

Bundesfinanzhof
Urt. v. 12.12.1991, Az.: IV R 28/91

Betreiber eines Flußwasserkraftwerks; Uferschutzarbeiten; Entschlammung des Stauraums; Bildung von Rückstellungen; Voraussetzungen einer Rückstellung; Kosten eines künftigen Abbruchs; Zahlungsverpflichtung für Avalprovisionen; Avalkredit; Ablösung eines Gewährleistungseinbehalts

Gericht: BFH

Datum: 12.12.1991

Aktenzeichen: IV R 28/91

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 1991, 10875

ECLI: [keine Angabe]

Rechtsgrundlagen:

§ 5 Abs. 1 EStG

§ 152 Abs. 7 AktG 1965

§ 249 HGB (n.F.)

Fundstellen:

BFHE 167, 334 - 344

BB 1992, 1178-1180 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 1992, 50

BStBl II 1992, 600-604 (Volltext mit amtl. LS)

DB 1992, 1806 (Kurzinformation)

DStR 1992, 1235 (amtl. Leitsatz)

DStZ 1992, 495-497 (Volltext mit amtl. LS)

HFR 1992, 524-527 (Volltext mit amtl. LS)

NWB 1993, 3583-3584

BFH, 12.12.1991 - IV R 28/91

Amtlicher Leitsatz:

1. Der Betreiber eines Flußwasserkraftwerks kann für die Verpflichtung, Uferschutzarbeiten durchzuführen und den Stauraum zu entschlammen, keine Rückstellungen bilden, bevor die Arbeiten tatsächlich erforderlich werden (Anschluß an BFH-Urteil vom 23. Oktober 1985 I R 227/81 , BFH/NV 1987, 123).
2. Zu den Voraussetzungen einer Rückstellung für die Kosten eines künftigen Abbruchs der Anlagen eines Flußwasserkraftwerks.
3. Für die Verpflichtung zur Zahlung von Avalprovisionen, die auf künftige Zeiträume des Avalkredits entfallen, darf ein Bauunternehmer eine Rückstellung auch dann nicht bilden, wenn der Avalkredit der Ablösung eines Gewährleistungseinbehalts des Kunden dient.

Tatbestand:

