

Urteil vom 16. September 2015, III R 22/14

Entschädigung für die vorzeitige Beendigung eines Grundstückspachtvertrages

BFH III. Senat

EStG § 24 Nr 1 Buchst a, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 2, EStG VZ 2009

vorgehend FG München, 04. September 2013, Az: 15 K 1015/12

Leitsätze

NV: Wird ein mehrjähriger Pachtvertrag nach einem Streit über die Berechtigung der vorzeitigen außerordentlichen Kündigung des Pächters durch gerichtlichen Vergleich vorzeitig beendet und erhält der Verpächter eine Zahlung, die sich an der Höhe der bei regulärer Vertragserfüllung zu zahlenden Pachten, d.h. seinem Erfüllungsanspruch, orientiert, kann es sich um eine Entschädigung handeln, wenn er dem Vergleich unter wirtschaftlichem Druck zugestimmt hat .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 5. September 2013 15 K 1015/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte als Baubetreuer Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die er durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Im August 2006 erwarb er aus einer Zwangsversteigerung ein bebautes Grundstück. In dem Gebäude befand sich eine durch Vertrag vom 16. Oktober 1998/12. Januar 1999 verpachtete Diskothek, so dass der Kläger mit Eigentumserwerb Verpächter wurde. Das Pachtverhältnis hatte am 1. April 2000 begonnen und sollte am 31. März 2010 enden. Der Pachtzins belief sich auf monatlich 6.500 DM zuzüglich einer Nebenkostenvorauszahlung in Höhe von 500 DM.
- 2** Die Pächterin hatte einen Unterpachtvertrag geschlossen, den sie wegen Verzugs des Unterpächters zum 30. April 2007 fristlos kündigte. Die Pächterin kündigte außerdem den Pachtvertrag mit dem Kläger fristlos am 29. Juni 2007, da das Landratsamt eine Gaststättenerlaubnis für einen neuen Betreiber an Auflagen geknüpft hatte, und stellte die Pachtzahlungen zum 1. Juli 2007 ein. Da der Kläger den Erwerb des Grundstücks vollständig fremdfinanziert hatte, geriet er aufgrund der fehlenden Pachteinahmen in große wirtschaftliche Schwierigkeiten und konnte seinen Kredit nicht mehr vollständig bedienen.
- 3** Die vom Kläger gegen die Pächterin erhobene Klage wurde vor dem Oberlandesgericht am 22. Januar 2009 durch folgenden Vergleich beendet:
- 4** "1. Der Beklagte bezahlt an den Kläger € 130.000 ... zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer.
2. Die Parteien sind sich darüber einig, dass das streitgegenständliche Pachtverhältnis beendet ist.
3. Die Parteien sind sich weiterhin darüber einig, dass damit sämtliche gegenseitigen Ansprüche aus dem Pachtvertrag vom 16.10.1998/12.1.1999 abgegolten sind ..."
- 5** Die von der Pächterin im Jahr 2009 geleistete Zahlung von 130.000 € setzt sich zusammen aus 21.037,16 € für die Pacht Juli bis Dezember 2007, 42.074,32 € für die Pacht Januar bis Dezember 2008 und 3.506,19 € für die Pacht

Januar 2009 sowie einer Entschädigung für die vorzeitige Beendigung des Pachtverhältnisses und die Abgeltung sonstiger Ansprüche in Höhe von 63.382,33 €.

