Zeitraum geleistet worden sei. Die Betreiberin kalkuliere sogar mit einer Nutzungsdauer von 40 Jahren.

Urteilsanmerkungen

von Steuerberater Rainer Merzbach, Partner der dhpg Dr. Harzem & Partner mbB, Bornheim

Ein Steuerpflichtiger kann gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3 EStG Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren beruhen, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird. Die Überlassung zur Nutzung i.S. des § 11 EStG kann dabei – angelehnt an das bürgerliche Recht (§ 100 BGB) – sowohl die Fruchtziehung als auch die bloße Gebrauchsüberlassung umfassen (ebenso FG Münster vom 19.2.2013 – 10 K 2176/10 E, EFG 2014, 129; FG Rheinland-Pfalz vom 16.11.2016 – 1 K 2434/14, EFG 2017, 393). Maßgebend ist insoweit nicht die Vertragsbezeichnung, sondern die vereinbarten Rechte und Pflichten.

Im Streitfall ist von einer Nutzungsüberlassung auszugehen. Entgegen der Auffassung des FA liegt keine bloße Duldung i.S. einer Hinnahme von Nutzungseinschränkungen vor. Denn der Gestattungsvertrag ist darauf gerichtet, dass die Betreiberin von den vertragsgegenständlichen Flächen tatsächlich selbst aktiv Gebrauch macht, indem sie sie für die Ausgleichsmaßnahmen, insbesondere Aufforstungen verwendet. Die damit verbundene Nutzungsbeschränkung der Klägerin stellt sich im Wesentlichen als bloße Kehrseite der Nutzungsüberlassung dar bzw. sichert die Zielsetzung der Nutzungsbefugnis ab. Somit gibt die Nutzungsüberlassung dem Vertrag das Gepräge.

Insoweit ist der vorliegende Fall von anderen Sachverhalten abzugrenzen. Anders als etwa im Fall des FG Rheinland-Pfalz (Urteil vom 16.11.2016 – 1 K 2434/14, EFG 2017, 393, Az. des BFH: VI R 54/16), in dem die (nur) mögliche Nutzung als Überflutungsfläche (Eintragung eines Flutungsrechts als Dienstbarkeit) im Streit stand, geht es im Streitfall um eine tatsächliche Nutzung der Flächen. Der entscheidende (tatsächliche) Unterschied zum Fall des BFH-Urteils vom 11.9.2013 – IV R 57/10 (BFH/NV 2014, 316) liegt darin, dass der dortige Kläger die Aufforstung selbst vorgenommen hat und daher keine Nutzungsüberlassung vorlag.

Bezüglich der Verteilungsfähigkeit der Einmalzahlung für die Nutzungsüberlassung verweist das FG auf den Wortlaut des Gesetzes. Nach seinem Wortlaut eröffne § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG bei einer langfristigen Nutzungsüberlassung die Möglichkeit einer gleichmäßigen Verteilung der Einnahme auf den (tatsächlichen) Vorauszahlungszeitraum. Zwar ergibt sich daraus das Erfordernis, den Vorauszahlungszeitraum zu bestimmen, um eine gleichmäßige Verteilung zu ermöglichen. Der Wortlaut zwingt nach Ansicht des FG jedoch nicht dazu, dass der Vorauszahlungszeitraum genau feststehen müsste. Vielmehr lasse er es bei ungewissem Laufzeitende zu, die Vorauszahlung auf einen Zeitraum zu verteilen, für den sie jedenfalls geleistet werde. Dieser Auslegung sei auch aus teleologischen und gleichheitsrechtlichen Erwägungen der Vorzug zu geben, da nur so einer ansonsten bestehenden Ungleichbehandlung zwischen befristeten und auflösend bedingten Konstellationen Rechnung getragen werde, für deren unterschiedliche Behandlung kein Sachgrund erkennbar sei. Auch wenn es sich bei § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG um eine Ausnahme-Regelung handele, müsse diese gleichwohl im Rahmen ihrer Teleologie gleichheitsgerecht ausgelegt und angewendet werden.

