FG Nürnberg, Urteil v. 21.01.2026 – 3 K 1072/25

Titel:

Keine Buchwertfortführung bei Zurückbehaltung eines funktional wesentlichen Grundstücksteils trotz Dauernutzungsrechts

Normenketten:

AO § 39 Abs. 1
AO § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1
BewG § 9
BGB § 94 Abs. 1
EStG § 16
EStG § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1
UmwG § 123 Abs. 3 Nr. 1
UmwStG § 20
UmwStG § 20 Abs. 1
UmwStG § 20 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1
UmwStG § 20 Abs. 2 Satz 2
UmwStG § 20 Abs. 3 Satz 1
WEG § 31
WEG § 31 Abs. 2

Leitsätze:

Wird bei der Einbringung eines Besitzunternehmens ein mit einem Bürogebäude bebauter, funktional wesentlicher Grundstücksteil zurückbehalten und der GmbH lediglich ein langfristiges Dauernutzungsrecht eingeräumt, sind nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen; die Buchwertfortführung nach § 20 UmwStG scheidet aus. Die Betriebsaufspaltung besteht fort. (redaktioneller Leitsatz)
Der Einbringungsgewinn ist jedoch anhand der in der mündlichen Verhandlung übereinstimmend zugrunde gelegten Verkehrswerte zu bemessen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Betriebsaufspaltung, wirtschaftliches Eigentum, Sacheinlage, Verkehrswert, Dauernutzungsrecht, Entschädigungsanspruch, gemeiner Wert

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – X R 9/26

Tenor

1. Der Einkommensteuerbescheid 2019 vom 17.06.2025 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.08.2025 ist dahin zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer i.H.v. 573.274 € angesetzt werden und die Einkommensteuer entsprechend niedriger festgesetzt wird. Bei der Ermittlung dieser Einkünfte sind die übertragenen Grundstücke „Rest FlNr. 3, 4, 5, 6 und 7“ mit dem von der Sachverständigen J ermittelten Wert (Verkehrswert 84.000 €; Merkantiler Minderwert ./. 4.000 €; Wert des Dauernutzungsrechts 66.000 € anzusetzen.

Die Berechnung der Steuer wird dem Finanzamt übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens haben die Kläger zu 12/17 und der Beklagte zu 5/17 zu tragen.

3. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

4. Das Urteil ist wegen der zu erstattenden Aufwendungen der Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Aufwendungen der Kläger die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leisten.

5. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1
Streitig ist, ob das Finanzamt aus einem Einbringungsvorgang dem Grunde und der Höhe nach zu Recht Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer i.H.v. 801.161 € angesetzt hat. Streitig ist auch, ob im Streitjahr 2019 noch eine Betriebsaufspaltung vorlag.

2
Die Kläger wurden im Streitjahr 2019 vom beklagten Finanzamt als Eheleute zur Einkommensteuer zusammenveranlagt.

3
In der Einkommensteuererklärung 2019, die am 05.03.2021 in elektronischer Form beim Finanzamt einging, erklärte der Kläger neben anderen Einkünften auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Beteiligungen an Windkraftanlagen. Weitere Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte er nicht. In den Vorjahren 2017 und 2018 hatte er noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer aus einer Betriebsaufspaltung zwischen dem Besitzeinzelunternehmen A und der Betriebsgesellschaft B GmbH erklärt. Im Betriebsvermögen des Besitzunternehmens waren unter anderem der Anteil an der GmbH, das an die GmbH vermietete Bürogebäude nebst zugehörigem Grund und Boden (jetzt "Restfläche der FlNr. 1 der Gemarkung C"), sowie weitere Grundstücke und Gebäude enthalten.

4
Mit Bescheid vom 11.05.2021 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2019 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung i.H.v. 77.219 € fest. Dabei berücksichtigte es für den Kläger u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beteiligungen) i.H.v. 49.655 €.

5
Aufgrund Prüfungsanordnung vom 30.09.2022 fand beim Kläger in der Zeit vom 17.10.2022 bis zum 07.02.2025 für den Zeitraum 2017 bis 2019 eine Außenprüfung nach § 193 Abgabenordnung (AO) statt, die mit Bericht vom 27.02.2025 abgeschlossen wurde, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Die Prüfung führte zu einer Erhöhung des Gewinns aus Gewerbebetrieb – ohne Beteiligungseinkünfte – von 0 € auf 801.161 €, Tz. C 1.2 Prüfungsbericht.

6
Der Prüfer stellte u.a. fest (Tz. C 1.4), dass x qm Grund und Boden (GuB) der Fl.Nr. 1 im Jahr 2018 vom Steuerpflichtigen aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen entnommen wurden.

7
Mit notarieller Urkunde vom xx.xx.2019 wurden alle Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens bis auf den GmbH-Anteil, den GuB des Bürogebäudes und das Bürogebäude nach § 20 UmwStG zu Buchwerten gegen Ausgabe eines neuen Geschäftsanteils auf die GmbH übertragen. Das Bürogebäude wurde der aufnehmenden GmbH durch Einräumung eines 99jährigen Dauernutzungsrechts nach § 31 Abs. 2 WEG (Tz. C 1.5) dauerhaft zur Nutzung überlassen.

8
Durch diese Maßnahmen wurde nach Auffassung des Prüfers die Betriebsaufspaltung nicht beendet. Zwar sei die GmbH wirtschaftlicher Eigentümer des Bürogebäudes geworden, der GuB des Bürogebäudes sei aber als funktional wesentliche Betriebsgrundlage steuerlich notwendiges Betriebsvermögen im Besitzeinzelunternehmen und könne grundsätzlich nicht ins Privatvermögen entnommen werden, solange der betriebliche Zusammenhang bestehe (BFH-Urteil vom 19.01.1983 I R 57/79, BStBl II 1983, 312). Er bleibe als notwendiges Betriebsvermögen im Besitzeinzelunternehmen aktiviert und werde im Rahmen der fortgeführten Betriebsaufspaltung ab 2019 unentgeltlich an die GmbH überlassen.