- 1 Im Jahre 1968 übertrugen die Gemeinden A und B der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH & Co. KG, die hauptsächlich den Tief- und Straßenbau betreibt, ca. 8,7 ha Grund und Boden (Flußbett und Ufer eines Flusses) zum Bau und Betrieb eines Flußkraftwerks, aus dem nach Fertigstellung Strom in das Netz des Überlandkraftwerks C eingespeist wurde. Ein Kaufpreis war nicht zu zahlen. Streitig ist, ob die Klägerin im Zusammenhang mit dem Betrieb des Flußkraftwerks Rückstellungen für Uferschutz, Entschlammung des Stauweihers und für Entfernungsverpflichtungen bilden darf. Streitig ist ferner, ob eine Rückstellung für künftige Avalprovisionen gebildet werden darf.
- 2 1. Rückstellungen für Uferschutz
- 3 Im Vertrag zwischen dem Wasserverband A/B und der Klägerin vom 15. Mai 1968 wurde vereinbart, die Klägerin übernehme "den Uferschutz und die Instandhaltung des Flusses gemäß wasserrechtlichem Bescheid für alle Zeiten". Diese Verpflichtung sollte durch eine etwaige Aufgabe oder Beseitigung des Kraftwerks nicht berührt werden. Im anschließend ergangenen behördlichen Bewilligungsbescheid vom 29. Mai 1968, mit dem der Betrieb des Kraftwerks bis 31. Dezember 1996 bewilligt wurde, wurde der Klägerin u. a. auferlegt, ihre sämtlichen Benutzungsanlagen ordnungsgemäß instand zu halten und auf die Dauer der Benutzung des Flusses über eine Strecke von 2,5 km zu unterhalten, für eine möglichst schadlose Regelung der Eisverhältnisse zu sorgen, alle Bauten so zu formen, daß sie sich gut in die Natur einordnen sowie zum Schutz der Land- und Forstwirtschaft, Siedlungen und sonstigen Anlagen für die Binnenentwässerung zu sorgen und Vermessungsschäden zu verhindern. Die Klägerin aktivierte in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 1968 den geschätzten Wert der übernommenen Verpflichtungen mit 45 000 DM als Anschaffungskosten des Grundstücks, auf die später (1970) eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde, und passivierte einen gleich hohen Betrag als Uferschutzverpflichtung. Diese Handhabung wurde bei den beiden folgenden Betriebsprüfungen (1969 bis 1971 und 1972 bis 1975) vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt - FA -) anerkannt. Die passivierten Beträge wurden dem jeweils geschätzten Aufwand angepaßt und beliefen sich in den Streitjahren auf 100 000 DM zum 31. Dezember 1976, 120 000 DM zum 31. Dezember 1977 und 132 000 DM zum 31. Dezember 1978.
- 4 2. Rückstellung für Entschlammungsverpflichtung
- 5 Der Stauraum des Flußkraftwerks füllt sich fortwährend mit dem sich ablagernden Schlamm. Für die Kosten der Entschlammung bildete die Klägerin erstmals zum 31. Dezember 1975 eine Rückstellung. Die Rückstellung, berechnet nach der geschätzten Menge des angesammelten und zu entfernenden Schlamms, belief sich auf 247 000 DM am 31. Dezember 1976, 292 500 DM am 31. Dezember 1977 und 371 000 DM am 31. Dezember 1978. Die Klägerin begründete die Rückstellung mit der Erwägung, eine entsprechende Verpflichtung ergebe sich wie bei der Uferschutzverpflichtung aus dem Vertrag mit dem Wasser- und Bodenverband. Danach müsse die Bauausführung dem festgestellten Plan entsprechen; dieser Plan beinhalte einen entsprechenden Stauraum. Nach Nr. 4 des Vertrags sei die Klägerin zur Instandhaltung des Flusses verpflichtet. Wenn der Stauraum verlande, entspreche er nicht mehr der genehmigten Bauausführung und müsse instand gehalten werden. Diese Verpflichtung ergebe sich auch aus den Auflagen im Bewilligungsbescheid des Landratsamts.
- 6 3. Entfernungsverpflichtung
- 7 Nach Abschn. B II 4 des behördlichen Bescheides kann die Klägerin bei Beendigung der Nutzung verpflichtet werden, die Ausbauten bestehen zu lassen oder sie auf ihre Kosten zu beseitigen und den früheren Zustand wieder herzustellen. Statt dessen kann der Klägerin auferlegt werden, "auf ihre Kosten andere Vorkehrungen zu treffen, die geeignet sind, nachteilige Folgen des Ausbaus nach Erlöschen der Bewilligung zu verhüten". Die Klägerin bildete dafür erstmals in der Bilanz zum 31. Dezember 1978 eine Rückstellung in Höhe von 128 000 DM.

- 8 4. Rückstellung für Avalprovisionen
- 9 Im Rahmen ihrer bauunternehmerischen Haupttätigkeit löste die Klägerin vereinbarte Gewährleistungseinbehalte durch Bankbürgschaften in gleicher Höhe ab. In Höhe der nach dem jeweiligen Bilanzstichtag aus den aufgenommenen Bürgschaften zu erwartenden Avalprovisionen bildete die Klägerin Rückstellungen in Höhe von 54 900 DM zum 31. Dezember 1976 und je 57 000 DM zum 31. Dezember 1977 und 1978.
- 10 Bei den Einheitsbewertungen des Betriebsvermögens zum 1. Januar 1977 und zum 1. Januar 1978 wurden die Rückstellungen für Uferschutz, Entschlammung, Entfernenungsverpflichtung und Avalprovisionen als Schuldposten ebenfalls ausgewiesen.
- 11 Nach einer Betriebsprüfung für die Streitjahre erkannte das FA die genannten Rückstellungen nicht an, löste sie gewinnerhöhend auf und erließ entsprechend geänderte Gewinnfeststellungsbescheide 1976 bis 1978 vom 7. Dezember 1981, Gewerbesteuermeßbescheide 1976 bis 1978 vom 8. Januar 1982 und ebenfalls entsprechend geänderte Bescheide über den Einheitswert des Betriebsvermögens vom 8. Januar 1982 auf den 1. Januar 1977 und 1. Januar 1978. Die Einsprüche dagegen wurden, mit Ausnahme des Einspruchs gegen den Einheitswertbescheid zum 1. Januar 1978, durch die Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 1982 als unbegründet zurückgewiesen. Der Einspruch gegen den Einheitswertbescheid zum 1. Januar 1978 wurde als unzulässig verworfen mit der Begründung, der Einspruch sei vor der am 20. März 1982 erfolgten Bekanntgabe dieses Bescheides eingelegt und danach trotz entsprechenden Hinweises des FA nicht erneut eingelegt worden.
- 12 Die Klage wurde als unbegründet abgewiesen.
- 13 Dagegen richtet sich die vom Senat zugelassene Revision der Klägerin, mit der diese weiterhin geltend macht, sie sei nach den auch steuerrechtlich zu beachtenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verpflichtet gewesen, die streitigen Rückstellungen zu bilden.

