Support

Arbeitshilfe

Zusammenstellung abweichender Auffassungen des IDW zu höchstrichterlicher Bilanzrechtsprechung

12. November 2026

Inhaltsverzeichnis

1 Vorbemerkungen 4

2 Kritische höchstrichterliche Judikate 4

2.1 BFH, Urteil vom 13.11.1991, Az. I R 102/88 (Künftige Beiträge an den Pensionssicherungsverein) 4

2.1.1 Thema 4

2.1.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils 4

2.1.3 Position des IDW 4

2.2 BFH, Beschluss vom 07.08.2000, Az. GrS 2/99 (Phasengleiche Gewinnvereinnahmung) 5

2.2.1 Thema 5

2.2.2 Sachverhalt und Tenor des Beschlusses 5

2.2.3 Position des IDW 5

2.3 BFH, Urteil vom 27.06.2001, Az. I R 45/97 (Wirtschaftlich noch nicht verursachte Verpflichtungen) 6

2.3.1 Thema 6

2.3.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils 6

2.3.3 Position des IDW 6

2.4 BFH, Urteil vom 20.06.2000, Az. VIII R 32/98 (Anwendbarkeit der Lifo-Methode) 6

2.4.1 Thema 6

2.4.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils 6

2.4.3 Position des IDW 7

2.5 BFH, Urteil vom 18.12.2002, Az. I R 11/02 (Vereinnahmung von Genussrechtsvergütungen) 7

2.5.1 Thema 7

2.5.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils 7

2.5.3 Position des IDW 8

2.6 BFH, Urteil vom 05.04.2006, Az. I R 43/05 (Mietzinsfreie Perioden beim Mieter) 8

2.6.1 Thema 8

2.6.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils 8

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

2.6.3 Position des IDW 8
2.7 BGH, Urteil vom 15.01.2007, Az. II ZR 245/05 (Schadensersatzforderungen) 9
2.7.1 Thema 9
2.7.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils 9
2.7.3 Position des IDW 9
2.8 BFH, Urteil vom 22.08.2012, Az. X R 23/10 (Rückstellungen für hinterzogene Steuern) 9
2.8.1 Thema 9
2.8.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils 9
2.8.3 Position des IDW 10
2.9 BFH, Urteil vom 09.01.2013, Az. I R 33/11 (Pfandrückstellungen bei Einheitsleergut) 10
2.9.1 Thema 10
2.9.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils 10
2.9.3 Position des IDW 10
2.10 BFH, Urteil vom 15.05.2013, Az. I R 77/08 (Mehrkomponentengeschäft) 11
2.10.1 Thema 11
2.10.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils 11
2.10.3 Position des IDW 11
2.11 BFH, Urteil vom 14.05.2014, Az. VIII R 25/11 (Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen auf Werkleistungen) 12
2.11.1 Thema 12
2.11.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils 12
2.11.3 Position des IDW 12
2.12 BFH, Urteil vom 15.03.2017, Az. I R 11/15 (Rückstellungen für Aktionsoptionsprogramm) 12
2.12.1 Thema 12
2.12.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils 12
2.12.3 Position des IDW 13
2.13 OLG Köln, Beschluss vom 13.07.2018, Az. 28 Wx 2/18 (Bezugszeitraum für einen Verlustausgleich nach § 264 Abs. 3 HGB) 13
2.13.1 Thema 13
2.13.2 Sachverhalt und Tenor des Beschlusses 13

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

2.13.3 Position des IDW 14

2.14 BFH, Beschluss vom 28.08.2018, Az. X B 48/18 (Gewährleistungsrückstellungen) 15

2.14.1 Thema 15

2.14.2 Sachverhalt und Tenor des Beschlusses 15

2.14.3 Position des IDW 15

2.15 BFH, Beschluss vom 27.09.2017, Az. I R 53/15 (Nachteilsausgleich bei Altersteilzeitvereinbarungen) 15

2.15.1 Thema 15

2.15.2 Sachverhalt und Tenor des Beschlusses 15

2.15.3 Position des IDW 15

2.16 BFH, Urteil vom 16.03.2021, Az. X R 34/19 (Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten bei geringfügigen Beträgen) 16

2.16.1 Thema 16

2.16.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils 16

2.16.3 Position des IDW 16

2.17 BFH, Urteil vom 26.07.2023, Az. IV R 22/20 (Passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen) 17

2.17.1 Thema 17

2.17.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils 17

2.17.3 Position des IDW 17

Vorbereitet vom Arbeitskreis „HGB-Rechnungslegung“

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

1 Vorbemerkungen

Der Bundesfinanzhof (BFH) befasst sich regelmäßig mit bilanzsteuerrechtlichen Fragen im Anwendungsbereich des Grundsatzes der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Hierbei stellt sich die Frage, inwiefern die Entscheidungen des BFH auch über den entschiedenen Fall hinaus bei der handelsrechtlichen Bilanzierung zu berücksichtigen sind. Diese Frage stellt sich ergänzend für einzelne Entscheidungen des Bundesgerichtshofs (BGH) und des Oberlandesgerichts (OLG) Köln.

Fachgremien des IDW – ab dem Beginn des Jahres 1986 der Hauptfachausschuss (HFA) bzw. ab dem Beginn des Jahres 2019 der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) – haben sich immer wieder mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Bilanzrecht auseinandergesetzt. Die Ergebnisse der Befassungen sind in Ergebnisberichten-Online und/oder sonstigen (Sitzungs-)Berichterstattungen festgehalten worden. In einigen Fällen konnte der Ansicht der Gerichte handelsrechtlich nicht gefolgt werden. In diesen Fällen wurden jeweils Argumente veröffentlicht, warum die diskutierten gerichtlichen Entscheidungen aus Sicht der Fachgremien nicht auf andere Fälle außerhalb des entschiedenen Einzelfalls, häufig Besteuerungsverfahren, übertragen werden können.

Diese Arbeitshilfe fasst ausgewählte höchstrichterliche[1] Judikate im o.g. Sinne und davon abweichende Wertungen in sonstigen Veröffentlichungen von Fachgremien des IDW, die nach Einschätzung des FAB weiterhin von Relevanz sind, mit unveränderter Argumentation und unverändertem Ergebnis zusammen. Dies dient dazu, diese Judikate und die zugehörigen Veröffentlichungen des IDW leichter auffindbar zu machen sowie die Anwendung der in diesen Veröffentlichungen enthaltenen Wertungen zu erleichtern.

