
Datum: 27.06.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 3929/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0627.15K3929.10.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist zwischen den Beteiligten die Frage, ob – der Höhe nach unstreitig – Ansprüche auf Erhaltung der Pachtsache der Klägerin und ihrer Kommanditistin jeweils als Verpächter eines Grundstücks zu aktivieren sind.

2

Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft, deren alleinige persönliche haftende Gesellschafterin die A mit beschränkter Haftung ist (HRA ... des Amtsgerichts B). Alleinige Kommanditistin ist die C Management GmbH & Co. KG (kurz: C KG). Zugleich ist die Klägerin alleinige Gesellschafterin der D Service GmbH (kurz D GmbH) (HRB ... des Amtsgerichts B). Zwischen den Gesellschaften besteht ein Ergebnisabführungsvertrag mit der Folge einer steuerlichen Organschaft (s. Bl. 16 d. FG-Akte).

3

Die Klägerin betreibt eine Klinik für ... in E (kurz „F“). Hierzu pachtet sie das Grundstück G-Straße ... in E einschließlich der vorhandenen Betriebsvorrichtungen von der C KG. Diese trat am 01.07.2002 in das am 05.09.1994 geschlossene Pachtverhältnis zwischen der Klägerin und Herrn A1 ein, nachdem letzterer das Grundstück in die C KG eingebracht hatte. Nach diesem Pachtvertrag (Bl. 60 ff. d. FG-Akten) verlängert sich das Pachtverhältnis um zwei Jahre, wenn nicht eine der Vertragsparteien den Vertrag ein Jahr vor Ablauf kündigt. Neben der Zahlung des Pachtzinses ist die Pächterin verpflichtet, den Pachtgegenstand instandzuhalten, insbesondere alle Schäden, die durch ihren Betrieb am Gebäude und an

4

den technischen und sanitären Einrichtungen entstehen, sofort und auf eigene Kosten zu beseitigen. Dies gilt auch für Schäden, die durch Dritte verursacht werden, unabhängig von deren Verschulden (Nr. 5 des Pachtvertrags).

Darüber hinaus verpachtet die Klägerin das in ihrem Eigentum stehende Grundstück H-Straße ... in K inklusive der Betriebsvorrichtungen an die D GmbH, die dort das Kurzentrum K betreibt. Insoweit trat die Klägerin am 21.12.2000 in das am 16.02.1995 geschlossene Pachtverhältnis zwischen Frau A2 und der D GmbH ein, nach dem die ehemalige Eigentümerin das Grundstück in die Klägerin eingebracht hatte. Die Vereinbarungen zur Kündigungsfrist und Pflicht des Pächters zur Instandhaltung der Pachtsache entsprechen den Vereinbarungen des zuvor benannten Pachtvertrags (s. Nr. 2 und 5 des Pachtvertrags K, Bl. 65 ff. d. FG-Akte). 5

In den Bilanzen auf den 31.12.2006 stellte sowohl die Klägerin als Pächterin der „F“ als auch die D GmbH als Pächterin des Kurzentrums K gewinnmindernd eine Rückstellung für Instandhaltung der Pachtsache ein. Diese betrug bei der Klägerin 210.000 € und bei der D GmbH 670.000 €. 6

Nach einer Außenprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung B vertrat der Beklagte die Ansicht, dass die Klägerin in der Sonderbilanz der C KG auf den 31.12.2006 einen korrespondierenden sog. Substanzerhaltungsanspruch in Höhe von 210.000 € und in ihrer Gesamthandsbilanz einen sog. Pachterneuerungsanspruch in Höhe von 670.000 € jeweils gewinnwirksam zu bilanzieren habe (vgl. Bp-Bericht vom 12.08.2009 Tz. 3.1 und 3.2). Da der Pachtgegenstand „F“ notwendiges Sonderbetriebsvermögen I der C KG bei der Klägerin darstelle, begründete der Beklagte seine Rechtsauffassung unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.02.1998 (VIII R 28/95) damit, dass die Minderung des Gesamtgewinns der Klägerin durch die Bildung eines korrespondierenden Aktivpostens in Höhe von 210.000 € in der Sonderbilanz der C KG zu neutralisieren sei. Denn die streitgegenständliche Verpflichtung sei Teil des Entgelts, das die Klägerin für die Überlassung des Pachtgegenstandes schulde. 7

