
Datum: 23.05.2014
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 4581/12 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2014:0523.1K4581.12U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten um die Steuerpflicht einer Zurverfügungstellung eines Grundstücks zur Anlage einer Ersatzaufforstung. 1 2

Der Kläger ist Land- und Forstwirt. Die hiermit erzielten Umsätze unterwirft er der Umsatzsteuerpauschalierung des § 24 UStG. 3

Mit Vertrag vom 24.07.2006 verpflichtete sich der Kläger gegenüber dem Landesbetrieb A, vertreten durch das Forstamt B, ein in seinem Eigentum stehende Grundstück mit einer Fläche von 7.500 m² dem Forstamt B zur Anlage einer Ersatzaufforstung - aus Ersatzgeldern - zur Verfügung zu stellen. Der Kläger verpflichtete sich weiterhin, 10 Jahre lang die angelegte Kultur zu sichern, zu pflegen und ggf. nachzubessern. Unter Pflege war die Freistellung der Kultur für mindestens 5 Jahre zu verstehen. Für ggf. notwendige Pflege und Nachbesserung gemäß den Vorgaben des zuständigen Forstbetriebsbeamten sollten dem Kläger die Kosten erstattet werden. Für die Überlassung des Grundstücks sollte der Kläger einen Wertausgleich von 2,50 €/m², also 25.000 €/ha erhalten. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 20./24.07.2006 Bezug genommen. Nachdem der Landesbetrieb A die Erstaufforstung des zuvor vom Kläger intensiv landwirtschaftlich genutzten Grundstücks vorgenommen hatte, erhielt der Kläger am 04.04.2007 einen Betrag von 18.750 €. 4 5

Im Rahmen seiner am 29.04.2009 beim Beklagten, dem Finanzamt C – FA ?, eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung für 2007 erfasste der Kläger die von Landesbetrieb A erhaltene Zahlung iHv 18.750 € nicht als steuerpflichtigen Umsatz. Die Umsatzsteuerjahreserklärung stand einer Umsatzsteuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Im Juli 2011 erhielt das FA eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung D, dass u.a. auch der Kläger Ausgleichszahlungen dafür erhalten habe, dass er landwirtschaftliche Flächen in Waldflächen umgewandelt habe. Im Rahmen des Flughafenausbaus in E seien Waldflächen verloren gegangen, die auszugleichen gewesen seien. Landwirte, die ihre landwirtschaftlich genutzten Flächen in Waldflächen umwandeln, erhielten hierfür eine Entschädigung, weil Waldflächen deutlich geringere Werte als Acker- oder Grünlandflächen aufwiesen. Die Duldung der nutzungseinschränkenden Ausgleichsmaßnahme aufgrund vertraglicher Verpflichtung sei eine sonstige Leistung, die der Regelbesteuerung unterliege. Die Besteuerung nach Durchschnittssätzen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 24 UStG sei nicht anzuwenden.

Daraufhin forderte das FA den Kläger auf, eine geänderte Umsatzsteuerjahreserklärung für 2007 unter Einbeziehung des Betrages von 18.750 € einzureichen. Am 30.11.2011 ging beim FA eine geänderte Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2007 ein, die aufgrund der Erhöhung der steuerpflichtigen Umsätze um 15.756 € zu einer um 2.993,64 € höheren Umsatzsteuer führte. Mit Abrechnungsbescheid vom 19.12.2011 forderte das FA den Kläger zur Zahlung von Umsatzsteuer iHv 2.993,64 € auf und setzte zudem Zinsen iHv 472 € fest.

