

Nachschlagewerk: ja

BGHZ: ja

GG Art. 14 Ea; BundesbauG § 96 Abs. 1 Satz 1;  
LandbeschaffungsG § 19; BaulandbeschaffungsG § 11;  
WasserhaushaltsG § 20 Abs. 1 Satz 1

Zu den sog. Folgeschäden einer Enteignung gehört  
nicht die durch die Auszahlung der Geldentschädi-  
gung ausgelöste **E i n k o m m e n s t e u e r**,  
wohl aber die darauf entfallende **U m s a t z s t e u e r**.

BGH, Urt. v. 13. November 1975 - III ZR 162/72 - OLG Nürnberg

LG Weiden i.d.

OPf.

# BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

III ZR 162/72

## URTEIL

Verkündet am  
13. November 1975  
S c h o r m  
Justizhauptsekretär

als Urkundsbeamter  
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

des Freistaats Bayern, vertreten durch die Bezirks-  
finanzdirektion R [REDACTED],

Beklagten und Revisionsklägers,

- Prozeßbevollmächtigte: Rechtsanwälte Prof.Dr.Dr. [REDACTED]  
und Prof. Dr. [REDACTED] -

gegen

die Landwirtseheleute Karl und Erika S [REDACTED], Sch [REDACTED]  
Nr. [REDACTED], Po [REDACTED] P [REDACTED]

Kläger und Revisionsbeklagte,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

- 2 -

Der III. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 9. Oktober 1975 durch den Vorsitzenden Richter Prof. Dr. Kreft und die Richter Dr. Krohn, Dr. Tidow, Peetz und Lohmann

für Recht erkannt:

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des 4. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Nürnberg vom 27. September 1972 im Kostenpunkt und insoweit aufgehoben, als es den Klägern eine Entschädigung von 5.712,-- DM für entrichtete Einkommensteuer zuerkannt und im übrigen festgestellt hat, der Beklagte habe die Kläger wegen weiterer einkommen- und kirchensteuerlicher Nachteile zu entschädigen.

Auf die Berufung des Beklagten wird das Urteil der 1. Zivilkammer des Landgerichts Weiden i.d.OPf. vom 23. April 1969 insoweit aufgehoben, als es den Klägern eine weitere Entschädigung von 5.712,-- DM für entrichtete Einkommensteuer zuerkannt hat; in diesem Umfang und bezüglich des die Einkommensteuer und die Kirchensteuer betreffenden Feststellungsbehrens wird die Klage abgewiesen und die Anschlußberufung der Kläger zurückgewiesen.

Die weitergehenden Rechtsmittel des Beklagten werden zurückgewiesen.

Von den Kosten der Rechtsmittelverfahren haben die Kläger je 4/9, der Beklagte 1/9, von den Kosten des ersten Rechtszuges die Kläger je 7/16, der Beklagte 2/16 zu tragen.

Von Rechts wegen



**JLaw – Gesetze und Urteile**  
Kostenlos  
Über 200 Gesetze  
Über 100.000 Urteile  
[\(mobile App\)](#)



[JLaw – für Android](#)



[JLaw – für iOS](#)

Tatbestand:

Die Kläger waren Eigentümer eines landwirtschaftlichen Betriebs, der mit einer Mühle, einem Sägewerk und einer Wasserkraftanlage verbunden war. Die Betriebsgrundstücke wurden von dem beklagten Land für den Ausbau eines Hochwasserrückstaubeckens beansprucht. Zur Vermeidung der Zwangsenteignung veräußerten die Kläger in den Jahren 1965 und 1966 die Betriebsgrundstücke an den Beklagten. Schon vor dem Abschluß der entsprechenden Verträge begannen sie mit dem Ausbau eines Ersatzanwesens, um den landwirtschaftlichen Betrieb und das Sägewerk fortzuführen. Den Betrieb der Mühle und der Wasserkraftanlage gaben sie auf.

Für die abgetretenen landwirtschaftlich genutzten Grundstücke wurden die Kläger durch eine entsprechende Einlage von Grundstücken in einem Flurbereinigungsverfahren entschädigt. Weiter verpflichtete sich der Beklagte, in Anrechnung auf die Entschädigung für die Wasserkraftanlage zugunsten der Kläger etwa 5 ha land- und forstwirtschaftlich nutzbare Grundstücke in das Flurbereinigungsverfahren einzubringen. Im übrigen sollten die Kläger in Geld entschädigt werden. Soweit hierüber keine Teilvereinbarung getroffen wurde, kamen die Parteien überein, die Enteignungsentschädigung im Verwaltungsverfahren festsetzen zu lassen.

