
Datum: 25.03.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 1265/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0325.3K1265.12.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IX R 25/15

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 1.9.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.4.2012 wird geändert. Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Steuerfestsetzung nach Maßgabe der Entscheidungsgründe zu berechnen und den Bescheid mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils an die Kläger neu bekannt zu geben. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern zu 85 % und dem Beklagten zu 15 % auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des aufgrund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 110 % des jeweils zu vollstreckenden Betrages leisten.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darum, ob die Veräußerung eines Erbbaurechts mit aufstehendem Gebäude zu einem steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 des Einkommensteuergesetzes (EStG) führt.

1

2

3

Die Kläger sind verheiratet und wurden im Streitjahr 2005 zusammen zur Einkommen-steuer veranlagt.

- Mit notariellem Kaufvertrag vom 30.4.1999, UR.-Nr. 1, erwarb die ... GbR, deren
Gesellschafter der Kläger und C waren, das unbebaute Grundstück der Gemarkung ... Flur ...
Nr. zu einem Kaufpreis von ... DM zuzüglich Umsatzsteuer. Mit notariellem Vertrag
gleichen Datums, UR-Nr. 2, bestellte die ... GbR der Klägerin ein Erbbaurecht an einem
Teilstück des unbebauten Grundstücks, dem Grundstück „....“, mit einer Laufzeit von 20
Jahren ab der Eintragung im Grundbuch, welche am 12.4.2000 erfolgte. Besitz, Nutzen und
Lasten gingen jeweils am 1.6.1999 auf die ... GbR und auf die Klägerin über. Vertraglich
vereinbart war lediglich ein monatlicher Erbbauzins i. H. v. ... DM bzw. ... € ab dem Zeitpunkt
des Besitzübergangs. 4
- Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die beiden notariellen Verträge vom 30.4.1999,
UR.-Nr. 1 und 2, verwiesen. 5
- Noch in 1999 errichtete die Klägerin auf dem Grundstück „....“ ein Gebäude zum Betrieb eines
...Restaurants. Anschließend vermietete sie das Objekt an die ...F-GmbH. 6
- Mit notariellem Kaufvertrag vom 15.2.2005 veräußerten der Kläger, Herr C und die Klägerin
den Grundbesitz „....“ an die A B. V zum 20.3.2005 für einen Kaufpreis von ... €, wovon ... €
auf das Erbbaurecht mit dem aufstehenden Gebäude und ... € auf das Grundstück entfielen.
Das Erbbaurecht der Klägerin wurde im Rahmen der Abwicklung des Kaufvertrages
insgesamt gelöscht. 7
- Da die Kläger zunächst keine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr abgegeben
hatten, schätzte der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung
(AO) mit Bescheid vom 6.7.2007 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 8
- Hiergegen legten die Kläger am 13.7.2007 Einspruch ein. Im Rahmen ihrer am 2.10.2007
beim Beklagten eingereichten Einkommensteuererklärung 2005 gab die Klägerin den
Veräußerungsvorgang zwar an, erklärte aber keinen Veräußerungsgewinn. Der Beklagte half
dem Einspruch der Kläger ab und änderte den Einkommensteuerbescheid 2005 am
23.10.2007 entsprechend der eingereichten Einkommensteuererklärung. Zugleich erließ der
Beklagte einen Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2005 unter dem Vorbehalt der
Nachprüfung, in dem er für den Kläger einen vortragsfähigen Verlust i. H. v. ... € sowie einen
verbleibenden Verlustvortrag aus privaten Veräußerungsgeschäften i. H. v. ... € und für die
Klägerin einen vortragsfähigen Verlust i. H. v. ... € feststellte. 9
- Am 19.12.2007 ergingen jeweils nochmals nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide. 10
- Mitte des Jahres 2010 fand bei den Klägern eine Betriebsprüfung statt, deren Gegenstand
unter anderem die Einkommensteuer des Streitjahres war. 11
- Die Betriebsprüfung war der Auffassung, der Gewinn aus der Veräußerung des Erbbaurechts
und des auf fremdem Grund und Boden stehenden Gebäudes sei als privates
Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG zu versteuern. Dies entspreche dem
Gesetzeswortlaut und der derzeit gültigen Verwaltungsauffassung. Das Erbbaurecht sei ein
grundstücksgleiches Recht i. S. d. Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), ein
Vermögensgegenstand i. S. d. Handelsrechts und ein Wirtschaftsgut i. S. d. EStG. Die
Annahme der Anschaffung eines Wirtschaftsguts werde ebenfalls durch H 6.2 „Erbbaurecht“
der Einkommensteuerhinweise (EStH) bestätigt. Die Rechtsprechung zur Abziehbarkeit von 12