- 6 In seiner Gewinn- und Verlustrechnung zum 31. Dezember 2009 wies der Kläger außerordentliche Erträge in Höhe von 63.382,33 € aus, für die er in seiner Einkommensteuererklärung die Begünstigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 bis Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) beantragte.
- 7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) behandelte den Betrag von 63.382,33 € im Einkommensteuerbescheid für 2009 dagegen als laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb und wandte den ermäßigten Steuersatz nicht an. Aufgrund des Einspruchs des Klägers änderte das FA den Bescheid am 14. Dezember 2011 wegen eines Rechenfehlers und ging von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 30.151 € aus. Der ermäßigte Steuersatz wurde wiederum nicht angewandt. Mit Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2012 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und setzte die Einkommensteuer für 2009 auf Null € herab. Es entschied, dass der Teilbetrag von 63.382,33 €, der sich an dem bei regulärer Vertragserfüllung zu zahlenden Pachtzins orientiert habe, nicht Erfüllungsleistung aus dem ursprünglichen Pachtvertrag gewesen sei, sondern eine Entschädigung für die Beendigung des Pachtverhältnisses vor Ablauf der bis zum 31. März 2010 vereinbarten Dauer. Da sich der Kläger unter erheblichem wirtschaftlichen Druck befunden habe, sei die Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG zu behandeln.
- 9 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Zahlungen, die bürgerlich-rechtlich Erfüllungsleistungen eines Schuldverhältnisses seien, gehörten nicht zu den Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 EStG. Deshalb habe der Kläger den auf die Pachtforderungen bis Januar 2009 entfallenden Teil des Vergleichsbetrags in Höhe von 66.617,67 € zu Recht nicht als Entschädigung angesetzt. Der darüber hinausgehende Betrag von 63.382,33 € sei aber nicht anders zu behandeln. Denn auch Zahlungen aufgrund eines Vergleichs über ein strittiges Rechtsverhältnis seien nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25. März 1975 VIII R 183/73 (BFHE 115, 472, BStBl II 1975, 634) keine Entschädigung.
- 10 Der Vergleich habe auch keine Ansprüche geregelt, die sich nicht bereits aus dem ursprünglichen Pachtvertrag ergeben hätten. Dem Kläger hätten für den Zeitraum Februar 2009 bis März 2010 Pachtzahlungen in Höhe von 50.106,56 € zugestanden. Unter Berücksichtigung der zum Ende eines langfristigen Pachtverhältnisses regelmäßig anfallenden Instandhaltungsaufwendungen werde der Vergleichsbetrag erreicht; dies gelte umso mehr angesichts der Verzinsung des im Januar 2009 rückständigen Betrags, die die Vorinstanz mit acht Prozentpunkten über dem Basiszinssatz angesetzt habe. Der Vergleich habe somit nur das strittige Pachtverhältnis geklärt und das Erfüllungsinteresse des Klägers befriedigt.
- 11 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Der Kläger hat keinen Antrag gestellt.
- 13 Er ist jedoch der Revision entgegengetreten und meint, dass angesichts des BFH-Urteils vom 25. Februar 2014 X R 10/12 (BFHE 245, 1, BStBl II 2014, 668) nicht nur der geltend gemachte Betrag von 63.382,33 €, sondern der gesamte Vergleichsbetrag in Höhe von 130.000 € als Entschädigung zu behandeln sei. Die Frage, ob die Grundlage für den Erfüllungsanspruch weggefallen sei und der an seine Stelle getretene Ersatzanspruch auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhe, sei durch das BFH-Urteil vom 22. Januar 2009 IV R 12/06 (BFH/NV 2009, 933) geklärt.
- 14 Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 121 FGO).

Entscheidungsgründe

- 15 II. Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend entschieden, dass ein Teilbetrag von 63.382,33 € der vom Kläger aufgrund des gerichtlichen Vergleichs vereinnahmten Zahlung auf eine steuerlich begünstigte Entschädigung entfällt.
- 16 1. Auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte ist die Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu berechnen (§ 34 Abs. 1 EStG, sog. Fünftelregelung). Zu den außerordentlichen Einkünften

gehören gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG.

