
Datum: 27.07.2016
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 584/16 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2016:0727.10K584.16E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand 1

Zu entscheiden ist über die Zulässigkeit der Klage. In der Sache streiten die Beteiligten darüber, ob ein Grundstück zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört. 2

Der Kläger ist Eigentümer des ... qm großen Grundstücks Gemarkung M, Flur ..., Flurstück ... (im Folgenden: Grundstück). 3

Dieses Grundstück hatte Herr B V, der Vater des Klägers, im Februar 1970 im Tauschwege von dem Landwirt D erworben und ein ... qm großes Grundstück, Gemarkung M, Flur ..., Parzelle ... hingegeben. 4

Nach dem Tod von Herrn B V im Jahr 1974 wurde die Mutter des Klägers, Frau H V, dessen Gesamtrechtsnachfolgerin und somit unter anderem Eigentümerin des Grundstücks. Mit notariellem Vertrag vom 30.03.1982 übertrug Frau H V das Grundstück auf den Kläger. Nutzen und Lasten gingen mit Wirkung zum 01.04.1982 auf den Kläger über. 5

Da der Kläger das Grundstück seit der Übertragung verpachtet, erklärte er in den Kalenderjahren 1982 bis 2012 in seinen Einkommensteuererklärungen in Bezug auf das Grundstück jeweils Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Eine Anlage L reichte er nicht ein. Der Beklagte veranlagte den Kläger insoweit erklärungsgemäß. 6

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2013 erklärte der Kläger die Einkünfte aus der Verpachtung des Grundstücks ebenfalls als solche aus § 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Im Einzelnen ermittelte er die Verpachtungseinkünfte wie folgt:	7
Pachteinnahmen 306,78 €	8
Ausgaben	9
Grundsteuer	16,49 €
landwirtschaftliche Umlage	9,30 €
Verwaltungspauschale	<u>76,70 €</u>
	12
<u>102,49 €</u>	
Überschuss 204,29 €	13
Der Beklagte qualifizierte die Einkünfte aus der Verpachtung des Grundstücks mit Einkommensteuerbescheid vom 11.03.2015 als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 EStG. Unter Berücksichtigung des Freibetrags für Land- und Forstwirte flossen die Einkünfte daher mit 0 € in das zu versteuernde Einkommen ein. Zur Begründung führte der Beklagte aus, von den Rechtsvorgängern des Klägers sei in der Vergangenheit keine schriftliche Betriebsaufgabeerklärung eingereicht worden. Der landwirtschaftliche Betrieb sei seit mindestens 1964 im Ganzen verpachtet worden. Ertragsteuerlich liege immer noch landwirtschaftliches Betriebsvermögen vor.	14
Einen Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 11.03.2015 erhob der Kläger mangels Beschwer nicht.	15
Mit der Klage begehrt der Kläger nunmehr die Feststellung, dass das Grundstück kein land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen sei, sondern zu seinem Privatvermögen gehöre.	16
Die Feststellungsklage sei nicht subsidiär, da er, der Kläger, seine Interessen nicht durch eine Gestaltungsklage verfolgen könne. Insbesondere habe er den Einkommensteuerbescheid 2013 nicht angreifen können, da er durch die Umqualifizierung der Einkünfte nicht beschwert sei. Dies wäre nur der Fall gewesen, wenn das Grundstück bereits veräußert oder entnommen worden wäre.	17
Aktuell liege jedoch kein Vorgang (Veräußerung oder Entnahme) vor, der in absehbarer Zeit seinen Niederschlag in einem zu erlassenden Verwaltungsakt finden könne, welcher sodann mit einer Gestaltungsklage angegriffen werden könne.	18
Sein Feststellungsinteresse ergebe sich aus einer beabsichtigten Veräußerung des Grundstücks und der vorab zu klärenden Frage, ob das Grundstück steuerverstrickt sei. Die Klärung dieser Frage sei für seine Investitionsplanung unumgänglich. Sollte das Grundstück zum Betriebsvermögen gehören und damit steuerverstrickt sein, müsste er dies bei der Ermittlung eines künftigen Grundstückskaufpreises berücksichtigen.	19
Er, der Kläger, möchte für seine Planungen insbesondere Klarheit über die Anschaffungskosten und den Buchwert seines Grundstücks erhalten. Wäre das Grundstück seit der Anschaffung im Februar 1970 Betriebsvermögen, läge der Buchwert gemäß § 55	20

