

Urteil vom 27. Januar 2010, I R 35/09

Abzinsung von Gesellschafterdarlehen und Rückstellungen

BFH I. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 3a Buchst e, GG Art 3

vorgehend FG Köln, 14. Januar 2009, Az: 13 K 4781/04

Leitsätze

1. Unverzinsliche Gesellschafterdarlehen sind nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 1997 i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 abzuzinsen, wenn sie zwar keine feste Laufzeit haben, die Darlehensnehmerin aber am Bilanzstichtag mit einer Fortdauer der Kapitalüberlassung für mindestens weitere zwölf Monate rechnen kann (Bestätigung des Senatsbeschlusses vom 6. Oktober 2009 I R 4/08, BFHE 226, 347) .
2. Die bloße Zweckbindung eines Darlehens begründet keine "Verzinslichkeit" i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG 1997 i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 (ebenfalls Bestätigung des Senatsbeschlusses vom 6. Oktober 2009 I R 4/08, BFHE 226, 347) .
3. Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1997 i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 abzuzinsen, wenn sie aus der Sicht des Bilanzstichtags voraussichtlich mindestens zwölf Monate Bestand haben wird . Welche Risiken sich nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags zeitlich über mindestens zwölf Monate erstrecken, ist im gerichtlichen Verfahren in erster Linie vom FG zu beurteilen, das insoweit ggf. eine Schätzung vornehmen muss .

Tatbestand

- I.
 - 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob unverzinsliche Gesellschafterdarlehen und Rückstellungen für Schallschutzmaßnahmen im Rahmen der Gewinnermittlung für das Streitjahr (1999) abzuzinsen sind.
 - 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH. Drei ihrer vier Gesellschafter hatten ihr vor längerer Zeit Darlehen in Höhe von ca. 120 Mio. DM gewährt. Diese sollten ursprünglich bis zum Eintritt der Klägerin in die Gewinnzone zinslos sein; im Jahr 1988 waren die Verträge dahin umgestaltet worden, dass ca. 50 % der Summe verzinslich und die verbleibenden 56.863.049,82 DM zins- und tilgungsfrei gewährt wurden. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) weist der Geschäftsbericht der Klägerin für das Wirtschaftsjahr 2005 die Darlehensverpflichtungen als Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren aus. Die Abzinsung dieser Darlehen bildet den ersten Streitkomplex des vorliegenden Rechtsstreits.
 - 3 Den zweiten Streitkomplex bildet die Abzinsung von Rückstellungen für Schallschutzmaßnahmen. Diese Maßnahmen musste die Klägerin, von deren Unternehmen störende Geräusche ausgehen, zu Beginn der 90er Jahre durchführen. Dazu hatte sie den Bewohnern eines im Einzugsbereich ihres Unternehmens liegenden Gebietes den kostenlosen Einbau passiver Lärmschutzvorrichtungen (Schallschutzfenster, Dachisolierungen o.Ä.) angeboten. Die Inanspruchnahme erfolgte durch einen Antrag des jeweiligen Anwohners; die Antragsmöglichkeit war zunächst auf den 31. Dezember 1998 befristet und wurde später bis zum 30. Juni 1999 verlängert. Im Anschluss an die Antragstellung sowie nach Vorlage und Prüfung bestimmter Unterlagen schloss die Klägerin mit dem Antragsteller eine schriftliche Vereinbarung über die Kostenübernahme, an die sie sodann für zwölf Monate gebunden war. In den Bilanzen der Wirtschaftsjahre 1997 bis 1999 bildete die Klägerin für die Kosten der erwarteten Inanspruchnahme Rückstellungen in Höhe von 72.282.010 DM (1997), 76.615.440 DM (1998) und 63.799.600 DM (Streitjahr).

