

Ansammlungsrückstellung: Stichtagsbezogene Anpassung des  
Ansammlungszeitraums

Auch beim Ausweis von Rückstellungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist (sog. Ansammlungsrückstellung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG 2002), ist das Stichtagsprinzip zu beachten. Wird deshalb das einer Beseitigungspflicht für Bauten auf fremdem Grund und Boden zugrunde liegende Rechtsverhältnis (hier: Miet- und Pachtvertrag) über das zunächst festgelegte Vertragsende hinaus --sei es durch Änderung des bisherigen Vertrags, sei es durch Begründung eines neuen Rechtsverhältnisses-- (wirtschaftlich) fortgesetzt, ist dieser verlängerte Nutzungszeitraum auch dem Rückstellungsausweis zugrunde zu legen.

AO § 367 Abs. 2a

EStG 2002 § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d, § 6 Abs. 1 Nr. 3a  
Buchst. e

GewStG 2002 § 7 Satz 1

KStG 2002 § 8 Abs. 1 Satz 1

HGB § 242 Abs. 1, § 249 Abs. 1 Satz 1, § 249 Abs. 2 Satz 2,  
§ 252 Abs. 1 Nr. 4

HGB a.F. § 249 Abs. 3 Satz 2

Urteil vom 2. Juli 2014

I R 46/12

Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 10. Mai 2012 6 K 108/10  
(EFG 2012, 1628)

## G r ü n d e

### A.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, betrieb im Streitjahr 2004 den Handel mit Natur- und Kunststeinen auf dem gemieteten Grundstück H-Straße in ..., das im Eigentum der X steht. Grundlage der Nutzung war für den Zeitraum Juni 1984 bis September 1991 ein Unterpachtvertrag mit der S-GmbH, die ihrerseits das Grundstück --unter Einräumung eines Vorpachtrechts-- von X gepachtet hatte; nach § 2 Abs. 2 des Unterpachtvertrags erklärte sich die S-GmbH bereit, nach Ablauf des Unterpachtvertrags über ein direktes Pachtverhältnis zwischen der Klägerin und der Grundstückseigentümerin zu verhandeln. Ein solches Pachtverhältnis ist zwischen der Klägerin und X mit Vertrag vom 25. August 1992 für den Zeitraum Oktober 1991 bis September 2001 --wiederum verbunden mit einem Vorpachtrecht-- vereinbart worden (im Folgenden: Pachtvertrag); der Nutzungszeitraum wurde aufgrund des Nachtrags vom 4. März 1996 bis September 2011 verlängert. Vor Ablauf dieses Zeitraums ist der Pachtvertrag jedoch mit weiterer Vereinbarung vom 8. Juli 2003 aufgehoben und ein Mietvertrag zwischen der Klägerin und X mit einer festen Mietzeit bis Juni 2018 geschlossen worden (im Folgenden: Mietvertrag); der Klägerin steht hierbei das Recht zu, den Mietvertrag zweimal um (jeweils) fünf Jahre zu verlängern.

2 Die Klägerin war nach allen Verträgen verpflichtet, die auf dem Grundstück H-Straße befindlichen Bauten (Anlagen, Einrichtungen und verlegte Leitungen) zum Ende des (jeweiligen) Nutzungsverhältnisses zu beseitigen, sofern nicht ein ihr nachfolgender Nutzungsberechtigter (Mieter, Pächter) die Baulichkeiten sowie die Beseitigungspflicht übernimmt. Nach den Fest-

stellungen des Finanzgerichts (FG) hatte sie spätestens in ihrem Jahresabschluss 1996 die vollen Abbruchkosten zurückgestellt. Zum Ende des Streitjahres, in dem die Klägerin einen Anbau an ihr Bürogebäude (einschließlich Außenanlagen und Hofbefestigungen) fertiggestellt hatte, belief sich die Rückstellung auf 110.024,86 €; hieraus ergab sich gegenüber dem Vorjahr (2003) eine Erhöhung um 2.368,86 €. Beide Beträge wurden nicht abgezinst.

