

Urteil vom 02. Juli 2021, XI R 21/19

Rückstellung bei Werkzeugfertigung/-nutzung

ECLI:DE:BFH:2021:U.020721.XIR21.19.0

BFH XI. Senat

EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 4b, HGB § 249 Abs 1 S 1, HGB § 255 Abs 2, EStG VZ 2007 , KStG VZ 2007

vorgehend FG Münster, 24. Juli 2019, Az: 10 K 902/15 K

Leitsätze

1. NV: Stellt ein Zulieferbetrieb dem jeweiligen Auftraggeber zu übereignende Werkzeuge für die Produktion von Teilen her und wird seine Verpflichtung zur Wartung, Instandhaltung und Aufbewahrung der zur Verfügung stehenden Werkzeuge ausschließlich durch einen für die Lieferung der Werkzeuge abgeschlossenen Werkzeugvertrag abgegolten und nicht durch die späteren Aufträge zur Produktion der Teile, ist eine Rückstellung für die Aufwendungen zur Wartung, Instandhaltung und Aufbewahrung der Werkzeuge zu bilden.
2. NV: § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG steht einer Rückstellung für diese Aufwendungen nicht entgegen, wenn die Aufwendungen nicht als eigene Produktionskosten für die Erstellung der Teile anfallen, sondern zur Erfüllung von vertraglichen Pflichten aus dem Werkzeugvertrag.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25.07.2019 - 10 K 902/15 K wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, eine Rückstellung für Leistungen im Zusammenhang mit sog. Werkzeugverträgen bilden kann.
 - 2 Die Klägerin, die ihren Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt, entwickelt als Zulieferbetrieb für die ...industrie ...teile und stellt sie her. Daneben fertigt sie auch die für die Produktion von ...teilen erforderlichen kundenspezifischen Spezialwerkzeuge und Vorrichtungen (Werkzeuge), ändert sie und hält sie instand.
 - 3 Die Klägerin schloss mit ihren Auftraggebern zum einen jeweils einen Rahmenlieferungsvertrag zur Beschaffung von ...teilen und zum anderen sog. Werkzeugverträge ab. Diese Werkzeugverträge sehen u.a. vor, dass das Eigentum an den von der Klägerin im Auftrag des jeweiligen Vertragspartners gefertigten Werkzeugen nach Fertigstellung und mit Bezahlung durch den Auftraggeber auf diesen übergeht. Die Werkzeuge sind dauerhaft derart zu kennzeichnen, dass sie als Eigentum des Auftraggebers erkannt werden können, verbleiben bei der Klägerin und dürfen von ihr zur Ausführung von Bestellungen des jeweiligen Auftraggebers benutzt werden.
 - 4 In den Werkzeugverträgen ist zudem geregelt, dass die Werkzeuge von der Klägerin gegen Feuer, Diebstahl und Wasserschaden zum Wiederbeschaffungswert zu versichern sind. Darüber hinaus trägt die Klägerin die Kosten der laufenden Wartung, Instandhaltung sowie der Reparatur der Werkzeuge. Im Einzelnen heißt es:

- Für die Wartung und Instandhaltung der Werkzeuge ist die Klägerin verantwortlich. Sie trägt sämtliche hierbei anfallende Kosten. Die Beseitigung von Schäden ist so rechtzeitig vorzunehmen, dass Mängel an den zu fertigenden Teilen oder Überschreitungen von Lieferterminen in jedem Fall ausgeschlossen sind.
- Die Klägerin wird die Werkzeuge bzw. die Werkzeugteile, soweit dies aufgrund Verschleißes erforderlich ist, rechtzeitig auf ihre Kosten ersetzen. Die Ersatzwerkzeuge stehen im Eigentum des Auftraggebers.
- Die Klägerin wird die Werkzeuge auch nach Beendigung der ...fertigung der daraus hergestellten Teile mindestens 15 Jahre lang zur Sicherung des Ersatzteilbedarfes des Auftraggebers aufbewahren und in einem jederzeit einsatzfähigen Zustand erhalten.

Für sämtliche o.g. Leistungen wird kein gesondertes Entgelt gezahlt.