Im Hinblick auf die Bilanzierung des Anspruchs im Zusammenhang mit dem Pachtverhältnis der D GmbH ist der Beklagte der Ansicht, dass die Aktivierung unabhängig davon zu erfolgen habe, ob es sich um eine Ersatz- oder Erhaltungsverpflichtung der Pachtsache handele. Ebenso unerheblich sei es, ob die Instandhaltungsmaßnahmen zu Erhaltungsaufwand oder zu Herstellungskosten führen würden, denn das Wirtschaftsgut sei der Anspruch selbst, nicht die instandgesetzten oder ersetzten Pachtgegenstände. Die Höhe des Anspruchs bemesse sich nach dem Wertverzehr der Pachtgegenstände auf der Basis der Wiederbeschaffungskosten zum jeweiligen Bilanzstichtag. Die Instandsetzung der Pachtsache durch die Klägerin als Verpächterin würde schätzungsweise ebenfalls 670.000 € kosten, so dass in dieser Höhe der streitgegenständliche Anspruch zu aktivieren sei. 8

Dem entsprechend und wegen weiterer – hier nicht streitiger - Punkte änderte der Beklagte mit Datum vom 18.11.2009 den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen auf den 31.12.2006 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) und stellte darin einen Gewinn in Höhe von 9.844.003,80 € fest. 9

Den hiergegen eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 30.11.2010 als unbegründet zurück. Er legte nochmals unter Hinweis auf das o.g. Urteil des Bundesfinanzhofs dar, dass der diesem Urteil zu Grunde liegende Sachverhalt auch Instandsetzungsarbeiten mit umfasst habe. Soweit der Bundesfinanzhof aus Vereinfachungsgründen von einer Unterscheidung zwischen Erhaltungs- und 10

Ersatzansprüchen abgesehen habe, habe dies nur die Frage der Bewertung dieser Ansprüche betroffen. Daraus könne hingegen nicht der Rückschluss gezogen werden, dass es auf diese Unterscheidung für die Frage der Aktivierung dem Grunde nach ankomme. Die Ansprüche seien als selbständige Vermögenswerte auch greifbar, denn ein Käufer des verpachteten Unternehmens würde der Tatsache, dass ein Teil der Güter während der Pachtzeit verbraucht worden sei und er sie deshalb ersetzen müsste, bei der Verhandlung über den Kaufpreis wesentliches Gewicht beimessen. Diese Instandsetzungen müssten gemäß § 582a Abs. 2 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB – nach den Regeln einer ordnungsgemäßen Wirtschaft laufend erfolgen. Die Aktivierung habe zu den jeweiligen Bilanzstichtagen zu geschehen, da der Pächter eine höhere Pacht hätte verlangen können, um den laufenden Instandsetzungsaufwand ausgleichen zu können.

