

**34. Vortrags- und Diskussionsveranstaltung der Düsseldorfer
Vereinigung für Steuerrecht e.V., 5.12.2018 (18:45 Uhr)**

Rückstellungen und andere GoB zwischen IDW (HFA) und BFH

Prof. Dr. *Joachim Hennrichs*

Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht

Universität zu Köln

www.bilanzrecht.uni-koeln.de



Übersicht

- Grundlagen
- GoB-Rechtserkenntnis im Streit der Autoritäten –
Beispiele aus der jüngeren Praxis
- Die jeweiligen Rollen der Akteure – Selbstwahrnehmung
und Fremdwahrnehmung



Maßgeblichkeitsgrundsatz

GoB

(materielle) Maßgeblichkeit
 (§ 5 I 1 EStG)

→

~~umgekehrte Maßgeblichkeit (§ 5 I 2 EStG)~~

Steuerbilanz


GoB =

- geschriebene handelsbilanzrechtliche Vorschriften (z.B. §§ 246, 247, 249, 252, 255 HGB) → **Auslegung nach allg. juristischen Methoden**; sowie
- **ungeschriebene** Grundsätze → **unbestimmter Rechtsbegriff**; „durch **Nachdenken**“ zu ermitteln (**deduktive** vs. induktive Methode)

Prof. Dr. J. Hennrichs

3

Universität zu Köln



Die Akteure


- **Handelsrecht**
 - BGH (aber selten); EuGH
 - BFH (soweit er über GoB entscheidet)
 - DRSC (§ 342 II HGB! Aber grds. [nur] für Konzern-GoB!)
 - RS und RH des **IDW** („gewichtige Stimme“)
 - **Fachliteratur**

- **Steuerrecht**
 - BFH; Finanzgerichte
 - BMF
 - **Fachliteratur**

Prof. Dr. J. Hennrichs

4

Universität zu Köln



Der Streit der Autoritäten – Beispiele

- Rückstellungen für Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses bei ausschließlich im Gesellschaftsvertrag vereinbarter Prüfungspflicht (BFH IV R 26/11)
- Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus einem Aktienoptionsprogramm (BFH I R 11/15)
- Bilanzierung bei Mehrkomponentengeschäften (am Beispiel der sog. Handy-Subvention, BFH I R 77/08)
- Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen (BFH VIII R 25/11)
- Zurechnung bei Andienungsrecht des Leasinggebers (BFH IV R 33/13)



Rückstellungen – § 249 I 1 HGB als GoB

- Ansatzvoraussetzungen für **Rückstellungen** (§ 249 I 1 HGB):
 - **Ungewisse Außenverpflichtung**, die
 - **am Bilanzstichtag wahrscheinlich besteht** oder
 - **zwar künftig entsteht, aber in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht ist;**
 - **Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme;**
 - keine zukünftige Aktivierung.
- = **GoB = grds. maßgeblich** für die steuerliche Gewinnermittlung (§ 5 I 1 EStG, § 8 I KStG)



Rückstellungen für Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses

- Ausgangssachverhalt: Mittelgroße X-AG → § 316 I HGB: **gesetzliche Prüfungspflicht**. Die Gesellschaft passiviert die voraussichtlichen Kosten für die Durchführung der Prüfung des JA des vergangenen Geschäftsjahres.
- Abwandlung 1: Kleine GmbH (oder KG/OHG; kein § 264a HGB) → § 316 I HGB (-). Aber: **Prüfungspflicht ist im Kreditvertrag mit Bank vereinbart**.
- Abwandlung 2: Wie Abwandlung 1, aber **Prüfungspflicht ist ausschließlich im Gesellschaftsvertrag vorgesehen**.



