

Urteil vom 19. April 2021, VI R 49/18

Steuerliche Behandlung eines zeitlich nicht begrenzten Leitungsrechts bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG

ECLI:DE:BFH:2021:U.190421.VIR49.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 1 S 1, EStG § 13 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 13a Abs 3 S 1 Nr 4, EStG § 13a Abs 4, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 21 Abs 3, EStG § 22 Nr 3, BGB § 133, BGB § 157, BGB § 1090, EStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 18. September 2018, Az: 9 K 325/17

Leitsätze

1. Ein landwirtschaftlich genutztes Betriebsgrundstück, auf dem in einer Tiefe von 3 bis 4 m ein Regenwasserkanal verlegt wird, bleibt einkommensteuerrechtlich ein einheitliches Wirtschaftsgut (Bestätigung des BFH-Urteils vom 24.03.1982 - IV R 96/78, BFHE 135, 483, BStBl II 1982, 643).
2. Leistungen, die ein Landwirt für die Bewilligung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit zulasten eines Betriebsgrundstücks bezieht, mit der er das zeitlich nicht begrenzte Recht eingeräumt hat, auf dem Grundstück in 3 bis 4 m Tiefe einen Regenwasserkanal zu verlegen und zu unterhalten, sind bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG mit dem Grundbetrag gemäß § 13a Abs. 4 EStG abgegolten.

Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.09.2018 - 9 K 325/17 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 21.08.2017 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid des Beklagten vom 21.06.2016 wird dahin geändert, dass die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft auf 4.421 € herabgesetzt werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden für das Streitjahr (2014) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger unterhielt im Nebenerwerb einen landwirtschaftlichen Betrieb mit einer Größe von 16,69 ha, dessen Gewinn er für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelte.
- 2 Am ...2014 schloss der Kläger mit der Gemeinde X einen notariell beurkundeten Vertrag. Darin bewilligte er der Gemeinde die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit zulasten des zu seinem Betriebsvermögen gehörenden Grundstücks Flurstück 1 der Gemarkung Y mit folgendem Inhalt:

"Die politische Gemeinde ... [X] ist berechtigt, in der in dem als Anlage zu diesem Protokoll genommenen Lageplan rot umrandeten Fläche des Grundstücks --Flurstück ... [1] der Gemarkung ... [Y]-- einen Regenwasserkanal zu verlegen und dauernd dessen Unterhaltung und Erhaltung vorzunehmen. Die Kosten für Instandhaltung, Reinigung und Pflege des Regenwasserkanals obliegt der politischen Gemeinde ... [X]."

