

**B & P Special****11/2012****Rückstellungen wegen zukünftiger Betriebsprüfung bei Großbetrieben****I. Neues Urteil des BFH**

Mit Urteil vom 06.06.2012 hat der Bundesfinanzhof für Großbetriebe i.S.v. § 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung (BpO 2000) entschieden, dass Rückstellungen für im Zuge einer Außenprüfung entstehende Mitwirkungspflichten gem. § 200 AO entgegen der Auffassung des Bundesfinanzministeriums (BMF) auch bereits vor Erlass einer Prüfungsanordnung steuermindernd passiviert werden dürfen, und zwar insoweit, als sie am jeweiligen Bilanzstichtag bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre betreffen.

**II. Bisherige Rechtslage**

Bisher wurde vom BMF sowie von Teilen des Schrifttums die Meinung vertreten, dass Kosten einer zukünftigen Außenprüfung erst ab dem Erlass der Prüfungsanordnung passiviert werden dürfen. Andere Stimmen in der Literatur gingen jedenfalls für Großbetriebe i.S.v. § 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 BpO 2000 davon aus, dass auf Grund der sog. Anschlussprüfung Rückstellungen für die zukünftigen Betriebsprüfungskosten auch vor dem Erlass der Prüfungsanordnung gebildet werden dürfen

für Jahre, die am jeweiligen Bilanzstichtag bereits abgelaufen sind.

**III. Entscheidung des BFH**

Für die Richter des Bundesfinanzhofs war die Frage entscheidend, ob die Entstehung eines künftigen Aufwands zur Erfüllung von öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen der Mitwirkung bei einer Betriebsprüfung ohne eine schon zuvor ergangene Prüfungsanordnung hinreichend konkret und wahrscheinlich ist. Dem liegen folgende Überlegungen zu Grunde:

Gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Handelsbilanz u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Diese ungewissen Verbindlichkeiten können nicht nur Geldschulden, sondern neben Werk- und Dienstleistungspflichten auch Sachleistungsverpflichtungen sein. Bei auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften beruhenden Sachleistungsverpflichtungen muss neben der wirtschaftlichen Verursachung in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren die auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften beruhende Verpflichtung sowohl inhaltlich hinreichend bestimmt als auch in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen sowie sanktionsbewehrt, d.h. mit Zwangsmitteln durch-



setzbar, sein. Diese Fragen sind nach den objektiv und aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu würdigenden Gegebenheiten des Einzelfalls am Bilanzstichtag zu entscheiden. Steuerrechtlich wirkt sich eine solche Rückstellung jedoch nur dann auf das zu versteuernde Einkommen aus, wenn sie nicht durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung wegen eines steuerrechtlichen Abzugsverbots zu neutralisieren ist.

Jedenfalls bei Großbetrieben, die nach § 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 BpO 2000 der sog. Anschlussprüfung unterliegen, sind nunmehr Rückstellungen für die zukünftigen Betriebsprüfungskosten zu bilden, die am jeweiligen Bilanzstichtag auf die bis dahin abgelaufenen Wirtschaftsjahre entfielen. Dies gilt unabhängig davon, dass die Großbetriebe vor Erlass einer Prüfungsanordnung am Bilanzstichtag noch nicht gem. § 200 AO zur Mitwirkung an der Außenprüfung betreffend die späteren Wirtschaftsjahre der Betriebsprüfung verpflichtet sind, weil die Betriebsprüfung für diese Zeiträume erst später angeordnet wird. Die Voraussetzungen für die Rückstellung einer dem Grunde und der Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit liegen aber dennoch vor, da die Verpflichtung der steuerpflichtigen Großbetriebe zur Mitwirkung nach § 200 AO auch schon vor Erlass einer Prüfungsanordnung grundsätzlich wahrscheinlich ist. Maßstab hierfür ist die Prognose, ob am Bilanzstichtag mehr Gründe für als gegen das Entstehen dieser Verpflichtung in der Zukunft sprechen.