- 17** a) Nach § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG sind Entschädigungen Leistungen, die "als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen" gewährt werden.
- 18** aa) Zahlungen, die nicht an die Stelle weggefallener Einnahmen treten, sondern bürgerlich-rechtlich Erfüllungsleistungen eines Schuldverhältnisses sind, gehören nicht zu den Entschädigungen. Um eine Entschädigung handelt es sich nur dann, wenn die bisherige Grundlage für den Erfüllungsanspruch weggefallen ist und der an die Stelle der bisherigen Einnahmen getretene Ersatzanspruch auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruht (BFH-Urteile vom 21. September 1993 IX R 32/90, BFH/NV 1994, 308; vom 9. Juli 2002 IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21). Es reicht daher nicht aus, wenn die bisherige vertragliche Basis bestehen geblieben ist und sich nur Zahlungsmodalitäten geändert haben (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 10. September 1998 IV R 19/96, BFH/NV 1999, 308; vom 10. September 2003 XI R 9/02, BFHE 204, 65, BStBl II 2004, 349; vom 11. Januar 2005 IX R 67/02, BFH/NV 2005, 1044; in BFH/NV 2009, 933, unter II.3.a aa) oder die Vertragsparteien den Vertrag zwar einvernehmlich beenden, aber sich noch zu Zahlungen verpflichten, die bürgerlich-rechtlich Erfüllungsleistungen aus dem beendeten Rechtsverhältnis darstellen. Erforderlich ist vielmehr, dass der Steuerpflichtige durch den Wegfall von Einnahmen einen Schaden erleidet, der durch die Zahlung unmittelbar ausgeglichen werden soll (z.B. BFH-Urteile vom 29. Februar 2012 IX R 28/11, BFHE 237, 56, BStBl II 2012, 569, Rz 11; in BFH/NV 2005, 1044, betreffend Entschädigung des Vermieters für die vorzeitige Aufhebung eines Mietvertrags; in BFH/NV 2003, 21).
- 19** bb) Das FG hat danach zu Recht entschieden, dass der aufgrund des gerichtlichen Vergleichs vom 22. Januar 2009 vom Kläger vereinnahmte (Teil-)Betrag von 63.382,33 € keine Erfüllungsleistung aus dem ursprünglichen Pachtvertrag vom 16. Oktober 1998/12. Januar 1999 war. Der Kläger und die Pächterin hatten sich auf eine Beendigung des bis zum 31. März 2010 vereinbarten Pachtverhältnisses geeinigt. Der Zahlungsanspruch beruhte mithin nicht mehr auf dem ursprünglichen Pachtvertrag (vgl. §§ 581 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs), sondern auf dem gerichtlichen Vergleich vom 22. Januar 2009 als neuer Rechtsgrundlage (vgl. § 278, § 794 Abs. 1 Nr. 1 der Zivilprozessordnung), und galt in Höhe von 63.382,33 € nicht die bis zum Vergleich aufgelaufenen Pachtforderungen des Klägers ab. Insoweit ist unschädlich, dass sich der Vergleichsbetrag an der Höhe der bei regulärer Vertragserfüllung zu zahlenden Pachten, d.h. dem Erfüllungsanspruch des Klägers, orientierte, denn es handelte sich nicht um eine Weiterzahlung des Pachtzinses. Infolge der vorzeitigen Beendigung des Pachtvertrags entfielen vielmehr künftige Einnahmen des Klägers, und die Zahlung diente dem Ausgleich dieses Schadens.
- 20** Dieser Wertung steht das BFH-Urteil in BFHE 115, 472, BStBl II 1975, 634 nicht entgegen, denn der BFH hat in dieser Entscheidung den Vergleich zwischen der dortigen Klägerin und einem Unternehmer dahin gewürdigt, dass der Klägerin weder für die Zeit vor noch für die Zeit nach Abschluss des Vergleichs Einnahmen entgangen seien, an deren Stelle die nach dem Vergleich geschuldete "Entschädigung" treten könnte, sondern durch den Vergleich die --zuvor bestrittene-- vertraglich geschuldete Vermittlungsprovision zugeflossen sei.
- 21** b) Eine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG setzt weiter voraus, dass der Steuerpflichtige unter rechtllichem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck stand, wenn der Ausfall der Einnahmen --wie hier durch den gerichtlichen Vergleich-- von ihm selbst oder mit seiner Zustimmung herbeigeführt worden ist. Denn die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 EStG ist nur gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige sich aufgrund einer Zwangssituation dem zusammengeballten Zufluss der Einnahmen nicht entziehen kann (BFH-Urteile in BFH/NV 2009, 933; vom 13. August 2003 XI R 18/02, BFHE 203, 420, BStBl II 2004, 106).
- 22** Eine derartige Zwangssituation lag nach den --den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden-- Feststellungen des FG vor, da der Kläger das Grundstück in voller Höhe fremdfinanziert hatte und deshalb nach Kündigung des Pachtvertrags und Zahlungseinstellung der Pächterin aufgrund der fehlenden Pachteinahmen in große wirtschaftliche Schwierigkeiten geriet und seine Zahlungsverpflichtungen gegenüber der finanzierenden Bank nicht mehr einhalten konnte. Der Kläger hat die Aufhebung des Pachtvertrags durch den gerichtlichen Vergleich mithin nicht freiwillig und aus eigenem Antrieb herbeigeführt.
- 23** Auf die Frage, ob bereits die gerichtliche Geltendmachung einer Forderung die Zwangslage indiziert, kommt es hier nicht an.
- 24** c) Im Bereich der Gewinneinkünfte ist eine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG nicht anzunehmen, wenn der zur Ersatzleistung führende Sachverhalt sich als ein normaler und üblicher Geschäftsvorfall im Rahmen der laufenden Geschäftsführung darstellt (BFH-Urteile vom 20. Juli 1978 IV R 43/74, BFHE 125, 271, BStBl II 1979,