Rückstellungen für Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses

- **Rückstellungsbildung für Prüfungskosten des JA (+)**, bei:
 - **Gesetzlicher Prüfungspflicht** (öffentlich-rechtliche Verpflichtung nach §§ 264a, 316 HGB; §§ 1, 6 I 1 PubliG).
 - **Vertraglicher Verpflichtung gegenüber Dritten** (z.B. Bank).
- Dagegen nach **BFH v. 5.6.2014, IV R 26/11**, BStBl. II 2014, 886 (-), wenn Prüfungspflicht ausschließlich im Gesellschaftsvertrag gründet (arg.: in diesem Fall angeblich lediglich Innenverpflichtung gegenüber den Gesellschaftern).



Rückstellungen für Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses

- **Kritik** (s. IDW-FN 1/2015, 53; IDW RH HFA 1.009 Tz. 4 ff.; ferner *Hennrichs*, *StuW* 2015, 65 ff.)
 - Rechtlich bestehende Außenverbindlichkeit der Gesellschaft (arg. **gesellschaftsrechtliches Trennungsprinzip**; BFH wendet steuerlichen Transparenzgedanken systemwidrig bereits auf Ebene der Gesellschaftsbilanz an).
 - **Verpflichtung belastet das Gesellschaftsvermögen** ebenso wie gesetzliche Prüfungspflicht. Für die Belastungssituation der Gesellschaft macht es keinen Unterschied, auf welchem Rechtsgrund die Prüfungspflicht beruht und wem gegenüber sie besteht.



Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus einem in bar zu erfüllenden Aktienoptionsprogramm

- **BFH I R 11/15**: „Eine AG kann Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus einem Aktienoptionsprogramm [...] nicht bilden, wenn die Optionen nur ausgeübt werden können, falls der Verkehrswert der Aktien zum Ausübungszeitpunkt [...] 10 % des Ausübungspreises übersteigt und/oder wenn das Ausübungsrecht davon abhängt, dass es in der Zukunft zu einem Verkauf des Unternehmens oder einem Börsengang kommt. Der **Grad der Wahrscheinlichkeit des Eintritts eines dieser (zukünftigen) Ereignisse** ist in diesem Zusammenhang **ohne Bedeutung**.“
- **IDW**, WPH Edition, 15. Aufl., Kap. F Rz. 1290: **ratierlicher Aufbau** einer Rückstellung **über den Erdienungszeitraum** (wg. **Erfüllungsrückstands**).
- **IDW**, 249. Sitzung des HFA: **BFH würdigt die vergangenheitsbezogenen Optionsmerkmale nicht angemessen**; Rückstellung wirtschaftlich verursacht, soweit die Arbeitsleistung bis zum Stichtag erbracht worden ist.



Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften (am Beispiel der sog. Handysubventionen)

- **Mehrkomponentengeschäfte** = Geschäfte über mehrere Leistungen, die zueinander in einem inneren, wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und gemeinsam kalkuliert sind.
- *Beispiele*: Mobilfunkdienstleistungsvertrag mit verbilligter Veräußerung von Handys (BFH I R 77/08); Kopierer mit Wartung; Receiver mit Pay-TV Vertrag; Individualsoftware mit Implementierung und Wartung; Gewährung einer Garantie über die gesetzlichen Gewährleistungen hinaus; Nachbetreuungsleistungen bei Versicherungsverträgen; usw.



Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften (am Beispiel der sog. Handysubventionen)

- Theoretisch kommen vier Möglichkeiten der handelsbilanzrechtlichen Beurteilung in Betracht:
 - Aktivierung einer (anteilig realisierten) **Forderung**,
 - Aktivierung als **immaterieller VG** (Kundenbindung, -gewinnung),
 - Abgrenzung über einen **aRAP**,
 - Verbuchung als **Sofortaufwand**.



Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften (am Beispiel der sog. Handysubventionen)

- BFH I R 77/08 und BFH GrS 1/10: Neutralisierung des Aufwands als **aRAP** und Verteilung über die Grundlaufzeit des Mobilfunkvertrags.
 - "Ausgaben vor dem Abschlusstichtag" i.S.d. § 5 V Nr. 1 EStG können auch Sachleistungen sein.
 - MFD und KV sind bei wirtschaftlicher Betrachtung miteinander verknüpft ⇒ Aufwand auch für eine "bestimmte Zeit".

