Finanzgericht Köln, 7 K 821/09

Datum:	30.04.2014
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	7. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	7 K 821/09
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2014:0430.7K821.09.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 8.10.2007 wird unter teilweiser Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 13.2.2009 dahingehend geändert, dass bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung weitere Werbungskosten in Höhe von 30.042 € (Wertminderung des Grund und Bodens durch Verkippungsmaßnahme) berücksichtigt werden.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand 1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die aufgrund einer Verkippungsmaßnahme eingetretene Wertminderung des Grund und Bodens steuermindernd zu berücksichtigen ist. 2

Die Kläger wurden für das Streitjahr 2005 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Darüber hinaus erzielten die Kläger Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung. 3

Die erklärten Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung beinhalteten unter anderem eine Entschädigung für eine Verkippungsmaßnahme in Höhe von 150.000 €. Diese Entschädigung betraf das Grundstück des Klägers in A, Gemarkung B, Bl. 0151, Flur 1, Flurstück 2. Das Grundstück ist 89.467 qm groß und Teil eines Areals, das ursprünglich von 4

den Eheleuten C und C1, den Eltern des Klägers, im Jahr 1978 erworben wurde. Der (anteilige) Kaufpreis für dieses Grundstück betrug damals unstreitig 478.648 DM (89.467 qm x 5,35 DM). Das gesamte Areal ist im Jahre 1995 im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Kläger übergegangen. Das Grundstück war zu keiner Zeit Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens des Klägers. Es wurde durchgehend in dessen Privatvermögen gehalten und für landwirtschaftliche Zwecke an Dritte vermietet bzw. verpachtet.

Der Kläger hatte im November 1997 mit der D GmbH & Co KG, die einen Straßenbaubetrieb unterhält, einen „Nutzungsvertrag“ über das o.g. Grundstück geschlossen. Dieser Vertrag berechtigte die D GmbH & Co KG das Grundstück des Klägers als Erddeponie zu nutzen und hierauf Verkippungsmaßnahmen durchzuführen. Nach Fertigstellung der erforderlichen Rekultivierungsarbeiten sollte das Grundstück wieder der landwirtschaftliche Nutzung zur Verfügung stehen (§ 9 des Nutzungsvertrages). Wegen der weiteren Einzelheiten der Vereinbarungen wird auf den Inhalt des Nutzungsvertrages verwiesen (Bl. 215 ff der FG-Akten). 5

Im Streitjahr 2005 endete die Nutzung des Grundstücks durch die D GmbH & Co KG. Der Kläger erhielt aus dem Pachtvertrag eine Vergütung in Höhe von 150.000 € ausbezahlt. Die D GmbH & Co KG schloss im Jahr 2005 die ihr obliegenden Rekultivierungsmaßnahmen ab und gab das Grundstück im Anschluss an die Abnahme durch die Kreisverwaltung des E-Kreises (29.9.2005) an den Kläger zurück. 6

Am 1.11.2005 schloss der Kläger mit Herrn F einen "Pachtvertrag für landwirtschaftliche Einzelgrundstücke“ über die landwirtschaftliche Nutzfläche des Grundstücks. Die Pachtzeit begann am 11.11.2005 und sollte am 10.11.2014 enden. Als Pachtpreis wurde ein Betrag in Höhe von 750 € jährlich vereinbart. In § 3 des Pachtvertrages heißt es hierzu ergänzend: 7

„Der Pachtpreis berücksichtigt die mindere Bodenqualität, hervorgerufen durch die Nutzung der Fläche als Erddeponie. Der Pächter hat keinen weiteren Anspruch auf Ausgleichszahlung durch Mindererträge, die durch die Nutzung als Erddeponie hervorgerufen wurden.“ 8

Vor dem Abschluss des Nutzungsvertrages mit der D GmbH & Co KG waren mit Vertrag vom 1.2.1991 bis zum 31.12.1996 3,105 ha Grünfläche des in Frage stehenden Grundstücks zu einem Pachtpreis von umgerechnet 136,72 € pro ha jährlich (insges. 424,51€) an Herrn G und Sohn verpachtet (Bl. 247 f der FG-Akten). 9

Nach dem Vortrag der Kläger sei vor der Nutzungsüberlassung des Grundstücks an die D GmbH & Co KG auch die über 3,105 ha hinausgehende Fläche des Grundstücks verpachtet worden. Pächter sei ein Herr H gewesen. Der entsprechende Pachtvertrag sei mündlich abgeschlossen worden. Die Kläger legten insoweit eine Bestätigung des Herrn H, I ..., ... A vom 14.8.2003 vor (Bl. 273 der FG-Akten), wonach in den Jahren 1995 bis 2001 ca. 3 ha Ackerland für einen Betrag in Höhe von 1288,46 DM jährlich gepachtet worden seien. 10

