

Urteil vom 09. November 2016, I R 43/15

Bildung einer Rückstellung für künftige Wartungsaufwendungen an Flugzeugen

ECLI:DE:BFH:2016:U.091116.IR43.15.0

BFH I. Senat

HGB § 249, EStG § 5 Abs 1 S 1, KStG § 8 Abs 1 S 1, KStG § 14 Abs 1, GewStG § 2 Abs 2 S 2, LuftBO § 6, EStG VZ 2005, KStG VZ 2005, GewStG VZ 2005

vorgehend FG Düsseldorf, 20. April 2015, Az: 6 K 307/13 K,G

Leitsätze

1. Die Wartungsverpflichtung nach § 6 LuftBO ist wirtschaftlich nicht in der Vergangenheit verursacht, weil wesentliches Merkmal der Überholungsverpflichtung das Erreichen der zulässigen Betriebszeit ist, die den typischerweise auftretenden Ermüdungs- und Abnützungerscheinungen des Luftfahrtgeräts Rechnung trägt (Bestätigung des BFH-Urteils vom 19. Mai 1987 VIII R 327/83, BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848).
2. Die Notwendigkeit der Bildung einer Rückstellung kann sich aus einer privatrechtlichen Verpflichtung auf Zahlung von Wartungsrücklagen-Garantiebeträgen ergeben, wenn bei Beendigung des Vertrages kein Anspruch auf Rückerstattung der Beträge besteht und der Steuerpflichtige deshalb stets mit den vereinbarten Beträgen belastet bleibt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 21. April 2015 6 K 307/13 K,G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 21. April 2015 6 K 307/13 K,G aufgehoben und der Bescheid für 2005 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 21. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Januar 2013 dergestalt geändert, dass bei der Ermittlung des Gewinns ein zusätzlicher Abzugsbetrag von ... € berücksichtigt wird, sowie der Bescheid für 2005 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 21. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2013 dergestalt geändert, dass bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ein zusätzlicher Abzugsbetrag von ... € berücksichtigt und der Gewerbesteuermessbetrag entsprechend niedriger festgesetzt wird. Die Berechnung der festzusetzenden Beträge wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist zu 100 v.H. an einer GmbH beteiligt. Zwischen der Klägerin als Organträgerin und der GmbH als Organgesellschaft bestand im Jahr 2005 (Streitjahr) eine körperschaft- und gewerbesteuerliche Organschaft.
- 2 Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung vertraten die Prüfer die Auffassung, von der Klägerin im Jahr 2005 gebildete Rückstellungen für Wartungsverpflichtungen könnten nicht anerkannt werden und Zahlungen der GmbH an die Leasinggeber in eine dort geführte Wartungsrücklage seien durch Aktivierung einer Forderung in gleicher Höhe zu kompensieren. Dem lagen folgende Feststellungen zu Grunde:
- 3 Die Klägerin war nach dem Leasingvertrag mit der G-KG zur Instandhaltung der geleasten Flugzeuge auf eigene Kosten verpflichtet. Die Verpflichtung bestand insbesondere darin, die Flugzeuge nach Ablauf des im Rahmen eines

im sog. Wartungsprogramm (Maintenance Programme) festgelegten Intervalls im Einklang mit den luftverkehrsrechtlichen Bestimmungen (bezogen auf Betriebszeiten) auf eigene Kosten zu warten. Hierfür hatte sie entweder --neben den regulären Leasingraten-- Zahlungen in Höhe der voraussichtlichen Instandhaltungskosten in die Wartungsrücklage zu leisten. Wahlweise konnten die Zahlungen durch die Gestellung einer Bankbürgschaft ersetzt werden. Die Verpflichtung zur Zahlung in die Wartungsrücklage bzw. zur Stellung einer Bankbürgschaft war unabhängig davon zu erfüllen, ob der Flugbetrieb über den Ablauf der vertraglich vereinbarten Betriebszeit hinaus fortgesetzt wurde. Bei Beendigung eines Leasingvertrags vor Durchführung einer Wartung wurde die Wartungsverpflichtung des jeweiligen Leasingnehmers dadurch erfüllt, dass der Leasinggeber die bis zum Beendigungszeitpunkt gezahlten Wartungsrücklagen-Garantiebeträge vereinnahmte oder in entsprechender Höhe die Bankbürgschaft in Anspruch nahm. Im Einklang hiermit wurden die bei Beendigung eines Leasingvertrages vorhandenen Überschüsse zur Erstattung der Kosten des nächsten Leasingnehmers bei Eintritt des Wartungsereignisses verwendet. Die Klägerin machte im Verhältnis zur G-KG von der Möglichkeit Gebrauch, eine Bankbürgschaft zu stellen und bildete in ihrer Steuerbilanz auf den 31. Dezember 2005 mit Rücksicht auf die bereits abgelaufenen Betriebszeiten eine Wartungsrückstellung. Die Prüfer waren insoweit der Ansicht, die künftige Wartungsverpflichtung sei am Bilanzstichtag (31. Dezember 2005) noch nicht wirtschaftlich verursacht; demgemäß erhöhten sie den Gewinn der Klägerin entsprechend.

