

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/niedersaechsisches-fg-keine-rueckstellung-fuer-eine-freiwillige-pruefung-des-jahresabschlusses.html>

05.09.2014

Rechnungslegung

Niedersächsisches FG: Keine Rückstellung für eine freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses

Mit Urteil vom 05.06.2014 hat der BFH die Auffassung des Niedersächsischen FG bestätigt. BFH, Urteil vom 05.06.2014, IV R 26/11, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Die Bildung einer Rückstellung für die Kosten einer freiwilligen, im Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft vorgesehenen Prüfung des Jahresabschlusses ist steuerlich nicht zulässig. Offen bleibt, ob eine solche Rückstellung gebildet werden darf, wenn die Verpflichtung auf einem Vertrag mit einem Dritten, insbesondere einem Kreditinstitut, beruht.

Sachverhalt

Streitig ist die Bildung einer Rückstellung für die Kosten der freiwilligen Prüfung des Jahresabschlusses einer Personengesellschaft.

Entscheidung

Die Bildung einer Rückstellung für die Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses ohne gesetzliche Verpflichtung, jedoch aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vereinbarung, ist nicht zulässig.

Nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB sind handelsrechtlich für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Entstehung einer Verbindlichkeit dem Grunde nach, deren Höhe zudem ungewiss sein kann, und ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Zudem ist erforderlich, dass der Schuldner ernsthaft mit der Inanspruchnahme rechnen muss. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB erfasst nur am Bilanzstichtag sicher oder wahrscheinlich be- oder entstehende Verpflichtungen gegenüber einem anderen. Für die Passivierung als ungewisse Verbindlichkeit kommen nur Drittverpflichtungen in Betracht, sog. Außenverpflichtungen. Nicht erfasst werden Innenverpflichtungen, das heißt Verpflichtungen, die sich der Kaufmann selbst auferlegt hat. Da die Verpflichtung aus § 249 Abs. 1 S. 1 HGB zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehört, gilt sie gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch für die Steuerbilanz.

Im Streitfall war die Klägerin jedoch weder aufgrund der Vorschriften des PubLG noch aufgrund handelsrechtlicher Bestimmungen verpflichtet, ihren Jahresabschluss prüfen zu lassen, sodass die Zulässigkeit der Rückstellung mangels Vorliegen dieser Voraussetzungen ausschied.

Zudem erkannte der Senat in der im Gesellschaftsvertrag getroffenen Regelung über die Prüfung des Jahresabschlusses – entgegen der Auffassung von Teilen der Literatur und des IDW (vgl. HFA 1.009 v. 23.6.2010) – keine privatrechtliche Außenverpflichtung. Die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Verpflichtung zur Prüfung der Jahresabschlüsse regelte lediglich gesellschaftsintern, welche über die gesetzlichen Vorgaben hinausgehenden Anforderungen der Jahresabschluss der Gesellschaft in formeller Hinsicht erfüllen muss. Eine derartige gesellschaftsvertragliche Regelung betreffe daher nicht das Außenverhältnis der Gesellschaft, sondern sei einer Innenverpflichtung deutlich näher, d.h. einer Verpflichtung, die sich der Kaufmann selbst auferlegt hat.

Im Übrigen sei nach Auffassung des Senats auch mangels wirtschaftlicher Verursachung in der Vergangenheit die Bildung einer Rückstellung nicht zulässig. Denn anders als die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses sei die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung der Klägerin, ihre Jahresabschlüsse im nachfolgenden Geschäftsjahr prüfen zu lassen, keinesfalls vergangenheitsbezogen, da diese Verpflichtung nicht ursächlich mit der im Laufe der jeweiligen Wirtschaftsjahre erstellten Buchführung, die

in die jeweiligen Bilanzen der Klägerin einmünden, verbunden sei.

Handelsrechtlich war die Klägerin bereits deshalb nicht berechtigt, die Kosten für den Abschlussprüfer als Rückstellung zu passivieren, da es sich um ein schwebendes und somit grundsätzlich um ein nicht bilanzierungsfähiges Geschäft handelt.

Offenbleiben konnte im Streitfall, ob eine Rückstellung für die Kosten einer Prüfung des Jahresabschlusses gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB gebildet werden darf, wenn das Unternehmen sich dazu in einem Vertrag mit einem Dritten, insbesondere in einem Vertrag mit einem Kreditinstitut, verpflichtet hat, oder ob in diesen Fällen der geprüfte Jahresabschluss des abgelaufenen Geschäftsjahres lediglich dem Dritten vorgelegt wird, um eine das laufende Geschäftsjahr betreffende Verpflichtung gegenüber dem Kreditgeber zu erfüllen.

Betroffene Norm

§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

Fundstelle

BFH, Urteil vom 05.06.2014, [IV R 26/11](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)
[Niedersächsisches Finanzgericht](#), Urteil vom 26.05.2011, 14 K 229/09

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 19.08.2002, VIII R 30/01, BStBl II 2003, S. 131

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.