in einem Einmalbetrag gezahlten Erbbauszinsen als Werbungskosten und nicht Behandlung als Anschaffungskosten des Erbbaurechts stehe der Annahme eines Anschaffungsvorgangs nicht entgegen. Da hinsichtlich des Erbbaurechts ein privates Veräußerungsgeschäft anzunehmen sei, sei das auf dem erbbaurechtsbelasteten Grundstück errichtete Gebäude in die Ermittlung des Spekulationsgewinns einzubeziehen.

Die Formulierung des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG – Erbbaurecht als grundstücksgleiches Recht – sowie die nach den vorliegenden BFH-Urteilen ergangenen Verwaltungsanweisungen – BMF-Schreiben vom 5.10.2000, Rz. 14 und 15, unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 7.2.2007 – machten deutlich, dass ein privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch bei der Veräußerung eines „bebauten“ Erbbaurechts vorliege. Nach diesen Einkommensteuerhinweisen bestünden seitens des Gesetzgebers und der Verwaltung keine Zweifel daran, dass es sich bei der Bestellung eines Erbbaurechts um einen Anschaffungsvorgang und bei der Veräußerung eines „bebauten“ Erbbaurechts um ein privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG handele, wenn der Zeitraum zwischen dem Abschluss des Erbbaurechtsvertrags und der Veräußerung des „bebauten“ Erbbaurechts nicht mehr als zehn Jahre betrage. Im Rahmen einer berechtigten Einkommensteuerveranlagung 2005 sei bei der Klägerin ein Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG i. H. v. ... € zu berücksichtigen, welcher sich wie folgt ermittele:

Veräußerungserlös lt. Kaufvertrag	,00 €	14
abzüglich Buchwert Gebäude	- <u>...,46 €</u>	15
Zwischenwert	...,54 €	16
abzüglich Provision ...	- ...,25 €	17
abzüglich Provision ...	- <u>....00 €</u>	18
Veräußerungsgewinn	<u>.....,29 €</u>	19

Im Übrigen wird wegen der Ermittlung dieses Betrages auf die Berechnung der Betriebsprüfung auf Seite 7 des Betriebsprüfungsberichts vom 15.4.2011 unter Punkt 2.8 verwiesen.

Am 1.9.2011 erließ der Beklagte einen entsprechenden nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid 2005 sowie einen geänderten Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2005, in dem der verbleibende Verlustvortrag der Kläger nunmehr jeweils mit 0 € festgestellt wurde. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde jeweils aufgehoben.

Hiergegen legten die Kläger am 16.9.2011 Einspruch ein.

Zur Begründung führten sie aus, zu einem steuerbaren Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 EStG komme es bei der Veräußerung von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten nur dann, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre betrage. Neben der Veräußerung des entsprechenden Wirtschaftsguts setze § 23 EStG ausdrücklich auch dessen vorherige Anschaffung voraus. Unter Anschaffung sei der entgeltliche Erwerb von einem fremden Dritten zu verstehen. Die Veräußerung selbst hergestellter Wirtschaftsgüter sei grundsätzlich nicht steuerbar. Das Gebäude zum Betrieb des ...Restaurants sei von ihr, der Klägerin, selbst hergestellt worden. Der Verkauf könne daher isoliert nicht zu einem steuerbaren Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG führen.