Mit Bescheid vom 2. Mai 1967 setzte das zuständige Landratsamt diese Entschädigung fest. Hierbei lehnte es u.a. eine Entschädigung für steuerliche Nachteile ab, die nach der Behauptung der Kläger deshalb zu erwarten

seien, weil die erzwungene Aufgabe der Mühle und der Wasserkraftanlage sowie die Ablösung des alten Sägewerksbetriebs zur Aktivierung stiller Reserven führten.

Im gerichtlichen Verfahren haben die Kläger eine Erhöhung der festgesetzten Entschädigung, der Beklagte deren Herabsetzung beantragt. Das Landgericht hat den Beklagten zur Leistung einer um 26.802,-- DM (nebst Zinsen) höheren Entschädigung verurteilt und angeordnet, daß hierauf die für die Wasserkraft (Anlage und Wasserrechte) geleisteten 5 ha land- und fortwirtschaftlichen Grundstücke anzurechnen seien. Im einzelnen hat das Landgericht eine steuerliche Mehrbelastung von 6.420,-- DM, die sich aus der Aufgabe der Mühle und der Wasserkraftanlage ergebe, für entschädigungsfähig gehalten; den Ausgleich weiterer steuerlicher Nachteile hat es abgelehnt.

Auf Anschlußberufung der Kläger hat das Oberlandesgericht festgestellt, daß der Beklagte verpflichtet sei, die Kläger zu entschädigen, soweit diesen im Zusammenhang mit dem Veräußerungsgewinn weitere, den Betrag von 6.420,-- DM übersteigende steuerliche Nachteile entstanden seien und noch entstünden. Die Berufung des Beklagten ist zurückgewiesen worden.

Mit der - zugelassenen - Revision wendet sich der Beklagte gegen die Verpflichtung, die Kläger wegen steuerlicher Nachteile, die sich aus dem Zufluß der Geldentschädigung ergeben, zu entschädigen. Die Kläger bitten, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

I.

1. Der Umfang der den Klägern zu leistenden Entschädigung ist hier kraft der in Art. 86 Abs. 2 S. 2 BayWG enthaltenen Verweisung nach § 20 WHG und Art. 74 BayWG zu bestimmen. Letztere Vorschrift erklärt in erster Linie wiederum § 20 WHG für anwendbar. Gem. § 20 Abs. 1 S. 1 WHG hat die zu gewährende Entschädigung den eingetretenen Vermögensschaden angemessen auszugleichen. Die Entschädigung beschränkt sich hiernach nicht auf die Vergütung des erlittenen Rechtsverlustes. Auszugleichen sind darüber hinaus auch "sonstige Nachteile" (vgl. §§ 96 BBauG, 19 LandBG, 11 BaulBG), die für den Betroffenen als erzwungene und unmittelbare Folge der Enteignung eintreten (BGH MDR 1969, 297; vgl. auch Senatsurteil BGHZ 55, 294, 296/7). Das Berufungsgericht hat diesen Entschädigungsmaßstab zugrunde gelegt.

2. Das Berufungsgericht ist der Auffassung, daß jedenfalls bei dem vorliegenden Sachverhalt die Kläger auch für die steuerlichen Auswirkungen der Enteignung entschädigt werden müßten. Hierzu führt es im wesentlichen aus: Die erwachsenen oder drohenden Steuern seien die Folge der hoheitlichen Inanspruchnahme des Betriebes. Ohne die erzwungene Abtretung hätten die Kläger den Betrieb an dieser Stelle weitergeführt und voraussichtlich nie Einkommen-, Umsatz- und Kirchensteuer wegen Veräußerung von betrieblichen Vermögenswerten entrichten müssen. Es könne ihnen daher nicht entgegengehalten werden, daß solche Steuern auch bei einem freihändigen Verkauf angefallen wären. Wirtschaftlich betrachtet habe sich das

