

Urteil vom 19. Mai 2010, I R 65/09

Rechnungsabgrenzung für Kfz-Steueraufwand - Berichtigung eines objektiv falschen Bilanzansatzes

BFH I. Senat

EStG § 5 Abs 5 S 1 Nr 1, EStG § 4 Abs 2 S 1

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 24. Februar 2009, Az: I 443/06

Leitsätze

Für in einem Wirtschaftsjahr gezahlte Kfz-Steuer ist ein Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren, soweit die Steuer auf die voraussichtliche Zulassungszeit des Fahrzeugs im nachfolgenden Wirtschaftsjahr entfällt .

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob für Kraftfahrzeugsteuern (Kfz-Steuern) ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) gebildet werden muss, soweit die gezahlte Steuer auf die voraussichtliche Zulassungszeit von Fahrzeugen im nachfolgenden Wirtschaftsjahr entfällt.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt eine Spedition in der Rechtsform der GmbH. Für das Streitjahr 2002 machte sie in ihrem Jahresabschluss 97.984,94 € Kfz-Steuern als Betriebsausgaben geltend. Davon entfielen rechnerisch 43.797 € auf die Zulassungszeit der Fahrzeuge im nachfolgenden Wirtschaftsjahr.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, in Höhe des Betrags von 43.797 € sei ein aktiver RAP zu bilden, so dass er den Gewinn der Klägerin im Streitjahr entsprechend erhöhte.
- 4 Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg (Urteil des Thüringer Finanzgerichts --FG-- vom 25. Februar 2009 I 443/06, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 1738).
- 5 Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Für die gezahlten Kfz-Steuern ist ein aktiver RAP in Höhe des Betrages zu bilden, der auf das Halten der Fahrzeuge zum Verkehr auf öffentlichen Straßen im nachfolgenden Wirtschaftsjahr entfällt.
- 8 1. Gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.V.m. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) ist ein RAP zu aktivieren, wenn und soweit Ausgaben vor dem Abschlussstichtag vorliegen, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Dies gilt gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes auch für Zwecke der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags.
- 9 Die Entrichtung der Kfz-Steuern war in dem vom FA angenommenen Umfang Aufwand der Klägerin für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag. "Aufwand für eine bestimmte Zeit" ist grundsätzlich in dem Sinne zu verstehen,

dass einer Vorleistung eine noch nicht erbrachte zeitraumbezogene Gegenleistung gegenübersteht (vgl. Senatsurteil vom 4. Mai 1977 I R 27/74, BFHE 123, 20, BStBl II 1977, 802; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. April 1993 VIII R 86/91, BFHE 171, 221, BStBl II 1993, 709; vom 19. Juni 1997 IV R 16/95, BFHE 183, 484, BStBl II 1997, 808, jeweils m.w.N.). § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 betrifft zwar typischerweise Vorleistungen im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags i.S. der §§ 320 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs; die Vorschrift ist aber nicht auf synallagmatische schuldrechtliche Leistungen beschränkt (vgl. Senatsurteile vom 24. Juli 1996 I R 94/95, BFHE 181, 64, BStBl II 1997, 122; vom 29. November 2006 I R 46/05, BFHE 216, 159, BStBl II 2009, 955; Senatsbeschluss vom 7. April 2010 I R 77/08, BFH/NV 2010, 1339, BFHE 228, 533, m.w.N.). Vielmehr reicht es für eine Rechnungsabgrenzung aus, wenn mit der Vorleistung ein Verhalten erwartet wird, das wirtschaftlich als Gegenleistung für die Vorleistung aufgefasst werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 17. September 1987 IV R 49/86, BFHE 151, 386, BStBl II 1988, 327; vom 5. April 1984 IV R 96/82, BFHE 141, 31, BStBl II 1984, 552; Senatsbeschluss in BFH/NV 2010, 1339).

