

Entschädigung für die Überspannung eines Grundstücks mit einer Stromleitung

Eine einmalige Entschädigung, die für das mit einer immerwährenden Dienstbarkeit gesicherte und zeitlich nicht begrenzte Recht auf Überspannung eines zum Privatvermögen gehörenden Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung gezahlt wird, zählt nicht zu den nach dem EStG steuerbaren Einkünften.

EStG § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 22 Nr. 3

Urteil vom 2. Juli 2018 IX R 31/16

Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 20. September 2016
10 K 2412/13 E (EFG 2016, 1877)

T e n o r

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 20. September 2016 10 K 2412/13 E und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 11. Juni 2013 sowie der Einkommensteuerbescheid des Beklagten für 2008 vom 31. Oktober 2012 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Streitig ist, ob die anlässlich der Überspannung eines Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung gezahlte Einmalentschädigung steuerbar ist.

- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und wurden im Streitjahr 2008 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist Eigentümer eines bebauten und von den Ehegatten selbst bewohnten Grundstücks. Anlässlich der Planung einer Hochspannungsleitung, die genau über das Grundstück führen sollte, schloss der Kläger mit der D-GmbH im Oktober 2008 eine Vereinbarung, wonach die D-GmbH "zum Zwecke von Bau, Betrieb und Unterhaltung elektrischer Leitungen nebst Zubehör einschließlich Steuer- und Telekommunikationskabel und aller dazu erforderlichen Vorkehrungen" berechtigt war, das Grundstück des Klägers in Anspruch zu nehmen. Hierfür wurde dem Kläger, der sich zu der Bewilligung einer entsprechenden beschränkten persönlichen Dienstbarkeit im Grundbuch verpflichtete, eine einmalig zu zahlende Gesamtentschädigung in Höhe von 17.904 € gewährt. Der Betrag der Entschädigung wurde wie folgt ermittelt: Verkehrswert für das betroffene Bau-/Gewerbe-land 170 €/qm, davon 10 % = 17 €/qm x 1.050 qm = 17.850 €,

zzgl. 54 € für 36 m Telekommunikationslinie. Etwaige Verpflichtungen hinsichtlich der künftigen Nutzung bzw. Nichtnutzung des Grundstücks wurden dem Kläger nicht auferlegt. Die Zahlung erfolgte am 27. November 2008. Ein Mast wurde auf dem Grundstück des Klägers nicht erbaut. Dieses wurde lediglich überspannt.

3 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 ließen die Kläger die Entschädigung unberücksichtigt. Die Einkommensteuer 2008 wurde mit Bescheid vom 16. September 2009 auf 17.529 € festgesetzt.

4 Im Oktober 2012 erfuhr der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) durch eine Kontrollmitteilung des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung von dem o.g. Vertrag. Es nahm dies zum Anlass, die Einkommensteuer 2008 mit Änderungsbescheid vom 31. Oktober 2012 unter Hinweis auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung auf 24.094 € heraufzusetzen. Dabei wurden Einkünfte aus sonstigen Leistungen nach § 22 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 17.904 € berücksichtigt.

5 Das dagegen angestrebte Einspruchsverfahren der Kläger blieb mit Einspruchsentscheidung vom 11. Juni 2013 erfolglos.

6 Mit seiner in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1877 veröffentlichten Entscheidung wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab. Zwar lägen keine Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 3 EStG vor. Denn sowohl die Überspannung des Grundstücks als auch die Eintragung einer entsprechenden Dienstbarkeit hätten notfalls auch zwangsweise durch Enteignung durchgesetzt werden können. Es lägen jedoch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor. Die Belastung des

Grundstücks mit der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit habe keinen endgültigen Rechtsverlust zur Folge; das Entgelt sei hier als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu beurteilen. Die Gegenleistung des Klägers bestehe ausschließlich darin, der D-GmbH einen Teil des Luftraums über seinem Grundstück für den Betrieb der Hochspannungsleitung zur Nutzung zu überlassen und der Eintragung einer entsprechenden Dienstbarkeit zuzustimmen. Damit liege der Vereinbarung nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt eine Nutzungsüberlassung gegen Entgelt zugrunde.

