

Urteil vom 07. September 2016, I R 23/15

Höchstbetragsberechnung für Atomanlagenrückstellungen - Grundsatz von Treu und Glauben - Grundsatz der Abschnittsbesteuerung

ECLI:DE:BFH:2016:U.070916.IR23.15.0

BFH I. Senat

RechVersV § 30 Abs 2 Nr 1, RechVersV § 30 Abs 3 S 2, HGB § 34h Abs 1, HGB § 34h Abs 2, HGB § 330 Abs 1, HGB § 330 Abs 3, HGB § 330 Abs 4, EStG § 5 Abs 1, AO § 85

vorgehend FG Düsseldorf, 08. Februar 2015, Az: 6 K 2167/12 K

Leitsätze

Bei der Ermittlung des Höchstbetrages der Atomanlagenrückstellung nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 RechVersV ist die Kernenergieschäden betreffende Sach- und Haftpflichtversicherungssumme für die summenmäßig am höchsten versicherte Einzelanlage anzusetzen und keine Trennung nach den Sparten Schadens- und Haftpflichtversicherung --unter Berücksichtigung der dort jeweils am höchsten versicherten Anlage-- vorzunehmen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 9. Februar 2015 6 K 2167/12 K wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein Rückversicherungsunternehmen, das u.a. inländischen und ausländischen Anlagen zur Erzeugung oder Spaltung von Kernbrennstoffen Versicherungsschutz gewährt. Dieser Versicherungsschutz für Atomanlagen wird in der Bundesrepublik Deutschland aufgrund der Höhe des Versicherungsrisikos von einem Pool in- und ausländischer Versicherungsgesellschaften übernommen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellten die Prüfer fest, dass die Klägerin der nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 der Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen (RechVersV) vorzunehmenden Höchstbetragsberechnung für die Bildung der Atomanlagenrückstellung jeweils die bezogen auf die einzelne Versicherungssparte am höchsten versicherte Anlage --nämlich bei der Sachversicherung die Werte des in dieser Sparte am höchsten versicherten Kraftwerks A und bei der Haftpflichtversicherung die Werte des in dieser Sparte am höchsten versicherten Kraftwerks B-- zugrunde gelegt hatte. Die Prüfer waren demgegenüber der Auffassung, § 30 Abs. 2 Nr. 1 RechVersV meine die insgesamt summenmäßig am höchsten versicherte Anlage und gingen deshalb von den Werten des Kraftwerks C aus. Die unterschiedliche Betrachtungsweise führte nur im Jahr 2004 (Streitjahr) zu einer Abweichung bei der Berechnung der Rückstellung in Höhe von insgesamt 36.583,60 €.
- 2** Auf Grundlage der Feststellungen der Betriebsprüfung erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid und wies später den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück.
- 3** Auch das Klageverfahren blieb ohne Erfolg (Finanzgericht --FG-- Düsseldorf, Urteil vom 9. Februar 2015 6 K 2167/12 K, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1746). Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer vom FG zugelassenen Revision, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügt.

