

Dr. Dirk Meyer-Scharenberg, Steuerberater, München

## Zur Behandlung der Grunderwerbsteuer als Teil der Anschaffungskosten eines Erbbaurechts

### A. Problemstellung

Beim IX. Senat des BFH ist unter dem Aktenzeichen IX R 150/86 ein Verfahren anhängig, bei dem es um die Frage der Aktivierungspflicht geht. Mitglied dieses Senats ist Bundesrichter Dr. Wollny, der sich in einem Aufsatz<sup>1</sup> zur Behandlung der Streitfrage geäußert hat.

Der Steuerpflichtige ist der Meinung, daß die bei der Einräumung des Erbbaurechts anfallende Grunderwerbsteuer als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sofort abgezogen werden kann. Dagegen verlangt die Finanzverwaltung<sup>2</sup> eine Verteilung über die voraussichtliche Dauer des Erbbaurechtsverhältnisses. Das FG Hamburg<sup>3</sup> ist der Ansicht der Finanzverwaltung gefolgt.

### B. Erbbaurecht an unbebautem Grundstück

Hinter der eigentlichen Streitfrage verbirgt sich ein m. E.<sup>4</sup> hochinteressantes dogmatisches Problem, nämlich die Frage, ob Erbbaurechte und andere Nutzungsrechte einkommensteuerrechtlich als Wirtschaftsgüter anzusehen sind. Nur wenn das Erbbaurecht ein Wirtschaftsgut ist, kommt eine Aktivierung der Grunderwerbsteuer als Anschaffungsnebenkosten des Erbbaurechts in Betracht. Nach derzeit noch h. M. sind zumindest Erbbaurechte zweifelsfrei als Wirtschaftsgüter anzusehen, denn im Unterschied zu den meisten anderen Nutzungsrechten kann das Erbbaurecht zivilrechtlich sogar Gegenstand eines Kaufvertrages sein. Man kann sich daher kaum vorstellen, daß dieser Umstand nicht ausreichend sein soll, um die Wirtschaftsguteigenschaft zu bejahen. Und dennoch gibt es m. E. sehr gute Gründe, das Erbbaurecht nicht als Wirtschaftsgut anzusehen:

(1) Wenn die Einräumung eines Erbbaurechts als Anschaffung des Wirtschaftsguts Erbbaurecht zu qualifizieren ist, mit der Folge, daß die Grunderwerbsteuer nur im Wege der AfA geltend gemacht werden kann, weshalb erzielt dann der Grundstückseigentümer keinen steuerfreien Veräußerungsgewinn in Gestalt der Erbbauzinsen, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung? Ein und derselbe Vorgang kann doch wohl nicht für den einen Vertragspartner als Anschaffung, für den anderen dagegen als Nutzungsüberlassung behandelt werden. Die Alternativen schließen sich gegenseitig aus. Obwohl er selbst Anhänger der Wirtschaftsgutvorstellung ist, meint Kußmaul<sup>5</sup>, „... die Logik dieses Gedankengangs scheint unter Heranziehung der gegenwärtigen Handhabung geradezu erdrückend.“

(2) Bilanzrechtlich werden Nutzungsverhältnisse unabhängig davon, ob sie schuldrechtlicher oder dinglicher Art sind, gleich behandelt. Bei laufender Zahlung des Nutzungsentgelts tritt das Nutzungsrecht nicht als Wirtschaftsgut in der Bilanz in Erscheinung. Dieser Grundsatz der Nichtbilanzierung gilt selbstverständlich auch für Erbbaurechte<sup>6</sup>. Das bilanzielle Nicht-in-Erscheinung-treten läßt sich nicht damit rechtfertigen, daß es andernfalls zu einer Aufblähung der Bilanz käme, weil bei laufender Zahlung das Nutzungsrecht aktiviert und die Zahlungsverpflichtung passiviert werden

