

Dr. Dirk E. Meyer, Universität München

Zur Einlagefähigkeit unentgeltlich eingeräumter Nutzungsrechte

— Erwiderung zu dem Beitrag von Stadie in DB 1984 S. 578 ff. —

A. Problemstellung

Der BFH hat in nunmehr zehn Urteilen¹⁾ die Auffassung vertreten, daß unentgeltlich eingeräumte Nutzungsrechte in ein Betriebsvermögen eingelegt werden können, wenn der Nutzungsberechtigte eine gesicherte Rechtsposition innehalt. Bisher ungelöst ist die Frage, mit welchem Wert das Wirtschaftsgut „Nutzungsrecht“ in das Betriebsvermögen einzulegen ist. Keine der beiden vom BFH angebotenen Lösungen hält einer Überprüfung stand. *Stadie*²⁾ ist — soweit ersichtlich — der einzige, der die Rechtsprechung des BFH nicht nur kritisiert, sondern versucht hat, die „Konstruktion“³⁾ der Einlage von Nutzungsrechten dogmatisch abzusichern. Es wird zu zeigen sein, daß auch der Ansatz von *Stadie* das Bewertungsproblem nicht löst. Dieses Ergebnis gibt Anlaß, die Grundlagen sowohl der Rechtsprechung als auch der Ausführungen *Stadies* in Frage zu stellen, wonach Nutzungsrechte einlagefähige Wirtschaftsgüter sein sollen. Im Anschluß an die Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung und den Argumenten *Stadies* soll ein widerspruchsfreier Lösungsansatz aufgezeigt werden.

B. Bewertung eingelegter Nutzungsrechte

I. Auffassung des BFH

a) Maßgeblicher Wertansatz

Der BFH ist der Meinung, daß unentgeltlich eingeräumte Nutzungsrechte stets mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen einzulegen sind. Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG kommt der Teilwert dagegen nur dann als Bewertungsmaßstab in Betracht, wenn die Einlage frühestens drei Jahre nach der Anschaffung oder Herstellung des einzulegenden Wirtschaftsgutes erfolgt. Innerhalb der Dreijahresfrist sind eingelegte Wirtschaftsgüter mit den (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten. Das unentgeltlich überlassene Wirtschaftsgut müßte also erst drei Jahre außerbetrieblich genutzt werden, bevor das Nutzungsrecht mit dem Teilwert ins Betriebsvermögen eingelegt werden könnte. Der BFH ist mit keinem Wort der Begründung darauf eingegangen, weshalb er die Bewertung im Teilwert auch vor Ablauf der Dreijahresfrist für zulässig hält. Hier liegt der erste Ansatzpunkt für die im Schriftum⁴⁾ an der Rechtsprechung des BFH geübte Kritik.

b) Teilwertdefinition

Während sowohl der IV. als auch der VIII. Senat des BFH den Teilwert als den für die Bewertung der Einlage maßgeblichen Wertansatz ansehen, interpretieren sie diesen Begriff unterschiedlich. Beide Interpretationen führen jedoch zu Ungereimtheiten.

1. Auffassung des VIII. Senats

Nach Meinung des VIII. Senats⁵⁾ soll der Teilwert dem Barwert der Beträge entsprechen, die der Nutzungsberechtigte im Falle einer entgeltlichen Überlassung des Wirtschaftsgutes als Nutzungsentgelt aufwenden müßte. Das Nutzungsrecht wird somit als selbständiges Wirtschaftsgut angesehen. Die Ermittlung seines Teilwertes ist völlig unabhängig von der Art des genutzten Wirtschaftsgutes und der Höhe der Abschreibungen, die der Eigentümer geltend machen könnte, wenn er den Nutzungsgegenstand selbst zur Einkunftszielung einsetzen würde. Unmaßgeblich für die Ermittlung des Teilwerts ist auch, welche Erträge der Nutzungsberechtigte auf Grund seiner individuellen Möglichkeiten durch Weiterüberlassung des Wirtschaftsgutes erzielen könnte. Dieser Teilwertbegriff ist m. E. mit den Grundsätzen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG vereinbar, sofern man unterstellt, daß Nutzungsrechte tatsächlich zum Kreis der potentiellen Wirtschaftsgüter gehören.

Die Problematik der Auffassung des VIII. Senats besteht darin, daß sie die Schaffung von fiktivem Aufwandspotential ermöglicht. Dies

wird besonders deutlich, wenn ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut unentgeltlich zur betrieblichen Nutzung überlassen wird. Würde der Eigentümer das Wirtschaftsgut selbst zur Einkunftszielung einsetzen, könnte er keine planmäßigen Abschreibungen geltend machen. Dagegen soll der unentgeltlich Nutzungsberechtigte Abschreibungen auf das Nutzungsrecht einkünftemindernd berücksichtigen können. Dieses Ergebnis wird im Schriftum⁶⁾ zu Recht kritisiert. Wohl deshalb hat der IV. Senat des BFH⁷⁾ offen gelassen, ob er sich der Auffassung des VIII. Senats anschließen könnte. Die Finanzverwaltung will die Entscheidung vorerst nicht anwenden⁸⁾.

Weitere Ungereimtheiten ergeben sich außerdem durch die neue Rechtsprechung des VIII. Senats⁹⁾, wonach weder ein laufend zu zahlendes Nutzungsentgelt noch eine Einmalzahlung zu den Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts „Nutzungsrecht“ gehört. Wenn aber das im Falle einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung zu zahlende Nutzungsentgelt nicht zu den Anschaffungskosten des entgeltlich eingeräumten Nutzungsrechts gehört, muß gefragt werden⁹⁾, ob das (fiktive) Nutzungsentgelt bei der Ermittlung des Teilwerts eines unentgeltlich eingeräumten Nutzungsrechts überhaupt als Bewertungsmaßstab herangezogen werden darf.

