BFH v. 27.06.2001 - I R 45/97 BStBl 2003 II S. 121

Leitsatz

1. Eine am Bilanzstichtag rechtlich entstandene Verbindlichkeit ist unabhängig vom Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu passivieren.

2. Es gibt keinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, der gebietet, Aufwand in das Jahr zu verlagern, in welchem die Erträge erzielt werden, aus denen die Aufwendungen gedeckt werden sollen.

Gesetz(e):

KStG § 8 Abs. 1KStG EStG § 5 Abs. 1 Satz 1KStG HGB § 249 Abs. 1 Satz 1KStG § 246 Abs. 1, Abs. 2KStG § 252 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 4

Instanzenzug:

(EFG 1997, 1101) BFH I R 45/97 (Verfahrensverlauf) BFH - I R 45/97, Verfahrensverlauf

Tatbestand

I.

1. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --eine GmbH-- betrieb im Rahmen ihres Säge- und Spanplattenwerks eine Spänetrocknungsanlage. Das zuständige Gewerbeaufsichtsamt erließ am 20. Dezember 1988 gemäß §§ 17 Abs. 1, 26 und 28 des Bundesimmissionsschutzgesetzes (BImschG) vom 15. März 1974 (BGBl I, 721, 1193) eine Anordnung, worin der Klägerin aufgegeben wurde, den Spänetrockner bis 1. März 1991 so umzurüsten, dass bestimmte zahlenmäßig vorgegebene Emissionswerte eingehalten werden. Einem Widerspruch der Klägerin wurde mit späterem Bescheid vom 23. Juli 1991 teilweise dahin abgeholfen, dass die Anforderungen an die Emissionsbegrenzung modifiziert wurden. Ihre Erfüllung sollte eine neu zu errichtende Abgasreinigungsanlage erfordern. Der hierfür erforderliche Antrag sei bis 1. November 1991 einzureichen. Die Emissionsbegrenzungen seien spätestens 12 Monate nach Erteilung der Genehmigung einzuhalten.

Die Klägerin bildete für die genannte Verpflichtung (Anpassungsverpflichtung) in ihrer Bilanz zum 30. September 1989 eine Rückstellung in Höhe von 1,2 Mio. DM. Sie wurde vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) unter Berufung auf das Schreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF) vom 27. September 1988 IV B 2 -S 2137- 49/88 (Der Betrieb --DB-- 1988, 2279) nicht anerkannt. Dort wird im Wesentlichen ausgeführt, Rückstellungen für die Verpflichtung, Grenzwerte der Technischen Anleitung zur Reinhaltung der Luft als Verwaltungsvorschrift zum BImschG (TA Luft, Gemeinsames Ministerialblatt --GMBl-- 1986, 95, 202) einzuhalten, seien nicht zu bilden, da diese Verpflichtung nicht an das Betreiben der Anlage vor dem Ablauf der gesetzten Frist anknüpfe, sondern ihren eigentlichen wirtschaftlichen Bezugspunkt in der Zukunft finde.

Die dagegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Auf die in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1997, 1101 abgedruckten Entscheidungsgründe wird verwiesen.

Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung von § 8 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. §§ 5, 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG), § 249 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB). Sie beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Körperschaftsteuer 1989 unter Berücksichtigung der begehrten Rückstellung in Höhe von 1,2 Mio. DM in der Bilanz zum 30. September 1989 festzusetzen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Das BMF ist dem Verfahren beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt.

Gründe

II.

Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Aufgrund der Feststellungen des FG ist dem Senat eine abschließende Prüfung der Frage, ob die Klägerin zum 30. September 1989 die streitige Rückstellung bilden konnte, nicht möglich. Zwar liegt eine Verpflichtung der Klägerin vor, die grundsätzlich zur Bildung einer Rückstellung berechtigt. Eine Rückstellungsbildung scheidet aber aus, soweit der Aufwand zur Erfüllung der zugrunde liegenden Verpflichtung als Herstellungskosten zu aktivieren war. Soweit dies der Fall ist, bleibt zu prüfen, ob die Sägespänetrocknungsanlage zum maßgeblichen Stichtag 30. September 1989 auf einen niedrigeren Teilwert abzuschreiben war.

1. Gemäss § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Dieses Gebot stellt einen nach § 8 Abs. 1 KStG, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch steuerrechtlich zu beachtenden handelsrechtlichen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung dar.

Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) entweder --erstens-- das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen Verbindlichkeit oder --zweitens-- die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach --deren Höhe zudem ungewiss sein kann-- und ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Als weitere Voraussetzung beider Rückstellungstatbestände muss der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen (vgl. etwa BFH-Urteil vom 19. Oktober 1993 VIII R 14/92, BFHE 172, 456, BStBl II 1993, 891, m.w.N.). Im Streitfall sind die Voraussetzungen des ersten Tatbestandes erfüllt; zum maßgebenden Bilanzstichtag bestand eine gesetzliche Verpflichtung der Klägerin zur Anpassung ihrer Anlage.

Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, an die der erkennende Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, entsprach die von der Klägerin betriebene Spänetrocknungsanlage nicht mehr den Anforderungen des § 5 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 BImschG und der TA Luft. Die Klägerin war deshalb durch Tatbestandsverwirklichung gesetzlich verpflichtet, bestimmte Emissionswerte einzuhalten und mit diesem Ziel die Spänetrocknungsanlage umzurüsten bzw. eine neue Spänetrocknungsanlage zu errichten. Dies belegt auch der Wortlaut des § 17 BImschG, der ausdrücklich von einer Anordnung zur Erfüllung der "sich aus diesem Gesetz oder der auf Grund dieses Gesetzes erlassenen Rechtsverordnungen ergebenden Pflichten" spricht. Der Senat folgt damit nicht der Auffassung des FA und des BMF, die davon ausgehen, dass die Verpflichtung der Klägerin erst durch die Anordnung des zuständigen Gewerbeaufsichtsamtes konstitutiv begründet und dem Inhalt dieser Verfügung entsprechend erst im Jahr 1991 wirksam geworden sei.

2. Allerdings setzt die Bildung einer Rückstellung für eine aufgrund öffentlich-rechtlicher Bestimmungen begründeten Verpflichtung voraus, dass die öffentlich-rechtliche Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist (BFH-Urteile vom 12. Dezember 1991 IV R 28/91, BFHE 167, 334, BStBl II 1992, 600; vom 25. März 1992 I R 69/91, BFHE 168, 527, BStBl II 1992, 1010; in BFHE 172, 456, BStBl II 1993, 891, jeweils m.w.N.). Die Verpflichtung muss auf ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums abzielen (BFH-Urteile vom 26. Oktober 1977 I R 148/75, BFHE 123, 547, BStBl II 1978, 97, 99; vom 20. März 1980 IV R 89/79, BFHE 130, 165, BStBl II 1980, 297, 298; vom 3. Mai 1983 VIII R 100/81, BFHE 138, 443, BStBl II 1983, 572, 575; vom 19. Mai 1983 IV R 205/79, BFHE 139, 41, BStBl II 1983, 670, 671). Diese Voraussetzungen werden im Regelfall bei Erlass einer behördlichen Verfügung oder bei Abschluss einer entsprechenden verwaltungsrechtli-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

chen Vereinbarung vorliegen. Ausnahmsweise bedarf es dieser Umsetzung nicht; dies setzt allerdings einen entsprechend konkreten Gesetzesbefehl voraus (BFH-Urteil in BFHE 139, 41, BStBl II 1983, 670, 671 - betreffend das Abgrabungsgesetz Nordrhein-Westfalen). Zudem ist nach der Rechtsprechung für die Rückstellbarkeit einer sich aus öffentlichem Recht ergebenden Verpflichtung erforderlich, dass an ihre Verletzung Sanktionen geknüpft sind, so dass sich "der Steuerpflichtige der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann" (BFH-Urteile in BFHE 130, 165, BStBl II 1980, 297; in BFHE 138, 443, BStBl II 1983, 572).

