Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/fg-baden-wuerttemberg-rueckstellung-fuer-kosten-einer-zukuenftigen-betriebspruefung.html

07.09.2012

Unternehmensteuer

BFH: Rückstellung für Kosten einer zukünftigen Betriebsprüfung

Der BFH bestätigt die Auffassung des FG, dass bei Großbetrieben auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung Rückstellungen für die im Zusammenhang mit einer Außenprüfung bestehenden Mitwirkungspflichten zu bilden sind, soweit diese die am jeweiligen Bilanzstichtag bereits abgelaufenen Prüfungsjahre betreffen. Der Erlass einer Prüfungsanordnung war am Bilanzstichtag wahrscheinlich und auch wirtschaftlich verursacht. Die Mitwirkungspflichten der Klägerin waren am Bilanzstichtag sowohl inhaltlich als auch in zeitlicher Hinsicht konkretisiert. Die auf die Vorschrift gestützten Mitwirkungsverlangen sind sanktionsbewehrt. Die Passivierung der Mitwirkungspflichten kann auch nicht nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz ausgeschlossen werden, da der in Frage stehende Aufwand der Klägerin (25.100 Euro) nicht als vernachlässigbare Bagatellgröße eingestuft werden kann.
BFH, Urteil vom 06.06.2012, I R 99/10, BStBl II 2013, S. 196

Sachverhalt FG
In ihrem Jahresabschluss für das Wirtschaftsjahr 2005/2006 vom 31.01.2007 bildete die Klägerin (eine GmbH) eine Rückstellung für die Kosten einer zu erwartenden Betriebsprüfung. Im Jahr 2008 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernprüfung aufgrund der Prüfungsanordnung vom 29.05.2008 die von der Klägerin erwartete Betriebsprüfung durch, die das Streitjahr 2006 umfasste. Der Prüfer vertrat die Auffassung, die Rückstellung für künftige Betriebsprüfungskosten sei nicht anzuerkennen, weil es im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung an einer Prüfungsanordnung gefehlt habe. Das Finanzamt schloss sich dieser Auffassung an und erließ entsprechende Bescheide. Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin für die Kosten einer Betriebsprüfung eine Rückstellung bilden durfte.

Entscheidung
Die Klage ist begründet; die Klägerin musste für das Streitjahr eine Rückstellung bilden, weil eine Betriebsprüfung hinreichend wahrscheinlich war und die zurückgestellten Kosten in der Zeit bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sind.

Für Verpflichtungen, die sich aus öffentlichem Recht ergeben, können bei hinreichender Konkretisierung Rückstellungen gebildet werden. Im Bereich der öffentlich-rechtlichen Verbindlichkeiten ist die Kenntniserlangung durch die Behörde regelmäßig geeignet, auf die ernsthafte Erwartung der Inanspruchnahme des Schuldners schließen zu lassen. Der Steuerpflichtige wird sich der Erfüllung der Verpflichtung "nicht entziehen" können (vgl. BFH-Urteil vom 19.11.2003). Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Bei Großbetrieben ist die Bildung einer Rückstellung für die Kosten einer zukünftigen Betriebsprüfung zulässig. Die subjektive Einschätzung der Klägerin, dass am Bilanzstichtag das zukünftige Entstehen einer Verbindlichkeit aus § 200 AO hinreichend wahrscheinlich war, ist objektiv zutreffend. Das Be- oder Entstehen einer Verbindlichkeit sowie die Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen sind wahrscheinlich, wenn mehr Gründe für als gegen das Be- oder Entstehen einer Verbindlichkeit und eine künftige Inanspruchnahme sprechen (sog. „51 %-Formel“, BFH-Urteile vom 01.08.1984 und 30.11.2005). Dies ist auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei Aufstellung der Bilanz erkennbarer Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme setzt außerdem die Kenntnis oder doch zumindest nachweisbar unmittelbar bevorstehende Kenntnis des Gläubigers von seinem Anspruch voraus.

Bei Anlegung dieser Maßstäbe waren sowohl das Entstehen der Verbindlichkeit als auch die Inanspruchnahme der Klägerin hinreichend wahrscheinlich. Eine solche Wahrscheinlichkeit ergibt sich nicht allein aus der Aufnahme eines Vorbehalts der Nachprüfung als Nebenbestimmung in die Steuerbescheide. Jedoch ergibt sich die hinreichende Wahrscheinlichkeit bei der Klägerin aus ihrer Einstufung als Großbetrieb. Bei Großbetrieben

ist die Anschlussprüfung der von der Finanzverwaltung vorgesehene Regelfall, das „Auslassen“ einzelner Jahre die Ausnahme. Dieses rechtliche Regel-Ausnahme-Verhältnis wird durch statistische Zahlen der Finanzverwaltung tatsächlich untermauert. Für die Bildung einer Rückstellung bedarf es keiner absoluten Sicherheit, sondern nur einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit. Dies ist bei der Klägerin sowohl rechtlich als auch tatsächlich so lange zu bejahen, wie sie als Großbetrieb eingestuft ist. Die Verpflichtung zur Mitwirkung ist auch - trotz fehlender Prüfungsanordnung - hinreichend konkretisiert. Den Umfang der Mitwirkungspflichten der Klägerin präzisieren § 200 AO und § 8 BpO; das geforderte Tun und Dulden ist dadurch hinreichend bestimmbar. Die Verpflichtung, an einer Betriebsprüfung mitzuwirken, ist auch innerhalb eines bestimmten Zeitraums zu erfüllen, denn die Mitwirkung muss innerhalb der (ggf. gehemmten) Festsetzungsfrist erfolgen.

Hinsichtlich der Höhe der Rückstellung übernahm der Senat die Schätzung der Klägerin, da das Finanzamt nach Rücksprache mit dem Betriebsprüfer keine Einwendungen gegen die Höhe der Rückstellung erhoben hat. Die Klägerin hat außerdem die erforderliche Abzinsung vorgenommen. Da der erkennende Senat die Bildung der Rückstellung für rechtmäßig hält, kommt es auf die weitere Rechtsfrage, ob der subjektive Fehlerbegriff auch auf die Beurteilung von Rechtsfragen anzuwenden ist (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 07.04.2010), für ihn nicht mehr an.

Betroffene Norm
§ 5 Abs. 1 EStG
Streitjahr 2006

Fundstellen
Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 14.10.2010, 3 K 2555/09; BFH, Urteil vom 06.06.2012, I R 99/10, BStBl II 2013, S. 196

Weitere Fundstellen
BFH, Urteil vom 19.11.2003, I R 77/01, BStBl II 2010, S. 482
BFH, Urteil vom 01.08.1984, I R 88/80, BStBl II 1985, S. 44
BFH, Urteil vom 30.11.2005, I R 110/04, BStBl II 2007, S. 251
BFH, Beschluss vom 07.04.2010, I R 77/08, BStBl II 2010, S. 739, anhängig beim Großen Senat des BFH: GrS 1/10; siehe Deloitte Tax-News

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.