
Datum: 29.06.2022
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 1094/20
ECLI: ECLI:DE:FGK:2022:0629.5K1094.20.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VI R 16/22
Rechtskraft: nicht rechtskräftig

Tenor:

Die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2013 und 2014 vom 22.09.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.04.2020 werden nach Maßgabe der Entscheidungsgründe dergestalt geändert, dass kein Ertrag aus der Auflösung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens zu berücksichtigen ist.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand:

Die Klägerin, Firma X-Y GbR, ist eine in Z ansässige landwirtschaftlich tätige Personengesellschaft in der Rechtsform der GbR (nachfolgend: GbR I) deren Geschäftstätigkeit der Anbau und die Verarbeitung von Obst in der ersten Verarbeitungsstufe ist. Beteiligte Gesellschafter sind:

1

2

3

1. Herr X-Y1	
W-Straße ..., ... Z 70%	4
2. Herr X-Y2	5
W-Straße ..., ... Z 30%	6
Mit Datum vom2007 gründeten die Gesellschafter gemeinsam mit der Ehefrau des Herrn X-Y2 eine weitere Personengesellschaft, die Firma X-Y Immobilien GbR, ebenfalls in der Rechtsform einer GbR (nachfolgend: GbR II) mit folgenden Beteiligungsverhältnissen:	7
1. Frau X-Y3	8
W-Straße ..., ... Z 33 1/3%	9
2. Herr X-Y2	10
W-Straße ..., ... Z 33 1/3%	11
3. Herr X-Y1	12
W-Straße ..., ... Z 33 1/3%.	13
Gesellschaftszweck der GbR II ist die Errichtung und Vermietung eines Fachmarktzentrums in Z. Mangels eigener Grundstücke erhielt die GbR II auf Grundstücken der GbR I mit notariellem Vertrag vom2012, UR.-Nr. 1.../2012 ..., des Notars V, ein Erbbaurecht an einer Teilfläche ... qm mit einer Laufzeit von 99 Jahren zu einem Jahreserbbauzins von ... €.	14
Im Zuge der Erstellung des Fachmarktzentrums mit insgesamt 8 Gewerbeeinheiten erhielt die GbR II von der Stadt Z die Auflage, die Zufahrt durch die Herstellung eines Kreisverkehrs sicherzustellen, die in dem städtebaulichen Vertrag gem. § 11 des Baugesetzbuches (BauGB) vom2012 (UR.-Nr.2...2012 - ... Notar V) geregelt wurde. Art und Umfang der Maßnahme wurde in der Verwaltungsvereinbarung zwischen dem Land NRW und der Stadt Z festgehalten. Sämtliche Pflichten dieses Vertrages hat die GbR II als Investor übernommen (§ 8 des städtebaulichen Vertrages).	15
Die GbR I war an den städtebaulichen Maßnahmen nur als Vertragspartner beteiligt, weil der Kreisverkehr z.T. auf ihrem Grundstück erstellt wurde, welches an das überlassene Erbbaurechtsgrundstück angrenzte. Die für den Kreisverkehr benötigte Grundstücksfläche, als Teilfläche 3 und Teilfläche 8 in Anlage zur Ur.-Nr. 2...12012-...-, Notar V, gekennzeichnet, wurde von der GbR I vereinbarungsgemäß nach Abschluss der Maßnahme mit Vertrag vom2014, UR.Nr. 3.../2014 -...- unentgeltlich an Straßen NRW übertragen. Zu ca. 1/3 war die für den Kreisverkehr benötigte Grundstücksfläche bereits im Eigentum von Straßen NRW (ursprünglicher Straßenkörper).	16
Die Kosten für den Kreisverkehr betragen insgesamt ... EUR. Sämtliche Rechnungen für die Herstellungskosten lauten auf "X-Y Immobilien GbR" und wurden auch von dieser bezahlt. Eine, auch nicht teilweise, Weiterbelastung an die GbR I erfolgte nicht. In der Feststellungserklärung der GbR II wurden die Herstellungskosten über die Laufzeit des Erbbaurechtes abgeschrieben.	17