- 4 Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Betriebsprüfer die Ansicht, dass die in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 ausgewiesenen Gesellschafterdarlehen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes 1997 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) --EStG 1997-- abzuzinsen seien. Da die Laufzeit unbestimmt sei, müsse dies in Anlehnung an § 13 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes mit dem Faktor 9,3 erfolgen. Daraus errechne sich ein Barwert der Verbindlichkeiten in Höhe von 29.113.881,82 DM. Die Differenz in Höhe von 27.749.168 DM sei ertragswirksam aufzulösen. Da die Klägerin zur Abmilderung des Abzinsungsgewinns den Ansatz einer 9/10 Rücklage gemäß § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG 1997 beantrage, seien Gewinn und Gewerbeertrag des Streitjahres um 2.774.916 DM zu erhöhen.
- 5 Im Hinblick auf die Schallschutzmaßnahmen wurde während der Prüfung unstrittig, dass die von der Klägerin gebildete Rückstellung auf 51.065.432 DM zu vermindern war. Der Prüfer ging davon aus, dass diese Position ebenfalls abzuzinsen sei; das führe zu einer Gewinnerhöhung um 3.944.681 DM, von denen sich nach § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG 1997 im Streitjahr ein Betrag von 394.468 DM auswirke.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte der Ansicht des Prüfers und erließ entsprechende Steuer- und Feststellungsbescheide. Zudem erfasste er auf Antrag der Klägerin zusätzliche Rückstellungen für Erbbauzinsverpflichtungen erfolgswirksam; dies führte im Streitjahr zu einer Hinzurechnung von Erbbauzinsen zum Gewerbeertrag in Höhe von 1.925.920 DM. Die gegen die Änderungsbescheide gerichtete Klage hatte nur teilweise Erfolg; das FG entschied, dass das FA die Abzinsungsbeträge fehlerhaft berechnet und die Erbbauzinsen zu Unrecht dem Gewerbeertrag zugerechnet habe, die angefochtenen Bescheide aber ansonsten rechtmäßig seien (FG Köln, Urteil vom 15. Januar 2009 13 K 4781/04). Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1199 abgedruckt.
- 7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 6 EStG 1997. Sie beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahin zu ändern, dass die gewinnerhöhende Abzinsung der Gesellschafterdarlehen und der Rückstellungen für Schallschutzmaßnahmen rückgängig gemacht wird.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass sowohl die Darlehensverbindlichkeiten der Klägerin als auch die von ihr gebildeten Rückstellungen abzuzinsen sind.
- 9 1. Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG 1997). Sie muss dabei das Betriebsvermögen ansetzen, das sich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergibt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 1997). Dabei sind die steuerrechtlichen Vorschriften über die Bewertung von Wirtschaftsgütern zu befolgen (§ 5 Abs. 6 EStG 1997); sie gehen insoweit den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vor.
- 10 2. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 1997 sind Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1997 anzusetzen und mit einem Zinssatz von 5,5 v.H. abzuzinsen. Diese Regelung greift im Streitfall ein.
- 11 a) Nach der Rechtsprechung des Senats gilt § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 1997 auch für Verbindlichkeiten aus Darlehen, die eine Kapitalgesellschaft von ihrem Gesellschafter erhalten hat (Senatsbeschluss vom 6. Oktober 2009 I R 4/08, BFHE 226, 347). Die Einwendungen der Klägerin geben keine Veranlassung, von dieser Rechtsprechung abzurücken. Denn zum einen enthält der Gesetzeswortlaut keine Einschränkung im Hinblick auf Gesellschafterdarlehen. Zum anderen ist eine Sonderbehandlung solcher Darlehen auch nicht durch den Blick auf den Gesetzeszweck veranlasst: Die Abzinsung beruht auf der typisierenden Vorstellung, dass eine erst in der Zukunft zu erfüllende Verpflichtung den Schuldner weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht, und diese Überlegung gilt für Gesellschafterdarlehen nicht anders als für sonstige Darlehensverhältnisse. Angesichts dessen kann insbesondere nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber es gleichsam versehentlich unterlassen hätte, im Hinblick auf Gesellschafterdarlehen eine Ausnahmeregelung zu schaffen. Das schließt die von der Klägerin angestrebte teleologische Reduktion des § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 1997 aus.
- 12 b) Die Revision weist zu Recht darauf hin, dass die Abzinsung der Darlehensverbindlichkeit zu einem Ertrag und damit zu einer Erhöhung des steuerlich zu erfassenden Gewinns des Darlehensnehmers führt. Ihrer Annahme, dass

diese Gewinnerhöhung im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen durch den Ansatz einer verdeckten Einlage zu neutralisieren sei, ist aber nicht zu folgen. Vielmehr greift insoweit die Rechtsprechung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) durch, nach der die Gewährung eines Nutzungsvorteils nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein kann (BFH-Beschluss vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348). Auch insoweit hält der Senat an seiner im Beschluss in BFHE 226, 347 vertretenen Ansicht fest.

