
Datum: 26.04.2006
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 826/04 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2006:0426.7K826.04F.00

Tenor:

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1998 vom 20. September 2002 sowie der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1998 vom 4. Oktober 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 15. Januar 2004 werden geändert; die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1998 werden auf ./ 7.212.861 DM und der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1998 wird auf ./ 13.205.739 DM festgestellt.

Die Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen auf die Gesellschafter der Klägerin wird dem Beklagten auferlegt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Gegenstand ihres Unternehmens ist der Erwerb und die Entwicklung von Grundstücken bis zur Baureife, die Errichtung von Gebäuden, der gewerbliche Grundstückshandel und die Verwaltung von eigenem Grundbesitz.

1

2

3

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 20. Dezember 1998 (URNr. des Notars) erwarb die Klägerin ein im Grundbuch des Amtsgerichtes Z-Stadt, Blatt verzeichnetes 9.309 qm großes Grundstück. Der Verkäufer ließ auf diesem Grundstück als Bauträger von einem Generalunternehmer eine Wohnanlage mit 123 Wohneinheiten in drei Häusern und 96 Tiefgaragen-Stellplätzen (Z-Stadt V) errichten. Der Kaufpreis für das Vertragsgrundstück nebst Bauverpflichtung betrug insgesamt 24.226.704 DM und war ausweislich des oben genannten Vertrages bis zum 30. Dezember 1998 zinslos zur Zahlung fällig (vgl. § 3 Kaufpreis (3)). Auf den weiteren Inhalt des Vertrages vom 20. Dezember 1998 wird verwiesen.

Am 23. Dezember 1998 überwies die Klägerin einen Betrag in Höhe von 877.067,10 DM an das Finanzamt Z-Stadt als Abschlagszahlung auf die Grunderwerbsteuer. Dieser Betrag wurde von der Klägerin bei der Ermittlung der Anzahlung auf die Anschaffungskosten des Bauobjektes miteinbezogen, die wiederum als Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung gemäß § 4 Fördergebietsgesetz -FördG- diente. Die Klägerin teilte die Abschlagszahlung auf die Grunderwerbsteuer auf Grund- und Boden (125.508,30 DM), Gebäude (683.761,51 DM) und Außenanlagen (67.797,29 DM) auf. 25 v. H. von den auf das Gebäude und auf die Außenanlagen zugerechneten Beträge berücksichtigte die Klägerin in ihrer Gewinnermittlung für das Jahr 1998 als Sonderabschreibung gemäß § 4 Abs. 2 FördG. 4

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 18. Februar 1999 wurde für den oben genannten Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von 847.934 DM festgesetzt. Der von der Klägerin zuviel gezahlte Betrag von 29.133,10 DM wurde am 4. März 1999 erstattet. 5

Mit Schreiben vom 4. Mai 1999 verzichtete Z-Stadt auf ihr Vorkaufsrecht bezüglich des von der Klägerin erworbenen Grundstücks. Das Objekt Z-Stadt V wurde im Dezember 1999 fertiggestellt. 6

Im Jahr 2002 fand bei der Klägerin für den Zeitraum 1997 bis 1999 eine Prüfung des Finanzamtes für Großbetriebsprüfung Y-Stadt statt. Auf den Prüfungsbericht vom 13. Mai 2002 wird verwiesen. Neben anderen - hier nicht streitigen Feststellungen - war der Prüfer der Ansicht (vgl. Tz. 14. des Prüfungsberichtes vom 13. Mai 2002), dass höchstens der Betrag von 847.934 DM den Anschaffungskosten zugerechnet werden könne. Darüber hinaus seien die geleisteten Vorauszahlungen von 877.067,10 DM keine Anzahlungen im Sinne des FördG. Sie seien willkürlich im Dezember 1998 geleistet worden, weil die Grunderwerbsteuer erst am 22. März 1999 fällig gewesen sei. Da Z-Stadt auf ihre Vorkaufsrechte erst im Jahr 1999 verzichtet habe, sei der Kauf dann auch erst wirksam geworden. Die Zahlung sei zudem - abgesehen von Steuervorteilen - von keiner wirtschaftlich sinnvollen Erwägung getragen gewesen. Für diese Zahlung könne die Sonderabschreibung nach dem FördG nicht in Anspruch genommen werden. 7