müßte. Wenn Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter sind, so müssen sie unabhängig davon bilanziert werden, ob das Nutzungsentgelt laufend oder in einem Einmalbetrag bezahlt wird. Die Zahlungsmodalitäten spielen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten keine Rolle. Kußmaul<sup>7</sup> hat überzeugend nachgewiesen, daß die Nichtbilanzierung von Nutzungsverhältnissen mit Hilfe der Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung nicht zu rechtfertigen ist. Ein das Vollständigkeitsgebot außer Kraft setzendes Prinzip der ordnungsmäßigen Nichtbilanzierung von Nutzungsüberlassungen existiert – entgegen der ständigen Rechtsprechung – nicht. Die Nichtbilanzierung von Nutzungsrechten ist nur deshalb zu rechtfertigen, weil es sich nicht um Wirtschaftsgüter handelt. Die Rechtsprechung scheut sich allerdings noch, diesen eigentlichen Grund für die Nichtbilanzierung offen auszusprechen, was angesichts der übermächtig erscheinenden sog. herrschenden Meinung im Schrifttum verständlich ist.

(3) Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>8</sup> kann eine Pachtvorauszahlung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Abflußzeitpunkt in vollem Umfang als Werbungskosten abgesetzt werden. Eine Aktivierung der Zahlung unter dem Gesichtspunkt eines entgeltlich angeschafften Pachtrechts hat der BFH abgelehnt. Im Bereich der Überschusseinkünfte läßt sich dieses Ergebnis nur rechtfertigen, wenn man die Wirtschaftsguteigenschaft verneint. Denn mit Bilanzierungsgrundsätzen kann im Privatvermögen nicht argumentiert werden, wie Wollny<sup>9</sup> zutreffend ausführt. Wenn ein Pachtrecht ein Wirtschaftsgut ist, spricht kein Grundsatz der Nichtbilanzierung gegen die „Aktivierungspflicht“. Für ein Erbbaurecht kann dabei nichts anderes gelten als für ein Pachtrecht, worauf Döllerer<sup>10</sup> mit Recht hingewiesen hat.

(4) Auch umsatzsteuerrechtlich wird die Einräumung eines Erbbaurechts nicht als Anschaffungsvorgang, sondern als Dauerrechtsverhältnis gewertet. Der BFH<sup>11</sup> hat entschieden, daß der Erbbauberechtigte die auf dem laufend zu zahlenden Erbbauzins lastende Umsatzsteuer nicht bereits im Zeitpunkt der Einräumung als Vorsteuer geltend machen kann, sondern nur pro rata temporis der Nutzungsüberlassung.

Das geltende Recht ist also sehr gut erklärbar, wenn man auf die Vorstellung verzichtet, Nutzungsrechte seien Wirtschaftsgüter. Die Auffassung von der fehlenden Wirtschaftsguteigenschaft der Nutzungsrechte verfolgt daher auch nicht den Zweck, das geltende Recht auf den Kopf zu stellen. Der Verzicht auf die Wirtschaftsgutvorstellung hat vielmehr didaktischen Wert. Auf der Basis der Wirtschaftsgutvorstellung ist die Rechtsprechung doch kaum nachvollziehbar. Wenn es

1) Vgl. Wollny, Zur Behandlung der Grunderwerbsteuer als Teil der Anschaffungskosten beim Erwerb eines bebauten Grundstücks, BB 1988, 1572 [1574].

2) BMF-Schrb. v. 15. 11. 1984, BStBl. I, 561, Tz. 28 (sog. Zweiter Nießbraucherlaß).

3) FG Hamburg v. 3. 9. 1986, EFG 1987, 624.

4) Vgl. dazu ausführlich Verf., Sind Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter, BB 1987, 874 ff.; ohne überzeugende Gegenargumente: Kußmaul, Sind Nutzungsrechte Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter?, BB 1987, 2053 [2060].

5) Vgl. Kußmaul, a. a. O. (Fußn. 4).

6) BFH v. 20. 1. 1983, IV R 158/80, BStBl. I, 413.

7) Vgl. Kußmaul, Nutzungsrechte an Grundstücken in Handels- und Steuerbilanz, Hamburg 1987.

8) BFH v. 11. 10. 1983, VIII R 61/81, BStBl. 1984 II, 267 [269]: „Zu den Anschaffungskosten für den Erwerb eines Nutzungsrechts gehört jedoch nicht die Gegenleistung des Berechtigten für die Gebrauchsüberlassung. Pachtvorauszahlungen und Einmalzahlungen sind ebenso wie die laufenden Pachtzahlungen Entgelt pro rata temporis der Nutzungsüberlassung und nicht Anschaffungskosten für ein Nutzungsrecht.“

9) Vgl. Wollny, a. a. O. (Fußn. 1).