Sollte neue Rechtsprechung im vorstehenden Sinne ergehen, deren Anwendung außerhalb des entscheidungsgegenständlichen Einzelfalls auf handelsrechtliche Abschlüsse der FAB – nach fachlicher Befassung mit der jeweiligen Entscheidung – für nicht sachgerecht hält, soll diese Arbeitshilfe entsprechend ergänzt werden.

2 Kritische höchstrichterliche Judikate

2.1 BFH, Urteil vom 13.11.1991, Az. I R 102/88 (Künftige Beiträge an den Pensionssicherungsverein)

2.1.1 Thema

Rückstellung für künftige Beiträge an den Pensionssicherungsverein

2.1.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils

Die Passivierung einer Rückstellung für zukünftige Beiträge an den Pensionssicherungsverein ist nach Auffassung des erkennenden Senats des BFH auch insoweit nicht zulässig, als die künftigen Beiträge der Abgeltung der Mehraufwendungen des Pensionssicherungsvereins aus Insolvenzen anderer Unternehmen in der Vergangenheit dienen.

2.1.3 Position des IDW

Bei den Aufwendungen aus der Bildung von Rückstellungen für Beiträge an den Pensionssicherungsverein handelt es sich um Nebenkosten der eigenen Pensionsverpflichtung, die nach allgemeinen Grundsätzen zu passivieren sind.

Die Verpflichtung zur Beitragsleistung an den Pensionssicherungsverein entsteht dem Grunde nach mit der Zusage von Altersversorgungsleistungen an Versorgungsberechtigte. Die Verpflichtungen zur Beitragszahlung an den Pensionssicherungsverein sind daher als Nebenkosten der Pensionsverpflichtungen anzusehen und damit nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. Artikel 28 EGHGB bilanziell anzusetzen.

---

[1] In dieser Arbeitshilfe ist auch ein Judikat des OLG Köln (§ 335a Abs. 3 Satz 3 ggf. i.V.m. § 335b Satz 4 HGB) aufgegriffen, das in einem Ordnungsgeldverfahren nach § 335 HGB wegen eines Verstoßes gegen Offenlegungspflichten ergangen ist, weil das OLG Köln in solchen Verfahren nach der Rechtsordnung die letzte und mithin auch höchste Gerichtsinstanz ist.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

Die weitergehende Problematik, ob ein Passivierungsgebot für die insgesamt zu erwartenden zukünftigen Beiträge an den Pensionssicherungsverein besteht oder nur für solche Teile, die der Abgeltung der Mehraufwendungen des Pensionssicherungsvereins aus bis zum Abschlussstichtag eingetretenen Insolvenzen anderer Unternehmen in der Vergangenheit dienen, stellt eine Frage der Bewertung der Rückstellung dar, die vom HFA nicht abschließend erörtert wurde (Quelle: FN-IDW 1993, S. 91).

2.2 BFH, Beschluss vom 07.08.2000, Az. GrS 2/99 (Phasengleiche Gewinnvereinnahmung)

2.2.1 Thema

Geschäftsjahr der Vereinnahmung von Erträgen aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

2.2.2 Sachverhalt und Tenor des Beschlusses

Der Große Senat des BFH vertritt die Auffassung, dass eine Kapitalgesellschaft, die mehrheitlich an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, ihren Dividendenanspruch aus einer zum Bilanzstichtag noch nicht beschlossenen Gewinnverwendung der nachgeschalteten Gesellschaft nicht bzw. nur in äußerst seltenen Ausnahmefällen aktivieren darf.

Nach Ansicht des BFH liegt zum Bilanzstichtag kein Wirtschaftsgut bzw. Vermögensgegenstand „Dividendenforderung“ vor. Die Zeitfolge der Bilanzfeststellungen eröffnet dem Bilanzierenden handelsrechtlich ein Wahlrecht, Dividendenforderungen als Vermögensgegenstand phasengleich zu aktivieren und damit künftige Dividende zu versteuern. Dieses im Steuerrecht nicht vorgesehene Wahlrecht, einen Nicht-Vermögensgegenstand als Vermögensgegenstand anzusetzen, wäre in der Sache eine steuerlich unbeachtliche Bilanzierungshilfe.

2.2.3 Position des IDW

Der Beschluss des Großen Senats des BFH steht im Widerspruch zur Rechtsauffassung insb. des X. Senats des BFH in dessen Urteil vom 08.03.1989 (Az. X R 9/86) sowie im Widerspruch zum BGH-Urteil vom 12.01.1998 (Az. II ZR 82/93). Danach besteht für ein Mutterunternehmen, das sämtliche Anteile an einem Tochterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft hält, die Pflicht zur phasengleichen Gewinnvereinnahmung, wenn

- die Geschäftsjahre von Mutterunternehmen und Tochterunternehmen deckungsgleich sind,
- der Jahresabschluss des Tochterunternehmens ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt und vor dem des Mutterunternehmens festgestellt wird und
- die Gewinnverwendung des Tochterunternehmens vor Beendigung der Abschlussprüfung des Mutterunternehmens beschlossen ist.

Die Argumentation des Großen Senats des BFH, die die Annahme eines Vermögensgegenstands ausschließt und im faktischen Aktivierungswahlrecht eine Bilanzierungshilfe sieht, erscheint dem HFA problematisch. Im BFH-Beschluss wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die handelsrechtliche Vorgehensweise nicht in Zweifel zu ziehen sei. Insofern bleibt der HFA bei seiner Auffassung, dass handelsrechtlich eine phasengleiche Vereinnahmung von Erträgen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (vgl. WPg 1998, S. 427 f.) unter den gegebenen Voraussetzungen auch weiterhin erforderlich ist (Quelle: Berichterstattung über die 174. Sitzung des HFA vom 17.11.2000, FN-IDW 2000, S. 662).

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

2.3 BFH, Urteil vom 27.06.2001, Az. I R 45/97 (Wirtschaftlich noch nicht verursachte Verpflichtungen)

2.3.1 Thema

Bilanzierung rechtlich entstandener, aber noch nicht wirtschaftlich verursachter Verpflichtungen

2.3.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils

Der Bilanzierende betrieb im Rahmen eines Säge- und Spanplattenwerks eine Spänetrocknungsanlage. Es erging eine behördliche Anordnung, die Spänetrocknungsanlage so umzurüsten (Errichtung einer Abgasreinigungsanlage), dass bestimmte Emissionswerte nicht überschritten werden. Dafür wurde ein Umrüstungsfrist eingeräumt.