9
Da die Betriebsaufspaltung fortbestehe, der GuB des Bürogebäudes als funktional wesentliche Betriebsgrundlage nicht auf die GmbH zivilrechtlich übergegangen und ausdrücklich nicht miteingebracht worden sei, scheide eine Buchwertfortführung nach § 20 UmwStG aus.

10

Somit seien Einzelwirtschaftsgüter in die GmbH eingebracht worden. Die Sacheinlage sei mit dem gemeinen Wert (§ 9 BewG) anzusetzen, da nicht alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen eingebracht worden seien. Steuerlich sei eine verdeckte Einlage bei der GmbH aus dem Besitzunternehmen getätigt worden.

11
Vom Steuerpflichtigen seien zur Bestimmung der Gemeinen Werte der eingebrachten Wirtschaftsgüter zwei Gutachten vorgelegt worden. Der Wert des ersten Gutachtens (FlNr. 2) sei mit 1.300.000 € nicht zu beanstanden. Beim zweiten Gutachten (FlNr. 3, 4, 5, 6, 7) seien Werte weit unterhalb der steuerlichen Buchwerte geltend gemacht. Es widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Verkehrswerte bei Grundstücken und Gebäuden erheblich unterhalb der steuerlichen Buchwerte liegen. Deshalb würden hier die Buchwerte als Verkehrswert berücksichtigt.

12
Das Dauernutzungsrecht am Bürogebäude sei im Verkehrswertgutachten mit 66.000 € bewertet.

	Buchwert (€)	Verkehrswert (€)	Stille Reserven (€)
Fl.Nr.	564.839,00	1.300.000,00	735.161,00
Rest Fl.Nr. 3, 4, 5, 6, 7	307.887,18	307.887,18	0,00
Dauernutzungsrecht Bürogebäude	0,00	66.000,00	66.000,00
Summe	872.726,18	1.673.887,18	801.161,00

13
In der Urkunde xxx/2019 vom xx.xx.2019 sei als Ausgliederungsstichtag der 01.01.2019 festgelegt. Der geltend gemachte Rückbezug nach dem UmwStG sei hier jedoch aufgrund der fortbestehenden Betriebsaufspaltung nicht möglich (mangels Einbringung einer Sachgesamtheit sei § 20 UmwStG nicht anwendbar). Im Handelsregister sei die Kapitalerhöhung etc. mit dem Datum xx.xx.2019 eingetragen worden. Dieses Datum gelte als Übergang des wirtschaftlichen Eigentums.

14
Der Steuerpflichtige hat sich Einwendungen zum Sachverhalt der Umwandlung (Ausgliederung zur Aufnahme nach dem UmwG aus dem Vermögen eines e.K. auf eine GmbH zu Buchwerten) vorbehalten.

15
Bereits mit Schreiben vom 22.11.2022, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, hatte die Klägervertreterin ausgeführt, dass eine Teilfläche der Fl.Nr. 1 nicht auf die GmbH ausgegliedert worden sei, weil der Kläger nicht auch das Gebäude, in dem er wohne, auf die GmbH habe übertragen wollen. Es sei zivilrechtlich nicht möglich gewesen, den Gebäudeteil, der von der GmbH als Büro genutzt werde, auf diese zu übertragen, weil eine baurechtliche Trennung der beiden Gebäudeteile (Büro-/Wohngebäude) nicht möglich sei. Mit der Einräumung des Dauernutzungsrechts sei zwar nicht das zivilrechtliche, aber doch das wirtschaftliche Eigentum an diesem Gebäudeteil übertragen worden. Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums sei nach Auffassung der Finanzverwaltung bei Vorgängen nach § 20 UmwG ausreichend (vgl. Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.07 UmwSt-Erlass). Für diese Gebäudefläche sei daher kein Entnahmegewinn anzusetzen.

16
Der in Rede stehende GuB sei keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage und habe deswegen für die Umstrukturierung unschädlich ins Privatvermögen übernommen werden können. Im Übrigen sei dieser bzgl. des Bürogebäudes nicht zurückbehalten worden, weil die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ausreichend sei.

17
In aller Regel unterschieden Rechtsprechung und Kommentierung nicht zwischen Gebäude und GuB. Das bedeute aber nicht, dass Gebäude und GuB stets jeweils einheitlich als funktional wesentliche Betriebsgrundlage angesehen würden. Es sei nur so, dass sie über § 94 Abs. 1 BGB zivilrechtlich miteinander verbunden seien und in aller Regel die Gebäudeübertragung durch Übertragung des Grundstücks erfolge. Auf diese zivilrechtliche Verbindung komme es aber für § 20 UmwStG gerade nicht an. Es gehe dort nur um die funktionale Wesentlichkeit für die Aufrechterhaltung des übertragenen Betriebes. Auch hier werde man im Regelfall nicht zwischen Gebäude einerseits und GuB andererseits differenzieren müssen, weil beide im Regelfall einheitlich genutzt würden. Sofern jedoch eine gemischte Nutzung vorliege, unterscheide auch der BFH genau zwischen Gebäude und GuB. Hier handle es sich nach der