3 Im Anschluss an eine Außenprüfung änderte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nach § 164 der Abgabenordnung (AO) mit Bescheiden vom 17. September 2009 für das Streitjahr die Festsetzung der Körperschaftsteuer sowie des Gewerbesteuermessbetrags. Ausgehend von dem im April 2009 abgegebenen Angebot eines Abbruchunternehmens (einschließlich Gutachterkosten: 137.162 €) verteilte es die Rückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) --i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) sowie § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002)-- auf den Zeitraum von Juni 1984 bis Juni 2018 und zinste den zum Ende des Streitjahres ermittelten Betrag gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 2002 ab.

4 Der Einspruch der Klägerin gegen die sonach ergangenen Steuerbescheide hatte lediglich insoweit Erfolg, als das FA einen Berechnungsfehler bei der Bestimmung des Ansammlungszeitraums bereinigte. Hierdurch erhöhte sich die Ansammlungsrückstellung vor Abzinsung auf 82.834 € und der abgezinsten (gewinnmindernde) Rückstellungsbetrag auf 40.258 €. Im Übrigen hat es den Einspruch durch Teil-Einspruchsentscheidung nach § 367 Abs. 2a AO zurückgewiesen. Das FA hat hierbei darauf hingewiesen, dass es über die Abzinsung der Ansammlungsrückstellung nicht entscheide, da zur Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung

ein Verfahren beim Bundesfinanzhof (BFH), Az. IV R 32/07, anhängig sei.

5 Während des anschließenden Klageverfahrens (Az. 6 K 108/10) hat das FA den Einspruch im Anschluss an das BFH-Urteil vom 5. Mai 2011 IV R 32/07 (BFHE 233, 524, BStBl II 2012, 98) mit End-Einspruchsentscheidung vom 29. November 2011 als unbegründet zurückgewiesen. Die daraufhin erhobene (weitere) Klage (Az. 6 K 5/12) --über die gemeinsam mit der Klage 6 K 108/10 verhandelt worden ist-- hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung zurückgenommen, nachdem das FA zugesagt hatte, mit Rücksicht auf die zwischen den Beteiligten nicht mehr streitige Abzinsung der Rückstellung gemäß § 52 Abs. 16 (Satz 11 i.V.m. Satz 12 und 14) EStG 2002 zum Ende des Streitjahres eine Rücklage in Höhe von 18.383 € anzuerkennen.

6 Unter Berücksichtigung weiterer Hinweise des FG zu dem im Streitjahr errichteten Anbau sowie dazu, dass das Angebot des Abbruchunternehmens auf den Preisverhältnissen des Jahres 2009 beruht, hat die Klägerin im Klageverfahren 6 K 108/10 beantragt, die Rückstellung vor Abzinsung in Höhe von 122.530 € anzuerkennen und auf 59.550 € abzuzinsen.

7 Dem hat die Vorinstanz entsprochen, da ein neuer Miet- oder Pachtvertrag über ein Grundstück, für das bereits eine Ansammlungsrückstellung gebildet wurde, nicht zu einer Neuberechnung des Ansammlungszeitraums führe (Niedersächsisches FG, Urteil vom 10. Mai 2012 6 K 108/10, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1628).

8 Entsprechend seiner Zusage hat das FA nach Ergehen des vorinstanzlichen Urteils mit Bescheiden vom 31. Juli 2012 für das Streitjahr die Festsetzung der Körperschaftsteuer sowie des

Gewerbsteuerermessbetrags (erneut) geändert. Neben der Rücklage (18.383 €) wurde die Rückstellung nach Abzinsung mit 35.984,44 € angesetzt. Die Körperschaftsteuer 2004 beläuft sich hiernach auf 166.802 €, der Gewerbesteuerermessbetrag 2004 auf 33.370 €. Beide Beträge sind zwischen den Beteiligten rechnerisch nicht umstritten. Streitig ist allein, ob --wie vom FA auch weiterhin vertreten-- die Rückstellung auf den Ansammlungszeitraum bis einschließlich Juni 2018 zu verteilen ist.

