

Urteil vom 19. Februar 2025, XI R 11/22

Keine Rückstellung für künftige Wartung von Zügen

ECLI:DE:BFH:2025:U.190225.XIR11.22.0

BFH XI. Senat

HGB § 249, EStG § 5 Abs 1 S 1, KStG § 8 Abs 1 S 1, GewStG § 2 Abs 2 S 2, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 233a Abs 2a, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, KStG VZ 2010, KStG VZ 2011, KStG VZ 2012, KStG VZ 2013, KStG VZ 2014, GewStG VZ 2010, GewStG VZ 2011, GewStG VZ 2012, GewStG VZ 2013, GewStG VZ 2014

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 02. Dezember 2021, Az: 4 K 1255/18

Leitsätze

1. NV: Eine öffentlich-rechtliche Wartungsverpflichtung ist wirtschaftlich nicht in der Vergangenheit verursacht, weil wesentliches Merkmal der Überholungsverpflichtung das Erreichen der zulässigen Betriebszeit ist, die den typischerweise auftretenden Ermüdungs- und Abnutzungserscheinungen Rechnung trägt (Anschluss an die Urteile des Bundesfinanzhofs vom 19.05.1987 - VIII R 327/83, BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848 und vom 09.11.2016 - I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379).
2. NV: Entsteht eine privatrechtliche Verpflichtung zur Wartung erst mit Ablauf der zulässigen Betriebszeit, kann vor diesem Zeitpunkt kein Erfüllungsrückstand entstehen.
3. NV: Die Korrektur einer Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach Aufklärung des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts (hier durch eine Verkehrserhebung) ist kein Ereignis, dem im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung steuerliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 02.12.2021 - 4 K 1255/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH. Sie betreibt ein Eisenbahnverkehrsunternehmen nach dem Allgemeinen Eisenbahngesetz. Auf Grundlage einer Vereinbarung mit den örtlichen Verkehrsverbünden erbrachte sie Eisenbahnverkehrsleistungen im Schienenpersonennahverkehr.
- 2 Hierzu leaste die Klägerin als Leasingnehmerin ... 3-teilige und ... 4-teilige Triebfahrzeuge von der ... GmbH (Leasinggeber). Neben öffentlich-rechtlichen Wartungs- und Instandhaltungspflichten (§§ 32, 33 der Eisenbahn-Bau- und Betriebsordnung --EBO--) sah auch der von der Klägerin geschlossene Leasingvertrag Regelungen zur Wartung und Instandhaltung der Fahrzeuge vor. Das Finanzgericht (FG) hat diesbezüglich festgestellt:

"§ 6 Nr. 2: Der Leasingnehmer trägt sämtliche Kosten, die mit dem Betrieb und dem Einsatz der Leasinggegenstände verbunden sind, insbesondere Steuern, Versicherungsbeiträge, Wartungs- und Reparaturkosten sowie etwaige mit dem Betrieb verbundene sonstige öffentliche Abgaben. ...

§ 6 Nr. 3: Der Leasingnehmer hat dafür zu sorgen, dass die Leasinggegenstände nach den jeweils gültigen Vorgaben des Herstellers, den jeweils relevanten Vorschriften und gemäß den Vereinbarungen in den Betriebsbedingungen (Anl. 8) sowie den Wartungs- und Instandhaltungsbedingungen (Anl. 9) behandelt, gewartet und instand gehalten werden und der Leasinggegenstand in einem ordnungsgemäßen, funktionsfähigen, betriebsfähigen und für den öffentlichen Schienenverkehr genehmigten Zustand erhalten bleibt. ...

Nr. 3 der Anl. 8 zu § 6 Nr. 3: Der Leasingnehmer hat während der Laufzeit des Leasingvertrages auf seine Kosten regelmäßig in Übereinstimmung mit der EBO in der jeweils geltenden Fassung bzw. deren Nachfolgeregelungen eine Untersuchung der Leasinggegenstände durchzuführen und notwendige Instandhaltungen auf seine Kosten vorzunehmen. Der Leasingnehmer wird für die voraussichtlichen Kosten für die jeweils fällige Untersuchung während der Vertragslaufzeit in ausreichendem Maße Rückstellungen bilden. Die Verpflichtung zur Zahlung einer Pauschale gemäß den Vereinbarungen des Leasingvertrages (§ 6 Nr. 4 des Leasingvertrages) bleibt unberührt."

