Urteil vom 24. März 2011, IV R 46/08

Zwangsentnahme von landwirtschaftlichen Grundstücken durch die Bestellung von Erbbaurechten - Vereinbarung eines verbilligten Erbbauzinses - Geringfügigkeitsgrenze - Verbilligte Vermietung einer zum Betriebsvermögen gehörenden Wohnung

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 7, EStG § 4 Abs 3, EStG § 13, EStG § 13a, EStG § 4a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 4a Abs 2 Nr 1 S 2, FGO § 120 Abs 3, EStG § 4 Abs 1 S 4, HGB § 344 Abs 1

vorgehend FG Münster, 15. Mai 2008, Az: 6 K 3233/03 E

Leitsätze

1. In früheren Wirtschaftsjahren aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommene erbbaurechtsbelastete Grundstücke bleiben bei der Berechnung, ob die spätere Bestellung weiterer Erbbaurechte zu einer Überschreitung der Unschädlichkeitsgrenze von 10 % der landwirtschaftlichen Flächen geführt hat, unberücksichtigt .

2. Die Vereinbarung eines verbilligten Erbbauzinses zwischen dem Landwirt und seinem Kind führt nicht zu einer Entnahme des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks, sofern der verbilligte Erbbauzins die Geringfügigkeitsgrenze von 10 % des ortsüblichen vollen Erbbauzinses nicht unterschreitet .

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Der Kläger ist Eigentümer eines landwirtschaftlichen Nebenerwerbsbetriebes, den er zunächst selbst bewirtschaftete. Mit Vertrag vom 27. November 1997 verpachtete er ihn für die Zeit vom 1. Dezember 1997 bis 31. Dezember 2006 für jährlich 1.000 DM an seine Tochter A. Dabei behielt er sich das Recht vor, Bauplätze direkt aus der Verpachtung gegen Pachtnachlass zu verkaufen.

2 Die Gesamtfläche des landwirtschaftlichen Betriebes betrug ursprünglich 35.380 m². Davon war eine Fläche von insgesamt 6.485 m² durch Verträge vom 28. Juni 1979 (schuldrechtlich) und 7. Juli 1980 (dinglich) mit 21 Erbbaurechten belastet worden, die mit Einfamilienhäusern bzw. Eigentumswohnungen bebaut wurden. Die Erbbaurechte waren entgeltlich für einen Immobilienkaufmann bestellt worden, dem auch die Aufteilung der zunächst noch nicht vermessenen Teilfläche auf die einzelnen Erbbaugrundstücke oblegen hatte. Ein weiteres Erbbaurecht hatte der Kläger am 8. Oktober 1991 unentgeltlich seinem Sohn B an einem Grundstück bestellt, das 874 m² groß war und mit einem Einfamilienhaus bebaut wurde. Außerdem hat der Kläger am 27. Januar 1997 eine Fläche von 569,5 m² an eine Firma sowie am 12. Mai 1998 ein Grundstück von 656,5 m² an ein fremdes Ehepaar verkauft.

3 Dem vorliegenden Rechtsstreit liegen folgende Vorgänge zu Grunde:

4 1. Am 16. April 1998 bestellte der Kläger seinem Sohn C ein entgeltliches Erbbaurecht an einem Grundstück mit einer Größe von 871 m², das mit einem Einfamilienhaus bebaut wurde. Der Erbbauzins sollte 3,50 DM pro m² betragen und war ab dem 1. Januar 1999 zu zahlen.

5 2. Am 26. April 1999 bestellte der Kläger seiner Tochter D ein Erbbaurecht an einem Grundstück mit einer Größe von 890 m², das mit einem Einfamilienhaus bebaut wurde. Laut § 5 des Erbbaurechtsvertrages erfolgte die Bestellung entgeltlich; der Erbbauzins sollte 1 DM pro m² ab dem 1. Januar 2000 betragen.