Der Beklagte berücksichtigte in dem Einkommensteuerbescheid 2005 vom 11.7.2007 das Nutzungsentgelt für die Verkippungsmaßnahme erklärungsgemäß in Höhe von 150.000 € bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die Kläger legten hiergegen Einspruch ein und beantragten unter Hinweis auf ein Gutachten des Landwirtschaftlichen Sachverständigen J vom 26.7.2007 (Anlage zur FG-Akte) eine durch die Verkippungsmaßnahme entstandene Wertminderung des Grund und Bodens in Höhe von 47.672,69 € steuermindernd zu berücksichtigen. Sie vertraten die Auffassung, dass die Nutzungsentschädigung in Höhe des Wertverlustes nicht steuerbare Schadenersatzleistungen darstellten. 11

Im Laufe des Einspruchsverfahrens wurde der Einkommensteuerbescheid 2005 mehrfach aus nicht entscheidungsrelevanten Gründen geändert. Der letzte Änderungsbescheid datiert vom 8.10.2007. 12

Der Einspruch blieb erfolglos. Der Beklagte lehnte in der Einspruchsentscheidung vom 13.2.2009 die steuermindernde Berücksichtigung eines Wertverlustes des Grund und Bodens ab. Um eine nicht steuerbare Entschädigung für die Aufgabe eines Vermögenswertes im Bereich der Vermögensumschichtung handele es sich ausnahmsweise nur, wenn die wirtschaftliche Gesamtbeurteilung ergebe, dass ein Vorgang veräußerungsähnlichen Charakter habe. Diese Voraussetzung sei im Streitfall nicht erfüllt. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung falle beim Eigentümer grundsätzlich nur der vollständige rechtliche oder wirtschaftliche Eigentumsverlust in den nicht steuerbaren Vermögensbereich. Die Gestattung der Verkippungsmaßnahme habe nicht dazu geführt, dass der Grundbesitz des Klägers vollständig nutz- und damit wertlos geworden sei. Die von den Klägern zitierte Rechtsprechung (RFH-Urteil vom 17.7.1929 RStBl 1929, 585; BFH-Urteile vom 21.10.1960 VI 169/59 S, BStBl III 1961, 45, und vom 10.7.1963 IV 365/59 U, BStBl III 1964, 116; Urteil des FG München vom 26.6.1990 7 K 7220/85, EFG 1991, 250) sei nicht einschlägig, da es sich bei dem in Frage stehenden Grundstück zu keiner Zeit um land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen gehandelt habe. Da es sich bei dem beeinträchtigten Grund und Boden nicht um ein abnutzbares Wirtschaftsgut handele, welches in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sei, könne der Vermögensminderung auch nicht durch eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG Rechnung getragen werden. Für eine Berücksichtigung der Wertminderung des Grund und Bodens bleibe somit für ein Grundstück des Privatvermögens kein Raum. Es handele sich um einen Vorgang auf der Vermögensebene. 13

Mit der vorliegenden Klage begehren die Kläger weiterhin die steuermindernde Berücksichtigung eines Wertverlustes des Grund und Bodens. Der Beklagte habe es zu Unrecht unterlassen, die Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung unter Berücksichtigung der durch die Verkippungsmaßnahme eingetretenen Wertminderung festzusetzen. 14

Eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG setze nicht voraus, dass das Wirtschaftsgut auch gewöhnlich der Abnutzung unterliege (Kulosa in Schmidt, EStG, 28. Aufl., 2009, § 7 Rz. 120). In der Literatur werde demzufolge ausdrücklich die Auffassung vertreten, dass solche Schäden an Grund und Boden, die z.B. auf einem verseuchten Erdreich beruhten, als Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung zu berücksichtigen seien (Kulosa in Schmidt, EStG, 28. Aufl., 2009, § 7 Rz. 120; ausführlich Grube, DB 2006, 63,64). Dies sei darin begründet, dass an sich nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter durch ihren regulären Gebrauch zwar nicht abgenutzt würden, im Falle ihrer Beschädigung bzw. Zerstörung aber ebenso einer außergewöhnlichen Abnutzung unterlägen, wie dies bei einem abnutzbaren Wirtschaftsgut der Fall sei. 15

Dieses Ergebnis decke sich auch mit der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Der Bundesfinanzhof gehe in derartigen Fällen regelmäßig davon aus, dass einem Landwirt, der ein Grundstück für solche Zwecke verpachtet und hierfür eine Nutzungsentschädigung enthalte, ein nachträglicher Werbungskostenabzug zustehe (Hinweis auf BFH-Urteile vom 21.10.1960 VI 169/59 S, BStBl III 1961, 45, und vom 10.7.1963 IV 365/59 U, BStBl III 1964; und Urteil des FG München vom 26.6.1990 7 K 7220/85, EFG 1991, 250). Der Bundesfinanzhof mache zwar nicht deutlich, um welche Art von Werbungskosten es sich genau handele. Jedenfalls gehe er im Ergebnis aber davon aus, dass der endgültige Eintritt 16

einer Verschlechterung bzw. Wertminderung des Grund und Bodens zu einem nachträglichen Werbungskostenabzug führe.