2. Auffassung des IV. Senats

Der IV. Senat¹⁰⁾ hat bisher stets eine modifizierte Teilwertdefinition vertreten, wodurch er das als unsystematisch empfundene Ergebnis einer Schaffung von fiktivem Aufwandspotential vermeiden konnte. Nach seiner Definition soll der Teilwert des eingelegten Nutzungsrechts der Summe der Abschreibungen entsprechen, die der Eigentümer absetzen könnte, wenn er das Wirtschaftsgut selbst zur Einkunftszielung nutzen würde, statt es einem anderen zur Nutzung zu überlassen. Sofern das überlassene Wirtschaftsgut zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern gehört oder bereits abgeschrieben ist, kann auch der unentgeltlich Nutzungsberechtigte keine Abschreibungen geltend machen, da der Teilwert des Nutzungsrechts nach der Definition des IV. Senats Null wäre. Der unentgeltlich Nutzungsberechtigte kann also nur genau die Abschreibungen geltend machen, die der Eigentümer absetzen könnte, wenn er das Wirtschaftsgut selbst zur Einkunftszielung einsetzen würde. In der Rechtsprechung des IV. Senats ist die Nutzungsrechtseinlage daher lediglich eine Konstruktion, mit deren Hilfe die Überleitung des AfA-Potentials

1) BFH vom 28. 2. 1974, BStBl. II 1974 S. 481; vom 16. 11. 1977, BStBl. II 1978 S. 386 = DB 1978 S. 1572; vom 31. 10. 1978, BStBl. II 1979 S. 401 = DB 1979 S. 1018; vom 22. 1. 1980, BStBl. II 1980 S. 244 = DB 1980 S. 860; vom 20. 11. 1980, BStBl. II 1981 S. 68 = DB 1981 S. 721; vom 26. 5. 1982, BStBl. II 1982 S. 594 = DB 1982 S. 1852; vom 2. 8. 1983, BStBl. II 1983 S. 735, 736, 739 = DB 1983 S. 2228, 2285, 2500; vom 8. 12. 1983, BStBl. II 1984 S. 202 = DB 1984 S. 590.

2) *Stadie*, H., Zur Einlage von Nutzungsrechten in das Betriebsvermögen, DB 1984 S. 578–582.

3) *Littmann*, E., Unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern und Absetzung für Abnutzung, DB 1980 S. 1040 (1043).

4) Vgl. *Paus*, B., Zur Aktivierung unentgeltlich erworbener Nutzungsrechte oder: Wird Edelmet steuerlich tatsächlich belohnt?, FR 1981 S. 5 (9).

5) BFH vom 2. 8. 1983, BStBl. II 1983 S. 735 = DB 1983 S. 2285.

6) Vgl. *Biergans*, E., Einkommensteuer und Steuerbilanz, München 1983 S. 707 f.; *Stadie*, H., a.a.O., S. 578 (582). *Selbst* o. FR 82 S. 618

7) BFH vom 8. 12. 1983, BStBl. II 1984 S. 202 = DB 1984 S. 590.

7a) BMF-Schreiben vom 10. 7. 1984, BStBl. II 1984 S. 460 = DB 1984 S. 1958.

8) BFH vom 11. 10. 1983, DB 1984 S. 752.

9) So auch *Schmidt*, L., Urteilsanmerkung, FR 1984 S. 203 (204).

10) BFH vom 20. 11. 1980, BStBl. II 1981 S. 68 = DB 1981 S. 721.

auf den Nutzungsberechtigten begründet werden soll. So sehr die Überleitung der Abschreibungen auf den unentgeltlich Nutzungsberechtigten zu begrüßen ist, muß die in der Modifizierung der Teilwertdefinition liegende dogmatische Basis dieser Rechtsprechung kritisiert werden, da sie einer gesetzlichen Grundlage entbehrt¹¹⁾.

II. Auffassung von Stadie

a) Maßgeblicher Wertansatz

Während der BFH davon ausgeht, daß die Anschaffungskosten eines unentgeltlich eingeräumten Nutzungsberechts stets Null sind und ein vom Nutzungsberechtigten abzuschreibendes Aufwandspotential erst durch eine Einlage zum Teilwert geschaffen werden muß, ordnet Stadie dem Nutzungsberecht „echte“ Anschaffungskosten zu. Nach seiner Auffassung soll das Wirtschaftsgut „Nutzungsberecht“ eine Abspaltung vom Eigentumsrecht sein (sog. Splittertheorie). Durch die Überlassung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts zur Nutzung soll sich das mit diesem Wirtschaftsgut verbundene Aufwandspotential aufspalten. Durch diese Konstruktion gelingt es Stadie, dem neu entstandenen Wirtschaftsgut „Nutzungsberecht“ „echte“ Anschaffungskosten zuzuordnen. Das Aufwandspotential muß also nicht erst — wie bei der Konstruktion des BFH — durch Einlage zum Teilwert neu geschaffen werden. Im Gegensatz zum BFH kann Stadie daher von einer Einlage des Nutzungsberechts zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ausgehen.

Die Konstruktion Stadies hat außer der Umgehung des Teilwertansatz- und -ermittlungsproblems den weiteren Vorteil, daß hinsichtlich der AfA-Berechtigung des unentgeltlich Nutzungsberechtigten kein Unterschied zwischen einer betrieblichen und einer außerbetrieblichen Nutzung des unentgeltlich überlassenen Wirtschaftsgutes eintreten kann. Auch im außerbetrieblichen Bereich können dem unentgeltlich erworbenen Nutzungsberecht Anschaffungskosten in Gestalt des abgespaltenen Aufwandspotentials zugeordnet werden. Der Nutzungsberechtigte kann dieses Aufwandspotential im Wege der AfA einkünftemindernd geltend machen. Insofern unterscheidet sich die Auffassung Stadies grundlegend von der bisherigen Rechtsprechung des BFH¹²⁾, wonach bei außerbetrieblicher Nutzung des unentgeltlich überlassenen Wirtschaftsgutes grundsätzlich keine Abschreibungen abgezogen werden können. Ausnahmen gestattet der BFH nur im Falle der Übereignung eines Wirtschaftsgutes mit anschließender unentgeltlicher Rücküberlassung an den früheren Eigentümer im Rahmen eines dinglichen Nutzungsberechts (z. B. Vorbehaltsnießbrauch)¹³⁾ und bei der unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung in einem teilweise fremdvermieteten Mehrfamilienhaus¹⁴⁾. Im ersten Fall darf der Nutzungsberechtigte, im zweiten Fall der Eigentümer die Abschreibungen auf das unentgeltlich überlassene Wirtschaftsgut absetzen.