Mit Schreiben vom 02.01.2012, beim FA eingegangen am 04.01.2012, legte der Bevollmächtigte des Klägers gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2007 Einspruch ein. Er richtete sich unter Hinweis auf ein anhängiges Musterverfahren gegen die Steuerpflicht der erhaltenen Aufforstungsprämie. Mit Schreiben vom 05.01.2012 teilte das FA dem Bevollmächtigten des Klägers mit, dass der Einspruch nicht begründet sei, und forderte ihn zu einer weiteren Begründung auf. Mit Schreiben vom 18.01.2012 bestellte sich sodann der Prozessbevollmächtigte des Klägers. Zur Begründung des Einspruchs führte er aus: Die Wertausgleichszahlung für die Erstaufforstung des Grundstücks des Klägers sei gemäß § 4 Nr. 12 UStG umsatzsteuerfrei. Der Fall sei vergleichbar der Überlassung von Grundstücksteilen zur Errichtung von Strommasten für eine Überlandleitung. Eine hierfür erhaltene Entschädigung sei gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei. Bei der Anlage einer Forstfläche sei die Eintragung einer Dienstbarkeit nicht erforderlich. Eine einmal erfolgte Aufforstung könne nicht ohne Genehmigung wieder beseitigt werden. Eine Abholzung und Anlage einer landwirtschaftlichen Nutzung, z.B. als Ackerfläche, sei gesetzlich nicht möglich. Die Umwandlung einer Ackerfläche in eine forstwirtschaftliche Nutzung sei eine endgültige Nutzungsänderung. Mit Schreiben vom 23.01.2012 teilte das FA dem Prozessbevollmächtigten des Klägers mit, dass weiterhin davon ausgegangen werde, dass es sich bei der Duldung der nutzungseinschränkenden Ausgleichsmaßnahme um eine sonstige, der Regelbesteuerung unterfallende Leistung handele. Mit Schreiben vom 14.09.2012 wies der Prozessbevollmächtigte auf das Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 26.01.2012 (5 K 88/10, EFG 2012, 1100) hin, mit dem in einem vergleichbaren Fall von einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG ausgegangen worden sei. Die telefonische Anfrage des FA, ob der Kläger in Hinblick auf das danach beim BFH unter dem Aktenzeichen V R 10/12 anhängigen Verfahren einem Ruhen des Verfahrens zustimme, lehnte der Prozessbevollmächtigte mit Schreiben vom 23.10.2012 ab.

Mit ausführlicher Einspruchsentscheidung vom 19.11.2012 wies das FA den Einspruch des Klägers gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2007 als unbegründet zurück.

Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG komme nicht in Betracht. Der Kläger habe sein Grundstück nicht an den Landesbetrieb A vermietet oder verpachtet, sondern habe eine Aufforstungsmaßnahme auf diesem Grundstück geduldet. Dem Landesbetrieb sei nicht auf eine bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt worden, dieses Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Der Kläger könne weiterhin das Grundstück betreten, die Aufforstung selbst vornehmen und sich die Kosten erstatten lassen. Auch die spätere forstwirtschaftliche Nutzung bleibe ihm überlassen, er habe lediglich für den Bestand der forstwirtschaftlichen Anlage zu sorgen. Seine Nutzung sei insoweit reduziert. Der Kläger sei nicht auf Dauer von der Nutzung seines Grundstücks ausgeschlossen, sondern lediglich auf die Nutzung als Waldbesitzer beschränkt. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG komme nicht in Betracht, weil tatsächlich kein dingliches Nutzungsrecht vereinbart worden sei. Eine entsprechende Anwendung komme nicht in Betracht.	9
Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 19.11.2012 hingewiesen.	10
Mit seiner hiergegen gerichteten Klage vertritt der Kläger weiterhin die Auffassung, dass das Entgelt des Landesbetriebes A umsatzsteuerfrei sei. Der Kläger habe dem Landesbetrieb das Grundstück zur Aufforstung überlassen, auf die eigene landwirtschaftliche Nutzung verzichtet und hierfür einen Wertausgleich erhalten. Das erhaltene Entgelt sei ausschließlich für die Grundstücksüberlassung gezahlt worden. Der Kläger sei nicht zur Aufforstung verpflichtet gewesen, diese sei auch tatsächlich vom Landesbetrieb übernommen worden. Die Kosten für in Zukunft ggfs. anfallende Pflegearbeiten des Waldes würden zusätzlich erstattet.	11
Der Kläger habe dem Landesbetrieb das Grundstück wie bei einer Vermietung oder Verpachtung iSv § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG zur Nutzung überlassen.	12
Der Kläger habe durch die vertragliche Vereinbarung vom 24.07.2006 dem Landesbetrieb das Recht eingeräumt, die Fläche zur Anlage einer Ersatzaufforstung zu nutzen. Daneben habe sich der Kläger verpflichtet, die Aufforstung für die Dauer von 10 Jahren gegen Kostenerstattung zu erhalten. Nach Ablauf der 10 Jahre könne der Kläger das Grundstück im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen wieder selbst nutzen. Dass der Kläger das Grundstück betreten und Pflegearbeiten gegen Kostenerstattung durchführen könne, sei keine Nutzung dieses Grundstück. Eine Nutzung des Waldgrundstücks durch eine andere Person als den Landesbetrieb sei für die Dauer von 10 Jahren ausgeschlossen. Es sei nicht erkennbar, welches Nutzungsrecht beim Kläger verblieben sei.	13
Auch eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG komme in Betracht. Die tatsächlichen Auswirkungen der Aufforstung seien auch ohne die Bestellung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit mit dieser vergleichbar. Die Beseitigung der Aufforstung sei nur mit behördlicher Genehmigung möglich, eine Umwandlung in landwirtschaftliche Flächen sei gesetzlich ausgeschlossen.	14
Der Kläger beantragt,	15
den Beklagten zu verpflichten, den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 30.11.2011 und die Einspruchsentscheidung vom 19.11.2012 aufzuheben.	16
Der Beklagte beantragt,	17
die Klage abzuweisen.	18

Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG komme nicht in Betracht, weil dem Landesbetrieb keine Rechte an dem Grundstück eingeräumt worden seien, als ob er Eigentümer wäre und jede andere Person von diesem Recht ausschließe. Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG komme nicht in Betracht, weil dem Landesbetrieb kein dingliches Nutzungsrecht bestellt worden sei und eine analoge Anwendung der Ausnahmegvorschrift des § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG nicht möglich sei. Die Leistung des Klägers bestehe in einer Duldung der Ausgleichsmaßnahme durch den Landesbetrieb.	19
Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und die dem Gericht übersandten Akten Bezug genommen.	20
Entscheidungsgründe:	21
Die Klage ist unbegründet. Der Kläger wird durch die Ablehnung der Änderung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2007 nicht in seinen Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 FGO. Der Beklagte ist nicht dazu verpflichtet, den Umsatzsteuerbescheid 2007 aufzuheben, weil dieser rechtmäßig ist, § 101 FGO.	22
Zwar hat die Klage nicht bereits deswegen keinen Erfolg, weil der Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 erst nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist beim Beklagten einging.	23
Die Umsatzsteuererklärung 2007 vom 29.04.2009 steht gemäß § 168 AO mit Eingang beim FA einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Gleiches gilt für die geänderte Umsatzsteuererklärung 2007, die ebenfalls mit Eingang beim FA am 30.11.2011 einer (geänderten) Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Die geänderte Erklärung führte zu einer höheren Steuer und die bisherige Steuerfestsetzung stand zu diesem Zeitpunkt noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, weil dieser weder aufgehoben noch durch Verjährung weggefallen war.	24
Bei der mit Datum vom 19.12.2011 durch das FA versandten „Mitteilung zur Umsatzsteuer für 2007 (sowie Bescheid über Zinsen)“ handelt es sich nicht um eine Umsatzsteuerfestsetzung, sondern lediglich um die Abrechnung zur Umsatzsteuer sowie um die Zinsfestsetzung.	25
Das Einspruchsschreiben des damaligen Steuerberater des Klägers vom 02.01.2012 ging erst am 04.01.2012, und damit nicht innerhalb eines Monats nach Eingang der Steueranmeldung bei der Finanzbehörde (§ 355 Abs. 1 Satz 2 AO), sondern nach Ablauf der Einspruchsfrist gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 30.11.2011, beim FA ein. Der Umsatzsteuerbescheid vom 30.11.2011 war zu diesem Zeitpunkt bereits grundsätzlich bestandskräftig, der Einspruch vom 04.01.2012 demgemäß unzulässig.	26
Das Schreiben des Steuerberaters vom 04.01.2012 kann aber in einen Antrag auf Änderung des formell bestandskräftigen Umsatzsteuerbescheides umgedeutet werden, weil dieser noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. Bei dem Schreiben des FA vom 05.01.2012 handelt es sich sodann um die Ablehnung des Änderungsantrages, und bei dem Schreiben des Prozessbevollmächtigten vom 18.01.2012 entsprechend um den Einspruch gegen die Ablehnung der Änderung des geänderten Umsatzsteuerbescheides.	27
Der Beklagte hat jedoch zu Recht die Änderung des unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2007 vom 30.11.2011 abgelehnt, weil der Umsatzsteuerbescheid rechtmäßig ist. Die Zahlung für die Zurverfügungstellung des	28