Der Bundesfinanzhof mache die Berücksichtigung nachträglicher Werbungskosten entgegen der Auffassung des Beklagten nicht davon abhängig, dass durch den Erhalt einer derartigen Nutzungsentschädigung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt würden oder sich das Grundstück grundsätzlich im Betriebsvermögen befinde. Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft würde es sich begrifflich bereits um Betriebsausgaben und nicht um Werbungskosten handeln. Dass es sich bei dem Grundstück des Klägers um Privatvermögen handele, sei daher unerheblich. Wichtiges Kriterium aus Sicht des Bundesfinanzhofs sei es lediglich, dass ein derartiger Werbungskostenabzug nicht laufend, sondern erst dann vorgenommen werden könne, wenn die Höhe des Schadens endgültig feststehe (Hinweis auf BFH-Urteile vom 21.10.1960 VI 169/59 S, BStBl III 1961, 45, und vom 10.7.1963 IV 365/59 U, BStBl III 1964). Dies sei in der Regel erst nach Beendigung der jeweiligen Maßnahme der Fall, da erst dann ein „endgültiger Zustand“ erreicht werde, der es ermögliche, das Ausmaß der eingetretenen Wertminderung zu bestimmen. Im Streitfall könne der Kläger daher den begehrten Werbungskostenabzug im Streitjahr 2005 in Anspruch nehmen. Erst nach Rekultivierung und Herausgabe des Grundstücks habe die eingetretene Wertminderung sachverständig festgestellt werden können. 17

Die Höhe der Wertminderung bezifferten die Kläger unter Bezugnahme auf das Gut-achten des Sachverständigen J vom 26.7.2007 zunächst auf 47.672,69 €. Diese Wertminderung setzte sich zusammen aus einem Schaden durch Landentzug (Dauerschaden) in Höhe von 36.719 € und einem Aufwuchsschaden/Wirtschaftserschwernisse in Höhe von 10.953,69 €. Wegen der Einzelheiten der Wertermittlung wird auf den Inhalt des Gutachtens des Sachverständigen J verwiesen (Bl. 29 bis 40 der FG-Akten). Der Beklagte ließ auf Anregung des Gerichts das Gutachten des Sachverständigen J durch den amtlichen landwirtschaftlichen Sachverständigen K (K1) überprüfen. Der K1 kam zu dem Ergebnis, dass sich lediglich eine Wertminderung in Höhe von 30.042 € ergebe. 18

Am 24.9.2012 fand ein Erörterungstermins vor dem Berichterstatter statt. Der Berichterstatter wies dabei darauf hin, dass die vom Prozessbevollmächtigten der Kläger zitierten Urteile (RFH-Urteil vom 17.7.1929 RStBl 1929, 585; BFH-Urteile vom 21.10.1960 VI 169/59 S, BStBl III 1961, 45, und vom 10.7.1963 IV 365/59 U, BStBl III 1964, 116; Urteil des FG München vom 26.6.1990 7 K 7220/85, EFG 1991, 250) im Streitfall dafür sprächen, dass eine durch die Verkippungsmaßnahme der Firma D GmbH & Co KG eingetretene Wertminderung am streitgegenständlichen Grundstück im Streitjahr 2005 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen seien. Der Berichterstatter erteilt auch einen Hinweis auf die Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 6.1.1982 (S 2211 – 61 – StO 222, S 2211 – 122 (ESt-Kartei ND § 21 EStG Nr. 3.3, Juris). Danach könne, unter Hinweis auf die o.g. Rechtsprechung des RFH und des BFH der Verlust der Ackerkrume bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 9 Abs. 1 EStG berücksichtigt werden, wenn der Wert des Grund und Bodens durch die Beeinträchtigung der Ackerkrume gesunken sei und das Grundstück weiterhin landwirtschaftlich genutzt werde. Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen des Berichterstatters erklärten die Beteiligten in dem Erörterungstermin „*verbindlich zu Protokoll*, *dass sie in tatsächlicher Hinsicht unstreitig davon ausgehen, dass durch die Verkippungsmaßnahme der Firma D GmbH & Co KG eine Wertminderung bei dem streitgegenständlichen Grundstück im Sinne dieser Ausführungen eingetreten ist, die 30.042 € beträgt*“. Sie folgten insoweit den Feststellungen des vom Bekl. beauftragten K1. 19

20

Der Vertreter des Beklagten erklärte in dem Erörterungstermin weiter, er werde den Streitfall noch einmal der Oberfinanzdirektion zur Entscheidung vorlegen, ob entsprechend den o.g. RFH-/BFH-Urteilen im Streitfall Werbungskosten in der mittlerweile unstreitigen Höhe von 30.042 € auch dem Grunde nach anerkannt werden können und damit dem Streitfall einvernehmlich abgeholfen werden könne.