- 3 Als Gegenleistung zahlte die Gemeinde X an den Kläger einen Betrag in Höhe von 20.000 €. Ferner übertrug sie ihm das Flurstück 2 der Gemarkung X zur Größe von 23 210 qm. Der Wert des Grundstücks wurde mit 46.420 € bemessen (2 €/qm gemäß Bodenrichtwertkarte). Die Zahlung des Barbetrags und die Besitzübergabe des Grundstücks erfolgten im Juli 2014.
- 4 Die Gemeinde verlegte den Regenwasserkanal mit einem Durchmesser von 1,2 m auf dem Grundstück des Klägers in einer Tiefe von 3 bis 4 m. Die landwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks wurde durch den Regenwasserkanal nicht beeinträchtigt.
- 5 In ihrer Einkommensteuererklärung erklärten die Kläger für das Streitjahr Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 4.418 € (Wirtschaftsjahr 2013/2014: 4.104 €, Wirtschaftsjahr 2014/2015: 4.733 €). Die mit der Eintragung der Grunddienstbarkeit in Zusammenhang stehenden Leistungen der Gemeinde X betrachteten sie im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 13a EStG als mit dem Grundbetrag abgegolten.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah die Leistungen der Gemeinde hingegen als Miet- und Pachtzinsen i.S. von § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung an und erhöhte die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft für das Wirtschaftsjahr 2014/2015 insoweit um 66.420 €.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 161 veröffentlichten Gründen ab. Anders als das FA ordnete das FG die Leistungen der Gemeinde den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung zu.
- 8 Mit der Revision rügen die Kläger Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Sie beantragen sinngemäß, das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung vom 21.08.2017 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 21.06.2016 dahin zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft auf 4.421 € herabgesetzt werden.
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Leistungen, die der Kläger von der Gemeinde X für die Bewilligung der Eintragung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit bezogen hat, zu Unrecht als Einnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) angesehen. Es handelt sich auch nicht um sonstige Einkünfte aus Leistungen i.S. von § 22 Nr. 3 EStG. Vielmehr liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor. Die Einnahmen sind bei der Gewinnermittlung gemäß § 13a EStG jedoch mit dem Grundbetrag (§ 13a Abs. 4 EStG) abgegolten; vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen i.S. von § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG (in der im Streitjahr geltenden Fassung) sind insoweit nicht gegeben.
- 12 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG insbesondere Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft.
- 13 a) Betriebseinnahmen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den landwirtschaftlichen Betrieb veranlasst sind. Eine Einnahme ist betrieblich veranlasst, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb gegeben ist (Senatsurteil vom 21.11.2018 - VI R 54/16, BFHE 263, 191, BStBl II 2019, 311, Rz 14, m.w.N.).
- 14 Ein solcher Zusammenhang ist im Streitfall entgegen der Auffassung des FG zu bejahen. Denn der Kläger erhielt die fraglichen Leistungen der Gemeinde X nach dem Inhalt des notariell beurkundeten Vertrags vom ...2014 für die Bewilligung der Eintragung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit, durch die ein zu seinem Betriebsvermögen gehörendes Grundstück belastet wurde. Die Einnahmen standen mithin in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betrieb des Klägers. Für die betriebliche Veranlassung ist es dabei nicht erforderlich, dass die Einnahmen im

Betrieb erwirtschaftet wurden oder ein Entgelt für eine betriebliche Leistung darstellten (Senatsurteil in BFHE 263, 191, BStBl II 2019, 311, Rz 15, m.w.N.).