Einkommen oder Vermögen der Kläger nicht vermehrt, weil sie die Entschädigung voll für den errichteten Ersatzbetrieb verwendet hätten. Sie hätten an sich die Möglichkeit gehabt, durch Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns zu vermeiden. Ob sie eine solche Rücklage beim Finanzamt beantragt hätten, könne dahinstehen. Eine etwaige Unterlassung sei ihnen nicht anzulasten, weil die Finanzbehörden des beklagten Landes gehalten gewesen seien, eine durch die Enteignungsmaßnahme ausgelöste steuerliche Benachteiligung der Kläger tunlichst zu vermeiden. Die Entschädigung sei hier dazu bestimmt gewesen, den Betrieb an anderer Stelle fortzusetzen und auch die durch die Aufgabe der Mühle und der Kraftwerksanlage realisierten Vermögenswerte für den neuen Gesamtbetrieb zu verwenden. Unter diesen besonderen Umständen könne das beklagte Land nicht mit der einen Hand eine Entschädigung gewähren und mit der anderen Hand einen Teil davon (allerdings auch für die Bundesrepublik) wieder als Steuer einziehen. Wenn die steuerliche Belastung gleichwohl nicht zu vermeiden sei, müsse die den Klägern gebührende Entschädigung entsprechend erhöht werden.

Die hiergegen gerichtete Revision des beklagten Landes hat zum Teil Erfolg.

## II.

1. Die neben dem Rechtsverlust durch die Enteignung eintretenden "anderen Vermögensnachteile" (vgl. §§ 96 BBauG, 19 LBeschG, 11 BaulBG) sind dem Eigentümer nicht in dem Umfang zu erstatten, wie sie ihm tatsächlich er-

wachsen sind oder in Zukunft entstehen, sondern nur, wenn und soweit sie erforderlich sind und sich in einem angemessenen billigen Rahmen halten. Zu berücksichtigen sind grundsätzlich nur solche Nachteile und Kosten, die (auch) entstanden wären, wenn der Betroffene alle diejenigen Maßnahmen sogleich ergriffen hätte, die ein verständiger Eigentümer in der gegebenen Lage vernünftigerweise getroffen haben würde (Senatsurteil in NJW 1966, 493, 496/7; Kröner, Die Eigentums-garantie in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes, 2. Aufl. S. 90).

2. Hinsichtlich der Einkommensteuer geht das Berufungsgericht davon aus, die Kläger hätten die Besteuerung des Veräußerungsgewinns (teilweise) vermeiden können, wenn sie beim Finanzamt die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung nach Abschn. 35 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 1965 beantragt hätten. Haben die Kläger dieses ihnen zur Verfügung stehende Mittel, die Besteuerung zu vermindern, nicht ergriffen, so könnte insoweit eine Verpflichtung des beklagten Landes, auch für diese steuerlichen Nachteile Entschädigung zu leisten, selbst dann nicht bejaht werden, wenn die unvermeidbaren steuerlichen Auswirkungen einer Entschädigungszahlung ihrerseits selbst wieder auszugleichen wären. Der von einer Enteignung betroffene verständige Eigentümer schöpft vernünftigerweise die Möglichkeiten aus, die ihm insoweit das Steuerrecht bietet. Unterläßt er dies, so kommt es nicht darauf an, ob ihn ein Verschulden trifft. Die Beschränkung der Entschädigung auf Folgekosten, die auch durch ein sachgemäßes Verhalten des Betroffenen nicht abgewendet werden können, stellt kei-

nen Anwendungsfall des Grundsatzes des mitwirkenden Verschuldens (vgl. § 254 BGB) dar; sie beruht darauf, daß die Entschädigung dazu bestimmt ist, nur die im Einzelfall als erzwungene Folge der Enteignung in Erscheinung tretenden Nachteile auszugleichen (vgl. die Nachweise bei Kröner aaO S. 89).

Der vom Berufungsgericht hervorgehobene Umstand, daß das beklagte Land die Absicht der Kläger, die gesamte Entschädigungsleistung für den Aufbau des Ersatzbetriebes zu verwenden, rechtzeitig gekannt habe, gleichwohl aber - durch seine Finanzbehörden - eine Besteuerung durchführen wolle, berechtigt hier nicht zu einer abweichenden Beurteilung. Der Enteignungsbegünstigte ist weder berechtigt noch verpflichtet, darauf einzuwirken, wie die Entschädigungsleistung im Einzelfall verwendet werden soll und welche betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Mittel hierfür eingesetzt werden sollen. Ob der Enteignungsbegünstigte verpflichtet sein kann, den Betroffenen auf die steuerlichen Nachteile seines Verhaltens hinzuweisen, wenn er bei geführten Vertragsverhandlungen erkennt, daß der andere Teil wegen seiner fehlenden Kenntnisse im Steuerrecht Gefahr läuft, einen Teil der Entschädigung als Steuer wieder zu verlieren, ist hier nicht zu entscheiden. Ein solcher Sachverhalt begründet jedenfalls nach allgemeinen Grundsätzen des Enteignungsrechts keinen Anspruch auf entsprechende Entschädigung.