Ein selbst hergestelltes Gebäude sei nur dann ausnahmsweise in den Veräußerungsgewinn des Grund und Bodens mit einzubeziehen, wenn dieses innerhalb der Veräußerungsfrist des angeschafften Grund und Bodens hergestellt und anschließend zusammen mit dem Grund und Boden veräußert werde. Ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn beim Verkauf des Gebäudes könne daher nur dann entstehen, wenn sie, die Klägerin, Eigentümerin des Grund und Bodens gewesen wäre und diesen selbst angeschafft hätte. Dies sei jedoch nicht erfüllt. Sie sei nie Eigentümerin des Grundstücks in der ... in .. gewesen. Eigentümerin sei im Zeitpunkt der Veräußerung die ... GbR gewesen. Sie, die Klägerin, habe seit Mai 1999 lediglich ein Erbbaurecht besessen, nach dem sie den Grund und Boden gegen Zahlung eines monatlichen Erbbauzinses für 20 Jahre habe nutzen dürfen. Für sie stellten die monatlichen Nutzungsentgelte Werbungskosten und für die ... GbR Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dar. Die Bestellung des Erbbaurechts sei damit ein regelmäßiger Leistungsaustausch zwischen den beteiligten Personen und kein Anschaffungsvorgang. Die Erbbauzinsen seien nicht als Anschaffungskosten zu behandeln.

Sie, die Klägerin, sei auch nicht wirtschaftliche Eigentümerin des Grund und Bodens gewesen, da bei der für ein Grundstück verhältnismäßig kurzen Laufzeit von 20 Jahren nicht davon ausgegangen werden könne, dass sie die ... GbR dauerhaft von der Nutzung des Grundstücks habe ausschließen können. 25

Für die Auffassung des BMF, dass bereits der Abschluss eines Erbbaurechtsvertrages für ein steuerbares Veräußerungsgeschäft ausreiche, gebe es keine gesetzliche Grundlage. In § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG werde als Tatbestandsmerkmal ausdrücklich die Anschaffung eines bürgerlichen Rechts über ein Grundstück genannt. Ein Vertragsabschluss allein könne nach dem Gesetzeswortlaut nicht der Anschaffung gleichgestellt werden. 26

Daraus folge, dass der Verkauf des ...Restaurants nicht nach § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG steuerbar sein könne, da der Verkauf des Restaurants nicht im Zusammenhang mit einem selbst angeschafften und anschließend wieder veräußerten Grund und Boden stehe. 27

Gem. Tz. 15 des BMF-Schreibens vom 5.10.2000 könnten sowohl Grundstück als auch Gebäude gesondert Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts nach § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG sein, dem zuzustimmen sei. Die Veräußerung des Grund und Bodens durch die ... GbR stelle ohne Zweifel ein steuerbares Veräußerungsgeschäft dar. Die Veräußerung des selbst hergestellten Gebäudes sowie des Erbbaurechts sei hingegen kein steuerbarer Veräußerungsvorgang i.S.v. § 23 EStG. 28

Mit Einspruchsentscheidung vom 5.4.2012 wies der Beklagte die Einsprüche der Kläger als unbegründet zurück. 29

Zur Begründung wiederholt er die Ausführungen der Betriebsprüfung und führt ergänzend aus, gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG seien private Veräußerungsgeschäfte solche bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterlägen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre betrage. Grundstücksgleiches Recht bedeute, dass das Erbbaurecht im Veräußerungsfall wie ein Grundstück zu behandeln sei. Nach H 6.2 „Erbbaurecht“ EStH gehörten zu den Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts Erbbaurecht auch einmalige Aufwendungen wie Grunderwerbsteuer, Maklerprovisionen, Notar- und Gerichtsgebühren, jedoch nicht vorausgezahlte oder in einem Einmalbetrag gezahlte Erbbauzinsen. 30