- 3 Insbesondere hinsichtlich der Fristen für die --nach §§ 32, 33 EBO durchzuführenden-- Hauptuntersuchungen sowie die --aus dem Leasingvertrag folgenden-- Revisionen 1 und 2 heißt es nach den Feststellungen des FG weiter:

3-teilige Triebwagen

Fristenbezeichnung		Laufleistung in km	Einsatzdauer in Betriebsstunden	Zeit in Monaten	Zeit in Jahren	Bemerkung
HU 1	gemäß EBO	1 158 000		37 056	72	6 max. in 8 Jahren
R 1		1 920 000		61 440	119,4	
HU 2	gemäß EBO	2 316 000		74 112	144	12 max. in 16 Jahren
R 2		3 840 000		122 880	238,8	

4-teilige Triebwagen

Fristenbezeichnung		Laufleistung in km	Einsatzdauer in Betriebsstunden	Zeit in Monaten	Zeit in Jahren	Bemerkung
HU 1	gemäß EBO	834 000		26 688	72	6 max. in 8 Jahren
R 1		1 920 000		61 440	165,8	
HU 2	gemäß EBO	1 668 000		53 376	144	12 max. in 16 Jahren
R 2		3 840 000		122 880	331,5	

"§ 6 Nr. 4: Wird eine Revision und/oder Instandhaltung gemäß § 6 Nr. 3 dieses Vertrages früher als durchschnittlich sechs Monate jeweils bezogen auf alle Leasinggegenstände, wobei eine Aufteilung nach Gefäßgrößen erfolgt (d.h. die Durchschnittsbetrachtung erfolgt gesondert für 3-teilige Triebfahrzeuge und 4-teilige Triebfahrzeuge), vor ordentlicher Beendigung des Leasingvertrages durchgeführt, leistet der Leasingnehmer ab dem Zeitpunkt der letzten durchgeführten Revision und/oder Instandhaltung bis zur Rückgabe der Leasinggegenstände an den Leasinggeber eine anteilige Pauschale für die nächste anstehende Revision und/oder Instandhaltung gemäß Anl. 1 zur Anl. 11. Die Pauschale ist ab

dem Zeitpunkt der zuletzt durchgeführten Revision und/oder Instandhaltung bis zum Ende der Vertragslaufzeit zusammen mit der Leasingrate oder in Form einer Einmalzahlung bei Beendigung des Vertrages an den Leasinggeber zu leisten. Die Höhe dieser Pauschale ist ... mit dem Leasinggeber abzustimmen, maximal jedoch bis zu einer Höhe von ... Die auf dieser Basis an den Leasinggeber bis zum Ende der Vertragslaufzeit geleistete Pauschale steht nach dem Ablauf der Vertragslaufzeit in vollem Umfang dem Leasinggeber zu. Sofern sich die Parteien auf eine Verlängerung des Leasingvertrags einigen oder der Leasinggeber sein Ankaufsrecht gemäß § 14 Nr. 1 dieses Vertrages zum Ende der Leasingzeit ausübt, steht dem Leasingnehmer die geleistete Pauschale in vollem Umfang die nächste anstehende Untersuchung zur Verfügung."

Nr. 24 der Anl. 11 zu § 6 Nr. 4 zu den Rückgabebedingungen: "Bei Rückgabe der Leasinggegenstände darf keine Untersuchung gemäß § 32 EBO länger als durchschnittlich sechs Monate zurückliegen, jeweils bezogen auf alle Leasinggegenstände."

