

## Vorlagebeschluss vom 07. Dezember 2010, IX R 70/07

**Zur verfassungsrechtlich unzulässigen rückwirkenden Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG bei im Voraus geleisteten Erbbauzinsen (§ 52 Abs. 30 Satz 1 EStG) - Funktion des § 11 EStG - Erbbauzinsen sind keine Anschaffungskosten - Schutzwürdigkeit des Vertrauens in eine von der Verwaltungspraxis abweichende ständige Rechtsprechung - Verbindlichkeit und Wirkung von Entscheidungen der obersten Bundesgerichte - Intransparenz des Verwaltungshandelns durch Nichtveröffentlichung von BFH-Entscheidungen - Argumentationslast der Verwaltung - Asymmetrische Besteuerung des Erbbaurechts ist systemgerecht**

BFH IX. Senat

GG Art 19 Abs 4, GG Art 20 Abs 2 S 2, GG Art 20 Abs 3, GG Art 92, GG Art 95, GG Art 97, GG Art 100 Abs 1, BVerfGG § 80 Abs 1, EStG § 11 Abs 2 S 3, EStG § 52 Abs 30 S 1, EStG § 10e, GG Art 108 Abs 3 S 2, GG Art 85 Abs 3

vorgehend FG Nürnberg, 26. September 2007, Az: IV 80/2006

### Leitsätze

Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 11 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 52 Abs. 30 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz) vom 9. Dezember 2004 (BGBl I 2004, 3310) gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes verstößt, soweit danach im Voraus gezahlte Erbbauzinsen auch dann auf den Zeitraum zu verteilen sind, für den sie geleistet werden, wenn sie im Jahr 2004, aber noch vor der Einbringung der Neuregelung in den Deutschen Bundestag am 27. Oktober 2004 verbindlich vereinbart und gezahlt wurden .

### Tatbestand

- 1 A. Gegenstand der Vorlage
- 2 I. Sachverhalt
- 3 Die Beteiligten streiten darüber, ob im Streitjahr (2004) für 99 Jahre im Voraus geleistete Erbbauzinsen insgesamt im Streitjahr als Werbungskosten abziehbar sind.
- 4 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb im August des Streitjahres einen Miterbbaurechtsanteil an einem auf 99 Jahre bestellten Erbbaurecht, verbunden mit dem Sondereigentum an einer vermieteten Wohnung. Ein Betrag von insgesamt 36.350 € sollte zur Abgeltung aller Erbbauzinsansprüche für die Gesamtlaufzeit des Erbbaurechts dienen und wurde zusammen mit dem Kaufpreis im September des Streitjahres bezahlt. Zum 1. Oktober gingen Besitz, Nutzungen und Lasten über.
- 5 Im Rahmen seiner Veranlagung zur Einkommensteuer für das Streitjahr machte der Kläger den für 99 Jahre im Voraus gezahlten Erbbauzins von 36.350 € bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten geltend. Demgegenüber berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nach § 11 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) nur den auf das Streitjahr entfallenden Teil (also 1/99 der Vorauszahlung = 368 €) der Erbbauzinsen als Werbungskosten.

### Entscheidungsgründe

- 6 II. Entscheidung des Finanzgerichts
- 7 • Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. In seinem in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst (DStRE) 2008, 145 veröffentlichten Urteil vertrat es die Auffassung, die durch § 52 Abs. 30 EStG angeordnete Geltung des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG im Streitjahr sei verfassungsrechtlich gerechtfertigt.

Der Kläger habe nach Ergehen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 23. September 2003 IX R 65/02 (BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159) bis zum Inkrafttreten der Neuregelung kein verfassungsrechtlich schutzwürdiges Vertrauen aufbauen können. Mit seinem Urteil vom 27. Juli 1994 X R 141/93 (BFHE 175, 124, BStBl II 1995, 111) habe der BFH festgestellt, dass der für die Nutzung eines Grundstücks zu zahlende Einmalbetrag für Erbbauzinsen nicht zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens gehöre, sondern als Entgelt für die Nutzung des Grundstücks ebenfalls laufzeitabhängig auf die Nutzungsdauer des Erbbaurechts zu verteilen sei. Angesichts dieser Rechtsprechung und der langjährigen Verwaltungspraxis aufgrund des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 10. Dezember 1996 (BStBl I 1996, 1440) habe mit der Änderung der Rechtsprechung durch das BFH-Urteil in BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159 bis zum Inkrafttreten der Neuregelung des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG kein schutzwürdiges Vertrauen dahin entstehen können, dass die Vereinbarung in jedem Fall zu einer sofortigen Abziehbarkeit der in einer Summe zu leistenden Erbbauzinsen führen würde. Zudem habe es die Finanzverwaltung unterlassen, das BFH-Urteil in BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159 in den Jahren 2003 und 2004 im BStBl zu veröffentlichen. Damit habe dieses Urteil nach der Auffassung der Verwaltung nicht allgemein angewandt werden sollen.

**8** • III. Vortrag der Beteiligten im Revisionsverfahren

**9** • Mit der Revision macht der Kläger die Verfassungswidrigkeit von § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG und § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG geltend. Die Regelung enthalte mit Blick auf die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05 (BGBl I 2010, 1296 --Leitsatz--, BFH/NV 2010, 1959), 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06 (BGBl I 2010, 1297 --Leitsatz--, BFH/NV 2010, 1968) und 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 (BGBl I 2010, 1296 --Leitsatz--, BFH/NV 2010, 1976) eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung, weil der Gesetzgeber in abgeschlossene Dispositionsentscheidungen des Steuerpflichtigen eingreife. Der Kläger habe die Erbpachtzinsen im Vertrauen auf die eindeutige Rechtslage und die dadurch bedingte sofortige Abziehbarkeit dieser Aufwendungen als Werbungskosten im Voraus gezahlt. Er habe darauf vertrauen dürfen, dass der Gesetzgeber nicht willkürlich nachträglich die unerwünschte Entscheidung des höchsten Finanzgerichts rückwirkend durch entsprechende Gesetzesänderungen korrigieren und damit die rechtswidrige Verwaltungspraxis letztendlich legalisieren würde.