6 In den Steuererklärungen für die Jahre 1996 bis 1998 erfassten die Kläger die vereinnahmten Erbbauzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärten sie nicht.

7 Im Zuge einer Betriebsprüfung, die die Jahre 1995 bis 1997 umfasste, ermittelte der Prüfer die Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13a des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr (1. Juli bis 30. Juni). Die Einräumung des Erbbaurechts an den Sohn C sah der Prüfer als Entnahme an, für die er einen Gewinn in Höhe von 223.679,45 DM ermittelte.

8 Dem folgte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--). Außerdem ermittelte das FA wegen der außerhalb des Prüfungszeitraums erfolgten Erbbaurechtsbestellung an die Tochter D einen Entnahmegewinn in Höhe von 239.750 DM, den es zur Hälfte im (nach Rücknahme der Revision wegen Einkommensteuer 1996 und 1997 verbliebenen) Streitjahr 1998 erfasste.

9 Das Einspruchsverfahren hatte keinen Erfolg, soweit sich die Kläger gegen die Erfassung der Erbbaurechtsbestellungen an die Kinder C und D als Entnahmen wandten.

10 Während des Klageverfahrens erzielten die Beteiligten dahingehend Übereinstimmung, dass die Gewinnermittlung ab Beginn der Betriebsverpachtung (1. Dezember 1997) nicht mehr nach § 13a EStG erfolgen konnte. Der Kläger ermittelte deshalb mit Zustimmung des FA den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG.

11 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es entschied, der landwirtschaftliche Betrieb sei durch die Verpachtung nicht aufgegeben worden. Die mit den Erbbaurechten zu Gunsten der Kinder C und D belasteten Grundstücke seien jedoch nicht zwangsweise entnommen worden und daher weiterhin als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln. Denn entgegen der Auffassung des FA hätten bereits die Erbbaurechtsbestellungen in den Jahren 1979 bis 1982 zu einer Zwangsentnahme der damit belasteten Grundstücke geführt. Die damaligen Vorgänge beträfen die Entnahme (nur) eines Wirtschaftsguts, weil sie auf zwei zusammenhängenden Verträgen beruhten, die eine einheitlich zu beurteilende Teilfläche betroffen hätten. In den Streitjahren sei deshalb die vom Bundesfinanzhof (BFH) für die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gezogene Grenze nicht überschritten worden. Auch der von der Tochter zu zahlende niedrigere Erbbauzins habe nicht zu einer Entnahme des betroffenen Grundstücks geführt, weil die bei 10 % des üblichen Wertes liegende Grenze zur Unentgeltlichkeit (vgl. BFH-Urteil vom 2. Oktober 2003 IV R 13/03, BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985) nicht unterschritten worden sei. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1939 veröffentlicht.

12 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Die teilentgeltliche Erbbaurechtsbestellung zu Gunsten der Tochter sei als Entnahme des belasteten Grundstücks zu beurteilen, weil der Erbbauzins um mehr als 50 % unter dem ortsüblichen Entgelt liege und das belastete Grundstück zu Wohnzwecken genutzt werde (Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Düsseldorf vom 17. März 1995 S 2134 A-St 11 H, Finanz-Rundschau --FR-- 1995, 389). Der vereinbarte Erbbauzins sei so gering, dass er den Betrieb nicht erwähnenswert fördern könne. Das Grundstück werde dem landwirtschaftlichen Betrieb für immer entzogen. Ein solcher Sachverhalt halte auch einem Fremdvergleich nicht stand und führe zu einer Zwangsentnahme. Das BFH-Urteil in BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985 betreffe die Zuordnung gemischt genutzter, beweglicher Wirtschaftsgüter zum gewillkürten Betriebsvermögen. Vorliegend gehe es dagegen um Grundstücke und nicht um eine gemischte Nutzung, sondern um eine verbilligte Überlassung. Da eine Aufteilung des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks entsprechend § 21 Abs. 2 EStG nicht möglich sei, müsse hinsichtlich seiner Zuordnung eine einheitliche Entscheidung getroffen werden. Ausgehend von dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Beachtung der steuerlichen Grundsätze Fremdvergleich, Veranlassungsprinzip und wirtschaftliche Betrachtungsweise sei die Anwendung der 50 %-Grenze sachgerecht. Die mit dem Ansatz einer Nutzungsentnahme verbundene Kostenkorrektur rechtfertige keine andere Beurteilung, weil das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück keine nennenswerten Kosten verursacht habe.