- 4 Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des Urteils des FG Düsseldorf vom 9. Februar 2015 6 K 2167/12 K den Körperschaftsteuerbescheid vom 2. September 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2012 dahingehend zu ändern, dass die Berechnung der Atomanlagenrückstellung spartenbezogen erfolgt, also von einem gegenüber dem Ansatz des FA um 36.583,60 € geminderten Jahresüberschuss auszugehen ist.
- 5 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass bei der Ermittlung des Höchstbetrages der Atomanlagenrückstellung nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 RechVersV die Kernenergieschäden betreffende Sach- und Haftpflichtversicherungssumme für die von der Klägerin summenmäßig am höchsten versicherte Anlage anzusetzen und keine Trennung nach den Sparten Schadens- und Haftpflichtversicherung --unter Berücksichtigung der dort jeweils am höchsten versicherten Anlage-- vorzunehmen ist.
- 7 1. Nach § 341h Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind zum Ausgleich der Schwankungen im Schadenverlauf künftiger Jahre Schwankungsrückstellungen zu bilden, wenn insbesondere nach den Erfahrungen in dem betreffenden Versicherungszweig mit erheblichen Schwankungen der jährlichen Aufwendungen für Versicherungsfälle zu rechnen ist, die Schwankungen nicht jeweils durch Beiträge ausgeglichen werden und die Schwankungen nicht durch Rückversicherungen gedeckt sind. Nach Abs. 2 der Vorschrift ist für Risiken gleicher Art, bei denen der Ausgleich von Leistung und Gegenleistung wegen des hohen Schadenrisikos im Einzelfall nach versicherungsmathematischen Grundsätzen nicht im Geschäftsjahr, sondern nur in einem am Abschlussstichtag nicht bestimmbareren Zeitraum gefunden werden kann, eine Rückstellung zu bilden und in der Bilanz als "ähnliche Rückstellung" unter den Schwankungsrückstellungen auszuweisen. Durch § 341h Abs. 2 HGB hat der Gesetzgeber die Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen für sog. Großrisiken kodifiziert, also solcher Risiken, deren mögliche Höchstschäden infolge einer Konzentration hoher Werte oder der Kumulation verschiedener Gefahren des gleichen Risikoobjekts mit hohem Schadensmaximum außergewöhnlich groß sind, während die Zahl der Risiken gering und vielfach die Schadenursache aus technologischen Gründen neuartig und/oder unbekannt ist (vgl. Hommel/Löw in MünchKommHGB, 3. Aufl., § 341h Rz 17; Ellenbürger/Hammers in MünchKommBilR, § 341h HGB Rz 19; Böcking/Gros/Kölschbach in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, 3. Aufl., § 341h Rz 17; Ziegler, Die versicherungstechnischen Rückstellungen im Steuerrecht, 3. Aufl., S. 77). Die in § 341h Abs. 2 HGB vorgeschriebenen Rückstellungen dienen --insoweit wie die in Abs. 1 normierten Schwankungsrückstellungen-- dem Ausgleich des Zufallsrisikos für den Ausnahmefall, dass sich kein versicherungstechnisches Kollektiv finden lässt, das groß genug wäre, einen Risikoausgleich innerhalb eines Geschäftsjahrs zu ermöglichen; deshalb muss der Ausgleich in einem am Abschlussstichtag nicht bestimmbareren Zeitraum vorgenommen werden (vgl. Rockel/Helten/Ott/Sauer, Versicherungsbilanzen, 3. Aufl., S. 217 f.; Böhlhoff/Kreeb in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, § 341h HGB Rz 16; Ellenbürger/Hammers in MünchKommBilR, a.a.O.; Ziegler, a.a.O., S. 80 f.; Mau in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, vor §§ 20-21a KStG Rz 25; Hoffmann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 20 Rz 20; Blümich/H.-J. Heger, § 20 KStG Rz 22 "Großrisiken-Rückstellungen").
- 8 2. Auf der Grundlage von § 330 Abs. 1, 3 und 4 HGB konkretisiert § 30 RechVersV die Vorgaben des § 341h Abs. 2 HGB für die Bildung bestimmter Großrisiken-Rückstellungen. § 341h Abs. 2 HGB und § 30 RechVersV gehören insoweit zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, die wegen des in § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes verankerten Maßgeblichkeitsgrundsatzes und mangels eigenständiger steuerlicher Regelungen auch im Bereich des Steuerrechts zu beachten sind (Mau in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 20 KStG Rz 22; Hoffmann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 20 Rz 19; Baumgärtel in Herrmann/Heuer/Raupach, vor §§ 20-21b KStG Rz 46 sowie § 20 KStG Rz 11; Blümich/H.-J. Heger, § 20 KStG Rz 21).
- 9 3. Die Einzelheiten für die Bildung der im Streitfall betroffenen Atomanlagenrückstellung regelt § 30 Abs. 2 RechVersV, wonach für die selbst abgeschlossenen und in Rückdeckung übernommenen Sach- und Haftpflicht-Versicherungen von Anlagen zur Erzeugung oder zur Spaltung von Kernbrennstoffen oder zur Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe gegen Kernenergieschäden jeweils eine Atomanlagenrückstellung als eine der Schwankungsrückstellung ähnliche Rückstellung gemäß § 341h Abs. 2 HGB nach der Maßgabe der nachfolgenden

Regelungen zu bilden ist. § 30 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 RechVersV bestimmt dazu u.a., dass der Höchstbetrag der Atomanlagenrückstellung entweder 100 v.H. der Sach- und Haftpflichtversicherungssumme für Kernenergieschäden, die das Versicherungsunternehmen für die von ihm summenmäßig am höchsten versicherte Anlage der in Satz 1 bezeichneten Art auf eigene Rechnung übernommen hat, oder 25 v.H. des Gesamtbetrages der Versicherungssumme für Kernenergieschäden, die das Versicherungsunternehmen zur Versicherung solcher Anlagen auf eigene Rechnung übernommen hat, beträgt. Nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 RechVersV ist dabei der niedrigere der beiden Beträge maßgebend.