EStG bei 30.509,81 € (Ertragsmesszahl 7.459 x 8 = 59.672 DM = 30.509,81 €), was einem qm-Preis von 1,87 € entspreche (30.509,81 € : 16.315 qm = 1,87 €/qm). Der qm-Preis für Ackerland und ackerfähiges Grünland betrage heute 5,50 €, so dass sich nach heutigem Stand ein Grundstückswert von 89.733 € ergebe (16.315 qm x 5,50 €/qm = 89.733 €). Würde das Grundstück in Zukunft Rohbauland oder Bauland werden, würde sich die Bedeutung der Streitfrage für ihn, den Kläger, noch vergrößern. Dann könnte sich der qm-Preis auf 15 € und der Grundstückswert auf 244.725 € erhöhen (16.315 qm x 15 €/qm = 244.725 €).

Dadurch, dass der Beklagte die Verpachtung einem landwirtschaftlichen Betrieb zugeordnet habe, sei erstmals im Veranlagungszeitraum 2013 ein steuerlicher Schwebezustand entstanden. Hierdurch gebe es für ihn, den Kläger, im Hinblick auf das Grundstück keine Klarheit, keine Rechtssicherheit und keine Planungssicherheit mehr. 21

Ein Feststellungsinteresse habe er ferner im Hinblick auf das Erbrecht, denn für eine etwaige Rechtsnachfolge sei wichtig, ob mit dem Grundstück eine latente Steuerlast verknüpft sei. 22

Der Kläger führt an, für ihn sei es unzumutbar, die Frage der etwaigen Steuerverstrickung des Grundstücks nicht zeitnah gerichtlich klären zu können. 23

Die Einholung einer (kostenpflichtigen) verbindlichen Auskunft würde für ihn erfolglos verlaufen, da sich der Beklagte in dem Streitpunkt bereits festgelegt habe. Er dürfe aber nicht schlechter gestellt werden, als andere Auskunft suchende Personen. 24

Sollte die Klage nicht zulässig sein, bliebe für ihn, den Kläger, lediglich die Möglichkeit, das Grundstück zu parzellieren und eine Parzelle zu veräußern, um dann im Wege der Anfechtungsklage gegen einen zukünftigen Einkommensteuerbescheid Rechtsklarheit zu erlangen. 25

Der Kläger beantragt, 26

- 1. festzustellen, dass das Grundstück Gemarkung M, Flur ..., Flurstück ... zum seinem Privatvermögen gehört, 27
- 2. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 29

Der Beklagte beantragt, 30

die Klage abzuweisen. 31

Wegen des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf die gewechselten Schriftsätze, die beigezogenen Verwaltungsvorgänge sowie die Verfahrensakte Bezug genommen. 32

Entscheidungsgründe 33

Die Klage ist unzulässig. 34

Nach § 41 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann durch Klage die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses oder die Nichtigkeit eines Verwaltungsakts begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung hat (Feststellungsklage). Die Feststellung kann gemäß § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO nicht begehrt werden, soweit der Kläger seine Rechte durch Gestaltungs- oder 35

Leistungsklage verfolgen kann oder hätte verfolgen können. Die Feststellungsklage ist ohne Durchführung eines Vorverfahrens zulässig, da ein außergerichtlicher Rechtsbehelf im Sinne des § 44 Abs. 1 FGO nicht gegeben ist. Darüber hinaus gilt für die Feststellungsklage keine Klagefrist im Sinne des § 47 FGO.

1. Vorliegend fehlt es bereits an einem Rechtsverhältnis, für das die Feststellung begehrt wird. 36

Als Rechtsverhältnis ist eine bestimmte, aus einem konkreten Sachverhalt resultierende, aufgrund von Rechtsnormen geordnete rechtliche Beziehung zwischen Personen oder zwischen Personen und Sachen zu verstehen (BFH-Urteile vom 08.04.1981 II R 47/79, BStBl II 1981, 581, vom 18.05.1988 X R 42/81, BFH/NV 1989, 54 und vom 23.09.1999 XI R 66/98, BStBl II 2000, 533; Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Komm., § 41 Rz. 107, 131). 37

Rechtsverhältnis im Sinne des § 41 Abs. 1 FGO ist regelmäßig ein Steuerrechtsverhältnis als Gesamtrechtsverhältnis (Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Komm., § 41 Rz. 110). Dies kann ein Steuerschuldverhältnis sein, aus dem sich Rechte und Pflichten ergeben. 38

