen. Ein entsprechender Verlust des wirtschaftlichen Eigentums sei im Streitfall jedoch nicht zu verzeichnen.

Zwar seien die Nutzungs- und Verwertungsbefugnisse der Kl. durch die Grundstücksvereinbarung und den Grünordnungsplan eingeschränkt, jedoch nicht in einem solchen Ausmaß, dass – wie in der U-Bahn-Röhren-Entscheidung – von einer Substanzabspaltung oder von einer vollständigen Aushöhlung der Nutzungsmöglichkeiten gesprochen werden könnte. Ein solches Maß an Verlust der Herrschaftsgewalt über die Grundstücke sei in der Person der Kl. nicht zu verzeichnen. Weder habe es auf den

Flächen der Kl. irreparable bauliche Veränderungen gegeben noch sei von einer wirtschaftlichen Bedeutungslosigkeit der Grundstücke auszugehen.

Die der Kl. als bürgerlich-rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümerin verbleibenden Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeiten schlossen es aus, von einem vollständigen Substanzverlust und damit einem veräußerungsähnlichen Vorgang auszugehen. Die Kl. habe sich vielmehr freiwillig für die in Rede stehenden Nutzungsänderungen entschieden. Vor diesem Hintergrund sei die Entschädigung im Rahmen des § 22 Nr. 3 EStG zu versteuern. Dass die Nutzungsänderung dabei dauerhaft angelegt sei, habe keine Bedeutung.

Schließlich sei es auch unerheblich, dass die Grundstücksflächen in der Zukunft nicht etwa speziellen Dritten, sondern der Allgemeinheit (Umweltschutz) dienen sollen. Der erkennende Senat hat am 27.10.2008 mündlich in der Sache verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. Hinsichtlich des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist zulässig, aber nicht begründet. 1) Der Einkommensteuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 1998 vom 19.12.2002 und die Einspruchsentscheidung vom 02.08.2004 sind rechtmäßig und verletzen die Kl. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO).

Der Bekl. hat die von der LEG erbrachte Ausgleichszahlung bei der Kl. im Jahr des Zuflusses zu Recht den sonstigen Einkünften gemäß § 22 Nr. 3 EStG zugeordnet und damit der Einkommensbesteuerung unterworfen. Die Kl. hat bezogen auf die streitbefangenen Grundstücke freiwillig auf bestimmte Nutzungsmöglichkeiten verzichtet, ist gewisse Er- und Unterhaltungspflichten eingegangen, hat sich in diesem Zusammenhang zur Einhaltung konkreter Bewirtschaftungsgrundsätze bereit erklärt und hat schließlich der Einräumung einer die schuldrechtlichen Obligationen absichernden dinglichen Beschränkung an ihren Grundstücken (persönliche Dienstbarkeit) zugestimmt. Gegenstand der mit der LEG geschlossenen Grundstücksvereinbarung vom 24.02.1997 waren damit aus Sicht der Kl. verschiedene Elemente sonstiger Leistungen im Sinne eines Tuns, Unterlassens und Duldens. Im Gegenzug sieht die Grundstücksvereinbarung vor, dass die LEG der Kl. eine einmalige Entschädigung i.H. von 1.150.000,- DM zu gewähren hat.

Die Zahlung steht unmittelbar in rechtlichem (Vertrag) und wirtschaftlichem Zusammenhang mit den von der Kl. eingegangenen Verpflichtungen (Ausgleich für Verzicht auf subjektive private und öffentliche Rechte, Ausgleich für zukünftige Bewirtschaftung) und damit in einem Verhältnis von Leistung und Gegenleistung ("do ut des"). Ein Veräußerungstatbestand bzw. ein veräußerungsähnlicher Vorgang auf der nicht steuerbaren Vermögensebene liegen dagegen nicht vor.

a) Eine sonstige Leistung i.S. von § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und das um des

Entgelts willen erbracht wird. Ausgenommen sind Veräußerungsvorgänge oder veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich, bei denen ein Entgelt dafür geleistet wird, dass ein Vermögensgegenstand in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird. Der Gesetzgeber hat mit § 23 EStG eine abschließende – positive und negative – Regelung für die Besteuerung von Vorgängen im Bereich der Umschichtung von Sachen und Rechten des Privatvermögens getroffen. Ob eine Zahlung als Entgelt für den endgültigen Verlust eines Wirtschaftsgutes in seiner Substanz (§ 23 EStG) zu qualifizieren ist oder für die Gebrauchsüberlassung zur Nutzung, den obligatorischen oder dinglichen Verzicht auf Nutzungsmöglichkeiten oder deren Beschränkung gezahlt wird, während der eigentliche Vermögenswert, aus dem die Nutzungen fließen, in seiner Substanz noch erhalten bleibt (§ 22 Nr. 3 oder § 21 EStG), richtet sich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrundeliegenden Leistungen. Entscheidend ist dabei nicht, wie die Parteien diese Leistungen benannt, sondern was sie nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse wirklich gewollt und tatsächlich bewirkt haben.

Nach der Rechtsprechung des BFH zieht die Belastung eines Grundstücks oder Grundstücksteils mit einer Dienstbarkeit zur Absicherung schuldrechtlicher Leistungsversprechen in der Regel keinen endgültigen Rechtsverlust (Eigentumsverlust) im privaten Vermögensbereich nach sich, so dass eine mit der Belastung verbundene Gegenleistung grundsätzlich als Nutzungsentgelt der Einkommensteuer unterliegt.

Diese Beurteilung gilt jedoch nicht ausnahmslos.

Es ist durchaus denkbar, dass die Vertragspartner die Belastung wirtschaftlich anstelle einer Eigentumsübertragung vorgenommen haben. Die Grenze vom Nutzungszum Vermögensbereich ist jedoch erst überschritten, wenn die gewählte Gestaltung und die tatsächliche Durchführung der durch die Dienstbarkeit gesicherten schuldrechtlichen Vereinbarungen dazu führen, dass der Besteller zwar bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des belasteten Grundstücks bleibt, dass er seine Herrschaftsgewalt daran wirtschaftlich gesehen jedoch endgültig in vollem Umfang verliert und eine Rückübertragung dieser Herrschaftsgewalt praktisch unmöglich wird.