b) Begrenzung des AfA-Volumens

Aus der „Splittertheorie“ folgt zwangsläufig, daß das Aufwandspotential, welches auf das neu geschaffene Nutzungsberecht entfällt, nicht größer sein kann als die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgutes selbst. Die darüber hinausgehende Schaffung von Aufwandspotential ist somit — im Gegensatz zur Konstruktion des VIII. Senats — nicht möglich. Ein bereits abgeschriebenes Wirtschaftsgut kann nicht über eine unentgeltliche Nutzungsberechtigung an einen Betrieb „nochmals“ abgeschrieben werden. Insofern entspricht die Lösung Stadies der Auffassung des IV. Senats.

Würde die „Splittertheorie“ ohne Modifizierung auch auf nicht abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter angewendet, wäre es möglich, ein nicht planmäßig abschreibbares Aufwandsvolumen in ein verteilungsfähiges „umzuwandeln“. Im Gegensatz zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des zur Nutzung überlassenen nicht abnutzbaren Wirtschaftsgutes könnte das hiervorn abgesparte, auf das abnutzbare Wirtschaftsgut „Nutzungsberecht“ entfallende Aufwandspotential planmäßig abgeschrieben werden; denn das zeitlich begrenzte Nutzungsberecht unterliegt in jedem Fall der

Abnutzung. Um eine solche „Umwandlung“ zu vermeiden, vertritt Stadie die Ansicht, daß es nur bei der unentgeltlichen Überlassung abnutzbarer Wirtschaftsgüter zur Aufspaltung des Aufwandspotentials kommt. Er begründet seine Auffassung damit, daß das Nutzungsberecht nur ein Minus gegenüber dem Eigentum am Gegenstand sei und daher zu keiner weitergehenden AfA führen könne als das Eigentum selbst¹⁵⁾. Auch insofern stimmt die Lösung Stadies mit der des IV. Senats überein. Denn die Summe der (planmäßigen) Abschreibungen, die der Eigentümer auf ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut vornehmen könnte, wäre Null, so daß die Umwandlung eines nicht verteilungsfähigen in ein verteilungsfähiges AfA-Volumen ausgeschlossen ist.

III. Stellungnahme

Auf den ersten Blick könnte man meinen, Stadie habe die dogmatische Grundlage für die Rechtsprechung des IV. Senats nachgeliert. Das ist jedoch nicht der Fall. Denn der IV. Senat hat die „Splittertheorie“ in seinem Urteil vom 8. 12. 1983¹⁶⁾ ausdrücklich abgelehnt. Der Senat hält daran fest, „... daß Grundstück und Nießbrauch am Grundstück nicht zwei in der Weise zusammenhängende Wirtschaftsgüter sind, daß das eine ein Teil des anderen darstellt ... Das Nießbrauchrecht ... ist kein ‚Stück Eigentum‘, ...“. Der Grund für die Ablehnung der „Splittertheorie“ liegt m. E. darin, daß diese Vorstellung im Falle der vorzeitigen Beendigung der Nutzungsberechtigung zu keinen brauchbaren Ergebnissen führt. Auf der Basis der „Splittertheorie“ könnte die vorzeitige Beendigung der Nutzungsberechtigung als Rückübertragung des abgespaltenen Wirtschaftsgutes „Nutzungsberecht“ betrachtet werden. Der unentgeltliche Verzicht wäre dann als unentgeltliche Rückübertragung und damit als gewinnrealisierende Entnahme zu behandeln. Mit Recht führt Stadie aus, daß eine solche Betrachtung konstruiert wäre. Das Nutzungsberecht wird nicht zurückübertragen, sondern erlischt mit Beendigung der Nutzungsberechtigung. Da ein entnahmefähiges Wirtschaftsgut nicht mehr vorhanden ist, kann auch kein Entnahmehergewinn entstehen. Das restliche AfA-Potential ist nach Auffassung von Stadie erfolgsneutral im Wege der Bilanzberichtigung auszubuchen. Die Auffassung, wonach der vorzeitige Verzicht auf ein Nutzungsberecht nicht als Rückübertragung eines Wirtschaftsgutes „Nutzungsberecht“ zu behandeln ist, entspricht der bisherigen Rechtsprechung zur vorzeitigen entgeltlichen Beendigung von Nutzungsberechtigungen¹⁷⁾.

Die von Stadie vertretene Version der „Splittertheorie“ hat zwar den Vorteil, daß die Entstehung eines Entnahmehergewinns vermieden werden kann. Sie hat allerdings auch einen erheblichen Nachteil gegenüber der Version, die von einer Rückübertragung des Nutzungsberechts ausgeht. Mangels Rückübertragung auf den Eigentümer geht das Rest-AfA-Potential nämlich verloren. Dieses Ergebnis ist ebenso unbefriedigend, wie die Schaffung von AfA-Potential durch Einlage des Nutzungsberechts zum Teilwert. Auch der VIII. Senat¹⁸⁾ scheint das Problem des AfA-Verlustes gesehen zu haben und geht deshalb von einer Rückübertragung des Nutzungsberechts aus. Damit stellt er allerdings die gesamte Rechtsprechung zur Behandlung des vorzeitigen entgeltlichen Verzichts auf ein Nutzungsberecht in Frage. Denn nach bisheriger Rechtsprechung des BFH hat der Eigentümer eine Abfindung, die er an einen Mieter für die vorzeitige Beendigung des Nutzungsberechts.

