



34. Vortrags- und Diskussionsveranstaltung „Rückstellungen und andere GoB zwischen HFA und BFH“

Am 5. Dezember 2018 fand auf Schloss Mickeln die **34. Vortrags- und Diskussionsveranstaltung** der **Düsseldorfer Vereinigung für Steuerrecht e.V.** in Kooperation mit dem Institut für Unternehmenssteuerrecht der Heinrich-Heine-Universität statt. Thema der Veranstaltung war „Rückstellungen und andere GoB zwischen IDW (HFA) und BFH“.

Herr Prof. Dr. Ulrich Prinz, WTS Köln, begrüßte die Anwesenden und stellte den Vortragenden des Abends **Herrn Prof. Dr. Joachim Hennrichs**, Universität zu Köln, Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht vor.



Herr Prof. Hennrichs gab in seinem titelgebenden Vortrag eine Einführung in die Thematik. Als ehemaliges Mitglied des Hauptfachausschusses (HFA) des

Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) konnte er dabei wissenschaftliche Expertise mit praktischer Erfahrung verbinden.

Zunächst erläuterte er, wie es zu einer unterschiedlichen Interpretation der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) durch BFH und HFA kommen kann. Während der HFA die ungeschriebenen Grundsätze der GoB und die damit verbundenen unbestimmten Rechtsbegriffe für das Handelsrecht auslege, greife der BFH auf die GoB für die steuerliche Gewinnermittlung zurück. Entsprechend gehen BFH und HFA zum Teil von einem anderen Zweck der einzelnen GoB aus, was mitunter auf das Auslegungsergebnis durchschlage.

Insbesondere seitdem in Folge der Abschaffung der „umgekehrten Maßgeblichkeit“ durch das BilMoG steuerliche Wahlrechte nicht mehr in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben seien, kämen BFH und HFA vermehrt zu unterschiedlichen Auslegungsergebnissen. Dieses als „Streit der Autoritäten“ bezeichnete Problem erläuterte Herr Prof. Hennrichs anhand fünf Entscheidungen des BFH.

Entscheidungsgegenstand des Urteils des BFH vom 4. Juni 2014 - IV R 26/11, BStBl. II 2014, 886 sei die Frage gewesen, ob für die Prüfungskosten des Jahresabschluss Rückstellungen gebildet

werden dürften. Der BFH lehne dies für den Fall ab, dass sich die Prüfungspflicht ausschließlich aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt. Nach Auffassung des BFH handele sich bei der Prüfung des Jahresabschlusses lediglich um eine Innenverpflichtung gegenüber den Gesellschaftern. Der HFA kritisiere diese Entscheidung mit den Argumenten, dass rein rechtlich gesehen auch die Prüfungskosten Außenverbindlichkeiten der Gesellschaft darstellen würden und das Gesellschaftsvermögen wie bei einer gesetzlichen Prüfungspflicht belastet werde. Auch Herr Prof. Hennrichs bezog dahingehend Stellung, dass die Annahme des BFH, es handele sich bei den Prüfkosten um eine reine Innenverbindlichkeit wenig überzeugend sei.

Weiter ging Herr Prof. Hennrichs auf die Möglichkeit ein, Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus einem in bar zu erfüllenden Aktienoptionsprogramm zu bilden. Auch in diesem Bereich seien unterschiedliche Auffassungen des BFH und IDW zu verzeichnen. So habe der BFH in seinem Urteil vom 15. März 2017 – I R 11/15 entschieden, dass eine AG Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus einem Aktienoptionsprogramm nicht bilden könne, wenn die Optionen nur ausgeübt werden können, falls der Verkehrswert der Aktien zum Ausübungszeitpunkt einen bestimmten Betrag 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 Ereignisse sei in diesem Zeitpunkt ohne Bedeutung. Der IDW hingegen vertrete die Auffassung, dass Rückstellungen über den Erdienungszeitraum rätierlich aufzubauen seien. Der IDW führe dazu aus, dass der BFH die vergangenheitsbezogenen Optionsmerkmale nicht angemessen würdige. Rückstellungen seien wirtschaftlich verursacht, soweit

die Arbeitsleistung bis zum Stichtag erbracht worden seien.



Im dritten Beispiel für Auslegungsdivergenzen zwischen BFH und IDW/HFA ging es um die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften. Dabei definierte Herr Prof. Hennrichs Mehrkomponentengeschäfte als Geschäfte über mehrere Leistungen, die zueinander in einem inneren, wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Theoretisch kämen dabei vier Ansatzpunkte für die handelsbilanzielle Beurteilung in Betracht. Das Mehrkomponentengeschäft könne als eine (anteilig realisierte) Forderung oder als immateriellen Vermögensgegenstand aktiviert werden oder es könne als Sofortaufwand verbucht werden; alternativ könne eine Abgrenzung über einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten erfolgen. In den Entscheidungen BFH I R 77/08 und BFH GrS 1/10 habe sich der BFH für den Fall eines Mobilfunkdienstleistungsvertrag mit verbilligter Veräußerung von Mobiltelefonen zu einer Neutralisierung des Aufwands als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten entschieden und diesen über die Grundlaufzeit des Mobilfunkvertrags verteilt. Der IDW habe zu dieser Frage noch keine abschließende Position bezogen. Herr Prof. Hennrichs sah allerdings eine Tendenz zur Forderungslösung.

