Urteil vom 21. September 2011, I R 50/10

Rückstellungen für Mietrückzahlungen aus der Vermietung von Kraftfahrzeugen - Ersatzzustellung durch Einlegen in den Briefkasten

BFH I. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 1, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 4a, EStG § 5 Abs 5 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 3a Buchst e S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 3a Buchst e S 2, HGB § 249 Abs 1 S 1, ZPO § 180 S 3, ZPO § 189

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 27. Mai 2010, Az: 6 K 4384/08

Leitsätze

1. Verpflichtet sich der Vermieter von Kraftfahrzeugen gegenüber den Mietern, das Fahrzeug zum Ende der Mietzeit zu veräußern und den Veräußerungserlös insoweit an den Mieter auszuzahlen, als er einen vertraglich vereinbarten, unter dem Buchwert der Fahrzeuge zum Vertragsende liegenden Restwert übersteigt, kann er für diese Pflicht ratierlich eine Rückstellung in der Höhe bilden, in der der vereinbarte Restwert unter dem Buchwert der Fahrzeuge liegt.

2. Verpflichtungen aus einem Erfüllungsrückstand sind abzuzinsen.

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) vermietete im Streitjahr 2001 Fahrzeuge mit unterschiedlichen Vertragslaufzeiten überwiegend an Kunden aus Italien. Bereits im Mietvertrag wurde jeweils ein Fahrzeugrestwert nach Beendigung des Mietverhältnisses vereinbart. Dieser betrug im Streitjahr durchschnittlich 20 % der Anschaffungskosten des jeweiligen Fahrzeugs und ist Abrechnungsgrundlage bei Beendigung des Mietvertrags. Nach Ablauf der Mietzeit wurden die Fahrzeuge an Dritte verkauft. Der Mieter durfte das Fahrzeug nicht erwerben, konnte aber einen Käufer benennen. Der aus der Veräußerung erzielte Verkaufspreis lag in der Regel über dem kalkulierten Fahrzeugrestwert. Die Klägerin war gegenüber dem jeweiligen Mieter verpflichtet, den tatsächlichen Verkaufspreis unter Abzug des kalkulierten Fahrzeugrestwerts zurückzuzahlen. Die Klägerin vereinnahmte daher im Ergebnis nicht mehr als den kalkulierten Fahrzeugrestwert; alles, was sie über diesen Fahrzeugrestwert hinaus erzielte, erhielt der Kunde.

2 Die Klägerin hatte unter Berücksichtigung des kalkulatorischen Restwerts die Fahrzeuge auf die Mietdauer von 25 Monaten abgeschrieben. Demgegenüber vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unter Berufung auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 15. Dezember 2000 (BStBl I 2000, 1532) die Auffassung, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Fahrzeuge, die nach dem 31. Dezember 2000 angeschafft worden seien, betrage sechs Jahre. Die Klägerin bildete daraufhin aufgrund der latenten Rückzahlungsverpflichtung eine Rückstellung für die Mietrückgewährungen entsprechend den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15. April 1993 IV R 75/91 (BFHE 171, 434). Dies lehnte das FA ab und setzte die Körperschaftsteuer im Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr ohne Berücksichtigung der Rückstellungen fest. Mit ihrer dagegen gerichteten Klage begehrte die Klägerin den mindernden Abzug eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens (RAP) bzw. unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 IV R 52/04 (BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705) die Bildung einer Rückstellung für die Rückkaufverpflichtung.

3 Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg wies die Klage mit Urteil vom 28. Mai 2010 6 K 4384/08 ab. Das Urteil soll nach einer Mitteilung des FG dem Prozessbevollmächtigten am 29. Mai 2010 zugestellt worden sein.

4 Mit ihrer am 30. Juni 2010 eingegangenen Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2001 dahingehend abzuändern, dass das zu versteuernde Einkommen auf 433.106 DM herabgesetzt wird.

5 Auf den Hinweis des Vorsitzenden, die am 30. Juni 2010 eingegangene Revision sei verspätet, hat die Klägerin eine Kopie des Umschlags eingereicht, auf dem kein Vermerk des Zustellers über das Zustellungsdatum enthalten ist.

Der Prozessbevollmächtigte hat erklärt, er habe das Urteil des FG erst am Montag, dem 31. Mai 2010, erhalten, erläutert dies im Einzelnen und versichert die Richtigkeit seiner Angabe an Eides statt, ebenso seine Sekretärin.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. I. Die Revision ist zulässig. Sie ist insbesondere fristgerecht eingelegt worden.