- 4 Die Klägerin ging nach eigener Prognose davon aus, dass die Revision 1 bei den ... 4-teiligen Fahrzeugen nicht früher als sechs Monate vor Ende des Leasingvertrags anfallen werde, weshalb nach § 6 Nr. 4 des Leasingvertrags an den Leasinggeber keine anteilige Pauschale für Aufwendungen nach Beendigung des Leistungszeitraums zu zahlen sei. Bei den ... 3-teiligen Triebfahrzeugen hingegen ging die Klägerin davon aus, dass die Revision 1 früher als sechs Monate vor Ende des Leasingzeitraums fällig werde.
- 5 Im Rahmen ihrer Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 2013 und 2014 machte die Klägerin folgende Rückstellungen geltend bzw. nicht geltend:
 - für die Hauptuntersuchung gemäß Nr. 24 der Anl. 11 gegen Ende der Leasingzeit zum 31.12.2013 eine Rückstellung in Höhe von ... €, zum 31.12.2014 in Höhe von ... €;
 - keine Rückstellungen für die nach sechs beziehungsweise acht Jahren durchzuführenden Hauptuntersuchungen;
 - für die ... 4-teiligen Fahrzeuge eine Rückstellung hinsichtlich der Revision 1 zum 31.12.2014 in Höhe von ... €;
 - keine Rückstellung für die ... 3-teiligen Fahrzeuge hinsichtlich der Revision 1;
 - für die ... 3-teiligen Fahrzeuge hinsichtlich der Revision 2 eine abgezinste Rückstellung in Höhe von ... €; der Aufwand wurde auf die Vertragslaufzeit verteilt;
 - keine Rückstellung für die Revision 2 der ... 4-teiligen Fahrzeuge.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte den Angaben der Klägerin und erließ entsprechende Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbetragsbescheide für 2013 und 2014, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) standen.
- 7 Nach Vereinbarungen zwischen der Klägerin und den örtlichen Verkehrsgesellschaften über die Einnahmeaufteilung aus dem Vertrieb von Fahrkarten erhielt die Klägerin für die von ihr erbrachten Umsätze ein anteiliges Entgelt. Im Schätzungswege ging die Klägerin davon aus, dass ... % dieser Umsätze zum vollen, im Übrigen zum ermäßigten Umsatzsteuersatz erbracht worden seien. Sie meldete die Umsatzsteuer 2010 bis 2013 entsprechend an.
- 8 Ab dem Jahr 2015 führte das FA bei der Klägerin wegen Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer für die Jahre 2010 bis 2014 eine Außenprüfung durch, die mit Bericht vom 03.08.2016 schloss. Darin gelangte der Prüfer zur Auffassung, dass sämtliche Rückstellungen, welche die Klägerin für Hauptuntersuchungen sowie für die Revisionen 1 und 2 in den Streitjahren 2013 und 2014 angesetzt hatte, nicht zulässig seien. Es werde nichts Vergangenes abgegolten, sondern dafür gesorgt, dass die Fahrzeuge weiterhin betriebsbereit seien. Hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2013, so der Prüfer weiter, sei die Aufteilung der Umsätze nach Steuersätzen nicht ordnungsgemäß erfolgt. Aufgrund besserer Erkenntnis --es liege nunmehr die Verkehrserhebung für die Jahre 2012 und 2013 vor-- sei die bisherige Schätzung insoweit zu korrigieren, der Anteil der Umsätze zum allgemeinen Steuersatz liege höher. Die sich daraus ergebende Nachzahlung von Umsatzsteuer sei zu verzinsen.

- 9** Das FA folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ unter dem 18.01.2017 gemäß § 164 Abs. 2 AO unter anderem Änderungsbescheide wegen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbeträgen für 2013 und 2014 sowie Bescheide wegen Zinsen zur Umsatzsteuer für 2010 bis 2013.
