



SÄCHSISCHES
FINANZGERICHT

(Az. BFH: I R 62/11)

Im Namen des Volkes

URTEIL

Az: 1 K 1487/07

In dem Finanzrechtsstreit

W

- Kläger -

Prozessbevollmächtigte: Steuerberatungsgesellschaft mbH,

gegen

Finanzamt

- Beklagter -

wegen Körperschaftsteuer 2003 bis 2006

hat der 1. Senat unter Mitwirkung
des Vorsitzenden Richters am Finanzgericht,
des Richters am Finanzgericht ,
des Richters am Finanzgericht,
des ehrenamtlichen Richters,
der ehrenamtlichen Richterin

auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 10. August 2011

für Recht erkannt:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Dem Kläger werden die Kosten des Rechtsstreits auferlegt.
3. Die Revision wird zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof schriftlich einzulegen. Die Revisionschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist beim Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Straße 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/9231-201.

Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite „www.bundesfinanzhof.de“ lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

Tatbestand

Streitig ist, ob für Kostenüberdeckungen im Sinne von § 10 Abs. 2 SächsKAG Rückstellungen vorgenommen werden dürfen.

Der Kläger ist ein Zweckverband verschiedener Städte und Gemeinden in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. Er hat die Aufgabe der Wasserversorgung und der

Abwasserbeseitigung (§ 4 Abs. 1 S. der Verbandssatzung [Bl. 15 ff. GA]). § 4 Abs. 7 der Verbandssatzung bestimmt:

„Der Verband erfüllt seine Aufgaben nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Er strebt keinen Gewinn an. Insbesondere sind Kostenüberdeckungen im Sinne von § 10 Abs. 2 des Sächsischen Kommunalabgabengesetzes (SächsKAG) ... auszugleichen.“

Aus der Nachkalkulation für die Jahre 2003 bis 2006 ergaben sich Kostenüberdeckungen, die ab 2007 bei der nächsten Entgeltkalkulation entgeltmindernd (in Form von nicht kostendeckenden Entgelten) zu berücksichtigen waren. Der Kläger wies in den Bilanzen folgende Rückstellungen für Kostenüberdeckungen aus:

Zum 31. Dez. 2003:	1.002.800 €
Zum 31. Dez. 2004:	479.300 €
Zum 31. Dez. 2005:	1.165.100 €

Mit Beschluss vom 27. Nov. 2006 (Bl. 30 [32] GA) wurden der neue Wirtschaftsplan 2007 und die Preiskalkulation 2007 bis 2011 beschlossen. Zugleich wurden die 2003 bis 2006 entstandenen Kostenüberdeckungen aufgelöst.

Das Finanzamt erkannte die Rückstellungen nicht an und setzte die Körperschaftsteuer entsprechend fest. Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 13. Juli 2007, Bl. 126 ff. Rechtsbehelfsakte). Nach Klageerhebung wurde die Körperschaftsteuer wie folgt festgesetzt:

<u>Jahr</u>	<u>Datum des Bescheids</u>	
2003	11. Jan. 2008	184.386 €
2004	11. Jan. 2008	197.325 €
2005	11. Jan. 2008	212.487 €
2006	29. Sept. 2008	224.845 €

Der Kläger meint, die Entgeltüberschüsse seien jeweils in den Jahren 2003 bis 2006 entstanden, deshalb seien für diese Jahre Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren. Er sei nach dem SächsKAG und nach seiner Satzung verpflichtet, die Kostenüberdeckungen auszugleichen.

Der Kläger beantragt,

die Körperschaftsteuerbescheide für 2003, 2004 und 2005 vom 11.01.2008 sowie für 2006 vom 29.09.2008 dahin zu ändern, dass die Körperschaftsteuer für alle Jahre auf € 0,00 festgesetzt wird.

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

Entscheidungsgründe

1. Die Klage ist unbegründet. Das Finanzamt hat zu Recht die Rückstellungen für Kostenüberdeckungen nicht anerkannt und den Gewinn entsprechend erhöht.