Entscheidungsgründe

- 14 I. Unter welcher Voraussetzung ein Unternehmer Rückstellungen zu bilden hatte, ergab sich in den Streitjahren 1976 bis 1978 aus § 152 Abs. 7 des Aktiengesetzes 1965 (AktG 1965), der einen nach § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch steuerrechtlich zu beachtenden Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung wiedergab (ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. Urteile des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 8. Oktober 1987 IV R 18/86 , BFHE 151, 153, BStBl II 1988, 57; vom 25. August 1989 III R 95/87 , BFHE 158, 58, BStBl II 1989, 893, 894). Danach mußten Rückstellungen insbesondere für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden; insoweit bestand entgegen dem Gesetzeswortlaut nicht nur ein Recht, sondern auch eine Pflicht zur Passivierung (Urteile in BFHE 151, 153, BStBl II 1988, 57, 59, und in BFHE 158, 58, BStBl II 1989, 893, 894). Zu den ungewissen Verbindlichkeiten i. S. des § 152 Abs. 7 AktG 1965 gehören nach ständiger Rechtsprechung des BFH (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 19. Mai 1987 VIII R 327/83 , BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848) auch solche, die sich aus öffentlichem Recht ergeben, und zwar unabhängig davon, ob sie auf eine Geld- oder eine Sachleistung gerichtet sind. Voraussetzung für die Passivierung ist, daß die Verbindlichkeit am Bilanzstichtag entweder dem Grunde nach entstanden oder, sofern es sich um eine erst künftig entstehende Verbindlichkeit handelt, wirtschaftlich im abgelaufenen oder in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren verursacht ist (Urteil in BFHE 150, 40, BStBl II 1987, 848, mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen), und daß die künftige Inanspruchnahme aus der Verbindlichkeit wahrscheinlich ist (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 9. März 1988 I R 262/83 , BFHE 153, 38, BStBl II 1988, 592, 594). Die öffentlich-rechtliche Verbindlichkeit muß ferner am Bilanzstichtag hinreichend konkretisiert und an ihre Verletzung müssen Sanktionen geknüpft sein, so daß der Steuerpflichtige sich im Ergebnis der Erfüllung der Verpflichtung nicht entziehen kann (BFH-Urteil vom 20. März 1980 IV R 89/79 , BFHE 130, 165, BStBl II 1980, 297).