- 10** Die hiergegen erhobenen Einsprüche blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 02.08.2018).
- 11** Das FG wies die Klage ab. Es entschied, die Klägerin dürfe Rückstellungen für die Durchführung von Hauptuntersuchungen schon deshalb nicht bilden, weil es sich dabei um öffentlich-rechtliche Verpflichtungen aus §§ 32, 33 EBO handele, die erst ausgelöst würden, wenn die für die nächste Wartung maßgeblichen zwölf Jahre abgelaufen seien. Nichts Abweichendes folge aus dem Umstand, dass die Pflicht zur Vornahme der Hauptuntersuchung auch in dem Vertrag der Klägerin mit dem Leasinggeber vorgesehen sei. Die privatrechtliche Verpflichtung folge lediglich der öffentlich-rechtlichen, sie sei mit ihr kongruent. Außerdem sei ein Erfüllungsrückstand auch insoweit nicht gegeben.
- 12** Nicht zulässig sei es überdies, so das FG weiter, Rückstellungen für die Revisionen 1 und 2 zu bilden. Die Verpflichtung zur Durchführung der Revision 1 werde nach den vertraglichen Vereinbarungen erst mit dem Erreichen der Laufleistung von 1 920 000 km ausgelöst, nicht durch das ratierliche Abnutzen der Fahrzeuge. Soweit es bei der Revision 2 um eine gegenüber dem Leasingnehmer anwachsende Verpflichtung zum Ausgleich der Abnutzung durch Zahlung einer Pauschale gehe, greife diese nach den vertraglichen Vereinbarungen erst ab dem letzten Wartungszeitpunkt, der an den hier streitigen Bilanzstichtagen noch nicht erreicht sei. Der Leasingvertrag sei ein schwebendes Geschäft. Ein Erfüllungsrückstand bestehe nicht.
- 13** Eine abweichende Verzinsung der Umsatzsteuer 2010 bis 2013 durch Berechnung des Zinslaufs nach § 233a Abs. 2a AO komme auch nicht in Betracht. Es fehle an dem hierfür notwendigen rückwirkenden Ereignis. Dass sich die geschätzte Aufteilung der Umsätze angesichts der Verkehrserhebung für die Jahre 2012 und 2013 als unzutreffend erwiesen habe, sei kein rückwirkendes Ereignis.
- 14** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 15** Zur Begründung macht sie im Wesentlichen geltend, dass die Würdigung des FG unzutreffend sei. Die privatrechtliche Verpflichtung zur Durchführung der Hauptuntersuchungen sei nicht kongruent mit der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung. Es bestehe eine wirtschaftliche Belastung für die Klägerin als Leasingnehmerin, die bereits in der Vergangenheit verursacht sei. Hinsichtlich der Rückstellungen für die Revision 1 habe das FG nicht hinreichend beachtet, dass es nach dem Gesamtkonzept der privatrechtlichen Vereinbarungen das Ziel des Leasinggebers gewesen sei, die Klägerin mit den Wartungskosten entsprechend ihrer anteiligen Nutzung zu belasten. In Bezug auf die Revision 2 habe das FG verkannt, dass die Verpflichtung zum Ausgleich der Abnutzung, um die es hier gehe, vergangenheitsbezogen sei und nicht erst nach Durchführung der Revision 1 begründet werde. Hinsichtlich der Zinsen zur Umsatzsteuer beachte das FG nicht in genügender Weise, dass die Verkehrserhebung, welche im Streitfall zu einer Korrektur der Aufteilung der Umsätze geführt habe, die Schätzungsbefugnis habe entfallen lassen. Der Wegfall der Schätzungsbefugnis sei ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Es sei deshalb § 233a Abs. 2a AO anwendbar.