13 Das FA beantragt nach Rücknahme der Revision für die (ursprünglichen) Streitjahre 1996 und 1997,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage insoweit abzuweisen, als sie gegen den Ansatz des Entnahmegewinns in Höhe von 239.750 DM im Wirtshaftsjahr 1998/99 gerichtet ist.

14 Die Kläger beantragen,

die Revision zurückzuweisen und stimmen der Revisionsrücknahme für die Streitjahre 1996 und 1997 zu.

15 Die vom FA bei einer teilentgeltlichen Erbbaurechtsbestellung angewandte 50 %-Grenze finde sich in § 4 Abs. 1

EStG nicht wieder. Anzuwenden seien vielmehr die gleichen Grundsätze wie bei einer voll entgeltlichen Nutzungsüberlassung (Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, B Rz 389c). Die Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985 müssten vorliegend erst recht gelten, weil das Grundstück vor der Erbbaurechtsbestellung eindeutig dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen gewesen sei, so dass auch hier die Grenze von 10 % zu einer sachgerechten Lösung führe.

16 Unstreitig sei, dass die Erbbaurechtsbestellungen der Jahre 1979 bis 1982 eine endgültige Nutzungsänderung und damit eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen bewirkt hätten. Die Erbbaurechtsbestellungen vom 16. April 1998 und 26. April 1999 beträfen gesonderte Wirtschaftsgüter und führten zu keiner Zwangsentnahme. Die 10 %-Grenze habe der Kläger in seinem zuvor auf 28.895 m² verkleinerten Betrieb nicht überschritten. Der Hinweis auf die Grundsätze zum gewerblichen Grundstückshandel helfe nicht weiter. Fehle es an einem engen zeitlichen Zusammenhang, könnten selbst beim gewerblichen Grundstückshandel nur Objekte mitgerechnet werden, die bis zur zeitlichen Obergrenze von 10 Jahren errichtet, erworben oder modernisiert worden seien (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 26. März 2004 IV A 6 -S 2240- 46/04, BStBl I 2004, 434).

A.

Entscheidungsgründe

II.

17 Nachdem das FA die Revision für die Jahre 1996 und 1997 zurückgenommen hat und die Kläger die wegen des zuvor ergangenen Gerichtsbescheids erforderliche Zustimmung erteilt haben (§ 125 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), war das Verfahren insoweit einzustellen. Zwar hat der Senat entschieden, dass ein förmlicher Einstellungsbeschluss nicht unbedingt erforderlich ist (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Mai 1996 IV R 55/95, BFH/NV 1996, 775). Vorliegend hält er jedoch aus Gründen der Klarheit eine förmliche Einstellung für angezeigt, weil die Revision nur für zwei der drei Streitjahre zurückgenommen wurde. Die Einstellung erfolgt zur Vereinfachung des Verfahrens in dem das verbliebene Streitjahr 1998 betreffenden Urteil (vgl. BFH-Urteile vom 8. März 2007 IV R 41/05, BFH/NV 2007, 1813, unter II.B.1 der Gründe, sowie vom 17. Februar 1971 I R 148/68, BFHE 101, 509, BStBl II 1971, 411, unter II. der Gründe, jeweils zu einer unzulässigen Revision, wenn über die Revision des anderen Beteiligten durch Urteil entschieden wird; vom 15. Dezember 1966 IV 126/64, BFHE 88, 13, BStBl III 1967, 252, zu einer hinsichtlich eines von mehreren Streitjahren unzulässigen Revision).

