
Datum: 31.10.2001
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 596/98 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2001:1031.2K596.98F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger auferlegt.

Tatbestand:

1

Streitig ist die Höhe der in der Sonderbilanz des Klägers (Kl.) zu bildenden Rücklage im Sinne des § 6 b Einkommensteuergesetz (EStG) und damit die Höhe der für den Kl. festzustellenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 EStG.

2

An der mit Gesellschaftsvertrag vom 20.06.1991 gegründeten und zwischenzeitlich aufgelösten C-GbR waren der Kl. mit zwei Drittel und der Beigeladene mit einem Drittel beteiligt. Die C-GbR (nachfolgend: GbR) unterhielt einen landwirtschaftlichen Betrieb. Während der Kl. die Nutzung aller zu seinem Hof gehörenden Grundstücke in die GbR eingebracht hatte, war das zivilrechtliche Eigentum an diesen Grundstücken bei ihm verblieben. Nach § 8 des Gesellschaftsvertrages standen ihm die stillen Reserven zu, die ab Vertragsabschluß am Grund und Boden entstehen würden. Zu den vom Kl. nach den o.g. Bedingungen in die GbR eingebrachten Grundstücken gehörte das Grundstück Gemarkung P Flur 5 Flurstück 196 mit einer Größe von 25.406 qm und das Grundstück Gemarkung P Flur 5 Flurstück 162 mit einer Größe von 153 qm. Mit notariellem Vertrag vom 12.12.1989 hatte der Kl. der B-Abfallbeseitigung-Gesellschaft... mit Sitz in F (nachfolgend: B) zum Bau und Betrieb einer Biomüllkompostieranlage die o.g. Grundstücke für zunächst 20 Jahre entgeltlich überlassen und zugleich eine entsprechende beschränkt persönliche Dienstbarkeit bestellt. Dabei vereinbarten die Parteien dieses Vertrages ein jährliches Nutzungsentgelt für den Zeitraum ab Abschluß des Genehmigungsverfahrens von zunächst 25.592 DM und eine Preisanpassungsklausel. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den notariellen Vertrag

3

Urkundenrollennummer... des Notars M ... verwiesen.

Nachdem die B-GESELLSCHAFT ohne vorherige Zustimmung des Kl. mit der Errichtung eines Blockheizkraftwerks auf dessen Grund und Boden begonnen hatte, widersprach dieser der Errichtung des Blockheizkraftwerkes und verlangte zunächst dessen Beseitigung. Am 05.12.1994 schlossen der Kl. und die B-GESELLSCHAFT schließlich einen unter der Urkundenrollennummer ... des Notars D, ... notariell beglaubigten Vertrag. Nach dem Wortlaut der Tz. III § 2 Abs. 1 dieses Vertrages veräußerte der Kl. die beiden o.g. Grundstücke zu einem Gesamtkaufpreis in Höhe von 830.667,50 DM. In der gleichen Vertragsurkunde vereinbarten der Kl. und die B-GESELLSCHAFT für die gleichzeitige Aufhebung des Gestattungsvertrags vom 12.12.1989 eine einmalige Entschädigungszahlung an den Kl. in Höhe von 600.000 DM (vgl. Tz. II § 2 des notariellen Vertrages vom 05.12.1994).

4

Die GbR ermittelte ihre Einkünfte aus § 13 EStG durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 EStG i.V.m. § 4 a Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Für das Wirtschaftsjahr 1994/95 wurde für den Kl. keine Sonderbilanz erstellt. Die Geschäftsvorfälle aus dem notariellen Vertrag vom 05.12.1994 wurden in der Gesamthandsbilanz erfaßt. Dabei wurde das vom Kl. vereinnahmte Gesamtentgelt in Höhe von 1.430.667,50 DM abzüglich der Buchwerte der o.g. Grundstücke in Höhe von 114.250 DM mithin ein Betrag in Höhe von 1.316.417,50 DM als Gewinn aus der Veräußerung des Grund und Bodens behandelt und in der Bilanz zum 30.06.1995 eine zusätzliche Rücklage nach § 6 b EStG in Höhe von 1.196.417,50 DM gebildet.