Der Beklagte half nach Abstimmung mit der Oberfinanzdirektion der Klage nicht ab. Die von den Klägern und dem Berichterstatter zitierten Urteile seien im Streitfall nicht einschlägig. In den entschiedenen Fällen habe es sich nämlich um eine Substanzausbeute mit der Maßgabe gehandelt, die Grundstücke nachher wieder landwirtschaftlich zu nutzen. Die Grundstücke seien daher nicht aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und eine Wertminderung hätte spätestens in Form einer Teilwertabschreibung erfolgen müssen. 21

Im Streitfall handele es sich aber um verpachteten privaten Grundbesitz. Bei diesem Sachverhalt komme eine berücksichtigungsfähige Wertminderung nur in Betracht, wenn nachgewiesen werden könne, dass tatsächlich Einnahmeausfälle durch Minderpacht zu verzeichnen gewesen seien. Diese Wertminderung wäre dann allerdings anders als die bisher geltend gemachte Wertminderung zu ermitteln. 22

Da die D GmbH & Co KG ihrer Verpflichtung zur Rekultivierung in vollem Umfang nachgekommen sei und die Kläger bisher noch nicht exakt nachgewiesen hätten, welche Pachterträge sie vor der Überlassung des Grundstücks an die Firma D GmbH & Co KG erzielt hätten, sei eine entscheidungserhebliche und nach den o.g. Grundsätzen berücksichtigungsfähige Wertminderung noch nicht belegt. 23

Ferner sei nicht außer Acht zu lassen, dass den Klägern Einnahmen aus der Verkippung in Höhe von 150.000 € im Streitjahr und weitere 100.000 € im Folgejahr zugeflossen seien. Rechnerisch ergebe dies, bezogen auf die jährliche Pachtzahlung von 750 €, eine Pachtvorauszahlung für ca. 333 Jahre. Die Verkippungsmaßnahme habe den Klägern daher nur Vorteile gebracht. Eine gegenzurechnende Wertminderung der Grundstücksfläche sei weder erkennbar noch nachgewiesen. 24

Die Kläger machen im Anschluss an den Erörterungstermin und die Stellungnahme des Beklagten ergänzend geltend, dass im Rahmen des Erörterungstermins am 24.9.2012 eine Verständigung in tatsächlicher Hinsicht dahingehend stattgefunden habe, dass durch die Verkippungsmaßnahmen der D GmbH & Co KG an dem überlassenen Grund und Boden eine Wertminderung in Höhe von 30.042 € eingetreten sei. Dies habe der Beklagte in dem Termin ebenso wie der Kläger verbindlich und vorbehaltlos erklärt. Es sei lediglich offen geblieben, wie diese Wertminderung rechtlich zu behandeln sei. In tatsächlicher Hinsicht stehe der Eintritt der Wertminderung daher bindend fest. Von seiner entsprechenden Prozesserklärung könne der Beklagte sich nicht mehr einseitig lösen. 25

Vor diesem Hintergrund komme es nicht darauf an, wie und zu welchen Konditionen der Grund und Boden vor bzw. nach der Nutzungsüberlassung an die D GmbH & Co KG genutzt worden sei. Es komme alleine darauf an, dass, verursacht durch das Pachtverhältnis mit der D GmbH & Co KG und die hierdurch erzielten Einnahmen, eine Wertminderung an dem Grund und Boden eingetreten sei. Dies sei der Fall. 26

Hilfsweise machen die Kläger geltend, dass der neue Pächter Herr F die gesamte Grundstücksfläche von 89.467 qm gepachtet habe. Nach dem Pachtvertrag werde lediglich noch eine jährliche Pacht in Höhe von 83,83 € pro Hektar erzielt. Auch das spiegele, ohne dass es in Anbetracht der getroffenen Verständigung darauf ankomme, die Ertrags- und 27

damit die Wertminderung des Grundstücks wider: Es sei evident, dass nach Beendigung des Nutzungsverhältnisses mit der D GmbH & Co KG nicht mehr die Pacht erzielt werde, die ursprünglich aus den Pachtverhältnissen mit den Herren G und H hätten erzielt werden können.

Im Übrigen sei es mit Blick auf die durchgängige, lediglich aufgrund des Vertragsverhältnisses mit der D GmbH & Co KG unterbrochene landwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks durch die Pächter systematisch zutreffend, die eingetretene Wertminderung an der Beeinträchtigung der landwirtschaftlichen Nutzbarkeit festzumachen. Es sei bezeichnend, dass sowohl der vom Kläger beauftragte Gutachter als auch der K1 diesen Ansatz wählten, um die eingetretene Wertminderung der Höhe nach zu bestimmen. Dass der Kläger das Grundstück nicht seinerseits landwirtschaftlich nutzte, sondern hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele, sei unerheblich. Einer Feststellung des konkreten Ertragsrückgangs durch Vergleich der Pachtzahlungen, die der Kläger vor bzw. nach Nutzung des Grundstücks durch die D GmbH & Co KG erhalten habe, bedürfe es nicht. Es komme alleine darauf an, ob es aufgrund der entgeltlichen Nutzung des Grundstücks durch die D GmbH & Co KG (und damit im Rahmen einer Einkunftsart des Klägers) zu einer Wertminderung an dem Grund und Boden gekommen sei. Dies sei der Fall. 28