Grundstücks zur Anlage einer Ersatzaufforstung ist Entgelt für eine sonstige Leistung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr.1 UStG, die nicht gemäß § 4 Nr. 12 UStG umsatzsteuerfrei ist.

a. Steuerbare sonstige Leistung des Klägers

29

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Der Kläger hat dem Landesbetrieb A, vertreten durch das Forstamt B, ein Grundstück seines landwirtschaftlichen Betriebes gegen Entgelt zur Anlage einer Ersatzaufforstung zur Verfügung gestellt und hierdurch eine entgeltliche sonstige Leistung an den Landesbetrieb A erbracht. 30

Der Annahme einer sonstigen Leistung des Klägers an den Landesbetrieb A steht nicht entgegen, dass der Landesbetrieb zur Erhaltung des Waldes und aufgrund der Verpflichtung zur Anlage einer Ersatzaufforstung gemäß §§ 39, 40 Landesforstgesetz NRW aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung handelte. 31

An einem Leistungsaustausch kann es bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen (wie Bund, Ländern, Kommunen) fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Empfängers allgemein --aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen-- dient und nicht der Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber ist. Der Zuschuss wird in diesen Fällen zur Förderung des leistenden Unternehmers und nicht im überwiegenden Interesse des Leistungsempfängers gezahlt. Auch der Umstand, dass die Zuschüsse aus haushaltsrechtlichen Gründen an die Erfüllung der Auflage einer zweckentsprechenden Verwendung oder einer Erfolgskontrolle geknüpft werden (Zweckbestimmung), führt allein nicht zu einem Leistungsaustausch. Der Steuerbarkeit steht ebenfalls nicht entgegen, wenn eine Leistung im öffentlichen oder allgemeinen Interesse liegt; entscheidend ist vielmehr, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand eines Leistungsaustauschs sein kann. Soll der Zahlungsempfänger mit dem Zuschuss nur unterstützt werden, damit er seine Tätigkeit ausüben kann, fehlt es an der erforderlichen Verknüpfung von Leistung und Zuschusszahlung zu einem steuerbaren Umsatz. Dabei bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung richtet. Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt jedoch grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor (BFH, Urteil vom 18. 12. 2006 V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749; vgl. auch EuGH, Urteile vom 29. 02. 1996 Rs. C-215/94, Mohr, Slg. 1996, I-959; vom 16. 10. 1997 Rs. C-258/95, Fillibeck, Slg. 1997, I-5577, Umsatzsteuer-Rundschau ?UR? 1998, 61; vom 18. 12. 1997 Rs. C-384/95, Landboden, Slg. 1997, I-7387). 32

Der Kläger hat sich im Rahmen eines gegenseitigen Vertrages dazu verpflichtet, sein Grundstück zur Anlage einer Ersatzaufforstung dem Forstamt zur Verfügung zu stellen. Der Landesbetrieb A erhält dadurch den Vorteil, die Ersatzaufforstung durchführen zu können; die nach Aufforstung an den Kläger geleistete Zahlung diene nicht der Unterstützung des Klägers, dass dieser seine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit ausüben konnte, sondern als Wertausgleich für die vereinbarte Nutzungsänderung des Grundstücks von der landwirtschaftlichen Nutzung zur forstwirtschaftlichen Nutzung. 33