- 15** b) Der betrieblichen Veranlassung steht auch nicht entgegen, dass der Regenwasserkanal auf dem Grundstück des Klägers in einer Tiefe von 3 bis 4 m verlegt wurde. Denn auch diese Schichten des Grundstücks gehören zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen. Sie bilden mit den oberen Bodenschichten ein einheitliches Wirtschaftsgut "Grund und Boden", wie die Kläger und das FA zu Recht übereinstimmend vorgetragen haben.
- 16** aa) Der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts ist weit zu fassen und auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen. Nach ständiger Rechtsprechung umfasst der Begriff des "Wirtschaftsguts" in Anlehnung an den Begriff "Vermögensgegenstand" im Handelsrecht nicht nur Sachen und Rechte i.S. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), sondern auch sonstige Vorteile. Darunter sind tatsächliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb zu verstehen, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind. Das Merkmal der selbständigen Bewertbarkeit wird üblicherweise weiter dahingehend konkretisiert, dass ein Erwerber des gesamten Betriebs in dem Vorteil einen greifbaren Wert sehen würde, für den er im Rahmen des Gesamtpreises ein ins Gewicht fallendes besonderes Entgelt ansetzen würde. Zum jeweiligen Stichtag muss ein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil vorliegen, der als realisierbarer Vermögenswert angesehen werden kann. Der Begriff des Wirtschaftsguts setzt hingegen nicht voraus, dass es dem Betrieb einen Nutzen für mehrere Jahre erbringt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.03.2020 - IV R 9/17, BFHE 268, 319, BStBl II 2021, 226, Rz 25, m.w.N.).
- 17** Von den selbständigen Wirtschaftsgütern abzugrenzen sind deren unselbständige Bestandteile (z.B. BFH-Urteile vom 24.01.2008 - IV R 45/05, BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449, unter II.1.a, und vom 21.07.2009 - X R 10/07, BFH/NV 2010, 184, jeweils zum Bodenschatz bei Grund und Boden), die wertbildenden Faktoren --wie z.B. geschäftswertbildende Rechtsreflexe und Nutzungsvorteile-- eines Wirtschaftsguts (z.B. BFH-Urteil vom 30.09.2010 - IV R 28/08, BFHE 231, 144, BStBl II 2011, 406, Rz 17, m.w.N.). Diese unselbständigen Faktoren/Bestandteile eines Wirtschaftsguts können sich jedoch zu einem eigenen Wirtschaftsgut verselbständigen (z.B. BFH-Urteil vom 09.08.2011 - VIII R 13/08, BFHE 234, 286, BStBl II 2011, 875). Hierfür fordert die höchstrichterliche Rechtsprechung ein Inverkehrbringen des bisher unselbständigen Teils/Bestandteils. Ein derartiges Inverkehrbringen wurde von der Rechtsprechung beispielsweise in folgenden Fällen bejaht: Bei einem Bodenschatz, wenn insbesondere mit seiner Aufschließung oder