Der erkennende Senat des BFH ist der Auffassung, dass für eine am Bilanzstichtag rechtlich entstandene, nur der Höhe nach ungewisse Verpflichtung zur Umrüstung von maschinellen Anlagen zwecks Einhaltung von bestimmten Emissionswerten unabhängig vom Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung der Verpflichtung eine Rückstellung zu passivieren ist und dass es keinen GoB gibt, der gebietet, Aufwand in das Jahr zu verlagern, in welchem die Erträge erzielt werden, aus denen die Aufwendungen gedeckt werden sollen.

2.3.3 Position des IDW

Wenn für eine Anpassungsverpflichtung gesetzlich oder (wie im entschiedenen Fall) durch Verwaltungsanweisung eine Übergangsfrist eingeräumt wird, ist die rechtliche Entstehung der Verpflichtung – anders als vom erkennenden Senat des BFH entschieden – erst mit Ende der Übergangsfrist zu bejahen.

Das Unternehmen kann sich innerhalb der bestehenden Frist der Erfüllung der Anpassungsverpflichtung durch Stilllegung der betreffenden Anlage entziehen. Dieser Möglichkeit steht auch nicht die Bilanzierung nach dem Going-Concern-Prinzip entgegen, da dieses keine unveränderte Fortführung des Betriebs voraussetzt. Auch die Bilanzierung nach dem Going-Concern-Prinzip führt damit nicht zum Bestehen einer Verpflichtung am Abschlussstichtag.

Der erkennende Senat des BFH ließ es unberücksichtigt, dass Unternehmen Verpflichtungen, denen sie sich rechtlich ohne Sanktionen entziehen können, regelmäßig nicht eingehen, um damit in der Vergangenheit erzielte Erträge zu alimentieren, sondern mit Blick auf den künftigen Geschäftsbetrieb und die daraus resultierenden Erträge (Quelle: Ergebnisbericht über die 181. Sitzung des HFA vom 05.03.2002, Mitgliederbereich der IDW Website, S. 15 ff.).

2.4 BFH, Urteil vom 20.06.2000, Az. VIII R 32/98 (Anwendbarkeit der Lifo-Methode)

2.4.1 Thema

Bewertung von zum Vorratsvermögen gehörenden Kraftfahrzeugen nach der Lifo-Methode

2.4.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils

Die Klägerin, eine Kfz-Händlerin, bewertete ihre zum Verkauf bestimmten Fahrzeuge unter der Annahme, dass die zuletzt angeschafften Fahrzeuge zuerst veräußert worden seien (Lifo-Methode). Für die Neufahrzeuge bildete sie Bewertungsgruppen nach den im Bestand befindlichen Modellen; die Gebrauchtwagen gliederte sie nach deren Wert.

Nach Ansicht des erkennenden Senats des BFH durchbricht eine Bewertung nach der Lifo-Methode den Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) insofern, als die Vorräte nicht einzeln erfasst (§ 240 Abs. 1 HGB) und mit ihren Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1, § 255 HGB) angesetzt, sondern – zumindest teilweise – mit den Erwerbsaufwendungen anderer, zu einem früheren Zeitpunkt angeschaffter Vermögensgegenstände bewertet werden. Sie sei daher nur anzuwenden, wenn die Ermittlung individueller Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht möglich ist (z.B. bei der

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

Vermischung von Flüssigvorräten) oder mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden wäre (z.B. bei Massenartikeln).

Andernfalls entspreche eine Bewertung nach der sog. Lifo-Methode nicht den handelsrechtlichen GoB und sei deshalb auch steuerrechtlich unzulässig. Dies gelte insb., wenn Vorräte mit – absolut betrachtet – hohen Erwerbsaufwendungen in Frage stehen, die Anschaffungskosten ohne Weiteres identifiziert und den einzelnen Vermögensgegenständen angesichts deren individueller Merkmale ohne Schwierigkeiten zugeordnet werden können (hier: zum Verkauf bestimmte Fahrzeuge).

2.4.3 Position des IDW

Verbrauchsfolgeverfahren und damit auch die Lifo-Methode berühren den Grundsatz der Einzelbewertung nicht. Bei einem Verbrauchsfolgeverfahren werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwar indirekt (aufgrund einer unterstellten Verbrauchsfolge), gleichwohl jedoch für die einzelne Mengeneinheit ermittelt und den zu bewertenden Beständen sodann einzeln zugeordnet. Insofern entspricht auch die Lifo-Methode dem Grundsatz der Einzelbewertung.

Eine generelle Ablehnung des Lifo-Verfahrens für bestimmte Sachverhalte ist nicht sachgerecht. Die GoB-Konformität ist anhand der Ergebnisse im jeweiligen Einzelfall zu würdigen (Quelle: Berichterstattung über die 181. Sitzung des HFA vom 05.03.2002, FN-IDW 2002, S. 219 (220)).

2.5 BFH, Urteil vom 18.12.2002, Az. I R 11/02 (Vereinnahmung von Genussrechtsvergütungen)

2.5.1 Thema

Pflicht zur (phasengleichen) Aktivierung von Ansprüchen auf Genussrechtsvergütungen

2.5.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils

Gegenstand des Gerichtsverfahrens war die (phasengleiche) Aktivierung von Genussrechtsvergütungen beim Genussrechtsinhaber im Hinblick auf den Zeitpunkt sowie eine Aktivierung in Fällen eines bestehenden oder durch die Genussrechtsvergütung entstehenden Bilanzverlustes beim Genussrechtsemittenten. Die Genussrechtsbedingungen wiesen insb. die folgenden Ausstattungsmerkmale auf:

- Die Vergütung wird nach Feststellung des Jahresabschlusses des laufenden Geschäftsjahres fällig.
- Die Vergütung entfällt, wenn und soweit durch sie ein Bilanzverlust entstehen oder erhöht würde.
- Ein zur Vermeidung eines Bilanzverlustes reduziertes Genussrechtskapital ist im Folgejahr wieder bis zum Nennwert aufzufüllen; eine entsprechend ausgefallene Vergütung ist anschließend nachzuholen, wenn und soweit dadurch kein neuer Bilanzverlust entsteht.
- Eine Beteiligung an einem etwaigen Liquidationserlös ist ausgeschlossen.

