

## Fall 49

**Anschaffungskosten im Zusammenhang mit einem Erbbaurecht – Rechnungsabgrenzungsposten beim Erbbauzins und bei sonstigen Zahlungen – Erschließungsbeiträge und Kanalanschlussgebühren, durch den Erbbauberechtigten bezahlt – Herstellungskosten und AfA gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG – Erwerb des Grundstücks durch den Erbbauberechtigten bei gleichzeitiger Auflösung des Erbbaurechts**

### Sachverhalt

Richard Klumpp betreibt in Ludwigsburg eine Großspedition, Frieder Kocher, ebenfalls in Ludwigsburg, eine Kfz-Reparaturwerkstätte. Beide ermitteln ihren Gewinn gem. § 5 EStG, das Wirtschaftsjahr entspricht bei beiden dem Kalenderjahr. Mit notariellem Vertrag vom 14.02.01 bestellte Kocher mit Wirkung ab 01.09.01 für die Dauer von 80 Jahren Klumpp ein Erbbaurecht auf dem bei ihm, Kocher, als Betriebsvermögen erfassten Grundstück, Rosenweg 53, auf dem Klumpp eine Lagerhalle errichten will. Klumpp bezahlte an Kocher für das Erbbaurecht am 01.09.01 einen Einmalbetrag von 80.000 Euro und hat jährlich im Voraus einen Erbbauzins, erstmals am 01.09.01, i. H. von 24.000 Euro zu erbringen. Außerdem übernahm Klumpp alle Kosten, die aus Anlass der Bestellung des Erbbaurechts anfielen; dies sind 60.000 Euro (Maklerprovision, Notargebühren, Grundbuchkosten und GrESt).

Im notariellen Vertrag vom 14.02.01 vereinbarten beide zusätzlich, dass Klumpp alle noch ausstehenden Erschließungsbeiträge und Kanalanschlussgebühren an die Stadt Ludwigsburg zu übernehmen hat. Klumpp zahlte diese i. H. von 120.000 Euro am 01.09.02. Dabei sind beide Vertragspartner einig, dass bei Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses Kocher diese Kosten nicht ersetzen muss.

Die vorgesehene Lagerhalle (Gebäude i. S. des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG) mit einer Nutzungsdauer von 40 Jahren wurde am 01.04.03 fertig gestellt. Klumpp musste an den mit der Herstellung beauftragten Bauunternehmer 600.000 Euro bezahlen.

Mit einem weiteren notariellen Vertrag vom 05.08.07 veräußerte Kocher das bei ihm nach wie vor bilanzierte Grundstück mit Wirkung zum 31.12.07 für 400.000 Euro an Klumpp. Kocher hatte das Grundstück 10 Jahre zuvor für 100.000 Euro angeschafft. Das Erbbaurecht wurde von Klumpp zum 31.12.07 aufgehoben. An Anschaffungsnebenkosten (Notargebühren, Grundbuchkosten, GrESt) entstanden Klumpp bei Erwerb des Grundstücks 20.000 Euro.

## Frage

1. Welche Beträge hat Klumpp an den einzelnen Stichtagen zu aktivieren, und welche kann er als Aufwand geltend machen?
2. Welche Beträge hat Kocher an den einzelnen Stichtagen zu aktivieren, und welche muss er als Ertrag erfassen?

## Antwort

### 1. Klumpp hat als Erbbauberechtigter

- a) am 01.09.01 60.000 Euro als Anschaffungskosten des Erbbaurechts zu aktivieren und kann im Jahr 01 250 Euro AfA als Aufwand geltend machen. Am 31.12.01 steht daher das Erbbaurecht noch mit 59.750 Euro und am 31.12.07 noch mit 55.250 Euro zu Buch.
- b) am 01.09.01 den Erbbauzins i. H. von 24.000 Euro für das 1. Jahr wie folgt zu buchen: „Zinsaufwand 8.000 Euro und RAP 16.000 Euro an Bank 24.000 Euro“. Der RAP wird im Jahr 02 über Zinsaufwand aufgelöst. Da diese Buchungen immer wieder vorgenommen werden müssen, steht am 31.12.07 erneut ein aktiver RAP von 16.000 Euro zu Buch.
- c) am 01.09.01 die Einmalzahlung von 80.000 Euro wie folgt zu buchen: „Zinsaufwand 334 Euro und aktiver RAP 79.666 Euro an Bank 80.000 Euro“. Der RAP ist jährlich über Zinsaufwand um 1.000 Euro zu vermindern, sodass er am 31.12.07 noch mit 73.666 Euro zu Buch steht.
- d) am 01.09.02 die Bezahlung der Erschließungsbeiträge und Kanalanschlussgebühren wie folgt zu buchen: „Zinsaufwand 506 Euro und RAP 119.494 Euro an Bank 120.000 Euro“. Der RAP ist jährlich über Zinsaufwand um 1.519 Euro zu vermindern, sodass er am 31.12.07 noch mit 111.899 Euro zu Buch steht.
- e) am 01.04.03 das Gebäude mit dessen Herstellungskosten zu aktivieren. Buchung: „Gebäude an Bank 600.000 Euro“. Am 31.12.03 kann er die AfA gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG i. H. von 13.500 Euro geltend machen.
- f) bei Erwerb des Grund und Bodens mit gleichzeitiger Auflösung des Erbbaurechts zum 31.12.07 als Anschaffungskosten 676.815 Euro anzusetzen. Der Buchwert des Erbbaurechts und die RAP sind dabei auf den Grund und Boden umzubuchen.

