

Urteil vom 06. Februar 2013, I R 62/11

Rückstellungen für Kostenüberdeckungen eines kommunalen Zweckverbandes - Sachlicher Anwendungsbereich des Passivierungsverbots nach § 5 Abs. 2a EStG 2002

BFH I. Senat

EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 2a, HGB § 249 Abs 1 S 1, KAG SN § 10 Abs 2 S 2 Halbs 1, EStG § 5 Abs 4a, KStG § 8 Abs 1, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006, KStG VZ 2005, KStG VZ 2006

vorgehend Sächsisches Finanzgericht, 09. August 2011, Az: 1 K 1487/07

Leitsätze

1. Ist eine sog. Kostenüberdeckung nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Vorschriften (hier: nach § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 SächsKAG für die Nutzungsentgelte im Rahmen der öffentlichen Wasserversorgung) in der folgenden Kalkulationsperiode auszugleichen (Rückgabe der Kostenüberdeckung durch entsprechende Preiskalkulation der Folgeperiode), liegt eine rückstellungsfähige ungewisse Verbindlichkeit vor.
2. Das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG 2002 setzt voraus, dass sich der Anspruch des Gläubigers nur auf künftiges Vermögen (nicht: auf am Bilanzstichtag vorhandenes Vermögen) des Schuldners bezieht. An einer aktuellen wirtschaftlichen Belastung des Vermögens des Schuldners bestehen bei einer Rückgabe der Kostenüberdeckung durch entsprechende Preiskalkulation der Folgeperiode keine begründeten Zweifel, wenn der Betrieb, der die zukünftigen Einnahmen und Gewinne erwirtschaftet, mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit für die Dauer der Ausgleichsperiode aufrechterhalten und damit die Erfüllung der Ausgleichsverpflichtung realisiert wird.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob für sog. Kostenüberdeckungen, die im Rahmen der öffentlichen Wasserversorgung innerhalb einer Preiskalkulationsperiode (Streitjahre: 2003 bis 2006) beim Wasserversorger entstanden und in der nächsten Kalkulationsperiode preismindernd zu berücksichtigen sind, einkommensmindernd Rückstellungen gebildet werden dürfen.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein Zweckverband verschiedener Städte und Gemeinden in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts mit Sitz im Freistaat Sachsen. Er hat in seinem Verbandsgebiet die Aufgabe der Wasserversorgung und der Abwasserbeseitigung (§ 4 Abs. 1 Satz 1 der Verbandssatzung). Nach § 4 Abs. 7 der Verbandssatzung erfüllt er seine Aufgaben nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, ohne einen Gewinn anzustreben. § 10 Abs. 2 des Sächsischen Kommunalabgabengesetzes vom 19. Juni 1993/26. August 2004 (SächsKAG) sieht vor, dass die Kosten bei der Gebührenbemessung in einem mehrjährigen Zeitraum berücksichtigt werden können, der jedoch höchstens fünf Jahre umfassen soll (Satz 1). Kostenüberdeckungen, die sich am Ende des Bemessungszeitraums ergeben, sind innerhalb der folgenden fünf Jahre auszugleichen (Satz 2 Halbsatz 1).
- 3 Der Beschluss der Versammlung zur Preiskalkulation im Zeitraum 1. Januar 2003 bis 31. Dezember 2006 datiert vom 18. Dezember 2002. Im Geschäftsverlauf erzielte der Kläger ausweislich von Nachkalkulationen in den Streitjahren jeweils Kostenüberdeckungen. Diese wurden im Beschluss der Preiskalkulation für den Zeitraum 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2011 "vollständig in die Preiskalkulation eingestellt" und wirkten somit in der Folgeperiode preismindernd (Nr. 8 des Beschlusses der Preiskalkulation).
- 4 Der Kläger wies in seinen Bilanzen der Streitjahre folgende Zuführungen zu Rückstellungen für Kostenüberdeckungen aus:

