
Datum: 15.10.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 3169/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:1015.3K3169.03.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IX R 56/13

Tenor:

Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften für 1995 vom 22.05.2003 wird geändert. Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Feststellung von Einkünften nach Maßgabe der Entscheidungsgründe zu errechnen und den Bescheid mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekanntzugeben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens, mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, die diese selbst zu tragen haben, trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|--|---|
| | 1 |
| Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob eine im Streitjahr an die Klägerin erfolgte und als Darlehen bezeichnete Zahlung in Höhe von 4.596.278 DM als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung anzusehen ist. Daneben sind Sonderwerbungskosten eines Treugeber-Kommanditisten im Streit. | 2 |
| Die als vermögensverwaltende Gesellschaft in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft geführte Klägerin wurde am11.1989 gegründet. Gesellschaftszweck ist der Betrieb und die Verwertung von gewerblichen Immobilien, Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, | 3 |

insbesondere die Verwaltung und Vermietung von Büro- und Geschäftshäusern sowie sonstiger gewerblicher Immobilien. Die Klägerin erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und ermittelt diese im Wege der Einnahme-Überschuss-Rechnung. Neben den unmittelbar an der Klägerin beteiligten Komplementären und Direktkommanditisten waren über die Treuhandgesellschaft A und Partner Steuerberatungsgesellschaft GmbH, in B (zugleich Prozessbevollmächtigte der Klägerin), die insoweit die Rechtsstellung und Funktion einer Treuhand-Kommanditistin übernahm, ab den Jahren 1992/1993 mehr als 2.300 Treugeber-Kommanditisten (Fondsanleger) an der Klägerin mittelbar beteiligt.

Wegen der notwendigen Beteiligung der Beigeladenen am vorliegenden Verfahren wird auf die Beschlüsse des Senats vom 14.06. und 07.10.2013 Bezug genommen. 4

Am 25.08.1992 erwarb die Klägerin in D zu einem Kaufpreis von 56 Mio. DM ein Baugrundstück in der Absicht, hierauf ein ...zentrum zu errichten. 5

Am 02.09.1992 schloss die Klägerin mit der Firma E Deutschland GmbH (Firma E) einen Generalübernehmervertrag, mit dem der Firma E die schlüsselfertige Erstellung dieses ...zentrums einschließlich aller erforderlichen Planungsleistungen als Generalübernehmer übertragen wurde. Mit Verträgen vom 03.09.1992 übernahm die Firma E im Rahmen eines Alleinauftrages den Nachweis der Vermittlung von Mietern ab Fertigstellung des Fondsobjektes (Erstvermietung) sowie des Weiteren eine Zinsgarantie. 6

In der Zeit zwischen November 1992 und November 1994 errichtete die Klägerin in D auf dem ca. 8.000 qm großen Baugrundstück entsprechend ihrer Planungen das ...zentrum mit Büroflächen von ca. 22.000 qm und 316 Tiefgaragenstellplätzen (Bürogebäude F-Platz). 7

Am 15.11.1994 richtete die Firma E ein Schreiben an die Klägerin mit folgendem Inhalt: 8

„Das Bürohaus ..., F-Platz, wird im Dezember diesen Jahres bezugsfertig. Nach jetziger Einschätzung der Vermietungssituation in D gehen wir als mit der Erstvermietung beauftragte Gesellschaft davon aus, dass erst im Laufe des kommenden Jahres eine Vollvermietung des Fondsobjektes erreicht werden kann. 9

E Deutschland GmbH stellt ohne Anerkennung einer Rechtspflicht für das Jahr 1995 eine Ausschüttung in Höhe von 2,5 % - dies sind 50 % der prospektierten Ausschüttung - durch Gewährung eines Mietzuschusses sicher, verbunden mit folgendem Besserungsschein: 10

Sofern und soweit in späteren Jahren Mieteinnahmen entstehen, die die Fonds-Prognose-Rechnung übersteigen, stehen diese bis zur Höhe des gewährten Mietzuschusses uns zu. Für die Berechnung der Mehreinnahmen ist die eingetretene reale Inflationsentwicklung maßgeblich. 11

Die Zahlung des Mietzuschusses für 1995 erfolgt am 31.12.1995. 12

Ihr Einverständnis mit dieser Regelung bitten wir uns zu bestätigen...“ 13

In einem Schreiben vom 06.06.1995 betreffend die Einladung zur Gesellschafterversammlung am1995 empfahl die Treuhand-Kommanditistin den Treugeber-Kommanditisten, das Angebot der Firma E auf Gewährung eines Mietzuschussdarlehens unter Tagesordnungspunkt 14 anzunehmen, um die Liquiditätssituation der Gesellschaft zu verbessern. 14

