

immer wieder neu beauftragt. Seine Tätigkeit bei der Fa. X hatte er bereits im Vorjahr aufgenommen. Von Oktober bis Dezember 1998 war er bereits wöchentlich jeweils mehrere Tage bei der Fa. X tätig gewesen.

Das FA lehnte es ab, Verpflegungsmehraufwandspauschalen für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen in B zu gewähren. Das FG wies die Klage des Unter-

nehmensberaters ab (FG München, Urteil vom 3.12.2009, 11 K 1111/06, Haufe-Index 2387181, EFG 2010, 1893)

### Entscheidung

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück.

Roger Görke

## Rückstellungen für Kostenüberdeckungen eines kommunalen Zweckverbandes

### Leitsatz

1. Ist eine sog. Kostenüberdeckung nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Vorschriften (hier: nach § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 SächsKAG für die Nutzungsentgelte im Rahmen der öffentlichen Wasserversorgung) in der folgenden Kalkulationsperiode auszugleichen (Rückgabe der Kostenüberdeckung durch entsprechende Preiskalkulation der Folgeperiode), liegt eine rückstellungsfähige ungewisse Verbindlichkeit vor.

2. Das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG setzt voraus, dass sich der Anspruch des Gläubigers nur auf künftiges Vermögen (nicht: auf am Bilanzstichtag vorhandenes Vermögen) des Schuldners bezieht. An einer aktuellen wirtschaftlichen Belastung des Vermögens des Schuldners bestehen bei einer Rückgabe der Kostenüberdeckung durch entsprechende Preiskalkulation der Folgeperiode keine begründeten Zweifel, wenn der Betrieb, der die zukünftigen Einnahmen und Gewinne erwirtschaftet, mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit für die Dauer der Ausgleichsperiode aufrechterhalten und damit die Erfüllung der Ausgleichsverpflichtung realisiert wird.

### BFH, Urteil vom 6.2.2013 – I R 62/11

Volltext digital: Haufe-Index 3725261

Kommentierung digital: Haufe-Index 3958351

**Normenkette:** § 5 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2a EStG 2002, § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 SächsKAG

### Praxis-Hinweise

1. Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 SächsKAG dürfen die kommunalen Gebühren höchstens so bemessen werden, dass die Gesamtkosten (§§ 11 bis 13) der Einrichtung gedeckt werden.

§ 10 Abs. 2 Satz 1 SächsKAG sieht vor, dass die Kosten bei der Gebührenbemessung in einem mehrjährigen Zeitraum berücksichtigt werden können, der jedoch höchstens fünf Jahre umfassen soll. Kostenüberdeckungen, die sich am Ende des Bemessungszeitraums ergeben, sind nach § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 SächsKAG innerhalb der folgenden fünf Jahre auszugleichen.

Auf dieser landesrechtlichen Basis hatte die im Besprechungsfall klagende Körperschaft des öffentlichen Rechts als kommunaler Wasserversorger seine „Preise“ für einen Drei-Jahres-Zeitraum kalkuliert. Für die erhobenen „Überdeckungen“ hatte der Versorger entsprechende Rückstellungen gebildet.

2. Der BFH hat dem prinzipiell beigeplant:

a) § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 SächsKAG begründet zwar keine Verpflichtung **gegenüber den Kunden der jeweiligen Kalkulationsperiode** auf Herausgabe des der Kostenüberdeckung entsprechenden anteiligen Entgelts. Bei der Verpflichtung handelt es sich insoweit **nicht** um eine **Außenverpflichtung**.

Es besteht danach aber eine hinreichend **konkretisierte Verpflichtung** kraft öffentlichen Rechts aus der verbindlichen Anweisung des § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 SächsKAG, die Kostenüberdeckung gegenüber den Kunden in der nachfolgenden Preiskalkulationsperiode „auszugleichen“. Diese Verpflichtung ist „real“; ihr kann sich der Versorger nicht entziehen und es handelt sich dabei **nicht** nur um eine **bloße kalkulatorische Anweisung**.

b) Der Rückstellungsbildung steht nicht entgegen, dass infolge einer Verrechnung der Kostenüberdeckung in der Preiskalkulation der nachfolgenden Periode in jener **nicht der Aufwand erhöht**, sondern die **Einnahmen vermindert** werden. Die Verbindlichkeitsrückstellung soll im Interesse eines periodengerechten Gewinnausweises gewährleisten, dass am Bilanzstichtag verursachte potenziell gewinnmindernde Faktoren in der Bilanz berücksichtigt werden. Es kann dafür keinen Unterschied ma-

chen, ob die spätere Erfüllung einer bestehenden Verbindlichkeit zu einer Erhöhung des Aufwands oder zu einer Verminderung der Einnahmen führt.

