Urteil vom 17. Oktober 2013, IV R 7/11

Rückstellungen wegen angeordneter flugverkehrstechnischer Maßnahmen auf der Grundlage von Lufttüchtigkeitsanweisungen und Joint Aviation Requirements - Grundsatz der Abschnittsbesteuerung - Streitgegenstand im zweiten Rechtsgang

BFH IV. Senat

HGB § 249 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 4b S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 3a Buchst c, LuftBO § 1 Abs 2 Nr 1, LuftBO § 2, LuftBO § 14, AO § 85, FGO § 126 Abs 3 Nr 2

vorgehend FG Düsseldorf, 12. Dezember 2010, Az: 3 K 3356/08 F

Leitsätze

1. Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die lediglich darauf gerichtet ist, die objektive Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts in Zeiträumen nach Ablauf des Bilanzstichtags zu ermöglichen, ist in den bis dahin abgeschlossenen Rechnungsperioden wirtschaftlich noch nicht verursacht.

2. Ist eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung am Bilanzstichtag bereits rechtlich entstanden, bedarf es keiner Prüfung der wirtschaftlichen Verursachung mehr, weil eine Verpflichtung spätestens im Zeitpunkt ihrer rechtlichen Entstehung auch wirtschaftlich verursacht ist.

3. Bei der Bewertung von Rückstellungen sind künftige Vorteile nur dann wertmindernd zu berücksichtigen, wenn zwischen ihnen und der zu erfüllenden Verpflichtung ein sachlicher Zusammenhang besteht.

Tatbestand

A. Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, ist Eigentümerin mehrerer Flugzeuge, die sie Dritten zur Nutzung überlässt.

2 Wegen anstehender Maßnahmen zur Anpassung der Flugzeuge an den jeweiligen Stand der Technik bildete die Klägerin regelmäßig Rückstellungen. Die Anpassungsverpflichtungen resultierten u.a. aus Lufttüchtigkeitsanweisungen (LTA) sowie aus sog. "Joint Aviation Requirements" (JAR).

3 LTA wurden im Streitjahr 2002 auf der Grundlage des § 14 Abs. 1 der Betriebsordnung für Luftfahrtgerät vom 4. März 1970 (BGBl I 1970, 262) in der im Streitjahr geltenden Fassung (LuftBO) vom Luftfahrtbundesamt als der zuständigen Stelle angeordnet und in den "Nachrichten für Luftfahrer" oder in der "Informationsschrift des Beauftragten" bekanntgemacht. Sie verpflichten zur Durchführung konkret bezeichneter Maßnahmen an Luftfahrtgeräten, wenn sich beim Betrieb eines Luftfahrtgeräts Mängel des Musters herausstellen, die die Lufttüchtigkeit beeinträchtigen. Die in einer LTA angeordnete Maßnahme ist innerhalb einer bestimmten Umsetzungsfrist durchzuführen. Nach Ablauf der Frist darf das betroffene Flugzeug grundsätzlich nur in Betrieb genommen oder gehalten werden, wenn die angeordneten Maßnahmen vorschriftsgemäß durchgeführt worden sind (§ 14 Abs. 2 LuftBO).

4 Daneben richtete sich der Betrieb von Luftfahrzeugen, die, wie die Flugzeuge der Klägerin, zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen und Sachen eingesetzt werden, im Streitjahr gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 1 LuftBO nach den Bestimmungen der Joint Aviation Authorities in ihrer jeweils jüngsten vom Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen im Bundesanzeiger bekanntgemachten Fassung der deutschen Übersetzung (JAR-OPS 1 deutsch --JAR-OPS 1--). Auch für die aus solchen JAR-OPS 1 resultierenden Verpflichtungen zur Durchführung von konkreten Maßnahmen sind Umsetzungsfristen vorgesehen, bei deren Nichteinhaltung eine Stilllegung des betroffenen Flugzeugs droht.