Der Beklagte schloss sich der Ansicht des Prüfers an. Er erließ am 20. September 2002 einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 1998 in dem der die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin auf ./ 7.030.393 DM feststellte. Den vortragsfähigen Gewerbeverlustr auf den 31. Dezember 1998 stellte der Beklagte mit Bescheid vom 4. Oktober 2002 auf 13.016.758 DM fest. Die festgesetzte Grunderwerbsteuer in Höhe von 847.934 DM berücksichtigte der Beklagte erst im Jahr 1999 im Rahmen einer linearen Abschreibung gemäß § 7 Abs. 4 Nr. 2 EStG. 8

Hiergegen legte die Klägerin Einsprüche ein. Sie begehrte (unter anderem) die Berücksichtigung der vorausgezählten Grunderwerbsteuer - zumindest in der letztlich festgesetzten Höhe von 847.934 DM - als Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung 9

nach § 4 FördG für das Jahr 1998. Gemäß § 4 Abs. 1 S. 5 FördG könne die Sonderabschreibungen für Anzahlungen auf Anschaffungskosten geltend gemacht werden. Bei der Grunderwerbsteuer handle es sich um vorausgezahlte Anschaffungsnebenkosten. Diese seien auch nicht willkürlich geleistet worden (Hinweis auf R 45 Abs. 5 S. 6 Einkommensteuerrichtlinien - EStR -).

Mit Einspruchsentscheidungen vom 15. Januar 2004 änderte der Kläger die oben genannten Bescheide und stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1998 auf ./ 7.031.212 DM fest und den vortragsfähigen Gewerbeverlustr auf den 31. Dezember 1998 auf 13.024.090 DM. Die geänderten Feststellungen ergaben sich aus anderen - hier nicht mehr streitigen - Gründen. Hinsichtlich der im Jahr 1998 gezahlten Grunderwerbsteuern wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Hierzu führte er aus: Bei der gezahlten Grunderwerbsteuer handle es sich schon begrifflich nicht um Anzahlungen im Sinne von § 4 Abs. 1 S. 5 FördG. Eine Anzahlung auf Anschaffungskosten liege nur dann vor, wenn es sich dabei um Vorleistungen handle, die in Erfüllung eines zu einem späteren Zeitpunkt noch zu vollziehenden Anschaffungsgeschäfts erbracht würden. Entscheidend sei, dass ein Leistungsaustausch als Basis der Vereinbarung zugrunde liege. Dies sei bei der Grunderwerbsteuer nicht vorstellbar, denn Basis sei kein Leistungsaustausch, sondern die Verwirklichung eines Steuertatbestandes. Die Vorauszahlung im Jahr 1998 sei auch willkürlich gewesen. Zwar sei die Steuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Grunderwerbsteuergesetz - GrEStG - bei Abschluss des Kaufvertrages am 20. Dezember 1998 bereits entstanden, dies sei aber für die Beurteilung nicht von Bedeutung, weil die Steuer erst im Jahr 1999 vom Finanzamt Z-Stadt festgesetzt worden sei. Erst mit dem Leistungsgebot habe sich die Leistungspflicht ergeben. Vorauszahlungen seien im Grunderwerbsteuergesetz nicht vorgesehen. Der Hinweis der Klägerin auf R 45 Abs. 5 S. 6 EStR führe auch zu keiner anderen Beurteilung. Die Grunderwerbsteuer in Höhe von 847.934 DM sei wie folgt aufzuteilen: Außenanlagen: 27.981,82 DM; Gebäude: 698.612,82 DM; Grund und Boden: 121.339,36 DM. Die Abschreibungen für Abnutzungen (AfA) seien erst im Jahr 1999 zu berücksichtigen.

