
Datum: 11.05.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 6414/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0511.4K6414.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt die Klägerin.

Tatbestand:

1

Streitig ist zwischen den Beteiligten die Zurechnung und ertragsteuerliche Behandlung der von der Klägerin auf dem (vorher) unbebauten Grundstück "A-Straße" errichteten Bauten.

2

Die Klägerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Ihre Gesellschafter sind:

3

K (Vater) Festkapital 2.600,00 DM 26,0 %

4

S (Sohn) Festkapital 4.950,00 DM 49,5 %

5

T (Tochter) Festkapital 2.450,00 DM 24,5 %

6

Die Klägerin ist gewerblich tätig. Sie gehört zu dem K-Familienkonzern bzw. -Firmenverbund. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der Erwerb, das Halten und Verwalten von Grundbesitz, Anlagegütern, Beteiligungen und immateriellen Werten sowie die Unternehmensverpachtung. Die Klägerin ist Besitzgesellschaft zur K-... GmbH & Co KG (Betriebsgesellschaft mit beteiligungsidentischen Kommanditisten und Anteilseignern an der Komplementärin), die seit den 50er Jahren einen erfolgreichen Versandhandel betreibt. Die Geschäftsführung der Klägerin erfolgt ausschließlich durch die Fa. K-Anlagen Geschäftsführungs-GmbH. Die Klägerin hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (01.05. bis 30.04).

7

In 1999 wurde eine Betriebsprüfung durch das Finanzamt für Großbetriebsprüfung C für die Jahre 1995 bis 1998 durchgeführt. Der folgende Sachverhalt ist Grundlage des vorliegenden Streits (siehe Bp-Bericht vom 06.01.2000, Tz. 12, 18 und 22 b):.

Das Grundstück "A-Straße" wurde aufgrund eines Pachtvertrages vom 15.07.1983 mit Frau K (Ehefrau des Gesellschafters K und Mutter der Gesellschafter S und T) an die Klägerin verpachtet. Nach den Regelungen des Pachtvertrages, auf dessen Inhalt im einzelnen Bezug genommen wird, beginnt das Pachtverhältnis am 01.05. 1983 und endet am 30.04.1998. Die Pächterin hat das Recht, eine Verlängerung des Pachtvertrages bis zum 30.04.2008 zu verlangen. Die Option ist spätestens bis zum 31.10.1996 auszuüben. Erstmals zum 30.04.2008 ist das Pachtverhältnis für beide Seiten kündbar. Die Pächterin hat das Recht, den Grund und Boden zu bebauen. Der Umfang der Bebauung steht in ihrem Belieben. Eine Zustimmung der Verpächterin ist nur für den Fall einer nicht gewerblichen Bebauung erforderlich. § 7 des Pachtvertrages regelt die Entschädigung bei Beendigung des Pachtvertrages. Danach hat die Verpächterin bei Ausübung der Option und Verlängerung bis zum 30.04.2008 eine Entschädigung für die in ihr Eigentum fallenden Aufbauten nicht zu zahlen. Bei Nichtausübung der Option ist eine Entschädigung in Höhe von 40 % des Buchwertes der Aufbauten zum 30.04.1998, ggfls. In Höhe des niedrigeren Einheitswertes fällig.

Frau K hatte das Grundstück vor der Verpachtung an die Klägerin mit notariellem Vertrag vom 27.11.1981 (UR-Nr. 2170 /Q/1981), auf dessen Inhalt im einzelnen Bezug genommen wird, von der Stadt C erworben.

In § 4 (Bauverpflichtung) des Kaufvertrages heißt es u. a.:

"Die Käuferin ist verpflichtet, den Kaufgrundbesitz binnen drei Jahren nach Besitzübergang mit Betriebsgebäuden mit einer Geschossfläche von mindestens 8.000 qm zu bebauen. Sie ist berechtigt, diese Bauverpflichtung durch Pächter ("K-... GmbH & Co. KG" oder "K-Anlagen Gesellschaft des bürgerlichen Rechts") erfüllen zu lassen.

In § 5 des Kaufvertrags heißt es u.a.:

"Die Käuferin oder der Pächter (die KG oder die GbR) errichtet die Gebäude (§ 4 Ziff. 1) für die Betriebszwecke der hier vertretenen Firma "K-... GmbH & Co. KG" in C. Diese verpflichtet sich hierdurch der Verkäuferin gegenüber, das Grundstück und die Gebäude ausschließlich für ihr Unternehmen nach Erfüllung der Bauverpflichtung in Nutzung zu nehmen und diese Nutzung in Zukunft zu halten. Hierbei nehmen die Beteiligten Bezug auf die Vereinbarungen zwischen den Erschienen zu 2. und 3. vom 10.08.1981 und verpflichten sich, diese Nutzungsverpflichtung auch ihren etwaigen Rechtsnachfolgern aufzuerlegen und diese wiederum entsprechend zu verpflichten. ..."

Vorausgegangen war diesem Grundstückskauf eine – privatschriftliche – Vereinbarung zwischen Frau K auf der einen und der Klägerin sowie der K- ... GmbH & Co. KG auf der anderen Seite vom 16.08.1981, auf deren Inhalt wegen der Einzelheiten ebenfalls Bezug genommen wird. In dieser Vereinbarung verpflichtete sich Frau K, den von ihr zu erwerbenden Grundbesitz an die Klägerin oder die Fa. K-... GmbH & Co. KG zu verpachten, mit dem besonderen Recht, den Grund und Boden zu bebauen. Weiter heißt es in dieser u. a. Vereinbarung wörtlich:

"Frau K wird dulden und mitwirken, dass der Gesamtgrundbesitz – Grund und Boden + Aufbauten – dinglich für Kreditzwecke belastet wird.