- Auf der Gesellschafterversammlung der Klägerin für das Geschäftsjahr 1994 am1995 in D beschlossen die Gesellschafter unter TOP 14 die Annahme des „Mietzuschussdarlehens“ der Firma E.
- Aus dem Protokoll der Gesellschafterversammlung vom1995 ist ersichtlich, dass der von der Klägerin angestrebte Mietpreis zum damaligen Zeitpunkt auf dem Der Büro-Immobilien-Markt nicht durchsetzbar gewesen ist und über Preiszugeständnisse gesprochen werden musste (TOP 3). 16
- Aus dem Protokoll ist weiterhin ersichtlich, dass der Geschäftsführer der G-Verwaltungen GmbH (Beigeladene zu 6) - dieses Unternehmen war von der Klägerin mit Vertrag vom 03.09.1992 mit der umfassenden Geschäftsbesorgung für die Klägerin beauftragt worden - auf Nachfragen aus dem Kreis der Gesellschafter erläuterte, dass das Mietzuschussdarlehen aus den jährlichen Mieteinnahmen unter Berücksichtigung der Mietentwicklung und der tatsächlich gegebenen Inflationsrate, soweit diese den Planansatz überschritten, zu tilgen sei. Für die Berechnung der Mieteinnahmen sollte die eingetretene Inflationsentwicklung maßgeblich sein (ebenfalls TOP 3). 17
- Am 29.11.1995 überwies die Firma E der Klägerin einen Betrag in Höhe von 4.596.278 DM. Diese Zahlung wurde von der Klägerin im Rahmen ihres Jahresabschlusses als einkommensneutraler Darlehenszufluss behandelt. 18
- Der Restbetrag in Höhe von 543.722 DM (der von der Firma E zugesagte Gesamtbetrag betrug insgesamt 5.140.293 DM) wurde am 09.02.1996 in Höhe von 205.871,55 DM sowie am 29.04.1996 in Höhe von 318.863,22 DM durch Verrechnung mit Forderungen der Firma E aus Mieterbeschaffungsgebühren gezahlt. 19
- Am 25.06.1996 schloss die Klägerin mit der Firma E eine Vereinbarung über die vorzeitige Tilgung des vorbezeichneten Darlehens. Dabei kamen die Parteien überein, dass mit der Zahlung eines Betrages in Höhe von 2.699.000 DM durch die Klägerin das in Höhe von 5.140.000 DM gewährte zinslose Darlehen als getilgt gelte. Die Firma E verzichte im Hinblick auf die vereinbarte Zinslosigkeit des Darlehens wegen der vorzeitigen Tilgung auf die Rückzahlung eines Teilbetrages in Höhe von 2.441.000 DM. 20
- Am 16.08.1996 zahlte die Klägerin den Betrag in Höhe von 2.699.000 DM an die Firma E. 21
- Im Rahmen ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr ließ die Klägerin den Darlehenszufluss als nicht ergebniswirksam unberücksichtigt. 22
- Darüber hinaus machte die Klägerin Sonderwerbungskosten des Beigeladenen zu 7) in Höhe von 1.127,50 DM geltend. Der Beigeladene zu 7) hatte am 18.03.1995 eine mehrtägige Reise nach D unternommen, wobei unstreitig nur der 18.03. und 19.03.1995 mit seiner Beteiligung an der Klägerin im Zusammenhang standen. Der Aufenthalt in D an den nachfolgenden Tagen war hingegen durch die freiberufliche Tätigkeit des Beigeladenen zu 7) veranlasst. Aus diesem Grunde machte die Klägerin nur die Aufwendungen für eine Übernachtung zuzüglich Fahrtkosten und Verpflegung geltend. Der geltend gemachte Betrag (= 1.127,50 DM) setzt sich wie folgt zusammen: Reisekosten in Höhe von 708 DM (1.360 km x 0,52 DM), Hotelkosten für eine Übernachtung ohne Frühstück von 239 DM, Verpflegungsmehraufwand von 92 DM (2 x 46 DM) sowie Kosten pauschal für Porto/Telefon und dergl. von 88,50 DM (= 1.127,50 DM). 23

Der Beklagte folgte dieser Erklärung der Klägerin im erstmaligen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Feststellungsbescheid für das Streitjahr.

Ab dem Jahre 1997 führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung H bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis 1995 durch. 25

Dabei gelangten die Betriebsprüfer gemäß Bericht vom 13.01.2000 zu der Auffassung, dass die Einnahmen des Jahres 1995 um den sogenannten „Mietzuschuss“ der Firma E und mithin um einen Betrag in Höhe von 4.596.278 DM zu erhöhen seien (Tz. 24 des Betriebsprüfungsberichts). 26

Der Mietzuschuss sei unter der Bezeichnung „Mietzuschuss-Darlehen“ gewährt worden. 27

Die Gesellschaft habe das zinslose Mietzuschussdarlehen in der Handelsbilanz zum 31.12.1995 als sonstige Verbindlichkeit passiviert. Die Restforderung des Mietzuschusses in Höhe von 544.015 DM sei aktiviert worden. Inwieweit die Firma E die mit Besserungsschein bedingt erlassene Schuld entsprechend aktiviert habe, sei nicht bekannt. 28

Der von der Firma E in 1995 gewährte „Mietzuschuss“ sei als Garantieleistung für im Jahr 1995 der Klägerin entgangene Mieten anzusehen. Die Vereinbarung über die Gewährung des Mietzuschusses sei nämlich als Garantievertrag zu qualifizieren. Die Zahlung stelle wirtschaftlich eine Mietersatzzahlung dar. Dem stehe nicht entgegen, dass auch wenn mit der Firma E ausdrücklich kein Mietgarantievertrag abgeschlossen worden sei und die tatsächlich abgeschlossenen Verträge der Klägerin mit der E-, G- und A Gruppe kein Entgelt für eine zusätzlich übernommene Garantie erkennen ließen. Denn wegen der gleichgerichteten Interessen zwischen Initiator und Fondsgesellschaft liege es nahe, von einem anderen wirtschaftlichen Gehalt der Verträge auszugehen. 29

Wirtschaftlich gesehen habe die Firma E die Mietgarantieleistung als Unternehmen der G Gruppe/Firmengruppe A (Initiatorengruppe) zur Realisierung des Gesellschaftszwecks des Immobilienfonds übernommen. Denn die Firma E als Zuschussgeber sei selbst maßgeblich als Funktionsträgerunternehmen an der Durchführung des Objekts beteiligt. Die Firma E habe daneben im Rahmen der Durchführung des Objekts noch weitere Leistungen gegenüber der Klägerin erbracht, nämlich die Tätigkeit als Generalübernehmer, die Zinsgarantie sowie die Mieterbeschaffung. 30

Die Firma E sei als „verbundenes Unternehmen“ im Sinne des § 2 AStG der Firmengruppe A zuzurechnen, so dass davon ausgegangen werden könne, dass sie ein eigenes wirtschaftliches Interesse daran gehabt habe, „Stützungszahlungen“ als Mietausgleich an die Fondsgesellschaft zu leisten. 31

Eine Passivierung des bedingt rückzahlbaren Zuschusses im Zeitpunkt der Erfassung der Zuwendung als Einnahme sei nicht zulässig. Dies sei erst dann möglich, wenn die Rückzahlungsverpflichtung tatsächlich entstehe. Diese eventuelle Rückzahlungsverpflichtung bestehe erst dann, wenn der Erfolg des Zuschusses eingetreten sei. Das Darlehen bzw. die Verbindlichkeit könne somit erst dann passiviert werden, wenn die Rückzahlungsverpflichtung tatsächlich entstehe. 32

Nach der Rechtsprechung des BFH sei eine Verbindlichkeit dann nicht als im abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich verursacht anzusehen, wenn der der Verpflichtung des Darlehensnehmers entsprechende Anspruch des Darlehensgebers von weiteren in der Zukunft liegenden Vorbedingungen entscheidend abhängig sei. Auch bei einer Rückzahlung 33

aus künftigen Erlösen hänge die Verpflichtung zur Rückzahlung der Zuschüsse entscheidend von einer in der Zukunft liegenden Vorbedingung ab.