31. Dezember 2003: 1.002.800 €

31. Dezember 2004: 479.300 €

31. Dezember 2005: 1.165.100 €

31. Dezember 2006: 1.172.050 €

- 6** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) rechnete die Rückstellungen einkommenserhöhend hinzu und setzte die Körperschaftsteuer der Streitjahre entsprechend fest. Die dagegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg (Sächsisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 10. August 2011 1 K 1487/07, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 820).
- 7** Der Kläger rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, unter Aufhebung des FG-Urteils die Körperschaftsteuer für die Streitjahre unter Abänderung der angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide in einer Höhe herabzusetzen, die sich ergibt, wenn die Zuführungen zur Rückstellung für Kostenüberdeckung (inkl. Verzinsung) in 2003 in Höhe von 1.002.800 €, in 2004 in Höhe von 479.300 €, in 2005 in Höhe von 1.165.100 € und in 2006 in Höhe von 1.172.050 € einkommensmindernd angesetzt werden.
- 8** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die Voraussetzungen für eine (einkommensmindernde) Berücksichtigung der Kostenüberdeckung nicht erfüllt sind. Allerdings bedarf es zur zeitlichen Zuordnung und zur Höhe des Ansatzes in den Streitjahren weiterer Feststellungen des FG.
- 10** 1. Gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) hat der Kläger in seinen Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich insbesondere aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs "Vorschriften für alle Kaufleute" der §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB).
- 11** Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) entweder --erstens-- das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen, dem Grunde nach aber bestehenden Verbindlichkeit oder --zweitens-- die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer --ggf. zugleich auch ihrer Höhe nach noch ungewissen-- Verbindlichkeit (vgl. Senatsurteile vom 20. August 2008 I R 19/07, BFHE 222, 494, BStBl II 2011, 60; vom 27. Januar 2010 I R 103/08, BFHE 228, 91, BStBl II 2010, 614, jeweils m.w.N.). Diese Voraussetzungen sind im Einzelfall auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen (Senatsurteil vom 30. Januar 2002 I R 68/00, BFHE 197, 530, BStBl II 2002, 688). Dieser muss darüber hinaus ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen (vgl. BFH-Urteil vom 19. Oktober 1993 VIII R 14/92, BFHE 172, 456, BStBl II 1993, 891, m.w.N.). Für die Passivierung rechtlich noch nicht bestehender Verbindlichkeiten ist des Weiteren ein wirtschaftlicher Bezug der möglicherweise entstehenden Verbindlichkeit zum Zeitraum vor dem jeweiligen Bilanzstichtag erforderlich (vgl. Senatsurteile vom 27. Juni 2001 I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121; vom 30. Januar 2002 I R 71/00, BFHE 198, 420, BStBl II 2003, 279; vom 30. November 2005 I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251; BFH-Urteil vom 13. Dezember 2007 IV R 85/05, BFHE 220, 117, BStBl II 2008, 516; Senatsurteil in BFHE 228, 91, BStBl II 2010, 614).
- 12** 2. Nach diesen Maßgaben hat der Kläger dem Grunde nach zu Recht eine Kostenüberdeckung einkommensmindernd angesetzt.

- 13** a) Der Kläger unterfällt nach den vom FG festgestellten und in seiner Auslegung nicht streitigen landesrechtlichen Vorgaben mit seiner Preiskalkulation der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Satz 1 SächsKAG. Damit ist er gehalten, auf der Grundlage des sog. Kostendeckungsprinzips zu kalkulieren und eine sog. Kostenüberdeckung auszugleichen (§ 10 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 SächsKAG). Die Ausnahmeregelung des § 10 Abs. 1 Satz 2 SächsKAG, die für wirtschaftliche Unternehmen i.S. von § 97 der Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen vom 18. März 2003 (SächsGemO) das Erwirtschaften angemessener Gewinne ermöglicht und insoweit eine Ausgleichspflicht einschränkt (§ 10 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 SächsKAG), ist nicht anwendbar. Denn wirtschaftliche Unternehmen in diesem Sinne sind nicht Unternehmen, zu deren Betrieb die Gemeinde gesetzlich verpflichtet ist (s. § 97 Abs. 2 Nr. 1 SächsGemO), was wiederum bei der Wasserversorgung zutrifft (§ 57 Abs. 1 Satz 1 des Sächsischen Wassergesetzes vom 18. Oktober 2004).
- 14** b) § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 SächsKAG begründet allerdings keine Verpflichtung des Klägers gegenüber den Kunden der jeweiligen Kalkulationsperiode auf Herausgabe des der Kostenüberdeckung entsprechenden anteiligen Entgelts. Insoweit ist der Vorinstanz beizupflichten.
- 15** aa) Die Revision kann dazu nicht mit Erfolg darauf verweisen, dass der Bundesgerichtshof (BGH) zur Erzielung von sog. Mehrerlösen an Netzentgelten bei einer kostenbasierten Entgeltregulierung in der Beziehung zwischen Netzbetreibern und Netznutzern zwischen erstmaligem Genehmigungsantrag und Genehmigung nach Maßgabe des § 23a Abs. 5 des Gesetzes über die Elektrizitäts- und Gasversorgung (Energiewirtschaftsgesetz) entschieden hat, dass ein Mehrerlös vom Netzbetreiber nicht behalten werden darf, weil dieser Erlös "rechtsgrundlos" erzielt worden ist (BGH-Beschlüsse vom 14. August 2008 KVR 39/07, Versorgungswirtschaft --VersorgW-- 2009, 87 [die Verfassungsbeschwerde blieb erfolglos, s. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 21. Dezember 2009 1 BvR 2738/08, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht --NVwZ-- 2010, 373]; sowie vom 14. August 2008 KVR 27/07, Recht der Energiewirtschaft --RdE-- 2008, 334; s.a. Hageböke, Der Betrieb --DB-- 2011, 1480, 1543, 1544). Zwar hat der BGH in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass insoweit eine Verpflichtung des Netzbetreibers besteht, den Mehrerlös (jedenfalls) periodenübergreifend auszugleichen (BGH-Beschlüsse in VersorgW 2009, 87; vom 21. Juli 2009 EnVR 12/08, RdE 2010, 29). Daraus lässt sich aber im Streitfall eine (Außen-)Verpflichtung des Klägers gegenüber den Kunden der jeweiligen Abrechnungsperiode nicht ableiten. Denn ungeachtet der spezifischen Sachumstände der jeweiligen Regelungslage hat der BGH im Zusammenhang mit der Verpflichtung auf Ausgleichung des Mehrerlöses zugleich darauf verwiesen, dass eine (Einzel-)Rückabwicklung im Verhältnis zwischen Netzbetreiber und Netznutzer ausgeschlossen ist (Hinweisbeschlüsse des BGH vom 30. März 2011 KZR 69/10, RdE 2011, 260, und KZR 70/10, juris).
- 16** bb) Eine (Außen-)Verpflichtung des Klägers gegenüber den Kunden der jeweiligen Kalkulationsperiode folgt auch nicht auf gebührenrechtlicher Grundlage aus dem Umstand, dass in der jeweiligen Kalkulationsperiode tatsächlich eine Kostenüberdeckung erzielt wurde. Das gebührenrechtliche Kostendeckungsprinzip (§ 10 Abs. 1 Satz 1 SächsKAG), das ein Kostenüberdeckungsverbot für solche Unternehmen statuiert, die nicht als wirtschaftliches Unternehmen i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 2 SächsKAG qualifiziert sind (s.a. § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 SächsKAG), ist dann nicht verletzt, wenn die Kostenüberdeckung auf einer Abweichung des tatsächlichen Geschäftsablaufs von der der Preisfindung zugrunde liegenden Prognose beruht (z.B. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 8. Dezember 1961 VII C 2.61, BVerwGE 13, 214; Bayerischer Verwaltungsgerichtshof --VGH-- München, Urteil vom 3. März 1993 4 B 92.1878, NVwZ-Rechtsprechungsreport --NVwZ-RR-- 1994, 290; s.a. Schulte/Wiesemann in Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Teil III/§ 6 Rz 25, 104, 254; Kaufmann in Henneke/Pünder/Waldhoff, Recht der Kommunalfinanzen, 2006, § 15 Rz 42; Quaas, Kommunales Abgabenrecht, 1997, Rz 57; Kronawitter, Kommunaljurist --KommJur-- 2008, 370, 371). Denn Kostenüberdeckungen entstehen, wenn im tatsächlichen Betriebsverlauf die Kosten geringer und/oder die prognostizierten Erlöse (z.B. infolge erhöhter Absatzmengen) höher sind als die in der Prognosekalkulation dafür angesetzten Beträge (Giebler, Kommunale Steuer-Zeitschrift --KStZ-- 2007, 167, 169). Die Kostenüberdeckung "als solche" ist daher, was mittelbar auch aus § 10 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 SächsKAG folgt, kein ausreichender Grund, den Beschluss der Preiskalkulation (insoweit) als rechtswidrig anzusehen.
- 17** c) Es bestand aber eine hinreichend konkretisierte Verpflichtung des Klägers kraft öffentlichen Rechts aus der verbindlichen Anweisung des § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 SächsKAG, die Kostenüberdeckung "auszugleichen".
- 18** aa) Nach der BFH-Rechtsprechung setzt die Bildung einer Rückstellung für eine aufgrund öffentlich-rechtlicher Bestimmungen begründete Verpflichtung voraus, dass die öffentlich-rechtliche Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist (z.B. Senatsurteil in BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121; BFH-Urteile vom 25. März 2004 IV R 35/02, BFHE 206, 25, BStBl II 2006, 644; vom 8. September 2011 IV R 5/09, BFHE 235, 241, BStBl II 2012, 122, jeweils

m.w.N.). Die Verpflichtung muss auf ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten oder zumindest bestimmbar Zeitraums abzielen (z.B. Senatsurteil in BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121; Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 793c). Diese Voraussetzungen werden im Regelfall bei Erlass einer behördlichen Verfügung oder bei Abschluss einer entsprechenden verwaltungsrechtlichen Vereinbarung vorliegen. Einer solchen Umsetzung bedarf es allerdings nicht, wenn ein entsprechend konkreter Gesetzesbefehl vorliegt (Senatsurteil in BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121). Zudem ist nach der Rechtsprechung für die Rückstellbarkeit einer sich aus öffentlichem Recht ergebenden Verpflichtung erforderlich, dass an ihre Verletzung Sanktionen geknüpft sind, so dass sich der Steuerpflichtige der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann (Senatsurteil in BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121).

- 19** bb) Im Streitfall war die Verbindlichkeit des Klägers nach diesen Maßgaben hinreichend konkretisiert und zugleich mit einer auf ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums abzielenden Verpflichtung verbunden.
- 20** § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 SächsKAG verpflichtet den Kläger, Kostenüberdeckungen, die sich am Ende einer Kalkulationsperiode ergeben haben, innerhalb der folgenden fünf Jahre auszugleichen. Insoweit ergibt sich je nach dem tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnis der jeweiligen Abrechnungsjahre eine durch dieses Ergebnis veranlasste Ausgleichspflicht (im Streitfall: zum 31. Dezember 2006), der sich der Kläger als Körperschaft öffentlichen Rechts mit einem entsprechenden Beschluss fügen muss. Da ein Beschluss für die Folgeperiode, der die Rückgabe der Überdeckungen nicht vorsieht, rechtswidrig wäre (z.B. BVerwG-Urteil in BVerwGE 13, 214; Urteil des VG München in NVwZ-RR 1994, 290), kann sich der Kläger dieser Verpflichtung nicht entziehen (so im Ergebnis auch Kronawitter, KommJur 2008, 370, 373; Giebler, KStZ 2007, 167, 169; Pfützenreuter, EFG 2012, 821, 822). Es liegt damit entgegen der Ansicht des FA nicht nur eine bloß kalkulatorische Anweisung vor, die Kostenüberdeckung auszugleichen. Vielmehr ist mit der Revision insbesondere auf Klagemöglichkeiten einzelner Abnehmer gegen eine der Vorgabe des § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 SächsKAG nicht entsprechende Kalkulation der Folgeperiode hinzuweisen, darüber hinaus auf die aufsichtsbehördliche Kontrolle der (Folge-)Kalkulation und die bei einem Verstoß in Aussicht stehenden Sanktionen der Aufsichtsbehörde, nicht zuletzt auch eine (subsidiäre) Amtshaftung der für die Mitglieder des Klägers handelnden Amtsträger (s.a. Kronawitter, ebenda; Giebler, ebenda). Diese Sachumstände belegen zugleich, dass der Kläger nicht damit rechnen kann, aus seiner Ausgleichsverpflichtung nicht in Anspruch genommen zu werden.
- 21** d) Der Rückstellungsbildung steht nicht entgegen, dass infolge einer Verrechnung der Kostenüberdeckung in der Preiskalkulation der nachfolgenden Periode in jener nicht der Aufwand des Klägers erhöht, sondern seine Einnahmen vermindert werden. Denn die Verbindlichkeitsrückstellung soll, wie der Senat in seinem Urteil vom 29. November 2000 I R 87/99 (BFHE 194, 57, BStBl II 2002, 655) entschieden hat, im Interesse eines periodengerechten Gewinnausweises gewährleisten, dass am Bilanzstichtag verursachte potentiell gewinnmindernde Faktoren in der Bilanz berücksichtigt werden. Dabei kann es für die Rückstellungsfähigkeit keinen Unterschied machen, ob die spätere Erfüllung einer bestehenden Verbindlichkeit zu einer Erhöhung des Aufwands oder zu einer Verminderung der Einnahmen führt. In beiden Fällen ist am Bilanzstichtag von einer Minderung des Ergebnisses auszugehen, so dass es im Hinblick auf dieses Tatbestandsmerkmal sachgerecht ist, in beiden Fällen die Frage nach der Zulässigkeit einer Rückstellung übereinstimmend zu beantworten. Daran ist festzuhalten (s.a. Hageböke, DB 2011, 1543, 1547; a.A. Lüdenbach, Unternehmensteuern und Bilanzen 2011, 106).
- 22** e) Die Ausgleichsverpflichtung des Klägers ist entgegen der Ansicht des FA nicht als Gegenstand einer Verrechnungsverpflichtung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses (als sog. schwebendes Geschäft i.S. des § 5 Abs. 4a EStG 2002, s. Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 28. November 2011, BStBl I 2011, 1111) zu qualifizieren und damit wegen fehlenden Erfüllungsrückstands ausgeschlossen (a.A. wohl Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass vom 7. Mai 2012 VI 304-S 2137-230, juris). Auch wenn, wie das FA vorträgt, die Verrechnung voraussichtlich überwiegend "Alt-Kunden" zugutekommt, ist die Ausgleichsverpflichtung nicht in das konkrete Schuldverhältnis, das der Wasserversorgung mit dem einzelnen Kunden zugrunde liegt, einbezogen. Der Ausgleich im Rahmen der Preiskalkulation der Folgeperiode erfolgt unabhängig von einem Fortbestand des Schuldverhältnisses und begünstigt alle Abnehmer der Folgeperiode, unabhängig davon, inwieweit sie durch Entgeltzahlungen der Vorperiode zu der Kostenüberdeckung wirtschaftlich beigetragen haben. Im Übrigen begründet die Ausgleichsverpflichtung kein eigenständiges schwebendes Geschäft (s. insoweit Hruby, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 127, 130).
- 23** f) Dem einkommensmindernden Ansatz der Kostenüberdeckung steht § 5 Abs. 2a EStG 2002 nicht entgegen. Zwar sind nach dieser Regelung für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen

sind. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist aber der Normzweck der einschränkenden Regelung im Streitfall nicht erfüllt, da der Kläger infolge der Kostenüberdeckung einer aktuellen wirtschaftlichen Belastung seines Vermögens ausgesetzt ist.

- 24** aa) Schon vor der Einführung des Abs. 2a in § 5 EStG 1997 durch das Gesetz zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) ging die Rechtsprechung im Einklang mit dem Handelsrecht davon aus, dass bestimmte gewinnabhängige Verpflichtungen vor Erzielung des Gewinns, aus dem sie zu bedienen sind, noch keine wirtschaftliche Last darstellen und demgemäß nicht zu passivieren sind, weil sie nicht aus dem zum Stichtag vorhandenen Vermögen bedient werden müssen (s. die Nachweise im Senatsurteil vom 30. November 2011 I R 100/10, BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332). Anlass für die gesetzliche Regelung waren dabei BFH-Urteile, nach denen der Grundsatz, dass gewinn- oder erlösabhängige Verbindlichkeiten nicht zu passivieren sind, nur greifen sollte, wenn die Pflicht zur Erfüllung der Verbindlichkeit von der Gesamtgewinnsituation des Unternehmens abhängt, nicht dagegen, wenn die Abhängigkeit nur von einzelnen Geschäften bestehe (s. die Nachweise im Senatsurteil in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332). § 5 Abs. 2a EStG sollte auch für diese Verbindlichkeiten ein Passivierungsverbot festschreiben (BTDrucks 14/2070, S. 17). Ein Passivierungsverbot kommt seitdem allgemein in Betracht, wenn sich der Rückforderungsanspruch des Gläubigers nur auf künftiges, nicht aber auf vorhandenes Vermögen des Schuldners am Bilanzstichtag erstreckt (BTDrucks 14/2070, S. 18).
- 25** bb) Die aus § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 SächsKAG abzuleitende Pflicht, eine Kostenüberdeckung innerhalb der folgenden fünf Jahre durch eine zukünftig wirkende Gebührenermäßigung auszugleichen, wird vom Regelungswortlaut des § 5 Abs. 2a EStG 2002 erfasst. Der Wortlaut belässt nicht die Möglichkeit, den sachlichen Anwendungsbereich der Norm auf den in der Entwurfsbegründung angeführten Fall einer vorherigen Vermögenszuwendung durch den Gläubiger (bedingt rückzahlbare Vermögenszuwendung, s. BTDrucks 14/2070, S. 18) zu beschränken (gl.A. H. Richter in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rz 1770; Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 758b; a.A. wohl Lambrecht in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5 Rz Ca 17).
- 26** Jedoch liegt nach den konkreten Umständen des Streitfalls gleichwohl eine die Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG 2002 ausschließende Belastung des gegenwärtigen Vermögens vor. Die (für den Kläger) unausweichliche Pflicht zur Gebührenermäßigung in der folgenden Kalkulationsperiode ist ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach eine bloße Modalität der Erfüllung der unbedingt und uneingeschränkt bestehenden Schuld (so im Ergebnis M. Kr., *VersorgW* 2012, 22, 23 f.; Hruby, *DStR* 2010, 127, 130; Pfützenreuter, *EFG* 2012, 821). Denn der Betrieb, der die zukünftigen Einnahmen/Gewinne erwirtschaftet (hier: die Tätigkeit als Unternehmen der Wasserversorgung), wird aus der Sicht des Bilanzstichtags mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit für die Dauer der Ausgleichsperiode aufrechterhalten (s. insoweit auch BFH-Urteil vom 20. September 1995 X R 225/93, BFHE 178, 434, BStBl II 1997, 320, zu 2.c der Gründe), wodurch die Erfüllung der Ausgleichsverpflichtung realisiert wird. Somit bestehen an einer aktuellen wirtschaftlichen Belastung des Vermögens des Klägers als Schuldner, die auch ein gedachter Erwerber bei einer Kaufpreisbemessung berücksichtigt hätte (s. insoweit allgemein BFH-Urteil vom 4. Februar 1999 IV R 54/97, BFHE 187, 418, BStBl II 2000, 139), keine begründeten Zweifel.
- 27** 3. Die Sache ist nicht entscheidungsreif. Es fehlen entscheidungserhebliche Feststellungen, die im zweiten Rechtszug vom FG nachzuholen sind.
- 28** a) Ob die Verpflichtung des Klägers nur zum Abschluss der Preiskalkulationsperiode (im Streitfall: zum 31. Dezember 2006) zu berücksichtigen ist, oder --wie es der Kläger begehrt-- auf der Grundlage der Nachkalkulationen mit den entsprechenden Teilbeträgen in den einzelnen Streitjahren, kann im hier anhängigen Revisionsverfahren nicht entschieden werden. Denn die Auslegung des dem Landesrecht entnommenen Begriffs der "Kostenüberdeckung" ist dem erkennenden Senat verwehrt. Insoweit handelt es sich um nichtrevisibles (s. § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO) Landesrecht. Vom FG ist insoweit aufzuklären und festzustellen, ob eine Kostenüberdeckung i.S. des § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 SächsKAG erst mit dem Ablauf der betreffenden Kalkulationsperiode (hier: zum 31. Dezember 2006) und auf der Grundlage einer entsprechenden Gesamtabrechnung (unter Ausgleich von jahresbezogenen Überschüssen und Fehlbeträgen) festgestellt werden kann (s.a. Kronawitter, *KommJur* 2008, 370, 373), oder ob die in den jeweiligen Abrechnungsperioden (Streitjahre 2003 bis 2006) als Folge der konkreten Geschäftstätigkeit des Klägers in diesen Jahren tatsächlich erzielten Überdeckungen als Teilbeträge der mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit später entstehenden Verpflichtung (und damit als Rückstellungen) bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen sind (so im Ergebnis M. Kr., *VersorgW* 2012, 22 f.).
- 29** b) Darüber hinaus kann auf der Grundlage der bisher getroffenen Feststellungen nicht entschieden werden, ob der

Ansatz der Rückstellung der Höhe nach mit den dem Revisionsantrag zugrunde liegenden Werten ("inkl. Verzinsung") zu erfolgen hat. Denn das FG hat --von seinem Rechtsstandpunkt aus zu Recht-- keine Ermittlungen zur Höhe der in den einzelnen Streitjahren erwirtschafteten Teilkostenüberdeckungen bzw. der (Gesamt-) Kostenüberdeckung getroffen; es hat auch nicht ermittelt, ob die Kostenüberdeckung nach dem einschlägigen landesspezifischen Gebührenrecht verzinslich ist (so Kronawitter, KommJur 2008, 370, 375; M. Kr., VersorgW 2012, 22, 24), was mit Blick auf eine etwaige Abzinsung (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Satz 1 Buchst. e i.V.m. Nr. 3 Satz 2 EStG 2002) entscheidungserheblich ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de