- 10** 4. Eine am Wortlaut, der Gesetzesgeschichte, dem Telos und der Systematik orientierte Auslegung des § 30 Abs. 2 Nr. 1 RechVersV ergibt, dass bei der Ermittlung des Höchstbetrages der Atomanlagenrückstellung die die Kernenergieschäden betreffende Sach- und Haftpflichtversicherungssumme für die vom Versicherungsunternehmen summenmäßig am höchsten versicherte Einzelanlage anzusetzen und insoweit keine Trennung nach den Sparten Schadens- und Haftpflichtversicherung vorzunehmen ist.
- 11** a) Für die vorgenannte Auslegung des § 30 Abs. 2 Nr. 1 RechVersV spricht zunächst der Normwortlaut. Wenn im Einleitungssatz der Vorschrift angeordnet wird, dass für die selbst abgeschlossenen und in Rückdeckung übernommenen "Sach- und Haftpflicht-Versicherungen" der bezeichneten Anlagen gegen Kernenergieschäden "jeweils" eine Atomanlagenrückstellung zu bilden ist, wird hieraus im Schrifttum zwar die separate Rückstellungsbildung je Versicherungssparte abgeleitet (in diese Richtung etwa Warnecke in Beck'scher Versicherungsbilanz-Kommentar, § 341h HGB Rz 36). Der Senat kann sich dem jedoch nicht anschließen. Vielmehr bestimmt § 30 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 RechVersV für die Ermittlung des Höchstbetrages der Atomanlagenrückstellung, dass dieser sich (bezogen auf die im Streitfall einschlägige Variante der Norm) auf 100 v.H. der "Sach- und Haftpflichtversicherungssumme" für Kernenergieschäden belaufe, die das Versicherungsunternehmen für "die von ihm summenmäßig am höchsten versicherte Anlage" der in Satz 1 bezeichneten Art auf eigene Rechnung übernommen habe. Die Norm macht mithin deutlich, dass die Ermittlung des Höchstbetrages der Rückstellung nach einheitlichen und anlagebezogenen Vorgaben zu erfolgen hat, indem sie auf diejenige Einzelanlage abstellt, die in der Summe aus Sach- und Haftpflichtversicherung am höchsten versichert ist. Es ist insoweit offensichtlich, dass sich der Passus "Sach- und Haftpflichtversicherungssumme" auf die vom Versicherungsunternehmen "summenmäßig am höchsten versicherte Anlage" bezieht. Für eine getrennt nach Versicherungszweigen vorzunehmende Höchstbetragsberechnung enthält der Normwortlaut hingegen keinen Anhalt, obwohl dem Gesetzgeber die Möglichkeit offen gestanden hätte, § 30 Abs. 2 Nr. 1 RechVersV im Hinblick auf die Höchstbetragsberechnung spartenbezogen auszugestalten. Das ist indessen nicht geschehen.
- 12** b) Für die vorgenannte Auslegung sprechen auch die Entstehungsgeschichte des § 30 RechVersV und der mit dieser Vorschrift verfolgte Zweck.
- 13** aa) Soweit die Klägerin darauf hingewiesen hat, dass im Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes (BTDrucks 7/1470, S. 177 f., 355 f.) eine in § 22 des Körperschaftsteuergesetzes verortete Regelung zur Bildung von Großrisiken-Rückstellungen geplant gewesen sei, die eine Differenzierung nach Versicherungszweigen vorgesehen habe, ist diese nicht Gesetz geworden. Vielmehr hat sich der Gesetzgeber auf Empfehlung des Finanzausschusses (BTDrucks 7/5310, S. 8 f., 13) dazu entschieden, diejenigen Einzelheiten zur Bildung und Auflösung versicherungstechnischer Rückstellungen, welche bis dahin lediglich im Erlasswege geregelt waren, auch weiterhin der Regelungshoheit der Verwaltung zu überlassen, um eine flexible Anpassung an die jeweiligen Gegebenheiten zu ermöglichen (BTDrucks 7/5310, S. 8 f., 13; vgl. auch Böcking/Gros/Kölschbach in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, a.a.O., § 341h Rz 19).
- 14** bb) Diesen Erwägungen entsprechend hat der Ordnungsgeber auf der Grundlage des § 330 Abs. 1, 3 und 4 HGB in § 30 RechVersV Vorschriften über den Ansatz und die Bewertung von versicherungstechnischen Rückstellungen erlassen (vgl. BRDrucks 823/94, S. 103) und bezogen auf die hier streitbefangenen Atomanlagenrückstellungen an die Vorgaben des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungswesen (BAV) in dessen Rundschreiben vom 17. März 1981 R 1/81 (Veröffentlichungen des Bundesamtes für Versicherungswesen --VerBAV-- 1981, 122) angeknüpft, die mangels besonderer steuerlicher Vorschriften auch steuerrechtlich anerkannt waren (vgl. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 20 KStG Rz 15a; Mau in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 20 KStG Rz 19). Der Ordnungsgeber ging dabei davon aus, dass die in § 30 Abs. 2 RechVersV zu den Atomanlagenrückstellungen enthaltenen Regelungen den Vorgaben im vorgenannten Schreiben in VerBAV 1981, 122 entsprechen (BRDrucks 823/94, S. 131). Zwar sprach das Schreiben in VerBAV 1981, 122, unter 1. lediglich die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung für die Versicherung von Atomanlagen aus, die jedes der inländischen Versicherungsaufsicht unterliegende Unternehmen traf, welches die näher beschriebenen Anlagen gegen Kernenergieschäden, nämlich