Eine Rückzahlungsverpflichtung sei im Prüfungszeitraum nicht wirtschaftlich verursacht worden, eine Inanspruchnahme aus der Rückzahlungsverbindlichkeit nach den am Bilanzstichtag gegebenen Verhältnissen auch nicht wahrscheinlich. Dies sei aus dem Umstand zu folgern, dass nach dem Inhalt der getroffenen Vereinbarungen die allgemeinen Kriterien für die Annahme einer Darlehensverbindlichkeit wie Laufzeit, Rückzahlung, Besicherung und Zinsen fehlten. Der Zuschuss könne somit nicht als Darlehensverhältnis, das auf die Überlassung von Kapitalnutzung gerichtet sei, gewertet werden. 34

Verbindlichkeiten, die von vornherein nur aus künftigen Gewinnen oder Umsätzen zu tilgen seien, könnten mangels wirtschaftlicher Verursachung in der Vergangenheit weder als Verbindlichkeit noch als Rückstellung passiviert werden. 35

Die Passivierung einer im Bestand aufschiebend bedingten Verbindlichkeit komme nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung nur dann in Betracht, wenn bereits eine wirtschaftliche Belastung eingetreten sei. Eine solche sei nur anzunehmen, wenn eine Belastung des Vermögens drohe, nicht jedoch, wenn künftige Gewinne belastet würden. 36

Besserungsscheine stellten eine Unterart von bedingten Verbindlichkeiten dar. Beim Besserungsschein verzichte der Gläubiger auf seine Forderung, während sich der Schuldner im Gegenzug verpflichte, bei Besserung seiner wirtschaftlichen Situation die so erlassenen Beträge zurückzuzahlen. 37

Die Ausgestaltung des Mietzuschusses mit einem Besserungsschein mache die Rückzahlung des Mietzuschusses von vornherein unwahrscheinlich. Nach dem Vermietungsgegenstand und den – abweichend vom Prospekt – tatsächlich realisierten Mietkonditionen sei im Zeitpunkt der Vereinbarung des Zuschusses nicht mit einer Rückzahlung aus Mietüberschüssen zu rechnen gewesen. In 1995 seien Umstände, die einen Eintritt der aufschiebenden Bedingungen nahe legen könnten, nicht ersichtlich gewesen. 38

Der der Klägerin gewährte Mietzuschuss aus 1995 sei laut Vereinbarung erst aus späteren Mieteinnahmen, soweit diese die prognostizierten Mieteinnahmen übersteigen sollten, zurückzuführen, d.h. durch die Vereinbarung würden grundsätzlich erst spätere Erlöse wirtschaftlich belastet. In dieser gewinnabhängigen Verpflichtung zur Rückzahlung sei keine rechtliche und wirtschaftliche Belastung des gegenwärtigen Vermögens zu sehen. Verbindlichkeiten seien aber beim Schuldner nur dann anzusetzen, wenn durch sie nicht nur dessen künftige Erlöse wirtschaftlich belastet würden, sondern auch dessen bereits vorhandenes übriges Vermögen. 39

Es handele sich daher um eine aufschiebend bedingte Verbindlichkeit, die nicht passivierungsfähig sei. 40

Des Weiteren kürzte die Betriebsprüfung die Sonderwerbungskosten des Beigeladenden zu 7) von 1.127,50 DM auf 100,00 DM. Insoweit wird auf Tz. 28 sowie Anlage 7 zum Betriebsprüfungsbericht Bezug genommen 41

Diese Rechtsstandpunkte der Betriebsprüfung übernahm der Beklagte in dem gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid für 1995 vom 12.04.2002. 42

Dabei handelte es sich um einen sogenannten zusammengefassten Gewinnfeststellungsbescheid. Die Gewinnfeststellung auf der Ebene der Klägerin als Hauptgesellschaft wurde mit der Feststellung über die Verteilung des Gewinns auf der zweiten Stufe der Treugeber-Kommanditisten nach § 179 Abs. 2 Satz 3 AO verbunden.

Gegen diesen Feststellungsbescheid legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein und machte dabei geltend, dass es sich bei der Zahlung der Firma E im Streitjahr um eine Darlehensgewährung und damit um einen einkommensneutralen Vorgang gehandelt habe. Darüber hinaus seien die Sonderwerbungskosten des Beigeladenen zu 7) zu Unrecht nur in Höhe von 100,00 DM anerkannt worden. 44

Im Laufe des Einspruchsverfahrens wurde der angegriffene Feststellungsbescheid am 26.07.2002 aus für das vorliegende Verfahren nicht bedeutsamen Gründen geändert. 45

Im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 22.05.2003 wurde dem Einspruch aus hier nicht weiter interessierenden Gründen zum Teil abgeholfen und im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen. 46

Dabei stellte der Beklagte darauf ab, dass eine weitergehende Berücksichtigung von Reisekosten des Beigeladenen zu 7) als Sonderwerbungskosten nicht in Betracht komme, da der Beklagte auf Grund des vorgetragenen Sachverhalts nicht davon überzeugt sei, dass die geltend gemachten Reisekosten tatsächlich in Ausübung seiner Beteiligung an der Klägerin entstanden seien. 47

Hinsichtlich der steuerrechtlichen Bewertung der von der Firma E vorgenommenen Zahlung an die Klägerin schloss sich der Beklagte den Sach- und Rechtsausführungen der Betriebsprüfung an. 48

