

Titel:

Kosten für Implementierung angeschaffter Software als Anschaffungskosten für das Nutzungsrecht an der Software Keine Aktivierung von Anschaffungskosten und Implementierungskosten bei laufender Entgeltzahlung für das Nutzungsrecht an der Software Übertragung eines Veräußerungsgewinns auf Außenanlagen eines Betriebsgrundstücks

Normenketten:

EStG § 5 Abs. 1

EStG § 5 Abs. 2

EStG § 6b Abs. 1

HGB § 255 Abs. 1 S. 1

Leitsätze:

1. Kosten für die Implementierung angeschaffter Software gehören in der Regel als Betriebsbereitschaftskosten zu den Anschaffungskosten für das Nutzungsrecht an der Software. (redaktioneller Leitsatz)
2. Sind für das Nutzungsrecht an der Software laufende Entgelte zu zahlen, dürfen dessen Anschaffungskosten nach den Grundsätzen für schwebende Geschäfte nicht aktiviert werden. Dies gilt auch für die Implementierungskosten. Anders sieht der BFH dies für Nebenkosten der Bestellung eines Erbbaurechts. (redaktioneller Leitsatz)
3. Eine Aktivierung der Implementierungsleistungen als selbständiges - von dem Nutzungsrecht an der Software verschiedenes - Wirtschaftsgut wird in der Regel ausscheiden. (redaktioneller Leitsatz)
4. Außenanlagen (Stellplätze) auf Betriebsgrundstücken sind keine „Gebäude“ im Sinne des § 6b EStG, sodass die Anschaffungskosten der Außenanlagen nicht nach Abs. 1 dieser Vorschrift um Veräußerungsgewinne vermindert werden können, um eine (sofortige) Versteuerung stiller Reserven insoweit zu vermeiden. (redaktioneller Leitsatz)
5. Bei Außenanlagen auf Betriebsgrundstücken besteht in der Regel kein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit Gebäuden. Es handelt sich um selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter (BFH-Rechtsprechung). (redaktioneller Leitsatz)
6. Die Frage, ob § 6b EStG auf selbständige Gebäudeteile (z. B. Ladeneinbauten) Anwendung findet, stellt sich bei Außenanlagen nicht. (redaktioneller Leitsatz)
7. Im Wesentlichen inhaltsgleich mit Senatsurteil FG München, Urteil v. 4. 2.2021, 10 K 3084/19. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Aktivierung von Nutzungsrechten an Software, Implementierungsleistungen, immaterielles Wirtschaftsgut, Anschaffungskosten, Übertragung eines Veräußerungsgewinns auf Außenanlagen eines Betriebsgrundstücks, Stille Reserven

Fundstellen:

EFG 2021, 935

ErbbauZ 2021, 153

LSK 2021, 8564

Tatbestand

I.

1

Streitig sind der Abzug von Aufwendungen für die Einführung und Implementierung von Software als Erhaltungsaufwand oder über die Absetzung für Abnutzung (AfA) verteilt auf die Nutzungsdauer sowie in 2011 die Anwendung des § 6b Einkommensteuergesetz in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) auf Außenanlagen.

2

Gesellschafter der Klägerin waren in den Streitjahren X-GmbH als Komplementärin mit einer Gewinnbeteiligung in Höhe von 15,50 % in 2011 und 12,55 % in 2012 sowie X-KG als Kommanditistin mit einer Gewinnbeteiligung in Höhe von 84,50 % in 2011 und 87,45 % in 2012.

3

Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 5, § 4 Abs. 1 EStG.

4

In 2011 übertrug die Klägerin das Grundstück Z an die Kommanditistin, die es teilweise an die Klägerin vermietete. In der Sonderbilanz der Kommanditistin zum 31. Dezember 2011 sind die Anschaffungskosten der Außenanlagen des Grundstücks Z um eine „§ 6b-Rücklage“ in Höhe von 303.181 EUR vermindert.

5

Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung stellten die Prüfer u. a. fest (Prüfungsbericht vom 2. Dezember 2016), dass bei „Konzessionen, Schutzrechte, Lizenzen“ Anschaffungskosten für Implementierung/Softwareeinführung in Höhe von 650.000 EUR in 2011 und (350.000 EUR - AfA 20 % von 1 Mio. EUR p. a. 200.000 EUR =) 150.000 EUR in 2012 zu aktivieren seien. Seit dem 1. Januar 2012 werde eine individualisierte SAP-Standard-Software eingesetzt, die von der Y-Verlagsgruppe für ihre Zwecke entwickelt worden sei und spezielle Module für das Verlagswesen umfasse (z. B. Onlinehandel und Backoffice). Grundlage sei ein Rahmenkooperationsvertrag (RKV) der Kommanditistin mit Y-GmbH vom Mai 2011. Für die einzelnen Projekte seien Unterverträge zwischen der Klägerin und Y-KG geschlossen worden. Neben laufenden Lizenzgebühren für die SAP-ERP-Software fielen ab 2012 vierteljährliche Lizenzzahlungen für die von Y übernommenen Projekte an. Der RKV wie die Unterverträge regelten daneben die Kosten der Einführung des Systems mit dem Ziel der Adaption der X-Gruppe-Prozesse auf die bestehende Systemlandschaft der Y-Gruppe. Die Arbeiten umfassten hauptsächlich die Implementierung und seien neben verschiedenen fremden Dienstleistern hauptsächlich von der Y-Gruppe durchgeführt worden. Diesbezüglich lägen Werkverträge vor, was aus mehreren Vertragsbestandteilen ersichtlich sei, insbesondere werde ein Erfolg geschuldet, für die Projekte seien Abnahmen und Gewährleistungen vereinbart. In den Vertragstexten werde mehrfach auf das Werkvertragsrecht Bezug genommen. Das Vorliegen von Werkverträgen impliziere allgemein die Anschaffung von Software. Bereits die Kosten der Implementierung und Einführung des Systems stellten zu aktivierende Wirtschaftsgüter dar. Die gesamten Kosten hätten 3.412.649,92 EUR betragen. Geschätzt werde der werthaltige Teil der Aufwendungen einvernehmlich mit ca. 30 % (= 1.000.000 EUR).