Im Streitfall war die Verbindlichkeit der Klägerin hinreichend konkretisiert. Es lag am Bilanzstichtag die Verfügung einer Behörde vor, die die Klägerin zu einem genau definierten Handeln innerhalb eines vorgegebenen Zeitrahmens verpflichtete. An die Nichterfüllung der Verpflichtung waren Sanktionen geknüpft; ausreichend dafür ist auch die mögliche Konsequenz der (teilweisen) Einstellung einer betrieblichen Tätigkeit. Die in der Anordnung vom 20. Dezember 1988 getroffene Regelung, wonach die dort bezeichneten Emissionswerte spätestens ab dem 1. März 1991 einzuhalten waren, stellt zwar eine Befristung i.S. des § 36 Abs. 2 Nr. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG) dar. Sie bedeutet indessen keine zeitlich begrenzte Genehmigung zum Betrieb der genehmigungspflichtigen Anlage mit der Folge, dass die Verpflichtung zur Anpassung erst in dem in der Anordnung festgelegten Zeitpunkt entstünde. Vielmehr bestimmt der in der Verfügung vorgegebene Termin lediglich den bilanzsteuerlich nicht entscheidenden Zeitpunkt der Fälligkeit der Verpflichtung (BFH-Urteil vom 13. November 1991 I R 78/89, BFHE 166, 95, BStBl II 1992, 177).

Am Bestehen einer Verpflichtung ändert auch der von der Klägerin gegen die Verfügung eingelegte Widerspruch nichts. Tritt die Konkretisierung der Verbindlichkeit durch eine Anordnung der zuständigen Aufsichtsbehörde ein, so wird sie nicht durch eine Erklärung des Steuerpflichtigen in ihr Gegenteil verkehrt. Die aufschiebende Wirkung des Widerspruchs (§ 80 Abs. 1 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) hebt die zugrunde liegende Anordnung nicht auf, sondern berührt lediglich ihre Vollziehbarkeit. Dass der Anfall des Aufwandes zur Auf- oder Umrüstung der Anlage nach dem maßgeblichen Bilanzstichtag mit Abhilfebescheid vom 23. Juli 1991 verlagert, modifiziert und zudem vom Zeitpunkt der Genehmigung durch die Behörde abhängig gemacht wurde, ist jedenfalls für die Beurteilung zum Bilanzstichtag 30. September 1989 unerheblich. Im Übrigen ändert auch dieser Umstand nichts am Bestehen einer (dem Grunde nach unbedingten) Verpflichtung bereits zu diesem Stichtag.

Die Verpflichtung der Klägerin stellt auch keine bloße Obliegenheit dar, deren "Erfüllung" im überwiegenden Interesse der Klägerin an der Erhaltung oder Verbesserung ihrer eigenen Betriebsbereitschaft läge (vgl. dazu das Senatsurteil vom 8. November 2000 I R 6/96 --zur Veröffentlichung vorgesehen-- unter II. 4. der Entscheidungsgründe, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2001, 290). Über den Rahmen der Betriebsbereitschaft im Sinne der individuellen betrieblichen Zielsetzung hinaus diente die behördliche Anordnung der Erfüllung des Anspruchs des Gemeinwesens auf Erhaltung der Luft- und Umweltqualität. Sie konkretisierte somit rückstellbaren "Gemeinaufwand".

3. Der Passivierung der so bestehenden Verpflichtung der Klägerin steht nicht entgegen, dass sie -- wie das BMF im Schreiben in DB 1988, 2279 meint-- wirtschaftlich nicht vor dem Bilanzstichtag 30. September 1989 verursacht worden sei, vielmehr ihren wesentlichen wirtschaftlichen Bezugspunkt in der Zukunft finde.

a) Die wirtschaftliche Verursachung einer Verbindlichkeit im abgelaufenen Wirtschaftsjahr ist ein Merkmal, das nach der Rechtsprechung des BFH zwar bei der Passivierung künftig entstehender Verbindlichkeiten, nicht hingegen bei der Passivierung dem Grunde nach bereits bestehender --lediglich dem Betrage nach ungewisser-- Verpflichtungen gilt. Vor allem in den Urteilen vom 24. April 1968 I R 50/67 (BFHE 92, 224, BStBl II 1968, 544), vom 20. Januar 1983 IV R 168/81 (BFHE 137, 489, BStBl II 1983, 375), vom 9. Mai 1987 VIII R 327/83 (BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848), vom 12. Dezember 1990 I R 18/89 (BFHE 163, 157, BStBl II 1991, 485), vom 12. Dezember 1991 IV R 28/91