Im Rahmen einer Betriebsprüfung (BP) kam die BP gemäß Tz. 2.3.1 des Berichtes vom 03.07.2017 zu der Rechtsauffassung, dass die Erschließungskosten in Höhe von ... EUR als Wert des Grund und Bodens in der GbR I zu aktivieren und über die Dauer des Erbbaurechtes von 90 Jahren als passiver Rechnungsabgrenzungsposten (pRAP) aufzulösen sei, wodurch sich der Gewinn in den Streitjahren um ... € bzw. .. € erhöhte. Dieser Beurteilung folgte der Beklagte und erließ die hier streitigen geänderten Feststellungsbescheide. Der dagegen eingelegte Einspruch wurde mit Entscheidung vom 15.04.2020 als unbegründet zurückgewiesen.

Die hiergegen gerichtete Klage begründet die Klägerin wie folgt: 19

Ein pRAP sei für erhaltene Einnahmen vor dem Abschlussstichtag zu bilden, soweit die Einnahmen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Zeitpunkt darstellten (§ 250 Abs. 3 Handelsgesetzbuch -HGB-, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz -EStG-). Der pRAP sei Bestandteil der bilanziellen Gewinnermittlung, die durch Gegenüberstellung von Vermögensgegenständen auf der Aktivseite und Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen auf der Passivseite erstellt werde. Habe die Gesellschaft vor dem Abschlussstichtag Einnahmen erhalten, die wirtschaftlich einen Zeitraum nach dem Ablauf des Geschäftsjahrs betreffen, werde ihr Vermögen und damit der Gewinn um diese zu hoch ausgewiesen. Durch die Bildung des pRAP solle die Vorleistung des einen Teils in das Jahr verlegt werden, in dem die nach dem Vertrag geschuldete Gegenleistung des anderen Teils erbracht werde (BFH vom 07.04.2010 I R 77/08). Das Entgelt für eine noch ausstehende Leistung solle erst nach deren Erbringung durch Auflösung des pRAPs erfolgswirksam vereinnahmt werden. Die für die Bildung eines pRAP notwendige Leistungserbringung erfolge auf der Grundlage eines schuldrechtlichen Vertrages, der dem Prinzip Leistung und Gegenleistung folge. Die Höhe des zu bildenden pRAP richte sich einerseits nach der Höhe der erhaltenen Zahlung und andererseits nach dem Verhältnis zu der noch ausstehenden Gegenleistung (vgl. Weber-Grellet, in: Schmidt, EStG-Komm., § 5 Rz. 253). 20

In der Literatur und Rechtsprechung würden ausschließlich Fälle beurteilt, bei denen dem pRAP eine mittelbare Zahlung bzw. Leistung gegenüberstehe, die für Zeiträume nach Ende des Bilanzstichtages geleistet würden. Fälle, in denen ein pRAP durch angenommene Wertsteigerungen entstehe, seien nicht bekannt. Zusammenfassend ergäben sich somit folgende Beurteilungskriterien: 21

- Es müsse ein Zahlungseingang oder ein diesem entsprechender Geschäftsvorfall (Forderungszugang, Abgang von Verbindlichkeiten) vorliegen. 22

- Die Zahlung müsse ein Entgelt für eine über einen bestimmten Zeitraum dauernde Leistung sein. 23

