
Datum: 07.09.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 6449/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0907.13K6449.03.00

Tenor:

Die Körperschaftsteuerbescheide 0000 bis 0000, die Feststellungsbescheide gemäß § 47 Abs. 2 KStG auf den 00.00.0000 und 0000 und der Feststellungsbescheid gemäß § 36 Abs. 7 KStG auf den 00.00.0000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 00. 00.0000 werden dahingehend abgeändert, dass bei der Berechnung der Steuer- und Feststellungsbeträge die zu versteuernden Einkommen unter Berücksichtigung von Erlösminderungen in Höhe von ...DM für 0000, von ... DM für 0000 und von ... DM für 0000 unter gleichzeitiger Minderung der AfA-Beträge um jeweils ...DM berechnet werden. Dem Beklagten wird aufgegeben die geänderten Steuerfestsetzungen und Feststellungen nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner der Klägerin das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich mitzuteilen und die Bescheide mit den geänderten Inhalten nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekannt zugeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch die Klägerin in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die bilanzielle Behandlung von Aufwendungen, die die Klägerin auf Gebäude eines Dritten vorgenommen hat. 2

Die Klägerin ist eine 0000 gegründete Gesellschaft mbH. Die Klägerin schloss im Dezember 0000/Januar 0000 mit der Aktiengesellschaft - AG - zwei grundlegende, miteinander verbundene Verträge ab. Es handelt sich dabei um einen ...- Leistungs- und Liefervertrag - im Folgenden: Vertrag - und um eine Investitions- und Nutzungs- Vereinbarung über Investitionen in den Umbau des Gebäudes auf dem Betriebsgelände der AG - im Folgenden: Vereinbarung -. 3

In dem Vertrag verpflichtete sich die Klägerin zur Produktion von ... und zu deren Lieferung mittels einer noch zu erstellenden Transportanlage sowie insbesondere zu Lagerhaltung und Logistik. Nach Textziffer 1.6 des Vertrages stellte die AG der Klägerin kostenlos auf dem Gelände der AG ein Gebäude zur Verfügung, in dem die Klägerin die Arbeiten und sonstigen Leistungen durchführen sollte. Die Bedingungen zu denen die AG das Gebäude zur Verfügung stellte, waren in dem nachfolgend sinngemäß wiedergegebenen Art. 7 und in Anhang 5 des Vertrages umschrieben: 4

... 5

Die Gegenleistung der AG war in Art. 2 des Vertrages geregelt, der u. a. folgenden Inhalt hatte: 6

... 7

Die tatsächliche Abwicklung des Vertrages wich von den vertraglichen Vereinbarungen teilweise ab. Entgegen der Regelung in Textziffer 5 der Anlage 2 zum Vertrag wurden die Minderzahlungen der AG in den ersten beiden Vertragsjahren in einer Verbindlichkeitaufstellung erfasst und nicht ausgeglichen. Die bis zum Ende 0000 vorliegende Verbindlichkeitaufstellung, die zumindest jährlich der AG vorgelegt wird, weist folgende Daten aus: 8

Jahr Liefervolumen Aufschlag Zahlungen Annuitäten 9

.... 10

In einem Schreiben – vermutlich von Ende 0000 – weist die Klägerin die AG auf das Unterschreiten der Mindestproduktionsmengen und daraus resultierende Nachforderungen hin. Trotz des Hinweises auf die Berechtigung der Klägerin, mindestens die Fixkosten ersetzt zu erhalten, wurden aber nur die dargelegten Zahlungen erbracht. Allerdings wurde in dem Schreiben auch ein Vorschlag zur Vertragsanpassung gemacht, der auf eine Abrechnung zum Ende des 7-Jahreszeitraums oder eine Anpassung der Übernahmewerte hinaus läuft. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Schreiben mit Anlage Bezug genommen. 11

In der Vereinbarung war die von der Klägerin durchzuführende Planung und Ausführung des Umbaus des Gebäudes sowie des Neubaus von Förderanlagen geregelt. In den §§ 3, 4 der Vereinbarung ist der Umfang der durchzuführende Planungs- und Bauarbeiten und die Eigentumsübertragung geregelt. Die Vorschriften haben unter anderem die nachfolgend sinngemäß wiedergegebenen Inhalte: 12

... 13

Nach § 6 der Vereinbarung ist deren Laufzeit mit der Laufzeit des Vertrages verknüpft. Die Verantwortung für die Instandhaltung des Gebäudes liegt nach § 12 bei der AG. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Vereinbarung mit allen Anlagen, soweit diese vorgelegt wurden, verwiesen. 14

Die Klägerin baute im Jahr 0000 das Gebäude um. Dabei wurde zunächst das Dach des Gebäudes abgerissen, ein neues Dach mit Oberlichtern sowie neue Tore und eine Wärmedämmung eingebaut. Danach erfolgte eine Elektro-, Sanitär- und Heizungsinstallation. Der Umbau war im 00/0000 beendet. Die Beteiligten sind sowohl bei der erstmaligen Bilanzierung als auch während des gesamten Außenprüfungs- und Rechtsschutzverfahrens übereinstimmend davon ausgegangen, dass die getätigten Maßnahmen zu einer Erweiterung und/oder zu einer wesentlichen Verbesserung des ursprünglichen Zustandes des Gebäudes geführt haben und deshalb als Herstellungsaufwand zu qualifizieren seien. 15

Die Klägerin erfasste die Investitionen in das Gebäude in Höhe von ... DM (zuzüglich ... DM für einen Treppenübergang) in der Bilanz 0000 unter 16

II. Sachanlagen, 17

1. Grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken, 18

und nahm auf die Gebäudeinvestitionen - von einer Nutzungsdauer von sieben Jahren ausgehend - eine Abschreibung in Höhe von ... DM im Streitjahr 0000 vor (entspricht 50% einer Jahres-AfA von 14,29%). Im Jahr 0000 erhöhten sich die Anschaffungskosten um weitere ... DM auf ... DM. Die Klägerin nahm ausweislich der Übersicht über die Entwicklung des Anlagevermögens auf die kumulierten Anschaffungskosten im Jahr 0000 eine Abschreibung in Höhe von ... DM vor. 19