8 1. Gemäß § 120 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist die Revision innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils des FG einzulegen. Im Streitfall ist die Revision am 30. Juni 2010 beim BFH eingegangen. Nach der Mitteilung des FG soll dessen Urteil bereits am 29. Mai 2010 zugestellt worden sein. Selbst wenn in der Postzustellungsurkunde dieses Datum als Zeitpunkt für die Ersatzzustellung genannt sein sollte, ist im Streitfall für die Zustellung des Urteils nicht der Zeitpunkt des Einlegens in den Briefkasten des Prozessbevollmächtigten der Klägerin (§ 180 der Zivilprozessordnung --ZPO--, § 53 Abs. 2 FGO), sondern der Zeitpunkt des tatsächlichen Zugangs am 31. Mai 2010 maßgebend (§ 189 ZPO).

9 Ein Schriftstück gilt nach § 189 ZPO erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Zugangs als zugestellt, wenn es unter Verletzung zwingender Zustellungsvorschriften zugegangen ist. Die Regelung des § 180 Satz 3 ZPO, die den Zusteller bei der Ersatzzustellung durch Einlegen in den Briefkasten dazu verpflichtet, auf dem Umschlag des zuzustellenden Schriftstücks einen Vermerk über das Datum der Zustellung anzubringen, gehört zu den zwingenden Zustellungsvorschriften i.S. des § 189 ZPO (BFH-Beschlüsse vom 19. Januar 2005 II B 38/04, BFH/NV 2005, 900; vom 19. September 2007 VI B 151/06, BFH/NV 2007, 2332, m.w.N.).

10 2. Im Streitfall fehlt auf dem in den Briefkasten des Prozessbevollmächtigten der Klägerin eingelegten Umschlag der nach § 180 Satz 3 ZPO erforderliche Vermerk über das Datum der Zustellung. Für den Zeitpunkt der Zustellung kommt es somit gemäß § 189 ZPO darauf an, wann dem Prozessbevollmächtigten das Urteil tatsächlich zugegangen ist. Der tatsächliche Zugang i.S. des § 189 ZPO setzt voraus, dass das zuzustellende Schriftstück derart in die Hände des Zustellungsadressaten gelangt ist, dass er es behalten und von seinem Inhalt Kenntnis nehmen kann (BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 2332). Nach den Angaben des Prozessbevollmächtigten und seiner Büroangestellten befand sich das Urteil des FG am Samstag, dem 29. Mai 2010, nicht bei der Post, die nachmittags aus dem Briefkasten entnommen, sondern erst bei der Post, die am Montag, dem 31. Mai 2010, vorgefunden worden war. Hierfür spricht, dass die Entscheidung des FG mit dem Datumsstempel vom 31. Mai 2010 versehen worden ist. Der Senat geht davon aus, dass sie dem Prozessbevollmächtigten an diesem Tag tatsächlich zugegangen ist. Die am 30. Juni 2010 beim BFH eingegangene Revision ist --wie zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit-- damit fristgerecht erhoben worden.

11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Entgegen der Auffassung des FG kann die Klägerin für den Anspruch der Mieter, am Veräußerungserlös der Fahrzeuge insoweit beteiligt zu werden, als dieser den zwischen den Vertragsparteien kalkulierten Restwert übersteigt, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten bilden. Es bedarf indes noch weiterer tatsächlicher Feststellungen zur Höhe der zu bildenden Rückstellungen.

12 1. Nach § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) hat die Klägerin das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die "handelsrechtlichen" GoB ergeben sich vornehmlich aus den für alle Kaufleute geltenden Vorschriften der §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB).

13 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 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. Senatsurteil vom 20. August 2008 I R 19/07, BFHE 222, 494, BStBl II 2011, 60, 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 müssen (vgl. BFH-Urteil vom 19. Oktober 1993 VIII R 14/92,

BFHE 172, 456, BStBl II 1993, 891, m.w.N.). Des Weiteren ist ein wirtschaftlicher Bezug der Verbindlichkeit zum Zeitraum vor dem jeweiligen Bilanzstichtag erforderlich (vgl. BFH-Urteile 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; vom 13. Dezember 2007 IV R 85/05, BFHE 220, 117, BStBl II 2008, 516; vom 27. Januar 2010 I R 103/08, BFHE 228, 91, BStBl II 2010, 614).