**10** • Der Kläger beantragt,

das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2006 aufzuheben und in Abänderung der angefochtenen Entscheidungen bei dem Kläger im Streitjahr bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusätzliche Werbungskosten von 35.982 € zu berücksichtigen und die Einkommensteuer 2004 entsprechend herabzusetzen,

und regt überdies an,

die Sache dem BVerfG vorzulegen.

**11** • Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

**12** • Es sieht in § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG keine verfassungsrechtlich unzulässig rückwirkende Regelung. Der Kläger habe kein Vertrauen in die Rechtsprechung entwickeln können.

**13** • IV. Prozessgeschichte

**14** • Der Senat hat im Einverständnis beider Beteiligter das Verfahren durch Beschluss vom 7. Mai 2009 bis zur Entscheidung des BVerfG über die Vorlage des BFH vom 16. Dezember 2003 IX R 46/02 (BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284) ruhen lassen und das Verfahren mit Beschluss vom 10. September 2010 wieder aufgenommen.

**15** • B. Entscheidungsgründe

**16** • Die Vorlage an das BVerfG ist gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 Abs. 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) geboten, weil der erkennende Senat § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG i.V.m. § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG insoweit für verfassungswidrig hält, als danach auch Erbbauzinsen, deren Ablösung durch

eine Einmalzahlung im notariell beurkundeten Kaufvertrag vom August 2004 vereinbart und tatsächlich auch im September 2004 gezahlt wurden, rückwirkend --entgegen der zu dieser Zeit geltenden Rechtslage-- nicht mehr in einer Summe als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) berücksichtigt werden können, sondern auf den Zeitraum verteilt werden, für den die Vorauszahlung geleistet wurde.

- 17** • I. Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgebenden Vorschriften
- 18** • § 11 EStG als Periodenabgrenzung bei Überschusseinkunftsarten beruht letztlich auf dem Einkommensteuergesetz 1934 vom 16. Oktober 1934 (RGBl I 1934, 1005, RStBl 1934, 1261) und dem dort zugrunde gelegten sog. Zufluss- (§ 11 Abs. 1) und Abflussprinzip (§ 11 Abs. 2), das für wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben (§ 11 Abs. 1 Satz 2, § 11 Abs. 2 Satz 2) durchbrochen wurde. Mit dem Einkommensteuerreformgesetz vom 5. August 1974 (BGBl I 1974, 1769, BStBl I 1974, 530) sowie mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) nimmt das Gesetz für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf Sondervorschriften im Lohnsteuerrecht Bezug.
- 19** • Schließlich schuf der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz) vom 9. Dezember 2004 (BGBl I 2004, 3310), das am 15. Dezember 2004 verkündet wurde, die im Streitfall maßgeblichen Vorschriften des § 11 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 52 Abs. 30 EStG, und zwar zusammen mit der für die Einnahmeseite geltenden Vorschrift des § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG. Danach können Einnahmen und müssen Ausgaben, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren geleistet werden, auf den entsprechenden Zeitraum gleichmäßig verteilt werden. Mit der am 27. Oktober 2004 dem Bundestag zugeleiteten Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (BTDrucks 15/4050), auf dem die Normen beruhen, reagierte der Gesetzgeber auf das Urteil des BFH in BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159. Er befürchtete erhebliche Haushaltsmindereinnahmen durch die uneingeschränkte Anwendung des Urteils. "Seit Bekanntwerden des Urteils", heißt es in der Entwurfsbegründung, "werden von der Immobilienbranche (Immobilienfonds, Bauträger) intensive Vorbereitungen für den Verkauf von Immobilien im Erbbaurecht getroffen, die zum erneuten Aufleben von Steuersparmodellen mit Immobilien führen dürften. Räumt z.B. eine Bauträger-GmbH für ein Grundstück ihres Betriebsvermögens Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Erbbaurecht ein, so könnten letztere die im Voraus gezahlten Erbbauzinsen sofort in voller Höhe im Kalenderjahr der Zahlung als Werbungskosten geltend machen. Bei der GmbH hingegen muss der Einmalbetrag über die Laufzeit der Vorauszahlung im Wege der Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens verteilt werden. Beleg für die zu erwartenden Haushaltsmindereinnahmen ist ein vom Dezember 1995 bis Januar 1996 entstandenes sechswöchiges Zeitfenster, in dem bei geschlossenen Immobilienfonds im Rahmen bestimmter Vorgaben Einmalzahlungen von Erbpachtzinsen als sofort abziehbare Werbungskosten anerkannt worden sind. Die entstandenen Steuerauffälle nur im Bereich von geschlossenen Immobilienfonds und nur auf ein Bundesland bezogen sind griffweise auf 500 Mio. Euro geschätzt worden. Nicht zu beziffern sind Steuermindereinnahmen durch künftig mögliche andere Steuergestaltungen (z.B. im Bereich der Bauträgermodelle), die wegen der Kürze der damals vorgegebenen Zeit (rd. sechs Wochen) seinerzeit nicht genutzt werden konnten. Die Finanzverwaltung konnte einer weiteren Verbreitung dieser Modelle mit dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 10. Dezember 1996 (BStBl I 1996, 1440) begegnen, das aber wegen der neuen BFH-Entscheidung nicht mehr aufrecht erhalten werden kann" (BTDrucks 15/4050, S. 56 zu Nr. 3a --neu--, § 11 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 --neu--).
- 20** • Nach § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG sind § 11 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 EStG im Hinblick (u.a.) auf Erbbauzinsen erstmals für Vorauszahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 geleistet wurden. Hierin sieht der Gesetzgeber kein verfassungsrechtliches Problem. "Soweit durch die Änderung Leistungen, wie z. B. in einem Betrag erfolgte Zahlungen von Erbbauzinsen erfasst werden, die zwischen dem 31. Dezember 2003 und der Verkündung der Neuregelung erbracht wurden," heißt es in der Entwurfsbegründung, "liegt nach der Veranlagungszeitrumsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine zulässige unechte Rückwirkung vor (vgl. BVerfGE 97, 67 [78]; 72, 200), da eine Verletzung des schutzwürdigen Interesses der Betroffenen nicht gegeben ist. Darüber hinaus werden gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis eher die Spielräume der Betroffenen erweitert, indem einerseits langfristige Nutzungsüberlassungen von mehr als fünf Jahren in die Neuregelung einbezogen werden, andererseits der Erbbauverpflichtete bei der Verteilung der Zinseinnahmen künftig nicht mehr auf die bisher geltende 10-jährige Höchstgrenze beschränkt wird" (so BTDrucks 15/4050, S. 57 f. zu Nr. 22 - Zu Buchstabe b1 --neu--).
- 21** • II. Verfassungsrechtliche Beurteilung in Rechtsprechung und Schrifttum