10) Vgl. Döllerer, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, BB 1984, 2034 [2039].

11) BFH v. 20. 4. 1988, X R 4/80, BB 1988, 1588.

dem BFH dennoch schwerfällt, sich von dieser traditionellen Sichtweise zu lösen, so erscheint dies vor dem Hintergrund der zivilrechtlichen Ausgestaltung des Erbbaurechts und der Übereinstimmung seiner Merkmale mit den heute gebräuchlichen Definitionen des Vermögensgegenstands- bzw. Wirtschaftsgutbegriffes verständlich. Das ändert jedoch nichts an der Tatsache, daß sich das geltende Recht nur dann widerspruchsfrei begründen läßt, wenn man von der Ablehnung der Wirtschaftsguteigenschaft ausgeht. Andernfalls ergeben sich zu viele Widersprüche.

Entgegen der hier vertretenen Auffassung hat sich Wollny klar für eine Aktivierung der Grunderwerbsteuer ausgesprochen. Auch die sich daraus ergebenden weiteren Konsequenzen will er ziehen. Seiner Meinung nach ist der laufend gezahlte Erbbauzins in die Anschaffungskosten einzubeziehen. Denn die bilanzsteuerrechtlichen Grundsätze der Nichtbilanzierung von Dauerrechtsverhältnissen, deren Richtigkeit Wollny dahinstehen läßt, gelten im Bereich der Überschusseinkünfte nicht. In die als Bemessungsgrundlage für die AfA dienenden Anschaffungskosten „... gehen deshalb auch die auf die Anschaffung oder Herstellung gerichteten Aufwendungen ein, deren Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgrund von Bilanzierungsgrundsätzen unterbleibt.“ Damit setzt sich Wollny in Widerspruch zu der Entscheidung des VIII. Senats, wonach Pachtvorauszahlungen sofort abzugsfähig sind, es sei denn, man wolle die Aktivierungspflicht auf Erbbaurechtsverhältnisse beschränken. Er vertritt damit eine Denkschule, die – sollte sie eine Mehrheit im BFH finden – geeignet erscheint, das geltende Recht auf den Kopf zu stellen.

M. E. ist die Verneinung der Anschaffungskosteneigenschaft der Grunderwerbsteuer im vorliegenden Fall einer der letzten noch fehlenden Mosaiksteine in einem sonst fast<sup>12</sup> vollständigen Bild, in dem für das Wirtschaftsgut Nutzungsrecht kein Raum mehr ist. Der IX. Senat wird es sich gründlich überlegen müssen, ob er wegen der Aktivierung der Grunderwerbsteuer die geltenden Grundsätze der steuerrechtlichen Behandlung von Nutzungsverhältnissen grundlegend in Frage stellen will, zumal die Nachteile für den Fiskus kaum ins Gewicht fallen dürften.

### C. Erbbaurecht an bebautem Grundstück

Eine (anteilige) Aktivierung der Grunderwerbsteuer kommt nur bei der Erbbaurechtsbestellung an einem bebauten Grundstück in Betracht, allerdings als Anschaffungskosten des Gebäudes, nicht des Erbbaurechts. Da der Erbbauberechtigte zivilrechtlicher und regelmäßig auch wirtschaftlicher Eigentümer<sup>13</sup> der auf dem Erbbaurechtsbelasteten Grundstück befindlichen Gebäude wird, ist die Grunderwerbsteuer ebenso wie der laufende Erbbauzins in ein auf die Überlassung des Grund und Bodens entfallendes Nutzungsentgelt und ein auf das Gebäude entfallendes Kaufentgelt aufzuteilen<sup>14</sup>. Die zu aktivierende anteilige Grunderwerbsteuer

teilt in diesem Fall das Schicksal des Gebäudes. Wird das Gebäude abgerissen, entsteht folglich ein außerordentlicher Aufwand. Bei einer Aktivierung als Anschaffungsnebenkosten des Erbbaurechts wäre dies nicht der Fall. Der Umstand, daß das Gebäude handelsrechtlich unter der Position „grundstücksgleiche Rechte“<sup>15</sup> auszuweisen ist, darf nicht zu der Annahme verleiten, steuerrechtlich werde nicht das Gebäude, sondern das Wirtschaftsgut Erbbaurecht erworben<sup>16</sup>. Eine derartige Bedeutung können handelsrechtliche Gliederungsvorschriften nicht entfalten.

