

Urteil vom 05. Juni 2014, IV R 26/11

Keine Rückstellung für die ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses

BFH IV. Senat

FGO § 40 Abs 2, EStG § 5 Abs 1 S 1, HGB § 249 Abs 1 S 1, HGB § 249 Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 5 Abs 1 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Mai 2011, Az: 14 K 229/09

Leitsätze

Für die Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses einer Personenhandelsgesellschaft darf eine Rückstellung nicht gebildet werden, wenn diese Verpflichtung ausschließlich durch den Gesellschaftsvertrag begründet worden ist .

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) Rückstellungen für die Prüfung ihrer Jahresabschlüsse bilden durfte.
- 2 Die Klägerin, eine KG, ist mit Gesellschaftsvertrag vom ... 1975 gegründet worden. In § 8 Nr. 1 des Gesellschaftsvertrages heißt es, dass die Geschäftsführung den Jahresabschluss bis zum 15. Mai des nachfolgenden Geschäftsjahres aufzustellen habe und der Jahresabschluss von einem Angehörigen der wirtschafts- oder steuerberatenden Berufe, auf den sich die Gesellschafter einigen, zu prüfen sei. Ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermittelte die Klägerin in den Jahren 2001 bis 2004 (Streitjahre) durch Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 5 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG).
- 3 In den den Steuererklärungen für die Streitjahre beigefügten Jahresabschlüssen bildete die Klägerin jeweils eine Rückstellung für die Prüfung des Jahresabschlusses, und zwar in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2001 in Höhe von 20.000 DM, in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2002 in Höhe von 9.000 €, in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2003 in Höhe von 8.500 € und ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2004 in Höhe von 7.000 €. Ferner löste die Klägerin in ihren Bilanzen zum 31. Dezember 2002, zum 31. Dezember 2003 und zum 31. Dezember 2004 die Rückstellung aus dem jeweiligen Vorjahr auf, indem sie ihre Aufwendungen für die Prüfung ihres Jahresabschlusses nicht erfolgswirksam als Aufwand berücksichtigte, sondern auf dem Rückstellungskonto verbuchte und den zurückgestellten Betrag, soweit er den tatsächlichen Aufwand überstieg, gewinnerhöhend erfasste.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte zunächst erklärungsgemäß die Einkünfte der Klägerin gesondert und einheitlich fest. Sämtliche Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 5 Nach einer Außenprüfung lehnte das FA die Bildung der Rückstellung für die Prüfung der Jahresabschlüsse ab und erließ entsprechende Änderungsbescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheide) für die Streitjahre. Die Nichtanerkennung der Bildung einer Rückstellung für die Prüfung der Jahresabschlüsse führte im Zusammenspiel mit der Rückgängigmachung der von der Klägerin gewinnwirksam vorgenommenen Auflösung der Rückstellungen, soweit sie den tatsächlichen Aufwand überstiegen, im Jahr 2001 zu einer Gewinnerhöhung von 20.000 DM und in den Jahren 2002 bis 2004 zu einer Gewinnminderung von 1.225,84 € (2002), 500 € (2003) und 1.500 € (2004).
- 6 Die nach erfolglos durchgeführtem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab. Zur Begründung hat das FG im Wesentlichen ausgeführt, die Zulässigkeit der Klage sei auch für die Streitjahre 2002 bis 2004 zu bejahen, obgleich die Klägerin für diese Streitjahre begehrt habe, ihre Verluste aus Gewerbebetrieb zu vermindern.

