
Datum: 29.10.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 4624/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1029.7K4624.99.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der im Wege einer Einmalzahlung im Voraus geleistete Erbbauzins für die Bestellung eines Erbbaurechts über 99 Jahre im Jahr der Zahlung insgesamt Berücksichtigung finden kann oder auf die Zeitdauer des Erbbaurechtsverhältnisses zu verteilen ist.
- 3 Bei der Klägerin handelt es sich um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die mit Gesellschaftsvertrag vom 2. August 1995 gegründet worden ist und deren Gesellschaftszweck die Errichtung und Vermietung einer Sport- und Mehrzweckhalle auf dem Erbbaugrundstück in ist.
- 4 An der Gesellschaft waren zunächst Herr B und Herr C jeweils mit 30 % sowie Herr X sowie Herr L mit jeweils 20 % der Gesellschaftsanteile beteiligt. Der Gesellschafter C ist zwischenzeitlich verstorben und durch die Erbinnen Frau C sowie deren Tochter C in Erbengemeinschaft beerbt worden. Diese sind gemäß § 12 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages in die Gesellschaft eingetreten.
- 5 Gemäß § 6 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages sind als Geschäftsführer der Gesellschaft Herr B und Herr L bestellt worden.
- 6 Wegen der weiteren Einzelheiten des Gesellschaftsvertrages wird auf den Gesellschaftsvertrag vom 2. August 1995 (Vertragsakte des Beklagten) vollinhaltlich Bezug genommen.
- 7 Mit notariellem Vertrag vom 17.08.1995 erwarb die Klägerin von der Stadtdas Erbbaurecht an dem Erbbaugrundstück in Gemäß dem vorbezeichneten

Erbbaurechtsvertrag wurde das Erbbaurecht zu Gunsten der Klägerin für die Zeitdauer von 99 Jahren vereinbart. Die Klägerin sollte auf der Grundlage des Erbbaurechts befugt sein, auf und unter der Erdoberfläche des Grundstücks eine zweizügige Sporthalle oder ein Wohn- und Geschäftshaus samt Nebengebäuden oder eine Lagerhalle oder einen Supermarkt zu errichten. Der dingliche Erbbauzins sollte im ersten Jahr 27.000 DM und für das zweite bis neunundneunzigste Jahr jeweils 103 % des Vorjahresbetrages betragen. Auf Verlangen des Eigentümers sollte der Anspruch auf Zahlung des Erbbauzinses für die gesamte Laufzeit von 99 Jahren durch eine Vorauszahlung i.H.v. 540.000 DM abgegolten werden. Bei der Bemessung dieses Vorauszahlungsbetrages wurde zugrunde gelegt, dass in diesem Fall eine jährliche Steigerung des Erbbauzinses nicht zu berücksichtigen sei.

Im Hinblick auf eine nachträglich festgestellte vergrößerte Grundstücksfläche wurde der Erbbauzins im Rahmen einer notariellen Nachtragsurkunde vom 20.11.1995 auf jährlich 28.400 DM erhöht. Der Betrag einer eventuellen Vorauszahlung wurde dementsprechend auf 568.000 DM erhöht. 8

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den notariellen Erbbaurechtsvertrag vom 17.08.1995 zur Urkundenrollennummer 1571 bzw. auf die Nachtragsurkunde zur Urkundenrollennummer 2258 vom 20.11.1995, beide vor der beurkundenden Notarin Frau I in errichtet (Vertragsakte des Beklagten), vollinhaltlich Bezug genommen. 9

Mit ebenfalls am 17.08.1995 notariellen beurkundeten Mietvertrag vermietete die Klägerin sodann an die Stadt die auf dem Erbbaugrundstück zu errichtende Sport- und Mehrzweckhalle Wegen der weiteren Einzelheiten dieses Mietvertrages wird auf den notariellen Vertrag vor der beurkundenden Notarin Frau I in vom 17.08.1995 zur Urkundenrollennummer 1572 (Vertragsakte des Beklagten) vollinhaltlich Bezug genommen. 10

Am 29.12.1995 wurde seitens der Klägerin an die Stadt der Vorauszahlungsbetrag i.H.v. 568.000 DM zur Abgeltung des gesamten Erbbauzinsanspruches der Stadt für die Laufzeit des Erbbauvertrages, mithin für den Zeitraum von 99 Jahren geleistet. 11

Dementsprechend wurde seitens der Klägerin im Rahmen ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 1995 der genannte Vorauszahlungsbetrag i.H.v. insgesamt 568.000 DM als Werbungskosten geltend gemacht und insoweit ein Verlust i.H.v. 1.580.439 DM erklärt. 12