Im Rahmen ihrer hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, es sei unzutreffend, wenn der Beklagte ihr sowie der Initiatorengruppe gleichgerichtete Interessen unterstelle. Die zwischen ihr und den Unternehmen der G-Gruppe bestehenden Rechtsbeziehungen basierten ausschließlich auf schuldrechtlichen Verträgen, bei denen, wie dies zwischen fremden Dritten üblich sei, im Rahmen von Leistungsaustauschverhältnissen Leistungen gegen Entgelt erbracht würden. Tatsache sei jedenfalls, dass mit der Firma E keine Garantieleistung für Vermietungsrisiken vereinbart worden sei. 49

Ein Näheverhältnis zur Firma E bestehe nicht. Sie, die Klägerin, habe zur Firma E auf Grund der geschlossenen Bau- und Vermietungsverträge lediglich schuldrechtliche Beziehungen unterhalten. 50

In der Korrespondenz mit der Firma E und auf den Gesellschafterversammlungen sei stets von einem zu gewährenden Darlehen die Rede gewesen. 51

Nach Ansicht des Beklagten scheide eine Passivierung des Darlehens aus, da die Schulden nur aus künftigen Gewinnen oder Umsätzen zu tilgen seien. Der Beklagte erkenne dabei, dass auch Verbindlichkeiten, die nur aus künftigen Gewinnen oder Umsätzen zu tilgen seien, nicht nur künftiges Vermögen, sondern auch das gegenwärtige Vermögen belasteten, da ein gedachter Erwerber des Unternehmens bei der Bemessung des Kaufpreises auch derartige Rückzahlungsverpflichtungen kaufpreismindernd berücksichtigen würde. 52

Es sei nicht nachvollziehbar, wieso der Beklagte zu der Einschätzung gelange, dass die Ausgestaltung der Vereinbarung eine Rückzahlung von vornherein unwahrscheinlich 53

gemacht habe. Die Vertragsparteien hätten sich doch bereits im Folgejahr im objektiven Interessenwiderstreit auf die Rückzahlung des Darlehens in Höhe eines im Hinblick auf die vereinbarte Zinslosigkeit diskontierten Rückzahlungsbetrages verständigt und diese Rückzahlung sei auch tatsächlich erfolgt.

Daher seien die von der Firma E auf Grund des geschlossenen Darlehensvertrags ausgezahlten Beträge keine Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Es handele sich weder um Mieten oder Pachten für überlassene Flächen noch - mangels einer entsprechenden Verpflichtung der Firma E - um Mietersatz- und Mietgarantieleistungen. Die Zahlungen seien auf der Grundlage des vereinbarten Darlehensvertrages erfolgt und stellten somit Darlehensmittel dar. Für deren Qualifikation als Einnahme verbleibe kein Raum. 54

Die vom Beigeladenden zu 7) geltend gemachten Reisekosten seien von diesem belegt worden. Sie seien somit als Sonderwerbungskosten anzuerkennen. Der Beigeladene zu 7) habe am 18.03.1995 eine mehrtägige Reise nach D unternommen, aber nur die eine Übernachtung zuzüglich Fahrtkosten und Verpflegung geltend gemacht, da die nachfolgenden Übernachtungen durch anderweitige Verhandlungen mit einem seinerzeitigen Anleger veranlasst gewesen seien. Deshalb seien hierfür auch keine weitergehenden Reisekosten geltend gemacht worden. 55

Die Klägerin beantragt, 56

den angegriffenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften für das Jahr 1995 dahingehend zu ändern, dass die Einnahmen um einen Betrag in Höhe von 4.596.278 DM herabgesetzt und die Sonderwerbungskosten des Gesellschafters K in voller Höhe, mithin 1.127,50 DM berücksichtigt werden. 57

Sie regt an, die Revision zuzulassen. 58

Der Beklagte beantragt, 59

die Klage abzuweisen. 60

Er nimmt im Wesentlichen auf seine Sach- und Rechtsausführungen im Betriebsprüfungsbericht sowie in der Einspruchsentscheidung Bezug. 61

Im Erörterungstermin vom 10.08.2011 hat sich der Beklagte bereit erklärt, von den Sonderwerbungskosten des Beigeladenen zu 7) weitere 673,50 DM und damit insgesamt 773,50 DM anzuerkennen. Damit ist insoweit nur noch die Hälfte der Reisekosten von insgesamt 708 DM (1.360 km x 0,52 DM), mithin 354 DM im Streit. 62

Entscheidungsgründe 63

Die Klage ist nur zu einem geringen Teil begründet und im überwiegenden Umfang unbegründet. 64

Als Sonderwerbungskosten des Beigeladenen zu 7) sind noch weitere 673,50 DM zu berücksichtigen. 65

Im Übrigen ist der angefochtene Feststellungsbescheid rechtlich nicht zu beanstanden. 66

67

I. Bei dem von der Firma E gewährten Mietzuschussdarlehen handelt es sich um eine von der Klägerin im Rahmen ihrer Vermietungstätigkeit erzielte Einnahme.

1. Einnahmen sind gemäß § 8 Abs. 1 EStG alle Güter in Geld oder Geldeswert, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG zufließen. 68

Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung - § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG - setzen voraus, dass der Nutzungsberechtigte für die Nutzungsüberlassung eine Gegenleistung in Form einer Geldleistung oder einer Sachleistung erbringt. Die Gegenleistung kann als einmaliges oder laufendes Entgelt entrichtet werden. Ein Entgelt ist eine Einnahme im Sinne des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn es durch die Nutzungsüberlassung veranlasst ist, wobei der Anlass das auslösende Moment der Einnahme darstellen muss. Dies kann auch bei Einnahmen von dritter Seite der Fall sein. Liegt der Anlass für die Entgeltzahlung außerhalb des Nutzungsverhältnisses, liegen keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung vor (vgl. Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Juli 2013, § 21 Rn. 80 ff.). Zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gehören alle Entgelte und sonstige Zuwendungen, die in einem objektiven wirtschaftlichen oder tatsächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsart stehen und durch sie veranlasst sind (vgl. BFH-Urteile vom 14. Dezember 1999 IX R 23/99, BFH/NV 2000, 831 und vom 14. Januar 2004 IX R 54/99, BFH/NV 2004, 1088). Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob die Einnahmen durch die Vermietungs- und/oder Verpachtungstätigkeit veranlasst sind. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sind ganz allgemein Gegenleistungen für das zeitlich begrenzte entgeltliche Überlassen unbeweglichen Vermögens zum Gebrauch oder zur Nutzung (vgl. BFH-Urteil vom 20. September 2006, IX R 17/04, BStBl. II 2007, 112). Dazu zählen alle Entgelte, die in einem objektiven wirtschaftlichen oder tatsächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsart stehen und damit durch sie veranlasst sind. Der insoweit zum Einsatz kommende Veranlassungsbegriff ist weder kausal noch final, sondern primär wirtschaftlich geprägt. In Anlehnung an den weit gefassten Veranlassungsbegriff auf der Ausgabenseite reicht es aus, dass zwischen Tätigkeit bzw. Leistung und Einnahme ein tatsächlicher oder wirtschaftlicher Veranlassungszusammenhang dergestalt besteht, dass sich die Einnahme im weitesten Sinne als Gegenleistung im Rahmen des Miet- oder Pachtverhältnisses erweist, wobei nicht die äußere Erscheinungsform, sondern der wirtschaftliche Gehalt maßgebend ist. Der insoweit geltende Veranlassungsbegriff ist objektiv zu verstehen. Eine Einnahme fließt im Rahmen einer Einkunftsart zu, wenn sich aus Sicht eines objektiven Betrachters ein sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Tätigkeit oder Leistung des Steuerpflichtigen begründen lässt (vgl. Glensk in Blümich, EStG, Stand Februar 2012, § 8 Rn. 38 ff; Heuermann in Blümich, EStG, Stand August 2012, § 21 Rn. 232 ff). Der Zufluss von Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart kommt grundsätzlich auch dann in Betracht, wenn die Zuwendung nicht durch den Leistungsempfänger selbst, sondern durch einen Dritten erfolgt. Dies ist unproblematisch, falls lediglich eine Abkürzung des Zahlungsweges vorliegt, sei es, dass die Zuwendung durch den Dritten für den Leistungsempfänger vorgenommen wird, sei es, dass an einen Dritten in Erfüllung einer Schuld des Leistenden oder des Leistungsempfängers gezahlt wird oder der Leistende einen Vorteil, der ihm selbst eingeräumt wird, lediglich weitergibt. Erbringt der Dritte dagegen die Zuwendungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, fließt dem Steuerpflichtigen eine Einnahme im Rahmen einer Einkunftsart nur zu, falls zwischen der Zuwendung des Dritten und der Tätigkeit oder Leistung eine innere Verknüpfung besteht. Eine innere Verknüpfung kann auch für den Fall eigenständiger Rechtsbeziehungen zwischen dem Leistenden und dem Dritten angenommen werden. Andererseits kann der notwendige Veranlassungszusammenhang in diesen Fällen aber auch gerade mit der Begründung 69

verneint werden, die betreffende Zuwendung beruhe auf eigenen, unmittelbaren rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Dritten (vgl. Glenk in Blümich, a. a. O., § 8 EStG, Rn. 44, 45).

Auch bei der Gewährung von Zuschüssen - jenseits der Mieterzuschüsse - erfolgt die Leistung nicht durch diejenige Person, die Empfänger der Vermietungsleistung ist, sondern durch eine dritte Person. Dabei ist bei den Zuschüssen aus öffentlichen Mitteln zwischen den Zuschüssen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, den Zuschüssen zum Erhaltungsaufwand und den Zuschüssen zur Gebrauchsüberlassung sowie zu den Schuldzinsen zu differenzieren (vgl. Heuermann in Blümich, a. a. O., § 21, Rn. 240, Stichwort: Zuschüsse). Öffentliche Zuschüsse führen als Leistungen Dritter dann zu Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, wenn sie das Überlassen des Gebrauchs oder der Nutzung eines Grundstücks entgelten sollen, oder der Finanzierung von Werbungskosten dienen, nämlich den Erhaltungsaufwand oder den Aufwand für die Schuldzinsen vermindern (vgl. BFH-Urteile vom 7. Dezember 2010 IX R 46/09, BStBl. II 2012, 310; vom 14. Juli 2009 IX R 7/08, BStBl. 2010, 34; vom 14. Oktober 2003 IX R 60/02, BStBl. 2004, 14). Zuschüsse zu den Herstellungs- oder Anschaffungskosten mindern hingegen lediglich die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung und stellen keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dar (vgl. Kulosa in Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 6 Rd. 71 ff; Pfirrmann in Herrmann/Heuer /Raupach, a.a.O., § 21 Rn. 83).

70

Auch im Rahmen von Mietgarantie- oder Versicherungsleistungen als Ersatz für Mietausfälle erfolgt die Gegenleistung nicht durch eine Person, die Empfänger der im Rahmen der Vermietungstätigkeit zu erbringenden Leistungen gewesen ist. Dennoch werden die Mietgarantie- und Versicherungsleistungen als Surrogate den Mieteinnahmen zugerechnet, da sie die entgangenen Mieteinnahmen ersetzen sollen (vgl. insoweit nur Kulosa in Schmidt, a.a.O., § 21 Rn. 8).

71

Entscheidend für die Beantwortung der Frage, ob die Leistung eines Dritten, der nicht Empfänger der Vermietungsleistung ist, als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung anzusehen ist, ist mithin, inwieweit ein innerer Zusammenhang zu der Leistung des Steuerpflichtigen besteht (vgl. Kratzsch in Frotscher, EStG, Stand Mai 2012, § 8 Rd. 127).

72

2. Nach diesen Grundsätzen stellt das von der Firma E gewährte Mietzuschussdarlehen eine Einnahme der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung dar.