- 4 Des Weiteren hatte die GmbH im Wesentlichen vergleichbare Leasingverträge geschlossen, für die sie Zahlungen in die Wartungsrücklage leistete. Die Zahlungen wurden von der GmbH als laufender Aufwand und die Rückerstattungsbeträge als Ertrag erfasst. Im Streitjahr ergab sich hierbei eine Gewinnminderung um ... €. Davon entfiel ein Betrag in Höhe von ... € auf Verträge, die im Streitjahr beendet worden waren. Die Betriebsprüfer waren hingegen der Ansicht, dass Zahlungen in die Wartungsrücklage als Kautionszahlungen zu aktivieren seien und erhöhten den Gewinn der GmbH um ... €.
- 5 Das seinerzeit zuständige Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüfer in geänderten Bescheiden bezüglich Körperschaftsteuer 2005 und Gewerbesteuermessbetrag 2005 und erhöhte das Einkommen bzw. den Gewerbeertrag der Klägerin um insgesamt ... €. Im Rahmen der dagegen geführten Einspruchsverfahren reduzierte der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Gewinnerhöhung allerdings, soweit diese auf den im Streitjahr beendeten Leasingverträgen der GmbH beruhte. Im Übrigen wies es die Einsprüche als unbegründet zurück.
- 6 Der dagegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht Düsseldorf (FG) mit Urteil vom 21. April 2015 6 K 307/13 K,G nur insoweit statt, als zum 31. Dezember 2005 eine Forderung auf Erstattung künftiger Wartungsaufwendungen bei der GmbH aktiviert worden war. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1629 veröffentlicht.
- 7 Dagegen richten sich die Revisionen des FA und der Klägerin, mit denen diese jeweils die Verletzung materiellen Rechts rügen.
- 8 Das FA beantragt, das Urteil des FG vom 21. April 2015 6 K 307/13 K,G aufzuheben die Klage abzuweisen sowie die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG vom 21. April 2015 6 K 307/13 K,G aufzuheben und a) den Bescheid für 2005 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 21. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Januar 2013 dergestalt zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen um ... € gemindert wird, sowie b) den Bescheid für 2005 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 21. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2013 dergestalt zu ändern, dass der Gewerbeertrag um ... € gemindert und der Gewerbesteuermessbetrag entsprechend niedriger festgesetzt wird. Außerdem beantragt die Klägerin, die Revision des FA gegen das Urteil des FG vom 21. April 2015 6 K 307/13 K,G als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision der Klägerin ist begründet, sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und im Rahmen des Revisionsantrags zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist bezogen auf den Bilanzstichtag (31. Dezember 2005) zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin nicht berechtigt war, eine Rückstellung für künftige Wartungsaufwendungen zu bilden (dazu 1.). Die Revision des FA ist

unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass das der Klägerin zugerechnete Einkommen und der ihr zugewiesene Gewerbeertrag der GmbH nicht bezogen auf die Erstattung künftiger Wartungsaufwendungen zu erhöhen waren (dazu 2.).

