

Urteil vom 04. Dezember 2025, IX R 9/24

Vorzeitige Rückübertragung eines Erbbaurechts gegen Entschädigung

ECLI:DE:BFH:2025:U.041225.IXR9.24.0

BFH IX. Senat

EStG § 24 Nr 1 Buchst a, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2016

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 22. Februar 2024, Az: 10 K 436/22

Leitsätze

1. NV: Wird im Zuge einer vorzeitigen Rückübertragung eines Erbbaurechts nach den tatrichterlichen Feststellungen eine Entschädigung dafür gezahlt, dass der Erbbauberechtigte dieses Recht nicht mehr zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzen kann, kann eine nach § 24 Nr. 1 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerbare Entschädigung vorliegen.
2. NV: Der Tatbestand des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige, dem eine Entschädigung als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen zufließt, bei Abschluss einer entsprechenden Vereinbarung unter rechtlichem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck stand (Anschluss an Senatsurteil vom 10.10.2025 - IX R 4/24, BFHE 291, 197, Rz 30 ff.).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 22.02.2024 - 10 K 436/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob eine anlässlich einer vorzeitigen Rückübertragung eines Erbbaurechts gezahlte Entschädigung zu steuerbaren Einkünften beim Erbbauberechtigten führt.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine vermögensverwaltende KG. Im Jahr ... wurde ihr ein Erbbaurecht an einem bebauten Grundstück bestellt. Der Erbbauzins betrug jährlich ... €. Das Erbbaurecht hatte eine Laufzeit von 33 Jahren. Die Grundstückseigentümerin konnte vorzeitig zum xx.xx.2016 die Rückübertragung des Erbbaurechts verlangen. Für die Rückübertragung war eine Entschädigung für die Klägerin von 1 € vertraglich festgelegt. Die Klägerin vermietete die auf dem Grundstück befindlichen Gebäude an die Grundstückseigentümerin. Die Miete betrug monatlich ... €. Das Mietverhältnis sollte zum xx.xx.2016 beziehungsweise mit der Rückübertragung des Erbbaurechts enden.
- 3 Am xx.xx.2014 schlossen die Klägerin und die Grundstückseigentümerin einen Vertrag, in dem sie die vorzeitige Rückübertragung des Erbbaurechts bereits zum xx.xx.2014 festlegten. Infolgedessen zahlte die Grundstückseigentümerin der Klägerin eine Entschädigung von monatlich ... € für den Zeitraum vom xx.xx.2014 bis xx.xx.2016 (insgesamt ... Mio. €). Zugleich hoben die Klägerin und die Grundstückseigentümerin den Mietvertrag zum xx.xx.2014 auf. Die Klägerin verpflichtete sich, bis zum xx.xx.2016 die Kosten für die Instandhaltung und Instandsetzung der Gebäude zu übernehmen.