- 15 II. Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze im Streitfall ergibt sich, daß die streitigen Rückstellungen nicht gebildet werden durften.
- 16 1. Rückstellungen für Uferschutz und Entschlammung
- 17 Das FG hat diese Rückstellungen mit der Begründung nicht anerkannt, sie seien zu den Bilanzstichtagen des Streitzeitraums weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich verursacht gewesen. Diese Wertung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 18 a) Eine Verbindlichkeit ist rechtlich entstanden, wenn der Tatbestand erfüllt ist, an den die Leistungspflicht geknüpft ist. Im Streitfall hing die Notwendigkeit, Uferschutz- oder Entschlammungsarbeiten durchzuführen, nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, welches sich dazu auf die Vereinbarungen mit dem Wasser- und Bodenverband und den Bewilligungsbescheid der Behörde berufen hat, davon ab, daß solche Maßnahmen nach den tatsächlichen Gegebenheiten, insbesondere wegen Anwachsens von Gras, Erdrutschen an Uferbefestigungen und Schlammansammlungen, notwendig wurden. Erfüllungsrückstände in dem Sinne, daß Uferschutz- oder Entschlammungsarbeiten am Bilanzstichtag bereits hätten durchgeführt sein müssen, tatsächlich aber noch nicht durchgeführt waren, bestanden nach den tatsächlichen Feststellungen des FG an den Bilanzstichtagen des Streitzeitraums nicht. Erfüllungsrückstände, die sich möglicherweise zu späteren Bilanzstichtagen ergeben haben, haben für die Beurteilung in den Streitjahren keine Bedeutung.
- 19 b) Auch wirtschaftlich war eine Verbindlichkeit noch nicht verursacht. Eine Verbindlichkeit ist wirtschaftlich verursacht, wenn der Tatbestand, dessen Rechtsfolge die Verbindlichkeit ist, im wesentlichen vor dem Bilanzstichtag verwirklicht ist und die Verbindlichkeit damit so eng mit dem betrieblichen Geschehen dieses Wirtschaftsjahres verknüpft ist, daß es gerechtfertigt ist, sie wirtschaftlich als eine bereits am Bilanzstichtag bestehende Verbindlichkeit zu behandeln (BFH-Urteile vom 1. August 1984 I R 88/80, BFHE 142, 226, BStBl II 1985, 44; vom 5. Februar 1987 IV R 81/84, BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845; vom 23. Oktober 1985 I R 227/81, BFH/NV 1987, 123). Bei Verpflichtungen der hier streitigen Art ist (auch) die wesentliche wirtschaftliche Verursachung nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil in BFH/NV 1987, 123) darin zu sehen, daß sich tatsächlich Schlammablagerungen, Erdbewegungen, Anlandungen oder andere Zustände ergeben, die im Interesse einer ordnungsgemäßen Erhaltung des Flußlaufs bestimmte Maßnahmen erforderlich machen. Bei Maßnahmen dieser Art handelt es sich regelmäßig um Erhaltungsmaßnahmen, die zwar (auch) durch das betriebliche Geschehen der Vergangenheit verursacht sind, wesentlich aber auch in der Weise zukunftsorientiert sind, daß der nach den wasserrechtlichen Vorschriften vorgeschriebene Zustand der zu nutzenden Gewässer und der zur Nutzung eingesetzten Anlagen erhalten und so auch die künftige Fortführung des Betriebs ermöglicht wird. In Fällen dieser Art ist es nach der Entscheidung in BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848 nicht möglich, die wirtschaftliche Verursachung zeitanteilig bereits den Wirtschaftsjahren zuzuordnen, in denen natürliche oder betriebliche Vorgänge den Zustand (Anlandungen, Verschlammungen, Bewuchs) entstehen lassen, der die spätere Erhaltungsmaßnahme auslöst. Hinsichtlich der Entschlammungsverpflichtung ergibt sich entgegen der Auffassung der Revision das Gegenteil auch nicht aus der BFH-Rechtsprechung zu Rekultivierungsrückstellungen, die auf Wiederauffüllung von Abgrabungen und Entfernung von Anlagen gerichtet sind (BFH-Urteile vom 16. September 1970 I R 184/67, BFHE 100, 443, BStBl II 1971, 85; vom 19. Februar 1975 I R 28/73, BFHE 115, 218, BStBl II 1975, 480; vom 19. Mai 1983 IV R 205/79, BFHE 139, 41, BStBl II 1983, 670). Diese Verpflichtungen sind, anders als die des Streitfalls, eindeutig und meßbar durch die betrieblichen Vorgänge der Vergangenheit, nämlich den Umfang der jeweiligen Abbaumaßnahmen, verursacht.
- 20 c) Entgegen der Auffassung der Revision kann die wirtschaftliche Verursachung der Uferschutz- und Entschlammungsverpflichtung auch nicht im Erwerb des Flußgrundstücks im Jahr 1968 gesehen werden.
- 21 Richtig ist, daß die Übernahme von Verpflichtungen des Veräußerers bei Erwerb eines

Wirtschaftsguts zu Anschaffungskosten führen kann (vgl. BFH-Urteile vom 31. Mai 1972 I R 49/69 , BFHE 106, 71, BStBl II 1972, 696; vom 12. Januar 1983 IV R 180/80, BFHE 137, 481, BStBl II 1983, 595). Die übernommene Verpflichtung muß nicht auf Zahlung von Geld, sondern kann auch auf eine Sachleistung gerichtet sein; ist diese erst in Zukunft und ggf. über einen längeren Zeitraum zu erfüllen, ergeben sich als Anschaffungskosten die ggf. zu schätzenden und auf den Bilanzstichtag abzuzinsenden Kosten (Einzelkosten zuzüglich Gemeinkosten) der Erfüllung der Verpflichtung. Zu einer Gewinnminderung kommt es, wenn und soweit sich in den Folgejahren der Umfang der Verpflichtung aufgrund nachträglicher Entwicklungen (Umfang der durchzuführenden Maßnahmen; geänderte Preisverhältnisse) erhöht; der Erhöhungsbetrag ist dann gewinnmindernd zu passivieren, während die aktivierten Anschaffungskosten unverändert bleiben (Urteil in BFH/NV 1987, 123).