16

Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 02.08.2018

1. die Bescheide wegen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbeträgen für die Jahre 2013 und 2014, jeweils vom 18.01.2017, dahin zu ändern, dass bei den Einkünften der Klägerin aus Gewerbebetrieb Rückstellungen für Hauptuntersuchungen zum 31.12.2013 in Höhe von ... € und zum 31.12.2014 in Höhe von ... €, Rückstellungen für die Revision 1 zum 31.12.2014 in Höhe von ... € und für die Revision 2 zum 31.12.2014 in Höhe von ... € berücksichtigt werden;
2. die Bescheide wegen Zinsen zur Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2013 jeweils vom 18.01.2017 dahin zu ändern, dass die Zinsen um ... € herabgesetzt werden.

- 17** Das FA beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

- 18 Beide Beteiligte haben auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 19 Die Revision der Klägerin ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 20 Ohne Rechtsfehler hat das FG dahin erkannt, dass die für die Streitjahre geltend gemachten Rückstellungen wegen Hauptuntersuchungen und Revisionen nicht gewinnmindernd anzusetzen sind (dazu unter 1.). Ebenfalls als zutreffend erweist sich, dass die Voraussetzungen für eine abweichende Verzinsung von Umsatzsteuer nach § 233a Abs. 2a AO nicht vorliegen (dazu unter 2.).
- 21 1. Die Klägerin ist nicht berechtigt, in den Jahren 2013 und 2014 Rückstellungen für die Wartung der geleasten Triebfahrzeuge zu bilden.
- 22 a) Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sind in der Handelsbilanz unter anderem Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die daraus folgende Passivierungspflicht gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und ist 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 Gewerbebeertrages (§ 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes) zu beachten (s. allgemein z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 09.11.2016 - I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379, Rz 13; vom 13.02.2019 - XI R 42/17, BFHE 266, 283, BStBl II 2020, 671, Rz 8; vom 22.05.2019 - XI R 40/17, BFHE 265, 113, BStBl II 2019, 663, Rz 21).
- 23 aa) 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. Beruhen die Verbindlichkeiten auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften, bedarf es der Konkretisierung in dem Sinne, dass sie inhaltlich hinreichend bestimmt, in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen sowie sanktionsbewehrt sind (z.B. BFH-Urteile vom 06.02.2013 - I R 8/12, BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686, Rz 11; vom 09.11.2016 - I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379; vom 22.05.2019 - XI R 40/17, BFHE 265, 113, BStBl II 2019, 663, Rz 22). 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. BFH-Urteile vom 06.06.2012 - I R 99/10, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196, Rz 11; vom 09.11.2016 - I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379, Rz 14; BFH-Beschluss vom 22.01.2020 - XI R 2/19, BFHE 268, 180, BStBl II 2020, 493, Rz 19).
- 24 bb) Eine öffentlich-rechtliche Wartungsverpflichtung ist wirtschaftlich nicht in der Vergangenheit verursacht, weil wesentliches Merkmal der Überholungsverpflichtung das Erreichen der zulässigen Betriebszeit ist, die den typischerweise auftretenden Ermüdungs- und Abnutzungserscheinungen Rechnung trägt (vgl. BFH-Urteile vom 19.05.1987 - VIII R 327/83, BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848, unter II.1.; vom 09.11.2016 - I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379, Rz 18). Erst wenn der Betrieb über die zulässige Betriebszeit hinaus fortgesetzt werden soll, muss der Halter die genannten Kontrollen durchführen. Die Erfüllung dieser Verpflichtungen legitimiert also nicht den Betrieb des entsprechenden Geräts in der Vergangenheit, sondern ermöglicht ihn in der Zukunft (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.2016 - I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379, Rz 20). Dementsprechend liegt regelmäßig eigenbetrieblicher Aufwand vor, der keine geeignete Grundlage für eine Rückstellung ist, weil der Wartungsaufwand mit künftigen Erträgen im Zusammenhang steht.
- 25 cc) Ein Leasingvertrag mit den darin enthaltenen Verpflichtungen ist ein schwebendes Geschäft (s. dazu BFH-Urteil vom 27.07.1988 - I R 133/84, BFHE 154, 121, BStBl II 1988, 999, unter II.2.; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 44. Aufl., § 5 Rz 76, 451; zum drohenden Verlust s. § 5 Abs. 4a EStG). Besteht kein Erfüllungsrückstand, ist deshalb keine Rückstellung zu bilden (vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23.06.1997 - GrS 2/93, BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735, unter B.I.3.; BFH-Urteile vom 03.07.1980 - IV R 138/76, BFHE 131, 57, BStBl II 1980, 648; vom 21.09.2011 - I R 50/10, BFHE 235, 255, BStBl II 2012, 197, Rz 14; vom 25.05.2016 - I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 13; vom 13.02.2019 - XI R 42/17, BFHE 266, 283, BStBl II 2020, 671, Rz 20 f.; vom 13.09.2023 - XI R 20/20, BFHE 282, 260, BStBl II 2024, 252, Rz 25 ff.; Brandis/Heuermann/Krumm, § 5 EStG Rz 3340 f.

"Pachtverträge"; s.a. BFH-Urteil vom 26.05.1976 - I R 80/74, BFHE 119, 261, BStBl II 1976, 622 zur zivilrechtlich bestehenden Verpflichtung des Vermieters gegenüber dem Mieter zur Instandhaltung der Mietsache).