Außer den Gebäudeinvestitionen erfolgte der Einbau einer Förderanlage, die den unmittelbaren, zeitgerechten Transport der ... in die Produktionsräume der AG ermöglichte. Hinsichtlich der Abschreibung der Aufwendungen auf die Förderanlagen innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren besteht zwischen den Beteiligten des Rechtsstreites Einigkeit. 20

Die oben dargestellte Berechnung der Abschreibungsbeträge auf die Gebäudeinvestitionen, die die Klägerin als Abschreibung auf ein zeitlich befristetes Nutzungsrecht, welches wie ein materielles Wirtschaftsgut zu aktivieren ist, qualifizierte, lag auch den Steuererklärungen der Klägerin zu Grunde, die zunächst für die Jahre bis einschließlich 0000 zu im Wesentlichen erklärungsgemäßen Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung führten. 21

Im Jahr 0000 fand eine Betriebsprüfung für die Jahre 0000 bis 0000 bei der Klägerin statt. Der Prüfer kam zu der Überzeugung, dass die Aufwendungen als Anspruch auf Verwendungsersatz bzw. als verbesserte Nutzungsmöglichkeit zu aktivieren seien. Eine Abschreibung dürfe nur auf den voraussichtlichen Zeitraum der Nutzungsdauer erfolgen. Diese sei zunächst - solange nicht klar sei, wie lange der Vertrag tatsächlich laufe - durch die Nutzungsdauer der Gebäude von 25 Jahren bestimmt. Der Prüfer berechnete deshalb eine zulässige Abschreibung - AfA - von 4% pro Jahr, wobei für 0000 nur ein Viertel der AfA angesetzt wurde, weil die Bauarbeiten erst im 00/0000 abgeschlossen worden waren. Daraus ergaben sich folgende Berechnungen: 22

Bemessungsgrundlage: ... DM 23

24

Jahres-AfA bei 4% AfA ... DM (Vierteljahres-AfA ... DM) 25

Jahres-AfA bei 14,29% AfA ... DM 26

Der Prüfer ging davon aus, dass bisher eine AfA von ... DM in 0000 angesetzt worden sei und korrigierte diese um ... DM auf ... DM. Dies führte zu einem Buchwert auf den 00.00.0000 von ... DM. Weiter ging er davon aus, dass 0000 bisher eine AfA von ... DM angesetzt worden sei und korrigierte diese um ... DM auf ... DM. Dies führte zu einem Buchwert auf den 00.00.0000 von ... DM. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 00.00.0000 verwiesen. 27

Auf der Basis der Rechtsansicht der Betriebsprüfung ergingen unter dem 00.00.0000 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung - AO - geänderte Bescheide u. a. für die Streitjahre 0000 bis 0000 und unter dem 00.00.0000 erstmalige Bescheide für 0000. 28

Die Klägerin legte fristgerecht gegen die Körperschaftsteuerbescheide sowie die Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG und bzgl. der gesonderten Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG Einspruch ein. Mit dem Einspruch wandte sich die Klägerin sowohl gegen die Einordnung der Investitionen als immaterielles Wirtschaftsgut als auch gegen die Berechnung der Nutzungsdauer. Unter Verweis auf die Vertragsdauer von sieben Jahren vertrat sie die Auffassung, dass nur für diesen Zeitraum eine gesicherte Rechtsposition gegeben sei und deshalb eine Abschreibung auf diesen Zeitraum erfolgen müsse. Die Gebäudeinvestitionen seien entgegen der Auffassung des Beklagten nicht wesentlich durch die Auslastung der Produktion bestimmt. Zur weiteren Begründung reichte die Klägerin eine Stellungnahme der jetzigen Prozessbevollmächtigten beim Beklagten ein. 29

Der Beklagte wies die Einsprüche mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 00. 00.0000 als unbegründet zurück. Er vertrat dabei die Auffassung, dass die Investitionen der Klägerin Aufwendungen auf ein im Eigentum eines Dritten - hier der AG - stehendes Wirtschaftsgut seien, welche wie ein eigenes materielles Wirtschaftsgut mit den Herstellungskosten anzusetzen und hier nach den für Gebäude geltenden Regeln über einen Zeitraum von 25 Jahren abzuschreiben sei. Entsprechend Hinweis 31a zu den Einkommensteuerrichtlinien - EStR - 2002 seien Nutzungsrechte, die durch Baumaßnahmen des Nutzungsberechtigten an fremden Wirtschaftsgütern entstanden seien, keine immateriellen Wirtschaftsgüter, sondern seien wie materielle Wirtschaftsgüter zu behandeln. Entgegen der Auffassung der Klägerin sei der Vertrag zunächst nicht begrenzt gewesen. Die ursprüngliche Vertragslaufzeit von sieben Jahren sollte sich automatisch um weitere sieben Jahre verlängern, wenn nicht eine Partei zwei Jahre vor Beendigungsdatum schriftlich kündigte. Auch die Aufschläge zur Finanzierung der Investitionen seien zeitlich nicht begrenzt gewesen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen. 30

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der Klage. Auf der Basis des unstreitigen Sachverhaltes verfolgt sie das Ziel der Berücksichtigung der Investitionskosten als sofort abziehbare Betriebsausgaben unter gleichzeitigem Ansatz einer betragsgleichen Forderung gegen die AG und Minderung der jeweiligen Erlöse um die anteiligen Beträge aus den jährlichen Aufschlagszahlungen der AG, die sich aus Sicht der Klägerin als Tilgung auf die Gebäudeinvestitionskosten darstellen. 31