- 4 Die Klägerin erklärte für die Streitjahre (2014 bis 2016) hinsichtlich der Entschädigungszahlungen keine Einkünfte. Sie vertrat die Ansicht, sie habe lediglich das Erbbaurecht veräußert.
- 5 Das seinerzeit für die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften der Klägerin zuständige Finanzamt (FA) ... qualifizierte die Zahlungen als Entschädigungen im Sinne von § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Es erhöhte daher nach Maßgabe des Zuflusses der Zahlungen die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung für die Streitjahre und erließ geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlusts gemäß § 15a EStG für die Jahre 2014 bis 2016 (Bescheide jeweils vom 16.05.2018).
- 6 Der Einspruch hatte insoweit Erfolg, als das zwischenzeitlich zuständig gewordene FA ... den Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2016 aufgrund eines die Klägerin belastenden Rechenfehlers zu deren Gunsten änderte (Bescheid vom 10.09.2021). Im Übrigen wies es den Einspruch mit Entscheidung vom 23.03.2022 zurück.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1137 veröffentlichtem Urteil vom 22.02.2024 - 10 K 436/22 ab.
- 8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht. Die Entschädigung sei als Ausgleich für die Rückübertragung des Erbbaurechts vereinbart worden.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil vom 22.02.2024 - 10 K 436/22 sowie die geänderten Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG für die Jahre 2014 und 2015 jeweils vom 16.05.2018 und für das Jahr 2016 vom 10.09.2021, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.03.2022, aufzuheben.
- 10 Das während des Revisionsverfahrens zuständig gewordene FA ... (Beklagter und Revisionsbeklagter) beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 1. Das FG hat die streitigen Zahlungen frei von Rechtsfehlern als steuerbare Entschädigung angesehen. Nach § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG auch Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt worden sind.
- 13 a) Eine Entschädigung im vorgenannten Sinne setzt zum einen voraus, dass die an die Stelle der bisherigen Einnahmen tretende Ersatzleistung auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage gründet (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.07.2004 - IV R 23/02, BFHE 206, 287, BStBl II 2004, 876, unter 1., sowie vom 27.10.2015 - X R 12/13, Rz 32, jeweils m.w.N.).
- 14 Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass § 24 EStG keine die Einkünfte erweiternde, sondern lediglich eine die Reichweite der einzelnen Einkunftsarten klarstellende Bedeutung hat. Diese Klarstellung hat eine doppelte Wirkung. Einmal ist ihr positiv zu entnehmen, zu welcher Einkunftsart eine Entschädigung gehört. Zum anderen hat die Vorschrift auch eine negative Rechtsfolge. Sie stellt in § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG klar, dass alle diejenigen Entschädigungen aus dem Regelungsbereich des § 2 Abs. 1 EStG ausgenommen sind, die für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden, die ihrerseits nicht unter die Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG fallen. Die Entschädigung soll also nicht unter weitergehenden Voraussetzungen den Einkünften zugerechnet werden als die entgangene oder entgehende Einnahme, an deren Stelle sie tritt. Es muss daher eine kausale Verknüpfung zwischen der Entschädigung und den entgangenen oder entgehenden Einnahmen bestehen. Dagegen ist die Entschädigung für den Vermögensverlust an einem Wirtschaftsgut nicht tatbestandsmäßig. Wird das Entgelt für die Aufgabe eines Wirtschaftsguts gezahlt und nicht dafür, dass dem Steuerpflichtigen aufgrund der Aufgabe Einnahmen entgehen, sind nicht die Einkünfte aus diesem Wirtschaftsgut, sondern das Wirtschaftsgut selbst betroffen (zum Ganzen vgl. Senatsurteil vom 10.10.2025 - IX R 4/24, BFHE 291, 197, Rz 17 f., m.w.N.).