Nur die Fälle des endgültigen und vollständigen Verlustes des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums hat die Rechtsprechung von der Zurechnung des Entgelts zu den Einkünften i.S. des § 22 Nr. 3 bzw. § 21 EStG ausgenommen. In Übereinstimmung damit hat sie die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums als Vermögensübertragung i.S. des § 23 EStG beurteilt. Um eine nichtsteuerbare Entschädigung für die Aufgabe eines Vermögenswertes im Bereich der Vermögensumschichtung handelt es sich also nur, wenn die wirtschaftliche Gesamtbeurteilung ergibt, dass ein Vorgang veräußerungsähnlichen Charakter hat, mithin - gemessen an den Wirkungen - einer Veräußerung gleichkommt. Dies ist nicht der Fall, wenn die Rechtszuständigkeit i.S. des § 39 AO unverändert bleibt (vgl. zu diesen Grundsätzen: BFH, Urteil v. 09.04.1965, VI 82/63 U, BStBl. III 1965, 361; Urteil v. 17.10.1968, IV 84/65, BStBl. II 1969, 180; Urteil v. 26.08.1975, VIII R 167/71, BStBl. II 1976, 62; Urteil v. 05.08.1976, VIII R 97/73, BStBl. II 1977, 26; Urteil v. 18.08.1977, VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796; Urteil v. 26.10.1982, VIII R 83/79, BStBl. II 1983, 404;

Urteil v. 19.04.1994, IX R 19/90, BStBl. II 1994, 640; Urteil v. 10.08.1994, X R 42/91, BStBl. II 1995, 57; Urteil v. 04.09.1996, XI R 20/96, BFH/NV 1997, 336; Urteil v. 21.11.1997, X R 124/94, BStBl. II 1998, 133; Urteil v. 19.12.2000, IX R 96/97, BStBl. II 2001, 391; Beschluss v. 22.08.2003, IX B 85/03, BFH/NV 2004, 41; Urteil v. 04.03.2008, IX R 36/07, BFH/NV 2008, 1657).

Anhand dieser Maßstäbe kommt der erkennende Senat im Streitfall zu dem Ergebnis, dass die Kl. mit dem Verzicht auf zukünftige Nutzungsmöglichkeiten, mit dem Eingehen von Er- und Unterhaltungspflichten, mit der Anerkennung von Bewirtschaftungsgrundsätzen und mit der dinglichen Absicherung sämtlicher dieser Verpflichtungen durch eine persönliche Dienstbarkeit an ihren Grundstücken steuerbare sonstige Leistungen i.S. des § 22 Nr. 3 EStG gegen Entgelt erbracht hat bzw. erbringt.

Ein veräußerungsähnlicher Vorgang (eine Vermögensumschichtung) liegt dagegen nicht vor, denn die Kl. ist auch nach der Umsetzung der mit der LEG geschlossenen Grundstücksvereinbarung vom 24.02.1997 zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin der betroffenen Grundstücksflächen geblieben. Im Vergleich zum bisherigen Zustand ist die Kl. in der Nutzung ihrer Grundstücke nunmehr – nach Abschluss und Umsetzung der Grundstücksvereinbarung - zwar merklich in ihren subjektiven Rechten eingeschränkt; die Herrschaftsgewalt an dem Grundbesitz hat sie jedoch weder in rechtlicher noch in wirtschaftlicher Hinsicht endgültig und in vollem Umfang verloren. Dass infolge des Verzichts auf Nutzungsmöglichkeiten, aufgrund der eingegangenen Er- und Unterhaltungsverpflichtungen sowie durch die dingliche Belastung der Grundstücke eine substantielle Wertminderung eingetreten ist, führt zu keiner anderen Beurteilung.

Das Gericht versteht die höchstrichterliche Rechtsprechung dahingehend, dass beim Eigentümer grundsätzlich nur der vollständige rechtliche oder wirtschaftliche Eigentumsverlust in den nicht steuerbaren Vermögensbereich fällt (so auch Weber-Grellet in Schmidt²⁷, München 2008, § 22 EStG Rz. 136 f.). Ein solcher (vollständiger) Eigentumsverlust liegt vorliegend jedoch gerade nicht vor, denn die Rechtszuständigkeit i.S. des § 39 AO (zivilrechtliches und/oder wirtschaftliches Eigentum) hat sich an dem klägerischen Grundbesitz nicht verändert.

b) Die Schaffung naturschutzrechtlicher Ausgleichsflächen hat zur Überzeugung des erkennenden Senats nicht dazu geführt, dass der Grundbesitz der Kl. vollständig nutz- und damit wertlos geworden ist. Die Grenze vom steuerbaren Nutzungs- zum nicht steuerbaren Vermögensbereich ist daher nicht überschritten worden.

Zwar ist die Kl. nach dem Inhalt der Grundstücksvereinbarung vom 24.02.1997 und dem darin in Bezug genommenen Grünordnungsplan nicht mehr befugt, die ihr gehörenden Flächen nach Durchführung der naturschutzrechtlichen Ausgleichsmaßnahme weiterhin einer regulären land- und forstwirtschaftlichen Nutzung zu unterziehen. Die zuvor vielfältigen Möglichkeiten der Grundstücknutzung sind vielmehr erheblich eingeschränkt worden. Allerdings hat die Umwidmung des klägerischen Grundbesitzes in

naturschutzrechtliches Ausgleichsareal weder zu einem Verlust aller Nutzungsmöglichkeiten noch zu einem gänzlichen Nutzungsverbot geführt. Denn der Kl. als zivilrechtlicher Eigentümerin der Flächen sind auch nach der Ausgleichsmaßnahme gewisse Nutzungsbefugnisse verblieben. So kann sie die geschaffenen Grünlandflächen weiterhin teils als Wiese- und teils als Weidefläche nutzen, wenn auch nicht im Rahmen einer intensiven, sondern lediglich im Zuge einer extensiven Bewirtschaftung. Diese Nutzung umfasst u.a. die Verwertung des Mähgutes, die Beweidung mit einer von der Flächengröße abhängigen Anzahl von Tieren sowie das Ausbringen bestimmter Mengen an Stallmist. Die aufgeforsteten Waldflächen unterliegen zwar einer naturnahen Waldbewirtschaftung, d.h. ein Kahlschlag oder Teilkahlschlag ist ausgeschlossen, die Flächen sind jedoch noch zu Freizeit Zwecken nutzbar. Selbst die vorzuhaltenden Sukzessionsflächen sind weiterhin einer – wenn auch sehr eingeschränkten – Nutzung fähig (etwa Fruchtziehung bei den Obstbäumen).

Darüber hinaus ist die Kl. befugt, den streitbefangenen Grundbesitz unter Auferlegung der in der Grundstücksvereinbarung und im Grünordnungsplan enthaltenen Nutzungsbeschränkungen und Bewirtschaftungsgrundsätze zu verpachten und damit einer Fremdnutzung zuzuführen. Teilweise hat die Kl. von dieser Möglichkeit in der Vergangenheit bereits Gebrauch gemacht. Alleine dieser Umstand zeigt, dass der Kl. bezogen auf den Grundbesitz weiterhin sowohl die rechtliche als auch die tatsächliche Sachherrschaft und die wirtschaftliche Verfügungsmacht zustehen. Der Kl. ist in diesem Zusammenhang zwar zuzugeben, dass das durch eine Verpachtung des Grundbesitzes auszuschöpfende wirtschaftliche Potential im Vergleich zu der Situation, die vor der Durchführung der naturschutzrechtlichen Ausgleichsmaßnahme bestanden hat, erheblich vermindert worden ist. Dennoch ist eine Verpachtung des Grundbesitzes im Grundsatz aber weiterhin möglich.