73

Diese Zahlung wurde durch die Vermietungstätigkeit der Klägerin veranlasst. Selbst wenn die Firma E diese Zahlung nicht als Gegenleistung für die Nutzung von Teilen des Vermietungsobjekts erbracht hat, es sich vielmehr um einen Zuschuss von privater dritter Seite handelt, ist die betreffende Zahlung trotzdem als Einnahme der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren. Denn ausweislich des von der Firma E unterbreiteten Angebots sollte der Klägerin ein Mietzuschuss gewährt werden, um eine Ausschüttung in Höhe von 2,5 %, mithin 50 % der prospektierten Ausschüttung sicherzustellen. Damit bezieht sich der Zuschuss zweifelsfrei auf die Einnahmesituation der Klägerin und ihrer Anleger.

74

Daher war alleiniger Zweck der Gewährung dieses Mietzuschusses, die Einnahmen der Klägerin aus ihrer Vermietungstätigkeit in einem solchen Umfang zu erhöhen, dass sie eine ihre Anleger zumindest halbwegs zufriedenstellende Ausschüttung vornehmen konnte.

75

Die Gewährung des Mietzuschusses stand nicht mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten des Objekts oder anderweitigen die Vermögensebene oder die

76

Vermietungssubstanz als Einkunftsquelle betreffenden Gesichtspunkten in Zusammenhang.

Für die Firma E bestand ein ganz erhebliches Interesse daran, der Klägerin diejenigen Mittel zur Verfügung zu stellen, die sie für eine Ausschüttung zumindest in Höhe der Hälfte der den Anlegern prospektierten Rendite benötigte. Denn die Firma E war aufgrund der abgeschlossenen Vermietungsverträge mit der Erstvermietung beauftragt und stand daher schon aus Gründen der Erhaltung ihres geschäftlichen Ansehens in der Pflicht, für eine zeitnahe und der Mietzinshöhe nach zufriedenstellende Erstvermietung des Objekts - möglichst im Sinne einer Vollvermietung - zu sorgen. Von daher verfolgte die Firma E mit der Gewährung des Mietzuschusses im Wesentlichen und maßgeblich den Zweck, die Einnahmesituation der Klägerin nachhaltig zu verbessern, um sowohl diese selbst als auch deren Anleger, wenn schon nicht zufrieden zu stellen, so doch zumindest zu beruhigen. 77

Insoweit ähnelt das von der Firma E der Klägerin gewährte Mietzuschussdarlehen den von der öffentlichen Hand gewährten Zuschüssen, die die Einnahmesituation verbessern und Ertragsnachteile ausgleichen sollen - etwa wegen einer Mietpreisbindung oder Belegungsrechten - und allein wegen dieser Zielsetzung eine ausreichende sachliche und wirtschaftliche Verknüpfung mit der Nutzungsüberlassung aufweisen, sodass sie zu Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung führen. Auch der Firma E ging es mit dem gewährten Mietzuschuss um eine Verbesserung der Mieteinnahmen der Klägerin, um dadurch die aufgrund der seinerzeitigen Marktsituation bei der Vermietung von Büroflächen in D der Klägerin entstandenen Nachteile zumindest teilweise aufzufangen. Dass in den zum Vergleich herangezogenen Fällen die öffentliche Hand solche Zuschüsse zur Schaffung wohnungsbaupolitischer Investitionsanreize gewährt, die Firma E hingegen eigene geschäftliche und wirtschaftliche Interessen verfolgte, macht wertungsmäßig keinen Unterschied. Der innere sachliche Zusammenhang dieser Zuschüsse mit der Vermietungstätigkeit ergibt sich in beiden Fällen daraus, dass mit den betreffenden Leistungen die Einnahmesituation des Vermieters gezielt gestärkt werden soll. 78

Der Einwand der Klägerin, es habe sich bei der Mietzuschusszahlung weder um ein Entgelt für die der Firma E überlassenen Flächen noch - mangels einer entsprechenden Verpflichtung der Firma E - um Mietersatz- oder Mietgarantieleistungen gehandelt, ist daher nicht durchgreifend. Denn das von der Firma E gewährte Mietzuschussdarlehen bezog sich in entscheidendem Maße auf die Vermietungstätigkeit der Klägerin sowie die dabei erzielten Einnahmen und stand daher mit dieser Tätigkeit in einem inneren sachlichen Zusammenhang. Es sollte seinem Zweck nach allein die Einnahmesituation der Klägerin im Rahmen ihrer Vermietungstätigkeit verbessern. Damit handelte es sich um eine von der Klägerin im Rahmen ihrer Vermietungstätigkeit erzielte Einnahme. 79

II. Der Umstand, dass der Mietzuschuss in Form eines Darlehens gewährt worden ist, das zu einem späteren Zeitpunkt bei Eintritt der näher bestimmten Bedingungen zurück gezahlt werden sollte, steht einer Behandlung als steuerpflichtige Einnahme nicht entgegen. 80

1. Grundsätzlich führt die Aufnahme eines Darlehens - ebenso wie bei den Gewinneinkunftsarten - bei den Überschusseinkunftsarten nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen, obwohl damit dem Steuerpflichtigen Geld zufließt, über das er tatsächlich verfügen kann. Denn aufgrund der mit einem Darlehen wesentypisch verbundenen Rückzahlungsverpflichtung kann die Gewährung eines Darlehens nicht zu einer mit der betreffenden Einkunftsart und der darauf bezogenen Betätigung im Zusammenhang stehenden Leistungsfähigkeitssteigerung des Steuerpflichtigen führen, die der Besteuerung zu unterziehen wäre. Aus diesem Grunde führt weder der Darlehenszufluss zu steuerpflichtigen Einnahmen noch die Rückzahlung des Darlehens zu 81

