Beschluss vom 05. November 2014, I B 107/13

Zuteilungsrücklage für Bausparkassen - Abgrenzung zur Rückstellung

BFH I. Senat

KStG § 21b, KStG § 54 Abs 8f, BauSparkG § 6 Abs 1 S 2

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 21. Mai 2013, Az: 4 K 3362/10

Leitsätze

NV: Die Frage, ob es sich bei der Zuteilungsrücklage für Bausparkassen (betr. Mehrerträge aus Zwischenanlagen) um eine Rückstellung handelt, für die die Übergangsbestimmung des § 54 Abs. 8f KStG 1996 n.F. nicht greift, kann nur dann die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache eröffnen, wenn die Entscheidungserheblichkeit dieser Rechtsfrage und damit dargelegt wird, dass die Bausparkasse am jeweiligen Bilanzstichtag mit einer Verpflichtung zur Verwendung der erzielten Mehrerträge verpflichtet ist.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist eine private Bausparkasse, die zum 31. Dezember 1998 ihre Erträge aus der Zwischenanlage von Zuteilungsmitteln in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen den Zinserträgen aus Zwischenanlage (sog. außerkollektiver Ertrag) sowie den Zinsen im Falle der Gewährung eines Bauspardarlehens (sog. kollektiver Ertrag) --sog. Mehrerträge-- nach § 6 Abs. 1 Satz 2 des Bausparkassengesetzes (BauSparkG) dem zur Wahrung der Belange der Bausparer gebildeten passiven Sonderposten ("Fonds zur bauspartechnischen Absicherung") zugeführt hatte. Der Posten belief sich auf ... DM und wurde gemäß § 21a des Körperschaftsteuergesetzes 1996 (KStG 1996) auch in der Steuerbilanz der Klägerin (gewinnmindernd) berücksichtigt. Da die Regelung des § 21a KStG 1996 (Zuteilungsrücklage bei Bausparkassen) durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) --StEntlG 1999/2000/ 2002-- in § 21b KStG 1996 n.F. übernommen wurde und nach § 54 Abs. 8f KStG 1996 n.F. eine den steuerlichen Gewinn mindernde Zuteilungsrücklage für Wirtschaftsjahre, die nach 1998 enden, nicht (mehr) gebildet werden darf sowie die bis dahin ausgewiesenen Altrücklagen je Wirtschaftsjahr mit mindestens einem Fünftel aufzulösen sind, ist der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) nach diesen Grundsätzen mit der Folge verfahren, dass sich der Gewinn der Klägerin für das Streitjahr (1999) um X DM erhöht hat. Hiervon entfielen ... DM auf die steuerrechtliche Rücklagenauflösung, der Restbetrag (... DM) auf die steuerrechtliche Nichtberücksichtigung der auf das Streitjahr entfallenden handelsrechtlichen Rücklagenaufstockung. Die Klage, mit der geltend gemacht wurde, von einem um X DM geminderten zu versteuernden Einkommen auszugehen, blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat die Revision nicht zugelassen (Hessisches FG, Urteil vom 22. Mai 2013 4 K 3362/10, juris).

Entscheidungsgründe

2 II. Die hiergegen erhobene Beschwerde ist zu verwerfen, da sie nicht den Anforderungen an die Darlegung der in § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) genannten Gründe für eine Revisionszulassung genügt (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO).

3 1. Der Vortrag der Klägerin, der Rechtssache komme deshalb grundsätzliche Bedeutung zu (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), weil es der Klärung bedürfe, ob es sich bei dem nach § 6 Abs. 1 Satz 2 BausparkG zu bildenden Sonderposten ("Fonds zur bauspartechnischen Absicherung") um eine Rückstellung aufgrund öffentlich rechtlicher Verpflichtung handelt, ist unschlüssig. Die Klägerin hat die Entscheidungserheblichkeit dieser Rechtsfrage nicht aufgezeigt (vgl. hierzu Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 35). Zwar macht die Klägerin geltend, dass im Falle eines Rückstellungsausweises (vgl. zum Streitstand z.B. Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 920 "Bausparkassen") dieser Bilanzausweis nach ihrer Ansicht durch die Übergangsbestimmung des § 54 Abs. 8f KStG 1996 n.F. i.V.m. § 21b KStG

1996 n.F. (= § 21a KStG 1996) nicht gesperrt werde (offen Blümich/Krumm, ebenda). Gleichwohl ist die Entscheidungserheblichkeit der aufgeworfenen Abgrenzungsfrage für das vorliegende Verfahren nicht i.S. von § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt worden. Die Klägerin hat es insoweit versäumt, unter Rückgriff auf die einschlägigen Bestimmungen des § 9 der Bausparkassenverordnung (BausparkV) darzulegen, dass sie am Bilanzstichtag mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon ausgehen musste (vgl. z.B. Senatsurteil vom 6. Juni 2012 I R 99/10, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196), zukünftig zur aufwandswirksamen Verwendung der streitigen Zinserträge verpflichtet zu sein (vgl. hierzu auch Bankenfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer --BFA--, Stellungnahme BFA 1/1995, Die Wirtschaftsprüfung 1995, 374).