Gegen die Einspruchsentscheidung hat die Klägerin am 16.12.2010 die vorliegende Klage erhoben. Zur Begründung führt sie aus, dass Ansprüche auf ein Tun oder Unterlassen nur dann bilanzierungsfähig seien, wenn sie Forderungs- und damit Wirtschaftsgutqualität besäßen. Ein Anspruch auf Instandhaltung habe diesen Charakter jedoch erst dann, wenn die Instandsetzung bei Beendigung des Pachtverhältnisses noch nicht durchgeführt worden wäre, so dass der Verpächter gegen den Pächter einen Anspruch in Geld hätte. Hieran fehle es im Streitfall. Zudem fehle es an der Verkehrsfähigkeit des Anspruchs, da eine Einzelveräußerbarkeit nicht gegeben sei. Aber auch bei einer Gesamtveräußerung des Pachtgegenstandes würde der Anspruch nicht den Kaufpreis erhöhen, da es für den Käufer des Objektes keine Rolle spielen würde, ob der Pächter die Instandhaltung vor oder nach einem Kauf durchführen würde. Entscheidend wäre für einen Käufer allein, dass der Pächter die Aufwendungen für eine Instandsetzung zu tragen habe. Nur wenn der Pächter insolvent wäre, könnte dies eine Auswirkung auf die Kaufpreisfindung haben. Darüber hinaus würde eine Aktivierung gegen das handelsrechtliche Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Handelsgesetzbuches – HGB – verstoßen, welches auch für die Steuerbilanz gelte (§ 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG -). Auch eine periodengerechte Gewinnabgrenzung sei auf diese Weise nicht zu erreichen. Soweit der Beklagte zur Begründung auf das o.g. Urteil des Bundesfinanzhofs Bezug nimmt, werde dem entgegen gehalten, dass eine Aktivierungspflicht allenfalls bei substanzersetzenden Maßnahmen bestehen könnte. Aber auch in diesem Fall käme eine Aktivierung erst dann in Betracht, wenn das Ersatzwirtschaftsgut in das Pachtobjekt eingefügt worden sei. § 582a BGB könne im Streitfall zur Begründung nicht herangezogen werden, da sich die Vorschrift nicht auf Gebäude und Betriebsvorrichtungen, sondern nur auf Inventar beziehe. Auch eine Inventarübernahme zum Schätzwert sei im Streitfall nicht erfolgt. Daher komme als Grundlage nur der Pachtvertrag in Betracht. Danach treffe den Pächter keine Pflicht zum Ersatz unbrauchbar gewordener Wirtschaftsgüter. Daher wäre der Bundesfinanzhof im Streitfall voraussichtlich auch zu einem abweichenden Ergebnis gelangt, denn die Entscheidung beziehe sich nicht auf den Fall des „Erhaltungsanspruchs“. Unter Hinweis auf das anhängige Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 63/11 begehrt die Klägerin nunmehr die Aussetzung des Verfahrens.

- Die Klägerin beantragt, 12
1. das Verfahren auszusetzen, 13
 2. hilfsweise unter Änderung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen auf den 31.12.2006 vom 18.11.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.11.2010 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 8.964.003,80 € herabzusetzen und 14