- 22** Anschaffungskosten in diesem Sinne liegen jedoch, wie der BFH bereits in BFH/NV 1987, 123 entschieden hat, nicht vor, wenn die Verpflichtung sich auch ohne ihre Erwähnung im Kaufvertrag aus dem öffentlichen Recht ergeben hätte, die Erwähnung im Kaufvertrag somit deklaratorischen Charakter hat.
- 23** Im Streitfall hat die Klägerin sich zwar im Kaufvertrag verpflichtet, den Uferschutz und die Unterhaltung des Flusses zu übernehmen. Daneben ergaben sich jedoch gleichartige Verpflichtungen aus den wasserrechtlichen Vorschriften und den Auflagen im Bewilligungsbescheid der Behörde. Die Verpflichtungen ergaben sich hiernach unabhängig von der Erwähnung im Kaufvertrag aus öffentlichem Recht, nämlich aus den einschlägigen Vorschriften des Wasserhaushaltsgesetzes (WHG) vom 27. Juli 1957 (BGBl I, 1110) und des Landeswassergesetzes, und aus dem diese öffentlich-rechtliche Verpflichtung konkretisierenden Bescheid, mit dem die Erlaubnis zum Betrieb des Flußkraftwerks erteilt wurde. Die verpflichtenden Auflagen wären in gleicher Weise ausgelöst worden, wenn die Klägerin nicht Eigentum, sondern nur ein Nutzungsrecht am Flußgrundstück erworben hätte oder wenn im Kaufvertrag mit den Gemeinden keine entsprechenden Vereinbarungen getroffen worden wären. Damit erweisen sich als wesentliche rechtliche und wirtschaftliche Gründe für die Entstehung der Verpflichtungen die öffentlich-rechtlichen Regelungen im Zusammenhang mit der Erlaubnis zum Betrieb des Flußkraftwerks. Die Aufwendungen zur Erfüllung der Verpflichtungen sind demzufolge durch die laufende Nutzung des Flußgrundstücks und den Betrieb des Flußkraftwerks verursacht, nicht durch den Erwerb des Eigentums am Flußgrundstück.
- 24** d) Mangels Bestehens einer (ungewissen) Verbindlichkeit kommt hiernach die Bildung einer Rückstellung gemäß § 152 Abs. 7 AktG 1965 nicht in Betracht. Auch aus anderen Rechtsgründen kann eine gewinnmindernde Rückstellung und auch ein sonstiger Passivposten nicht gebildet werden. Reine Aufwandsrückstellungen, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen gebildet werden dürfen, aber nicht gebildet werden müssen (vgl. jetzt § 249 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches - HGB -), haben auf die steuerliche Gewinnermittlung keinen Einfluß (vgl. Beschluß des Großen Senats des BFH vom 3. Februar 1969 GrS 2/68 , BFHE 95, 31, BStBl II 1969, 291, und in BFHE 130, 165, BStBl II 1980, 297, 298).
- 25** e) Gemäß § 103 des Bewertungsgesetzes (BewG) werden bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens Schulden abgezogen, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs stehen. Aus den Ausführungen zur Gewinnfeststellung ergibt sich, daß zu den Bewertungsstichtagen des Streitzeitraums Schulden im Zusammenhang mit der Uferschutz- und der Entschlammungsverpflichtung nicht bestanden. Danach entfällt auch der Ansatz entsprechender Passivposten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens. Hinsichtlich des Bescheids auf den 1. Januar 1978 war die Klage, wie das FG unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 8. April 1983 VI R 209/79 (BFHE 138, 154, BStBl II 1983, 551) zutreffend ausgeführt hat, auch deshalb unbegründet, weil insoweit ein zulässiger Einspruch nicht eingelegt worden war.
- 26** 2. Entfernenungsverpflichtung