11) Vgl. insbesondere Biergans, E., Einkommensteuer und Steuerbilanz, München 1983 S. 707 f.; Paus, B., Einkommensteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern zwischen Ehegatten, FR 1983 S. 28 (30 f.). Kritisch auch FG Berlin vom 14. 10. 1980, EFG 1981 S. 337 (Revision: VIII R 22/81).

12) BFH vom 28. 7. 1981, BStBl. II 1982 S. 454 = DB 1982 S. 579.

13) BFH vom 28. 7. 1981, BStBl. II 1982 S. 380 = DB 1982 S. 23, vom 8. 12. 1983, BStBl. II 1984 S. 202 = DB 1984 S. 590.

14) BFH vom 29. 11. 1983, BStBl. II 1984 S. 371 = DB 1984 S. 964.

15) Vgl. Stadie, H., a.a.O., S. 578 (582).

16) BFH vom 8. 12. 1983, BStBl. II 1984 S. 202 = DB 1984 S. 590.

17) Vgl. Meyer, D., Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsberechtigungen, Herne/Berlin 1984 S. 294 ff.

18) BFH vom 2. 8. 1983, BStBl. II 1983 S. 736 = DB 1983 S. 2500.

nisses zahlt, nicht als Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes „Nutzungsrecht“ zu „aktivieren“. Vielmehr kann er die Aufwendungen sofort als Werbungskosten¹⁹⁾ bzw. Betriebsausgaben²⁰⁾ einkünftemindernd geltend machen.

M. E. ist die „Splittertheorie“ keine geeignete Basis, von der aus sich eine widerspruchsfreie Lösung für die einkommensteuerliche Behandlung von Nutzungsüberlassungen entwickeln läßt. Sie erscheint daher auch nicht geeignet, die Schwierigkeiten bei der Bewertung von Nutzungsrechtseinlagen zu lösen, weshalb dieses Problem als nach wie vor ungeklärt angesehen werden muß. Die in Rechtsprechung und Schriftum bei der Bewertung von Nutzungsrechtseinlagen herrschende Verwirrung hätte m. E. vermieden werden können, wenn man sich statt mit der Bewertung zunächst mit der Einlagefähigkeit von Nutzungsrechten befaßt hätte.

C. Wirtschaftsguteigenschaft unentgeltlich eingeräumter Nutzungsrechte

Die vom BFH vertretene Konstruktion der Einlage eines Nutzungsrechts zum Teilwert setzt voraus, daß Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter sind, weil nur eingelegte Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert bewertet werden können. Für eingelegte Nutzungen fehlt eine entsprechende Bewertungsvorschrift, die zur Schaffung von Aufwandspotential führen könnte. Wie der VIII. Senat²¹⁾ richtig feststellt, existiert ein Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen nur bei der Einlage von „echten“ Wirtschaftsgütern. Dagegen gibt es bei Nutzungen, die über einen Zeitraum gezogen werden, keinen Zeitpunkt der Zuführung. Die Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG ist somit auf die Einlage von Nutzungen nicht anwendbar. Das bedeutet, daß bei Nutzungseinlagen kein Raum für die Schaffung von fiktivem Aufwandspotential besteht. Nutzungseinlagen sind deshalb nicht mit Marktpreisen, sondern mit den außerbetrieblich entstandenen aber betrieblich veranlaßten tatsächlichen Aufwendungen zu bewerten. Nur die Einlage „echter“ Wirtschaftsgüter ermöglicht somit die Schaffung von Aufwandspotential. Auch die Konstruktion *Stadies* setzt voraus, daß Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter sind.

Der BFH hat seine Auffassung, wonach Nutzungsrechte „echte“ Wirtschaftsgüter und damit einlagefähig sein sollen, niemals begründet. Lediglich im Urteil vom 16. 11. 1977²²⁾ wird festgestellt, daß keine Gründe ersichtlich seien, die gegen eine Einlagefähigkeit sprechen würden. Diese Aussage ist deshalb erstaunlich, weil bereits zum damaligen Zeitpunkt ernst zu nehmende Zweifel an der Wirtschaftsguteigenschaft obligatorischer Nutzungsrechte geäußert worden waren²³⁾. Um so mehr stellt sich die Frage, weshalb die Einlagefähigkeit von Nutzungsrechten heute noch ohne weitere Prüfung unterstellt wird, nachdem sich herausgestellt hat, daß das aus dieser Vorstellung resultierende Folgeproblem der Bewertung der Nutzungsrechtseinlage nicht lösbar ist.

Im Gegensatz zur Rechtsprechung und — soweit ersichtlich — allen anderen Autoren, die sich mit der Behandlung von Nutzungsrechtseinlagen bisher befaßt haben, hat *Stadie*²⁴⁾ eine Begründung für seine Auffassung gegeben, daß Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter sind. Die Wirtschaftsguteigenschaft soll sich aus § 7d Abs. 7 EStG ergeben. Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift soll es entgeltlich erworbene Rechte auf Mitbenutzung bestimmter, dem Umweltschutz dienender Anlagen geben, die aktiviert und wie die Anlage selbst abgeschrieben werden können. M. E. ist dieser Wortlaut jedoch veraltet.

Nach § 7d EStG sollen primär die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für bestimmte, dem Umweltschutz dienende materielle Wirtschaftsgüter erhöht abgeschrieben werden können. Zu den begünstigten Anlagen gehören insbesondere auch solche zur Abwasserbeseitigung. Derartige Anlagen können von einem einzelnen Unternehmer nur in Ausnahmefällen rentabel betrieben werden. Ihre Errichtung ist daher im Regelfall nur als öffentliche bzw. kommunale Einrichtung möglich, d. h. sie werden von Gemeinden oder Gemeindeverbänden errichtet und betrieben. Sofern die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von den Benutzern der Anlage durch Zuschüsse getragen werden, sollen die

Zuschußgeber ihre Aufwendungen einkünftemindernd geltend machen können, und zwar unabhängig davon, ob die Zuschüsse freiwillig oder auf Grund einer öffentlich-rechtlichen Anschlußpflicht geleistet werden²⁵⁾. Allerdings soll die steuerliche Berücksichtigung nicht in der Form erfolgen, daß der Zuschußgeber die Abschreibungen auf die Anlage geltend macht. Vielmehr soll der Zuschußgeber das abnutzbare Wirtschaftsgut „(Mitbe-)Nutzungsrecht“ aktivieren und abschreiben können.