Auch eine Veräußerung des streitbefangenen Grundbesitzes durch die Kl. ist nach der Umwandlung der Grundstücke in naturschutzrechtliches Ausgleichsareal nicht ausgeschlossen. Jedenfalls enthält die mit der LEG getroffene Grundstücksvereinbarung keinen derartigen Ausschluss, sondern lediglich die Verpflichtung, die Erfüllung der sich aus dem Vertrag ergebenden Pflichten auf einen Rechtsnachfolger zu übertragen. In diesem Zusammenhang ist es auch nicht völlig ausgeschlossen, dass die Kl. an zukünftigen Bodenwertsteigerungen nicht mehr partizipiert. Zwar ist zu beachten, dass die naturschutzrechtlichen Ausgleichsflächen im Vergleich zu entsprechenden Flächenarten (Grünland, Wald etc.), bei denen eine uneingeschränkte Nutzung zulässig ist, einen durch die Beschränkungen sowie die diversen Er- und Unterhaltungspflichten verminderten Bodenwert aufweisen. Jedoch würde im Falle einer bezogen auf eine bestimmte Flächenart insgesamt eintretenden Wertsteigerung auch der mit diversen Nutzungsbeschränkungen und Bewirtschaftungspflichten belastete Grund und Boden der Kl. proportional (in entsprechend vermindertem Ausmaß) daran teilhaben. Ein Vergleich zwischen den Verkehrswerten der Grundstücke vor und nach der Umwandlung in naturschutzrechtliche Ausgleichsflächen zeigt schließlich, dass der Grundbesitz der Kl. durch die Ausgleichsmaßnahme zwar deutlich an Wert verloren hat, jedoch bei weitem nicht wertlos geworden ist.

Der unter Berücksichtigung der Grundstücksmarktberichte des städtischen Gutachterausschusses für Grundstückswerte ermittelte Wert vor Durchführung der Ersatzmaßnahme belief sich auf 1.584.773,- DM. Nach der Umwidmung betrug der Bodenwert immerhin noch 406.736,- DM, mithin ca. 25% des Ursprungswertes. Vor diesem Hintergrund kann nicht von einer wirtschaftlichen Bedeutungslosigkeit der Flächen bzw. von einer vollständigen Aufgabe der in den einzelnen Grundstücken verkörperten Vermögenswerte gesprochen werden.

Im Ergebnis ist damit zur Überzeugung des erkennenden Senats festzuhalten, dass die naturschutzrechtlichen Ausgleichsmaßnahmen an den Grundstücken der Kl. zwar mit erheblichen Nutzungsbeschränkungen, weitreichenden Er- und Unterhaltungspflichten sowie einer deutlichen Verkehrswertminderung verbunden waren und sind. Die Ersatzmaßnahmen haben jedoch weder dazu geführt, dass die Kl. das bürgerlich-rechtliche Eigentum an ihrem Grundbesitz verloren hat, noch steht die Kl. bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise so da, als hätte sie die Nutzungs- und Vermögenssubstanz vollständig aufgegeben. Die mit dem Eigentum am Grund und Boden typischerweise verbundenen (wertbildenden) Chancen bzw. Möglichkeiten der Eigennutzung, der Fremdnutzung und der Veräußerung (unter Teilhabe an Wertsteigerungen) sind dem Grunde nach bei der Kl. verblieben und nicht vollständig entwertet worden.

c) Der vorliegende Fall unterscheidet sich nach Ansicht des Gerichts in mehrfacher Hinsicht maßgeblich von dem Urteil des BFH vom 18.08.1977 (VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796, sog. U-Bahn-Röhren-Fall). In dieser Entscheidung hat der BFH für Recht erkannt, dass die dauernde Belastung eines unter der Erdoberfläche gelegenen, räumlich abgrenzbaren Grundstücksteils für Zwecke der unwiderruflichen Bebauung im Rahmen eines Untergrundbahnbaus gegen Entgelt keine Grundstücksüberlassung, sondern einen Akt der nicht steuerbaren Vermögensumschichtung darstelle. Zur Begründung seiner Auffassung hat der VIII. Senat des BFH ausgeführt, dass der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses an einem Teil des Grundstücks objektiv vorhandene Vermögenswert durch die Veränderung der Verhältnisse (Entfernung des Erdreichs sowie vollständige und unwiderrufliche Bebauung des Hohlraumes) faktisch nicht im Nutzungsbereich, sondern in seiner Substanz von dem übrigen Grundstückseigentum abgespalten worden sei. Da sich die Nutzungsbeschränkung des abgespaltenen Grundstücksteils auch auf die Grundstücksoberfläche erstreckte, sei der Eigentümerin über die Belastung hinaus an diesem Grundstücksteil keinerlei eigene Nutzungsmöglichkeit mehr verblieben. Die Eigentümerin sei weder berechtigt noch in der Lage gewesen, sich von ihrem Grundstück aus Zugang zu dem belasteten Grundstücksteil zu verschaffen. Die tatsächliche Sachherrschaft sei in vollem Umfang auf die Stadt als Trägerin der U-Bahn übergegangen. Der Eigentümerin sei lediglich ein abstraktes Verfügungsrecht verblieben, welches wirtschaftlich bedeutungslos geworden sei.

In Abgrenzung dazu ist der Grundbesitz der Kl. im Streitfall faktisch in erster Linie im Nutzungsbereich betroffen. Der verminderte Verkehrswert (Substanzverlust) stellt sich lediglich als bewertungstechnische Folge der von der Kl. eingegangenen Nutzungsbeschränkungen sowie Er- und Unterhaltungspflichten dar (nicht umsonst erfolgte die Verkehrswertberechnung zur Ermittlung der Entschädigung auf der Basis

der früheren Nutzungsmöglichkeiten einerseits und der nach der Ausgleichsmaßnahme verbliebenen Nutzungsmöglichkeiten andererseits, vgl. Bl. 118 Gerichtsakte). Im klaren Gegensatz zum U-Bahn-Röhren-Fall erstreckt sich die Nutzungsbeschränkung vorliegend nicht auf das gesamte Grundstück (bzw. auf isolierte und damit abzuspaltende Teile des Grundbesitzes), sondern nur auf bestimmte Nutzungsarten. Im Streitfall ist der Kl. weiterhin der Zugang zu ihrem Grundbesitz gestattet. Die tatsächliche Sachherrschaft an dem Grundbesitz liegt weiterhin bei der Kl. Ihr steht – anders als der Eigentümerin im U-Bahn-Röhren-Fall – nicht lediglich ein abstraktes und damit wirtschaftlich bedeutungsloses Verfügungsrecht zu, sondern durchaus konkrete – wenn auch deutlich eingeschränkte - Nutzungsbefugnisse. Das zivilrechtliche Eigentum der Kl. im Streitfall stellt damit – wirtschaftlich betrachtet - nicht lediglich eine leere Hülle dar (so aber im U-Bahn-Röhren-Fall), sondern enthält durchaus noch einen werthaltigen Kern.

