

Urteil vom 16. Januar 2020, VI R 22/17

Steuerfreie Entnahme einer Wohnung aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gemäß § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG

ECLI:DE:BFH:2020:U.160120.VIR22.17.0

BFH VI. Senat

EStG § 13 Abs 4 S 6 Nr 2, EStG § 52 Abs 15 S 12, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 04. April 2017, Az: 2 K 26/17

Leitsätze

Die steuerfreie Entnahme einer Wohnung aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gemäß § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG (nach dem 31.12.1998) ist nur möglich, wenn es sich hierbei um ein Baudenkmal handelt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 05.04.2017 - 2 K 26/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielte in den Streitjahren (2007 und 2008) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Den Betrieb hat sie seit dem 01.07.2002 von ihrem Vater gepachtet, der ihn zuvor selbst bewirtschaftet hat. Auf dem Hofgrundstück sind zwei Wohnhäuser belegen. Das Betriebsleiterhaus, bei dem es sich nach landesrechtlichen Vorschriften nicht um ein Baudenkmal handelt, sowie das ehemalige Altenteilerhaus. Beide Gebäude befanden sich am 01.07.1987 im Betriebsvermögen und waren Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassen. Der Vater der Klägerin wohnte auf dem Hof seiner Ehefrau. Das ehemalige Altenteilerhaus wird noch heute fremdvermietet. Das Betriebsleiterhaus war bis Anfang 2006 ebenfalls durchgehend fremdvermietet. Danach zog die Klägerin als Pächterin in das Haus ein. Zum 01.05.2008 überließ der Vater der Klägerin den landwirtschaftlichen Betrieb unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge.
- 2 Die damit einhergehende Entnahme des nunmehr zu eigenen Wohnzwecken genutzten Betriebsleiterhauses behandelte die Klägerin, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) ermittelt, gemäß § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG als steuerfrei.
- 3 Im Anschluss an eine im Jahr 2013 für die Streitjahre durchgeführte Außenprüfung beurteilte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) demgegenüber den --der Höhe nach unstreitigen-- Entnahmegewinn von 68.000 € als steuerpflichtig und erließ unter dem Datum 30.08.2013 entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre.
- 4 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1090 veröffentlichten Gründen ab. Die steuerfreie Entnahme einer Wohnung sei gemäß § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG (nach dem 31.12.1998) nur noch möglich, wenn es sich hierbei um ein Baudenkmal handele.
- 5 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