Nach Auffassung der Klägerin sind die von ihr als Nutzungsberechtigter vorgenommenen Renovierungsmaßnahmen nicht bei ihr als Mietereinbauten zu aktivieren. Es lägen keine 32

Scheinbestandteile vor, da die Renovierung nicht zu einem vorübergehenden Zweck erfolgt sei. Es handle sich auch nicht um eine Betriebsvorrichtung, da durch die renovierten Gebäudeteile die Produktion nicht betrieben worden sei. Die von der Klägerin vorgenommenen Ein- und Ausbauten stünden auch nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit der Klägerin. Die vorgenommenen Renovierungsmaßnahmen am Dach, bzgl. der Wärmedämmung, der Fenster, des Einganges und des Brandschutzes etc. sei nicht speziell auf die betrieblichen Bedürfnisse der Klägerin ausgerichtet worden, sondern hätten dazu gedient, dass Gebäude grundsätzlich nutzbar zu machen. Letztlich sei die Klägerin auch nicht wirtschaftliche Eigentümerin der getätigten Ein- und Ausbauten geworden. Die Klägerin könne unstreitig dass Gebäude nicht auf die gesamte wirtschaftliche Nutzungsdauer nutzen. Sie habe auch keinen Anspruch auf Ersatz des Verkehrswertes der Einbauten im Falle einer Beendigung des Nutzungsverhältnisses. Nur für den Fall, dass bei Beendigung des Nutzungsverhältnisses noch ein Restbetrag des für die Finanzierung des Objekts aufgenommenen Kredits offen stehen sollte, habe die Klägerin insoweit einen Anspruch auf Entschädigung.

Die Aufwendungen könnten auch nicht als immaterielles Wirtschaftsgut aktiviert werden. Es fehle ein entgeltlicher Erwerb eines derartigen Wirtschaftsgutes. Es reiche nicht aus, dass der Klägerin Aufwendungen entstanden seien. Vielmehr müsse ein Entgelt für die Übertragung des immateriellen Wirtschaftsgutes entrichtet worden sein. Daran fehle es hier. Die Aufwendungen seien nicht als Gegenleistung für die im Weiteren kostenlose Nutzung des Gebäudes erbracht worden. Vielmehr sei die Gegenleistung für die Investitionen der Klägerin der Aufschlag auf die Stückkosten. 33

Es sei auch kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten - RAP - zu bilden. Es fehle an Aufwendungen, die Entgelt für Leistungen des Vermieters in einem bestimmten Zeitraum nach dem Abschlussstichtag sind. 34

Mit der Fertigstellung der Ein- und Ausbauten entstehe bei der Klägerin vielmehr ertragswirksam eine Forderung gegenüber der AG in Höhe der Aufwendungen für die Ein- und Ausbauten. Im Ergebnis stünden sich die Aufwendungen für die Ein- und Ausbauten, die sofort abzugsfähige Betriebsausgaben darstellten, und die Forderung, die zu einem Ertrag führe, betragsmäßig in gleicher Höhe gegenüber. Sofort abzugsfähige Betriebsausgaben lägen deshalb vor, weil die Klägerin auf fremde Rechnung - der AG - die Investitionen vorgenommen habe und der sofortige gesetzlichen Eigentumsübergang ohne jeden Anspruch auf einen Ausgleichsanspruch außer dem Anspruch auf Zahlung der Aufschläge erfolgt sei. 35

Die Forderung der Klägerin gegenüber der AG werde während der siebenjährigen Laufzeit des Vertrages sukzessive über den Aufschlag auf die Stückpreise getilgt. Insoweit wirke sich der Aufschlag bis zur Tilgung der Forderung nicht ertragswirksam aus. Der Aufschlag stelle keinen Umsatzerlös dar, weshalb die Erlöse, die bislang auch diesen Aufschlag enthielten, entsprechend zu vermindern seien. 36

Durch die Verträge zwischen der Klägerin und der AG sei auch sichergestellt, dass die Klägerin ihre gesamten Kosten für die Ein- und Ausbauten von der AG erstattet erhielt. Dies regelten die Vereinbarungen über den Aufschlag sowie die Anpassungsvereinbarung in Nr. 4 der Anlage 2 zum Vertrag. Im Übrigen beinhalte 7.4 des Vertrages eine Regelung, wonach die AG im Falle der Beendigung des Vertrages zum Ausgleich derjenigen Kosten der Ein- und Ausbauten verpflichtet sei, die noch nicht über den Aufschlag getilgt worden seien. Eine Zinsklausel befände sich in Anlage 4 des Vertrages. Entgegen der Auffassung des Beklagten seien nicht nur die Finanzierungskosten, sondern auch die Investitionssumme zu erstatten. 37

Insoweit wird auf die Schriftsätze vom 00.00 und 00.00.0000 Bezug genommen.

Nach Berechnung der Klägerin sind deshalb die Erlöse 0000 um ... DM, die Erlöse 0000 um ...DM und die Erlöse 0000 um ... DM zu vermindern. Die bisher vorgenommenen Abschreibungen auf Mietereinbauten seien gegenläufig bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens wieder hinzuzurechnen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klagebegründungsschrift mit allen Anlagen sowie den Schriftsatz vom 00.00. 0000 Bezug genommen. 38

Die Klägerin beantragt, 39

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung und Änderung der Steuerbescheide das zu 40
versteuernde Einkommen 0000 unter Berücksichtigung einer Erlösminderung in Höhe von ...
DM und gleichzeitiger Minderung der AfA-Beträge um ... DM, das zu versteuernde
Einkommen 0000 unter Berücksichtigung einer Erlösminderung in Höhe von ... DM und
gleichzeitiger Minderung der AfA-Beträge um ... DM und das zu versteuernde Einkommen
0000 unter Berücksichtigung einer Erlösminderung in Höhe von ... DM und gleichzeitiger
Minderung der AfA-Beträge um ... DM zu berechnen und auf dieser Basis die streitigen
Festsetzungen und Feststellungen zu korrigieren.