3.	hilfsweise die Revision zuzulassen.	15
	Der Beklagte beantragt,	16
	die Klage abzuweisen.	17
	Seine Argumentation aus dem Verwaltungsverfahren vertiefend trägt er zur Begründung vor, dass der Pachterhaltungsanspruch unabhängig von seiner zivilrechtlichen Entstehung zu aktivieren sei, da er so gut wie sicher feststehe. Der Pächter könne dem Verpächter nicht die Einrede des nicht erfüllten Vertrages entgegenhalten. Außerdem würde der Anspruch bei der Veräußerung des gesamten Betriebes, also nicht nur des Pachtgegenstandes allein, einen wertbildenden Faktor darstellen.	18
	Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die beigezogenen Akten des Beklagten, die beiden Pachtverträge (Bl. 60 – 64, 65 – 67 der FG-Akte) und das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen.	19
	Entscheidungsgründe	20
	I.	21
	Der Antrag auf Aussetzung des Verfahrens vom 21.06.2012 wegen des anhängigen Revisionsverfahrens IV R 63/11 wird abgelehnt.	22
	Die Voraussetzungen des § 74 der Finanzgerichtsordnung – FGO – liegen nicht vor, da kein Rechtsstreit über ein vorgreifliches Rechtsverhältnis anhängig ist. In zumindest entsprechender Anwendung der Norm kann nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH –; der sich der erkennende Senat anschließt, von einem solchen ausgegangen werden, wenn ein nicht aussichtsloses Musterverfahren beim Bundesverfassungsgericht anhängig ist, dessen Gegenstand die Verfassungsmäßigkeit einer im Streitfall entscheidungserheblichen gesetzlichen Regelung ist (vgl. nur BFH-Beschlüsse vom 07.02.1992 III B 24, 25/91, III B 24/91, III B 25/91, BFHE 166, 418, BStBl II 1992, 408) oder der Europäische Gerichtshof mit der Auslegung von im Streitfall relevantem Gemeinschaftsrecht befasst ist (vgl. BFH-Beschluss vom 22.01.2003 V B 122/02, BFH/NV 2003, 645). Nicht ausreichend ist jedoch, wenn in einem Parallelverfahren beim Bundesfinanzhof lediglich dieselbe Rechtsfrage streitig ist. Dies würde zu einer erheblichen Verzögerung der Abwicklung anhängiger Verfahren bei den Finanzgerichten führen.	23
	Die Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung des Verfahrens steht im Ermessen des Gerichts. Im Streitfall liegt – entgegen der Auffassung der Klägerseite – keine Ermessensreduzierung auf Null vor. Soweit die Prozessbevollmächtigten der Klägerin in der mündlichen Verhandlung zur Begründung auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.07.1990 (I R 12/90, BFHE 161, 409, BStBl II 1990, 986) verweisen, kann der Senat dem nicht folgen. Im Streitfall droht im Fall der Ablehnung des Aussetzungsantrags weder eine Überschwemmung des Bundesfinanzhofs mit einer Vielzahl von gleichgelagerten Fällen, ohne dass dies der Klärung des vorgreiflichen Rechtsproblems dienlich wäre, noch hat der Senat den streitigen Fall vorgezogen und dafür ältere und gewichtigere Verfahren liegen gelassen.	24
	Daher übt der Senat sein Ermessen dahingehend aus, dass der Aussetzungsantrag abgelehnt wird.	25

Die Entscheidung über den Aussetzungsantrag kann ohne gesonderten Beschluss im Endurteil erfolgen (grundlegend: BFH-Beschluss vom 13.10.1967 VI B 43/67, BFHE 90, 393, BStBl II 1968, 118).

II. 27

Die Klage ist unbegründet. 28

Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen auf den 31.12.2006 vom 18.11.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.11.2010 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Der Beklagte hat zu Recht die Ansprüche auf Instandhaltung der Pachtsache der Klägerin und der C KG jeweils in ihren Funktionen als Verpächterinnen eines Grundstücks in der Gesamthands- und Sonderbilanzbilanz aktiviert. 29

I. Die Klägerin hat in ihrer Handels- und Steuergesamthandsbilanz zum 31.12.2006 einen Anspruch auf Instandhaltung der Pachtgegenstände (Pachterhaltungsanspruch) in Höhe von 670.000 € und in der Sonderbilanz in Höhe von 210.000 € zu aktivieren (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG, § 266 Abs. 2 Buchst. B II. 1. HGB -). 30

1. Ansprüche und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften sind grundsätzlich gemäß deren handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in der Bilanz nicht zu berücksichtigen, es sei denn, dass die den Ansprüchen und Verbindlichkeiten zugrundeliegende Vertragsbeziehung durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände gestört ist oder aus einem Geschäft ein Verlust droht (st. Rspr. des BFH, vgl. nur BFH-Beschluss vom 23.06.1997 GrS 2/93 BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735; BFH-Urteil vom 17.02.1998 VIII R 28/95, BFHE 186, 29, BStBl II 1998, 505). Diese Grundsätze gelten auch für Dauerschuldverhältnisse. 31