Im Übrigen stellt das FG fest, dass der Zeitraum von 25 Jahren einen Zeitraum beschreibe, für den die Vorauszahlungen jedenfalls (mindestens) geleistet worden sind. Das FG hat in tatsächlicher Hinsicht keinen Zweifel daran, dass sich die vertraglich angelegte Nutzungsdauer zumindest über einen Zeitraum von 25 Jahren erstreckt. Denn das Ende der Nutzungsüberlassung hängt vertraglich vom vollständigen Rückbau des Kraftwerks und der Rekultivierung der dortigen Flächen ab. Es erscheint für das FG ausgeschlossen, dass dies bei vertragsgemäßem Verlauf zu einem früheren Zeitpunkt realisiert werden könnte. Vielmehr sei zu beachten, dass der Kraftwerksbetreiber mit einer Nutzung des Kraftwerks von 40 Jahren kalkuliere und ein Dienstleistungsrahmenvertrag über 30 Jahre vorliege, was die Annahme bestätige, dass Rückbau und Rekultivierung keinesfalls vor Ablauf von 25 Jahren erfolgen können.

Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache im Hinblick auf die Auslegung von § 11 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3 EStG sowie mit Blick auf die Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz vom 16.11.2016 – 1 K 2434/14 (Entschädigung für Flutungsrecht, Az. des BFH: VI R 54/16), zugelassen.

Einkommensteuer: Verhältnis von Betriebsaufgabe und Billigkeitsmaßnahme bei parzellierter Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

Leitsatz

Die Finanzverwaltung ist aus Vertrauensschutzgründen und daraus folgend einer Ermessensreduzierung auf Null zu einer Billigkeitsmaßnahme verpflichtet, wenn im Fall eines ertragsteuerlich nicht geführten Landwirts für den Veranlagungszeitraum des Beginns der parzellenweisen Verpachtung im Zeitpunkt der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 15.10.1987 – IV R 66/86 am 15.4.1988 die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen war.

FG Münster, Urteil vom 22.11.2016 – 12 K 1519/14, Revision eingelegt, Az. des BFH: VI R 35/17*

Der Sachverhalt

Die beiden Klägerinnen sind je zur Hälfte Erbinnen ihrer in 2005 verstorbenen Mutter. Diese hatte von ihrem vorverstorbenen Ehemann einen ruhenden landwirtschaftlichen Betrieb übernommen. Für diesen Betrieb war eine Aufgabeerklärung mit steuerlicher Wirkung nicht abgegeben worden.

Mindestens bis zum Wirtschaftsjahr 1976/77 hatte der Vater der Klägerinnen die in seinem Eigentum stehenden landwirtschaftlichen Nutzflächen sowie auch die Hofstelle im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bewirtschaftet. Nach den Erklärungen über die Tierhaltung für die Wirtschaftsjahre 1985/86 bis 1987/88 hatte der Vater ab Oktober 1979 alle landwirtschaftlichen Nutzflächen an den Pächter S verpachtet. Ab 1.1.1986 waren nach Auskunft der landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft einzelne landwirtschaftliche Nutzflächen an den Pächter E verpachtet worden, bevor 1987 der Betrieb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Mutter der Klägerinnen überging.

1998 und mit Besitzübergabe im Jahr 2001 veräußerte die Mutter eine Landwirtschaftsfläche von ca. 3 ha an die Stadt. Das Finanzamt erlangte Kenntnis von dem Veräußerungsvorgang und ging von einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach § 13 EStG und dementsprechender Betriebsvermögenseigenschaft der veräußerten Fläche aus. Unter Hinweis auf die kaufvertraglich vereinbarte Ratenzahlung setzte es für die Jahre 1999 bis 2001 Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn fest. Die entsprechenden Einkommensteuerbescheide gegen die Mutter wurden bestandskräftig.

Im Dezember 2012 beantragten die Klägerinnen gemäß § 163 AO für ihre inzwischen verstorbene Mutter den Erlass und die Erstattung der mit den vorgenannten Einkommensteuerbescheiden 1999 bis 2001 auf den Veräußerungsgewinn festgesetzten Ertragsteuern. Zur Begründung ihres Antrags legten die Klägerinnen Bestätigungen der einschlägigen Pächter vor. So bestätigte der Hauptpächter S, seit 1979 Pächter der Ackerflächen gewesen zu sein, welche sich im Eigentum der verstorbenen Mutter befanden. Dazu gab der Pächter E eine Bestätigung ab, wonach er ebenfalls ab 1979 Pächter einzelner landwirtschaftlicher Flächen der verstorbenen Mutter gewesen sei und auch die Wirtschaftsgebäude der Hofstelle für seine eigenen landwirtschaftlichen Zwecke genutzt habe.

Der Antrag und auch der dagegen gerichtete Einspruch der Klägerin blieben erfolglos.

