

## Ansatzpflicht für Rückstellungen künftiger Prüfungskosten

Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V. (BWA)\*

Der BFH hat mit Urteil vom 6. 6. 2012 (I R 99/10)<sup>1</sup> die Ansatzpflicht von Rückstellungen für die Kosten der Mitwirkung bei zukünftigen Betriebsprüfungen von Großbetrieben auch auf jene Fälle erweitert, bei denen noch keine Prüfungsanordnung vorliegt. Nachfolgend wird gezeigt, dass die Grundsätze dieses Urteils weitreichende Bedeutung auch für andere Prüfungen haben.

### 1. Ausgangslage

Die Passivierungspflicht für Schulden ergibt sich aus dem Gebot der Vollständigkeit (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Es gilt auch für ungewisse Verbindlichkeiten, d. h. Verpflichtungen, die dem Grunde und/oder der Höhe nach nicht sicher bestimmbar sind. Gesetzliche Grundlage für diese Rückstellungen ist § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB.

Gegenstand einer Rückstellung können nicht nur Geldschulden, sondern neben Werk- und Dienstleistungspflichten auch Sachleistungsverpflichtungen sein. Zu diesen Dienstleistungs- und Sachleistungsverpflichtungen gehören die Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die im Rahmen einer in der Zukunft liegenden Betriebsprüfung/Außenprüfung für abgelaufene Veranlagungsjahre anfallen.

Bislang galt nach h. M., dass für die Kosten einer Betriebsprüfung in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz nur dann eine Rückstellung gebildet werden darf, wenn eine Prüfungsanordnung ergangen war<sup>2</sup>. Sie basierte allerdings auf einer überzogenen Interpretation des BFH-Urteils vom 24. 8. 1972, das nur die Folgekosten von Betriebsprüfungsfeststellungen<sup>3</sup> behandelt hatte, durch die Finanzverwaltung<sup>4</sup>. Nach dieser Meinung handelte es sich um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die sich nicht unmittelbar aus einem Gesetz ergibt, sondern einen Verwaltungsakt voraussetzt, nämlich die Prüfungsanordnung. Andere Meinungen hielten es aber auch für zulässig, bei Großbetrieben i. S. von § 3 BpO, die der laufenden Anschlussprüfung unterliegen, Rückstellungen für die zukünftigen Betriebsprüfungskosten zu bilden, die am jeweiligen Bilanzstichtag auf die bis dahin abgelaufenen Wirtschaftsjahre entfallen<sup>5</sup>.

### 2. Klarstellung durch den BFH

Das Urteil des BFH vom 6. 6. 2012 hat nun für Großbetriebe<sup>6</sup> Klarheit dahingehend gebracht, dass eine Rückstellung für die in Zusammenhang mit einer Außenprüfung bestehenden Mitwirkungspflichten gemäß § 200 AO grundsätzlich auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung zu bilden ist, soweit die betroffenen Wirtschaftsjahre abgelaufen sind.

Im Urteilsfall ging es ausschließlich um den Ansatz der Rückstellung, nicht um deren Bewertung, über die Einigkeit zwischen den Parteien bestand. Der BFH stützt die Ansatzpflicht vor allem auf folgende Argumente:

- (a) Nach § 200 AO besteht grundsätzlich eine gegenüber § 90 AO erweiterte *Mitwirkungspflicht* bei steuerlichen Außenprüfungen<sup>7</sup>. Die Mitwirkungspflicht umfasst vor allem die Erteilung von Auskünften und Erläuterungen, die Vorlage von Aufzeichnungen und Dokumenten sowie die unentgeltliche Bereitstellung eines geeigneten Arbeitsplatzes und erforderlicher Hilfsmittel. Diese Mitwirkungspflichten sind auch als öffentlich-rechtliche Außenverpflichtung einzustufen.
- (b) Der Erlass einer Prüfungsanordnung ist bei Großbetrieben i. S. von § 3 BpO hinreichend *wahrscheinlich*<sup>8</sup>, da diese nach § 4 Abs. 2 BpO grundsätzlich der Anschlussprüfung unterliegen. Dabei ist keine hohe Wahrscheinlichkeit erforderlich. Vielmehr reicht es aus, wenn mehr Gründe für als gegen das Entstehen der Mitwirkungsverpflichtung in der Zukunft sprechen. Das Risiko einer Betriebsprüfung muss somit über 50 % liegen. Die Gegenargumente der Finanzverwaltung (Auswahlermessen des Finanzamtes, Lücken auch bei Großbetrieben, Möglichkeit einer abgekürzten Außenprüfung, Einstufung als reine Innenverpflichtung) weist der BFH mit überzeugender Argumentation zurück. Auch der dem Urteil nachfolgende Gegenargumentationsversuch, dass die Gruppe der Großbetriebe verwaltungsintern weiter untergliedert wird<sup>9</sup>, vermag die Eintrittswahrscheinlichkeit einer Außenprüfung für Großbetriebe nicht unter 50 % zu senken.
- (c) Die Mitwirkungspflicht für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr war am Bilanzstichtag sowohl inhaltlich als auch zeitlich hinreichend *konkretisiert*<sup>10</sup>. Sie ist durch die gesetzliche Vorschrift ausreichend bestimmt. Dass sie erst durch die Anforderungen des Prüfers spezifiziert wird, ändert nichts daran, dass das Gesetz den Mitwirkungsrahmen bereits festgelegt hat. Die Pflicht ist dadurch zeitlich konkretisiert, dass der Steuerpflichtige aufgrund der Rechtslage ernsthaft mit einer Inanspruchnahme rechnen muss. Sie ist außerdem innerhalb eines nicht dem Belieben des Steuerpflichtigen unterworfenen Zeitraumes zu erfüllen<sup>11</sup> und sanktionsbewehrt.

\* An dieser Stellungnahme haben mitgearbeitet: StB Dipl.-Kfm. Christian Düll, LL.M., Nördlingen; WP/StB Dipl.-Volksw. Dr. Christian Gans (stv. AK-Leiter), Bad Homburg v. d. H.; WP/StB Dipl.-Kfm. Claus A. Hensel, Frankfurt/M.; StB Dipl.-Betriebsw. (FH) Heinz Köstler, Abensberg; WP/StB Dipl.-Kfm. Larsen W. Lungen, Erkelenz; Dipl.-Volksw. Rainer Nowak, Bonn; Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Joachim S. Tanski (AK-Leiter), Berlin/Brandenburg.

1 I R 99/10, DStR 2012, 1790.

2 So Kozikowski/Schubert, in: BeckBilKomm., 8. Aufl. 2012, § 249 HGB, Rz. 100 „Betriebsprüfungskosten“ unter Verweis auf BFH v. 24. 8. 1972, VIII R 21/69, BStBl II 1973, 55, BeckRS 1972, 22001760.

3 Im Urteilsfall ging es um Kosten der Anpassung der Buchhaltung in den Folgejahren.

4 Vgl. H. 5.7 Abs. 4 EStH 2011 (Einkommensteuer-Hinweise 2011), dazu ausführlich: Kleine/Werner, DStR 2006, 1954.

5 So Buciek, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Std. 8/2012, § 5 EStG, Rz. 920 „Außenprüfung“, wohl auch, aber nicht so eindeutig: Weber-Grellet, in: Schmidt, EStG, 31. Aufl. 2012, § 5 Rz. 550 „Betriebsprüfung“.

6 Gegenstand des BFH-Urteils v. 6. 6. 2012, I R 99/10, DStR 2012, 1790, war ein Großbetrieb i. S. von § 3 BpO, weshalb für das Gericht keine Veranlassung bestand, sich zu Klein- und Mittelbetrieben zu äußern.