9; vom 27. November 1991 X R 10/91, BFH/NV 1992, 455). Dazu rechnen bei Steuerpflichtigen, die im Rahmen ihrer gewerblichen oder selbständigen Tätigkeit üblicherweise eine Vielzahl von Verträgen abschließen, auch die Kündigung oder Auflösung einzelner Verträge sowie deren Abwicklung nach Leistungsstörungen (BFH-Urteil vom 10. Juli 2012 VIII R 48/09, BFHE 238, 337, BStBl II 2013, 155), wenn nicht dem Unternehmen infolge des schadenstiftenden Ereignisses die Grundlage zum Abschluss einer unbestimmten Vielzahl von Geschäften genommen und dafür Ersatz geleistet wird (BFH-Urteil in BFHE 125, 271, BStBl II 1979, 9; BFH-Beschluss vom 9. Januar 2002 IV B 31/01, BFH/NV 2002, 776).

- 25** Bei der Verpachtung des Grundstücks, der offenbar unberechtigten fristlosen Kündigung seitens der Pächterin und dem anschließenden Rechtsstreit handelt es sich nach Art und Bedeutung nicht um einen üblichen Geschäftsvorfall im Rahmen der laufenden Geschäftsführung des Klägers. Der Kläger hat auch keine anderen Objekte vermietet.
- 26** d) Da die ermäßigte Besteuerung die sich aus der progressiven Besteuerung ergebenden Härten ausgleichen soll, zählen Entschädigungen i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG grundsätzlich nur dann zu den außerordentlichen Einkünften i.S. von § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG, wenn sie zusammengeballt in einem Betrag gezahlt werden und die entgangenen oder entgehenden Einnahmen sich bei normalem Ablauf auf mehrere Jahre verteilt hätten (BFH-Urteile vom 21. November 1980 VI R 179/78, BFHE 132, 60, BStBl II 1981, 214; in BFH/NV 1994, 308). Der Steuerpflichtige muss mithin mehr erhalten haben, als er ohne das schadenstiftende Ereignis erhalten hätte (BFH-Urteil vom 9. Oktober 2008 IX R 85/07, BFH/NV 2009, 558). Dies trifft im Streitfall ebenfalls zu, da bereits der streitige Teil der aufgrund des Vergleichs vereinnahmten Zahlung die für das Jahr 2009 zu beanspruchende Pacht überstieg.
- 27** e) Dieses Ergebnis widerspricht dem BFH-Urteil in BFH/NV 1992, 455 nicht. In jener Sache wertete der BFH die von der Verpächterin für die vorzeitige Aufhebung des langfristigen Pachtvertrags vereinnahmte Abstandszahlung nicht als Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a oder Buchst. b EStG, weil sie das Erfüllungsinteresse der Verpächterin abgalt und die vorzeitige Vertragsbeendigung im gegenseitigen Einvernehmen erfolgte. Die Verpächterin befand sich nicht in einer Zwangslage und war praktisch nicht gezwungen, einem Verlangen nach Aufhebung des Vertrags zuzustimmen, sondern konnte frei wählen.
- 28** 2. Das FG hat die Einkommensteuer zutreffend berechnet. Auf die vom Kläger aufgeworfene Frage, ob nicht der gesamte Betrag in Höhe von 130.000 € als Entschädigung i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG zu behandeln wäre, kommt es schon deshalb nicht an, weil nur das FA Revision eingelegt hat. Da die Einkommensteuer auf Null € herabgesetzt wurde, ist eine weitere Verminderung zudem ausgeschlossen.
- 29** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de