- 27** Eine Rückstellung für Entfernungsverpflichtungen durfte nicht gebildet werden, da es an der gebotenen (vgl. unter I.) Konkretisierung und der hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt.
- 28** a) Nach dem BFH-Urteil vom 26. Oktober 1977 I R 148/75 (BFHE 123, 547, BStBl II 1978, 97, 99) ist eine öffentlich-rechtliche gesetzliche Verpflichtung hinreichend konkretisiert, wenn das Gesetz ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums vorschreibt. Entsprechendes gilt, wenn, wie im Streitfall, einem Bewilligungsbescheid eine Auflage beigelegt wird, aus der sich öffentlich-rechtliche Verpflichtungen des Adressaten ergeben.
- 29** Im Streitfall kann die Klägerin nach dem Bewilligungsbescheid bei Beendigung der Nutzung verpflichtet werden, die für das Flußkraftwerk errichteten Gebäude und Anlagen zu beseitigen und den früheren Zustand wieder herzustellen. Die Behörde kann aber auch die Belassung der Anlagen oder auf Kosten der Klägerin andere Vorkehrungen verlangen, die geeignet sind, nachteilige Folgen des Ausbaus nach Erlöschen der Bewilligung zu verhüten. Danach läßt sich am Bilanzstichtag nicht absehen, ob es nach Erlöschen der Benutzungsgenehmigung zum Abbruch der Anlagen kommen wird, ob die Anlagen statt dessen bestehenbleiben und ob und welche Kosten in diesem Falle auf die Klägerin zukommen oder ob "andere Vorkehrungen" getroffen werden. Somit ergibt sich weder aus den wasserrechtlichen Vorschriften selbst noch aus dem Bewilligungsbescheid, zu welchem Handeln die Klägerin nach Erlöschen der Bewilligung verpflichtet werden wird. Darüber hinaus steht nicht einmal zweifelsfrei fest, daß es überhaupt zu Kostenbelastungen der Klägerin kommen wird. Denn für den Fall, daß die Behörde verlangt, daß die Ausbauten ganz oder teilweise bestehenbleiben, ist im Bewilligungsbescheid nicht vorgesehen, daß dies auf Kosten der Klägerin zu geschehen habe. Eine Kostentragung durch die Klägerin ist ausdrücklich nur für den Fall vorgesehen, daß die Behörde die Beseitigung der Anlagen und die Wiederherstellung des früheren Zustandes oder andere Vorkehrungen zur Verhütung nachteiliger Folgen des Ausbaus verlangt. Dies entspricht der Regelung im maßgebenden Landeswassergesetz.
- 30** Bleiben die Anlagen bestehen, ist danach nicht der Unternehmer, sondern derjenige, in dessen Interesse der Fortbestand der Anlage liegt, regelmäßig also die nach öffentlichem Recht für die Gewässerunterhaltung zuständige Gebietskörperschaft, verpflichtet, für die künftige Unterhaltung und ggf. den Betrieb der Anlage zu sorgen. Der Senat verkennt nicht, daß im Fachschrifttum mit beachtlichen Gründen die Auffassung vertreten wird, eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung könne auch dann hinreichend konkretisiert und damit Grundlage für die Bildung einer Rückstellung sein, wenn zwar mehrere Verfahren zur Erfüllung der Verpflichtung in Betracht kommen, jedoch feststeht, daß auf jeden Fall eine der in Betracht kommenden Maßnahmen auf Kosten des Steuerpflichtigen durchzuführen sein wird und die Behörde unter Berücksichtigung des jeweiligen Standes der Technik zeitnah entscheidet, welche der in Betracht kommenden Maßnahmen durchgeführt werden soll (vgl. Günkel, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht - JbFSt - 1989/90, 97, 118; Herzig, Der Betrieb - DB - 1990, 1341, 1345; Döllner, Deutsches Steuerrecht - DStR - 1987, 67). Im Streitfall wäre die hinreichende Konkretisierung der Verpflichtung auch nach dieser Auffassung zu verneinen, da sich, wie ausgeführt, aus dem Bewilligungsbescheid und dem Wasserrecht ergibt, daß es nicht in jedem Fall zu einer die Klägerin mit Kosten belastenden Maßnahme kommen wird.
- 31** b) Auch die Berücksichtigung des zeitlichen Aspekts spricht gegen die Annahme einer hinreichenden Konkretisierung der Verpflichtung. Nach dem Urteil in BFHE 130, 165, BStBl II 1980, 297, 298 ergibt sich die Konkretisierung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung auch aus dem Entstehungszeitpunkt und dessen Nähe zum betreffenden Wirtschaftsjahr und muß ein Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums vorgeschrieben sein. Bei Anwendung dieses Satzes ist allerdings den Besonderheiten der jeweils zu beurteilenden Verpflichtung Rechnung zu tragen, so daß z. B. die Bildung von Rückstellungen für Rekultivierungs- und auch für Entfernungsverpflichtungen nicht mit der Begründung versagt werden kann, die Maßnahme sei erst nach Ablauf mehrerer Jahre durchzuführen (vgl. die Entscheidungen in BFHE 100, 443, BStBl II 1971, 85, und in BFHE 115, 218, BStBl II 1975, 480). Im Streitfall ist jedoch zu beachten, daß eine Verlängerung der Betriebsbewilligung über das Jahr 1996 hinaus in Betracht kommt und nach den Feststellungen des FG sogar wahrscheinlich ist. Anders als bei Rekultivierungsverpflichtungen und bei der Verpflichtung zur Entfernung von Anlagen, die nach