berücksichtigungsfähigen Werbungskosten des Darlehensnehmers. Dies ergibt sich außerdem daraus, dass sich der Darlehenszufluss auf der nicht steuerbaren Vermögensebene abspielt. Zudem besteht zwischen dem Zufluss der Darlehensvaluta und der zugrunde liegenden Einkunftsart kein ausreichender Veranlassungszusammenhang. Durch die Darlehensaufnahme wird das Vermögen nicht vermehrt und durch die Rückzahlung des Darlehens das Vermögen nicht vermindert (vgl. BFH-Urteil vom 8. Oktober 1969 I R 94/67, BStBl II 1970, 44; im Übrigen Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand September 2012, § 8 Rd. 35). Ebenso wie bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder im Wege der Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG können jedoch auch im Rahmen der Überschusseinkunftsarten solche Rückzahlungsverpflichtungen nicht berücksichtigt werden, die erst dann erfüllt werden müssen, wenn bestimmte Einnahmen, Gewinne oder Überschüsse erzielt werden. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob der rechtlichen Qualität nach ein Besserungsschein dazu führt, dass eine Verbindlichkeit auflösend bedingt erlassen wird und bei einer Verbesserung der wirtschaftlichen Situation aufschiebend bedingt wieder entstehen soll oder eine Stundung mit aufschiebend bedingter Fälligkeit bewirkt (zu diesen und weiteren Begründungsansätzen mit Nachweisen zur Rspr. und Lit. Buciek in Blümich, EStG, Stand Mai 2010, § 5 Rn. 920, Stichwort Besserungsschein).

Für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ergibt sich aus § 5 Abs. 2 a EStG, dass Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, erst dann zu passivieren sind, wenn die Einnahmen und Gewinne angefallen sind. Der sachliche Grund für diese Regelung besteht darin, dass es wegen der engen Verknüpfung mit künftigen Erträgen an einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung fehlt. Die Bestimmung des § 5 Abs. 2 a EStG ist durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1998 enden, eingeführt worden (§ 52 Abs. 12 a EStG). 82

Aber bereits vor Einführung des § 5 Abs. 2 a EStG waren nach der ständigen Rechtsprechung des BFH bestimmte gewinn- oder erlösabhängige Verbindlichkeiten nicht passivierbar. Der BFH hat diese Rechtsprechung später dahingehend präzisiert, dass das Passivierungsverbot nur eingreife, wenn die Pflicht zur Erfüllung der Verbindlichkeit (z. B. die Darlehensrückzahlung) von der Gesamtgewinnsituation des Unternehmens abhängt (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juni 1994 VIII R 37/93, BStBl II 1995, 246). Der Passivierungsaufschub gelte hingegen nicht, wenn die Abhängigkeit nur von einzelnen Geschäften bestehe (vgl. BFH-Urteile vom 20. September 1995 X R 225/93, BStBl II 1997, 320, vom 17. Dezember 1998, IV R 21/97, BStBl II 2000, 116 sowie vom 4. Februar 1999 IV R 54/97, BStBl II 2000, 139). Begründet wurde diese Rechtsprechung mit der Überlegung, dass aufgrund solcher nur von zukünftigen Gewinnen abhängigen Verpflichtungen das gegenwärtige Vermögen des Schuldners nicht belastet sei. Der Große Senat des BFH führt daher im Beschluss vom 10.11.1980 (GrS 1/79 BStBl II 1981, 164) aus, dass Verbindlichkeiten, die nur aus künftigen Gewinnen zu tilgen sind, handelsrechtlich nicht passiviert werden müssen und daher steuerrechtlich nicht passiviert werden dürfen (vgl. zur Entwicklung der BFH-Rechtsprechung vor Einführung des § 5 Abs. 2 a EStG Richter in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand August 2008, § 5 Rd. 1761 ff). 83

Die Regelung des § 5 Abs. 2 a EStG betrifft nur die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und ist schon auf die Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht unmittelbar anwendbar, da dort der Gewinn nicht durch einen Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird und mithin keine Verbindlichkeiten im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleichs ausgewiesen werden 84

können. Dennoch enthält die Vorschrift des § 5 Abs. 2 a EStG einen allgemeinen Rechtsgedanken, der auch im Rahmen der Überschusseinkunftsarten zum Tragen kommt. Der eigentliche sachliche Grund für diesen Passivierungsaufschub bzw. dieses Passivierungsverbot besteht nämlich darin, dass in denjenigen Fällen, in denen der Steuerpflichtige eine Verbindlichkeit eingeht und diese nur dann zu erfüllen braucht, wenn er in späteren Zeiträumen Einnahmen und Gewinne erzielt, eine gegenwärtige wirtschaftliche und finanzielle Belastung nicht eintritt. Dieser ausschlaggebende Rechtsgedanke dafür, dass im Rahmen der Gewinnermittlungsarten die betreffende Rückzahlungsverpflichtung noch nicht als Verbindlichkeit ausgewiesen werden darf, gilt jedoch gleichermaßen im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung und bei den Überschusseinkunftsarten. Wird die Rückzahlungsverpflichtung auf einen späteren Zeitpunkt hinausgeschoben, von dem weder bekannt ist, ob er überhaupt, noch wann er eintritt, wirkt sich der Zufluss der Darlehensmittel als eine Einnahme aus, der auf der Gegenseite keine aktuelle Rückzahlungsverpflichtung als ein die Einnahme mindernder Ausgleichsposten gegenüber steht. Die Rückzahlungsverpflichtung unter der aufschiebenden Bedingung der Entstehung von Überschüssen in späteren Wirtschaftsjahren zeigt vielmehr, dass der Darlehenszufluss eine gegenwärtige effektive Leistungsfähigkeitssteigerung bewirkt, die nicht durch eine gleichwertige Rückzahlungsverpflichtung ausgeglichen wird.