- 22** • 1. Weder das BVerfG noch der BFH haben bislang zu § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG i.V.m. § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG in verfassungsrechtlicher Hinsicht Stellung bezogen. Die Finanzgerichte haben sich bereits mit der Rückwirkungsproblematik beschäftigt. Das FG München hat in einer Aussetzungssache ernstliche Zweifel daran, ob die rückwirkende Geltung des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG verfassungsmäßig ist (FG München, Beschluss vom 25. April 2007 5 V 343/07, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2007, 1398). Im Übrigen haben die Finanzgerichte als Vorinstanzen der beim BFH anhängigen Verfahren die Rückwirkung als verfassungsrechtlich unproblematisch beurteilt (vgl. FG Nürnberg in DStRE 2008, 145, als Vorinstanz dieses Revisionsverfahrens; FG München, Urteil vom 31. Juli 2007 12 K 3363/06, EFG 2008, 115, als Vorinstanz des Revisionsverfahrens IX R 48/07, und FG Münster, Urteil vom 8. Mai 2007 1 K 4916/05 F, EFG 2007, 1593, als Vorinstanz des Revisionsverfahrens IX R 46/07).
- 23** • 2. Im Schrifttum überwiegen --soweit sich mit der verfassungsrechtlichen Fragestellung beschäftigt wird-- Äußerungen, die die rückwirkende Geltung des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG für verfassungsrechtlich zweifelhaft halten. In dieser Weise kritisch äußerten sich Fleischmann (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2004, 1822 ff.), Ley/Strahl (DStR 2004, 2073, 2074, Fn. 12), Korn/Strahl (Kölner Steuerdialog 2005, 14514) und Beck (Finanz-Rundschau 2004, 1226, 1228). Die Kommentarliteratur referiert im Wesentlichen die Problemlage, ohne jedoch im Einzelnen Stellung zu beziehen (so z.B. Birk/Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 EStG Rz 124; Schmidt/Drenseck, EStG, 29. Aufl., § 11 Rz 6; Schiffers in Korn, § 11 EStG Rz 3.1; Kramer in Bordewin/Brandt, § 11 EStG Rz 51a). Glenk (in: Blümich, § 11 EStG Rz 98) äußert zwar Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit, meint indes, ein verfassungsrechtlich schutzwürdiges Vertrauen habe sich bis zum Inkrafttreten der Neuregelung schwerlich bilden können.
- 24** • III. Rechtsansicht des vorlegenden Senats zur Verfassungsfrage
- 25** • Nach der Überzeugung des vorlegenden Senats ist § 11 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG mit dem Grundgesetz nicht vereinbar. Die Regelung bewirkt im Streitfall als unzulässige unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückkanknüpfung) einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz des Klägers.
- 26** • 1. § 11 EStG hat die Funktion, Einnahmen und Ausgaben (im hier gegebenen Zusammenhang: §§ 8, 9 EStG) einem Kalenderjahr zeitlich zuzuordnen. Die Vorschrift folgt dabei grundsätzlich dem Zu- und Abflussprinzip, enthält indes in den Bestimmungen, um die es hier geht, Durchbrechungen dieses Prinzips (vgl. zur Struktur der Norm Seiler, in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 11 Rz 2; Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 11 Rz A 4 ff.; Blümich/Glenk, § 11 EStG Rz 9). Nach § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG sind Ausgaben, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird. Diese Vorschrift ist nach § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG im Hinblick auf Erbbauzinsen erstmals für Vorauszahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 geleistet wurden.
- 27** • Auf der Grundlage dieser Vorschriften haben das FA und das FG zutreffend die im August des Streitjahres vereinbarte und im September des Streitjahres geleistete Zahlung zur Ablösung des Erbbauzinses von 36.350 € auf den Zeitraum gleichmäßig verteilt, für den die Vorauszahlung geleistet worden ist (99 Jahre) und als Werbungskosten lediglich den auf das Streitjahr entfallenden Anteil abgezogen.
- 28** • 2. § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG i.V.m. § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG ist an den verfassungsrechtlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes zu messen. Mit der Vereinbarung in § 3 des notariellen Kaufvertrags über die Ablösung des Erbbaurechts durch eine Einmalzahlung vom August des Streitjahres sowie der tatsächlichen Zahlung im September des Streitjahres hat der Kläger eine wirtschaftlich motivierte Disposition getroffen. Seine damit verbundene Erwartung, den insgesamt gezahlten Betrag als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Streitjahr abzuziehen, ist schutzwürdig.
- 29** • a) Zwar begründet § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG keine --regelmäßig verfassungswidrige-- echte Rückwirkung.
- 30** • Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Die maßgebende Rechtsfolge steuerrechtlicher Normen ist das Entstehen der Steuerschuld. Deshalb liegt eine grundsätzlich unzulässige echte Rückwirkung nur vor, wenn das Gesetz eine bereits nach § 38 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 25 Abs. 1 EStG) entstandene Einkommensteuer nachträglich abändert (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 1959 Rz 56 und 59 f., m.w.N.). So verhält es sich hier nicht; denn die Einkommensteuer für das Streitjahr (2004) war noch nicht entstanden, als das Richtlinien-Umsetzungsgesetz am 15. Dezember 2004 verkündet wurde.