- 6** Sie beantragt,
das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 05.04.2017 - 2 K 26/17, die Einspruchsentscheidung vom 02.01.2017 sowie die geänderten Einkommensteuerbescheide für 2007 und 2008, jeweils vom 30.08.2013, aufzuheben.
- 7** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin das Betriebsleiterhaus sowie den dazugehörigen Grund und Boden nicht nach § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG steuerfrei aus dem Betriebsvermögen entnommen hat.
- 9** 1. Das FG hat die Nutzung des Betriebsleiterhauses (Wohnung i.S. des § 13 Abs. 2 und 4 EStG) zu eigenen Wohnzwecken nach der Übertragung des Hofes vom Vater der Klägerin auf diese als Entnahme aus dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in das Privatvermögen beurteilt. Dies ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig. Der Senat sieht deshalb insoweit von einer weiteren Begründung ab.
- 10** 2. Dem FG ist auch dahingehend zu folgen, dass die Entnahme nach § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG nicht steuerfrei, sondern gewinnwirksam erfolgte.
- 11** a) Gemäß § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG bleibt der Entnahme- oder Veräußerungsgewinn außer Ansatz, wenn eine vor dem 01.01.1987 einem Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnung und der dazugehörige Grund und Boden für eigene Wohnzwecke entnommen werden. Wie die Vorinstanz ist auch der erkennende Senat der Auffassung, dass die steuerfreie Entnahme von Wohnungen aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen nach dieser Vorschrift neben Anderem (hier Unstreitigem) voraussetzt, dass es sich bei dem entnommenen Gebäude oder Gebäudeteil nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften um ein Baudenkmal handelt (ebenso Blümich/ Nacke, § 13 EStG Rz 190a; Paul in Herrmann/Heuer/Raupach, § 13 Rz 129; Leingärtner/ Krumm, Besteuerung der Landwirte, Kap. 17, Rz 192; derselbe, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 13 Rz G 8; Schmidt/Kulosa, EStG, 38. Aufl., § 13 Rz 81, 102; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 15.05.2012 - 8 K 1936/09, EFG 2012, 1545; a.A. Wienroth, HLBS Steuerforum 2014, 192; Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumel/ Marx/Hechtner, EStG, 4. Aufl., § 13 Rz 418; Gossert in Korn, § 13 EStG Rz 243 ff.; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz A 173; Märkle/Hiller, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 12. Aufl., Rz 249).
- 12** b) Dies folgt bereits aus dem Wortlaut der Regelung in § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG. Dem steht nicht entgegen, dass das Tatbestandsmerkmal "Baudenkmal" im Tatbestand der Nr. 2 nicht ausdrücklich aufgeführt wird. Einer ausdrücklichen Aufnahme dieses Tatbestandsmerkmals bedurfte es nämlich nicht, da sich die tatbestandliche Anknüpfung an ein Baudenkmal bereits aus dem systematischen Zusammenhang des § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG mit § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG und § 13 Abs. 4 Sätze 1 bis 6 Nr. 1 EStG ergibt. Durch die Bezugnahme in § 13 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG auf § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG wird hinreichend deutlich, dass sich der Anwendungsbereich des § 13 Abs. 4 EStG (nur) auf Wohnungen bezieht, die in einem Gebäude oder Gebäudeteil belegen sind, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist. Auch Satz 6 knüpft an das Tatbestandsmerkmal "Baudenkmal" an, was die Klägerin für die in Satz 6 Nr. 1 geregelte Entnahme einer selbstgenutzten Wohnung zu Recht auch einräumt. Es ist aber nicht ersichtlich, dass das Tatbestandsmerkmal "Baudenkmal" für die im selben Regelungskontext stehende Entnahme einer fremdgenutzten Wohnung gemäß Satz 6 Nr. 2 nicht einschlägig sein soll. Vielmehr verdeutlichen die inhaltliche Übereinstimmung des sowohl in Nr. 1 als auch in Nr. 2 verwendeten Tatbestandsmerkmals "Entnahme einer Wohnung und des dazugehörigen Grund und Bodens" sowie die daran geknüpfte nämliche Rechtsfolge, dass beide Entnahmetatbestände an das --quasi vor die Klammer gezogene-- Tatbestandsmerkmal "Baudenkmal" anknüpfen.
- 13** c) Bestätigt wird dieses Auslegungsergebnis durch die Entstehungsgeschichte der vorgenannten Normen.
- 14** aa) Die sog. Nutzungswertbesteuerung gemäß § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG a.F. wurde durch die Einfügung des § 52 Abs. 15 Satz 1 EStG durch das Wohneigentumsförderungsgesetz vom 15.05.1986 (BGBl I 1986, 730, BStBl I 1986, 278) abgeschafft. Für Altfälle sah § 52 Abs. 15 Sätze 2 ff. EStG eine zeitlich bis 31.12.1998 begrenzte Übergangsregelung vor. Spätestens mit Ablauf des 31.12.1998 galt nach § 52 Abs. 15 Satz 6 EStG die Wohnung des Steuerpflichtigen als ins Privatvermögen entnommen. Diese gesetzlich angeordnete Entnahme erfolgte steuerfrei