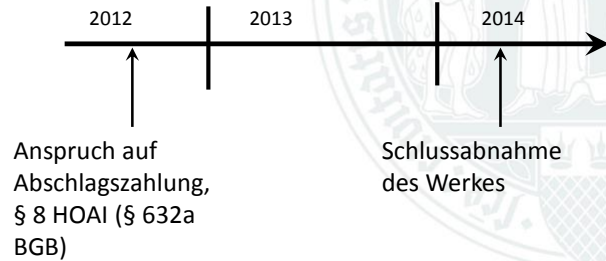


Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften (am Beispiel der sog. Handysubventionen)

- **Schrifttum** uneinheitlich (vgl. *Schulze-Osterloh*, BB 2013, 2099 f.; *Tiedchen* in HdJ, II/9 Rz. 77; *Wüstemann/Kierzek*, zfbf 2007, 882 ff.; *Henrichs* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 205; je m.w.N.).
- **IDW** hat noch **keine abschließende Position** bezogen (Folge: „faktische Wahlmöglichkeit“); Tendenz wohl zur Forderungslösung.
- Exkurs: IDW hält für Handelsrecht (abw. von BFH GrS 1/10 für Steuerbilanz) zu Recht an normativ-subjektivem **Fehlerbegriff** fest (IDW RS HFA 6 Tz. 14).



Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen



Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen

- Bei **Werkverträgen**: grds. Zeitpunkt der **Abnahme** (§ 640 BGB) maßgebend, da erst damit **Übergang der sog. Preisgefahr**.
- Ausnahme: vereinbarte (**echte**) **Teilabnahme**.
- **BFH v. 14.5.2014, VIII R 25/11**: Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nicht erst mit der Abnahme, sondern (bereits) wenn der Anspruch auf Abschlagszahlung nach **§ 8 Abs. 2 HOAI a.F.** entstanden ist.
 - Leistung insoweit erfüllt und Anspruch „so gut wie sicher“. Der Leistende habe das Behaltendürfen „selbst in der Hand“; bei ordnungsgemäßer Abwicklung des Auftrags könne Abschlag nicht zurück verlangt werden.
 - Erforderlich für die Realisation der Abschlagszahlung sei (nur), dass die (Teil-)Leistung abnahmefähig erbracht und eine prüfbare Rechnung vorgelegt wurde. Auf eine (Teil-)Abnahme komme es nicht an.



Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen

- **Übertragbarkeit auf § 632a BGB?**
- **Kritik** (s. HFA des IDW in seiner 238. und 239. Sitzung, IDW-FN 2015, 236, 237 f.; ferner IDW-FN 2015, 257 f.; IDW Life 2015, 616-618; *Oser/Bolik/Wirtz*, DB 2016, 421 ff.; *Weber-Grellet*, FR 2014, 1138):
 - Eine **Abschlagszahlung** i.S. des § 632a BGB wirkt nicht wie eine Teilabnahme. Vielmehr ist die Abschlagszahlung lediglich eine **Anzahlung auf die Hauptforderung** für das Gesamtwerk; bei Mängeln **ggf.** Zuvielzahlungen, die **zurückzuzahlen** sind.
 - **Vor (Teil-)Abnahme keine Realisation; erfolgsneutrale Bilanzierung als erhaltene Anzahlung.**



Zurechnung bei Andienungsrecht des Leasinggebers (BFH IV 33/13)