Nach Tz. 14 des BMF-Schreibens vom 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, liege ein privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch bei der Veräußerung eines „bebauten“ Erbbaurechts vor, wenn der Zeitraum zwischen dem Abschluss des Erbbaurechtsvertrages und der Veräußerung des „bebauten“ Erbbaurechts oder der Anschaffung und der Veräußerung des „bebauten“ Erbbaurechts nicht mehr als zehn Jahre betrage (vgl. BFH vom 30.11.1976 – BStBl. II 1977, 384). Der Veräußerungspreis entfalle insgesamt auf das Gebäude oder die Außenanlage, wenn der Erwerber dem bisherigen Erbbauberechtigten nachweislich nur etwas für das Gebäude oder die Außenanlage gezahlt habe und gegenüber dem Erbbaupflichteten nur zur Zahlung des laufenden Erbbauzinses verpflichtet sei (vgl. BFH vom 15.11.1994 – BStBl. II 1995, 374).	
Seien Grundstück und aufstehendes Gebäude getrennt handelbar (Art. 231 und 233 EGBGB) könnten sowohl Grundstück als auch Gebäude gesondert Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sein. Werde ein Gebäude in Ausübung eines Nutzungsrechts am Grund und Boden errichtet und der Grund und Boden nach Fertigstellung des Gebäudes erworben, sei bei einer späteren Veräußerung des bebauten Grundstücks das Gebäude nicht in das private Veräußerungsgeschäft einzubeziehen. Dies folge aus Tz. 15 des o.g. BMF-Schreibens. Im Streitfall sei der Grund und Boden nach Fertigstellung nicht erworben worden. Somit sei das Erbbaurecht nicht untergegangen und das Gebäude in die Ermittlung des Veräußerungsgeschäfts einzubeziehen.	32
Die Kläger haben am 24.4.2012 Klage erhoben.	33
Zur Begründung wiederholen sie ihr Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren.	34
Sie beantragen,	35
den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 1.9.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus privaten Veräußerungsgeschäften um 688.160 € gemindert werden, und einen entsprechenden Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2005 zu erlassen.	36
Der Beklagte beantragt,	37
die Klage abzuweisen.	38
Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung.	39
Entscheidungsgründe	40
Die Klage hat teilweise Erfolg. Überwiegend ist sie jedoch unbegründet.	41
Der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 1.9.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.4.2012 ist i. S. v. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) insoweit rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten, als er die sonstigen Einkünfte der Klägerin aus privaten Veräußerungsgeschäften um ...,46 € zu hoch ausweist. Der Einkommensteuerbescheid ist daher zu ändern, wobei die Berechnung des festzusetzenden Betrages dem Beklagten aufgegeben wird, vgl. § 100 Abs. 2 Satz 2 und 3 FGO. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2005 vom 1.9.2011 ist dagegen rechtmäßig.	42

I. Der Beklagte hat im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 1.9.2011 zu Unrecht sonstige Einkünfte der Klägerin i. H. v. ...€ angenommen. Denn die Klägerin hat im Streitjahr sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. H. v. € erzielt.

1. Die Veräußerung des Erbbaurechts mit dem von der Klägerin hergestellten Gebäude unterfällt entgegen der Auffassung des Beklagten zwar nicht der Regelung der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Jedoch ist der Vorgang über § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG steuerbar, wobei das Gebäude nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 HS 1 EStG einzubeziehen ist. 44

a) Nach § 22 Nr. 2 EStG sind sonstige Einkünfte solche aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 23 EStG. Gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sind private Veräußerungsgeschäfte solche bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 HS 1 EStG sind Gebäude und Außenanlagen einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden. 45

Zwar hat die Klägerin das Erbbaurecht samt dem zwischenzeitlich von ihr errichteten Gebäude mit notariellem Vertrag vom 15.2.2005 an die A B. V veräußert, wobei der Zeitraum zwischen Bestellung und Veräußerung des Erbbaurechts weniger als zehn Jahre betrug. Die Bestellung des Erbbaurechts unter Begründung lediglich einer Erbbauzinsverpflichtung stellt jedoch keine Anschaffung und damit kein privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar. 46

Anschaffung i. S. d. Norm ist der entgeltliche Erwerb eines bereits vorhandenen Wirtschaftsguts von einem Dritten (BFH-Urteile vom 21.1.2014 IX R 11/13, BFHE 244, 44, BStBl II 2014, 385; vom 30.11.2010 VIII R 58/07, BFHE 232, 337, BStBl II 2011, 491). Vorliegend fehlt es bei der Erbbaurechtsbestellung, so wie sie zugunsten der Klägerin vorgenommen worden ist, jedenfalls an der erforderlichen Entgeltlichkeit. 47