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

(BFHE 167, 334, BStBl II 1992, 600) und in BFHE 168, 527, BStBl II 1992, 1010 hat der BFH deutlich zwischen beiden Tatbeständen und den jeweiligen Anforderungen an die Passivierung unterschieden. Nur bei erst zukünftig entstehenden Verpflichtungen ist für ihre Passivierung zusätzlich u.a. erforderlich, dass ihr wirtschaftlicher Bezugspunkt zeitlich vor dem jeweiligen Bilanzstichtag liegt. In diesen Fällen hat der BFH verschiedentlich gefordert, dass die Verpflichtung nicht nur an Vergangenes anknüpft, sondern auch Vergangenes abgilt (vgl. die Urteile in BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848 --Rückstellungsfähigkeit einer Verpflichtung zur Überholung von Luftfahrtgeräten vor Ablauf der zulässigen Betriebszeit--; vom 25. August 1989 III R 95/87, BFHE 158, 58, BStBl II 1989, 893, und vom 28. Mai 1997 VIII R 59/95, BFH/NV 1998, 22, öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Nachanalyse als Voraussetzung für den --bei Kostendeckung möglichen-- künftigen Vertrieb von Alt-Arzneimitteln; in BFHE 167, 334, BStBl II 1992, 600, 602 --ungewisse Verpflichtung des Betreibers eines Flusswasserkraftwerks zur künftigen Vornahme von Uferschutzarbeiten und zur Entschlammung eines Stauraums--; vom 13. Mai 1998 VIII R 58/96, BFH/NV 1999, 27 --Lagerkostenabgabe im Zusammenhang mit künftigem Vertrieb--; vom 10. Dezember 1992 XI R 34/91, BFHE 170, 149, BStBl II 1994, 158 --künftige Nachbetreuungsleistungen an Hör- und Sehhilfen--; vgl. auch das Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 28. Januar 1991 II ZR 20/90, Betriebs-Berater --BB-- 1991, 507 --künftige Kulanzleistungen--).

Gleiches gilt nicht für bereits zum Bilanzstichtag bestehende Verpflichtungen, denen der (unbedingte) Anspruch eines Gläubigers auf ein bestimmtes Tun oder Unterlassen des Kaufmanns gegenübersteht (§ 194 des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB--).

Fallen rechtliche Entstehung und wirtschaftliche Verursachung einer Verbindlichkeit zeitlich auseinander, so ist für ihre Passivierung der frühere der beiden Zeitpunkte maßgebend (BFH-Urteil vom 23. September 1969 I R 22/66, BFHE 97, 164, BStBl II 1970, 104, 106). Dies bedeutet, dass entstandene Verbindlichkeiten unabhängig vom Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung bilanziell auszuweisen sind (Mayer-Wegelin in Küting/ Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 1995, § 249 HGB Rdnr. 107 f., m.w.N.; Crezelius, DB 1992, 1353, 1358, 1363; Bordewin, DB 1992, 1097, 1100; Günkel u.a., Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFSt-- 1990/91, 97, 108; vgl. auch Woerner, Steuerliche Vierteljahreszeitschrift --StVj-- 1993, 193, 207; Keßler, DStR 1996, 1430).

b) Die in der Literatur --insbesondere auch im Zusammenhang mit der Passivierung von Anpassungsverpflichtungen-- teilweise vertretene Auffassung, wonach das Realisationsprinzip zumindest sinngemäß auch auf rechtlich bereits entstandene Verbindlichkeiten mit der Folge anzuwenden sei, dass künftige Aufwendungen zu ihrer Erfüllung nur zu berücksichtigen sind, soweit sie Umsätze vor dem jeweiligen Bilanzstichtag alimentiert haben (vgl. z.B. Weber-Grellet in Schmidt, Einkommensteuergesetz, 19. Aufl., § 5 Rdnrn. 78, 384, m.w.N.; Herzig, DB 1990, 1341, 1347 f.; Moxter, Festschrift für Döllerer, 1988, 447, 456 f.; ders. in: Rechnungslegung, Festschrift für Forster, 1992, 427, 432; eingeschränkt Kempermann in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 5, B 84; möglicherweise auch Groh, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 1994, 90, 95) findet in der Rechtsprechung des BFH keine Stütze. Im Gegenteil hat der BFH einen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Inhalts, dass Aufwendungen den Erträgen zuzuordnen sind, durch die sie wirtschaftlich veranlasst sind, ausdrücklich abgelehnt (BFH-Urteil in BFHE 167, 334, BStBl II 1992, 600, 604). Es gibt weder einen handelsrechtlichen Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung, der es gebietet, Einnahmen in eine spätere Zeit zu verlagern, in welcher die Ausgaben (Kosten) anfallen, zu deren Deckung sie dienen, noch einen solchen, der fordert, Ausgaben (Kosten) in das Jahr zu verlagern, in welchem die Einnahmen zufließen, aus denen die Ausgaben gedeckt werden sollen (BFH-Urteile vom 19. Juni 1973 I R 206/71, BFHE 110, 116, BStBl II 1973, 774; vom 4. Mai 1977 I R 27/74, BFHE 123, 20, BStBl II 1977, 802; vom 29. November 1990 IV R 131/89, BFHE 168, 24, BStBl II 1992, 715).