Verwertung begonnen wird (BFH-Urteil in BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449, unter II.1.a), bei einer Ackerprämienberechtigung (Ackerquote), wenn die Genehmigung eines Flächentausches im Zusammenhang mit der Verpachtung/Anpachtung von Ackerflächen erteilt oder sie zum Gegenstand eines Kauf-/Erwerbsvertrags gemacht wird (BFH-Urteil in BFHE 231, 144, BStBl II 2011, 406, Rz 26), und bei einer Vertragsarztzulassung, wenn sie Gegenstand eines gesonderten Veräußerungsvorgangs ist (BFH-Urteil in BFHE 234, 286, BStBl II 2011, 875, Rz 25).
- 18** bb) Nach diesen Maßstäben handelt es sich bei den 3 bis 4 m tiefen Schichten des klägerischen Grundstücks nicht um ein selbständiges Wirtschaftsgut des Privatvermögens, das mit der Bestellung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit und der hierdurch gestatteten Verlegung und Unterhaltung des Regenwasserkanals in Verkehr gebracht wurde.
- 19** Die fraglichen Bodenschichten bilden vielmehr sowohl zivil- als auch steuerrechtlich mit dem Grund und Boden eine Einheit. Der Untergrund ist als unselbständiger Bestandteil des Wirtschaftsguts Grund und Boden anzusehen. Die Ackerkrume hängt mit den darunterliegenden Schichten durch Austausch von Wasser und Mineralstoffen zusammen und wird in ihrer Beschaffenheit und Qualität durch die Zusammensetzung des Untergrunds, aus dessen Verwitterung sie entstanden ist, mitbestimmt (BFH-Urteil vom 24.03.1982 - IV R 96/78, BFHE 135, 483, BStBl II 1982, 643).
- 20** (1) Die tieferen Grundstücksschichten wurden im Streitfall auch nicht durch die Bestellung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit und die anschließende Errichtung des Regenwasserkanals --ähnlich eines Bodenschatzes, dessen Abbau bevorsteht-- als selbständiges Wirtschaftsgut in Verkehr gebracht.
- 21** Werden Leitungen oder Kanäle unter der Erdoberfläche verlegt, so tritt der Boden, in dem die Leitungen oder Kanäle verlegt werden, nicht neben dem Grundstück als selbständiges Wirtschaftsgut in Erscheinung (BFH-Urteil in BFHE 135, 483, BStBl II 1982, 643). Vielmehr handelt es sich bei der Möglichkeit, zulasten des Grundstücks eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit zu bestellen und in 3 bis 4 m Tiefe einen Regenwasserkanal zu errichten, um einen bloßen Nutzungsvorteil des (einheitlichen) Wirtschaftsguts "Grund und Boden". Die Bewilligung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit zulasten eines Grundstücks und die hierdurch gestattete Errichtung und

Unterhaltung eines Regenwasserkanals auf dem Grundstück sind untrennbar mit dem Grund und Boden verbunden. Sie haben nicht zur Folge, dass diese Nutzung(smöglichkeit) als besonderes Wirtschaftsgut neben dem Grund und Boden anzusehen ist.