Dem folgte der Beklagte jedoch nicht und berücksichtigte im erstmaligen, unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Feststellungsbescheid für das Streitjahr 1995 vom 22.01.1997 nicht den gesamten im voraus geleisteten Erbbauzinsbetrag i.H.v. 568.000 DM, sondern legte diesen Betrag auf die Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses von 99 Jahren um und berücksichtigte insoweit nur einen Betrag i.H.v. 5.738 DM. Dementsprechend wurde der gesondert und einheitlich festgestellte Verlust für das Streitjahr 1995 i.H.v. 1.018.177 DM festgestellt. 13

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. Im Rahmen dieses Einspruchsverfahrens verständigten sich die Beteiligten dahingehend, dass zunächst einmal eine Berücksichtigung des vollständigen Erbbauzinsvorauszahlungsbetrages i.H.v. 568.000 DM erfolgen sollte und die diesbezüglichen tatsächlichen und rechtlichen Streitfragen im Rahmen einer Außenprüfung einer Klärung zugeführt werden sollten. Dementsprechend erließ der Beklagte am 12.03.1998 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid, in dem nunmehr der von der Klägerin geltend gemachte Verlust i.H.v. 1.580.439 DM anerkannt wurde. 14

Im Rahmen der in der Zeit zwischen November und Dezember 1998 durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 1995 bis 1997 gelangte der Beklagte sodann zu der Rechtsauffassung, dass die in einem Einmalbetrag gezahlten Erbbauzinsen als Anschaffungskosten zu behandeln seien und die Klägerin diese damit nur verteilt auf die Laufzeit des Erbbaurechts gemäß § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG abziehen könne.	15
Insoweit wird verwiesen auf die Tz. 23.7 des Betriebsprüfungsberichts vom 16.12.1998.	16
Dementsprechend änderte der Beklagte mit auf § 164 Abs. 2 gestützten Änderungsbescheid vom 09.06.1999 die gesonderte und einheitliche Feststellung für das Streitjahr 1995 erneut und berücksichtigte nunmehr wiederum lediglich den anteiligen, auf die Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses verteilten Erbbauzins i.H.v. 5.738 DM. Aufgrund weiterer, im vorliegenden Verfahren nicht streitiger Feststellungen im Rahmen der Außenprüfung wurde der Verlust sodann auf einen Betrag i.H.v. 943.154 DM gesondert und einheitlich festgestellt.	17
Hiergegen hat die Klägerin am 09.07.1999 Sprungklage gemäß § 45 Abs. 1 FGO erhoben, der der Beklagte fristgerecht zugestimmt hat.	18
Die Klägerin macht geltend, dass es sich bei der Erbbaurechtsbestellung um einen schuldrechtlichen Vertrag handele, der den Grundstückseigentümer verpflichte, das Erbbaurecht zu bestellen und den künftigen Erbbauberechtigten verpflichte, ein Entgelt in Form wiederkehrender Leistungen, den Erbbauzins, zu entrichten. Das Erbbaurecht stelle wirtschaftlich betrachtet ein befristetes Nutzungsrechtsverhältnis dar, da es auf den fortwährenden Austausch von Leistungen während der Dauer des Erbbaurechtsverhältnisses gerichtet sei. Diese Leistungsverpflichtungen seien für die steuerliche Beurteilung maßgebend. Das Erbbaurechtsverhältnis rücke wegen seiner zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Leistungsinhalte steuerlich in die Nähe eines entgeltlichen rein schuldrechtlichen Nutzungsverhältnisses und sei dem Miet- oder Pachtverhältnis vergleichbar.	19
Beim Erbbauverpflichteten gehörten die Entgelte für die Bestellung eines Erbbaurechts an Grundstücken des Privatvermögens zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 EStG. Dies gelte nicht nur für regelmäßig wiederkehrende Leistungen, sondern auch für Vor- und Einmalzahlungen. Die erhaltenen Entgelte seien gemäß § 11 Abs. 2 EStG als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung im Zeitpunkt des Zuflusses der Besteuerung zu unterwerfen.	20
Beim Erbbauberechtigten seien die Erbbauzinsen, die laufend entrichtet würden, im Jahre der Zahlung als Werbungskosten abzuziehen, § 11 Abs. 2 EStG.	21
Das gleiche gelte für im voraus gezahlte Erbbauzinsen und andere Einmalentgelte.	22
Als gleichmäßig auf die Nutzungsdauer zu verteilende Anschaffungskosten für den Erwerb des Nutzungsrechts kämen nur solche einmaligen Aufwendungen in Betracht, die im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluss oder der Erbbaurechtsbestellung anfallen würden oder die als Entgelt für das Zustandekommen des Vertrags geleistet würden, wie z.B. Notariats-, Gerichts- und Vermessungskosten.	23
Die in einem Einmalbetrag im voraus gezahlten Erbbauzinsen könnten dann als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung Berücksichtigung finden, wenn ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund für diese Zahlung vorliege. Als vernünftiger wirtschaftlicher Grund sei eine merklich niedrigere Gesamtbelastung für den Betroffenen zu sehen, ohne	24

dass dabei Steuervorteile eine ausschlaggebende Rolle spielen würden. Erbbauzinsen seien auch bei Einmalzahlungen Nutzungsentgelte und keine Anschaffungskosten.