Die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steuerfestsetzung am Bilanzstichtag reicht alleine nicht aus, überwiegende Gründe für die Entstehung dieser Verpflichtung zu begründen. Jedoch könne aus den Monatsberichten des BMF grundsätzlich entnommen werden, dass bei Betrieben, die gem. § 3 BpO 2000 als Großbetriebe eingestuft gewesen sind und deshalb nach § 4 Abs. 2 BpO 2000 ohne zeitliche Zäsur geprüft werden sollen (sog. Anschlussprüfung), die Wahrscheinlichkeit, dass der einzelne Veranlagungszeitraum geprüft werde, in den Jahren 2007 bis 2009 bei rd. 80 % gelegen hat. Daher können - vorbehaltlich ähnlicher oder gleichbleibender Prüfstatistiken des BMF - steuerpflichtige Großbetriebe mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon ausgehen, dass ihnen gegenüber eine Betriebsprüfungsanordnung für eine Anschlussprüfung ergehen werde und die auf Grund der zu erwartenden Prüfungsanordnung begründeten Mitwirkungspflichten gem. § 200 AO nicht als innerbetriebliche Obliegenheit, sondern als öffentlich-rechtliche Außenverpflichtung zu qualifizieren sind. Ausreichend hierfür ist, dass die Betriebe nach den auf einen bestimmten Stichtag festgestellten und aus den Veranlagungsergebnissen sowie den Steuererklärungen abgeleiteten Merkmalen in der Betriebskartei (nach BpO) zu erfassen sind und eine hiernach gegebene Einstufung als Großbetrieb bis zur nächsten stichtagsbezogenen Größenklassenzuordnung unverändert bleibt.



Für die zeitliche Konkretisierung der Mitwirkungspflichten genügt es, wenn die in der Zukunft mit überwiegender Wahrscheinlichkeit entstehende Verpflichtung innerhalb eines bestimmbaren und dem Belieben des Steuerpflichtigen entzogenen Zeitraums zu erfüllen ist. Daher haben Rückstellungen für Betriebsprüfungen dann zu unterbleiben, wenn infolge des Ablaufs der allgemeinen Festsetzungs- oder Feststellungsfristen aus einer Außenprüfung keine steuerlichen Folgen mehr gezogen werden dürfen.

Aufwendungen für Mitwirkungspflichten gem. § 200 AO sind auch nicht durch das Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 KStG von ihrer steuermindernden Wirkung ausgeschlossen. § 10 Nr. 2 KStG erfasst nach dem Wortlaut nicht Aufwendungen, die einer Kapitalgesellschaft im Rahmen der Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten gem. § 200 AO entstehen.

#### IV. Praxishinweis

Die Einordnung der Unternehmen als Großbetrieb i.S. der BpO richtet sich nach der Betriebsart und wird über Umsatzerlöse und steuerlichen Gewinn definiert. Seit 2010 gilt z.B. ein Handelsbetrieb als Großbetrieb, wenn entweder die Umsatzerlöse € 7.300.000 übersteigen oder der Gewinn € 280.000 (bei Fertigungsbetrieben € 4.300.000 Umsatzerlöse oder € 250.000 Gewinn). Die Werte werden regelmäßig angepasst und haben nichts mit dem zu tun, was handelsrechtlich gem.

§ 267 HGB als große Kapitalgesellschaft definiert ist. Ein kleiner Produktionsbetrieb, der mehr als € 250.000 Gewinn vor Steuern erzielt, ist ein Großbetrieb gem. BpO.

Der vom BFH entschiedene Fall betrifft grundsätzlich die entsprechenden Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die Mitwirkungspflichten an einer Außenprüfung gem. § 200 AO. Sie betreffen nicht Rückstellungen für Mehrsteuern aus Betriebsprüfungen. Auf Grund des Urteils des BFH ergibt sich nunmehr eine Rechtssicherheit, dass diese Kosten, zumindest für Großbetriebe i.S. der BpO, rückstellungsfähig und -pflichtig sind. Der BFH hat damit klargestellt, dass auch für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen grundsätzlich die allgemeinen Rückstellungsgrundsätze gelten.

Handelsrechtlich sind Rückstellungen nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Somit können sowohl die Einzel-, als auch die Gemeinkosten incl. der variablen und fixen Kosten angesetzt werden. Kalkulatorische Kosten oder Größen des anteiligen Unternehmensgewinns sind demgegenüber nicht rückstellungsfähig. Einzelkosten sind die direkt zuzuordnenden Material- und Fertigungskosten sowie Personalkosten, während zu den Gemeinkosten sämtliche Kosten zählen, die einem Wirtschaftsgut nicht unmittelbar, wie im Fall der Einzelkosten, zugeordnet werden können, sondern erst mittels einer



Aufschlüsselung bzw. Umlage zuzuordnen sind. Der handelsrechtliche Erfüllungsbetrag ist unter Berücksichtigung zukünftiger, nach dem Bilanzstichtag liegender Preis- und Kostenentwicklungen zu ermitteln. Hierbei ist das in § 253 Abs. 2 HGB statuierte Abzinsungsgebot für Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr in Höhe des ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes zu beachten.