§ 252 Abs. 1 Nr. 4 zweiter Halbsatz HGB fordert, Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Mit diesem Inhalt konkretisiert das Realisationsprinzip den Zeitpunkt, in dem Erzeugnisse und Dienste der Unternehmung als abgesetzte Leistungen und auf-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

grund des Umsatzaktes nunmehr Erlöse (Geld oder Forderungen) auszuweisen sind (vgl. Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 1987, 247, 251). Beschaffungsvorgänge sind erfolgsneutral zu behandeln, Erfolgsbeiträge mit der Folge der Besteuerung und möglicherweise Gewinnausschüttung nicht auszuweisen, bevor sie durch Absatzvorgänge bestätigt sind, damit die "entsprechende Geldwerdung quasisicher" ist (vgl. Siegel, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis --BFuP-- 1994, 1, 8). Dieser im Gesetz zum Ausdruck gekommenen Zielrichtung des Realisationsprinzips ist eine zusätzliche Abgrenzungsfunktion für Aufwendungen nicht zu entnehmen. Letztere folgt auch nicht aus dem im Gesetz gebrauchten Begriff "Gewinne". Denn zum einen umfassen realisierte Erlöse regelmäßig einen (kalkulierten) Gewinnbestandteil. Im Übrigen sind auch nach dem Verständnis des Realisationsprinzips zur Zeit der Beratungen des HGB in den gesetzgebenden Gremien mit Gewinnen offensichtlich Erträge im Sinne von Erlösen, nicht hingegen um Aufwendungen verminderte Nettoerlöse gemeint gewesen. In § 259 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchst. a des Regierungsentwurfs zum Bilanzrichtlinien-Gesetz (HGB-E) ist nämlich das Erfordernis, nur die am Abschlussstichtag realisierten Gewinne auszuweisen, eindeutig als Ausfluss des Vorsichtsprinzips gekennzeichnet worden. Diese Bestimmung sollte inhaltlich unverändert und lediglich sprachlich klarer gefasst in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB übernommen werden (vgl. BTDrucks vom 18. November 1985 10/4268, 99 f.; BRDrucks vom 19. März 1982 61/82, 87). Bei einem anderen Verständnis wäre die ebenfalls in § 252 Abs. 1 Nr. 4 erster Halbsatz HGB enthaltene Regelung zur Behandlung von Risiken und Verlusten (Imparitätsprinzip) weitgehend entbehrlich; im Übrigen bliebe ungeklärt, wann Erlöse im Rahmen von Verlustgeschäften als realisiert gelten. Das Realisationsprinzip ist damit systematisch dem Vorsichtsprinzip zugeordnet, d.h. auf die Nichterfassung nichtrealisierter Erträge gerichtet und begrenzt (vgl. Siegel, Festschrift für Forster, 585, 596, 603, 605; ders., BB 1993, 326; Budde/Geißler in Beck'scher Bilanzkommentar, 4. Aufl. 1999, § 252 HGB Rdnr. 43; Woerner, StVj 1993, 193, 207; Blümich/Schreiber, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 5 EStG Rdnr. 252; Keßler, DStR 1996, 1430).

c) Demgegenüber fordert jedoch das Imparitätsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 erster Halbsatz HGB die Berücksichtigung aller vorhersehbarer Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind. Diesem Gebot imparitätischer Behandlung widerspricht es, den Ausweis von Risiken und Verlusten erst mit der Realisierung der damit zu erzielenden Erträge vorzusehen.