Weiterhin sei zu berücksichtigen, dass es sich bei der Klägerin um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handeln würde, und die Einkünfte im Wege der Gegenüberstellung der Einnahmen und Werbungskosten zu ermitteln seien. Im Gegensatz zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sei hier die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens nicht möglich, so dass es bei einem sofortigen Abzug verbleiben müsse. 25

Die Klägerin habe die Einmalzahlung von 568.000 DM gegenüber einer jährlichen Zahlung von 28.400 DM gewählt, da die Steigerung jeweils um 3 % des Vorjahresbetrages zu einer erheblichen Steigerung der zu zahlenden Erbbaurechtszinsen während der Gesamtlaufzeit des Vertrages von 99 Jahren geführt hätte. 26

Die Einsparung eines nicht unerheblichen Betrages stelle einen wirtschaftlichen Grund dar, der in jedem Fall die Einmalzahlung als gerechtfertigt erscheinen lasse. 27

Die Verträge und die Erbbauzinseinmalzahlung seien zudem zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem der sofortige Abzug als Werbungskosten seit Jahren gängige Übung gewesen sei. 28

Entscheidend für die Gleichstellung von Erbbaurechtsverträgen mit Miet- und Pachtverhältnissen sei für den BFH, dass auch nach Entstehung des Erbbaurechts die vertraglichen Beziehungen der Parteien steuerlich als Leistungsaustausch anzusehen seien, so dass die Erbbauzinsen für die fortwährende Duldung der Grundstücksnutzung durch den Erbbauberechtigten und nicht als Anschaffungskosten für ein Nutzungsrecht anzusehen seien. 29

Die Klägerin beantragt, 30

im Streitjahr die Erbbauzinsvorauszahlung in voller Höhe mit 568.000 DM abzüglich bereits berücksichtigter 5.738 DM als zusätzliche Werbungskosten zu berücksichtigen und den Verlust der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 1995 entsprechend zu erhöhen, 31

im Falle des Unterliegens die Revision zuzulassen. 32

Der Beklagte beantragt, 33

die Klage abzuweisen, 34
35

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 36

Er ist der Auffassung, dass die Einmalzahlung nicht als laufende Leistung im Rahmen eines durch die Erbbaurechtsbestellung begründeten Dauernutzungsverhältnisses beurteilt werden könne. Die vorausgezahlten oder in einem Einmalbetrag gezahlten Erbbauzinsen seien vielmehr den Anschaffungskosten des Erbbaurechts zuzuordnen. Dies ergebe sich auch aus dem Schreiben des BMF vom 10.12.1996, BStBl I 1996, 1440. 37

Nach dem Erbbaurechtsvertrag vom 17.08.1995 bzw. dem geänderten Vertrag vom 20.11.1995 sei die Zahlung eines jährlich fälligen Erbbauzinses vereinbart gewesen. Laut Vertrag sei nur auf Verlangen des Erbbaugebers der Anspruch auf Zahlung des Erbbauzinses für die gesamte Laufzeit von 99 Jahren durch die Zahlung eines Gesamtbetrages abzugelten gewesen. 38

In der Handakte der Betriebsprüfung befindet sich ein Schreiben des Bürgermeisters der Stadt vom 9. September 1998, wonach der Vorschlag zur Einmalzahlung des Erbbauzinses seitens der Klägerin erfolgte. Für die Stadt habe in Anbetracht der Finanz- und Haushaltslage keine Veranlassung bestanden, eine Vorauszahlung des Erbbauzinses zu verlangen. 39

Die Klägerin hat desweiteren bereits im Verwaltungsverfahren ein Wertgutachten des von der Industrie- und Handelskammer öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen Dipl.-Ing. S über die Ermittlung des Verkehrswertes für das unbebaute Grundstück in vorgelegt. Danach beträgt der Verkehrswert des unbebauten Grundstücks zum Bewertungsstichtag 26.07.1995 550.000 DM. 40

In der Feststellungsakte des Beklagten befindet sich ein Aktenvermerk der OFD Köln, St 126, vom 04.02.1998 wonach von der Wirtschaftlichkeit der Vorauszahlung i.H.v. 568.000 DM auszugehen ist. Die OFD Köln hat insoweit eine Berechnung des kapitalisierten Barwerts laut Tabelle 1 der Anlage zu § 12 Bewertungsgesetz vorgenommen. Hiernach wäre bei einer unterstellten Verzinsung von 5,5 % zu Beginn der Zahlungsverpflichtung ein abgezinster Betrag i.H.v. 1.090.207 DM zu zahlen gewesen, um die Erbbauzinsverpflichtung bereits zum Zeitpunkt des Beginns des Erbbaurechtsverhältnisses abzulösen. 41