Hiergegen richtet sich die am 13. Februar 2004 erhobene Klage. Die Klägerin trägt vor: 11

Die im Dezember 1998 geleistete Vorauszahlung auf Grunderwerbsteuer sei anteilig in die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen nach § 4 Abs. 1 S. 5 i. V. m. Abs. 2 FördG mit einzubeziehen. Unter Berücksichtigung der Grunderwerbsteuer in der tatsächlich festgesetzten Höhe entfalle anteilig auf das Gebäude: 698.612,82 DM und auf die Außenanlagen: 27.981,82 DM. Unter Anwendung der 25%-igen Sonderabschreibung ergebe sich eine Sonderabschreibung bezüglich der Gebäude von 174.653,21 DM sowie für die Außenanlagen von 6.995,46 DM, so dass noch ein weiterer Aufwand in Höhe von gesamt 181.649,00 zu berücksichtigen sei. 12

Bei der Zahlung der Grunderwerbsteuer im Dezember 1998 habe es sich nicht um eine willkürliche Zahlung gehandelt. Eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung nach § 42 AO liege nicht vor. Ein wirtschaftlich sinnvoller Grund für die Anzahlung auf anzufallende Grunderwerbsteuer sei die Verpflichtung aus § 11 Abs. 1 des Kaufvertrages vom 20.12.1998. Danach habe die Klägerin als Käuferin die Grunderwerbsteuer zu zahlen. Mit der Anzahlung habe die Klägerin den Verkäufer, der als Gesamtschuldner für die Steuer hafte, von der Steuerschuld freigestellt. Zudem sei die Grunderwerbsteuer bereits gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG im Dezember 1998 entstanden. Der Verzicht der Z-Stadt auf ihr Vorkaufsrecht stelle keine Genehmigung nach § 14 Nr. 2 GrEStG dar. 13

Die Grunderwerbsteuer zähle zu den Anschaffungsnebenkosten, die sowohl nach § 255 Abs. 1 S. 2 Handelsgesetzbuch -HGB- als auch steuerrechtlich nach § 6 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. M. H 32a "Anschaffungskosten" EStR mit Verweis auf die handelsrechtlichen Regelungen zu aktivieren seien.

Das Objekt sei im Dezember 1999 fertiggestellt worden. Nach R 45 Abs. 5 S. 6 EStR gelte eine Anzahlung dann nicht als willkürlich, wenn das Wirtschaftsgut, auf das Anzahlungen geleistet worden seien, spätestens im folgenden Jahr geliefert bzw. fertiggestellt wurde. 15

Nach dem Sinn und Zweck des Fördergebietsgesetzes solle in erster Linie das Ziel verfolgt werden, durch eine rasche Verbesserung der steuerlichen Bedingungen private Investitionen im Beitrittsgebiet anzuregen. Eigentümern sollten Anreize gegeben werden, Erweiterungen und Modernisierungen von Gebäuden in Fördergebieten unverzüglich vorzunehmen. Dieses Ziel komme gerade in der Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 5 FördG zum Ausdruck (Hinweis auf BFH-Urteil vom 14. Januar 2004 IX R 33/04, BStBl II 2004, 750). Mit der Anzahlung habe die Klägerin ihre Zahlungsverpflichtung aus dem Grundstückskaufvertrag erfüllt, um so eine schnelle Erfüllung des Vertrags und die umgehende Errichtung des Objektes zu gewährleisten und somit Investitionen im Fördergebiet zu tätigen. 16

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 17

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1998 vom 20.09.2002 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1998 vom 04.10.2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 15.01.2004 dahingehend zu ändern, als das die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1998 auf ./7.212.861 DM sowie der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1998 auf ./13.205.739 DM festgestellt werden. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Der Beklagte verweist auf seine Ausführungen in den Einspruchsentscheidungen und trägt ergänzend vor: 21

Der Begriff der "Anzahlung" sei schon begrifflich nicht in Zusammenhang mit der Grunderwerbsteuer vorstellbar. Bei Anzahlungen handle es sich um Vorleistungen auf ein zu einem späteren Zeitpunkt vollzogenes Anschaffungsgeschäft. Die Voraussetzung einer Anzahlung sei nur dann gegeben, wenn die Vorleistung damit unmittelbar zur Tilgung der Kaufpreisverbindlichkeit diene. Ein derartiger Austausch von Leistung und Gegenleistung sei in Bezug auf die Grunderwerbsteuer nicht gegeben. Auch wenn die Grunderwerbsteuer bereits mit Abschluss des Kaufvertrages entstanden sei, habe es im Dezember aber noch keine Verpflichtung zur Zahlung gegeben. Diese sei erst durch die Festsetzung der Grunderwerbsteuer und des damit verbundenen Leistungsgebotes konkretisiert worden. 22