7 BFH v. 6. 6. 2012, I R 99/10, DStR 2012, 1790, Tz. 14 ff.

8 BFH v. 6. 6. 2012, I R 99/10, DStR 2012, 1790, Tz. 18.

9 Eckert, DB 2012, 2187, hier 2191.

10 BFH v. 6. 6. 2012, I R 99/10, DStR 2012, 1790, Tz. 30.

11 BFH v. 6. 6. 2012, I R 99/10, DStR 2012, 1790, Tz. 33.

## AUFSATZ

- (d) Auf die *Wesentlichkeit* der Rückstellungshöhe kommt es weder nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung noch nach den Regelungen des EStG an<sup>12</sup>.

Das Urteil des BFH bringt auch insoweit Klarheit, als es weitergehende Literaturmeinungen ablehnt, wonach bereits der Vorbehalt der Nachprüfung bei Erlass von Steuerbescheiden für den Ansatz einer Rückstellung für die Mitwirkungskosten einer Außenprüfung ausreichen soll<sup>13</sup>.

Der BFH spricht ausdrücklich davon, dass die Rückstellungen für die Kosten einer Außenprüfung bei Großbetrieben i. S. von § 3 BpO auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung gebildet werden müssen, d. h. dass es sich hierbei um eine Passivierungspflicht handelt<sup>14</sup>. Damit begründet der BFH zwar nicht rechtlich, aber praktisch eine neue, auch handelsrechtlich zu beachtende Pflichtrückstellung, wie es schon bei der Rückstellung für die Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen<sup>15</sup> der Fall war.

### 3. Anwendung auf andere Prüfungsfälle

Neben der Großbetriebsprüfung im Urteilsfall gibt es noch eine Vielzahl von Prüfungen, die aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Veranlassung durchgeführt werden. Für die Ansatzpflicht einer Rückstellung spielt die Wahrscheinlichkeit der Prüfung die entscheidende Rolle<sup>16</sup>, weil entsprechende Mitwirkungspflichten und Konkretisierungen regelmäßig gegeben sind. Dazu lassen sich die folgenden drei Fallgruppen unterscheiden.

#### 3.1 Gesetzliche Prüfungen ohne Ermessen

Es handelt sich hierbei um Prüfungen, bei denen aufgrund gesetzlicher Norm mit einer Prüfung zwingend gerechnet werden muss. Typische Fälle sind folgende:

- (a) *Sozialversicherungsprüfungen*: Nach § 28p Abs. 1 Satz 1 SGB IV (Prüfung bei den Arbeitgebern) sind diese mindestens alle vier Jahre durchzuführen. Hierbei finden regelmäßig Anschlussprüfungen statt und die Anzahl der Arbeitnehmer spielt keine Rolle. Die Wahrscheinlichkeit einer Sozialversicherungsprüfung liegt damit bei nahezu 100 %. Somit besteht für die Mitwirkungskosten eine Passivierungspflicht.
- (b) *Branchenspezifische Prüfungen, z. B. Prüfungen nach der Makler- und Bauträger-Verordnung (MaBV)*<sup>17</sup>: § 16 Abs. 1 MaBV legt fest, dass Gewerbetreibende i. S. des § 34c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 4 der Gewerbeordnung auf ihre Kosten die Einhaltung der sich aus den §§ 2 bis 14 ergebenden Verpflichtungen für jedes Kalenderjahr durch einen geeigneten Prüfer prüfen zu lassen und der zuständigen Behörde den Prüfungsbericht bis spätestens zum 31. 12. des darauffolgenden Jahres zu übermitteln haben. Auch hier liegt die Prüfungswahrscheinlichkeit bei nahezu 100 % mit der Folge der Rückstellungspflicht.

#### 3.2 Gesetzliche Prüfungen mit Ermessen

Hierbei handelt es sich um Prüfungen, die gesetzlich vorgeschrieben sind, die jedoch einem Auswahlermessen der prüfenden Behörde unterliegen.