Entscheidungsgründe 42

Die Klage ist begründet. 43

Der Beklagte hat es zu Unrecht abgelehnt, den von der Klägerin im Streitjahr im Wege einer Einmalzahlung für die gesamte Vertragsdauer des Erbbaurechtsverhältnisses geleisteten Erbbauzins insgesamt zum Abzug zuzulassen. Die vom Beklagten vorgenommene Aufteilung der Einmalzahlung auf die Vertragslaufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses ist im Streitfall nicht zutreffend, vielmehr ist die Zahlung insgesamt im Streitjahr als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung gemäß §§ 21, 9 EStG zu berücksichtigen. 44

1. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist das Erbbaurecht als grundstücksgleiches Recht im Sinne des bürgerlichen Gesetzbuches ein Wirtschaftsgut im Sinne der §§ 4 ff. EStG, das grundsätzlich beim Anlagevermögen auszuweisen ist. Dieser grundsätzlichen Aktivierungspflicht des Erbbaurechts steht nicht entgegen, dass das durch die Bestellung eines Erbbaurechts begründete Rechtsverhältnis als ein Dauerrechtsverhältnis anzusehen ist, das seinem rechtlichen und wirtschaftlichen Leistungsinhalt nach ein der Miete und der Pacht angenähertes entgeltliches Nutzungsverhältnis darstellt. Das Erbbaurechtsverhältnis ist insoweit in seinem Kern auf einen fortwährenden Leistungsaustausch gerichtet und entzieht sich insoweit als schwebendes Geschäft nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung einer Bilanzierung. Das Erbbaurecht verliert seine Qualität als Wirtschaftsgut jedoch nicht dadurch, dass es zum Gegenstand eines schwebenden Geschäfts gemacht wird. Die ungeachtet eines solchen Leistungsaustauschs fortbestehende Bilanzierungsfähigkeit des Erbbaurechts tritt insoweit dann in Erscheinung, wenn außerhalb des Dauernutzungsverhältnisses ein Aufwand anfällt und zuzuordnen ist, der, wie z.B. die Aufwendung für Grunderwerbsteuer, Maklerprovision, Notar- und Gerichtsgebühren sowie Vermessungskosten, vom Erwerber des Erbbaurechts zur Erlangung des Erbbaurechts getätigt wird. Dies bedeutet, dass lediglich die zuletzt genannten Aufwendungen Anschaffungskosten für die Erlangung des Erbbaurechts darstellen, zu aktivieren sind und auf die Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses abzuschreiben sind. 45

Die Erbbauzinszahlungen sind hingegen beim Erbbauberechtigten nicht als Anschaffungskosten eines abnutzbaren Wirtschaftsguts "Erbbaurecht" zu aktivieren. Zwischen dem Grundstückseigentümer und dem Erbbauberechtigten werden vielmehr während der Dauer des Erbbaurechts Leistungen ausgetauscht im Sinne eines schwebenden Rechtsgeschäfts. Der Grundstückseigentümer muss insoweit gegen Zahlung eines Erbbauzinses die Nutzung durch den Erbbauberechtigten dulden. Mit dem Erbbauzins werden folglich laufende, zeitraumbezogene Leistungen des Grundstückseigentümers abgegolten (vgl. zur ständigen Rechtsprechung des BFH Urteile vom 20.11.1980 IV R 126/78, BStBl II 1981, 398; vom 20.01.1983 IV R 158/80, BStBl II 1983, 413; vom 17.04.1985 I R 132/81, BStBl II 1985, 617; vom 08.12.1988 IV R 133/87, BStBl II 1989, 407; vom 26.03.1991 IV B 132/90, BFH/NV 1991, 736; vom 04.06.1991 X R 136/87, BStBl II 1992, 70; vom 19.10.1993 VIII R 87/91, BStBl II 1994, 109; vom 07.04.1994 IV R 11/92, BStBl II 1994, 796). Soweit der Erbbauberechtigte das Erbbaurecht im Rahmen seiner Gewinneinkünfte nutzt und den Gewinn im Wege des Vermögensvergleichs ermittelt, sind vorausbezahlte Erbbauzinsen oder im Wege einer Einmalzahlung geleistete Erbbauzinsen aktiv abzugrenzen (vgl. BFH-Urteile vom 20.11.1980 IV R 126/78, a.a.O.; vom 20.01.1983 IV R 158/80, a.a.O.; vom 17.04.1985 I R 132/81, a.a.O.; vom 08.12.1988 IV R 133/87, a.a.O.; vom 26.03.1991 IV B 132/90, a.a.O.; vom 19.10.1993 VIII R 87/91, a.a.O.).