7 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung von Bundesrecht. Sie hätten keine Chance gehabt, die Überspannung zu verhindern, da sie ansonsten zwangsweise --im Zuge einer Teilenteignung-- dazu verpflichtet worden wären. Die Überspannung habe zu einer erheblichen Wertminderung geführt. Diese werde nicht durch den gezahlten Betrag ausgeglichen. Ein derartiger endgültiger Rechtsverlust führe nicht zu Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung.

8 Die Kläger beantragen sinngemäß,
die Entscheidung des FG vom 20. September 2016
10 K 2412/13 E, die Einspruchsentscheidung vom 11. Juni 2013
und den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 31. Oktober 2012 aufzuheben.

9 Das FA beantragt sinngemäß,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Es hält daran fest, dass die erhaltene Entschädigungszahlung den Einkünften nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zuzuordnen sei.

11 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten. Es bestätigt im Ergebnis die Auffassung des FA. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei die einmalige Entschädigungszahlung für die Überspannung des selbstgenutzten Grundstücks im Privatvermögen des Klägers als steuerpflichtige Einnahme i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren, da der Nutzungsinhalt der durch die Dienstbarkeit gesicherten Vereinbarung von Oktober 2008 den Verbotsinhalt dominiere; der Kläger habe auch keinen endgültigen Rechtsverlust erlitten.

II.

12 Die Revision ist begründet. Sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage. Das FG hat rechtsfehlerhaft die dem Kläger im Streitjahr 2008 gezahlte Einmalentschädigung in Höhe von 17.904 € als steuerbare Einnahme beurteilt.

13 1. Die dem Kläger gezahlte Entschädigung gehört nicht zu den Einkünften i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

14 a) 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 (z.B. Senatsurteil vom 11. Februar 2014 IX R 25/13, BFHE 244, 555, BStBl II 2014, 566, Rz 14, zur unwiederbringlichen Übertragung einer Salzabbaugerechtigkeit).

15 aa) Grundsätzlich kann das Entgelt für die zeitlich begrenzte Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit als Ein-

nahme aus Vermietung und Verpachtung zu beurteilen sein. Durch die Belastung eines Grundstücks mit einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit (§ 1090 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) kann der Eigentümer dem Berechtigten die Befugnis einräumen, das Grundstück in einzelnen Beziehungen zu nutzen. Hat eine solche Belastung keinen endgültigen Rechtsverlust (Eigentumsverlust) zur Folge, kann das Entgelt hierfür als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu beurteilen sein, wenn es sich nach seinem wirtschaftlichen Gehalt als Gegenleistung für die Nutzung eines Grundstücks des Privatvermögens darstellt (z.B. BFH-Urteil vom 17. Mai 1995 X R 64/92, BFHE 177, 478, BStBl II 1995, 640, unter I.1.a, m.w.N.).

16 Für die Anwendbarkeit des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist es hierbei unerheblich, ob der Gebrauchs-/Nutzungsüberlassung ein freiwillig begründetes Rechtsverhältnis oder aber z.B. ein Besitzeinweisungsbeschluss einer Behörde zugrunde liegt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. Juni 1963 VI 216/61 U, BFHE 77, 169, BStBl III 1963, 380, m.w.N., und Senatsurteil vom 19. April 1994 IX R 19/90, BFHE 174, 342, BStBl II 1994, 640, unter 1., m.w.N.). Die Grenze vom Nutzungs- zum Vermögensbereich ist jedoch überschritten, wenn die gewählte Gestaltung und die tatsächliche Durchführung der durch die Dienstbarkeit gesicherten schuldrechtlichen Vereinbarungen dazu führen, dass der Besteller zwar bürgerlich-rechtlich Eigentümer des belasteten Grundstücksteils bleibt, er aber seine Herrschaftsgewalt daran wirtschaftlich gesehen endgültig in vollem Umfang verliert und eine Rückübertragung dieser Herrschaftsgewalt praktisch unmöglich wird. Diese Fälle des Verlustes des wirtschaftlichen Eigentums an Wirtschaftsgütern des Privatvermögens hat der BFH stets von der Zurechnung des Entgelts zu den Einkünften i.S. von § 21 EStG und § 22 Nr. 3 EStG ausgenommen (vgl. BFH-Urteil vom 18. August 1977 VIII R 7/74, BFHE 123, 176, BStBl II 1977,

796, unter 1., m.w.N.).