Das Finanzamt verwies dabei auf eine Vertrauensschutzregelung laut Verfügung der Oberfinanzdirektion Münster vom 7.1.1991. Diese bezieht sich auf ein Urteil des BFH vom 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1998, 260, veröffentlicht am 15.4.1988. Dort hatte der BFH entschieden, dass die parzellierte Verpachtung eines ganzen landwirtschaftlichen Betriebs nicht dessen ertragsteuerliche Betriebsaufgabe bewirkt. Bei steuerlich nicht geführten Landwirten liege im Sinne dieser Billigkeitsregelung dann ein ruhender Betrieb und somit noch Betriebsvermögen nach § 13 EStG vor, wenn die parzellenweise Verpachtung in einem Zeitraum erfolgt sei, für den im Zeitpunkt der Veröffentlichung des oben genannten Urteils noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen sei. Demnach könne eine Betriebsaufgabe in verjährter Zeit dann nicht mehr anerkannt werden, wenn die parzellenweise Verpachtung nach 1980 stattgefunden habe. In diesen Fällen wäre im Jahr 1988 die Besteuerung eines Aufgabegewinns unter Berücksichtigung der „normalen" Festsetzungsfrist von sieben Jahren noch möglich gewesen.

Bei ihrer Ablehnung verwarf die Finanzverwaltung auch die Aussagekraft der von den Pächtern S und E eingereichten schriftlichen Bestätigungen. So verwies das Finanzamt darauf, dass die Klägerinnen die Feststellungslast hinsichtlich des tatsächlichen Bestehens der Verpachtung trügen und Nachweise über erhaltene Pachtzahlungen sowie sonstige Unterlagen, die eine Verpachtung ab 1979 an die beiden Pächter S und E hinreichend glaubhaft machten, nicht vorgelegt hätten.

Das Urteil

In der Klagebegründung hatten die Klägerinnen zunächst dem im eidesstattlichen Verfahren abgegebenen Nachweis hinsichtlich der schriftlichen Bestätigungen der Pächter S und E geschärft. Zudem hatten sie vorgetragen, der Sachverhalt einer parzellierten Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebs sei auch dem Finanzamt längst bekannt gewesen, da dieses gemäß einem Betriebsprüfungsbericht von 2008 ebenfalls von einer parzellierten Verpachtung ab 1986 ausgegangen sei. Damit sei die parzellenweise Verpachtung im Sinne der von der Finanzverwaltung nach Bekanntgabe des BFH-Urteils vom 15.10.1987 erteilten Billigkeitsregelung offenkundig gewesen.

In ihrer Klagebegründung beanstandeten die Klägerinnen ferner, die Berufung des Finanzamts auf eine Änderung von Bescheiden unter Berücksichtigung von Festsetzungsfristen und der damit verbundenen Vorverschiebung des parzellierten Verpachtungsbeginns auf 1980 widerspräche dem Sinn und Zweck dieser Billigkeitsregelung. Die vom Beklagten geltend gemachte unterschiedliche Behandlung von steuerlich geführten und nicht steuerlich geführten Landwirten mit der daran geknüpften Folge, dass für die Anwendung der Billigkeitsregelung eine parzellenweise Verpachtung spätestens schon 1980 habe vorliegen müssen, sei im Jahr 1986 noch nicht bekannt gewesen. Diese Auffassung ergebe sich schließlich erst aus der von der Finanzverwaltung im Jahr 2000 erstellten „Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 068". Diese Regelung sei jedenfalls im Zeitpunkt des Verpachtungsbeginns nicht existent gewesen und könne schon deshalb nicht rückwirkend Vertrauen zerstören. Weder im Zeitpunkt der von den Klägerinnen behaupteten erstmaligen parzellierten Verpachtung im Jahr 1979 noch im Zeitpunkt dieser auch dem Finanzamt offiziell bekannten Verpachtung in 1986 sei eine Unterscheidung zwischen steuerlich geführten und nicht geführten Landwirten Thema gewesen.

Das Finanzgericht Münster gab der Klage statt und verpflichtete das beklagte Finanzamt, die Steuern der Streitjahre im Billigkeitswege nach § 163 AO entsprechend niedriger festzusetzen. Dabei verwiesen sie auf den sogenannten Verpachtungserlass vom 17.12.1965, BStBl. 1966 II, 34. Nach dieser Rechtsquelle sollte bei einer Verpachtung von landwirtschaft-

Anzeige

LKC.

wächst und sucht in Landshut!