a. Der BFH hat mehrfach für die künftigen Instandhaltungsaufwendungen eines Vermieters entschieden, dessen Instandhaltungsverpflichtung auf einer vertraglichen Vereinbarung beruht, dass die Verpflichtung zur Erhaltung der vermieteten Sache zu der zu erbringenden Gegenleistung gehört. Gleichgültig ob sie auf einer vertraglichen oder gesetzlichen Verpflichtung beruht, gehört sie zum Inhalt eines grundsätzlich ausgeglichenen Vertragsverhältnisses, das nach den Grundsätzen des schwebenden Vertrages nicht bilanziert werden darf (vgl. zur Bildung einer Rückstellung: BFH-Urteile vom 17.02.1971 I R 121/69, BFHE 101, 513, BStBl II 1971, 391; vom 26.05.1976 I R 80/74, BFHE 119, 261, BStBl II 1976, 622; vom 03.12.1991 VIII R 88/87, BFHE 167, 322, BStBl II 1993, 89). Entsprechend ist von einem ausgeglichenen Vertragsverhältnis grundsätzlich auszugehen, wenn ein Mieter oder Pächter die an sich dem Vermieter oder Verpächter obliegenden Erhaltungs- und Ersatzpflichten vertraglich übernimmt (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.1991 VIII R 88/87, BFHE 167, 322, BStBl II 1993, 89 unter 2.c.aa. m.w.N.). Denn die Übernahme dieser Verpflichtung ist Teil des Miet- bzw. Pachtzinses. Dabei kann zwischen der Instandhaltungs- und der Erneuerungsverpflichtung auf Kosten des Nutzungsberechtigten nicht unterschieden werden. Beide Verpflichtungen werden vom Verbot der Bilanzierung schwebender Geschäfte umfasst, soweit sich Leistung und Gegenleistung im Rahmen des Pachtvertrages ausgeglichen gegenüberstehen. 32

b. Im Streitfall waren die Verpächter – die Klägerin und die C KG – jeweils verpflichtet, den Pachtgegenstand dem Pächter zur Nutzung zu überlassen (§ 581 Abs. 1 Satz 1 BGB) und den Wertverzehr der Pachtsache durch die Nutzung durch den Pächter zu tragen. Im Gegenzug waren die Pächter – D GmbH und die Klägerin – verpflichtet, den vereinbarten 33

Pachtzins für die Nutzungsüberlassung zu bezahlen und darüber hinaus den Pachtgegenstand insbesondere die Gebäude und damit fest verbundenen Einrichtungen, instand zu halten, um den Wertverzehr durch die Benutzung der Pachtsache auszugleichen. Diese vertragliche Instandhaltungsverpflichtung wurde den Pächtern als Nebenpflicht auferlegt, denn grundsätzlich ist der Verpächter zur Instandhaltung des Pachtgegenstandes zum vertragsgemäßen Gebrauch verpflichtet (vgl. Weidenkaff in Palandt, BGB, 71. Auflage, 2012, § 535 Rn. 83 und 32). § 582 Abs. 1 BGB und § 582a BGB sind insoweit nicht einschlägig, da sie lediglich für das mitverpachtete Inventar, also die beweglichen Sachen, die in einem räumlichen Verhältnis zum Grundstück stehen, gelten.

Die Instandhaltungsverpflichtung des Pächters stellt somit einen Teil des Entgelts dar, das der Pächter dafür schuldet, dass ihm die Pachtsache vom Verpächter zur Nutzung und zugleich zur Abnutzung überlassen wird (vgl. auch BFH-Urteil vom 28.03.2000 VIII R 13/99, BFHE 191, 517, BStBl II 2000, 612 unter 2.a.E.). 34

c. Die Ansprüche und Verpflichtungen aus einem Pachtverhältnis stehen sich jedoch nicht mehr ausgeglichen gegenüber, wenn der Pächter seine Verpflichtung zur Instandhaltung nicht erfüllt hat. Dabei ist es nicht erforderlich, dass die Schuld bereits fällig ist. Ausreichend ist auch die Nichterfüllung einer noch nicht fälligen Schuld. Der Erfüllungsrückstand ist dabei nicht nach bürgerlichem Recht zu beurteilen, sondern gemäß der im Steuerrecht vorherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Entscheidend ist, ob sich die spätere Erfüllung der Instandhaltungsverpflichtung als zusätzliches, lediglich noch nicht entrichtetes Entgelt für eine bereits vom Vertragspartner – dem Verpächter – erbrachte Leistung darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.1991 VIII R 88/87, BFHE 167, 322, BStBl II 1993, 89 unter 3.b.aa.). 35