5 Die Klägerin bildete wegen voraussichtlicher Ausgaben für nach LTA und JAR-OPS 1 durchzuführende Maßnahmen

regelmäßig aufwandswirksame Rückstellungen in der Steuerbilanz. Zum 31. Dezember des Streitjahrs 2002 (Bilanzstichtag) betrugen diese Rückstellungen 2.951.814,12 €. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) endete die Umsetzungsfrist für durchzuführende Maßnahmen, die mit 611.133,50 € in den Rückstellungen passiviert wurden (Maßnahmen "BAE 5", "BAE 6", "BAE 9", "LR 2" und "LR 3"), spätestens mit Ablauf des 31. Dezember 2002. Für die übrigen luftverkehrsrechtlich angeordneten Maßnahmen, die mit 2.340.680,62 € in den Rückstellungen enthalten waren, endete die Umsetzungsfrist erst nach Ablauf des Bilanzstichtags.

6 In vorangegangenen Betriebsprüfungen war die Bildung derartiger Rückstellungen nicht beanstandet worden. Erstmals anlässlich einer u.a. für das Streitjahr durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass den streitgegenständlichen Rückstellungen eigenbetrieblicher Aufwand zugrunde liege und es sich demnach um die Bildung nicht zulässiger Aufwandsrückstellungen handle. Entsprechend seien die Rückstellungen gewinnerhöhend aufzulösen.

7 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers und erließ auf der Grundlage der Ergebnisse der Außenprüfung für das Streitjahr unter dem 20. April 2006 einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, in dem entsprechend der aufgelösten Rückstellungen ein höherer Gewinn festgestellt wurde.

8 Mit ihrer nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage hielt die Klägerin an ihrem Begehren fest, dass die voraussichtlichen Ausgaben wegen der verpflichtend durchzuführenden Maßnahmen in ihrer Steuerbilanz zum 31. Dezember 2002 in einer Rückstellung aufwandswirksam zu passivieren seien.

9 Die Klage hatte teilweise Erfolg. Das FG führte mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 884 veröffentlichten Urteil aus, dass die Voraussetzungen zur Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe von 611.133,50 €, d.h. für diejenigen Verpflichtungen, für deren Durchführung die Umsetzungsfristen zum Bilanzstichtag bereits abgelaufen seien, vorlägen. Insoweit habe zum Bilanzstichtag eine Verbindlichkeit bestanden, die lediglich der Höhe nach ungewiss gewesen sei. Für Maßnahmen, für deren Durchführung die Umsetzungsfristen zum Bilanzstichtag noch nicht abgelaufen seien und die die Klägerin mit 2.340.680,62 € beziffert habe, könnten hingegen zum 31. Dezember 2002 keine Rückstellungen gebildet werden. Denn insoweit seien öffentlich-rechtliche Verpflichtungen zum Bilanzstichtag weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich verursacht gewesen. Insoweit könne sich die Klägerin auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass entsprechende Rückstellungen bei bisherigen Betriebsprüfungen unbeanstandet geblieben seien und ihr deshalb Vertrauensschutz zu gewähren sei.

10 Gegen das finanzgerichtliche Urteil haben sowohl das FA als auch die Klägerin fristgerecht Revision eingelegt. Mit den Revisionen wird jeweils die Verletzung materiellen Rechts geltend gemacht.

11 Das FA beantragt, das Urteil des FG Düsseldorf vom 13. Dezember 2010 3 K 3356/08 F aufzuheben und die Klage abzuweisen; im Übrigen die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Düsseldorf vom 13. Dezember 2010 3 K 3356/08 F aufzuheben und den Bescheid vom 20. April 2006 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 24. Juli 2008 dahingehend zu ändern, dass die in der Steuerbilanz der Klägerin ausgewiesenen Rückstellungen für behördliche Auflagen zur technischen Umrüstung und Anpassung von Flugzeugen anerkannt und die Einkünfte der Klägerin um 1.087.245 € gemindert werden.