c) Es greift auch nicht das **Ausweisverbot des § 5 Abs. 4a EStG für sog. schwebende Geschäfte**. Auch wenn die Verrechnung voraussichtlich überwiegend „Alt-Kunden“ zugute kommt, ist die Ausgleichsverpflichtung nicht in das konkrete Schuldverhältnis, das der Wasserversorgung mit dem einzelnen Kunden zugrunde liegt, einbezogen. Der Ausgleich im Rahmen der Preiskalkulation der Folgeperiode erfolgt unabhängig von einem Fortbestand des Schuldverhältnisses und begünstigt alle Abnehmer der Folgeperiode, unabhängig davon, inwieweit sie durch Entgeltzahlungen der Vorperiode zu der Kostenüberdeckung wirtschaftlich beigetragen haben.

d) Dem einkommensmindernden Ansatz der Kostenüberdeckung steht schließlich nicht das **Ausweisverbot des § 5 Abs. 2a EStG** entgegen. Zwar sind hiernach 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. Ein Passivierungsverbot kommt in Betracht, wenn sich der Rückforderungsanspruch des Gläubigers nur auf künftiges, nicht aber auf vorhandenes Vermögen des Schuldners am Bilanzstichtag erstreckt.

Der Wasserversorger ist infolge der Kostenüberdeckung indessen bereits gegenwärtig einer **aktuellen wirtschaftlichen Belastung** des Vermögens ausgesetzt. Die für ihn unausweichliche Pflicht zur Gebührenermäßigung in der folgenden Kalkulationsperiode ist ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach folglich eine **bloße Modalität der Erfüllung** der bereits unbedingt und uneingeschränkt bestehenden Schuld. Der Betrieb, der die zukünftigen Einnahmen/Gewinne erwirtschaftet, wird aus der Sicht des Bilanzstichtags mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit für die Dauer der Ausgleichsperiode aufrechterhalten, wodurch die Erfüllung der Ausgleichsverpflichtung dann auch umgesetzt (werden) wird.

3. Vor allem in dem Letzteren steckt der weiterführende – und von kommunalen und landesgesetzlichen Besonderheiten „befreite“ – **Kerngehalt des Urteils**. Sie entschärft gewissermaßen die recht rigide, rein zukunftsbezogene Sichtweise, welche der BFH in seinem noch jüngst ergangenen **Urteil vom 30.11.2010, I R 100/10** (BStBl II 2012, 332, BFH/NV 2012, 631, BFH/PR 2012, 149) eingenommen hat.

Im „going concern“ des lebenden Unternehmens fehlt einer Verpflichtung, die erst aus künftigen Gewinnen und Einnahmen zu erfüllen ist, auch dann der nach § 5 Abs. 2a EStG schädliche Zukunfts-

bezug, wenn die Schuld bereits in der Vergangenheit „angelegt“ ist, die – bezogen auf den Bilanzstichtag – erst künftige Erfüllung sich aber lediglich als „Erfüllungsmodalität“ dartut. Die Erfüllung wird also eher „zufällig“ aus künftigen Geldern gespeist; die Verbindlichkeit als solche hängt davon nicht ab.

4. Alles in allem kommt der Entscheidung für die beteiligten Verkehrskreise weitreichende Bedeutung zu, nicht nur für die Wasserwirtschaft, sondern vor allem für die Energieversorger, bei denen nach § 5 ARegV, § 11 StromNEV und § 10 Gas NEV teilerperiodisch regelmäßig entsprechende „Übergebühren“ erwirtschaftet werden. In all diesen Fällen will das BMF die Bildung von Rückstellungen für die „Übererhebung“ aus Gründen „schwebender Geschäfte“ bislang versagen (BMF, Schreiben vom 28.11.2011, BStBl I 2011, 1111), das aber – wie das Besprechungsurteil zeigt – wohl zu Unrecht.

## Sachverhalt

Kläger ist ein Zweckverband verschiedener Städte und Gemeinden in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts mit Sitz in Sachsen. Er hat in seinem Verbandsgebiet die Aufgabe der Wasserversorgung und der Abwasserbeseitigung. Er erfüllt seine Aufgaben nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, ohne einen Gewinn anzustreben.

In der Preiskalkulationsperiode (den Streitjahren) 2003 bis 2006 erzielte der Kläger ausweislich von Nachkalkulationen jeweils Kostenüberdeckungen. Diese wurden im Beschluss der Preiskalkulation für den Zeitraum 2007 bis 2011 „vollständig in die Preiskalkulation eingestellt“ und wirkten somit in der Folgeperiode preismindernd. Für die Kostenüberdeckungen wurden entsprechende Rückstellungen gebildet.

Das FA rechnete die Rückstellungen einkommenserhöhend hinzu und setzte die KSt entsprechend fest. Die dagegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg (Sächsisches FG, Urteil vom 10.8.2011, 1 K 1487/07, Haufe-Index 2745351, EFG 2012, 820).

## Entscheidung

Der BFH hob das FG-Urteil auf und verwies die Sache zur weiteren Sachaufklärung zurück:

Im Kern sei dem Kläger beizupflichten und er habe die Rückstellungen zu Recht gebildet, weil die künftigen Ausgleichsverpflichtungen hinsichtlich der „übererhobenen“ Kommunalgebühren realisiert seien.