Der Beklagte beantragt, 41

die Klage abzuweisen. 42

Er hält an seiner Rechtauffassung, wie sie in der Einspruchsentscheidung dokumentiert ist, 43
fest. Seines Erachtens kann dem Begehren der Klägerin, die Investitionskosten als sofort
abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln und in gleicher Höhe gegen eine Forderung
auf Erstattung der Kosten durch die AG aufzurechnen, nicht gefolgt werden.

Die Klägerin habe die Renovierungskosten zunächst allein getragen und eigenständig 44
finanziert. Die AG sei auf Grund der Vertragsgrundlagen nicht verpflichtet gewesen, diese
Kosten in Form von Ratenzahlungen über den Zeitraum von sieben Jahren zurückzuzahlen.
Da nur eine Zahlung in Form des Aufschlages auf den ...preis vereinbart gewesen sei, habe
bei Vertragsschluss nicht festgestanden, ob die Klägerin ihre gesamten Kosten ersetzt
bekommen werde. Es bestehe kein Aufwendungsersatzanspruch bei Vertragsbeendigung,
falls die Klägerin zu diesem Zeitpunkt nicht ihre gesamten Finanzierungskosten über den
Aufschlag erstattet erhalten haben sollte.

Auch ergebe sich aus dem Vertrag, dass die AG sich nicht an der grundsätzlichen 45
Finanzierung beteiligen sollte, sondern ausschließlich an den mit der Beschaffung und
Rückzahlung entstandenen Kosten. Eine Minderung des steuerpflichtigen Einkommens um
die Finanzierungskosten, die von der Klägerin entsprechend der geänderter Fassung der
Anlage 4 vom 00.00.0000 zu dem Vertrag berechnet worden sei, komme daher nicht in
Betracht. Es handle sich um eine rein rechnerische Darstellung im Vergleich zu den
tatsächlich geleisteten Aufschlägen der AG. Außerdem sei diese Anlage erst nach
Vertragsabschluss erstellt worden.

Außerdem sei vertraglich nicht festgelegt worden, dass die Investitionssumme innerhalb 46
eines Zeitraumes von sieben Jahren zurückgezahlt werden solle. Vielmehr sei vereinbart
worden, dass der Aufschlag während der Laufzeit des Vertrages unverändert bestehen
bleibe. Die Klägerin habe also eigene Aufwendungen auf ein fremdes Wirtschaftsgut im
Gegenzug zur kostenlosen Nutzung dieses Wirtschaftsgutes für die Vertragserfüllung

getätigt.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 00.00., 00.00. und 00.00.0000 Bezug genommen. 47

Entscheidungsgründe: 48

Die Klage ist begründet. Die angefochtenen Steuer- und Feststellungsbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 49

Der Senat legt den Antrag entsprechend dem materiellen Begehren der Klägerin dahingehend aus, dass die Klägerin insoweit eine Erlöskorrektur im Rahmen der Bilanzberichtigungen zu den streitbefangenen Bilanzstichtagen begehrt, wie die Zahlungen der AG auf die vorher zu aktivierenden Forderungen entfallen. Soweit die Klägerin das Begehren berechnet hat, versteht dies der Senat als eine vorläufige Berechnung der wahrscheinlichen Auswirkungen des materiellen Begehrens. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Senat trotz des in der mündlichen Verhandlung klar erkennbaren inhaltlichen Begehrens lediglich auf die vorliegende, nicht auf eine andere - abstraktere - Antragstellung hingewirkt hat, erscheint eine wörtliche Auslegung nicht sachgerecht, da diese nicht nur zu einer geringfügigen Abweisung in den ersten beiden Streitjahren, sondern insbesondere im dritten Streitjahr dazu führen würde, dass die Stattgabe durch den nur nach dem Wortlaut " zu geringen " Antrag begrenzt wäre. 50

Der Beklagte hat zu Unrecht die von der Klägerin begehrten Bilanzberichtigungen gemäß § 8 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes - EStG - abgelehnt. 51

Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG muss ein Bilanzierungsfehler von Amts wegen im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens korrigiert werden, soweit dem nicht besondere Tatbestände, die hier unstreitig nicht gegeben sind, entgegenstehen. Dabei liegt ein Bilanzierungsfehler vor, wenn ein Bilanzansatz objektiv gegen ein handelsrechtliches oder steuerrechtliche Bilanzierungsgebot oder -verbot verstößt. 52

Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind im Streitfall erfüllt. In den Bilanzen der Klägerin sind zu Unrecht die streitbefangenen Aufwendungen auf das Gebäude 01 der AG als grundstücksgleiche Rechte und Bauten auf fremden Grundstücken gemäß § 266 Abs. 2, II., 1. HGB bilanziert worden. 53

Nach der ganz herrschenden Meinung (vgl. Nachweise bei Blümich, EStG, § 5 Rdnr. 740 Stichwort "Mietereinbauten und -umbauten"), die von der Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 26. November 1973 GrS 5/71, BFHE 111, 242, BStBl II 1974, 132, ausgeht, können Mietereinbauten oder Einbauten sonstiger Nutzungsberechtigter im Betriebsvermögen des Mieters/Nutzungsberechtigten aktiviert werden, wenn es sich um Herstellungsaufwand handelt und die Einbauten als gegenüber dem Gebäude selbstständige Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind. 54

Danach können Einbauten von Mietern, Pächtern und sonstigen Nutzungsberechtigten bei den Nutzungsberechtigten zu einem selbstständigen aktivierbaren Wirtschaftsgut führen, wenn es sich um Betriebsvorrichtungen oder Scheinbestandteile handelt, oder wenn die Einbauten in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem vom Nutzungsberechtigten unterhaltenen Betrieb stehen oder wenn es sich um wirtschaftliches 55

Eigentum des Nutzungsberechtigten handelt (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 19. August 1998 XI R 8/96, BFHE 186, 417, BStBl II 1999, 18; BFH-Urteil vom 28. Juli 1993 I R 88/92, BFHE 173, 333, BStBl II 1994, 164).