13 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

B. I. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Das FG ist zwar im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass für die öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen aus LTA und JAR-OPS 1, für deren Durchführung die Umsetzungsfristen am Bilanzstichtag bereits abgelaufen waren, grundsätzlich die Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung vorgelegen haben. Denn insoweit bestanden am Bilanzstichtag Verbindlichkeiten, die lediglich der Höhe nach noch ungewiss waren. Anhand der bisher getroffenen

Feststellungen kann aber nicht abschließend beurteilt werden, ob die Klägerin im Streitjahr Rückstellungen für diese öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen bilden durfte.

16 1. Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs in der für das Streitjahr geltenden Fassung (HGB) sind in der Handelsbilanz Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Das handelsrechtliche Passivierungsgebot für Verbindlichkeitsrückstellungen gehört zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und gilt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) auch für die Steuerbilanz (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Februar 1969 GrS 2/68, BFHE 95, 31, BStBl II 1969, 291, unter II.3.a, juris Rz 24; BFH-Urteil vom 8. September 2011 IV R 5/09, BFHE 235, 241, BStBl II 2012, 122, Rz 11, m.w.N.).

17 a) Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach --deren Höhe zudem ungewiss sein kann-- sowie ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Als weitere Voraussetzung muss der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 235, 241, BStBl II 2012, 122, Rz 12, m.w.N.). Zudem darf es sich bei den Aufwendungen nicht um (nachträgliche) Herstellungs- oder Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts handeln (§ 5 Abs. 4b Satz 1 EStG).

18 b) Diese Voraussetzungen gelten auch für Verpflichtungen aus öffentlichem Recht, die auf ein bestimmtes Handeln in Form einer Geldzahlung oder eines anderen Leistungsinhalts gerichtet sind, sofern die öffentlich-rechtliche Verpflichtung bereits konkretisiert, d.h. inhaltlich hinreichend bestimmt, in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen sowie sanktionsbewehrt ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 235, 241, BStBl II 2012, 122, Rz 13 und 26, m.w.N.; vom 6. Februar 2013 I R 8/12, BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686, Rz 11, m.w.N.).

19 2. Im Streitfall waren danach Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten wegen derjenigen öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen aus LTA und JAR-OPS 1 zu bilden, für deren Durchführung die Umsetzungsfristen am Bilanzstichtag des Streitjahrs bereits abgelaufen waren. Diese Verpflichtungen waren am Bilanzstichtag hinreichend konkretisiert und sowohl rechtlich entstanden (dazu B.I.2.a) als auch wirtschaftlich verursacht (dazu B.I.2.b) und nur der Höhe nach noch ungewiss. Losgelöst von der Frage, ob die Klägerin Adressatin der streitbefangenen luftverkehrsrechtlichen Verpflichtungen war, greifen die gegen die Bildung der Rückstellungen erhobenen Einwendungen des FA nicht durch (dazu B.I.2.c).

20 a) Nach allgemeinen Grundsätzen entstehen (auch öffentlich-rechtliche) Ansprüche und Verpflichtungen zu dem Zeitpunkt, zu dem die sie begründenden Tatbestandsmerkmale erfüllt sind (BFH-Urteil vom 19. Mai 1987 VIII R 327/83, BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848, unter 1.a). Die öffentlich-rechtliche Verpflichtung kann sich unmittelbar aus dem Gesetz oder durch einen gesetzeskonkretisierenden Verwaltungsakt ergeben (BFH-Urteil vom 25. August 1989 III R 95/87, BFHE 158, 58, BStBl II 1989, 893, unter II.2.a). Für das rechtliche Entstehen der Verpflichtung kommt es darauf an, zu welchem Zeitpunkt die in der konkreten Regelung enthaltenen materiellen Rechtsfolgen ausgelöst werden. Bei einem Verwaltungsakt kann dies der Zeitpunkt der Bekanntgabe, aber auch ein späterer Zeitpunkt sein. Letzterer ist insbesondere dann maßgebend, wenn die konkrete Regelungsanordnung unter einer aufschiebenden Bedingung oder Befristung steht; die Verpflichtung entsteht in diesem Fall rechtlich erst im Zeitpunkt des Bedingungseintritts bzw. Fristablaufs (BFH-Urteile vom 13. Dezember 2007 IV R 85/05, BFHE 220, 117, BStBl II 2008, 516, unter II.2.b aa, und in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686, Rz 13 und 18 f.).