Hierbei ist sie freizustellen von der üblichen persönlichen Haftung von Verbindlichkeiten, die sich aus der Belastung des Grundbesitzes ergeben,	17
Frau K wird auch alle erforderlichen Erklärungen und Zustimmungen gegenüber den Baubehörden usw. erteilen, soweit sie für die Errichtung von Aufbauten erforderlich sind.	18
Soweit erforderlich, insb. hinsichtlich der Auflagen der Stadt C betr. Nutzung des Grundbesitzes/Aufbauten, wird sie diese im Kaufvertrag (für den Grund und Boden) anerkennen und entsprechende Erklärungen abgeben.	19
Für die Nutzung des Grund und Bodens stehen Frau K zu:	20
a. Pachtzinsen, abgeleitet aus dem Erwerbspreis + Nebenkosten, und zwar in Höhe von 8,5 % jährlich b. Entlastung von allen Kosten und Abgaben, die mit dem Grundbesitz zusammenhängen, so dass der o. a. Pachtzins einen Nettobetrag darstellt. c. Für die dingliche Haftung des Grundbesitzes erhält sie jährlich eine Aval-Entschädigung in Höhe von 3,5 % des Bodenwertes. ..."	21
Am 16.12.1994 erfolgte im Wege der vorweggenommenen Erbfolge die zivilrechtliche Übertragung des Grundstücks von K (geb. am 00.00.00) auf ihre Kinder S und T. Gemäß Abschnitt III des Vertrages behielt sie sich und – aufschiebend bedingt durch ihren Tod – ihrem Ehemann K (geb. am 00.00.00) an dem übertragenen Grundstück den lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauch vor. Außerdem wurden verschiedene Veräußerungsverbote und Rückübertragungsansprüche vereinbart. Die Nutzungsverpflichtung aus dem Kaufvertrag mit der Stadt C wurde weitergegeben. Auf den in der Gerichtsakte befindlichen Vertrag wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen.	22
Am 04.08.1996 machte die Pächterin von ihrer Option Gebrauch. Der Pachtvertrag wurde – unter Einräumung einer weiteren Option für die Pächterin bis zum 30.04.2021 – bis zum 30.04.2008 verlängert. Die neue Verlängerungsoption ist spätestens bis zum 31.10.2006 auszuüben. Eine Kündbarkeit des Vertrages für beide Seiten ist nunmehr zum 30.04.2021 möglich. Unterbleibt die Kündigung, verlängert sich der Vertrag um weitere 5 Jahre. Über Entschädigungszahlungen der Verpächterin für die Aufbauten wurde nichts vereinbart.	23
In den Jahren 1983 bis 1985 errichtete die Klägerin auf dem gepachteten Grundstück ein Versandhaus. Die Gebäude, Aufbauten und Außenanlagen wurden im Wege der Betriebsaufspaltung an die Betriebsgesellschaft Fa. K-... GmbH & Co. KG verpachtet. Bis einschließlich 1994 betrugen die Investitionen der Klägerin für Gebäude, Aufbauten und Außenanlagen 16.421.221,00 DM. Seit Bezugsfertigkeit der Gebäude erfolgte die Bilanzierung bei der Klägerin als wirtschaftliche Eigentümerin mit der Bezeichnung "Gebäude A-Straße". Die Baumaßnahmen wurden nach den für Gebäude geltenden Regelungen mit einer von beiden Beteiligten übereinstimmend angenommenen Nutzungsdauer von 40 Jahren abgeschrieben.	24
Abweichend von der bisherigen steuerlichen Behandlung bildete die Klägerin für die in 1998 fertiggestellten Baumaßnahmen (sog. "Anbau") in Höhe von 4.198.450,00 DM einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ("Baukostenzuschuss"). Die Abschreibung wurde unter Zugrundelegung einer Pachtvertragsdauer von 23 Jahren (also bis 30.04.2021) linear ermittelt.	25

Im Rahmen der Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die Bilanzierung als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (Baukostenzuschuss) sei nicht zutreffend. Es handle sich um nachträgliche Herstellungskosten zu dem Bilanzposten "Gebäude A-Straße", die die Abschreibungsbemessungsgrundlage erhöhten und mit 1,25 % jährlich abzuschreiben seien. Der Anbau stehe im Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit den übrigen Gebäuden. Die Arbeiten seien nicht so umfassend gewesen, dass insgesamt ein anderes Wirtschaftsgut entstanden sei.

Das Finanzamt für Großbetriebsprüfung C vertrat außerdem die Auffassung, dass der Grund und Boden "A-Straße" ab dem Zeitpunkt der Übertragung (16.12.1994) von Frau K auf die Kinder S und T als notwendiges Sonderbetriebsvermögen I dieser beiden Gesellschafter in den Sonderbilanzen zu aktivieren sei. Die Einlage erfolgte mit dem Teilwert. 27

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsauffassung der Betriebsprüfung an. Wegen der Änderungen durch die Betriebsprüfung im einzelnen wird auf Tz. 12 und 22 b des Prüfungsberichts vom 06.01.2000 verwiesen. 28

Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide (gesonderte und einheitliche Feststellung, Umsatzsteuer, Gewerbesteuermessbetrag, Einheitswert des Betriebsvermögens) legte die Klägerin Einspruch ein. Sie beantragte, die Einspruchsverfahren betreffend die Feststellungszeiträume 1995 bis 1997 sowie die übrigen Einsprüche betreffend den Zeitraum 1998 nach § 363 Abgabenordnung (AO) ruhen zu lassen bis zur rechtskräftigen Entscheidung über den Einspruch gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung 1998. 29

Zur Einspruchsbegründung wurde im wesentlichen vorgetragen, die Herstellungskosten für das Gebäude "A-Straße" seien bisher zu Unrecht bei der Klägerin als Gebäudeherstellungskosten aktiviert worden. Richtigerweise hätte ein Baukostenzuschuss als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden müssen. 30

Die Klägerin beantragte, für den "Altbau" beginnend ab dem 01.05.1994 bis zum 30.04.2008 (14 Jahre lang) einen Rechnungsabgrenzungsposten von 7.178.575 DM mit einem Jahresbetrag von 512.755 DM jeweils jährlich aufzulösen. Gegenüber der bisher berücksichtigten linearen Abschreibung von jährlich 2,5 % (von einer Bemessungsgrundlage 15.431.380 DM = 385.785 DM) ergebe sich eine Gewinnminderung für die Jahre 1995 bis 1997 von jeweils 126.970 DM. Für 1998 ergebe sich unter Berücksichtigung eines (bisherigen) Abschreibungssatzes von 1,25 % eine Gewinnminderung von 319.863 DM aus dem "Altbau". Hinzu komme die Neubildung eines Rechnungsabgrenzungspostens (für den Anbau) mit einem Wert von 4.288.773 DM, der als Baukostenzuschuss auf die Restlaufzeit des Pachtvertrages von 23 Jahren (mit jährlich 186.468 DM) zu verteilen sei. Da die Baumaßnahme zur Mitte des Wirtschaftsjahres fertig gestellt worden sei, werde lediglich der hälftige Betrag angesetzt (93.234 DM). Dem gegenzurechnen sei die durch die Neubaumaßnahme bedingte Erhöhung der bisherigen Abschreibung von 53.610,00 DM (1,25 % von 4.288.773). Insgesamt betrügen die Auswirkungen der Änderungen im Feststellungszeitraum 1998 damit 359.487 DM. 31

Entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung sei die Klägerin nicht wirtschaftliche Eigentümerin des Gebäudes auf dem gepachteten Grund und Boden. Wirtschaftliches Eigentum sei nur dann anzunehmen, wenn der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr habe oder ein Herausgabeanspruch nicht bestehe, weil z. B. der Nutzungsberechtigte berechtigt oder verpflichtet sei, das Gebäude nach Ablauf der Nutzungsdauer zu beseitigen (Hinweis auf BFH-Beschluss vom 30.01.1995 32

GrS 4/92, BStBl 1995, 281, BFH-Urteil vom 27.02.1991 XI R 14/87, BStBl II 1991, 628). Eine solche Berechtigung oder Verpflichtung zum Abriss des Gebäudes bestehe vorliegend nicht. Deshalb sei davon auszugehen, dass im Streitfall wirtschaftliches und zivilrechtliches Eigentum nicht auseinanderfielen und das Gebäude Frau K zuzurechnen sei.