Grundsätzlich sind die eigenen Personalkosten wie Kosten für eine Betreuung und Begleitung der Prüfung durch einen Buchhalter einschließlich sämtlicher Gemeinkosten, die Kosten für externe Berater wie Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer ohne die abzugsfähige Vorsteuer sowie die Kosten für die Gestellung eines Büroraums für den Prüfer in Höhe der anteiligen Raumkosten samt Abschreibung und der allgemeinen Vorhaltekosten von IT-Anlagen pro Benutzer und Jahr und die Kosten der Einrichtung eines eigenen Benutzerzugangs für den Prüfer berücksichtigungsfähig.

Steuerrechtlich sind Rückstellungen gem. § 5 Abs. 1 EStG nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu bewerten. Die steuerrechtlichen Regelungen sehen allerdings in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG vom Handelsrecht losgelöste Bewertungsvorschriften als Ausnahme des Maßgeblichkeitsgrundsatzes vor. Steuerrechtlich sind Rückstellungen insoweit nur mit den Einzelkosten und den angemessenen Tei-

len der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten. Allgemeine Verwaltungskosten ohne eindeutigen Bezug auf die konkrete Außenprüfung sind demnach nicht rückstellungsfähig. Da bei der Bewertung die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend sind, § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f) EStG, dürfen im Gegensatz zu den handelsrechtlichen Regelungen zukünftige Preis- und Kostensteigerungen nicht berücksichtigt werden. Der Rückstellungsbetrag ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e) EStG abweichend von den handelsrechtlichen Vorgaben mit 5,5 % abzuzinsen, sofern die Restlaufzeit der zu Grunde liegenden Verbindlichkeit mehr als zwölf Monate beträgt und unverzinslich ist.

Die Passivierung von Mehrsteuern auf Grund einer Außenprüfung ist nach wie vor streitig. Bei Vorliegen von konkret begründeten Tatsachen und einer eigenen sorgfältigen Prüfung der möglichen Steuernachzahlung kann eine Rückstellungsbildung vertretbar sein. Die hiermit zusammen hängenden Fragen sind Gegenstand eines laufenden Verfahrens vor dem Bundesfinanzhof, Aktenzeichen X R 23/10. Entsprechende Rückstellungen sind ggf. mit dem Erfüllungsbetrag, notfalls im Schätzungswege, anzusetzen und nicht abzuzinsen, da Steuernachforderungen nach § 233a AO zu verzinsen sind.



## V. Ergebnis

Der BFH bejaht nunmehr zu Gunsten der steuerpflichtigen Großbetriebe i.S.v. § 3 BpO 2000, dass Rückstellungen für die im Zusammenhang mit einer Außenprüfung bestehenden Mitwirkungspflichten gem. § 200 AO, soweit diese die am jeweiligen Bilanzstichtag bereits abgelaufenen Wirtschaftsjahre (Prüfungsjahre) betreffen, grundsätzlich auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung gebildet werden dürfen. Auf Grund der Auswertung der statistischen Daten der Finanzverwaltung kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass bei Großbetrieben, die einer Anschlussprüfung auch tatsächlich aller Wahrscheinlichkeit nach unterliegen, auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung die Entstehung des Aufwands zur Erfüllung der öffentlich-

rechtlichen Verpflichtung nach § 200 AO hinreichend konkret und wahrscheinlich ist. Auf der Grundlage dieses Urteils ist für derartige Steuerpflichtige die steuermindernde Bildung einer Rückstellung für erst zukünftig entstehende Aufwendungen somit möglich bzw. erforderlich. Ob diese Voraussetzungen der Bildung einer solchen Rückstellung tatsächlich gegeben sind und die Bildung einer derartigen Rückstellung tatsächlich - auch aus steuerrechtlichen Gründen - angezeigt ist, dürfen wir gerne mit Ihnen im konkreten Einzelfall besprechen.

### Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.