21 Nach diesen Maßstäben ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Verpflichtungen zur Durchführung der Maßnahmen "BAE 5", "BAE 6", "BAE 9", "LR 2" und "LR 3" zum Bilanzstichtag bereits rechtlich entstanden und hinreichend konkretisiert waren. Denn nach den den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG war die Umsetzungsfrist für diese Maßnahmen am Bilanzstichtag bereits abgelaufen. Damit war sowohl der Adressat der Verpflichtungen zur Durchführung der in den entsprechenden LTA und JAR-OPS 1 vorgesehenen konkreten Maßnahmen verpflichtet als auch mit der sofortigen Stilllegung der betroffenen Flugzeuge zu rechnen.

22 b) Die demnach rechtlich entstandenen öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen waren im Streitjahr 2002 auch wirtschaftlich verursacht.

23 aa) Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung ist wirtschaftlich verursacht, wenn sie so eng mit dem betrieblichen Geschehen des Wirtschaftsjahrs verknüpft ist, dass es geboten ist, sie wirtschaftlich als Aufwand des jeweiligen Wirtschaftsjahrs zu behandeln (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 1991 IV R 28/91, BFHE 167, 334, BStBl II 1992, 600, unter II.1.b). Dafür müssen --ungeachtet der rechtlichen Gleichwertigkeit aller Tatbestandsmerkmale-- die

wesentlichen Tatbestandsmerkmale des die Verpflichtung auslösenden Tatbestands erfüllt sein und das Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängen. Der rechtliche und wirtschaftliche Bezugspunkt der Verpflichtung muss in der Vergangenheit liegen, so dass die Verbindlichkeit nicht nur an Vergangenes anknüpft, sondern auch Vergangenes abgilt (BFH-Urteil in BFHE 235, 241, BStBl II 2012, 122, Rz 30, m.w.N.). Maßgeblich ist dabei die wirtschaftliche Wertung des Einzelfalls (BFH-Urteil in BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848, unter 1.b, juris Rz 14). Dabei ist geklärt, dass eine Verpflichtung, die lediglich darauf gerichtet ist, die objektive Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts in Zeiträumen nach Ablauf des Bilanzstichtags zu ermöglichen, in den bis dahin abgeschlossenen Rechnungsperioden wirtschaftlich noch nicht verursacht ist (BFH-Urteile in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686, Rz 20f., m.w.N.; in BFHE 220, 117, BStBl II 2008, 516, unter II.2.b bb; in BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848, unter 1., juris Rz 17).