- 22** (2) Eine Verselbständigung der fraglichen Bodenschichten kommt zudem nicht deshalb in Betracht, weil der Kläger und die Gemeinde X in dem notariell beurkundeten Vertrag vom ...2014 der Möglichkeit, auf dem Grundstück einen Regenwasserkanal zu verlegen und zu unterhalten, einen eigenen Wert beigemessen haben. Die Nutzung der tieferen Schichten des Grundstücks für die Errichtung und Unterhaltung des Regenwasserkanals stellt für sich vielmehr lediglich einen wertbildenden Faktor des Grundstücks dar (s.a. BFH-Urteile vom 10.03.2016 - IV R 41/13, BFHE 253, 337, BStBl II 2016, 984 Rz 30, zur baurechtlichen Nutzungsmöglichkeit eines landwirtschaftlichen Grundstücks für eine Windenergieanlage, und vom 20.03.2003 - IV R 27/01, BFHE 202, 256, BStBl II 2003, 878, zu einem Auffüllrecht).
- 23** (3) Das hiernach in der Regel einheitliche Wirtschaftsgut Grund und Boden kann allerdings auch dann in einzelne ertragsteuerlich unterschiedlich zu beurteilende Wirtschaftsgüter zu zerlegen sein, wenn sich auf dem Grundstück oder unter der Oberfläche ein Gebäude befindet und die Grundstücks- oder Gebäudenutzflächen in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen (s. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26.11.1973 - GrS 5/71, BFHE 111, 242, BStBl II 1974, 132). Dies ist auch bei einem bebauten Grundstück der Fall, das in einer bestimmten Fläche und in einer bestimmten Tiefe unter der Erdoberfläche aufgrund einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit von einer U-Bahnröhre durchschnitten oder von der U-Bahn unterfahren wird, insbesondere, wenn der für die U-Bahnröhre in Anspruch genommene Grundstücksraum vom Anwesen des Eigentümers aus nicht zugänglich ist (BFH-Urteil vom 18.08.1977 - VIII R 7/74, BFHE 123, 176, BStBl II 1977, 796).
- 24** Bei einem landwirtschaftlich genutzten Grundstück hat der BFH auch die mehr als 100 m unter der Oberfläche gelegenen, durch Aussolung eines Salzstocks gewonnenen, nicht zugänglichen Hohlräume, die aufgrund einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit einem Mineralölunternehmen ohne zeitliche Begrenzung zur Nutzung als Erdöltiefenspeicher überlassen waren, nicht dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet und demgemäß den ideellen, auf die Hohlräume entfallenden Grundstücksanteil nicht als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen, sondern als Privatvermögen angesehen (BFH-Urteil vom 14.10.1982 - IV R 19/79, BFHE 137, 255, BStBl II 1983, 203; BFH-Beschluss vom 11.03.1976 - IV B 62/75, BFHE 119, 135, BStBl II 1976, 535). Hierfür war ausschlaggebend, dass die Tiefspeicher, obwohl sie keine Bauwerke waren, sondern nur natürliche Hohlräume darstellten, von dem Grund und Boden schon deshalb als gesondertes Wirtschaftsgut abzuspalten waren, weil sie in einem anderen Nutzungs- und Funktionszusammenhang standen als die landwirtschaftlich genutzte Oberfläche. Die Grundstücke konnten deshalb wie ein Gebäudegrundstück einkommensteuerrechtlich in einen betrieblichen und einen privaten Teil aufgespalten werden.
- 25** Die im Streitfall von dem Regenwasserkanal in 3 bis 4 m Tiefe in Anspruch genommene und damit nicht weit unter der Erdoberfläche liegende, nur durch Aufgrabung von der Erdoberfläche her erreichbare Bodenschicht lässt sich jedoch weder mit einem unterirdischen Bauwerk wie einer U-Bahnröhre noch mit einem behälterlosen Erdöltiefenspeicher vergleichen. Diese Bodenschicht stellt vielmehr zusammen mit der Ackerkrume nicht nur bürgerlich-rechtlich, sondern auch wirtschaftlich und demzufolge einkommensteuerrechtlich ein einheitliches Ganzes dar. Deshalb ist der Grund und Boden im Bereich des Regenwasserkanals nicht in die reine Ackerkrume und die darunterliegende Bodenschicht ideell aufzuteilen.
- 26** (4) Entgegen der Ansicht des FG ergibt sich aus dem BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 184 nichts anderes. Der X. Senat des BFH hat dort entschieden, dass ein greifbar werdendes Wirtschaftsgut Kiesvorkommen, welches in dem zum notwendigen Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen Betriebs gehörenden Grundstück liegt, dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zuzuordnen sei.
- 27** Nach der Rechtsprechung des IV. Senats, der sich der erkennende Senat anschließt und auf die auch der X. Senat in seinem Urteil in BFH/NV 2010, 184 Bezug genommen hat, können Bodenschätze im Zeitpunkt ihrer Konkretisierung als Wirtschaftsgut --unabhängig von der Zugehörigkeit des Grundstücks, in dem sie lagern-- zum Privatvermögen oder zum notwendigen Betriebsvermögen des Grundeigentümers gehören, wenn dieser eine Land- und Forstwirtschaft betreibt (BFH-Urteile vom 28.10.1982 - IV R 73/81, BFHE 137, 32, BStBl II 1983, 106, und in BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449). Notwendiges Betriebsvermögen einer Land- und Forstwirtschaft können Bodenschätze sein, wenn sie unter landwirtschaftlichem Grund und Boden entdeckt und von Anfang an für die Zwecke der Landwirtschaft gewonnen und verwertet werden (z.B. für den Bau von Forststraßen und Betriebsgebäuden).