- 13** Die Rechtsprechung des Großen Senats des BFH ist nicht, wie die Klägerin meint, durch § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 1997 überholt. Dazu ist zunächst auf die zutreffenden Ausführungen des FG dazu zu verweisen, dass die für den Großen Senat tragenden Erwägungen (z.B. BFH-Beschluss in BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.I.3.c) von der gesetzlichen Neuregelung nicht berührt werden und dass zudem bei Annahme einer verdeckten Nutzungseinlage die in § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 1997 angelegte nachfolgende Aufzinsung der Darlehensverbindlichkeit ebenfalls neutralisiert werden müsste, wofür keine gesetzliche Grundlage erkennbar ist. Vor allem aber muss insoweit die Überlegung durchgreifen, dass eine Abkehr von der Rechtsprechung des Großen Senats eine Vielzahl von Rechtsfragen betreffen und die steuerrechtliche Beurteilung von Vorgängen im Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter grundlegend verändern würde. Dass der Gesetzgeber mit § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 1997 diese Rechtsfolge hat anordnen wollen, ist nicht anzunehmen. Vielmehr ist die genannte Regelung ersichtlich in die von der Rechtsprechung entwickelte Systematik eingebettet, was es ausschließt, die von ihr ausgelöste Gewinnerhöhung durch die Anwendung von Einlagegrundsätzen zu kompensieren.
- 14** c) Der Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 1997 steht im Streitfall nicht Satz 2 der Vorschrift entgegen. Danach sind zwar u.a. Verbindlichkeiten, die entweder verzinslich sind oder deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, von der Abzinsung ausgenommen. Die Darlehensverbindlichkeiten der Klägerin erfüllen aber keine dieser beiden Voraussetzungen:
- 15** aa) Nach den Feststellungen des FG, die nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffen worden und deshalb für den Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO), waren die Gesellschafterdarlehen nicht mit einer Zinsvereinbarung verbunden. Einer solchen steht im Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG 1997 nicht gleich, dass die Unverzinslichkeit eines Gesellschafterdarlehens wirtschaftlich durch erhöhte Ausschüttungen an den Gesellschafter ausgeglichen werden kann; auch insoweit verweist der Senat auf seinen Beschluss in BFHE 226, 347. Die von der Revision angestellten Erwägungen können ebenfalls nicht dazu führen, dass die in Rede stehenden Darlehen als "verzinslich" anzusehen sind.
- 16** Diese Erwägungen gehen im Kern dahin, dass die Gesellschafterdarlehen nur dazu bestimmt waren, der Klägerin den Ausbau des von ihr betriebenen Unternehmens zu ermöglichen; eine solche Zweckbindung stehe einer Verzinsungspflicht gleich. Daran ist zwar richtig, dass es für die "Verzinslichkeit" eines Darlehens nicht nur auf die Nominalverzinsung ankommt, sondern insoweit auch andere mit der Darlehensgewährung verbundene Leistungspflichten des Darlehensnehmers bedeutsam sein können. Letztere rechtfertigen aber eine Bewertung der Darlehensverbindlichkeit unter dem Nennwert nur dann, wenn der Darlehensnehmer den Zinsvorteil zumindest zum Teil an einen anderen weitergeben muss (BFH-Urteil vom 9. Juli 1982 III R 15/79, BFHE 136, 299, BStBl II 1982, 639; ähnlich zum Bewertungsrecht BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994 II R 2/92, BFH/NV 1995, 638). Daher ist eine bloße Zweckbindung nicht geeignet, einen die Verzinsung ersetzenden "Nachteil" des Darlehensnehmers zu begründen; denn sie ändert nichts daran, dass der Zinsvorteil dem Darlehensnehmer ungeschmälert zugute kommt. Nur darum geht es jedoch im Streitfall, da weder die Feststellungen des FG noch die Revisionsbegründung Anhaltspunkte dafür enthalten, dass die Klägerin mit Rücksicht auf die Zinslosigkeit der Darlehen irgendwelche Leistungen an die Darlehensgeber oder an Dritte erbringen oder solche Leistungen verbilligt anbieten musste. Auf die Überlegungen der Klägerin zur Motivation der Darlehensgeber muss in diesem Zusammenhang ebenso wenig eingegangen werden wie auf die Verwaltungspraxis im Bereich der Darlehen zur Regionalförderung (vgl. dazu Oberfinanzdirektion München, Verfügung vom 25. August 2000, Deutsches Steuerrecht 2000, 1690), die sich von den hier zu beurteilenden Vorgängen wesentlich unterscheiden.
- 17** bb) Ob die Laufzeit eines Darlehens "weniger als zwölf Monate" i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG 1997 beträgt, ist nicht allein nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Vielmehr kommt es, wie der Senat ebenfalls bereits entschieden hat, in erster Linie auf die tatsächlichen Verhältnisse an (Beschluss in BFHE 226, 347, m.w.N. zum Schrifttum; ebenso auch Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 6 EStG Rz 683; Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 6 Rz D 30). Deshalb ist eine Verbindlichkeit aus einem Darlehen mit unbestimmter Laufzeit gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 1997 abzuzinsen, wenn der Darlehensvertrag zwar nach den Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) mit einer Frist von drei Monaten gekündigt werden kann (§ 609 BGB in der bis zum 31. Dezember 2001 geltenden Fassung; § 488 BGB in der seit