B.

18 Die Revision des FA ist nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Bestellung des Erbbaurechts zu Gunsten der Tochter der Kläger nicht zu einer Entnahme des damit belasteten Grundstücks geführt hat. Daran ändert auch die Vereinbarung eines verbilligten Erbbauzinses nichts.

19 1. Die bereits früher bestellten Erbbaurechte rechtfertigen eine Zwangsentnahme des vorliegend streitigen Erbbaugrundstücks nicht.

20 a) Ursprünglich landwirtschaftlich genutzte Grundstücke verlieren ihre Eigenschaft als landwirtschaftliches Betriebsvermögen durch eine Nutzungsänderung ohne Entnahmeerklärung nur, wenn eine eindeutige Entnahmehandlung vorliegt (BFH-Urteil vom 14. Mai 2009 IV R 44/06, BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811, unter II.1.a cc der Gründe). Die bisherige Nutzung muss sich auf Dauer so ändern, dass das Grundstück seine Beziehung zum Betrieb verliert und dadurch zu notwendigem Privatvermögen wird. Dies gilt gleichermaßen für buchführende und nicht buchführende Landwirte (BFH-Urteil in BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811, unter II.1.a bb der Gründe, m.w.N.).

21 b) Zwar können Land- und Forstwirte grundsätzlich nur solche Wirtschaftsgüter zu gewillkürtem Betriebsvermögen machen, deren Nutzung in der Land- und Forstwirtschaft möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008 IV R 45/05, BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449, unter II.2.b der Gründe, m.w.N.). Bei Grundstücken, die zuvor zum notwendigen Betriebsvermögen gehörten, kann eine Nutzungsänderung allerdings auch dann zu gewillkürtem Betriebsvermögen führen, wenn eine land- oder forstwirtschaftliche Nutzung nicht mehr möglich ist. Solche Grundstücke bleiben --wie sich aus dem Rechtsgedanken des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG in der für das Streitjahr (1998) geltenden Fassung (jetzt § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG) ergibt-- bis zu einer Entnahme gewillkürtes (geduldetes)

Betriebsvermögen, sofern nicht die Nutzungsänderung einen Umfang annimmt, durch den sich der Charakter des landwirtschaftlichen Betriebes verändert und die Vermögensverwaltung die landwirtschaftliche Betätigung verdrängt (BFH-Urteil in BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811, unter II.1.a ee der Gründe, m.w.N.).

22 c) Die Bestellung einer Vielzahl von Erbbaurechten führt noch nicht zur Überschreitung der für eine landwirtschaftliche Betätigung schädlichen Grenze, wenn die endgültige Nutzungsänderung einen Umfang von weniger als 10 % der landwirtschaftlichen Flächen betrifft, auch wenn die Erträge aus der Vermögensverwaltung die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte überwiegen (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1992 IV R 115/91, BFHE 170, 141, BStBl II 1993, 342, unter 3. der Gründe). Auf einen Vergleich der Erträge aus den verschiedenen Nutzungen oder auf die Anwendung anderer Abgrenzungskriterien kommt es erst dann an, wenn der Umfang der anderweitig genutzten Flächen die Geringfügigkeitsgrenze von 10 % der Gesamtfläche des Betriebes übersteigt (BFH-Urteil vom 22. August 2002 IV R 57/00, BFHE 200, 236, BStBl II 2003, 16, unter 1.c der Gründe, unter Hinweis auf die Verfügung der OFD München vom 29. September 1997 S 2239-22 St 426, FR 1997, 920).