9 Mit der hierauf gestützten Revision beantragt das FA sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

B.

11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Klageabweisung. Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass der Ansammlungszeitraum für die Verpflichtung der Klägerin, die auf dem Grundstück H-Straße errichteten Gebäude zum 30. Juni 2018 zu beseitigen, am Bilanzstichtag des Streitjahres (31. Dezember 2004) bereits abgelaufen war.

12 I. Das Urteil der Vorinstanz ist schon aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.

13 1. Gegenstand des anhängigen Rechtsstreits sind die während des Revisionsverfahrens ergangenen Änderungsbescheide vom 31. Juli 2012. Sie sind nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) an die Stelle der Bescheide vom 17. September 2009 (in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 8. Februar 2010) getreten. Ein solcher Austausch des Verfah-

rensgegenstands kann auch nach Ergehen einer finanzgerichtlichen Entscheidung stattfinden (§ 121 Satz 1 FGO; Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 68 Rz 20, m.w.N.). Das vorinstanzliche Urteil, das zu einem in seinen Rechtswirkungen suspendierten Bescheid ergangen ist, muss deshalb --ohne weitere Sachprüfung-- schon aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben werden (ständige Rechtsprechung, Senatsurteil vom 20. Oktober 2010 I R 117/08, BFHE 232, 15). Unberührt hiervon bleiben jedoch die tatsächlichen Feststellungen des FG; sie bilden weiterhin die Grundlage für die Revisionsentscheidung des Senats.

- 14 2. Die vorgenannten Grundsätze sind auch zu beachten, wenn der Änderungsbescheid an die Stelle des durch eine Teil-Einspruchsentscheidung gemäß § 367 Abs. 2a AO bestätigten oder geänderten Steuer- oder Steuermessbescheids tritt (BFH-Urteil vom 5. Februar 2014 X R 22/12, BFHE 244, 49, BStBl II 2014, 388). Zwar dürften im Falle der Klage gegen eine Teil-Einspruchsentscheidung die von der Finanzbehörde nach § 367 Abs. 2a Satz 2 AO ausgeklammerten Besteuerungsgrundlagen (hier: Abzinsung der Rückstellung) nicht Gegenstand der gerichtlichen Überprüfung der Teil-Einspruchsentscheidung sein (möglicherweise a.A. Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 367 AO Rz 488). Dies bedarf jedoch ebenso wenig einer abschließenden Beurteilung wie die weiter gehende Frage danach, ob dieser Grundsatz dann zu durchbrechen sein könnte, wenn --wie vorliegend-- die End-Einspruchsentscheidung im Zuge des finanzgerichtlichen Verfahrens bestandskräftig (hier: durch Klagerücknahme) geworden ist (vgl. hierzu auch Birkenfeld, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 367 AO Rz 566: gerichtliche Endentscheidung über die festzusetzende Steuer). Beides kann im Streitfall unentschieden bleiben, weil zwischen den Beteiligten (zwischenzeitlich) Einvernehmen darüber besteht, dass die