6

Weiter stellten die Prüfer fest, dass in 2011 der Veräußerungsgewinn der Außenanlagen (Parkplatzanlagen) des Grundstücks Z, soweit er auf die Kommanditistin entfalle (84,5 %), nicht gem. § 6b EStG auf die Anschaffungskosten der Außenanlagen in der Sonderbilanz übertragen werden könne. Begünstigt seien nur Veräußerungsgewinne aus Grund und Boden und Gebäuden, hinsichtlich § 6b EStG stellten bei Betriebsgrundstücken Außenanlagen eigene Wirtschaftsgüter dar. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien insofern um 289.506 EUR (= 303.181 EUR Versteuerung stille Reserven Außenanlagen wegen Überführung vom Gesellschaftsvermögen ins Sonderbetriebsvermögen (SBV) der Kommanditistin abzüglich 13.675 EUR zusätzliche AfA auf die in 2011 zu 85,7 % an die Klägerin vermieteten Außenanlagen im SBV) zu erhöhen.

7

Das beklagte Finanzamt (FA) folgte der Auffassung der Prüfer und setzte mit gem. § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheiden vom 9. März 2017 - jeweils unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung - den Gewerbesteuermessbetrag auf 203.045 EUR für 2011 und 174.219 EUR für 2012 fest. Dabei ging das FA von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 5.845.600 EUR (bisher 4.906.094,16 EUR) in 2011 und 5.051.562,13 EUR (bisher 4.893.038 EUR) in 2012 aus.

8

Dagegen legte die Klägerin Einsprüche ein.

9

Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 22. November 2019). Zur Begründung führte das FA aus, die Kosten für Implementierung und Einführung des Systems der individualisierten SAP-

Standard-Software seien zu aktivieren. Nach den vorgelegten Verträgen seien Leistungselemente des Werkvertragsrechts (und nicht des Dienstvertragsrechts) für die Vertragsgestaltung prägend. Es werde ein Erfolg geschuldet. Schon nach der Präambel des RKV sei Ziel der strategischen Partnerschaft die Adaption der X-Gruppe-Prozesse auf die bestehende Systemlandschaft. Die Weiterentwicklung und Optimierung der bestehenden Systemlandschaft sei dabei grundsätzlich eine Pflicht der Y-GmbH. In den vorliegenden Verträgen seien der Umfang des Werks und der Ablieferungszeitpunkt bestimmt. Der Vertrag betreffe einen fest umrissenen Leistungsgegenstand. Vorliegend seien sogar Fixtermine für die Leistungen der Y-GmbH festgelegt. Y-GmbH sei verantwortlich. Sie sei federführend für die Erbringung der vertragsgegenständlichen Leistungen. Leistungs- und Erfüllungsort seien die Geschäftsräume der Y-GmbH. Y-GmbH trage die Projekt- und Planungsverantwortung. Anders als bei einem Dienstvertrag seien Regelungen für eine Abnahme vorgesehen. Weiter wäre bei einem Dienstvertrag eine Gewährleistung wie in Nr. 10 RKV (mit ausdrücklichem Hinweis auf kauf- und werkvertragliche Ansprüche) nicht möglich. Das Gesetz sehe dafür nur ein Kündigungsrecht oder Schadensersatzansprüche vor. Bei Implementierung/Softwareeinführung handele es sich um Wirtschaftsgüter. Sie stellten Vorteile für den Betrieb dar, verkörperten einen eigenen wirtschaftlichen Wert, da sie das System erst nutzbar machten, und seien von längerfristigem Nutzen, nämlich solange das ganze System im Unternehmen eingesetzt werde. Diese beiden Voraussetzungen seien schon aufgrund der Höhe der Investition als erfüllt anzusehen. Das Merkmal der selbständigen Bewertbarkeit ergebe sich aus der entgeltlichen Übertragbarkeit mit dem Betrieb, denn ein gedachter Erwerber der X müsse den Vorteil einer bereits durchgeführten Implementierung/Softwareeinführung vergüten.

10

Eine Übertragung der stillen Reserven gem. § 6b EStG sei hinsichtlich der Außenanlagen nicht zulässig. Begünstigt seien nur Grund und Boden sowie Gebäude. Hof- und Platzbefestigungen, Straßenzufahrten, Befestigungen für Stellplätze und Umzäunungen von Betriebsgrundstücken (hier das veräußerte Grundstück Z) seien keine Gebäudeteile, sondern selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter.