- 17 bb) Ob und inwieweit 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 zugrunde liegenden Vereinbarung abzustellen, wie er sich nach dem Gesamtbild der gestalteten Verhältnisse des Einzelfalls unter Berücksichtigung des wirklichen Willens der Vertragsparteien ergibt. 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 BGB) möglich ist und nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstößt (vgl. z.B. Senatsurteil in BFHE 244, 555, BStBl II 2014, 566, Rz 16, m.w.N., zur unwiederbringlichen Übertragung einer Salzabbaugerechtigkeit).
- 18 b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Das FG hat im Rahmen seiner Gesamtwürdigung nicht alle maßgeblichen objektiven Umstände berücksichtigt.
- 19 aa) Das FG hat den Inhalt der zwischen dem Kläger und der D-GmbH getroffenen Vereinbarung nicht ausreichend in seine Würdigung einbezogen.
- 20 Im Ausgangspunkt hat es das FG zunächst unterlassen, die zeit-

lich begrenzte, unter § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG fallende entgeltliche Nutzungsüberlassung, klar von der grundsätzlich entgeltlichen, aber nicht steuerbaren dauerhaften Übertragung eines Wirtschaftsguts abzugrenzen (vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 244, 555, BStBl II 2014, 566, zur unwiederbringlichen Übertragung einer Salzabbaugerechtigkeit). Das FG hat deshalb nicht erkannt, dass es vorliegend an einer zeitlich begrenzten Nutzungsüberlassung fehlt. Nach dem vom FG festgestellten Inhalt der Vereinbarung hat der Kläger der D-GmbH das Recht eingeräumt, sein Grundstück zum Zwecke von Bau, Betrieb und Unterhaltung elektrischer Leitungen nebst Zubehör einschließlich Steuer- und Telekommunikationskabel und aller dazu erforderlichen Vorkehrungen in Anspruch zu nehmen und zur Absicherung dieses Rechts eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit im Grundbuch bestellt. Die der D-GmbH gewährten Rechte sind somit weder schuldrechtlich noch dinglich auf eine zeitlich bestimmte oder absehbare Dauer beschränkt. Der Streitfall unterscheidet sich insoweit von dem Senatsurteil in BFHE 174, 342, BStBl II 1994, 640, da dort eine nur befristete Dienstbarkeit eingeräumt worden war.

21 Weiter hat das FG nicht hinreichend berücksichtigt, dass in der in Bezug genommenen Vereinbarung ein nur einseitiges und auf fünf Jahre befristetes Rücktrittsrecht zu Gunsten der D-GmbH vorgesehen ist. Anders als in dem BFH-Urteil vom 14. Oktober 1982 IV R 19/79 (BFHE 137, 255, BStBl II 1983, 203) enthält die Vereinbarung auch keine Regelung, wonach der Kläger von der D-GmbH unter bestimmten Voraussetzungen die Rückübertragung der erworbenen Rechte verlangen kann. Der Kläger ist durch die Belastung des Grundstücks mit der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit mithin endgültig in seinen Eigentümerbefugnissen beschränkt.