5

Demgegenüber vertrat der Beklagte (Bekl.) bei Erlaß des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1994 vom 11.12.1996 die Auffassung, der Teilbetrag in Höhe von 600.000 DM sei nicht als Kaufpreiszahlung für den veräußerten Grund und Boden zu qualifizieren. Dementsprechend erhöhte er den mit 59.458 DM erklärten laufenden Gewinn um 600.000 DM. Als nach § 6 b EStG rücklagefähig berücksichtigte der Bekl. lediglich einen Betrag in Höhe von 716.417 DM (Kaufpreis 830.667,50 DM abzüglich Buchwert 114.250 DM).

6

Sodann ging der Bekl. unter Berücksichtigung anderweitiger Sonderbetriebsausgaben des Kl. von einem Gesamtgewinn der GbR in Höhe von 539.458 DM aus, wovon 269.729 DM bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung für 1994 zu berücksichtigen seien. Zusammen mit dem anteiligen Gewinn aus dem Wirtschaftsjahr 1993/94 in Höhe von 18.978 DM ergaben sich im Streitjahr 1994 nach Auffassung des Bekl. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 288.707 DM, die das FA mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Abgabenordnung -AO-) stehendem Bescheid vom 11.12.1996 gesondert und einheitlich feststellte und die der Bekl. dem Kl. in Höhe von 280.504 DM und dem Beigeladenen in Höhe von 8.203 DM zurechnete. Der nach § 34 Abs. 2 EStG begünstigende Gewinn des Kl. wurde mit 300.000 DM ausgewiesen.

7

Den dagegen im Namen und im Auftrag der GbR eingelegten Einspruch wies der Bekl. mit der gegenüber der GbR erlassenen Einspruchsentscheidung vom 05.01.1998 zurück. Diese Einspruchsentscheidung wurde dem steuerlichen Berater der GbR bekannt gegeben.

8

Mit der vorliegenden Klage trägt der Kl. insbesondere vor, maßgeblich für den rücklagefähigen Veräußerungsgewinn sei die mit Vertrag vom 05.12.1994 vereinbarte Gesamtzahlung in Höhe von 1.430.667,50 DM. Denn auch die sog. Entschädigungszahlung in Höhe von 600.000 DM sei als eine unmittelbare Gegenleistung für die Veräußerung der Grundstücke zu behandeln. Ohne die Veräußerung der Grundstücke hätte die B-GESELLSCHAFT eine solche Entschädigung nicht gezahlt.

9

Entscheidend sei vor allem, daß die B-GESELLSCHAFT bereits vor dem Grundstückserwerb aufgrund des Vertrages vom 12.12.1989 zur Nutzung der Grundstücke berechtigt gewesen sei. Durch den Grundstückserwerb sei das zu Gunsten der B-GESELLSCHAFT vormals begründete Nutzungsrecht aufgrund sog. zivilrechtlicher Konfusion erloschen. Die unter Ziffer II) des notariellen Vertrages vom 05.12.1994 geregelte Aufhebung des Nutzungsrechts sei daher überflüssig und die Entschädigung eigentlich sinnlos gewesen. Der Umstand, daß die Entschädigung dennoch in dem Vertrag vom 05.12.1994 gesondert ausgewiesen worden sei, habe rein "preiskosmetische" Gründe gehabt. Die für die B-GESELLSCHAFT handelnden Personen hätten so gegenüber dem Aufsichtsrat der B-GESELLSCHAFT verschleiern wollen, daß sie eine Situation herbeigeführt hätten, die sie zum Kauf einer landwirtschaftlichen Fläche zu einem Preis von 56 DM/qm gezwungen habe.	10
Der Fortfall des jährlichen Nutzungsentgelts sei zudem kein eigenständiger, entschädigungswerter Vorteil, sondern allenfalls ein preisbildender Faktor gewesen. Erwerbe beispielsweise ein Mieter das Eigentum an einem zuvor von ihm gemieteten Hausgrundstück, so erhalte der Veräußerer für den Wegfall des Mietzinses keine eigenständige, vom Kaufpreis abgrenzbare Entschädigung. Der Fortfall des Nutzungsentgelts werde allenfalls bei der Ermittlung des Kaufpreises berücksichtigt.	11
Daß die sogenannte Entschädigung für die Aufhebung des Nutzungsvertrages im vorliegenden Fall nicht wirklich den Kl. für den Fortfall des jährlichen Nutzungsentgeltes habe entschädigen sollen, ergebe sich ferner daraus, daß die „Entschädigung“ den über die Restlaufzeit von 15 Jahren abgezinsten Kapitalwert in Höhe von ca. 260.000 DM deutlich übersteige.	12
Der Kl. beantragt,	13
1. den Feststellungsbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1994 vom 11.12.1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.01.1998 abzuändern und für das Wirtschaftsjahr 1994/95 einen laufenden Verlust in Höhe von 60.542 DM festzustellen und den Gewinnanteil des Kl. um 300.000 DM zu mindern;	14
1. im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	15
Der Bekl. beantragt,	16
die Klage abzuweisen.	17
Er trägt vor, die Zahlung in Höhe von 600.000 DM sei als Entschädigung und nicht als Kaufpreis zu behandeln. Die Entschädigung sei im Vertrag ausdrücklich als solche bezeichnet und betreffe die vorzeitige Aufhebung des mit Gestattungsvertrags vom 12.12.1989 vereinbarten zwanzigjährigen Rechtes auf Nutzungsentgelt. Als eigenständiges Recht sei die Entschädigung kein Bestandteil des Kaufpreises für den Grund und Boden. Soweit der Betrag von 600.000 DM den kapitalisierten Wert des vertraglich vereinbarten Nutzungsentgelts übersteige, liege hierin der finanzielle Ausgleich für die von der B-GESELLSCHAFT verursachte Störung des Vertrages vom 12.12.1989.	18
Auf die Steuerakte des Bekl. und auf die im Klageverfahren gewechselten Schriftsätze wird Bezug genommen. Der Senat hat den Rechtsstreit mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift vom 31.10.2001 wird verwiesen.	19