(§ 52 Abs. 15 Satz 7 EStG). Gleichzeitig wurde in § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 2 EStG geregelt, dass der Entnahme- oder Veräußerungsgewinn außer Ansatz blieb, wenn eine vor dem 01.01.1987 einem Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnung und der dazugehörige Grund und Boden für eigene Wohnzwecke vor dem 01.01.1999 entnommen wurden. Die Regelung in Satz 8 beruhte auf einer Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 17.03.1986 (BTDrucks 10/5208, 16, 37, insbesondere 42) und kam auf Antrag der Fraktionen der CDU/CSU und FDP vom 20.03.1986 ins Gesetz (BTDrucks 10/5221). Zur Begründung wurde u.a. angeführt, dass die Systemumstellung auch bei solchen landwirtschaftlichen Wohnungen zu Härten infolge steuerpflichtiger Entnahme führen könne, die derzeit noch fremdgenutzt seien und infolgedessen nicht unter dieses Gesetz und seine großzügige Übergangsregelung fielen. Der Änderungsantrag sah auch für diese Wohnungen eine steuerfreie Entnahme vor, wenn sie vor dem 01.01.1999 für Wohnzwecke des Betriebsinhabers oder eines Altenteilers genutzt wurden.

- 15** Sowohl aus der Gesetzesbegründung als auch aus dem ausdrücklichen Wortlaut des § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 2 EStG ergab sich daher eindeutig, dass fremdgenutzte Wohnungen aus dem Betriebsvermögen des Land- und Forstwirts bis längstens zum 31.12.1998 durch Nutzung zu eigenen Wohnzwecken steuerfrei entnommen werden konnten. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.
- 16** bb) Mit dem Wohnungsbauförderungsgesetz vom 22.12.1989 (BGBl I 1989, 2408, BStBl I 1989, 505) wurde in § 52 Abs. 15 EStG sodann folgender Satz 12 angefügt:
- "Bei einem Gebäude oder Gebäudeteil des Betriebsvermögens, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, sind die Sätze 2 bis 8 auch über das in den Sätzen 2 und 6 genannte Datum 1998 hinaus anzuwenden."
- 17** Im Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP vom 14.11.1989 (BTDrucks 11/5680, 1) heißt es hierzu u.a., die Einführung sei erforderlich, um angesichts des unerwartet starken Zustroms von Aus- und Übersiedlern das Wohnungsangebot der gestiegenen Nachfrage anzupassen. Diesem Ziel diene auch eine weitere Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für den Wohnungsbau. Hierzu diene u.a. die Umwandlung der Übergangsregelung zur Nutzungswertbesteuerung bei selbstgenutzten Wohnungen in eine Dauerregelung für denkmalgeschützte Wohnungen im Betriebsvermögen (BTDrucks 11/5680, 2). Die Ergänzung des Abs. 15 ermögliche die Anwendung der Nutzungswertbesteuerung für selbstgenutzte Wohnungen in denkmalgeschützten Betriebsgebäuden und ihre steuerfreie Entnahme über das Jahr 1998 hinaus (BTDrucks 11/5680, 14).
- 18** Die in Satz 12 angeordnete zeitliche Erweiterung erstreckte sich, anders als die Klägerin vorträgt, nicht nur auf die Regelung in Satz 8 Nr. 1, sondern auch auf die Regelung in Satz 8 Nr. 2. Die von der Klägerin für richtig erachtete Auslegung des Satzes 12 hätte zur Folge, dass eine steuerfreie Entnahme einer bereits vor dem 01.01.1987 fremdvermieteten Wohnung im zeitlichen Anwendungsbereich des § 52 Abs. 15 EStG ungeachtet ihrer Belegenheit in einem Baudenkmal nur bis zum Veranlagungszeitraum 1998 möglich gewesen wäre. Eine derart einschränkende Auslegung des Satzes 12 zu Lasten des Steuerpflichtigen ist aber angesichts des eindeutigen Wortlauts nicht geboten. Zwar betreffen § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 1 EStG und § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 2 EStG unterschiedliche Fallgruppen, die Entnahme einer eigengenutzten Betriebsleiter-/Altenteilerwohnung zum einen und die Entnahme einer bereits vor dem 01.01.1987 fremdvermieteten Wohnung zum anderen. Beide Fallgruppen sind jedoch in ihrem erweiterten zeitlichen Anwendungsbereich verklammert. Insoweit ist der Wortlaut des § 52 Abs. 15 Satz 12 EStG eindeutig. Denn danach sind die Sätze 2 bis 8 und damit beide in Satz 8 geregelten Fallgruppen auch jenseits des in den Sätzen 2 und 6 genannten Datums --dem 31.12.1998-- anzuwenden, wenn die Wohnung in einem Gebäude oder Gebäudeteil belegen ist, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist. Dem Umstand, dass Satz 12 auf das in den Sätzen 2 und 6 genannte Datum 1998 Bezug nimmt, lässt sich nicht entnehmen, dass sich, wie die Klägerin geltend macht, dessen Anwendungsbereich nur auf Satz 8 Nr. 1 EStG bezieht, weil nur dieser auf Satz 6 verweist. Es handelt sich in Satz 12 lediglich um eine Datumsangabe, die in den Sätzen 2 und 6 im Zusammenhang mit dem Veranlagungszeitraum genannt wird, bis zu dem die dortigen Regelungen letztmalig anwendbar sind. Durch Satz 12 wird mithin angeordnet, dass die Sätze 2 bis 8 bei Vorliegen eines Baudenkmalis über den Veranlagungszeitraum 1998 hinaus anwendbar sind. Soweit es in Nr. 2 heißt, dass eine Wohnung "vor dem 1. Januar 1999" entnommen werden muss, wird dadurch ebenfalls hinreichend deutlich, dass der Anwendungsbereich auf die Veranlagungszeiträume bis 1998 zeitlich beschränkt ist. Zur Bestimmung des Anwendungsbereichs des Satzes 12 bedurfte es mithin neben der Datumsangabe 1998 nicht der Aufnahme des in Satz 8 Nr. 2 genannten Datums "1. Januar 1999".
- 19** cc) Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) erhielten § 13 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4 EStG ihre im Streitjahr geltende Fassung. Allerdings wurde die zeitliche