In der Literatur und immer häufiger jetzt auch vom BFH werde darauf abgestellt, ob ein Entschädigungsanspruch des Erbauers bestehe, entweder ein vertraglich vereinbarter oder ein gesetzlicher Entschädigungsanspruch nach §§ 951, 812 BGB. Auch die Rechtsprechung des Bundesgerichtshof (BGH) gehe in diese Richtung. Nach dem BGH-Urteil vom 06.11.1995 (II ZR 164/94, DStR 1996, 187) liege kein wirtschaftliches Eigentum des Erbauers vor bei zeitlich befristetem Nutzungsrecht und Ausschluss eines Anspruches nach § 951 BGB. Stelle man hierauf ab, so sei zu beachten, dass zum 30.04.2008 kein Entschädigungsanspruch mehr bestehe und ein Anspruch nach §§ 951, 812 BGB ausdrücklich ausgeschlossen sei. 33

Dasselbe ergebe sich auch bei einem Vergleich mit den Fallgruppen "Mietereinbauten" und "Leasing". Nach Rechtsprechung und Literatur sei entscheidendes Kriterium auch bei Mietereinbauten, dass entweder die Einbauten nach Ablauf der Mietzeit wertlos oder nicht mehr vorhanden seien oder dass der Vermieter dem Mieter eine Entschädigung zu zahlen habe. Im zweiten Fall führe das Bestehen eines Entschädigungsanspruches dazu, dass die Chance der Wertsteigerung beim Mieter verbleibe, da der Vermieter die Gegenstände zum Verkehrswert übernehmen müsse. Die Fallgruppe "Mietereinbauten" lasse sich damit auf den allgemeinen Grundsatz zurückführen, dass dem Mieter dann etwas zugerechnet werde, wenn er bei Ablauf der Mietzeit das Wertänderungsrisiko habe und ein Restwert noch bestehe. 34

Auch bei der Fallgruppe "Leasing" erfolge eine Zurechnung zum Leasingnehmer dann, wenn dieser das Wertänderungsrisiko trage oder die Leasingsache nach Ende der Mietzeit wertlos sei, so dass kein Restwert mehr bestehe und folglich auch kein Wertänderungsrisiko. 35

Als Ergebnis sei danach festzuhalten, dass sowohl nach der Rechtsprechung des BFH als auch des BGH Frau K die Aufbauten wirtschaftlich zuzurechnen seien, zumindest bis zum 16.12.1994. 36

Auch nach Abschluss und Durchführung des Übertragungsvertrages vom 16.12.1994 sei das Gebäude nicht der Klägerin zuzurechnen. Vielmehr sei ab diesem Zeitpunkt Frau K berechtigt, Abschreibungen in Anspruch zu nehmen. Das Grundstück samt Gebäuden sei Privatvermögen der Geschwister T und S. Die Berechtigung, Abschreibungen in Anspruch zu nehmen, liege bei zutreffender Zurechnung weiterhin bei Frau K. Bis zur Übertragung am 16.12.1994 sei ihr das Gebäude als Eigentümerin zuzurechnen gewesen. Auch danach gehe die Berechtigung zu Abschreibungen nicht auf die Erwerber über, weil die Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt erfolgt sei. Bei Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt sei eine vom zivilrechtlichen Eigentümer abweichende Zurechnung nur dann möglich, wenn die rechtliche oder tatsächliche Stellung des Nießbrauchsberechtigten sich von der üblichen Stellung eines Nießbrauchers so deutlich unterscheide, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer von der Einwirkung auf das Grundstück ausschließen könne, z. B. aufgrund eines durch Rückauflassungsvormerkung gesicherten aufschiebend bedingten Widerrufsrechts, das dem Nießbraucher die Möglichkeit einräume, die Rückübertragung zu verlangen. 37

Der im Streitfall zwischen den Beteiligten geschlossene Übertragungsvertrag enthalte verschiedene Rückübertragungsklauseln unter III. 5) a) bis f). Diese sähen vor, dass die Eigentümer das Grundstück weder veräußern noch belasten dürfen, dass das Grundstück nicht in die Haftungsmasse der Eigentümer falle, dass es nicht vererblich sei und bei Bestehen eines gesetzlichen Rückforderungsrechtes nach §§ 527, 528, 530 BGB 38

zurückgefordert werden könne. Nach der neuesten Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 17.06.1998 XI R/97, BFH/NV 1999, 9) sei zweifelhaft, ob diese Rechte ausreichen, um eine abweichende Zurechnung zu begründen. Es bestehe jedoch ein wesentlicher Unterschied zu dem Fall des BFH-Urteils. Denn im Urteilsfall sei im Gegensatz zum Streitfall kein Nießbrauchsvorbehalt vereinbart worden. Vorliegend sei der Nießbrauchsberechtigte zum Abschluss von Mietverträgen etc. berechtigt. Er könne somit in weitem Maße das Grundstück verwerten. Darüber hinaus sei die Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeit des Nießbrauchsverpflichteten in weitem Maße eingeschränkt.

Wenn aber das Grundstück den zivilrechtlichen Eigentümern zuzurechnen sein sollte, so stelle sich die Frage, ob das Grundstück im Zuge der Übertragung in das Betriebsvermögen der Klägerin gefallen sei. Gesamthandsvermögen könne unstreitig nicht vorliegen, allenfalls Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter S und T. Aus § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG folge, dass die Erträge, die die Gesellschafter aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft erzielen, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehörten. Daraus folge, dass die Substanz, aus der die Erträge fließen, Betriebsvermögen sein müsse. Vorliegend fließen den Gesellschaftern jedoch keine Erträge zu, so dass das Grundstück nicht Sonderbetriebsvermögen sein könne. 39

Mit Entscheidung vom 30.10.2002 wies das beklagte Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück. In den Gründen führte es im wesentlichen aus: 40

Das Gebäude auf fremden Grund und Boden sowie die in 1998 fertig gestellten Baumaßnahmen seien zu Recht wie ein eigenes materielles Wirtschaftsgut mit den Herstellungskosten im Betriebsvermögen der Klägerin aktiviert und nach den für Gebäude geltenden Regelungen abgeschrieben worden. 41

Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt würden oder dazu bestimmt seien, seien notwendiges Betriebsvermögen (R 13 Abs. 1 zu § 4 EStR 1998). Die Aufnahme eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen eines Kaufmanns setze dessen Zugehörigkeit zu seinem Vermögen voraus (§§ 240 Abs. 1, 242 Abs. 1 Handelsgesetzbuch – HGB -). Über die Vermögenszugehörigkeit eines Wirtschaftsguts im bilanziellen Sinne entscheide nicht die zivilrechtliche Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Vermögen den Kaufmanns, sondern ob der Vermögensgegenstand wirtschaftlich seinem Vermögen zuzurechnen sei. Das gelte auch für die Steuerbilanz (Hinweis auf BFH-Urteil vom 07.10.1997 VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202 ff). 42

