

## Beschluss vom 20. Oktober 2011, VIII S 5/11

**Überprüfung der Beweiswürdigung des FG - Nichtvernehmung eines Zeugen - Zuzahlung zum Grundstückserwerb des künftigen Vermieters als immaterielles Wirtschaftsgut - Bloße Chancen und Möglichkeiten als selbständig bewertbare, vermögenswerte Vorteile - Aussetzung der Vollziehung bei Nichtzulassungsbeschwerde**

BFH VIII. Senat

FGO § 69 Abs 3, FGO § 118 Abs 2, EStG § 5, FGO § 69 Abs 2 S 2

### Leitsätze

1. NV: Die Beweiswürdigung des FG entzieht sich auch im Aussetzungsverfahren grundsätzlich der Überprüfung durch den BFH, sofern nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen wurde .
2. NV: Aus der Nichtvernehmung eines Zeugen im FG-Verfahren rühren keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des betreffenden Steuerbescheides, wenn keine entscheidungserheblichen Tatsachen benannt werden, die der Zeuge bekunden soll .
3. NV: Eine durch Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten eines fremden Wirtschaftsgutes erlangte rechtlich verbindliche Absprache auf dessen künftige Nutzung durch den Zahlenden als Mieter ist ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut .

### Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Gewinnauswirkung von Zuzahlungen zu einem Grundstückskauf, die die Klägerin, Beschwerdeführerin im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde VIII B 7/11 und Antragstellerin (Klägerin) im Streitjahr (2001) geleistet hat.
- 2 Die jetzt als A OHG firmierende Klägerin betrieb im Streitjahr (2001) als Z GbR eine Steuerberatungs-, Wirtschaftsprüfungs- und Rechtsanwaltskanzlei. An ihr waren Herr BL zu 55 v.H. und die anderen Gesellschafter (u.a. Herr C) zu je 15 v.H. beteiligt.
- 3 Der Mehrheitsgesellschafter BL war außerdem Gesellschafter der aus ihm und den Eheleuten D bestehenden E GbR. Diese kaufte mit notariellem Vertrag vom 23. März 2001 das Grundstück W-Straße --W-Straße-- (Grundstück Flst. Nr. 999) von der Stadt Y zum Preis von 120 DM/qm (Vertrag 1). Der Vertrag war Teil eines Vertragsgeflechts; er wurde unter der Bedingung geschlossen, dass zu einem weiteren Grundstückskaufvertrag vom selben Tag (Vertrag 2) die Auflassung erklärt werden könne. Gegenstand des Vertrags 2 war ein Flurstück in der F-Straße in Y, Vertragspartner waren die Erben nach G als Verkäufer und Herr und Frau H als Käufer. Der Vertrag 2 enthielt wiederum die Bedingung, dass die Auflassung zum Vertrag 1 erklärt werden könne.
- 4 Am selben Tag wurde sodann zwischen den Erben nach Herrn G, der Stadt Y und der Klägerin ein weiterer Vertrag (Vertrag 3) geschlossen, der unter der Bedingung des Vollzugs der Verträge 1 und 2 stand und in dem es u.a. heißt:  
"Die Firma (= Klägerin) bezahlt an die Erben einen Anteil am Kaufpreis (heutiger Grundstückskaufvertrag zwischen den Erben und Frau und Herrn H--= Vertrag 2-- ...) in Höhe von 80 DM/qm, somit 166.240 DM (Mehrpreis gegenüber dem üblichen Verkaufspreis von städtisch erschlossenen Grundstücken in Höhe von 120 DM/qm), da Frau und Herr H der Firma das ursprünglich von ihnen gewünschte Grundstück Flst. Nr. 999, Gemarkung Y, überlassen."
- 5 Aufgrund der Übernahme öffentlicher Gebühren und Lasten summierten sich die von der Klägerin mit dem Vertrag übernommenen Verpflichtungen auf insgesamt 211.433,40 DM. Dieser Betrag wurde im Streitjahr an die Erbengemeinschaft G gezahlt.
- 6 Im Oktober des Streitjahres traten Frau IL und Frau JL in die E GbR ein anstelle der Eheleute D, die für ihren Austritt aus der Gesellschaft eine pauschale Abstandszahlung von 24.000 DM erhielten. Die Eheleute D wurden zudem

vertraglich von etwaigen Verpflichtungen aus einem etwaigen Mietverhältnis zwischen der E GbR und der Klägerin, betreffend das Grundstück W-Straße, freigestellt. Die E GbR hatte zu diesem Zeitpunkt den Kaufpreis aus dem Vertrag 1 noch nicht entrichtet.