14 Beruht die ungewisse Verbindlichkeit auf einem so genannten schwebenden Geschäft aus einem gegenseitigen Vertrag, der von der zur Sach- oder Dienstleistung verpflichteten Partei noch nicht voll erfüllt ist, hat die Passivierung regelmäßig zu unterbleiben. Anders ist dies nur zu beurteilen, wenn das Gleichgewicht der Vertragsbeziehung durch schuldrechtliche Vorleistungen oder einen Erfüllungsrückstand gestört ist (z.B. Senatsurteil vom 5. April 2006 I R 43/05, BFHE 213, 332, BStBl II 2006, 593; BFH-Urteil vom 28. Juli 2004 XI R 63/03, BFHE 207, 205, BStBl II 2006, 866; Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 244 f., jeweils m.w.N.). Das gilt auch für Dauerschuldverhältnisse (z.B. BFH-Urteil vom 25. April 2006 VIII R 40/04, BFHE 213, 364, BStBl II 2006, 749).

15 2. Ein derartiger Erfüllungsrückstand ist im Streitfall gegeben.

16 a) Die Klägerin schuldet ihren Vertragspartnern zum einen die Überlassung der Fahrzeuge während der Mietzeit entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen. Zum anderen ist sie jedoch auch verpflichtet, am Ende der Mietzeit die Fahrzeuge jeweils zu veräußern und den Erlös abzüglich des vereinbarten Restwerts an die Mieter herauszugeben. Die Verpflichtung zur Auskehrung des Veräußerungserlöses ist ohne Abschluss der Mietverträge nicht denkbar. Sie ist rechtlich und wirtschaftlich mit den Mietverträgen über die Fahrzeuge verknüpft. Denn die Klägerin erleidet hierdurch bei isolierter Betrachtung einen Verlust in Höhe der Differenz zwischen dem kalkulierten Restwert der Fahrzeuge und dem Buchwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens der Fahrzeuge aus der Bilanz, ohne dass sie hierfür vertraglich eine gesonderte Gegenleistung erhält. Diese Vereinbarung lässt sich nur durch die Höhe der Mietraten erklären, die so bemessen werden, dass sie auch den Fall einer außergewöhnlichen Abnutzung des Fahrzeugs auf den kalkulierten Restwert abdecken. Es handelt sich --wirtschaftlich betrachtet-- um eine Mietrückzahlung, die unter der Bedingung steht, dass sich das Fahrzeug zum Ende der Mietzeit noch im Betriebsvermögen der Klägerin befindet und der Veräußerungserlös den kalkulierten Restwert übersteigt. Für diese Pflicht, die die Klägerin am Ende der Laufzeit der Mietverträge trifft, vereinnahmt sie die Gegenleistung bereits während der Mietzeit in Form "überhöhter" Mietraten. Da diese Erlöse mit der Vergütungspflicht zum Ende des Vertrags belastet sind, befindet sich die Klägerin insoweit in einem Erfüllungsrückstand (Verpflichtungsüberhang), dem zur Vermeidung eines überhöhten Gewinnausweises durch die Bildung einer Rückstellung bilanziell Rechnung getragen werden muss (BFH-Urteil in BFHE 171, 434; Moxter, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., S. 131 ff.; anders noch BFH-Urteil vom 8. Oktober 1987 IV R 18/86, BFHE 151, 153, BStBl II 1988, 57).

17 Im Gegensatz zu dem Sachverhalt, der dem Senatsurteil vom 17. November 2010 I R 83/09 (BFHE 232, 80, BStBl II 2011, 812) zugrunde lag, lässt sich demnach im Streitfall die vereinbarte Regelung nicht in zwei wirtschaftlich eigenständige Rechtsgeschäfte zerlegen. Aus den Mietzahlungen kann kein marktübliches Entgelt abgesondert werden, das einer anderen vom Mietvertrag zu trennenden gesonderten vertraglichen Vereinbarung zugerechnet werden könnte. Bei den hier streitigen Vereinbarungen handelt es sich vielmehr um Modalitäten der abgeschlossenen Mietverträge; es werden wirtschaftlich betrachtet Mietminderungen unter der zweifachen Bedingung vereinbart, dass sich zum einen das Fahrzeug am Ende der Mietzeit noch im Betriebsvermögen befindet und zum anderen der Verkauf des Fahrzeugs zu einem Erlös über dem kalkulierten Restwert führt. Da nur ein einheitliches Rechtsgeschäft gegeben ist, bedarf es im Streitfall auch nicht der Entscheidung darüber, ob und unter welchen Voraussetzungen Vor- und Nachteile aus mehreren Rechtsverhältnissen ausgeglichen werden können (sog. Mehrkomponentengeschäft, vgl. Senatsurteil vom 15. Oktober 1997 I R 16/97, BFHE 184, 439, BStBl II 1998, 249, unter II.3.; Herzig/Joisten, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2010, 472).