aa) Soweit der BFH in einer älteren Entscheidung und ihm folgend die Finanzverwaltung auch in der erstmaligen Bestellung eines Erbbaurechts eine Anschaffung i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG durch den Erbbauberechtigten sehen (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.1976 VIII R 202/72, BFHE 120, 522, BStBl II 1977, 384; BMF-Schreiben vom 5.10.2000 VV DEU BMF 2000-10-05 IV C 3-S 2256-263/00, BStBl. I 2000, 1383 Tz. 14), vermag der Senat sich dem jedenfalls dann nicht anzuschließen, wenn die Parteien in dem Erbbaurechtsvertrag lediglich eine Erbbauzinsverpflichtung, aber kein Entgelt für die Bestellung des Erbbaurechts als solches vereinbart haben. Denn Erbbauzinsen sind keine Anschaffungskosten des Erbbaurechts, so dass sie allein einen entgeltlichen Erwerb, den aber eine Anschaffung i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG voraussetzt, nicht begründen können (ebenso Kanzler, NWB 2014, 1070; Lindberg in Frotscher, EStG, § 23 Rz. 30; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 23 EStG Rz. 89 „Erbbaurecht“; Paus, GStB 2005, 64; vgl. auch Glenk in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 23 EStG Rz. 60; Wernsmann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rz. B 201 „Erbbaurecht“). Dies gilt sowohl für laufend zu zahlende Erbbauzinsen (vgl. BFH-Urteile vom 7.3.2007 I R 60/06, BFHE 217, 100, BStBl II 2007, 654; vom 8.6.1994 X R 51/91, BFHE 175, 76, BStBl II 1994, 779) als auch für solche, die in einem Einmalbetrag vorausgezahlt werden (vgl. BFH-Urteil vom 23.9.2003 IX R 65/02, BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159). Erbbauzinsen sind rechtlich und wirtschaftlich betrachtet vielmehr ein Entgelt für die Überlassung des belasteten Grundstücks zur Nutzung und daher wie Miet- und Pachtentgelte zu behandeln (vgl. BFH-Urteile vom 7.3.2007 I R 60/06, BFHE 217, 100, BStBl II 2007, 654; vom 23.9.2003 IX R 65/02, BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159). 48

Ein Erbbaurecht umfasst die „verdinglichte“ Befugnis des Erbbauberechtigten, das Grundstück fortwährend in bestimmter Weise zu nutzen, und auf der anderen Seite damit korrespondierend die „verdinglichte“ Verpflichtung des Grundstückseigentümers, diese Nutzung fortwährend zu dulden (vgl. BFH-Urteil vom 7.3.2007 I R 60/06, BFHE 217, 100, BStBl II 2007, 654). Für diese Duldung erhält der Grundstückseigentümer als Entgelt den vereinbarten Erbbauzins (BFH-Urteile vom 23.9.2003 IX R 65/02, BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159; vom 8.6.1994 X R 51/91, BFHE 175, 76, BStBl II 1994, 779). Damit steht ein Erbbaurechtsverhältnis nach seinem Leistungsinhalt einem entgeltlichen rein schuldrechtlichen Nutzungsverhältnis wie Miete oder Pacht nahe (vgl. BFH-Urteil vom 7.3.2007 I R 60/06, BFHE 217, 100, BStBl II 2007, 654), dessen Besonderheit es lediglich ist, die Rechtsbeziehungen zu verdinglichen, so dass sie auch zwischen den Nachfolgern im Erbbaurecht und im Grundstückseigentum gelten und das Nutzungsrecht des Erbbauberechtigten in vielfacher Hinsicht wie ein Grundstück behandelt wird (vgl. BFH-Urteile vom 20.11.1980 IV R 126/78, BFHE 132, 418, BStBl II 1981, 398; vom 23.9.2003 IX R 65/02, BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159).