Die begehrte Feststellung braucht sich nicht auf das Rechtsverhältnis als Ganzes zu beziehen, sondern kann sich auf einzelne Berechtigungen oder Verpflichtungen beschränken, die aus einem umfassenden Rechtsverhältnis erwachsen (BFH-Urteile vom 08.04.1981 II R 47/79, BStBl II 1981, 581 und vom 23.09.1999 XI R 66/98, BStBl II 2000, 533; Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO-FGO-Komm, § 41 Rz. 111). Nicht feststellungsfähig sind hingegen einzelne Vorfragen oder Elemente eines Rechtsverhältnisses (BFH-Urteile vom 18.05.1988 X R 42/81, BFH/NV 1989, 54 und vom 23.09.1999 XI R 66/98, BStBl II 2000, 533; Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO-FGO-Komm, § 41 Rz. 117). 39

Die vom Kläger begehrte Feststellung, ob das Grundstück dem Privat- oder dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzuordnen ist, ist keiner Feststellung im Sinne des § 41 Abs. 1 FGO zugänglich, da es sich nicht um die Feststellung eines Rechtsverhältnisses, sondern um die Feststellung zu einer Besteuerungsgrundlage bzw. eines einzelnen Tatbestandsmerkmals handelt (vgl. BFH-Beschluss vom 22.12.2003 IX B 100/03, BFH/NV 2004, 532; Hessisches FG, Urteil vom 18.10.2001 9 K 2871/98, juris). Die Frage der Zurechnung des Grundstücks zum Privatvermögen oder zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen ist eine unselbständige Vorfrage bei der Entscheidung über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Steuerschuldverhältnisses, d.h. in Bezug auf das etwaige Entstehen eines Veräußerungs- oder Entnahmegewinns im Falle der Veräußerung oder Entnahme des Grundstücks. 40

Im Streitfall dient die Feststellungsklage nur der Erlangung von Dispositionssicherheit. Auch mit Blick auf ein rechtlich geschütztes Dispositionsinteresse lässt sich die Zulässigkeit der Feststellungsklage jedoch nicht begründen, denn die Dispositionsmöglichkeit begründet kein konkretes, feststellungsfähiges Rechtsverhältnis im vorgenannten Sinne. Der Senat verkennt hierbei nicht, dass der Kläger ein erhebliches wirtschaftliches Interesse daran hat zu klären, welchem Vermögen (Privatvermögen oder landwirtschaftliches Betriebsvermögen) das Grundstück zuzuordnen ist. Dieses Interesse berechtigt aber nicht, eine Feststellungsklage als zulässig anzusehen, für welche die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 FGO – hier das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses – nicht vorliegen (BFH-Urteil vom 18.05.1988 X R 42/81, BFH/NV 1989, 54). 41

2. Die Feststellungsklage ist zudem deshalb unzulässig, weil der Kläger der behaupteten zukünftigen Rechtsverletzung mit der Anfechtungsklage gegen einen zukünftigen 42

Einkommensteuerbescheid nicht weniger wirksam als mit der Feststellungsklage entgegentreten kann, § 41 Abs. 2 FGO.

Der Kläger will mit der vorliegenden Klage – für den etwaigen Fall der Grundstücksveräußerung oder Entnahme – einen zukünftigen Eingriff in Form der Besteuerung eines Veräußerungs- oder Entnahmegewinns im Rahmen einer künftigen Einkommensteuerfestsetzung abwenden.