Danach gehörten das Gebäude auf fremden Grund und Boden sowie der in 1998 fertiggestellte Anbau zum Betriebsvermögen der Klägerin, wenn sie dieser wirtschaftlich zuzurechnen seien. Für die Zurechnung des Gebäudes bei der Klägerin genüge die Befugnis zur Nutzung des Gebäudes gegenüber dem Grundstückseigentümer, wenn die Nutzungsbefugnis vollständig und in etwa für die gesamte Dauer der mit den Baumaßnahmen geschaffenen Nutzungsmöglichkeit zustehe (Hinweis auf BFH-Urteil vom 15.10.1996 VIII R 44/94, BStBl II 1997, 534). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs werde ein Gebäude nicht dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer, sondern dem Nutzungsberechtigten zugerechnet, wenn sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und die Dauer der Nutzungsmöglichkeit annähernd deckten (Hinweis auf BFH-Urteile vom 27.11.1996 X R 92/92, BStBl II 1998, 97, und vom 30.05.1984 I R 146/81, BStBl II 1984, 825). Zur Beurteilung dieser Frage sei nach dem Urteil des BFH vom 07.10.1997 (a. a. O.) nicht allein auf den Wortlaut der Pachtverträge, sondern auf deren wirtschaftlichen Gehalt und die tatsächliche Durchführung abzustellen. Maßgebend für die Beurteilung seien 43

die gesamten Umstände des Nutzungsverhältnisses.

Im Streitfall sei bei Gesamtwürdigung des Sachverhaltes davon auszugehen, dass die Klägerin die von ihr hergestellten Gebäude für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer habe nutzen sollen und wollen und auch rechtlich dazu in der Lage gewesen sei. Die sei nicht zuletzt auch durch die eigene ständige frühere Behandlung der bis 1994 hergestellten Gebäude als Wirtschaftsgut in der Vermögenssphäre der Klägerin dokumentiert worden. Das Gebäude sei nämlich von der Klägerin selbst als materielles Wirtschaftsgut mit der Bezeichnung "Gebäude A-Straße" bilanziert und nach den für Gebäude geltenden Regelungen über eine Nutzungsdauer von 40 Jahren abgeschrieben worden. Von wesentlicher Bedeutung für die Zurechnung des Wirtschaftsguts sei, ob der Klägerin nach dem Gesamtplan der Vertragsparteien die Nutzung der von ihr erstellten Gebäude bis zur Erschöpfung ihrer wirtschaftlichen Substanz zustehen sollte. Neben der Behandlung des Wirtschaftsguts als der Vermögenssphäre des Nutzungsberechtigten zugehörig sei ein weiteres Indiz die tatsächliche Nutzung der Wirtschaftsgüter durch den Nutzungsberechtigten. Hier sei zu beachten, dass das Grundstück "A-Straße" mit dem von der Klägerin (Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung) errichteten Versandhaus eine wesentliche Betriebsgrundlage für die Fa. K-Versand GmbH & Co KG (Betriebsgesellschaft) darstelle und offensichtlich nur aus diesem Grund von einer den Gesellschaftern nahe stehenden Person angeschafft worden sei. Das Grundstück befinde sich in einem Industriegebiet mit optimaler Verkehrsanbindung.

44

Zwar ergäben sich auch einzelne Anhaltspunkte hinsichtlich der bis 1994 durchgeführten Baumaßnahmen, die für das wirtschaftliche Eigentum in der Person der Grundstückseigentümerin sprächen. So z. B., dass nach §§ 7, 3 des Pachtvertrages vom 15.07.1983 die Ansprüche auf Entschädigung betragsmäßig beschränkt sein sollten, wenn das Pachtverhältnis zum 30.04.1998 beendet würde, oder dass in der Vereinbarung vom 04.08.1996 über die Verlängerung des Pachtvertrages Entschädigungszahlungen der Verpächterin hinsichtlich des "Altbaus" nicht vereinbart worden seien.

45

Jedoch stelle sich der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt anders dar. Denn die Pächterin habe von dem Recht, eine Verlängerung des Pachtvertrages bis zum 30.04.2008 zu verlangen, frist- und plangerecht am 04.08.1996 Gebrauch gemacht. Zum damaligen Zeitpunkt habe das Grundstück bereits im hälftigen Miteigentum der Hauptbeteiligten sowohl an der Klägerin (S und T, insgesamt 74 %) als auch an der K-... GmbH & CO KG (S und T ebenfalls 74 %) gestanden. Damit hätten sich die Schuld (Entschädigungsverpflichtung des Grundstückseigentümers) und Forderung desjenigen, der den Grundstückseigentümer bereicherte, zum überwiegenden Teil in einer Hand vereinigt. Eine fehlende Vereinbarung über Entschädigungszahlungen in der Vereinbarung vom 04.08.1996 sei aus diesem Blickwinkel wirtschaftlich nachvollziehbar. Im übrigen unterstreiche der BFH in seiner Rechtsprechung, insbesondere seinem Urteil vom 10.04.1997 (IV R 12/96, BStBl II 1997, 718), dass bei Beendigung der Nutzungsverhältnisse keine hohen formalen Anforderungen an die Vereinbarungen einer Ausgleichszahlung nach §§ 951, 812 BGB zu stellen seien. Der BFH leite das Bestehen eines Aufwendungsersatzanspruchs bereits aus der Tatsache ab, dass der Grundstückseigentümer die Errichtung eines Gebäudes auf seinem Grund und Boden gestattet habe. Entscheidend sei nach der Rechtsprechung jedoch, dass nicht von vornherein auf die Geltendmachung eines Ausgleichsanspruchs verzichtet worden sei. Im Streitfall sei nicht von vornherein auf einen Aufwendungsersatzanspruch verzichtet worden. In seiner Entscheidung vom 30.07.1997 (I R 65/96, BStBl II 1998, 402) führe der BFH aus, dass ein Ausgleichsersatzanspruch erst bei Beendigung der Nutzung geltend gemacht werden könne, sofern nicht der Hersteller bei Vertragsende zur Beseitigung der errichteten

46

Aufbauten verpflichtet sein sollte. Diese Auffassung decke sich mit der Rechtsprechung des BGH, nach der dem Einbauenden ein Ersatzanspruch für die Dauer des vertraglichen Nutzungsrechts versagt, mit Beendigung des Nutzungsverhältnisses aber zugestanden worden sei (Hinweis auf BGH-Urteile vom 10.10.1984 VIII ZR 152/93, NJW 1985, 313, und vom 04.04.1990, VIII ZR 71/89, BGHZ 111, 125 = NJW 1990, 1789).