11

Ihre Klage begründet die Klägerin im Wesentlichen wie folgt:

12

Eine Aktivierung von Kosten des Y-Projekts, auch in Höhe des vom FA für werthaltig geschätzten Kostenanteils von 30 %, scheide mangels Vorliegens eines Werkvertrags und mangels Anschaffung eines der Klägerin zuzurechnenden Wirtschaftsguts aus. Die vom FA aktivierten Kosten in Höhe von 650.000 EUR in 2011 und 350.000 EUR in 2012 stellten Aufwand dar.

13

Zum einen seien keine Werkleistungen vereinbart worden.

14

Anlass für den Abschluss der Verträge sei der Bedarf der X-Gruppe, v. a. der Klägerin, an funktionsfähigen Online-Plattformen und den mit deren Betrieb zusammenhängenden Leistungen, insbesondere in den Bereichen Backoffice, Marketing und Redaktion. Die Y-Gruppe verfüge über langjährige Erfahrungen und eigene funktionierende Online-Systeme in diesen Bereichen. Die Kooperation habe beinhaltet, dass die Y-Gruppe ihre eigenen Systeme für den Betrieb der X-Gruppe anpasst. Die Kommanditistin und Y-GmbH als jeweilige Konzernobergesellschaften hätten deshalb einen RKV vom Mai 2011 abgeschlossen, unter dem die Untergesellschaften Unterverträge abgeschlossen hätten. Der RKV enthalte umfassende Regelungen für alle Leistungen, insbesondere zu Eigentum, Nutzung, Leistungsart, gegenseitigen Rechten und Pflichten, Gewährleistung, Vertragsdauer und Folgen einer Vertragsbeendigung. In den Unterverträgen (Projektverträge, Service Level Agreements) seien dann im Wesentlichen die konkreten Leistungen in technischer und zeitlicher Hinsicht sowie ggf. Abweichungen vom RKV vereinbart worden. Aus dem beispielhaft vorgelegten Projektvertrag Backoffice vom 29. September 2011 nebst Anlage 1 „Leistungsvertrag Backoffice“ zwischen Klägerin und Y-KG ergäben sich keine wesentlichen, über den RKV hinausgehenden Aspekte für die hier entscheidenden Fragestellungen. Denn dieser Projektvertrag habe lediglich einzelne Parameter für das Projekt Backoffice konkretisiert und verweise im Übrigen weitestgehend auf den RKV. Gleiches gelte für weitere, zwischen der Klägerin und Y-KG z. T. auch erst später auf Basis des RKV geschlossene Projektverträge.

15

Der RKV befasse sich umfassend mit der Regelung der Anpassung der Y-Systemlandschaft an die Bedürfnisse der Klägerin, der Überführung von Daten der X-Gruppe in die Y-Systemlandschaft sowie der Ingangsetzung und Aufrechterhaltung des laufenden Betriebs dieser Prozesse einschließlich der Nutzung und Fortentwicklung des geistigen Eigentums der Y-Gruppe. Die Gesellschaften der Y-Gruppe hätten hierfür vorwiegend Dienstleistungen an dem von Y-Gruppe entwickelten geistigen Eigentum zu erbringen. Y-Gruppe müsse innerhalb des vereinbarten Kostenrahmens für die Funktionsfähigkeit der Prozesse der X-Gruppe auf ihrem System Sorge tragen. Y habe über eine Abnahme die Sicherheit, dass ihre Leistungen erbracht seien und sie nicht zusätzliche unentgeltliche Dienstleistungen erbringen müsse.

16

Vor diesem Hintergrund seien auch Komponenten vereinbart worden, die sich an werkvertragliche Vorschriften anlehnten. Ebenso seien aber auch dienst- und mietvertragliche Gewährleistungsregelungen vereinbart, z. B. in 10.6 und 10.7 RKV. Es handele sich um die entgeltliche Nutzbarmachung und anschließende Nutzungsüberlassung einer eigenen Systemlandschaft für den laufenden Betrieb der Klägerin, ohne dass hierbei rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum an dem Leistungsergebnis, insbesondere der angepassten Systemlandschaft der Y-Gruppe, übertragen werde. Nach dem vom FA zitierten Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 16. Juli 2002 (X ZR 27/01, BGHZ 151, 330) könne auch bei einem Dienstvertrag die geschuldete Tätigkeit der Erreichung eines bestimmten Ziels dienen.

17

So verhalte es sich hier. Dass für Dienstleistungen ein Zeitrahmen vorgegeben werde, innerhalb dessen das erstrebte Ziel erreicht sein soll, spreche nicht gegen die Annahme eines Dienstvertrags (vgl. die vom BGH angesprochenen Meilensteine). Gleiches gelte für die Deckelung der Vergütungen. Auch die z. T. als Abnahme ausgestaltete Prüfung, ob das angestrebte Ziel durch die bisherigen Dienstleistungen erreicht worden sei, führe nicht zu einer Gesamtbeurteilung des Vertragswerks als Werkvertrag.