4 2. Aus den nämlichen Gründen kann auch der Vortrag, es sei von grundsätzlicher Bedeutung, ob der Sonderposten gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 BausparkG als passiver Rechnungsabgrenzungsposten --RAP-- (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes 1997 --EStG 1997-- i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1996) auszuweisen sei, nicht durchgreifen. Im Hinblick auf diesen Bilanzausweis ist in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) geklärt, dass das Erfordernis des Ertrags "für eine bestimmte Zeit" eine willkürliche Beeinflussung des steuerrechtlichen Gewinns verhindern will und deshalb einen zumindest berechenbaren oder mathematisch ableitbaren Zeitraum erfordert, dem die bereits erzielten Einnahmen zuzuordnen sind; eine mehr oder weniger vage Schätzung genügt demnach nicht (Schmidt/Weber-Grellet, 33. Aufl., § 5 Rz 481 i.V.m. Rz 250, m.w.N.). Demgemäß wäre es auch mit Rücksicht auf den begehrten Ansatz eines passiven RAP zumindest erforderlich gewesen, dass die Klägerin den (zukünftigen) Zeitraum konkretisiert, dem die bereits erzielten Zinsmehrerträge zuzurechnen sind (vgl. hierzu Mertes in juris Lexikon Steuerrecht, Rechnungsabgrenzungsposten, Rz 34 i.V.m. Fn 49); der Verweis auf die abstrakte und --wie ausgeführt-- zeitlich nicht bestimmte Verwendungsverpflichtung nach § 9 BauSparkV genügt hierfür nicht.

5 3. Unschlüssig ist ferner der Vortrag, die Revision sei wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zuzulassen, weil die Übergangsregelung des § 54 Abs. 8f KStG 1996 n.F. gegen das verfassungsrechtliche Gebot des Vertrauensschutzes verstoße. Die Beschwerde hat insoweit nicht (hinreichend) gewürdigt, dass die genannte Vorschrift nach der Gesetzesbegründung darauf gerichtet ist, die "steuerrechtliche Sonderregelung" (§ 21a KStG 1996/§ 21b KStG 1996 n.F.) mit dem Ziel zu streichen, die "Bemessungsgrundlage" (der Körperschaftsteuer) zu "verbreitern" und die "Körperschafsteuersätze zu senken" (BTDrucks 14/23, 194). Sie steht damit in einem offensichtlichen Zusammenhang zu den gleichfalls durch das StEntlG 1999/2000/2002 getroffenen Neuregelungen des § 6 EStG 1997 n.F., die --ebenfalls unter Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes-- u.a. den Ausweis von Rückstellungen in der Steuerbilanz nach Maßgabe von § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG 1997 n.F. i.V.m. mit den Übergangsregelungen in § 52 Abs. 16 Sätze 7, 8 und 10 EStG 1997 n.F. (10-Jahres-Frist) beschränken und hierdurch die Möglichkeit zur Absenkung des Steuersatzes für Unternehmensgewinne eröffnet haben (so BTDrucks 14/23, 170). Da aber letztere Bestimmungen von der Rechtsprechung des BFH auch mit Blick auf den verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz ausdrücklich gebilligt worden sind (BFH-Urteil vom 5. Mai 2011 IV R 32/07, BFHE 233, 524, BStBl II 2012, 98; vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 18. Juli 2013 2 BvR 1737/11), wäre es für eine schlüssige Rüge des geltend gemachten Verfassungsverstoßes erforderlich gewesen, dass die Beschwerdeschrift sich substantiiert mit dieser Rechtsprechung auseinandergesetzt hätte. Hieran fehlt es vorliegend.

6 4. Nicht durchgreifen können schließlich die Erwägungen der Beschwerdeschrift dazu, dass das Auflösungsgebot des § 54 Abs. 8f KStG 1996 n.F. i.V.m. dem handelsrechtlichen Zuführungsgebot des § 6 Abs. 1 Satz 2 BauSparkG der Klägerin ein unverhältnismäßiges und gegen ihr Eigentumsrecht (Art. 14 des Grundgesetzes) verstoßendes Sonderopfer abverlange. Der Vortrag ist bereits deshalb unschlüssig, weil der Senat die geltend gemachten Steuerbelastungen anhand der Erläuterungen nicht mit der gebotenen Sicherheit und Bestimmtheit nachvollziehen kann. Hinzu kommt, dass für den Senat nicht erkennbar ist, ob der Vortrag die gesetzlichen Begrenzungen des Zuführungsbetrags (vgl. z.B. § 8 Abs. 1 Satz 2 BauSparkV und § 19 Abs. 4 BauSparkG) sowie das --gerade mit Rücksicht auf die steuerrechtliche Auflösung der Zuteilungsrücklage (§ 21b KStG 1996 n.F.)-- durch die Zweite Verordnung zur Änderung der Bausparkassen-Verordnung vom 2. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2394) geschaffene handelsrechtliche Entnahmerecht hinreichend berücksichtigt hat. Auch nimmt die Beschwerdeschrift nicht dazu Stellung, dass die nach § 6 Abs. 1 Satz 2 BauSparkG bestehende Zweckbindung nur den sog. Mehrertrag erfasst, nicht hingegen den im Fall der Ausreichung eines Bauspardarlehens erzielbaren Zins. Demgemäß hätte es einer nachvollziehbaren Erläuterung bedurft, in welcher Form dieser Umstand in die Belastungsrechnung Eingang gefunden hat oder aus welchen Gründen hiervon abgesehen worden ist.

7 5. Im Übrigen sieht der Senat von einer Begründung dieses Beschlusses ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).

8 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de