- 5** Die tatsächliche Produktion von ...teilen hat keinen Einfluss auf den für die Werkzeuge zu zahlenden Preis: Insbesondere führt die später tatsächlich produzierte Menge von ...teilen nicht zu einer Änderung des Kaufpreises für die Werkzeuge. Umgekehrt werden die entrichteten Kaufpreise für die Werkzeuge nicht auf den Preis der produzierten ...teile angerechnet.
- 6** Die Klägerin bildete aufgrund der o.g. vertraglichen Pflichten eine Rückstellung für Werkzeugkosten. Deren Zulässigkeit war bereits Gegenstand eines finanzgerichtlichen Klageverfahrens (Finanzgericht --FG-- Münster, 9 K 2163/05 K,G; Streitjahre 2000 bis 2002). In der mündlichen Verhandlung vom 06.11.2009 verständigten sich die Beteiligten für die dortigen Streitjahre darauf, dass eine Rückstellung für Werkzeugkosten/Nachbetreuungsleistungen zu bilden sei und diese der Höhe nach mit 80 % des von der Klägerin zusammen mit dem Außenprüfer ermittelten Betrags angesetzt werden sollte.
- 7** Auf dieser Berechnungsgrundlage bildete die Klägerin in ihrer Bilanz zum 31.12.2007 eine Rückstellung für Werkzeugkosten. Der Rückstellung lag folgende Berechnung für die Jahre 2003 bis 2007 zu Grunde:

Aufwandsarten	Werkzeug inaktiv	Werkzeuge aktiv groß	Werkzeuge aktiv mittel	Werkzeuge aktiv klein
Lagerung	... €	... €	... €	... €
Versicherung	... €	... €	... €	... €
Wartung/Reinigung/Pflege	... €	... €	... €	... €
Reparaturaufwand (80%)	... €	... €	... €	... €
Gesamtaufwand je Werkzeug Pro Jahr	... €	... €	... €	... €
Anzahl der Werkzeuge 1 500	1 000	45	160	295
Gesamtaufwand pro Jahr ... €	... €	... €	... €	... €

- 8** Als Aufwand für "Wartung/Reinigung/Pflege" legte die Klägerin die nach Zeitaufwand bemessenen Personalkosten zu Grunde. Als "Reparaturaufwand" erfasste sie geschätzte Materialkosten sowie Lohnkosten. Davon nahm sie Abschläge vor und löste die Rückstellung über einen Zeitraum von fünf Jahren auf. Unter Berücksichtigung einer Abzinsung ermittelte die Klägerin auf dieser Grundlage die Rückstellung zum 31.12.2007 mit ... €.