Die Feststellungsklage umfasst grundsätzlich nur das Bestehen oder Nichtbestehen eines gegenwärtigen Rechtsverhältnisses (Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO-FGO-Komm, § 41 Rz. 134). Die Zulässigkeit einer ein zukünftiges Rechtsverhältnis betreffenden Feststellungsklage setzt daher voraus, dass die Gewährung effektiven Rechtsschutzes diese Feststellung verlangt und der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen (vorzeitigen) Feststellung hat (Tipke/Kruse, AO/FGO-Komm., § 41 FGO Rz. 6; Beermann/Gosch, AO/FGO-Komm., § 41 FGO Rz. 74; Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Komm., § 41 Rz. 75, 139). Die Feststellung eines zukünftigen Rechtsverhältnisses ist als ultima ratio nur zulässig, wenn mit dem nachträglichen Rechtsschutz durch eine Gestaltungs- oder Leistungsklage endgültig Rechtsverluste verbunden sind (BFH-Urteil vom 08.04.1981 II R 47/79, BStBl II 1981, 581, Tipke/Kruse, AO/FGO-Komm., § 41 FGO Rz. 6; Beermann/Gosch, AO/FGO-Komm., § 41 Rz. 74; Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO-FGO-Komm, § 41 Rz. 280). Das besondere Feststellungsinteresse ist insoweit nur zu bejahen, wenn der Kläger besondere Gründe hat, die es rechtfertigen, einen (in Aussicht stehenden) Verwaltungsakt nicht abzuwarten. So ist ein Bedürfnis für vorbeugenden Rechtsschutz gegeben, wenn bei weiterem Abwarten erhebliche Nachteile für den Kläger entstehen würden (Tipke/Kruse, AO/FGO-Komm., § 41 FGO Rz. 11; Beermann/Gosch, AO/FGO-Komm., § 41 FGO Rz. 74;

Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO-FGO-Komm, § 41 Rz. 170).

Dies ist vorliegend nicht der Fall.

Es ist nicht erkennbar, inwieweit der Kläger ohne die hier begehrte Feststellung einen endgültigen Rechtsverlust erleiden wird. Auch in Zukunft wird er – nach Erlass eines entsprechenden Einkommensteuerbescheides – die Möglichkeit haben, die Zuordnung des Grundstücks zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen im Wege des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens und im Anschluss mittels einer Anfechtungsklage überprüfen zu lassen. Dieses Recht bleibt für ihn bestehen und geht nicht endgültig verloren. Einer vorzeitigen Feststellung mittels einer vorbeugenden Feststellungsklage bedarf es insoweit nicht.

3. Aus der generellen Subsidiarität der Feststellungsklage nach § 41 Abs. 2 FGO und im Besonderen aus den für eine vorbeugende Feststellungsklage geltenden engen Voraussetzungen ist abzuleiten, dass die vorbeugende Feststellungsklage nicht dazu dient, jeglichen hypothetischen zukünftigen Sachverhalt einer gerichtlichen Prüfung unterziehen zu können und auf diesem Wege eine vorzeitige gerichtliche Einschätzung der materiellen Rechtslage zu erlangen.

Dies zeigt sich auch an der Regelung zur verbindlichen Auskunft im Sinne des § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO).

Nach § 89 Abs. 2 AO können die Finanzämter auf Antrag verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein

besonderes Interesse besteht. Die verbindliche Auskunft ist gerichtlich nur dahin zu überprüfen, ob die gegenwärtige rechtliche Einordnung des – zutreffend erfassten – zur Prüfung gestellten Sachverhalts in sich schlüssig und nicht evident rechtsfehlerhaft ist. Die materielle Richtigkeit der erteilten verbindlichen Auskunft ist nicht Gegenstand eines gerichtlichen Verfahrens gegen die verbindliche Auskunft. Diese ist im Besteuerungsverfahren, ggf. durch Anfechtung des Steuerbescheides zu überprüfen. Das Institut der verbindlichen Auskunft soll daher keinen Prozess im Besteuerungsverfahren vermeiden und dem Steuerpflichtigen nicht das Prozessrisiko nehmen (BFH-Urteile vom 14.07.2015 VIII R 72/13, juris und vom 29.02.2012 IX R 11/11, BStBl II 2012, 651).

Wäre aber die im Rahmen einer verbindlichen Auskunft zur Prüfung gestellte Frage im Wege der vorbeugenden Feststellungsklage einer gerichtlichen Überprüfung zugänglich, würde das Institut der verbindlichen Auskunft im Sinne des § 89 Abs. 2 AO unterlaufen. Denn mittels der vorbeugenden Feststellungsklage könnte dann doch – vor Durchführung des Besteuerungsverfahrens – eine gerichtliche Entscheidung über die zur Prüfung gestellte materielle Frage erlangt werden. 51

4. Da die Klage bereits unzulässig ist, mangelt es an einer Sachurteilsvoraussetzung, so dass es keiner Entscheidung der materiellen Streitfrage bedarf. 52

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Eine Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO kann bereits deshalb unterbleiben, weil kein Vorverfahren durchgeführt worden ist. 53

... .. 54