- 7 Die Klägerin habe in ihren Bilanzen zum 31. Dezember der jeweiligen Streitjahre keine Rückstellung für die Prüfung ihres Jahresabschlusses bilden können. Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs in der für die Streitjahre geltenden Fassung (HGB), der gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die Steuerbilanz gelte, sei eine Rückstellung nur für sog. Außenverpflichtungen zu bilden. Nicht erfasst würden Innenverpflichtungen, d.h. Verpflichtungen, die sich der Kaufmann selbst auferlegt habe. Im Streitfall läge nur eine nicht rückstellungsfähige Innenverpflichtung vor.
- 8 Zwar seien nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Jahresabschluss Rückstellungen für die gesetzliche Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses zu bilden. Im Streitfall sei die Klägerin aber nicht gesetzlich verpflichtet gewesen, ihre Jahresabschlüsse prüfen zu lassen.
- 9 Auch aus § 8 Nr. 1 des Gesellschaftsvertrages ergebe sich keine privatrechtliche Außenverpflichtung der Klägerin. Die im Gesellschaftsvertrag geregelte Prüfung der Jahresabschlüsse stelle keine Außenverpflichtung i.S. des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, sondern eine gesellschaftsinterne Regelung dar.
- 10 Zudem dürfte für die gesetzlich nicht angeordnete Prüfung eine Rückstellung auch deshalb nicht gebildet werden, da sie wirtschaftlich nicht im jeweils abgelaufenen Wirtschaftsjahr verursacht worden sei.
- 11 Die vollständigen Urteilsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1868 veröffentlicht.
- 12 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB).
- 13 Im Streitfall bestünde eine Pflicht, eine Rückstellung für die Kosten der Jahresabschlussprüfung zu bilden, da die Klägerin zur Durchführung der Prüfung auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung, hier § 8 des Gesellschaftsvertrages, verpflichtet gewesen sei. Es handele sich bei dieser Regelung nicht um eine Innenverpflichtung, sondern um eine Verpflichtung gegenüber Dritten, hier den Gesellschaftern. Die Klägerin als Personenhandelsgesellschaft sei ein eigenständiges Rechtssubjekt, ihr stünde auch die Kaufmannseigenschaft gemäß § 6 Abs. 1 HGB zu. Die Rechtsträgereigenschaft der Personenhandelsgesellschaft werde auch im Steuerrecht anerkannt. Deshalb würden auch schuldrechtliche Rechtsbeziehungen zwischen der Personenhandelsgesellschaft und den Gesellschaftern anerkannt. Letztere seien daher im Hinblick auf die gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht der Klägerin zur Prüfung des Jahresabschlusses als Dritte zu qualifizieren, die diesen Anspruch auch mittels Klage durchsetzen könnten. Da die Durchführung der Prüfung des Jahresabschlusses auch einklagbar sei, müsse mit der Inanspruchnahme auch ernsthaft gerechnet werden.
- 14 Ausgehend von der gesellschaftsvertraglichen Verpflichtung im Außenverhältnis sei auch die wirtschaftliche Verursachung zum jeweiligen Bilanzstichtag zu bejahen. Es könne insoweit nämlich kein Unterschied bestehen, ob die Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses auf einer gesetzlichen oder auf einer privaten Verpflichtung beruhe.
- 15 Unzutreffend sei auch die Annahme des FA, dass die Prüfung der Aufstellung des Abschlusses nachgelagert und lediglich der Beschlussfassung über die Feststellung des Jahresabschlusses vorgeschaltet sei. In der Praxis sei es nämlich nicht unüblich, dass die Prüfung auch dazu diene, feststellen zu lassen, ob der selbst aufgestellte Jahresabschluss ordnungsgemäß erstellt worden sei. Teilweise werde der Wirtschaftsprüfer neben der Prüfung auch mit der (teilweisen) Erstellung des Jahresabschlusses beauftragt. Die Prüfung erfolge dann im Rahmen des Jahresabschlusses. Für sämtliche Kosten der Tätigkeit des Prüfers sei daher eine Rückstellung zu bilden.
- 16 Die Klägerin beantragt (sinngemäß), die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 11. Mai 2009 aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2001 bis 2004, allesamt vom 16. Juni 2008, dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2001 um 20.000 DM gemindert sowie für das Jahr 2002 um 1.225,84 €, für das Jahr 2003 um 500 € und für das Jahr 2004 um 1.500 € erhöht werden.
- 17 Das FA beantragt (sinngemäß), die Revision zurückzuweisen.
- 18 Aus der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung der Prüfung des Jahresabschlusses ergebe sich keine rückstellungspflichtige Außenverpflichtung. Auch sei der Jahresabschluss nicht von der Klägerin, sondern von den