- a) Nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB sind in der Handelsbilanz für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Da diese Verpflichtung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehört, gilt sie auch für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG, BFH-Urteil vom 19. Okt. 2005 - XI R 64/04, BFHE 211, 475 = BStBl II 2006, 371). Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine betrieblich veranlasste und in der Vergangenheit wirtschaftlich verursachte, aber dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten, sofern wahrscheinlich ist, dass die Verbindlichkeit besteht oder entstehen wird und der Steuerpflichtige in Anspruch genommen wird (BFH-Urteil BStBl II 2006, 371; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 28. Aufl., § 5 Rz. 361).
- b) Nach § 10 Abs. 1 S. 1 SächsKAG dürfen die Gebühren höchstens so bemessen werden, dass die Gesamtkosten der Einrichtung gedeckt werden. Gem. Abs. 2 S. 1 dieser Vorschrift können bei der Gebührenbemessung die Kosten in einem mehrjährigen Zeitraum berücksichtigt werden, der jedoch höchstens fünf Jahre umfassen soll. Kostenüberdeckungen, die sich am Ende des Bemessungszeitraumes ergeben, sind innerhalb der folgenden fünf Jahre auszugleichen (§ 10 Abs. 2 S. 2 SächsKAG).
- c) Die Pflicht aus § 10 Abs. 2 S. 2 SächsKAG begründet keine Verpflichtung gegenüber den Kunden des Klägers. Wegen des periodenübergreifenden Ausgleichs mindern die

in der Vergangenheit zuviel vereinnahmten Gebühren die Gebühren in der Zukunft. In den Genuss der Gebührenminderung kommen nur die Kunden, deren Vertrag über das Ende des Bemessungszeitraums hinaus besteht. Endet der Vertrag mit dem Ende des Bemessungszeitraums, ist der Kläger nicht zum Ausgleich verpflichtet. Dagegen profitieren Neukunden von den geminderten Gebühren, ohne dass sie zuvor die höheren Gebühren bezahlt haben. Deswegen meint der Kläger, die Pflicht bestehe gegenüber den „Anschlussnehmern als Solidargemeinschaft“ (Bl. 4 GA). Da die Kostenüberdeckungen jedoch auch dann auszugleichen wären, wenn nach dem Ende des Bemessungszeitraums der Kläger nur Neukunden hätte, kann nicht von einer Verpflichtung gegenüber anderen gesprochen werden.

- d) Rückstellbar sind auch öffentlich-rechtliche Verpflichtungen (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 28. Aufl., § 5 Rz. 363). Dies setzt voraus, dass die öffentlich-rechtliche Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist (BFH-Urteil vom 25. März 2004 – IV R 35/02, BFHE 206, 25 = BStBl II 2006, 644). Die Verpflichtung muss auf ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums zielen. Diese Voraussetzungen werden regelmäßig bei Erlass einer behördlichen Verfügung oder bei Abschluss einer entsprechenden verwaltungsrechtlichen Vereinbarung vorliegen. Jedoch kann auch eine Verpflichtung, die sich allein aus gesetzlichen Bestimmungen ergibt, zur Bildung einer Rückstellung führen. Dies setzt allerdings einen entsprechend konkreten Gesetzesbefehl voraus. Zudem ist für die Rückstellung erforderlich, dass an ihre Verletzung Sanktionen geknüpft sind, so dass sich "der Steuerpflichtige der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann" (BFH-Urteil BStBl II 2006, 644). Wie bei privatrechtlichen Verbindlichkeiten, so kann auch die ernstliche Erwartung einer Inanspruchnahme aus öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen nicht schematisch aufgrund einzelner vorgegebener Kriterien beurteilt werden. Sie ist vielmehr zutreffend nur anhand der erkennbaren tatsächlichen Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalles zu prüfen (BFH-Urteil vom 25. März 2004 – IV R 35/02, BFHE 206, 25 = BStBl II 2006, 644). Ob danach hier eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung gegeben ist, für die eine Rückstellung gebildet werden kann, bedarf keiner Entscheidung, da § 5 Abs. 2a EStG der Bildung von Rückstellungen in den Streitjahren entgegensteht.
- e) Nach § 5 Abs. 2a EStG sind für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

Verbindlichkeiten, die nur aus künftigen Gewinnanteilen zu tilgen sind, dürfen mangels wirtschaftlicher Verursachung weder in der Handelsbilanz noch in der Steuerbilanz ausgewiesen werden (BFH-Urteil vom 14. Mai 2002 – VIII R 8/01, BFHE 199, 198 = BStBl II 2002, 532). Wegen seines eindeutigen Wortlauts kann § 5 Abs. 2a EStG nicht so ausgelegt werden, dass die Belange des Klägers berücksichtigt werden, denn die Auslegung findet ihre Grenze im Wortsinn einer Vorschrift (BFH-Urteile vom 14. Mai 1974 – VIII R 95/72, BFHE 112, 546 = BStBl II 1974, 572; vom 18. Jan. 2011 – X R 13/10, BFH/NV 2011, 974 Tz. 16).

2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).