

---

**Datum:** 30.05.2012  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 10. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 10 K 2477/11  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2012:0530.10K2477.11.00

---

**Tenor:**

Die angefochtenen Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer 2005 und 2006 vom 23. März bzw. 1. April 2010 werden mit der Maßgabe geändert, dass die festzustellenden Verlustvorträge unter Berücksichtigung der Tz. 2.7 des Betriebsprüfungsberichts vom 5. Mai 2009 erhöht werden. Die Neuberechnung der festzustellenden Verlustvorträge wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob eine Rückstellung für Nachschussverpflichtungen verlustmindernd aufzulösen war.

2

Die Klägerin ist ein regionaler Verkehrsdienstleister des öffentlichen Personennahverkehrs (ÖPNV) und Mitglied des Verkehrsverbundes A (A). Im Rahmen der Umstrukturierung des ÖPNV in den Jahren 1994/1995 hat die B GmbH (B) ihre sämtlichen Geschäftsanteile an der Regionalverkehr D GmbH (D) an ein Käuferkonsortium veräußert, an der u.a. die Klägerin beteiligt ist. Nach Vollzug des Anteilsverkaufs war die Klägerin am Stammkapital der Gesellschaft in Höhe von 7 Mio. DM mit einem Geschäftsanteil im Nennbetrag von 875.000 DM beteiligt ( $1/8 = 12,5\%$ ).