Die Freistellung des Veräußerers von dessen Verpflichtung aus der Gesamtschuldnerschaft der Grunderwerbsteuer sei kein wirtschaftlicher vernünftiger Grund zur Vorauszahlung der noch nicht einmal festgesetzten Steuer. Es habe auch kein Anlass zu der Annahme bestanden, dass das Finanzamt Z-Stadt den Verkäufer des Grundstücks in Anspruch nehmen würde. Im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens und auch aufgrund der vertraglichen Absprache hätte das Finanzamt in jedem Fall primär die Klägerin herangezogen. 23

Es habe kein außersteuerlicher vernünftiger Grund zur Vorwegentrichtung der Grunderwerbsteuer vorgelegen. Deshalb handle es sich um eine willkürliche Zahlung einer Steuer, die nur dem Zweck der Steuerminderung diene.	24
Zwar treffe der von der Klägerin dargestellte Zweck des FördG - Förderung der Liquidität des Investors - zu, die Einbeziehung von Vorausleistungen auf noch nicht fällige Grunderwerbssteuer und die nur teilweise Rückführung im Rahmen des FördG würde aber gerade zu einer Schwächung der Liquidität führen. Dies laufe dem Zweck des Gesetzes entgegen.	25
Das Gericht hat die Grunderwerbsteuerakte des Finanzamtes Z-Stadt beigezogen.	26
Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet (vgl. Blatt 75 und Blatt 78 der Gerichtsakte).	27
<u>Entscheidungsgründe:</u>	28
Die Klage ist zulässig. Sie wurde von der zur Vertretung berufenen Geschäftsführerin der Klägerin, die B GmbH, für die Klägerin erhoben (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). Die unzutreffende Bezeichnung in der Klageschrift "Beteiligungs-GmbH KG" (Blatt 1 der Gerichtsakte) ist unerheblich, da es sich offensichtlich um einen Schreibfehler handelt.	29
Die Klage ist auch begründet.	30
Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO).	31
Die gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1998 sind wegen weiterer Sonderabschreibungen (§ 1 Abs. 1 i. V. m. § 4 FördG) in Höhe von 181.648,67 DM (= 174.653,21 DM (Gebäude) zuzüglich 6.995,46 DM (Außenanlagen)) zu mindern. Ebenso ist der bisher festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1998 um 181.648,67 DM zu erhöhen.	32
Für die im Dezember 1998 gezahlte Grunderwerbsteuer - soweit sie unstreitig in Höhe von 698.612,82 DM auf das Gebäude und in Höhe von 27.981,82 DM auf die Außenanlagen entfällt - kann die Klägerin eine 25%ige Sonderabschreibungen in Anspruch nehmen (§ 1 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 FördG), denn es handelt sich hierbei um Anzahlungen auf Anschaffungskosten im Sinne von § 4 Abs. 1 S. 5 FördG.	33
Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 FördG können Steuerpflichtige für begünstigte Investitionen i.S. der §§ 2 und 3 FördG, die im Fördergebiet durchgeführt werden, Sonderabschreibungen nach § 4 FördG vornehmen. Dabei ist die Vorschrift des § 4 FördG kein selbständiger Begünstigungstatbestand; er regelt lediglich die Bemessungsgrundlage für Sonderabschreibungen, setzt also die Erfüllung der Tatbestände der §§ 1 bis 3 FördG und damit zugleich voraus, dass das betreffende Wirtschaftsgut angeschafft wird (BFH-Urteil vom 28. Juni 2002 IX R 51/01, BFHE 199, 388, BStBl II 2002, 758, unter II. 1. b; BFH-Urteil vom 14. Januar 2004 IX R 33/03, BFH/NV 2004, 582, unter II. 1.).	34
Die Voraussetzungen der §§ 1 und 3 FördG sind hier erfüllt. Die Klägerin hat - wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist - durch den Erwerb des Objektes Z-Stadt V in Z-Stadt eine nach § 3 FördG begünstigte Baumaßnahme im Fördergebiet durchgeführt.	35
	36