Die Kläger beantragen zuletzt, 29

den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 8.10.2007 unter (teilweiser) Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 13.2.2009 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung unter Berücksichtigung der durch die Verkippungsmaßnahme eingetretenen Wertminderung des Grund und Bodens in Höhe von 30.042 € gemindert werden. 30

Der Beklagte beantragt, 31

die Klage abzuweisen, 32

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 33

Er verweist im Wesentlichen auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 13.2.2009. 34

Ergänzend machte er im Hinblick auf den Erörterungstermin geltend, dass der Vertreter des Beklagten in diesen Termin das Vorliegen von Werbungskosten und damit eine eingetretenen Wertminderung noch nicht endgültig eingeräumt habe, sodass von einer verbindlichen und vorbehaltlosen Verständigung keine Rede sein könne. Nur für den Fall, dass grundsätzlich von einer steuerlich zu berücksichtigenden Wertminderung auszugehen sei, habe man sich einvernehmlich auf einen Betrag in Höhe von 35

30.042 € geeinigt. Dies sei lediglich aus Gründen der Prozessökonomie erfolgt, damit nach Einigung dem Grunde nach nicht erneut über die Höhe einer etwaigen Wertminderung hätten verhandelt werden müssen. Die vom Gutachter J ermittelten und vom K1 korrigierten Schäden bezögen sich auf die Ertragseinbußen eines bewirtschaftenden Landwirts. Der Kläger habe das in Frage stehende Grundstück aber immer aus dem Privatvermögen fremdverpachtet. Daher seien im Hinblick auf eine eventuell zu berücksichtigenden Wertminderung die tatsächlichen Einnahmeausfälle aus der Verpachtung festzustellen. Es sei zwar nicht auszuschließen, dass die festgestellte Wertbeeinträchtigung auch auf den Pachtzins durchschlage, wenn der vereinbarte Pachtzins im Hinblick auf die Nutzung der 36

Erdedeponie gemindert worden sei. Ob der Pachtzins tatsächlich gemindert worden sei, müsste sich jedoch durch einen einfachen Vergleich der Pachteinnahmen vor der Nutzung der Fläche als Erddeponie mit den Pachteinnahmen danach feststellen lassen. Etwaige Ertragseinbußen des Pächters seien hier allerdings nicht zu berücksichtigen.

In der mündlichen Verhandlung wurde Beweis erhoben zu den Fragen, welche Grundstücksfläche und welches konkrete Grundstück (Lage) dem Pachtvertrag vom 1.11.2005 zwischen dem Kläger und Herrn F zugrunde liegt und welche (mündlichen) Vereinbarungen in Bezug auf die Wertminderung des Grundstücks aufgrund der Nutzung als Erddeponie getroffen wurden, durch Vernehmung des Herrn F als Zeugen. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll des Verhandlungstermins nebst Anlage verwiesen. 37

Entscheidungsgründe 38

Die Klage ist begründet. 39

Die Kläger werden durch den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2005 in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Beklagte hat zu Unrecht die Wertminderung des Grundstücks B Flur 1, Flurstück 2, A, i.H.v. 30.042 € nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt. 40

Die Überlassung des Grundstücks B Flur 1, Flurstück 2, A, an die Firma D GmbH & Co KG vollzog sich unstreitig im Privatvermögen des Klägers. Der Kläger erzielte hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 EStG. Den Einnahmen aus der Überlassung des Grundstücks zur Nutzung als Erddeponie kann der Kläger die damit verbundenen Werbungskosten gegenüberstellen. Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG gehören dazu Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Über den unmittelbaren Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG hinaus versteht der BFH hierunter alle Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger und im Rahmen der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG) zu erfassender Einnahmen veranlasst sind, d.h. zu einer dieser Einkunftsarten in einem steuerrechtlich anzuerkennenden Zurechnungszusammenhang stehen. Entscheidend dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments, zum anderen die Zuweisung dieses maßgebenden Grundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre (vgl. BFH-Beschluss vom 4.7.1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, 823). 41

Unter Berücksichtigung dieser Zurechnungsgrundsätze bleiben im Rahmen der Überschusseinkünfte, abweichend von den Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG), sowohl positive als auch negative Wertänderungen grundsätzlich außer Betracht. Dieser die Einkunftsermittlung systematisch tragende Grundsatz wird generell nur im Rahmen der Vorschriften über die AfA oder Substanzverringerung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG) sowie nach Maßgabe der Sonderregelungen in den §§ 17, 23 EStG durchbrochen. Die hiermit verbundene Begrenzung des Besteuerungstatbestandes hat regelmäßig zur Folge, dass Aufwendungen, die die Vermögenssphäre betreffen, nicht als Werbungskosten gem. § 9 EStG berücksichtigt werden können (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 19.6.2009 10 K 3254/08, EFG 2011, 513). Kraft gesetzlicher Regelung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG ist grundsätzlich nur der Aufwand erfasst, der im Werteverzehr des Wirtschaftsgutes liegt. Soweit es sich, wie bei Grund und Boden, um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut handelt, kann einer Vermögensminderung auch nicht durch eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG Rechnung getragen werden. Solche 42

Vermögensveränderungen können grundsätzlich nur im Rahmen der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich, z.B. durch eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, Berücksichtigung finden. Für die Überschusseinkünfte fehlt eine entsprechende Regelung (vgl. BFH-Urteil vom 16.10.1997 IV R 5/97, BStBl II 1998, 185; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 19.6.2009 10 K 3254/08, EFG 2011, 513).