### 2. Kocher hat als Erbbauperpflichteter

- a) am 01.09.01 den Erbbauzins i. H. von 24.000 Euro für das 1. Jahr wie folgt zu buchen: „Bank 24.000 Euro an Zinsertrag 8.000 Euro und RAP 16.000 Euro“. Der RAP wird im Jahr 02 über Zinsertrag aufgelöst. Da diese Buchungen immer wieder vorgenommen werden müs-

sen, steht am 31.12.07 erneut ein passiver RAP von 16.000 Euro zu Buch.

- b) am 01.09.01 die Einmalzahlung von 80.000 Euro wie folgt zu buchen: „Bank 80.000 Euro an Zinsertrag 334 Euro und passiver RAP 79.666 Euro“. Der RAP ist jährlich über Zinsertrag i. H. von 1.000 Euro aufzulösen, sodass er am 31.12.07 noch mit 73.666 Euro zu Buch steht.
- c) am 01.09.02 bei Bezahlung der Erschließungsbeiträge und Kanalanschlussgebühren wie folgt zu buchen: „Grund und Boden 120.000 Euro an Zinsertrag 506 Euro und passiver RAP 119.494 Euro“. Der RAP ist jährlich über Zinsertrag i. H. von 1.519 Euro aufzulösen, sodass er am 31.12.07 noch mit 111.899 Euro zu Buch steht.
- d) bei Veräußerung des Grundstücks zum 31.12.07 einen Veräußerungserlös i. H. von 180.000 Euro und durch Auflösung der RAP einen Zinsertrag i. H. von 201.565 Euro zu buchen.

## **Begründung**

1. Mit Bestellung des Erbbaurechts erwarb Klumpp ein im Grundbuch einzutragendes (damit dingliches) Recht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Gebäude zu haben (vgl. § 1 ErbbauVO). Im Normalfall wird bürgerlich-rechtlich der Eigentümer des Grund und Bodens auch Eigentümer des Gebäudes, weil dieses im Normalfall wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens wird, § 94 BGB. Beim Erbbaurecht ist dies anders. Hier wird bürgerlich-rechtlich der Inhaber des Erbbaurechts Eigentümer des Gebäudes. Wird an einem Grundstück ein Erbbaurecht bestellt, so spaltet es sich bildlich gesprochen horizontal in zwei selbständige Grundstücke, das „Restgrundstück“ Grund und Boden und das „Grundstück“ Erbbaurecht. Das Herrschaftsrecht Eigentum teilt sich in zwei Teile (BFH vom 27.07.1994, BStBl 1994 II S. 934; vgl. auch Bruscke 2.3.5.2 = S. 94). Man muss sich das Erbbaurecht also wie eine Art Bodenbelag vorstellen. Solange es besteht, steht das Gebäude auf diesem besonderen Bodenbelag. Wird dieser Bodenbelag entfernt, d. h. erlischt das Erbbaurecht, wird wieder der Eigentümer des Grund und Bodens Eigentümer des Gebäudes, § 12 Abs. 3 ErbbauVO. Für das Erbbaurecht wird daher auch zusätzlich ein eigenes Grundbuch geführt, § 14 ErbbauVO, während das Grundbuch für den Grund und Boden mit dem Erbbaurecht belastet wird, § 1 Abs. 1 ErbbauVO.

Von diesen Grundsätzen ausgehend hat ein Erbbauberechtigter wie ein Erwerber von Grund und Boden auch Anschaffungskosten. Dabei ist allerdings zu beachten, dass das Erbbaurecht im Gegensatz zum Grund und Boden ständig an Wert verliert, weil es zu dem vereinbarten Zeitpunkt erlischt.

**a)** Am 01.09.01 bezahlte Klumpp mehrere Beträge. Davon sind nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 22.04.1998, BStBl 1998 II S. 665) und der h. M. in der Literatur (Schmidt/Weber-Grellet, § 5 Rn. 270 „Erbbaurecht“ m. w. N.) nur die im Zusammenhang mit der Bestellung des Erbbaurechts anfallenden Erwerbskosten, die nicht Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung sind, als Anschaffungskosten des Erbbaurechts zu aktivieren (vgl. hierzu auch BFH vom 11.10.1983, BStBl 1984 II S. 267, zu Pachtvorauszahlungen). Dies sind hier nur die Maklerprovision, Notargebühren, Grundbuchkosten und die GrESt von insgesamt 60.000 Euro (Bemessungsgrundlage für die GrESt ist übrigens im Normalfall der kapitalisierte Wert des Erbbauzinses, denn dieser ist die Gegenleistung für die Bestellung des Erbbaurechts, vgl. Brusckke 2.5.3.3 = S. 159); im vorliegenden Fall käme auch noch die Einmalzahlung hinzu.

Da das Erbbaurecht nach 80 Jahren erlischt, ist der zu aktivierende Betrag gem. § 7 Abs. 1 EStG linear auf diese Zeit abzuschreiben. § 7 Abs. 4 und 5 EStG ist nicht anzuwenden, weil es sich um kein Gebäude handelt. Die Jahres-AfA beträgt daher 750 Euro, davon zeitanteilig für 4 Monate 250 Euro. Ein Recht ist kein bewegliches Wirtschaftsgut und auch kein Gebäude.

Am 31.12.01 steht daher das Erbbaurecht noch mit 59.750 Euro zu Buch (60.000 Euro  $\cdot$  250 Euro). Bei einer jährlichen AfA von 750 Euro beträgt der Buchwert am 31.12.07 noch 55.250 Euro (59.750 Euro  $\cdot$  6  $\times$  750 Euro).

**b)** Klumpp hat am 01.09.01 auch 24.000 Euro an Erbbauzins bezahlt. Dieser Erbbauzins darf jedoch nicht als Anschaffungskosten des Erbbaurechts aktiviert werden. Denn zwischen dem Grundstückseigentümer und dem Erbbauberechtigten werden während der Dauer des Erbbaurechtsverhältnisses ständig Leistungen ausgetauscht. Der Grundstückseigentümer hat die Nutzung des Grund und Bodens sowie die Errichtung, die Unterhaltung und die Nutzung des Gebäudes durch den Erbbauberechtigten zu dulden, und der Erbbauberechtigte hat den jährlichen Erbbauzins zu zahlen. Bürgerlich-rechtlich werden diese Leistungen zwar durch die Bestellung des Erbbaurechts verdinglicht, steuerrechtlich kennzeichnen sie das Erbbaurecht jedoch als schwebendes Geschäft. Rechte und Verbindlichkeiten aus dem Erbbaurechtsverhältnis stehen sich daher gleichwertig gegenüber (vgl. BFH vom 07.04.1994, BStBl 1994 II S. 796).

Da der Erbbauzins von 24.000 Euro am 01.09.01 für ein volles Jahr bezahlt wurde, nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen davon jedoch auf das Jahr 01 nur 4 Monate entfallen, hat Klumpp am 31.12.01 einen aktiven RAP zu bilden (H 5.6 „Erbbaurecht“ EStH). Klumpp hat daher zu buchen: Am 01.09.01 „Zinsaufwand 24.000 Euro an Bank 24.000 Euro“ und am 31.12.01 „RAP 16.000 Euro an Zinsaufwand 16.000 Euro“. Im Jahr 02 wird der RAP aufgelöst, Buchung: „Zinsaufwand 16.000 Euro an RAP 16.000 Euro“, und

bei Zahlung am 01.09.02 wieder gebildet. Am 31.12.07 steht erneut ein RAP i. H. von 16.000 Euro zu Buch.

**c)** Der von Klumpp am 01.09.01 bezahlte Einmalbetrag von 80.000 Euro bei Erwerb des Erbbaurechts ist wirtschaftlich nicht für den Erwerb des Erbbaurechts bezahlt, wie z. B. die Notargebühren, sondern ist eine Vorleistung für die gesamte Laufzeit. Die 80.000 Euro sind wirtschaftlich vorausbezahlter Erbbauzins (vgl. BFH vom 26.03.1991 IV B 132/90, BFH/NV 1991 S. 736, und Schmidt/Weber-Grellet, § 5 Rn. 270 „Erbbaurecht“). Daraus folgt (wie unter b)), dass dieser Betrag auf die Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses zu verteilen ist. Der jährliche Aufwand beträgt 1.000 Euro. Klumpp hat am 01.09.01 zu buchen: „Zinsaufwand 334 Euro ( $\frac{1}{12}$  von 1.000 Euro) und RAP 79.666 Euro an Bank 80.000 Euro“. In den nächsten Jahren wird dieser RAP jeweils über Zinsaufwand i. H. von 1.000 Euro vermindert, sodass er am 31.12.07 noch mit 73.666 Euro zu Buch steht (79.666 Euro  $\cdot$   $\frac{6}{12}$   $\times$  1.000 Euro).

**d)** Am 01.09.02 hat Klumpp 120.000 Euro Erschließungsbeiträge und Kanalanschlussgebühren an die Stadt Ludwigsburg bezahlt. Nach § 134 Abs. 1 Satz 1 BauGB ist grundsätzlich der Eigentümer zur Zahlung dieser Beträge heranzuziehen. Ist ein Erbbaurecht bestellt, ist nach § 134 Abs. 1 Satz 2 BauGB der Erbbauberechtigte dazu verpflichtet. Die Zahlung dieser Beträge führt aber gleichzeitig zu einer Wertsteigerung des Grund und Bodens. Sie ist daher zugleich eine Zuwendung des Erbbauberechtigten an den Grundstückseigentümer (BFH vom 20.11.1980, BStBl 1981 II S. 398, vom 17.04.1984, BStBl 1985 II S. 617, vom 08.12.1988, BStBl 1989 II S. 407, und vom 19.10.1993, BStBl 1994 II S. 109). Damit ist die Bezahlung dieser Beträge wirtschaftlich wie die Einmalzahlung unter c) eine Vorleistung für die restliche Laufzeit des Erbbaurechts. Auch insoweit ist ein RAP zu bilden (BFH vom 29.07.1994, BStBl 1994 II S. 934). Die Laufzeit beträgt noch 79 Jahre, der jährliche Aufwand daher 1.519 Euro, für 4 Monate sind dies 506 Euro. Klumpp hat am 01.09.02 zu buchen: „Zinsaufwand 506 Euro und RAP 119.494 Euro an Bank 120.000 Euro“. Der RAP vermindert sich jährlich über Zinsaufwand um 1.519 Euro und steht daher am 31.12.07 noch mit 111.899 Euro zu Buch (119.494 Euro  $\cdot$   $\frac{5}{12}$   $\times$  1.519 Euro).

**e)** Die am 01.04.03 fertig gestellte Lagerhalle ist am 01.04.03 mit den Herstellungskosten zu aktivieren und abzuschreiben. Klumpp kann im Jahr 03 die AfA entweder gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG = 13.500 Euro (3 % von 600.000 Euro, davon  $\frac{9}{12}$ ) oder gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG = 11.250 Euro (600.000 Euro : 40, davon  $\frac{9}{12}$ ) vornehmen. Die AfA nach § 7 Abs. 4 EStG ist zeitanteilig zu berechnen. Klumpp bucht daher am 01.04.03: „Gebäude 600.000 Euro an Bank 600.000 Euro“ und am 31.12.03 „AfA an Gebäude 13.500 Euro“.

**f)** Bei Erwerb des Grundstücks mit Wirkung zum 31.12.07 hat Klumpp zunächst den vereinbarten Kaufpreis zuzüglich der Anschaffungsneben-

kosten zu aktivieren, Buchung: „Grund und Boden 420.000 Euro an Bank 420.000 Euro“.

Die am 31.12.07 noch vorhandenen aktiven RAP sind aufzulösen. Denn durch die Aufhebung des Erbbaurechts entfällt der Zusammenhang der Aufwendungen mit einer bestimmten Zeit i. S. des § 5 Abs. 5 EStG, vgl. BFH vom 17.04.1985 (BStBl 1985 II S. 617).

Der 3. Leitsatz dieses Urteils lautet:

„Erwirbt der Erbbauberechtigte zu einem späteren Zeitpunkt auch das Eigentum an dem bisher mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstück und hebt er das Erbbaurecht gleichzeitig auf, so liegt in der Aufhebung zugleich der Verzicht auf einen wirtschaftlichen Ausgleich für die als Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesenen Vorleistungen. Der Verzicht ist mit dem Betrag des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens zu bewerten, der bei einer Bilanzaufstellung unmittelbar vor Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem Grundstück durch den Erbbauberechtigten hätte ausgewiesen werden müssen. Der Wert des Verzichts erhöht die Anschaffungskosten des Grund und Bodens.“

Die Begründung dazu ist einleuchtend. Der BFH meint, mit der Höhe des Kaufpreises seien dem Erwerber Anschaffungskosten für den Erwerb des **belasteten** Grund und Bodens entstanden. Dieser Erwerb des Grund und Bodens bedeute jedoch nicht automatisch das Erlöschen des Erbbaurechts. Aus § 11 ErbbauVO i. V. m. § 889 BGB folge, dass eine Person beschränkte Rechte auch an der eigenen Sache haben könne, sodass das Erbbaurecht auch im vorliegenden Fall aufgehoben werden müsse. In der rechtsgeschäftlichen Aufhebung des Erbbaurechts durch den Erbbauberechtigten liege aber zugleich der Verzicht auf einen wirtschaftlichen Ausgleich für die in der Form von Erschließungsbeiträgen und Kanalanschlussgebühren gegenüber dem bisherigen Grundstückseigentümer erbrachten Vorleistungen. Wirtschaftlicher Anlass des Verzichts wäre der vom Erbbauberechtigten angestrebte Erwerb des unbelasteten Grund und Bodens. Da der Verzicht die Aufgabe einer geldwerten Rechtsposition beinhalte, führe er zu zusätzlichen Anschaffungskosten des (unbelasteten) Grund und Bodens.

Diese Begründung gilt m. E. aber nicht nur für den RAP, der sich auf die durch Klumpp bezahlten Erschließungsbeiträge und Kanalanschlussgebühren bezieht, sondern auch für die anderen RAP. Sowohl der für das Jahr 08 im Voraus bezahlte und am 31.12.07 als RAP vorhandene Erbbauzins als auch der RAP, der für die Einmalzahlung noch zu Buch steht, gehören zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens. Denn Klumpp hat bei den Kaufverhandlungen die im Voraus bezahlten Beträge mit Sicherheit in Rechnung gestellt. Ein Kaufmann verschenkt grundsätzlich nichts. Wäre es anders, könnte ein Grundstückserwerber über ein zwischengeschaltetes Erbbaurecht durch entsprechende Vorauszahlungen erreichen, dass ein Teil der vorgesehenen Anschaffungskosten als Aufwand gebucht werden

könnte. Als Parallele sei an die Übernahme von Verbindlichkeiten eines Veräußerers durch den Erwerber gedacht. Auch die Übernahme dieser Verbindlichkeiten sind Anschaffungskosten.

Letztlich gilt die dargestellte Argumentation auch für das noch aktivierte Erbbaurecht. Auch dieser Betrag geht im Wert des Grund und Bodens auf. Ähnlich ist die Situation beim Vorkaufsrecht (vgl. Fall 45).

Im vorliegenden Fall sind daher die Werte aller am 31.12.07 noch vorhandenen RAP als Anschaffungskosten auf den Grund und Boden umzubuchen. Als Anschaffungskosten ergeben sich daher zum 31.12.07:

Kaufpreis + Nebenkosten	420.000 €
Buchwert Erbbaurecht zum 31.12.07	55.250 €
RAP Erbbauzins zum 31.12.07	16.000 €
RAP Einmalzahlung zum 31.12.07	73.666 €
RAP Erschließungsbeiträge und Kanalanschlussgebühren zum 31.12.07	<u>111.899 €</u>
Anschaffungskosten und Buchwert Grund und Boden zum 31.12.07	676.815 €

Diese Umbuchungen haben auf den gebuchten Gebäudewert keinerlei Auswirkungen. Klumpp war und blieb Eigentümer des Gebäudes. Bürgerlich-rechtlich wurde durch die Aufhebung des Erbbaurechts das Gebäude wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens, zuvor war es wesentlicher Bestandteil des Erbbaurechts.

**2.** Da bei Kocher das Grundstück Betriebsvermögen ist, sind alle Zahlungen für die Einräumung und Duldung des Erbbaurechts solche, die sein Betriebsvermögen betreffen. Diese Zahlungen sind im Allgemeinen auch Erträge und damit keine Veräußerungsentgelte für den Grund und Boden, wie teilweise in der Literatur angenommen wird (vgl. BFH vom 22.04.1998, BStBl 1998 II S. 665). Wie oben unter 1. b) dargestellt, ist aber zu berücksichtigen, dass das Erbbaurechtsverhältnis ein schwebendes Geschäft ist. Dies hat auf jeden Fall für den Erbbauzins und die Einmalzahlung entsprechende Auswirkungen. Beide Positionen werden für das Recht des Erbbauberechtigten, ein Gebäude errichten und nutzen zu können, an den Eigentümer bezahlt; damit werden sie für bestimmte Zeiträume bezahlt.

**a)** Da der Erbbauzins am 01.09.01 im Voraus für ein ganzes Jahr bezahlt wurde, ist er zwar bei Kocher am 01.09.01 eine Betriebseinnahme. Kocher hat aber für die Monate im Jahr 02, also für die vorausbezahlten Monate, am 31.12.01 einen RAP zu bilden. Buchung am 01.09.01: „Bank 24.000 Euro an Zinsertrag 8.000 Euro und RAP 16.000 Euro“. Da diese Buchungen jedes Jahr vorgenommen werden müssen, steht am 31.12.07 erneut ein passiver RAP von 16.000 Euro zu Buch.

**b)** Die Einmalzahlung ist als Vorleistung für die gesamte Laufzeit entsprechend der Begründung zu 1. c) als laufender Ertrag zu behandeln. Kocher

hat daher am 01.09.01 entsprechend zu buchen: „Bank 80.000 Euro an Zinsertrag 334 Euro und passiver RAP 79.666 €“. In Höhe von 1.000 Euro ist dieser RAP jährlich über Zinsertrag aufzulösen. Er steht am 31.12.07 damit noch mit 73.666 Euro zu Buch (79.666 Euro am 01.01.02  $\cdot$  6  $\times$  1.000 Euro).

c) Rein buchtechnisch berührt die Zahlung der Erschließungsbeiträge und Kanalanschlussgebühren durch Klumpp nicht die Buchführung des Kocher. Wirtschaftlich ist dies jedoch anders. Mit der Bestellung des Erbbaurechts erlangte Kocher als Eigentümer einen durchsetzbaren Anspruch auf Tragung der Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten. Bereits dieser Anspruch bedeutet für Kocher eine Vermögensmehrung. Wäre er selbst zur Beitragszahlung herangezogen worden, so könnte er nunmehr die Erstattung seiner Zahlung oder die Freistellung von seiner Verbindlichkeit gegenüber der Gemeinde von Klumpp verlangen. Kocher erhält also wirtschaftlich einen Betrag von Klumpp zugewendet, den er ohne Erbbaurecht selbst zu erbringen verpflichtet gewesen wäre (vgl. BFH vom 20.11.1980, BStBl 1981 II S. 398, vom 17.04.1985, BStBl 1985 II S. 617, vom 08.12.1988, BStBl 1989 II S. 407, und vom 19.10.1993, BStBl 1994 II S. 109).

Diese Vermögenszuwendung betrifft den Grund und Boden. Denn die Nutzung des Grund und Bodens als Bauland ist von der verkehrsmäßigen Erschließung abhängig. Deshalb werden Erschließungskosten in ständiger Rechtsprechung als Aufwendungen auf den Grund und Boden behandelt (BFH vom 03.07.1997, BStBl 1997 II S. 811).

Da mit dieser Vermögenszuwendung des Klumpp – genauso wie mit der Zahlung des Erbbauzinses und des Einmalbetrags – laufende Leistungen des Grundstückseigentümers Kocher abgegolten werden, ist auch hier ein RAP zu bilden. Der Gewinn wird bei Kocher laufend durch die Leistungserbringung verwirklicht (BFH vom 20.11.1980, BStBl 1981 II S. 398).

Kocher hat daher bei Bezahlung der Erschließungsbeiträge und Kanalanschlussgebühren durch Klumpp am 01.09.02 zu buchen: „Grund und Boden 120.000 Euro an Zinsertrag 506 Euro und passiver RAP 119.494 Euro“. Der RAP ist jährlich über Zinsertrag i. H. von 1.519 Euro aufzulösen, sodass er am 31.12.07 noch mit 111.899 Euro zu Buch steht (zu den Auflösungsbeträgen vgl. oben 1. d).

Diese Grundsätze gelten übrigens nicht beim Privatvermögen. Zahlt ein Erbbauberechtigter Erschließungskosten an die Gemeinde, so setzt der Zufluss entsprechender Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung beim privaten Eigentümer die Realisierung eines Wertzuwachses des Grundstücks voraus. Dies trifft regelmäßig erst in dem Zeitpunkt zu, in dem der Eigentümer das Grundstück ohne Belastung mit dem Erbbaurecht zurückerhält (BFH vom 21.11.1989, BStBl 1990 II S. 310). Während also im betrieblichen Bereich ein Zufluss bei Bestellung des Erbbaurechts mit Verteilungspflicht auf die Laufzeit angenommen wird, ist im privaten Bereich erst ein Zufluss bei Beendigung des Erbbaurechts anzunehmen. Da es bei der



Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG auch auf den Zufluss ankommt, gelten hier dieselben Grundsätze wie beim Privatvermögen.

**d)** Zum 31.12.07 hat Kocher bei Veräußerung des Grund und Bodens zunächst den normalen Gewinn zu erfassen. Das Grundstück steht mit 220.000 Euro zu Buch (ursprüngliche Anschaffungskosten 100.000 Euro + Erschließungsbeiträge und Kanalanschlussgebühren 120.000 Euro; vgl. 2. c). Kocher bucht daher: „Bank 400.000 Euro an Grund und Boden 220.000 € und sonstige betriebliche Erträge 180.000 Euro“.

Gleichzeitig hat er die am 31.12.07 noch vorhandenen passiven RAP über Zinsertrag aufzulösen, weil eine weitere Verteilung dieses Ertrags mangels weiterer wirtschaftlicher Leistung nicht mehr möglich ist. Er hat zu buchen: „RAP 201.565 Euro (16.000 Euro + 73.666 Euro + 111.899 Euro; vgl. 2. a) bis c)) an Zinsertrag 201.565 Euro“.

## **Fall 50**

### **Ratenkauf mit Abzinsung – Abzinsung handelsrechtlich und steuerrechtlich bei Forderungen und Verbindlichkeiten**

#### **Sachverhalt**

Karl Kurz erwirbt zum 31.12.06 von seiner Nachbarin Emmi Alberich für seinen Elektro-Einzelhandel einen Parkplatz. Als Kaufpreis wurden 240.000 Euro vereinbart. Kurz sollte ihn in monatlichen Raten von 2.000 Euro ab 01.01.07 bezahlen. Über eine Verzinsung wurde nichts vereinbart. Der Parkplatz stand bei Alberich mit 160.000 Euro zu Buch. Alberich betreibt eine Großwäscherei. Beide bilanzieren gem. § 5 EStG.

#### **Frage**

1. Welche grundsätzlichen Probleme entstehen bei einem Ratenkauf ohne Zinsvereinbarung?
2. Wie hoch sind die Ratenbarwerte in den ersten fünf Jahren?
3. Wie hat sich der Erwerber Kurz buch- und bilanzmäßig zu verhalten?
4. Wie hat Alberich den Verkauf zu behandeln und die Zinsen zu berechnen?

#### **Antwort**

1. Es stellen sich die Fragen, ob und wie abgezinst werden muss, wie der Ratenbarwert (als Anschaffungskosten) zu ermitteln ist, wie bei Erwerber und Veräußerer die Zinsen zu behandeln sind und wie zu buchen ist.

2. Die Ratenbarwerte betragen

zum 01.01.07	185.880 €	zum 31.12.09	140.136 €
zum 31.12.07	171.432 €	zum 31.12.10	123.192 €
zum 31.12.08	156.216 €	zum 31.12.11	105.312 €

3. Kurz hat den Parkplatz mit 185.880 Euro zu aktivieren und die Schuld handelsrechtlich mit 240.000 Euro und steuerrechtlich mit 185.880 Euro anzusetzen. Der Zins beträgt im Jahr 07 9.552 Euro.

4. Alberich muss die Forderung handelsrechtlich mit dem Barwert und steuerrechtlich mit dem Nennbetrag ansetzen und zusätzlich die stillen Reserven des Grundstücks i. H. von 80.000 Euro versteuern.

### **Begründung**

1. Nach ständiger Rechtsprechung ist bei einem Ratenkauf mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr nicht der vereinbarte Kaufpreis als Anschaffungskosten anzusetzen, sondern der abgezinste Barwert sämtlicher Raten (BFH vom 21.10.1980, BStBl 1981 II S. 160). Wenn der Kaufpreis sofort voll bezahlt worden wäre, hätte der Erwerber weniger aufwenden müssen. Denn der Veräußerer hätte dann den Kaufpreis sofort zur Bank bringen und damit Zinsen verdienen können. Diese Zinsen wendet also bei einem Ratenkauf ohne Verzinsung der Erwerber nicht auf und dem Veräußerer fehlen sie. Wird nun der Kaufpreis mit dem Zinswert entsprechend verringert, d. h. abgezinst, entspricht der abgezinste Wert, der Ratenbarwert, wirtschaftlich den wirklichen Anschaffungskosten. Die Rechtsprechung geht davon aus, dass die Raten stets einen Tilgungs- und einen Zinsanteil enthalten. Eine Verzinsung der Kaufpreistraten wird unterstellt. Der Barwert muss daher niedriger sein als die Summe aller Raten (BMF vom 26.05.2005, BStBl 2005 I S. 699; außerdem oben Fall 47).

Es stellen sich in diesen Fällen grundsätzlich **drei Fragen**:

- a) Mit welchem Zinssatz wird abgezinst?
- b) Wie ist der Ratenbarwert zu ermitteln?
- c) Wie sind die Zinsen beim Veräußerer und Erwerber zu behandeln?

Die **Antworten** hierzu lauten:

- a) Seit 01.01.1999 ist ein Zinssatz von 5,5 % gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG bei der Bewertung von Verbindlichkeiten auch gesetzlich vorgeschrieben. Dieser Zinssatz von 5,5 % ist völlig unabhängig von dem jeweiligen Zinsgefüge in der Wirtschaft. Ob eine Hochzinsphase oder eine Niedrigzinsphase vorliegt, spielt also keine Rolle.
- b) Die Ermittlung des Barwerts kann nach der Tabelle 3 des BMF-Schreibens vom 26.05.2005, BStBl 2005 I S. 699, zu § 12 Abs. 1 BewG (entspricht im Wesentlichen Anlage 9a zum BewG), vorgenommen werden, weil dieser Bestimmung ebenfalls ein Zinssatz von 5,5 % zugrunde liegt.

c) Die Kaufpreisschuld bei Kurz ist handelsrechtlich nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem Erfüllungsbetrag und steuerrechtlich mit dem Barwert (Abzinsungsgebot) anzusetzen. Die Forderung bei Alberich ist handelsrechtlich und steuerrechtlich mit dem Ratenbarwert zu erfassen. Bei Kurz sind die Zinsen Aufwand, bei Alberich Ertrag.

2. Die Ratenbarwerte der Kaufpreisschuld sind gem. § 12 Abs. 2 BewG (nach Anlage 9a zum BewG oder nach der Tabelle 3 BMF vom 26.05.2005, BStBl 2005 I S. 699) wie folgt zu berechnen:

Monatliche Rate 2.000 € × 12 Monate	=	24.000 €
Barwert zum 01.01.07: 24.000 € × 7,745 (Vervielfältiger für 10-jährige Laufzeit)	=	185.880 €
Barwert zum 31.12.07: 24.000 € × 7,143 (Vervielfältiger für 9-jährige Laufzeit)	=	171.432 €
Barwert zum 31.12.08: 24.000 € × 6,509	=	156.216 €
Barwert zum 31.12.09: 24.000 € × 5,839	=	140.136 €
Barwert zum 31.12.10: 24.000 € × 5,133	=	123.192 €
Barwert zum 31.12.11: 24.000 € × 4,388	=	105.312 €

3. Zum 31.12.06 hat der Erwerber Kurz den Parkplatz nach R 6.2 Satz 2 EStR zwingend mit dem Ratenbarwert zu diesem Zeitpunkt von 185.880 Euro zu aktivieren. Dies sind seine Anschaffungskosten. Bei einem Gebäudegrundstück wäre – abzüglich des Grund-und-Boden-Anteils – von diesem Wert abzuschreiben. Der Zinsanteil für die gesamte Laufzeit beträgt daher 54.120 Euro (240.000 Euro  $\cdot$  185.880 Euro).

Bei Passivierung der Kaufpreisschuld gehen Handelsrecht und Steuerrecht getrennte Wege (vgl. Schmidt/Kulosa, § 6 Rn. 296 und 454).

**a) Handelsrechtlich** ist die **Schuld** nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, also mit dem Nennwert, d. h. mit der Summe aller Ratenzahlungen. Die Differenz auf der Aktivseite darf mit einem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden, der dann fortlaufend zu verteilen ist, § 250 Abs. 3 HGB.

**Buchungen:**

– am 31.12.06:		
Parkplatz	185.880 €	
RAP	54.120 €	
an sonstige Verbindlichkeiten		240.000 €
– im Laufe des Jahres 07 insgesamt:		
sonstige Verbindlichkeiten	24.000 €	
an Bank		24.000 €
– zum Bilanzstichtag 31.12.07:		
Auflösung des RAP um den auf das Jahr 07 entfallenden Zinsanteil. Dieser wird wie folgt berechnet:		

Barwert am 01.01.07		185.880 €
Barwert am 31.12.07		<u>171.432 €</u>
Minderung des Barwerts = Tilgung		14.448 €
Summe der Ratenzahlungen 07		<u>24.000 €</u>
Zinsanteil 07		9.552 €
Buchung:		
Zinsaufwand	9.552 €	
an RAP		9.552 €

Die Verbindlichkeit wird durch diese Buchungen am 31.12.07 mit **216.000 Euro** (240.000 Euro  $\cdot$  24.000 Euro) ausgewiesen.

In der handelsrechtlichen Literatur wird teilweise auch die Auffassung vertreten, als Erfüllungsbetrag den Barwert anzusehen (z. B. Beck'scher Bilanzkommentar, § 253 HGB Rn. 67). Dann entspricht die handelsrechtliche buchmäßige Behandlung der nachfolgend dargestellten steuerlichen Behandlung.

**b) Steuerrechtlich** ist die **Schuld** abzuzinsen und mit dem Ratenbarwert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG und BMF vom 26.05.2005, BStBl 2005 I S. 699). Wird die Schuld jeweils mit dem Barwert passiviert, dann stellt die Minderung des Barwerts den Tilgungsanteil eines Jahres dar. Er ist als Ertrag zu buchen, während die laufenden Zahlungen voll Aufwand sind.

**Buchungen:**

– am 31.12.06:		
Parkplatz	185.880 €	
an sonstige Verbindlichkeiten		185.880 €
– im Laufe des Jahres 07 insgesamt:		
Zinsaufwand	24.000 €	
an Bank		24.000 €
– zum Bilanzstichtag 31.12.07:		
Auflösung der Verbindlichkeiten um		
den Tilgungsanteil des Jahres 07		
sonstige Verbindlichkeiten	14.448 €	
an Zinsertrag		14.448 €

Der echte Zinsaufwand ergibt sich dann durch eine Saldierung des gebuchten Aufwands mit dem gebuchten Ertrag, also 9.552 Euro (24.000 Euro  $\cdot$  14.448 Euro). Die Verbindlichkeit wird durch diese Buchungen am 31.12.07 mit **171.432 Euro** ausgewiesen (185.880 Euro  $\cdot$  14.448 Euro).

Die Gewinnauswirkung ist bei beiden Methoden dieselbe.

**4. Handelsrechtlich** kann die **Forderung** der Verkäuferin Alberich mit dem Ratenbarwert angesetzt werden, wenn sie zum Anlagevermögen gehört, weil die Wertminderung aufgrund der Unverzinslichkeit nicht dauerhaft ist

(§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Sie muss auch mit dem niedrigeren Ratenbarwert angesetzt werden, wenn sie – wie hier – zum Umlaufvermögen gehört (§ 253 Abs. 4 Satz 1 HGB). Dann ist die Minderung des Barwerts innerhalb des Jahres Tilgung. Dieser Betrag ist als Aufwand zu buchen, während die laufenden Zahlungen voll als Ertrag zu erfassen sind.

**Buchungen:**

– am 31.12.06:		
sonstige Forderung	185.880 €	
an Parkplatz		160.000 €
und sonstige betriebliche Erträge		25.880 €
– im Laufe des Jahres 07 insgesamt:		
Bank	24.000 €	
an Zinsertrag		24.000 €
– zum Bilanzstichtag 31.12.07:		
Zinsaufwand	14.448 €	
an sonstige Forderung		14.448 €

Die Forderung ist daher zum 31.12.07 mit **171.432 Euro** (185.880 Euro  $\cdot$  14.448 Euro) auszuweisen.

**b) Steuerrechtlich** muss die Verkäuferin Alberich die **Forderung** zum Nennwert ausweisen und für den Zinsanteil einen passiven RAP bilden. Die Differenz zum Buchwert sind die stillen Reserven des Grundstücks.

Als Anschaffungskosten gilt bei Forderungen der Nennbetrag, wenn die Forderung unverzinslich ist. Die Unverzinslichkeit betrifft aber nicht die Anschaffungskosten, sondern den Teilwert. Dieser entspricht dem Barwert (BFH vom 30.11.1988, BStBl 1990 II S. 117). Eine Teilwertabschreibung kommt aber nur in Betracht, wenn die Wertminderung voraussichtlich dauerhaft ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG beim Anlagevermögen, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG beim Umlaufvermögen). Daran fehlt es, denn der Wert der Forderung steigt fortlaufend bis zur Fälligkeit. An diesem Termin ist der Nennwert wieder erreicht. Deshalb liegt nur eine vorübergehende Wertminderung vor, bei der eine Teilwertabschreibung unzulässig ist (BFH vom 24.10.2012, BStBl 2013 II 162). Der Veräußerungsgewinn von 80.000 Euro muss in voller Höhe im Veräußerungsjahr 06 versteuert werden.

**Buchungen:**

– am 31.12.06:		
sonstige Forderung	240.000 €	
an Parkplatz		160.000 €
sonstige betriebliche Erträge		80.000 €
– im Laufe des Jahres 07 insgesamt:		
Bank	24.000 €	
an sonstige Forderung		24.000 €

Die Forderung ist daher zum 31.12.07 mit **216.000 Euro** (240.000 Euro  $\cdot$  24.000 Euro) auszuweisen.