- 26** dd) Eine Rückstellung ist dann zu bilden, wenn ein sogenannter Erfüllungsrückstand vorliegt, dessen Höhe noch ungewiss ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15.07.1998 - I R 24/96, BFHE 186, 388, BStBl II 1998, 728, unter II.2.; vom 25.05.2016 - I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 17). Ein Erfüllungsrückstand liegt vor, wenn bei Dauerschuldverhältnissen das Gleichgewicht der Vertragsbeziehungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners "gestört" ist, das heißt, der Verpflichtete sich mit seinen Leistungen gegenüber seinem Vertragspartner im Rückstand befindet, also weniger geleistet hat, als er nach dem Vertrag für die bis dahin vom Vertragspartner erbrachte Leistung insgesamt zu leisten hatte (vgl. BFH-Urteile vom 15.07.1998 - I R 24/96, BFHE 186, 388, BStBl II 1998, 728, unter II.2.; vom 27.06.2001 - I R 11/00, BFHE 195, 567, BStBl II 2001, 758, unter II.1.; vom 25.05.2016 - I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 14 ff.).
- 27** b) Nach diesen Rechtsgrundsätzen ist das Urteil des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 28** aa) In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG der Klägerin zunächst den Ansatz von Rückstellungen für die Durchführung von Hauptuntersuchungen der Triebwagen versagt.
- 29** (1) Das FG hat angenommen, dass die Pflicht, die Hauptuntersuchungen durchzuführen, öffentlich-rechtlicher Natur ist. Die Wartungspflicht folgt aus §§ 32, 33 EBO und trifft die Klägerin als Leasingnehmerin. Die zulässige Betriebszeit war noch nicht erreicht. Die nächste Hauptuntersuchung ist erst nach --an den Bilanzstichtagen noch nicht verstrichenen-- zwölf Jahren fällig (§ 32 Abs. 3 Satz 2 EBO). Die öffentlich-rechtliche Verpflichtung war somit an den Bilanzstichtagen noch nicht wirtschaftlich verursacht. Eine Rückstellung ist nicht zu bilden.
- 30** (2) Die nach den tatsächlichen Feststellungen des FG daneben bestehende privatrechtliche Verpflichtung der Klägerin zur Durchführung von Hauptuntersuchungen hat das FG gemäß den vom BFH entwickelten Maßstäben (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.2016 - I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379, Rz 27) dahingehend gewürdigt, dass sie mit der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung kongruent ist. Auch habe die Klägerin keine Leistungen in eine Wartungsrücklage ihres Leasinggebers zu erbringen oder ersatzweise eine Bankbürgschaft zu stellen gehabt, die nach der BFH-Rechtsprechung (vgl. Urteil vom 09.11.2016 - I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379, Rz 26 ff.) für eine aktuelle wirtschaftliche Belastung und damit für das Vorliegen einer nicht bloß kongruenten privatrechtlichen Verpflichtung sprechen könnten. Soweit die Klägerin laut Leasingvertrag dazu angehalten sei, Rückstellungen für Wartungen zu bilden, sei dies lediglich eine innere Obliegenheit und ein Hinweis darauf, dass es sinnvoll sei, Vorsorge zu treffen. Die privatrechtliche Verpflichtung zur Wartung sei eine eigene innerbetriebliche Verpflichtung. Sie gehe jedenfalls nicht über die öffentlich-rechtliche Verpflichtung hinaus.
- 31** (3) Diese Auslegung durch das FG, mit der es eine Kongruenz zwischen öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Verpflichtung annimmt, ist möglich und verstößt nicht gegen die Grundsätze der Vertragsauslegung, Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet deshalb gemäß § 118 Abs. 2 FGO den Senat (vgl. BFH-Urteile vom 25.02.2009 - IX R 76/07, BFH/NV 2009, 1268, unter II.2.; vom 11.12.2020 - IX R 33/18, BFHE 271, 63, BStBl II 2021, 488, Rz 25).
- 32** (4) Darüber hinaus hat das FG ferner zutreffend angenommen, dass der Leasingvertrag ein schwebendes Geschäft ist und eine Rückstellung auch unter dem Gesichtspunkt des Erfüllungsrückstands nicht in Betracht kommt. Da die privatrechtliche Verpflichtung zur Wartung --wie das FG nach § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt hat-- erst mit Ablauf der zulässigen Betriebszeit entsteht, kann die Klägerin mit ihren diesbezüglichen Verpflichtungen frühestens ab diesem Zeitpunkt in Erfüllungsrückstand geraten.
- 33** (5) Nach den Feststellungen des FG ist nicht erkennbar, dass die Verpflichtung zur Durchführung der (zweiten) Hauptuntersuchung der Vertragspflicht zur Gebrauchsüberlassung zeitlich als Vorleistung im Synallagma zugeordnet wäre. Ein Erfüllungsrückstand, der nicht nur an Vergangenes anknüpft, sondern Vergangenes abgilt (vgl. BFH-Urteil vom 25.05.2016 - I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 15), liegt auch insoweit nicht vor.
- 34** bb) Auch hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise die Bildung von Rückstellungen für die Revision 1 nicht zugelassen.
- 35** (1) Das FG hat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend den Leasingvertrag dahingehend gewürdigt, dass eine Verpflichtung der Klägerin zur Durchführung der Revision 1 erst mit Erreichen einer Laufleistung der Triebfahrzeuge von 1 920 000 km entsteht. Aus dem Leasingvertrag folgt keine Verpflichtung zur Zahlung einer Pauschale, an die eine Rückstellung anknüpfen könnte, weil die Revision 1 bei den ... 4-teiligen Fahrzeugen, um die es hier geht, nach

der von der Klägerin angestellten Prognose erst innerhalb von sechs Monaten vor Ende der Vertragslaufzeit geplant ist. Es sei auch kein Erfüllungsaufwand gegeben, der zur Rückstellung berechtigen könnte. Denn nach den vertraglichen Vereinbarungen löse nicht die rätierliche Abnutzung des Fahrzeugs die Pflicht zur Durchführung der Revision 1 aus, sondern erst das tatsächliche Erreichen der Laufleistungen.