- 9 Mit Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2007 (Streitjahr) vom 23.06.2010 veranlagte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Klägerin zunächst erklärungsgemäß; die Festsetzung stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--).
- 10 Nach einer Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2010 vertrat das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... die Auffassung, die gebildete Rückstellung sei steuerrechtlich nicht anzuerkennen. Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes zu aktivieren seien, dürften gemäß § 5 Abs. 4b Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht gebildet werden. Die künftigen Aufwendungen für die Wartung, Instandhaltung und Erneuerung der Werkzeuge seien als notwendige Material- bzw. Fertigungsgemeinkosten Teil der Herstellungskosten der künftig herzustellenden ...teile. Die Reparatur und Instandhaltung der Werkzeuge stehe in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Produktion der ...teile. Unerheblich hierfür sei, aufgrund welchen Vertrags die Reparatur- und Instandhaltungsleistungen erbracht werden müssten.
- 11 Das FA schloss sich dieser Auffassung in dem auf § 164 Abs. 2 AO gestützten Körperschaftsteuer-Änderungsbescheid für das Jahr 2007 vom 20.11.2014 an. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 12 Das FG Münster gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1682 veröffentlichten Urteil vom 25.07.2019 - 10 K 902/15 K im Wesentlichen statt. Bei den von der Klägerin aufgrund der Werkzeugverträge zu tragenden Kosten für die Versicherung, die Lagerung sowie für die Wartung, Pflege und Reparatur der Werkzeuge handele es sich um rückstellungsfähige Aufwendungen aufgrund eines Erfüllungsrückstands. Die Klägerin habe sich mit den nach den Werkzeugverträgen vertraglich geschuldeten Leistungen gegenüber den Auftraggebern in Rückstand befunden. Die Nachbetreuungsverpflichtungen hätten sich dabei in vollem Umfang bereits aus dem jeweiligen Veräußerungsgeschäft ergeben. § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG stehe nicht entgegen; denn bei den von der Klägerin getragenen Aufwendungen für die Werkzeuge handele es sich nicht um Fertigungseinzel- oder Fertigungsgemeinkosten und damit nicht um Herstellungskosten der gefertigten ...teile.
- 13 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung materiellen Rechts rügt. Es beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise angenommen, dass eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands für die "Nachbetreuungsleistungen" an den gelieferten Werkzeugen zu bilden ist.
- 16 1. Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind in der Handelsbilanz u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.
- 17 a) Das Bilden einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten setzt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) voraus, dass eine betriebliche Verbindlichkeit dem Grund und/oder der Höhe nach besteht, die Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen wahrscheinlich ist und, sofern es sich um eine künftige Verbindlichkeit handelt, dass die Verbindlichkeit wirtschaftlich im abgelaufenen oder in dem (den) vorangegangenen Wirtschaftsjahr(en) verursacht ist (z.B. BFH-Urteile vom 17.10.2013 - IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302; vom 09.11.2016 - I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379; Senatsurteile vom 13.02.2019 - XI R 42/17, BFHE 266, 283, BStBl II 2020, 671; vom 22.01.2020 - XI R 2/19, BFHE 268, 180, BStBl II 2020, 493). Zudem darf es sich bei den Aufwendungen nicht um (nachträgliche) Herstellungs- oder Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes handeln (vgl. BFH-Urteil in BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302).
- 18 b) In zeitlicher Hinsicht muss die Verbindlichkeit in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht sein; es muss bereits bis zum Bilanzstichtag eine wirtschaftliche Belastung eingetreten sein (Senatsurteil vom 19.10.2005 - XI R 64/04, BFHE 211, 475, BStBl II 2006, 371; BFH-Urteile vom 29.11.2007 - IV R 62/05, BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557; vom 19.07.2011 - X R 26/10, BFHE 234, 239, BStBl II 2012, 856). Mit der noch zu erbringenden zukünftigen Leistung muss nicht nur an Vergangenes angeknüpft werden, sondern Vergangenes abgegolten werden

(Senatsurteil vom 28.07.2004 - XI R 63/03, BFHE 207, 205, BStBl II 2006, 866; BFH-Urteile vom 09.12.2009 - X R 41/07, BFH/NV 2010, 860; in BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379).

