Urteil vom 22. Januar 2020, XI R 2/19

Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (hier: Räumung eines Baustellenlagers und Rücktransport des Materials)

ECLI:DE:BFH:2020:U.220120.XIR2.19.0

BFH XI. Senat

HGB § 249 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 1 S 1, KStG § 8 Abs 1 S 1, GewStG § 7 S 1, FGO § 118 Abs 2, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2012 , KStG VZ 2007 , KStG VZ 2009 , KStG VZ 2010 , KStG VZ 2012 , GewStG VZ 2007 , GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2012

vorgehend FG Münster, 04. Dezember 2018, Az: 13 K 2688/15 K

Leitsätze

Ungeachtet einer bestehenden Außenverpflichtung (hier: Räumung eines Baustellenlagers bei Vertragsende) ist ein Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) dann ausgeschlossen, wenn die Verpflichtung in ihrer wirtschaftlichen Belastungswirkung von einem eigenbetrieblichen Interesse vollständig "überlagert" wird.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 05.12.2018 - 13 K 2688/15 K wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) berechtigt war, in den Jahren 2007, 2009, 2010 und 2012 (Streitjahre) Rückstellungen für die mit der Auflösung von Baustellenlagern verbundenen Aufwendungen zu bilden.

2 Die Klägerin ist eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand u.a. in der Ausführung von Gerüstbauten besteht. Der Sitz der Klägerin befindet sich in X; in Y unterhält sie ein Zentrallager für Gerüstmaterial.

3 In den Streitjahren war die Klägerin im Wesentlichen im Spezialgerüstbau bei Großindustrieanlagen tätig. Mit den Betreibern dieser Anlagen schloss sie jeweils Rahmenverträge mit einer Laufzeit von regelmäßig drei Jahren; auf dieser Grundlage vereinbarte sie mit den jeweiligen Auftraggebern Einzelverträge ("Abrufe") über konkret zu erbringende Gerüstbauarbeiten. In den Rahmenverträgen waren Entgelte für die Erstellung von Gerüsten vereinbart, die überwiegend nach der Größe (in der Regel Aufmaß der Gerüste und Abrechnung nach laufenden Metern), nachrangig aber auch pauschal (z.B. bei Kleingerüsten) oder nach dem Umfang angefallener Arbeitsstunden, bemessen waren. Mit diesen Entgelten waren auch der An- und Abtransport des Gerüstmaterials, dessen Vorhaltung, die Baustelleneinrichtung sowie die Montage und die Demontage der Gerüste abgegolten. Die Abrechnung der Arbeiten mit dem jeweiligen Auftraggeber und die gewinnerhöhende Erfassung der Entgelte bei der Klägerin erfolgte jeweils nach Abwicklung der Einzelaufträge. Um der Vorhalteverpflichtung nachzukommen und die geschuldeten Arbeiten zeitnah ausführen zu können, errichtete die Klägerin in zahlreichen Fällen mit Zustimmung des jeweiligen Auftraggebers auf dem Gelände der Industrieanlagen Materiallager, in denen sich die für die Abwicklung der Aufträge benötigten Materialbestände sowie weitere Betriebs- und Geschäftsausstattung (u.a. Container für Büroarbeiten und für die Unterbringung von Arbeitnehmern, Trecker, Anhänger und Gabelstapler etc. für den Transport des Gerüstmaterials auf der Baustelle) befanden.

4 Mit den Rahmenverträgen verpflichtete sich die Klägerin regelmäßig gegenüber ihren Auftraggebern, von diesen zur Verfügung gestellte Lager- und Arbeitsplätze sowie Zufahrtswege in ordnungsgemäßem Zustand zu erhalten bzw. wieder in den Zustand zu versetzen, in dem sie der Klägerin zu Beginn des Vertrages zur Verfügung gestellt worden waren.

5 Ab dem Jahre 2004 erfasste die Klägerin eine (nach der Laufzeit der Rahmenverträge abgezinste) Rückstellung für den bei Auslaufen der Rahmenverträge erforderlichen Abtransport des auf der jeweiligen Baustelle befindlichen Materials. Die Bemessung der Rückstellung nahm die Klägerin in der Weise vor, dass sie zum jeweiligen Bilanzstichtag den auf der Baustelle gelagerten Materialbestand erfasste und hiervon ausgehend eine Kalkulation der Personalkosten im Zusammenhang mit der Rückführung des Materials ins Zentrallager nach Y sowie der Kosten für den Transport vornahm.