- 15** Ob die Entschädigung im konkreten Fall als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gezahlt wird, ist grundsätzlich aus der Sicht der Vertragsparteien vom FG als Tatsacheninstanz zu beurteilen. Dazu ist der Inhalt der Entschädigungsvereinbarung --erforderlichenfalls durch Auslegung-- heranzuziehen. Die Vertragsauslegung gehört zu den tatsächlichen, den BFH grundsätzlich bindenden Feststellungen des FG gemäß § 118 Abs. 2 FGO (Senatsurteil vom 18.10.2011 - IX R 58/10, BFHE 235, 423, BStBl II 2012, 286, Rz 14, m.w.N.). Das Revisionsgericht prüft lediglich, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat. Verstößt die Sachverhaltswürdigung des FG hiergegen nicht, ist sie für den BFH selbst dann bindend, wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (Senatsurteil vom 20.09.2024 - IX R 5/24, BFHE 286, 193, Rz 18, m.w.N.).
- 16** b) Nach diesen Maßstäben lässt die Entscheidung des FG, die Zahlungen der Grundstückseigentümerin an die Klägerin in Höhe von insgesamt ... Mio. € dem Tatbestand des § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zuzuweisen, keine Rechtsfehler erkennen.
- 17** Die Klägerin hat bis zur Aufhebung des Mietvertrags zum xx.xx.2014 aufgrund der entgeltlichen Nutzungsüberlassung der Gebäude Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt. Das FG ist mit revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Erwägungen zu der Erkenntnis gelangt, dass die Grundstückseigentümerin die Entschädigung für die durch die Aufhebung des Mietvertrags bereits entgangenen und künftig entgehenden Mieteinnahmen und nicht für die Aufgabe einer Vermögensposition (Erbbaurecht) gezahlt hat. Hierzu hat die Vorinstanz nachvollziehbar ausgeführt, dass die vorzeitige Rückübertragung des Erbbaurechts den vertraglichen Anspruch der Klägerin, bis ... 2016 Mieterträge aus dem Erbbaurecht zu erzielen, rechtlich vereitelt hat. Die für diesen Umstand vereinbarte Entschädigung orientierte sich betragsmäßig an der Miethöhe abzüglich der weggefallenen Verpflichtung zur Zahlung der Erbbauzinsen und berücksichtigte, dass die Klägerin bis ... 2016 zur Durchführung bestimmter Instandhaltungsmaßnahmen an den Gebäuden verpflichtet bleiben sollte. Hieraus hat das FG zulässigerweise einen fortbestehenden --allerdings auf neuer Rechtsgrundlage beruhenden-- Veranlassungszusammenhang zum ursprünglichen Mietvertrag gesehen. Fehlerfrei ist zudem die Würdigung, dass es rechtlich widersinnig gewesen wäre, für die Aufhebung des Erbbaurechts im Jahr 2014 einen Betrag von nahezu ... Mio. € zu zahlen, obwohl dieselbe Vermögensposition nur zwei Jahre später zu einer symbolischen Entschädigung von 1 € zurückfallen sollte.
- 18** c) Für den Einwand der Klägerin, sie habe von der Grundstückseigentümerin für die vorzeitige Rückübertragung des Gebäudes einen Kaufpreis gezahlt bekommen und damit eine Vermögensposition nicht steuerbar außerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG veräußert, besteht nach der Vertragsauslegung durch das FG kein Raum. Es trifft zwar zu, dass die Entschädigung anlässlich der Rückübertragung des Erbbaurechts vereinbart wurde. Eine wirtschaftliche Verbindung kann nach den für den Senat naheliegenden Erwägungen der Vorinstanz aber nur zu der hiermit einhergehenden Beendigung der entgeltlichen Nutzungsüberlassung der Gebäude hergestellt werden. Denn durch die vorzeitige Rückübertragung des Erbbaurechts wurde der Klägerin die Möglichkeit genommen, bis zum Ende der ursprünglich vereinbarten Laufzeit des Mietvertrags Erträge aus dem Erbbaurecht zu erzielen. Darüber hinaus gibt der Senat zu bedenken, dass der Vereinbarung vom xx.xx.2014 keine Anhaltspunkte dafür zu entnehmen sind, dass der Wert des Erbbaurechts Maßstab für die Höhe der Entschädigung hätte sein sollen (vgl. insoweit §§ 22, 23 der Immobilienwertermittlungsverordnung vom 14.07.2021, BGBl I 2021, 2805).
- 19** 2. Für die Zuweisung der Entschädigung zum Tatbestand des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG spielt es keine Rolle, ob sich die Klägerin bei Abschluss der Vereinbarung vom xx.xx.2014 in einer rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Drucksituation befand. Die Auffassung, wonach dieses --ungeschriebene-- zusätzliche Erfordernis für Einkünfte aus § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG vorliegen müsse, wird von der höchstrichterlichen Rechtsprechung inzwischen nicht mehr vertreten. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Senatsentscheidung vom 10.10.2025 - IX R 4/24 (BFHE 291, 197, dort Rz 30 ff.) Bezug genommen.
- 20** 3. Soweit sich die Klägerin gegen die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlusts gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2, § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG wendet, hat die Revision bereits deshalb keinen Erfolg, weil sie keine Verletzung von Bundesrecht dargelegt hat. Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte im Sinne der § 179 Abs. 1 und 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 Satz 1 AO) für die Feststellung nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG ist, soweit der Gewinnanteil des Gesellschafters gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG betroffen ist (BFH-Urteil vom 22.06.2006 - IV R 31, 32/05, BFHE 214, 239, BStBl II 2007, 687, unter II.2.c bb). Sinngemäßes gilt wegen des Verweises in § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG auf § 15a EStG für den einem Kommanditisten einer vermögensverwaltenden KG zuzurechnenden Einkünfteanteil.

21 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de