24 bb) Ist eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung am Bilanzstichtag bereits rechtlich entstanden, bedarf es allerdings keiner Prüfung der wirtschaftlichen Verursachung mehr, weil eine Verpflichtung nach Ansicht des Senats spätestens im Zeitpunkt ihrer rechtlichen Entstehung auch wirtschaftlich verursacht ist. Denn mit der rechtlichen Entstehung sind nicht nur die wesentlichen, sondern alle Tatbestandsmerkmale des die Verpflichtung auslösenden Tatbestands erfüllt. Ab diesem Zeitpunkt ist auch eine Verpflichtung zur technischen Anpassung eines Wirtschaftsguts, das weiter genutzt werden soll, nicht mehr lediglich darauf gerichtet, die objektive Nutzbarkeit des Wirtschaftsguts in Zeiträumen nach Ablauf des Bilanzstichtags zu ermöglichen. Vielmehr sind diese Verpflichtungen bereits der Rechnungsperiode zuzuordnen, in der sie rechtlich entstanden sind. Denn die durchzuführenden Maßnahmen dienen bereits mit dem rechtlichen Entstehen der ihnen zugrunde liegenden Verpflichtung dem Erhalt der technischen Nutzbarkeit des Wirtschaftsguts im laufenden Betrieb. Eine mit Ablauf der Umsetzungsfrist rechtlich entstandene Verpflichtung knüpft damit also bereits an die gegenwärtige Nutzung des Wirtschaftsguts an. Folglich liegt --anders als vor Ablauf der Umsetzungsfrist-- bei wertender Betrachtung keine zukunftsorientierte Maßnahme vor, sondern aus Sicht des Bilanzstichtags eine (bereits) vergangenheitsbezogene.

25 Aufgrund dieses Verständnisses von der wirtschaftlichen Verursachung einer Verbindlichkeit kommt der Senat zu denselben Ergebnissen wie der I. Senat des BFH, nach dessen Auffassung es auf die wirtschaftliche Verursachung nicht ankommt, wenn die Verpflichtung rechtlich dem Grunde nach bereits entstanden ist (vgl. BFH-Urteile vom 27. Juni 2001 I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121, unter II.3.; vom 5. Juni 2002 I R 96/00, BFHE 199, 309, BStBl II 2005, 736, unter II.3., und I R 23/01, BFH/NV 2002, 1434, unter II.3.).

26 c) Lösgelöst von der Frage, wer als Adressat der streitbefangenen luftverkehrsrechtlichen Verpflichtungen anzusehen ist, greifen die Einwendungen des FA gegen die Bildung der Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB nicht durch.

27 aa) Die Durchführung der streitigen Maßnahmen liegt im überwiegenden öffentlichen Interesse. Der Senat verkennt nicht, dass der mit der Durchführung der Maßnahmen einhergehende Aufwand auch erforderlich ist, um ein Flugbetriebsunternehmen im Sinne des Unternehmensziels aufrechterhalten zu können. Gleichwohl rechtfertigt bereits der hohe Rang der Schutzgüter, deren Gefährdung durch den Erlass von LTA und JAR-OPS 1 entgegengetreten werden soll, die Annahme, dass das öffentliche Interesse an der Durchführung der Maßnahmen ein eigenbetriebliches Interesse jedenfalls überwiegt (vgl. BFH-Urteile vom 8. November 2000 I R 6/96, BFHE 193, 399, BStBl II 2001, 570, unter II.4.; vom 19. August 2002 VIII R 30/01, BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131, unter II.2.b ee).

28 bb) Die Bildung einer Rückstellung für die streitigen Verpflichtungen ist auch nicht gemäß § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG ausgeschlossen. Denn bei den durch sie verursachten Aufwendungen handelt es sich nicht um aktvierungspflichtige (nachträgliche) Anschaffungskosten. Insoweit konnte das FG eine Erweiterung oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung der betroffenen Flugzeuge i.S. des § 255 Abs. 1 HGB nicht feststellen. An diese Feststellung ist der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden, da diese weder mit Verfahrensrügen angegriffen wurde noch gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstößt.

29 cc) Die demnach zum Bilanzstichtag grundsätzlich zu bildenden Rückstellungen sind auch nicht um die Einnahmen aus den laufenden oder künftig abzuschließenden Charterverträgen der Höhe nach zu mindern. Insoweit fehlt es an einem sachlichen Zusammenhang zwischen der Pflichterfüllung und den (künftigen) Vorteilen.

30 (1) Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG sind bei der Bewertung von Rückstellungen künftige Vorteile, die mit der Erfüllung einer Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind, wertmindernd zu berücksichtigen.