- (a) *Betriebsprüfung bei Klein- und Mittelbetrieben*: Die Wahrscheinlichkeit einer Betriebsprüfung steigt mit zunehmender Anzahl der Jahre an, für die keine Prüfung stattgefunden hat. Damit steigt auch bei einem Klein- und Mittelbetrieb im Verlaufe eines Prüfungsturnus die Wahrscheinlichkeit, geprüft zu werden, über 50 %. Bei einem Prüfungsturnus von 14,45 Jahren für Mittelbetriebe<sup>18</sup> dürfte dies vermutlich nach dem 8. ungeprüften Jahr der Fall sein<sup>19</sup>. Dies bedeutet, dass nach den Grundsätzen des aktuellen BFH-Urteils ab diesem Zeitpunkt auch ohne Vorliegen einer Prüfungsanordnung Rückstellungspflicht besteht<sup>20</sup>.
- (b) *Lohnsteuer-Außenprüfung nach § 42f EStG*: Hier hat die Finanzverwaltung eine quantitative Vorfestlegung über die Prüfungsdurchführung getroffen, wobei die Betriebsgrößenklassen A 1 (ab 500 Arbeitnehmer) und A 2 (100 bis 499 Arbeitnehmer) lückenlos geprüft werden<sup>21</sup>, d. h. dass hier regelmäßig Anschlussprüfungen stattfinden. Damit besteht für diese Betriebsgrößen genauso eine Passivierungspflicht ihrer Mitwirkungskosten wie bei der vom BFH entschiedenen Außenprüfung von Großbetrieben.
- (c) *Umsatzsteuer-Sonderprüfung*: Bei der Umsatzsteuer-Sonderprüfung handelt es sich um eine Überprüfung von Einzelsachverhalten (z. B. Vorsteuerabzug, Unternehmereigenschaft) des betreffenden Besteuerungszeitraums. Da sie nicht regelmäßig stattfinden, lässt sich hierfür keine Wahrscheinlichkeit bestimmen, so dass eine Rückstellungsbildung ausscheidet.

#### 3.3 Vertraglich begründete Prüfungen

In diesen Bereich fallen sämtliche Prüfungen, die auf Gesellschaftsverträgen oder Einzelverträgen<sup>22</sup> basieren. Sie sind meist ohne Ermessen durchzuführen. Bei vertraglich begründeten Prüfungen handelt es sich stets um eine Außenverpflichtung/Drittverpflichtung gegenüber dem Vertragspartner<sup>23</sup>. Durch die vertragliche Bindung handelt es sich nicht um freiwillige Prüfungen. Freiwilligkeit liegt nur vor, wenn die Prüfung in der Entscheidungskompetenz des Bilanzierenden liegt. Angesichts der Vielfalt möglicher Vertragsgestaltungen ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die oben beschriebenen Voraussetzungen der Rückstellungspflicht entsprechend dem BFH-Urteil gegeben sind.

18 BMF, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2010, in: Monatsbericht September 2011.

19 Eine exakte Aussage würde eine Wahrscheinlichkeitsanalyse der Basisdaten der Betriebsprüfungsstatistik erfordern, die allerdings nicht öffentlich verfügbar sind.

20 Anders: Eckert, DB 2012, 2193; Zeidler/Mißbach, NWB 2012, 3368, 3372; Gosch, Rückstellungen wegen zukünftiger Betriebsprüfung bei Großbetrieben, Haufe-Index 3295881.

21 Die Betriebsgrößenklassen der Lohnsteuer-Außenprüfung ergeben sich aus internen (unveröffentlichten) Dienststanweisungen, diese Größenklassen werden bundeseinheitlich angewandt; vgl. hierzu LFS Sachsen, Jahresbericht 2011, S. 32 sowie Bayerischer Oberster Rechnungshof, Jahresbericht 1998, S. 91 ff.

22 Z. B. Kreditverträge mit Banken, Lieferverträge mit Kunden, Entsorgungsverträge nach VerpackV.

23 Entgegen Niedersächsisches FG v. 26. 5. 2011, 14 K 229/09, EFG 2011, 1868, BeckRS 2011, 96241; Revision eingelegt, BFH IV R 26/11.