Prozessbevollmächtigten erstellt worden. Diese hätten den Jahresabschluss ausweislich der vorliegenden Rechnung sodann auch geprüft. Im Übrigen verweist das FA auf die Ausführungen der Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 20** 1. Zu Recht --und vom FA nicht beanstandet-- hat das FG die Zulässigkeit der Klage auch im Hinblick auf die Gewinnfeststellungsbescheide der Jahre 2002 bis 2004 bejaht, obgleich die vom FA vorgenommene Gewinnermittlung für diese Jahre zur Feststellung niedrigerer Einkünfte aus Gewerbebetrieb geführt hat. Es ist anerkannt, dass ein Steuerpflichtiger durch eine zu niedrige Steuerfestsetzung oder durch eine zu niedrige Feststellung der Einkünfte gemäß § 40 Abs. 2 FGO in seinen Rechten verletzt sein kann, wenn die Festsetzung einer zu niedrigen Steuer oder die Feststellung zu niedriger Einkünfte Folge eines Bilanzansatzes ist, der sich in vorhergehenden Veranlagungszeiträumen zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ausgewirkt hat (BFH-Urteil vom 24. Oktober 2006 I R 2/06, BFHE 215, 230, BStBl II 2007, 469; BFH-Beschluss vom 9. September 2005 IV B 6/04, BFH/NV 2006, 22). Dies ist hier der Fall; denn die niedrigere Feststellung der Gewinne für 2002 bis 2004 ist Folge der Auflösung der Rückstellung, die für das vorhergehende Jahr 2001 zu einer höheren Feststellung der Einkünfte geführt hat. Die Klägerin konnte deshalb auch die Gewinnfeststellungen 2002 bis 2004 in ihr Klagebegehren einbeziehen.
- 21** 2. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass für die Prüfung der Jahresabschlüsse in den Bilanzen der Streitjahre keine Rückstellung gebildet werden durfte.
- 22** a) Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Handelsbilanz Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Das handelsrechtliche Passivierungsgebot für Verbindlichkeitsrückstellungen gehört zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und gilt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die Steuerbilanz (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Februar 1969 GrS 2/68, BFHE 95, 31, BStBl II 1969, 291, unter II.3.a; BFH-Urteile vom 8. September 2011 IV R 5/09, BFHE 235, 241, BStBl II 2012, 122, Rz 11, sowie vom 17. Oktober 2013 IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302, jeweils m.w.N.).
- 23** aa) Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach --deren Höhe zudem ungewiss sein kann-- sowie ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Als weitere Voraussetzung muss der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen. Zudem darf es sich bei den Aufwendungen nicht um (nachträgliche) Herstellungs- oder Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts handeln (BFH-Urteil in BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302).
- 24** bb) Des Weiteren setzt das Bestehen einer Verbindlichkeit den Anspruch eines Dritten im Sinne einer Außenverpflichtung voraus, die erzwingbar ist (BFH-Urteile vom 8. November 2000 I R 6/96, BFHE 193, 399, BStBl II 2001, 570, und vom 29. November 2007 IV R 62/05, BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557). Außenverpflichtung i.S. des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB meint grundsätzlich eine Schuld gegenüber einer dritten Person. Der Dritte als Gläubiger muss deshalb regelmäßig einen Anspruch i.S. des § 194 des Bürgerlichen Gesetzbuchs gegen den Steuerpflichtigen haben; der Dritte muss also das Recht haben, vom Steuerpflichtigen ein bestimmtes Tun oder Unterlassen verlangen zu können (Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 5. Aufl., § 249 Rz 10). Ausreichend ist allerdings auch ein faktischer Leistungszwang, dem sich der Steuerpflichtige aus sittlichen, tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann, obwohl keine Rechtspflicht zur Leistung besteht (u.a. BFH-Urteile vom 29. November 2000 I R 87/99, BFHE 194, 57, BStBl II 2002, 655, und vom 10. Januar 2007 I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102).
- 25** cc) Von den Rückstellungen für Außenverpflichtungen abzugrenzen sind Aufwandsrückstellungen, denen keine Verpflichtung gegenüber einem Dritten zugrunde liegt. In der Steuerbilanz sind Aufwandsrückstellungen unzulässig (nunmehr auch in der Handelsbilanz gemäß § 249 Abs. 2 HGB i.d.F. des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25. Mai 2009, BGBl 2009, 1102), soweit nicht gemäß § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB handelsrechtlich eine Passivierungspflicht besteht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557, m.w.N.). Die Voraussetzungen des § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB (unterlassene Instandhaltung mit dreimonatiger und Abraumbeseitigung mit einjähriger Nachholfrist) sind im Streitfall offensichtlich nicht erfüllt.