2. Auf der Grundlage dieser Rechtsprechungsgrundsätze des Bundesfinanzhofs, denen sich der erkennende Senat im Streitfall anschließt, ergibt sich für die im Voraus erfolgte Einmalzahlung des Erbbauzinses durch die Klägerin im Streitfall folgendes: 47

a) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist hinsichtlich des Erbbaurechts zwischen den Einmalleistungen, die zur Erlangung des Erbbaurechts als solchem erbracht werden, und dem Nutzungsentgelt, das für die Nutzungsüberlassung des Grundstücks in Form des Erbbauzinses gezahlt wird, zu differenzieren. Daraus ergibt sich, dass allein die Tatsache, dass im Streitfall der Erbbauzins im Rahmen einer Einmalzahlung im Voraus erbracht worden ist, nicht dazu führt, dass dieser Betrag nunmehr den Anschaffungskosten hinsichtlich des Erbbaurechts zuzuordnen ist. Auch wenn der Erbbauzins insoweit im Rahmen einer Einmalzahlung geleistet worden ist, so bleibt er weiterhin seiner Rechtsnatur und seinem Rechtscharakter nach ein Nutzungsentgelt für die Zurverfügungstellung des Grundstücks und wird mithin nicht zu einem Bestandteil der Anschaffungskosten hinsichtlich des Erbbaurechts. Die von der Klägerin vorgenommene Zahlungsweise, d.h. die Zahlung des Erbbauzinses für die gesamte Laufzeit des Erbbaurechtsvertrages in einem Gesamtbetrag führt damit nicht dazu, dass sich diese Leistung nunmehr aufgrund ihrer Zahlungsmodalität als Bestandteil der Anschaffungskosten hinsichtlich des Erbbaurechts darstellt. Auch im Rahmen einer Einmalzahlung bleibt der betreffende Erbbauzins ein Nutzungsentgelt, das nicht den Anschaffungskosten auf das Erbbaurecht zuzuordnen ist. 48

b) Dass diese Betrachtungsweise zutreffend ist, zeigt auch die Tatsache, dass auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich eine Einmal- oder Vorauszahlung nicht dazu führt, dass diese Zahlung nunmehr den Anschaffungskosten für das Wirtschaftsgut "Erbbaurecht" zugeordnet wird, sondern vielmehr beim Erbbauberechtigten im Wege einer aktiven Rechnungsabgrenzung dem jeweiligen Gewinnermittlungszeitraum zugeordnet wird, zu dem die Leistung sachlich und zeitlich gehört. Auch dieser Umstand spricht dafür, dass bei den Überschusseinkunftsarten, bei denen gemäß § 11 EStG lediglich auf den Zufluss oder Abfluss der Einnahmen und Aufwendungen abzustellen ist, keine Möglichkeit besteht, die Einmalzahlung auf die Laufzeit des Vertragsverhältnisses zu verteilen. 49

c) Im Zusammenhang mit der Frage, wie vom Erbbauberechtigten getragene Erschließungskosten zu behandeln sind - als Anschaffungskosten für den Erwerb des Erbbaurechts oder als zusätzliches Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Grundstücks durch den Erbbaupflichtigen - hat der Bundesfinanzhof darauf hingewiesen, dass es bislang ausdrücklich offen gelassen worden sei, inwieweit die zu den Gewinneinkünften entwickelten Grundsätze hinsichtlich der Einordnung der Erschließungsbeiträge im Rahmen der Erbbaurechtsverhältnisse auf die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung übertragbar seien. Er hat hierzu angemerkt, dass die Anwendung der für die bilanzierenden Erbbauberechtigten geltenden Rechtsprechung im Bereich der Überschusseinkünfte deshalb zweifelhaft sei, weil bei den Überschusseinkünften nicht die Möglichkeit bestehe, ein Nutzungsentgelt auf die Laufzeit des Nutzungsrechts zu verteilen (vgl. BFH-Urteil vom 14. September 1999 IX R 31/96, BFH/NV 2000, 558 mit Hinweis auf BFH-Urteil vom 23. April 1991 IX R 86/89, BStBl II 1991, 712).