Die Sonderabschreibungen betragen bei Baumaßnahmen im Sinne des § 3 FördG unter weiteren - hier nicht streitigen - Voraussetzungen 25 vom Hundert der Bemessungsgrundlage (§ 4 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 FördG). Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen sind grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter (§ 4 Abs. 1 S. 1 FördG). Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 5 FördG können Sonderabschreibungen bereits für "Anzahlungen auf Anschaffungskosten" und für Teilherstellungskosten in Anspruch genommen werden.	
Die von der Klägerin gezahlten Grunderwerbsteuern sind Teil der Anschaffungskosten der nach dem FördG begünstigten Investition im Fördergebiet.	37
Für die Auslegung und Anwendung des Tatbestandsmerkmals "Anschaffungskosten" sind die einkommensteuerrechtlichen Grundsätze zugrunde zu legen. Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit die Aufwendungen dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (§ 255 Abs. 1 HGB). Zu den typischen Anschaffungskosten gehört das vertragliche Entgelt, z. B. der Kaufpreis. Ebenso gehören dazu alle Aufwendungen, die geleistet werden, um die wirtschaftliche Verfügungsmacht zu erlangen. Solche sogenannten Anschaffungsnebenkosten sind z. B. Gebühren für die Vertragsbeurkundungen, Maklergebühren und die Grunderwerbsteuer (vgl. Masuch in Bordewin/Brandt, EStG, Band 8, § 4 FördG Rz. 3).	38
Zu Unrecht geht der Beklagte davon aus, dass die im Dezember 1998 gezahlte Grunderwerbsteuer schon begrifflich keine "Anzahlung" sein kann.	39
Dem Beklagten ist zuzugeben, dass die in der Rechtsprechung und der Literatur bisher entwickelte Definition für Anzahlungen im Sinne des § 4 FördG auf den Streitfall keine Anwendung findet, weil die Zahlung von Grunderwerbsteuer darin nicht erfasst wird.	40
Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und der Literatur ist unter dem in § 4 FördG verwendeten Begriff "Anzahlung" eine Vorleistung auf ein zu einem späteren Zeitpunkt noch zu vollziehendes Anschaffungsgeschäft zu verstehen (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 2002 IX R 51/01, BFHE 199, 388, BStBl II 2002, 758; ebenso Handzik in Littmann/Bitz/Pust, EStG, Band 2 §§ 6-12 EStG, § 7 a EStG Rz.39). Dabei setzte eine Anzahlung voraus, dass die Leistung in Erfüllung des Anschaffungsgeschäftes erbracht werde. Diese Voraussetzung sei nur gegeben, wenn die Vorleistung unmittelbar der Tilgung der Kaufpreis-Verbindlichkeit dient (vgl. BFH-Urteil vom 4. März 1983 III R 20/82, BFHE 138, 286, BStBl II 1983, 509). Zahlungen des Erwerbers, die nur "bei Gelegenheit" eines Anschaffungsgeschäfts erfolgen, durch die aber objektiv eine (teilweise) Tilgung der Kaufpreisverbindlichkeit nicht eintritt und nach den Vorstellungen der Vertragsparteien auch nicht eintreten soll, würden keine Anzahlungen darstellen (vgl. Siebenhüter in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, § 7 a EStG, Rz. 43 m. w. N.).	41
Nach Masuch (in Bordewin/Brandt, EStG, Band 8, § 4 FördG Rz. 12) sind Anzahlungen auf Anschaffungskosten Zahlungen, die nach dem rechtswirksamen Abschluss des obligatorischen Vertrag und vor der Lieferung eines Wirtschaftsgutes auf die endgültigen Anschaffungskosten geleistet werden, sofern sie diese nicht übersteigen. Das im Kaufvertrag genannte und das tatsächlich gelieferte Wirtschaftsgut müssen übereinstimmen.	42
Nach Brandis (in Blümich, EStG, § 7 a EStG Rz. 42) ist eine Anzahlung auf Anschaffungskosten eine Vorleistung im Rahmen eines bestehenden Schuldverhältnisses in der Form des Anschaffungsgeschäfts.	43