Der erkennende Senat des BFH ist der Auffassung, dass die ein abgelaufenes Jahr betreffenden Zinsansprüche aus Genussrechten bereits zum Bilanzstichtag des Gläubigers zu aktivieren sind, da sie sich auf die Kapitalüberlassung während des vorangegangenen Zeitraums beziehen und am Bilanzstichtag zivilrechtlich existent seien.

Dass die Ansprüche gemäß den vorliegenden Genussrechtsbedingungen nach Ansicht des erkennenden Senats des BFH erst nach Feststellung des Jahresabschlusses der Emittentin fällig werden, steht der Aktivierung beim Gläubiger nach Ansicht des Senats nicht entgegen.

Eine abweichende Beurteilung würde sich nach Auffassung des Senats auch dann nicht ergeben, wenn nach den vereinbarten Genussrechtsbedingungen der Schuldner die Zinsansprüche nicht bedienen müsste, solange hierdurch bei ihm ein Bilanzverlust entstehen oder sich erhöhen würde. Die mögliche Entstehung eines Bilanzverlustes wirkt sich nach Ansicht des Senats nicht auf die Entstehung, sondern nur auf die Fälligkeit des Zinsanspruchs aus. Allenfalls könnte eine Abschreibung des aktivierten Anspruchs auf den niedrigeren Teilwert in Betracht kommen.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

2.5.3 Position des IDW

Wenn und soweit durch die Genussrechtsvergütung – wie im entschiedenen Fall – kein Bilanzverlust entsteht oder erhöht wird, steht die Auffassung des erkennenden Senats des BFH, auch vor Feststellung entsprechende Zinsansprüche zu aktivieren, im Ergebnis im Einklang mit der *IDW St/HFA 1/1994*, sofern im Einzelfall der Vergütungsanspruch und seine Höhe hinreichend gesichert sind.

Fraglich ist jedoch, ob dies auch im Falle eines Verlustes gilt. Während der erkennende Senat des BFH im entschiedenen Fall kein Hindernis für die Entstehung eines Zinsanspruchs sieht, sondern allenfalls eine Abschreibung des aktivierten Anspruchs auf den niedrigeren Teilwert als sachgerecht erachtet, kann dies nach Auffassung des HFA jedoch nur für solche Fälle gelten, in denen der Verzinsungs-anspruch am Abschlussstichtag nach den Genussrechtsbedingungen rechtlich entstanden ist; die Entstehung des Anspruchs durch den Verlustausweis also nicht gehindert ist. Dies ist insb. dann der Fall, wenn eine (Mindest-)Verzinsung garantiert ist und „ausgefallene" Zinszahlungen deshalb nachgeholt werden müssen.

Ist hingegen in einer Verlustsituation die Entstehung des Anspruchs aufgeschoben oder sind Genussrechtsvergütungen nur dann zu leisten, wenn die wirtschaftliche Lage der Emittentin dies zulässt, handelt es sich um bedingte Ansprüche, die vor Eintritt der Bedingung nicht aktiviert werden dürfen, weil es an der hinreichenden Sicherheit ihrer Entstehung mangelt (vgl. zu den Aktivierungsvoraussetzungen *IDW St/HFA 1/1994*, Abschn. 3.2., dritter Spiegelstrich).

Bei der Beurteilung solcher Genussrechtsbedingungen in Verlustsituationen ist zudem nicht allein die Verlustklausel, sondern das Gesamtbild der Vereinbarungen zu berücksichtigen, um entscheiden zu können, ob es sich bei den Genussrechtsvergütungen um Zinsansprüche oder um dividendenähnliche Ergebnisbeteiligungen handelt (Quelle: Ergebnisbericht-Online über die 188. Sitzung des HFA vom 30.06./01.07.2003, Mitgliederbereich der IDW Website, S. 19 f.).

2.6 BFH, Urteil vom 05.04.2006, Az. I R 43/05 (Mietzinsfreie Perioden beim Mieter)

2.6.1 Thema

Verbindlichkeitsrückstellungen für wirtschaftlich verursachte Aufwendungen im Kontext mietzinsfreier Perioden innerhalb der Laufzeit eines Mietvertrags

2.6.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils

Der Mieter hatte einen langfristigen auf zehn Jahre befristeten Mietvertrag geschlossen. Für die ersten elf Monate war vereinbart, dass kein Mietzins zu entrichten ist. Fraglich ist, ob für die Nutzung der Mietsache in den ersten elf Monaten ein Aufwand und eine Verbindlichkeitsrückstellung zu erfassen sind.

Der erkennende Senat des BFH ist der Auffassung, dass der Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung für die Nutzung der Mietsache während der „mietzinsfreien" Periode nicht sachgerecht ist, da keine Verpflichtung zur Nachentrichtung eines Mietzinses für einen zurückliegenden Zeitraum bestehe (bspw. in Form eines verglichen mit einem marktüblichen Marktzins überhöhten Mietzinses).

2.6.3 Position des IDW

Die mietzinsfreie Periode entspricht bei konsequenter Anwendung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise einem Mietzinsnachlass über die zehnjährige Gesamtperiode. Zudem sind nach dem Grundsatz der Periodenabgrenzung gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB Aufwendungen unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung im Jahresabschluss zu berücksichtigen, d.h. der tatsächliche Mietzins ist auf die dem gesamten Mietvertrag zugrunde liegenden Monate der Nutzung (i.d.R. zeitproportional) zu verteilen (Quelle: Ergebnisbericht-Online über die 204. Sitzung des HFA vom 05./06.09.2006, Mitgliederbereich der IDW Website, S. 10).

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

2.7 BGH, Urteil vom 15.01.2007, Az. II ZR 245/05 (Schadensersatzforderungen)

2.7.1 Thema

Zeitpunkt der Aktivierung von Schadensersatzforderungen

2.7.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils

Gegenstand des Rechtsstreits waren zwei Beschlüsse einer Gesellschafterversammlung, welche die Feststellung des Jahresabschlusses und die Verwendung des Bilanzgewinns einer Personenhandelsgesellschaft (GmbH & Co. KG) betrafen. In diesem Zusammenhang wurde von der Klägerin u.a. die Fehlerhaftigkeit des Jahresabschlusses der GmbH & Co. KG geltend gemacht, weil in deren GuV Aufwendungen gebucht wurden. Die Klägerin meinte, die Aufwendungen seien sachlich ungerechtfertigt: Die Personenhandelsgesellschaft habe damit Dritten obliegende Zahlungspflichten übernommen.