18 b) Diese Vergütungspflicht der Klägerin ist dem Grunde und der Höhe nach ungewiss. Zwar wird die Verpflichtung der Klägerin in der ganz überwiegenden Mehrzahl der Verträge zum Tragen kommen. Für jeden einzelnen Vertrag ist jedoch ungewiss, ob sich das Fahrzeug zum Ende der Mietzeit noch im Betriebsvermögen der Klägerin befindet oder bereits, z.B. wegen eines Unfalls, ausgeschieden ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 198, 420, BStBl II 2003, 279).

19 c) Es handelt sich nicht um Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, die gemäß § 5 Abs. 4a EStG 1997 nicht ausgewiesen werden dürfen. Ein Verlust aus einem schwebenden Geschäft droht, wenn konkrete Anzeichen dafür vorliegen, dass der Wert der eigenen Verpflichtung aus dem Geschäft den Wert des Anspruchs auf die Gegenleistung übersteigt (sog. Verpflichtungs- oder Aufwendungsüberschuss, BFH-Beschluss vom 23. Juni 1997 GrS 2/93, BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735; BFH-Urteil vom 25. Juli 2000 VIII R 35/97, BFHE 193, 93, BStBl II 2001,

566). Diese Voraussetzung ist hier nicht gegeben. Der Verpflichtung, den Erlös aus der Veräußerung der Fahrzeuge an die Mieter auszukehren, steht keine von den Fahrzeugmieten zu sondernde weitere Gegenleistung der Mieter gegenüber, die sich im Nachhinein als zu gering erwiesen hat. Es handelt sich um kein selbstständiges, von der Vermietung der Fahrzeuge zu trennendes schwebendes Geschäft. Vielmehr ist ein einheitlicher Vertrag gegeben, aus dem der Klägerin keine Verluste entstehen. Die Mietleistungen werden von vornherein so bemessen, dass sie den aus dem Fahrzeugverkauf folgenden Verlust der Klägerin abdecken.

20 Dieser Einschätzung stehen nicht das Senatsurteil in BFHE 184, 439, BStBl II 1998, 249 und das BFH-Urteil in BFHE 193, 93, BStBl II 2001, 566 entgegen. Zum einen ging es bei diesen beiden Fällen um den Ausgleich von Vor- und Nachteilen aus mehreren am Bilanzstichtag schwebenden Rechtsverhältnissen, bei denen überdies der eine Vertrag den anderen Vertrag nicht ursächlich bedingte (s. Senatsurteil in BFHE 184, 439, BStBl II 1998, 249). Demgegenüber liegt im Streitfall ein einheitlicher Vertrag vor. Zum anderen bestand für den BFH in den beiden Vergleichsurteilen kein besonderer Anlass für eine trennscharfe Unterscheidung zwischen Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen. Denn in den dortigen Streitjahren existierte noch kein steuerliches Passivierungsgebot für Drohverlustrückstellungen, so dass sich die Einordnung auf die Ergebnisse nicht ausgewirkt hätte (vgl. Senatsurteil in BFHE 232, 80, BStBl II 2011, 812).

21 d) Ein passiver RAP war ebenso wenig wie eine Anzahlung zu bilden. Die Klägerin erbringt mit dem Verkauf der Fahrzeuge und der Auskehrung des Veräußerungserlöses keine zeitraumbezogene Leistung, wie sie für die Rechnungsabgrenzung charakteristisch ist (§ 5 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997; Senatsbeschluss vom 7. April 2010 I R 77/08, BFHE 228, 533, BStBl II 2010, 739). Auch von einer Anzahlung lässt sich nicht sprechen, weil die Mieter der Fahrzeuge schuldrechtlich kein gesondertes Entgelt für den Anspruch auf Beteiligung am Veräußerungserlös entrichtet haben.

22 3.a) Die Klägerin kann die Rückstellung in monatlich ansteigender Höhe bis zu dem Betrag bilden, zu dem der Buchwert der Fahrzeuge zum Ende der Mietzeit den kalkulierten Restwert übersteigt. Da die Voraussetzungen für die Rückzahlung der überzahlten Mietraten im Laufe der Mietzeit geschaffen werden, muss die Rückstellung nach Maßgabe der entrichteten Mietzahlungen über diesen Zeitraum angesammelt werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 171, 434 zur Rückstellung eines Leasinggebers für die Verpflichtung zur Mietrückgewähr). Soweit die Klägerin auch den Veräußerungserlös, der den Buchwert der Fahrzeuge zum Ende der Mietzeit übersteigt, an die Mieter auszahlen muss, ist keine Rückstellung zu bilden. Die Klägerin ist insoweit wirtschaftlich nicht belastet, weil sie diese Leistung aus künftigen Erträgen und nur für den Fall zu erbringen hat, dass sie tatsächlich einen Preis über dem Buchwert der Fahrzeuge erzielt.