- **Sachverhalt:** LN verkauft an LG IT-Systeme und mietet diese zurück. Grundmietzeit 48 Monate, längere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Vereinbart ist ein Andienungsrecht, wonach LN auf Verlangen des LG verpflichtet ist, bei Beendigung des Leasingvertrags die Leasinggegenstände zurückzukaufen. Andienung aus Sicht am Stichtag ist überwiegend wahrscheinlich. Sind die IT-Systeme bilanziell LN oder LG zuzurechnen?
- **Leitsatz** des BFH: „Wirtschaftliches Eigentum nach § 39 II Nr. 1 S. 1 AO des LN an dem Leasinggegenstand kommt nicht in Betracht, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer [...] länger als die Grundmietzeit ist und dem LG ein Andienungsrecht eingeräumt ist.“
- Dazu *Pöschke*, DB 2017, 625; *Prinz/Keller*, StuB 2017, 211; *Wendt*, FR 2017, 531; *Wüstemann/Backes/Schober*, BB 2017, 1963.



Zurechnung bei Andienungsrecht des Leasinggebers (BFH IV 33/13)

- Bei Andienungsrecht des LG (statt Ankaufsoption des LN) **hat LN keine gesicherte Ausschließungsposition** (= kann rechtlichen Eigentümer nicht dauerhaft von der Einwirkung auf den Leasinggegenstand ausschließen, arg. § 39 II Nr. 1 S. 1 AO).
- Dabei bleibt es selbst dann, wenn Andienungsrecht des LG wirtschaftlich einer Ankaufsoption entspricht (weil die Ausübung des Andienungsrechts aufgrund der vereinbarten Konditionen überwiegend wahrscheinlich ist).
- Liegt auf einer Linie mit **BGH** v. 6.11.1995 – II ZR 164/94.
- Aber: **Spannungsverhältnis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach IDW ERS HFA 13** (Tz. 56, 25 f., 72)?!



Weitere Beispiele

- **Passivierung bei reiner Erfüllungsübernahme** mit Schuldfreistellung (Brutto- vs. Nettomethode)? – BFH I R 3/06; IV R 43/09 [und jetzt § 4f II EStG] vs. IDW RS HFA 30 Tz. 20, 21, 101, 101a.
- (Vermieter-) **Zuschüsse und pRAP** – FinRspr. vs. IDW HFA 1/1996.
- **Bauten auf fremdem Grund und Boden**: steuerlicher Abgrenzungsposten (BFH X R 46/14) vs. handelsrechtlicher VG?
- **Wirtschaftliches Eigentum an Aktien** bei Wertpapierleihe – BFH I R 88/13 vs. IDW ERS HFA 13 Tz. 6.
- Phasengleiche vs. phasenverschobene **Dividendenaktivierung** (Tomberger-Fall) – BFH (GrS 2/99) vs. BGHZ 137, 378; EuGH Slg. 1996, I-3133 und IDW, WPg 1998, 427, IDW, WPH Edition, Kap. F Rz. 814.



Rolle des IDW für die GoB – Selbstwahrnehmung

- **Selbstwahrnehmung des IDW** und des Berufsstands:
 - **IDW PS 201** Tz. 1: Das IDW legt fest, „welche Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze bei einer der **Berufsauffassung** entsprechenden Abschlussprüfung von Wirtschaftsprüfern **unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit zu beachten** sind (...)“
 - IDW PS 201 Tz. 13 f.:
 - IDW **Stellungnahmen** zur Rechnungslegung (IDW **RS HFA**) „legen die **Berufsauffassung** zu Rechnungslegungsfragen dar.“
 - IDW **Rechnungslegungshinweisen (RH)**: „wird ihre **Anwendung empfohlen**“.