- 11** 1. Die Klägerin war zum Bilanzstichtag (31. Dezember 2005) zwar nicht berechtigt, eine Rückstellung für künftige Wartungsaufwendungen aus öffentlich-rechtlicher Verpflichtung zu bilden (dazu a), wohl aber aus privatrechtlicher Verpflichtung (dazu b).
- 12** a) Dem FG ist darin zu folgen, dass die Klägerin im Streitfall keine Rückstellung aus öffentlich-rechtlicher Verpflichtung bilden durfte.
- 13** aa) Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind in der Handelsbilanz u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die daraus folgende Passivierungspflicht gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und war gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) auch für die Steuerbilanz der Klägerin zu beachten (ständige Rechtsprechung, Senatsbeschluss vom 16. Dezember 2009 I R 43/08, BFHE 227, 469, BStBl II 2012, 688; Senatsurteil vom 6. Februar 2013 I R 8/12, BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686). Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten setzen entweder das Bestehen einer ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach voraus, deren Höhe zudem ungewiss sein kann. Gegenstand der Verbindlichkeit können nicht nur Geldschulden, sondern auch Werkleistungspflichten sein.
- 14** bb) Beruhen die Verbindlichkeiten auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften, so bedarf es der Konkretisierung in dem Sinne, dass sie inhaltlich hinreichend bestimmt, in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen sowie sanktionsbewehrt sind (Senatsurteil in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Oktober 2013 IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302). Ist die Verpflichtung am Bilanzstichtag nicht nur der Höhe nach ungewiss, sondern auch dem Grunde nach noch nicht rechtlich entstanden, so kann eine Rückstellung nur unter der weiteren Voraussetzung gebildet werden, dass sie wirtschaftlich in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren verursacht ist (vgl. zu allem Senatsurteile vom 27. Juni 2001 I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121; vom 6. Juni 2012 I R 99/10, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196; in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686, jeweils m.w.N.).
- 15** cc) Wendet man die vorstehenden Grundsätze auf den Streitfall an, scheidet die Bildung einer Rückstellung unter dem Aspekt einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung aus.
- 16** aaa) Es steht zwar außer Zweifel, dass die Klägerin nach § 6 der Betriebsordnung für Luftfahrtgerät in der im Streitjahr geltenden Fassung (LuftBO) bzw. § 1 Abs. 2 Nr. 1 LuftBO i.V.m. den Bestimmungen der Joint Aviation Authorities in ihrer jeweils jüngsten vom Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen im Bundesanzeiger bekanntgemachten Fassung der deutschen Übersetzung, also aufgrund öffentlich-rechtlicher Verpflichtung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302), als Halterin von Luftfahrzeugen verpflichtet war, nach Erreichen einer festgelegten Zahl von Betriebsstunden das jeweilige Luftfahrzeug zu warten.
- 17** bbb) Die Durchführung der streitigen Maßnahmen liegt auch im überwiegenden öffentlichen Interesse, selbst wenn der mit der Durchführung der Wartungsmaßnahmen einhergehende Aufwand zugleich erforderlich ist, um ein Flugbetriebsunternehmen im Sinne des Unternehmensziels aufrechterhalten zu können. Der hohe Rang der Schutzgüter, deren Gefährdung durch die vorgenannten öffentlich-rechtlichen Bestimmungen entgegengetreten werden soll, rechtfertigt die Annahme, dass das öffentliche Interesse an der Durchführung der Maßnahmen das eigenbetriebliche Interesse überwiegt (vgl. Senatsurteil vom 8. November 2000 I R 6/96, BFHE 193, 399, BStBl II 2001, 570; BFH-Urteile vom 19. August 2002 VIII R 30/01, BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131; in BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302).
- 18** ccc) Der Senat kann offenlassen, ob der Ausweis einer Rückstellung mit dem FG bereits daran scheitert, dass die Klägerin nicht zur Vornahme der Wartungsarbeiten gezwungen werden bzw. sich ihnen durch Verzicht auf eine künftige Nutzung der Luftfahrzeuge entziehen kann. Denn er folgt insoweit der zu § 7 LuftBO ergangenen Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH im Urteil vom 19. Mai 1987 VIII R 327/83, BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848). Danach ist die Wartungsverpflichtung nach § 6 LuftBO wirtschaftlich nicht in der Vergangenheit verursacht, weil wesentliches Merkmal der Überholungsverpflichtung das Erreichen der zulässigen Betriebszeit ist, die den typischerweise auftretenden Ermüdungs- und Abnutzungserscheinungen des Luftfahrtgeräts Rechnung trägt. Vor

Erreichen der zulässigen Betriebszeit kann gerade nicht von einer wesentlichen Verursachung der Verbindlichkeit gesprochen werden.