23 d) Daraus folgt zum einen, dass die Grundstücke, auf denen der Kläger in den Jahren 1979 bis 1982 insgesamt 21 Erbbaurechte bestellt hat, damals aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen worden sind, so dass sie im Streitjahr nicht mehr zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Klägers gehörten. Denn diese Erbbaurechtsbestellungen hatten einen solchen Umfang, dass dadurch die Grenze für eine Fortführung der belasteten Grundstücke als gewillkürtes (geduldetes) Betriebsvermögen überschritten wurde, wie das FG zutreffend entschieden hat und zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig ist.

24 e) Zum anderen ergibt sich daraus aber auch, dass die seinerzeit aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenen erbbaurechtsbelasteten Grundstücke nicht für die Beurteilung der Frage herangezogen werden können, ob die spätere Bestellung weiterer Erbbaurechte auf Grundstücken des landwirtschaftlichen Betriebsvermögens einen schädlichen Umfang für eine landwirtschaftliche Betätigung hatte und deshalb zu einer Entnahme (auch) dieser Grundstücke geführt hat. Denn nicht (mehr) zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörende Grundstücke haben keinen Einfluss auf den Charakter der landwirtschaftlichen Betätigung.

25 f) Umgekehrt kann --anders als das FA meint-- der Umfang der bereits vorhandenen privaten Vermögensverwaltung mit den früher bestellten Erbbaurechten nicht zu einer Entnahme der in dem für das Streitjahr maßgeblichen Zeitraum mit neu eingeräumten Erbbaurechten belasteten Grundstücke führen. Denn der Umstand, dass bereits eine private Vermögensverwaltung vorhanden ist, ist --unabhängig von ihrem Umfang-- nicht geeignet, eine Entnahme betrieblicher Grundstücke ohne ausdrückliche Erklärung oder entsprechende Entnahmehandlung zu bewirken. Die für die Zuordnung von Grundstücksgeschäften zum gewerblichen Grundstückshandel maßgeblichen Gesichtspunkte können nicht auf den umgekehrten Fall der Zuordnung zur privaten Vermögensverwaltung --mit der Folge einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen-- übertragen werden.

26 Das lässt sich auch dem vom FA angeführten BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 434, Tz. 32 entnehmen. Denn die dort zur Begründung angeführte Vermutung des § 344 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs, wonach die von einem Kaufmann vorgenommenen Rechtsgeschäfte im Zweifel als zum Betrieb seines Handelsgewerbes gehörig gelten, ist auf eine private Vermögensverwaltung nicht anwendbar. Ähnliches gilt für das BFH-Urteil vom 5. Mai 2004 XI R 7/02 (BFHE 206, 141, BStBl II 2004, 738), auf das sich das FA ebenfalls berufen hat. Dort hat der BFH entschieden, dass nur diejenigen Grundstücksgeschäfte als gewerblich zu beurteilen sind, die in einem solchen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen, dass dieser auf einen einheitlichen Betätigungswillen schließen lässt (unter II.2. der Gründe, m.w.N.). An einem Betrieb und damit an einem derartigen einheitlichen Betätigungswillen fehlt es jedoch typischerweise im Bereich der privaten Vermögensverwaltung, abgesehen davon, dass vorliegend auch ein entsprechender sachlicher und zeitlicher Zusammenhang nicht ersichtlich ist.

27 g) Das FG hat danach zutreffend entschieden, dass die in dem vorliegend maßgeblichen Zeitraum bestellten Erbbaurechte einen Umfang von deutlich weniger als 10 % der landwirtschaftlichen Flächen betrafen. Die betroffenen Grundstücke konnten daher weiter gewillkürtes (geduldetes) Betriebsvermögen im landwirtschaftlichen Betrieb des Klägers bleiben.

28 2. Auch die Vereinbarung eines verbilligten Erbbauzinses zwischen dem Kläger und seiner Tochter hat nicht zu einer Entnahme des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks geführt, weil es dadurch nicht zu notwendigem Privatvermögen geworden ist.