3. Andererseits kann der erkennende Senat nicht davon ausgehen, daß die Kläger bei sachgemäßem Verhalten alle steuerlichen Folgen der Enteignung hätten vermeiden können. Diese Rechtslage stellt sich für die in Betracht

kommenden Steuerarten (Einkommen-, Kirchen-, Umsatzsteuer) unterschiedlich dar (vgl. nachstehend III und IV).

### III.

#### Einkommensteuer und Kirchensteuer

1. Die Auszahlung der Entschädigung für zu enteignendes Betriebsvermögen kann zur mehr oder minder hohen Heranziehung des Veräußerungsgewinns zur Einkommensteuer führen. Namentlich in einer Zeit steigender Grundstücks- und Gebäudepreise können die hierfür gemachten (steuerlichen) Wertansätze "stille" Rücklagen enthalten, die bei einem Ausscheiden solcher Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen gegen Entgelt aufgelöst werden. Dann entsteht ein zu versteuernder Gewinn in Höhe des Betrages, um den das Entgelt den Buchwert des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt seines Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen übersteigt (Herrmann/Heuer, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 16. Aufl. § 4 Anm. 68 a).

Von der steuerlichen Belastung werden allerdings solche Empfänger nicht betroffen, die den Entschädigungsbetrag im Laufe desselben Wirtschaftsjahres wieder zur Beschaffung eines Ersatzwirtschaftsgutes verwenden. Dies gilt nach anerkannter Praxis für die Offenlegung "stiller" Rücklagen bei Wirtschaftsgütern, die infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (z.B. drohende Enteignung) gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheiden (Abschn. 35 Abs. 2 EStR). Eine Gewinnverwirklichung kann auch entfallen, wenn bei der durch behördlichen Eingriff

erzwungenen Aufdeckung einer "stillen" Rücklage die Ersatzbeschaffung vor der Aufdeckung vorgenommen wird (BFH BStBl III 1961, 1). Ersatzwirtschaftsgüter in diesem Sinne sind alle Vermögensgegenstände, die wirtschaftlich dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe erfüllen wie das ausgeschiedene Wirtschaftsgut (Abschn. 35 Abs. 3 Nr. 2 EStR; vgl. dazu Plückerbaum, DStZ 1960, 75).

Härten in der Besteuerung der offengelegten "stillen" Rücklagen können eintreten, wenn eine sofortige Ersatzbeschaffung nicht durchführbar ist. Um in diesen Fällen die Gewinnverwirklichung bei erzwungener Veräußerung gegen Entgelt zu vermeiden, darf der Steuerpflichtige den Gewinn durch Bildung einer entsprechenden Rücklage für Ersatzbeschaffung neutralisieren, sofern er ernstlich beabsichtigt, ein Ersatzgut anzuschaffen und wenn er damit rechnen darf, diese Absicht in angemessener Zeit verwirklichen zu können (Abschn. 35 Abs. 4 EStR; vgl. Herrmann/Heuer aaO mit Nachweisen aus der Rechtsprechung). Diese Rücklage für Ersatzbeschaffung ist bei einem Grundstück oder einem Gebäude regelmäßig am Schluß des zweiten auf ihre Bildung folgenden Jahres gewinnerhöhend aufzulösen, wenn bis dahin ein Ersatzwirtschaftsgut weder angeschafft noch hergestellt noch bestellt worden ist. Diese Frist kann im Einzelfall angemessen verlängert werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, daß die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht ausgeführt werden konnte (Abschn. 35 Abs. 6 EStR unter Bezugnahme auf BFH BStBl III 1956, 332, wo im Einzelfall eine Frist von sieben Jahren bei entsprechendem Willen zur Ersatzbeschaffung nicht als unschädlich angesehen wurde; vgl. dazu auch Herrmann/Heuer aaO

Anm. 68 h; Littmann, Einkommensteuerrecht, 9. Aufl. § 6 Rdn. 557 ff, 560; Gelzer, Der Umfang des Entschädigungsanspruchs Rdn. 326). Nach Ablauf der Frist ist der Empfänger der Entschädigungszahlung allerdings verpflichtet, die für Ersatzbeschaffung gemachte Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen. Das kann zu einer Einkommenbesteuerung im oberen Progressionsbereich führen, die im Ergebnis einen beträchtlichen Teil der Entschädigungsleistung aufzehrt.