Das Gericht sieht den Streitfall in systematischer bzw. struktureller Hinsicht eher auf einer Linie mit dem Urteil des BFH vom 09.04.1965 (VI 82/63/ U, BStBl. III 1965, 361, sog. Kaufhausfall). In dieser Entscheidung hat der BFH für Recht erkannt, dass das von einem Nachbarn (Kaufhausbetreiber) an den Steuerpflichtigen gezahlte Entgelt für die Verpflichtung, ein nicht zu seinem Betriebsvermögen gehörendes Grundstück nicht an ein Kaufhausunternehmen zu verpachten oder das Grundstück nicht selbst als Kaufhaus zu nutzen, eine Einnahme i.S. des § 22 Nr. 3 EStG darstelle.

Der VI. Senat des BFH hat dabei ausgeführt, dass sich der Steuerpflichtige zu einer sonstigen Leistung in Form des Unterlassens verpflichtet habe, nämlich sein Grundstück nicht als Kaufhaus zu nutzen oder nutzen zu lassen. Die steuerbare sonstige Leistung besteht also in einem Verzicht auf eine bestimmte Nutzungsart. Auch im vorliegenden Fall hat die Kl. – in struktureller Übereinstimmung mit dem Kaufhausfall – u.a. auf bestimmte zukünftige Nutzungsmöglichkeiten verzichtet, so dass eine entsprechende Versteuerung des dafür vereinnahmten Entgelts bei den sonstigen Einkünften gerechtfertigt erscheint. Das Gericht verkennt dabei nicht, dass der Nutzungsverzicht und damit auch die Verkehrswertminderung des Grundbesitzes im Streitfall deutlich umfassender und damit wertintensiver sind als im vom BFH entschiedenen Kaufhaus-Fall. Trotz dieser quantitativen Unterschiede sieht der Senat in dem Umstand des Nutzungsverzichts dem Grunde nach eine entscheidende Parallele zwischen den Sachverhalten.

d) Die Auffassung der Kl., dass die naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahme und die in diesem Zusammenhang von ihr eingegangenen Verpflichtungen zu einer "horizontalen Abspaltung" von Nutzungs- und Verwertungsbefugnissen geführt hätten und damit einen nicht steuerbaren veräußerungsähnlichen Vorgang darstellten (so auch Fuchs/Lieber, FR 2005, 285, 291 ff.), teilt der erkennende Senat nicht. Die Kl. ist der Ansicht, dass es wertungsmäßig keinen Unterschied mache, ob – wie im sog. U-Bahn-Röhren-Fall - Teile eines Grundstücks, die infolge einer Baumaßnahme praktisch nicht mehr nutzbar seien, quasi "vertikal" von der ansonsten noch vollständig unveränderten und weiterhin frei nutzbaren Grundstückssubstanz abgespalten würden, oder ob – wie im Streitfall – wegen weitreichender, strikter und irreversibler Nutzungs- und Bewirtschaftungsbeschränkungen eine Vielzahl von Nutzungs- und

Verwertungsmöglichkeiten nach Art von "Kategorien" (Veräußerung, Vermietung und Verpachtung, reguläre Formen der land- und forstwirtschaftlichen Eigennutzung) aufgegeben und damit "horizontal" abgespalten würden. In beiden Fällen käme es dazu, dass entscheidende Teile der wirtschaftlichen Werts substanz eines Grundstücks endgültig aufgegeben würden, was bei der "vertikalen Abspaltung" eine "Teilveräußerung" darstelle und bei der "horizontalen Abspaltung" die Wertung als "veräußerungsähnlicher Vorgang" rechtfertige. Diese Ansicht läuft im Ergebnis darauf hinaus, die Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeiten eines einheitlichen Wirtschaftsguts in separate Teile zu spalten und einer Veräußerung bzw. einem veräußerungsähnlichem Vorgang zugänglich zu machen. Diesem theoretischen Ansatz vermag sich das Gericht aus mehreren Gründen nicht anzuschließen: Zunächst widerstreitet dieser Ansatz den im Ertragsteuerrecht geltenden Grundsätzen der Selbständigkeit und Einheitlichkeit von Wirtschaftsgütern (Weber-Grellet in Schmidt, EStG27, München 2008, § 5 Rz. 131 ff.). Dementsprechend hat auch der BFH – soweit ersichtlich - in seiner bisherigen Rechtsprechung eine von der Kl. befürwortete Abspaltung von Wertparzellen für nicht zulässig erachtet (vgl. etwa BFH, Urteil v. 17.10.1968, IV 84/65, BStBl. II 1969, 180: "Abspaltung einer bloßen Wertparzelle genügt nicht"; Urteil v. 18.08.1977, VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796 zur Teilbarkeit eines Grundstücks im Hinblick auf das rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum; Beschluss v. 22.08.2003, IX B 85/03, BFH/NV 2004, 41: Unterscheidung zwischen eigenständigem Wirtschaftsgut und subjektiv öffentlichen Rechten als Ausfluss der Eigentümerposition). Darüber hinaus würde der Ansatz, in bestimmten Fällen einer "horizontalen Abspaltung" von Nutzungs- und Verwertungsbefugnissen nach Art von "Kategorien" einen veräußerungsähnlichen Vorgang auf der nicht steuerbaren (privaten) Vermögensebene zu sehen, die Notwendigkeit einer Grenzziehung und damit weitere dogmatische Probleme nach sich ziehen. Zum Einen stellte sich nämlich automatisch die Frage, wo eine derartige Grenze anzusiedeln wäre, mithin ab welchem Maß der Einschränkung von Nutzungs- und Verwertungsbefugnissen im Einzelfall von einem derart erheblichen Substanzverlust auszugehen wäre, dass die Annahme eines veräußerungsähnlichen Vorgangs gerechtfertigt bzw. zwingend geboten sei. Soll diese Grenze etwa bei 10% der Grundstückssubstanz liegen (in Anlehnung an die Unterteilung zwischen notwendigem Privat- und Betriebsvermögen) oder soll sie in dem Bereich von 25% verankert sein (dort liegt der verbliebene Verkehrswert des klägerischen Grundbesitzes im Streitfall)? Oder sollten – noch weitreichender - sogar einzelne "Kategorien" von Nutzungs- und Verwertungsbefugnissen veräußerbar sein? Zum Anderen würde der Versuch einer derartigen Grenzziehung unausweichlich die Bewertung der an einem Wirtschaftsgut bestehenden Nutzungs- und Verwertungsbefugnissen als Wertparzellen notwendig machen. Eine entsprechende Quantifizierung von Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeiten könnte allenfalls (wie im Streitfall) auf der Basis von Verkehrswerten erfolgen. Dabei würde jedoch außer Acht gelassen, dass Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeiten von Wirtschaftsgütern - etwa eines Grundstücks - auch einen nicht unmaßgeblichen subjektiven Einschlag aufweisen (für den Einen ist eine "lediglich" zu Freizeit Zwecken nutzbare Waldfläche dem Empfinden nach viel wert, für den Anderen quasi nutzlos). Angesichts der skizzierten dogmatischen Bedenken hält der Senat es für sachgerecht, den Verzicht auf Nutzungs- und Verwertungsbefugnisse nur dann einem veräußerungsähnlichen Vorgang gleichzusetzen und dem Bereich der nicht steuerbaren Vermögensebene zuzuordnen, wenn

der Steuerpflichtige durch den Verzicht das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut (Grundstück) vollständig und endgültig aufgibt bzw. verliert. Nur dieser Ansatz ist einer hinreichenden dogmatischen Begründung zugänglich, trägt zur Rechtssicherheit bei und ist im Einzelfall praktikabel. Eine derartige vollständige Aufgabe der Nutzungs- und Verwertungsbefugnisse ist jedoch im Streitfall – wie dargelegt – nicht gegeben.