- 26 b) Ausgehend von diesen Grundsätzen lagen die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für die Prüfung der Jahresabschlüsse zu den hier streitigen Bilanzstichtagen nicht vor.
- 27 aa) Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass eine gesetzliche (öffentlich-rechtliche) Verpflichtung zur Prüfung der Jahresabschlüsse weder nach § 1 Abs. 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 1 des Publizitätsgesetzes noch nach den Vorschriften des HGB, insbesondere § 264a Abs. 1 i.V.m. §§ 316 ff. HGB, bestanden hat. Der Senat teilt diese Auffassung und sieht deshalb von weiteren Ausführungen ab.
- 28 bb) Die in § 8 Nr. 1 des Gesellschaftsvertrages vorgesehene Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses rechtfertigt die Bildung einer Rückstellung ebenfalls nicht.
- 29 Nach § 8 Nr. 1 Satz 2 des Gesellschaftsvertrages ist der Jahresabschluss, der gemäß § 8 Nr. 1 Satz 1 des Gesellschaftsvertrages von der Geschäftsführung bis zum 15. Mai des nachfolgenden Geschäftsjahres aufzustellen ist, von einem Angehörigen der wirtschafts- oder steuerberatenden Berufe, auf den sich die Gesellschafter einigen, zu prüfen. Diese Prüfung dient, wie sich § 8 Nrn. 2 und 3 des Gesellschaftsvertrages entnehmen lässt, als Grundlage für die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung. Der geprüfte Jahresabschluss bildet sodann seinerseits die Grundlage u.a. für die von der Gesellschafterversammlung zu treffenden Gewinnverwendungsbeschlüsse.
- 30 Die gesellschaftsvertragliche Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses beruht allerdings ausschließlich auf einer freiwilligen gesellschaftsinternen Vereinbarung. Diese regelt die besonderen formalen Anforderungen, die der Jahresabschluss über die gesetzlichen Anforderungen hinaus erfüllen muss. Durch die formalisierte Prüfungsverpflichtung durch einen objektiven Dritten werden im Ergebnis die Kontrollrechte und Ansprüche der einzelnen Gesellschafter gestärkt. Die Selbstverpflichtung dient damit ausschließlich dem einzelnen Gesellschafter. Der aus dem Gesellschaftsvertrag dem einzelnen Gesellschafter erwachsene Anspruch auf Durchführung des formalisierten Prüfungsverfahrens kann naturgemäß nur innerhalb des Gesellschafterverbundes geltend gemacht und durchgesetzt werden. Er stellt daher keine Außenverpflichtung i.S. des § 249 HGB dar (ebenso Döllerer, Deutsche Steuer-Zeitung 1980, 357; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 920 "Jahresabschluss"; Schmidt/ Weber-Grellet, EStG, 33. Aufl., § 5 Rz 550 "Jahresabschluss"; Tiedchen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rz 704 "Jahresabschluss, Buchführung"; anderer Ansicht Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, a.a.O., § 249 Rz 118; Schubert in Beck Bil-Komm., 9. Aufl., § 249 Rz 100 "Jahresabschluss"; Rechnungslegungshinweis des Instituts der Wirtschaftsprüfer vom 23. Juni 2010 --IDW RH-- HFA 1.009, IDW-Fachnachrichten 2010, 354, Tz. 6).