Die steuerliche Begünstigung von Veräußerungsgewinnen der beschriebenen Art beschränkt sich andererseits nicht auf die Fälle geplanter Ersatzbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die wirtschaftlich dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe wie das ausgeschiedene Wirtschaftsgut erfüllen sollen. Gemäß § 6 b EStG (§ 9 a EStDV) können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 (Betriebsvermögensvergleich) oder § 5 EStG aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, in Höhe des Erlöses aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter (darunter Grund und Boden, Gebäude, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter) entweder im selben Wirtschaftsjahr einen Abzug von den Kosten neu (nicht notwendig als Ersatz für ausgeschiedene Wirtschaftsgüter) angeschaffter Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens machen (§ 6 b Abs. 1) oder eine entsprechende gewinnmindernde Rücklage bilden, die z.B. bei Gebäuden bis zu einer Frist von vier Jahren von den Anschaffungskosten der in § 6 b Abs. 1 Satz 2 EStG bezeichneten Wirtschaftsgüter abgezogen werden kann (Abs. 3). Die hierfür in § 6 b Abs. 3 EStG bestimmten Fristen sind für Veräußerungsgewinne, die bei der Anwendung des Städtebauförderungsgesetzes eintreten, bis auf neun Jahre ausgedehnt (§ 82 StBauFG).

Eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns tritt daher namentlich ein, wenn der Eigentümer sich (sofort oder später) entschließt, den Gewinn nicht mehr für betriebliche Zwecke zu verwenden. Die Besteuerung ist im übrigen nicht abzuwenden, wenn in Ansehung der Regelung in Abschn. 35 Abs. 2 EStR ein funktionell gleichwertiges Ersatzwirtschaftsgut nicht beschafft werden kann oder wenn die Entschädigung gewerblich genutzte Rechte (hier z.B. das Wassernutzungsrecht) betrifft, die nicht zu den in § 6 b EStG begünstigten Anlagegütern gehören. Das wirkt sich auch auf die Kirchensteuer aus, weil diese sich nach einem bestimmten Prozentsatz der Einkommensteuer errechnet.

2.. Der erkennende Senat hat bisher nicht entschieden, ob solche steuerlichen Nachteile bei der Festsetzung der Enteignungsentschädigung gesondert zu berücksichtigen sind. Auch das Senatsurteil in NJW 1966, 493 hat diese Frage offengelassen (aaO S. 496; Pagendarm, WM 1972, 15). Sie ist dahin zu beantworten, daß für einkommen- und kirchensteuerliche Nachteile dieser Art aus dem Gesichtspunkt des Ausgleichs "anderer durch die Enteignung eintretender Vermögensnachteile" (vgl. § 96 Abs. 1 S. 1 BBauG) eine besondere Entschädigung nicht gewährt werden kann.

a) Die Enteignungsentschädigung soll dem Betroffenen das volle Äquivalent für das Genommene geben. Geschieht das, so ist der von der Verfassung (Art. 14 Abs. 3 S. 3 GG) geforderte Wertausgleich vollzogen. Die in der Rechtsprechung des erkennenden Senats gebrauchte Wendung, die Entschädigung solle den Enteigneten in die Lage versetzen, sich einen gleichartigen oder gleich-

wertigen Gegenstand wieder zu beschaffen, ist nur "bildhaft" zu verstehen. Hat der Betroffene einen Ausgleich in Höhe des vollen Wertes des Genommenen erhalten, so wird weiter nicht darauf abgestellt, ob er sich mit der Entschädigung tatsächlich einen dem enteigneten Gegenstand gleichartigen oder gleichwertigen Gegenstand beschaffen kann oder will (vgl. Senatsurteile in BGHZ 39, 198, 200 und 41, 354, 358; in NJW 1966, 497, 498). Auf die Höhe der Entschädigung ist es hiernach grundsätzlich ohne Einfluß, wie der Enteignete im Einzelfall die Geldentschädigung verwendet. Deshalb hat der erkennende Senat es abgelehnt, die Enteignungsentschädigung um den Betrag der für den Erwerb eines Ersatzgrundstücks angefallenen Grunderwerbsteuer (und anderer Erwerbskosten) zu erhöhen (BGHZ 41, 354).