dem 1. Januar 2002 geltenden Fassung), mit einer kurzfristigen Kündigung aber am Bilanzstichtag nicht ernstlich gerechnet werden muss. Auch daran ist festzuhalten.

- 18** Mit den dazu von der Revision angestellten Erwägungen hat sich der Senat schon in seiner genannten Entscheidung auseinandergesetzt. So trifft es zwar zu, dass im Gesetzgebungsverfahren die Abzinsung u.a. mit der Überlegung begründet wurde, bei einem Erwerb des gesamten Betriebs werde ein langfristig gewährtes Darlehen nur mit seinem abgezinsten Erfüllungsbetrag in die Bemessung des Kaufpreises eingehen (Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BTDrucks 14/23, S. 171; Gesetzentwurf der Bundesregierung, BTDrucks 14/265, S. 172). Doch kann daraus nicht abgeleitet werden, dass sich die Bestimmung des Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG 1997 nur an dieser Vorstellung ausrichten muss. Denn im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens ist das zunächst nur für Rückstellungen vorgesehene Abzinsungsgebot nicht nur auf Verbindlichkeiten erweitert, sondern zugleich mit einer Objektivierung der Gewinnermittlung und einer "realitätsnahen Bewertung" begründet worden (Bericht des Finanzausschusses --7. Ausschuss--, BTDrucks 14/443, S. 17). Diesen Zielen dient es aber, wenn im Hinblick auf die Frage der Kurzfristigkeit nicht nur auf eine rechtlich bestehende Kündigungsmöglichkeit, sondern auch auf die wahrscheinliche tatsächliche Entwicklung abgestellt wird; das macht gerade der Fall des unbefristet gewährten Gesellschafterdarlehens deutlich. Zudem dient es der Einheit der Rechtsordnung, wenn die ertragsteuerrechtliche und die bewertungsrechtliche Behandlung eines Vorgangs denselben Maßstäben folgen. Daher begründet ein mit gesetzlicher Frist kündbares Darlehen jedenfalls dann, wenn nach den Erfahrungen der Vergangenheit keine alsbaldige Kündigung droht, aus ertragsteuerrechtlicher ebenso wie aus bewertungsrechtlicher Sicht (vgl. dazu die Nachweise im Senatsbeschluss in BFHE 226, 347) keine Verbindlichkeit mit einer Laufzeit von weniger als zwölf Monaten.
- 19** Im Streitfall hat das FG festgestellt, dass die in Rede stehenden Gesellschafterdarlehen zins- und tilgungsfrei gewährt worden waren, am Bilanzstichtag des Streitjahres schon mehrere Jahre lang bestanden und auch in den Folgejahren nicht zurückgeführt worden sind. Es hat ferner festgestellt, dass die Darlehensverträge nur nach vorheriger Abstimmung unter den Darlehensgebern gekündigt werden konnten. Diese bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen rechtfertigen die vom FG vorgenommene Würdigung dahin, dass die Klägerin am maßgeblichen Bilanzstichtag nicht damit rechnen musste, kurzfristig auf eine Tilgung der betreffenden Verbindlichkeiten in Anspruch genommen zu werden. Die Klägerin beurteilt diese Frage zwar abweichend und verweist dazu vor allem auf die im Jahr 1988 vorgenommene Änderung der Darlehensverträge; sie zeigt aber nicht auf, dass das FG gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstoßen habe, und kann daher dessen tatrichterliche Würdigung nicht erschüttern.
- 20** d) Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Klägerin gegen die vom Gesetzgeber getroffene Regelung teilt der Senat nicht; insoweit wird erneut auf den Beschluss in BFHE 226, 347 verwiesen. Die vom FG angestellte Berechnung zur Höhe des Abzinsungsbetrags greift die Revision nicht an; der Senat erkennt insoweit auch keine zum Nachteil der Klägerin wirkenden Rechtsfehler, die von Amts wegen korrigiert werden müssten. Im Ergebnis ist das angefochtene Urteil daher, soweit es die Behandlung der Gesellschafterdarlehen betrifft, nicht zu beanstanden.
- 21** 3. Dasselbe gilt im Hinblick auf die von der Klägerin gebildeten Rückstellungen für Schallschutzmaßnahmen. Insbesondere hat das FG zutreffend entschieden, dass diese Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1997 abzuzinsen sind.
- 22** a) Nach der genannten Vorschrift sind Rückstellungen für Verpflichtungen mit 5,5 v.H. abzuzinsen, wobei § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG 1997 entsprechend anzuwenden ist. Das bedeutet, dass eine Abzinsung unterbleibt, wenn die Rückstellung aus der Sicht des Bilanzstichtags voraussichtlich für weniger als zwölf Monate Bestand haben wird. Das Vorliegen dieser Voraussetzung hat das FG indessen ohne Rechtsfehler verneint.
- 23** aa) Nach den Feststellungen des FG betrafen die streitigen Rückstellungen künftigen Aufwand für Schallschutzmaßnahmen, deren Finanzierung die Klägerin den Anwohnern eines bestimmten Gebiets angeboten hatte. Der Ablauf der Finanzierungsmaßnahme vollzog sich in der Weise, dass zunächst ein Antrag des Anwohners vorliegen musste und die Klägerin nach Prüfung dieses Antrags die notwendigen Maßnahmen ermittelte. Sodann durfte der betreffende Anwohner zwei Angebote von Fachfirmen einholen, woraufhin die Klägerin mit ihm einen Vertrag über die Durchführung der Maßnahme und die Höhe des Erstattungsbetrags schloss; an diesen Vertrag war sie anschließend für zwölf Monate gebunden. Weiter ist dem angefochtenen Urteil zu entnehmen, dass die vom FA vorgenommene Abzinsung sich ausschließlich auf Maßnahmen bezieht, für die einerseits am Bilanzstichtag des Streitjahres eine Rückstellung gebildet worden war und die andererseits bis zum Ende des Folgejahres nicht