- Schuldrechtlicher Vertrag. 24

Die GbR I sei an der Herstellung des Kreisverkehrs nicht beteiligt gewesen. Auch handele es sich bei den Aufwendungen für den Kreisverkehr der GbR II nicht um Einnahmen In Geld oder Geldeswert im Sinne von § 8 Abs. 1 EStG, die der GbR I mittelbar oder unmittelbar „zugeflossen“ seien. Die GbR I habe weder die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Aufwendungen noch einen möglichen geldwerten Vorteil durch die Erschließung erlangt. Eine rechtliche Beziehung zwischen der GbR I und GbR II über den Erbbaurechtsvertrag hinaus habe nicht bestanden. Die Errichtung des Kreisverkehrs sei zwingender Bestandteil des Baugenehmigungsverfahrens und diene ausschließlich der GbR II, die das Fachmarktzentrum errichtet habe und vermiete. Ein messbarer Vermögens- bzw. 25

Ertragsvorteil für die GbR I habe sich aus der Herstellung nicht ergeben. Daher seien auch sämtliche Erschließungskosten von der GbR II selbst getragen worden und kämen letztlich in erster Linie ihr selbst zugute.

Zu berücksichtigen sei hier zudem, dass die streitgegenständliche Fläche unentgeltlich an die Stadt Z übertragen worden sei. Damit sei die GbR I nicht mehr Eigentümerin und erlange auch nach Ablauf der Erbpachtzeit keinen wirtschaftlichen Vorteil, der möglicherweise jetzt schon passiviert werden müsse. Dementsprechend könnten die Herstellkosten für den Kreisverkehr durch die GbR II auch kein zusätzliches Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Grundstücks darstellen. Die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten sei Ausfluss des Realisationsprinzips gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4, 2. Halbsatz HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, wonach Gewinne erst dann in der Bilanz auszuweisen seien, wenn sie realisiert würden. Ein Gewinn werde für die GbR I durch die Übernahme der Erschließungskosten durch die GbR II jedoch aus den genannten Gründen nicht realisiert. Auch ein möglicher Wertzuwachs des Grund und Bodens werde ihr nicht zufließen, da sie nicht mehr Eigentümerin der erschlossenen Fläche (Kreisverkehr) sei. 26

In der Konsequenz der Rechtsauffassung des Beklagten entstehe mit der laufenden Auflösung des pRAP für die GbR I ein Vermögenswert in der Bilanz, der nicht bewertungsfähig und schon gar nicht veräußerbar sei. Das Argument, dass sich der Wert der angrenzenden Grundstücke durch den Bau des Kreisverkehrs gesteigert habe, gehe fehl. Darüber hinaus dürfe der Mehrwert nach dem Realisationsprinzip gar nicht ausgewiesen werden. Auch aktivierungspflichtige nachträgliche Anschaffungskosten seien zu verneinen, weil die GbR I mit den Kosten nicht belastet sei. Ebenso wenig bestehe ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Anschaffung der Grundstücke, also Aufwendungen, die durch das Anschaffungsgeschäft veranlasst seien. 27

Unterstellt, dem „aktiven Rechnungsabgrenzungsposten“ bei der GbR II müsse ein korrespondierender pRAP gegenüberstehen, so sei dies zumindest für die GbR I mangels schuldrechtlichen Vertrages zu verneinen. Hinsichtlich des Kreisverkehrs bestehe keine Leistungsbeziehung zwischen der GbR I und GbR II. Eine mögliche Wertsteigerung des restlichen Grundstücks der GbR I sei jedenfalls durch die Versteuerung der stillen Reserven bei Veräußerung bzw. Entnahme aus dem Betriebsvermögen gesichert. Mit der entschädigungslosen Übereignung der Grundstücke an Straßen NRW seien sämtliche steuerrechtlichen und bilanzrechtlichen Vorschriften zur Bildung eines pRAP nicht erfüllt. Es folge hieraus keine auf die Zukunft gerichtete schuldrechtliche Vereinbarung zwischen der GbR I und der GbR II. Die Zahlung für eine noch zu erbringende Leistung erfolge ebenfalls nicht. Ein bewertungsfähiger und aktivierungspflichtiger Vermögensgegenstand sei ebenfalls nicht entstanden. 28