Wertminderungen eines Grundstücks können nach der Rechtsprechung des BFH aber (ausnahmsweise) dann als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden, wenn ein Teil des Grundstückswertes zielgerichtet und bewusst „geopfert“ wird, um die Vermietungseinkünfte zu erzielen. Dies gilt insbesondere für eine Wertminderung, die ein land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück im Rahmen eines Miet- oder Pachtverhältnisses dadurch erfährt, dass durch Ausbeutungs- oder Aufschüttungsmaßnahmen seine landwirtschaftliche Ertragsfähigkeit eingeschränkt wird (RFH-Urteile vom 28.3.1928, Steuer und Wirtschaft 1928 Spalte 700 Nr. 414; vom 17.7.1929, RStBl 1929 S. 585; BFH-Urteile vom 21.10.1960, VI 169/59 S, BStBl III 1961, 45; vom 10.7.1963 IV 365/59 U, BStBl III 1964, 116; vom 16.10.1997 IV R 5/97, BStBl II 1998, 185). So kann der Verlust der Ackerkrume nach § 9 Abs. 1 EStG als nachträgliche Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden, wenn der Wert des Grund und Bodens durch die Beeinträchtigung der Ackerkrume gesunken ist. Der Verpächter opfert in Höhe der Wertminderung des Grund und Bodens einen Vermögenswert. Da diese Aufwendungen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, sind sie bei diesen Einkünften als Werbungskosten zu berücksichtigen (RFH-Urteile vom 28.3.1928, Steuer und Wirtschaft 1928 Spalte 700 Nr. 414; vom 17.7.1929, RStBl 1929 S. 585; BFH-Urteile vom 21.10.1960, VI 169/59 S, BStBl III 1961, 45; vom 10.7.1963 IV 365/59 U, BStBl 1964 III, 116). Wesentlich hierbei ist, dass die Grundstücksüberlassung durch den Steuerpflichtigen eine solche Wertminderung erfahrungsgemäß oft mit sich bringt und dass der Steuerpflichtige sie zur Erlangung der Pachteinnahmen in Kauf nimmt (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.1960, VI 169/59 S, BStBl 1961 III, 45; Grube, DB 2006, 63, 64). Da sich eine Wertminderung der Grundstücke nach Beendigung des Pachtvertrags im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung auswirkt, ist es ohne Bedeutung für die Entscheidung, ob der Steuerpflichtige buchführender oder nichtbuchführender Landwirt ist (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.1960, VI 169/59 S, BStBl III 1961, 45). Diese Rechtsprechung aus den sechziger Jahren hat der BFH im Urteil vom 16.10.1997 (IV R 5/97, BStBl II 1998, 185), in dem er eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) auf den Grund und Boden ablehnte, ausdrücklich bestätigt (vgl. Grube, DB 2006, 63, 64). Von einer solchen AfaA unterscheidet sich dieses bewusste und zielgerichtete Wertopfer insbesondere darin, dass es nicht auf einem ungewöhnlichen von außen einwirkenden Umstand beruht. 43

Der BFH hat in den o.g. Urteilen allerdings ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Wertminderung erst dann beurteilt werden kann, wenn feststeht, ob das in Frage stehende Grundstück später noch einmal landwirtschaftlich genutzt wird. Es ist nämlich auch möglich, dass es nach Beendigung der nichtlandwirtschaftlichen Nutzung vom Eigentümer als Bauland, Industriegelände oder dergleichen verkauft wird. Angesichts dieser Unsicherheit ist es während der Dauer der Überlassung des Grundstücks zur Ausbeutung oder Aufschüttung nicht möglich, festzustellen, dass das Grundstück trotz der Verschlechterung der Ackerkrume für den Eigentümer eine Werteinbuße erleidet. Bis zur Beendigung der Ausbeutungs- oder Verkippungsmaßnahme kann daher auch eine steuerliche Berücksichtigung eines Minderwerts des Ackerbodens nicht in Betracht kommen (BFH-Urteil vom 21.10.1960, BStBl III 1961, 45). 44

45

In diesem Sinne geht auch die Finanzverwaltung davon aus, dass es letztlich von der späteren Nutzung des Grundstücks abhängig sei, ob und in welcher Höhe der Grund und Boden eine Werteinbuße erfahren habe. Werde das Grundstück nach Abschluss des Substanzabbaus für nichtlandwirtschaftliche Zwecke (z. B. Freizeitgelände, Bauplatz) genutzt, so trete möglicherweise keine Wertminderung sondern eine Wertsteigerung ein. Selbst wenn das Grundstück später wieder der landwirtschaftlichen Nutzung zugeführt werden sollte, sei das Ausmaß der Wertbeeinträchtigung erst absehbar, wenn das Grundstück durch Auffüllen der Grube und Auftragen der Ackerkrume für landwirtschaftliche Zwecke wieder nutzbar gemacht werden könne (vgl. Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 6.1.1982 S 2211 – 61 – StO 222, S 2211 – 122; ESt-Kartei ND § 21 EStG Nr. 3.3, Juris).