In einer solchen Fallgestaltung handelt es sich aber nicht um den ergebnisneutralen Zufluss von Darlehensermitteln mit begleitender Rückzahlungsverpflichtung, sondern um eine überschusswirksame und damit steuerpflichtige Einnahme. 85

2. Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass es sich im Streitfall nicht um eine klassische Darlehensgewährung handelt. 86

Der von der Firma E angebotene Mietzuschuss und das von der Klägerin als Mietzuschussdarlehen bezeichnete Rechtsgeschäft ist deshalb keine klassische Darlehensgewährung, weil die Rückzahlungsverpflichtung der Klägerin davon abhängig war, dass die Klägerin in späteren Jahren Mieteinnahmen erzielt, die die erstellten Prognoseberechnungen übersteigen. Damit war die Rückzahlung des betreffenden Mietzuschusses nicht allein davon abhängig, dass überhaupt Überschüsse seitens der Klägerin erzielt wurden. Eine Rückzahlung sollte vielmehr erst dann erfolgen, wenn in den Folgejahren Überschüsse hinsichtlich der Mieteinnahmen erzielt werden, die die prognostizierten und den Rendite- und Rentabilitätserwartungen der Anleger Rechnung tragenden Überschüsse übersteigen. Im Streitjahr bestanden aber nur erheblich reduzierte Renditeerwartungen der Anleger, was auf der allgemeinen Geschäftslage auf dem Der Gewerbeimmobilienmarkt und speziell im Marktsegment der Büroflächen beruhte. Die deswegen sachlich und zeitlich hinausgeschobene Rückzahlungsverpflichtung führte im Streitjahr keine tatsächliche wirtschaftliche und finanzielle Belastung der Klägerin herbei. Denn die Rückzahlungsverpflichtung sollte erst dann einsetzen, wenn nicht nur überhaupt Überschüsse oder Gewinne erzielt werden, sondern außerdem erst dann, wenn bestimmte Überschuss- oder Gewinnvolumen überschritten werden, die zunächst einmal zur Ausschüttung der Anleger und Anteilseigner verwandt werden. Die Rückzahlungsverpflichtung belastet allein die zukünftig zu erzielenden Gewinne und Überschüsse und selbst diese nur, wenn sie einen bestimmten, qualifizierten Umfang überschreiten. Die Rückzahlungsverpflichtung ist insoweit aufgeschoben, sodass sie im Streitjahr 1995 keine wirtschaftliche und finanzielle Belastung der Klägerin zu entfalten vermochte. 87

3. Diesem Ergebnis widerspricht nicht, dass sich die Klägerin bereits im Folgejahr 1996 auf die teilweise Rückzahlung des Mietzuschussdarlehens mit der Firma E verständigt hat. Denn hier sind allein die Verhältnisse im Streitjahr 1995 maßgeblich. Abgesehen davon, dass die vereinbarte Rückzahlung in 1996 auf einer freiwilligen Regelung beruhte und nicht den bei Gewährung des Mietzuschusses vereinbarten Bedingungen entsprach, sind weder nach dem Sachvortrag noch nach Aktenlage Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass über eine solche zeitnahe und von den ursprünglich vereinbarten Bedingungen losgelöste Rückzahlung bereits im Streitjahr 1995 verhandelt worden ist.
4. Schließlich ist der Einwand der Klägerin, das Mietzuschussdarlehen habe im Streitjahr bereits deshalb eine Belastung dargestellt, weil ein gedachter Erwerber des Geschäftsbetriebs der Klägerin die aufgeschobene Rückzahlungsverpflichtung bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt hätte, ebenfalls nicht durchgreifend. Denn gerade in diesem Fall würde der Veräußerer des Geschäftsbetriebs die Zahlung des vollständigen Kaufpreises nur vorsorglich sicherstellen, nämlich entweder durch eine Freistellungsverpflichtung gegenüber dem Erwerber für den Fall seiner Inanspruchnahme aus der aufgeschobenen Verpflichtung, oder durch eine teilweise Kaufpreiserstattung in diesem Fall. An der aktuell fehlenden Belastung der Klägerin würde sich auch in diesem Fall nichts ändern.
- III. Hinsichtlich der Sonderwerbungskosten des Beigeladenen zu 7) hat der Beklagte sich zu Recht bereit erklärt, über die bereits anerkannten 100 DM hinaus lediglich weitere 673,50 DM zu berücksichtigen.
- Soweit der Beklagte damit die entstandenen Fahrtkosten nach D lediglich zur Hälfte anerkannt hat, ist dies nicht zu beanstanden. Diese Fahrtkosten stehen nämlich nicht allein mit den Einkünften des Beigeladenen zu 7) im Rahmen seiner Beteiligung an der Klägerin im Zusammenhang, sondern betreffen außerdem seine weiteren freiberuflichen Aktivitäten in D. Deshalb waren diese Kosten entsprechend aufzuteilen.
- Grundsätzlich gilt dabei, dass in solchen Fällen, in denen Betriebsausgaben oder Aufwendungen durch verschiedene Einkunftsarten verursacht werden und die Aufwendungen aufzuteilen sind, dies mangels anderweitiger Anhaltspunkte im Schätzungswege zu erfolgen hat. In Fällen eines anteiligen betrieblichen Zusammenhangs führt dies grundsätzlich zur anteiligen Berücksichtigung im betrieblichen Bereich, soweit es um die Abgrenzung zu anderen Einkünften geht. (vgl. Heinicke in Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 4 Rd. 29 und 489).
- Mangels anderweitiger Anhaltspunkte erscheint es dem Senat hier sachgerecht, die Fahrtkosten nach D lediglich zur Hälfte anzusetzen. Denn die Aufwendungen für die Fahrt nach D sind insoweit gleichermaßen durch die Einkünfte des Beigeladenen zu 7) im Rahmen seiner Beteiligung an der Klägerin und durch seine anderweitigen freiberuflichen Betätigungen verursacht bzw. veranlasst worden.
- Der angegriffene Feststellungsbescheid für das Streitjahr 1995 ist daher insgesamt lediglich hinsichtlich der Sonderwerbungskosten des Beigeladenen zu 7) dahingehend zu ändern, dass weitere 673,50 DM als Sonderwerbungskosten Anerkennung finden.
- IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO, da das Unterliegen des Beklagten als gering anzusehen ist.

V. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat. Zum einen liegt - soweit ersichtlich - bislang noch keine höchstrichterliche Entscheidung zu der Frage vor, ob ein von einem privaten Dritten gewährtes Mietzuschussdarlehen als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung anzusehen ist. Zum anderen ist die Frage, wie im Rahmen der Überschusseinkunftsarten die Gewährung eines Darlehens zu behandeln ist, das erst dann zurückzuzahlen ist, wenn qualifizierte Vermietungsüberschüsse erzielt werden, klärungsbedürftig.