Bezüglich der in den Jahren 1996 bis 1998 durchgeführten Baumaßnahmen bleibe zusätzlich festzuhalten, dass die Aufbauten der Klägerin von vorneherein auf dem Grundstück der Grundstücksgemeinschaft S und T errichtet worden seien. Entschädigungszahlungen aufgrund der unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse an der Klägerin (S 49,5 %, T 24,5 %) bzw. bezogen auf Herrn K, der nicht an der Grundstücksgemeinschaft, jedoch an der Klägerin beteiligt gewesen sei, seien insoweit nicht ausdrücklich ausgeschlossen worden. 47

Im Ergebnis hätten die geschlossenen Verträge in ihrer Gesamtheit darauf abgezielt, dass das Familienunternehmen "auf Dauer" fortgeführt werden konnte. Etwas anderes sei auch nach dem mit der Stadt C geschlossenen Vertrag, in dem sich auch ausdrücklich die Klägerin und die K- ... GmbH & Co. KG verpflichtet habe, gar nicht möglich gewesen. Vertraglich sei zunächst der Weg gewählt worden, das Grundstück im Privatvermögen zu halten und durch vertragliche Vereinbarungen die Grundstückshaftung für den Fall auszuschließen, dass die KG in finanzielle Schwierigkeiten geraten sollte. Die im Übertragungsvertrag vereinbarten Nutzungsrechte hätten den Verlust des Grundbesitzes ausschließen sollen. Hierfür spreche, dass sowohl im Pachtvertrag vom 15.07.1983 als auch im Übertragungsvertrag vom 16.12.1994 auf den bestehenden Pachtvertrag mit der K-... GmbH & Co. KG verwiesen werde. Im übrigen sehe § 10 des Pachtvertrags vom 15.07.1983 vor, dass eine der Situation angemessene Vertragsanpassung erfolgen solle, wenn sich die Wirtschaftslage des Pächters gegenüber der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nachhaltig und wesentlich ändere. Die Miteigentümer S und T hätten in der Miteigentümervereinbarung vom 16.12.1994 das Recht, die Aufhebung der Gemeinschaft zu verlangen, grundsätzlich ausgeschlossen und ein Ankaufsrecht vereinbart. 48

Hinsichtlich des Pachtvertrages zwischen Frau K (zunächst als Grundstückeigentümerin und später als Vorbehaltsnießbraucherin) und der Klägerin bestünden aufgrund des bisherigen Geschehensablaufs keine Zweifel daran, dass die Pächterin von ihrer Optionsmöglichkeit – wie auch bereits in 1996 geschehen – Gebrauch machen werde. Übe die Pächterin also das Optionsrecht bis spätestens 30.04.2006 aus, so verlängere sich das Pachtverhältnis bis zum 30.04.2021. Der Vertrag sei damit für beide Seiten erstmalig kündbar zum 30.04.2021 mit einer Kündigungsfrist von 18 Monaten. Unterbleibe die Kündigung, so verlängere sich der Vertrag um weitere 5 Jahre. Dies bedeute, dass der Klägerin die Nutzungsbefugnis vollständig und für die gesamte Dauer der mit den Baumaßnahmen geschaffenen Nutzungsmöglichkeit zustehe. 49

Die steuerliche Behandlung durch die Betriebsprüfung und die Auffassung des Finanzamts werde durch das Urteil des BFH vom 30.07.1997 (a.a.O.) bestätigt. Danach seien die Herstellungskosten für einen selbständigen Gebäudeteil, der ausschließlich betrieblich genutzt werde, auch dann zu aktivieren, wenn der Hersteller nicht Eigentümer des Grundstücks sei. Die dem Hersteller zustehende Nutzungsbefugnis sei danach nach dem Vorbild von Bauten auf fremdem Grund und Boden (§ 266 Abs. 2 Nr. 1 HGB) bilanziell "wie ein materielles Wirtschaftsgut" zu behandeln und nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen abzuschreiben. Die Grundsätze des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 30.01.1995 (GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281) seien nicht auf solche Fälle beschränkt, in denen die – zu aktivierende – Nutzungsbefugnis unentgeltlich vereinbart worden sei. Da die 50

Nutzungsbefugnis als solche zu aktivieren sei, komme es auf den ihr zugrunde liegenden schuldrechtlichen Rechtsgrund (z. B. Miete oder Leihe) nicht an.

Im übrigen machte das Finanzamt umfangreiche Ausführungen zu seiner Ansicht, dass das Grundstück (Grund und Boden) ab 1994 zum Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter S und T gehörten.

51

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, mit der die Klägerin ihr Begehren weiter verfolgt. Sie führt erneut aus, dass das Betriebsgebäude "A-Straße" zu Unrecht der Klägerin als wirtschaftlicher Eigentümerin zugerechnet worden sei. Aus der neuen Rechtsprechung des BFH, insbesondere aus dem Urteil vom 14.05.2002 (VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 ff.) ergebe sich, dass das Gebäude der zivilrechtlichen Eigentümerin und Verpächterin, Frau K, zuzurechnen sei. Das beklagte Finanzamt habe in der Einspruchsentscheidung die Grundsätze des BFH zur Vereinbarung des Ausgleichsanspruchs nach §§ 951, 812 BGB fehlerhaft angewendet. Bei zutreffender Anwendung der Grundsätze über die Behandlung von Bauten auf fremden Grund und Boden wäre das Gebäude wirtschaftlich nicht der Klägerin zuzurechnen gewesen. Als Folge ergebe sich, dass auch der Grund und Boden "A-Straße" nicht den Gesellschaftern S und T als notwendiges Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen sei. Sei die Klägerin nicht als wirtschaftliche Eigentümerin der Gebäude anzusehen, sei entweder die Nießbrauchsberechtigte als wirtschaftliche Eigentümerin anzusehen, so dass die Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen bereits an der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu deren Vermögen scheitere. Seien dagegen – seit Übertragung des Grundstücks im Jahre 1994 – S und T nicht nur als zivilrechtliche, sondern auch als wirtschaftliche Eigentümer des Grundstücks anzusehen, so scheitere die Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen I oder II an der fehlenden Unmittelbarkeit der Nutzungsüberlassung. Auch Sonderbetriebsvermögen II, für das eine Stärkung der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft Voraussetzung wäre, liege nicht vor.

52

Das Finanzamt begründe seine Sichtweise unter Hinweis auf die erkennbare "Gesamtkonzeption". Unzutreffend sei in diesem Zusammenhang die Behauptung, die Klägerin sei rechtlich dazu in der Lage gewesen, das Gebäude für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu nutzen. Der ursprüngliche Pachtvertrag decke nämlich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auch nicht annähernd ab.