23 b) Da die Laufzeit der Verträge ein Jahr übersteigt, sind die Rückstellungen nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 EStG 1997 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/ 2000/2002 vom 24. März 1999 --StEntlG 1999/2000/2002-- (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) abzuzinsen. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist im Streitfall kein Raum für die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG 1997 i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002. Denn die rückzustellende Verpflichtung ist eine Geld- und nicht eine Sachleistungsverpflichtung.

24 Es handelt sich auch nicht um eine Vorausleistung, für die gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 i.V.m. Nr. 3 Satz 2 EStG 1997 i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 eine Abzinsung ausgeschlossen ist. Bei Anzahlungen oder Vorausleistungen soll --so die Gesetzesbegründung-- das Abzinsungsgebot nicht gelten, weil andernfalls die Passivierung der Rückgewährverpflichtung mit dem abgezinsten Wert wegen der Aktivierung der Anzahlungen oder Vorausleistungen mit den Anschaffungskosten den Ausweis eines nicht realisierten Gewinns bedeutete (BTDrucks 14/443, S. 23; Clemm in Festschrift für Ludwig Schmidt, S. 177, 188 ff.; Weber-Grellet, Steuern und Bilanzen 1999, 1289, 1293; Cattelaens, Der Betrieb 1999, 1185; nach Kiesel/Görner in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1149 dient diese Ausnahme der Vereinfachung des Steuerrechts). Anzahlungen und Vorausleistungen sind Vorleistungen, die in Erfüllung eines zu einem späteren Zeitpunkt noch zu vollziehenden Rechtsgeschäfts erbracht werden (BMF-Schreiben vom 26. Mai 2005, BStBl I 2005, 699 Tz. 20). Im Streitfall handelt es sich nicht um ein künftiges erst noch zu vollziehendes Rechtsgeschäft. Die Mieter sind vielmehr vertraglich verpflichtet, während der Mietzeit monatlich die vereinbarte Miete zu leisten. Es besteht nur die Möglichkeit, dass sie am Ende der Vertragslaufzeit einen Teil des geleisteten Entgelts zurückerlangen. Für derartige nach Beendigung des Schwebezustands zu leistende Zahlungen hat der Senat auch schon vor Inkrafttreten des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e i.d.F. des StEntlG 1999/2000/ 2002 eine Verzinsung für möglich erachtet (z.B. Senatsurteil in BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251). Nunmehr geht das Gesetz typisierend davon aus, dass eine erst in Zukunft zu erfüllende Verpflichtung den Schuldner weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht (Senatsurteil vom 27. Januar 2010 I R 35/09, BFHE 228, 250, BStBl II 2010, 478;

Senatsbeschluss vom 6. Oktober 2009 I R 4/08, BFHE 226, 347, BStBl II 2010, 177; vgl. auch BTDrucks 14/23, S. 171) und ordnet für derartige Fälle stets eine Abzinsungspflicht an (a.A. Herzig/ Joisten, Ubg 2010, 472, 477).

25 4. Soweit das FA im Revisionsverfahren unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 23. Dezember 1991 (BStBl I 1992, 13) vorgetragen hat, die Mieter der Fahrzeuge seien wirtschaftliche Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung --AO--) der Fahrzeuge geworden, so dass diese nicht bei der Klägerin, sondern bei den Mietern zu aktivieren seien, fehlen für eine abschließende Beurteilung ausreichende Feststellungen des FG. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ist die Rechtsstellung des wirtschaftlichen Eigentümers dadurch gekennzeichnet, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Aus den Feststellungen des FG ergeben sich hierfür keine hinreichenden Anhaltspunkte. Allein die Vereinbarung von Mietrückzahlungen am Ende der Laufzeit auf der Grundlage eines Restwerts, der unter dem Buchwert liegt, rechtfertigt nicht die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums der Fahrzeuge bei den Mietern. Die weiteren vom FA in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Gesichtspunkte kann der Senat mangels entsprechender Feststellungen des FG im Revisionsverfahren nicht berücksichtigen.

26 5. Das FG ist von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen. Sein Urteil ist aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Anhand der Feststellungen des FG lässt sich nicht beurteilen, ob die von der Klägerin gebildeten Rückstellungen den vorstehenden Maßgaben entsprechen. Ferner kann nicht abschließend entschieden werden, ob das wirtschaftliche Eigentum an den Fahrzeugen mit Abschluss der Mietverträge auf die Mieter übergegangen ist. Die Sache ist daher an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de