29 a) Zwar führt die unentgeltliche Überlassung betrieblicher Wirtschaftsgüter zu außerbetrieblichen Zwecken jedenfalls dann zu einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen, wenn sie nicht nur von vorübergehender Dauer ist

(vgl. u.a. BFH-Urteil vom 1. Juli 2004 IV R 10/03, BFHE 206, 426, BStBl II 2004, 947, unter 2.a der Gründe, m.w.N.; Felsmann, a.a.O., B Rz 389a; Leingärtner/Kanzler, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24, Rz 102). Denn durch eine solche unentgeltliche Überlassung wird die bisherige Nutzung auf Dauer so geändert, dass das Grundstück seine Beziehung zum Betrieb verliert und dadurch zu notwendigem Privatvermögen wird (s. oben unter II.B.1.a; R 4.3 Abs. 3 Satz 4 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2008).

30 b) Das gilt jedoch nicht für eine verbilligte Überlassung (H 4.7 der Hinweise 2010 zu den EStR "teilentgeltliche Überlassung"; Felsmann, a.a.O., B Rz 389c, 431b ff.). Denn durch eine Nutzung, die weiterhin zu laufenden betrieblichen Vorteilen --in Gestalt der erzielten Einnahmen-- führt, verliert das Wirtschaftsgut seine Beziehung zum Betrieb (noch) nicht.

31 aa) Der Senat hat bereits entschieden, dass die außerbetrieblich veranlasste verbilligte Vermietung einer zum Betriebsvermögen gehörenden Wohnung eine Nutzungsentnahme darstellt (BFH-Urteile vom 29. April 1999 IV R 49/97, BFHE 188, 382, BStBl II 1999, 652, unter 3. der Gründe, zu einer verbilligten Vermietung an die Mutter des Land- und Forstwirts; sowie --in derselben Streitsache im 2. Rechtsgang-- vom 19. Dezember 2002 IV R 46/00, BFHE 201, 454, unter 1. der Gründe). Die Nutzungsentnahme durch die verbilligte Überlassung führt zu einer Erhöhung des Gewinns um die (anteiligen) Kosten der außerbetrieblichen Nutzung, höchstens aber um den Marktwert der Nutzung (BFH-Urteil in BFHE 201, 454, unter 2. der Gründe). § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG steht dieser Beurteilung nicht entgegen, weil die Vorschrift auf Gewinneinkünfte nicht entsprechend anzuwenden ist (BFH-Urteil in BFHE 188, 382, BStBl II 1999, 652, unter 3.b der Gründe). Daraus folgt zugleich, dass die verbilligte Überlassung an Angehörige nicht als Entnahme der überlassenen Wohnung angesehen werden kann.

32 bb) Auch ein aus außerbetrieblichen Gründen verbilligter Erbbauzins führt in der Regel zu einer Nutzungsentnahme und dem entsprechend nicht zu einer Entnahme des Grundstücks (BFH-Beschluss vom 29. November 2004 IV B 37/03, juris, unter 1. der Gründe). Denn die auf einem Erbbaurecht beruhende Grundstücksnutzung ist in dieser Frage steuerlich nicht anders zu beurteilen als eine Nutzung durch Vermietung oder Verpachtung (vgl. BFH-Urteil vom 26. November 1987 IV R 171/85, BFHE 152, 95, BStBl II 1988, 490, unter 1.b der Gründe). Auch wenn die Rechtsbeziehungen verdinglicht sind, bestehen zwischen den Beteiligten des Erbbaurechtsverhältnisses schuldrechtliche Beziehungen, die steuerlich als Leistungsaustausch gewertet werden; die Erbbauzinsen sind --wie Miet- oder Pachteinnahmen-- Entgelt für die laufende Nutzungsüberlassung durch den Grundstückseigentümer (vgl. BFH-Urteile vom 20. November 1980 IV R 126/78, BFHE 132, 418, BStBl II 1981, 398, unter 2.a der Gründe; vom 6. November 2008 IV R 79/06, BFH/NV 2009, 730, unter II.2.a der Gründe).

33 Auf die Frage, ob im Einzelfall Kosten angefallen sind, kann es dabei --entgegen der Ansicht des FA-- nicht ankommen. Denn die Nutzungsentnahme schließt eine Gewinnminderung durch privat veranlasste Kosten aus; soweit mangels Kosten eine derartige Gewinnminderung nicht eingetreten ist, bedarf es eines solchen Ausgleichs nicht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 201, 454, unter 2.b der Gründe). Davon abgesehen ist das Fehlen derartiger, durch die private Nutzung veranlasster Kosten nicht geeignet, eine Zwangsentnahme des Grundstücks zu rechtfertigen.

34 cc) Unterschreitet der aus außerbetrieblichen Gründen vereinbarte verbilligte Erbbauzins die Geringfügigkeitsgrenze von 10 % des ortsüblichen vollen Erbbauzinses, kann darauf nicht abgestellt werden, mit der Folge, dass das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück seine Beziehung zum Betrieb verliert und zu notwendigem Privatvermögen wird (gleicher Ansicht Felsmann, a.a.O., B Rz 389c, 431c ff.; ebenso früher die Finanzverwaltung in Baden-Württemberg, vgl. Wacker, Betriebs-Berater 1995, Beilage 18, 8, FN 78). Die Geringfügigkeitsgrenze von 10 % entspricht derjenigen, die auch sonst für die Zuordnung von gemischt genutzten Wirtschaftsgütern zum gewillkürten Betriebsvermögen maßgeblich ist (vgl. BFH-Urteile vom 14. Dezember 2006 IV R 10/05, BFHE 216, 241, BStBl II 2007, 516, unter II.1.b der Gründe; in BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985, unter 1.b der Gründe, m.w.N.; sowie allgemein zur 10 %-Grenze BFH-Urteil in BFHE 201, 454, unter 3.c aa aaa der Gründe). Der Umstand, dass es vorliegend nicht um bewegliche Wirtschaftsgüter, sondern um Grundstücke geht, hat für die Bemessung der Geringfügigkeitsgrenze des vereinbarten Nutzungsentgelts keine erkennbare Bedeutung und rechtfertigt daher --anders als das FA meint-- keine andere Beurteilung.

35 dd) Der Senat folgt damit nicht der Auffassung des FA und der zu Grunde liegenden Auffassung der Finanzverwaltung, nach der bereits dann von einer Entnahme des erbbaurechtsbelasteten Grundstücks auszugehen ist, wenn der Erbbauzins um mehr als 50 % unter dem ortsüblichen Entgelt liegt (vgl. u.a. Verfügung der OFD Düsseldorf in FR 1995, 389; Verfügung der OFD München in FR 1997, 920). Denn dagegen spricht, dass gewillkürtes Betriebsvermögen lediglich einen gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb erfordert, zu dessen Förderung das Wirtschaftsgut bestimmt und geeignet sein muss (vgl. u.a. BFH-Urteil in BFHE 203, 373, BStBl II

2004, 985, unter 1.a der Gründe; R 4.2 Abs. 1 Satz 6 EStR 2008). Die Förderungseignung kann aber auch bei einem unter 50 % des ortsüblichen Entgelts liegenden Erbbauzins zu bejahen sein. Das bestätigt der Streitfall, in dem der verbilligte Erbbauzins die für landwirtschaftliche Flächen gleicher Größe übliche Pacht bei weitem übersteigt. Hinzu kommt, dass einerseits die anteiligen, der Verbilligung entsprechenden Kosten den für den Betrieb zu ermittelnden Gewinn wegen des Ansatzes der Nutzungsentnahme nicht mindern und andererseits die Versteuerung der stillen Reserven bei einer (späteren) Realisierung weiterhin gewährleistet bleibt.

36 c) Das angefochtene Urteil entspricht diesen Grundsätzen und ist daher nicht zu beanstanden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de