LKC ist eine expansive Gruppe von Wirtschaftsprüfern, Rechtsanwälten und Steuerberatern mit derzeit über 350 Mitarbeitern an 14 Standorten, überwiegend in Südbayern gelegen. Mit dem Anspruch „Qualität für Unternehmen, Unternehmer und Privatpersonen" bieten wir einen Full Service für unsere Mandanten an.

In Landshut sind wir durch LKC Robl & Kollegen vertreten. Diese Kanzlei zählt mit über 25 Mitarbeitern zu den dort führenden Steuerberatungskanzleien.

Für den weiteren Aus- und Aufbau suchen wir zum nächstmöglichen Zeitpunkt in Vollzeit einen engagierten, fröhlichen

STEUERBERATER (w/m)
mit Beteiligungsperspektive

Ihre Tätigkeit
- Sie sind Ansprechpartner (w/m) unserer Mandanten für deren Problemstellungen in Landshut

Ihr Arbeitsplatz
- Wir erstellen unsere Jahresabschlüsse und Steuererklärungen mittels DATEV-Software mit allen Programmen und benutzen das DATEV-Dokumentenmanagementsystem für die elektronische Archivierung
- Sie genießen die Vorzüge der Arbeit in einem hoch motivierten und eigenständig operierenden Team und profitieren gleichzeitig von dem standortübergreifenden interdisziplinären Austausch mit den Kollegen in sämtlichen LKC-Standorten

Ihre Fortbildung
- Sie nehmen an externen Seminaren und Schulungen teil
- Wir bilden Sie zusätzlich inhouse in der LKC-DATAG-Akademie aus

Ihre Perspektiven
- Sie haben die Aussicht auf die Übernahme der Position eines Geschäftsführers (w/m) mit einer entsprechenden Beteiligung
- Sie verbinden die Vorteile von Eigenständigkeit und Einbindung in ein übergreifendes Netzwerk

Ihr Profil
- Sie verfügen über ein erfolgreich abgeschlossenes Steuerberaterexamen, sind in der Lage, Jahresabschlüsse selbst zu erstellen und Mandanten erstklassig zu beraten
- Sie haben Freude am Steuerrecht sowie an der Bilanzierung und besitzen die Bereitschaft, große und kleine Fälle mit Akribie zu lösen
- Sie sind bereit, Mitarbeiter anzuleiten, zu motivieren und zu führen
- Sie betreuen Ihre Mandanten eigenständig, persönlich und mit Engagement in allen steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Angelegenheiten
- Sie sind engagiert und teamfähig
- Sie kennen die Grundsätze der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft
- Sie haben ein offenes Wesen

Ihre Vergütung
- Wir zahlen Ihnen ein überdurchschnittliches Gehalt sowie eine zusätzliche variable Vergütung nach Maßgabe Ihrer individuellen Zielvereinbarung.

Ihr Eintrittstermin bei LKC am Standort Landshut
- Möglichst bald

Bewerben Sie sich entweder schriftlich oder online:

LKC Robl & Kollegen
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Innere Münchner Straße 34 · 86036 Landshut
Tel. +49 (871) 94310-0 · Fax: +49 (871) 94310-20
E-Mail: josef.robl@lkc.de

TOP 2017 FOCUS

lichen Flächen an mehrere Pächter eine ertragsteuerliche Zwangsbetriebsaufgabe vorliegen. Etwas anderes sollte nach dieser Billigkeitsregel nur gelten, wenn der Steuerpflichtige durch Willensäußerung dokumentiert habe, den Betrieb fortführen zu wollen. Ausdrücklich hoben die Münsteraner Richter hervor, dass der Verpächtererlass die Anpassung der Verwaltungspraxis an die zuvor geänderte BFH-Rechtsprechung zur parzellierten Verpachtung vollziehen sollte (BFH-Urteile vom 13.11.1963, BStBl. 1964 III, 124, und vom 18.3.1964, BStBl. 1964 III, 30). Aus den Akten des Streitfalls ergebe sich eindeutig, dass eine Verpachtung an den Pächter S unstrittig bereits im Jahr 1979 und eine Verpachtung an den Pächter E spätestens 1986 erfolgte. Die Voraussetzungen für eine parzellierte Verpachtung lagen daher nach Ansicht des Finanzgerichts Münster spätestens 1986 vor. Auch hätten die Klägerinnen bzw. deren Rechtsvorgänger keine ausdrückliche Aufgabeerklärung für den Betrieb abgegeben. Somit konnten diese jedenfalls vor dem 15.4.1988 (Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 15.10.1987 – IV R 66/86) von einer Erlasslage ausgehen, nach der eine parzellenweise Verpachtung zu einer Betriebsaufgabe führte, wenn die Fortführung des Betriebs nicht ausdrücklich erklärt worden sei.