3

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Nach § 19 des Gesellschaftsvertrags der D war ein Jahresverlust der Gesellschaft durch Einlagen der Gesellschafter auszugleichen. Die Höhe der Einlagen ergibt sich aus dem Verhältnis der Verlust aus der Durchführung des Linienverkehrs im Verkehrsverbund A auf den Gebieten der Gebietskörperschaften, die an der Gesellschaft mittelbar oder unmittelbar beteiligt sind. Dabei wird die vorgenannte Verpflichtung für die einzelnen Gesellschafter auf einen bestimmten Betrag beschränkt, der sich für die Klägerin auf 4 Mio. DM belief.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 4  |
| Im Geschäftsjahr 2001 erwirtschaftete die D einen Jahresfehlbetrag in Höhe von 26,4 Mio. DM. Damit lagen die realisierten Verluste erstmals über der nach § 19 des Gesellschaftsvertrags statuierten Obergrenze zur Verlustübernahme durch die Gesellschafter in Höhe von insgesamt 21,5 Mio. DM. Ursächlich für diesen erhöhten Fehlbetrag war u.a. eine im Jahr 2001 abgeschlossene Betriebsprüfung bei der D für die Jahre 1994 bis 1998. Daraus ergaben sich Steuernachforderungen in Höhe von 6,8 Mio. DM. Die von der D gegen die vom zuständigen Finanzamt daraufhin geänderten Bescheide erhobenen Einsprüche und anschließenden Klage- bzw. Revisionsverfahren hatten keinen Erfolg (vgl. hierzu das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29. April 2008 I R 67/06), sodass die D letztendlich die streitigen Steuerbeträge zuzüglich Zinsen zu zahlen hatte. | 5  |
| Um eine drohende Insolvenz der D zu vermeiden, erklärten sich die Gesellschafter bereit, für die Steuernachzahlungen der früheren Jahre auch die den Höchstbetrag übersteigenden Verlustbeträge des Jahres 2001 anteilig auszugleichen. Insofern wurde bereits bei Feststellung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2001 beschlossen, dass der die Verlustdeckungsobergrenze überschreitende weitere Verlust auch insoweit ausgeglichen wird, wenn die Feststellungen der Betriebsprüfung Bestand haben.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 6  |
| Nach Beschlussfassung wies die Klägerin in ihrem Jahresabschluss 2002 den auf sie entfallenden Verlustanteil zuzüglich Zinsen in Höhe von insgesamt 742.600 € als Rückstellung aus. Die Rückstellung wurde in der Handels- und Steuerbilanz aufwandswirksam (Aufwendungen aus Verlustübernahme an Rückstellung) verbucht. Eine außerbilanzielle Korrektur bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens erfolgte nicht. Die Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2002 ist bestandskräftig und verfahrensrechtlich nicht mehr änderbar.                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 7  |
| Die Rückstellung hat sich bis zum Jahre 2006 durch Verzinsung und durch weitere Verluste der D fortentwickelt und beläuft sich zum 31.12.2006 auf insgesamt 1.074.887 €.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 8  |
| Im Jahre 2008 hat die Klägerin als Verlustausgleich für den dargestellten Sachverhalt eine Zahlung von 838.727,68 € geleistet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 9  |
| Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung C führte bei der Klägerin für die Jahre 2003 bis 2006 eine Betriebsprüfung durch. Dabei erkannte der Betriebsprüfer die Rückstellung steuerlich nicht an, da es sich bei den von der Klägerin zu leistenden Beträgen um nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der D handele. Wegen der Einzelheiten wird auf die Tz. 2.3 des Betriebsprüfungsberichts vom 5. Mai 2009 Bezug genommen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 10 |
| Der Beklagte folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ u.a. Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2003, 2004, 2005 und 2006 vom 23. März bzw. 1. April 2010.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 11 |
| Die hiergegen von der Klägerin eingelegten Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 7. Juli 2011, auf die Bezug genommen wird, zurück.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 12 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Mit der Klage trägt die Klägerin vor:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 13 |
| Die Rückstellungen für die Nachschussverpflichtungen gegenüber der D seien steuerlich anzuerkennen, da sie in ihrer Handels- und Steuerbilanz zum 31.12.2002 und zu den folgenden Bilanzstichtagen zwingend Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden hatte und diese nicht erfolgswirksam aufzulösen waren.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 14 |
| Im vorliegenden Fall habe zu allen Bilanzstichtagen eine Außenverpflichtung vorgelegen. Diese Verpflichtung sei auch in der Vergangenheit verursacht worden.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 15 |
| Das Rückstellungsgebot gelte auch für die Steuerbilanz, soweit nicht steuerliche Ansatz- oder Bewertungsvorbehalte dem entgegenstünden. Im Streitfall sei § 5 Abs. 4b EStG nicht einschlägig. Das Passivierungsverbot könne nur eingreifen, wenn die Verlustausgleichszahlungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu beurteilen seien. Die Zahlungen zum Ausgleich von in der Vergangenheit erwirtschafteten Verlusten seien steuerrechtlich als verdeckten Einlagen zu behandeln. Hierzu habe der BFH mit Urteil vom 28. April 2004 I R20/03 (BFH/NV 2005, 19) entschieden, dass das einer GmbH durch einen Gesellschafter zur Vermeidung der Überschuldung zugeführte Kapital, für das eine Rückzahlung nicht beabsichtigt sei, eine verdeckte Einlage darstelle und für den Gesellschafter zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung führe. Dementsprechend führe die Übernahme der Verluste als verdeckte Einlage zu nachträglichen Anschaffungskosten auf das Wirtschaftsgut „D-Beteiligung“. Durch den Verlustausgleich werde jedoch kein neues zukünftiges Wirtschaftsgut geschaffen, sodass die Verbotsregelung nach § 5 Abs. 4b EStG aufgrund mangelnden Bezugs auf künftige Wirtschaftsjahre keine Anwendung finde. | 16 |