- 19** (1) Nach zutreffender Rechtsauffassung des VIII. Senats des BFH im Urteil in BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848 kann sich die Beurteilung der wirtschaftlichen Verursachung nicht über die rechtliche Struktur der Verbindlichkeit hinwegsetzen, die nicht in Teilschritten entsteht, sondern bis zum Ablauf der Betriebszeit "ihrer Entstehung harret". Insbesondere kann danach die wirtschaftliche Verursachung nicht dazu führen, einzelnen oder der Summe mehrerer Zeiteinheiten die Qualität der Verwirklichung des Tatbestandes "im wesentlichen" zu verleihen, wenn dafür die Entstehungsstruktur des rechtlichen Verpflichtungstatbestands keinen Anhalt bietet.
- 20** (2) Der VIII. Senat des BFH hat sich insoweit ausdrücklich von Entscheidungen des BFH betreffend die Bildung von Rückstellungen für die Verpflichtung eines Arbeitgebers zur Zahlung von Weihnachtsgratifikationen und Jubiläumszuwendungen an betriebsangehörige Arbeitnehmer (BFH-Urteile vom 26. Juni 1980 IV R 35/74, BFHE 130, 533, BStBl II 1980, 506; vom 5. Februar 1987 IV R 81/84, BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845) abgegrenzt. Dort wird zwar die Bildung von Rückstellungen für den am jeweiligen Bilanzstichtag "verdienten Teil" der Arbeitnehmeransprüche zugelassen und mit der Begründung, die Voraussetzungen für die Verpflichtungen würden kontinuierlich --im Zeitablauf-- geschaffen, auf die Prüfung der Verursachung der wesentlichen Tatbestandsmerkmale im abgelaufenen oder den vorangegangenen Wirtschaftsjahren verzichtet. Den Grund dafür hat der VIII. Senat des BFH aber nicht nur in der zeitproportionalen und in ihren Teilschritten gleichwertigen Verwirklichung des rechtlichen Verpflichtungstatbestands, sondern vor allem darin gesehen, dass die Erfüllung der --entstandenen-- Verpflichtung ihren wirtschaftlichen und rechtlichen Bezugspunkt in der Vergangenheit findet. Die Erfüllung der Verpflichtung muss demnach nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten. Hieran fehlt es aber bei der Verpflichtung zur Überholung von Luftfahrtgeräten nach § 7 LuftBO, denn bis zur Erreichung der zulässigen Betriebszeiten entspricht ihr Betrieb den luftfahrttechnischen Bestimmungen. Erst wenn der Betrieb über diesen Zeitraum hinaus fortgesetzt werden soll, muss der Halter die genannten Kontrollen durchführen. Die Erfüllung dieser Verpflichtungen legitimiert also nicht den Betrieb des Luftfahrtgeräts in der Vergangenheit, sondern ermöglicht ihn in der Zukunft. Dem entspricht es, dass die Verpflichtung zur Überholung und Nachprüfung des Luftfahrtgeräts erst nach Ablauf der zulässigen Betriebszeit entsteht und der Aufrechterhaltung der Lufttüchtigkeit dient. Der Umstand, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für die Überprüfung im Zeitverlauf geschaffen werden, ist deshalb Anlass, nicht aber Ursache, der --zukunftsgerichteten-- Überprüfung.