Rolle des BFH aus der Sicht des IDW

- IDW PS 201 Tz. 8: „Soweit **höchstrichterliche Rechtsprechung** [...] Bedeutung über den entschiedenen Fall hinaus hat, ist sie bei der Interpretation der Rechnungslegungsnormen **zu berücksichtigen**. **Gleiches** gilt für die höchstrichterliche **Rechtsprechung von Finanzgerichten, sofern diese Recht zu handelsrechtlichen Fragen sprechen**.“
- Ebda., Tz. 13: „Der Abschlussprüfer hat sorgfältig zu prüfen, ob die IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung in der von ihm durchzuführenden Prüfung zu beachten sind. Eine **vertretbare Abweichung von den IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung** im Einzelfall ist schriftlich und an geeigneter Stelle (z.B. im Prüfungsbericht) darzustellen und **ausführlich zu begründen**, und zwar **auch dann, wenn als Grund für die Abweichung eine höchstrichterliche Rechtsprechung angegeben wird**.“



Rolle des IDW aus der Sicht des Rechts

- **IDW-Verlautbarungen**
 - haben **keine Gesetzeskraft**;
 - „**setzen**“ **keine GoB**;
 - sind selbst von Berufsangehörigen nur unter Beachtung der **Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers** „anzuwenden“.
 - Sind folglich (nur, aber immerhin) **sachverständige Literaturmeinung** eines qualifizierten Fachgremiums.
- Vgl. auch *Havermann*, FS 75 Jahre RFH – BFH, 1993, S. 469 ff. (482).



Rolle des BFH für die GoB – Fallgruppenbildung

- Auslegung betrifft **genuin steuerrechtliche Vorschriften** (z.B. §§ 6, 7 EStG) oder bringt **besondere steuerrechtliche Prinzipien** zur Geltung (z.B. Art. 3 GG, vgl. BFH GrS 2/99) → keine Relevanz für das Handelsrecht.
- Auslegung betrifft **steuerrechtliche Vorschriften, die ein Pendant im HGB haben** (z.B. § 5 V 1 EStG und § 250 I, II HGB; § 39 AO und § 246 I 2 HGB) → keine unmittelbare Relevanz für das Handelsrecht, aber wichtige Erkenntnisquelle (erhebliches argumentatives Gewicht).
- Auslegung betrifft **maßgebliche handelsrechtliche GoB** (z.B. § 5 I 1 EStG i.V.m. § 249 I 1, § 252 I Nr. 4 HGB) → **Vorfragenkompetenz** des BFH (*Wüstemann/Wüstemann*, FS Krawitz 2010, 751 (755))!
 - BFH legt handelsrechtliche GoB aus! Gewicht wie BGH-Entscheidungen.
 - Aber: auch insoweit keine Gesetzeskraft und weiterhin kritischer Diskurs möglich. → „**a.A. HFA**“ **methodisch untadelig**, aber Begründungslast.



Rolle von BFH und IDW für die GoB – Fremdwahrnehmung

- **Weder BFH noch IDW/HFA „setzen“ GoB; GoB „sind“** (GoB = Rechtsnormen!). →
 - Auslegungszweifel betreffen die zutreffende **Rechtserkenntnis**, nicht die Normebene selbst.
 - **Bei Streit** über die „richtige“ Rechtserkenntnis entscheiden (hier wie sonst) die **Gerichte**. Dabei sind **Rechtssicherheit** und die **Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung** wichtige rechtsstaatliche Ziele (arg. Art. 95 GG i.V.m. § 2 II RsprEinhG).
 - Obergerichtliche Entscheidungen setzen dennoch kein Recht und begründen kein Denkverbot, sondern unterliegen ihrerseits dem **kritischen Diskurs** und dem Wandel.



Fazit

- **Sowohl für BFH als auch für HFA gilt:** die jeweiligen **Lösungen** für GoB-Fragestellungen „gelten“ nicht *ex officio*, sondern sie müssen sich dem kritischen Diskurs stellen und **überzeugen allein kraft der Argumente!**



Kontakt

Prof. Dr. Joachim Hennrichs
Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht
Universität zu Köln
Albertus-Magnus-Platz
50923 Köln

Telefon: 0221 / 470-5694
joachim.hennrichs@uni-koeln.de
<http://www.bilanzrecht.uni-koeln.de/>