angefochtenen Bescheide --mit Ausnahme der nach wie vor umstrittenen Frage nach dem Ansammlungszeitraum (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG 2002)-- rechtmäßig sind und auch für den Senat unter Berücksichtigung der Feststellungen der Vorinstanz sowie der ihm vorgelegten Akten kein Anhalt dafür besteht, dass die Bescheide (vorbehaltlich der Bestimmung des Ansammlungszeitraums) die Klägerin in rechtswidriger Weise beschweren. Letzteres gilt insbesondere im Hinblick darauf, dass --ausgehend von der Anerkennung des Rückstellungsausweises dem Grunde nach (s. hierzu nachfolgend unter II.2.)-- der Rückstellung die Wertverhältnisse (Preisverhältnisse) des Bilanzstichtags zugrunde zu legen sind (vgl. auch zur Rechtsentwicklung BFH-Urteil in BFHE 233, 524, BStBl II 2012, 98) und für den "Abzinsungsertrag" (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 2002) einer solchen "Alt-Rückstellung" nunmehr nach den Änderungsbescheiden vom 31. Juli 2012 eine gewinnmindernde Rücklage gemäß § 52 Abs. 16 Satz 8 und 10 i.V.m. Satz 7 EStG 2002 angesetzt wird (dazu BFH-Urteil in BFHE 233, 524, BStBl II 2012, 98; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 26. Mai 2005, BStBl I 2005, 699 Rz 35 ff.).

15 II. Die Klage ist unbegründet.

16 1. Nach § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind Rückstellungen u.a. für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die Vorschrift, die als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auch bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer sowie des Gewerbesteuermessbetrags zu beachten ist (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 und § 7 Satz 1 GewStG 2002), erfasst auch sog. echte Ansammlungsrückstellungen, deren Kennzeichen darin besteht, dass der Rückstellungsbildung am Bilanzstichtag rechtlich bereits begründete Verbindlichkeiten zugrunde liegen, deren Entstehen aber bei wirt-

schaftlicher Betrachtung auch auf zukünftige Wirtschaftsjahre entfällt. Während im handelsrechtlichen Schrifttum hierzu teilweise die Auffassung vertreten wird, dass es zulässig sei, die Verbindlichkeit im Zeitpunkt des sie auslösenden Ereignisses in voller Höhe auszuweisen (Schubert in Beck Bil-Komm., 9. Aufl., § 253 Rz 164, m.w.N.; nicht eindeutig Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW), Stellungnahme zur Rechnungslegung IDW RS HFA 34, IDW Fachnachrichten 2013, 53, 55, Rz 18), hat der BFH bereits bezüglich der Rechtslage bis einschließlich 1998 entschieden, dass der Rückstellungsaufwand --ausgehend von den Preisverhältnissen des jeweiligen Bilanzstichtags (Stichtagsprinzip)-- den Wirtschaftsjahren bis zur Erfüllung der Verbindlichkeit zuzuordnen ist und damit auch den Gewinn der Folgeperioden (anteilig) belastet (Senatsurteil vom 19. Februar 1975 I R 28/73, BFHE 115, 218, BStBl II 1975, 480; BFH-Urteil vom 28. März 2000 VIII R 13/99, BFHE 191, 517, BStBl II 2000, 612).

17 Hiervon unberührt blieb indes, dass diese ratierliche Rückstellungsbildung auf der allgemeinen Bewertungsvorschrift des § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB a.F. fußte, nach der Rückstellungen mit ihrem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Betrag, d.h. mit ihrem voraussichtlichen Erfüllungsbeitrag zu bewerten sind (Senatsurteil vom 30. November 2005 I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251, m.w.N.; siehe nunmehr auch § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB n.F. sowie hierzu Senatsurteil vom 11. Oktober 2012 I R 66/11, BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676, jeweils m.w.N.). Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) hat der Gesetzgeber für Zwecke des steuerbilanziellen Ausweises in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG 1997 n.F./2002 spezialgesetzlich verfügt, dass Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen mit den Einzelkosten und den angemessenen

Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG 2002; dazu Senatsurteil in BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676) und Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 EStG 2002). Beide Regeln verdrängen zwar einen höheren handelsrechtlichen Wertansatz mit der Folge, dass ein für das Handelsrecht tretener Sofortausweis der zukünftigen Abbruchverpflichtung steuerrechtlich nicht nachvollzogen werden könnte (§ 5 Abs. 6 EStG 2002; Senatsurteil in BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676); andererseits lassen die vorgenannten Bestimmungen, soweit sie keine ausdrückliche Anordnung treffen, die Bewertung der Rückstellung nach den GoB unberührt (Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz Da 2). Letzteres gilt insbesondere für das Stichtagsprinzip, nach dem die Bilanz die Verhältnisse des Bilanzstichtags abzubilden hat (§ 242 Abs. 1 HGB; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 277; Schmidt/Kulosa, EStG, 33. Aufl., § 6 Rz 9; Crezelius in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 5 Rz 38).