- 21** (3) Anders als die Klägerin meint, liegt darin kein alleiniges Abstellen auf die rechtliche Entstehung der Verpflichtung, die mit dem Erfordernis einer einzelfallbezogenen Prüfung der wirtschaftlichen Verursachung nicht im Einklang stünde. Die vorgenannte Rechtsprechung ist vielmehr zum Merkmal der wirtschaftlichen Verursachung ergangen und stellt insoweit klar, dass dessen Beurteilung nicht losgelöst von der rechtlichen Struktur der Verbindlichkeit erfolgen darf.
- 22** (4) Insoweit liegt auch keine Vergleichbarkeit mit Verpflichtungen vor, nach dem Abbau von Bodenschätzen das Gelände wieder aufzufüllen und zu rekultivieren. Zwar ist insoweit eine Rückstellung bereits während des Abbauperioden und nicht erst nach dessen Beendigung zu bilden. Dies liegt aber darin begründet, dass für die Entstehung der Auffüll- und Rekultivierungsverpflichtung der laufende Betrieb ursächlich ist (vgl. Senatsurteil vom 16. September 1970 I R 184/67, BFHE 100, 443, BStBl II 1971, 85).
- 23** (5) Nichts anderes gilt, soweit sich die Klägerin auf die Rechtsprechung zur Bildung einer Rückstellung für künftige Mitwirkungspflichten bei einer Betriebsprüfung schon vor Erlass einer Prüfungsanordnung (vgl. Senatsurteil in BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196) beruft. Das vorgenannte Urteil ist zu Großbetrieben (§ 3 der Betriebsprüfungsordnung 2000 --BpO 2000--) ergangen, die nach § 4 Abs. 2 BpO 2000 ohne zeitliche Zäsur geprüft werden sollen (sog. Anschlussbetriebsprüfung) und bei denen die Wahrscheinlichkeit, dass der einzelne Veranlagungszeitraum geprüft wird, in den dem Rechtsstreit zugrundeliegenden Jahren bei rund 80 % lag. Demgemäß musste die betroffene Steuerpflichtige schon aus diesem Grund und ohne dass eine Prüfungsanordnung vorlag, mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit davon ausgehen, dass ihr gegenüber eine Betriebsprüfungsanordnung ergehe, die ohne zeitlichen Abstand an die vorangegangene Außenprüfung anschliesse.
- 24** (6) Insoweit ist es auch unzutreffend, wenn die Klägerin meint, der Zukunftsbezug der Verpflichtung sei allein nicht ausschlaggebend, sondern es komme auf eine Gewichtung der vergangenheits- und zukunftsbezogenen Merkmale an und es überwiegen im Streitfall die vergangenheitsbezogenen Merkmale, weil die Verpflichtung zur Wartung ohne den vorherigen Betrieb des Flugzeugs nicht entstehen würde, da sie an den Einsatz des Flugzeugs bis zum