18

Zwar enthalte die Gesamtvereinbarung auch werkvertragliche Komponenten insbesondere im Gewährleistungsbereich. Dies verändere aber nicht den Charakter der zu Grunde liegenden Dienstleistungen. Käme es entscheidend auf die Ablieferung eines Erfolgs und nicht auf die Qualität der Dienstleistung an, wäre die Regelung konkreter Anforderungen an die Qualifikation der Mitarbeiter der Y-GmbH nicht notwendig. In Ziff. 10.4 und 10.7 RKV werde zudem auf die miet-, pacht- und dienstvertraglichen Leistungen und die Anwendung der entsprechenden gesetzlichen Gewährleistungsvorschriften verwiesen. Ziff. 10.6 RKV verweise neben Gewährleistungsvorschriften aus dem Kauf- und Werkvertragsrecht auf solche aus dem Dienstvertragsrecht und verwende allgemein den Begriff „Leistung“ für die Bestimmung des Verjährungsbeginns oder die Entstehung von Mitteilungs- und Anzeigepflichten.

19

Leistungs- und Erfüllungsort seien nach Ziff. 5 RKV die Geschäftsräume der Y-Gruppe. Der Gegenstand, an dem die Dienstleistungen vorgenommen würden (Systemlandschaft) bleibe dauerhaft sowohl im Besitz als auch im Eigentum der Y-Gruppe. Dies wäre für eine Werkleistung ungewöhnlich. X-Gruppe erhalte lediglich ein nicht übertragbares Nutzungsrecht an der angepassten Systemlandschaft.

20

Zum anderen stünden die Leistungsergebnisse weder rechtlich noch wirtschaftlich im Eigentum der Klägerin, sondern der Y-Gruppe.

21

Der Streitfall unterscheide sich signifikant von dem Standardfall der Anschaffung und Implementierung eines ERP Systems, BMF-Schreiben vom 17. Oktober 2005, BStBl I 2005, 1025. Denn die Klägerin habe nicht ein Softwaresystem erworben und zusätzliche Kosten für dessen Implementierung aufgewendet. Sie habe vielmehr einen anderen dafür vergütet, dass dieser sein eigenes System durch Programmierungsleistungen in einer Weise anpasst, dass auch die Klägerin dessen System nutzen kann. Nach Ziff. 8.1 RKV sei X lediglich zur nicht ausschließlichen Nutzung der Infrastruktur/Systemlandschaft und des geistigen Eigentums der Y-Gruppe berechtigt.

22

Bei Beendigung des RKV erhalte die Klägerin zwar ihre Daten zurück. Gegen Zahlung einer Dienstleistungsvergütung könne sie auch die Unterstützung der Y-Gruppe bei der Datenübernahme verlangen. Wolle sie aber das geistige Eigentum der Y-Gruppe, für dessen Anpassung die streitgegenständlichen Aufwendungen getätigt worden seien, verwenden, müsse sie hierfür zusätzlich 3,56 Mio. EUR aufwenden.

23

Die Aufwendungen für Implementierungsdienstleistungen seien keine Anschaffungsnebenkosten, da die Klägerin kein eigenes Wirtschaftsgut angeschafft habe. Die Möglichkeit der Nutzung der Systemlandschaft der Y-Gruppe sei kein eigenständiges Wirtschaftsgut der X-Gruppe bzw. der Klägerin. Ein gedachter Erwerber der Klägerin müsse, ebenso wie die Klägerin, laufende Lizenzzahlungen an die Y-Gruppe für die Nutzung der Systemlandschaft erbringen. Diese kostenpflichtige Nutzungsmöglichkeit würde er bei einem Kauf der „X“ nicht vergüten. Für einen Erwerb des Systems von Y-Gruppe bei Vertragsbeendigung gelte Entsprechendes. Allein die Höhe der Aufwendungen belege nicht die Verkörperung eines wirtschaftlichen Werts und einen greifbaren längeren Nutzen.

24

Für den nach Auffassung des FA auf die Außenanlagen entfallenden Teil des Kaufpreises in Höhe von 303.181 EUR sei die Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG für den anteilig auf mitveräußerte Außenanlagen entfallenden Gewinn aus dem Verkauf des Grundstücks Z zulässig. Mit Vertrag vom 2. Dezember 2010 habe die Klägerin das Grundstück an die Kommanditistin zu einem Kaufpreis von 5.010.000 EUR verkauft. Besitz, Nutzen und Lasten, Gefahr und Verkehrssicherungspflicht seien am 1. Januar 2011 übergegangen. Der auf die Kommanditistin entfallende Teil (84,5 %) des Veräußerungsgewinns in Höhe von 3.360.817 EUR sei vollständig auf die Anschaffungskosten der Kommanditistin für dieses Grundstück gem. § 6b EStG übertragen worden.

25

Die Außenanlagen seien eigenständige unbewegliche Wirtschaftsgüter, die nach Sinn und Zweck i. R. d. § 6b EStG wie Gebäude zu behandeln seien. Zweck der Regelung sei, Unternehmen ökonomisch sinnvolle Anpassungen von Produktion, Vertrieb und Standort etc. an strukturelle Veränderungen zu erleichtern und eine Substanzbesteuerung von Anlagevermögen zu vermeiden. Nach Loschelder in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 6b Rn. 21, würden sogar unbewegliche Wirtschaftsgüter ohne einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude jedenfalls für Zwecke des § 6b EStG wie Gebäude behandelt. Die vom FA zitierten Fundstellen bezögen sich auf § 6 EStG und könnten daher nicht herangezogen werden.