Als viertes Fallbeispiel erwähnte Herr Prof. Hennrichs die Gewinnrealisierung

bei Abschlagszahlungen. In einer Einzelfallentscheidung zu § 8 Abs. 2 HOAI a.F. habe der BFH mit Urteil vom 14. Mai 2014 – VIII R 25/11 entschieden, dass bei Planleistungen eines Ingenieurs der Gewinn nicht erst bei Abnahme, sondern bereits dann zu realisieren sei, wenn der Anspruch auf Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 HOAI a.F. entstanden sei. In der Folgezeit sei diskutiert worden, ob diese Rechtsprechung auch auf § 632a BGB anzuwenden sei. Der HFA habe eine solche Ausdehnung allerdings abgelehnt. Bevor eine (Teil-)Abnahme erfolge, käme es nicht zur einer Gewinnrealisation. Die erhaltene Anzahlung sei erfolgsneutral zu bilanzieren.

Im letzten Fallbeispiel ging Herr Prof. Hennrichs auf die Zurechnung eines Andienungsrechts des Leasinggebers ein. Hierzu habe der BFH im Urteil BFH IV R 33/13 entschieden, dass wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO am Leasinggegenstand nicht in Betracht komme, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer länger als die Grundmietzeit ist und dem Leasinggeber ein Andienungsrecht eingeräumt ist. Diese Rechtsprechung des BFH stünde zwar im Einklang mit dem Urteil des BGH vom 6. November 1995 – II ZR 164/94, allerdings ergebe sich ein Spannungsverhältnis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise des IDW/HFA. Herr Prof. Hennrichs wies darauf hin, dass sich eine Vielzahl weiterer Beispiele finden ließe, bei denen die Auffassungen von BFH und IDW/HFA divergieren würden.

Weiter wurde die Rollenverteilung von IDW und BFH aus verschiedenen Perspektiven beleuchtet. Nach der Selbstwahrnehmung des IDW lege dieser fest, welche Rechnungslegungs- und Prüfgrundsätze bei einer der Berufsauffassung entsprechenden Abschlussprüfung von Wirtschaftsprüfern unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit

zu beachten sind. Die Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte sei aus Sicht des IDW ebenfalls bei der Interpretation der Rechnungslegungsnormen zu berücksichtigen. Weiche die Auffassung von BFH oder der Finanzgerichte von den Stellungnahmen der IDW ab und wolle der Wirtschaftsprüfer der Auffassung der Rechtsprechung folgen, müsse dies ausführlich und schriftlich begründet werden. Aus Sicht des „Rechts“ hätten IDW-Verlautbarungen jedenfalls keine Gesetzeskraft. Auch würden keine GoB durch den IDW gesetzt. Vielmehr seien die Stellungnahmen des IDW als sachverständige Literaturmeinung eines qualifizierten Fachgremiums zu betrachten.

Herr Prof. Hennrichs betonte zum Schluss nochmals, dass weder BFH noch IDW GoB setzen würden. GoB würden unabhängig von Rechtsprechung und IDW bestehen. Meinungsverschiedenheiten bei der Auslegung beträfen nur die zutreffende Rechtskenntnis, nicht aber die Normebene selbst. Als Fazit sei festzuhalten, dass die von Rechtsprechung und IDW statuierten Lösungen für GoB-Fragestellungen nicht ex officio gälten, sondern sich dem kritischen Diskurs stellen müssten und allein kraft ihrer Argumente zu überzeugen hätten.



An den Vortrag von Herrn Prof. Hennrichs schloss sich eine von Herrn Prof. Prinz moderierte Diskussion zum

Thema an. Dabei wurde zunächst erörtert inwieweit Literaturäußerungen von BFH-Richtern zu GoB Missverständnissen bei anderen Normanwendern hervorrufen könne. Diese Missverständnisse resultierten entweder daraus, dass die persönliche Meinung eines einzelnen Richters für die „Senatsmeinung“ oder „Meinung des BFH“ gehalten werde, oder dass bestimmte Aussagen nur auf einen bestimmten Einzelfall bezogen seien, von Lesern aber verallgemeinert auf andere Sachverhalte angewandt würden.

Weiter legte Herr Prof. Hennrichs nach Rückfrage aus dem Publikum dar, dass

er den EuGH wegen dessen zum Teil unergiebigem Entscheidungen nicht zu den Standardsetzern für GoB zähle. Großen Raum nahm die Frage ein, welche Folge die Einführung einer gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) für die GoB haben werde. Dabei vertrat Herr Prof. Hennrichs den Standpunkt, dass weiter ungeschriebene GoB erforderlich blieben, da der momentane Richtlinienentwurf zur GKB nur teilweise das Regelungsgebiet der GoB ausfüllen könne.

Bericht: Maximilian Wolf