Alle Definitionen beschäftigen sich nur mit den "Kern-Anschaffungskosten", d. h. dem vertraglich geschuldeten Kaufpreis, den der Käufer in der Regel an den Veräußerer zahlt. Nach Ansicht des erkennenden Senates ist diese Definition zu eng gefasst. Auch die Zahlung der Grunderwerbsteuer nach dem rechtswirksamen Abschluss des Grundstückskaufvertrages an das zuständige Finanzamt können "Anzahlungen auf Anschaffungskosten" sein. 44

Dies ergibt sich bereits aus der Systematik des FördG. Der Begriff der Anzahlung ist im Kontext und im Vergleich mit den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes dahingehend zu verstehen, dass damit ein "Teil der gesamten Anschaffungskosten" des Wirtschaftsgutes gemeint ist. Anschaffungskosten sind, wie oben dargestellt, nicht nur der Kaufpreis (hier 24.226.704 DM), sondern auch die Anschaffungsnebenkosten. Die Grunderwerbsteuer ist ein Teil dieser gesamten Anschaffungskosten. 45

Auch die teleologische Auslegung führt zu demselben Ergebnis. Die Begünstigung der "Anzahlungen auf Anschaffungskosten" soll ermöglichen, dass die künftigen Sonderabschreibungen - in Abweichung von den allgemeinen Bilanzierungs- und Abschreibungsgrundsätzen - bereits vor Abschluss der Investitionen in Anspruch genommen werden können (so BTDrucks 12/219, S. 40 zu Art. 5 - Gesetz über Sonderabschreibungen im Fördergebiet - § 3). Nach den allgemeinen Bilanzierungs- und Abschreibungsgrundsätzen sind Abschreibungen grundsätzlich erst ab dem Jahr der Anschaffung (Lieferung als Verschaffen der Verfügungsmacht) oder Herstellung (Fertigstellung als Einsatzbereitschaft) vorzunehmen (§ 9a EStDV). Hingegen sind für die "Anzahlungen auf Anschaffungskosten" nicht das Jahr der Anschaffung oder Herstellung maßgeblich, sondern bereits das (jeweilige) Jahr, in dem der Steuerpflichtige die Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet hat. Anstelle der gewöhnlich der Abschreibung zugrunde liegenden Bemessungsgrundlage, Anschaffungs- oder Herstellungskosten, treten die Anzahlungen auf Anschaffungskosten bzw. die Teilherstellungskosten. Mit der Begünstigung wollte der Gesetzgeber die Liquidität des Investors durch eine zeitliche vorgezogene Förderung im Zeitpunkt des Geldabflusses stärken (vgl. BFH-Urteil vom 14. Januar 2004 IX R 33/03, BFHE 205, 84, BStBl II 2004, 750). 46

Unter Berücksichtigung dieses Gesetzeszwecks sind die Zahlungen der Grunderwerbsteuer im Dezember 1998 als Anzahlungen auf Anschaffungskosten anzusehen, denn durch die Möglichkeit der vorgezogenen Sonderabschreibung wird - entgegen der Auffassung des Beklagten - die Liquidität der Klägerin gestärkt. Der Beklagte kommt in seiner Argumentation zu einem anderen Ergebnis, weil er nicht die richtigen Vergleichspaare bildet. Es darf nicht die Liquidität der Klägerin vor und nach Zahlung der Grunderwerbsteuer verglichen werden, denn bei einem solchen Vergleich stünde ein Investor auch bei einer Anzahlung auf den Kaufpreis hinsichtlich seiner Liquidität immer besser dar, wenn er die Anzahlung überhaupt nicht leistet, im Gegensatz zu der Situation einer geleisteten Anzahlung und der Möglichkeit der Sonderabschreibung. Vielmehr ist der Vergleich erst nach Abfluss der Grunderwerbsteuer durch Vergleich der Situation mit und ohne Sonderabschreibung anzustellen. Mit der Möglichkeit, auf die Anschaffungsnebenkosten Abschreibungen bereits im Jahr der Zahlung vorzunehmen, verbessert sich die Zahlungsfähigkeit der Klägerin im Vergleich zu der Situation, dass die Anschaffungsnebenkosten sich erst im Jahr der Anschaffung bzw. Fertigstellung steuermindernd auswirken. 47