Überträgt man diese Feststellung auf den vorliegenden Streitfall, so verbleibt es dabei, dass im Rahmen der Überschusseinkunftsarten im Hinblick auf das geltende Zufluss- und Abflussprinzip im Sinne § 11 EStG keine Handhabe besteht, Voraus- oder Einmalzahlungen auf die Laufzeit des Nutzungsrechts zu verteilen. 51

Der erkennende Senat sieht daher im Streitfall im Rahmen der allgemeinen Überschussermittlungsgundsätzen keinen rechtlichen Ansatzpunkt dafür, entsprechend dem Rechtsstandpunkt des Bundesministeriums der Finanzen im Erlass vom 10.12.1996 (BStBl I 1996, 1440) die im Wege einer Einmalzahlung geleisteten Erbbauzinsen nur auf die Laufzeit des Erbbaurechts verteilt gemäß § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG als Werbungskosten in Ansatz zu bringen. 52

Da nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch im Wege der Voraus- oder Einmalzahlung geleistete Erbbauzinsen ihren Charakter als Nutzungsentgelt nicht verlieren, besteht nach Auffassung des Gerichts im Streitfall auch keine Handhabe dafür, im Wege einer Einmalzahlung geleistete Erbbauzinsen auf die Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses zu verteilen, insoweit also Absetzungen für Abnutzungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG vorzunehmen. Die im Wege einer Einmalzahlung geleisteten Erbbauzinsen stellen keine Anschaffungskosten auf das Wirtschaftsgut "Erbbaurecht" dar, so dass mithin Absetzungen für Abnutzungen im Sinne § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG nicht in Betracht kommen. 53

Ebensowenig kommt eine, dann steuerverschärfende, analoge Anwendung der vorgenannten Vorschrift im Streitfall in Betracht. Denn insoweit liegt keine - hierfür erforderliche - planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes vor, sondern vielmehr eine grundsätzliche Systemverschiedenheit zwischen den Gewinneinkunftsarten, bei denen eine periodengenaue Gewinnerfassung im Wege der Rechnungsabgrenzung erfolgt, und den Überschusseinkunftsarten, die insoweit allen dem Zufluß- und Abfluß-Prinzip i.S.d. § 11 EStG folgen. 54

Daß der Rechtsstandpunkt der Finanzverwaltung insoweit zumindest inkonsequent ist, zeigt auch das vorgenannte BMF-Schreiben, wonach der Erbbaupflichtige die Einmalzahlung des Erbbauzinses im Zuflußzeitpunkt insgesamt zu versteuern hat und ihm lediglich die Möglichkeit eingeräumt wird, die Zahlung des gesamten Entgelts auf die verbleibende Laufzeit des Erbbaurechts, längstens jedoch auf die Dauer von 10 Jahren zu verteilen (kritisch insoweit auch v. Reden in Littmann/Bitz/Pust, Stand April 1998, § 21 Rdn. 237). Denn für eine unterschiedliche Behandlung der Ausgabe- und der Einnahmeseite gibt es nämlich an sich keine Rechtfertigung. 55

d) Grundsätzlich muss insoweit gelten, dass die Art und Weise der Zahlung, d.h. die Zahlungsmodalitäten, sowohl im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich als auch im Rahmen der Einnahme-Überschuß-Rechnung nicht ausschlaggebend dafür sein kann, inwieweit eine Leistung als Nutzungsentgelt im Rahmen eines schwebenden Geschäfts oder als Anschaffungskosten auf ein Wirtschaftsgut anzusehen sind (so auch Bauer in Kirchhof/Söhn, Stand März 2001, § 5 EStG Rdn. F 367). 56

e) Weiterhin ist zu beachten, dass der Bundesfinanzhof für den Fall von Pachtvorauszahlungen entschieden hat, dass es sich hierbei nicht um Anschaffungskosten für den Erwerb eines abnutzbaren Wirtschaftsguts im Sinne § 7 EStG, die nur in Form von Absetzungen für Abnutzungen als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten, handelt (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 1983 VIII R 61/81, BStBl II 1984, 267). Der Bundesfinanzhof hat insoweit ausgeführt, dass er in einer früheren Entscheidung zwar festgestellt habe, entgeltlich erworbene Mietrechte und vergleichbare Nutzungsrechte unterlägen einem durch AfA zu berücksichtigenden Wertverzehr und seien auf die Dauer des Nutzungsrechts linear abzuschreiben. (Hinweis auf Urteil vom 27. Juni 1978 VIII R 12/72, BStBl II 1979, 38). Insoweit gehörten zu den Anschaffungskosten für den Erwerb eines Nutzungsrechts jedoch nicht die Gegenleistungen des Berechtigten für die Gebrauchsüberlassung des betreffenden Wirtschaftsguts. Pachtvorauszahlungen und Einmalzahlungen seien ebenso wie die laufenden Pachtzahlungen Entgelte pro rata temporis der Nutzungsüberlassung und nicht Anschaffungskosten für ein Nutzungsrecht. Als Anschaffungskosten für den Erwerb eines Nutzungsrechts kämen nur einmalige Aufwendungen in Betracht, die im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluss anfallen würden oder die als Entgelt für das Zustandekommen des Vertrags geleistet würden. Auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG würde der Abschluss eines langfristigen Miet- oder Pachtvertrages nicht zur Aktivierung eines Nutzungsrechts beim Mieter oder Pächter führen. Vorauszahlungen seien auch dort lediglich als Rechnungsabgrenzungsposten im Sinne § 5 Abs. 3 EStG zu bilanzieren. Im Bereich der Überschusseinkünfte stehe einer Verlagerung von Ausgaben in das Kalenderjahr, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen seien, § 11 Abs. 2 EStG entgegen (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 1983 VIII R 61/81, a.a.O.; unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 24. Oktober 1979 VIII R 92/77, BStBl II 1980, 187). 57