Erreichen der Höchstbetriebszeit anknüpfe. Auch kann aus dem Umstand, dass die Nutzung des Flugzeugs während der Betriebszeit Grundlage für die Erzielung von Erträgen ist, nicht der Schluss gezogen werden, dass die künftigen Aufwendungen zur Wartung Umsätze alimentieren, die von der Klägerin durch den Flugbetrieb während der zulässigen Betriebszeiten erzielt worden und der abgelaufenen Periode zuzuordnen sind. Die künftigen Ausgaben für die Flugzeugwartung ermöglichen vielmehr die Erzielung künftiger Erträge, weil ohne die Wartung die Betriebserlaubnis erlöschen würde, während die bereits erzielten Erlöse der Vergangenheit auch dann der Klägerin erhalten bleiben würden, wenn sie keine Wartung durchführen oder den Flugbetrieb einstellen würde.

- 25** b) Es besteht indessen eine zivilrechtliche ungewisse Verbindlichkeit der Klägerin, für die eine Rückstellung in der von ihr begehrten Höhe zu bilden ist.
- 26** aa) Die vertragliche Verpflichtung der Klägerin besteht aus zwei Komponenten, nämlich der Durchführung der nach dem Wartungsprogramm erforderlichen Wartungen einerseits und der monatlichen Zahlung der Wartungsrücklagen-Garantiebeträge bzw. der Stellung einer Bankbürgschaft andererseits.
- 27** bb) Der Senat kann es insoweit offenlassen, ob die im Rahmen der ersten Vertragskomponente gegenüber dem Leasinggeber eingegangene Wartungsverpflichtung mit dem FG und trotz der vorstehend wiedergegebenen Grundsätze aufgrund des eigenbetrieblichen Interesses der Klägerin die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Durchführung der Wartung kongruent überlagert (kritisch dazu Meinert, EFG 2015, 1968, 1973).
- 28** cc) Jedenfalls ist mit Rücksicht auf die zweite Vertragskomponente eine Rückstellung zu bilden, da bei Beendigung des Leasingvertrages kein Anspruch der Klägerin auf Rückerstattung der gezahlten Wartungsrücklagen-Garantiebeträge oder auf einen Verzicht auf die Inanspruchnahme der Bankbürgschaft bestand und die Klägerin deshalb stets mit den vereinbarten Wartungsrücklagen-Garantiebeträgen belastet blieb. Die Klägerin konnte sich ihrer vertraglichen Verpflichtung --anders als im Bereich der öffentlich-rechtlichen Wartungsverpflichtung-- gerade nicht durch Einstellung des Flugbetriebes entziehen, da sie nach den --den Senat bindenden-- Feststellungen des FG auch bei Beendigung des Leasingvertrages vor Durchführung der nächsten fälligen Wartung die vertraglich vereinbarte Wartungsverpflichtung zu tragen hatte.
- 29** aaa) Diese Verpflichtung wird nicht --wie das FA meint-- i.S. eines "wesentlichen Tatbestandsmerkmals" der vertraglichen Wartungsverpflichtung durch das Erreichen der zulässigen Betriebsdauer, sondern dadurch ausgelöst, dass die Klägerin das Fluggerät nach der letzten durchgeführten Wartung weiter nutzt und deshalb die Kosten für die darauffolgende Wartung zu tragen hat. Dies ergibt sich aus der gegenüber der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung andersgearteten Interessenlage: Während der Gesetzgeber im Bereich der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung die Sicherheit des Luftverkehrs gewährleisten will und für den Fall der Einstellung des Flugbetriebes vor Erreichen der zulässigen Betriebszeiten keine Wartung vorschreibt, will der Leasinggeber im Rahmen der zweiten Vertragskomponente eine durch den Flugbetrieb entstehende Wertminderung des Flugzeugs ausgleichen, indem er den Leasingnehmer zu einer betriebszeitabhängigen Übernahme der Wartungskosten verpflichtet.
- 30** bbb) Die Verpflichtung zur Zahlung der Wartungsrücklagen-Garantiebeträge entsteht nach den Feststellungen des FG mit Ablauf jedes Monats in Höhe der Summe der betriebszeitabhängig zu berechnenden Einzelbeträge. Sie ist damit in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht, weil die entsprechende Belastung zum Bilanzstichtag auch bestünde, wenn der Leasinggeber den Leasingvertrag gekündigt hätte. Er hätte dann nämlich die bis zu diesem Zeitpunkt im Hinblick auf die bereits absolvierten Betriebszeiten geschuldeten Wartungsrücklagen-Garantiebeträge vereinnahmt, ohne dass die Belastung der Klägerin entfallen wäre. Gleiches gilt für den Fall, dass der Flugbetrieb eingestellt worden wäre.
- 31** ccc) Nichts anderes gilt, soweit das FG sich darauf gestützt hat, dass die Klägerin eine Bankbürgschaft gestellt habe und deshalb mit einer Inanspruchnahme auf Zahlung der ausstehenden Wartungskosten in absehbarer Zeit nicht rechnen müssen. Die Bankbürgschaft tritt nach der gewählten Vertragskonstruktion an die Stelle einer Zahlung, sie lässt aber die Verpflichtung zur Tragung der Wartungskosten nicht entfallen. Die Klägerin konnte sich der Zahlung der Wartungsrücklagen-Garantiebeträge durch die Stellung einer Bankbürgschaft nicht entziehen, sondern nur den Zahlungszeitpunkt beeinflussen. Entsprechend stand auch die Belastung der Klägerin in Höhe der Wartungsrücklagen-Garantiebeträge fest.
- 32** ddd) Die Passivierung der Wartungsverpflichtung führt auch nicht zu einer doppelten Aufwandserfassung. Die Klägerin hat nach den Vorgaben des Leasingvertrages mit der KG entweder Wartungsrücklagen-Garantiebeträge zu leisten oder eine Bürgschaft zu stellen. Beide Varianten führen nur jeweils einmal zur Entstehung von Betriebsausgaben.