12 BFH v. 6. 6. 2012, I R 99/10, DStR 2012, 1790, Tz. 34.

13 BFH v. 6. 6. 2012, I R 99/10, DStR 2012, 1790, Tz. 19.

14 BFH v. 6. 6. 2012, I R 99/10, DStR 2012, 1790, Tz. 9 f.

15 BFH v. 19. 8. 2002, VIII R 30/01, DStR 2002, 2030.

16 BFH v. 6. 6. 2012, I R 99/10, DStR 2012, 1790, Tz. 19.

17 Beispiele für andere branchenspezifische Prüfungen sind die nach § 36 WpHG, § 53 HGrG.

## RECHTSPRECHUNG

**4. Ergebnis und Ausblick**

Das BFH-Urteil hat Klarheit dahingehend geschaffen, dass es für den Ansatz einer Rückstellung für die zukünftigen Kosten der Mitwirkungspflichten bei einer Außenprüfung von Großbetrieben nicht auf eine Prüfungsanordnung ankommt, sondern auf die überwiegende Wahrscheinlichkeit, dass ein Veranlagungsjahr geprüft wird.

Dem Urteil kommt weitreichende Bedeutung über den Urteilsfall der Außenprüfung von Großbetrieben hinaus zu. Das Ansatzkriterium der überwiegenden Eintrittswahrscheinlichkeit trifft auch für Außenprüfungen von Mittelbetrieben sowie auf viele andere Prüfungen zu. Beispielhaft wurden vorstehend ausgewählte Fälle analysiert. Weitere Anwendungsfälle sind in jedem Unternehmen individuell zu ermitteln.

## BERUF

## RECHTSPRECHUNG

**Der Grundsatz der einheitlichen Pflichtverletzung im berufsgerichtlichen Verfahren**

WPO §§ 67, 68; StPO § 264

**1. Die Nichtzahlung einer wegen einer Berufspflichtverletzung verhängten Geldbuße begründet regelmäßig keine gesondert zu ahndende Berufspflichtverletzung.**

**2. Der Grundsatz der einheitlichen Pflichtverletzung im berufsgerichtlichen Verfahren gebietet die Einbeziehung erkennbar sachlich und zeitlich zusammenhängender Pflichtverletzungen in ein gerichtliches Verfahren. Nach berufsgerichtlicher Verurteilung hindert dies die spätere Ahndung so zusammenhängender Pflichtverletzungen in einem neuen Verfahren.**

BGH, Urt. v. 14. 8. 2012, WpSt (R) 1/12; Volltext unter BeckRS 2012, 18509

**Sachverhalt:**

Das vorliegende Urteil erging durch den Senat für Wirtschaftsprüfersachen beim BGH. Inhalt des berufsgerichtlichen Verfahrens war eine erneute Berufspflichtverletzung eines vereidigten Buchprüfers (vBp) bei Nichtzahlung einer verhängten Geldbuße und offenen Kammerbeiträgen. Vorhergehende Instanzen in diesem Verfahren waren das LG Berlin (Urt. v. 6. 10. 2009, WiL 4/09, BeckRS 2012, 20515) und das Kammergericht (Urt. v. 15. 9. 2011, 1 WiO 1/09, BeckRS 2012, 20516). Der betreffende Berufsangehörige war bereits wiederholt berufsgerichtlich auffällig geworden (Urteile des LG Berlin in anderen Angelegenheiten vom 6. 6. 2003 und vom 14. 12. 2007).

Dem vBp war durch Urteil des LG Berlin v. 6. 6. 2003 im berufsgerichtlichen Verfahren eine Geldbuße i. H. von 10 000 € auferlegt worden, die dieser bis zum Zeitpunkt der Anschuldigungsschrift in diesem Verfahren im Februar 2009 nicht vollständig bezahlt hatte (9 200 € offen). Weiterhin entrichtete er seine Kammerbeiträge für die Jahre 2004, 2005, 2007 und 2008 nicht, so dass zum Zeitpunkt der Anschuldigungsschrift neben einem offenen Teilbetrag der Geldbuße auch ein Rückstand bei den Kammerbeiträgen i. H. von über 1 500 € bestand.