Zudem verwiesen die Richter darauf, dass die Finanzverwaltung den Verpachtungserlass auch bis zum Beginn der parzellenweisen Verpachtung nach dem Urteilssachverhalt spätestens 1986 nicht geändert habe. Auch die Übergangsregelung der OFD Münster vom 7.1.1991 (EStG-Kartei NRW, § 14, 14a EStG Nr. 3) unterscheide nur stichtagsbezogen danach, ob die parzellenweise Verpachtung vor oder nach Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 15.10.1987 erfolgte. Da die parzellierte Verpachtung im Urteilsfall 1986 und somit eindeutig vor dem Veröffentlichungstermin am 15.4.1988 gegeben war, ordnete das Finanzgericht Münster den strittigen Sachverhalt den sogenannten „Altfällen" zu. Dementsprechend maßen die Münsteraner Richter dem Umstand, dass sich aus den schriftlichen Bestätigungen der Pächter S und E die Verpachtung möglicherweise nicht schon ab 1979, sondern erst ab 1986 hinreichend sicher belegen lasse, keine weitere Bedeutung bei.

Ausdrücklich folgte das Finanzgericht nicht der finanzamtlichen Einlassung, dass ein Vertrauensschutz bei einer parzellenweisen Verpachtung vor dem 15.4.2008 nicht gewährt werden könne, wenn einschlägige Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinne wegen Nichteintritts der Festsetzungsverjährung noch erfasst werden könnten. Hier verwiesen die Richter darauf, dass der in der Billigkeitsregelung angenommene Akt der Betriebsaufgabe und die damit verbundene Überführung des landwirtschaftlichen Betriebsvermögens in das Privatvermögen einen tatsächlichen Vorgang darstellten. Dieser könne durch parzellenweise Verpachtung nicht ungeschehen gemacht werden. Zudem hielt das Finanzgericht Münster der Finanzverwaltung entgegen, ein Steuerpflichtiger müsse sich auf die Anwendung einer Billigkeitsregelung so lange verlassen können, bis diese geändert werde. Eine solche Änderung sei jedoch nach 1986 erfolgt.

Urteilsanmerkungen

von Steuerberater Matthias Beer, Landwirtschaftliche Buchstelle, Lüneburg, www.beer-steuerberatung.de

Unstrittig haben die Klägerinnen hier mit dem Billigkeitsantrag des § 163 AO den richtigen Verfahrensweg gewählt. Nach Einführung der Betriebsfortführungsfiktion durch § 16 Abs. 3b EStG durch den Steuergesetzgeber ab 5.11.2011 wäre hauptsächlich auch kein Raum mehr für die Annahme einer ertragsteuerlichen Betriebsaufgabe durch bloße parzellierte Verpachtung in verjährter Zeit gewesen.

Infolge der im Urteil genannten BFH-Entscheidungen vom 13.11.1963 und 18.3.1964 vertrat die Finanzverwaltung damals die Rechtsauffassung, dass in Fällen der parzellierten Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebs zwingend von einer Betriebsaufgabe durch die Zerschlagung des betrieblichen Organismus auszugehen sei. Um sicherzustellen, dass bei einer sogenannten parzellenweisen Verpachtung eines ganzen Landwirtschaftsbetriebs nicht von einer Betriebsaufgabe (Zwangsaufgabe durch schlüssiges Verhalten) ausgegangen wird, war nach dem Verpachtungserlass aus dem Jahre 1965 erforderlich, dass der Verpächter dem Finanzamt gegenüber darlegte, er wolle den Betrieb fortführen (sogenannte Fortführungserklärung). Bis zur Bekanntgabe des BFH-Urteils vom 15.10.1987, BStBl. 1988 II, 260, am 15.4.1988 galt diese Rechtsauffassung im Besteuerungsverfahren für landwirtschaftliche Betriebe als „gesetzt".