Die Vorschrift des § 7d Abs. 7 EStG setzt voraus, daß Zuschüsse zur Anschaffung bzw. Herstellung begünstigter Anlagen einkommensteuerrechtlich als Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsgutes „(Mitbe-)Nutzungsrecht“ interpretiert werden können. Tatsächlich war eine solche Interpretation auf Grund der früher sehr weiten Auslegung des Wirtschaftsgutbegriffs möglich. Größere einmalige Aufwendungen wurden nämlich als Anschaffungskosten eines aktivierungspflichtigen immateriellen Wirtschaftsgutes „wirtschaftlicher Vorteil“ angesehen²⁶⁾. Unter Hinweis auf diese Rechtsprechung bejahte das FG Baden-Württemberg²⁷⁾ das Vorliegen eines immateriellen Wirtschaftsgutes i.S.d. § 7d Abs. 7 EStG. Seit Einführung des § 5 Abs. 2 EStG 1969 können derartige wirtschaftliche Vorteile jedoch nur noch dann als Wirtschaftsgüter angesehen werden, wenn sie als solche Gegenstand eines derivativen Erwerbs gewesen sind²⁸⁾. Die Aktivierung und Abschreibung eines „(Mitbe-)Nutzungsrechts“ wäre demnach nur zulässig, wenn die Hingabe des Bau- bzw. Anschaffungskostenzuschusses als Gegenleistung für die Einräumung des „(Mitbe-)Nutzungsrechts“ angesehen werden könnte.

Das Vorliegen eines derivativen Erwerbs hat der BFH in seiner Entscheidung vom 25. 8. 1982²⁹⁾ verneint. Im Urteilsfall ging es um die Behandlung eines Zuschusses, den ein Lederfabrikant zum Bau einer städtischen Kläranlage deshalb leisten mußte, weil die Anlage mit Rücksicht auf die Menge und Art der bei der Lederfabrik anfallenden Abwässer größer ausgelegt werden mußte als es normalerweise erforderlich gewesen wäre. Derartige Zuschüsse fallen nach h. M.³⁰⁾ unter § 7d Abs. 7 EStG. Dagegen behandelte der BFH den Zuschuß nicht als Aufwand für den derivativen Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsgutes, sondern ging von einem entgeltlichen originären Erwerb aus. „Aufwendungen, die lediglich einen Beitrag zu den Kosten einer vom Steuerpflichtigen mitbenutzten Einrichtung bilden, gehören zu den Aufwendungen für einen originären Erwerb, nicht zu den Aufwendungen für einen abgeleiteten Erwerb des Nutzungsvorteils.“²⁹⁾

Die Aktivierung und Abschreibung von Zuschüssen zur Mitbenutzung begünstigter Anlagen kommt somit nicht mehr in Betracht. Dennoch ist § 7d Abs. 7 EStG nicht vollkommen überflüssig. Aus einer anderen Perspektive, die der BFH nicht untersucht hat, ergibt die Vorschrift nämlich durchaus auch heute noch einen Sinn. Wesentlich näher als die Vorstellung, daß es sich bei Zuschüssen zum Bau bzw. zur Anschaffung von Umweltschutzan-

19) BFH vom 25. 7. 1972, BStBl. II 1972 S. 880 = DB 1972 S. 2044; vom 25. 2. 1975, BStBl. II 1975 S. 730 = DB 1976 S. 275.

20) BFH vom 6. 5. 1982, BStBl. II 1982 S. 691 = DB 1982 S. 2116.

21) BFH vom 22. 1. 1980, BStBl. II 1980 S. 224 = DB 1980 S. 860.

22) BFH vom 16. 11. 1977, BStBl. II 1978 S. 386 = DB 1978 S. 1572.

23) Vgl. *Clausen, U.*, Aktivierung und Abschreibung von Nutzungsrechten, DStZ A 1976 S. 371 (376); *Döllerer, G.*, Leasing — wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht, BB 1971 S. 535 (538).

24) Vgl. *Stadie, H.*, a.a.O., S. 578.

25) FG München vom 16. 10. 1973, EFG 1974 S. 60 (beigelegt durch einen Vergleich: EFG 1977 S. 249); FG Baden-Württemberg vom 29. 4. 1976, EFG 1976 S. 486 (rkr.).

26) Vgl. z. B. den Beschuß des Großen Senats des BFH vom 2. 3. 1970, BStBl. II 1970 S. 328 = DB 1970 S. 909.

27) FG Baden-Württemberg vom 29. 4. 1976, EFG 1976 S. 486 (rkr.).

28) Grundlegend zum derivativen Erwerb als Merkmal des Wirtschaftsgutbegriffs vgl. *Meyer, D.*, a.a.O., S. 41 ff.

29) BFH vom 25. 8. 1982, BStBl. II 1983 S. 38 = DB 1983 S. 89.

30) Vgl. Abschn. 77 Abs. 12 Satz 3 und 4 EStR; zustimmend: FG München vom 16. 10. 1973, EFG 1974 S. 60 (beigelegt durch einen Vergleich: EFG 1977 S. 249); *Blümich/Falk*, § 7d EStG Anm. 113; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7d EStG Anm. 118; *Littmann*, § 7d EStG Anm. 50.