Danach hat die ... GbR der Klägerin das Erbbaurecht nicht entgeltlich bestellt, da sie für die Nutzung des Grundstücks lediglich einen monatlichen Erbbauzins von ... DM bzw. ... € an die GbR zu zahlen hatte. 49

bb) An diesem Ergebnis ändert sich auch nichts dadurch, dass die Klägerin nach der unter „XII. Kosten“ getroffenen Vereinbarung des Erbbaurechtsvertrags vom 30.4.1999 unter anderem die Vertragskosten, die Kosten seines Vollzugs und die Grunderwerbsteuer zu tragen hatte. Einen entgeltlichen Erwerb und damit eine Anschaffung i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vermag die Übernahme dieser sog. Anschaffungsnebenkosten (vgl. BFH-Urteil vom 4.6.1991 X R 136/87, BFHE 165, 349, BStBl II 1992, 70) nicht zu begründen. Diese erfüllen zwar die Begriffsmerkmale der Anschaffungskosten, da sie aufgewendet werden müssen, um das Erbbaurecht i. S. v. § 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) zu erwerben. Sie entstehen jedoch lediglich im Zusammenhang mit der Erbbaurechtsbestellung, stellen aber selbst keine Gegenleistung für diese dar (vgl. BFH-Urteil vom 8.6.1994 X R 51/91, BFHE 175, 76, BStBl II 1994, 779). 50

b) Ein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft der Klägerin liegt jedoch unter Anwendung des § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG vor. Denn zwischen dem Erwerb des damals noch unbebauten Grundstücks bzw. Grundstücksteils durch die ... GbR mit notariellem Kaufvertrag vom 30.4.1999, den die Klägerin sich nach dieser Norm zurechnen lassen muss, und der Veräußerung des „bebauten“ Erbbaurechts mit notariellem Vertrag vom 15.2.2005 lag ein Zeitraum von unter zehn Jahren. 51

Nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG in der im Streitjahr geltenden Gesetzesfassung ist dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke des § 23 EStG bei unentgeltlichem Erwerb die Anschaffung, die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen, der Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Umwandlungssteuergesetzes oder der Erwerb eines Rechts aus Termingeschäften durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen. Die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG sind erfüllt. 52

aa) Die Klägerin hat das Erbbaurecht von der ... GbR unentgeltlich erworben. Ein unentgeltlicher Erwerb ist eine Anschaffung, ohne dass der Erwerber dafür eine Gegenleistung erbringt (vgl. Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 34. Aufl., § 23 Rz. 40). Dies ist gegeben, da der vereinbarte Erbbauzins gerade kein Entgelt für die Erbbaurechtsbestellung, sondern für die fortwährende Überlassung des Grundstücks zur Nutzung ist, vgl. oben unter I.1.a)aa). 53