Befristung in § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 2 EStG nicht in die ansonsten wortgleiche Regelung des § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG übernommen. Daraus lässt sich indes nicht ableiten, dass damit eine steuerfreie Entnahme einer fremdvermieteten Wohnung nunmehr zeitlich unbefristet --über den Veranlagungszeitraum 1998 hinaus-- möglich sein sollte, auch wenn diese nicht in einem Baudenkmal belegen ist. Eine derartige Auslegung gegen den Wortlaut (s. dazu unter II.2.b) steht im Widerspruch zu der Gesetzesbegründung. Dort heißt es, sowohl zu § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG als auch zu § 13 Abs. 4 und 5 EStG, dass es sich um eine redaktionelle Änderung handele, da die Vorschriften des § 52 Abs. 15 EStG i.d.F. des EStG 1997 zur Nutzungswertbesteuerung von Baudenkmalen wegen ihres Dauerregelungsinhalts in die Stammvorschrift übernommen würden (Begründung zur Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 03.03.1999 in BTDrucks 14/443, 26).

- 20** 3. Da das Betriebsleiterhaus kein Baudenkmal ist, war dessen steuerfreie Entnahme (zu eigenen Wohnzwecken) nur bis zum 31.12.1998 gemäß § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 2 EStG a.F. möglich. Eine steuerfreie Entnahme im Streitjahr kam mithin nicht (mehr) in Betracht.
- 21** 4. Die Höhe des vom FA angesetzten Entnahmegewinns ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Rechtsfehler bei der Ermittlung des Entnahmegewinns sind nicht erkennbar, so dass der Senat insoweit ebenfalls von einer weiteren Begründung absieht.
- 22** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de