31 Künftige Vorteile sind dabei auch solche, die nach dem Bilanzstichtag realisiert werden (Kiesel in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6 EStG Rz 1176 am Ende; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 977 b). Voraussetzung für die Wertminderung der Rückstellung ist allerdings, dass zwischen der zu erfüllenden Verpflichtung und dem wirtschaftlichen Vorteil zumindest ein sachlicher Zusammenhang besteht (so auch Urteil des FG Köln vom 14. Dezember 2005 4 K 2927/03, EFG 2006, 877; Urteil des FG München vom 27. März 2012 6 K 3897/09, EFG 2012, 1533, unter II.1.a; HHR/Kiesel, § 6 EStG Rz 1177). Dies ergibt sich zwar nicht bereits aus dem Wortlaut der Norm, aber aus ihrem Sinn und Zweck.

32 (a) Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG bedarf es einer voraussichtlichen Verbindung zwischen dem Vorteilseintritt und der Erfüllung der Verpflichtung. Inwieweit eine solche Verbundenheit gegeben sein muss, konkretisiert das Gesetz hingegen nicht. Zur Auslegung dieses Merkmals kann nicht mehr auf die vor der Einfügung dieser steuerrechtlichen Bewertungsvorschrift ergangene Rechtsprechung zurückgegriffen werden, die auf der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Grundsätze beruhte und derzufolge eine Anrechnung künftiger Vorteile auf eine zu passivierende Verpflichtung nur möglich war, wenn diese derart in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der drohenden Inanspruchnahme aus der Verpflichtung standen, dass sie Letzterer wenigstens teilweise spiegelbildlich entsprachen, rechtlich der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit zwangsläufig nachfolgten und vollwertig waren (BFH-Urteile vom 17. Februar 1993 X R 60/89, BFHE 170, 397, BStBl II 1993, 437, unter 3.b; vom 3. August 1993 VIII R 37/92, BFHE 174, 31, BStBl II 1994, 444, unter II.3.b --Kompensation durch Rückgriffsansprüche--; vom 30. November 2005 I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251, unter II.4.c). Eine solche unmittelbare Verbindung wird von der nun geschaffenen steuerrechtlichen Regelung nicht mehr verlangt.

33 (b) Dass nicht jeder Zusammenhang zwischen der zu erfüllenden Verpflichtung und einem künftigen wirtschaftlichen Vorteil ausreicht, sondern ein sachlicher Zusammenhang erforderlich ist, ergibt sich jedoch aus Sinn und Zweck der Norm. Die Kompensationsregelung verfolgt das Ziel, die steuerliche Leistungsfähigkeit eines Betriebs zutreffend zu bemessen. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass künftige Einnahmen die später zu erfüllende Verbindlichkeit in ihrer Belastungswirkung mindern. So heißt es auch in der Gesetzesbegründung, dass ein gedachter Erwerber eines Betriebs derartige zu erwartende Erträge als belastungsmindernd honorieren würde (BTDrucks 14/23, S. 172; BTDrucks 14/443, S. 23; ebenso HHR/Kiesel, § 6 EStG Rz 1175; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz Da 23). Unter diesem Gesichtspunkt fehlt es aber an einem Verpflichtung und Vorteil verbindenden Zusammenhang, wenn die Erfüllung der Verpflichtung lediglich die allgemeine Aufrechterhaltung des Betriebs und damit allgemein die Möglichkeit der künftigen Einnahmeerzielung zur Folge hat. Der gedachte Erwerber eines Betriebs rechnet gerade mit den Einnahmen des laufenden Betriebs und würde diese beim Kauf nicht als belastungsmindernd zu Gunsten der ausgewiesenen Rückstellungen berücksichtigen.