abgewickelt worden waren. Diese Feststellungen greift die Revision nicht an; sie sind deshalb revisionsrechtlich bindend.

- 24** bb) Das FG hat allerdings nicht ausdrücklich festgestellt, ob die in Rede stehenden Rückstellungen erst im Gefolge der Antragstellung durch einen Anwohner oder --im Vorgriff darauf-- allein auf der Grundlage der Erwartung derartiger Anträge gebildet worden sind. Es ist deshalb denkbar, dass am Bilanzstichtag Unklarheit darüber bestand, ob die in den Rückstellungen berücksichtigten Maßnahmen tatsächlich von den Anwohnern in Anspruch genommen werden würden. Ebenso war möglicherweise am Bilanzstichtag nicht absehbar, inwieweit bereits beantragte oder noch zu beantragende Maßnahmen im Folgejahr abgeschlossen werden konnten oder nicht. Beides schließt jedoch entgegen der Ansicht der Klägerin die Abzinsung der Rückstellungen nicht aus.
- 25** Denn bei Rückstellungen gilt ebenso wie im Bereich der Verbindlichkeiten, dass es für die Notwendigkeit einer Abzinsung auf denjenigen Erfüllungszeitpunkt ankommt, mit dem aus der Sicht des Bilanzstichtags nach den tatsächlichen Verhältnissen und den in der Vergangenheit gemachten Erfahrungen gerechnet werden muss. Dazu hat das FG indessen festgestellt, dass die Klägerin die Rückstellungen für Schallschutzmaßnahmen jeweils lange vor dem Abschluss einer schriftlichen Vereinbarung mit dem berechtigten Anwohner gebildet hat. Das rechtfertigt seine Annahme, dass die Rückstellungen jedenfalls nicht in vollem Umfang Risiken abbildeten, die aus der Sicht des Bilanzstichtags innerhalb der nächsten zwölf Monate beseitigt werden konnten.
- 26** Das Ausmaß derjenigen Risiken, die sich in zeitlicher Hinsicht auf mindestens zwölf Monate erstreckten, konnte naturgemäß weder am Bilanzstichtag noch zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung konkret beziffert werden. Das FA hat den insoweit anzusetzenden Wert deshalb aus der tatsächlichen späteren Entwicklung abgeleitet; dem ist das FG --jedenfalls vom systematischen Ansatz her-- gefolgt. Diese Handhabung mag zwar insoweit methodisch angreifbar sein, als sie die Beurteilung aus der Sicht des Bilanzstichtags durch eine rückblickende Betrachtung ersetzt (vgl. dazu Korn/Strahl in Korn, Einkommensteuergesetz, § 6 EStG Rz 388). Doch handelt es sich zum einen letztlich um eine Schätzung seitens des FG, die im Revisionsverfahren nur eingeschränkt überprüft werden kann. Zum anderen --und vor allem-- macht die Klägerin nicht geltend, dass eine Betrachtung unter dem zeitlichen Blickwinkel des Bilanzstichtags andere, ihr günstigere Werte zu Tage fördern könnte. Angesichts dessen ist die Annahme des FG, dass den gesamten vom FA abgezinsten Rückstellungsbeträgen am Bilanzstichtag nicht eine Restlaufzeit von weniger als zwölf Monaten beizumessen war, im Ergebnis nicht zu beanstanden.