Im Streitfall erscheint es zweifelhaft, ob die Klägerin als Mieterin oder Pächterin des streitbefangenen Gebäudes angesehen werden kann. Ausweislich der vorliegenden Verträge hatte die Klägerin keinen Miet- oder Pachtzins zu entrichten. Die im Zusammenhang mit der Überlassung des Gebäudes zu erbringenden Leistungen der Klägerin lagen vielmehr in der Erbringung der Produktionsleistungen hinsichtlich der Allerdings lag auf Grund der Regelungen in § 8 der Vereinbarung ein gesichertes Nutzungsrecht der Klägerin vor. Es kann hier dahinstehen, ob ein Überlassungsvertrag eigener Art oder ggf. eine besondere Form der Leihe vorliegt. Unabhängig von der Qualifikation des Überlassungsverhältnisses bestand für die Klägerin jedenfalls keine Pflicht zur Aktivierung der Einbauten als materielles Wirtschaftsgut. 56

Es handelt sich bei den erbrachten Einbauten nicht um Scheinbestandteile im Sinne des § 95 des Bürgerlichen Gesetzbuchs - BGB - . Voraussetzung wäre, dass die eingebauten Sachen nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden worden wären. Eine Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck ist anzunehmen, wenn die Nutzungsdauer der eingefügten Sachen länger als die voraussichtliche Mietdauer ist, die eingefügten Sachen auch nach ihrem Ausbau nicht nur einen Schrottwert, sondern noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert repräsentieren und nach den gesamten Umständen, insbesondere nach Art und Zweck der Verbindung damit gerechnet werden kann, dass die eingebauten Sachen später wieder entfernt werden (Bundesministerium der Finanzen - BMF - vom 15. Januar 1976, BStBl I 1976, 66 m. w. N.). 57

Daran fehlt es hier. Sowohl das Dach, als auch die Wärmedämmung, die Installationen und die weiteren eingebauten Sachen waren offensichtlich endgültig mit dem Gebäude verbunden worden. Eine Entfernung bei Beendigung des Pachtverhältnisses erscheint ausgeschlossen. Es handelt sich vielmehr ganz überwiegend um wesentliche Bestandteile des Gebäudes. 58

Die Einbauten waren auch keine Betriebsvorrichtungen. Betriebsvorrichtungen sind nach § 68 des Bewertungsgesetzes - BewG - Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. 59

Aus dem Erfordernis der Zugehörigkeit zu einer Betriebsanlage wird gefolgert, dass es sich bei Betriebsvorrichtungen um Gegenstände handeln muss, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Zwischen der Anlage und dem in dem Gebäude ausgeübten Gewerbebetrieb muss ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie er üblicherweise bei Maschinen gegeben ist (BFH, BStBl II 1999, 18, 20). Ein solcher Zusammenhang besteht hier ebenfalls nicht. Die vorgenommenen Investitionen betrafen zunächst das Dach des Gebäudes sowie neue Tore und eine Wärmedämmung. Außerdem erfolgte eine Elektro-, Sanitär- und Heizungsinstallation. Keine dieser Investitionen dient unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes der Klägerin. Sie dienten vielmehr der Herrichtung des Gebäudes für jegliche Form industrieller Nutzung. 60

Die Klägerin war auch nicht wirtschaftliche Eigentümerin der eingebauten Sachen. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). Ein wirtschaftlicher Ausschluss in diesem Sinne liegt vor, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen 61

Eigentümers besteht oder der Herausgabeanspruch keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (z.B. BFH-Urteil vom 24. Juni 2004 III R 50/01, BStBl II 2005, 80 m. w. N.).

Wirtschaftliches Eigentum wird bei Nutzungsberechtigten angenommen, wenn diesen auf Dauer Substanz und Ertrag der durch den Einbau oder Umbau geschaffenen Substanz wirtschaftlich zustehen. Das wird angenommen, wenn der Nutzungsberechtigte aufgrund der getroffenen Vereinbarungen die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Sachherrschaft innehat, weil das genutzte Objekt nach der voraussichtlichen Dauer des Nutzungsverhältnisses bei normalem, der gewählten Gestaltung entsprechendem Verlauf wirtschaftlich verbraucht ist oder wenn der Nutzungsberechtigte für den Fall der Nutzungsbeendigung einen Anspruch auf Ersatz des vollen Verkehrswertes der von ihm eingebauten Sachen gegen den zivilrechtlichen Eigentümer hat (BFH a. a. O. m. w. N.). 62

Daran fehlt es im Streitfall. Die Nutzungsdauer der eingebauten Sachen war länger als der Pachtzeitraum. Auch der Beklagte geht davon aus, dass die Nutzungsdauer einheitlich für das gesamte Gebäude einschließlich der eingebauten Sachen 25 Jahre beträgt. Der Pachtzeitraum betrug nur sieben Jahre. Da nach den vertraglichen Vereinbarungen innerhalb der sieben Jahre die gesamten Investitionen der Klägerin von der AG über den Aufschlag bezahlt werden mussten, war eine Verlängerung des Pachtvertrages und damit eine Verpflichtung der AG zur weiteren Zahlung des Aufschlages schon aus ökonomischen Gründen ausgeschlossen. Eine Verlängerung des Vertrages hätte bedeutet, dass die AG die bereits bezahlten Investitionen erneut bezahlen musste. Es erscheint lebensfremd unter diesen Konditionen von einer erwartbaren Vertragsverlängerung auszugehen. 63