18 2. Die Beteiligten gehen für den Streitfall übereinstimmend davon aus, dass die Rückstellung auf der Grundlage der Kosten für den Abbruch aller auf dem Grundstück H-Straße befindlichen und von der Klägerin oder einem Dritten errichteten Anlagen (vgl. § 7 des Mietvertrags i.V.m. § 19 der Allgemeinen Bedingungen für die Vermietung von Flächen und Einrichtungen der X) zu bilden sind. Dies ist insoweit nicht zu beanstanden, als der durch eine vertragliche Beseitigungspflicht anfallende Aufwand auch dann zurückzustellen ist, wenn --wie im Streitfall aufgrund der eingeräumten Mietverlängerungsoptionen (§ 3 Abs. 2 des Mietvertrags)-- ungewiss ist, wann das Nutzungsverhältnis endet (BFH-Urteil in BFHE 191, 517, BStBl II 2000, 612). Allerdings hat das FG keine Feststellungen dazu getrof-

fen, ob und mit welcher Wahrscheinlichkeit die Klägerin --insbesondere unter Berücksichtigung dessen, dass sie ihrerseits in die Beseitigungsverpflichtung der S-GmbH eingetreten ist-- damit rechnen musste, selbst für den Abbruch der vorgenannten Anlagen in Anspruch genommen zu werden. Der Senat kann dahinstehen lassen, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen hierdurch ein Rückstellungsausweis entfällt oder jedenfalls die Höhe der Rückstellung (ausgehend vom voraussichtlichen Erfüllungsbetrag) anzupassen sein könnte. Denn das FA ist jedenfalls zu Recht davon ausgegangen, dass der nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d (Satz 1) EStG 2002 maßgebliche Ansammlungszeitraum an den durch den Mietvertrag vom 8. Juli 2003 festgelegten Erfüllungszeitpunkt (30. Juni 2018) anzupassen ist. Der Senat ist nach dem sog. Verböserungsverbot daran gehindert, die angefochtenen Bescheide in einem weiter gehenden Umfang zum Nachteil der Klägerin zu ändern (Gräber/von Groll, a.a.O., § 96 Rz 7, m.w.N.).

- 19 a) Das Stichtagsprinzip ist auch im Rahmen der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d (Satz 1) EStG 2002, die nach § 52 Abs. 16 Satz 12 EStG 2002 für vor dem 1. Januar 1999 gebildete Rückstellungen anzuwenden ist, zu beachten. Dieser Bilanzierungsgrundsatz gilt nicht nur für den Rückstellungsausweis dem Grunde nach mit der Folge, dass die bisherige Passivierung aufzulösen ist, wenn nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag die Gründe für ihre Bildung (und demgemäß auch für ihre Beibehaltung) entfallen sind (Senatsurteil vom 12. April 1989 I R 41/85, BFHE 156, 481, BStBl II 1989, 612). Vielmehr ist (u.a.) mit Rücksicht auf die Höhe der Rückstellung der Bilanzausweis jährlich an die Verhältnisse des Bilanzstichtags anzupassen und ggf. der bisherige Ansatz zu korrigieren (BFH-Urteile vom 12. Dezember 2013 X R 25/11, BFHE 244, 309, BStBl II 2014, 517; vom 7. Oktober 1982 IV R 39/80, BFHE 137, 25, BStBl

II 1983, 104; Senatsurteil in BFHE 156, 481, BStBl II 1989, 612).