Rechtsprechung des BFH nur bei dem betrieblich genutzten Gebäude(teil) um eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage (BFH-Urteile vom 14.02.2007 XI R 30/05, BStBl II 2007, 524; vom 10.11.2005 IV R 7/05, BStBl II 2006, 176; vom 23.05.2000 VIII R 11/99, BStBl II 2000, 621). GuB und aufstehendes Gebäude seien steuerrechtlich zwei getrennte Wirtschaftsgüter, die auch in der Bilanz getrennt erfasst würden. Auf § 94 Abs. 1 BGB nehme die Bilanzierung keine Rücksicht. Im Rahmen des § 20 UmwStG sei die Frage der funktionalen Wesentlichkeit für jedes einzelne betrieblich genutzte Wirtschaftsgut zu beantworten, mithin getrennt für GuB und Gebäude. Nur für den betrieblich genutzten Gebäudeteil sei diese Frage zu bejahen. Der GuB könne damit "außen vor" bleiben.

18
Die nicht eingebrachte Teilfläche der Fl.Nr. 1 sei noch nie betrieblich genutzt worden und solle dies auch nicht werden, weil sich darauf das private Wohnhaus der Familie befinde. Die nicht betrieblich erforderliche Teilfläche der Fl.Nr. 1 sei gewinnrealisierend in das Privatvermögen übernommen worden, in dem sich das darauf stehende Privathaus seit jeher befinde.

19
Die Betriebsaufspaltung sei beendet worden. Nur für die privat zurückbehaltenen Grundstücksflächen und Gebäude seien die stillen Reserven zu realisieren.

20
Dazu ergibt sich aus den Akten noch Folgendes:

21
Mit Urkunde Nummer xxx/2019 (Notar D) wurde am xx.xx.2019 eine "Ausgliederung zur Aufnahme nach dem UmwG aus dem Vermögen eines e.K. auf eine GmbH" mit Rückwirkung vorgenommen:

"In Teil A gliedert Herr E seine im Handelsregister eingetragene Einzelfirma in seiner Gesamtheit nach dem UmwG aus auf die B GmbH, die hierfür ihr Kapital erhöht um € 400,00; ausgenommen von der Ausgliederung sind nur die Anteile an der aufnehmenden GmbH selbst, ferner die Restfläche der FlNr. 1 der Gemarkung C, jedoch wird das Bürogebäude der aufnehmenden GmbH dauerhaft zur Nutzung überlassen durch Einräumung eines Dauernutzungsrechts an dieser Restfläche."

22
Laut Tz. A § 1 I. des notariellen Vertrags war der Kläger zu diesem Zeitpunkt unter der Fa. "F e.K." mit Sitz in G-Stadt im Handelsregister des Amtsgerichts H-Stadt unter HRA xxx als Kaufmann eingetragen. Zum Vermögen des Einzelunternehmens gehörte der nachstehend näher bezeichnete Grundbesitz einschließlich des vom Dauernutzungsrecht umfassten Bürogebäudes.

23
Das Einzelunternehmen wurde nach den Vorschriften der §§ 152 ff. UmwG zur Aufnahme auf die GmbH ausgegliedert, deren einziger Gesellschafter (mit Anteilen zu 2.000 € und zu 48.000 €) und Geschäftsführer der Kläger war.

24
Im Grundbuch des Amtsgerichts I-Stadt für C-Stadt, Blatt xx, war folgender Grundbesitz im Eigentum des Klägers vorgetragen:

- Fl.Nr. 3 Gebäude- und Freifläche zu x qm

- Fl.Nr. 5 Gebäude- und Freifläche zu x qm

- Fl.Nr. 8 Gebäude- und Freifläche zu x qm.

25
Im Grundbuch des Amtsgerichts I-Stadt für C-Stadt, Blatt xx, war folgender Grundbesitz im Eigentum des Klägers vorgetragen:

- Fl.Nr. 1 C-Stadt, Gebäude- und Freifläche zu x qm.

26
Ausgegliedert wurden (A. § 1 I. Nr. 9)

- Fl.Nr. 3 und

- Fl.Nr. 5; außerdem

- aus der Fl.Nr. 8 die in dem der Urkunde beigefügten Lageplan mit "A" und "B" bezeichneten Teilflächen sowie

- aus der Fl.Nr. 1 die im Lageplan mit "C" bezeichnete Teilfläche.

- Ferner wurde ausgegliedert "das nachstehend bestellte Dauernutzungsrecht am Bürogebäude auf der nicht ausgegliederten Restfläche der Fl.Nr. 1".

27
Die Regelungen zum Dauernutzungsrecht enthalten A. § 1 I. Nr. 10 und die Anlage 2 des notariellen Vertrages, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Danach erhält die aufnehmende GmbH an der nach Wegmessung der Teilfläche C verbleibenden Restfläche der Fl.Nr. 1 für 99 Jahre, gerechnet ab xx.xx.2019, ein Dauernutzungsrecht gemäß § 31 Abs. 2 WEG des in der Anlage 2 zum notariellen Vertrag niedergelegten Inhalts, das ins Grundbuch eingetragen werden soll. Hierzu bewilligt der Kläger die Eintragung einer Vormerkung (Nr. 1). Schuldrechtlich gilt das Dauernutzungsrecht ab dem Ausgliederungsstichtag (Nr. 10 letzter Satz).