Die vom Kläger erbrachten Leistung entspricht auch nicht einer von einem Landwirt im Rahmen einer nationalen Entschädigungsregelung eingegangenen allgemeinen Verpflichtung 34

zur Produktionseinschränkung, die keine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne darstellt, weil sie keinen Verbrauch impliziert (vgl. hierzu BFH, Urteil vom 28. 05. 2013 XI R 32/11, BFH/NV 2014, 626; EuGH, Urteil vom 18. 12. 1997 C-384/95 Landboden, Slg. 1997, I-7387). Der Kläger hat vielmehr dem Landesbetrieb A als Leistungsempfänger und Verbraucher eine spezifische Leistung erbracht, er hat nämlich ein Grundstück zur Aufforstung zur Verfügung gestellt und dadurch seine Nutzung dieses Grundstücks von Landwirtschaft auf Forstwirtschaft umgestellt. Diese Leistung war auf die Bedürfnisse des Landesbetriebes abgestellt, weil im Rahmen des Flughafenausbaus in E Waldflächen verlorenen gingen, die ausgeglichen werden mussten. Damit war ein individueller Leistungsempfänger vorhanden, der aus der Leistung des Klägers einen unmittelbaren Vorteil ziehen konnte.

b. Keine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG 35

Die vom Kläger erbrachte sonstige Leistung ist nicht umsatzsteuerfrei, weil weder die Voraussetzungen des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG noch die des § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG vorliegen. 36

aa. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG 37

Gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG ist die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken steuerfrei. Ob eine Vermietung oder Verpachtung vorliegt, richtet sich umsatzsteuerrechtlich nicht nach den Vorschriften des nationalen Zivilrechts. Das grundlegende Merkmal des Begriffs der "Vermietung von Grundstücken" i.S. von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG ?Richtlinie 77/388/EWG? (seit 1. Januar 2007 Art. 135 Abs. 1 Buchst. I der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG ?MwStSysRL?) besteht darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung dieser Definition entspricht, sind alle Merkmale des Vorgangs sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen er erfolgt. Maßgebend ist insoweit der objektive Inhalt des Vorgangs, unabhängig von der Bezeichnung, die die Parteien ihm gegeben haben (BFH, Urteil vom 21. 02. 2013 V R 10/12, BFH/NV 2013, 1635; vgl. auch EuGH, Urteil vom 16. 12. 2010 C-270/09, MacDonald Resorts Ltd., Slg. 2010, I-13179 Rdnr. 46). 38

Danach liegt keine Vermietung vor. Zwar hat der Kläger dem Forstamt B ein in seinem Eigentum stehendes Grundstück zur Anlage einer Ersatzaufforstung zur Verfügung gestellt. Hiermit wurde dem Forstamt jedoch nicht ein Recht zur Inbesitznahme an dem Grundstück dergestalt eingeräumt, dass diesem die Möglichkeit verschafft wurde, Dritte, insbesondere den Kläger, wie ein Eigentümer von der Nutzung auszuschließen. 39

Das Forstamt wurde mit dem öffentlich-rechtlichen Vertrag vom 24.07.2006 dazu berechtigt, auf dem Grundstück des Klägers eine Ersatzaufforstung anzulegen. Im Gegenzug war der Kläger verpflichtet, die angelegte Kultur für mindestens 5 Jahre „freizustellen“ und weitere 5 Jahre zu sichern, zu pflegen und gegebenenfalls nachzubessern. Nach Ablauf dieser Zeit kann der Kläger den vom Forstamt angelegten Wald unter Beachtung der Vorschriften des Landesforstgesetzes NRW nutzen. Für die Anlage des Waldes und die damit verbundene Nutzungseinschränkung des Grundstücks erhielt der Kläger einen Wertausgleich von 2,50 €/m². Durch die Anlage des Waldes durch das Forstamt hat dieses weder das Grundstück in Besitz genommen noch wurde der Kläger von der Nutzung des nunmehr bewaldeten Grundstücks ausgeschlossen. Das Forstamt hat das Grundstück aufgeforstet und die weitere 40