20

b) Aus dem Vorstehenden ergibt sich unmittelbar, dass für die Frage, ob der laufende Betrieb (und damit auch zukünftige Wirtschaftsjahre) für die Entstehung einer Beseitigungsverpflichtung (hier: Abbruch von baulichen Anlagen) i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d (Satz 1) EStG 2002 im wirtschaftlichen Sinne ursächlich ist, nicht auf bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre und den diesen zugrunde liegenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnissen, sondern auf die Verhältnisse des Bilanzstichtags abzustellen ist. Da die Regelung nicht das einzelne Vertragsverhältnis, sondern die wirtschaftliche Entstehung der Verpflichtung als maßgeblich erachtet, ist es ausgeschlossen, den vollständigen Rückstellungsausweis (allein) auf den Umstand zu stützen, dass in der Vergangenheit ein Nutzungsrechtsverhältnis abgelaufen ist, nach dem der Nutzungsberechtigte (Mieter oder Pächter) zur Beseitigung der baulichen Anlagen verpflichtet war. Vielmehr ist, wenn das Nutzungsverhältnis --sei es durch Verlängerung des bisherigen Vertrags, sei es durch Begründung eines neuen Rechtsverhältnisses-- (wirtschaftlich) fortgesetzt und damit zugleich der Zeitpunkt der Erfüllung der Abbruchverpflichtung hinausgeschoben wird, der in diesem verlängerten Nutzungszeitraum unterhaltene laufende Betrieb des Nutzenden im wirtschaftlichen Sinne für das Entstehen der Abbruchverpflichtung ursächlich. Eine Durchbrechung dieser Regelungszusammenhänge und damit eine Abkehr vom Stichtagsprinzip hätte --woran es vorliegend nicht nur mit Rücksicht auf die Abzinsung einer solchen Verpflichtung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 2002 (insoweit zutreffend das Urteil der Vorinstanz), sondern auch im Hinblick auf die Bestimmung des Ansammlungszeitraums nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d (Satz 1) EStG 2002 erkennbar fehlt-- einer ausdrück-

lichen gesetzlichen Regelung bedurft (gl.A. Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 477; Oser, Betriebs-Berater --BB-- 2013, 114; Hessisches FG, Urteil vom 21. September 2011 9 K 1033/06, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2013, 193, s. zu Sonderregelungen auch R 31c Abs. 13 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR 2003--; a.A. Joisten, Finanz-Rundschau --FR-- 2013, 455; Schubert in Beck Bil-Komm., a.a.O., § 253 Rz 165, m.w.N.; vermittelnd IDW Fachnachrichten 2013, 53, 56, Rz 20: neben der Auflösung kommt auch die Verteilung des ausstehenden Aufwands auf zukünftige Wirtschaftsjahre in Betracht).

21 c) Die hiergegen von der Klägerin sowie im Schrifttum erhobenen Einwände rechtfertigen keine andere Beurteilung.

22 aa) Soweit die Klägerin darauf hinweist, dass § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB a.F. (heute: § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB), nach der Rückstellungen nur aufzulösen sind, soweit der Grund hierfür entfallen ist (vgl. auch R 31c Abs. 13 EStR 2003; heute: R 5.7 Abs. 13 EStR 2012), kann offenbleiben, ob die Vorschrift nur den Rückstellungsausweis dem Grunde nach regelt (so IDW Fachnachrichten 2013, 53, 55 f., Rz 8 und 20). Die Vorschrift schließt --im Einklang mit der vorstehend dargelegten Rechtsprechung des BFH-- auch dann, wenn man sie auf die Höhe der Rückstellung bezieht (vgl. "soweit"), eine Anpassung bereits gebildeter Rückstellungen entsprechend den geänderten Verhältnissen an den folgenden Bilanzstichtagen nicht aus (Schubert in Beck Bil-Komm., a.a.O., § 249 Rz 23; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., HGB § 253 Rz 180). Demgemäß ist auch nicht ersichtlich, weshalb sie eine Anpassung der Ansammlungsrückstellung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG 2002 sperren sollte.