Das Gericht verkennt nicht, dass durch die Zahlung der Grunderwerbsteuer an das Finanzamt nicht direkt die "Wirtschafts"kraft im Fördergebiet gestärkt wird. Dies wollte der Gesetzgeber (so BTDrucks 12/219, S. 40 zu Art. 5 - Gesetz über Sonderabschreibungen im Fördergebiet - § 2) durch die Regelungen im FördG sicherstellen. Im Streitfall darf aber nicht die Grunderwerbsteuer isoliert betrachtet werden, sondern die gesamte Investition, die die 48

Klägerin getätigt hat. In der Gesamtbetrachtung führt der Bau des Objektes Z-Stadt V (Wohnanlage mit 123 Wohneinheiten in drei Häusern und 96 Tiefgaragen-Stellplätzen) zu einer Stärkung der Wirtschaftskraft im Fördergebiet.

Gegen die Auslegung, dass auch die Zahlung der Grunderwerbsteuer von dem Tatbestandsmerkmal "Anzahlung auf Anschaffungskosten" umfasst wird, spricht auch nicht die Argumentation des Beklagten, dass die Zahlung der Grunderwerbsteuer deshalb keine Anzahlung sein könne, weil es keine Vorauszahlungen auf Grunderwerbsteuer gebe. Denn darauf kommt es im Streitfall nicht an. Nach dem Wortlaut der Vorschrift muss es sich nicht um "Anzahlungen bzw. Vorauszahlungen auf Grunderwerbsteuer", sondern um Anzahlungen auf die Anschaffungskosten handeln. 49

Die Möglichkeit der Sonderabschreibung ist auch nicht deswegen zu versagen, weil die Klägerin die Zahlungen der Grunderwerbsteuer vor Fälligkeit an das Finanzamt Z-Stadt geleistet hat. 50

Die Voraussetzungen des § 42 Satz 1 Abgabenordnung -AO- sind dadurch nicht erfüllt. 51

Danach darf durch einen Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. 52

Der Bundesfinanzhof hat zwar die Vorauszahlungen eines Damnums als willkürlich und damit als missbräuchlich angesehen, wenn sie von keinerlei sinnvollen wirtschaftlichen Erwägungen getragen war (BFH-Urteil vom 3. Februar 1987 IX R 85/85, BFHE 149, 213, BStBl II 1987, 492). Diese Rechtsprechung kann aber nicht auf die Anzahlungen im Sinne des FördG übertragen werden; denn das Gesetz selbst begünstigt die Anzahlungen auf Anschaffungskosten (BFH-Urteil vom 14. Januar 2004 IX R 33/03, BFHE 205, 84, BStBl II 2004, 750; siehe auch BFH-Beschluss vom 16. Juli 2003 IX B 60/03, BFHE 202, 557, BStBl II 2003, 945). Neben der Stärkung der Liquidität des Investors soll die Anreizwirkung zum frühzeitigen Investieren intensiviert werden (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juni 2003 III R 16/01, BFHE 203, 283, BStBl II 2004, 22 zu vergleichbaren Regelungen im Investitionszulagegesetz). 53

Darüber hinaus gilt nach der allgemeinen Verwaltungsmeinung, die sich in R 45 Abs. 5 S. 6 EStR widerspiegelt, eine Zahlung nicht als willkürlich, wenn das Wirtschaftsgut im folgenden Jahr geliefert wird. Der Beklagte ist an diese Anweisungen an die Finanzbehörden gebunden. Sie dient der einheitlichen Anwendung des Einkommensteuerrechts, der Vermeidung unbilliger Härten und der Verwaltungsvereinfachung. Im Streitfall wurde das Objekt Z-Stadt V - wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist - im Jahr nach der Zahlung der Grunderwerbsteuer fertiggestellt. Der Beklagte hat keine Gründe vorgetragen, warum diese Verwaltungsregel auf den Streitfall gerade keine Anwendung finden soll. 54