Dieser Auffassung zur Fehlerhaftigkeit des Jahresabschlusses folgte das Gericht nicht. Da die Aufwendungen (unstrittig) angefallen seien, seien sie zwangsläufig in der GuV als Aufwand zu erfassen. Zudem weist der erkennende Senat darauf hin, dass etwaige Erstattungsansprüche infolge (angeblich) unberechtigt übernommener Aufwendungen erst nach ihrer Titulierung in der Bilanz aktiviert werden dürften.

2.7.3 Position des IDW

Gegen den letztgenannten Aspekt wendet sich der HFA: Aufgrund des Vollständigkeitsgebots (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) sind Ansprüche auf Schadensersatz grundsätzlich mit Entstehung zum Zeitpunkt des Schadensereignisses zu aktivieren, sofern das geschädigte Unternehmen die Forderung geltend gemacht hat oder ernsthaft die Absicht besteht, dies zu tun. Bei der Bewertung von Schadensersatzforderungen sind insb. ihre Werthaltigkeit und Einbringlichkeit zu berücksichtigen (Quelle: Ergebnisbericht-Online über die 208. Sitzung des HFA vom 03./04.09.2007, Mitgliederbereich der IDW Website, S. 10).

2.8 BFH, Urteil vom 22.08.2012, Az. X R 23/10 (Rückstellungen für hinterzogene Steuern)

2.8.1 Thema

Zeitpunkt der Bildung von Rückstellungen für hinterzogene Steuern

2.8.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils

Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung dürfen sowohl Rückstellungen aufgrund zivilrechtlicher Schadensersatzverpflichtungen als auch Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen erst dann gebildet werden, wenn derjenige, der Inhaber des gegen den Steuerpflichtigen gerichteten Anspruchs ist, von den anspruchsbegründeten Umständen Kenntnis hat oder eine solche Kenntniserlangung unmittelbar bevorsteht, sodass eine Inanspruchnahme hinreichend wahrscheinlich ist. Damit die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bejaht werden kann, ist es mithin nicht ausreichend, dass ein Gläubiger existiert; vielmehr ist es notwendig, dass dieser seinen Anspruch auch kennt. Aus dem Vorsichtsprinzip folgt, dass nicht nur die bestehende Kenntnis, sondern auch eine unmittelbar bevorstehende Kenntniserlangung des Gläubigers die Bildung einer Rückstellung rechtfertigt.

Fraglich war, inwieweit diese allgemeinen für die Bildung von Rückstellung geltenden Grundsätze des Handels- und Steuerbilanzrechts auch auf Rückstellungen für die drohende Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen aus von ihm hinterzogenen Steuern Anwendung finden.

Nach Auffassung des erkennenden Senats ist es demnach nicht zulässig, für Bilanzstichtage, die – vorbehaltlich einer möglichen Wertaufhellung bis zur Bilanzaufstellung – vor dem Zeitpunkt liegen, an dem die Aufdeckung der Tat unmittelbar bevorsteht, eine Rückstellung zu bilden. Mithin sei es nicht ausreichend, dass der Steuerpflichtige selbst Kenntnis über die Steuerhinterziehung hat oder dass nach allgemeiner Erfahrung im Anschluss an Außen- und Fahndungsprüfungen häufig mit Mehrsteuerfestsetzungen zu rechnen ist. Eine Rückstellung sei vielmehr erst zu jenem Bilanzstichtag zu bilden, zu

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

dem der Steuerpflichtige aufgrund eines hinreichend konkreten Sachverhalts ernsthaft mit einer quantifizierbaren Steuernachforderung rechnen muss. Dies sei frühestens dann der Fall, wenn der Steuerprüfer eine bestimmte Sachbehandlung beanstandet hat, was als „aufdeckungsorientierte Maßnahme“ bezeichnet wird.

2.8.3 Position des IDW

Entgegen der Auffassung des BFH sind nach Ansicht des HFA Steuerrückstellungen handelsbilanziell in voller Höhe unter Berücksichtigung der hinterzogenen Beträge im Jahresabschluss für das Geschäftsjahr anzusetzen, in dem die hinterzogene Steuer entstanden ist. Dies gilt unabhängig davon, ob der Bilanzierende mit der Aufdeckung der Steuerhinterziehung rechnet bzw. rechnen muss, ob er die Erstattung einer Selbstanzeige beabsichtigt oder bereits eine Selbstanzeige erstattet hat (Quelle: Berichterstattung über die 231. Sitzung des HFA vom 12./13.03.2013, FN-IDW 2013, S. 236 (238)).

2.9 BFH, Urteil vom 09.01.2013, Az. I R 33/11 (Pfandrückstellungen bei Einheitsleergut)

2.9.1 Thema

Verbindlichkeitsrückstellungen für die Pflicht zur Rückzahlung von Pfand auf Einheitsleergut

2.9.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils

Für die Verpflichtung eines Abfüllbetriebs/Getränkeherstellers, bei Rückgabe von Einheitsleergut dem Kunden (Großhandel) das zum Zeitpunkt des Verkaufs des Vollguts für die Überlassung des Einheitsleerguts berechnete Pfandgeld wieder zurückzuzahlen, darf dieser nach Auffassung des erkennenden Senats des BFH keine Rückstellung ansetzen. Dies soll ungeachtet von etwaigen mit den Kunden getroffenen privatrechtlichen Vereinbarungen über den (Nicht-)Übergang des Eigentums an dem Einheitsleergut vom Abfüllbetrieb auf den Kunden gelten. Das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum an dem Einheitsleergut gehe zum Zeitpunkt der Abgabe des Vollguts an den Kunden nach § 948 Abs. 1 i.V.m. § 947 Abs. 1 BGB (auch ohne oder entgegen dem Willen der Vertragsparteien) zwingend auf den Kunden über. Danach liefert der Abfüllbetrieb auch das Leergut an den Kunden. Die Rückgabe von Einheitsleergut durch den Kunden an den Abfüllbetrieb stellt eine Anschaffung dar; für zu aktivierende künftige Anschaffungskosten darf (gemäß § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG) keine Rückstellung angesetzt werden.