Erschließungskosten dienen im Allgemeinen dazu, das Grundstück baureif und damit betriebsbereit" zu machen (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB) und die allgemeine Nutzbarkeit des Grund und Bodens zu erweitern (BFH vom 04.11.1986 VIII R 322/83, BStBl II 1987, 333; vom 13.04.2000 XI B 2/99, BFH/NV 2000, 1094). Hierzu gehörten die erstmalige Anlage einer öffentlichen oder privaten Straße, Flächenbeiträge gemäß § 58 BauGB, Kosten des erstmaligen Anschlusses an die Wasser Strom- und Gasversorgung einschließlich der Netzkostenbeiträge. Würden bereits vorhandene Einrichtungen ersetzt, verbessert oder modernisiert -sogenannte Ergänzungsbeiträge- seien die Kosten bei gegebenem Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung sofort als Betriebsausgabe/Werbungskosten abziehbar. Grundlage für die Herstellung des Kreisverkehrs sei die Verwaltungsvereinbarung vom2012/....2012 zwischen dem Land Nordrhein-Westfalen und der Stadt Z. Das Ziel 29

dieser Verwaltungsvereinbarung sei gemäß § 1 „Gegenstand der Vereinbarung“ die Sicherstellung der Erschließung der Baugrundstücke und damit nicht die Erschließung selber. Auch sei der Erbbauberechtigte in Abstimmung mit dem Erbbauverpflichteten erst mittelbar über den städtebaulichen Vertrag verpflichtet worden, die Maßnahme aus der Verwaltungsvereinbarung vorzunehmen und die damit verbundenen Kosten zu tragen.

Ebenfalls spreche gegen Erschließungskosten im Sinne der Rechtsauffassung des Beklagten, dass die Stadt Z das Bebauungsplanverfahren (...) für den gesamten Bereich zwischen S-Straße, T-, U- und R-Straße eingeleitet habe. Hierzu sei auf die Präambel des städtebaulichen Vertrages verwiesen. Um das Planverfahren für das Fachmarktzentrum im Sinne des Erbbauberechtigten zu beschleunigen, sei das Bebauungsplanverfahren in drei Bereiche aufgeteilt worden. Die notwendige Modernisierung der S-Straße sei nicht ausschließlich durch das Bauvorhaben des Erbbauberechtigten verursacht, sondern aus dem Gesamtbebauungsplan entstanden. Erschließungskosten in der vertretenen Rechtsauffassung des Beklagten hätten auf alle Anlieger umgelegt werden müssen. 30

Auf der Satellitenaufnahme des Kreisverkehrs sei erkennbar, dass keine unmittelbare Anbindung an das Erbbaurechtsgrundstück bestehe, der primäre Verkehrsweg am Fachmarktzentrum vorbeiführe und auch die Anbindung an die Grundstücksflächen gemäß Bebauungsplan und damit deren Erschließung gewährleistet worden sei. Durch den Kreisverkehr sei keine neue Straße entstanden. Es habe bereits die Hauptverkehrsstraße S-Straße gegeben, die für Zwecke der Umsetzung des Bebauungsplanvorhabens der Stadt Z an die neuen Anforderungen angepasst werden musste. Die Stadt Z habe sich der Baukosten entledigt, indem sie die Kostenübernahme zur Voraussetzung für die Erteilung der Baugenehmigung gemacht habe. 31

Die Finanzrechtsprechung habe in einer Vielzahl von Urteilen die Änderung bereits bestehender Verkehrswege als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt: 32

- Straßenbaukostenbeiträge für die bauliche Veränderung von Gehwegen oder des Straßenbelages zur Schaffung einer verkehrsberuhigten Zone oder eines Fußgängerbereichs (BFH vom 22.03.1994 IX R 52/90, BStBI II 1994, 842), 33

- Umgestaltung einer Straße zur verkehrsberuhigten Zone (BFH vom 22.03.1994 IX R 52/90, BStBI II 1994, 842; und vom 22.03.1994 IX R 120/92 BFH/NV 195,100), 34