Ein Anspruch auf Entschädigung zum Verkehrswert bei Beendigung des Vertrages nach Ablauf von sieben Jahren bestand ebenfalls nicht. Sowohl aus Art. 7 des Vertrages als auch aus § 7 der Vereinbarung ergibt sich klar, dass nur für den Fall einer vorzeitigen Beendigung des Nutzungsverhältnisses ein Finanzausgleich für die getätigten Investitionen der Klägerin entsprechend der Restwerttabelle erfolgen sollte. Die Restwerttabelle sah insofern stimmig zum Ende des siebenjährigen Vertragszeitraumes nur noch einen Restwert von ... DM für die Gebäude vor. Trotz des wesentlich höheren Verkehrswertes zum Zeitpunkt der regulären Vertragsbeendigung bestand also nach sieben Jahren kein Anspruch auf Entschädigung mehr. 64

Letztlich liegen auch keine sonstigen Mietereinbauten bzw. -umbauten vor. Voraussetzung für die Bilanzierung sonstiger Mietereinbauten als materielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ist, dass die Einbauten unmittelbar den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters dienen und mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (BMF, BStBl I 1976, 66 unter 4b, 7; BFH-Urteil vom 28. Juli 1993 I R 88/92, BFHE 172, 333, BStBl II 1994, 164). 65

Derartige Mieterbauten dienen unmittelbar den betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters, wenn sie eine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb aufweisen. Ein daneben bestehender Zusammenhang mit dem Gebäude tritt in diesen Fällen gegenüber dem Zusammenhang mit dem Betrieb des Mieters zurück. Ein derartiger Funktionszusammenhang mit dem Betrieb der Klägerin besteht im Streitfall nicht. Das Gebäude bedurfte eines Daches, einer Wärmedämmung und der Sanitär- und Elektroinstallationen. Die eingebauten Sachen stehen daher in einem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude, nicht dem Betrieb. 66

Die Klägerin war auch nicht verpflichtet die Aufwendungen als Nutzungsrecht zu bilanzieren. 67

Nutzungsrechte sind nach der Rechtsprechung des BFH zwar grundsätzlich als Wirtschaftsgüter anzusehen. Auch ein rein schuldrechtliches Nutzungsrecht, wie es z. B. durch den Abschluss eines Mietvertrages oder sonstigen Überlassungsvertrages entsteht, ist danach ein immaterielles Wirtschaftsgut (vgl. BFH-Beschluss vom 20. August 1986 I R 41/82, BFHE 151, 523, 532, BStBl II 1988, 348, 352, m.w.N.). Nach § 5 Abs. 2 EStG (ebenso § 248 Abs. 2 HGB) darf ein immaterielles Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz nur aktiviert werden, wenn es entgeltlich erworben wurde. Das Entgelt muss sich auf den abgeleiteten Erwerb des Wirtschaftsguts beziehen und nach der Vorstellung beider Vertragsteile die Gegenleistung für die erlangten Vorteile darstellen (BFH-Urteil vom 19. Juni 1997 IV R 16/95, BFHE 183, 484, BStBl II 1997, 808 m. w. N.). Das aus einem Mietverhältnis folgende Nutzungsrecht ist in diesem Sinne entgeltlich erworben, denn als Entgelt wird ein laufend zu entrichtender Mietzins gezahlt (vgl. BFH-Urteile vom 12. August 1982 IV R 184/79, BFHE 136, 280, BStBl II 1982, 696; vom 20. Januar 1983 IV R 158/80, BFHE 138, 53, 58, BStBl II 1983, 413, 416).

Danach kann im vorliegenden Fall ein Nutzungsrecht nicht aktiviert werden. Das Nutzungsrecht der Klägerin an den von der AG bereitgestellten Gebäuden ist zumindest nicht durch den Investitionsaufwand entgeltlich erworben worden. 69

Der hier streitbefangene Aufwand für die Herrichtung des Gebäudes stellt kein Entgelt für die Nutzungsüberlassung dar. Wie sich aus Art. 1.6 des Vertrages ergibt, stellte die AG der Klägerin das Gebäude kostenlos zur Verfügung. Die von der Klägerin zu erbringenden Investitionen waren zwar Bedingung für die Überlassung des Gebäudes, sie sollten aber gemäß § 3 Abs. 6 der Vereinbarung durch den Aufschlag auf den Stückpreis der ... entgolten werden. Wie sich aus den insofern eindeutigen Ausführungen in § 3 Abs. 1 und 6 der Vereinbarung ergibt, sollte die gesamte Investitionssumme - bestehend aus Baukosten von ca. ... DM zuzüglich Finanzierungskosten - durch den Aufschlag abgegolten werden. 70

Aus diesen vertraglichen Regelungen, ergänzt durch die vielfältigen Regelungen zur Abwicklung bei einer vorzeitigen Vertragsbeendigung, ergibt sich ein Gegenseitigkeitsverhältnis zwischen der Investitionsverpflichtung bzw. dem Investitionsaufwand der Klägerin einerseits und der Verpflichtung der AG zur Zahlung des Aufschlages pro ... bzw. den abgestuften Zahlungsverpflichtungen gemäß Restwerttabelle bei vorzeitiger Beendigung des Vertragsverhältnisses. Dabei macht die Regelung in Tz 5 des Anhangs 2 zum Vertrag deutlich, dass auf jeden Fall unabhängig von der Nutzungsüberlassung der Gebäude eine vollständige finanzielle Begleichung des Investitionsaufwandes zuzüglich der Finanzierungskosten durch die AG erfolgen sollte. Dass der Vertrag nach Lage der Akten - dokumentiert durch die Verbindlichkeitenübersicht und den Schriftverkehr zwischen der Klägerin und der AG - dahingehend abgeändert worden ist, dass die Zahlung des Mindestbetrages nicht jährlich erfolgen sollte, sondern abschließend bei Ablauf des 7-Jahreszeitraums, ändert an der rechtlichen Beurteilung nichts. 71