Das von der Kl. im Rahmen der mündlichen Verhandlung angesprochene Urteil des FG München vom 27.06.2007 (1 K 4055/04, EFG 2007, 1603) steht dem nicht entgegen. In der Entscheidung hat das Finanzgericht München für Recht erkannt, dass der Verzicht auf die Wohnnutzung eines Grundstücks gegen Entschädigung ein veräußerungsähnlicher Vorgang und damit nicht gemäß § 22 Nr. 3 EStG steuerbar sei. Die Urteilsgründe basieren auf der Überlegung, dass das Recht auf Wohnnutzung eine selbständige, vom Eigentum abtrennbare Rechtsposition sei, vergleichbar mit einem obligatorischen oder dinglichen Wohnrecht. Für die von der Kl. im Streitfall akzeptierten Beschränkung ihrer Nutzungs- und Verwertungsbefugnisse sowie die eingegangene Verpflichtung zur Er- und Unterhaltung ihres Grundbesitzes nach bestimmten Bewirtschaftungsvorgaben gilt das jedoch nicht. Die Sachverhalte sind insofern nicht vergleichbar.

e) Dem vom Gericht vertretenen Ergebnis, dass die Zahlung der LEG als Ausgleich für den von der Kl. freiwillig erklärten Verzicht auf zukünftige Nutzungsmöglichkeiten sowie die ebenso freiwillig eingegangene Verpflichtung zur Er- und Unterhaltung des Grundbesitzes nach bestimmten Bewirtschaftungsvorgaben darstellt, stehen weder die Bezeichnung als "Entschädigung für eine eingetretene Wertminderung" noch die Art und Weise, wie die Ausgleichszahlung ermittelt worden ist (Verkehrswertvergleich) entgegen. Ob eine Zahlung nach der gewählten Vertragsform als Gegenleistung für eine Nutzungsüberlassung, einen Nutzungsverzicht, die Verpflichtung zur Er- und Unterhaltung von Grundstücken oder aber als Entschädigung für die endgültige Aufgabe eines Vermögenswertes in seiner Substanz geleistet wird, ist im Einzelfall nach dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarung zu beurteilen. Entscheidend ist dabei nicht, was die Vertragsparteien formal erklärt, sondern was sie nach dem Gesamtbild der gestalteten Verhältnisse wirtschaftlich gewollt und tatsächlich bewirkt haben (vgl. BFH, Urteil v. 14.11.1974, IV R 3/70, BStBl. II 1975, 281; Urteil v. 18.08.1977, VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796; Urteil v. 26.10.1982, VIII R 83/79, BStBl. II 1983, 404; Beschluss v. 22.08.2003, IX B 85/03, BFH/NV 2004, 41).

Mit Blick auf diese Grundsätze hat die LEG der Kl. im Streitfall trotz der Bezeichnung der Ausgleichszahlung als "Entschädigung" und trotz des Umstandes, dass das Entgelt der im Zuge der Ausgleichsmaßnahme eingetretenen (Verkehrs-)Wertminderung entspricht, nicht eine Substanzübertragung des Grundbesitzes abgegolten, sondern – mit der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung - den Verzicht auf zukünftige Nutzungen sowie die Verpflichtung zur Er- und Unterhaltung der Grundstücke vergütet. Die Verkehrswertminderung der Flächen war für die Vertragsparteien lediglich Mittel zum Zweck, denn sie diente als Bemessungsgrundlage dazu, den Wert der von der Kl. insofern erbrachten sonstigen Leistungen zu ermitteln.

f) Einer Steuerbarkeit der von der LEG erhaltenen Ausgleichszahlung nach § 22 Nr. 3 EStG steht auch nicht entgegen, dass die Schaffung naturschutzrechtlicher Ausgleichsmaßnahmen eine hoheitliche Maßnahme darstellt und die Grundstücke der Kl. im Anschluss an die Umwidmung auch öffentlich Zwecken (Umweltschutz) dienen.

Die Inanspruchnahme der Flächen durch die LEG als Trägerin der städtebaulichen Entwicklungsmaßnahme geschah weder im Zuge einer Enteignung noch im Wege eines enteignungsähnlichen Vorgangs, bei dem etwa die Kl. nur mitgewirkt hat, um einer drohenden Enteignung zu entgehen. Solche Fälle eines hoheitlichen Eingriffs hat die Rechtsprechung wegen des entschädigenden Charakters stets aus dem Anwendungsbereich des § 22 Nr. 3 EStG ausgeschlossen (vgl. BFH, Urteil v. 12.09.1985, VIII R 306/81, BStBl. II 1986, 252; Urteil v. 17.05.1995, X R 64/92, BStBl. II 1995, 640; FG München, Urteil v. 03.03.2004, 9 K 2400/03, EFG 2004, 1120; s.a. Weber-Grellet, in Schmidt²⁷, München 2008, § 22 EStG Rz. 133).

Die Tatbestände der Enteignung oder des enteignungsgleichen Vorgangs sind im Streitfall jedoch nicht erfüllt. Davon geht mittlerweile – jedenfalls im finanzgerichtlichen Verfahren – auch die Kl. aus. Dafür spricht zunächst, dass auf eine im außergerichtlichen Vorverfahren gestellte Anfrage des Bekl. seitens des Planungsamtes der Stadt M mitgeteilt worden ist, dass Enteignungsmaßnahmen im Hinblick auf den klägerischen Grundbesitz auch für den Fall, dass die Kl. der Grundstücksvereinbarung mit der LEG nicht zugestimmt hätte, nicht geplant gewesen seien. Darüber hinaus ist es – soweit ersichtlich – im Zusammenhang mit der städtebaulichen Entwicklungsmaßnahme "G-Südwest – Teil Nord" faktisch anderenorts auch nicht zu Enteignungen gekommen. Letztlich hätten einer Enteignung auch rechtliche Gründe in Form der bei Vertragsschluss bevorstehenden Einführung des § 1a Abs. 3 BauGB (sog. räumliche und zeitliche Entkopplung von Baugebiet und Ausgleichsfläche) entgegen gestanden.

Auch wenn die Regelung tatsächlich erst zum 01.01.1998 Wirkung entfaltet hat, hätten die dahinter stehenden Rechtsgedanken mit Blick auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit auch zum Ausschluss einer potentiell angedachten Enteignung des klägerischen Grundbesitzes geführt. Hinsichtlich weiterer Einzelheiten wird insofern auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen (§ 105 Abs. 5 FGO).