b) Die Auszahlung der Entschädigung ist bei der Einkommensteuer - anders als bei der Umsatzsteuer - nicht bereits Teil des Steuertatbestands. Eine hierdurch aufgedeckte "stille" Rücklage zeigt nur einen bereits vorhanden gewesenen verborgenen Gewinnposten auf; der Enteignungsvorgang bewirkt lediglich, daß an die Stelle des Sachwertes der ihm voll entsprechende Geldbetrag tritt. Die Einkommensteuer knüpft nicht einmal unmittelbar an diesen (einzelnen) Gewinnposten an; sie ergreift vielmehr den Gewinnüberschuß, der sich nach Abschluß des Wirtschaftsjahres bei einem Vergleich der gewerblichen Einkünfte und Ausgaben ergibt.

Die Einkommensbesteuerung solcher aufgedeckter "stiller" Rücklagen muß daher im Zusammenhang mit der Besteuerung des Ergebnisses des jeweiligen Wirtschaftsjahres gesehen werden. Von den oben bei III 1 darge-

stellten Ausnahmen abgesehen, wird dieses Ergebnis wesentlich dadurch bestimmt, wie der Enteignete die erhaltene Geldentschädigung verwendet. Damit hängt in diesem Bereich die Steuerpflicht von Umständen ab, die nach den vorstehenden Ausführungen zu a) grundsätzlich nicht geeignet sind, die Enteignungsentschädigung über den vollen Wert der entzogenen Sache hinaus zu erhöhen. Es kann auch nicht so gesehen werden, als ob der Enteignete die Entschädigungssumme von vornherein um den Betrag der darauf entfallenden Einkommensteuer verkürzt erhalte. "Durch" die Enteignung beeinflusst kann nur der steuerlich relevante Abschluß des gesamten Besteuerungszeitraums sein. Insoweit treten die Auswirkungen der Enteignung jedoch grundsätzlich hinter die Entscheidung des Enteigneten zurück, ob er den aufgedeckten Gewinnposten seinem Privatvermögen zuführen oder weiterhin im Gewerbebetrieb belassen will. Es ist beispielsweise nicht ausgeschlossen, daß der Steuerpflichtige eine nach Abschn. 35 Abs. 2 EStR oder § 6 b EStG gebildete Rücklage (vgl. oben III 1) in einem gewinnschwachen Wirtschaftsjahr auflöst und dadurch eine Besteuerung des ursprünglich erzielten Gewinns überhaupt vermeidet.

Bei einer Gesamtbetrachtung der einkommensteuerlichen Folgen einer Enteignung kann im übrigen nicht außer Betracht bleiben, daß die aufgedeckten "stillen" Rücklagen echte gewerbliche Gewinne aufzeigen, die zu gegebener Zeit ohnehin versteuert werden müßten. Die Zubilligung einer zusätzlichen Entschädigung für einen im Einzelfall spürbar werdenden steuerlichen Zugriff würde sogar zu einer Begünstigung der von einer Enteignung betroffenen Steuerpflichtigen führen können,

was dem enteignungsrechtlichen Ausgleichsgedanken widersprechen würde (Schmidt-Aßmann in Ernst/Zinkahn/Bielenberg BBauG § 96 Rdn. 93).