- 19** 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die Gesamtwürdigung des FG, dass die Klägerin zur "Nachbetreuung" der zur Produktion von Zulieferungsteilen hergestellten Werkzeuge rechtlich verpflichtet und diese Verpflichtung im Streitjahr auch wirtschaftlich verursacht ist, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (dem vorinstanzlichen Urteil zustimmend z.B. Korn u.a. in Korn, § 4 EStG Rz 277.75 "Werkzeuge"; Krumm in Brandis/Heuermann, § 5 EStG Rz 920 "Kundenbetreuung/Kundendienst"; Oser/Wirtz, Steuern und Bilanzen 2020, 41, 46; Petersen/Künkele/Zwirner, Rückstellungen in der Bilanzierungspraxis, 4. Aufl., Rz 1697; Stalbold, EFG 2019, 1684; Reddig in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 5 Rz 175a und Rz 238 "Erfüllungsrückstände"; Schmidt/ Weber-Grellet, EStG, 40. Aufl., § 5 Rz 550 "Nachbetreuung").
- 20** a) Zutreffend hat das FG eine rechtliche Verpflichtung der Klägerin zur Wartung, Instandhaltung und Reparatur der Werkzeuge bejaht. Sie ergibt sich aus den abgeschlossenen Werkzeugverträgen.
- 21** b) Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Schluss gelangt, dass die Aufwendungen für die Versicherung der Werkzeuge und für die Lagerkosten für die vertraglich festgelegte Zeit sowie für Wartungs- und Pflegearbeiten und für die erfahrungsgemäß stets anfallenden und zu erwartenden verschleißbedingten Ausbesserungs-, Nachbesserungs- und Reparaturarbeiten vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht waren. Die Würdigung des FG beruht dabei im Wesentlichen auf seiner Auslegung der Werkzeugverträge, wenn es diese Verpflichtung als Nebenpflicht mit dem Abschluss der Verträge über die Veräußerung der Werkzeuge als begründet und mit dem Verkaufserlös als abgegolten ansieht. Die Vertragsauslegung obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Vorliegend entspricht sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, ist jedenfalls möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze; sie bindet den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. allgemein z.B. BFH-Urteile vom 13.07.2017 - IV R 34/14, BFH/NV 2017, 1426, Rz 20; vom 25.07.2019 - IV R 49/16, BFH/NV 2020, 15).
- 22** Dies schließt auch die Würdigung des FG ein, die Kostentragungspflicht (Aufwendungen im Zusammenhang mit der Wartung, Reinigung, Pflege und Reparatur) nicht als Äquivalent zur Leihe der Werkzeuge zu würdigen. Denn die Kostentragung ist für die Mindestausbringungsmenge und die festgelegte Zeitdauer vereinbart und gerade nicht abhängig und beschränkt auf den Umfang der mit der tatsächlichen Nutzung verbundenen Aufwendungen.
- 23** c) Die Einwendungen des FA führen zu keiner anderen Beurteilung.
- 24** aa) Soweit die Verpflichtung zur "Nachbetreuung" der Werkzeuge nach der tatsächlichen Würdigung des FG bereits im Zeitpunkt des Abschlusses der Werkzeugverträge wirtschaftlich verursacht ist, kann das vom FA in der mündlichen Verhandlung angeführte BFH-Urteil zu den Pflichten des Betreibers eines Flusskraftwerks (BFH-Urteil vom 23.10.1985 - I R 227/81, BFH/NV 1987, 123) zu keinem anderen Ergebnis führen. Denn der dort vom BFH entschiedene Fall unterscheidet sich insofern vom streitigen Sachverhalt, als dort gerade keine Verbindung zu einer wirtschaftlichen Belastung am Bilanzstichtag vorlag: Vorliegend wurde die Klägerin nach der tatsächlichen Würdigung des FG in Form einer Nebenpflicht zum Bilanzstichtag wirtschaftlich belastet und diese Nebenpflicht wurde bereits mit Abschluss der Verträge über die Veräußerung der Werkzeuge begründet und mit dem Verkaufserlös abgegolten.
- 25** bb) Wie das FG zu Recht festgestellt hat, widerspricht seine Rechtsauffassung auch nicht dem BFH-Urteil zu Nachbetreuungspflichten eines Hörgeräte-Akustikers beim Verkauf von Hörhilfen (BFH-Urteil vom 05.06.2002 - I R 96/00, BFHE 199, 309, BStBl II 2005, 736). Aus der revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Sicht des FG sind die Nachbetreuungsleistungen Ausfluss der Veräußerung der Werkzeuge im Sinne einer vereinbarten Gewährleistung.
- 26** 3. Die Passivierung der Aufwendungen zur Nachbetreuung der Werkzeuge ist nicht --wie die Revision meint-- nach § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG ausgeschlossen. Das FG hat ohne Rechtsfehler die Aufwendungen für die Wartung, Reinigung und Pflege der Werkzeuge nicht als Herstellungskosten qualifiziert, die zu einem Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG führen würden.
- 27** aa) Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sind Herstellungskosten Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (z.B. BFH-Urteile vom 22.09.2009 - IX R 21/08, BFH/NV 2010, 846; vom 14.06.2016 - IX R 25/14, BFHE 254, 236, BStBl II 2016, 992).

- 28** bb) Da nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, die das FA nicht mit Verfahrensrügen angegriffen hat, die Nachbetreuungsaufwendungen bei der Kalkulation keine Auswirkung auf das Entgelt für die Produktion der ...teile hatten, handelt es sich nicht um Herstellungskosten der ...teile. Vielmehr musste die Klägerin die aus der Wartungsverpflichtung folgenden und erfahrungsgemäß bei üblichem Verlauf zu erwartenden Aufwendungen in die Kalkulation des Entgelts für die Leistungen aufgrund des Werkzeugvertrags einbeziehen. Eine "weitere" Berücksichtigung als Herstellungskosten der ...teile kam mithin im Streitfall nicht in Betracht. Ist der Senat danach auch insoweit an die Vertragsauslegung und die Würdigung aller Umstände des Einzelfalls durch das FG nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden, kann die Revision des FA auch mit dieser Einwendung keinen Erfolg haben.
- 29** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de