2.9.3 Position des IDW

Bei Abgabe des Vollguts an den Kunden kommt es nicht zum bilanziellen Abgang des Einheitsleerguts. Vielmehr verbleibt das wirtschaftliche Eigentum an Einheits-Kästen und -Flaschen beim Abfüllbetrieb/Getränkehersteller, wenn die Voraussetzungen für ein echtes Pensionsgeschäft oder ein Sachdarlehen vorliegen. Sollte dagegen ein unechtes Pensionsgeschäft vorliegen, wäre mangels sinnvoller alternativer Verwertungsmöglichkeiten des Kunden und mangels dessen Interesse an einer Nutzung des Leerguts über dessen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer die Rückgabe des Leerguts an den Abfüllbetrieb derart wahrscheinlich, dass es gemäß *IDW ERS HFA 13 n.F.*, Tz. 25, wie ein echtes Pensionsgeschäft zu behandeln wäre. Das gegen eine Rückstellung sprechende Argument (die Pflicht zur Aktivierung zukünftiger Ausgaben als Anschaffungskosten schließt den Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung aus) greift in diesen Fällen nicht. Folglich ist in handelsrechtlichen Abschlüssen von Abfüllbetrieben unter diesen Voraussetzungen eine Verbindlichkeitsrückstellung zwingend anzusetzen (Quelle: Berichterstattung über die 259. Sitzung des FAB vom 25.03.2020, IDW Life 2020, S. 591 (593)).

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

2.10 BFH, Urteil vom 15.05.2013, Az. I R 77/08 (Mehrkomponentengeschäft)

2.10.1 Thema

Bilanzierung bei verbilligter Abgabe von Mobilfunktelefonen bei gleichzeitigem Abschluss von Mobilfunkdienstleistungsverträgen mit Mindestlaufzeit

2.10.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils

Die Klägerin, eine GmbH, bot ihren Kunden den verbilligten Kauf von Mobilfunktelefonen an, sofern diese gleichzeitig einen Mobilfunkdienstleistungsvertrag mit 24-monatiger Mindestlaufzeit abschlossen oder einen bereits bestehenden Vertrag verlängerten. Das zuständige Finanzamt vertrat diesbezüglich die Auffassung, dass der durch die verbilligte Abgabe der Mobilfunktelefone entstandene Aufwand nicht in einem Wirtschaftsjahr in voller Höhe gewinnmindernd zu berücksichtigen sei. Vielmehr sei die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens erforderlich, der über die Laufzeit des Mobilfunkdienstleistungsvertrags pro rata temporis aufwandswirksam aufzulösen ist. Insofern war darüber zu entscheiden, ob für Betriebsvermögensminderungen aus der verbilligten Abgabe von Mobilfunktelefonen ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen ist.

Nach Auffassung des erkennenden Senats des BFH hat das Mobilfunkunternehmen für die verbilligte Abgabe von Mobilfunktelefonen bei gleichzeitigem Abschluss von Mobilfunkdienstleistungsverträgen mit 24-monatiger Mindestlaufzeit aktive Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (Bestätigung des Senatsbeschlusses vom 07.04.2010, Az. I R 77/08, BFHE 228, S. 533, BStBl. II 2010, S. 739).

2.10.3 Position des IDW

Kauf- und Dienstleistungsvertrag sind bei wirtschaftlicher Betrachtung als ein einheitliches Vertragsverhältnis (Mehrkomponentengeschäft) zu behandeln.

Als Aktivum kommt der Ansatz einer Forderung in Betracht, da das Telekommunikationsunternehmen mit der Lieferung des Mobilfunktelefons eine Leistung erbringt, für die es (aufgrund der erhöhten Grundgebühr) einen künftigen Anspruch auf Geldzahlung hat. Dabei handelt es sich um eine aufschiebend bedingte Forderung, so dass im Einzelfall zu würdigen ist, ob der Bedingungseintritt (Bereitstellung des Netzes) so gut wie sicher ist.

Wirtschaftlich betrachtet stellt dies eine Art Finanzierungsgeschäft bzw. Ratenkauf des Mobilfunktelefons dar.

Hinsichtlich der Ertragsrealisation aus den Einzelkomponenten bedarf es einer Differenzierung. Hierzu ist der Gesamterlös aus dem Mehrkomponentengeschäft z.B. im Verhältnis der beizulegenden (Zeit-)Werte auf die Einzelkomponenten aufzuteilen und anschließend eine separate Realisierung dieser Einzelkomponenten zu untersuchen.

Der Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens ist nicht sachgerecht, da ein transitorischer Rechnungsabgrenzungsposten nur dann vorliegt, wenn der zur Geldleistung verpflichtete Vertragspartner in Vorleistung tritt. Im Fall des vergünstigten Mobilfunktelefonverkaufs liegt die Vorleistung jedoch auf Seiten des zu einer Sach- und Dienstleistung verpflichteten Teils (Quelle: Berichterstattung über die 240. Sitzung des HFA vom 02./03.06.2015, FN-IDW 2015, S. 388 f.).

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

2.11 BFH, Urteil vom 14.05.2014, Az. VIII R 25/11 (Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen auf Werkleistungen)

2.11.1 Thema

Gewinnrealisierung bei Architekten und Ingenieuren in Bezug auf Ansprüche auf Abschlagszahlungen auf Werkleistungen nach der HOAI i.d.F. 1995[2]

2.11.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils

Gewinne für im Rahmen von Werkverträgen erbrachte Planungsleistungen von Architekten und Ingenieuren sind nach Auffassung des erkennenden Senats des BFH zu realisieren, wenn durch auftragsgemäß und in abnahmefähiger Weise erbrachte Planungsleistungen der Anspruch auf eine Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 HOAI i.d.F. 1995 entstanden ist und mittels prüfbarer Rechnung abgerechnet wird, weil der Gewinn in diesen Fällen so gut wie sicher sei und es der Auftragnehmer selbst in der Hand habe, ob er die Abschlagszahlungen behalten darf. Auf eine (Teil-)Abnahme der Planungsleistung durch den Auftraggeber kommt es nach Auffassung des Senats daher in diesem Fall nicht an.

2.11.3 Position des IDW

Eine Gewinnrealisierung tritt bei Werkverträgen grundsätzlich erst mit Gefahrenübergang, d.h. bei (Teil-)Abnahme des Werks ein, also nicht bereits bei Abschlagszahlung. Etwas anderes kann ausnahmsweise dann gelten, wenn eine Abschlagszahlung, die aufgrund einer vertraglichen oder gesetzlichen Regelung vom Auftraggeber zu leisten ist, die gleiche rechtliche Wirkung hat wie eine Teilabnahme, weil die geleistete Zahlung dem Auftragnehmer dann nicht mehr entzogen werden kann. Sofern es sich bei einer Abschlagszahlung lediglich um eine vorläufige Zahlung handelt, die ganz oder teilweise zurückgefordert werden kann, kommt eine Realisierung nicht in Betracht, so auch bei Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI i.d.F. 1995 (Quellen: Berichterstattung über die 239. Sitzung des HFA vom 04./05.03.2015, FN-IDW 2015, S. 236 (237), und Berichterstattung über die 241. Sitzung des HFA vom 10./11.09.2015, IDW Life 2015, S. 616 ff.).