Doch bedürfe es weiterer Aufklärung des nicht revisiblen Landesrechts in Sachsen, und zwar vor allem betreffend die Frage danach, ob die Verpflichtung

des Klägers nur zum Abschluss der Preiskalkulationsperiode (im Streitfall: zum 31.12.2006) zu berücksichtigen sei, oder auf der Grundlage der Nachkal-

kulationen mit den entsprechenden Teilbeträgen in den einzelnen Streitjahren.

Prof. Dr. Dietmar Gosch

## Gleichstehender Rechtsakt i. S. v. §§ 7h, 7i EStG

### Leitsatz

Ein erst nach Ablauf seiner befristeten Unwiderruflichkeit angenommenes, notarielles Kaufangebot stellt keinen „gleichstehenden Rechtsakt“ i. S. v. § 7h Abs. 1 Satz 3 bzw. § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG dar.

### BFH, Urteil vom 19.2.2013 – IX R 32/12

Volltext digital: *Haufe-Index 3725263*

Kommentierung digital: *Haufe-Index 3958355*

Normenkette: § 7h, § 7i EStG

### Praxis-Hinweise

Das Steuerrecht begünstigt Investitionen in Gebäude, die in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen liegen oder bei denen es sich um ein Baudenkmal handelt, durch erhöhte Absetzungen (§§ 7h, 7i EStG).

1. Der Steuerpflichtige kann nach § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG diese erhöhten Absetzungen im Jahr des Abschlusses der fraglichen Maßnahme und in den folgenden Jahren **auch für Anschaffungskosten** in Anspruch nehmen, die auf Sanierungsmaßnahmen oder Erhaltungskosten für ein Baudenkmal (als Herstellungskosten) entfallen, soweit diese **nach** dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags **oder eines gleichstehenden Rechtsakts** durchgeführt worden sind.
2. Mit einem obligatorischen Erwerbsvertrag wird zum einen eine beidseitige Bindung von Voreigentümer und Erwerber definiert, zum anderen – notariell beurkundet – ein objektiv eindeutiger Zeitpunkt hierfür festgelegt. Da das Gesetz mit „obligatorischer Erwerbsvertrag“ und „gleichstehender Rechtsakt“ gleichwertige alternative Begünstigungsvoraussetzungen formuliert, sind an den gleichstehenden Rechtsakt hinsichtlich seiner Rechtsbindung und der Rechtsklarheit dieselben Anforderungen zu stellen wie an den obligatorischen Erwerbsvertrag.
3. Der Begriff des obligatorischen Erwerbsvertrags umfasst insbesondere Kauf oder Tausch eines bebauten Grundstücks; maßgebender Zeitpunkt für

den Erwerb ist die formgerechte schuldrechtliche Erwerbsverpflichtung, von der sich kein Beteiligter mehr einseitig lösen kann. Parallel hierzu sind gleichstehende Rechtsakte, insbesondere der **Erbfall**, das **Vermächtnis** nach Annahme, der **Zuschlag** im Zwangsversteigerungsverfahren oder der Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft, **nicht** aber ein unwiderrufliches notarielles Kaufangebot. Denn ein solches begründet weder eine beidseitige Verpflichtung noch definiert es einen konkreten Erwerbszeitpunkt.

### Sachverhalt

Der Steuerpflichtige gab gegenüber dem Bauträger am 10.7.2003 ein notariell beurkundetes Vertragsangebot zum Abschluss eines Bauträgervertrags über eine Wohneinheit ab, das befristet unwiderruflich war.

Das Vertragsangebot enthält u. a. folgende **Klausel**: „Der Anbieter hält sich an dieses Angebot vier Monate gerechnet ab heute unwiderruflich gebunden. Der Angebotsempfänger kann das Angebot bis zu diesem Termin annehmen. Nach Ablauf der Frist erlischt das Angebot nicht von selbst, kann jedoch durch den Anbieter jederzeit widerrufen werden.“

Mit notariell beurkundeter Erklärung vom 11.11.2003 nahm der Bauträger das Angebot an. Das FA berücksichtigte beim Steuerpflichtigen erhöhte Absetzungen nach §§ 7h, 7i EStG nur in geringem Umfang. Begünstigte Sanierungsaufwendungen lägen zwar vor, seien aber überwiegend bereits vor der Annahme des Vertragsangebots durch den Bauträger am 11.11.2003 erbracht worden. Demgegenüber meint der Steuerpflichtige, es komme auf das Angebot an. Erst danach seien fast alle begünstigten Sanierungsaufwendungen erbracht worden. Das FG (Sächsisches FG, Urteil vom 6.12.2011, 6 K 1557/10, *Haufe-Index 3200685*) folgte der Auffassung des FA.

### Entscheidung

Der BFH bestätigte die Entscheidung des FG und wies die Revision des Klägers zurück. Wie sich aus den in den Praxis-Hinweisen ergebenden Maßstä-