Unabhängig vom Imparitätsprinzip --insoweit aber mit paralleler Zielrichtung-- verlangen auch die Gebote des zutreffenden Vermögensausweises und der Vollständigkeit des Jahresabschlusses (§ 242 Abs. 1 i.V.m. § 246 Abs. 1 HGB) den Ausweis vorhersehbarer und hinreichend konkretisierter Risiken bereits mit ihrer Entstehung (vgl. auch Woerner, StVj 1993, 193, 204; Siegel, Festschrift für Forster, 604; ders., BFuP 1994, 20; Crezelius, DB 1992, 1361); nach § 246 Abs. 2 HGB dürfen Aufwendungen zudem nicht mit Erträgen verrechnet werden. Der unterlassene Ausweis einer bestehenden, wenn auch noch nicht fälligen Verpflichtung würde einen Verstoß gegen dieses Gebot begründen mit der Folge eines unrichtigen Bilanzausweises.

Auch wenn betriebswirtschaftliche Grundsätze (wie etwa das sog. "matching principle") für eine Nettorealisation zum Zweck eines ausgeglichenen Ergebnisausweises über mehrere Perioden sprechen sollten, hat sich die bilanzrechtliche Beurteilung auf der Grundlage der "Zivilrechtsstruktur" (vgl. kritisch Moxter, Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1995, 311, 312 f.), insbesondere des kodifizierten Handelsrechts und der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung an dem Ziel auszurichten, die Bilanz im Rechtssinne, d.h. als stichtagsbezogene Vermögensübersicht zum Zwecke einer periodischen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich vollständig und zutreffend festzustellen.

Nicht zuletzt widerspricht eine unterbliebene Passivierung bestehender Verbindlichkeiten mit dem Hinweis auf die funktionelle Verknüpfung der Aufwendungen mit der zukünftigen betrieblichen Tätigkeit dem Gebot, sowohl bei der Bewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) als auch bei der Bilanzierung dem Grunde nach von der Fortführung des unveränderten Unternehmens auszugehen

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

(Going-Concern-Prinzip). Es fordert die bilanzielle Berücksichtigung aller Verpflichtungen, die bei der zum maßgeblichen Stichtag unterstellten unveränderten Fortführung des Betriebs mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu erfüllen sein werden. Das Gebot gilt nur dann nicht, wenn der Erfüllung der Verpflichtungen tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen (vgl. auch Keßler, DStR 1996, 1430). Die hypothetische Möglichkeit der zwischenzeitlichen Änderung oder Aufgabe des Betriebs ist hierfür nicht ausreichend. Bei dieser Betrachtung kann auch nicht entscheidend sein, ob die Aufwendungen unausweichlich oder nur mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu erwarten sind.

Die abstrakte Verweisung auf die künftige betriebliche Tätigkeit im BMF-Schreiben in DB 1988, 2279 verlässt letztlich eine konkrete Zuordnung von Aufwendungen zu Erträgen und lässt daher ungeklärt, zu welchem Zeitpunkt der künftigen Fortführung des Betriebes eine ungewisse Verbindlichkeit auszuweisen ist. Sie würde systematisch sogar dazu führen, Verpflichtungen wie vorliegend zu keinem Zeitpunkt bilanziell zu berücksichtigen.

4. Der Senat kann dennoch nicht durcherkennen. Die Bildung einer Rückstellung scheidet aus, soweit der nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages 30. September 1989 --auf die ausschließlich abzustellen ist-- künftig zu erwartende Aufwand der Klägerin zur Auf- oder Umrüstung der Spänetrocknungsanlage als Herstellungsaufwand zu aktivieren war (BFH-Urteile vom 30. Januar 1990 VIII R 183/85, BFH/NV 1990, 504; vom 19. August 1998 XI R 8/96, BFHE 186, 417, BStBl II 1999, 18; vgl. auch § 5 Abs. 4 b EStG 1999). Im Wege der Passivierung ist lediglich Aufwand zu antizipieren, der sich nach dem Stichtag im Sinne der Finanzbuchhaltung (pagatorisch) als solcher auswirkt. Dies ist insoweit nicht der Fall, als er zu aktivieren ist. Herstellungsaufwand umfasst die Aufwendungen für die Herstellung eines Wirtschaftsgutes, seine Erweiterung oder eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB). Ob im Streitfall vor allem die letztere Voraussetzung vorliegt, vermag der Senat aufgrund der Feststellungen des FG nicht zu entscheiden. Er verweist die Sache daher an das FG zurück, damit es die notwendigen Feststellungen trifft.