Die Nutzungsüberlassung des Gebäudes stand demgegenüber in einem Gegenseitigkeitsverhältnis zu den Vertragsverpflichtungen der Klägerin aus dem Vertrag. Das ergibt sich bereits aus §§ 1 Abs. 3 und 5, 8 Abs. 1 Satz 1 der Vereinbarung, wonach das Gebäude etc. zur Erfüllung der Leistungen aus dem Vertrag überlassen wurde. 72

Es kann letztlich dahinstehen, ob letzteres dazu führt, das Nutzungsrecht als entgeltlich anzusehen. Selbst wenn man in der Wechselbezüglichkeit von Nutzungsüberlassung und Produktionsverpflichtung eine derartige Entgeltlichkeit sehen würde, wäre das Nutzungsrecht bei der Klägerin nicht zu bilanzieren, weil ihm ein schwebendes Geschäft zu Grunde läge, das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht in die Bilanz aufzunehmen ist, solange das bestehende Gleichgewicht zwischen Rechten und Pflichten nicht durch 73

Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände gestört ist (BFH, BStBl II 1997, 808 m. w. N.). Eine derartige Störung der wechselbezüglichen Pflichten der Vertragsparteien ist weder behauptet noch ersichtlich.	
Entgegen der Auffassung des Beklagten ist im Streitfall auch kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten - RAP - für die von der Klägerin im Jahr 0000/0000 aufgewendeten Beträge für die Renovierung des Gebäudes 01 zu bilden.	74
Nach § 5 Abs. 5 Nr. 5 EStG (ebenso § 250 Abs. 1 HGB) sind als aktive RAP nur Ausgaben vor dem Abschlussstichtag anzusetzen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.	75
Daran fehlt es hier. Der BFH hat bereits 1975 entschieden (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 1975 I R 32/73, BFHE 115, 238, BStBl II 1975, 443 unter II. 4), dass Aufwendungen für Mietereinbauten Entgelt für die Herbeiführung eines Erfolges seien, nicht aber für auf einen bestimmten Zeitraum bezogene Leistungen des Vermieters. Dem schließt sich der erkennende Senat an.	76
Unabhängig davon kommt eine Bilanzierung als RAP schon deshalb nicht in Betracht, weil - wie nachfolgend ausgeführt - der Anspruch der Klägerin auf Rückzahlung der Investitionskosten entsprechend § 266 Abs. 2 B. II.1. HGB als Forderung zu bilanzieren ist. Der Ausweis als Forderung verdrängt die Rechnungsabgrenzung (vgl. BFH-Urteil vom 20. Mai 1992 X R 49/89, BFHE 168, 182, BStBl II 1992, 904).	77
Im Streitfall war der Anspruch der Klägerin gegen die AG auf Rückzahlung der Investitionskosten als Forderung zu bilanzieren.	78
Forderungen im Sinne des § 266 Abs. 2 B. II.1. HGB sind zu aktivieren, sobald sie wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht und am Bilanzstichtag hinreichend sicher sind (vgl. Schmidt, EStG, § 5. Rdnr. 270 Stichwort Forderungen; Blümich, EStG, § 5. Rdnr. 480 ff.; BFH-Urteil vom 18. Dezember 2002 I R 11/02, BFHE 201, 228, BStBl II 2003, 400 jeweils m. w. N.).	79
Diese Voraussetzungen für die zwingende Bilanzierung als Forderung sind entgegen der Auffassung des Beklagten im Streitfall erfüllt. Die Forderung der Klägerin in gegen die AG ist zunächst in der Vergangenheit verursacht. Sie basiert - insoweit unstreitig - auf den Investitionsleistungen der Klägerin, die im Wesentlichen im Jahr 0000 und zu einem geringeren Teil im ersten Streitjahr 0000 erbracht worden sind.	80
Die Forderung war am Bilanzstichtag auch hinreichend sicher, so dass von einer Realisation im Sinne des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB auszugehen ist.	81
Wie sich aus § 3 Absätze 1 und 6 der Vereinbarung und Art. 7.2 des Vertrages ergibt, war die AG zur Rückzahlung des gesamten Investitionsaufwandes der Klägerin verpflichtet. Auch wenn die Formulierung in Art. 7.2 des Vertrages mit der Verwendung des Begriffs Kosten (...) unglücklich gewählt ist, ergibt sich doch bei der gemäß §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuches - BGB - vorzunehmenden Auslegung, dass nicht nur die Finanzierungskosten i. S. v. Zinsen und sonstigen Finanzierungskosten im engeren Sinne gemeint sind, sondern der gesamte Investitionsaufwand.	82
Dies ergibt sich einerseits aus der insoweit eindeutigen Regelung in § 3 der Vereinbarung, andererseits aus den Anlagen zum Vertrag, insbesondere der Restwerttabelle und der	83

Textziffer 5 des Anhangs 2 zum Vertrag. Wenn man die Zahlungsverpflichtungen der AG bei den unterschiedlich hohen Tagesproduktionen und den dazu vereinbarten Aufschlagbeträgen nachvollzieht, dann ergibt sich bei Multiplikation der jeweils untersten Tagesproduktion ... und der Zahl der Arbeitstage (gerundet mit 250) und den unterschiedlichen Aufschlagbeträgen immer ein Betrag über der jährlichen Annuität von ca. ... DM. Im Lichte dieser geregelten Zahlungsverpflichtungen ist die Textziffer 5 der Anlage klar im Sinne einer Mindestzahlungsverpflichtung von ... DM zu verstehen. Auch die tatsächliche Durchführung des Vertrages mit dem wechselseitigen Abgleich des Verbindlichkeitsstandes macht deutlich, dass auf jeden Fall ein Anspruch der Klägerin auf Zahlung der Investitionskosten zuzüglich der Erstattung der laufenden Finanzierungskosten vereinbart war.