Der Umstand, dass die Grundstücke der Kl. nach der Umwidmung in naturschutzrechtliches Ausgleichsareal (auch) öffentlichen Zwecken dienen ist darüber hinaus für sich betrachtet nicht geeignet, eine Steuerbarkeit im Streitfall zu verneinen. Denn die Kl. hat in Anbetracht der beachtlichen Gegenleistung (Ausgleichszahlung der LEG i.H. von 1.150.000,- DM) weder selbstlos auf Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeiten verzichtet noch ist sie die Er- und Unterhaltungspflichten sowie die Bewirtschaftungsvorgaben ausschließlich oder vorrangig zu Gunsten der Allgemeinheit eingegangen.

g) Neben diesen – die Entscheidung des Senats tragenden Gründen – sprechen schließlich eine Reihe weiterer Erwägungen dafür, die Ausgleichszahlung der LEG als sonstige Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 3 EStG bei der Kl. zu versteuern. Zunächst sei darauf hingewiesen, dass die Kl. die von ihr vertretene Auffassung des Vorliegens eines "veräußerungsähnlichen Vorgangs" im außergerichtlichen Vorverfahren

ren noch nicht vertreten hat. Darüber hinaus enthält die Grundstücksvereinbarung vom 24.02.1997 die Verpflichtung zu Lasten der LEG als Vertragspartnerin, die Kl. von ertragsteuerlichen Mehrbeträgen, welche ihr aufgrund einer einkommensteuerlichen Erfassung der Entschädigung entstehen, frei zu stellen. Daran wird deutlich, dass die Vertragsparteien möglicherweise selbst von einer Steuerbarkeit der Entschädigung ausgegangen sind oder aber eine solche Steuerbarkeit aufgrund der Gesamtumstände zumindest in Erwägung gezogen haben. Im Ergebnis kann jedenfalls festgehalten werden, dass die Kl. durch etwaige Mehrsteuern wirtschaftlich nicht belastet wird. Ferner ist zu beachten, dass die Kl. die ihr mit der Grundstücksvereinbarung auferlegten Beschränkungen und Verpflichtungen freiwillig eingegangen ist. Das Merkmal der Freiwilligkeit wird von der Rechtsprechung im Zusammenhang mit der Steuerbarkeit von sonstigen Leistungen i.S. des § 22 Nr. 3 EStG stets besonders betont (vgl. etwa BFH, Beschluss v. 22.08.2003, IX B 85/03, BFH/NV 2004, 41). Nach dem zwischen der Stadt M und der LEG geschlossenen Städtebaulichen Vertrag (Rahmenvereinbarung) vom 28.04.1995 war in erster Linie geplant, dass die LEG als Vorhabenträgerin der geplanten städtebaulichen Entwicklungsmaßnahme Grundstücke von Eigentümern im Plangebiet ankauft, um sie dann später entsprechend den noch zu vereinbarenden Maßnahmen des Vorhabens- und Erschließungsplanes einzusetzen (vgl. § 4 Flächenmanagement). Die Kl. ist bei der mit der LEG geschlossenen Vereinbarung bewusst nicht den Weg einer Veräußerung ihres Grundbesitzes gegangen, sondern hat sich – unter Beibehaltung sowohl ihrer rechtlichen als auch wirtschaftlichen Eigentümerstellung - mit dem Verzicht auf Nutzungs- und Verwertungsbefugnisse und der Verpflichtung zur Er- und Unterhaltung der Flächen nach konkreten Bewirtschaftungsvorgaben einverstanden erklärt. Mit Blick auf diesen Entschluss der Kl. ist es nicht unangemessen, wenn das Gericht auch in steuerrechtlicher Hinsicht den – zugegebener Maßen weitreichenden - Verzicht der Kl. auf Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeiten und damit subjektive privater und öffentlicher Rechte nicht als veräußerungsähnlichen Vorgang bewertet.

2) Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

3) Die Revision war wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 FGO).

5.5. ANLAGE 05

Vermarktung von Ökopunkten durch gemeinnützige Stiftungen Oberfinanzdirektion Münster Stellungnahme vom 18.10.2005

AZ: S 0170 B – 798 – St 13 – 33

Unterzeichner: Herr Johannes Buchna

**Vorausgegangen waren Anfragen des durch das Wald-Zentrum beauftragten
Büros Flick – Gocke – Schaumburg, vertreten durch Dr. Stephan Schauhoff
vom 19.05.2005 und 29.08.2005.**

Vermarktung sog. Ökopunkte durch gemeinnützige Stiftungen
Ihre Schreiben vom 19.05.2005 und 29.08.2005

Sehr geehrter Herr Dr. Schauhoff,

in Ihren o. a. Schreiben haben Sie Sachverhalte im Zusammenhang mit der Vermarktung von Ökopunkten umfassend dargestellt.

Hintergrund des sog. Ökopunktesystems ist, dass aufgrund des Bundesnaturschutzgesetzes private und öffentliche Maßnahmenträger verpflichtet sind, Eingriffe in Natur und Landschaft durch Maßnahmen des Naturschutzes und der Landschaftspflege zu kompensieren, wobei eine Kompensationsfläche nachzuweisen ist, auf der eine näher bestimmte ökologische Aufwendung möglich ist.

Der Nachweis der Kompensationsfläche kann durch vertragliche Vereinbarungen sichergestellt werden. Hiernach wird ein Eigentümer land- und forstwirtschaftlicher Flächen vertraglich verpflichtet, strenge Nutzungs- und Bewirtschaftungsaufgaben einzuhalten. Diese Verpflichtungen werden dann regelmäßig mit einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit oder durch Eintragung einer Baulast auf der Ausgangsfläche abgesichert. Für die Hinnahme der Nutzungseinschränkung erbringen die Eingriffsverursacher Ausgleichszahlungen.

Nach Ihrem Sachvortrag planen eine Reihe von Land- und Forstwirten ihre Betriebe ganz oder teilweise bzw. einzelne Grundstücke auf gemeinnützige Stiftungen zu übertragen. Im Anschluss daran wollen dann die Stiftungen ihrerseits mit ausgleichspflichtigen Privatpersonen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts Verträge über Ausgleichsflächen abschließen.

Für die Stiftungen soll in aller Regel die Weiterbewirtschaftung der übernommenen Betriebe nicht in Betracht kommen. Die Ausgleichsflächen werden danach direkt in einen naturschutzrechtlichen Zustand versetzt. Diese Flächen dienen dann „auf ewig“ dem Naturschutz.

Für die ökologische Aufwertung der Ersatzfläche erhält der Grundbesitzer von der Unteren Landschaftsbehörde ein entsprechendes Ökopunkteguthaben zugeordnet. Durch den „Kauf“ einer entsprechenden Anzahl von Ökopunkten kommt der Eingriffsverursacher seiner Kompensationspflicht nach.

Nach Ihren Ausführungen wird dabei angestrebt, dass der Wertausgleich für die Wertminderung der Flächen in einer Einmalzahlung bei Vertragsabschluss von dem Ausgleichsverpflichteten an die Stiftung gezahlt wird. Von der Einmalzahlung werden nach Ihren Angaben ca. 90 % auf die Wertminderung des Grundstückes und 10 % auf die Kosten für die Umwidmung der Fläche entfallen.