Voraussetzung ist, dass die Schuld aus der Instandhaltungsverpflichtung als Gegenleistung für eine bereits früher erbrachte Leistung des anderen Vertragspartners entstanden ist. Ist diese Leistung sodann hinreichend konkretisiert, wie sie regelmäßig bei der monatlichen Inanspruchnahme der Leistungen eines Vermieters oder Verpächters anzunehmen ist, hat dieser seine ihm obliegenden Verpflichtungen aus dem Dauerschuldverhältnis – Nutzungsüberlassung und Wertverzehr durch Benutzung – erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.1991 VIII R 88/87, BFHE 167, 322, BStBl II 1993, 89 unter 3.a.). 36

Letztlich stellt die rückständige Instandhaltungsverpflichtung somit eine Modalität der Tilgung dar. Denn hätte der Pächter vertraglich nicht die Instandhaltung der Pachtsache übernommen, würde er für den beim Verpächter eintretenden Wertverzehr zum Ausgleich monatlich einen höheren Pachtzins zu leisten haben. Diese monatliche Zahlungspflicht ist nunmehr durch die übernommene (Sachleistungs-)Verpflichtung ersetzt worden, die erst später eingreift. Beim Verpächter entsteht der Anspruch auf den Ausgleich des Wertverzehrs jedoch laufend, monatlich. Daraus folgt, dass er einen gewinnwirksamen Anspruch zu aktivieren hat, so als ob der Pächter den anteiligen Pachtzins für den eingetretenen Wertverzehr erst am Ende der Pachtzeit zu leisten hätte (ebenso im Ergebnis BFH-Urteile vom 17.02.1998 VIII R 28/95, BFHE 186, 29, BStBl II 1998, 505; vom 28.03.2000 VIII R 13/99 BFHE 191, 517, BStBl II 2000, 612; Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23.11.2011 4 K 161/10, EFG 2012, 297, Rev. IV R 63/11). Für die Aktivierung des Anspruchs ist es unerheblich, ob Verpächter und Pächter fremde Dritte, Besitz- und Betriebsunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder Beteiligte einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind, da die zuvor dargelegten Grundsätze allgemein bei jedem Pachtverhältnis gelten (krit. Crezelius DB 2012, 651, 654). 37

d. Dieses Ergebnis entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des BFH bei einem Mietverhältnis, der sich der erkennende Senat anschließt. Auch der Gewinn aus den Leistungen des Vermieters wird fortlaufend während der Mietzeit verwirklicht, denn die Forderung auf die Gegenleistung, den Mietzins (§ 535 Satz 2 BGB), ist so gut wie sicher. Somit sind die Mieterträge jeweils für die Vergangenheit realisiert, unabhängig davon, wann über sie abzurechnen ist (vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 20.05.1992 X R 49/89, BFHE 168, 183, BStBl II 1992, 904 unter 1. b-c.).