--wie durch Klammerzusatz klargestellt wird-- Sach- und Haftpflichtschäden, versichert hatte; es enthielt insoweit nicht die Aussage, es sei für die angesprochenen Schadensrisiken "jeweils" eine Rückstellung zu bilden. Zur Errechnung des Höchstbetrages der Atomanlagenrückstellung enthielt das vorgenannte Schreiben in VerBAV 1981, 122, unter 2. aber eine dem jetzigen § 30 Abs. 2 Nr. 1 RechVersV inhaltlich kongruente Regelung. Dies lässt nur den Schluss zu, dass mit § 30 Abs. 2 Nr. 1 RechVersV lediglich die Fortschreibung der vorherigen aufsichtsrechtlichen Vorgaben intendiert war (vgl. Ellenbürger/Hammers in MünchKommBilR, § 341h HGB, Rz 21; Hommel/Löw in MünchKommHGB, a.a.O., § 341h Rz 22; Böhlhoff/Kreeb in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, § 341h HGB, Rz 5; Böcking/Gros/Kölschbach in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, a.a.O., § 341h Rz 19; Warnecke, a.a.O.), die ihrerseits nur von der Verpflichtung zur Bildung "einer" Rückstellung für die Versicherung von Atomanlagen gegen die sich aus Sach- und Haftpflichtschäden ergebenden Kernenergieschäden ausgingen.

- 15** cc) Angesichts der Tatsache, dass die Atomanlagenrückstellung aufgrund des hohen Schadenspotentials eines Störfalls der Sicherung der dauernden Erfüllbarkeit der Verpflichtungen aus den vom Versicherer geschlossenen Versicherungsverträgen in Form des allmählichen Aufbaus von Mitteln dienen soll (vgl. Hommel/Löw in MünchKommHGB, a.a.O., § 341h Rz 22; Warnecke, a.a.O.), ist der Ordnungsgeber bezogen auf das abzufangende Risiko --die Inanspruchnahme für Kernenergieschäden in Form von Sach- und Haftpflichtschäden-- erkennbar von der Überlegung ausgegangen, dass ein Störfall regelmäßig nur in einer einzelnen Anlage vorkommen wird und deshalb --anders als bei Schwankungsrückstellungen-- gerade kein Mittelwert des Schadenseintritts existiert (Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O.). Entsprechend hat er als Maßstab für die Ermittlung des Höchstbetrages der Atomanlagenrückstellung das auf den potentiellen Schadenseintritt in nur einer einzelnen Anlage (in diese Richtung auch Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 20 KStG, Rz 16; ebenso Gosch/Roser, KStG, 3. Aufl., § 20 Rz 21 "Atomanlagenrückstellung") ausgerichtete objektivierte Verhalten des konkreten Versicherers gewählt, der insoweit für jede von ihm versicherte Einzelanlage einen bestimmten Sach- und Haftpflichtversicherungsschutz übernimmt und dabei für diejenige Anlage in der Summe den höchsten summenmäßigen Versicherungsschutz anbieten oder decken wird, von der das höchste Schadenspotential bezogen auf Sach- und Haftpflichtschäden ausgeht. Entsprechend geht der Ordnungsgeber bezogen auf die Ermittlung des Rückstellungshöchstbetrages --in Übereinstimmung mit den zuvor im Schreiben des BAV in VerBAV 1981, 122 geäußerten Überlegungen-- davon aus, dass der auf die risikoträchtigste Anlage entfallende summenmäßige Versicherungsschutz für Sach- und Haftpflichtschäden regelmäßig (auch) ausreichen wird, um einen potentiellen Störfall in jeder anderen vom Versicherer versicherten Anlage mit geringerem Risikopotential abzufangen. Dem steht nicht entgegen, dass Versicherer in Einzelfällen Anlagen nur bezogen auf das Haftpflichtrisiko versichern, denn in derartigen Fällen besteht die Summe des Versicherungsschutzes aus dem übernommenen Haftpflichtversicherungsschutz zuzüglich des Summanden Null für den Sachversicherungsschutz. Auch in derartigen Fällen ergibt sich sonach ein einzelanlagenbezogener Höchstbetrag, der für die Bildung der Atomanlagenrückstellung maßgeblich wäre, wenn keine andere Anlage in der Summe höher versichert wäre.
- 16** dd) Aus den vorstehenden Erwägungen folgt entgegen den Vorstellungen der Klägerin, dass sich das Prinzip der Spartenrennung, demzufolge die Schadenverläufe in den einzelnen Versicherungszweigen differieren und von den jeweiligen Versichertengruppen getragen werden sollen (vgl. Behnisch in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 20 Rz 47; auch Gosch/Roser, a.a.O., § 20 Rz 12), auf die Höchstbetragsermittlung bei Atomanlagenrückstellungen, für die es gerade kein versicherungstechnisches Kollektiv gibt, nicht übertragen lässt. Zu berücksichtigen ist insoweit, dass der eine einzelne Anlage betreffender Störfall sowohl das Sach- als auch das Haftpflichtversicherungsrisiko auslösen wird. Angesichts dessen ist es unerheblich, ob die Klägerin ihren Versicherungsschutz spartenbezogen vergibt bzw. dabei von unterschiedlichen betriebswirtschaftlichen Erwägungen zum Umfang der Deckung ausgeht.
- 17** c) Es ist mit den Beteiligten und entgegen der Annahme des FG zwar zutreffend, dass sich unter dem Gesichtspunkt einer systematischen Auslegung ein Rückschluss aus den von § 30 Abs. 2 Nr. 1 RechVersV bezogen auf die Höchstbetragsermittlung abweichend formulierten Bestimmungen in dessen Abs. 1 und 2a deshalb verbietet, weil sowohl bei Produkthaftpflicht-Versicherungen für Pharmarisiken als auch den Versicherungen von Terrorrisiken jeweils nur eine Versicherungssparte betroffen ist. Indessen ist der Klägerin nicht darin beizupflichten, dass sich aus § 30 Abs. 3 Satz 2 RechVersV, wonach die ähnlichen Rückstellungen in die Schwankungsrückstellung zu überführen sind, sobald in einem Geschäftsjahr die Voraussetzungen nach § 341h Abs. 2 HGB nicht mehr vorliegen, eine Spartenbetrachtung auch für die Höchstbetragsermittlung ergebe. Da die Atomanlagenrückstellung in den betreffenden Versicherungszweigen an die Stelle der Schwankungsrückstellung tritt (vgl. Hommel/Löw in MünchKommHGB, a.a.O., § 341h Rz 25) und die Bildung einer ähnlichen Rückstellung nach § 30 Abs. 3 Satz 1 RechVersV nicht zulässig ist, soweit eine Schwankungsrückstellung gebildet wurde, ist es insoweit geboten, bei Fortfall der Voraussetzungen des § 341h Abs. 2 HGB die zurückgestellten Beträge in die Schwankungsrückstellung