- 27** b) Der Streitfall gibt keinen Anlass zu einer Auseinandersetzung mit der von der Revision angesprochenen Frage, welche Rechtsfolge § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1997 im Zusammenhang mit Pauschalrückstellungen auslöst (vgl. dazu Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 26. Mai 2005, BStBl I 2005, 699, Tz. 27; FG München, Beschluss vom 21. Januar 2004 7 V 4930/03, EFG 2004, 641; Kiesel/Görner in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rz 1165, m.w.N.). Denn das FG hat nicht festgestellt, dass die Klägerin eine Pauschalrückstellung gebildet hat. Ebenso geht der Einwand der Klägerin fehl, dass eine Abzinsung ein verdecktes Kreditgeschäft voraussetze und dass ein solches nur dann vorliege, wenn entweder der Schuldner vorzeitig zum Barwert erfüllen oder eine entsprechende Vereinbarung getroffen werden könne (vgl. dazu Senatsurteil vom 15. Juli 1998 I R 24/96, BFHE 186, 388, 392, BStBl II 1998, 728, 730; Niedersächsisches FG, Urteil vom 15. Mai 2002 6 K 727/98, EFG 2002, 1370, m.w.N.): Das FG hat zu Recht ausgeführt, dass diese Sicht zwar nach der für das Streitjahr geltenden Rechtslage den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht (§ 253 Abs. 1 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs i.d.F. vor der Geltung des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 25. Mai 2009, BGBl I 2009, 1102), denen aber für den Bereich des Steuerrechts § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1997 vorgeht (§ 5 Abs. 6 EStG 1997).
- 28** c) Schließlich sind die verfassungsrechtlichen Bedenken der Klägerin gegen die in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 1997 getroffene Regelung unbegründet. Denn wie im Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1997 (dazu Senatsbeschluss in BFHE 226, 347) greift auch hier insoweit der Gedanke durch, dass die gesetzliche Regelung auf wirtschaftlich nachvollziehbaren Erwägungen beruht, weder unverhältnismäßig ist noch gegen den Gleichheitssatz verstößt und deshalb vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers abgedeckt ist.
- 29** d) Die Berechnung des Abzinsungsbetrags durch das FG greift die Klägerin auch insoweit, als es um die Rückstellungen geht, nicht an. Der Senat erkennt in diesem Punkt ebenfalls keinen revisionsrechtlich erheblichen Fehler, weshalb das angefochtene Urteil im Ergebnis nicht zu beanstanden ist. Die von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung angesprochene Frage, wie die in Rede stehenden Bilanzposten in den Abschlüssen für die Folgejahre zu bewerten sind, muss im Streitfall nicht erörtert werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de