53

Unbeachtlich sei auch die Behauptung, das Grundstück "A-Straße" sei nur angeschafft worden, um als wesentliche Betriebsgrundlage für die Betriebsgesellschaft K-... GmbH & Co. KG zu dienen. Frau K sei zu keinem Zeitpunkt Gesellschafterin der K-... GmbH & Co KG oder der Klägerin gewesen. Die Unterstellung ausschließlich gleichförmiger Interessen von Gesellschaftern und Nichtgesellschaftern nur aufgrund ihrer familiären Verbindungen stelle einen Verstoß gegen Artikel 6 GG dar. Auch hier sei vielmehr davon auszugehen, dass auch unter Ehegatten unterschiedliche Interessen bestünden.

54

Auf Seite 9 der Einspruchsentscheidung finde sich zunächst der Hinweis auf die Beschränkung der Ansprüche auf Entschädigung in dem ursprünglichen Vertrag. Sodann werde unter Hinweis auf die inzwischen erfolgte Übertragung des Grundstücks auf S und T der in dem Pachtverlängerungsvertrag vereinbarte Ausschluss von Entschädigungsansprüchen als "wirtschaftlich nachvollziehbar" bezeichnet. Diese Betrachtung greife zu kurz: Zum einen sei an der Klägerin ein weiterer Gesellschafter beteiligt, so dass die wirtschaftliche Nachvollziehbarkeit sich letztlich als ein Geschäft zu Lasten des Mitgesellschafter Herrn K darstelle. Zum anderen wäre bei einer Beendigung des Nutzungsverhältnisses die Nießbraucherin Frau K in der Lage, das Grundstück anderweitig zu nutzen. Die wirtschaftliche Nachvollziehbarkeit sei somit nur dann gegeben,

55

wenn man die absolute Gleichförmigkeit der Interessen aller vier Mitglieder der Familie K auf unbestimmte Dauer unterstelle. Es müsse aber darauf hingewiesen werden, dass bei Abschluss des Pachtvertrages im Jahre 1983 – und auf diesen Zeitpunkt komme es entscheidend an – keine Absicht bestanden habe, im Jahr 1994 das Grundstück schenkweise auf die Kinder der Eigentümerin zu übertragen. Auch insoweit liege ein "Gesamtplan" und ein "Gesamtsachverhalt" nicht vor.

Auch der Grundstückskaufvertrag vom 27.11.1981 werde vom Beklagten völlig falsch gewürdigt, wenn dieser davon ausgehe, dass nach § 5 des Kaufvertrages die Eigentümerin oder die Klägerin verpflichtet werde, einen Pachtvertrag abzuschließen und diesen für alle Zukunft aufrecht zu erhalten. Dies sei nicht Gegenstand dieser Klausel. Es gehe hier allein um die baurechtlich zulässige Nutzungsart des Grundstücks als Gewerbe- bzw. Industriegrundstück. So habe z. B. verhindert werden sollen, dass auf dem Grundstück Wohnungen errichtet oder die vorhandenen Gebäude in Wohnungen umgewandelt würden. Falls hieran Zweifel bestünden, müsse Beweis erhoben werden durch Einholung einer Auskunft bei der Stadt C. Letztlich komme es darauf jedoch nicht entscheidend an. Der "Gesamtplaneinwand" verstelle die Sicht auf einen rechtlich verhältnismäßig einfach zu beurteilenden Sachverhalt.

Hilfsweise macht die Klägerin geltend, dass der bisher festgestellte Gewinn auch zu mindern sei, wenn das Gericht zu der Auffassung kommen sollte, dass die Klägerin zwar nicht von Anfang an, wohl aber ab der Übertragung des Grundstücks auf die Gesellschafter S und T am 16.12.1994 wirtschaftlicher Eigentümer geworden sei. Für diesen Fall werde die Einholung eines Sachverständigengutachtens zur Höhe des Einlagewerts beantragt. Wegen der überschlägigen Berechnung des Einlagewerts 1994 von 23.970.220 DM und der sich unter Berücksichtigung der nachträglichen Herstellungskosten 1998 ergebenden Gewinnminderung von 318.678 DM wird Bezug genommen auf den Schriftsatz der Klägerin vom 3.05.2005.

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 1998 vom 22.02.2000 unter Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 30.10.2002 zu ändern und den Gewinn aus Gewerbebetrieb um 359.863,00 DM niedriger festzusetzen.

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

Das Finanzamt bleibt bei seiner bisher von ihm vertretenen Ansicht. Wenn die Klägerin jetzt auf denkbare unterschiedliche Interessen hinsichtlich der Verwendung des Grundstücks hinweise, so könne dies nicht nachvollzogen werden. Auf die bereits im Kaufvertrag mit der Stadt C vom 27.11.1981 getroffenen Vereinbarungen, insbesondere § 5 des Kaufvertrags, müsse hingewiesen werden. § 5 des Kaufvertrages habe nicht nur rein bauordnungsrechtliche Bedeutung. Vielmehr werde hier bestimmt, dass das Grundstück und Gebäude nur für Zwecke der K-... GmbH & Co. KG genutzt werden solle. Eine rein bauordnungsrechtliche Bestimmung würde einen bestimmten Nutzungszweck (gewerbliche oder Wohnzwecke) vorsehen, nicht aber festlegen, wer das Grundstück bzw. Gebäude zu einem bestimmten Zweck zu nutzen habe.

56

57

58

59

60

61

62

63

Mit Verfügung vom 26.11.2003 hat die seinerzeitige Berichterstatterin beim Rechtsamt der Stadt C eine Auskunft zu den § 4 und 5 des notariellen Vertrags vom 27.11.1981 (Verkauf des unbebauten Grundstücks an Frau K) eingeholt. Insbesondere ist um Auskunft gebeten worden,

- welcher Grund für die Einführung von § 5 in den Vertrag bestanden hat, insbesondere 64
- ob es sich hierbei um eine rein bauordnungsrechtlich bedingte Vertragsbestimmung handele, mit der allein der Nutzungszweck (gewerbliche Nutzung in Abgrenzung zur Nutzung von Wohnzwecken) habe fixiert werden sollen,
- und ob derartige Regelungen von der Stadt C regelmäßig in Verträge über Grundstücksveräußerungen aufgenommen würden.

Das Rechtsamt der Stadt C hat diese Fragen mit Schreiben vom 19.12.2003, auf dessen Einzelheiten Bezug genommen wird, wie folgt beantwortet: 65

1. Der Verkauf von städtischen Gewerbegrundstücken erfolge nach Vergabekriterien der zuständigen politischen Gremien. Nach diesen Vergabekriterien sei die Firma K zum Erwerb des städtischen Gewerbegrundstücks berechtigt gewesen. Werde der Kaufgrundbesitz jedoch nicht von der Firma selbst, sondern von einem Investor erworben, werde in dem Kaufvertrag eine Nutzungsverpflichtung aufgenommen. Durch diese Nutzungsverpflichtung werde der Investor verpflichtet, Betriebsgebäude für die Betriebszwecke der entsprechenden Firma zu errichten. Die Firma als Nutzungspflichtige werde ebenfalls als Vertragspartner am Kaufvertrag beteiligt. Die Nutzungspflichtige verpflichte sich der Verkäuferin gegenüber, den Kaufgrundbesitz einschließlich der Gebäude ausschließlich für ihr Unternehmen in Nutzung zu nehmen und diese Nutzung dauerhaft zu halten. 66
2. Es handele sich nicht um eine bauordnungsrechtlich bedingte Vertragsbestimmung, sondern um eine Vertragsbestimmung, die Käufer und Nutzungspflichtige miteinander und gegenüber der Stadt C als Verkäuferin schuldrechtlich binden solle.
3. Diese Regelung werde nach wie vor von der Stadt C regelmäßig in Kaufverträgen vereinbart, wenn die Firma, die nach den Vergabekriterien zum Erwerb eines städtischen Gewerbegrundstücks berechtigt sei, das Grundstück nicht selbst erwerbe, sondern der Erwerb von einem Investor getätigt werde.