- 7** Die "Projektgesellschaft W-Straße GbR" (= personell veränderte E-GbR), deren Gesellschafter --mit jeweils unterschiedlicher Vermögensbeteiligung-- Herr BL, die Damen JL und IL und Herr C waren, bezweckte nach ihrem Gesellschaftsvertrag vom 24. Oktober 2001 ausschließlich den gemeinsamen Erwerb des Grundstücks W-Straße, dessen Bebauung und die dauerhafte Vermietung dieser Liegenschaft an die Klägerin. Dementsprechend hatte die Klägerin bereits im September mit der Projektgesellschaft einen Vertrag über die Anmietung des Betriebsgebäudes in der W-Straße auf 15 Jahre abgeschlossen. Die Zahlung der Klägerin an die Erbengemeinschaft G wurde im Mietvertrag nicht erwähnt. In der Folge wurde das Gebäude errichtet und von der Klägerin am 1. November 2002 bezogen und allein genutzt.
- 8** Die Klägerin erklärte die Zahlung an die Erbengemeinschaft im Streitjahr als Betriebsausgabe. Der Beklagte, Beschwerdegegner und Antragsgegner (das Finanzamt --FA--) sah nach einer Außenprüfung in der Zahlung den Erwerb eines auf 15 Jahre abzuschreibenden immateriellen Wirtschaftsguts. Mit Abschluss des Vertrages 2 habe die Projektgesellschaft erst die Möglichkeit erhalten, das Grundstück W-Straße zum Preis von 120 DM/qm zu erwerben und sodann zu bebauen, und die Klägerin die Möglichkeit erlangt, das Objekt zu mieten.
- 9** Einspruch und Klage gegen den nach § 164 der Abgabenordnung geänderten Feststellungsbescheid blieben erfolglos.
- 10** Die Klägerin ist der Auffassung, dass die Zahlung nichts mit dem Erwerb eines bestimmten unbebauten Grundstücks zu tun gehabt habe. Sie habe lediglich ein Interesse an einem neuen Standort (mit Gebäude) mit künftigem Entwicklungspotenzial gehabt.
- 11** Die Rechtmäßigkeit der Auffassung des Finanzgerichts (FG) sei zweifelhaft, weil es die tatsächlichen Voraussetzungen der Entstehung von Rechtsansprüchen, die zu aktivierungspflichtigen Nutzungsrechten führen, nicht dargelegt habe. Damit habe es das FG offengelassen, ob die tatsächliche Durchsetzbarkeit eines ungesicherten Anspruchs auf Nutzung eines Wirtschaftsguts Tatbestandsmerkmal für die Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsguts sei.
- 12** Es sei auch nicht geklärt, ob überhaupt ein aktivierungsfähiges Nutzungsrecht an einem nicht existierenden Vermögensgegenstand, für den auch keine schuldrechtliche "Anschaffungs- oder Herstellungspflicht" vereinbart sei, entstehen könne, und ob die Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten voraussetze, dass das Nutzungsrecht bereits bestehe oder ein schuldrechtlich durchsetzbarer Anspruch auf Einräumung des Nutzungsrechts zivilrechtlich vereinbart sein müsse.
- 13** Die Klägerin beantragt, die Vollziehung des streitgegenständlichen Steuerbescheids auszusetzen.
- 14** Das FA beantragt, den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 15** II. 1. Der beim Bundesfinanzhof (BFH) als Gericht der Hauptsache gestellte Antrag ist zulässig, da das FA die AdV zuvor --zuletzt mit der Einspruchsentscheidung vom 30. März 2011-- abgelehnt hat (§ 69 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16** Bei verständiger Würdigung ist er als Antrag auf AdV des für das Streitjahr ergangenen Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zu verstehen, soweit das FA den erklärten Gewinn infolge der Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsguts erhöht hat.
- 17** Dabei geht es nach Aktenlage um einen Betrag von 209.094 DM.
- 18** 2. Der Antrag ist nicht begründet.
- 19** Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts aussetzen, soweit --hier allein in Betracht kommend-- ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen, wenn

bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. März 1979 GrS 5/77, BFHE 127, 140, BStBl II 1979, 570). Bei der hiernach gebotenen Abwägung sind die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs zu berücksichtigen, wobei diese nicht überwiegen müssen (Gräber/Koch, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 69 Rz 86, m.w.N.).