- Ersatz der bisherigen Anbindung eines Grundstücks durch eine nichtöffentliche Straße an das öffentliche Straßennetz durch eine neu ausgebaute öffentliche Straße (BFH vom 07.11.1995 IX R 99/93, BStBI II 1996, 89; vom 19.12.1995 IX R 5/95, BStBI II 1996 134), 35

- Erschließungsbeiträge für den endgültigen Ausbau einer bislang provisorisch angelegten Straße (BFH vom 16.07.1996 IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178) 36

Es handele sich bei der Herstellung des Kreisverkehrs vorliegend somit nicht um die typisierten Erschließungskosten entsprechend der vom Beklagten zitierten BFH-Urteile. Der Kreisverkehr sei vielmehr das Ergebnis der Verkehrswertgutachten, um die zu erwartenden Verkehrsströme abzufangen und eine verkehrsgerechte Anbindung des Bebauungsgeländes zu gewährleisten. Eine unmittelbare Wertsteigerung des Erbbaurechtsgrundstücks durch den Kreisverkehr liege nicht vor. Baureif und damit betriebsbereit werde das Grundstück erst durch die Anbindung an den Kreisverkehr und nicht durch den Kreisverkehr selber. Eine einfache und kostengünstige Linksabbiegemöglichkeit hätte denselben Effekt gehabt, sei allerdings nicht 37

im Sinne der Verkehrswegeplaner gewesen. Mit dem Kreisverkehr sei die S-Straße ausschließlich baulich verändert worden, um die Verkehrsströme neu zu führen. Die Bildung eines pRAP sei daher nicht möglich.

Die Klägerin beantragt, 38

die angefochtenen Bescheide dahin zu ändern, dass kein passiver 39
Rechnungsabgrenzungsposten bei der GbR I gebildet und dort auch kein zusätzlicher Ertrag
als Erbbauzins erfasst wird.

Der Beklagte beantragt, 40

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Zulassung der Revision. 41

Zur Begründung trägt er bezugnehmend auf die Einspruchsentscheidung wie folgt vor: 42

Werde ein Erbbaurecht an einem Grundstück bestellt und werde von der Überwälzung der 43
öffentlichen Lasten und Abgaben auf die Erbbaurechtsberechtigte Gebrauch gemacht, habe
die Erbbauberechtigte die Erschließungskosten endgültig zu tragen. Durch den
Erbbaurechtsvertrag vom ...2012 sei für die darin benannte Fläche zur Bebauung mit einem
Einzelhandelszentrum ein Erbbaurecht zwischen der GbR I und der GbR II bestellt worden.
Um wiederum diese Fläche, das Erbbaurechtsgrundstück, zu erschließen, damit es
überhaupt bebaut und genutzt werden konnte, habe die davorliegende Fläche mit einem
Kreisverkehr bebaut werden müssen. Das Erbbaurechtsgrundstück habe somit einen
Wertzuwachs am Grund und Boden erfahren. Aus diesem Grund handele es sich bei den
Aufwendungen zur Errichtung des Kreisverkehrs um Erschließungskosten für das
dahinterliegende Erbbaurechtsgrundstück. Somit sei ohne Bedeutung, dass das Grundstück,
auf welchem der Kreisverkehr errichtet worden sei, unentgeltlich an die Stadt Z übergehe und
die GbR I danach keine Eigentümerin der Fläche mehr sei.