lagen um Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut „(Mitbe-)Nutzungsrecht“ handeln könnte, liegt m. E. der Gedanke, daß der Zuschuß ein vorausbezahltes Entgelt für die Mitbenutzung dieser Anlage darstellt³¹). Vorausbezahlte Nutzungsentgelte können — entgegen der Auffassung *Stadies*³²) und der noch h. M. im Schrifttum³³) — nicht als Anschaffungskosten für ein immaterielles Wirtschaftsgut „Nutzungsrecht“ betrachtet werden. Das hat der BFH³⁴) nunmehr endgültig klargestellt. Derartige Zahlungen sind deshalb im Geltungsbereich des Abflußprinzips nicht erst über die Abschreibungen einkünftemindernd zu berücksichtigen, sondern sofort als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig. Nur bei bilanzieller Gewinnermittlung müssen die Aufwendungen durch Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens periodisiert werden³⁵). Sofern der Zuschuß als Vorauszahlung für einen unbegrenzten Zeitraum geleistet wurde, ist der Rechnungsabgrenzungsposten bei Zugrundelegung eines Zinssatzes von 5,5 v. H. über 18 Jahre gleichmäßig aufzulösen³⁶). Der Zweck des § 7d Abs. 7 EStG kann nunmehr darin gesehen werden, diesen Verteilungszeitraum durch eine beschleunigte Auflösung des Rechnungsabgrenzungspostens abzukürzen. Die Vorschrift hat also ihren Sinn nicht verloren. Lediglich der Wortlaut ist veraltet. Er kann daher nicht als Beweis für die Wirtschaftsguteigenschaft von Nutzungsrechten herangezogen werden; denn Rechnungsabgrenzungsposten sind keine Wirtschaftsgüter.

M. E. können weder dingliche noch obligatorische Nutzungsrechte als Wirtschaftsgüter angesehen werden. Das folgt zum einen daraus, daß die Vorstellung, Nutzungsrechte seien Wirtschaftsgüter, für eine widerspruchsfreie Behandlung der Nutzungsüberlassung vollkommen entbehrliech ist³⁷). Zum anderen ergibt sich dies aus den Merkmalen des Wirtschaftsgutbegriffes selbst³⁸). Damit kommt die Einlage eines Nutzungsrechts in den Fällen der unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern zur betrieblichen Nutzung überhaupt nicht in Betracht.

D. Eigener Lösungsansatz für die einkommensteuerliche Behandlung unentgeltlicher Nutzungsüberlassungen

I. Veranlassungsprinzip

Der BFH hat die Konstruktion der Nutzungsrechtseinlage nur deshalb entwickelt, um den Verlust von Abschreibungspotential zu kompensieren. Der zur unentgeltlichen Nutzung Berechtigte soll die Abschreibungen geltend machen können, die nach bisher h. M. eigentlich nur dem (wirtschaftlichen) Eigentümer zustehen, bei diesem aber nicht berücksichtigungsfähig sind, weil er wegen der Unentgeltlichkeit der Überlassung keine Einkünfte erzielt. Die Überleitung des Abschreibungspotentials auf den unentgeltlich Nutzungsberechtigten wird im Hinblick auf das Nettoprinzip zu Recht als systemgerecht empfunden. Um zu diesem Ergebnis zu kommen, bedarf es jedoch nicht der Schaffung fiktiven Aufwandspotentials durch Konstruktion eines eigenständigen, dem Nutzungsberechtigten nach § 39 AO zuzurechnenden abnutzbaren Wirtschaftsgutes „Nutzungsrecht“.

Stadie kann uneingeschränkt zugestimmt werden, wenn er die Abschreibungsberechtigung des zur unentgeltlichen Nutzung Berechtigten allein aus dem Veranlassungsprinzip herleitet. Denn dem ... EStG ist nicht zu entnehmen, daß Aufwendungen nur derjenige absetzen kann, der die zugrundeliegenden Ausgaben getragen hat³⁹). Vielmehr sind Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, wozu auch die Abschreibungen gehören, bei demjenigen zu berücksichtigen, durch dessen Einkunftszielung sie veranlaßt sind⁴⁰). Bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung besteht kein Zweifel, daß die Abschreibungen durch die Einkunftszielung des unentgeltlich Nutzungsberechtigten veranlaßt sind und deshalb nur bei diesem berücksichtigt werden können. Es bedarf also nicht erst der Einlage eines Nutzungsrechts zum Teilwert, um beim Nutzungsberechtigten „eigenes“ Aufwandspotential zu schaffen. Vielmehr wird das vorhandene Aufwandspotential durch das Veranlassungsprinzip auf den unentgeltlich Nutzungsberechtigten übergeleitet.

II. Nutzungseinlage

Auch für die Einbeziehung der auf den unentgeltlich Nutzungsberechtigten „übergeleiteten“ Abschreibungen in die Ermittlung der betrieblichen Einkünfte ist das einlagefähige Wirtschaftsgut „Nutzungsrecht“ nicht erforderlich. Nach h. M. in der Literatur⁴¹) werden außerbetrieblich entstandene aber betrieblich veranlaßte Aufwendungen mit Hilfe der Nutzungseinlage berücksichtigt. Lediglich der VIII. Senat⁴²) hält Nutzungseinlagen nicht für zulässig. Die Ablehnung der Nutzungseinlage hat ihre Ursache jedoch in einem Mißverständnis. Entgegen der Auffassung *Döllerers*⁴³) kann die Nutzungseinlage nicht zur Schaffung von fiktivem Aufwandspotential führen; denn eine Bewertungsvorschrift, die dies ermöglichen würde, existiert nicht. Aus der Tatsache, daß für Nutzungen, die über einen Zeitraum gezogen werden, kein Zeitpunkt der Zuführung feststellbar ist, folgt — entgegen der Auffassung des VIII. Senats⁴²) — nicht, daß nur „echte“ Wirtschaftsgüter einlagefähig sind. Vielmehr ergibt sich aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG lediglich, daß die Bewertungsvorschrift auf Nutzungen (und Leistungen) nicht anwendbar ist. Das wiederum bedeutet, daß bei Nutzungseinlagen kein Raum für die Schaffung von fiktivem Aufwandpotential besteht. Nutzungseinlagen sind deshalb nicht mit Marktpreisen, sondern mit den außerbetrieblich entstandenen aber betrieblich veranlaßten tatsächlichen Aufwendungen zu bewerten. Argumente, die die Einlagefähigkeit von Nutzungen ernsthaft in Zweifel ziehen könnten, sind nicht ersichtlich⁴⁴). Deshalb hat sich auch der IV. Senat⁴⁵) bisher nicht gegen die Nutzungseinlage entschieden. Letztlich führt seine Konstruktion der Einlage eines Nutzungsrechts zu einem modifizierten Teilwert zum selben Ergebnis wie die Einlage von Nutzungen. Da auch *Stadie*⁴⁶) die Nutzungseinlage für zulässig erachtet, ist es unverständlich, weshalb er daneben noch die völlig überflüssige Konstruktion der Einlage eines Wirtschaftsgutes „Nutzungsrecht“ zu

³¹) So z. B. auch FG Schleswig-Holstein vom 2. 3. 1982, EFG 1982 S. 509 (Revision: I R 129/82): „Zunächst einmal handelt es sich bei der vom Kl. geleisteten Vorauszahlung (Herv. d. Verf.) um einen Zuschuß zur Herstellung der Abwasseranlage.“ Ebenso *Klotz, W.*, Erhöhte Absetzungen für Umweltschutzeinrichtungen, BB, Beilage 2/1976 S. 10: „Die Abgrenzung der (unschädlichen) Mitbenutzung auf Grund eines Zuschusses von der (schädlichen) Miete, wobei eine entsprechende Mietvorauszahlung geleistet wird, dürfte in der Praxis nicht immer einfach sein.“

³²) Vgl. *Stadie, H.*, a.a.O., S. 578.

³³) Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 EStG Anm. 57 „Lizenz“; *Littmann*, § 7d EStG Anm. 51 mit Hinweis auf §§ 4, 5 EStG Anm. 435 ff.; *Schmidt*, § 5 EStG Anm. 57 i.V.m. Anm. 31 „Lizenz“.

³⁴) BFH vom 11. 10. 1983, BStBl. II 1984 S. 267 = DB 1984 S. 752.

³⁵) Entgegen der Auffassung von *Mathiak* (StuW 1984 S. 76, Fußn. 55) hat die Bildung und Auflösung von Rechnungsabgrenzungsposten m. E. keine bloße Hilfsfunktion, sondern eine ebenso fundamentale Bedeutung für die periodengerechte Gewinnermittlung wie die Aktivierung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern. Vgl. dazu *Meyer, D.*, a.a.O., S. 249 ff.

³⁶) BFH vom 17. 10. 1968, BStBl. II 1969 S. 180 = DB 1969 S. 775; vom 24. 3. 1982, BStBl. II 1982 S. 643 = DB 1982 S. 2494; vgl. auch *Meyer, D.*, a.a.O., S. 249 ff.

³⁷) Vgl. dazu ausführlich *Meyer, D.*, a.a.O., S. 249 ff.

³⁸) Ebenda S. 262 ff.

³⁹) *Stadie, H.*, a.a.O., S. 578 (579).

⁴⁰) Vgl. dazu grundlegend *Meyer, D.*, a.a.O., S. 281 ff.; gl. A. *Biergans, E.*, Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1984 S. 297 (304 f.).

⁴¹) A. A. soweit ersichtlich nur *Döllerer, G.*, Verdeckte Einlagen bei der Aktiengesellschaft, BB 1971 S. 1245 (1249 f.); *Knobbe-Keuk, B.*, Die steuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, StuW 1979 S. 305 (309 Fußn. 13); *Niemann, U.*, Zum Dritten Steuerreformgesetz, InstFSt. 1973, Brief 142 S. 31; v. *Wallis, H.*, Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, FR 1971 S. 287 (288).

⁴²) BFH vom 22. 1. 1980, BStBl. II 1980 S. 244 = DB 1980 S. 860.

⁴³) Vgl. *Döllerer, G.*, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Steuerrecht der Unternehmen, ZGR 1983 S. 407 (433).

⁴⁴) Vgl. dazu *Meyer, D.*, a.a.O., S. 288 ff.

⁴⁵) BFH vom 20. 11. 1980, BStBl. II 1981 S. 68 = DB 1981 S. 721.

⁴⁶) Vgl. *Stadie, H.*, a.a.O., S. 578 (579).

rechtfertigen versucht. M. E. gibt es keinen Grund, an der überkommenen Vorstellung festzuhalten, daß Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter und damit einlagefähig sind.

E. Ergebnis

Die vom BFH bisher vertretene Konstruktion des einlagefähigen Wirtschaftsgutes „Nutzungsrecht“ ist mit der Systematik des Einkommensteuerrechts nicht vereinbar. Eine systemgerechte

Behandlung unentgeltlicher Nutzungsüberlassungen ist m. E. nur dann zu erreichen, wenn man sich von zwei Vorurteilen löst. Zum einen muß die Vorstellung aufgegeben werden, daß Nutzungsrechte zum Kreis der potentiellen Wirtschaftsgüter gehören. Zum anderen ist eine Aufgabe des Kostentragungsgedankens erforderlich. Für die Geltendmachung von Betriebsausgaben und Werbungskosten kommt es nicht darauf an, wer diese verausgabt hat, sondern durch wessen Einkunftszielung sie veranlaßt sind.

Steuerliche Hinweise

Einkommensteuer

Die Auswirkungen des Beschlusses des Großen Senats vom 25. 6. 1984 GrS 4/84¹) auf Immobilienanlagen

In seinen Anmerkungen in diesem Heft auf S. 2424 zu dem Beschuß des Großen Senats vom 25. 6. 1984¹) erläutert Groh die Auswirkungen der Entscheidung auf die Gewinnermittlungsabsicht als Voraussetzung gewerblicher Einkünfte. Der Beschuß des Großen Senats betrifft Immobilienanlagen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (= Überschußeinkünfte) nicht direkt. Gleichwohl weist der Große Senat darauf hin, daß die Gewinnabsicht bei den Gewinneinkünften der Überschußabsicht bei den Überschußeinkünften grundsätzlich entspricht. Verschärfte Anforderungen an die Gewinnabsicht gelten somit auch für die Überschußabsicht bei den Einkünften auf Vermietung und Verpachtung und können daher auf die steuerliche Beurteilung von Bauherren-, Bauträger- und Erwerbermodellen sowie auf die Beurteilung von geschlossenen Immobilienfonds Einfluß haben.

I. Gewinn-/Überschußabsicht: Grundsätze

Der Große Senat definiert die Gewinnerzielungsabsicht (= Gewinnabsicht) als „Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns“. Der Totalgewinn wird seinerseits definiert „als Gesamtergebnis des Betriebes von der Gründung bis zur Veräußerung oder Aufgabe oder Liquidation“. — Im Hinblick auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung stellt der Große Senat noch eindeutiger fest, daß nicht auf das Ergebnis der Vermögensnutzung eines oder weniger Jahre abgestellt werden darf, „sondern auf das positive Gesamtergebnis der voraussichtlichen Vermögensnutzung“. — Ganz allgemein wird mit Blick auf den Zweck des EStG für die Gewinn- bzw. Überschußabsicht gefordert, daß „auf Dauer gesehen positive Einkünfte für die Besteuerung erfaßt werden können“.

Darauf folgt für die Überschußeinkünfte eine entscheidende Einschränkung: Wertsteigerungschancen und damit die Hoffnung auf Veräußerungsgewinne dürfen nicht zur Dokumentation der Überschußabsicht herangezogen werden, weil derartige Gewinne steuerfrei sind. Der Überschuß muß sich aus den laufenden Einnahmen abzüglich Werbungskosten ergeben.

Die Gewinn- bzw. Überschußabsicht ist eine — so der Große Senat — innere Tatsache, zu deren Beurteilung jedoch äußere Merkmale herangezogen werden müssen, wobei die Verhältnisse eines abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte bieten können, aber nicht allein entscheidend sind. Denn es versteht sich, daß eine bessere Erkenntnis der Finanzverwaltung bzw. der Gerichte Jahre danach nicht an die Stelle der objektiven Verhältnisse und der subjektiven Erwartungen des Steuerpflichtigen zum Beginn der Investition treten darf. Sonst braucht man nicht mehr von einer Gewinn- bzw. Überschuß- „Absicht“ zu sprechen. Daher versteht sich auch, daß allein aus einem Totalverlust nicht zwingend auf die mangelnde Gewinn- bzw. Überschußabsicht zu Beginn der Investition geschlossen werden darf.

Wenn Gewinn- bzw. Überschußabsicht abgelehnt werden, liegt ein unter keine Einkunftsart fallendes — auch als „Liebhaberel“ bezeichnetes — Verhalten vor. Hierzu stellt der Große Senat fest,

daß aus dauernden Verlusten allein nicht auf das Fehlen einer Gewinn- bzw. Überschußabsicht geschlossen werden dürfe. Wörtlich heißt es: „Bei längeren Verlustperioden muß aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, daß der Stpf. die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt.“ Persönliche Gründe oder Neigungen sind z. B. bei zur Vermietung an Fremde bestimmten Wohnungen seltener als bei Ferien- bzw. Zweitwohnungen. Doch kann auch bei zur Vermietung bestimmten Wohnungen eine Überschußabsicht fehlen (vgl. III.).

Anfängliche Verluste stehen der Gewinn- bzw. Überschußabsicht nicht entgegen.

II. Überschußabsicht bei langlebigen Immobilien

Bei Immobilien, die hoch fremdfinanziert werden, ist die anfängliche Verlustperiode sehr lang. Diese Verlustperiode darf aber auch relativ lang sein, wenn bei einem Haus normale Abschreibungen von 2% vorgeschrieben sind und somit von einer gewöhnlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren ausgegangen wird. Williams²) kommt zu dem Ergebnis, daß sich trotz des „typisch hohen Anteils der Fremdfinanzierung“ nach 15 bis 18 Jahren auf Grund der sich mit der Endschuldung verringernden Zinsbelastung und langsam steigernder Mieten ein „positiver Einkommensstrom bei den Bauherren“ und damit entsprechende Steuermehreinnahmen einstellen. Wörtlich wird festgestellt: „Im Grunde werden die Steuerminder-Einnahmen in der Anfangsphase der Vermietung langfristig durch Steuermehreinnahmen überkompensiert.“³)

Trotz typisch hoher Fremdfinanzierung stellt sich also auf Dauer gesehen ein steuerpflichtiger Überschuß ein, damit ist die Überschußabsicht hinreichend belegt.

Allein auf die Höhe der Fremdfinanzierung für die Beurteilung der Gewinn- bzw. Überschußabsicht kann schon deshalb nicht abgestellt werden, weil die Fremdfinanzierung vom Kapitalanleger jederzeit gemindert bzw. völlig abgebaut werden kann.

III. Beispiele fehlender Überschußabsicht

Gleichwohl sind Fälle denkbar, in denen auch bei zur Vermietung an Fremde bestimmten Immobilieninvestitionen eine Überschußabsicht abgelehnt werden muß. Wenn beispielsweise ein Bauherr seinem Mieter ein bindendes Verkaufsangebot zu einem vorher festgelegten Zeitpunkt (im Regelfall nach 7 Jahren) einräumt und wenn der Mieter dafür eine Optionsgebühr zahlt, die bei Nichtannahme des Verkaufsangebots ganz oder — je nach Vertragsgestaltung — zumindest teilweise verfällt, so hat bereits die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 7. 12. 1979⁴) zu Recht festgestellt, daß die beiden Vertragspartner bei typischem Geschehensablauf zwangsläufig zu dem Kaufgeschäft schreiten müssen, wenn sie nicht wirtschaftliche Nachteile erleiden wollen. In diesem Fall fehlt

1) DB 1984 S. 2383.

2) Wirkungen des Bauherrenmodells auf den Wohnungsmarkt, die Beschäftigung und der Staatshaushalt, Untersuchung des Instituts für Wirtschaftspolitik der Universität Kiel.

3) A.a.O. (Fn. 2), S. 9.

4) BStBl. I 1980 S. 3 = DB 1980 S. 185.