Sicherung und Pflege des so entstandenen Waldes dem Kläger überlassen. Hierdurch wurde der Kläger lediglich in der Art der Nutzung eingeschränkt. Der Kläger kann das Grundstück nicht mehr für Ackerbau und Viehzucht, und damit landwirtschaftlich, sondern nur noch im Rahmen forstwirtschaftlicher Zwecke nutzen. Dem Kläger verblieb auch die uneingeschränkte Fruchtziehung aus dem Grundstück, weil ein gerade aufgeforsteter Wald forstwirtschaftlich noch nicht genutzt werden kann, weil die Bäume Zeit zum Wachsen benötigen und damit eine forstwirtschaftliche Nutzung erst nach Ablauf von einigen Jahren möglich ist. Nach Angaben des Klägers beträgt die durchschnittliche Dauer bis zur Durchlagsreife eines Waldes 60 Jahre.

Die Annahme einer Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks an das Forstamt ist auch nicht allein deswegen zu bejahen, weil der Kläger sich dem Forstamt gegenüber verpflichtet hat, den jungen Wald die ersten 5 Jahre „freizustellen“ und damit gleichsam gar nicht zu nutzen. Eine solche Freistellung liegt, wie bereits ausgeführt, in der Natur der Sache. 41

bb. § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG 42

Die Zurverfügungstellung des Grundstücks zur Anlage einer Ersatzaufforstung wird auch nicht von der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG erfasst. 43

Gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG ist die Bestellung, die Übertragung und die Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken umsatzsteuerfrei. 44

Der Kläger hat dem Landesbetrieb A bereits kein dingliches Nutzungsrecht bestellt. 45

Aber auch wenn der Kläger dem Landesbetrieb A ein dingliches Nutzungsrecht des Inhaltes bestellt hätte, dass eine Nutzung des Grundstücks nur noch zu forstwirtschaftlichen Zwecken erfolgt, wäre ein derartiges Nutzungsrecht nicht von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG erfasst. Bereits aus diesem Grunde scheidet auch eine analoge Anwendung des § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG im Streitfall aus. 46

Gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG ist u.a. die Bestellung von dinglichen Nutzungsrechten, zu denen auch die entgeltliche Einräumung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit (§ 1090 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) gehört, steuerfrei. Aus der Entstehungsgeschichte des durch Art. 17 Nr. 3 des Steuerbereinigungsgesetzes 1985 (BGBl I 1984, 1493, BStBl I 1984, 659) in das Gesetz aufgenommenen § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG ergibt sich, dass hierdurch „eine gleiche Behandlung aller Grundstücksüberlassungen zur Nutzung erreicht“ werden sollte (so die Gesetzesbegründung in BRDrucks 140/84 zu Art. 19 Nr. 2 des Gesetzentwurfs); die Befreiung sonstiger bislang steuerpflichtiger Umsätze war nicht beabsichtigt. Die Vorschrift des § 4 Nr. 12 c UStG beruht auf Art. 13 Teil B Buchst. b Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSysRL), nach der die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei ist. Aus der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung folgt, dass nur die Bestellung solcher dinglicher Nutzungsrechte unter § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG fällt, die auch von dem Begriff "Vermietung und Verpachtung" in Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG umfasst werden (BFH, Urteil vom 21. 02. 2013 V R 10/12, BFH/NV 2013, 1635). 47

Wie bereits dargelegt, erfüllt der vom Kläger mit dem Landesbetrieb A geschlossene Vertrag vom 20.07.2006 bereits nicht das Merkmal „Vermietung und Verpachtung“, so dass es auf die Frage einer entsprechenden Anwendung des § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG und der Vergleichbarkeit einer aufgrund öffentlich rechtlicher Vorschriften wie dem Landesforstgesetz NRW nunmehr unbefristeten Nutzung des Grundstücks zu forstwirtschaftlichen Zwecken und eines dinglichen Nutzungsrechtes nicht ankommt. 48

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 49

Die Revision wurde gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen. 50