38

2. Im Rahmen der Mitunternehmerschaft – im Streitfall dem Gesellschaftsverhältnis der Klägerin und der C KG als 100 % tige Kommanditistin - folgt das Ergebnis darüber hinaus aus dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung, der unmittelbar aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 2. Halbsatz EStG abgeleitet wird. Danach sind in der Steuerbilanz der Gesellschaft passivierte Verbindlichkeiten zur Zahlung einer Sondervergütung durch einen gleich hohen Aktivposten in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters auszugleichen (vgl. nur BFH-Urteil vom 28.03.2000 VIII R 13/99 BFHE 191, 517, BStBl II 2000, 612 unter 2. m.w.N.). Auszugleichen sind bei einer Nutzungsüberlassung zwar nur solche Ansprüche des Gesellschafters gegen die Gesellschaft, die als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung des Wirtschaftsguts erbracht werden. Da die Instandhaltungsverpflichtung nach den vorherigen Ausführungen jedoch als Teil des Entgelts anzusehen ist, das der Pächter – hier die Klägerin – dafür schuldet, dass sie die Pachtsache vom Verpächter – der C KG – zur Nutzung überlassen bekommt, ist auch insoweit von einer Sondervergütung an die C KG auszugehen. Somit ist ein mit der Instandhaltungsrückstellung bei der Klägerin korrespondierender Instandhaltungsanspruch in der Sonderbilanz der C KG in Höhe von 210.000 € zu aktivieren.

39

3. Die Aktivierung des Instandhaltungsanspruchs verstößt nicht gegen das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne gemäß § 252 Abs. 4 Nr. 2 2. Halbsatz HGB. Dauerschuldleistungen – wie die Leistungen im Rahmen eines Pachtvertrags - weisen für Zwecke der Ertrags- und Gewinnrealisierung die Besonderheit auf, dass sie in einem Zeitraum zu erbringen sind. Bei ihnen ist - anders als insbesondere bei Veräußerungsverträgen - kein einzelner Erfüllungszeitpunkt auszumachen, an den die Realisierung anknüpfen könnte. Soweit die Leistungen in der Vergangenheit erbracht sind, ist die Forderung auf den Pachtzins, der wie ausgeführt auch den Instandhaltungsanspruch umfasst, aber so gut wie sicher und daher realisiert (vgl. zu Vermietungsleistungen: BFH-Urteil vom 20.05.1992 X R 49/89, BFHE 168, 183, BStBl II 1992, 904 unter 1. b-c.).

40

4. Soweit die Klägerseite einwendet, dass ein Instandhaltungsanspruch bei der Bewertung des Unternehmens der Klägerin unter Beachtung des cash-flows nicht werterhöhend berücksichtigt werden würde, führt dies zu keinem anderen Ergebnis. Entscheidend ist, ob am Bilanzstichtag ein Vermögenswert hinreichend objektivierbar ist. Für die Annahme eines Wirtschaftsguts genügt es, dass ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, der nach der Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich ist und im Einzelfall geschätzt werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 17.02.1998 VIII R 28/95, BFHE 186, 29, BStBl II 1998, 505 unter II.B.3.b.bb.bbb. m.w.N.).

41

Der wirtschaftliche Wert ist im Streitfall darin zu sehen, dass der Verpächter den durch die Benutzung der Pachtsache eintretenden Wertverzehr nicht zu tragen hat, er vielmehr einen Ausgleichsanspruch gegenüber dem Pächter hat. Dass dieser nicht in Geld, sondern in einer Sachleistung besteht, ändert an dessen wirtschaftlichem Wert nichts. Die Schätzung des Wertes kann somit nach dem jährlichen Wertverzehr des Pachtgegenstandes auf der Basis der Wiederbeschaffungskosten zum jeweiligen Bilanzstichtag vorgenommen werden.

42

- III. Der Höhe nach sind die Instandhaltungsansprüche zwischen den Beteiligten unstreitig. Sie betragen daher – entsprechend der Rückstellungen bei den Pächtern – 670.000 € in der Gesamthandbilanz der Klägerin aus dem Pachtverhältnis mit der D GmbH und 210.000 € in der Sonderbilanz der C KG aus deren Pachtverhältnis mit der Klägerin. 43
- IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 44
- V. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 45
Zur gleichen Rechtsfrage ist bereits eine Revision beim BFH anhängig (IV R 63/11).
-