- 20** a) Der Senat hat bei der im AdV-Verfahren gebotenen --aber auch ausreichenden-- summarischen Prüfung keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Feststellungsbescheides. Dabei ist einem Aussetzungsantrag im Verfahrensstadium der --parallel eingelegten, noch nicht entschiedenen-- Nichtzulassungsbeschwerde nur zu entsprechen, wenn auch die Nichtzulassungsbeschwerde bei summarischer Prüfung Aussicht auf Erfolg verspricht. Das ist nicht der Fall.
- 21** Nach Durchführung einer Beweisaufnahme ist das FG zu der Überzeugung gelangt, dass es im Gegenzug zur streitbefangenen Zahlung der Klägerin an die Erbgemeinschaft G zu rechtsverbindlichen Absprachen auf Abschluss entsprechender (künftiger) Mietverträge mit der E GbR gekommen sei. Diese Beweiswürdigung entzieht sich grundsätzlich revisionsrechtlicher Überprüfung. Der BFH ist an die tatsächlichen Feststellungen des FG gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO), es sei denn, die Sachverhalts- und Beweiswürdigung verstieße gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze, wofür der Streitfall bei summarischer Prüfung jedoch keine Anhaltspunkte bietet. Dass die Zahlung der Klägerin an die Erbgemeinschaft G aufgrund des bestehenden Vertragsgeflechts der E GbR erst den Erwerb des Grundstücks W-Straße (durch Vertrag 1) ermöglicht hat und ihr deshalb ungeschmälert zugutegekommen ist, steht für den Senat außer Frage.
- 22** Die in diesem Zusammenhang erhobene Verfahrensrüge, das FG habe es versäumt, einen weiteren Zeugen (Herrn D) zu vernehmen, ist schon deshalb nicht geeignet, ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Feststellungsbescheides zu begründen, weil die Klägerin keine Angaben dazu gemacht hat, welche der Wertung des FG widersprechenden Tatsachen der Zeuge hätte bekunden sollen.
- 23** Ausgehend von der Beweiswürdigung des FG war die Aktivierung einer rechtlich verbindlichen Absprache auf künftige Nutzung als immaterielles Wirtschaftsgut dem Grunde und auch der Höhe nach rechtlich zutreffend. Im Streitfall stellen sich deshalb keine Fragen von grundsätzlicher Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO; die eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde verspricht auch unter diesem Gesichtspunkt keinen Erfolg.
- 24** b) Zudem sprechen nach summarischer Prüfung die Grundsätze der Einzelbewertung und der periodengerechten Gewinnermittlung für die materielle Richtigkeit der Entscheidung des FG, dass nämlich die im Hinblick auf ein Recht zur künftigen Nutzung des Grundstücks W-Straße (im Zustand künftiger Bebauung) geleisteten Zahlungen zunächst als Vorauszahlung auf dieses Nutzungsrecht zu aktivieren sind (oder ggf. als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu vorgezogenen Mietzahlungen). Ein obligatorisches Recht zu künftiger Nutzung ist ein gegenüber dem übrigen Betriebsvermögen eigenständiger, abgrenzbarer vermögenswerter Vorteil (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 30. Aufl., § 5 Rz 94) und damit nach herrschender Meinung ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 100). Als solches ist es im Rahmen der betrieblichen Gewinnermittlung einzeln zu erfassen und --mit seinen Anschaffungskosten-- einzeln zu bewerten (Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 69); es geht nicht als nur wertbeeinflussender Faktor in einen originär geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert ein.
- 25** Sofern die Klägerin trotz der konkreten, zielgerichteten Zahlungen an die Erbgemeinschaft den Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts verneint, erschließt sich nicht, worin dann aus ihrer Sicht die betriebliche Veranlassung der Zahlung gelegen haben soll. Bei summarischer Prüfung ist nämlich nicht nachzuvollziehen, wie die Klägerin ihr ausdrückliches Interesse an einem neuen Standort mit Gebäude und künftigen Entwicklungspotenzial ohne entsprechende Vereinbarungen mit der Projektgesellschaft aussichtsreich hätte verfolgen können.
- 26** Sollte ihr Vortrag so verstanden werden, dass die Zahlung zunächst nur den Erwerb einer bloßen Chance ohne sichere Realisierungserwartung bewirkt habe und deshalb der sofortige Betriebsausgabenabzug erlaubt und geboten sei, könnte sich der Senat dieser Auffassung bei summarischer Prüfung nicht anschließen.
- 27** Abgesehen davon, dass auch Chancen und Möglichkeiten selbständig bewertbare vermögenswerte Vorteile darstellen können und dann als Wirtschaftsgüter zu erfassen sind (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 94), indizieren im Streitfall schon der hohe Zuzahlungsaufwand wie auch der ausdrückliche Gesellschaftszweck der

personell mit der Klägerin verbundenen E GbR, dass die Klägerin die Erlangung des Nutzungsrechts von der E GbR als sicher in Aussicht genommen hatte, wie es dann auch tatsächlich umgesetzt wurde.

- 28** Soweit die Klägerin die Realisierung im Hinblick auf eine fehlende Errichtungsverpflichtung der Projektgesellschaft --aus der Sicht des Streitjahres-- als ungewiss darstellt, spräche --ungeachtet der Zweifelhaftigkeit dieser Prämisse-- schließlich einiges für einen dem Betriebsausgabenabzug entgegenstehenden Ersatz- oder Bereicherungsanspruch der Klägerin gegen die Projektgesellschaft.

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