Urteil vom 11. Februar 2014, IX R 26/13

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.02.2014 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 2007

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. Juni 2013, Az: 12 K 527/11

Leitsätze

NV: 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

1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Eigentümer von Flurstücken mit einer Gesamtgröße von ca. ... ha, die ihm im Rahmen seines landwirtschaftlichen Betriebs dienten. Seit dem 1. Januar 2006 hat er den landwirtschaftlichen Betrieb, zu dem insbesondere sieben im Grundbuch von X, Blätter ... und ..., eingetragene Flurstücke zur Gesamtgröße von ... qm gehören, an den Sohn verpachtet. Ausdrücklich nicht mitverpachtet sind zwei Wohnungen und das Recht auf Gewinnung von Bodenbestandteilen aller Art, wie z.B. Sand, Kies usw.

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, Blätter ... und ..., zur Größe von ... qm eingetragen waren. Sie betrafen die im Grundbuch verzeichneten entsprechenden Flurstücke.

3 Die Y-GmbH beabsichtigte, im Raum X/Z unterirdische Kavernen für die Speicherung von Erdgas zu errichten und zu betreiben. Mit notariell beurkundeten "Kaufvertrag" vom 19. Dezember 2006 veräußerte der Kläger die Salzabbaugerechtigkeiten an die Y-GmbH zu Alleineigentum. Im Einzelnen wurden zwischen dem Kläger ("Verkäufer") und der Y-GmbH ("Käufer") u.a. folgende Vereinbarungen geschlossen:

4 "§ 2

Der Verkäufer verkauft dem Käufer die (...) näher bezeichneten selbständigen Salzabbaugerechtigkeiten an den aufgeführten Flurstücken zu Alleineigentum.

Bezüglich der Größe, Güte und Beschaffenheit der den Salzabbaugerechtigkeiten unterliegenden Grundstücke übernimmt der Verkäufer keine Gewähr; insbesondere steht er nicht für das Vorhandensein von Salz und dessen Geeignetheit für die Errichtung und den Betrieb von Kavernen ein. Seitens des Käufers wird dem Verkäufer gegenüber auf Ansprüche und Rechte im Zusammenhang mit etwaigen Sachmängeln der Kaufgegenstände verzichtet. (...)

§ 3

Die Vertragsparteien sind über den Eigentumsübergang der verkauften Salzabbaugerechtigkeiten einig. (...)

§ 4

Für die Herrichtung der Kavernen sind Bohrungen niederzubringen, für die Bohrplätze in der Größe von bis zu ca. ... qm nebst Zuwegung in einer für schwere Fahrzeuge zu befahrenden Breite benötigt werden. Der Verkäufer überlässt dem Käufer die dafür benötigten Flächen nach Wahl des Käufers zu vorübergehenden Bohrzwecken und

gestattet dem Käufer, die (...) genannten Grundstücke zu diesem Zweck jederzeit zu betreten und zu nutzen.
(...)
Für den Betrieb der Kavernen wird der Käufer anschließend Kavernenplätze auf einzelnen Bohrplatzflächen anlegen. Der Eigentümer verpflichtet sich auf schriftliche Anforderung durch den Käufer die hierfür benötigten Flächen aus seinem (...) genannten Grundbesitz bis zur Größe von ... qm im Einzelfall zuzüglich der Flächen der Zuwegung in einer für schwere Fahrzeuge zu befahrenden Breite an den Käufer zu verkaufen.

Im Fall der Ausübung des Ankaufsrechts sind die Vertragsparteien verpflichtet, darüber unverzüglich einen notariellen Kaufvertrag abzuschließen u.a. mit folgenden Bestimmungen: Der Kaufpreis beträgt EUR .../qm,(...). (...)

§ 5

Der Kaufpreis für die Salzabbaugerechtigkeiten beträgt EUR ... pro qm, mithin bezogen auf die Gesamtfläche von ... qm EUR ... (...). (...)

§ 6

Schuldrechtlich wird zwischen den Vertragsparteien vereinbart, dass der Käufer berechtigt ist, die beim Salzabbau entstehenden Hohlräume als behälterlose Tiefspeicher (Kavernen) zu nutzen. (...)

Dies Hohlraumnutzungsrecht soll teilweise dinglich gesichert werden. Der Verkäufer bewilligt und der Käufer beantragt dazu die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit zu Lasten der in § 1b) genannten Grundbesitze (...). (...)

§ 7

Für die Herstellung und den Betrieb der Kavernen ist die Verlegung von Rohrleitungen und Kabeln zu den einzelnen Kavernenplätzen erforderlich.