- 31** • b) Indessen führt § 52 Abs. 30 EStG im Streitfall zu einer unzulässigen unechten Rückwirkung.
- 32** • Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung"), liegt eine "unechte" Rückwirkung vor. Eine solche unechte Rückwirkung ist zwar nicht grundsätzlich unzulässig, mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes aber nur vereinbar, wenn sie --in Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit-- zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (vgl. i.E. BVerfG-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 1959 Rz 58 bis 61, und in BFH/NV 2010, 1968 Rz 68 und 69, jeweils mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung des BVerfG und dem Schrifttum).
- 33** • aa) Die Neuregelung der Besteuerung von Erbbauzinsen i.S. von § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG i.V.m. § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG i.d.F. des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl I 2004, 3310) wurde am 15. Dezember 2004 verkündet und ist für Erbbauzinsen erstmals für Vorauszahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 geleistet wurden. Dies führt zu einer unechten Rückwirkung (tatbestandlichen Rückanknüpfung) in allen Fällen, in denen die Vorauszahlung vor der Verkündung (also vor dem 15. Dezember 2004) vereinbart und gezahlt wurde.
- 34** • bb) Hierin liegt ein Verstoß gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes, soweit die Leistung von Erbbauzinsen im Voraus noch vor der Einbringung des Gesetzesentwurfs in den Bundestag am 27. Oktober 2004 rechtsverbindlich vereinbart wurde. Im Übrigen ist es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn im Voraus geleistete Erbbauzinsen in die Neuregelung einbezogen werden, es sei denn, sie wurden vor der Verkündung des neuen Rechts geleistet. Der Senat sieht das Datum der Einbringung des Gesetzesentwurfs im Bundestag für den Vertrauensschutz als maßgebend an und verweist zur näheren Begründung auf den Beschluss des BVerfG in BFH/NV 2010, 1968 Rz 74. Das bedeutet hier: Ab dem Zeitpunkt, in dem die Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses dem Bundestag zugeleitet wurden, also ab dem 27. Oktober 2004, wurde die geplante gesetzliche Änderung des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG öffentlich, so dass ein entsprechend fachlich beratener Steuerpflichtiger bei seinen Dispositionen (hier beim Abschluss eines Kaufvertrags mit dem Recht, Erbbauzinsen in einem Einmalbetrag auszugleichen) nicht mehr darauf vertrauen konnte, das gegenwärtig geltende Recht (ohne die Ausnahmen vom Abflussprinzip) werde unverändert fortbestehen. Wenn das FA demgegenüber (auch) auf einen angebliehen, nicht veröffentlichten Referentenentwurf im Juni 2004 Bezug nimmt, so kommt es darauf schon mangels Publizierung nicht an.
- 35** • cc) Soweit die Vereinbarung über die Vorauszahlung aber noch vor der Einbringung in den Bundestag getroffen wurde, ist das Vertrauen des Steuerpflichtigen in den Fortbestand geltenden Rechts und die damit verbundene Erwartung, die Vorauszahlung der Erbbauzinsen könne in vollem Umfang als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden, uneingeschränkt schutzwürdig.
- 36** • aaa) In Bezug auf den Vertrauensschutz sind zwei Begründungselemente zu unterscheiden:
- die Qualifizierung der Erbbauzinsen als Nutzungsentgelt
- und
- die Verteilung dieser Aufwendungen auf die Zeit der Nutzungsüberlassung.
- 37** • (1) Wie der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159 ausgeführt hat, sind Erbbauzinsen keine Anschaffungskosten des Erbbaurechts, sondern Entgelt für die Nutzung des Grundstücks. Deshalb können Erbbauzinsen nicht nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG auf die Laufzeit des Erbbaurechts verteilt werden, sondern sind sofort als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Diese Auffassung entspricht, wie der erkennende Senat in seinem Urteil explizit darlegte, der ständigen Rechtsprechung und der überwiegenden Meinung im Schrifttum. Sie wird insbesondere auch vom X. Senat des BFH zur Auslegung des § 10e EStG vertreten.
- 38** • Wenn das FG sich dagegen auf das BFH-Urteil in BFHE 175, 124, BStBl II 1995, 111 beruft, so ist dazu Folgendes



zu sagen: Auch der X. Senat geht in diesem Urteil davon aus, dass es sich bei einmalig zu zahlenden Erbbauzinsen nicht um Anschaffungskosten handelt, sondern um ein Nutzungsentgelt. Zur näheren Begründung verweist dieses Urteil auf das Grundsatzurteil vom 8. Juni 1994 X R 51/91 (BFHE 175, 76, BStBl II 1994, 779), in dem im Einzelnen begründet wird, dass es sich bei dem Erbbauzins um ein Nutzungsentgelt handelt.

- 39** • Allerdings sind diese Nutzungsentgelte im Bereich des § 10e Abs. 6 EStG aufzuteilen. Das folgt aber nicht aus § 11 Abs. 2 EStG, sondern aus einer spezifischen Auslegung des § 10e Abs. 6 EStG. Ein vorausbezahltes Nutzungsentgelt ist nur insoweit den Vorkosten zuordenbar, als es die Nutzung des Grundstücks bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken abgilt (so BFH-Urteil in BFHE 175, 124, BStBl II 1995, 111, unter II. 2. a).
- 40** • Deshalb lässt sich feststellen, dass nach einhelliger Auffassung in der Rechtsprechung der Erbbauzins ein Nutzungsentgelt und keine Anschaffungskosten für das Erbbaurecht darstellt.
- 41** • (2) Davon zu trennen ist die Fragestellung, ob man das Nutzungsentgelt, das für die gesamte Zeit der Nutzung im Voraus gezahlt wird, zeitanteilig zuordnen muss. Hierfür gab es bis zur Neuregelung durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz vom 9. Dezember 2004 indes keine Rechtsgrundlage. Denn nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. In der Fassung vor der einschlägigen Änderung (EStG a.F.) sah das Gesetz Ausnahmen von diesem Abflussprinzip in § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. nur für wiederkehrende Ausgaben vor. Auch § 42 AO rechtfertigt bei einem hinreichenden wirtschaftlichen Grund für die Vorauszahlung (hier wie auch sonst: Vermeiden der jährlichen Steigerungen des Erbbauzinses) keine Verteilung der Erbbauzinsen entgegen § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159, unter II. 2. c und d).
- 42** • (3) Deshalb gilt (und hier vereinigen sich die Begründungsstränge wiederum): Weil es sich bei den Erbbauzinsen eben nicht um Anschaffungskosten des Erbbaurechts handelt, sind sie nicht pro rata temporis für die Zeit des Nutzungsrechts zu verteilen, sondern sofort als Werbungskosten abziehbar.
- 43** • bbb) Das bedeutet für den Vertrauensschutz: Der Steuerpflichtige konnte nach dem Ergehen des BFH-Urteils in BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159, das sich (auch) im Leitsatz ausdrücklich gegen das von dieser --auch vorher schon-- allgemeingültigen und akzeptierten Rechtsauffassung abweichende Schreiben des BMF in BStBl I 1996, 1440 wandte, darauf vertrauen, dass Erbbauzinsen in allen Fällen als sofort abziehbare Werbungskosten und nicht etwa als Anschaffungskosten beurteilt werden, und zwar auch dann, wenn er sie in einer Summe vorab zahlt. Vertrauensgrundlage ist deshalb eben nicht nur das zitierte Senatsurteil, sondern
- die ständige Rechtsprechung des BFH zur Qualifizierung der Erbbauzinsen sowie
  - die klare gesetzliche Regelung über die Periodenzurechnung der Ausgabe in § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG
- 44** • ccc) Dieses Vertrauen des Steuerbürgers in die Gesetzesauslegung durch das oberste Steuergericht wird nicht in Frage gestellt durch eine dem nicht entsprechende Verwaltungspraxis.
- 45** • (1) Diese Verwaltungspraxis beruht auf dem BMF-Schreiben in BStBl I 1996, 1440. In dieser Weisung i.S. von Art. 108 Abs. 3 Satz 2 GG i.V.m. Art. 85 Abs. 3 GG vertritt das BMF (im Ansatz ähnlich BFH-Urteil vom 31. Januar 1964 VI 252/62 U, BFHE 78, 487, BStBl III 1964, 187) die Auffassung, vorausgezahlte oder in einem Einmalbetrag gezahlte Erbbauzinsen seien den Anschaffungskosten des Erbbaurechts zuzuordnen. Deshalb seien derart geleistete Erbbauzinsen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten verteilt auf die Laufzeit des Erbbaurechts nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG abziehbar.
- 46** • (2) Wird indes eine ständige Rechtsprechung des BFH (hier zur Rechtsqualität der Erbbauzinsen als abziehbare Werbungskosten statt als Anschaffungskosten des Erbbaurechts) in einem zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Grundsatzurteil nach Ergehen einer hiermit im Widerspruch stehenden, norminterpretierenden Verwaltungsanweisung erneut bestätigt, kann der Steuerpflichtige auf ihre Geltung vertrauen.
- 47** • (3) Zwar präjudiziert eine Entscheidung des BFH grundsätzlich nicht --wie eine Norm-- in anderen Fällen; sie ist