34 (2) Gemessen an diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht keinen sachlichen Zusammenhang zwischen dem künftigen Vorteil, die Flugzeuge auch weiterhin verchartern und folglich Betriebseinnahmen erzielen zu können, und der Verpflichtung zur Durchführung der in den streitigen LTA und JAR-OPS 1 angeordneten Maßnahmen gesehen. Anders als das FA meint, stehen insbesondere die sich aus der (künftigen) Vercharterung ergebenden Einnahmen nicht in einem sachlichen Zusammenhang mit der Verpflichtungserfüllung, sondern allenfalls in einem allgemeinen Zusammenhang mit dem laufenden Betrieb. Ob --wie das FG meint-- ein sachlicher Zusammenhang zwischen den im Streitfall bestehenden Verpflichtungen und einem wirtschaftlichen Vorteil aus einer etwaigen Verwertung der in Folge der Umrüstungsmaßnahmen ausgebauten Flugzeugbestandteile bestehen würde, braucht der Senat nicht zu entscheiden, weil eine solche Verwertungshandlung ausweislich der Feststellungen des FG nicht stattgefunden hat.

35 3. In Bezug auf voraussichtliche Aufwendungen für die Maßnahmen, für deren Durchführung die Umsetzungsfrist am Bilanzstichtag bereits abgelaufen war, lagen danach die Voraussetzungen zur Bildung von Rückstellungen zum Bilanzstichtag grundsätzlich vor. Das Urteil des FG ist gleichwohl mangels Spruchreife aufzuheben, weil die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht seine Annahme stützen, dass die Klägerin als Adressatin der LTA bzw. der JAR-OPS 1 zur Durchführung der angeordneten Maßnahmen verpflichtet gewesen sei. Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen kann nur der konkret Verpflichtete bilden, also der Adressat der gesetzlichen oder behördlichen Anordnung. Adressat der luftverkehrsrechtlichen Verpflichtungen ist nach § 2 Abs. 1 LuftBO, anders als das FG meint, jedoch der Halter und nicht der Eigentümer des Luftfahrtgeräts.

36 Die bisherigen Feststellungen des FG ermöglichen dem Senat keine Entscheidung darüber, ob die Klägerin Halterin der Flugzeuge und deshalb aufgrund der streitigen Verpflichtungen zur Umsetzung der durchzuführenden Maßnahmen verpflichtet war. Durch die Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, die insoweit fehlenden Feststellungen nachzuholen. In diesem Zusammenhang wird zunächst zu klären sein, aufgrund welcher

Vertragsgrundlage die Klägerin die Flugzeuge an Dritte zur Nutzung überlassen hat (Leasing, Vercharterung, etc.). Je nach Einordnung des Überlassungsvertrags kann die Haltereigenschaft variieren (vgl. z.B. Schwenk/Giemulla, Handbuch des Luftverkehrsrechts, 4. Aufl., Kap. 7, Rz 293 ff.) und möglicherweise bei der Klägerin liegen.

37 II. Die Revision der Klägerin ist ungeachtet der Frage, ob die Klägerin überhaupt als Adressatin der streitbefangenen luftverkehrsrechtlichen Verpflichtungen anzusehen ist, unbegründet und war daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

38 FA und FG haben den Aufwand für diejenigen luftverkehrsrechtlichen Maßnahmen, für deren Durchführung die Umsetzungsfristen am Bilanzstichtag des Streitjahrs noch nicht abgelaufen waren, zu Recht nicht ergebnismindernd durch eine Rückstellung berücksichtigt. Denn die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung lagen zum Bilanzstichtag nicht vor (dazu B.II.1.). Die Klägerin kann sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass die Bildung der Rückstellung am Bilanzstichtag jedenfalls subjektiv richtig gewesen sei (dazu B.II.2.).

39 1. Nach den oben unter B.I.1. dargelegten Grundsätzen ist Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten u.a. das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach --deren Höhe zudem ungewiss sein kann-- sowie die wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag.

40 a) Nach den oben unter B.I.2.a dargelegten Maßstäben für das rechtliche Entstehen einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung ist dem FG darin zu folgen, dass diejenigen luftverkehrsrechtlichen Verpflichtungen, für deren Durchführung die Umsetzungsfristen zum Bilanzstichtag des Streitjahrs noch nicht abgelaufen waren, rechtlich noch nicht entstanden waren.

41 b) Nach den oben unter B.I.2.b dargelegten Maßstäben zur wirtschaftlichen Verursachung ist auch die rechtliche Beurteilung des FG nicht zu beanstanden, dass diese Verpflichtungen im Streitjahr auch noch wirtschaftlich nicht verursacht waren. Denn ihr wirtschaftlicher Bezugspunkt liegt nicht in der Vergangenheit, sondern in der Zukunft. Die Verpflichtungen knüpfen zukunftsorientiert an den Ablauf der Umsetzungsfrist nach dem Bilanzstichtag an. Folglich dienen die durchzuführenden Maßnahmen objektiv dem Erhalt der technischen Nutzbarkeit der Flugzeuge für Zeiträume nach dem Bilanzstichtag und damit nicht dem laufenden Betrieb des Streitjahrs. Dies gilt unabhängig davon, dass der (unerkannte) Mangel bereits vor dem Bilanzstichtag angelegt war. Das FG knüpft deshalb zu Recht daran an, dass die öffentlich-rechtliche Verpflichtung sanktionsbewehrt nur dann zu erfüllen ist, wenn der Betrieb in Zukunft fortgeführt werden soll. Die Maßnahmen, für deren Durchführung die Umsetzungsfristen erst nach dem Bilanzstichtag des Streitjahrs abliefen, dienten deshalb ausschließlich dazu, dass mit den Flugzeugen auch künftig gewerbliche Luftverkehrsleistungen erbracht werden können.

42 2. Die Klägerin kann sich auch weder darauf berufen, dass die Bildung der Rückstellungen für diese Verpflichtungen am Bilanzstichtag jedenfalls subjektiv richtig gewesen sei, noch darauf, dass ihr im Hinblick auf die Nichtbeanstandung entsprechender Rückstellungsbildungen in vorangegangenen Betriebsprüfungen Vertrauensschutz zu gewähren sei.

43 a) Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31. Januar 2013 GrS 1/10 (BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317) ist das FA im Rahmen der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung auch dann nicht an die rechtliche Beurteilung der Klägerin gebunden, die der aufgestellten Bilanz und deren einzelnen Ansätzen zugrunde liegt, wenn diese Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war (Aufgabe des sog. "subjektiven Fehlerbegriffs" hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen). Maßgebend sind vielmehr die für den Bilanzstichtag geltenden Vorschriften in objektiv zutreffender Auslegung. Insofern braucht der erkennende Senat über die Frage, ob die Rechtsauffassung der Klägerin zur Bildung der streitgegenständlichen Rückstellung zumindest subjektiv nicht fehlerhaft gewesen ist, nicht zu entscheiden.

44 b) Auch die Anerkennung der in vorangegangenen Veranlagungszeiträumen durch die Klägerin gebildeten Rückstellungen durch das FA und die Betriebsprüfung rechtfertigt die Aufrechterhaltung der streitigen Rückstellungen nicht. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 der Abgabenordnung) verpflichtet das FA vielmehr, eine als unrichtig erkannte Rechtsauffassung zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufzugeben. Das FA ist grundsätzlich an seine rechtliche Würdigung in früheren Veranlagungszeiträumen nicht gebunden (Grundsatz der Abschnittsbesteuerung). 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, unter 2.b der Gründe, m.w.N.; vom 23. Februar 2012 IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112, Rz 70).

45 III. Die erfolgreiche Revision des FA führt insgesamt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (dazu oben B.I.). Soweit die Revision als unbegründet zurückgewiesen wurde (dazu oben B.II.), ist sie im zweiten Rechtsgang nicht mehr Gegenstand des fortgesetzten Klageverfahrens (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 126 Rz 20).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de