Darüber hinaus hat der BFH in einer weiteren Entscheidung auch darauf hingewiesen, dass die Rechtsstellung eines dinglichen Nutzungsberechtigten eher der eines Mieters als der eines Eigentümers gleichgestellt sei und insoweit klargestellt, dass in diesen Fällen der Grundstückseigentümer wie ein Vermieter und Verpächter Nutzungen realisiere und kein Entgelt für die Veräußerung eines Wirtschaftsguts in Form eines beschränkt dinglichen Rechts erziele (vgl. BFH-Urteil vom 27. Juni 1978 VIII R 54/74, BStBl II 1979, 332). 58

Auch diese Rechtsprechungsgrundsätze des Bundesfinanzhofs, ergangen zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, deuten in erheblichem Maße darauf hin, dass Vorauszahlungen und Einmalzahlungen im Bereich der Nutzungsrechte nicht zu Anschaffungskosten hinsichtlich eines abnutzbaren Wirtschaftsguts führen, sondern trotz ihrer Zahlungsmodalität im Rahmen einer Einmal- oder Vorauszahlung weiterhin Nutzungsentgelt für ein fortlaufendes Dauerschuldverhältnis darstellen, in dem im Rahmen eines schwebenden Geschäfts Leistung und Gegenleistung auf einen längeren Zeitraum hin bezogen ausgetauscht werden. Nur diejenigen einmaligen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluss stehen oder als Entgelt für das Zustandekommen des Vertrages geleistet werden, stellen Anschaffungskosten für den Erwerb des betreffenden Nutzungsrechts dar. 59

Übertragen auf den Streitfall bedeutet dies, dass der im Wege einer Einmalzahlung im Voraus geleistete Erbbauzins nicht allein wegen seiner Zahlungsmodalität, also der Einmalzahlung wegen, seinen Charakter als Nutzungsentgelt verliert und den Charakter eines Anschaffungskostenbestandteils erwirbt.

f) Soweit der Beklagte darauf hingewiesen hat, dass eine Berücksichtigung der im Wege der Einmalzahlung geleisteten Erbbauzinsen im Streitjahr insgesamt nur dann in Betracht komme, sofern für diese Voraus- oder Einmalzahlung ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund gegeben sei, was jedoch im Streitfall nicht nachgewiesen sei, so vermag der Beklagte auch mit diesem Einwand nicht durchzudringen. 61

Der Begriff des vernünftigen wirtschaftlichen Grundes für die Vorauszahlung von Aufwendungen wird von der Finanzverwaltung in Tz. 3.3.2 des Bauherrenerlasses vom 31. August 1990 (BStBl I 1990, 366) in Bezug genommen. 62

Der Begriff entstammt der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Der Bundesfinanzhof hat in mehreren Entscheidungen darauf hingewiesen, dass im Voraus entrichtete Leistungen nicht im Jahr ihrer Zahlung als Werbungskosten abziehbar sind, wenn sie ohne wirtschaftlichen vernünftigen Grund vorausgezahlt worden sind. In einem solchen Fall könne die bürgerlich-rechtliche Gestaltung rechtsmissbräuchlich sein, wenn sie, gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen, also ungewöhnlich sei, der Steuerminderung dienen solle und bei sinnvoller, Ziel und Zweck der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz missbilligt werde. Dem Abzug der Aufwendungen im Jahr der Zahlung stehe dann § 42 der Abgabenordnung entgegen (vgl. BFH-Urteile vom 23.09.1986 IX R 113/82, BStBl II 1987, 219; vom 11. August 1987 IX R 163/83, BStBl II 1989, 702). 63

