
Datum: 15.09.2022
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1809/18
ECLI: ECLI:DE:FGK:2022:0915.10K1809.18.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 40/22
Rechtskraft: nicht rechtskräftig

Tenor:

Unter Änderung der Bescheide vom 26.5.2015 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2009, 31.12.2010 und 31.12.2011 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 2.7.2018 werden die steuerlichen Einlagekonten wie folgt festgestellt:

31.12.2009: ... €

31.12.2010: ... €

31.12.2011: ... €

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob anlässlich der im Jahr ... erfolgten unentgeltlichen Übertragung von Infrastrukturassets von der Beigeladenen – die Z AG (ZAG) – auf die Y-GmbH (vormals: Y-GmbH & Co. KG, folgend nur: Y-GmbH) bei der Klägerin in den Streitjahren – 2009 - 2011 – Forderungen gegen die Y-GmbH in Höhe der bei der Y-GmbH gebildeten Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen in Bezug auf die Infrastrukturassets zu bilanzieren sind.

2

Zwischen der Klägerin und der Beigeladenen bestand in den Streitjahren aufgrund eines abgeschlossenen Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrags eine körperschaftsteuerliche Organschaft. Wegen des Ausgleichs des jeweiligen Jahresfehlbetrags durch die Beigeladene wies die Klägerin in den Streitjahren in ihren Handelsbilanzen jeweils einen Jahresüberschuss i.H.v. € aus.	3
Die Beigeladene hatte der Y-GmbH mit Übertragungsvertrag vom mit Wirkung zum ... u.a. die in ihrem Eigentum stehenden Infrastrukturassets unentgeltlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gem. § 6 Abs. 5 EStG übertragen. Die Grundstücke, auf denen sich die Infrastrukturassets befanden, blieben im Eigentum der ZAG. Der Übertragungsvertrag enthält keine Regelungen hinsichtlich eventueller Rückbauverpflichtungen.	4
Mit der Klägerin hatte die ZAG am ... zum ... einen Generalmiet- und Geschäftsbesorgungsvertrag geschlossen, aufgrund dessen die Klägerin als gewerbliche Zwischenvermieterin fungierte. In dieser Eigenschaft vermietete die Klägerin u.a. diejenigen Grundstücke, auf denen sich die o.g. Infrastrukturassets befanden, an die Y-GmbH. Über diesen Vorgang hatten u.a. die o.g. drei Beteiligten am ... einen „Rahmenvertrag über die Vermietung von Grundstücken der ZAG, die ausschließlich als Standorte genutzt werden“ (folgend nur: Rahmenmietvertrag) geschlossen. Der Vertrag enthält – soweit hier relevant – folgende Regelungen:	5
...	6
Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Rahmenvertrags Bezug genommen.	7
Für die Rückbauverpflichtungen hatte die Y-GmbH Rückstellungen gebildet, die zu Beginn des Prüfungszeitraums	8
2009 ... € betrugen und sich im Jahr	9
2010 um ... € auf ... € und im Jahr	10
2011 um ... € auf ... €	11
erhöhten.	12
Bei der Klägerin begann im September 2013 eine Außenprüfung des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung X, deren Ergebnisse die Prüfer im Betriebsprüfungsbericht vom 30.12.2014 festhielten. Die hier streitigen Prüfungsfeststellungen sind in Tz 2.3.7 des Berichts wie folgt dargestellt:	13
(...)	14
Die Betriebsprüfung würdigt den dargestellten Sachverhalt in der Weise, dass sie die in § 10 des Rahmenmietvertrags für die Y KG/GmbH festgelegten Kosten als ein Nutzungsentgelt für die Nutzung der Infrastrukturassets während der Laufzeit der objektbezogenen Anmietverträge ansieht, und nicht als auf zivilrechtlicher Grundlage beruhenden Rückbauverpflichtungen, dass also diesbezüglich eigenständige (für den zukünftigen Teil schwebende) Dauerschuldverhältnisse gegeben sind.	15
Die bisher als Rückstellungen für auf zivilrechtlicher Grundlage beruhenden Rückbauverpflichtungen ausgewiesenen Beträge i.H.v. ... € bzw. ... € zum 31.12.2011 sind	16

bei dieser Würdigung als Verbindlichkeiten/Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten für den bereits erfüllten (vergangenen) Teil der Dienstleistungsverpflichtung einzustufen und in entsprechender Höhe bei der Berichtsfirma als Forderungen zu erfassen.

Der Würdigung seitens der Betriebsprüfung liegen insbesondere folgende Überlegungen zugrunde: 17

1. 18

Bei Abschluss des Rahmenmietvertrages/der objektbezogenen Anmietverträge befanden sich die Infrastrukturassets bereits auf den angemieteten konzerneigenen Grundstücken. Die Infrastrukturassets wurden von der Y KG/GmbH nicht selbst auf „fremden“ Grundstücken errichtet, sondern bereits zuvor von der Grundstückseigentümerin. Der „ursprüngliche Zustand“ ist also der bebaute. Die Betriebsprüfung bezweifelt, dass ein fremder Dritter in der Position der Y KG/GmbH rein zivilrechtlich zum Rückbau verpflichtet wäre und dass im vorliegenden Fall durch die vorgenommenen Übertragungen und die geschlossenen Verträge eine den Gewinn mindernde (Rückbau-)Verpflichtung im Konzern geschaffen werden konnte. 19

2. 20

Der Übertragungsvertrag, mit dem die ZAG der Y KG/GmbH die Infrastrukturassets übertragen hat, enthält keine Regelungen zu evtl. Rückbauverpflichtungen. Die Rückbauverpflichtungen werden erst im Rahmenmietvertrag geregelt. 21

3. 22

Der Rückbau ist gem. § 10.1 des Rahmenmietvertrages nur für den Fall vorgesehen, wenn ZAG und Berichtsfirma diesen gemeinsam verlangen. Dies wird aus Sicht der Betriebsprüfung nur dann verlangt werden, wenn die Infrastrukturassets nach dem technischen Stand für den Betrieb nicht mehr benötigt werden würden. Aus aktueller Sicht ist im Moment genau das Gegenteil der Fall. Es erfolgt ein massiver Ausbau von Standorten wegen der Neuen Technik. Im Übrigen enthält § 10.1 aus Sicht der Betriebsprüfung eine aufschiebende Bedingung. 23

4. 24

§ 10.2 des Rahmenmietvertrages sieht eine zeitanteilige Beteiligung der Y KG/GmbH an den Rückbaukosten vor, die die Y KG/GmbH gemäß § 10.3 unabhängig von einem tatsächlichen Rückbau bei Beendigung des objektbezogenen Anmietvertrages zu zahlen hat. Eine zivilrechtliche Rückbauverpflichtung im Sinne des § 546 BGB würde den Mieter in voller Höhe treffen. Die zeitanteilige Kostenbeteiligung verdeutlicht aus Sicht der Betriebsprüfung den Gegenleistungscharakter. 25

5. 26

§ 10.5 des Rahmenmietvertrages sieht vor, dass die Y KG/GmbH die Infrastrukturassets an die ZAG zurück übertragen muss, wenn der Rückbau von der ZAG/ Berichtsfirma nicht verlangt wird und die Y KG/GmbH diesen auch nicht auf eigene Kosten vornimmt (ein Rückbau vollständig auf eigene Kosten ist aus Sicht der Betriebsprüfung damit wirtschaftlich abwegig). 27

6. 28

29

Die Abkopplung der „Rückbauverpflichtung“ beim Eintritt der Y GmbH als Mieterin in den Rahmenmietvertrag zum ...2008 verdeutlicht aus Sicht der Betriebsprüfung das Vorliegen eines eigenständigen Dauerschuldverhältnisses.

7. 30

Es besteht keine Außenverpflichtung gegenüber Konzernfremden und der Konzern trägt für den Rückbau kein größeres Risiko als das, das jeder Betriebsinhaber hinsichtlich seiner eigenen Betriebsgrundstücke trägt. (...)

Die Betriebsprüfung kommt auch bei wirtschaftlicher Betrachtung des vorliegenden Sachverhalts zu dem Ergebnis, dass die privatrechtlich vertraglich eingegangenen Verpflichtungen in § 10 des Rahmenmietvertrages ein Nutzungsentgelt für die Nutzung der Infrastruktur während der Laufzeit der objektbezogenen Anmietverträge im Rahmen eines gegenseitigen Vertrages darstellen. Führt dieses beim Verpflichteten zu einer Passivierung einer Verbindlichkeit, da diese den Verpflichteten in der Weise wirtschaftlich und rechtlich belastet und seine Inanspruchnahme wahrscheinlich ist, muss die Auslegung des nämlichen Vertrages zwangsläufig zu einer Erstarkung des Anspruchs auf Seiten des Berechtigten führen, der einen Vermögenswert darstellt, den der Berechtigte wirtschaftlich nutzen und durchsetzen kann.

Dieser Vermögenswert ist aus Sicht der Betriebsprüfung - unabhängig von seiner zivilrechtlichen Entstehung und Fälligkeit und abgesehen von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken - ein so gut wie sicherer und damit bilanzierungspflichtiger Anspruch (BFH vom 17.02.1998, VIII R 28/95, BStBl. II 1998, S. 505).

Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Betriebsprüfungsberichts Bezug genommen.

Der Beklagte folgte diesen Prüfungsfeststellungen und erließ am 26.5.2015 u.a. die hier streitgegenständlichen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheide zum 31.12.2009 bis 31.12.2011 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG. Darin änderte er die Feststellungen wie folgt:

	2009	2010	2011
Steuerliches Einlagekonto 31.12.2008	... €		
Steuerliches Einlagekonto 31.12.2009		... €	
Steuerliches Einlagekonto 31.12.2009			... €
Erhöhung lt. Bp.	... €	... €	... €
Steuerliches Einlagekonto nach Bp.	... €	... €	... €

Die o.g. Erhöhungsbeträge ergeben sich aus der Mehr- und Weniger- Rechnung der Betriebsprüfung (Anlage 8 zum Betriebsprüfungsbericht) entsprechend den Feststellungen zu den Tz 2.3.1 bis Tz 2.3.15. Die Erhöhungen laut – der hier alleine streitigen – Tz. 2.3.7. betragen:

Die hiergegen am 24.6.2015 eingelegten Einsprüche wies der Beklagte mit
Einspruchsentscheidung vom 2.7.2018 als unbegründet zurück. Wegen der weiteren
Einzelheiten hierzu wird auf die Einspruchsbegründung vom 29.6.2017 und auf die
Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 39

Die Klägerin hat am 25.7.2018 die vorliegende Klage erhoben. 40

Sie macht geltend, die Übertragung der hier relevanten Infrastrukturassets im Jahre ... von
der ZAG auf die Y-GmbH sei aus außersteuerlichen Gründen im Rahmen einer umfassenden
Umstrukturierung u.a. der Infrastrukturassets- und der Immobilienfunktion im ZAG-Konzern
erfolgt. Infolge dessen sei den Infrastrukturassetsunternehmen der der ZAG gehörende
Grund und Boden zur Nutzung überlassen worden, soweit er für Infrastrukturassetsstandorte
genutzt werde. Rechtlich sei der Y-GmbH nur das rechtliche und wirtschaftliche Eigentum an
der Infrastrukturassets, nicht jedoch der dazugehörige Grund und Boden übertragen worden.
Hierfür sei in entsprechender Anwendung des § 95 BGB die jeweilige Infrastrukturassets als
wesentlicher Bestandteil der Grundstücke in Scheinbestandteile umgewandelt und somit
sonderrechtsfähig gemacht worden. Hinsichtlich des Rückbaus der im Jahre ... schon
bestehenden Infrastrukturassets sei in § 10 des Rahmenvertrags angesichts der zuvor bereits
erfolgten Nutzung bei der ZAG eine differenzierte, folgerichtige und angemessene Regelung
mit Kostenteilung nach Nutzungsanteilen an der Gesamtnutzung getroffen worden. Ohne
diese Regelung wäre die Y-GmbH als Eigentümerin der Infrastrukturassets nach § 1004 BGB
mit Beendigung der Nutzungsüberlassung am Grund und Boden zur Beseitigung auch der
bereits im Jahr ... übertragenen Infrastrukturassets vollständig und auf eigene Kosten
rechtlich verpflichtet gewesen, so wie dies auch in § 10.4 des Rahmenvertrags für die später
aufgebauten Infrastrukturassets geregelt sei. Mit der Trennung des rechtlichen und
wirtschaftlichen Eigentums am Grundvermögen einerseits und an der Infrastrukturassets
andererseits habe die Y-GmbH gegenüber jedermann den Eigentumsschutz nach § 1004
BGB betreffend die Infrastrukturassets und die ZAG gegenüber jedermann den
Eigentumsschutz nach § 1004 BGB betreffend den Grund und Boden geltend machen
können. Die Regelungen in § 10 des Rahmenvertrags begründeten somit keinen
Beseitigungsanspruch des Eigentümers, sondern modifizierten und beschränkten ihn, um die
wirtschaftliche Abgrenzung von Nutzen und Lasten an der Infrastrukturassets angemessen zu
verteilen. Die ZAG sei durch die Regelung zur Rückbauverpflichtung auch in keiner Form
entlastet worden. Wäre die Nutzung der bestehenden Infrastruktur nämlich am Tag nach der
Übertragung beendet und diese sodann durch den Rückbau beseitigt worden, hätte die ZAG
nach § 10 des Rahmenvertrags die gesamten Rückbaukosten tragen müssen. Erst durch die
Nutzung der übertragenen Infrastrukturassets nach der Übertragung sei eine wirtschaftliche
Belastung bei der Y-GmbH entsprechend ihrer zeitanteiligen Nutzung erfolgt. 41

Die von der Betriebsprüfung angenommene Berücksichtigung eines aktiven Bilanzpostens
mit gewinnerhöhender Wirkung bei der Klägerin bezüglich der Rückbauregelungen gemäß §
10 des Rahmenvertrags komme nicht in Betracht. Insoweit lägen weder die Voraussetzungen
für die Aktivierung einer Forderung noch eines sonstigen aktiven Wirtschaftsguts vor. Eine
Forderung könne nur dann berücksichtigt werden, wenn sie ausreichend sicher wäre. Ein
sonstiges Wirtschaftsgut könne nur angenommen werden, wenn ein Vorteil vorläge, für den
ein Wert angenommen werden könnte. Hier sei völlig ungewiss, ob, wann und wie die
Rückbauregelungen nach § 10 des Rahmenvertrags mit ihrer – der Klägerin – Einbindung
überhaupt Anwendung finden werde. Die für die Forderungsaktivierung erforderliche
Sicherheit sei somit nicht gegeben; auch könne kein ausreichend konkretisierter Vorteil
festgestellt werden. 42

angenommen werden. Voraussetzungen für die Anwendung der Rückbauregelungen wäre nämlich

- die Aufgabe des Infrastrukturassetsstandorts, 43
- die Beendigung der Nutzungsüberlassung für den entsprechenden Grund und Boden, 44
- das Vorhandensein von im Jahre ... bereits bestehender Infrastrukturassets zu einem solchen künftigen Zeitpunkt auf dem Grund und Boden 45
- und der Fortbestand des Vertrags zwischen der ZAG und der Klägerin, der jedoch jährlich kündbar sei. 46

Weiterhin würde sie – die Klägerin – selbst bei Eintritt all dieser Bedingungen letztlich nichts nach § 10 des Rahmenvertrags erhalten, was sich in einem Aktivposten in ihrer Bilanz niederschlagen könnte. Denn in diesem Fall wäre allein der geräumte Grund und Boden zurückzugeben, wie er der ZAG, nicht aber ihr – der Klägerin – gehöre. Bei der ZAG sei der Grund und Boden bereits als solcher aktiviert und somit bilanziell erfasst. Darüber hinausgehende Aktivierungen bei ihr – der Klägerin – (oder der ZAG) hätten keine Grundlage. Der hier zu beurteilende Sachverhalt sei letztlich tatsächlich, rechtlich, wirtschaftlich und ertragsteuerlich vergleichbar mit dem Sachverhalt betreffend die von der Y-GmbH selbst errichtete Infrastrukturassets. Hierfür seien bei der Y-GmbH zwingend Rückstellungen für den künftigen Rückbau zu bilden, während bei ihr – der Klägerin – und bei der ZAG Aktivposten in Ansehung eines Rückbaus – über den bei ZAG bilanzierten Grund und Boden hinaus – ausschieden. Gründe für eine Ungleichbehandlung dieser Sachverhalte seien nicht ersichtlich. 47

Weiterhin gebe es auch keinen allgemeinen Grundsatz der korrespondierenden Besteuerung oder der Konzernbesteuerung wie bei einem Einheitsunternehmen, aus dem sich vorliegend etwas Anderes ergeben könne. Ein „Störgefühl“ gegen den nach der Übertragung anfallenden Aufwand aus der Rückstellungsbildung bei der Y-GmbH oder für eine entsprechende neutralisierende Forderungsaktivierung bei ihr – der Klägerin – daraus, dass vor der Übertragung im Jahr ... eine Rückstellungsbildung bei der ZAG nicht möglich gewesen, nach der Übertragung aber bei den Infrastrukturassetsunternehmen zwingend geworden sei, sei nicht gerechtfertigt. Denn der Umstand, dass für den Rückbau auf eigenem Grund und Boden Rückstellungsbildungen grundsätzlich nicht in Betracht kämen, stelle vielmehr die eigentliche Anomalie dar. Der Rückbauaufwand, der wirtschaftlich aufgrund der vergangenen Nutzung bereits entstanden sei, finde nämlich letztlich keine zeitlich entsprechende Berücksichtigung, wodurch die Abbildung der gegenwärtigen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage letztlich an Klarheit verliere, die durch eine Bewertung des Grund und Bodens ggf. nur teilweise wieder ausgeglichen werde. Letztlich sei es hinzunehmen, dass im deutschen Ertragsteuerrecht keine besondere Konzernbesteuerung existiere, bei der ein Einheitsunternehmen für den gesamten Konzern bis in jede Konsequenz hinein fingiert werde. Das gelte auch im Fall der ertragsteuerlichen Organschaft. Deswegen könne auch nicht davon ausgegangen werden, dass für jede Rückstellung ein korrespondierender Aktivposten zu bilden sei. 48

Die Klägerin beantragt, 49

unter Änderung der Bescheide zum 31.12.2009 bis 31.12.2011 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 26.5.2015 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 2.7.2018 die 50

Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2009 um ... €, des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2010 um weitere ... € und des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2011 um weitere ... € zu mindern.

Der Beklagte beantragt, 51

die Klage abzuweisen, 52

hilfsweise die Revision zuzulassen. 53

Er hat bis zur ersten mündlichen Verhandlung am 21.6.2022 geltend gemacht, die Klägerin gehe vorliegend von einer gesetzliche Rückbauverpflichtung aus; tatsächlich liege aber eine allein vertraglich begründete Kostentragungspflicht der Y-GmbH vor, die folglich bei den Vertragspartnern korrespondierende und jeweils bilanziell abzubildende Verpflichtungen als auch Ansprüche begründeten. 54

In tatsächlicher Hinsicht bedürfe es zunächst einer Klarstellung, soweit die Klägerin geltend mache: „Bei der ZAG sollten seinerzeit keine Infrastrukturassets ... zurückbleiben, sondern allein noch der unbebaute Grund und Boden, der der Immobilienfunktion zuzuordnen ist.“ Diese Formulierung sei missverständlich. Denn die von der ZAG auf die Y-GmbH übertragenen Infrastrukturassets sei wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens, welcher im Eigentum der ZAG verblieben sei. Die Infrastruktur sei durch Parteivereinbarung zum Scheinbestandteil erklärt worden, um sie isoliert übertragen zu können. Hierdurch sei der Grund und Boden jedoch mitnichten zum „unbebauten“ Grundstück geworden. Er sei nach wie vor bebaut gewesen, allerdings mit der Maßgabe, dass die nach wie vor physisch mit ihm verbundenen Betriebsvorrichtungen in das Anlagevermögen der Y-GmbH übergegangen seien. Die Klägerin habe damit der Y-GmbH kein unbebautes Grundstück, sondern ein Grundstück in bebautem Zustand überlassen. 55

Entscheidende Vorfrage sei hier, aus welchem Rechtsgrund eine Verpflichtung der Y-GmbH zum Rückbau der Anlagen oder zur Zahlung einer kostendeckenden Geldsumme entstanden sei. Denn in diesem Zusammenhang werde deutlich, wie der Anspruch der Klägerin und die von der Y-GmbH bilanziell abzubildende Verpflichtung miteinander korrelierten. Soweit die Klägerin hierzu geltend mache, die Rückbauverpflichtung der Y-GmbH ergebe sich bereits aus § 1004 BGB, dessen Inhalt lediglich durch den Rahmenvertrag modifiziert worden sei, treffe dies nicht zu. Das nach dieser Vorschrift bestehende absolute dingliche Recht des Eigentümers auf Beseitigung der Störung greife in einer „vertraglosen“ Situation, die hier nicht vorliege. Die Parteien hätten vielmehr ihre gegenseitigen Rechte und Pflichten in umfangreichen Vertragswerken, nämlich dem Übertragungsvertrag, dem Rahmenvertrag und in diversen Einzelverträgen umfassend geregelt. Parteien des Rahmenvertrags seien nicht nur die Klägerin und die Y-GmbH, sondern auch die Y GmbH als Betreiberin des Infrastrukturassetsgeschäfts sowie die ZAG als gemeinsame Konzernspitze gewesen. Wie die Klägerin zutreffend ausführe, bedingten sämtliche Verträge einander wechselseitig und bildeten letztlich ein einheitliches Werk. In diesem Zusammenhang sei entscheidend, dass sich die Infrastrukturassets zum Zeitpunkt der Übertragung auf das Infrastrukturassetsunternehmen bereits auf konzerneigenen Grundstücken befunden hätten und gerade nicht vom Infrastrukturassetsunternehmen selbst auf fremdem Grund und Boden errichtet worden seien. Nach seiner – des Beklagten – Auffassung wäre nämlich die Y-GmbH ohne die in § 10 des Rahmenvertrages eingegangene Verpflichtung weder aus mietvertraglicher (§ 546 Abs. 1 BGB) noch aus sachenrechtlicher Sicht zur Beseitigung der vorhandenen Anlagen oder zum Ausgleich der entsprechenden Kosten verpflichtet gewesen. Durch die von den Parteien gewählte Gestaltung der isolierten – zuvor zum Scheinbestandteil 56

erklärten – Übertragung der Infrastrukturassets sei die Y-GmbH nicht einer Mieterin gleichgestellt worden, die von Gesetzes wegen zur Beseitigung der von ihr vorgenommenen Einbauten verpflichtet sei. Die Beseitigungspflicht gelte nämlich nur für Veränderungen der Mietsache, die allein auf Veranlassung des Mieters vorgenommen worden seien (vgl. OLG Düsseldorf, Beschluss vom 3.5.2011 I-24 U 197/10 m.w.N.). Hier sei gerade kein unbebautes Grundstück überlassen worden; der ursprüngliche, vertragskonforme Zustand sei der bebaute gewesen. Der Unterschied werde noch deutlicher, wenn man den Sachverhalt auf seine Kernkomponenten reduziere: Allein daraus, dass ein Grundstückseigentümer einen Scheinbestandteil seines Grundstücks einer anderen Person übereigne, gerate diese nicht in die Rolle eines „Störers“ i.S.v. § 1004 Abs. 1 S. 1 BGB, wenn der Eigentümer die Ursache für die Eigentumsbeeinträchtigung selbst gesetzt habe. Eine Beseitigungspflicht könne lediglich als vertragliche (Gegen-)leistung ausbedungen werden, um die wirtschaftlichen Lasten zutreffend zu verteilen. So verhalte es sich – wie von der Klägerin selber ausgeführt – im Streitfall.

Er – der Beklagte – habe die bei der Y-GmbH gebildeten Rückstellungen für Rückbaukosten für nicht von ihr selbst errichtete Infrastrukturassets auf konzerneigenen Grundstücken aufgrund der Regelungen in § 10.3 des Rahmenvertrags anerkannt. Hiernach habe die Y-GmbH bei Beendigung eines objektbezogenen Anmietvertrags unabhängig von einem tatsächlichen Rückbau jedenfalls den Geldbetrag an die Klägerin zu entrichten, der von den Rückbaukosten zeitanteilig auf die Nutzung durch die Y-GmbH ab dem entfalle. Dabei sei er davon ausgegangen, dass diese Verpflichtung die Y-GmbH mit dem für die Bildung einer Rückstellung erforderlichen Grad der Wahrscheinlichkeit wirtschaftlich belasten werde. Ob allein die in § 10.1 des Rahmenvertrages ausbedungene Rückbauverpflichtung, die ein gemeinsames Rückbauverlangen der Klägerin und der ZAG voraussetze, zur bilanziellen Abbildung einer entsprechenden Verpflichtung ausgereicht hätte, könne dahinstehen. 57

Wenn die Y-GmbH durch die Übertragung des Infrastrukturassets nicht originär zur späteren Zahlung eines Ausgleichsbetrages verpflichtet worden sei – denn dann hätte es sich um ein entgeltliches Rechtsgeschäft gehandelt –, habe sie logischerweise als Mieterin zusätzlich zur vereinbarten Mietzahlung eine weitere Hauptpflicht übernommen. Verpflichtete sich nämlich ein Mieter vertraglich zur Herstellung eines bestimmten Zustands des Bauwerks bei Vertragsbeendigung, so werde hierdurch eine weitere Hauptleistungspflicht begründet. Die ZAG als Konzernspitze, Grundstückseigentümerin und Vertragsbeteiligte und die Klägerin als Zwischenvermieterin hätten sich die zusätzliche Hauptleistung nicht grundlos ausbedungen. Die Klägerin erhalte nämlich „nach Wahl“ entweder ein unbebautes Grundstück zurück oder könne eine Geldleistung fordern. Sie habe also einen messbaren wirtschaftlichen Vorteil, nämlich die bessere Vermietbarkeit des Grundstücks im Rahmen ihres Geschäftszwecks oder eben den Anspruch auf eine Geldleistung. Dieser Anspruch sei bilanziell abzubilden. Der Erfüllungsrückstand der Y-GmbH spiegele sich nämlich bei der Klägerin als hinreichend sicherer Ertrag. Insoweit verweise er auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung und der dort zitierten Rechtsprechung zum Pachterneuerungsanspruch (BFH-Urteil vom 17.2.1998, VIII R 28/95) und zur Realisierung von Mieterträgen bei der Überlassung von Kraftfahrzeugen (BFH-Urteil vom 20.5.1992, X R 49/89). Grund für die Aktivierung eines Pachterneuerungsanspruchs sei die bilanzielle Abbildung eines Erfüllungsüberhangs auf Seiten des Verpächters, der dem Pächter Gegenstände überlasse, die dieser erst später erneuern müsse. Der BFH weise darauf hin, dass eine Pachterneuerungsverpflichtung Teil des Pachtentgelts sei. Die Grundsätze zur Realisierung von Mieterträgen bei der Überlassung von Kraftfahrzeugen hätten für den Streitfall insofern Bedeutung, als sie den Grad der Sicherheit beschrieben, der für den bilanziellen Ansatz einer Forderung erforderlich sei. Hier wachse der Klägerin ihr Anspruch wirtschaftlich genau in dem Maße zu, wie sich die 58

Infrastrukturassets bei der Y-GmbH bis zur Abrissreife abnutze.

Zutreffend sei zwar das Vorbringen der Klägerin, dass es keinen Zwang zur korrespondierenden Bilanzierung und keine „Konzernbesteuerung“ gebe. Allerdings räume die Klägerin selbst ein, dass die ZAG ihre Entscheidungen nach Belieben beeinflussen und sogar die Gesellschaft auflösen könne. Dies sei indes unerheblich, denn andernfalls wären Forderungen zwischen Konzerngesellschaften generell nicht ansatzfähig. Bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern sei nämlich stets von der Fortführung des Unternehmens auszugehen, wenn nicht (konkrete) tatsächliche oder rechtliche Gesichtspunkte dagegen sprächen. Andererseits zeige dies, dass die ZAG als Konzernspitze die Entstehung und Sicherheit von Forderungen bei ihren Konzerngesellschaften selber bestimme.

59

Etwas Anderes – so die in Bezug genommenen Ausführungen des Beklagten in der Einspruchsentscheidung – ergebe sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 12.2.2015, IV R 29/12. Denn der dem Urteil zugrundeliegende Sachverhalt unterscheide sich entscheidend von der vorliegenden Fallgestaltung. In dem Urteil gehe es um Instandhaltungsverpflichtungen, die gesetzlich der Verpächter gegenüber dem Pächter schulde und die vertraglich vom Pächter übernommen worden seien. Während der BFH die Frage nach der Existenz aktivierungspflichtiger Forderungen dahinstehen lasse, verneine er das Entstehen von Anschaffungskosten einer möglichen Forderung, da sich der Leistungsumfang des Verpächters gegenüber dem Pächter um eben die auf den Pächter übertragene Instandhaltungsverpflichtung vermindere. Hier oblagen die Rückbauverpflichtungen zu keinem Zeitpunkt der Klägerin, weder nach dem Gesetz noch nach einem privatrechtlichen Vertrag. Durch die eingegangene Verpflichtung der Y-GmbH zum Rückbau vermindere sich der Leistungsumfang der Klägerin gegenüber der Y-GmbH nicht, vielmehr übernehme die Y-GmbH – wie ausgeführt – eine weitere Hauptleistungspflicht.

60

Hierzu repliziert die Klägerin, es gehe hier – entgegen der Auffassung des Beklagten – nicht nur um zivilrechtliche Vorfragen, sondern darüber hinaus insbesondere um die Voraussetzungen im Allgemeinen, die vorliegen müssten, um eine Forderung mit ertragsteuerlicher Wirkung zu aktivieren, die hier nicht gegeben seien. Im Übrigen halte sie – die Klägerin – die Einschätzung des Beklagten zur Zivilrechtslage nicht für zutreffend. Zudem werde die Auffassung der Beklagten dem vorliegenden Sachverhalt weder tatsächlich noch wirtschaftlich gerecht. Sie führe zudem zu unauflösbaren Wertungswidersprüchen:

61

Durch die seinerzeitige Übertragung der gesamten bestehenden Infrastrukturassets u.a. auf die Y-GmbH mit nachfolgender Nutzungsüberlassung ausschließlich des noch bei der ZAG verbleibenden bloßen Grund und Bodens sei diejenige Sach- und Rechtslage sowie ertragsteuerliche Situation eingetreten, die vorgelegen hätte, wenn die Y-GmbH die übertragenen Infrastrukturassets selbst auf dem zur Nutzung überlassenen Grund und Boden der Z AG errichtet hätte. Eine ertragsteuerlich relevante Abweichung des Sachverhalts hinsichtlich der übertragenen Infrastrukturassets zum Sachverhalt hinsichtlich der später errichteten Infrastrukturassets sei nicht erkennbar. Für die später errichteten Infrastrukturassets sei zwischen den Beteiligten unstreitig, dass bei dem Infrastrukturassetsunternehmen ertragsteuerlich eine Rückbaurückstellung zu bilden sei, während eine Forderungsaktivierung ertragsteuerlich bei der Immobilienfunktion ausscheide.

62

Die Pflichten der Y-GmbH betreffend den Rückbau ihrer eigenen Infrastrukturassets ergäben sich einerseits aus gesetzlichen Ansprüchen – nämlich aus § 1004 BGB – gegenüber der ZAG als Eigentümerin des Grund und Bodens, derzeit nur nicht ausübbar aufgrund der fortdauernden Nutzungsüberlassung am Grund und Boden, die eine Duldungspflicht impliziere, modifiziert durch den Rahmenvertrag, sowie aber auch aus vertraglichen

63

Ansprüchen aus dem Rahmenvertrag. Diese Konstellation des Vorliegens nebeneinander von im Wesentlichen gleichlautenden gesetzlichen und vertraglichen Ansprüchen, die aber erst künftig bei Ende der Nutzungsüberlassung geltend gemacht werden könnten, entspreche der relevanten Sach- und Rechtslage bei vom Mieter selbst errichteten Bauten mit Rückbauverpflichtungen, bei der sich der gesetzliche Anspruch des Eigentümers ebenfalls auch aus § 1004 BGB ergebe, der gleichfalls erst bei Ende des Vertrags über die Nutzungsüberlassung greife, weil bis dahin eine Duldungspflicht vorliege. In allen Fällen unterlägen diese Ansprüche – sowohl der gesetzliche wie auch der vertragliche – der Privatautonomie und seien also Modifikationen zugänglich. Die vom Beklagten geltend gemachte rechtliche Unterscheidung zwischen der übertragenen und der später errichteten Infrastrukturassets trage deshalb letztlich nicht.

Der Anspruch aus § 1004 BGB sei zudem nicht, wie der Beklagte meint, auf sog. vertragslose Situationen beschränkt. Der Anspruch komme auch in Vertragssituationen in Betracht, allerdings nur, soweit aus der Vereinbarung keine Duldungspflicht des Eigentümers betreffend die Störung folge. Hier trete die beseitigungspflichtige Störung des Eigentums am Grund und Boden durch die Infrastrukturassets, die sich ggf. bei Nutzungsüberlassungsbeendigung noch auf dem Grund und Boden befinden sollte, also erst ein, wenn die Nutzungsüberlassung am Grund und Boden und somit die Duldungspflicht ende. In diesem Moment sei die Y-GmbH als Eigentümer der Infrastrukturassets zur Beseitigung berechtigt und verpflichtet, die Eigentümer- und Vermieterseite sei auf diese Ansprüche verwiesen. Die Y-GmbH habe diese „Störerstellung“ bei der Übertragung durch den Erwerb des Eigentums übernommen. Daher sei die Regelung der Beseitigungspflicht nach § 1004 BGB und nach dem Rahmenvertrag angemessen und konsequent. Ein Unterschied zwischen der bestehenden Infrastrukturassets und der später errichteten könne den Parteien nicht gegen ihren Willen aufgezwungen werden. Rechtlich sei dieser auch nicht angezeigt. Der Beklagte berücksichtige nicht die Tatsache, dass die Y-GmbH das werthaltige Eigentum zur dauerhaften Nutzung und Verwertung für eigene Zwecke und sehr profitabel erworben hatte und dementsprechend die korrespondierenden Nachteile nur die Kehrseite hieraus darstellten. Möglicherweise beruhe die Auffassung des Beklagten auf der Annahme, dass mit der Störerstellung nach § 1004 BGB ein gewisses „Unrechtsurteil“ einhergehen könnte. Eine solche Bewertung wäre jedoch unzutreffend. § 1004 BGB regle unabhängig von solchen Kategorien bloße Beseitigungsverantwortlichkeiten. Wenn und soweit eine Duldungspflicht aufgrund eines Vertrags bestehe, greife § 1004 BGB nicht ein, wenn diese aber aufgrund des Vertragsendes entfalle, werde der Widerstreit der beiden Eigentümer am Grund und Boden einerseits und an der darauf befindlichen Sache andererseits durch § 1004 BGB im Sinne einer Beseitigungspflicht gelöst, wenn nichts anderes vereinbart sei. Ein „Unwerturteil“ irgendeiner Art sei somit mit dieser „Störerstellung“ gerade nicht verbunden.

Es fehle auch an einer tragfähigen Begründung für eine ertragsteuerliche Forderungsaktivierung bei ihr, der Klägerin. Hier liege in der abweichenden Regelung für die übertragenen Infrastrukturassets gegenüber der später errichteten Infrastrukturassets ausschließlich eine Besserstellung der Y-GmbH angesichts der bereits vor der Übertragung gezogenen Nutzungen vor. Eine reine Besserstellung des Schuldners – die Y-GmbH – gegenüber dem Vergleichsfall der später errichteten Infrastrukturassets könne aber bei ihr – der Klägerin – keine Aktivierung einer Forderung begründen.

Die Vorgehensweise der Übertragung der Infrastrukturassets und der Nutzungsüberlassung nur des Grund und Bodens sei auch ertragsteuerlich anzuerkennen und könne nicht, insbesondere nicht unter dem Gesichtspunkt eines behaupteten Missbrauchs, einer angenommenen mangelnden Angemessenheit oder aus sonstigen Gründen ertragsteuerlich

beiseitegeschoben werden. Die Übertragung des (zivilrechtlichen und wirtschaftlichen) Eigentums an den bestehenden Infrastrukturassets auf die neuen Infrastrukturassetsgruppe, hier die Y-GmbH, sei zwingend erforderlich gewesen, weil die Infrastrukturassetsgruppe nachfolgend die gesamten Infrastrukturassets, sowohl die bestehende als auch die später errichtete, in eigener Verantwortung und ohne Beschränkungen sowie auf eigenes Risiko und auf eigene Chance bewirtschaften sollte, während der bloße Grund und Boden entsprechend im (rechtlichen und wirtschaftlichen) Eigentum der ZAG hätte verbleiben müssen. Die Restrukturierung sei nicht aus steuerlichen Gründen veranlasst gewesen.

Die Übertragung der Infrastrukturassets auf die Y-GmbH könne auch nicht als entgeltlich oder 67
teilentgeltlich angesehen werden. Rückbaulasten der Y-GmbH ergäben sich aufgrund der getroffenen Regelung wirtschaftlich vielmehr erst nach der Übertragung der Infrastrukturassets aus der dann erfolgenden eigenen Nutzung der Infrastrukturassets durch die Y-GmbH.

Dass bei der Y-GmbH eine Rückbaurückstellung zu bilden sei, ohne dass es zu einer 68
entsprechenden Aktivierung einer Forderung bei ihr – der Klägerin – komme, entspreche der zivilrechtlich gegebenen Privatautonomie sowie dem übereinstimmenden und klar dokumentierten Willen der Beteiligten wie auch dem tatsächlich, wirtschaftlich und rechtlich vereinbarten und durchgeführten Sachverhalt. Die Infrastrukturassets des Konzerns der ZAG sei nicht statisch, sondern dynamisch. Sie werde laufend bewirtschaftet und weiterentwickelt. Dies bedeute, dass neue Infrastrukturassets errichtet, bestehende Infrastrukturassets erneuert, abgebaut oder sonst verändert werde. Standorte würden neu gewonnen und auch aufgegeben. Die Auffassung des Beklagten würde dazu führen, dass tatsächlich, rechtlich und wirtschaftlich entsprechende Sachverhalte steuerlich unterschiedlich behandelt würden. Die Durchführung eines Neubau- oder Erneuerungsvorhabens noch unmittelbar vor der Übertragung der Infrastrukturassets würde steuerlich anders behandelt, als ein durch die Infrastrukturassetsgruppe selbst durchgeführtes Neubau- oder Erneuerungsvorhaben. In beiden Fällen würde aber die Nutzung nur bei der Infrastrukturassetsgruppe liegen, die entsprechend auch die Rückbaulasten allein wirtschaftlich zu tragen hätte. Eine Rechtfertigung hierfür sei nicht ersichtlich.

Unzutreffend sei es auch, wenn der Beklagte von einer Nutzungsüberlassung des jeweiligen 69
Grundstücks im bebauten Zustand ausgehe. Denn es sei ausschließlich der bloße Grund und Boden zur Nutzung überlassen worden. Die darauf befindlichen Infrastrukturassets stehe hingegen im rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Y-GmbH und sei somit nicht Gegenstand der Nutzungsüberlassung am Grund und Boden. Insofern werde hier sehr wohl ein unbebautes Grundstück überlassen.

Die Logik des Beklagten beruhe möglicherweise auf der unrichtigen Annahme bzw. 70
Vorstellung, dass die Infrastrukturassets als solche für die Y-GmbH bei der Übertragung schon eine „Last“ dargestellt habe. Dies sei jedoch nicht der Fall gewesen. Insofern unterscheide sich der vorliegende Fall ganz wesentlich beispielsweise von einer Sachverhaltsgestaltung, bei der von vornherein ein Abbruchhaus erworben werde oder auf dem Grund und Boden befindlich sei, welches unverzüglich beseitigt werden solle und bei der die Beseitigungspflicht wirtschaftlich als Leistung angesehen werden könnte. Insbesondere die Wertung des Beklagten, es liege ein zusätzliches Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Grund und Bodens vor, gehe fehl, denn die Y-GmbH verfüge über die Infrastrukturassets gerade als Eigentümer und nutze diese auch umfassend im eigenen Interesse, genauso wie die später errichteten Infrastrukturassets.

Im Übrigen wäre eine solche „Entgeltforderung“ gleichwohl nicht aktivierbar, da insoweit die Aktivierungsvoraussetzungen nicht vorlägen. Der Verweis des Beklagten auf gerichtliche Entscheidungen zu Kfz-Mietentgelten und zu Pachterneuerungsansprüchen gehe fehl, weil die Fälle nicht vergleichbar seien. Die erforderliche Sicherheit bzw. Gewissheit für das künftige Entstehen von Forderungen oder Ansprüchen oder sonstigen Wirtschaftsgütern aus den Rückbausachverhalten sei für sie – die Klägerin – nicht gegeben, Die Y-GmbH müsse ihr oder der ZAG gar nichts bezahlen und auch nichts beseitigen, wenn die übertragenen Infrastrukturassets, die ihr schließlich gehöre, bereits anderweitig verwertet und beseitigt sei, wenn die Nutzungsüberlassung beendet werde. Ein wie auch immer gearteter Vorteil „bessere Vermietbarkeit/Verwertbarkeit“ werde vom Beklagten letztlich nur behauptet. Er wäre unbewertbar und zudem für sie – die Klägerin – nicht ausreichend substantiiert und für die ZAG neben dem Grund und Boden nicht zusätzlich aktivierbar. Während bei der Y-GmbH die Rückbaulasten in ihrer wirtschaftlichen Belastung bereits so konkretisiert seien, dass eine Rückstellungsbildung zwingend sei, seien die Kriterien für die Aktivierung nicht gleichlaufend, sondern deutlich strenger. Dies zeige gerade der Vergleich mit den vom Beklagten angeführten Entscheidungen: Weder sei die Y-GmbH laufend verpflichtet, Wirtschaftsgüter zu erneuern, die dem Vermieter gehörten und die der Vermieter abschreibe, die die Y-GmbH aber nutze, noch sei sicher, ob, wann und in welcher Höhe eine künftige Zahlung oder Beseitigung auf Anforderung eintrete und welchen Vorteil sie – die Klägerin – dann hieraus haben könne. Dies unterscheide die vom Beklagten angeführten Sachverhalte wesentlich vom vorliegenden Sachverhalt: Die Pachterneuerung sei laufend entstanden und geschuldet, die Mieterträge aus der Kfz-Überlassung seien im entschiedenen Fall gleichfalls schon entstanden und geschuldet gewesen.

Letztlich kreierte der Beklagte eine Forderung aus ergebnisorientierten Erwägungen heraus, nämlich zur steuerlichen Neutralisierung einer anzuerkennenden Rückstellung. 72

Der Beklagte hat zusätzlich geltend gemacht, sollte seiner Sichtweise nicht gefolgt werden, wäre im Streitfall die ursprünglich als unentgeltliche Überführung i.S.v. § 6 Abs. 5 EStG gewertete Übertragung der Infrastrukturassets als (teil-) entgeltlicher Vorgang zu würdigen, was die Aufdeckung stiller Reserven zur Folge hätte. Diese Konsequenz wäre bei der ZAG zu ziehen, weshalb deren Beiladung gemäß § 174 Abs. 5 AO i. V. m. § 60 FGO beantragt werde. 73

Das Gericht hat mit Beschluss vom 24.5.2022 die ZAG zum Verfahren beigeladen (Bl. 409 ff. d.A.). 74

Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt und sich in der Sache nicht geäußert. 75

In der Streitsache hatte am 21.6.2022 eine erste mündliche Verhandlung stattgefunden. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung (Bl. 435 ff. d.A.) Bezug genommen. 76

Die Klägerin hat sich danach mit Schriftsatz vom 28.6.2022 ergänzend geäußert. Darin macht sie im Wesentlichen geltend, sie halte die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision nicht für gegeben. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Schriftsatzes Bezug genommen. 77

Der Beklagte hat nach der mündlichen Verhandlung vom 21.6.2022 mit Schriftsätzen vom 29.8.2022 und vom 12.9.2022 sein Vorbringen ergänzt. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Schriftsätze Bezug genommen. Im letztgenannten Schriftsatz macht er u.a. geltend, der Rahmenvertrag vom ... sehe erstmals rechtsbegründend eine 78

zeitanteilige Teilung später anfallender Rückbaukosten zwischen der Klägerin als Vermieterin und der Mieterin vor. Verlange die Vermieterin allerdings keinen Rückbau, habe die Mieterin gleichwohl einen entsprechenden Kostenbetrag nach Maßgabe der entsprechenden Nutzungszeit zu entrichten. Dieser Anspruch entstehe laufend mit der Vermietung, und zwar auch, wenn überhaupt kein Rückbau verlangt werde. Insoweit könne die Frage nach der Übertragung etwaiger Grundsätze aus der Rechtsprechung zu Pachterneuerungsansprüchen dahinstehen.

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 15.9.2022 Bezug genommen. 79

Entscheidungsgründe 80

1. 81

Die Klage ist zulässig. 82

Der Zulässigkeit der Klage steht nicht entgegen, dass die Klägerin in den Streitjahren jeweils die Feststellung eines niedrigeren steuerlichen Einlagekontos begehrt, als vom Beklagten in den angefochtenen Bescheiden festgestellt. Zwar wirkt sich eine zu hohe Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf die Besteuerung der Klägerin nicht aus; gleichwohl wird hierdurch ihre Rechtsstellung als Vergütungsschuldnerin berührt (BFH-Urteile vom 15.3.2017, I R 67/15, BFH/NV 2017, 1276 m.w.N. auf BFH-Urteil vom 30.1.2013, I R 35/11, BStBl II 2013, 560; vom 11.7.2018, I R 30/16, BStBl II 2019, 283 m.w.N.). 83

2. 84

Die Klage ist auch begründet. 85

Die Bescheide vom 26.5.2015 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2009, 31.12.2010 und 31.12.2011 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –), soweit der Beklagte darin unter Umsetzung der Tz. 2.3.7. des Betriebsprüfungsberichts vom 30.12.2014 die steuerlichen Einlagekonten für das Jahr 2009 um ... €, für das Jahr 2010 um ... € und für das Jahr 2011 um ... € erhöht hat. Zu Unrecht geht der Beklagte insoweit davon aus, dass der Klägerin entsprechende Ansprüche aus der Rückbauverpflichtung gemäß § 10 des Rahmenmietvertrags vom ... zustehen, die bereits in den Streitjahren in der genannten Höhe zu aktivieren seien. Eine solche Aktivierungspflicht ergibt sich weder aus den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen zur Aktivierung von Forderungen noch aus den vom Beklagten ursprünglich zur Begründung seines Standpunktes für sich beanspruchten Urteile des BFH vom 17.2.1998, VIII R 28/95, BStBl II 1998, 505 zur Aktivierung eines sog. Pachterneuerungsanspruchs und vom 20.5.1992, X R 49/89, BStBl II 1992, 904 zur Aktivierung von Mieterträgen aus der Überlassung von Kraftfahrzeugen. Im Einzelnen: 86

a. 87

Der Senat teilt zunächst allerdings den Ansatz des Beklagten, dass aus der Rückbauverpflichtung gemäß § 10 des Rahmenvertrags ein selbständiger greifbarer Vermögenswert resultiert, der grundsätzlich einer Aktivierung zugänglich ist. Greifbar ist ein Vermögenswert dann, wenn er sich „nicht so ins Allgemeine verflüchtigt, dass er nur noch als 88

Steigerung des „good will“ des ganzen Unternehmens in Erscheinung tritt“, sondern ein Erwerber des Unternehmens für ihn im Rahmen der Kaufpreisbemessung ein besonderes Entgelt ansetzen würde (BFH-Urteil vom 17.2.1998, VIII R 28/95, BStBl II 1998, 505 m.w.N.). Diese Voraussetzung sieht der Senat in Bezug auf den Rückbau der zu Beginn der Mietzeit bereits vorhandenen und am Ende der Mietzeit noch existierenden Standorte als gegeben an. Denn ein gedachter Erwerber des jeweiligen Grundstücks, der für die Standorte keine Verwendung hat, würde die Tatsache, dass sich das Grundstück in einem unbebauten Zustand befindet, bei der Kaufpreisfindung berücksichtigen, weil er sich seinerseits die Kosten des sonst notwendigen Rückbaus erspart.

Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang geltend macht, die Sachlage bezüglich der bereits zum ... auf den vermieteten Grundstücken vorhandenen Standorte könne in Bezug auf das Vorliegen eines Vermögenswertes nicht anders beurteilt werden, als die Fallgestaltung, in der die Y-GmbH erst während des Laufs des Mietvertrags Standorte errichtet – bei der die Beteiligten übereinstimmend davon ausgehen, dass insoweit keine aktivierungspflichtige Vermögenswerte existieren – teilt der Senat diesen Ansatz nicht. Vermietet nämlich ein Vermieter ein anfänglich unbebautes Grundstück und erhält er zum Ende des Mietvertrags – trotz zwischenzeitlicher Bebauung des Grundstücks – das Grundstück im nämlichen unbebauten Zustand zurück, ist kein Vermögenswert erkennbar, der einer Aktivierung zugänglich wäre. So liegt der Fall in Bezug auf die vermieteten Grundstücke, bei denen bereits zu Beginn der Mietzeit Standorte existierten, indes nicht. Denn insoweit hat die Klägerin als Vermieterin zu Beginn der Mietzeit ein faktisch bebautes Grundstück zur Nutzung überlassen und erhält es am Ende der Mietzeit als unbebautes Grundstück zurück. Damit erhält die Klägerin – unabhängig davon, wem die bereits zum ... existierenden Standorte gehören und welche dingliche und/oder vertragliche Ansprüche hinsichtlich deren Beseitigung zum Ende der Mietzeit existieren – faktisch ein „Mehr“ nämlich ein nunmehr unbebautes Grundstück zum Ende der Mietzeit zurück. Darin erblickt der Senat und – da im Rahmenvertrag bei nicht erfolgreichem Rückbau durch die Y-GmbH eine finanzielle Ausgleichspflicht gegenüber der Klägerin vereinbart wurde – wohl auch die Klägerseite einen greifbaren Vermögenswert. Denn damit fallen der Klägerin die Kosten eines Rückbaus, sofern sie ihn zum Ende der Mietzeit als notwendig erachtet, finanziell nicht zur Last.

b. 90

Der oben zu a. dargestellte Vermögenswert war indes nicht bereits in den Streitjahren zu aktivieren. 91

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hat der Steuerpflichtige, der seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, in seinen Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich u.a. aus [§§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs – HGB](#) –. Nach § 240 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1, § 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann in seine Bilanz für den Schluss eines Geschäftsjahres u.a. seine Vermögensgegenstände und damit seine Forderungen vollständig aufzunehmen. 92

Die Aktivierung einer Forderung setzt die Realisation voraus, die wiederum erfordert, dass die Forderung entweder rechtlich oder doch zumindest wirtschaftlich entstanden ist, wobei dann weiter mit der künftigen rechtlichen Entstehung fest zu rechnen sein muss. Nach dem (imparitätischen) Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2, Nr. 5 HGB), das einen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung i.S. des § 5 Abs. 1 EStG darstellt, darf ein Gewinn (und damit auch eine Forderung) grundsätzlich erst ausgewiesen werden, wenn er durch einen Umsatz (Veräußerung oder sonstigen Leistungsaustausch) verwirklicht ist. Eine 93

Gewinnrealisierung tritt dann ein, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldeten Erfüllungshandlungen in der Weise erbracht hat, dass ihm die Forderung auf die Gegenleistung (z.B. die Zahlung) – von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken abgesehen – so gut wie sicher ist. Diese Voraussetzungen sind gegeben, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung erbracht, d.h. seine Verpflichtung „wirtschaftlich erfüllt“ hat, so dass dem Schuldner der Gegenleistung die Einrede des nicht erfüllten Vertrags gemäß § 320 des BGB nicht mehr zusteht. Damit ist dem Leistenden der Anspruch auf die Gegenleistung (die Zahlung) so gut wie sicher. Sein Zahlungsrisiko reduziert sich darauf, dass der Empfänger im Einzelfall Gewährleistungsansprüche geltend macht oder sich als zahlungsunfähig erweist. Dann aber ist der Schwebezustand des zugrunde liegenden Geschäfts beendet und der Gewinn aus dieser Leistungsbeziehung realisiert (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB). Ohne Bedeutung für die Gewinnrealisierung ist, ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt worden ist, ob die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird.

Forderungen (§ 266 Abs. 2 B. II. HGB), insbesondere Geldforderungen aus Lieferungen und Leistungen, sind wirtschaftlich entstanden und damit zu aktivieren, sobald sie (unabhängig von der rechtlichen Entstehung) wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht, d.h. die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und am Bilanzstichtag hinreichend sicher sind, so dass der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen kann. Für die Bilanzierung kommt es nicht entscheidend darauf an, ob ein Anspruch bereits im zivil- oder öffentlich-rechtlichen Sinne entstanden ist. Maßgebend ist bei einem erst in der Entstehung begriffenen Anspruch vielmehr, ob sich die Anwartschaft genügend konkretisiert hat und im Falle einer Betriebsveräußerung von den Vertragsparteien bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt würde. 94

Eine aufschiebend bedingte Forderung kann grundsätzlich nicht aktiviert werden, weil sie erst mit Eintritt der Bedingung (= Realisationseignis) entsteht (§ 158 Abs. 1 BGB). 95
Ausnahme: kommt eine Aktivierung dann in Betracht, wenn die aufschiebend bedingte Forderung im Einzelfall hinreichend konkretisiert erscheint, was angenommen werden kann, wenn der Bedingungseintritt zumindest so gut wie sicher ist. Aufschiebend bedingte Forderungen, bei denen der Bedingungseintritt ungewiss ist, dürfen nicht aktiviert werden, wenn die Bedingung bis zum Bilanzstichtag nicht eingetreten ist.

Mit Einbuchung einer Forderung aus Lieferung oder Leistung tritt regelmäßig die Gewinnrealisierung ein. Der Zeitpunkt der Einbuchung richtet sich deshalb nach den Bilanzierungsgrundsätzen schwebender Geschäfte. Solange ein Leistungsaustauschvertrag beiderseitig noch nicht erfüllt ist, entfällt ein Bilanzansatz. Vor seiner wirtschaftlichen Erfüllung handelt es sich bei dem geschäftlichen Vorgang um ein schwebendes Geschäft. Ein schwebender Vertrag liegt vor, wenn bei einem zweiseitig verpflichtenden Vertrag, der auf einen gegenseitigen Leistungsaustausch gerichtet ist, der zur Sach- oder Dienstleistung Verpflichtete noch nicht vollständig erfüllt hat. Ohne Bedeutung ist es, ob bereits eine Rechnung erstellt worden oder der Anspruch fällig ist. Ansprüche und Verbindlichkeiten aus einem schwebenden Geschäft dürfen in der Bilanz grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, weil während des Schwebezustands die (widerlegbare) Vermutung besteht, dass sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen. Ein Bilanzausweis ist nur geboten, wenn und soweit das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört ist oder aus diesem Geschäft ein Verlust droht. 96

Die Regeln zur bilanzrechtlichen Behandlung schwebender Geschäfte gelten auch für Dauerschuldverhältnisse. Bei (zeitraumbezogenen) Dauerschuldverhältnissen besteht jedoch die Besonderheit, dass kein Erfüllungszeitpunkt für Zwecke der Ertrags- und Gewinnrealisierung (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB) – anders als bei nicht zeitraumbezogenen Verträgen – auszumachen ist, an den die Realisierung anknüpfen könnte. Sie führen vielmehr zu einer zeitproportionalen Gewinnrealisierung, weil die zeitraumbezogene Leistung sich in jedem Augenblick des Vertragszeitraums konkretisiert. Die allgemeinen Grundsätze sind deshalb hier mit der Maßgabe anzuwenden, dass das gesamte Rechtsverhältnis in einzelne zeitliche Segmente aufgeteilt wird, von denen eins am Bilanzstichtag endet. Das Dauerschuldverhältnis ist danach als am Bilanzstichtag erfüllt anzusehen, wenn der Dienst- oder Sachleistungsverpflichtete die von ihm bis dahin geschuldeten Leistungen ganz oder vollständig erbracht hat, sodass das Rechtsverhältnis hinsichtlich seines zeitlich zurückliegenden Teils nicht mehr „schwebt“, sondern insoweit ein Gewinn realisiert wird. Lediglich hinsichtlich zukünftiger Zeitabschnitte bleiben zeitraumbezogene Leistungsverhältnisse auch nach zeitanteiliger Erfüllung „schwebend“. Die allgemeinen Regeln gelten auch für die Voraussetzungen und Rechtsfolgen eines Erfüllungsrückstands bei Dauerschuldverhältnissen nur mit der Maßgabe, dass es auf die bis zum Bilanzstichtag zu erbringenden und erbrachten Leistungen ankommt, wobei insbesondere maßgeblich ist, ob eine am Bilanzstichtag ausstehende Leistung eine vor dem Stichtag erbrachte Gegenleistung des anderen Teils abgelten soll (vergl. zum Ganzen: FG München, Urteil vom 2.4.2014, 1 K 1807/10 m.w.N.).

aa. 98

Ausgehend von diesen Grundsätzen teilt der Senat den Ansatz des Beklagten nicht, wenn er mit dem Schriftsatz vom 12.9.2022 geltend macht, „erst und unmittelbar aus dem Mietvertrag“ entstehe „ein neben die in § 8 vereinbarte Miete tretender Anspruch, der zu jedem nachfolgenden Bilanzstichtag jeweils hinreichend konkretisiert und damit realisiert ist und aktiviert werden muss.“ 99

Dem steht entgegen, dass das Entstehen eines Anspruchs der Klägerin aus der Rückbauverpflichtung gemäß § 10 des Rahmenvertrags keineswegs gewiss ist. Zu Recht macht die Klägerin in diesem Zusammenhang geltend, Voraussetzung für die Anwendung der Rückbauregelung sei u.a. das Vorhandensein von im Jahre ... bereits bestehender Infrastruktur zum Zeitpunkt der Mietvertragsbeendigung. Hierzu ist festzustellen, dass mit dem Übertragungsvertrag vom ... mit der Beigeladenen alleine die Y-GmbH die Eigentümerin der bereits am ... existierenden Standorte mit der Folge geworden ist, dass sie während der Mietzeit mit diesen Standorten nach eigenem Belieben verfahren konnte; das umfasste insbesondere auch die Befugnis, ggf. die Standorte – aus welchen Gründen auch immer – bereits während der Mietzeit zu entfernen. Für diesen Fall indes würde die Rückbauverpflichtung gemäß § 10 des Rahmenvertrags komplett leerlaufen, so dass aus ihr überhaupt keine Ansprüche der Klägerin resultierten. Darauf, ob und ggf. in welcher Häufigkeit diese Fallgestaltung tatsächlich jemals eingetreten ist, kommt es nach Auffassung des Senats nicht an. Denn rechtlich ist ein solcher Fall jedenfalls denkbar. Alleine vor diesem Hintergrund ist es nach Auffassung des Senats verfehlt, aus § 10 des Rahmenvertrags vor Beendigung des jeweiligen Mietvertrags hinreichend konkretisierte und damit realisierte Ansprüche anzunehmen, die bereits in den Streitjahren zu aktivieren wären. Es fehlt insoweit an einer „quasisicheren Forderung“ (vergl. BFH-Urteil vom 17.2.1998, a.a.O.). 100

bb. 101

102

Die Auffassung des Beklagten ist auch nicht mit den oben dargestellten Grundsätzen zur Aktivierung von Ansprüchen aus schwebenden Geschäften zu vereinbaren. Denn danach gilt, dass Ansprüche und Verbindlichkeiten aus einem schwebenden Geschäft in der Bilanz grundsätzlich nicht berücksichtigt werden dürfen, weil während des Schwebezustands die widerlegbare Vermutung besteht, dass sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen. So liegt der Fall auch hier: Während des Laufs des Mietvertrags als Dauerschuldverhältnis sind die wechselseitigen Pflichten zwischen den Beteiligten durch die Nutzungsüberlassung der Grundstücke durch die Klägerin einerseits und durch die Zahlung der jeweiligen Miete andererseits ausgeglichen. Eine anderweitige Beurteilung entsprechend der Auffassung des Beklagten wäre nur gerechtfertigt, wenn man annähme, dass das Gleichgewicht zwischen den wechselseitigen Pflichten aus dem Mietvertrag durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört wären. Einen solchen Erfüllungsrückstand der Y-GmbH in Bezug auf die bei Beendigung des Mietvertrags möglicherweise entstehende Verpflichtung zum Rückbau der Standorte bereits während des laufenden Vertrags vermag der Senat hier indes nicht zu erkennen. Soweit der Beklagte sich ursprünglich zur Begründung seines gegenteiligen Standpunkts auf die vom BFH aufgestellten Grundsätze zur Aktivierung eines Pachterneuerungsanspruchs berufen hat, folgt der Senat dem nicht, weil insoweit eine nicht vergleichbare Interessenlage zwischen der Klägerin und der Y-GmbH besteht:

Überträgt der Verpächter die grundsätzlich ihm obliegende Instandhaltungspflicht bezüglich der Pachtgegenstände auf den Pächter, ist nach der Rechtsprechung des BFH das Gleichgewicht des Pachtverhältnisses gestört, solange der Pächter die erforderliche Erhaltungs- und Erneuerungsmaßnahmen nicht durchgeführt hat. Denn der Verpächter habe seine Leistungsverpflichtung mit der Überlassung der Pachtgegenstände jeweils vollständig erfüllt, wohingegen dem Pächter aber die Erfüllung seiner Leistungsverpflichtungen in vollem Umfang erst möglich sei, wenn eine Instandhaltung der Pachtgegenstände oder deren Ersatzbeschaffung erforderlich werde. Eine solche Störung des Gleichgewichts der Vertragsbeziehungen sei keine Besonderheit des Pachtvertrages mit Erneuerungsverpflichtung; sie sei bei Dauerschuldverhältnissen vielmehr die Regel. Denn die zeitraumbezogene Leistung des Verpächters konkretisiere sich in jedem Augenblick der Nutzungsüberlassung und unabhängig von gesetzlich oder vertraglich bestimmten Abrechnungszeiträumen für die Gegenleistung. Soweit sich der durch solche Abrechnungszeiträume ergebende Erfüllungsrückstand des Nutzungsberechtigten über den Bilanzstichtag hinziehe und das Bilanzergebnis dadurch wesentlich beeinflusst werde, habe dieser eine Verbindlichkeit oder Rückstellung zu passivieren, der Nutzungsverpflichtete einen Anspruch zu aktivieren. Dies beruhe auf der Erwägung, dass bei der gebotenen wirtschaftlichen Beurteilung des Erfüllungsrückstandes beim Pächter ein Aufwand und beim Verpächter ein Ertrag realisiert werde (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Das sei für den Aufwand des Mieters bzw. Pächters unter Berücksichtigung des Imparitätsprinzips weitgehend unbestritten, gelte aber auch für den Anspruch des Vermieters bzw. Verpächters auf die Gegenleistung. Denn ihm gegenüber könne der Pächter – unter der Voraussetzung der Fortführung des Pachtvertrages, die nach Bilanzrecht zu unterstellen sei (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) – die Einrede des nicht erfüllten Vertrages nicht mehr erheben. Damit werde der Anspruch – unabhängig von seiner zivilrechtlichen Entstehung und Fälligkeit und abgesehen von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken – zu einer so gut wie sicheren und damit bilanzierungspflichtigen Forderung. Allerdings treffe diese Beurteilung nur dann zu, wenn der Pachterneuerungsfall noch während der Pachtzeit eintrete. Nur unter dieser Voraussetzung gerate der Pächter in einen Erfüllungsrückstand und erwerbe der Verpächter einen Anspruch auf Erneuerung der Pachtgegenstände. Diese Voraussetzung sei erfüllt, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer der erneuerungsbedürftigen Wirtschaftsgüter mit der Laufzeit

des Pachtvertrages übereinstimme und deshalb mit hinreichender Wahrscheinlichkeit bei Aufstellung der Bilanz damit zu rechnen sei, dass alle Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens innerhalb der Pachtzeit ersetzt werden müssten (BFH-Urteil vom 17.2.1998, VIII R 28/95, BStBl II 1998, 505).

Der Senat muss nicht abschließend darüber befinden, ob er diese Grundsätze für zutreffend hält. Denn selbst wenn dies der Fall wäre, unterscheidet sich der vorliegende Fall von dem Fall der Übertragung der Pachterneuerung auf den Pächter grundlegend: 104

Bei der Betriebsverpachtung sind alle Gegenstände, die der Erneuerung unterliegen, Gegenstand des Nutzungsüberlassungsvertrags. Damit besteht eine unmittelbare Verknüpfung zwischen dem vertraglich überlassenen Nutzungsgegenstand – der sich sukzessive abnutzt und entsprechend sukzessive instandgehalten werden muss – und dem Erneuerungsanspruch. Der Verpächter, der Eigentümer der Pachtgegenstände ist – und auch während der Pachtzeit bleibt – ist entsprechend an der fortlaufenden Erhaltung der Pachtsache interessiert. Diese Interessenlage besteht hier nicht. Denn die Infrastruktur und deren Abnutzung stehen in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem eigentlichen Mietgegenstand, nämlich dem alleine vermieteten Grund und Boden. Die Klägerin vermietet der Y-GmbH jeweils alleine das jeweilige Grundstück, das keiner Abnutzung unterliegt. Die Standorte, die der Abnutzung unterliegen, stehen hingegen nicht im Eigentum der Klägerin. An deren Erhalt kann sie entsprechend nicht interessiert sein. Ihr Interesse während des Laufs des Mietvertrags richtet sich alleine darauf, den jeweiligen Mietzins zu erhalten. Eine – gedachte – sukzessive Entfernung der Infrastruktur während des Laufs des Mietvertrags ist nicht im Interesse der Klägerin. Die Frage der Entfernung der Standorte stellt sich erst mit Beendigung des Mietvertrags und nicht bereits während dessen Lauf. Während des Laufs des Mietvertrags ändert sich ausschließlich das Verhältnis der Nutzung der Standorte der Beigeladenen vor Abschluss des Mietvertrags zu deren Nutzung durch die Y-GmbH nach Abschluss des Mietvertrags und damit die Höhe des von der Y-GmbH mit Ende des Mietvertrags zu zahlenden Anteils für den Rückbau. Dies ist indes für die Frage, ob sich der Anspruch aus der Rückbauverpflichtung bereits während der Streitjahre realisiert hat, ohne Bedeutung. Die Pachtgegenstände hingegen unterliegen einem sukzessiven Verschleiß, so dass sich die Frage deren Erhalts bereits sukzessive während des Laufs des Pachtvertrags stellt. Unterbleibt sie, tritt insoweit ein Erfüllungsrückstand ein. Dass hier die Y-GmbH mit ihrer Verpflichtung zum Rückbau der Infrastruktur während des Laufs des Mietvertrags in Rückstand gerät, kann hingegen nicht angenommen werden. Denn bei ihr besteht keine – gedachte – Verpflichtung, während des Laufs des Mietvertrags abschnittsweise die Standorte entfernen zu müssen. Insoweit gerät sie deshalb auch in keinen Erfüllungsrückstand. Insoweit bedarf es auch – anders als im Fall der Pachterneuerung – keiner Untersuchung der Frage, ob die Abnutzungsdauer der Infrastruktur mit der Dauer des Mietvertrags übereinstimmt. Denn die Frage der Abnutzung der Infrastruktur – die der Klägerin nicht gehören – steht in keinerlei Zusammenhang mit dem Mietvertrag. Hier relevant sind lediglich die Modalitäten zur Entfernung der Infrastruktur bei Beendigung des Mietvertrags und zwar ohne Klärung der Frage, ob und ggf. inwieweit sie sich zu diesem Zeitpunkt abgenutzt haben. 105

cc. 106

Angesichts der obigen Ausführungen bedarf es auch keiner Entscheidung des Senats zu der Frage, ob er der neueren Rechtsprechung des BFH zur Aktivierung einer Instandhaltungsverpflichtung zu folgen vermag (BFH-Urteil vom 12.2.2015, IV R 29/12, BStBl II 2017, 668), derzufolge eine Aktivierung eines Pachterneuerungsanspruchs nicht in Betracht kommt, weil mangels Anschaffungskosten des Pächters in Bezug auf den Anspruch allenfalls 107

eine Aktivierung mit einem Wert von Null erfolgen könne (vergl. dazu Urteilsanmerkung von Weber-Grellet, FR 2015, 555: Dort die Urteilsbegründung als „abenteuerlich“ bezeichnet). Denn mangels Anwendbarkeit der Grundsätze zur Pachterneuerung im vorliegenden Fall bedarf es nicht der Klärung der Frage, mit welchem Wert der Anspruch in den Streitjahren zu bilanzieren wäre.

dd. 108

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem vom Beklagten für sich in Anspruch genommenen Urteil des BFH vom 20.5.1992, X R 49/89, BStBl II 1992, 904. Denn dort ging es um Realisierung von Mieterträgen anlässlich der Überlassung von Kraftfahrzeugen. Zu beurteilen war die Frage, ob bei mehrtägigen Vermietungen von Kfz, die am Bilanzstichtag noch andauerten, die zu diesem Stichtag angefallenen Tagespauschalsätze als Mietzinsforderungen zu aktivieren seien. In Frage stand damit das Realisationsprinzip bezüglich einer der im Synallagma stehenden Hauptleistungspflichten aus dem Mietvertrag, nämlich die des Mietzinsanspruchs. Konkret zu beurteilen war, ob die Gegenleistung aus dem Mietvertrag – der Mietzins – angesichts der vom Vermieter bereits in der Vergangenheit erbrachten Leistung so gut wie sicher und daher realisiert war. Um diese Frage geht es hier nicht. Denn die Frage, ob der Anspruch der Klägerin gegen die Y-GmbH auf Zahlung der Pacht in den Streitjahren entstanden ist, steht hier nicht im Streit. Hier geht es vielmehr um den Realisationszeitpunkt einer erst bei Beendigung des Mietverhältnisses bestehenden Verpflichtung der Y-GmbH zur Beseitigung von Infrastrukturassets. Bezüglich dieser Leistung ist die Klägerin nicht etwa in der Form in Vorleistung getreten, dass sie das jeweilige Grundstück überlassen hat, um die Beseitigung zu erlangen. Insoweit ist hier die Beseitigungspflicht der Y-GmbH nicht die Hauptleistungspflicht aus dem Mietvertrag. Diese besteht vielmehr in der Zahlung der jeweiligen Miete. Die Realisierung dieser Pachtzinsforderungen der Klägerin steht nicht im Streit.

109

3. 110

Die Feststellung der steuerlichen Einlagekonten für die Streitjahre errechnet sich wie folgt: 111

	2009	2010	2011
Steuerliches Einlagekonto lt. angefochtenem Bescheid	... €		
Steuerliches Einlagekonto zum 31.12.2009 lt. Urteil		... €	
Steuerliches Einlagekonto 31.12.2010 lt. Urteil			... €
Minderung lt. Urteil	... €	... €	... €
Steuerliches Einlagekonto nach Bp.	... €	... €	... €

112

4. 113

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Satz 1 FGO. 114

5. 115

116

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig, weil die Beigeladene im Verfahren weder einen Antrag gestellt noch das Verfahren auf anderweitige Art und Weise gefördert hat (vergl. § 139 Abs. 4 FGO und Stapperfend in Gräber, FGO, 9. Auflage, § 139 Rz 160 m.w.N.).

6.

117

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Grundsätze der BFH-Urteile vom 17.2.1998, VIII R 28/95, vom 20.5.1992, X R 49/89 und vom 12.2.2015, IV R 29/12, zur Frage der Aktivierungspflicht von Ansprüchen anlässlich der Beendigung eines Mietverhältnisses zuzulassen. 118