- 10** Unter Heranziehung dieser Grundsätze ist auch die gezahlte Kfz-Steuer, soweit sie auf die voraussichtliche Zulassungszeit von Fahrzeugen im nachfolgenden Kalenderjahr entfällt, aktiv abzugrenzen (ebenso Urteil des Hessischen FG vom 6. November 2008 9 K 2244/04, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2010, 329; Hoffmann, Unternehmensteuern und Bilanzen 2010, 81; i.Erg. auch Tiedchen, Finanz-Rundschau 2010, 160).
- 11** a) Der Kfz-Steuer unterliegt grundsätzlich das Halten inländischer Fahrzeuge zum Verkehr auf öffentlichen Straßen (zu Sonderfällen vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 2 bis Nr. 4 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes --KraftStG--), das mit der verkehrsrechtlichen Zulassung des Fahrzeugs beginnt und nach Maßgabe des § 5 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG bis zu dessen verkehrsrechtlicher Abmeldung andauert. Der Besteuerungstatbestand wird durch das fortdauernde Halten des Kraftfahrzeugs verwirklicht. Die Kfz-Steuer entsteht vorbehaltlich des § 5 Abs. 1 Nr. 1 letzter Halbsatz KraftStG tageweise (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 16. November 2004 VII R 62/03, BFHE 207, 371, BStBl II 2005, 309). Von dem Entstehen der Kfz-Steuerschuld unterscheidet die Rechtsprechung die Steuerzahlungsschuld, die mit Beginn des jeweiligen Entrichtungszeitraums (§ 6 KraftStG) entsteht. Entrichtungszeitraum ist nach § 11 Abs. 1 KraftStG ein Jahreszeitraum, da die Steuer grundsätzlich für die Dauer eines Jahres im Voraus zu leisten ist (zu Sonderfällen vgl. § 11 Abs. 2 bis 4 KraftStG). Es handelt sich um eine gesetzlich vorgeschriebene Vorauszahlung auf eine noch nicht entstandene Steuer (vgl. BFH-Urteil in BFHE 207, 371, BStBl II 2005, 309).
- 12** Aus dieser Systematik des Kraftfahrzeugsteuergesetzes wird deutlich, dass es sich bei der im Streitfall für die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG entrichtete Kfz-Steuer in Höhe von 43.797 € um Ausgaben vor dem Abschlussstichtag 31. Dezember 2002 handelt, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Entgegen der Rechtsauffassung des FG lässt sich die Zeitbestimmung auch bei der Kfz-Steuer feststellen, da es nicht auf die zeitlich unbegrenzte Festsetzung der Steuer, sondern auf die zeitlich begrenzte Festsetzung der Entrichtungsschuld für die Dauer eines Jahres im Voraus ankommt.
- 13** b) Soweit das FG die Aktivierung eines RAP ablehnt, weil einer Steuer i.S. des § 3 der Abgabenordnung (AO) keine Gegenleistung gegenüber stehe, ist dies unerheblich. Es kommt allein darauf an, dass die Kfz-Steuer für das berechnete Halten von Fahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen zeitbezogen auf die Dauer der Zulassung des Fahrzeugs und jährlich im Voraus erhoben wird. Dieser Zusammenhang reicht für die Bilanzierung eines RAP aus. Es bedarf keiner unmittelbaren zivil- oder öffentlich-rechtlichen Verknüpfung der gezahlten Abgaben mit einer Leistung der öffentlichen Hand. Unerheblich ist daher, dass weder die Zulassung eine rechtliche Gegenleistung für die Zahlung der Kfz-Steuer ist noch die öffentliche Hand durch die Zahlung der Steuer eine rechtliche Verpflichtung gegenüber dem Steuerpflichtigen eingeht. Allerdings kann die Zulassung nach § 14 KraftStG entzogen werden, wenn die Steuer nicht entrichtet wird. Auch hat der Steuerpflichtige im Falle der vorzeitigen Beendigung der Steuerpflicht gemäß § 37 Abs. 2 AO einen Anspruch auf Rückzahlung der auf die nach Beendigung der Steuerpflicht entfallenden Beträge (Neufestsetzung gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 3 KraftStG). Dies verdeutlicht, dass die Zahlung der Kfz-Steuer mit dem berechtigten Halten von Fahrzeugen auf öffentlichen Straßen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang steht (vgl. Plückerbaum, Die steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 1970, 249, 259; vgl. auch Söffing, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- Fach 17a, S. 735 f.; Bauer in Kirchhof/Söhn/ Mellinshoff, EStG, § 5 Rz F 108).
- 14** Dass auch die widerrechtliche Benutzung von Fahrzeugen zur Besteuerung führt, ist für die Rechnungsabgrenzung im Streitfall unerheblich, da es sich insofern um einen anderen Steuergegenstand handelt.
- 15** 2. Das FA ist nicht an die von der Klägerin bei der Bilanzaufstellung vertretene Rechtsauffassung, ein RAP sei nicht zu aktivieren, gebunden. Zwar ist Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung die von der Klägerin beim FA eingereichte (Steuer-)Bilanz. Von dieser darf (und muss) das FA nur abweichen, wenn und soweit sie den

Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002) oder den zwingenden bilanzrechtlichen Vorgaben des Einkommensteuergesetzes nicht entspricht (vgl. Senatsurteil vom 5. Juni 2007 I R 47/06, BFHE 218, 221, BStBl II 2007, 818; Senatsbeschluss vom 7. August 2008 I B 161/07, BFH/NV 2008, 2053). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein objektiv falscher Bilanzansatz nur unter der weiteren Voraussetzung fehlerhaft, dass der Steuerpflichtige den Fehler nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung --bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse-- erkennen konnte. Dieser sog. subjektive Fehlerbegriff gilt nach bisheriger Rechtsprechung nicht nur für Tatsachenerkenntnisse, sondern auch für die Beurteilung von Rechtsfragen (z.B. BFH-Urteile vom 14. August 1975 IV R 30/71, BFHE 117, 44, BStBl II 1976, 88; vom 12. November 1992 IV R 59/91, BFHE 170, 217, BStBl II 1993, 392, sowie Senatsurteile vom 5. April 2006 I R 46/04, BFHE 213, 326, BStBl II 2006, 688; vom 23. Januar 2008 I R 40/07, BFHE 220, 361, BStBl II 2008, 669). Für die Fälle, in denen die Rechtslage zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärt ist, weil noch keine Rechtsprechung zu der in Rede stehenden Bilanzierungsfrage ergangen ist, hat der Senat deshalb entschieden, dass dann jede der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung als "richtig" anzusehen ist (vgl. Senatsurteile in BFHE 213, 326, BStBl II 2006, 688; in BFHE 218, 221, BStBl II 2007, 818; vom 17. Juli 2008 I R 85/07, BFHE 222, 418, BStBl II 2008, 924). An den in diesem Sinn zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung subjektiv "richtigen" Bilanzansatz ist das FA gebunden, auch wenn die Rechtsfrage nach diesem Zeitpunkt durch eine höchstrichterliche Entscheidung im gegenteiligen Sinne entschieden worden ist (Senatsurteil in BFHE 218, 221, BStBl II 2007, 818).

- 16** Ob an dieser Rechtsprechung festzuhalten ist (dazu Senatsbeschluss in BFH/NV 2010, 1339), bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Denn nach Maßgabe dieser Rechtsprechung hat die Klägerin durch das Unterlassen der Bildung eines aktiven RAP eine der kaufmännischen Sorgfalt nicht entsprechende Entscheidung getroffen. Bis zum Ergehen des angefochtenen FG-Urteils war die Frage der Aktivierung eines RAP für vorausbezahlte Kfz-Steuer nicht streitig, sondern entsprach im Anschluss an das BFH-Urteil vom 10. Juli 1970 III R 112/69 (BFHE 100, 110, BStBl II 1970, 779) der gängigen Bilanzierungspraxis (vgl. Thiel, Steuerberater-Jahrbuch 1969/70, S. 255, 262; Mies, Der Betrieb 1970, 1798; Plückebaum, StBp 1970, 249, 259; Söffing, NWB Fach 17a, S. 735 f.; Federmann, Betriebs-Berater 1984, 246, 247; Federmann, Steuer und Studium 1985, 131, 136; Glade, Praxishandbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 2. Aufl., 1995, S. 1354; Bauer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 5 Rz F 108; Henrichs in Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, 2. Aufl., 2003, § 250 HGB Rz 12; a.A. nur Heymann/Walz, HGB, 2. Aufl., 1999, § 250 Rz 6). Angesichts dessen kann für den Zeitpunkt der von der Klägerin aufgestellten Bilanz am 22. August 2003 davon ausgegangen werden, dass die Pflicht zur Aktivierung eines RAP für vorausbezahlte Kfz-Steuer nicht zweifelhaft war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de