zu überführen. Daraus folgt bezogen auf die Höchstbetragsermittlung nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 RechVersV aber nicht, dass dort die Grundsätze der Spartenrennung ebenfalls gelten würden. Denn die Schwankungsrückstellung unterscheidet sich aus den unter 4.b dd genannten Gründen von der Atomanlagenrückstellung; insoweit wird in § 30 Abs. 3 Satz 2 RechVersV zwar technisch die Überführung in die Schwankungsrückstellung geregelt, nicht aber der Unterschied zwischen Großrisiken- und Schwankungsrückstellung aufgehoben.

- 18** d) Da es bei der Auslegung des § 30 Abs. 2 Nr. 1 RechVersV um eine solche von Handelsrecht geht, die aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips und mangels eigenständiger steuerrechtlicher Regelungen auch für das Steuerrecht gilt, bedarf es entgegen der Auffassung der Klägerin keiner (positiven) steuerrechtlichen Bestimmung zur "Durchbrechung" handels- oder aufsichtsrechtlicher Maßstäbe. Das gilt umso mehr, als die Klägerin eine von der vorgenannten Auslegung abweichende handels- oder aufsichtsrechtliche Praxis weder nachgewiesen hat noch eine solche erkennbar ist.
- 19** 5. Die Klägerin kann sich hinsichtlich der vom FA bis zum Veranlagungszeitraum (VZ) 2002 nicht beanstandeten Handhabung der Höchstbetragsberechnung nicht auf Vertrauensschutz berufen. Für den Steuerpflichtigen ergeben sich aus der Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben nämlich nur dann Rechtsfolgen, wenn die Finanzbehörde ihm gegenüber einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat, sei es durch eine Zusage oder durch nachhaltiges Verhalten. Dieser Vertrauenstatbestand muss zudem ursächlich für Maßnahmen, Handlungen oder Dispositionen des Steuerpflichtigen gewesen sein (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. Oktober 2014 IV R 61/11, BFHE 247, 332, BStBl II 2015, 478). Im Streitfall hat das FA der Klägerin aber weder eine auf die Anerkennung der von ihr bei der Berechnung des Höchstbetrages der Atomanlagenrückstellung nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 RechVersV verwendeten Methode gerichtete Zusage erteilt noch durch (positives) nachhaltiges Verhalten einen Vertrauenstatbestand geschaffen. Vielmehr hat das FA die streitrelevante Problematik lediglich bis zum VZ 2002 nicht geprüft. Die Anerkennung der in vorangegangenen VZ durch die Klägerin gebildeten Rückstellungen durch das FA und die Betriebsprüfung rechtfertigt indessen die Aufrechterhaltung der streitigen Rückstellungen nicht. Vielmehr verpflichtet der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 der Abgabenordnung) das FA, eine als unrichtig erkannte Rechtsauffassung zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufzugeben. Das FA ist grundsätzlich an seine rechtliche Würdigung in früheren VZ nicht gebunden (Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, vgl. Senatsurteil vom 13. Februar 2008 I R 63/06, BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414; BFH-Urteil vom 17. Oktober 2013 IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302). Dies gilt selbst dann, wenn die fehlerhafte Auffassung in einem Prüfungsbericht niedergelegt worden ist oder wenn das FA über eine längere Zeitspanne eine fehlerhafte, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hat und der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert haben sollte (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 30. Oktober 1997 IV R 76/96, BFH/NV 1998, 578; vom 23. Februar 2012 IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112; in BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302).
- 20** 6. Nach den vorstehenden Grundsätzen hat das FA der nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 RechVersV vorzunehmenden Höchstbetragsermittlung der für die Klägerin im Streitjahr zu bildenden Atomanlagenrückstellung zu Recht die bezogen auf den Sach- und Haftpflichtversicherungsschutz summenmäßig am höchsten versicherte Anlage C zugrunde gelegt. Dass die auf dieser Grundlage vorgenommene Berechnung der Rückstellungshöhe fehlerhaft sein könnte, ist weder erkennbar noch wird dies von der Klägerin geltend gemacht, weshalb der Senat von weiteren Ausführungen dazu absieht.
- 21** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de