nicht allgemeinverbindlich (vgl. dazu Bettermann, Die rechtsprechende Gewalt; in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts --HStR--, III, § 73 Rz 15; Ossenbühl, Archiv des öffentlichen Rechts 92 (1967), S. 478 ff.). Wer von ihr abweicht, verstößt grundsätzlich nicht gegen Art. 20 Abs. 3 GG. Ihr Geltungsanspruch über den Einzelfall hinaus beruht auf der Überzeugungskraft der Gründe (zum Vorstehenden BVerfG-Beschluss vom 26. Juni 1991 1 BvR 779/85, BVerfGE 84, 212, unter C. I. 2. b, m.w.N.).

- 48** • (4) Ob sich aus Art. 20 Abs. 3 GG ein normativer Vorrang von Rechtsmeinungen des BFH gegenüber den Rechtsmeinungen des BMF herleiten lässt (verneinend Wieland, DStR 2004, 1, 5; vgl. in dieser Richtung auch den --diskurstheoretischen-- Ansatz von Weber-Grellet, in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Festschrift für Joachim Lang, 2010, S. 927 ff.), mag dahinstehen. Höchstrichterliche Rechtsprechung hat jedenfalls nicht bloß eine offenkundige faktische Wirkungsmacht. Ihr kommt nicht nur Bedeutung in Bezug auf den jeweiligen Streitgegenstand (§ 110 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zu (eingehend dazu Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 110 FGO Rz 98 ff.; Pezzer, DStR 2004, 525 ff.). Die Rechtsordnung schreibt den obersten Bundesgerichten (Art. 95 Abs. 1 GG) die Leitfunktion zu, das Recht fortzubilden und Wertungswidersprüche im geltenden Recht zu minimieren. Dies gilt innerhalb der Gerichtsbarkeit, innerhalb der einzelnen Bundesgerichte (vgl. dazu § 132 Abs. 2 des Gerichtsverfassungsgesetzes; § 11 Abs. 3 der Verwaltungsgerichtsordnung; § 45 Abs. 2 des Arbeitsgerichtsgesetzes; § 41 Abs. 2 der Sozialgerichtsordnung und schließlich § 11 Abs. 2 FGO) ebenso wie für Divergenzen der Bundesgerichte untereinander (Art. 95 Abs. 3 GG). Das jeweilige oberste Bundesgericht muss für seine Fachgerichtsbarkeit dafür Sorge tragen, die Einheit und die Widerspruchsfreiheit zu wahren. Seine Aufgabe ist --was sich für den BFH aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO erschließt-- nicht nur, im Einzelfall Recht zu finden, sondern darüber hinaus auch, das Recht fortzubilden und eine einheitliche Rechtsprechung zu sichern. Die Verfahrensordnungen versuchen also, die Einheitlichkeit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsanwendung möglichst lückenlos zu gewährleisten. Die letzten Instanzen haben das letzte Wort darüber, was Recht ist. Sie entscheiden abschließend, wie Recht richtig anzuwenden ist (vgl. dazu eingehend Rüthers/Fischer, Rechtstheorie, 5. Aufl. 2010, Rz 245 ff; vgl. zu § 115 FGO unter Vertrauensschutzaspekten auch Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 115 FGO Rz 75; zum Vertrauensschutz im Bereich der Revisionszulassung wegen materieller Rechtsfehler vgl. die ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. die Beschlüsse vom 28. Juli 2003 V B 72/02, BFH/NV 2003, 1597, und vom 28. August 2007 VII B 357/06, BFH/NV 2008, 113, jeweils m.w.N.; vgl. dazu auch C.E. Hughes, Addresses and Papers of Charles Evan Hughes governor of New York, 1906 bis 1908, New York 1908, S. 139: "We are under a constitution, but the constitution is, what the judges say it is").
- 49** • (5) Dieser einfachrechtliche Befund entspricht der verfassungsrechtlichen Funktionszuordnung im Rahmen einer ausbalancierten Gewaltendifferenzierung. Die Rechtsprechung entfaltet als judikative Gewalt (Art. 19 Abs. 4, Art. 20 Abs. 2 Satz 2; Art. 92, 95, 97 GG) im Dreiklang der Staatsgewalten eine eigenständige Rationalität gegenüber den anderen Staatsgewalten (Di Fabio in Isensee/Kirchhof, HStR II, 3. Aufl., 2004, § 27 Rz 25), indem sie die Aufgabe wahrnimmt, das einfache Recht --respektive, bezogen auf den BFH, das Steuerrecht-- letztverantwortlich auszulegen. Die "Einheitlichkeit der Rechtsprechung" ist Verfassungsauftrag (Art. 95 Abs. 3 Satz 1 GG). Die Exekutive vermag Entscheidungen des BFH nicht aufzuheben, wohl aber der BFH Entscheidungen der Verwaltung (zur zentralen Aufgabe zur Kontrolle der Exekutive vgl. Schmidt-Aßmann, in: Maunz/Dürig, Komm. z. GG, Art. 19 IV Rz 10). In diesem Kernbereich ihrer Funktion ist die höchstrichterliche Rechtsprechung nach Organisation, Verfahren und --verfassungsrechtlich durch Art. 97 Abs. 1 GG gewährleiteter-- Unabhängigkeit der entscheidenden Organe vorrangig --z.B. vor der hierarchisch gegliederten, überdies für öffentliche Haushalte verantwortlichen Finanzverwaltung-- dazu berufen, das Steuergesetz optimal auszulegen und die Maßstäbe zu setzen, um es anzuwenden (eingehend dazu Desens, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung - Bedingungen und Grenzen für Nichtanwendungserlasse, Habilitationsschrift 2009, Manuskriptfassung, S. 293 ff., 322 ff., m.w.N. aus Schrifttum und Rechtsprechung; Poscher in Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts I, § 8 Rz 61; Hoffmann-Riem, ebenda, § 10 Rz 81; Di Fabio in Isensee/Kirchhof, HStR II, 3. Aufl., 2004, § 27 Rz 26; Spindler, DStR 2007, 1061 ff.; Lange, Neue Juristische Wochenschrift 2002, 3657 ff.).
- 50** • Dies bedeutet für den Vertrauensschutz: Das Vertrauen in die nach einer konfligierenden Verwaltungsvorschrift ergangene, die bisherige Rechtsprechung bestätigende und die Auffassung der Verwaltung zurückweisende Entscheidung ist schutzwürdig. Der Steuerpflichtige darf also --bezogen auf den Streitfall-- darauf vertrauen, dass es sich bei den Erbbauzinsen auch dann um die Gegenleistung für die Überlassung des Grundstücks zur Nutzung handelt, wenn dieses Nutzungsentgelt im Voraus geleistet wird. Eine Rechtsgrundlage zur Verteilung dieses Entgelts fand sich in § 11 Abs. 2 EStG a.F. nicht. Deshalb konnte der Steuerpflichtige davon ausgehen, die vorab gezahlten Erbbauzinsen in einer Summe als Werbungskosten abziehen zu dürfen.