Das Kammergericht hatte entschieden, dass die Nichtzahlung der Geldbuße keine Berufspflichtverletzung darstelle, bzgl. der Geldbuße sei ein Zurückgreifen auf die allgemeine Regelung des § 67 WPO ausgeschlossen. Weiterhin stehe – sowohl bzgl. der Rückstände bei der Bezahlung der Geldbuße als auch bei den Kammerbeiträgen – das rechtskräftige Urteil des LG Berlin vom 14. 12. 2007 in einer anderen Angelegenheit einer Ahndung entgegen. Dies sei die Konsequenz des Grundsatzes, dass Pflichtverletzungen berufsrechtlich einheitlich zu würdigen und zu ahnden seien. Die Rechtskraft einer berufsgerichtlichen Entscheidung umfasse deshalb auch eine Berufspflichtverletzung, die vor diesem Zeitpunkt

liege und nicht Gegenstand des berufsgerichtlichen Verfahrens gewesen sei. Eine den Verfolgungsorganen bekannte Pflichtverletzung durch Nichtbegleichung dieser Zahlungspflichten könne nicht mehr geahndet werden, weil die vorgenannte Entscheidung des LG insoweit eine Zäsur bilde.

Die Revision der Generalstaatsanwaltschaft hatte nur teilweise Erfolg. Der BGH hat das Urteil des Kammergerichts insoweit aufgehoben und zurückverwiesen, als der vBp vom Vorwurf der Nichtzahlung der Kammerbeiträge freigesprochen wurde. Im Übrigen wurde die Revision verworfen.

**Entscheidung des BGH:**

Der BGH sieht die berufsrechtliche Generalklausel des § 43 WPO unter dem Aspekt des Bestimmtheitsgebots des Art. 103 Abs. 2 GG nicht als problematisch an. Sie bilde für außerberufsrechtliche Gebots- und Verbotsnormen (z. B. aus dem Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht) in hinreichend normenklarer Weise den notwendigen berufsrechtlichen Transformationstatbestand (*Jähnke*, NJW 1988, 1888, 1889) und werde durch diese außerberufsrechtlichen Normen inhaltlich ausgefüllt (BVerfGE 60, 215, 230; *Schnepel*, in: Hense/Ulrich, WPO, 2008, vor §§ 43 ff. Rn. 6; *Feuerich*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 8. Aufl., § 43 Rn. 9 ff.; *Kuhls/Maxl*, StBerG, 3. Aufl., § 57 Rn. 3 ff.). Diese Frage war auch nicht entscheidungsrelevant, da die Pflichtverstöße aus der Verletzung spezieller berufsrechtlicher Vorschriften hergeleitet wurden. Es ging um die Zahlungspflicht aus einer berufsgerichtlichen Maßnahme nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 WPO und die gemäß § 61 Abs. 1 Satz 1 WPO für den Berufsangehörigen bestehende Pflicht, die Kammerbeiträge gemäß der Beitragsordnung zu entrichten.

**Nichtzahlung der Geldbuße ist keine Berufspflichtverletzung, ...**

Die unterbliebene vollständige Bezahlung der Geldbuße ist dabei nach Ansicht des BGH nicht als Berufspflichtverletzung zu werten. Die Geldbuße habe vielmehr ausschließlich Ahndungscharakter. Sie begründe daher keine eigenständige berufliche Pflicht, sondern sei Sanktion, die auf eine Verletzung beruflicher Pflichten folge. Die Nichtbefolgung des Zahlungsgebots aus einer berufsgerichtlich verhängten Geldbuße könne nicht zugleich als Berufspflichtverletzung geahndet werden. Die der berufsgerichtlichen Sanktionierung unterliegenden Pflichtverstöße müssten dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsanfordernis nach Art. 103 Abs. 2 GG genügen (vgl. BVerfGE 42, 261, 262 f.; BGH v. 5. 3. 1979, AnwSt (R) 15/78, BGHSt 28, 333, 336, BeckRS 1979, 30390943; *Jähnke*, in: FS Pfeiffer, 1988, S. 941, 950). Maßgeblich komme hinzu, dass es dem deutschen Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht grund-