26

Jedenfalls wären die Außenanlagen aber aufgrund des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit dem Verwaltungsgebäude als sog. unselbständige Gebäudeteile anzusehen. Denn bei der Beurteilung eines solchen Zusammenhangs seien die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Begünstigt seien auch Nutzungsvorteile eines begünstigten Wirtschaftsguts, also wie hier auch die dazugehörigen Außenanlagen. Insoweit zitiere das FA Fundstellen, die sich nur auf Außenanlagen bezögen, die im Zusammenhang mit Produktionsgebäuden und damit auch mit Betriebsvorrichtungen und Betriebsmitteln etc. gestanden hätten, was eine unterschiedliche Beurteilung rechtfertigen könne. Bei Verwaltungsgebäuden wie hier sei nicht nachvollziehbar, warum ein Funktions- und Nutzungszusammenhang der Außenanlagen mit dem Gebäude ausscheiden solle. Nach der maßgebenden Verkehrsanschauung seien diese - wie bei Außenanlagen von Wohngebäuden - als unselbständige Teile des Verwaltungsgebäudes anzusehen. Für den Zusammenhang spreche hier insbesondere, dass die Baugenehmigung vom 25. April 1989 unter der Bedingung erteilt worden sei, die nötigen Stellplätze herzustellen. Die Stellplätze stellten den überwiegenden Teil der Außenanlagen dar. Der zwingende einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang ergebe sich auch daraus, dass, hätte X damals einen Betrag zur Stellplatzablösung zahlen müssen, dieser Betrag als Gebäudeherstellungskosten hätte aktiviert werden müssen.

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung der Bescheide vom 9. März 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. November 2019 den Gewinn aus Gewerbebetrieb um 939.506 EUR in 2011 und 150.000 EUR in 2012 zu vermindern und den Gewerbesteuermessbetrag 2011 und 2012 entsprechend herabzusetzen

sowie, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

27

Zur Klageerwiderung verweist das FA auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

28

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf die ausgetauschten Schriftsätze, die vorgelegten Akten sowie das Protokoll über die mündliche Verhandlung am 4. Februar 2021 verwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

29

Die Klage hat teilweise Erfolg.

30

1. Die vom FA aktivierten Kosten des Y-Projekts in Höhe von 650.000 EUR in 2011 und 350.000 EUR in 2012 sind sofort abzuziehen (§ 4 Abs. 4 EStG). Sie sind zwar als Betriebsbereitschaftskosten Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts „Nutzungsrecht an der Y-Systemlandschaft“, die die Klägerin getätigt hat, um diesen Vermögensgegenstand von der fremden in die eigene Verfügungsmacht zu überführen, und die darum grundsätzlich den Periodengewinn nur im Wege der AfA, d. h., verteilt über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts, beeinflussen (§ 5 Abs. 1 Satz 1, § 4 Abs. 1 Satz 1 und Satz 6, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG; vgl. auch § 255 Abs. 1 HGB). Da die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts „Nutzungsrecht an der Y-Systemlandschaft“ aber wegen des Bilanzierungsverbots für schwebende Geschäfte nicht aktiviert werden dürfen, gilt dies auch für die Betriebsbereitschaftskosten.

31

a) Unstreitig hat die Klägerin nicht - unter Inanspruchnahme von Dienstleistungen der Y-KG - ein Wirtschaftsgut selbst hergestellt, so dass die Aufwendungen nicht aufgrund des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 EStG sofort abzuziehen sind.

32

Nach den vorliegenden Verträgen zwischen der Kommanditistin und Y-GmbH (RKV [...]) sowie den vorliegenden Verträgen zwischen der Klägerin und Y-KG (Projektvertrag [...]) handelt es sich um die Anschaffung des Nutzungsrechts an einer von Y-Gruppe (für sich selbst) individualisierten Software, im Einzelnen von Nutzungsrechten an der IT-Infrastruktur, IT-Prozessen, z. T. an eigenerstellter Software (Lizenzen), z. T. an fremdhergestellter Software (Unterlizenzen) von Y-Gruppe. Die Projektverträge regeln die von Y-KG zu erbringenden Implementierungsleistungen (ausdrücklich nicht den späteren Betrieb der Systeme, s. jeweils unter Nr. 1 der Verträge). Die Vereinbarungen sehen eine weitgehende Adaption der X-Gruppe-Prozesse auf die bestehende Systemlandschaft der Y-Gruppe vor, was im Ergebnis die weitestgehende Übernahme der Y-Gruppe-Prozesse durch die X-Gruppe ohne größere Anpassungsmaßnahmen/Ausprägungen erforderte (so ausdrücklich die Präambeln aller Verträge, Leistungsvereinbarungen zu den Projektverträgen jeweils unter dem Punkt „Vorgehensmodell“, was sich in den vereinbarten Leistungen der Y-KG widerspiegelt). Zudem trägt Y-KG das wirtschaftliche Risiko; insbesondere muss Y-KG bei ordentlicher Kündigung wegen nicht fristgerechter Fertigstellung nach den Projektverträgen die bisherigen Zahlungen der Klägerin erstatten.

33

b) Bei dem der Klägerin eingeräumten „Nutzungsrecht an der Y-Systemlandschaft“ handelt es sich um ein immaterielles Wirtschaftsgut.