Aufgrund der durch dieses höchstrichterliche Urteil begründeten betrieblichen Fortführungsfiktion bestand seitens der Finanzverwaltung die Notwendigkeit, eine Vertrauensschutz- und Billigkeitsregelung für „Altfälle" zu treffen.

Einstweilen erfolgreich haben die Klägerinnen im hier besprochenen Urteilsfall mit richterlicher Unterstützung die Finanzverwaltung auf die Einhaltung ihrer eigenen Billigkeitsregelung verpflichtet. Grundlage dieses Erfolgs ist sicherlich auch die detektivische und im finanzgerichtlichen Prozess nochmals intensivierte Fleißarbeit der Klägerinnen, über die Pächterbestätigungen von S und E die parzellierte Verpachtung in verjährter Zeit nachzuweisen. Die auch den steuerlichen Berater landwirtschaftlicher Betriebe fordernden Besonderheiten in der Besteuerung landwirtschaftlicher Einkünfte werden auch hier wieder nachdrücklich sichtbar.

Den Praktiker überzeugt das Argument der Münsteraner Richter, für den Steuerpflichtigen müsse eine Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung anwendbar sein, solange diese nicht geändert werde. Nur mit dem Bruch logischer Denkgesetze kann man dieses anders sehen, wie es das beklagte Finanzamt im Prozess vertreten hat. Zudem überzeugt der im Verfahren erteilte fiskalische Hinweis auf die nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO für nicht abgegebene Steuererklärungen von vier auf sieben Jahre aufgeblähte steuerliche Festsetzungsfrist nicht. So kann eine in der Sache (Betriebsaufgabe mit steuerlicher Wirkung „ja" oder „nein") gewährte Billigkeitsregelung nicht an die Abgabe oder Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen zu den betroffenen (betrieblichen) Einkünften geknüpft werden.

Soweit ersichtlich, hat sich der unterlegene Fiskus erfolgreich gegen die vom Finanzgericht Münster ausgesprochene Nichtzulassung der Revision gewehrt. Es bleibt daher zu hoffen, dass der VI. Senat des BFH dem profiskalischen Auftritt der Finanzverwaltung im steuerlichen Hauptverfahren eine abschließende Absage erteilen wird.

Aufgabe eines Nießbrauchsrechts gegen Entschädigung

Leitsatz

Hat der Inhaber eines Nießbrauchsrechts an einem landwirtschaftlichen Betrieb anlässlich der Veräußerung von Grundbesitz durch den Eigentümer eine Entschädigung erhalten, ist der Entschädigungsbetrag bei den Einkünften des Nießbrauchers aus Landwirtschaft zu erfassen.

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 11.5.2017 – 5 K 207/13

Der Sachverhalt

Der Ehemann der Klägerin hatte dem Sohn der Eheleute seinen Hof im Wege vorweggenommener Erbfolge unentgeltlich übertragen. Dabei hatte er sich und für den Fall seines Todes der Klägerin dinglich den Nießbrauch am Hof vorbehalten. Mit seinem Tod erwarb die Klägerin den Nießbrauch.

Schon bei Hofübergabe war der landwirtschaftliche Betrieb an Dritte verpachtet, eine aktive Bewirtschaftung durch den Sohn fand nicht statt. Aufgrund des Nießbrauchs erhielt zunächst der Ehemann, dann die Klägerin die Verpachtungseinnahmen. Diese wurden von beiden als landwirtschaftliche Einkünfte erklärt.

Der Sohn der Klägerin verkaufte die Hofstelle und Teile des landwirtschaftlichen Grundbesitzes. Vom Käufer erhielt die Klägerin als Gegenleistung für die Haftentlassung des Kaufgegenstands 175.000 €, die sie in ihrer Einkommensteuererklärung nicht berücksichtigte. Eine Außenprüfung rechnete den Betrag den landwirtschaftlichen Einkünften der Klägerin zu, die daraus resultierenden Einkommensteuerbescheide waren Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens.

Zur Begründung der Klage machte die Klägerin geltend, dass der Entschädigungsbetrag steuerneutral im Privatvermögen und nicht bei den landwirtschaftlichen Einkünften zu berücksichtigen sei.

Vor Hofübergabe seien die Verpachtungseinnahmen aufgrund des sog. Verpächterwahlrechts den landwirtschaftlichen Einkünften des Ehemanns zugerechnet worden. Mit der unentgeltlichen Hofübergabe habe sich aber eine Betriebsübertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG mit einer Betriebsaufgabe beim Ehemann er-