- 36** (2) Diese Würdigung ist gleichfalls möglich und verstößt nicht gegen die Grundsätze der Vertragsauslegung, Denkgesetze oder Erfahrungssätze; auch sie bindet daher den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO.
- 37** cc) Rechtsfehlerfrei hat das FG der Klägerin schließlich auch die Bildung von Rückstellungen für die Revision 2 verwehrt.
- 38** (1) Diesbezüglich hat das FG den Streitfall dahingehend gewürdigt, dass nach den vertraglichen Vereinbarungen der Klägerin mit dem Leasinggeber eine Rechtspflicht, die Abnutzung der Fahrzeuge durch Zahlung einer Pauschale abzugelten, an den hier streitigen Bilanzstichtagen nicht bestanden habe. Denn diese greife frühestens, sobald die Revision 1 durchgeführt worden sei. Auch erst ab diesem Zeitpunkt entstehe ein Erfüllungsrückstand.
- 39** (2) Auch diese tatsächliche Würdigung bindet den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO. Die Verpflichtung zur Durchführung der Revision 2 ist nicht --wie es für eine Rückstellung aber erforderlich wäre-- wirtschaftlich verursacht. Ein Erfüllungsrückstand besteht auch insoweit nicht.
- 40** dd) Die Einwendungen der Klägerin führen zu keiner anderen Beurteilung.
- 41** (1) Mit ihrem Vortrag wendet sich die Klägerin im Wesentlichen gegen die tatsächliche Würdigung des FG. Dies kann nicht zum Erfolg der Revision führen. Denn die Klägerin berücksichtigt nicht, dass die tatsächliche Würdigung für den BFH als Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO auch dann bindend ist, wenn die Würdigung des FG zwar nicht zwingend, jedoch --wie hier-- zumindest möglich ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 15.09.2021 - XI R 12/21 (XI R 25/19), BFHE 274, 317, BStBl II 2022, 417, Rz 47; vom 18.10.2023 - XI R 22/20, BFH/NV 2024, 182, Rz 43). Ob die tatsächliche Würdigung des FG zwingend oder naheliegend ist, hat der Senat nicht zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 02.07.2021 - XI R 29/18, BFHE 274, 8, BStBl II 2022, 205, Rz 28; vom 18.10.2023 - XI R 22/20, BFH/NV 2024, 182, Rz 43).
- 42** (2) Der Streitfall ist auch nicht mit anderen Fallgestaltungen vergleichbar, in denen der BFH eine Rückstellung jeweils zugelassen hat (vgl. BFH-Urteile vom 05.06.2002 - I R 96/00, BFHE 199, 309, BStBl II 2005, 736; vom 09.11.2016 - I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379; vom 02.07.2021 - XI R 21/19, BFH/NV 2022, 222). Denn all diesen anderen Fällen ist gemein, dass bereits unmittelbar mit Abschluss des Vertrags --nicht erst zukünftig-- eine Verpflichtung bestand, an welche die Rückstellung anknüpfen konnte. An entsprechenden Feststellungen fehlt es hier.
- 43** (3) Soweit die Klägerin bezüglich der Hauptuntersuchungen einwendet, eine Rückstellung sei wegen eines Erfüllungsrückstands anzuerkennen, weil --so der Kern ihres Vorbringens-- bei wirtschaftlicher Betrachtung die vertragliche Verpflichtung zur Hauptuntersuchung nicht mit der hoheitlichen kongruent sei, diese vielmehr Vergangenes abgelte, setzt sie abermals ihre eigene Würdigung an die des FG. Auch das führt nicht zum Erfolg der Revision.
- 44** (4) Bezüglich der Revision 1 versucht die Klägerin ebenfalls lediglich, ihre eigene Würdigung an die Stelle der Würdigung des FG zu setzen. Sie wendet im Wesentlichen ein, dass unter Beachtung der "Struktur und [des] Ineinandergreifen[s] der Instandhaltungsverpflichtungen" bei einer Gesamtbetrachtung eine Revision "in diesem Zeitraum voraussichtlich stattfindet". Das FG nehme, was unzulässig sei, lediglich die Revision 1 in den Blick. Das Gesamtkonzept lasse den Willen des Leasinggebers erkennen, die Klägerin entsprechend ihrem anteiligen Verbrauch mit den Wartungskosten zu belasten. Auch dieser Angriff der Revision kann nicht zum Erfolg führen.
- 45** (5) Soweit die Klägerin hinsichtlich der Revision 2 geltend macht, es liege rückstellungsfähiger Aufwand in Form einer erst am Ende der Vertragslaufzeit zu zahlenden Pauschale vor, die wirtschaftlich indes bereits durch die Nutzung während der Leasingdauer verursacht und "aufgrund der Logik des Gesamtkonzeptes" nicht erst nach Durchführung der Revision 1 begründet sei, betrifft dies im Kern lediglich die nach den Umständen des Streitfalls rechtlich nicht zu beanstandende --und damit für den Senat abermals nach § 118 Abs. 2 FGO bindende-- Würdigung der Sachumstände durch das FG, was der Revision auch hier nicht zum Erfolg verhelfen kann.
- 46** 2. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Voraussetzungen für einen vom Regelfall (§ 233a Abs. 2 AO) abweichenden Beginn des Zinslaufs nach § 233a Abs. 2a AO in Bezug auf die Umsatzsteuer 2010 bis 2013 nicht

vorliegen. Entgegen der Auffassung der Klägerin liegt hinsichtlich der vom FA vorgenommenen abweichenden Aufteilung von Umsätzen zum allgemeinen und ermäßigten Steuersatz kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor.