- 51 • ddd) Dieses Vertrauen des Steuerpflichtigen wird auch nicht durch Nichtanwenden der BFH-Entscheidung in Frage gestellt.
- 52 • (1) Dem Vertrauensschutz steht nicht entgegen, dass die Finanzverwaltung das Urteil in BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159 erst im Jahre 2005 im BStBl II veröffentlicht, vorher aber ersichtlich nicht angewandt hat (hier aufgrund der Rundverfügung der Oberfinanzdirektionen München und Nürnberg vom 6. August 2004, S 0220 -8 St 312, S 0220- 84/St 24, AO-Kartei BY § 85 AO Karte 1). Man mag über die rechtliche Zulässigkeit und Zweckmäßigkeit von sog. Nichtanwendungserlassen streiten. Darf sich die Finanzverwaltung damit jedenfalls ohne ausreichende Gründe nicht beliebig über die höchstrichterliche Rechtsprechung hinwegsetzen (zum Diskussionsstand: Lange in HHSp, FGO § 110 Rz 102 f.; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rz 119; jeweils m.w.N.; eingehend Desens, a.a.O., passim), so würde es der Balance im System der Gewaltenteilung, der gegenüber anderen Gewalten geschuldeten Loyalität und damit dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 2 und Abs. 3 GG; zum Kernbereich vgl. Herzog in Maunz/Dürig, Komm. z. GG, Art. 20 V. Rz 115; Di Fabio in Isensee/Kirchhof, HStR II, 3. Aufl., 2004, § 27 Rz 4; zu Loyalitätspflichten Sommermann in von Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl., 2010, Art. 20 Abs. 2 Rz 215 ff., 225, m.w.N.) widerstreiten, wenn es die Finanzverwaltung dadurch, dass sie ein ihr missliebiges Urteil --ohne sich mit den Gründen in einem Nichtanwendungserlass auseinanderzusetzen-- gar nicht erst veröffentlicht, in der Hand hätte, Vertrauen des Bürgers in eine ständige Rechtsprechung a priori nicht entstehen zu lassen (vgl. dazu auch Spindler, DStR 2007, 1061, 1064 f., m.w.N.), mit der Folge, dass der Gesetzgeber in weitem Maße von rückwirkenden Regelungen Gebrauch machen könnte. Eine in dieser Weise Vertrauen desavouierende Wirkung des Nichtveröffentlichens hätte zur Folge, dass die Judikative mit ihrer rechtsfortbildenden Funktion in eine weitreichende Abhängigkeit der Exekutive geriete, so dass jede Entscheidung erst mit einem "Gütesiegel" der Verwaltung versehen werden müsste, um Vertrauen in die Rechtsprechung auszulösen. Damit griffe die Exekutive in nicht zu rechtfertigender Weise in den Kernbereich der dritten Gewalt ein. Die zweite Gewalt würde auf diese Weise ein von der Verfassung nicht vorgesehenes Übergewicht über die dritte Gewalt erhalten (vgl. dazu BVerfG-Entscheidung vom 20. Juni 1967 2 BvL 10/64, BVerfGE 22, 106, unter B. II. 2.).
- 53 • (2) Diese Aussage erschöpft sich nicht in der Frage nach der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns. Selbst wenn das Vertrauen des Steuerpflichtigen tatsächlich und nicht normativ zu verstehen ist, ist das --wie hier-- betätigte Vertrauen in eine von der Verwaltungspraxis abweichende Rechtsprechung von vornherein schutzwürdig, wenn sich das höchstrichterliche Urteil mit der konfligierenden Auffassung der Verwaltung explizit auseinandergesetzt, sie aber als nicht mit der Rechtslage übereinstimmend verworfen hat, die Finanzverwaltung es ihrerseits indes, ohne Gründe zu nennen, unterlässt, diese Rechtsprechung anzuwenden. Die von der überwiegenden Meinung zutreffend reklamierte Argumentationslast der Verwaltung (vgl. dazu eingehend Desens, a.a.O., S. 346 ff.; Schmidt-Aßmann in Maunz/Dürig, Komm. z. GG, Art. 19 Abs. 4 Rz 291) hat auch eine vertrauensschutzrelevante Dimension: Argumentiert die Finanzverwaltung nicht, legt sie keinerlei Gründe dar, warum sie ein Grundsatzurteil nicht im BStBl II veröffentlicht, zerstört sie auch nicht das Vertrauen des Steuerbürgers in diese Rechtsprechung.
- 54 • (3) Selbst wenn es wie ein Nichtanwendungserlass wirkt, wenn das BMF ein Urteil des BFH nicht im BStBl veröffentlicht (zu sog. konkludenten Nichtanwendungserlass Desens, a.a.O., S. 65 ff.), so käme die Finanzverwaltung damit in keiner Weise ihrer Argumentationslast nach. Insbesondere im vorliegenden Fall widerspräche die im (konkludenten) Nichtanwendungserlass --stillschweigend-- zugrunde gelegte Auslegung eindeutig und zweifelsfrei dem gesetzlichen Tatbestand des § 11 Abs. 2 EStG a.F. Die Verwaltungspraxis bezog also weitergehend als § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. Konstellationen mit in das Gesetz ein, die vom Wortlaut des Gesetzes nicht mehr gedeckt waren und eine --wie die Ausführungen unter (4) zeigen-- abschließende Entscheidung des Gesetzgebers (in § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG) vorwegnahm.
- 55 • Unbeschadet einer der Verwaltung möglicherweise einzuräumenden Überlegungsfrist (s. dazu Desens, a.a.O., S. 67 ff., m.w.N.) ist ein bloßes Nichtveröffentlichen für den Steuerbürger nicht transparent. Er vermag nicht stets zu sagen, ob eine Grundsatzentscheidung nun --aus welchen Gründen auch immer-- nicht angewandt werden soll, oder ob sich die Veröffentlichung technisch verzögert. Wenn --wie im Streitfall-- in einem Zeitraum von September 2003 bis zum Jahr 2005 das Urteil nicht im BStBl II veröffentlicht ist, ohne dass die Verwaltung zu erkennen gibt, ob und aus welchen Gründen (s. oben unter (2)) sie das Urteil nicht anwendet, vermag dies --als die andere Seite der Intransparenz des Verwaltungshandelns durch Nichtveröffentlichen-- das Vertrauen des Steuerbürgers nicht zu erschüttern.
- 56 • (4) Dies gilt in der Konstellation des Streitfalls umso mehr, als sich der Gesetzgeber des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes an der Rechtsprechung des BFH und nicht an der davon abweichenden Auffassung der