Entscheidungsgründe:	20
Der Kl. ist durch den Feststellungsbescheid vom 11.12.1996 nicht in seinen Rechten verletzt. Zu Recht hat der Bekl. der Bildung einer Rücklage im Sinne des § 6 b EStG in Höhe von 1.196.417,50 DM die Anerkennung versagt.	21
Gemäß § 6 b Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 EStG können bilanzierende Steuerpflichtige -unter weiteren Voraussetzungen- im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von Grund und Boden eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden, soweit sie nicht gemäß § 6 b Abs. 1 Satz 2 EStG bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dort genannten Wirtschaftsgüter einen Abzug vorgenommen haben.	22
Die Vorschrift des § 6 b EStG ist auch anzuwenden, wenn -wie im Streitfall- der Gesellschafter einer Personengesellschaft Wirtschaftsgüter veräußert, die zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehören (vgl. BFH-Urteile vom 28.01.1981 IV R 111/77, BFHE 132, 534, BStBl. II 1981, 430).	23
Rückstellungsfähiger Gewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre (§ 6 b Abs. 2 Satz 1 EStG). Der Veräußerungspreis wird bestimmt durch das vertraglich vereinbarte Entgelt und etwaige Leistungen, die der Erwerber als Gegenleistung für den Erwerb des Wirtschaftsgutes zu erbringen hat. Kein Teil der Gegenleistung ist z.B. eine Entschädigung, die der Steuerpflichtige nicht für das hingegebene Grundstück, sondern anlässlich der Veräußerung zum Ausgleich eines anderweitigen Nachteils erzielt (vgl. BFH-Urteile vom 11.07.1973 I R 140/71, BFHE 110, 248, BStBl. II 1973, 840 und vom 13.09.2000 X R 148/97, BFH/NV 2001, 233).	24
Im Streitfall handelt es sich bei dem Betrag in Höhe von 600.000 DM um eine Entschädigung, die der Kl. nur anlässlich der Veräußerung zum Ausgleich eines anderweitigen Nachteils erhalten hat und zwar zum Ausgleich für die gleichzeitig mit der Grundstücksveräußerung vereinbarte Aufhebung des Gestattungsvertrags vom 12.12.1989.	25
Dies folgt zunächst unmittelbar aus dem Wortlaut des notariellen Vertrages vom 05.12.1994. Bei dem notariellen Vertrag vom 05.12.1994 handelt es sich um eine zwischen fremden Dritten ausgehandelte Vereinbarung, die die Vermutung der Richtigkeit in sich hat. Diese Vermutung hat der Kl. weder mit Erfolg widerlegt, noch deren inhaltliche Richtigkeit erschüttert. Der erkennende Senat hat nicht die Überzeugung gewonnen, daß das auf der Grundlage des notariellen Vertrags vom 05.12.1994 insgesamt vom Kl. vereinnahmte Entgelt allein für die Veräußerung des Grund und Bodens vom Erwerber gezahlt worden ist.	26
Entgegen der Auffassung des Kl. läßt das zur Gerichtsakte gereichte Schreiben der Rechtsanwälte S und Partner vom 06.10.1994 einen derartigen Schluß nicht zu. Vielmehr folgt aus diesem Schreiben, daß die Vertragsparteien des notariellen Vertrags vom 05.12.1994 sehr wohl zwischen einem Kaufpreis für den "nackten" Grund und Boden und einer Entschädigungszahlung unterscheiden wollten, wie dies in dem letztlich abgeschlossenen Vertrag auch zum Ausdruck gekommen ist. Unterstellt man die inhaltliche Richtigkeit des Klagevortrags, so hätte der Erwerber pro Quadratmeter Grund und Boden ca. 56 DM gezahlt. Da in dem vorgenannten Schreiben allein die Bitte des Erwerbers wiedergegeben wird, "aus geschäftspolitischen Gründen" den Kaufpreis des Grundstücks nicht mit 32,50 DM, sondern mit 30 DM pro Quadratmeter auszuweisen, und die Entschädigung entsprechen zu erhöhen, kann hieraus nicht gefolgert werden, der Betrag in	27