Letzteres war in dem vom X. Senat des BFH mit Urteil in BFH/NV 2010, 184 entschiedenen Sachverhalt allerdings nicht der Fall, so dass das Kiesvorkommen dort zum Privatvermögen des Klägers gehörte.

- 28** Soweit der X. Senat in dem vorgenannten Urteil ausgeführt hat, zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehören der Grund und Boden nur bis zu der Tiefe, bis zu der die Bodenbearbeitung und die Wurzelverflechtungen reichten, so dass tiefere Bodenschichten zum Privatvermögen gehörten, war dies für jene Entscheidung daher jedenfalls nicht tragend. Der erkennende Senat geht im Übrigen nicht davon aus, dass der X. Senat mit seinem Urteil in BFH/NV 2010, 184, ohne den Großen Senat des BFH anzurufen, von dem dort nicht erwähnten Urteil des IV. Senats in BFHE 135, 483, BStBl II 1982, 643 abweichen wollte; dies gilt erst recht hinsichtlich der vom X. Senat ausdrücklich in Bezug genommenen Urteile in BFHE 137, 32, BStBl II 1983, 106 und in BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449.
- 29** c) Nach alledem gehören die fraglichen Leistungen der Gemeinde X im Zusammenhang mit der Bestellung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit zu den Einkünften des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft. Sie sind daher nach § 21 Abs. 3 EStG weder den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung noch gemäß § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG den sonstigen Einkünften aus Leistungen zuzurechnen.
- 30** 2. a) Nach § 13a Abs. 3 EStG (in der im Streitjahr geltenden Fassung) ist der nach Durchschnittssätzen zu ermittelnde Gewinn die Summe aus dem Grundbetrag (Abs. 4), den Zuschlägen für Sondernutzungen (Abs. 5), den nach Abs. 6 gesondert zu ermittelnden Gewinnen und insbesondere den vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 4).
- 31** Sonstige Vorgänge, z.B. Entschädigungen, die nicht im Rahmen des Abs. 6 erfasst werden, sind mit dem Grundbetrag nach Abs. 4 und dem Zuschlag nach Abs. 5 abgegolten (BFH-Urteil vom 11.09.2013 - IV R 57/10, Rz 14; BTDrucks 14/265, S. 178).
- 32** Der Durchschnittssatzgewinn umfasst hiernach u.a. --in voller Höhe (s. BFH-Urteil vom 05.12.2002 - IV R 28/02, BFHE 201, 175, BStBl II 2003, 345)-- die vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen. Das sind alle Entgelte für eine obligatorische oder dingliche Nutzungs- oder Fruchtziehungsüberlassung. Darunter fallen die Entgelte für die Überlassung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, wie z.B. Grund und Boden, Gebäude, Mietwohnungen, bewegliche oder immaterielle Wirtschaftsgüter, ohne dass es auf die Bezeichnung der vertraglichen Vereinbarungen ankommt (BFH-Urteile vom 29.11.2007 - IV R 49/05, BFHE 220, 79, BStBl II 2008, 425, und vom 11.09.2013 - IV R 57/10, Rz 16).
- 33** Grundsätzlich kann auch das Entgelt für die zeitlich begrenzte Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit als Mietzins i.S. von § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG zu beurteilen sein. Durch die Belastung eines Grundstücks mit einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit (§ 1090 BGB) kann der Eigentümer dem Berechtigten die Befugnis einräumen, das Grundstück in einzelnen Beziehungen zu nutzen. Hat eine solche Belastung keinen endgültigen Rechtsverlust (Eigentumsverlust) zur Folge, kann das Entgelt hierfür als Miet- oder Pachtzins zu beurteilen sein, wenn es sich nach seinem wirtschaftlichen Gehalt als Gegenleistung für die Nutzung eines Grundstücks darstellt (ebenso BFH-Urteil vom 02.07.2018 - IX R 31/16, BFHE 262, 102, BStBl II 2018, 759, Rz 15, m.w.N., zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung).
- 34** Ob eine Nutzungs- oder Fruchtziehungsüberlassung in dem vorgenannten Sinne vorliegt, hat in erster Linie das FG als Tatsacheninstanz zu beurteilen. Dabei ist maßgebend auf den wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarung abzustellen, wie er sich nach dem Gesamtbild der gestalteten Verhältnisse des Einzelfalls unter Berücksichtigung des wirklichen Willens der Vertragsparteien ergibt. Die Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das FG, zu der auch die Auslegung von Verträgen gehört, ist für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend. Die revisionsrechtliche Überprüfung durch den BFH beschränkt sich daher darauf, ob die vorgenommene Würdigung unter Beachtung der gesetzlichen Auslegungsregeln (insbesondere §§ 133, 157 BGB) möglich ist und nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstößt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 11.02.2014 - IX R 25/13, BFHE 244, 555, BStBl II 2014, 566, Rz 16, m.w.N.).
- 35** b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Das FG hat das Vorliegen von Miet- und Pachtzinsen i.S. von § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG rechtsfehlerhaft bejaht.
- 36** Die Vorinstanz hat bei der Auslegung des notariell beurkundeten Vertrags vom ...2014 nicht hinreichend berücksichtigt, dass die zugunsten der Gemeinde X bestellte beschränkt persönliche Dienstbarkeit zeitlich nicht begrenzt war. Das FG hat auch nicht festgestellt, dass sich schuldrechtlich aus dem notariell beurkundeten Vertrag oder aus sonstigen Vereinbarungen ergab, dass die Gemeinde den Regenwasserkanal nur für einen bestimmten

oder zumindest bestimmbar begrenzten Zeitraum auf dem Grundstück des Klägers belassen und unterhalten durfte. Ebenso wenig hat das FG festgestellt, dass dem Kläger und/oder der Gemeinde bei Annahme einer unbefristeten Vertragsbindung ein (ordentliches) Kündigungsrecht zustünde, wie dies bei unbefristeten Miet- und Pachtverträgen der Fall ist. Solches haben die Beteiligten auch nicht vorgetragen.