Finanzverwaltung, bei den in einem Einmalbetrag gezahlten Erbbauzinsen handele es sich um Anschaffungskosten des Erbbaurechts, orientiert. Damit hat der Gesetzgeber sich von den Grundsätzen dieser Rechtsprechung und nicht von den Prämissen der Finanzverwaltung (Anschaffungskosten des Rechts) überzeugen lassen. Mit seiner Regelung in § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG sagt das Gesetz nunmehr --in negativer Geltungsanordnung-- ausdrücklich, dass es sich bei in einem Einmalbetrag geleisteten Erbbauzinsen eben nicht um Anschaffungskosten des Rechts handelt, sondern um Entgelte für Nutzungsüberlassungen. Er hat für den Fall einer Vorauszahlung eine Sonderregelung vom Zu- und Abflussprinzip geschaffen. Deshalb ist es missverständlich, wenn in der Entwurfsbegründung (BTDrucks 15/4050, S. 57 f.) darauf abgehoben wird, die Verwaltungsanweisung werde "somit ohne zeitliche Verzögerung gesetzlich fortgeschrieben". Dies mag im wirtschaftlichen Ergebnis so sein (kein Sofortabzug sowohl nach der Verwaltungsanweisung --da Anschaffungskosten-- wie auch nach § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG --da Ausnahme vom Abflussprinzip--), gilt aber nicht vom systematischen und rechtlichen Ansatz der Regelungen her.