2.12 BFH, Urteil vom 15.03.2017, Az. I R 11/15 (Rückstellungen für Aktionsoptionsprogramm)

2.12.1 Thema

Verbindlichkeitsrückstellungen für ein in bar zu erfüllendes Aktienoptionsprogramm

2.12.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils

Die urteilsgegenständlichen, über fünf Jahre zu erdienenden Aktienoptionen konnten grundsätzlich nur ausgeübt werden, falls der Verkehrswert pro Aktie zum Ausübungszeitpunkt mindestens 10 % über dem Ausübungspreis pro Aktie lag („Erfolgsziel“) und wenn ein „Exit“-Ereignis (Börsengang, Verkauf der Aktienmehrheit oder Verkauf der wesentlichen Vermögensgegenstände) eintrat. Schied ein Mitarbeiter innerhalb des Erdienungszeitraums aus dem Unternehmen aus, konnten die Optionen ausgeübt werden, sofern das Erfolgsziel erreicht war, unabhängig davon, ob auch das „Exit“-Ereignis eingetreten war. Das bilanzierende Unternehmen war zunächst berechtigt, statt der Ausgabe von Options-Aktien ein deren Verkehrswert entsprechenden Barbetrag abzüglich des Ausübungspreises an die optionsberechtigten Mitarbeiter auszuzahlen. Das bilanzierende Unternehmen hat gegenüber letzteren später, aber noch vor dem fraglichen Abschlussstichtag erklärt, es werde von seinem Ersetzungsrecht Gebrauch machen. Insoweit lag also ein in bar zu erfüllendes Aktienoptionsprogramm vor. Nur für die Befriedigung von Optionen, die im Zusammenhang mit einem vorzeitigen Ausscheiden bereits vor einem „Exit-Ereignis“ ausgeübt würden, übte das bilanzierende Unternehmen das Ersetzungsrecht noch nicht aus.

---

[2] Inzwischen gilt die zuletzt im Jahr 2023 geänderte Fassung der HOAI.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

Nach Auffassung des erkennenden Senats des BFH durfte eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten vor Erreichen des Erfolgsziels und Eintritt des „Exit"-Ereignisses nicht gebildet werden, da die Verbindlichkeiten bis dahin weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich verursacht worden seien. Die wirtschaftliche Verursachung sei hinsichtlich beider Optionsbedingungen am Bilanzstichtag nicht erfüllt. Im Fall des Erfolgsziels fehle es am Vergangenheitsbezug, weil dieses Tatbestandsmerkmal an den künftigen Aktienwert knüpfe und damit einen nicht unmaßgeblichen Zukunftsbezug aufweise. Die Optionen würden nicht in erster Linie gewährt, um dadurch in der Vergangenheit erbrachte Arbeitsleistungen abzugelten, sondern stellten eine zukunftsgerichtete Incentivierung der Mitarbeiter dar. Im Fall des „Exit"-Ereignisses fehle es am Vergangenheitsbezug, weil es sich um ein bedeutsames Tatbestandsmerkmal handele, dessen künftige Verwirklichung im freien Ermessen der Aktionäre des bilanzierenden Unternehmens stehe, und damit eine Verbindung zur bis zum Bilanzstichtag erbrachten Arbeitsleistung der Mitarbeiter fehlen würde. Der Grad der Wahrscheinlichkeit des Eintritts eines dieser Ereignisse sei in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung.

2.12.3 Position des IDW

Bei in bar zu erfüllenden Verpflichtungen aus gewährten Aktienoptionen, deren Ausübung vom Erreichen bestimmter Ausübungshürden abhängt, handelt es sich um aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten. Für derartige Verbindlichkeiten ist bereits vor Bedingungseintritt eine Rückstellung zu passivieren, wenn die Verpflichtung in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht worden ist und der Bedingungseintritt – und damit das künftige Entstehen der Verpflichtung – hinreichend wahrscheinlich ist. Entsprechend der für die Erdienung der Aktienoptionen erbrachten Arbeitsleistung ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aufgrund des Erfüllungsrückstands des bilanzierenden Unternehmens zu bilden. Ein solcher ratierlicher Aufbau der Rückstellung über den Erdienungszeitraum kann auch dann sachgerecht sein, wenn noch Ausübungshürden zu erfüllen sind, es sei denn, der Eintritt der Ausübungshürden ist nicht hinreichend wahrscheinlich.

Im urteilsgegenständlichen Fall enthalten die Regelungen zum „Vesting", wonach bei Ausscheiden eines Mitarbeiters der bereits unverfallbar gewordene Teil der Optionen unabhängig vom Vorliegen eines „Exit"-Ereignisses ausgeübt werden kann, einen klaren Vergangenheitsbezug. Die künftige Verpflichtung aus derartigen Aktienoptionen ist am Abschlussstichtag insoweit wirtschaftlich verursacht, wie die Arbeitsleistung bis zu diesem Stichtag erbracht worden ist. Das Erbringen der Arbeitsleistung ist damit das wesentliche Tatbestandsmerkmal, ungeachtet noch nicht (final) erreichter Ausübungshürden, da bei in bar zu erfüllenden Verpflichtungen aus Aktienoptionen die Arbeitsleistung die einzige vom Mitarbeiter für die Ausübbarkeit der Optionen zu erbringende Leistung darstellt (Quelle: Berichterstattung über die 249. Sitzung des HFA vom 14./15.09.2017, IDW Life 2017, S. 1229).