23 bb) Nichts anderes gilt, soweit darauf hingewiesen wird, der (Teil-)Auflösung bereits gebildeter Rückstellungen stehe das Vorsichtsprinzip entgegen (Joisten, FR 2013, 455). Zwar ist dieser in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verankerte Grundsatz auch bei der Bewertung von Verbindlichkeiten zu beachten. Der Einwand verkennt jedoch, dass die Bewertungsregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG 2002 das Vorsichtsprinzip spezialgesetzlich durchbrechen und nach der Rechtsprechung des BFH in dem Gesetzesziel, die Bildung stiller Reserven zum Zwecke einer Angleichung der für alle Steuerpflichtigen geltenden Besteuerungsmaßstäbe zu beschränken, ein sachlich rechtfertigender Grund für die generelle Abzinsung von Rückstellungen zu sehen ist (BFH-Urteil in BFHE 233, 524, BStBl II 2012, 98). Demgemäß kann für die Anpassung der Ansammlungsrückstellung nichts anderes gelten. Abgesehen davon, dass die Ansammlungsanweisung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d (Satz 1) EStG 2002 auf die Rechtsprechung des BFH zurückgeht, liegt ihr sondergesetzlich der ansonsten im Rahmen der Rückstellungsbewertung nicht tragfähige Gedanke zugrunde, dass die künftigen Aufwendungen (hier: Abbruchaufwand) nur in dem Umfang rückstellungsfähig sind, in dem sie die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Umsätze fördern (Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 6 Rz Da 30). Hiervon ausgehend entspricht es aber dem Zweck des Gesetzes und dem diesem zugrunde liegenden dynamischen Bilanzverständnis bei der Bewertung der Ansammlungsrückstellung --im Einklang mit dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d (Satz 1) EStG 2002 und dessen systematischer Einbindung in das Stichtagsprinzip (auch insoweit a.A. Joisten, FR 2013, 455)-- von dem am Bilanzstichtag maßgeblichen Erfüllungszeitpunkt (hier: 30. Juni 2018 gemäß § 3 Abs. 1 des Mietvertrags) auszugehen und demgemäß die gegenüber dem zuvor bestehenden Rechtsverhältnis (hier: Pachtvertrag) verlängerte Nutzungszeit der (abzubrechenden) Bauten in den Verteilungs-

zeitraum der Rückstellung mit der Folge einzubeziehen, dass der (voraussichtlich anfallende) Abbruchaufwand auch den in diesem verlängerten Zeitraum getätigten Umsätzen (bzw. erwirtschafteten Erträgen) zugeordnet wird (Oser, BB 2013, 114).

24 cc) Soweit zugunsten der Beibehaltung der in den Vorjahren gebildeten Rückstellungen schließlich geltend gemacht wird, dass auch aufwandswirksame Abschreibungen nicht deshalb rückgängig zu machen sind, weil das Wirtschaftsgut über die ursprünglich vorgesehene Nutzungsdauer hinaus genutzt wird (Joisten, FR 2013, 455), ist dem nicht weiter nachzugehen. Die Erwägung lässt bereits im Ausgangspunkt unberücksichtigt, dass Abschreibungen, soweit § 7 EStG 2002 hierfür nicht feste (typisierende) Prozentsätze vorsieht, nicht auf die vorgesehene, sondern auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts vorzunehmen sind (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG 2002). Auch ist nicht erkennbar, aus welchem Grund eine fehlerhafte Schätzung dieses Zeitraums (zur Berichtigung siehe Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7 Rz 104 a.E.) auf die durch eine geänderte Nutzungsvereinbarung nach dem Stichtagsprinzip ausgelöste Anpassung des Ansammlungszeitraums nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d (Satz 1) EStG 2002 einwirken sollte.

25 3. Die Sache ist nach den vorstehenden Erläuterungen spruchreif und die Klage abzuweisen.