Zu den von Ihnen in diesem Zusammenhang aufgeworfenen Fragen nehme ich wie folgt Stellung:

ertragsteuerrechtliche Hinweise

a) der landwirtschaftliche Betrieb wird von der Stiftung fortgeführt

Ein Stifter überträgt unentgeltlich auf eine gemeinnützige Stiftung einen aktiven landwirtschaftlichen Betrieb, den die Stiftung fortführt.

Die Stiftung unterhält mit dem landwirtschaftlichen (Teil-) Betrieb einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne der §§ 14, 64 AO (zur Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlichen Teilbetriebe s. unter d).). Die Stiftung hat die übernommenen Wirtschaftsgüter des Betriebes mit den Werten anzusetzen, die nach den Vorschriften der Gewinnermittlung für den Rechtsvorgänger maßgebend waren.

Die mit der Erzielung von Einnahmen im Zusammenhang mit der Vermarktung von Ökopunkten von der Stiftung erzielten Einnahmen sind im Rahmen des § 13 EStG zu versteuern.

b) landwirtschaftlicher Betrieb wird von der Stiftung aufgegeben

Die Stiftung unterhält ab dem Zeitpunkt der Übernahme des landwirtschaftlichen Betriebes insoweit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne der §§ 14, 64 AO und ist bei unentgeltlicher Übernahme des Betriebes dazu verpflichtet, die Wirtschaftsgüter innerhalb der eigenen Gewinnermittlung mit den Werten anzusetzen, wie sie nach den Vorschriften der Gewinnermittlung für den Rechtsvorgänger maßgebend waren.

Wird der auf die Stiftung übertragene aktive landwirtschaftliche Betrieb zu einem Zeitpunkt nach der Übernahme durch die Stiftung aufgegeben, gehen nach dem BMF-Schreiben vom 01.02.2002 (BStBl I 2002 S. 221) die Wirtschaftsgüter unter den Voraussetzungen des § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG grundsätzlich zu Buchwerten in den steuerbefreiten Bereich der gemeinnützigen Stiftung über.

Die Buchwertfortführung ist jedoch ausgeschlossen, soweit Wirtschaftsgüter vor der Überführung in den steuerbefreiten Bereich oder in engem zeitlichem Zusammenhang danach veräußert werden.

Ich komme zu dem Ergebnis, dass die Einnahmen aus der Verwertung der Ökopunkte auch dann bei einer gemeinnützigen Stiftung der Besteuerung zu unterwerfen sind, wenn z. B. die wesentlichen Vorbereitungshandlungen für die Schaffung von Ökopunkten bereits vor der Aufgabeerklärung abgeschlossen wurden und in der Zeit nach der Aufgabeerklärung nur noch wenige „Abschlussarbeiten“ fallen.

In diesem Zusammenhang weise ich auf Folgendes hin:

Hat der aktive Betrieb bereits vor seiner Übertragung auf die Stiftung oder während der Zeit, in der er von der Stiftung aktiv weitergeführt wurde, Ökopunkte veräußert, und sind damit im Zusammenhang stehende Einnahmen in einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt worden (z. B. Nutzungsentgelte), ist ein im Aufgabezeitpunkt bei der Stiftung noch vorhandener passiver RAP dabei unter Beachtung der allgemeinen Regelungen des § 13 Abs. 4 KStG erfolgswirksam aufzulösen.

Insoweit kann mit der Aufgabe eines landwirtschaftlichen Betriebes bei einer gemeinnützigen Stiftung eine Körperschaftsteuerbelastung eintreten. Eine Gewerbesteuerbelastung wird wegen der Freistellung nach § 2 Nr. 6 S. 2 GewStG nicht entstehen (zu den Besonderheiten in Bezug auf forstwirtschaftliche Betriebe s. unten).

c) Übergang von einzelnen Grundstücken

Wird kein landwirtschaftlicher Betrieb im Ganzen, sondern werden nur einzelne Grundstücke auf die Stiftung übertragen, erhöhen diese zunächst das Vermögen des steuerbefreiten Bereiches der Körperschaft.

Es stellt sich die Frage, ob die Vermarktung der Ökopunkte im Zusammenhang mit Einzelgrundstücken zur Annahme eines stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes führt oder noch die Voraussetzungen für die Annahme einer vermögensverwaltenden Tätigkeit gegeben sind. Die Grenze zwischen der Vermögensverwaltung und der Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 14 AO ist dann überschritten, wenn die Stiftung selbstständig nachhaltig tätig ist, sie sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt und dabei Tätigkeiten entfaltet, die über eine (einfache) Vermietung und Verpachtung der in Betracht kommenden Vermögenswerte hinausgehen.

Die zu ergreifenden naturschutzrechtlichen Maßnahmen führen dazu, dass die Nutzungsbeschränkungen einen „enteignenden Charakter“ haben (vgl. Fuchs/Lieber, FR 2005 S. 285; Stephany, INF 2003 S. 658) und in Bezug auf die von den Stiftungen geplanten Maßnahmen die betroffenen Grundstücke auf „ewig“ dem Naturschutz dienen werden. Grundsätzlich kann daher in Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH zur Veräußerung von Grundstücken (vgl. etwa das Urteil des BFH vom 06.04.1990, BStBl II S. 1057) die Vermarktung der Ökopunkte noch der Vermögensverwaltung zugeordnet werden.

Bereits im Vorgeld können Grundstückseigentümer Maßnahmen ergreifen, um einen Ökoausgleich zu schaffen, um diese dann später einem zunächst noch nicht bekannten Eingriff zuzuordnen. Ein Ökokonto wird für seinen Inhaber nur dann zu einem Guthabenkonto, wenn für die das Guthaben bildenden Ökopunkte eine Nachfrage besteht. Um die Vermarktung von Ökopunkten zu sichern, müssen daher Kenntnisse sowohl über die Voraussetzungen auf der Anbieterseite wie auch über die Struktur der Nachfrageseite vorhanden sein.

Für die Aufstellung eines Ökokontos werden daher in der Regel im Vorhinein eine Reihe von Maßnahmen erforderlich sein, z. B.:

- Erarbeitung eines naturschutzfachlichen Entwicklungskonzeptes
- Darstellung des ökologischen Aufwertungspotentiales
- Abstimmung des Entwicklungskonzeptes mit der Unteren Landschaftsbehörde
- Erarbeitung und Abschluss von Kaufverträgen mit den Ausgleichsverpflichteten

Werden von einer gemeinnützigen Körperschaft daher z. B. planmäßig Flächen angeschafft, vorhandene oder hinzu erworbene Flächen parzelliert und umgewandelt, um letztendlich fortlaufend Ökopunkte zu generieren und um diese dann fortlaufend zu vermarkten, können die Grenzen der Vermögensverwaltung überschritten werden. Zur Beurteilung entsprechender Sachverhalte kann dabei auf die Ausführungen im BMF-Schreiben vom 26.03.2004 (BStBl I S. 434) zur Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel zurückgegriffen werden.

Diese Ausführungen gelten auch für die Grundstücke, die nach der Aufgabe eines landwirtschaftlichen Betriebes von einer gemeinnützigen Körperschaft zur Vermarktung von Ökopunkten verwendet werden.