Die Überwälzung der öffentlichen Lasten und Abgaben sei durch den Verpflichtungsvertrag 44
vom 23.03.2011 zwischen der Stadt Z und der GbR II erfolgt. Durch den städtebaulichen
Vertrag vom2012 zwischen der Stadt Z und der Erbbauberechtigten, der GbR II, sei
vereinbart worden, dass diese die Kosten zur Erstellung des Kreisverkehrs übernehme. Der
Grund für die wirtschaftliche Belastung der Erschließungskosten liege somit ausschließlich im
Erbbaurechtsverhältnis begründet. Dass die GbR II die Erschließungskosten als
Erbbauberechtigte übernommen habe führe bei der Klägerin GbR I als Erbbauverpflichtete
dazu, dass diese Erschließungskosten dem Grund- und Bodenwert des Grundstücks
entsprechend zuzurechnen seien. Der Grund und Boden erfahre, wie oben bereits erläutert,
einen entsprechenden Wertezuwachs. Daraus folgend sei ein pRAP zu bilden, der über die
Laufzeit des Erbbaurechts erfolgswirksam aufzulösen sei, da sich das Grundstück im
Betriebsvermögen befinde. Hierzu werde auf die BFH- Urteile vom 04.09.1997 IV R 40/96
und 20.11.1980 IV R 126/78 verwiesen, in denen über einen Sachverhalt wie vorliegend
bereits entschieden worden sei.

Den von der Klägerin vorgebrachten Argumenten, dass es sich bei den Aufwendungen für 45
den Kreisverkehr um sofort abzugsfähige Anschaffungs-/Herstellungskosten handele, sei
nicht zu folgen. Aus dem notariellen Vertrag vom2012 (UR.-Nr. 2.../2012 - ... -) zwischen
der Stadt Z und der X-Y-Immobilien GbR gehe eindeutig hervor, dass es sich um
Erschließungskosten bei der Herstellung des Kreisverkehrs handele. In der Präambel heiße
es:

46

„Um die planungsrechtlichen Voraussetzungen für die Entwicklung eines Nahversorgungszentrums zu schaffen, fasste der Rat der Stadt Z mit einem Beschluss einen Bebauungsplan für dieses Gebiet.“

In § 1 heiÙe es, dass der Investor sich verpflichte, die Erschließungsmaßnahmen fertig zu stellen. Andernfalls könne es zu keiner Bebauung kommen. In § 2 werde explizit von der Erschließung gesprochen, die die Klägerin durchzuführen und finanziell zu tragen habe. Lt. § 3 wird im Einzelnen die Aufzählung der durchzuführenden Maßnahmen aufgeführt. Darin werde die Herstellung eines Kreisverkehrs im Bereich der Q-StraÙe zur Erschließung des Planbereichs genannt. Auch in der Verwaltungsvereinbarung zwischen dem Land NRW und der Stadt Z werde von der Erschließung des Bebauungsplans aufgrund eines erforderlichen Kreisverkehrs gesprochen. Somit hätten die Grundstücke nicht entsprechend bebaut werden können, wenn die erforderlichen Erschließungen nicht erbracht worden wären. Auf Grund dessen handele es sich um Erschließungskosten, die durch die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens zu erfassen und entsprechend über die Laufzeit des vorhandenen Erbbaurechts aufzulösen seien. 47

Nach dem Baugesetzbuch (BauGB) sei grundsätzlich der Eigentümer zur Zahlung der Erschließungskosten verpflichtet oder aber Vertragspartner bei Abschluss eines städtebaulichen Vertrages, bei dem die Erschließung auf den Eigentümer übertragen werde. Werde aber ein Erbbaurecht an einem Grundstück bestellt und werde von der Überwälzung der öffentlichen Lasten und Abgaben auf den Erbbaurechtsberechtigten Gebrauch gemacht, was laut Ziffer 7 des Verpflichtungsvertrages vom ...2011 zwischen der Stadt Z und dem Erbbauberechtigten Voraussetzung für das Zustandekommen des städtebaulichen Vertrages vom2012 war, habe der Erbbauberechtigte die Erschließungskosten endgültig zu tragen. Der Grund für seine wirtschaftliche Belastung mit Erschließungskosten liege damit ausschließlich im Erbbaurechtsverhältnis begründet. Die vorliegend vorgenommene Übernahme der Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten, die GbR II, führe beim Erbbauperpflichteten, der GbR I, zu einem neben den Erbbauzins tretenden Entgelt (Einnahme, Ertrag), das über die Laufzeit des Erbbaurechts passiv abzugrenzen sei. Durch Vornahme der Erschließungsmaßnahmen, wodurch das Erbbaurechtsgrundstück erst entsprechend bebaut und genutzt werden konnte, habe das Erbbaurechtsgrundstück einen Wertzuwachs an Grund und Boden erfahren. Dieser sei, da sich das Grundstück im Betriebsvermögen befinde, im Zeitpunkt der Einbuchung des passiven RAP entsprechend als Werterhöhung Grund und Boden vorzunehmen. Es werde daher unter Verweis auf die BFH-Urteile vom 04.09.1997 IV R 40/96 und vom 20.11.1980 IV R 126/78 an den Feststellungen unter 2.3.1 des BP-Berichtes festgehalten, dass die von der GbR II aufgewandten Erschließungskosten bei der GbR I, der Klägerin, als Erbbauperpflichteten als passiver RAP einzustellen und über die Laufzeit des Erbbaurechts gewinnerhöhend aufzulösen seien. 48