28
In A § 1 II. des notariellen Vertrages überträgt der Kläger "im Weg der Ausgliederung zur Aufnahme gem. § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG das Vermögen des von seiner Fa. […] betriebenen Einzelunternehmens als Gesamtheit" – so wie es sich aus dem Jahresabschluss zum 31.12.2018 nebst GuV und Anlagespiegel (Anlage 3) des einzelkaufmännischen Unternehmens ergibt – auf die GmbH. Die Übertragung umfasst weiter alle Wirtschaftsgüter, Gegenstände, materiellen und immateriellen Rechte, Verbindlichkeiten, Rechtsbeziehungen, die dem Betrieb des Einzelunternehmens dienen oder zu dienen bestimmt sind oder sonst das Einzelunternehmen betreffen oder ihm wirtschaftlich zuzurechnen sind, unabhängig davon, ob die Vermögensposition bilanzierungsfähig ist oder nicht und ob der Vermögensgegenstand in der Anlage 3 aufgeführt ist oder nicht.

29
Nicht ausgegliedert werden die Anteile an der aufnehmenden GmbH selbst, die Restfläche der Fl.Nr. 8 und die Restfläche der Fl.Nr. 1 mit Ausnahme des im Hinblick auf die Bürogebäude bestellten Dauernutzungsrechts.

30
Als Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens gewährt die aufnehmende GmbH dem übertragenden Gesellschafter Gesellschaftsrechte durch Ausgabe eines neuen Geschäftsanteils an der aufnehmenden Gesellschaft zu 400 €. Entsprechend erhöht die GmbH ihr Stammkapital von 25.600 € auf 26.000 € (A. § 1 III.).

31
Gemäß A. § 1 IV. erfolgt die Übertragung der vorbezeichneten Vermögenswerte im Innenverhältnis mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.2018. Vom 01.01.2019 an gelten alle Handlungen und Geschäfte, die sich auf die Übertragenen Vermögensteile beziehen, als für Rechnung der aufnehmenden GmbH vorgenommen (Ausgliederungsstichtag).

32
Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und der Rechtsauffassung des Prüfers, setzte die Einkommensteuer 2019 mit nach § 164 Abs. 2 AO geändertem Bescheid vom 17.06.2025 auf 330.781 € herauf und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Die streitigen Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb ("Betriebsaufspaltung") berücksichtigte es i.H.v. 801.161 €.

33
Dagegen legte die Prozessbevollmächtigte am 25.06.2025 Einspruch ein. Der geänderte Bescheid sei aufzuheben.

34
Die Ausgliederung des Besitzunternehmens im Rahmen der vorgenommenen Umstrukturierung sei durch die Betriebsprüfung nicht zutreffend gewürdigt worden. Faktisch bemängele die Betriebsprüfung die nicht

erfolgte Mitübertragung einer geringfügigen Teilfläche des GuB. Allein auf dieser Feststellung beruhten alle Änderungen gegenüber den Festsetzungen im Einkommensteuerbescheid vom 11.05.2021.

35
Ausgenommen von der Ausgliederung sei neben den Anteilen an der aufnehmenden GmbH selbst die Restfläche der Fl.Nr. 1. Auf dieser Restfläche befänden sich das private Wohnhaus der Familie, das Bürogebäude und das Elternhaus des Klägers, das im Zeitpunkt der Ausgliederung nicht bewohnt gewesen sei und auch derzeit noch leer stehe. Von der nicht eingebrachten Teilfläche sei bis zur Ausgliederung lediglich das Bürogebäude betrieblich genutzt worden. Der GuB der nicht eingebrachten Teilfläche der Fl.Nr. 1 sei noch nie betrieblich genutzt worden und solle auch nie betrieblich genutzt werden. Die Teilfläche der Fl.Nr. 1 sei betrieblich nicht erforderlich und deswegen im Zuge der Ausgliederung gewinnrealisierend in das Privatvermögen entnommen worden. Anders als im Bp-Bericht dargestellt, seien zwar x qm GuB entnommen worden. Dabei handle es sich aber nicht um den des Bürogebäudes, welches nur eine Grundfläche von x qm habe, sondern zum ganz überwiegenden Teil um den GuB der Privathäuser. Weshalb nicht nur die mit dem Bürogebäude bebaute Fläche dem Betriebsvermögen des Klägers zugeordnet gewesen sei, habe nicht geklärt werden können.

36
Ursprünglich sei geplant gewesen, auch das Bürogebäude mit dem zugehörigen GuB vollständig auf die GmbH zu übertragen. Das sei aber nicht geschehen. Zum einen habe der Notar wegen einer fehlenden Brandschutzmauer Bedenken geäußert, zum anderen sei wegen des bestehenden Bebauungsplanes fraglich gewesen, ob die zuständigen Behörden den GuB des Bürogebäudes überhaupt von der Restfläche "weggemessen" hätten. Das Bürogebäude sei der aufnehmenden GmbH deshalb durch Einräumung eines Dauernutzungsrechts (DNR) gemäß § 31 Abs. 2 WEG zur Nutzung überlassen worden. Das DNR sei über 99 Jahre abgeschlossen und ins Grundbuch eingetragen worden. – Nicht im Prüfungsbericht erwähnt sei, dass § 1 des DNR neben der Nutzung der Räume auch die Zufahrt und der Zugang zum Gebäude nebst aller Nebeneinrichtungen gewähre. -

37
Dies habe aber nicht dazu geführt, dass funktional wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten worden seien. GuB und Gebäude seien steuerlich zwei getrennte Wirtschaftsgüter, die in den Aktiva auch getrennt ausgewiesen würden. Im Rahmen des § 20 UmwStG sei die Frage der Wesentlichkeit für jedes einzelne betrieblich genutzte Wirtschaftsgut und somit getrennt für GuB und Gebäude zu beantworten – und nur für den betrieblich genutzten Gebäudeteil zu bejahen. Die Wesentlichkeit eines Wirtschaftsgutes richte sich danach, ob es im Unternehmen tatsächlich eingesetzt werde, aufgrund seiner Funktion im Betriebsablauf zur Erreichung des Unternehmenszwecks erforderlich und auch von einem besonderen Gewicht für die Führung des Betriebs sei. Nach Rn. 20.07 UmwSt-Erlass (UmwSt-E) seien bei der Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern, die keine wesentlichen Betriebsgrundlagen seien, nur die stillen Reserven in diesen zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern zum steuerlichen Übertragungsstichtag zu realisieren. Ausreichend sei die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums der wesentlichen Betriebsgrundlagen, was durch die Bestellung des Dauernutzungsrechts geschehen sei. Im Streitfall sei zwar das Bürogebäude, nicht aber der darunter befindliche GuB eine wesentliche Betriebsgrundlage.