Das beklagte Finanzamt steht auf dem Standpunkt, die Auskunft sei eindeutig: Nur die Firma K sei an sich zum Erwerb des Grundstücks berechtigt gewesen. Durch die Vertragsbestimmungen sei sicher gestellt worden, dass auch die errichteten Betriebsgebäude für die Betriebszwecke der Firma K errichtet und dauerhaft von der Firma K genutzt würden. Somit hätten alle vertraglichen Vereinbarungen über ein mögliches Ende der Pachtverhältnisse zwischen der Grundstückseigentümerin und der Klägerin von vornherein nicht einmal theoretische Bedeutung, da nur eine dauerhafte Nutzung durch die Firma K aufgrund der vertraglichen Verpflichtung mit der Stadt C das Ziel der Pachtverträge habe sein können. Die Klägerin bzw. die Fa. K-... GmbH & Co. KG hätten also das Recht erworben, die errichteten Gebäude auf Dauer zu nutzen. Somit hätten eindeutig die Voraussetzungen für die Behandlung des Gebäudes "A-Straßes" als wirtschaftliches Eigentum der Klägerin und somit auch als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter S und T vorgelegen. 67

Die Klägerin hält daran fest, dass der Grundstückskaufvertrag zwischen der Stadt C und der Klägerin als städtebaulicher Vertrag i. S. des § 11 Abs. 1 Nr. 2 BauGB bzw. dessen Vorläufervorschriften anzusehen sei. Wenn in der Auskunft mitgeteilt werde, Ziel sei die 68

"dauerhafte Nutzung" gewesen, so sei diese Auskunft zu unbestimmt: Für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums müsse die dauerhafte Nutzung die gewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgut umfassen, hier also zumindest 40 Jahre. Sollte dies tatsächlich so gewollt gewesen sein, wäre eine entsprechende Vertragsklausel gem. § 134 BGB wegen des Verstoßes gegen § 567 BGB a. F. nichtig gewesen. Diese Vorschrift gebe jedem Beteiligten ein Recht zur ordentlichen Kündigung, wenn ein Mietvertrag über einen Zeitraum von mehr als 30 Jahren geschlossen worden sei. Ein Ausschluss dieser Kündigungsmöglichkeit sei nicht möglich. Es sei zwar richtig, dass die Vorschrift ausdrücklich nur für Mietverträge gelte, eine längere Bindungsfrist als 30 Jahre sei aber niemals in der Rechtsprechung irgendwo für möglich oder zulässig gehalten worden. Daraus folge, dass die Stadt C keine Möglichkeit gehabt habe, die dauerhafte Nutzung i. S. des Vertrags durchzusetzen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Zutreffend ist das beklagte Finanzamt zu dem Ergebnis gelangt, dass die auf dem Grundstück "A-Straße" von der Klägerin errichteten Gebäude – sowohl der in 1985 fertiggestellte "Altbau"-Komplex als auch der 1998 fertiggestellte "Anbau" – von Anfang an in deren wirtschaftlichen Eigentum standen bzw. stehen. Auf dieser Grundlage hat das Finanzamt die Absetzungen für Abnutzung – das ist insoweit zwischen den Beteiligten auch nicht strittig – zutreffend ermittelt und im angefochtenen Bescheid berücksichtigt.

Wegen der Begründung macht der Senat von seiner sich aus § 105 Abs. 5 FGO ergebenden Befugnis Gebrauch und nimmt auf die im tatbestandlichen Teil dieser Entscheidung ausführlich dargestellten zutreffenden Gründe der Einspruchsentscheidung Bezug. Er folgt den Gründe der Einspruchsentscheidung insbesondere in der Würdigung der gesamten besonderen Umstände des Falles und in der darauf gestützten letztlich entscheidenden Annahme, dass der Gestaltung der Nutzungsverhältnisse ein Gesamtplan der an dem Familienkonzern Beteiligten (Eltern und Kinder) zugrunde liegt. Das Finanzamt hat zutreffend auf die Gründe des BFH-Urteils vom 07.10.1997 (VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202) hingewiesen, aus dem hervorgeht, dass die Indizien, die den Schluss auf das Vorhandensein eines derartigen über den bloßen Wortlaut der geschlossenen Verträge hinausgehenden Gesamtplans zulassen, zu berücksichtigen sind und dass insoweit auch eine ex post-Betrachtung zulässig ist.

Da die Klägerin keinen bloßen Zuschuss zu Baumaßnahmen der Frau K geleistet hat, sondern als Bauherrin der von ihr auf fremden Grund und Boden errichteten und genutzten Bauten deren Herstellungskosten in vollem Umfang getragen hat, scheidet die Anwendung der für sog. "Baukostenzuschüsse" geltenden Grundsätze von vornherein aus. Der Senat hat deshalb zunächst erwogen, ob er die Frage, ob die Klägerin wirtschaftliche Eigentümerin der von ihr errichteten Bauten auf fremden Grund und Boden geworden ist, für die Entscheidung in der – hier allein vorliegenden – Gewinnfeststellungssache offen lassen sollte, da die Klägerin die Herstellungskosten jedenfalls als bilanztechnischen Rechnungsposten wie ein materielles Wirtschaftsgut (nach den für dieses Wirtschaftsgut – hier also für Gebäude – geltenden Grundsätzen) behandeln und abschreiben könnte. Der Senat hat dann aber im Rahmen seiner Beratungen bei der in seinen Augen eindeutigen Sachlage keinerlei Zweifel an dem wirtschaftlichen Eigentum der Klägerin gehabt.