Der Verkäufer räumt dem Käufer das Recht ein, auf den (...) genannten Grundstücken die erforderlichen Leitungen und Kabel nach seiner Wahl zu verlegen, zu betreiben, zu warten und die Grundstücke zu diesem Zweck zu betreten und zu benutzen. (...)

§ 11

Schuldrechtlich wird vereinbart: Der Käufer ist berechtigt, die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag flächenbezogen ganz oder teilweise an ein anderes Unternehmen abzutreten oder diesem zur Ausübung zu überlassen, es sei denn dass begründete Bedenken gegen die Zuverlässigkeit und Bonität dieses Dritten bestehen; unabhängig von der vorstehenden Regelung bleibt allerdings die Haftung des Käufers bestehen. (...)"

5 Der Vertrag enthält keine Bestimmung darüber, dass die Salzabbaugerechtigkeiten an den Kläger zurückfallen oder rückübertragen werden. Die Y-GmbH zahlte den Kaufpreis im Streitjahr 2007.

6 Der Kläger behandelte die aufgrund des Vertrages mit der Y-GmbH erzielten Erlöse als nicht steuerbare Vermögensumschichtung. Dagegen erfasste der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) diese Einnahmen --verteilt auf 25 Jahre-- als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr 2007 entsprechend fest.

7 Der Einspruch blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1756 veröffentlichten Urteil 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 und berechtigten nicht nur zum Salzabbau, sondern auch zur Einrichtung und zum Betrieb eines Untertagespeichers. Das wirtschaftliche Eigentum an dem Salzvorkommen und dem später entstehenden Hohlraum sei auf die Y-GmbH übergegangen.

8 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 als Nutzungsüberlassung an dem unterirdischen Grundstück durch den Kläger dar. Der vorliegende Sachverhalt sei mit dem des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. Oktober 1982 IV R 19/79 (BFHE 137, 255, BStBl II 1983, 203) vergleichbar. Die Anlage und Nutzung eines behälterlosen Hohlraumes führe nicht dazu, dass der Eigentümer des Grundstücks seine Herrschaftsgewalt über das Grundstück verloren habe. Der Kaufvertrag vom 19. Dezember 2006 sei nicht so gestaltet gewesen, dass eine Rückübertragung der möglichen Herrschaftsgewalt

hinsichtlich des Grundstücksteils auf nicht absehbare Zeit als ausgeschlossen angesehen werden müsse. Zudem könnten sich die wirtschaftlichen Verhältnisse auf dem Energiesektor ändern, so dass an der Lagerung von Erdgas kein Interesse mehr bestünde, was dazu führe, dass die Tiefspeicher vom Kläger an andere Unternehmen zur Nutzung überlassen werden könnten. Daraus ergebe sich, dass für den Kläger das Verfügungsrecht über die Salzabbaugerechtigkeiten nicht für immer wirtschaftlich bedeutungslos geworden sei.

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

10 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Entscheidung des FG, die aus dem "Kaufvertrag" vom 19. Dezember 2006 resultierenden Einnahmen nicht als steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern als nicht steuerbaren Veräußerungserlös zu beurteilen, ist im Ergebnis revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

12 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.

13 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).

14 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).

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

16 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. Da im Streitfall kein Rückfall und keine Rückübertragung der Salzabbaugerechtigkeiten nach Ablauf einer vereinbarten oder tatsächlichen Nutzungszeit vorgesehen sei, habe der Kläger die Salzabbaugerechtigkeiten an die Y-GmbH veräußert und das wirtschaftliche Eigentum an dem Salzvorkommen und dem später entstehenden Hohlraum übertragen. Die Y-GmbH könne dauerhaft über die Kaverne verfügen und die Salzabbaugerechtigkeiten an andere Unternehmen weiter übertragen. Nach dem zum Ausdruck kommenden Willen der Vertragsparteien bezweckten die weiteren schuldrechtlichen Abreden und die Einräumung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit nur, die durch die Übertragung der Salzabbaugerechtigkeiten erlangte eigene Rechtsposition der Y-GmbH zusätzlich zu sichern (Wüllenkemper, EFG 2013, 1761, 1762). 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.

17 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).

18 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-GmbH unwiederbringlich. Der Vertrag enthält keine Bestimmung darüber, dass sie an den Kläger zurückfallen oder rückübertragen werden. Überdies war die Y-GmbH --auch insoweit weicht der Sachverhalt im Streitfall von dem des BFH-Urteils in BFHE 137, 255, BStBl II 1983, 203 ab-- nach § 11 des Vertrags berechtigt, die Salzabbaugerechtigkeiten an ein anderes Unternehmen weiter zu übertragen.

19 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de