Der Anspruch auf Zahlung der gesamten Investitionssumme zuzüglich Finanzierungskosten war auch für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses gesichert. Sowohl aus Art. 7.4 des Vertrages als auch aus § 7 der Vereinbarung ergibt sich die Verpflichtung der AG die Klägerin entweder von den Verpflichtungen aus dem Finanzierungsvertrag freizustellen oder die noch nicht zurückgezahlten Beträge laut Restwerttabelle zu entrichten. 84

Daran ändert sich auch nichts dadurch, dass die Vertragsparteien offensichtlich den Vertrag im Lichte der geringeren Tagesproduktionen in den ersten beiden Streitjahren geändert haben. Die Änderung beschränkt sich darauf, dass der Mindestbetrag der Rückzahlung erst am Ende des 7-Jahreszeitraums berechnet wird. Während die Klägerin zuvor die Chance hatte, in einzelnen Jahren den Mindestbetrag in anderen Jahren aber wesentlich höhere Zahlungen zu erlangen, wurde der Vertrag auf die Rückzahlung des gesamten Investitionsvolumens der Klägerin (zuzüglich Finanzierungskosten) reduziert. Der Anspruch auf den Mindestbetrag wurde dadurch aber nicht berührt. 85

Der dahingehende Anspruch der Klägerin war auch nicht aufschiebend durch die Erfüllung weiterer Leistungen der Klägerin bedingt. Dies ergibt sich insbesondere aus Art. 7.3 des Vertrages, wonach die Verpflichtung der AG zur Rückzahlung des Investitionsaufwandes ausdrücklich von den Vertragsverpflichtungen, Zurückbehaltungs- oder Anrechnungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit dem Vertrag über die Herstellung der ... ausgenommen wurde. Auch die Regelung in Art. 7.4 des Vertrages, wonach die Rückzahlungsverpflichtung unabhängig davon besteht aus welchem Grund der Vertrag beendet wird, macht die unbedingte Verpflichtung der AG zur Erfüllung der Forderungen aus der Finanzierung der Investitionen deutlich. 86

Die Tatsache, dass die Rückzahlungsverpflichtung ratenweise fällig wurde, hat keine Auswirkungen auf die Bilanzierung. Die Fälligkeit ist nicht Aktivierungsvoraussetzung (Blümich, EStG, § 5 Rdnr. 481 mit Nachweisen zur Rechtsprechung). 87

Ausgehend von der festgestellten Verpflichtung der Klägerin, die Forderung gegen die AG zu bilanzieren, erweist sich die bisherige Bilanzierung in mehrfacher Hinsicht als fehlerhaft. 88

Die Bilanzierung des Investitionsaufwandes als zeitlich befristetes Nutzungsrecht ist rückgängig zu machen. Damit entfallen natürlich auch die bisher vorgenommenen Abschreibungen auf dieses Nutzungsrecht. 89

Wie von der Klägerin beantragt, ist der zu den einzelnen Bilanzstichtagen noch bestehende Anspruch auf Rückzahlung der Investitionssumme als Forderung zu bilanzieren. Die Aufschlagzahlungen der AG dürfen sich in der Höhe, in der sie im jeweiligen Streitjahr zur Tilgung der Forderungen geführt haben, nicht ertragswirksam auswirken, weil dem Zufluss 90

von Geldmitteln jeweils eine entsprechende Verminderung des Forderungsbestandes gegenübersteht.

Dabei berechnen sich die Rückzahlungen auf die Forderung auf Erstattung des Investitionsaufwandes wie folgt: 91

Von der gesamten Annuität in Höhe von ... DM pro Jahr entfallen ... DM auf die hier streitbefangenen Gebäudeinvestitionen und die damit in Zusammenhang stehenden Finanzierungskosten. Das entspricht einem Anteil von ... % der Annuität. Da sich die Annuität in Höhe von ... DM als bloß rechnerische Zusammenfassung zweier eigenständiger Annuitäten darstellt, ist es nicht zu beanstanden, dass die Klägerin die tatsächlich erbrachten Zahlungen entsprechend den quotalen Anteilen auf die beiden Einzelannuitäten verteilt hat. Die Behandlung der Zahlungen auf die ... ist zwischen den Beteiligten des Verfahrens unstreitig und braucht hier nicht weiter betrachtet zu werden. 92

Die anteilige Zahlung auf die Annuitäten für die Gebäudeinvestitionen ist aber entgegen der Berechnung der Klägerin nach Maßgabe der gesetzlichen Tilgungsreihenfolge in den §§ 366, 367 BGB zu verteilen. 93

Die AG hat unstreitig keine Zahlungsbestimmung getroffen. Danach ist gemäß § 367 Abs. 1 BGB vorrangig von einer Tilgung der Zinsen und erst nachrangig von einer Tilgung der Hauptforderung auszugehen. Dies ergibt in den einzelnen Streitjahren ausgehend von Gesamtzahlungen in der AG in Höhe von ... DM (0000), ... DM (0000) und ... DM (0000) folgende Beträge: 94

... 95

Im Umfang der verbleibende Tilgungsbeträge vermindert sich jeweils die Forderung der Klägerin gegen die AG auf Rückzahlung der Gebäudeinvestitionskosten. Insoweit ist eine Erlöskorrektur vorzunehmen. Die Zahlungen auf die Zinsen - und dies ist zwischen allen Beteiligten unstreitig - stellen den Ausgleich für laufende Aufwendungen der Klägerin dar und sind daher erfolgswirksam zu erfassen. Die von der Klägerin angenommenen quotalen Zahlungen auf Zinsen und Tilgung, die - nach Aktenlage nicht feststellbare - von § 367 BGB abweichende Vereinbarungen zwischen der Klägerin und der AG voraussetzen würden, führten im übrigen nicht zu einem abweichenden Ergebnis. Für den Fall einer nur anteiligen Zahlung der laufenden Zinsen müsste der nicht von der AG getilgte Anteil der laufenden Jahreszinsen zu den jeweiligen Bilanzstichtagen als weitere Forderung der Klägerin gegenüber der AG bilanziert werden. 96

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 97

Die Revision ist nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen. 98