Hierzu beschränkt sich der Senat auf die folgenden ergänzenden Anmerkungen:

Es trifft zwar zu, dass für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums bei Bauten auf fremdem Grund und Boden in der neueren Rechtsprechung des BFH (vgl. insbesondere das von der Klägerin zitierte BFH-Urteil vom 14.05.2002 VIII R 30/98, BStBl II 2002, 441 ff.) entscheidend auf das Bestehen eines Entschädigungsanspruchs in Höhe des Wertes des Gebäudes bei Beendigung des Nutzungsverhältnisses abgestellt wird, und es trifft auch zu, dass im Streitfall dieser Entschädigungsanspruch nach dem bloßen Wortlaut des ursprünglichen Pachtvertrages für die Dauer von 15 Jahren stark eingeschränkt und für die Zeit danach vollständig ausgeschlossen war. Diese Regelung hatte allerdings angesichts der übrigen gesamten Umstände des Falles in den Augen der Beteiligten allenfalls theoretische Bedeutung. Es kann nicht einmal unterstellt werden, dass man sich über etwaige Entschädigungsansprüche ernsthafte Gedanken gemacht hätte. Man ist ganz offenkundig davon ausgegangen, dass es auf Grund intakter Familienbeziehungen zu einer derartigen Situation, in der sich die Frage nach Entschädigungsansprüchen stellen könnte, nie kommen würde. Das gesamte Nutzungsverhältnis war nach dem Willen und der Vorstellung der Beteiligten auf Dauer, insbesondere auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der zu errichtenden Betriebsgebäude angelegt. Für den Fall, dass es auf Grund eines späteren wie immer gearteten Zerwürfnisses zur Geltendmachung gegenseitiger Ansprüche gekommen wäre, ist höchst zweifelhaft, ob die im ursprünglichen Pachtvertrag enthaltene Regelung auf Grund des zwischenzeitlichen Wegfalls der Geschäftsgrundlage überhaupt zum Zuge gekommen wäre. Hinzu kommt, dass diese Regelung keineswegs in jeder Hinsicht eindeutig ist. Die Klägerin war beim vorzeitigen Ende des Nutzungsverhältnisses offenbar nicht zur Wegnahme verpflichtet, wohl aber berechtigt. Die Klägerin sollte zwar alle mit den Bauten im Zusammenhang stehenden Aufwendungen tragen, war aber nicht zur Erhaltung eines bestimmten Zustands verpflichtet. Abgesehen davon ist fraglich, ob die Entschädigungsregelung für alle künftigen Aufbauten gelten sollte, also z. B. auch für die erst in 1998 fertiggestellten Anbauten. Im Rahmen der Verlängerung des Pachtverhältnisses im Jahre 1996 ist zu etwaigen Entschädigungsansprüchen gar nichts mehr gesagt worden. Das muss nicht zwingend bedeuten, dass künftig kein Entschädigungsanspruch bestehen sollte; wird in derartigen Fällen ein Entschädigungsanspruch nicht ausdrücklich ausgeschlossen, so gelten die Vorschriften des Bereicherungsrechts.

Alle Beteiligten gingen übereinstimmend davon aus und hatten sich gegenüber der Verkäuferin des Grundstücks, der Stadt C, verpflichtet, dass die Klägerin bzw. die K-... GmbH und Co. KG das Grundstück auf Dauer (ohne zeitliche Befristung) für eigenbetriebliche Zwecke nutzen sollte. Alle Beteiligten fühlten sich daran gegenüber der Stadt C und untereinander gebunden. Ob die Stadt C auf Grund der geschlossenen Verträge die rechtliche Möglichkeit gehabt hätte, die dauerhafte gewerbliche Nutzung des Grundstücks durchzusetzen, ist in diesem Zusammenhang unerheblich. Entscheidend ist allein, dass alle Beteiligten von vornherein die dauerhafte Nutzung des Grundstücks für die Zeit der wirtschaftlichen Nutzungsdauer der zu errichtenden Gebäude wollten. Alles andere wäre auch wirtschaftlich unsinnig gewesen. Zutreffend hat das Finanzamt darauf hingewiesen, dass das Grundstück speziell auf die Bedürfnisse des Versandunternehmens zugeschnitten war und eine wesentliche Grundlage für den unzweifelhaft auf Dauer angelegten Familienbetrieb war. Natürlich war nie gewollt, die Gebäude für die Dauer ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eventuell von anderen Gewerbebetrieben nutzen zu lassen und der zivilrechtlichen Eigentümerin die Rechtsmacht einzuräumen, der Klägerin vorzeitig die Nutzungsmöglichkeit gegen Zahlung einer unrealistisch niedrigen Entschädigungszahlung oder – später – sogar gar keiner zu entziehen. So ist denn nicht nur plangemäß die erste Option zur Verlängerung bis 2008 ausgeübt worden, sondern zugleich mit der in 1996 erfolgten Ausübung eine Vertragsverlängerung und ein weiteres bis zum 30.04.2006 auszuübenden Optionsrecht auf Verlängerung des Vertrags bis zum 30.04.2021

vereinbart worden. Der Vertrag wird dann 38 Jahre gelaufen sein, also fast so lange wie von beiden Beteiligten übereinstimmend mit 40 Jahren angenommene wirtschaftliche Nutzungsdauer des "Altbaus". Dass dieses Optionsrecht ausgeübt werden wird, kann nicht zweifelhaft sein. Etwas anderes ist nicht vorgetragen worden und wird offenbar auch von der Klägerin nicht für möglich gehalten. Denn sie hat bereits in der Gewinnermittlung für 1998 beantragt, die Herstellungskosten für den Anbau auf 23 Jahre – also bis zum 30.04.2021 – zu verteilen.

Es ist auch klar, dass nach der Vorstellung der Beteiligten der Mutter Frau K mit dem Bau auf deren Grund und Boden wirtschaftlich bzw. vermögensmäßig nichts zugewendet werden sollte. Weshalb hätte sie einen "Baukostenzuschuss" bekommen sollen, wo sie selber Gebäude weder errichten noch damit Einkünfte erzielen wollte? Frau K hat ein – wenn auch großzügiges – Pachtentgelt nur für die Einräumung der Nutzungsbefugnis an Grund und Boden bekommen. Hätte sie nicht nur zivilrechtliches, sondern auch wirtschaftliches Eigentum an den von der Klägerin errichteten Aufbauten erwerben sollen, so hätte sie den Wert als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung versteuern müssen (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 14.01.2004 IX R 54/99, BFH/NV 2004, 1088; und vom 26.07.1983 VIII R 30/82, BStBl II 1983, 755). Das lag selbstverständlich außerhalb des Vorstellungsbereichs der Beteiligten und ist auch steuerlich nicht so erklärt worden. Vielmehr hat die Klägerin von vornherein das Gebäude als eigenes bilanziert.

Über die zwischen den Beteiligten darüber hinaus strittige Frage, ob das Grundstück nach der Übertragung in 1994 Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter T und S darstellt, brauchte der Senat im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden, da sie unter keinem erdenklichen Gesichtspunkt Auswirkung auf den festzustellenden Gewinn haben kann.

Da der Senat mit seiner Entscheidung nicht von einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs abweicht, der Fall im Übrigen keine grundsätzliche Bedeutung hat, sondern es sich um eine an den Besonderheiten des Falles orientierte Entscheidung handelt, hat der Senat die Revision nicht zugelassen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.