Gegen einen Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten spricht auch, dass die Grunderwerbsteuer mit Abschluss des Kaufvertrages vom 20. Dezember 1998 gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG bereits entstanden war. Bereits zu diesem Zeitpunkt stand fest, dass die Klägerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 vom Hundert des Wertes der Gegenleistung (§§ 11, 8 GrEStG) schulden wird. Dabei hatte der Verzicht der Z-Stadt auf ihr Vorkaufsrecht keinen Einfluss auf die Steuerentstehung. Zwar entsteht die Grunderwerbsteuer nach § 14 GrEStG ausnahmsweise, wenn die Wirksamkeit eines Erwerbsvorgangs von dem Eintritt einer Bedingung abhängt, mit dem Eintritt der Bedingung und wenn ein Erwerbsvorgang einer Genehmigung bedarf, mit der Genehmigung. nach § 14 GrEStG. Die Notwendigkeit der Erklärung einer Gemeinde, sie werde das Vorkaufsrecht nicht ausüben, stellt aber weder eine 55

aufschiebende Bedingung noch eine solche Genehmigung dar. Sie beeinträchtigt vielmehr die Wirkung des Erwerbsvorgangs nicht (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 1980 II R 28/79, BFHE 132, 316, BStBl II 1981, 332).

Die Zahlung auf eine bereits entstandene, nur noch nicht fällige Steuer stellt keinen Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten dar, weil der Zeitpunkt der Fälligkeit der Grunderwerbsteuer nur davon abhing, wie schnell der zuständige Sachbearbeiter im Finanzamt Z-Stadt einen Grunderwerbsteuerbescheid mit einer Zahlungsaufforderung erließ (vgl. § 15 GrEStG). Theoretisch hätte dieser Bescheid bereits am 21. Dezember 1998 ergehen können. Praktisch war dies - insbesondere wegen der nachfolgenden Weihnachtsfeiertage - nicht möglich. Dies kann aber nicht zu Lasten der Klägerin gehen. Insbesondere kann die Möglichkeit der Sonderabschreibung nicht vom Arbeitstempo der Finanzverwaltung abhängen.

56

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

57

Die Revision wird zugelassen. Die Frage, ob unter "Anzahlungen auf Anschaffungskosten" auch die Zahlungen von Grunderwerbsteuer vor Fertigstellung des Gebäudes zu verstehen sind, wurde von der Rechtsprechung bisher noch nicht geklärt. Zwar sind derzeit alle Begünstigungsnormen, die - ebenso wie der § 4 Abs. 1 S. 5 FördG - eine Vorverlagerung von Abschreibungen enthalten, zeitlich abgelaufen (vgl. z. B. § 7 d Abs. 5, 7 f Abs. 3; § 81 Abs. 4 EStDV; § 82f EStDV), so dass dieser Rechtsfrage, regelmäßig keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO mehr zukommt, weil sie ausgelaufenes Recht betrifft (BFH-Beschluss vom 22. November 1999 III B 58/99, BFH/NV 2000, 748). Von dieser Regel ist aber abzuweichen, wenn die als klärungsbedürftig aufgeworfene Frage sich noch für einen nicht überschaubaren Personenkreis in nicht absehbarer Zukunft weiterhin stellen könnte, wie dies bei Fragen des geltenden Rechts regelmäßig der Fall ist (BFH-Beschluss vom 2. Mai 1995, VIII B 135/94, BFH/NV 1996, 138, m.w.N.). Eine Rechtssache hat demnach grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn eine Rechtsfrage zu entscheiden ist, an deren Beantwortung ein allgemeines Interesse besteht, weil ihre Klärung das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Fortentwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Es muss sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame und auch für die einheitliche Rechtsanwendung wichtige Frage handeln.

58

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben. Die Rechtsfrage ist im Hinblick auf die noch geltende Norm des § 7 a Abs. 2 S. 1 EStG grundsätzlich klärungsbedürftig. Es ist auch nicht auszuschließen, dass der Gesetzgeber in Zukunft durch neue Sonderabschreibungsmöglichkeiten zusätzliche Investitionsanreize schaffen wird.

59