- 22 bb) Nicht hinreichend gewürdigt hat das FG zudem, dass die D-GmbH sowohl die Überspannung des Grundstücks als auch die Eintragung einer entsprechenden beschränkt persönlichen Dienstbarkeit notfalls auch zwangsweise durch (Teil-)Enteignung gegenüber dem Kläger hätte durchsetzen können. Zwar ist es nach der Rechtsprechung des BFH für die Anwendbarkeit des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unerheblich, ob der Gebrauchs-/Nutzungsüberlassung ein freiwillig begründetes Rechtsverhältnis oder aber z.B. ein Besitzeinweisungsbeschluss einer Behörde zugrunde liegt (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 77, 169, BStBl III 1963, 380, m.w.N., und Senatsurteil in BFHE 174, 342, BStBl II 1994, 640, unter 1., m.w.N.). Das empfangene Entgelt muss sich aber nach seinem wirtschaftlichen Gehalt als Gegenleistung für die Nutzung eines Grundstücks des Privatvermögens darstellen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 177, 478, BStBl II 1995, 640, unter I.1.a, m.w.N.).
- 23 Bei wirtschaftlicher Betrachtung stellt die dem Kläger gezahlte Entschädigung jedoch einen Ausgleich für die dingliche Eigentumsbeschränkung und die hiermit einhergehende Wertminderung des Grundstücks dar. Dies belegt bereits die Art und Weise der Berechnung der Entschädigung, die in Anlehnung an die allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätze für die Ermittlung von Enteignungsentschädigungen mit 10 % des Verkehrswerts für 1.050 qm Bau-/Gewerbeland ermittelt worden ist (vgl. hierzu z.B. Aust/Jacobs/Pasternak, Die Enteignungsentschädigung, 6. Aufl., S. 84 ff.). Im Vordergrund der Entschädigungszahlung steht demnach nicht die Vergütung der Nutzungsmöglichkeit am Grundstück, sondern vielmehr die dingliche Belastung des Grundstücks mit der Dienstbarkeit. Für die Steuerbarkeit einer Entschädigungszahlung kann es insoweit keinen Unterschied machen, ob ein Steuerpflichtiger tatsächlich zwangsweise (teil-)enteignet wird oder ob der Steuerpflichtige zur Abwen-

dung seiner Enteignung auf der Grundlage einer einvernehmlichen Regelung eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit bestellt. Steht --wie hier-- nicht die (zeitlich begrenzte) Nutzungsüberlassung des Grundstücks oder Teile hiervon im Vordergrund, sondern vielmehr die endgültige Aufgabe eines eigenständig zu beurteilenden Vermögenswerts (vgl. dazu z.B. Senatsurteil vom 19. Dezember 2000 IX R 96/97, BFHE 194, 178, BStBl II 2001, 391, zu § 22 Nr. 3 EStG), so ist der Vorgang demnach wie eine (nicht steuerbare) Vermögensumschichtung zu behandeln.

24 2. Die dem Kläger gezahlte Entschädigung gehört auch nicht zu den sonstigen Einkünften i.S. des § 22 Nr. 3 EStG. Eine (sonstige) Leistung i.S. dieser Vorschrift ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und das eine Gegenleistung auslöst. Nicht erfasst sind Veräußerungsvorgänge oder veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich. Wird das Entgelt --wie hier-- dafür erbracht, dass ein Vermögensgegenstand in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird, so gehört es nicht zu den Einkünften gemäß § 22 Nr. 3 EStG (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil vom 11. April 2017 IX R 46/15, BFH/NV 2017, 1030, Rz 15, m.w.N.). Eine Leistung i.S. des § 22 Nr. 3 EStG liegt zudem nicht darin, dass der Steuerpflichtige alleine zur Vermeidung einer sonst rechtlich zulässigen förmlichen Enteignung daran mitwirkt, durch vertragliche Vereinbarung lediglich eine dem Ergebnis eines möglichen Enteignungsverfahrens entsprechende Beschränkung seines Eigentums (gegen Entschädigung) hinzunehmen bzw. vorwegzunehmen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 177, 478, BStBl II 1995, 640, unter I.2.c, m.w.N.). So verhält es sich im Streitfall.

25 3. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann die im Streitfall

erforderliche Würdigung auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen selbst vornehmen. Hiernach sind die Einnahmen nicht den steuerpflichtigen Einkünften i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder § 22 Nr. 3 EStG zuzuordnen, sondern als nicht steuerbaren Vorgang in der Vermögenssphäre zu beurteilen. Der Klage ist stattzugeben.

26 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.