Im Streitfall ist aber von einer Wirtschaftlichkeit der erfolgten Vorauszahlung des Betrages i.H.v. 568.000 DM auszugehen. Unter Berücksichtigung des kapitalisierten Barwerts der Erbbauzinsverpflichtung der Klägerin laut Tabelle 1 der Anlage zu § 12 BewG wäre bei einer unterstellten Verzinsung von 5,5 % zu Beginn der Zahlungsverpflichtung ein abgezinster Betrag i.H.v. 1.090.207 DM zu zahlen gewesen, um die Erbbauzinsverpflichtung bereits zum Zeitpunkt des Beginns des Erbbaurechtsverhältnisses abzulösen. Insoweit stellt sich die Einmalzahlung in Höhe von 568.000 DM als zweifellos wirtschaftlich vernünftiger Grund für die erfolgte Vorauszahlung des Erbbauzinses dar. Dieser Auffassung ist zudem auch der Beklagte selbst ausweislich des genannten Aktenvermerks der OFD Köln, St 126, vom 04.02.1998. 64

Hinzu kommt, dass die geleistete Voraus- bzw. Einmalzahlung sich auch in der ungefähren Größenordnung der Wertverhältnisse des Grund und Bodens im Zeitpunkt der Begründung des Erbbaurechtsverhältnisses hält. 65

Unter Berücksichtigung dieser tatsächlichen Umstände, gelangt der erkennende Senat zu der Feststellung, dass für die Sofortablösung der Erbbauzinsverpflichtung im Rahmen einer Voraus- bzw. Einmalzahlung durchaus wirtschaftlich vernünftige Gründe gesprochen haben, sodaß begründete Anhaltspunkte für ein rechtsmißbräuchliches Verhalten der Klägerin insoweit nicht eingreifen. 66

g) Letztlich spricht auch für die Berücksichtigungsfähigkeit der Einmalzahlung i.H.v. 568.000 DM im Streitjahr die Tatsache, dass insoweit auf Seiten der Klägerin eine effektive Leistungsfähigkeitsminderung eingetreten ist, der, anders als bei der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes, kein aktiver Gegenwert im Sinne eines Wirtschaftsgutes gegenübersteht. Auch unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Klägerin mit der Einmalzahlung das 67

Recht erworben hat, für die Vertragsdauer des Erbbaurechtsverhältnisses, mithin für die Zeitdauer von 99 Jahren, das betreffende Grundstück zu nutzen, bleibt das betreffende Nutzungsverhältnis dennoch ein schwebendes Rechtsgeschäft, das es ausschließt davon auszugehen, dass mit der Einmalzahlung Anschaffungskosten für die Erlangung des Erbbaurechts aufgewandt worden sind.

In der dem Streitfall zugrunde liegenden Fallkonstellation wirkt sich einzig und allein aus, dass im Rahmen der Überschusseinkunftsarten, die dem reinen Zufluss- und Abflussprinzip unterliegen, anders als bei den Gewinneinkunftsarten durch Vermögensvergleich, keine Handhabe besteht, durch eine passive oder aktive Rechnungsabgrenzung im voraus entstandenen Aufwand bzw. im voraus erworbene Einnahmen derjenigen Gewinnermittlungsperiode zuzuordnen, zu der die betreffenden Einnahmen oder Ausgaben sachlich wie zeitlich gehören.

68

3. Im Hinblick darauf, dass die von der Klägerin im Streitjahr geleistete Einmalzahlung des Erbbauzinses i.H.v. 568.000 DM insgesamt als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung Berücksichtigung zu finden hat und der Beklagte im geänderten Feststellungsbescheid vom 09.06.1999 lediglich einen Betrag i.H.v. 5.738 DM an Erbbauzinsen berücksichtigt hat, war der im vorgenannten Bescheid festgestellte Verlust i.H.v. 943.154 DM um den Differenzbetrag i.H.v. 562.262 DM (568.000 DM ./. 5.738 DM) zu erhöhen und ein Verlust in Höhe von insgesamt 1.505.416 DM festzustellen. Die Verteilung dieses Verlustes auf die Feststellungsbeteiligten hat entsprechend der im Tenor vorgenommenen Verlustzurechnung zu erfolgen.

69

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

70

5. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO, §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

71

6. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat.

72

Der Bundesfinanzhof hat bislang noch nicht die Frage entschieden, wie im Rahmen der Überschusseinkünfte eine im Voraus erbrachte Einmalzahlung von Erbbauzinsen ertragsteuerlich zu behandeln ist. Da somit höchstrichterlich noch nicht geklärt ist, inwieweit eine derartige Einmalzahlung im Rahmen der Überschusseinkünfte in Anbetracht der fehlenden Möglichkeit einer aktiven Rechnungsabgrenzung insgesamt im Zeitpunkt der Zahlung zu berücksichtigen ist, oder inwieweit die Tatsache der Einmalzahlung dazu führt, dass die betreffende Leistung ebenso wie die übrigen Einmalzahlungen im Zusammenhang mit dem Erwerb des Erbbaurechts auf die Dauer des Nutzungsrechts abzuschreiben ist, liegt insoweit eine klärungsbedürftige und klärungsfähige Rechtsfrage vor, die die Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung rechtfertigt.

73