- Der Annahme eines unentgeltlichen Erwerbs des Erbbaurechts durch die Klägerin steht nicht entgegen, dass die ... GbR ihr das Erbbaurecht mit notariellem Vertrag vom 30.4.1999 erst bestellt hat. Insoweit vermag der Senat der teilweise in der Literatur vertretenen Auffassung nicht zu folgen, die einen Anschaffungsvorgang auch deshalb ablehnt, weil in der erstmaligen Bestellung eines Erbbaurechts kein vom Rechtsvorgänger abgeleiteter Erwerb, sondern die erstmalige Begründung, also eine Art Herstellung des Erbbaurechts gegeben sei (so Hoheisel in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 23 Rz. 113; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 23 EStG Rz. 89 „Erbbaurecht“). Denn wirtschaftlich betrachtet handelt es sich bei einem Erbbaurecht nicht um eine Rechtsposition, die nicht schon vor der Bestellung vorhanden gewesen wäre. Gem. § 1 Abs. 1 Erbbaurechtsgesetz (Erbbaurechtsgesetz) stellt das Erbbaurecht die Belastung eines Grundstücks in der Weise dar, dass demjenigen, zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, das veräußerliche und vererbliche Recht zusteht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben. Damit aber handelt es sich bei einem Erbbaurecht um eine Rechtsposition, die vor der Bestellung in dem Vollrecht „Eigentum“ i. S. d. § 903 BGB aufgegangen ist. Durch die Bestellung eines Erbbaurechts wird das Recht, auf einem Grundstück ein Bauwerk zu haben, von dem Vollrecht lediglich abgespalten, aber nicht im Sinne einer quasi Herstellung neu geschaffen. 54
- bb) Es liegt auch eine Anschaffung im Sinne eines entgeltlichen Erwerbs eines bereits vorhandenen Wirtschaftsguts von einem Dritten durch die ... GbR als der Rechtsvorgängerin der Klägerin vor. Denn die ... GbR hat ihrerseits mit notariellem Kaufvertrag vom 30.4.1999 das unbebaute Grundstück der Gemarkung ... Flur ... Nr. ... zu einem Kaufpreis von ... DM zuzüglich Umsatzsteuer und damit entgeltlich von einem Dritten erworben. Soweit in der Literatur z. T. vertreten wird, § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG könne im Falle der unentgeltlichen Erbbaurechtsbestellung nicht zur Anwendung gelangen, da keine Anschaffung durch einen Rechtsvorgänger vorliege, die dem Erbbauberechtigten zugerechnet werden könnte (so Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 23 EStG Rz. 89 „Erbbaurecht“), vermag sich der Senat dem nicht anzuschließen. Denn in der Anschaffung des Vollrechts „Eigentum“ an dem betreffenden Grundstück ist zugleich das Recht, auf dem Grundstück ein Bauwerk zu errichten, und damit das spätere Erbbaurecht enthalten, vgl. oben unter I.1.b)aa). 55
- cc) Schließlich ist auch dem Erfordernis der Nämlichkeit zwischen angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut genügt, da wirtschaftliche Teilidentität zwischen dem angeschafften Grundstück und dem veräußerten Erbbaurecht besteht. 56
- aaa) Nach Wortlaut, Sinn und Zweck des § 23 EStG sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Wertänderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen werden (BFH-Urteile vom 12.6.2013 IX R 31/12, BFHE 241, 557, BStBl II 2013, 1011; vom 23.8.2011 IX R 66/10, BFHE 234, 335, BStBl II 2013, 1002 m.w.N.). Daraus ergibt sich das Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut, wobei Nämlichkeit Identität im wirtschaftlichen Sinn bedeutet (BFH-Urteile vom 12.6.2013 IX R 31/12, BFHE 241, 557, BStBl II 2013, 1011; vom 6.4.2011 IX R 41/10, BFH/NV 2011, 1850; vom 3.8.2004 X R 55/01, BFH/NV 2005, 517, jeweils m.w.N.). Wirtschaftliche Teilidentität ist dabei grundsätzlich ausreichend, begründet ein privates Veräußerungsgeschäft aber nur für diesen Teil des betreffenden Wirtschaftsguts (vgl. BFH-Urteile vom 12.6.2013 IX R 31/12, BFHE 241, 557, BStBl II 2013, 1011; vom 21.9.2004 IX R 36/01, BFHE 207, 543, BStBl II 2006, 12, m.w.N.). Ob und in welchem Umfang Nämlichkeit gegeben ist oder ein anderes Wirtschaftsgut ("aliud") vorliegt, richtet sich nach einem wertenden Vergleich von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut unter Berücksichtigung der Umstände des 57

Einzelfalls (BFH-Urteile vom 12.6.2013 IX R 31/12, BFHE 241, 557, BStBl II 2013, 1011; vom 27.8.1997 X R 26/95, BFHE 184, 385, BStBl II 1998, 135). Maßgebliche Kriterien sind die Gleichartigkeit, Funktionsgleichheit und Gleichwertigkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut (BFH-Urteile vom 12.6.2013 IX R 31/12, BFHE 241, 557, BStBl II 2013, 1011; vom 17.10.1974 IV R 223/72, BFHE 113, 456, BStBl II 1975, 58).

bbb) Danach ist in Bezug auf das durch die ... GbR angeschaffte Grundstück und das von der Klägerin veräußerte Erbbaurecht wirtschaftliche Teilidentität gegeben. Denn das mit dem Erbbaurecht verbundene Recht, auf dem belasteten Grundstück ein Bauwerk zu Eigentum zu errichten, ist vor der Erbbaurechtsbestellung in dem mit dem Eigentum an dem Grundstück verbundenen Vollrecht gem. § 903 BGB aufgegangen, s.o. I.1.b)aa). 58

dd) Gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 HS 1 EStG ist das von der Klägerin errichtete ...Restaurant einzubeziehen, da es innerhalb des Zehnjahreszeitraums und zwischen dem Erwerb des unbebauten Grundstücks durch die ... GbR mit notariellem Kaufvertrag vom 30.4.1999 und der Veräußerung des Erbbaurechts an die A B. V mit notariellem Kaufvertrag vom 15.2.2005 errichtet worden ist. 59