6 Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2002 bis 2007 vertrat der Prüfer u.a. die Auffassung, die Voraussetzungen für eine Rückstellung für die mit der Auflösung von Baustellen verbundenen Aufwendungen seien nicht erfüllt, da Rückstellungen für drohende Verluste steuerrechtlich nicht zulässig seien und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nicht vorlägen.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte den Vorschlägen des Prüfers und erließ am 20.04.2009 auf der Grundlage von § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2007. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens ist der Körperschaftsteuerbescheid für 2007 mit weiteren Bescheiden vom 17.08.2009 und vom 04.12.2009 aus hier nicht streitigen Gründen geändert worden. Soweit die Klägerin zunächst auch Einspruch gegen die (aus anderen Gründen) geänderten Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006 eingelegt hatte, hat sie diese Einsprüche im Verlaufe des Einspruchsverfahrens gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2007 wieder zurückgenommen.

8 Während des Einspruchsverfahrens kam es zu einer weiteren Außenprüfung (Jahre 2009 bis 2013). Die Prüferin vertrat u.a. die Auffassung, die Rückstellung für Baustellenauflösung sei aus den für die Vorjahre angeführten Gründen gewinnwirksam aufzulösen. Sie schlug daher insoweit Gewinnkorrekturen in Höhe von ... € (2009), ... € (2010), ... € (2011), ... € (2012) bzw. ... € (2013) vor.

9 Das FA erließ auf dieser Grundlage am 18.12.2014 bzw. am 05.01.2015 entsprechend geänderte Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide für 2009 bis 2013, die mit Einsprüchen angefochten wurden.

10 Mit Einspruchsentscheidung vom 23.07.2015 wies das FA den Einspruch gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2007 und mit Einspruchsentscheidung vom 31.08.2015 die Einsprüche gegen die Körperschaftsteuerbescheide für 2009 bis 2013 sowie gegen die Gewerbesteuermessbescheide für 2009 bis 2013 als unbegründet zurück.

11 Das Finanzgericht (FG) Münster wies die dagegen erhobenen Klagen als unzulässig (Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbetragsfestsetzungen für 2011 und 2013) bzw. als unbegründet (Körperschaftsteuerbescheide für 2007, 2009, 2010 und 2012 sowie Gewerbesteuermessbescheide für 2009, 2010 und 2012) ab (Urteil vom 05.12.2018 -13 K 2688/15 K, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 551). Die Rückstellung sei steuerrechtlich nicht anzuerkennen, da die Leistungspflicht der Klägerin gegenüber Dritten von eigenbetrieblichen Erfordernissen gleichgerichtet und kongruent überlagert würde.

12 Zwar liege die Räumung der Grundstücke nach Auslaufen des Rahmenvertrages auch im Interesse des jeweiligen Auftraggebers, der das Grundstück dem nächsten Auftragnehmer für die Errichtung eines Materiallagers wieder zur Verfügung stellen wolle. Allerdings folge schon aus dem erheblichen Umfang und Wert des auf den Baustellen befindlichen Materials, dass die geordnete Räumung des Grundstücks und der Rücktransport des Materials eher im Interesse der Klägerin liege, da ein Verlassen der Baustellen unter Zurücklassen des Materials die Klägerin wesentlich härter treffen würde als ihre Auftraggeber, die das zurückgelassene Material gewinnbringend verwerten, dem nächsten Auftragnehmer zur Verfügung stellen oder auf Kosten der Klägerin entsorgen könnten. Überdies sei die Auflösung des Materiallagers und der Rücktransport in das Zentrallager mit der in der Rechtsprechung und Literatur vertretenen Auffassung zur Betriebs- oder Geschäftsverlegung vergleichbar, bei der die Räumungs- und Umzugskosten dem überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Unternehmens zuzuordnen sei.

13 Die Klägerin legte gegen das Urteil des FG insoweit Revision ein, als die Klage als unbegründet abgewiesen wurde (Streitjahre: 2007, 2009, 2010 und 2012). Sie trägt vor, dass es nicht nur wahrscheinlich, sondern sogar gewiss sei, dass sie bei der Beendigung der Vertragsverhältnisse auf Beseitigung der Lager in Anspruch genommen werde. Die

Anknüpfung der Rechtsprechung an ein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse erfolge ohne gesetzliche Grundlage. Außerdem fehle für die Bestimmung, welches Interesse überwiege, jeglicher Maßstab.