38
Insbesondere wurde auf die Urteile des BFH vom 14.02.2007 XI R 30/05, BStBl II 2007, 524; vom 10.11.2005 IV R 7/05, BStBl II 2006, 176 und vom 23.05.2000 VIII R 11/99, BStBl II 2000, 621 verwiesen.

39
Mit Einspruchsentscheidung vom 07.08.2025, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück.

40
Der BFH beurteile das Vorliegen von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen nach dem tatsächlichen Einsatz im Unternehmen, der Notwendigkeit für den Betriebsablauf zur Erreichung des Unternehmenszwecks und der Gewichtigkeit für die Führung des Betriebs (BFH-Urteil vom 19.01.1983 I R 57/79, BStBl II 1983, 312). Die Betrachtung im Fall der Sacheinlage erfolge aus der Sicht des Einbringenden zum Zeitpunkt der Einbringung (BFH-Urteil vom 16.12.2009 I R 97/08, BStBl II 2010, 808). Die Sicht des Einbringenden bestimme sich im Streitfall durch das Bestehen einer Betriebsaufspaltung. Wenn der GuB im Rahmen der Betriebsaufspaltung funktional wesentliche Betriebsgrundlage sei, müsse er

dies auch für das Vorliegen einer begünstigten Sachgesamtheit nach § 20 UmwStG sein (BFH-Urteile vom 10.11.2005 IV R 7/05, BStBl II 2006, 176 und vom 29.11.2017 I R 7/16, BStBl II 2019, 738). Insoweit bestünden nach dem Schreiben der Kläger vom 25.06.2025 keine Zweifel. Da im Rahmen der Betriebsaufspaltung zivilrechtlich eine Trennung von GuB nicht möglich sei, gelte dies analog auch für die Sacheinlage nach § 20 UmwStG.

41
Soweit das Bürogebäude (unstrittig) als funktional wesentliche Betriebsgrundlage qualifiziere, gehöre der GuB im Verhältnis der Zugehörigkeit des Gebäudes zum Betriebsvermögen ebenfalls zu diesem (BFH-Urteile vom 27.01.1977 I R 48/5, BStBl II 1977, 388 und vom 12.07.1979 IV R 55/74, BStBl II 1980, 5). Der BFH habe dazu ausgeführt: "Denn ein Grundstück und ein darauf errichtetes Gebäude können nur einheitlich entweder als Betriebs- oder als Privatvermögen qualifiziert werden." Und weiter, "Bei der Frage der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ist entscheidend die zwischen einem Gebäude bzw. Gebäudeteil und dem zugehörigen Grund und Boden regelmäßig bestehende Identität der Nutzung für private und betriebliche Zwecke. Davon ist die Rechtsprechung des BFH immer ausgegangen." (BFH-Urteil vom 27.01.1977 I R 48/75, BStBl II 1977, 388).

42
Die Finanzverwaltung verlange unter Bezug auf die o.g. Gründe grundsätzlich eine reale Aufteilung der Grundstücke. Wenn dies nicht zumutbar sei, könne auch eine ideelle Teilung (Bruchteilseigentum) im Verhältnis der tatsächlichen Nutzung ausreichen (Rn. 15.08 UmwStE). Zwar sei die Begründung wirtschaftlichen Eigentums grundsätzlich ausreichend (Rn. 15.07 UmwStE), setze dies dann aber an der gesamten funktional wesentlichen Betriebsgrundlage voraus (hier GuB und Gebäude).

43
Die Kläger verträten dagegen unter Hinweis auf diverse BFH-Urteile die Auffassung, dass bei gemischter Nutzung eine unterschiedliche Behandlung von GuB und Gebäude möglich und die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude ausreichend sei. Die zitierten Urteile gäben eine solche Möglichkeit – wie vom Finanzamt näher ausgeführt – indes nicht her.

44
Die Begründung der am 05.09.2025 erhobenen Klage entspricht im Wesentlichen dem Vorbringen im Einspruchsverfahren.

45
Der Klägervertreter beantragt,

- den Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 17.06.2025 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.08.2025 dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer mit 0 € angesetzt werden und die Einkommensteuer entsprechend niedriger angesetzt wird,

- hilfsweise den Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 17.06.2025 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.08.2025 dahin zu ändern, dass die übertragenen Grundstücke "Rest FlNr. 3 4, 5, 6, 7" mit dem von der Sachverständigen J ermittelten Wert (Verkehrswert 84.000 €; Merkantiler Minderwert ./. 4.000 €; Wert des Dauernutzungsrechts 66.000 €) anzusetzen.

46
Weiter beantragt er

- Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

- Für den Fall des ganzen oder teilweisen Unterliegens die Revision zuzulassen.

47
Der Vertreter des beklagten Finanzamtes beantragt, die Klage abzuweisen und für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen.

48
Mit dem Ansatz des von der Gutachterin ermittelten Wertes der übertragenen Grundstücke "Rest FlNr 3, 4, 5, 6, 7" hat er sich in der mündlichen Verhandlung jedoch einverstanden erklärt.

49

Im Übrigen hat er auf das Vorbringen des Finanzamts im Einspruchsverfahren Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

50
Die Klage ist im Hauptantrag unbegründet. Das Finanzamt hat aus dem Einbringungsvorgang dem Grunde nach zu Recht Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer angesetzt. Der Kläger ist insoweit nicht in seinen Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.

51
Im Hilfsantrag bzgl. der Höhe der anzusetzenden Einkünfte ist die Klage jedoch begründet. Zwischen den Beteiligten besteht nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung Einigkeit darüber, dass (auch) die übertragenen Grundstücke "Rest FlNr. 3, 4, 5, 6, und 7" mit dem von der Sachverständigen J ermittelten Wert (Verkehrswert 84.000 €; Merkantiler Minderwert ./. 4.000 €; Wert des Dauernutzungsrechts 66.000 €) anzusetzen sind.

52
Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG 2006 (im Folgenden "UmwStG") sind nicht erfüllt, so dass weder eine Rückbeziehung des Vorgangs möglich ist, noch die GmbH gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG den Buchwertansatz für das eingebrachte Betriebsvermögen hätte beantragen können, noch beim Kläger nach § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG der Buchwert der übertragenen Wirtschaftsgüter anzusetzen ist. Vielmehr liegt eine Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter vor, die als Sacheinlage mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist (§ 9 BewG).

53
1. Nach § 20 Abs. 1 UmwStG gelten in dem Fall, dass ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird und der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft erhält (Sacheinlage), für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der neuen Gesellschaftsanteile die nachfolgenden Absätze der Norm.

54
Gemäß Abs. 2 Satz 1 HS 1 hat die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Nach Maßgabe des Abs. 2 Satz 2 ff. kann das übernommene Betriebsvermögen allerdings auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert (höchstens jedoch dem Wert nach Satz 1) angesetzt werden. Dadurch soll verhindert werden, dass notwendige strukturelle Veränderungen in der Fortführung des unternehmerischen Engagements durch steuerliche Folgen belastet werden (vgl. BFH-Beschluss vom 19.12.2007 I R 111/05, BStBl II 2008, 536 zu § 20 UmwStG 1995).

55
Liegen bezogen auf die vorgenommene Einbringung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG vor, so bestimmen sich die Rechtsfolgen --obwohl die Einbringung einer Sachgesamtheit gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten als tauschähnlicher Vorgang einer Veräußerung i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vergleichbar ist-- nicht nach § 16 EStG (so schon BFH-Urteil vom 11.09.1991 XI R 15/90, BStBl II 1992, 404). Der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile, § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG.

56
a) In der Rechtsprechung ist anerkannt, dass der durch die Begründung einer Betriebsaufspaltung in Form des Besitzunternehmens entstandene Betrieb Gegenstand einer Einbringung i.S. des Umwandlungssteuergesetzes sein kann. Die Einbringung eines solchen Betriebs ist dann nach § 20 Abs. 1 UmwStG steuerlich begünstigt, wenn alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf die übernehmende Kapitalgesellschaft übertragen werden (BFH-Urteil vom 29.11.2017 I R 7/16, BStBl II 2019 m.w.N.). Ob dies der Fall ist, ist eine Frage der Würdigung der konkreten Umstände des Einzelfalls, die vorrangig dem Tatsachengericht obliegt.

57
Zum notwendigen Betriebsvermögen eines Besitzunternehmens gehören alle Wirtschaftsgüter, die das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft überlässt, denn die Vermietung von Wirtschaftsgütern an die

Betriebsgesellschaft prägt die Tätigkeit des Besitzunternehmens (BFH-Urteil vom 29.11.2017 I R 7/16, BStBl II 2019, 738 m.w.N.).

58
Nach den Ausführungen im BFH-Urteil vom 25.11.2009 I R 72/08, BStBl II 2010, 471 ist der Begriff "wesentliche Betriebsgrundlage", soweit es um die Anwendung des § 20 UmwStG geht, im funktionalen Sinne zu verstehen. Als funktional wesentlich sind dabei alle Wirtschaftsgüter anzusehen, die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben, mithin für die Fortführung des Betriebs notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben. Ein Grundstück ist für den Betrieb im vorgenannten Sinne wesentlich, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit bildet und es dem Unternehmen ermöglicht, seinen Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben (BFH-Urteil vom 14.02.2007 XI R 30/05, BStBl II 2007, 524, m.w.N.). Demzufolge ist grundsätzlich jedes vom Betrieb genutzte Grundstück eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, es sei denn, es ist im Einzelfall ausnahmsweise nur von geringer wirtschaftlicher Bedeutung für den Betrieb. Die Zuordnung eines Grundstücks zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen scheitert auch nicht daran, dass das Betriebsunternehmen jederzeit am Markt ein für seine Belange gleichwertiges Objekt kaufen oder mieten könnte (vgl. die zahlreichen Rechtsprechungsnachweise im BFH-Urteil vom 29.11.2017 I R 7/16, BStBl II 2019, 738).

59
b) Der BFH hat mit Urteil vom 07.04.2010 I R 96/08, BStBl II 2011, 467, bezogen auf die Zurückbehaltung eines Grundstücks, welches eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, entschieden, dass die vom Gesetz geforderte Einbringung eines Betriebs (dort: Teilbetriebs) nur dann vorliegt, wenn auf den übernehmenden Rechtsträger alle Wirtschaftsgüter übertragen werden, die im Einbringungszeitpunkt zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des betreffenden Betriebs gehören. Daran fehlt es, wenn einzelne dieser Wirtschaftsgüter nicht übertragen werden, sondern der übernehmende Rechtsträger insoweit nur ein obligatorisches Nutzungsrecht erhält. Wirtschaftsgüter sind nach § 39 Abs. 1 AO grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen.