- 37** Die vom Kläger angenommene Nutzungsdauer des Regenwasserkanals von 50 bis 100 Jahren hat das FG --zu Recht-- selbst nicht als maßgeblichen Zeitraum der Nutzungsüberlassung angesehen. Nach den vertraglichen Vereinbarungen, deren Inhalt das FG festgestellt hat, war die Gemeinde zudem nicht verpflichtet, den Regenwasserkanal nach Ablauf der Nutzungsdauer oder sonst aus dem Grundstück wieder zu entfernen bzw. ihn zurückzubauen. Nach dem Vertrag ist es im Übrigen nicht ausgeschlossen, dass die Gemeinde nach Ablauf der Nutzungsdauer des Kanals oder zu einem anderen Zeitpunkt den zunächst eingebrachten Regenwasserkanal durch einen anderen ersetzt.
- 38** Selbst wenn man --wie das FG-- in der durch die beschränkt persönliche Dienstbarkeit eingeräumten Möglichkeit, auf dem klägerischen Grundstück einen Regenwasserkanal zu verlegen und diesen zu unterhalten, eine entgeltliche Nutzungsüberlassung sehen wollte, stünde die hiernach sowohl dinglich als auch schuldrechtlich zeitlich unbegrenzte Nutzungsüberlassung der Annahme entgegen, es habe sich bei den von der Gemeinde X an den Kläger für die Einräumung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit erbrachten Leistungen um Miet- oder Pachtzinsen i.S. von § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG gehandelt.
- 39** Vielmehr stellen sich die Leistungen der Gemeinde an den Kläger sowohl zivilrechtlich als auch bei wirtschaftlicher Betrachtung als Ausgleich für die mit der Eintragung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit einhergehende Eigentumsbeschränkung dar. Im Vordergrund der von der Gemeinde erbrachten Leistungen steht nicht die Vergütung einer Nutzungsmöglichkeit des Grundstücks, sondern vielmehr dessen dingliche Belastung mit der Dienstbarkeit. Dies wird letztlich auch dadurch verdeutlicht, dass die landwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks --wie zwischen den Beteiligten nicht streitig ist-- durch den Regenwasserkanal in keiner Weise beeinträchtigt ist. Das Grundstück ist weiterhin ohne Einschränkung für die landwirtschaftliche Bewirtschaftung nutzbar. Dementsprechend kann auch nicht angenommen werden, dass die Gemeinde die fraglichen Leistungen an den Kläger für eine Nutzungsüberlassung erbracht hat (s.a. Senatsurteil in BFHE 263, 191, BStBl II 2019, 311, zur Entschädigung für die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit zur Sicherung eines Flutungsrechts, und BFH-Urteil in BFHE 262, 102, BStBl II 2018, 759, zur Entschädigung für das mit einer immerwährenden Dienstbarkeit gesicherte, zeitlich nicht begrenzte Recht auf Überspannung eines Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung).
- 40** 3. Die Belastung des klägerischen Grundstücks mit der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit stellt auch keine beim Durchschnittssatzgewinn gemäß § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG zu berücksichtigende Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden dar. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.

- 41** 4. Die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft sind nach alledem antragsgemäß auf 4.421 € herabzusetzen:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß Bescheid vom 21.06.2016: 37.631 €

abzüglich Gewinnerhöhung wegen vereinnahmter Miet- und Pachtzinsen gemäß Bescheid vom 21.06.2016 (66.420 € / 2): ./ 33.210 €

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft neu: 4.421 €

- 42** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de