Die Höhe der als Werbungskosten zu berücksichtigenden Wertminderung ergibt sich aus der Differenz zwischen dem gemeinen Wert des Grund und Bodens vor der Ausbeute/Verkippung und dem gemeinen Wert nach der Ausbeute/Verkippung (BFH-Urteile vom 21.10.1960 VI 169/59 S BStBl III 1961, 45 und vom 10.7.1963 IV 365/59 U BStBl III 1964,116; FG München, Urteil vom 26.6.1990 7 K 7220/85, EFG 1991, 250; Pape, INF 1982, 317). Da es für die grundsätzliche Anerkennung einer steuermindernden Wertminderung entscheidend ist, dass die ausgebeutete oder aufgeschüttete Fläche anschließend wieder landwirtschaftlich genutzt wird, kommt es bei dieser Wertermittlung letztlich entscheidend darauf an, ob bzw. inwieweit sich die natürliche Ertragsfähigkeit der rekultivierten Fläche vermindert hat. 46

Die Werbungskosten sind gem. § 11 Abs. 2 EStG als Ausgaben im Zeitpunkt ihrer Leistung abzugsfähig. Da die Ausgaben in diesem Fall in einer Werteinbuße bestehen, liegt eine Leistung i.S. des § 11 Abs. 2 EStG vor, wenn nach o.g. Kriterien feststeht, dass der Grund und Boden in seinem Wert gemindert ist (vgl. hierzu auch Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 6.1.1982 S 2211 – 61 – StO 222, S 2211 – 122; ESt-Kartei ND § 21 EStG Nr. 3.3, Juris). 47

Unter Anwendung dieser Grundsätze kann der Kläger im Streitjahr eine Ertragswertminderung in Höhe von 30.042 € bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als weitere Werbungskosten i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehen. 48

Eine (land- und forstwirtschaftliche) Ertragswertminderung als Folge der Verkippungsmaßnahme wurde (zumindest) in dieser Höhe vom Sachverständigen J und vom K1 in dem vorgelegten Gutachten und den hierzu ergangenen Stellungnahmen nachvollziehbar und überzeugend festgestellt. Die Ermittlung der Wertminderung aufgrund des Landentzugs (Dauerschaden) und der Wirtschaftserschwernisse lassen keine Fehler oder Widersprüche erkennen. Auch der Zeuge F hat nachvollziehbar und glaubhaft bestätigt, dass das gesamte Grundstück durch die Verkippungsmaßnahme eine Wertminderung erfahren habe. Die Bodenqualität des Grundstücks sei aufgrund der Nutzung als Erddeponie viel schlechter als bei einem gewöhnlichen landwirtschaftlichen Grundstück gewesen. Die Erträge hätten sich insbesondere bei nassen Jahren um bis zu über 50 % gemindert. Es fänden sich überall Steine und Bodenverdichtungen. 49

Da die Kläger ihren Antrag auf eine Berücksichtigung von Werbungskosten i.H.v. 30.042 € eingeschränkt haben, kann in diesem Zusammenhang offen bleiben, ob im Hinblick auf das Gutachten Eschenbach ggf. sogar eine weitergehende Ertragswertminderung vorliegt. 50

Zudem haben sich die Beteiligten in dem Erörterungstermin vom 24.9.2012 auf eine (Ertraqs-)Wertminderung in Höhe von 30.042 € verbindlich - tatsächlich - verständigt. Die Voraussetzungen einer wirksamen tatsächlichen Verständigung (vgl. BFH-Urteil vom 51

31.7.1996 XI R 78/95, BStBl II 1996, 625) lagen im Hinblick auf die Frage, ob und ggf. in welcher Höhe durch die Verkippungsmaßnahme eine (land- und forstwirtschaftliche) Ertragswertminderung bei dem Grundstück eingetreten ist, unproblematisch vor. Insoweit werden auch vom Beklagten keine Bedenken geltend gemacht.