Ob und ggf. in welchem Umfang durch die Vermarktung von Ökopunkten in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb tatsächlich dann ein Gewinn entstehen wird, ist entscheidend von der Höhe des Wertes abhängig, mit dem das jeweilige Grundstück innerhalb der Gewinnermittlung für den Geschäftsbetrieb anzusetzen ist. Ich verweise insoweit auch auf Tz. 34 im BMF-Schreiben vom 26.03.2004.

Es ist somit in jedem Einzelfall gesondert zu prüfen, wie die Vermarktung von Ökopunkten in diesen Fällen ertragsteuerlich zu würdigen ist.

d) forstwirtschaftlicher Betrieb

Als Forstbetrieb ist grundsätzlich jeden zusammenhängende Forstfläche mit einer gewissen Mindestgröße und einem entsprechenden Baumbestand einzuordnen (s. Ludwig Schmidt 24. Auflage Tz. 3-5 zu § 14 EStG). Ein forstwirtschaftlicher Betrieb liegt nicht nur bei Betrieben vor, bei denen laufend Nutzungen gezogen werden, sondern auch bei sog. aussetzenden Betrieben, bei denen nur ein heranwachsender Baumbestand vorhanden ist, der keine laufende Nutzung gestattet.

Mit einem selbstbewirtschafteten Forstbetrieb unterhält eine gemeinnützige Körperschaft einen wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO. Dieser ist jedoch gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 3 KStG von der Körperschaftsteuer befreit.

In den meisten Fällen bilden der landwirtschaftliche und der forstwirtschaftliche Teilbetrieb den einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

Liegen bezogen auf den forstwirtschaftlichen Bereich die Voraussetzungen für die Annahme eines Teilbetriebes vor, sind die Gewinne hieraus einschließlich eines möglichen Aufgabegewinns diesem Teilbetrieb zuzuordnen und unterliegen bei gemeinnützigen Körperschaften nicht der Ertragsbesteuerung, § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 3 KStG. Zu den für die Annahme eines Teilbetriebs in Bezug auf forstwirtschaftlich genutzten Flächen zu beachtenden Voraussetzungen verweise ich u. a. auf die von Seeger in Ludwig Schmidt 24. Auflage a. a. O. gegebenen Hinweise m. w. N.

Wird ein aktiver forstwirtschaftlicher Betrieb auf eine Stiftung übertragen, beginnt für diesen Betrieb im Zeitpunkt seines Übergangs auf die gemeinnützige Stiftung die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Auf den Übertragungszeitpunkt hat die übernehmende Stiftung zunächst die aufgenommenen Wirtschaftsgüter in einer (gedachten) Anfangsbilanz mit den Buchwerten des Rechtsvorgängers ansetzen und eine (gedachte) Schlussbilanz – eine logische Sekunde danach – nach Maßgabe des § 13 Abs. 4 KStG zu erstellen.

Das kann in Bezug auf einen vom Rechtsvorgänger bereits gebildeten RAP im Zusammenhang mit der Verwertung von Ökopunkten auf der Ebene der gemeinnützigen Stiftung dann zu einer Besteuerung führen (vgl. dazu auch oben).

Erzielt eine gemeinnützige Körperschaft nach vollzogenem Übergang eines Forstbetriebes im Zusammenhang mit diesem (Teil-) Betrieb Einnahmen aus der Verwertung von Ökopunkten unterliegen diese bei ihr **nicht** der Ertragsbesteuerung. Es greift auch insoweit die Befreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 3 KStG bzw. § 3 Nr. 6 S. 2 GewStG.

Einer besonderen Prüfung bedürfen jedoch Fälle, in denen z. B. die wesentlichen Vorbereitungshandlungen für die Vermarktung von Ökopunkten bereits vor dem Zeitpunkt des Übergangs des Betriebes auf die Stiftung verwirklicht wurden und die Umsetzung etwa durch Abschluss von Verträgen dann gezielt auf einen Zeitpunkt nach Übergang des Betriebes auf die Stiftung erfolgt.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass eine forstwirtschaftliche Fläche, die z. B. deshalb, weil die erforderliche Mindestgröße nicht erreicht (s. auch die Hinweise bei Seeger a. a. O.) nicht als Teilbetrieb zu qualifizieren ist, regelmäßig dem Betriebsvermögen eines bestehenden landwirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zuzuordnen sein wird.

In dem von Ihnen zitierten BFH-Urteil vom 16.03.1977 kommt der I. Senat zu dem Schluss, dass die Eigenbewirtschaftung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt.

Im Urteilsfall war jedoch die forstwirtschaftliche Fläche so gering, so dass sie auch nach heutiger steuerlicher Beurteilung keinen forstwirtschaftlichen Teilbetrieb darstellen würde. Der BFH hat daher entschieden, dass die Einnahmen daraus das Schicksal des I.d.W. Betriebes teilen und demnach steuerwirksam zu erfassen waren. Der im Urteil aus dem Bewertungsrecht verwendete Begriff „wirtschaftliche Einheit“ für die Streitjahre 1951 – 1954 diente als Begründung dafür, dass der Forst nicht als eigenständiger Betrieb anzusehen und daher als Teil des I.d.W. Betriebes war.

Das Urteil kann jedoch nicht dahingehend ausgelegt werden, dass bei Nichttrennbarkeit von Flächen je nach Überwiegen von Flächen von einem land- oder von einem forstwirtschaftlichen Betrieb auszugehen ist. Wie schon zuvor erwähnt, ist jeweils zu prüfen, ob ein (eigenständiger) forstwirtschaftlicher Teilbetrieb vorliegt. Falls nein, wird in der Regel ein I.d.W. Betrieb vorliegen, zu dessen Betriebsvermögen die zu beurteilende Waldfläche zuzuordnen ist.

abgaberechtliche Stellungnahme

Mittelverwendung

Die Stiftung muss ihr Stiftungsvermögen grsl. ungeschmälert erhalten. Durch die Umgestaltung der Grundstücke erfahren diese eine deutliche Wertminderung, die durch den Erlös der Veräußerung der Ökopunkte zumindest wieder ausgeglichen wird. Umschichtungsgewinne unterliegen nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (AEAO zu § 55 Nr. 28). Außerdem kann eine Körperschaft die in § 58 Nr. 11 und 12 bezeichneten Mittel ohne für die Gemeinnützigkeit schädlichen Folgen ihrem Vermögen zuführen. Eine Aufnahme in die Satzung ist nicht erforderlich aber auch nicht steuerschädlich.

Mit einer Abschrift dieses Schreibens werde ich die OFD Düsseldorf (Steuerabteilungen Köln und Düsseldorf) sowie das Finanzministerium NRW in dieser Sache unterrichten.

Wald-Zentrum

Westfälische Wilhelms-Universität Münster
Robert-Koch-Straße 27
48149 Münster

Telefon: +49 (0)251/83-30131

Fax: +49 (0)251/83-30128

E-Mail: info@wald-zentrum.de

Internet: <http://www.wald-zentrum.de>