| Wegen der weiteren Begründung wird auf den Schriftsatz vom 5. August 2011 Bezug genommen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 17 |
| Die Klägerin beantragt,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 18 |
| die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer 2003, 2004 und 2005 jeweils vom 23. März 2010 und zur Körperschaftsteuer 2006 vom 1. April 2010 mit der Maßgabe zu ändern, dass der vortragsfähige Verlustabzug zur Körperschaftsteuer                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 19 |
| auf den 31.12.2003 auf 4.505.593 €,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 20 |
| auf den 31.12.2004 auf 4.441.070 €,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 21 |
| auf den 31.12.2005 auf 5.423.923 € und                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 22 |
| auf den 31.12.2006 auf 5.747.310 € festgestellt wird,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 23 |
| hilfsweise, die Revision zuzulassen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 24 |
| Der Beklagte beantragt,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 25 |
| der Klage insoweit stattzugeben, als die Tz. 2.7 des Betriebsprüfungsberichts irrtümlicherweise nicht zugunsten der Klägerin ausgewertet wurden und im Übrigen die Klage abzuweisen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 26 |
| <b>Entscheidungsgründe</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 27 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Die zulässige Anfechtungsklage ist nur in dem im Tenor angegebenen Umfang begründet. Insoweit sind die angefochtenen Bescheide rechtswidrig und verletzen die Klägerin deshalb in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 28 |
| Soweit die Klage begründet ist, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab, da dies zwischen den Beteiligten unstreitig ist.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 29 |
| Im Übrigen ist die Klage unbegründet. Der Beklagte hat zu Recht die Rückstellung für Nachschussverpflichtungen erfolgswirksam aufgelöst.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 30 |
| Nach § 5 Abs. 4b Satz 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG – dürfen Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, nicht gebildet werden. Die Vorschrift wird ergänzt von § 52 Abs. 14 EStG. Diese Vorschrift besagt, dass, soweit Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, in der Vergangenheit gebildet worden sind, diese im ersten Veranlagungszeitraum, dessen Veranlagung noch nicht bestandskräftig ist, in vollem Umfang aufzulösen sind.                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 31 |
| Aus dem Zusammenspiel beider Vorschriften ergibt sich, dass Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, generell nicht gebildet werden dürfen. Soweit sie in der Vergangenheit gebildet worden waren, sind sie nach § 52 Abs. 14 EStG aufzulösen. Die künftige Bildung schließt sodann § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG, der durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 eingeführt wurde, aus.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 32 |
| Entgegen der Auffassung der Klägerin bezieht sich § 5 Abs. 4b Satz 1 nicht nur auf in künftigen Wirtschaftsjahren zu aktivierende Wirtschaftsgüter, sondern nach seinem eindeutigen Wortlaut auf Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind. Dabei differenziert die Vorschrift nicht zwischen erstmaligen oder nachträglichen Anschaffungskosten. Sie gilt deshalb auch für Aufwendungen auf bereits vorhandene Wirtschaftsgüter, die in künftigen Jahren als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren sind (so auch eindeutig der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 8. September 2011, IV R 5/09, BStBl II 2012, 122 in Rz. 42; a.A. Buciek in Blümich, § 5 EStG, Rz. 887, Stand Mai 2010). Das Wort „künftig“ bezieht sich nur auf „Wirtschaftsjahre“. Die Vorschrift ist nicht zu lesen „künftig zu aktivierende Wirtschaftsgüter“. | 33 |
| Dass die Übernahme der Verluste eine verdeckte Einlage darstellt, die als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren ist, ist sowohl eindeutig als auch zwischen den Beteiligten unstreitig.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 34 |
| Die erfolgswirksame Auflösung der Rückstellung ist nicht durch eine zeitgleiche Teilwertabschreibung auf die Beteiligung zu kompensieren (s. hierzu das Urteil des erkennenden Senats vom 30.5.2012, 10 K 1527/10).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 35 |
| Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 36 |
| Der Senat lässt die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage zu, ob § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG auch für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten gilt. Diese Frage ist zwar vom Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 8. September 2011 IV R 5/09 beantwortet worden. Da diese Entscheidung jedoch nicht näher begründet worden ist, soll dem Bundesfinanzhof                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 37 |

Gelegenheit gegeben werden, sich dieser Thematik ggf. intensiv anzunehmen.

---