Entscheidungsgründe: 49

Die Klage ist begründet. 50

Der Beklagte hat zu Unrecht angenommen, dass die von der GBR II gezahlten Erschließungskosten für den Kreisverkehr zu einer Mehrung des Betriebsvermögens bei der Klägerin geführt haben. 51

1. Der Gewinn eines Unternehmens ergibt sich nach § 4 Abs. 1 EStG aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. 52

Zu einer solchen Vermehrung des Betriebsvermögens kann nach der Rechtsprechung des BFH bei einem bilanzierenden Grundstückseigentümer die vertragliche Übernahme von Beiträgen zur erstmaligen Erschließung eines Grundstücks durch einen Erbbauberechtigten führen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 20.11.1980 IV R 126/78, BFHE 132, 418, BStBI II 1981, 398; vom 20.01.1983 IV R 158/80, BFHE 138, 53, BStBI II 1983, 413; vom 17.04.1985 I R 132/81, BFHE 144, 213, BStBI II 1985, 617; vom 24. 10.1990 X R 43/89, BFHE 162, 425, BStBI II 1991, 175; vom 07. 04.1994 IV R 11/92, BFHE 174, 407, BStBI II 1994, 796 und vom 04.09.1997 IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569, Rn. 15 - 25). Denn Beiträge zur Errichtung erstmaliger Erschließungsanlagen bewirken eine bleibende Werterhöhung des Grund und Bodens. Die durch die Zahlung der Beiträge zur erstmaligen Erschließung bedingte Wertsteigerung des Grund und Bodens ist in der Bilanz des Grundstückseigentümers als Vermögenszugang beim Grund und Boden zu aktivieren (vgl. BFH-Urteile in BFHE 132, 418, BStBI II 1981, 398; BFHE 144, 213, BStBI II 1985, 617 und in BFH/NV 1998, 569). Es handelt sich bei diesen Kosten wirtschaftlich um Aufwendungen des erbbaupflichteten Grundstückseigentümers, der dem Erbbauberechtigten das erschlossene Grundstück zur Nutzung zu überlassen hat. Die hierfür getroffenen Aufwendungen versucht er nach Möglichkeit im Wege des Erbbauzinses wiederzuerlangen (BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 569). Der Grund für die wirtschaftliche Belastung mit den Erschließungsbeiträgen liegt damit ausschließlich im Erbbaurechtsverhältnis (vgl. BFH-Urteile vom 19.10.1993 VIII R 87/91, BFHE 172, 376, BStBI II 1994, 109 und BFHE 132, 418, BStBI II 1991, 398). Die Bezahlung von Erschließungsbeiträgen durch den Erbbauberechtigten ist somit ein neben den Erbbauzins tretendes zusätzliches Entgelt, welches dem Grundstückseigentümer im Wege einer Werterhöhung seines Grundstücks zufließt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 172, 376, BStBI II 1994, 109, m.w.N.). Dem Vermögenszugang ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten in gleicher Höhe gegenüberzustellen und zu jedem Bilanzstichtag linear aufzulösen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 172, 376, BStBI II 1994, 109 und in BFH/NV 1998, 569).