Ablauf eines bestimmten oder doch bestimmbaren Zeitraums wegen der von ihnen ausgehenden Gefährdung, z. B. wegen radioaktiver Kontaminierung, oder wegen eines erkennbaren Interesses des Berechtigten zu entfernen sind, ist deshalb im Streitfall mindestens offen, ob es nach dem 31. Dezember 1996 zu die Klägerin belastenden Maßnahmen oder zum Weiterbetrieb des Kraftwerks kommen wird.

- 32** c) Im Zusammenhang damit ergibt sich auch, daß eine Belastung der Klägerin mit einer Entfernungsverpflichtung nach den Feststellungen und Ausführungen im angefochtenen Urteil aus der Sicht der Streitjahre unwahrscheinlich ist. Diese vornehmlich auf einer tatsächlichen Würdigung beruhende Feststellung ist für den Senat mangels zulässiger und begründeter Verfahrensrügen bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) und aus revisionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden. Dafür ist bedeutsam, daß die Anlagen aus jetziger Sicht auch nach dem 31. Dezember 1996 weder für den Wasserverband noch für die Behörde, noch für die Allgemeinheit belästigend oder gar gefährdend sind, sondern im Gegenteil auch nach diesem Zeitpunkt einen wirksamen Hochwasserschutz gewährleisten, so daß mehr Gründe für den Fortbestand der Anlagen als für deren kostenträchtige und andere Hochwasserschutzmaßnahmen erforderlich machende Beseitigung sprechen. Berücksichtigt man dazu, daß auch die Betriebsbewilligung verlängert werden kann und nach den Feststellungen des FG, das sich hierfür auf eine Auskunft des Wasserwirtschaftsamts berufen hat, in der Regel mit einer Verlängerung der Bewilligung zu rechnen ist, so ist dem FG in seiner Wertung, die Inanspruchnahme der Klägerin sei unwahrscheinlich, zu folgen.
- 33** d) Die Klägerin kann sich demgegenüber nicht mit Erfolg auf das BFH-Urteil vom 27. November 1968 I 162/64 (BFHE 94, 383, BStBl II 1969, 247) berufen. Anders als im Streitfall war im Falle des Urteils in BFHE 94, 383, BStBl II 1969, 247 eine unbedingte Entfernungsverpflichtung nach Ablauf des Konzessionsvertrags vorgesehen. Ein weiterer Unterschied zum Streitfall besteht darin, daß wegen der Hochwasserschutzfunktion der Anlage ein konkretes öffentliches Interesse an ihrer Beseitigung nicht erkennbar ist. Deshalb trifft auch die das Urteil tragende Erwägung, im allgemeinen könne davon ausgegangen werden, daß die Geltendmachung des Entfernungsanspruchs wahrscheinlich sei, auf den Streitfall nicht zu.
- 34** e) Kommt hiernach die Bildung einer gewinnmindernden Rückstellung nicht in Betracht, so darf ein entsprechender Schuldposten auch bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens nicht abgezogen werden (vgl. unter 1. e).
- 35** 3. Avalprovisionen
- 36** Unbegründet ist die Revision schließlich auch hinsichtlich der Rückstellung für künftig zu zahlende Avalprovisionen.
- 37** a) Avalprovisionen sind die Gegenleistung für die Gewährung eines Avalkredits (Bürgschaftskredits). Der Avalkredit besteht nicht in der Hingabe von Geld, sondern darin, daß das Kreditinstitut mit seinem Namen und seinem Kredit für die Verbindlichkeit des Kunden gegenüber einem anderen einsteht und insoweit die Haftung gegenüber dem Gläubiger des Kunden übernimmt (vgl. Senatsurteil vom 19. Januar 1978 IV R 153/72 , BFHE 124, 320, BStBl II 1978, 262, 264). Bürgschaften dieser Art, die ein Kreditinstitut übernimmt, sind nach § 19 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes über das Kreditwesen (KWG) als Kredite i. S. der §§ 13 bis 18 KWG anzusehen. Demzufolge gehören die laufend zu zahlenden Avalprovisionen als Entgelt für eine Kreditgewährung beim Schuldner zu den zinsähnlichen Aufwendungen und beim Kreditinstitut zu den zinsähnlichen Erträgen (vgl. WP-Handbuch 1985/1986 Bd. 1, 298, Bd. 2, 211; Budde/Förschle in Beck'scher Bilanzkommentar, 2. Aufl., § 275 Anm. 206); diese sind aufwands- und ertragsmäßig anteilig den Wirtschaftsjahren der Inanspruchnahme bzw. Gewährung des Avalkredits zuzuordnen. Aus dem Zinscharakter ergibt sich auch, daß eine im voraus gezahlte Avalprovision im Wege der Rechnungsabgrenzung auf die Laufzeit des Avalkredits zu verteilen ist (Urteil in BFHE 124, 320, BStBl II 1978, 262, 264; Moxter, Bilanzrechtsprechung, 2. Aufl., 40). Demzufolge kann für Avalprovisionen, die auf künftige Zeiträume der Kreditgewährung entfallen, eine Rückstellung nicht gebildet werden, und zwar weder unter dem rechtlichen Gesichtspunkt der ungewissen