Bei seiner erneuten Entscheidung wird das FG allerdings zu beachten haben, dass die von der Klägerin aufgrund der behördlichen Anordnung zu bewirkende Minderung der Emissionswerte allein nicht zu einer wesentlichen Verbesserung der Anlage führen kann, weil sie ihr lediglich den zeitgemäßen Standard verleiht. Eine Verbesserung ist in diesem Sinne erst dann wesentlich, wenn über die zeitgemäße Erneuerung hinaus nach objektiven Maßstäben der Gebrauchswert des Wirtschaftsguts im Ganzen deutlich erhöht wird. Die Maßnahmen müssen somit zu einer höherwertigen Nutzbarkeit führen (BFH-Urteile vom 17. Juni 1997 IX R 30/95, BFHE 183, 470, BStBl II 1997, 802; vom 10. Juni 1992 I R 9/91, BFHE 169, 31, BStBl II 1993, 41; vgl. auch Bordewin, DB 1994, 1685). Dies ist auf der Grundlage der individuellen betrieblichen Zielsetzung zu beurteilen.

Soweit die begehrte Rückstellungsbildung wegen Aktivierungspflicht der Aufwendungen ausscheidet, ist vom FG zudem die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung auf die bestehende Spänetrocknungsanlage zum 30. September 1989 zu prüfen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG; vgl. BFH-Urteil in BFHE 172, 456, BStBl II 1993, 891). Eine zur Aktivierung führende wesentliche Verbesserung kann auch darauf beruhen, dass zuvor bestehende Gründe für eine Wertminderung beseitigt werden.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
Oberste Finanzbehörden der Länder 14.3.2016 - O 2000
BMF 14.3.2016 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 23.3.2015 - O2000
BMF 23.3.2015 - 0 2000
Oberste Finanzbehörde der Länder 24.3.2014 - O 2000
BMF 24.3.2014 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 9.4.2013 - O 2000

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BMF 9.4.2013 - O 2000
BMF 27.3.2012 - O 2000
BMF 4.4.2011 - O 1000
BMF 23.4.2010 - O 1000
Oberfinanzdirektion Münster 19.11.2008 - S 2230
OFD Hannover 28.8.2008 - S 2137
BMF 29.3.2007 - O 1000
OFD München 31.1.2003 - S 2137
BMF 21.1.2003 - S 2137

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:

FG Berlin-Brandenburg 10.6.2020 - 9 V 9266/19
BFH 20.11.2019 - XI R 46/17
BFH 22.5.2019 - XI R 40/17
FG Nürnberg 25.4.2019 - 4 K 1050/17
BFH 13.2.2019 - XI R 42/17
BFH 27.9.2017 - I R 53/15
BFH 15.3.2017 - I R 11/15
BFH 25.1.2017 - I R 70/15
BFH 9.11.2016 - I R 43/15
FG Niedersachsen 24.10.2013 - 6 K 128/11
BFH 6.2.2013 - I R 62/11
FG Hessen 30.10.2012 - 1 K 1264/07
BFH 21.9.2011 - I R 50/10
BFH 8.9.2011 - IV R 5/09
BFH 27.1.2010 - I R 103/08
FG Niedersachsen 24.8.2009 - 9 K 547/05
FG Sachsen 2.7.2008 - 4 K 2020/03
BFH 13.12.2007 - IV R 85/05
FG Niedersachsen 12.4.2007 - 10 K 415/00
FG Bremen 14.12.2006 - 1 K 178/04 (3)
FG Köln 10.5.2006 - 13 K 67/03
FG Niedersachsen 9.3.2006 - 6 K 109/03
FG Saarland 7.2.2006 - 1 K 330/02
BFH 30.11.2005 - I R 110/04
FG München 28.6.2005 - 6 K 2749/03
FG Bremen 26.8.2004 - 1 K 99/04 (1)
FG Sachsen 12.11.2002 - 6 V 1897/02
FG München 6.9.2002 - 12 V 113/02
BFH 30.1.2002 - I R 71/00

Fundstelle(n):

BB 2001 S. 1672 Nr. 33
BB 2001 S. 1893 Nr. 37
BFH/NV 2001 S. 1334 Nr. 10
BFHE S. 216 Nr. 196
BStBl II 2003 S. 121 Nr. 3
DB 2001 S. 1698
DB 2001 S. 1698 Nr. 32
DStR 2001 S. 1384
DStR 2001 S. 1384 Nr. 33

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

DStRE 2001 S. 923 Nr. 17
FR 2001 S. 897 Nr. 17
INF 2001 S. 602 Nr. 19
NWB JAAAA-96700

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.