53

2. Unter Berücksichtigung dieser rechtlichen Grundsätze sind die Voraussetzungen für die vom Beklagten angenommene Erhöhung des Betriebsvermögens der Klägerin nicht gegeben. Die Erschließungsbeiträge wurden aufgrund des Verpflichtungsvertrages der GbR II mit der Stadt Z vom2012 und dem städtebaulichen Vertrag vom2012 getragen. Der Kreisverkehr wurde jedoch auf Grundstücken errichtet, die zunächst teilweise im Eigentum der Klägerin und von Straßen NRW standen. Die Grundstücke der Klägerin waren nicht mit einem Erbbaurecht für die GbR II belastet. Vielmehr standen diese bis zur Übertragung auf Straßen NRW im uneingeschränkten Eigentum der Klägerin. Die Zahlung der Erschließungsbeiträge erfolgte daher nicht aufgrund der zwischen der Klägerin und der GbR II mit notariellem Vertrag vom2012 erfolgten Erbbaurechtsvereinbarung, sondern beruhte allein auf den Vereinbarungen der GbR II, die diese als alleinige Investorin mit der Stadt Z und Straßen NRW schließen musste.

54

Die Grundstücksflächen, auf denen der Kreisverkehr errichtet wurde, standen zu ca. 1/3 im Eigentum des Landesbetriebs Straßen NRW und zu ca. 2/3 zunächst im Eigentum der Klägerin; auch diese wurden dann jedoch mit Vertrag vom2014 auf Straßen NRW übertragen. Die Erschließung des Kreisverkehrs führte somit vor der Übertragung der im Eigentum der Klägerin stehenden Grundstücke auf den Landesbetrieb Straßen NRW zu Bauten der GbR II auf fremdem Grund und Boden, die gemäß § 39 AO der Klägerin als Grundstückseigentümerin zuzurechnen waren. Diesbezüglich hätte die insoweit bei Fertigstellung im Jahr 2013 um das abnutzbare Wirtschaftsgut "Kreisverkehr" (vgl. Schmidt/Kulosa, EStG 41. Aufl., § 6 Tz. 60 ff.) bereicherte Klägerin als Eigentümerin zwar richtigerweise in Höhe von 2/3 von ... € eine Buchung „Wirtschaftsgut Kreisverkehr an

55

außerordentlichen Ertrag“ vornehmen müssen. Gleichzeitig hätte jedoch ebenfalls bereits im Jahr 2013 die Einbuchung „Außerordentlicher Aufwand an Verbindlichkeit aus Übertragungsverpflichtung“ erfolgen müssen, wodurch die Ertragsbuchung neutralisiert worden wäre. Darüber hinaus hätte korrekterweise bei der Klägerin in den Jahren 2013 und 2014 zeitanteilig noch die AfA auf den Kreisverkehr gewinnmindernd eingebucht werden müssen, was aber wiederum die Höhe der Übertragungsverbindlichkeiten vermindert hätte. Damit wäre unter Berücksichtigung der richtigen steuerlichen und buchhalterischen Behandlung im Ergebnis kein zusätzlicher Ertrag angefallen, sodass kein Raum bestand für die Berücksichtigung eines Ertrages aus der Auflösung eines pRAP aus zugunsten der Klägerin getragenen Erschließungskosten, zumal der Sache nach überhaupt kein beitragsfähiger Erschließungsaufwand vorlag (vgl. § 129 Abs. 1 Satz 2 BauGB), sondern vielmehr von der GbR II ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut auf fremdem Grund und Boden (GbR I) geschaffen wurde.

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. 56

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 57

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 58