2. Der von der Klägerin erzielte Veräußerungsgewinn beläuft sich jedoch nicht auf ...,29 €, sondern auf ...,83 €. Der Beklagte hat einen um ...,46 € zu hohen Veräußerungsgewinn der Klägerin angenommen, da er im Rahmen der Gewinnermittlung keine auf das veräußerte Erbbaurecht entfallenden Anschaffungskosten in Abzug gebracht hat. 60

a) Gem. § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ist Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. Nach § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG in der im Streitjahr geltenden Gesetzesfassung mindern sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 6 EStG abgezogen worden sind. 61

b) Danach ist der im Übrigen zwischen den Beteiligten dem Betrage nach unstreitige vom Beklagten ermittelte Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften i. H. v. ...,29 € insoweit zu beanstanden, als der Beklagte keine Anschaffungskosten des von der Klägerin veräußerten Erbbaurechts in Abzug gebracht hat. 62

Beim unentgeltlichen Erwerb i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG sind die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers zugrunde zu legen (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 34. Aufl., § 23 Rz. 76). Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG sind dabei nur die anteiligen Anschaffungskosten des von der ... GbR erworbenen unbebauten Grundstücks zu berücksichtigen, die wirtschaftlich gesehen auf das in dem Eigentumsvollrecht enthaltene „Erbbaurecht“ entfallen (vgl. BFH-Urteil vom 12.6.2013 IX R 31/12, BFHE 241, 557, BStBl II 2013, 1011 zur Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung eines unbelasteten, zuvor aber mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks). Da die ... GbR für das Eigentum an dem unbebauten Grundstück der Gemarkung ... Flur ... Nr. ... nur einen Gesamtkaufpreis von netto ... DM gezahlt hat, ist der auf das in dem Vollrecht enthaltene Recht, auf dem später mit dem Erbbaurecht belasteten Teilgrundstück ein Bauwerk zu errichten, entfallende Teil mangels anderweitiger Anhaltspunkte im Schätzungswege zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 12.6.2013 IX R 31/12, BFHE 241, 557, BStBl II 2013, 1011 zur Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung eines unbelasteten, zuvor aber mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks). 63

Danach geht der Senat in eigener Schätzungsbefugnis nach § 96 Abs. 1 Satz 1 HS 2 FGO i. V. m. § 162 Abs. 1 der AO davon aus, dass als Anschaffungskosten des Erbbaurechts ein Betrag von ...,46 € anzusetzen ist. Bei diesem Wert handelt es sich um den anhand der Anlage 9a zu § 13 des Bewertungsgesetzes (BewG) ermittelten Kapitalwert des Erbbaurechts unter Zugrundelegung der Erbbauzinsverpflichtung der Klägerin für den Zeitraum von fünf Jahren und zehn Monaten. Im Einzelnen ermittelt sich der Betrag wie folgt:

Vervielfältiger lt. Anlage 9a für 6 Jahre:	5,133	65
abzüglich Vervielfältiger lt. Anlage 9a für 5 Jahre:	- <u>4,388</u>	66
Differenz:	0,745	67
davon für 10 Monate: $0,745 \times 10 : 12 = 0,621$		68
Vervielfältiger für 5 Jahre und 10 Monate:	4,388	69
+ <u>0,621</u>		70
5,009		71
anzusetzender Kapitalwert: ... € x 12 x 5,009 = ...,46 €		72
II. Der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2005 vom 1.9.2011 ist dagegen trotz des vom Beklagten zu hoch angesetzten Veräußerungsgewinns nicht zu beanstanden, da der verbleibende Verlustvortrag nach wie vor mit 0 € festzustellen ist. Denn die bisherigen Verlustvorträge werden auch unter Zugrundelegung des Veräußerungsgewinns i. H. v. ...,83 € in vollem Umfang aufgezehrt.		73
III. Die prozessualen Nebenentscheidungen beruhen auf den §§ 136 Abs. 1 Satz 1, 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO und 708 Nr. 10, 709 Satz 2, 711 Satz 1 und 2 der Zivilprozessordnung (ZPO).		74
IV. Die Zulassung der Revision folgt aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO.		75