34

aa) Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist in den jeweiligen Bilanzen der Klägerin das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Diese „handelsrechtlichen“ GoB ergeben sich vornehmlich aus §§ 238 ff. HGB.

35

Nach § 240 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1, § 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann in seiner Bilanz für den Schluss eines Geschäftsjahres u. a. seine Vermögensgegenstände vollständig auszuweisen.

36

Die Begriffe Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut stimmen inhaltlich überein, sie sind auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen und daher weit gespannt. Beide umfassen nicht nur Sachen und Rechte im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), sondern auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, damit sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lässt, die einer besonderen Bewertung zugänglich sind, in der Regel einen Nutzen für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und jedenfalls mit dem Betrieb übertragen werden können. Darunter fallen, wie die Regelungen der § 248 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 2 EStG erkennen lassen, grundsätzlich auch - nicht körperliche - immaterielle Wirtschaftsgüter.

37

bb) Die der Klägerin eingeräumte Möglichkeit, die Y-Systemlandschaft zu eigener betrieblicher Verwendung zu nutzen, begründet einen Vorteil für den Betrieb, der einer besonderen Bewertung zugänglich ist und auch mit dem Betrieb übertragen werden kann. Ihrer Qualifikation als immaterielles Wirtschaftsgut steht nicht entgegen, dass dieser Nutzungsvorteil nicht auf dinglicher, sondern lediglich schuldrechtlicher (obligatorischer) Grundlage besteht.

38

c) Dieses immaterielle Wirtschaftsgut in Form des Nutzungsvorteils hat - wie § 248 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 2 EStG für dessen Aktivierbarkeit übereinstimmend voraussetzen - die Klägerin entgeltlich erworben, nämlich gegen Leistung laufender Nutzungsentgelte sowie gegen Zahlung bestimmter Einmalvergütungen für Implementierung und Hardware.

39

Der Aktivierung des Nutzungsrechts bei der Klägerin stehen aber, soweit die Klägerin laufende Nutzungsentgelte zu zahlen hat (s. Nr. 9.1 RKV und die quartalsweisen Rechnungen der Y-KG an die Klägerin), die Grundsätze zur Bilanzierung schwebender Geschäfte entgegen, die während der Laufzeit eines gegenseitigen Rechtsverhältnisses den Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten verbieten. Denn vorliegend bestand insoweit ein wiederkehrender Leistungsaustausch im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses (Bundesfinanzhof - BFH - Urteil vom 14. März 2006 I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; Wolfgang, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand Februar 1998, § 5 Rdnr. C 107 und C 166).

40

d) Die Aufwendungen für Implementierungsleistungen gehören als Betriebsbereitschaftskosten zu den Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts „Nutzungsrecht an der Y-Systemlandschaft“. Wie die Anschaffungs-(haupt-)kosten können sie nicht aktiviert werden.

41

aa) Nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten (Satz 2).

42

bb) Soweit die Klägerin Einmalvergütungen (s. Nr. 9.2.1 RKV) für die Implementierung nach den vorliegenden Projektverträgen zu erbringen hat (vgl. z. B. Nr. 9 Projektvertrag Backoffice [...]), handelt sich um Aufwendungen, um das Nutzungsrecht an der Y-Systemlandschaft in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (vgl. Kulosa in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 6 Rn. 140 „Software“).

43

cc) Anders als die Klägerin meint, stellen die Implementierungsleistungen keine von dem Erwerb des Nutzungsrechts an der Y-Systemlandschaft unabhängig zu beurteilenden und deshalb nicht zu aktivierenden Dienstleistungen dar. Denn diese Leistungen sind Voraussetzung für die Herstellung der Betriebsbereitschaft und somit von Y-KG als Nebenpflicht zur Gewährung des Nutzungsrechts zu erbringen.

44

dd) Entgegen der Meinung des FA handelt es sich bei der Implementierung (anteilig) nicht um ein von dem angeschafften Nutzungsrecht zu unterscheidendes, eigenständiges Wirtschaftsgut.

45

Es fehlt an einer selbständigen Bewertbarkeit, da der Wert der Implementierung vom Bestand des Nutzungsrechts an der Software abhängt. Ohne das Nutzungsrecht ist die Implementierung wertlos. Weiter steht die Implementierung in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Nutzungsrecht an der Y-Systemlandschaft, so dass auch bei entsprechender Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze zu Mietereinbauten (BFH-Urteile vom 26. Februar 1975 I R 32/73, BFHE 115, 238, BStBl II 1975, 443; vom 28. Juli 1993 I R 88/92, BFHE 172, 333, BStBl II 1994, 164) hier keine Aktivierung als selbständiges Wirtschaftsgut in Betracht käme.

46

ee) Zwar hat der BFH für Nebenkosten bei der Bestellung eines anderen Nutzungsrechts, des Erbbaurechts, entschieden, dass diese zu aktivieren sind, da insoweit kein schwebendes Geschäft gegeben ist. Danach steht der grundsätzlichen Aktivierungspflicht des Erbbaurechts nicht entgegen, dass das durch die Bestellung dieses Nutzungsrechts begründete Rechtsverhältnis als ein Dauerrechtsverhältnis, d. h., seinem rechtlichen und wirtschaftlichen Leistungsinhalt nach, als ein der Miete und der Pacht angenähertes entgeltliches Nutzungsverhältnis anzusehen ist. Dieses ist zwar in seinem Kern auf fortwährenden Leistungsaustausch gerichtet und entzieht sich insoweit als schwebendes Geschäft nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung einer Bilanzierung. Dieses Bilanzierungsverbot reicht aber dem Grunde wie dem Umfang nach nicht weiter als die für die Dauer des Schwebezustands vermutete „Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung“.

47

Das Bilanzierungsverbot besteht auch unabhängig von der Art des Gegenstands des schwebenden Geschäfts und besagt nichts über den Rechtscharakter dieses Gegenstands. Das Erbbaurecht verliert daher seine Qualität als Wirtschaftsgut nicht dadurch, dass es zum Gegenstand eines schwebenden Geschäfts gemacht wird; die ungeachtet eines solchen Leistungsaustauschs fortbestehende Bilanzierungsfähigkeit des Erbbaurechts tritt vielmehr in Erscheinung, wenn außerhalb des Dauernutzungsverhältnisses ein Aufwand anfällt und zuzuordnen ist, der vom Erwerber zur Erlangung des Erbbaurechts getätigt worden ist.

48

Solche Zahlungen sind kein vorweggenommenes oder zusätzliches Nutzungsentgelt: Sie beruhen rechtlich wie wirtschaftlich auf einer Rechtsgrundlage, die vom (künftigen) Leistungsaustausch nicht erfasst wird, und können daher auch in der Bilanz nicht etwa wie „vorausgezahlte Nutzungsentgelte“ behandelt werden.

49

Auch kommt es beim Ansatz von Anschaffungskosten nicht darauf an, ob der Aufwand tatsächlich zu einer Wertverbesserung des erworbenen Wirtschaftsguts geführt hat und sich entsprechend nachweisen lässt (BFH-Urteil vom 4. Juni 1991 X R 136/87, BStBl II 1992, 70).

50

ff) Eine abweichende Auffassung hat der BFH allerdings bei Kosten für die Begründung eines - wie hier - schuldrechtlichen Nutzungsverhältnisses vertreten. Kann das auf die Nutzung entfallende Entgelt nicht als Anschaffungs-(haupt-)kosten aktiviert werden, können auch Anschaffungsnebenkosten nicht aktiviert werden (BFH-Urteil vom 19. Juni 1997 IV R 16/95, BStBl II 1997, 808 zu Maklerprovision für Mietvertrag). Nichts anderes kann nach Auffassung des Senats für die - hier gegebenen - Betriebsbereitschaftskosten gelten.

51

2. Zutreffend hat das FA bei der angefochtenen geänderten Festsetzung für 2011 den Gewinn aus Gewerbebetrieb um 289.506 EUR (= 303.181 EUR Versteuerung stille Reserven Außenanlagen wegen Überführung vom Gesellschaftsvermögen in das SBV der Kommanditistin mangels Anwendung § 6b EStG abzüglich 13.675 EUR zusätzliche AfA Außenanlagen im SBV) erhöht. Denn die in der Sonderbilanz der Kommanditistin zum 31. Dezember 2011 vorgenommene Minderung der Anschaffungskosten der Außenanlagen des Grundstücks Z um 303.181 EUR ist nicht möglich. § 6b EStG findet keine Anwendung.

52

a) Nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG können Steuerpflichtige, die u. a. Grund und Boden oder Gebäude veräußern, im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden sind, einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns (i. S. d. Abs. 2) abziehen. Der Abzug ist nach Satz 2 u. a. zulässig bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von (Nr. 1) Grund und Boden, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist, (Nr. 3) Gebäuden, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden, von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden oder Gebäuden entstanden ist.

53

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass getrennt - ohne bautechnische Verbindung - auf einem Grundstück stehende Baulichkeiten gesonderte Wirtschaftsgüter sind. Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang ist regelmäßig nicht geeignet, mehrere getrennt stehende Baulichkeiten zu einem Wirtschaftsgut zusammen zu fassen. Anders verhält es sich, wenn bei fehlender baulicher Verbindung eine Baulichkeit oder eine sonstige Einrichtung dem auf dem gleichen Grundstück befindlichen Hauptgebäude derart dient, dass dieses ohne die Einrichtung als unvollständig erscheint. Dies setzt voraus, dass zwischen Gebäude und Baulichkeit ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang in der Weise besteht, dass das Fehlen der Baulichkeit dem Gebäude ein negatives Gepräge gäbe (BFH-Urteil vom 28. Juni 1983 VIII R 179/79, BStBl II 1984, 196, BFHE 139, 509). Es kommt darauf an, ob die einzelne Anlage wegen ihres „dienenden“ Charakters mit einem anderen Wirtschaftsgut zu einer Einheit zusammenzufassen, hier dem Gebäude zuzurechnen ist (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1977 VIII R 121/73, BStBl II 1978, 210).

54

Für Baulichkeiten auf Wohngrundstücken ist die bauliche Verbindung nicht ausschlaggebend, wenn es sich nicht um zwei wirtschaftlich selbständige Gebäude, sondern um ein Haupt- und ein übliches Nebengebäude handelt, wie es z. B. bei Garagen der Fall ist. Die ausschließlich dienende Funktion von Nebengebäuden ordnet diese dem Hauptgebäude unter und zu. Es ist mehr oder minder zufällig und in erster Linie ein bautechnisches Problem, ob Garagen und andere Nebengebäude in das Hauptgebäude einbezogen werden oder als Anbauten oder freistehend errichtet werden. Maßgeblich ist die Erwägung, dass nach heutigen Wohnvorstellungen eine Wohnung ohne Garage oder Stellplatz unvollständig ist. Die Bauordnungen ordnen durchgängig die Errichtung von Garagen im Zusammenhang mit Wohnungsbauten an (BFH-Urteil vom 28. Juni 1983 VIII R 179/79, BStBl II 1984, 196, BFHE 139, 509).

55

Weiter hat der BFH angenommen, dass die Umzäunung eines Wohngrundstücks dazu dient, das bereits bebaute Grundstück vor einem freien Betreten durch jedermann zu schützen. Die Aufwendungen für das Setzen des Zaunes seien ferner unmittelbar bestimmt und geeignet, das Gebäude als Zweifamilienhaus nutzbar zu machen, so dass der Nutzungszusammenhang und Funktionszusammenhang zu bejahen und die Aufwendungen den Gebäudeherstellungskosten zuzurechnen sei (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1977 VIII R 121/73, BStBl II 1978, 210).

56

Für Betriebsgrundstücke hat der BFH hingegen entschieden, dass Außenanlagen wie Hof- und Platzbefestigungen, Straßenzufahrten, Befestigungen für Stellplätze und Umzäunungen keine Gebäudeteile sind, sondern selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil vom 4. März 1998 X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086, der entschiedene Fall betraf ein mit einem Bürogebäude bebautes Grundstück). Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang nur zum Gebäude bzw. dem Grund und Boden ist bei einem Betriebsgrundstück im Allgemeinen zu verneinen. So dient z. B. eine Umzäunung nicht nur dem auf dem Grundstück befindlichen Betriebsgebäude, sondern gleichzeitig dem gesamten Betriebsgrundstück; eine Hofbefestigung dient dem Zweck, das Grundstück zu erschließen und zugänglich zu machen (BFH-Urteil vom 1. Juli 1983 III R 161/81, BFHE 138, 513, BStBl II 1983, 686 zu Weingroßkellerei mit Verwaltungsgebäude, vom 1. Juli 1983 III R 97/81, NV, juris, zu Büro- und Lagergebäude).

57

b) Nach diesen Maßgaben können im Streitfall die Anschaffungskosten der Außenanlagen des Grundstücks Z nicht nach § 6b EStG um 303.181 EUR gemindert werden.

58

Außenanlagen sind als selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter (wie auch von der Klägerin bei Erstellung der Sonderbilanz der Kommanditistin zum 31. Dezember 2011 gebucht und abgeschrieben) in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG nicht genannt und daher als Reinvestitionsgüter nicht begünstigt.

59

Es handelt sich bei den Stellplätzen auch nicht um - neben dem Verwaltungsgebäude selbständige - „Gebäude“ i. S. d. § 6b Abs. 1 EStG (Heger in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand Juni 2018, § 6b Rn. B 38).

60

Ob § 6b Abs. 1 EStG Anwendung findet auf „Gebäudeteile“, die selbständig sind, weil sie besonderen Zwecken dienen und damit in einem von der Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, wie z. B. Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen (bejahend Loschelder in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 6b Rn. 21 für unbewegliche Wirtschaftsgüter, anders bei Betriebsvorrichtungen als beweglichen Wirtschaftsgütern; Marchal in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 297. Lieferung 04.2020, § 6b EStG, Rn. 39; Heger in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand Juni 2018, § 6b Rn. B 37, anders bei Betriebsvorrichtungen als beweglichen Wirtschaftsgütern in Rn. B 39; a. A. Dißars in Lademann, EStG, Stand Oktober 2018, § 6b Rn. 63), kann dahinstehen. Denn die streitigen Außenanlagen stellen keine Gebäudeteile dar.

61

Gegen die Einordnung von Außenanlagen als „Gebäude“ i. S. d. § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG spricht auch, dass in der bis 1998 geltenden Fassung des § 6b Abs. 1 EStG „Anlagen im Grund und Boden“ ausdrücklich aufgeführt waren. Seit 1999 erfasst § 6b Abs. 1 EStG hingegen nicht mehr die Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung von Anlagen im Grund und Boden (vgl. Dißars in Lademann, EStG, Stand Oktober 2018, § 6b Rn. 59).

62

Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Gebäude ist mit der Rechtsprechung zu verneinen.

63

Setzt die Baugenehmigung die Errichtung von Stellplätzen voraus, kann dies nach Auffassung des Senats allein einen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Verwaltungsgebäude nicht herstellen.

64

3. Die den Bescheiden vom 9. März 2017 zu Grunde gelegten Besteuerungsgrundlagen sind aus vorgenannten Gründen zu ändern. Bei der Besteuerung ist nunmehr von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 5.195.600,13 EUR in 2011 und 4.901.562,13 EUR in 2012 auszugehen.

65

Die Ermittlung der festzusetzenden Gewerbesteuermessbeträge wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung - FGO -).

66

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

67

5. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

68

6. Die Revision wird zugelassen wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 FGO).