Verbindlichkeit noch unter dem eines drohenden Verlustes aus schwebendem Geschäft i. S. des § 152 Abs. 7 AktG 1965 und des jetzigen § 249 Abs. 1 HGB (vgl. Schmidt, Einkommensteuergesetz, 10. Aufl., § 5 Anm. 57 "Bürgschaft"; Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, §§ 4-5 Rz. 176 "Bürgschaft").

- 38** b) Eine Rückstellung kann auch nicht wegen des Zusammenhangs des Avalkredits mit den Forderungen der Klägerin gegen ihre Kunden aus dem Baugeschäft gebildet werden. Aufgrund der Vereinbarung mit dem Kunden über die Ablösung des Gewährleistungseinbehalts durch Gestellung einer Bürgschaft hatte die Klägerin gegen den Kunden Anspruch auf sofortige Zahlung des ungekürzten Entgelts für ihre Bauleistung und mußte dies bei ihrer Gewinnermittlung durch Vereinnahmung des vollen Forderungsbetrags berücksichtigen. Eine (gewisse oder ungewisse) Verbindlichkeit gegenüber dem Kunden, einen Teil des Entgelts zurückzuzahlen, bestand nicht. Gegenüber dem Kunden bestanden nur die üblichen baurechtlichen Gewährleistungsverpflichtungen, denen ggf. durch Bildung von Rückstellungen für Gewährleistungsverpflichtungen Rechnung zu tragen war. Darum geht es jedoch im Streitfall nicht.
- 39** c) Aus den dargelegten Gründen kann auch der Auffassung der Klägerin nicht gefolgt werden, es käme zu einem zu hohen Gewinnausweis, wenn die vereinnahmten Erträge aus den Bauleistungen nicht um die künftigen Avalprovisionen gekürzt würden. Die realisierten Erträge aus den Bauleistungen dürfen nicht um Aufwendungen aus künftiger Inanspruchnahme von Kredit bei einem Dritten gekürzt werden. Der Aufwand aus der Kreditaufnahme ist dem Kreditgeschäft zuzurechnen, auch wenn dieses wirtschaftlich durch die zahlungsmäßige Abwicklung der Bauleistung verursacht war. Es gibt keinen allgemeinen Rechtssatz des Inhalts, daß Aufwendungen den Erträgen zuzuordnen sind, durch die sie wirtschaftlich veranlaßt sind.
- 40** d) Für ihre abweichende Auffassung kann die Klägerin sich auch nicht mit Erfolg auf das BFH-Urteil vom 25. Februar 1986 VIII R 134/80 (BFHE 147, 8, BStBl II 1986, 788) zur Passivierung der Abrechnungsverpflichtung nach der Verdingungsordnung für Bauleistungen Teil B (VOB/B) berufen. Die Entscheidung beruht auf der Erwägung, daß durch § 14 VOB/B eine Verpflichtung des Auftragnehmers gegenüber dem Besteller zur Erteilung einer prüfbaren Abrechnung besteht. Darum geht es im Streitfall nicht. Es bestand auch, wie bereits ausgeführt, keine Verpflichtung gegenüber dem Kunden, einen Teil des Entgelts zurückzuzahlen.
- 41** e) Kommt hiernach die Bildung einer gewinnmindernden Rückstellung nicht in Betracht, darf ein entsprechender Schuldposten auch bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens nicht gebildet werden (vgl. unter 1. e).
- 42** Danach war die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen.