

**Dokumentnummer:** 4r42\_02  
**letzte Aktualisierung:** 03.03.2004

**BFH**, 11.12.2003 - IV R 42/02

EStG §§ 5 Abs. 1, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; ErbauV §§ 9, 27

**Entschädigungsloser Gebäudeübergang bei Beendigung des Erbbaurechts ist beim Grundstückseigentümer einkommensteuerpflichtig**

1. Geht das vom Erbbauberechtigten in Ausübung des Erbbaurechts errichtete Gebäude nach Beendigung des Erbbaurechts entsprechend den Bestimmungen des Erbbaurechtsvertrages entschädigungslos auf den Erbbauverpflichteten über, führt dies beim Erbbauverpflichteten zu einer zusätzlichen Vergütung für die vorangegangene Nutzungsüberlassung.
2. Ist der Erbbauverpflichtete Mitunternehmer der erbbauberechtigten Personengesellschaft, handelt es sich bei dem zusätzlichen Nutzungsentgelt um eine Sondervergütung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

BUNDESFINANZHOF

Entschädigungsloser Gebäudeübergang bei Beendigung des Erbbaurechts ist beim Grundstückseigentümer einkommensteuerpflichtig

1. Geht das vom Erbbauberechtigten in Ausübung des Erbbaurechts errichtete Gebäude nach Beendigung des Erbbaurechts entsprechend den Bestimmungen des Erbbaurechtsvertrages entschädigungslos auf den Erbbauverpflichteten über, führt dies beim Erbbauverpflichteten zu einer zusätzlichen Vergütung für die vorangegangene Nutzungsüberlassung.
2. Ist der Erbbauverpflichtete Mitunternehmer der erbbauberechtigten Personengesellschaft, handelt es sich bei dem zusätzlichen Nutzungsentgelt um eine Sondervergütung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

EStG §§ 5 Abs. 1, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2  
ErbbauV §§ 9, 27

Urteil vom 11. Dezember 2003 IV R 42/02

Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 26. März 2002 9 K 5484/99 F  
(EFG 2003, 153)

## Gründe

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine OHG, importiert .... Sie hatte im Jahre 1952 der A-KG (KG), an der sie mehrheitlich (70 %) beteiligt ist, an dem ihr gehörenden Grundstück in B ein Erbbaurecht bestellt. Die Dauer dieses Rechts war zunächst mit 30 Jahren befristet, wurde aber später bis zum 31. Dezember 1987 verlängert. Die KG war berechtigt und verpflichtet, das Grundstück zu bebauen und zu gewerblichen Zwecken zu nutzen. Sie errichtete demzufolge drei Hallen, ein mehrgeschossiges Bürogebäude sowie Sozialräume und eine Hausmeisterwohnung. Diese Gebäude aktivierte die KG in ihren Jahresabschlüssen und schrieb sie auf die Dauer des Erbbaurechts ab. In § 7 des Erbbaurechtsvertrages ist geregelt, dass bei Erlöschen des Erbbaurechts durch Zeitablauf eine Entschädigung für das Bauwerk seitens des Grundstückseigentümers nicht zu leisten sei. Vertragsgemäß trat der Heimfall am 31. Dezember 1987 ein. Die Klägerin behandelte den Heimfall gewinnneutral. Im Wirtschaftsprüfungsbericht wurde die Auffassung vertreten, der Heimfall der im Erbbaurecht errichteten Gebäude führe zum 31. Dezember 1987 nicht zu bilanziellen Auswirkungen, da wegen der Unentgeltlichkeit des Heimfalls keine Anschaffungskosten angefallen seien. Im Anschluss an eine steuerliche Betriebsprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, der Heimfall sei gewinnerhöhend zu behandeln, ermittelte den Teilwert im Anschluss an ein Verkehrswertgutachten eines Sachverständigen mit 2 036 000 DM und erhöhte dementsprechend in einem Änderungsbescheid zur Gewinnfeststellung 1987 den Gewinn der Klägerin.

Der hiergegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.

Mit ihrer Klage wandte sich die Klägerin gegen die Gewinnerhöhung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach. Das Finanzgericht (FG) erließ am 26. März 2002 ein Grundurteil, in dem es feststellte, dass der Eigentumsübergang an dem im Wege des Heimfalls erworbenen Gebäude im Streitjahr gewinnerhöhend zu berücksichtigen sei. Die Entscheidung (Az. 9 K 5484/99 F) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 153 abgedruckt.

Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt ist.

Die Klägerin beantragt,

unter Aufhebung des angefochtenen Urteils und der Einspruchsentscheidung des FA vom 26. Juli 1999 den Gewinnfeststellungsbescheid 1987 vom 15. April 1999 in der Weise zu ändern, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./. 1 759 829 DM festgestellt werden.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO).

Die Vorentscheidung ist fehlerhaft, weil sie im Verfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids (der Klägerin) über Einkünfte entschieden hat, die ihrerseits als Bestandteil des Gesamtgewinns der KG einheitlich und gesondert festzustellen waren. Dies durfte nicht

geschehen, ohne den Abschluss eines Verfahrens der gesonderten Feststellung dieser Einkünfte abzuwarten.

1. Allerdings hat das FG zu Recht entschieden, dass der ent-schädigungslose Übergang des Eigentums an den von der KG als Erbbauberechtigte errichteten Gebäuden auf die Klägerin bei dieser zu einer Vergütung für die durch den Erbbaurechtsvertrag mit der KG begründete Nutzungsüberlassung führte.

a) Erbbauzinsen sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundes-finanzhofs (BFH) keine Anschaffungskosten des Erbbaurechts, sondern Entgelt für die Nutzung des Grundstücks (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. November 1980 IV R 126/78, BFHE 132, 418, BStBl II 1981, 398; vom 23. September 2003 IX R 65/02, BFHE 203, 355). Obwohl nach der Definition des § 9 der Verordnung über das Erbbaurecht (ErbbauV) der Erbbauzins das für die Bestellung des Erbbaurechts "in wiederkehrenden Leistungen" ausbedungene Entgelt ist, ist nicht ausgeschlossen, dass für die Einräumung eines Erbbaurechts seitens des Erbbauberechtigten zusätzlich oder an Stelle des Erbbauzinses eine einmalige Leistung erbracht wird (vgl. BFH-Urteile vom 4. Juli 1969 VI R 259/67, BFHE 96, 506, BStBl II 1969, 724; in BFHE 203, 355). Daher hat die Rechtsprechung des BFH beispielsweise die Zahlung von Erschließungsbeiträgen durch den Erbbauberechtigten als zusätzliches Entgelt für die Nutzungsüberlassung angesehen (BFH-Urteil vom 21. November 1989 IX R 170/85, BFHE 159, 72, BStBl II 1990, 310, m.w.N.). Aber auch Leistungen, die der Erbbauberechtigte beim Heimfall des Erbbaurechts erbringt, sind wirtschaftlich Gegenleistung für die vorherige Nutzung (BFH-Urteil vom 31. Oktober 1990 I R 77/86, BFHE 163, 387, BStBl II 1991, 471, unter III. 3. b aa). Insbesondere dann, wenn vereinbart ist, dass das vom

Erbbauberechtigten errichtete Gebäude entschädigungslos übergehen soll, erzielt der Erbbauverpflichtete eine Einnahme aus der Nutzungsüberlassung (Lohmeyer, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 1983, 144; Jansen in Herrmann/Heuer/ Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 21 EStG Anm. 86 "Erbbaurecht"; Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 21 Rdnr. B 117).

b) Allerdings ging im Streitfall das Eigentum an den von der KG als Erbauberechtigte errichteten Gebäuden nicht aufgrund eines Heimfallanspruchs (§ 32 ErbbauV), sondern infolge des Erlöschens des Erbbaurechts durch Zeitablauf (§ 27 ErbbauV) auf die Klägerin über. In einem solchen Fall wird das Erbbaurecht nicht übertragen; vielmehr erlischt es und der Erbbauverpflichtete erwirbt kraft Gesetzes das Eigentum an dem Gebäude (§ 12 Abs. 3 ErbbauV). Wirtschaftlich besteht indessen kein Unterschied zum Heimfall (Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 21 Rdnr. B 117). Die Leistung des Erbauberechtigten liegt im Verzicht auf die in § 27 Abs. 1 ErbbauV vorgesehene Entschädigung.

c) Die Klägerin kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass in dem entschädigungslosen Übergang der Gebäude eine unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesellschaftsvermögen in das Betriebsvermögen eines Gesellschafters zu sehen sei. Der Zusammenhang des entschädigungslosen Übergangs der Gebäude mit der vorangegangenen Nutzungsüberlassung ergibt sich im Streitfall daraus, dass der Verzicht auf die Entschädigung bereits im Erbbaurechtsvertrag festgelegt war. Unter diesen Umständen wäre es willkürlich, die im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung versprochenen Leistungen des Erbauberechtig-

ten in Nutzungsvergütungen einerseits und die unentgeltliche Übertragung eines Gebäudes andererseits aufzuteilen.

2. Stellt sich der entschädigungslose Übergang des Eigentums als zusätzliches Nutzungsentgelt dar, so liegt hierin eine Sondervergütung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Dem steht weder entgegen, dass es sich um eine einmalige Vergütung handelte (vgl. BFH-Urteil vom 23. April 1996 VIII R 53/94, BFHE 180, 371, BStBl II 1996, 515), noch dass das Entgelt in einer Sachleistung bestand (Schmidt, Einkommensteuergesetz, § 15 Rz. 584).

a) Sondervergütungen mindern zwar den Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft, werden aber beim Gesellschafter in gleicher Höhe in seiner Sonderbilanz erfasst und bewirken so, dass der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht gemindert wird (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Juli 1999 VIII R 46/94, BFHE 189, 139, BStBl II 1999, 720, vor 1.). Sie sind Gegenstand der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Gesellschaft (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11. September 1991 XI R 35/90, BFHE 165, 336, BStBl II 1992, 4; vom 3. Juli 1997 IV R 31/96, BFHE 183, 509, BStBl II 1997, 690). Ist --wie im Streitfall-- die Gesellschafterin ihrerseits eine gewerblich tätige Personengesellschaft (Obergesellschaft), so geht ihr Anteil an dem für die Untergesellschaft einheitlich und gesondert festgestellten "Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft" in ihre Gewinnermittlung ein (vgl. Senatsurteil vom 26. Januar 1995 IV R 23/93, BFHE 177, 71, BStBl II 1995, 467, unter IV. 3.; Schmidt, a.a.O., § 15 Rz. 620). Daraus folgt, dass Sondervergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern der Obergesellschaft an die Untergesellschaft in der Gewinnermittlung der Obergesellschaft grundsätzlich nur insoweit

erfasst werden dürfen, als sie in dem die Untergesellschaft betreffenden Gewinnfeststellungsbescheid enthalten sind. Der Bescheid über die Gewinnfeststellung der Untergesellschaft stellt sich als Grundlagenbescheid für den Gewinnfeststellungsbescheid der Obergesellschaft dar. Zwar darf nach § 155 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) ein Folgebescheid auch dann erteilt werden, wenn ein Grundlagenbescheid noch nicht erlassen wurde. § 155 Abs. 2 AO 1977 rechtfertigt aber nur die Befugnis zu einer vorläufigen Maßnahme (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. April 1989 X R 3/86, BFHE 156, 383, BStBl II 1989, 596; Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 155 AO 1977 Tz. 26, m.w.N.). Im Streitfall ist das FA hingegen nicht von einer vorläufigen Maßnahme ausgegangen, sondern hat die Vorgreiflichkeit einer Erfassung der streitigen Sondervergütung in dem die KG betreffenden Gewinnfeststellungsverfahren verkannt. Daher hätte das FG das Verfahren nach § 74 FGO aussetzen müssen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 156, 383, BStBl II 1989, 596; vom 7. November 1996 IV R 72/95, BFH/NV 1997, 574).

b) Auf die Erfassung der streitigen Sondervergütung in der die KG betreffenden Gewinnfeststellung konnte nicht mit der Begründung verzichtet werden, dass es sich um einen Fall von geringer Bedeutung i.S. des § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO 1977 gehandelt hätte. Insbesondere ist nicht der vom Gesetz erwähnte Fall gegeben, dass die Höhe des festzustellenden Betrags feststeht. Vielmehr streiten die Beteiligten auch um die Höhe des vom FA als zusätzliches Nutzungsentgelt angesetzten Betrags. Zudem ist auch die Frage streitig, ob das im Verzicht auf die in § 27 Abs. 1 ErbbauV vorgesehene Entschädigung liegende Nutzungsentgelt auf die Laufzeit des

Erbbaurechts zu verteilen ist. Beide Streitfragen betreffen wegen der gewerbesteuerlichen Auswirkung auch die KG (Senatsurteil vom 14. Dezember 1978 IV R 98/74, BFHE 127, 45, BStBl II 1979, 284) und somit mittelbar auch deren andere Gesellschafter.

3. Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, damit es das Verfahren nach § 74 FGO aussetzt, bis der gegenüber der KG ergangene Gewinnfeststellungsbescheid 1987 geändert ist. Bei dieser Änderung wird auch die vorstehend angesprochene Frage der Verteilung des Nutzungsentsgelts über die Laufzeit des Erbbaurechts zu entscheiden sein. Der Senat weist in diesem Zusammenhang auf Folgendes hin:

a) Das im Verzicht auf die in § 27 Abs. 1 ErbbauV vorgesehene Entschädigung liegende Nutzungsentgelt kann entgegen der Auffassung der Klägerin nicht bereits bei Errichtung des Gebäudes mit der Begründung als Einnahme erfasst werden, dass der Grundstückseigentümer schon in diesem Zeitpunkt "bürgerlich-rechtlicher und damit auch wirtschaftlicher Eigentümer" werde. Bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des Gebäudes ist nach § 12 ErbbauV der Erbbauberechtigte. Der Erbbauverpflichtete ist auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer, da die Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO 1977 erkennbar nicht vorliegen.

b) Auf der anderen Seite steht der Verteilung der zusätzlichen Nutzungsentschädigung auf die Dauer des Erbbaurechts nicht ohne weiteres das handelsrechtliche Realisationsprinzip entgegen. Das träfe nur dann zu, wenn es sich --wie offenbar vom FG angenommen-- nicht um eine Sondervergütung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehandelt hätte. Sondervergütungen sind demgegenüber --ohne Rücksicht auf

handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung--  
gleichsam als Korrekturposten in dem Wirtschaftsjahr (oder in  
den Wirtschaftsjahren) und in der Höhe als  
Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen, in dem (oder in denen)  
sie den Gesamtgewinn der Gesellschaft gemindert haben (BFH-  
Urteile vom 2. Dezember 1997 VIII R 15/96, BFHE 184, 571,  
Deutsches Steuerrecht 1998, 482; vom 28. März 2000  
VIII R 13/99, BFHE 191, 517, BStBl II 2000, 612; Schmidt,  
a.a.O., § 15 Rz. 576, m.w.N.).