Wie unter III 1 dargelegt, trägt das Einkommensteuerrecht dem Anliegen, die dem Enteigneten "aufgedrängte" Geldentschädigung steuerneutral wieder anzulegen, in weitem Umfang Rechnung. Wo gleichwohl in Einzelfällen noch Härten auftreten können, ergeben sich diese allein aus der Struktur des gegenwärtigen Einkommensteuerrechts. Wenn hiernach, was die Kläger geltend machen, in solchen Härtefällen ein steuerlicher Nachteil verbliebe und dies mit Art. 14 Abs. 3 S. 3 GG nicht im Einklang stünde, wäre es allein Aufgabe des Steuerrechts, diese Folgen zu vermeiden. Wie namentlich das in Abschn. 35 EStR dargestellte Ergebnis der Finanzrechtsprechung zeigt, erfordert ein solches Vorhaben nicht unbedingt das Tätigwerden des Gesetzgebers (vgl. dazu Truckenbrodt, DB 1967, 527). Im übrigen können besondere Härten durch Anwendung des § 131 AO gemildert oder beseitigt werden (vgl. BVerfG WM 1975, 1179 a.E.).

c) Dieses Ergebnis wird unterstrichen durch die außergewöhnlichen Schwierigkeiten, die sich bei der Berücksichtigung etwaiger Einkommensteuerfolgen im Enteignungsverfahren ergeben würden. Die Möglichkeit, den Veräußerungsgewinn durch Bildung entsprechender Rücklagen über Jahre hinweg zu neutralisieren, würde das Enteignungsverfahren mit der lange währenden Unsicherheit belasten, ob das Scheitern der Ersatzbeschaffung einen Folgeschaden entstehen läßt. Das würde dem Grundsatz, daß Enteignungsverfahren beschleunigt abgewickelt werden sollen (vgl. § 108 Abs. 1 S. 1 BBauG), zuwiderlaufen und in vielen Fällen

dazu führen, daß die Enteignung selbst trotz möglicher Bestimmung der Entschädigung im übrigen nicht ausgesprochen werden könnte (im Ergebnis zustimmend Schmidt-Aßmann aaO; Gelzer, Der Umfang des Entschädigungsanspruchs, Rdn. 328; Brügelmann/Pohl BBauG § 96 Anm. III 1 g; Truckenbrodt aaO).

#### IV.

Anders ist die Rechtslage bei der Umsatzsteuer zu beurteilen.

1. Jede Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch voraus. Echte Schadensersatzleistungen sind dagegen umsatzsteuerfrei. Wer Schadensersatz gewährt, leistet nicht deshalb, weil er vom anderen Teil eine Lieferung oder sonstige Leistung erhalten hat oder erhalten will, sondern weil er den entstandenen Schaden auszugleichen hat. Wo aber die wirtschaftlichen Zusammenhänge erkennen lassen, daß die "Ersatzleistung" die Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung im Sinne des § 1 Nr. 1 UStG darstellt, liegt keine umsatzsteuerfreie Schadensersatzleistung, sondern ein Leistungsaustausch vor, der umsatzsteuerpflichtig ist, wenn die sonstigen gesetzlichen Voraussetzungen gegeben sind (RFH RStBl 1939, 470; BFH BStBl III 1965, 303; II 1969, 386 und 387; Rau/Dürrwächter/Flick/Koch UStG § 1 Anm. 141, 142; Plückebaum/Malitzky UStG 10. Aufl. Bd. II/1 §§ 1 - 3 Rdn. 439 ff, 487 ff; Zuck, Gewerbebetrieb und Enteignungsentschädigung S. 45 ff). Diese Grundsätze gelten auch für Enteignungsentschädigungen, die der Betroffene zur Vermeidung einer Enteignung mit der öffentlichen Hand vertraglich vereinbart (BFH BStBl II 1969, 387); denn aus

welchen Gründen ein Leistungsaustausch vorgenommen wird, ist für die Umsatzbesteuerung ohne Belang (Plückebaum/Malitzky aaO Rdn. 479). Danach kann eine als "Entschädigung" geleistete Zahlung nur dann als (nicht zu versteuernder) Schadensersatz behandelt werden, wenn eine Wechselbeziehung mit einer Leistung im Sinne von § 1 Nr. 1 UStG fehlt (BFH aaO; BFH HFR 1961, 139; weitere Beispiele bei Plückebaum/Malitzky aaO Rdn. 470 bis 474 und Rau/Dürrwächter/Flick/Koch aaO Rdn. 171 ff). Aus besonderen Gründen des Einzelfalls (wirtschaftliche Notlage etc.) kann allerdings eine Stundung oder ein Erlaß der Umsatzsteuer gemäß § 127, 131 AO in Betracht kommen (Plückebaum/Malitzky aaO Rdn. 479).