Der Senat teilt in diesem Zusammenhang nicht die Auffassung des Beklagten, dass die von den Gutachtern festgestellte und von den Beteiligten akzeptierte Ertragswertminderung im Streitfall nicht entscheidungserheblich sei, weil das Grundstück nicht zum Betriebsvermögen des Klägers gehöre. Der Beklagte geht insoweit unzutreffend davon aus, dass eine bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG steuerlich zu berücksichtigende Wertminderung in diesem Fall nur anhand der tatsächlich erzielten Pachteinnahmen für das Grundstück vor und nach der Verkippung ermittelt werden könne. 52

Das Grundstück wird nach der Herausgabe durch die Firma D GmbH & Co KG nach wie vor vom Kläger zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von landwirtschaftlichen Flächen verwendet. Steht somit fest, dass das Grundstück weiterhin zur Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen durch landwirtschaftliche Nutzung eingesetzt wird, dann kann sich die entscheidungserhebliche Wertminderung nur nach der Verminderung der landwirtschaftlichen Ertragsfähigkeit bemessen. Nimmt diese Ertragsfähigkeit ab, so vermindert sich in diesem Umfang das Vermögen des Steuerpflichtigen. Diesen Wertverlust setzt er bewusst zur Erlangung der Pachteinnahmen ein, was überhaupt erst zur (ausnahmsweisen) Anerkennung von Werbungskosten führt (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.1960, VI 169/59 S, BStBl III 1961, 45; Grube, DB 2006, 63, 64). Sein Vermögen hat sich nach Herausgabe des rekultivierten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks um diesen Wert gemindert. 53

Im Übrigen stellt auch die vom Beklagten für richtig gehaltene Vergleichsberechnung (tatsächliche Pachtzahlungen vor und nach der Verkippung) eine Ertragswertermittlung dar, die bei völlig objektivierter Vereinbarung der Pachtpreise vor wie nach der Verkippung zu einer entsprechenden Wertminderung führen müsste. So bestätigte auch der Zeuge F, dass er für das streitgegenständliche Grundstück aufgrund der Verkippungsmaßnahmen trotz der Rekultivierung einen viel niedrigeren Pachtzins zahle als für vergleichbare Pachtgrundstücke. Darüber hinaus hat die geminderte Bodenqualität und die daraus resultierende eingeschränkte landwirtschaftliche Nutzbarkeit des Grundstücks nicht nur zu einem geringeren Pachtzins geführt. In dem Pachtvertrag vom 1.11.2005 sind vorsorglich sogar mögliche Ausgleich- bzw. Schadensersatzansprüche, die der Zeuge F ggf. aufgrund der eingeschränkten landwirtschaftlichen Nutzbarkeit des Grundstücks hätte geltend machen können, ausgeschlossen worden. Auch dies zeigt, dass sich die eingetretene (Ertrags-)Wertminderung konkret in der Beeinträchtigung der landwirtschaftlichen Nutzbarkeit manifestiere. Der Beklagte kann aber letztlich auch im Hinblick auf die verbindliche tatsächliche Verständigung nicht eine Ermittlung der (Ertrags-)Wertminderung durch eine andere austauschen. 54

Dass das Grundstück nicht Teil seines landwirtschaftlichen Betriebsvermögens ist, ist nach Überzeugung des Senats insoweit unerheblich. Entsprechende Einschränkungen ergeben sich weder unmittelbar aus der einschlägigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, noch erscheinen sie aus systematischen Gründen erforderlich. 55

Die BFH-Urteile vom 21.10.1960 (VI 169/59 S BStBl III 1961, 45) und vom 10.7.1963 (IV 365/59 U BStBl III 1964, 116) bezogen sich ausschließlich auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der BFH hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich die Wertminderung im 56

Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung auswirke und es daher ohne Bedeutung für die Entscheidung sei, ob die Steuerpflichtigen buchführende oder nichtbuchführende Landwirte seien. Es ist zwar zutreffend, dass die entschiedenen Fälle Landwirte betrafen, die die betreffenden Grundstücke aufgrund der jeweiligen nichtlandwirtschaftlichen Nutzung (nur vorübergehend) zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet haben. Dabei wurde ggf. in Höhe der als Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung anzusetzenden Wertminderung in ihrem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen eine Entnahme angesetzt. Dies relativiert allerdings nicht die grundsätzlichen und entscheidungserheblichen Aussagen der BFH-Rechtsprechung, dass die Grundstücksüberlassung durch den Steuerpflichtigen eine solche Wertminderung erfahrungsgemäß mit sich bringe und dass der Steuerpflichtige sie zur Erlangung der Pachteinnahmen in Kauf nehme. Damit sind die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 EStG erfüllt, wenn bei dem Grundstück, wie im Streitfall, tatsächlich eine Werteinbuße festzustellen ist.

Der Werbungskostenabzug war im Streitjahr 2005 zu berücksichtigen, weil in diesem Jahr die Verkippungsmaßnahme und die Rekultivierung vollständig abgeschlossen und das Grundstück an den Kläger umfassend herausgegeben wurde. 57

Die Neuberechnung der für 2005 festzusetzenden Einkommensteuer wird wegen des nicht unerheblichen Aufwands des Gerichts bei deren Ermittlung dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO). 58

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 59

Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung gemäß § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor, weil die Entscheidung auf einer gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung beruht, die im Hinblick auf die Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 6.1.1982 (S 2211 – 61 – StO 222, S 2211 – 122; ESt-Kartei ND § 21 EStG Nr. 3.3, Juris) offensichtlich auch von der Finanzverwaltung nicht in Frage gestellt wird. 60

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 61

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE