Urteil vom 11. Februar 2014, IX R 25/13

Abgrenzung zwischen Nutzungsüberlassung und Veräußerung beim "Kaufvertrag" über Salzabbaugerechtigkeiten

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 22 Nr 2, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 118 Abs 2, BGB § 133, BGB § 157, EStG VZ 2008

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. Juni 2013, Az: 12 K 334/11

Leitsätze

Der Kaufpreis, den der Inhaber von Salzabbaugerechtigkeiten von einem Energieunternehmen dafür erhält, dass er ihm diese Rechte unwiederbringlich überträgt, stellt sich als --außerhalb des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht steuerbarer-- Veräußerungserlös dar.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war Eigentümer von Flurstücken mit einer Gesamtgröße von ca. ... ha, die ihm im Rahmen seines landwirtschaftlichen Betriebs dienten, davon waren ... Flurstücke zur Gesamtgröße von ... ha im Grundbuch von X, Blatt ..., verzeichnet. Mit notariellem Hofübergabevertrag vom ... ...01 übertrug er den gesamten Hof im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seinen Sohn.

2 Der Kläger war weiterhin Eigentümer von selbständigen Salzabbaugerechtigkeiten, vom Grundeigentum abgespaltenen Rechten zur Aufsuchung und Gewinnung von Salz mit grundstücksgleichem Charakter, die im Salzabbaugrundbuch von X, Blatt ..., zur Größe von insgesamt ... qm verzeichnet waren. Sie betrafen die im Grundbuch verzeichneten entsprechenden Flurstücke.

3 Die Y-AG beabsichtigte, im Raum X eine unterirdische Kaverne für die Speicherung von Erdgas zu errichten. Mit notariell beurkundetem "Kaufvertrag über eine Salzabbaugerechtigkeit nebst Auflassung" vom ... 2008 veräußerte der Kläger die Salzabbaugerechtigkeiten an die Y-AG. Im Einzelnen wurden zwischen dem Kläger ("Verkäufer") und der Y-AG ("Käuferin") u.a. folgende Vereinbarungen geschlossen:

4 "§ 1 Vertragsgegenstand

5 (...)
Die vorstehenden Salzabbaugerechtigkeiten, nachstehend auch der Vertragsgegenstand genannt, verkauft und überträgt der Verkäufer an die Käuferin.
(...)
Die Vertragsparteien sind darüber einig, dass der durch die Aussohlung künftig entstehende Hohlraum mit dem Erwerb der Salzabbaugerechtigkeiten endgültig und für immer in das Eigentum der Käuferin übergeht.

§ 2 Kaufpreis, Fälligkeit, Anweisungen
Der Kaufpreis für den Vertragsgegenstand beträgt ... € (...) pro Quadratmeter, mithin ... € (...). (...)

§ 3 Mängelhaftung
(...)
Alle Ansprüche und Rechte wegen Sachmängeln am Vertragsgegenstand werden voll umfänglich ausgeschlossen.
(...)

§ 6 Auflassung, Grundbuchinhalt,
Grundbuchanträge

Die Erschienenen erklären folgende Auflassung:
Wir sind darüber einig, dass die Salzabbaugerechtigkeiten gemäß § 1 dieses Vertrages auf die Käuferin übergehen sollen, und bewilligen und beantragen die Eintragung dieser Eigentumsänderung in das Salzgrundbuch von X Blatt .... (...)"

6 Der Vertrag enthält keine Bestimmung darüber, dass die Salzabbaugerechtigkeiten an den Kläger zurückfallen oder rückübertragen werden. Die Y-AG zahlte den Kaufpreis im ... 2008 (Streitjahr).

7 Die Kläger behandelten die aufgrund des Vertrages mit der Y-AG erzielten Erlöse im Streitjahr als nicht steuerbare Vermögensumschichtung. Dagegen erfasste der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Einnahmen in Höhe von ... € --verteilt auf zehn Jahre-- als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr 2008 entsprechend fest.

8 Im Laufe des Einspruchsverfahrens wurde der Einkommensteuerbescheid dahin geändert, dass die Einnahmen nunmehr unter Verteilung auf einen Zeitraum von 25 Jahren (Jahreswert ... €, davon 3/12 im Streitjahr) als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt wurden. Der Einspruch blieb erfolglos.

9 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Die Veräußerung der Salzabbaugerechtigkeiten ohne Rückfall- oder Rückkaufmöglichkeit führe nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Sie seien als grundstücksgleiche Rechte unabhängig vom Recht am Grund und Boden nutz- und handelbar. Sei der Berechtigte aus der Salzabbaugerechtigkeit nicht Grundeigentümer, könne er rechtlich kein Nutzungsrecht an dem Salzvorkommen und den Hohlräumen an einen Dritten überlassen.

10 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Die Veräußerung der Salzabbaugerechtigkeiten stelle sich nach dem Gesamtbild nicht als einmaliger Veräußerungsvorgang auf der Vermögensebene, sondern als Nutzungsüberlassung des eigenen Nutzungsrechts des Klägers an dem unterirdischen Grundstück dar. Die Nutzungsmöglichkeit der Hohlräume stehe im Vordergrund. Zwar stellten die Salzabbaugerechtigkeiten und das Eigentum an dem Grundstück zwei selbständige, unabhängige Rechte dar, die auch getrennt voneinander rechtsgeschäftlich übertragbar seien. Deren Nutzung sei allerdings nur im Benehmen mit dem Eigentümer des entsprechenden Grund und Bodens, dem Sohn der Kläger, möglich. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass ein Benehmen zwischen dem Kläger und seinem Sohn vorgelegen habe. Auch der aufgrund schuldrechtlicher Abmachungen mit dem Eigentümer des Grundstücks Berechtigte (Kläger) könne sein Nutzungsrecht an einen Dritten (Y-AG) ähnlich einer Untervermietung entgeltlich überlassen. Die Y-AG habe weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum an den Hohlräumen erlangt. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe bereits mit Urteil vom 14. Oktober 1982 IV R 19/79 (BFHE 137, 255, BStBl II 1983, 203) in einem ähnlich gelagerten Fall das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums untersucht. Ein solches liege nur vor, wenn eine unwiderrufliche Bebauung des Hohlraums mit einem massiven Bauwerk erfolge. Dies sei hier nicht gegeben.

11 Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Entscheidung des FG, die aus dem "Kaufvertrag über eine Salzabbaugerechtigkeit" vom ... 2008 resultierenden Einnahmen nicht als steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern als nicht steuerbaren Veräußerungserlös zu beurteilen, ist im Ergebnis revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

14 1. Einkünfte gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt, wer einem anderen zeitlich begrenzt unbewegliches Vermögen oder Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen,

gegen Entgelt zum Gebrauch oder zur Nutzung überlässt.

15 a) Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung (z.B. Urteile vom 24. November 1992 IX R 30/88, BFHE 170, 71, BStBl II 1993, 296; vom 21. Juli 1993 IX R 9/89, BFHE 172, 498, BStBl II 1994, 231, m.w.N.) und in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs --BGH-- (z.B. Urteile vom 7. Februar 1973 VIII ZR 205/71, Wertpapier-Mitteilungen --WM-- 1973, 386, Monatsschrift für Deutsches Recht --MDR-- 1973, 386: Sandausbeute; vom 10. November 1999 XII ZR 24/97, WM 2000, 545, MDR 2000, 202: Kiesausbeute, m.w.N.) die zeitlich begrenzte Überlassung von Grundstücken zur Hebung der darin ruhenden Bodenschätze (sog. Ausbeuteverträge) grundsätzlich als Pachtverträge beurteilt und Einnahmen daraus zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gezählt (BFH-Urteil in BFHE 137, 255, BStBl II 1983, 203; s.a. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Dezember 2006 GrS 1/05, BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508, unter C.II.2.c dd; BFH-Urteile vom 21. Juni 2012 IV R 54/09, BFHE 238, 194, BStBl II 2012, 692, unter II.1.b; vom 24. Oktober 2012 IX R 6/12, BFH/NV 2013, 907). Nur in besonderen Ausnahmefällen können danach Ausbeuteverträge als Veräußerungsvorgänge angesehen werden, wenn es sich nämlich z.B. um einen zeitlich begrenzten Abbau und die Lieferung einer festbegrenzten Menge an Bodensubstanz handelt (vgl. BFH-Urteile vom 12. Dezember 1969 VI R 197/67, BFHE 97, 542, BStBl II 1970, 210; in BFHE 172, 498, BStBl II 1994, 231, und vom 6. Mai 2003 IX R 64/98, BFH/NV 2003, 1175, m.w.N.). Ein solcher Ausnahmefall ist indes nicht gegeben, wenn der Vertrag wesentliche veräußerungs-atypische Elemente enthält (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 97, 542, BStBl II 1970, 210; vom 27. Juni 1978 VIII R 12/72, BFHE 125, 528, BStBl II 1979, 38; s.a. BFH-Urteil vom 26. Mai 1976 I R 74/73, BFHE 119, 485, BStBl II 1976, 721). Entscheidend kommt es steuerrechtlich daher darauf an, ob sich der zu beurteilende Sachverhalt als Überlassung zur Frucht"gewinnung" und damit als Nutzung (s. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG: "z.B. ... Mineralgewinnungsrecht"; dazu Weber-Grellet, Finanz-Rundschau 2007, 515, 516 f.) darstellt oder als Übertragung des überlassenen Gegenstands/Rechts und damit als (außerhalb des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht steuerbarer) Veräußerungsvorgang (BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 907).

16 b) Ob und inwieweit bei Substanzausbeuteverträgen eine zeitlich begrenzte, unter § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG fallende entgeltliche Nutzungsüberlassung eines Grundstücks/teils oder von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder eine entgeltliche, aber nicht steuerbare Übertragung eines Wirtschaftsguts gegeben ist, hat das FG als Tatsacheninstanz zu beurteilen. Dabei ist maßgebend auf den wirtschaftlichen Gehalt der zugrundeliegenden Vereinbarung/en abzustellen, wie er sich nach dem Gesamtbild der gestalteten Verhältnisse des Einzelfalls unter Berücksichtigung des wirklichen Willens der Vertragsparteien ergibt (einhellige Auffassung; BFH-Beschlüsse vom 28. September 2010 IX B 65/10, BFH/NV 2011, 43; vom 3. Januar 2006 IX B 162/04, BFH/NV 2006, 738, m.w.N. zur BFH-Rechtsprechung). 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 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) möglich ist und nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen wurde (z.B. BFH-Urteile vom 11. Januar 2005 IX R 15/03, BFHE 209, 77, BStBl II 2005, 477; vom 9. Dezember 2009 X R 41/07, BFH/NV 2010, 860; in BFH/NV 2013, 907).

17 2. Diesen Grundsätzen entspricht --entgegen der Auffassung des FA-- die Vorentscheidung; sie ist daher revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

18 a) Das FG hat auf der Basis der einschlägigen BFH-Rechtsprechung (vgl. oben unter 1.) unter Berücksichtigung der zivilrechtlichen Besonderheiten einer Salzabbaugerechtigkeit --sie ist weder ein Grundstück noch ein beschränktes dingliches Recht an einem Grundstück, sondern ein grundstücksgleiches Recht, das mit seiner Eintragung in das Grundbuch von dem weiteren rechtlichen Schicksal des Grundstücks unabhängig ist (BGH-Beschluss vom 13. Dezember 2012 V ZB 49/12, Der Deutsche Rechtspfleger 2013, 260; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 137, 255, BStBl II 1983, 203)-- die für die Annahme eines Pachtvertrages (Verpachtung) und für die Annahme eines Kaufvertrages (Veräußerung) sprechenden Indizien gegeneinander abgewogen und ist zu dem Ergebnis gelangt, dass der vorliegende Vertrag unter Berücksichtigung der Gesamtumstände als Veräußerungsgeschäft zu beurteilen ist. Der Kläger habe die Salzabbaugerechtigkeiten endgültig und unwiederbringlich an die Y-AG veräußert und dinglich übertragen. Er habe damit sein Recht, die Salzstöcke abzubauen und die Hohlräume zu nutzen, verloren. Da er nicht mehr Grundeigentümer gewesen sei, habe dieses Recht nur auf den Salzabbaugerechtigkeiten beruht. Steht danach die endgültige Übertragung des überlassenen Rechts (Veräußerung) und nicht die Verpachtung im Vordergrund, ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn das FG die vom Kläger erzielten Einnahmen angesichts der überschrittenen Haltefrist des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG als nicht steuerbaren Veräußerungserlös einordnet (gl.A. Wüllenkemper, Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1761, 1762).

19 Diese Würdigung ist möglich und in sich schlüssig, sie verstößt auch nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze oder gesetzliche Auslegungsregeln. Der BFH ist daher an diese zu den tatsächlichen Feststellungen gehörende Gesamtwürdigung des FG gebunden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).

20 b) Mit dieser Entscheidung setzt sich der Senat nicht in Widerspruch zum BFH-Urteil in BFHE 137, 255, BStBl II 1983, 203, da die zugrundeliegenden Sachverhalte nicht vergleichbar sind. In der damaligen Entscheidung hat der BFH angegeben, dass in dem maßgebenden Übertragungsvertrag die Möglichkeit, die Salzabbaugerechtigkeiten an den Grundeigentümer zurück zu übertragen, vorgesehen war. Im Streitfall erfolgte dagegen die Übertragung der Salzabbaugerechtigkeiten an die Y-AG unwiederbringlich. Der Vertrag enthält keine Bestimmung darüber, dass sie an den Kläger zurückfallen oder rückübertragen werden. Überdies war er bei Veräußerung der Salzabbaugerechtigkeiten nicht mehr Grundeigentümer.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de