Die Frage, ob Entschädigungsleistungen von der Umsatzsteuer befreit sind, wenn sie sich nicht aus einer zur Abwendung der Enteignung geschlossenen Vereinbarung ergeben, sondern im Enteignungsverfahren von der zuständigen Behörde festgesetzt werden, ist - soweit ersichtlich - vom Bundesfinanzhof bisher nicht entschieden worden. In seinem Urteil in BStBl II 1969, 387 hat der Bundesfinanzhof allerdings Zweifel ausgedrückt, ob dieser Gesichtspunkt einer Umsatzsteuerpflicht entgegenstehen würde, zumal nach § 93 Abs. 1 und 2 BBauG ein Anspruch auf Vergütung des Rechtsverlustes und aller anderen durch die Enteignung eintretenden Vermögensnachteile entstehe. Die Tendenz der Rechtsprechung geht dahin, einen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch auch in den Fällen anzunehmen, in denen der Umsatz aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird, sofern ein Entgelt geleistet wird (Plückebaum/Malitzky aaO Rdn. 470 - 474, 476).

2. Die Umsatzsteuer knüpft demnach nicht - wie die Einkommensteuer - an die Verwendung der Entschädigung an. Wie sich aus den Darlegungen zu IV 1 ergibt, ergreift die Steuer den durch die Enteignung verwirklichten Leistungsaustausch als solchen; dieser verwirklicht den Steuertatbestand. Soweit es sich um zu versteuernde Umsätze handelt, ist die Entschädigung bereits bei ihrem Empfang - wirtschaftlich betrachtet - mit der Umsatzsteuer, die als Objektsteuer allein an den Steuergegenstand anknüpft (Handwörterbuch des Steuerrechts Band II S. 1114 unter A 1), "belastet".

Der Eigentümer erhält damit im Ergebnis eine Entschädigung, die ihn von vornherein nicht in die Lage versetzt, eine Sache gleicher Art und Güte, ein gleichwertiges Objekt, wiederzubeschaffen. Die angemessene Entschädigung i.S. von Art. 14 Abs. 3 S. 3 GG setzt aber voraus, daß der Betroffene, bildhaft ausgedrückt, den vollen Wert des Genommenen erhält (vgl. oben III 2 a). Dieser (volle) Wertausgleich bleibt aus, soweit der Eigentümer wegen des erzwungenen Leistungsaustausches zur Umsatzsteuer herangezogen wird. Der vom Reichsgericht in seinem Urteil in JW 1917 S. 167 Nr. 17 vertretenen Auffassung, es handele sich hier nicht um eine zu geringe Bemessung der Enteignungsentschädigung, sondern darum, daß die (richtige) Entschädigung zu einem Teil kraft öffentlichen Rechts als Steuer abzuführen sei, vermag der erkennende Senat für den Bereich der Umsatzsteuer aus den dargelegten Gründen nicht beizutreten (ebenso Schmidt-Aßmann aaO Rdn. 92; Zuck aaO S. 60; schon Koffka JW 1917 S. 167). Eine Berücksichtigung der auf die Enteignungsentschädigung entfallenden Umsatzsteuer (deren Erstattung nicht wiederum steuerpflichtiger Leistungsaustausch ist)

bringt für das Enteignungsverfahren auch keine größeren Schwierigkeiten. Im Regelfall genügt es, wenn bei der Festsetzung der Entschädigung die Verpflichtung des Enteignungsbegünstigten aufgenommen wird, den Eigentümer von der - etwa erwachsenden - Umsatzsteuer freizustellen.

Das Berufungsgericht hat daher im Ergebnis zutreffend den Klägern eine besondere Entschädigung für die sie treffende Umsatzsteuer zugebilligt.

V.

Das Berufungsgericht hat den Klägern für entrichtete Umsatzsteuer eine Entschädigung von 708,-- DM zugesprochen und u.a. festgestellt, daß das beklagte Land die Kläger wegen weiterer Umsatzsteuerbeträge, mit denen nach Auskunft des Finanzamts zu rechnen sei, zu entschädigen habe. In diesem Umfang erweist sich die Revision des beklagten Landes als unbegründet.

Im übrigen ist auf die Revision das Berufungsurteil aufzuheben und die Klage abzuweisen, soweit die Kläger eine besondere Entschädigung auch für die Einkommen- und Kirchensteuer begehrt haben. Die Kostenentscheidung beruht auf § 92 ZPO.

Kreft

Dr. Krohn

Dr. Tidow

Peetz

Lohmann