60
c) Übt allerdings ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). Diese Definition des wirtschaftlichen Eigentums umfasst eine Vielzahl ungleichartiger zivilrechtlicher Rechtslagen, die Nichteigentümern eine eigentumsähnliche Rechtsposition verschaffen. Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO erfordert deshalb die Bildung von Fallgruppen und deren wertende Zuordnung (BFH-Urteil vom 13.10.2016 IV R 33/13, BStBl II 2018, 81). Ein wirtschaftlicher Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO wird u.a. angenommen, wenn der Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (grundlegend BFH-Urteil vom 26.01.1970 IV R 144/66, BStBl II 1970, 264, unter C.III.1.). Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen.

61
d) Ein schuldrechtlich oder dinglich Nutzungsberechtigter hat in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum an dem ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut, denn er ist lediglich befugt, eine fremde Sache zu nutzen, nicht aber wie ein Eigentümer mit der Sache nach Belieben zu verfahren. So begründet auch das eigentumsähnlich ausgestaltete (veräußerliche und vererbliche) Dauerwohnrecht bzw. Dauernutzungsrecht i.S. der §§ 31 ff. WEG oder ein vergleichbar ausgestaltetes schuldrechtliches Dauerwohnrecht grundsätzlich kein wirtschaftliches Eigentum (BFH-Urteil vom 05.07.2018 VI R 67/15, BStBl II 2018, 798 m.w.N.). Die anderslautenden BFH-Urteile vom 08.03.1977 VIII R 180/74, BStBl II 1977, 629 und vom 21.06.1977 VIII R 18/75, BStBl II 1978, 303 sind überholt (BFH-Urteil vom 26.11.1998 IV R 39/98, BStBl II 1999, 263, m.w.N.).

62
e) Etwas anderes kann dann gelten, wenn der Nutzungsberechtigte statt des Eigentümers die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines von ihm selbst genutzten Wirtschaftsguts trägt und ihm auf Dauer – nämlich für die voraussichtliche Nutzungsdauer – Substanz und Ertrag des Wirtschaftsguts wirtschaftlich zustehen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 13.10.2016 IV R 33/13, BStBl II 2018, 81; vom 02.06.2016 IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433; vom 05.07.2018 VI R 67/15, BStBl II 2018, 798). Das ist u.a. der Fall, wenn ihm für den Fall der Nutzungsbeendigung ein Anspruch auf Ersatz des vollen Verkehrswertes

der Wohnung gegen den zivilrechtlichen Eigentümer zusteht. Ein (vertraglicher) Anspruch auf Entschädigung nur in Höhe des Verkehrswertes des Dauernutzungsrechts reicht dazu nicht aus (BFH-Urteil vom 29.03.2007 IX R 14/06, BFH/NV 2007, 1471).

63
2. Im Streitfall bestand im Zeitpunkt der Ausgliederung eine Betriebsaufspaltung zwischen dem Kläger (Besitzunternehmer) als Eigentümer und Vermieter des Grundstücks, auf dem das an die Betriebs GmbH vermietete Bürogebäude steht, und der GmbH (Betriebsunternehmen) als Mieterin und Nutzerin des Gebäudes. Das Grundstück mit dem aufstehenden Bürogebäude war daher notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens des Klägers, das ja gerade durch die Vermietung des Gebäudes begründet wurde, und zugleich funktional wesentliche Betriebsgrundlage beider Unternehmen.

64
Der BFH hat bereits mit Urteil vom 12.07.1979 IV R 55/74, BStBl II 1980, 5 mit Hinweisen auf noch ältere Rechtsprechung entschieden, dass "mit dem Begriff "Grundstück" bzw. "Grundstücksteil" i.S. der Einkommensteuer-Richtlinien nicht der nackte Grund und Boden, sondern das Grundstück als Ganzes, also einschließlich des darauf errichteten Gebäudes gemeint ist. Die im Abschn. 14 EStR enthaltenen, von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) und des BFH ausgehenden Grundsätze gelten gerade und vor allem für bebaute Grundstücke. Sie haben zum Ausgangspunkt die einheitliche Beurteilung des Grund und Bodens und des darauf errichteten Gebäudes in der Frage der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen bzw. in der Frage einer möglichen Aufteilung dieser Zugehörigkeit teils zum Betriebsvermögen und teils zum Privatvermögen. Diese einheitliche Beurteilung hat mit dem Umstand, daß Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits bilanziell grundsätzlich zwei verschiedene Wirtschaftsgüter darstellen, nichts zu tun. Bei der Frage der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ist entscheidend die zwischen einem Gebäude bzw. Gebäudeteil und dem zugehörigen Grund und Boden regelmäßig bestehende Identität der Nutzung für private und betriebliche Zwecke. Davon ist die Rechtsprechung des BFH immer ausgegangen (vgl. hierzu Urteil vom 27. Januar 1977 I R 48/75, BFHE 121, 203, BStBl II 1977, 388).