14 Die Klägerin beantragt,
unter Abänderung des angefochtenen Urteils den Körperschaftsteuerbescheid für 2007 vom 04.12.2009 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.07.2015 sowie die Körperschaftsteuerbescheide für 2009, 2010 und 2012 vom 18.12.2014 und die Gewerbesteuermessbescheide für 2009, 2010 und 2012 jeweils in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.08.2015 in der Weise zu ändern, dass die Rückstellungen für Baustellenauflösungen in Ansatz gebracht und dementsprechend der Gewinn --vor Anpassung der Gewerbesteuerrückstellung-- um ... € für 2007, um ... € für 2009, um ... € für 2010 und um ... € für 2012 vermindert wird.

15 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

17 Das FG hat im angefochtenen Urteil den begehrten einkommens- und gewerbeertragsmindernden Ansatz der Rückstellung für Aufwendungen im Zusammenhang mit künftigen Baustellenauflösungen ohne Rechtsfehler versagt.

18 1. Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind in der Handelsbilanz u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die daraus folgende Passivierungspflicht gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und war gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes sowohl für die Steuerbilanz der Klägerin als auch im Rahmen der Ermittlung ihres Gewerbeertrages (§ 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes) zu beachten (s. allgemein z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.12.2009 -I R 43/08, BFHE 227, 469, BStBl II 2012, 688; BFH-Urteile vom 06.02.2013 - I R 8/12, BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686; vom 09.11.2016 -I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379; Senatsurteil vom 13.02.2019 -XI R 42/17, BFHE 266, 283).

19 a) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten setzen entweder das Bestehen einer ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach voraus, deren Höhe zudem ungewiss sein kann. Ist die Verpflichtung am Bilanzstichtag nicht nur der Höhe nach ungewiss, sondern auch dem Grunde nach noch nicht rechtlich entstanden, so kann eine Rückstellung nur unter der weiteren Voraussetzung gebildet werden, dass sie wirtschaftlich in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren verursacht ist (vgl. zu allem BFH-Urteile in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686; in BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379; BFH-Beschluss vom 28.08.2018 - X B 48/18, BFH/NV 2019, 113).

20 b) Die Verbindlichkeitsrückstellung ist Ausfluss des sog. Vorsichtsprinzips und des hieraus abgeleiteten Realisationsprinzips; sie soll im Interesse eines periodengerechten Gewinnausweises gewährleisten, dass am Bilanzstichtag verursachte potenziell gewinnmindernde Faktoren in der Bilanz berücksichtigt werden. Insoweit muss daher eine Belastung des gegenwärtigen Vermögens des Steuerpflichtigen vorliegen (Prinzip der wirtschaftlichen Last), er muss als Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme, die zu einer Vermögensbelastung führt, rechnen müssen (z.B. BFH-Urteil vom 17.10.2013 - IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302).

21 c) Unter Berücksichtigung des Verbots sog. Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 Satz 1 HGB) setzt der Ansatz einer Rückstellung als Verbindlichkeitsrückstellung eine Verpflichtung voraus, die gegenüber einer dritten Person besteht (sog. Außenverpflichtung) und als erzwingbarer Anspruch eine wirtschaftliche Belastung darstellt (z.B. BFH-Urteil vom 29.11.2007 - IV R 62/05, BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557).

22 d) Nach Maßgabe ständiger Rechtsprechung des BFH kann es ungeachtet einer ausreichend bestimmten Außenverpflichtung aber --dabei unabhängig von der Rechtsnatur als privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Verpflichtung-- in Betracht kommen, die wirtschaftlichen Interessen des Leistungsverpflichteten und des Anspruchsberechtigten zu gewichten und im Einzelfall ein sog. eigenbetriebliches Interesse als wirtschaftlich

auslösendes Moment der Belastung zu werten (vgl. BFH-Urteile vom 25.02.1986 - VIII R 134/80, BFHE 147, 8, BStBl II 1986, 788, unter II.3.; vom 08.11.2000 - I R 6/96, BFHE 193, 399, BStBl II 2001, 570, unter II.4.; vom 27.06.2001 - I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121, unter II.2.; in BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302, Rz 27; in BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379, Rz 17; in BFH/NV 2019, 1197, Rz 14; BFH-Beschlüsse vom 22.08.2006 - X B 30/06, BFH/NV 2006, 2253, unter 2. und 3., Rz 11 ff.; vom 27.12.2010 - VIII B 88/10, BFH/NV 2011, 600, Rz 4).

23 An dieser Rechtsprechung ist --entgegen der in der Literatur geäußerten Kritik (z.B. Tonner in Bordewin/Brandt, § 5 EStG Rz 582; Hageböke, Finanz-Rundschau --FR-- 2017, 412; Meinert, EFG 2015, 1968; MünchKommBilR/Hennrichs, Band 2, § 249 Rz 32; Bongaerts/Zimmermann in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl., Rz 5550, m.w.N.; Riedel, FR 2015, 371; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 38. Aufl., § 5 Rz 362)-- insbesondere in den Fällen festzuhalten, in denen eine bestehende Außenverpflichtung durch ein eigenbetriebliches Interesse bei wirtschaftlicher Betrachtung vollständig überlagert wird (insoweit zustimmend Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 792b; s.a. Werning, EFG 2019, 554) und damit der Sache nach eine sog. Aufwandsrückstellung vorliegt. Insbesondere hat das "Negativmerkmal" (Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 792b) damit entgegen der Ansicht der Klägerin (und z.B. ausdrücklich Schubert in BeckBil-Komm., 12. Aufl., § 249 HGB Rz 26) eine gesetzliche Grundlage, da die Außenverpflichtung eine wirtschaftliche Belastung auslösen muss und diese Frage nicht losgelöst von einem damit im unmittelbaren Zusammenhang stehenden eigenbetrieblichen Interesse beantwortet werden kann.

24 2. Wendet man die vorstehenden Grundsätze auf den Streitfall an, scheidet der Ansatz einer Rückstellung für die Räumung und den Abtransport des (Gerüstbau-)Materials aus.

25 a) Das FG hat die Sachumstände des Streitfalls dahingehend gewürdigt, dass das eigenbetriebliche Interesse der Klägerin an der Auflösung des (jeweiligen) Materiallagers an den Baustellen und der Rückführung des (für die weitere Betriebsfortführung der Klägerin notwendigen) Materials in das Zentrallager der Klägerin eine wirtschaftliche Bedeutung einnimmt, die den Umstand der zivilrechtlichen Verpflichtung zur Räumung des jeweiligen Grundstücks vollen Umfangs überlagert. Dabei hat es auch in Rechnung gestellt, dass gerade mit Blick auf den Leistungsgegenstand der Einzelverträge ("Abrufe"), der insbesondere An- und Abtransport und Montage und Demontage am Bauobjekt beinhaltete, das Einrichten des Materiallagers auf dem Grundstück für künftige Verwendungen im Interesse der Klägerin lag und die Grundstücksräumung einen untrennbaren Zusammenhang mit dem (Rück-)Transport der eigenen Materialien in das Zentrallager der Klägerin aufweist.

26 b) Das FG hat damit unter dem Gesichtspunkt einer dadurch ausgelösten wirtschaftlichen Belastung eine Abwägung der Räumungsverpflichtung und des Interesses am Rücktransport des eigenen betriebsnotwendigen Materials vorgenommen. Es ist dabei als Gegenstand dieser einzelfallbezogenen Würdigung zu einem Ergebnis ("vollständige Überlagerung des eigenbetrieblichen Interesses") gelangt, das nicht durch Denkfehler oder die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst ist und damit die Bindung des Revisionsgerichts auf der Grundlage des § 118 Abs. 2 FGO auslöst.

27 Grundlage für die Würdigung des FG war dabei zu Recht insbesondere der Unternehmensgegenstand der Klägerin. Als Gerüstbauunternehmen ist sie darauf angewiesen, Gerüstbaumaterialien und Betriebs- und Geschäftsausstattung (Trecker, Anhänger, Gabelstapler, Container für Büroarbeiten und für die Unterbringung von Arbeitnehmern) für Folge-Aufträge wieder zur Verfügung zu haben. Die Betriebsnotwendigkeit lässt sich aus der Feststellung des FG schließen, dass selbst bei erheblichen Entfernungen zwischen den Baustellen und dem Zentrallager (von bis zu 675 km) ein Rücktransport des Materials erfolgte.

28 c) Der Senat sieht abweichend von Stellungnahmen in der Literatur (z.B. Prinz, Die Wirtschaftsprüfung 2019, 978, 980 f.) auch keinen Anlass, einen Teil des von der Klägerin geltend gemachten Rückstellungsbetrages unter dem Gesichtspunkt der ausschließlich die Grundstücke der Auftraggeber betreffenden Räumungskosten abweichend zu würdigen. Nach den Umständen des Streitfalls ist mit Blick auf den einheitlichen und durch das eigenbetriebliche Interesse veranlassten Transportvorgang eine entsprechende Kostenaufteilung nicht möglich.

29 3. Auf dieser Grundlage kann entsprechend der Auffassung des FG offenbleiben, ob im Streitfall die Voraussetzungen für einen sog. Erfüllungsrückstand überhaupt dem Grunde nach erfüllt waren.

30 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de