- 47** a) Gemäß § 233a Abs. 1 Satz 1 AO sind Unterschiedsbeträge bei der festgesetzten Umsatzsteuer im Sinne des § 233a Abs. 3 AO zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO) und endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO). Soweit die Steuerfestsetzung auf der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO) beruht, beginnt der Zinslauf abweichend von § 233a Abs. 2 Satz 1 und 2 AO 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten oder der Verlust entstanden ist (§ 233a Abs. 2a AO).
- 48** aa) Die Frage, ob der nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, bestimmt sich im Anwendungsbereich des § 233a Abs. 2a AO ebenso wie bei § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht (BFH-Urteile vom 18.05.1999 - I R 60/98, BFHE 188, 542, BStBl II 1999, 634, unter Bezugnahme auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897; vom 11.07.2013 - IV R 9/12, BFHE 242, 14, BStBl II 2014, 609, Rz 28; vom 26.07.2023 - II R 5/21, BFHE 281, 258, BStBl II 2024, 166, Rz 26).
- 49** bb) Ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO umfasst alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge. Dazu rechnen nicht nur solche mit ausschließlich rechtlichem Bezug, sondern auch tatsächliche Lebensvorgänge. Ein rückwirkendes Ereignis liegt nicht vor, wenn das Finanzamt lediglich nachträglich Kenntnis von einem bereits gegebenen Sachverhalt erhält oder wenn es den Sachverhalt lediglich anders würdigt (ständige Rechtsprechung seit Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.a; s. zuletzt etwa BFH-Urteil vom 26.07.2023 - II R 5/21, BFHE 281, 258, BStBl II 2024, 166, Rz 27).
- 50** b) Hiervon ausgehend hat das FG zu Recht angenommen, dass der Änderung der Aufteilung der Umsätze zum allgemeinen und ermäßigten Steuersatz, die durch das nachträgliche Vorliegen der Verkehrserhebung für die Jahre 2012 bis 2013 veranlasst war, keine steuerliche Rückwirkung zukommt.
- 51** aa) § 233a Abs. 2a AO soll unter anderem verhindern, dass gegen den Steuerpflichtigen Nachforderungszinsen festgesetzt werden, obwohl er in der Zeit bis zum Eintritt des rückwirkenden Ereignisses keine Zins- oder Liquiditätsvorteile ziehen konnte (vgl. BTDrucks 13/5952, S. 56). Vorliegend hatte die Klägerin aber einen Liquiditätsvorteil, weil die betreffende Umsatzsteuer bereits entstanden, jedoch aufgrund einer unzutreffenden Schätzung nicht in zutreffender Höhe festgesetzt war. Infolge der Erkenntnisse aus der Verkehrserhebung wurde die Steuer in zutreffender Höhe festgesetzt. Die Verkehrserhebung war lediglich das Mittel, um den bereits verwirklichten Sachverhalt und den entstandenen materiellen Steueranspruch später richtig festzusetzen. Demnach führt die Verkehrserhebung nicht dazu, dass sich der für die Besteuerung maßgebliche Sachverhalt rückwirkend ändert.
- 52** bb) Soweit die Klägerin hiergegen einwendet, das rückwirkende Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO liege darin, dass durch die Verkehrserhebung die Schätzungsgrundlage entfallen sei, auf die sich der Sachverhalt zuvor gestützt habe, vermag dies nicht zu überzeugen. Denn auch die Schätzung war lediglich ein Mittel zum Zweck, den Sachverhalt möglichst objektiv richtig zu erfassen. Dass sich dieses Mittel aufgrund neuer, besserer Erkenntnisse später als nicht mehr tragfähig erwies, liegt in der Natur der Sache. Wie bei jeder Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ist eine nachfolgende Korrektur --ob aufgrund einer eingereichten Steuererklärung, nach Sachverhaltsaufklärung oder in anderer Weise-- kein rückwirkendes Ereignis.
- 53** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 54** 4. Der Senat entscheidet gemäß § 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de