65
Diese Grundsätze der Rechtsprechung wurden durch die Neufassung des Abschn. 14 in den EStR 1979 verdeutlicht. Es heißt dort: "Befinden sich auf einem Grundstück außer dem eigenbetrieblich genutzten Gebäude noch ein oder mehrere andere Gebäude, so gehört der zum eigenbetrieblich genutzten Gebäude gehörende Grund und Boden zum notwendigen Betriebsvermögen, weil der Grund und Boden und ein darauf errichtetes Gebäude nur einheitlich entweder als Betriebsvermögen oder als Privatvermögen qualifiziert werden können …..". Zur Frage der untergeordneten Bedeutung eines eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteils werden die bisherigen Grenzwerte in den Einkommensteuer-Richtlinien 1979 beibehalten. Es heißt aber ergänzend: "Wird ein Gebäudeteil eigenbetrieblich genutzt, so ist auf den Wert des Gebäudeteils zuzüglich des zugehörigen Grund und Bodens abzustellen.""

66
Den mit dem Bürogebäude bebauten Grundstücksteil (samt dem aufstehenden Gebäude) hat der Kläger bei der Ausgliederung zurückbehalten. Damit wurden auf den übernehmenden Rechtsträger nicht alle Wirtschaftsgüter übertragen, die im Einbringungszeitpunkt zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des betreffenden Betriebs gehören.

67
Der schuldrechtlich wie dinglich Nutzungsberechtigte hat kein wirtschaftliches Eigentum an den ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern (BFH-Urteil vom 29.03.2007 IX R 14/06, BFH/NV 2007, 1471). Er ist nur befugt, die fremde Sache zu nutzen, nicht aber wie ein Eigentümer darüber zu verfügen. Daran ändert auch die Begründung des Dauernutzungsrechts nach § 31 WEG am Bürogebäude zugunsten der GmbH nichts. Wie oben ausgeführt, geht der BFH in solchen Fällen trotz der dinglichen Sicherung durch Eintragung ins Grundbuch, der langen Zeitdauer des Nutzungsrechts und der aufgrund des Nutzungsrechts nur eingeschränkten Verfügbarkeit durch den Eigentümer im Regelfall nicht von der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums aus. Obwohl der BFH – soweit ersichtlich – bislang nur über Fälle mit kürzerer Nutzungsdauer entschieden hat, muss dies nach Auffassung des Senats auch im Streitfall gelten.

68
Einer der oben genannten Ausnahmefälle liegt hier nicht vor. Im Streitfall hat die GmbH weder die Kosten der Errichtung des Gebäudes getragen, noch hat sie für den Fall der vorzeitigen Nutzungsbeendigung (z.B.

durch Untergang der Sache) einen Anspruch auf Ersatz des vollen Verkehrswertes gegen den Eigentümer. Im Gegenteil, nach § 5 der Anlage 2 zum notariellen Vertrag hat der Eigentümer (zwar) das Gebäude zum gleitenden Neuwert gegen Feuer versichert zu halten und es im Falle der Zerstörung wieder aufzubauen, (aber) "jeweils auf Kosten des Dauernutzungsberechtigten". Nach § 6 Satz 2 der Anlage 2 zum notariellen Vertrag gilt: Macht der Eigentümer von seinem Heimfallanspruch (Satz 1) Gebrauch, so hat er dem Dauernutzungsberechtigten eine Entschädigung in Höhe des zehnfachen Jahresmietwerts des Bürogebäudes zu gewähren; beträgt die Restdauer des Dauernutzungsrechts weniger als 15 Jahre, so reduziert sich die Entschädigung im Verhältnis zu der Zahl 15." Dies ist keine Entschädigung in Höhe des vollen Verkehrswertes des Bürogebäudes. Es ist auch nicht so, dass der Herausgabeanspruch des Eigentümers nach Beendigung des Dauernutzungsrechts keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hätte. Selbst wenn letzteres erst nach 99 Jahren enden und das Gebäude dann wertlos sein sollte, fällt doch die vollständige Verfügungsbefugnis am Grundstück und am Gebäude auf denjenigen zurück, der dann (als Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolger des Klägers) Eigentümer des Grundstücks ist und dieses nun in jeder Hinsicht "frei" nutzen kann, etwa, indem er das Gebäude saniert oder abreißt und ggf. durch einen Neubau ersetzt, es entweder selbst nutzt oder einem anderen zur Nutzung überlässt.

69
Selbst wenn man wie der Klägervertreter Gebäude und GuB steuerrechtlich als zwei Wirtschaftsgüter betrachten und nur das Gebäude als funktional wesentliche Betriebsgrundlage ansehen würde, würde die Bestellung des Dauernutzungsrechts am Gebäude – wie soeben dargestellt – nicht zur Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums daran führen, weshalb auch in diesem Fall nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die GmbH übertragen worden wären.

70
3. Die Betriebsaufspaltung besteht im Streitjahr mit all ihren steuerlichen Folgen fort, da der GmbH weiterhin eine wesentliche Betriebsgrundlage (Bürogebäude) vom Kläger, ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer, überlassen wird.

71
Die Berechnung der Einkommensteuer wird nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Finanzamt auferlegt, da die Ermittlung des festzusetzenden Betrags einen nicht unerheblichen Aufwand für das Gericht bedeutet. Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Steuerfestsetzung nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, den Klägern das Ergebnis dieser Berechnung mitzuteilen und den Bescheid mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils erneut bekanntzugeben.

72
Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war notwendig, weil die Sach- und Rechtslage nicht so einfach ist, dass sich der Beteiligte selbst hätte vertreten können.

73
Die Revision war zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO, weil soweit ersichtlich höchstrichterlich noch kein Fall entschieden wurde, in dem ein vergleichbar langes Dauernutzugsrecht vereinbart wurde.

74
Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 143 Abs. 1, 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit wegen der Kosten der Kläger sowie die Abwendungsbefugnis, ergibt sich aus den §§ 151 Abs. 1 Satz 1 FGO, 708 Nr. 10, 711 ZPO.