Höhe von 600.000 DM sei von den späteren Vertragsparteien allein als Kaufpreis für den Grund und Boden gewollt gewesen. Dieses gilt umsomehr, als der in dem Vertrag vom 05.12.1994 ausgewiesene Kaufpreis in Höhe von 830.667,50 DM für die insgesamt 25.559 Quadratmeter veräußerten Grund und Boden genau einem Kaufpreis von 32,50 DM pro Quadratmeter entspricht.

Auch folgt der Senat nicht der Auffassung des Kl., schon aus Rechtsgründen sei die von dem Bekl. vorgenommene Aufteilung des Gesamtentgelts auch auf eine Entschädigungszahlung nicht zulässig, da kein beim Kl. vorhandener wirtschaftlicher Vorteil, bzw. kein Wirtschaftsgut vorhanden gewesen sei, dessen Verlust habe ausgeglichen werden sollen. Dem Kl. ist zwar zuzugeben, daß aufgrund des notariellen Nutzungsvertrags vom 12.12.1989 bei ihm kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut entstanden ist, da das dort vereinbarte jährlich zu zahlende Nutzungsentgelt nach den für schwebende Geschäfte geltenden Grundsätze erst im Zeitpunkt der Sachleistungserbringung, hier der tatsächlichen Nutzungsüberlassung, bilanziell zu erfassenden gewesen wäre. Gleichwohl hatte der Kl. mit dem Abschluß des Vertrages vom 12.12.1989 eine rechtlich existierende Forderung erworben, die in zeitraumbezogener Abhängigkeit von der tatsächlich bewirkten Nutzungsüberlassung durchsetzbar war und für den Kl. einen jährlichen Geldzufluß erwarten ließ. Infolgedessen kann das vom Kl. vereinnahmte Gesamtentgelt nicht als ausschließlich für den nackten Grund und Boden gezahlt angesehen werden. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang allein, daß aus dem tatsächlich geschlossenen Vertrag vom 05.12.1994 und dem Schreiben der Rechtsanwälte S und Partner der Wille der Erwerberin ersichtlich wird, daß das Gesamtentgelt eben nicht allein für den nackten Grund und Boden gezahlt werden sollte. Dieser Zweckbestimmung hat der Kl. letztlich zugestimmt, ohne daß er dem Ansinnen der Erwerberin gefolgt wäre, den offiziellen Kaufpreis für den Grund und Boden auf 30 DM pro Quadratmeter herabzusetzen. Dieses Verhalten steht im Widerspruch zum Vortrag des Kl., die Aufteilung des Gesamtentgelts in dem notariellen Vertrag vom 05.12.1994 sei für ihn ohne Bedeutung gewesen. Wenn die Aufteilung für den Kl. ohne Bedeutung war, so ist nicht verständlich, warum der Kl. dem Wunsch der B-Gesellschaft auf eine abweichende Aufteilung des Gesamtentgelts nicht entsprochen hat.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

Die Revision war nicht zuzulassen, da die in § 115 Abs. 2 FGO genannten Voraussetzungen im Streitfall nicht vorliegen.