

Keine Rückstellung für freiwillige Jahresabschlussprüfung? – BFH-Urteil vom 05. Juni 2014

Von Wirtschaftsprüfer Betriebswirt (BA) Dipl.-Wirtschaftsjurist (FH) Reinolf Schwandt, M.A.

1. Einleitung

Nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten** zu passivieren. Ob die Verpflichtung aufgrund einer **gesetzlichen** Vorschrift oder einer **privatrechtlichen** Vereinbarung erbracht werden muss, ist ebenso unerheblich, wie die Frage, ob sie als Geld-, Sach- oder Dienstleistung zu erbringen ist. Ausschlaggebend ist dagegen, dass das Vermögen am Abschlussstichtag mit einer Schuld belastet ist, die wirtschaftlich in abgelaufenen Geschäftsjahren verursacht worden ist und deren Erfüllung sich der Kaufmann nicht entziehen kann.¹

Hinsichtlich der Bildung einer Rückstellung für die Kosten der Jahresabschlussprüfung differenziert der Bundesfinanzhof (BFH) in einem Urteil für die Frage der Zulässigkeit des Ansatzes in der Steuerbilanz danach, ob diese aufgrund einer gesetzlichen oder einer privaten Verpflichtung gebildet werden soll.

2. Rückstellung für die Kosten der Jahresabschlussprüfung

2.1 Öffentlich-rechtliche Pflicht zur Jahresabschlussprüfung

Unstreitig ist für mittelgroße und große Kapital- und (haftungsbeschränkte) Personenhandelsgesellschaften die **öffentlich-rechtliche Pflicht** zur Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts in § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB bzw. §§ 264a, 316 Abs. 1 Satz 1 HGB gesetzlich geregelt.

In diesen Fällen besteht eine **Außenverpflichtung**, zumal der Jahresabschluss in diesen Fällen ohne durchgeführte Abschlussprüfung auch nicht festgestellt werden kann (§ 316 Abs. 1 Satz 2 HGB). Wird er ohne Prüfung dennoch festgestellt, so ist dieser nach § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG nichtig.

Auch steuerrechtlich ist für diese gesetzliche Verpflichtung eine Rückstellung zweifelsfrei zulässig.²

¹ Vgl. **IDW Rechnungslegungshinweis**: Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sowie für die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Abschlüssen und Lageberichten nach § 249 Abs. 1 HGB (IDW RH HFA 1.009) Rn. 1.

² Vgl. **Einkommensteuerrichtlinien (EStR)** H 5.7 Abs. 4

2.2 BFH-Urteil vom 05. Juni 2014

Anders als die herrschende Meinung in der handelsrechtlichen Literatur³ hat der **Bundesfinanzhof** mit Urteil vom 05. Juni 2014 entschieden, dass **für eine ausschließlich durch den Gesellschaftsvertrag begründete Pflicht** zur Prüfung des Jahresabschlusses **in der Steuerbilanz keine Rückstellung** gebildet werden darf, weil eine **Außenverpflichtung** nicht besteht.⁴

Der IV. Senat argumentiert dahingehend, dass die **gesellschaftsvertraglich vereinbarte Prüfung** im Ergebnis ausschließlich dem einzelnen Gesellschafter diene, weil deren Kontrollrechte gestärkt werden. Der für den einzelnen Gesellschafter aus dem Gesellschaftsvertrag resultierende Anspruch auf Durchführung einer Jahresabschlussprüfung könne nur innerhalb des Gesellschafterverbundes geltend gemacht werden, weshalb **keine** Außenverpflichtung nach § 249 HGB begründet sei.

Das **Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)** kam diesbezüglich zu einem anderen Ergebnis: Die Gesellschafter werden im Verhältnis zur Gesellschaft als "**Dritte**" angesehen, gegenüber denen eine Außenverpflichtung durchaus begründet werden könne.

3. Fazit und Ausblick

Nach der Rechtsprechung des BFH dürfen **kleine** Kapital- und (haftungsbeschränkte) Personengesellschaften in ihrer Steuerbilanz **keine** Rückstellungen für die Kosten der Jahresabschlussprüfung bilden.

In diesem Kontext ergeben sich diverse Unsicherheiten, beispielsweise dahingehend, ob die Kosten für Abschlussprüfungen aufgrund **anderer privatrechtlicher** Vereinbarungen, beispielsweise mit Kreditgebern, in der Steuerbilanz gebildet werden dürfen. **Hoffmann** ist der Auffassung, dass die Kosten einer vom Kreditgeber vertraglich geforderten Abschlussprüfung rückstellungsfähig sind.⁵

Hinsichtlich der Frage, welche Auswirkungen das o.g. BFH-Urteil auf die **(freiwilligen) Abschlussprüfungen im Konzernverbund** haben wird, kommen **Sick/Binding** zu dem Ergebnis, dass es sich bei den unter bestimmten Voraussetzungen prüfungsbefreienden Konzerngesellschaften regelmäßig **nicht** um gleichgelagerte Fälle zum ergangenen BFH-Urteil handelt.⁶

³ Vgl. **Schubert**: Komm. zu § 249 HGB, Tz. 100, in: Beck'scher Bilanzkommentar, München 2014

⁴ **BFH-Urteil** vom 05. Juni 2014 – IV R 26/11, BStBl. II 2014, 886

⁵ Vgl. **Hoffmann**: Anmerkung zu BFH Urteil vom 05. Juni 2014 – IV R 26/11, in DStR 37/2014, S. 1818.

⁶ Vgl. **Sick/Binding**: Rückstellung für die Jahresabschlussprüfung – Auswirkung der ergangenen BFH-Rechtsprechung auf Konzernfälle, in: DStR 13/2015, S. 712-716.

Die weitere Entwicklung und die Positionierung der Finanzverwaltung bleibt zu dieser Frage abzuwarten.

Mein Praxistipp:

*Hinsichtlich der Frage, wem der bilanzierungspflichtige Kaufmann – angesichts der unterschiedlichen Auffassungen von **Bundesfinanzhof (BFH)** und **Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)** in dieser Sache – nun folgen sollte, erscheint m.E. die Argumentation des BFH akzeptabel, weshalb auf die Bildung einer Rückstellung für die Kosten einer rein gesellschaftsvertraglich veranlassten Jahresabschlussprüfung in der Steuerbilanz verzichtet werden sollte, jedenfalls sofern der Bilanzierende den aufwändigeren Weg einer "zweigleisigen Fahrt" zwischen Handels- und Steuerbilanz vermeiden will.*

Reinolf Schwandt
Wirtschaftsprüfer

Betriebswirt (BA)
Dipl.-Wirtschaftsjurist (FH)
Reinolf Schwandt, M.A.
Wirtschaftsprüfer

Ziegelstraße 7
49088 Osnabrück

Telefon: 05 41 / 18 55 27 39
eMail: schwandt@wp-schwandt.de

Besuchen Sie auch meine Internetseiten unter: **<http://www.wp-schwandt.de>**