- 57** • (5) Dementsprechend konnte schutzwürdiges Vertrauen in die ständige Rechtsprechung nach ihrer Bestätigung und Klarstellung im Senatsurteil in BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159 entstehen. Dadurch unterscheidet sich dieser Fall von der Problematik der Jubiläumsrückstellung, über die das BVerfG mit seinem Beschluss von 12. Mai 2009 2 BvL 1/00 (BVerfGE 123, 111, BGBl I 2009, 1569; ähnlich BVerfG-Beschluss vom 15. Oktober 2008 1 BvR 1138/06, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 187) entschieden hat. Wenn es dort Vertrauensschutz in das Urteil des BFH vom 5. Februar 1987 IV R 81/84 (BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845) abgelehnt hat, so deshalb, weil dieses Urteil eine langjährige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis änderte und mit einem Fortbestand der klargestellten Rechtslage bei objektiver Betrachtung nicht gerechnet werden konnte. Demgegenüber war die BFH-Entscheidung in BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159 nicht lediglich Ausdruck einer veränderten rechtlichen Einschätzung, sondern Bestätigung dessen, was vor und nach der Rechtsänderung galt.
- 58** • dd) Die vom Gesetzgeber für die Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG i.V.m. § 52 Abs. 30 Satz 1 EStG angeführten Gründe rechtfertigen es nicht, die für den Steuerpflichtigen eintretende Verschlechterung der vertraglich vereinbarten Rechtspositionen als zumutbar zu bewerten.
- 59** • aaa) Gegenüber der erheblichen Entwertung, die die vertraglich begründete Rechtsposition des Steuerpflichtigen durch die höhere bei Vertragsschluss nicht vorhersehbare Steuerbelastung erfahren hat (keine sofortige Abziehbarkeit der Ausgleichszahlung, sondern Absetzbarkeit pro rata temporis), hat das Interesse des Staates, zu erwartende Steuermindereinnahmen zu vermeiden (so die Begründung in BTDrucks 15/4050, S. 56), kein hinreichendes Gewicht. Denn dieser Zweck geht über den eines allgemeinen Finanzbedarfs nicht hinaus. Die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, ist aber für sich genommen grundsätzlich noch kein den Vertrauensschutz betroffener Steuerbürger überwiegendes Interesse (ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 1968 Rz 82, m.w.N.).
- 60** • bbb) Auch die für § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG gegebene Begründung rechtfertigt keine rückwirkende Anwendung. Der Gesetzgeber reagierte mit der Änderung des § 11 Abs. 2 EStG auf seit Bekanntwerden der BFH-Entscheidung in BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159 getroffene intensive Vorbereitungen der Immobilienbranche (Immobilienfonds, Bauträger) für den Verkauf von Immobilien im Erbbaurecht, von denen er befürchtete, dass es zum erneuten Aufleben von Steuersparmodellen mit Immobilien kommen könnte. Er begründet dies mit der nicht korrespondierenden Behandlung vorausgezahlter Erbbauzinsen bei dem Erbbaurechtsverpflichteten, der --z.B. als Bauträger-GmbH-- das Grundstück im Betriebsvermögen hält und dem im Privatvermögen genutzten Erbbaurecht (vgl. i.E. BTDrucks 15/4050, S. 56 zu Nr. 3a --neu--, § 11 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 --neu--). Diese asymmetrische Besteuerung des Erbbaurechts will das Gesetz verhindern, nicht zuletzt deshalb, um zu erwartenden Steuermindereinnahmen entgegenzuwirken. Indes ist die asymmetrische Besteuerung systemgerecht. Sie entspricht dem Dualismus der Einkunftsarten, nachdem im Bereich der Überschusseinkunftsarten grundsätzlich das in § 8 Abs. 1, § 11 EStG zu verortende Zuflussprinzip gilt. Die vom Gesetz nun geregelte Verteilung von vorab geleisteten Nutzungsentgelten ist eine weitere --unsystematische-- Ausnahme vom Grundsatz.
- 61** • Das Einbeziehen des gesamten Veranlagungszeitraumes 2004 in den zeitlichen Anwendungsbereich des Gesetzes ist zur Förderung dieses Gesetzeszwecks weder geeignet noch erforderlich. Wenn der Gesetzgeber Verkäufe von Immobilien im Erbbaurecht unter vollem Abzug der in einem Betrag gezahlten Erbbauzinsen verhindern will und dies erst für nach dem Gesetzesbeschluss abgeschlossene Vereinbarungen anordnete, wäre sein Gestaltungswille zwar in Bezug auf all diejenigen Steuersparmodelle auf Jahre hinaus (den gesamten Zeitraum der Nutzungsüberlassung) gebunden, die sich im Streitjahr konstituierten. Das entspricht aber der im Zeitpunkt der Disposition geltenden Rechtslage und überdies der systematischen Grundstruktur des Einkommensteuergesetzes. An der Abziehbarkeit der Erbbauzinsen will der Gesetzgeber auch in Zukunft nichts ändern. Es bleibt dabei, dass es

sich um nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten abziehbare Aufwendungen handelt. Der Gesetzgeber vermeidet mit der rückwirkenden Einführung der Pro-rata-temporis-Regelung in § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG also gerade keine --eine Rückwirkung möglicherweise rechtfertigende-- Ankündigungs- und Mitnahmeeffekte (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 15. Oktober 1996 1 BvL 44/92, 1 BvL 48/92, BVerfGE 95, 64), sondern konstituiert eine vollständig neue Rechtslage.

- 62** • ee) Ist das Vertrauen schutzwürdig (cc), liegen aber keine die Rückwirkungen rechtfertigenden Gründe vor (dd), so fällt die Gesamtabwägung zugunsten des enttäuschten Vertrauens des Steuerbürgers aus.
- 63** • Dies gilt nach Auffassung des Senats mit Blick auf weitere, nicht vorgelegte Sachen auch in Fällen, in denen über den Streitfall hinausgehend die Erbbauzinsen --unabhängig vom Zeitpunkt der Vereinbarung-- vor der Verkündung des Gesetzes am 15. Dezember 2004 im Voraus beglichen wurden; insoweit folgt der Senat dem Beschluss des BVerfG in BFH/NV 2010, 1968 Rz 90, 91, m.w.N.).
- 64** • IV. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage
- 65** • Der Senat hat das Verfahren auszusetzen und eine Entscheidung des BVerfG zu der Vorlagefrage einzuholen, da es für die Entscheidung des Streitfalles auf die Gültigkeit der § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG i.V.m. § 52 Abs. 30 EStG ankommt (Art. 100 Abs. 1 GG, § 80 Abs. 1 BVerfGG).
- 66** • Im Rahmen des anhängigen Revisionsverfahrens ist eine abschließende Sachentscheidung darüber zu treffen, ob der vom Kläger im Voraus gezahlte Betrag der Erbbauzinsen bereits im Streitjahr als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen oder auf den Zeitraum der Nutzungsüberlassung zu verteilen ist (§ 11 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 52 Abs. 30 EStG). Sind die Vorschriften verfassungsgemäß, ist die Revision zurückzuweisen. Entfaltet die vorgelegte materielle Steuerrechtsnorm eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung, würde die Steuerbelastung des Klägers im Streitjahr geringer ausfallen, wenn die vorgelegte Norm deswegen unanwendbar wäre.
- 67** • Ein verfassungskonformes Ergebnis kann nicht durch verfassungskonforme Auslegung gewonnen werden. Denn weder der Wortlaut noch die Entstehungsgeschichte, der Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelungen oder deren Sinn und Zweck lassen --wie bereits dargelegt-- mehrere Deutungen zu, von denen eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt (eingehend zu dieser Voraussetzung BVerfG-Beschluss vom 22. September 2009 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251, unter B. 2., m.w.N.). § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG betrifft nach Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Sinn Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung und damit auch im Voraus gezahlte Erbbauzinsen. § 52 Abs. 30 EStG als spezielle Anwendungsregelung ist in eindeutiger Weise konkretisiert.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)