## Die Fachdiskussion

Dr. Wolfgang Kraft, Präsident des Hessischen Finanzgerichts, und Ferdinand Hofmeister, Richter am Hessischen Finanzgericht, Kassel

### Verbesserungsbedürftige Rechtsschutzverbesserung

#### Weiterer Nachbesserungsbedarf für das FGO-Änderungsgesetz

Gesetzentwürfe, die keine Kritik auslösen, sind Ausnahmen. Der Entwurf des FGOÄG<sup>1</sup> gehört nicht zu den Ausnahmen. Lohse hat an dieser Stelle<sup>2</sup> zu Recht die geplante Regelung über den Gerichtsbescheid kritisiert, die den Zielen des FGOÄG zuwiderläuft. Insgesamt ist der Entwurf des FGOÄG allerdings positiv zu bewerten. Die weitgehende Übernahme der Regelungen des BFHEntG und des VGFGEntG in die FGO als Dauerrecht und die vorgesehenen weiteren Änderungen der FGO können das finanzgerichtliche Verfahren vereinfachen und beschleunigen – soweit das Verfahrensrecht dies überhaupt zu leisten vermag<sup>3</sup> – und zu einer Verbesserung des Rechtsschutzes führen. Positiv zu bewerten ist im Interesse des rechtssuchenden Bürgers auch, daß die speziell für das finanzgerichtliche Verfahren geltenden Vorschriften wieder übersichtlich in der FGO zusammengefaßt werden und daß sie nach Inkrafttreten des FGOÄG hoffentlich viele Jahre lang nicht mehr geändert werden müssen.

Weil das FGOÄG für längere Zeit die letzte Gelegenheit sein wird, den finanzgerichtlichen Rechtsschutz durch Änderung der Verfahrensvorschriften zu verbessern, gilt es, diese Chance zu nutzen und das Änderungsgesetz mit der gebührenden Sorgfalt so zu gestalten, daß es wirklich zur Rechtschutzverbesserung geeignet ist. Dem sollen die nachstehenden Vorschläge aus der Praxis dienen<sup>4</sup>.

12) Unklar ist auch noch die Frage der Behandlung von Abstandsregelungen an Mieter und andere Nutzungsberechtigte: vgl. BFH v. 11. 8. 1987, IX B 41/86, BFH/NV 1988, 232; zu möglichen Lösungsansätzen ohne Bemühung der Wirtschaftsgutvorstellung vgl. *Verf.*, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, Herne/Berlin 1984, S. 305 ff.

13) Ausnahmen, bei denen der Erbbauberechtigte zwar zivilrechtlicher, nicht aber wirtschaftlicher Eigentümer wird, sind denkbar. Vgl. dazu *Verf.*, a. a. O. (Fußn. 12), S. 168.

14) BFH v. 19. 1. 1982, VIII R 102/78, BStBl. II, 533; FG Berlin v. 10. 12. 1986, EFG 1987, 450 (Rev. IX R 190/87).

15) § 266 Abs. 2 Aktivseite A Anlagevermögen II 1 HGB: früher: § 151 Abs. 1 Aktivseite II A 1 und 2 AktG 1965.

16) So jedoch das FG Hamburg (Fußn. 3) und Wollny, a. a. O. (Fußn. 1).

1) Gesetz zur Änderung der Finanzgerichtsordnung und anderer Gesetze; s. BR-Drs. 102/88 v. 18. 3. 1988 mit Stellungnahme des Bundesrats v. 29. 4. 1988 und Gegenäußerung der Bundesregierung, BT-Drs. 11/2386.

2) DStR 1988, 542.

3) Wesentlichste Verzögerungsursache ist nicht ein mangelhaftes Verfahrensrecht, sondern der hohe Rückstau durch unzureichende personelle Anpassung der Finanzgerichte an deren sprunghaft gestiegene Inanspruchnahme.

4) Diese und andere Verbesserungsvorschläge wurden von einer Arbeitsgruppe des Bundes Deutscher Finanzrichter (BDFR) im Einvernehmen mit dem Verein der Bundesrichter beim BFH ausgearbeitet und im Juli 1988 vom BDFR den politischen Gremien und Verbänden vorgestellt.