- 31 Unerheblich ist, dass der einzelne Gesellschafter die Verpflichtung der Klägerin, den Jahresabschluss prüfen zu lassen, einklagen kann. Denn die Einklagbarkeit der Verpflichtung ist für sich gesehen nicht geeignet, die freiwillige Selbstverpflichtung als eine Außenverpflichtung erscheinen zu lassen, die gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zurückgestellt werden könnte. Insoweit stehen sich die einzelnen Gesellschafter, denen ein entsprechendes Klagerecht zusteht, und die Personengesellschaft nicht als fremde Dritte i.S. des § 249 HGB gegenüber.
- 32 Dem steht nicht entgegen, dass eine Personengesellschaft, wie hier die Klägerin, zivilrechtlich als selbständiges Rechtssubjekt anerkannt und auch steuerrechtlich die Selbständigkeit (Rechtszuständigkeit) der Personengesellschaft jedenfalls partiell anerkannt ist. Die steuerrechtliche Anerkennung der eigenen Rechtszuständigkeit der Personengesellschaft hat insbesondere zur Folge, dass schuldrechtliche Beziehungen zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern anerkannt und wie Geschäfte unter fremden Dritten behandelt werden, sofern sie einem Fremdvergleich standhalten (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691). Zwar ist auch der Gesellschaftsvertrag ein Schuldverhältnis, durch den schuldrechtliche Beziehungen zwischen den Gesellschaftern und zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft begründet werden. Durch den Gesellschaftsvertrag werden aber neben, ergänzend zu oder abweichend von den gesetzlichen Bestimmungen lediglich Rechte und Pflichten im Innenverhältnis der Gesellschaft begründet. Dass die im Gesellschaftsvertrag begründeten Rechte einklagbar sind, kann nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Gesellschafter sich diesen Regelungen freiwillig unterworfen und damit lediglich die Organisationsstruktur für das auf einen gemeinschaftlichen Zweck ausgerichtete Handeln der Gesellschaft festgelegt haben. Davon zu unterscheiden sind die Schuldverhältnisse im Außenverhältnis, in denen die Gesellschaft als Einheit mit dem einzelnen Gesellschafter kontrahiert, wie etwa Kauf-, Darlehens- und Arbeitsverträge. Nur bei diesen Rechtsgeschäften wird eine Außenverpflichtung i.S. des § 249 HGB begründet.
- 33 3. Die Sache ist spruchreif. Das FG hat für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt, dass die vom FA nicht anerkannten und hier streitgegenständlichen Rückstellungen ausschließlich für die Kosten der Jahresabschlussprüfung und nicht für die Kosten der Erstellung des Jahresabschlusses gebildet worden sind. Dies

war zwischen den Beteiligten im FG-Verfahren nicht streitig. Soweit das Vorbringen der Klägerin im Revisionsverfahren dahin zu verstehen sein sollte, dass die Rückstellung im Wesentlichen für die Kosten der Erstellung des Jahresabschlusses gebildet worden sei, weil die Jahresabschlussprüfung mit der Aufstellung des Jahresabschlusses verzahnt gewesen sei, handelt es sich um neues tatsächliches Vorbringen, mit dem die Klägerin im Revisionsverfahren nicht gehört werden kann.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de