- 33** dd) Dem Ausweis der von der Klägerin begehrten Rückstellung steht auch kein Passivierungsverbot für ungewisse Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften entgegen.
- 34** aaa) Ein solches Passivierungsverbot besteht nicht, wenn das Gleichgewicht der Vertragsbeziehungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners "gestört" ist (vgl. zuletzt Senatsurteil vom 25. Mai 2016 I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930). Ursprünglich wurde zwar das Vorliegen eines solchen Erfüllungsrückstandes nach dem rechtlichen, insbesondere schuldrechtlichen Verhältnis von Leistung und Gegenleistung im schwebenden Geschäft beurteilt und somit an den schuldrechtlich gebotenen Zeitpunkt der Erfüllung geknüpft (vgl. dazu die Nachweise in Senatsurteilen vom 27. Juni 2001 I R 11/00, BFHE 195, 567, BStBl II 2001, 758; vom 15. Juli 1998 I R 24/96, BFHE 186, 388, BStBl II 1998, 728). Allerdings hat der BFH in der Folgezeit die Frage nach einem Erfüllungsrückstand nicht ausschließlich nach bürgerlichem Recht beurteilt (vgl. BFH-Urteile vom 3. Dezember 1991 VIII R 88/87, BFHE 167, 322, BStBl II 1993, 89; vom 5. Februar 1987 IV R 81/84, BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845), sondern eine an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierte Betrachtung ausreichen lassen. Das Vorliegen eines Erfüllungsrückstandes setzt danach voraus, dass mit der nach dem Vertrag geschuldeten zukünftigen Leistung nicht nur an Vergangenes angeknüpft, sondern Vergangenes abgegolten wird. Besteht danach ein Erfüllungsrückstand und ist dessen Höhe ungewiss, so ist eine Rückstellung zu bilden (vgl. Senatsurteil in BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, m.w.N.).
- 35** bbb) Nach diesen Maßstäben befand sich die Klägerin am Bilanzstichtag in einem Erfüllungsrückstand; sie hatte bei wirtschaftlicher Betrachtung durch die Zahlung in die Wartungsrücklage Vergangenes, nämlich die Wertabnutzung der vom Leasinggeber zur Verfügung gestellten Flugzeuge durch den Flugbetrieb, dadurch abzugelten, dass sie diese Abnutzung durch typisierte Einzahlungen der Garantiebeträge in die Wartungsrücklage abzugelten hatte.
- 36** 2. Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass das Einkommen bzw. der Gewerbeertrag der Klägerin bezogen auf die Erstattung künftiger Wartungsaufwendungen nicht um ... € zu erhöhen war.
- 37** a) Nach § 14 Abs. 1 KStG war der Klägerin als Organträgerin das Einkommen der GmbH als Organgesellschaft zuzurechnen bzw. nach § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) deren Gewerbeertrag zuzuweisen. Es steht insoweit außer Zweifel, dass die von der GmbH geleisteten Zahlungen in eine bei den Leasinggebern jeweils geführte Wartungsrücklage als Betriebsausgaben das Vermögen der GmbH minderten.
- 38** b) Der Senat kann es indessen offenlassen, ob, soweit die Leasinggeber aufgrund der mit der GmbH geschlossenen Leasingverträge verpflichtet waren, nach erfolgter Wartung die Wartungskosten bis zur Höhe der von der GmbH jeweils in die Wartungsrücklage eingezahlten Beträge zu erstatten, hinsichtlich des Erstattungsanspruchs eine Forderung zu aktivieren war. Denn selbst wenn eine entsprechende Forderung auf Erstattung der den Leasingnehmer als Flugzeughalter treffenden (dazu 1.a cc aaa) --öffentlich-rechtlichen-- Wartungsverpflichtung auszuweisen wäre, so würde dies durch die Verbuchung der entsprechenden Zahlungen auf ein Konto des Leasinggebers kompensiert (Aktivtausch) und wäre die seitens der GmbH dennoch bestehende vertragliche Verpflichtung zur Zahlung der auf die Werterhaltung der Flugzeuge gerichteten und betriebszeitabhängig ausgestalteten (privatrechtlichen) Wartungsrücklagen-Garantiebeträge nach den unter 1.b wiedergegebenen Grundsätzen durch den Ausweis einer Rückstellung in der von der Klägerin begehrten Höhe zu passivieren.
- 39** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de