2.13 OLG Köln, Beschluss vom 13.07.2018, Az. 28 Wx 2/18 (Bezugszeitraum für einen Verlustausgleich nach § 264 Abs. 3 HGB)

2.13.1 Thema

Voraussetzungen einer Befreiung nach § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB a.F. und Bezugnahme einer Verlustausgleichspflicht auf das Befreiungsgeschäftsjahr bzw. das Folgegeschäftsjahr

2.13.2 Sachverhalt und Tenor des Beschlusses

Die Befreiungen von Tochterkapitalgesellschaften von bestimmten Pflichten der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung setzen gemäß § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB in der bis zum Inkrafttreten des BilRUG geltenden Fassung (= HGB a.F.) außerhalb eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags das Vorliegen einer freiwillig vereinbarten Verlustausgleichspflicht voraus. Fraglich war der notwendige Inhalt einer Verlustübernahmeverpflichtung des Mutterunternehmens zur Befreiung von Tochterkapitalgesellschaften von der Offenlegungspflicht. Konkret war umstritten, ob sich diese Verpflichtung auf solche Verluste beschränken darf, die andernfalls (d.h. ohne Bestehen eines Verlustausgleichsanspruchs) beim zu befreienden Unternehmen im Geschäftsjahr entstehen würden, das auf das

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

Geschäftsjahr folgt, für das die Befreiungen in Anspruch genommen werden (im Folgenden: Folgegeschäftsjahr), oder ob sich diese Verpflichtung auf das Geschäftsjahr erstrecken muss oder beschränken darf, für das die Befreiungen in Anspruch genommen werden (im Folgenden: Befreiungsgeschäftsjahr).

Gemäß dem Beschluss des LG Bonn vom 13.12.2017 (Az. 11 T 331/17) zu § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB a.F. darf sich eine isolierte Verlustausgleichspflicht nicht auf Verluste beschränken, die im Folgegeschäftsjahr der Befreiung entstehen, sondern muss sich auch auf Verluste erstrecken, die sonst im Befreiungsgeschäftsjahr entstanden wären.

Das OLG Köln hat die Rechtsbeschwerde gegen den Beschluss des LG Bonn zurückgewiesen und sich als letzte Instanz der Auffassung des LG Bonn inhaltlich angeschlossen.

Eine freiwillige Verlustübernahme müsse nach § 264 Abs. 2 Nr. 3 HGB a.F. – gemäß dem Verweis in der Norm – inhaltlich den Anforderungen des § 302 AktG entsprechen, so dass sich aus der Verpflichtung ein Zahlungsanspruch auf den Ausgleich des entsprechenden Jahresfehlbetrags ergeben muss. Die Einstandspflicht des Mutterunternehmens müsse nach Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung diejenigen Verluste des Tochterunternehmens abdecken, die bis zum Abschlussstichtag des Tochterunternehmens, auf den sich die Befreiung bezieht, entstanden sind (also im Befreiungsgeschäftsjahr) und bis zu eben diesem Abschlussstichtag fortbestanden haben. Die Frage nach dem Zeitraum, während dessen das Mutterunternehmen für die von ihm übernommenen Verluste einstehen muss, ist – in aller Regel – von der (vorgelagerten) und hier maßgeblichen Frage zu unterscheiden, für welche Verpflichtungen das Mutterunternehmen seine Einstandspflicht erklären muss.

2.13.3 Position des IDW

Der FAB hält die bislang vom HFA sowohl zu § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB a.F. als auch zu § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. vertretene Sichtweise (Verlustübernahme nur für das Folgegeschäftsjahr) weiterhin für sachgerecht. Nach dem Beschluss des OLG Köln ist unklar, ob sich die Verlustausgleichspflicht sowohl auf das Befreiungs- als auch auf das Folgegeschäftsjahr erstrecken muss („auch“). Deshalb ist ein unter Inanspruchnahme von Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB aufgestellter Jahresabschluss durch den Abschlussprüfer nicht durch Modifizierung seines Prüfungsurteils zu beanstanden, wenn die Anforderung nach § 264 Abs. 3 (Satz 1) Nr. 2 HGB a.F. oder HGB n.F. entweder entsprechend dem Beschluss des OLG Köln (Verlustübernahme im Befreiungs- und ggf. im Folgegeschäftsjahr) oder entsprechend der h.M. (Verlustübernahme nur im Folgegeschäftsjahr) erfüllt wird. In beiden Fällen ist die Inanspruchnahme von Erleichterungen bei der Aufstellung als zulässig anzusehen. Indes sollte der Abschlussprüfer bis auf Weiteres auf die insoweit bestehende Rechtsunsicherheit und das damit verbundene Risiko für die Anerkennung der Inanspruchnahme der Befreiung durch das Bundesamt für Justiz hinweisen.

Für in der Vergangenheit uneingeschränkt testierte Jahresabschlüsse, die unter Inanspruchnahme von Aufstellungserleichterungen aufgestellt wurden, muss der Abschlussprüfer seinen damals erteilten Bestätigungsvermerk nicht widerrufen, auch wenn sich die Verlustübernahmepflicht (in nach Ansicht des OLG Köln unzureichender Weise) „nur“ auf das Folgegeschäftsjahr beschränkte.

Für Fälle, in denen das Bundesamt für Justiz wegen in der Vergangenheit vermeintlich zu Unrecht in Anspruch genommener Befreiungen (insb. von der Offenlegungspflicht) für Jahresabschlüsse den Unternehmen die Verhängung von Ordnungsgeldern androht, wird die Auffassung vertreten, dass nachträglich eine auf das Befreiungsgeschäftsjahr ausgeweitete Verlustübernahmeerklärung abgegeben und im Bundesanzeiger offengelegt werden kann. Dadurch könnten nachträglich die Voraussetzungen dafür geschaffen werden, dass die Befreiungen vom Tochterunternehmen zu Recht in Anspruch genommen wurden.

Ob der zur Rechtslage nach HGB a.F. ergangene Beschluss des OLG Köln zur isolierten, freiwilligen Verlustübernahme auf die Rechtslage nach HGB n.F. ausstrahlt, ist zwar nicht sicher, wird aber für möglich gehalten. Problematisch ist dabei insb. die erstmalige Inanspruchnahme von Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB (ggf. nach zwischenzeitlicher Unterbrechung der Inanspruchnahme von Erleichterungen). In diesen Fällen sollte aus Gründen der Rechtssicherheit in Betracht gezogen werden, eine isolierte Verlustübernahme nicht nur für das Folgegeschäftsjahr, sondern auch (d.h. zusätzlich) für das Befreiungsgeschäftsjahr zu erklären („auch“) (Quelle: Berichterstattung über die 255. Sitzung des FAB vom 21.03.2019, IDW Life 2019, S. 438 (441)).

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

2.14 BFH, Beschluss vom 28.08.2018, Az. X B 48/18 (Gewährleistungsrückstellungen)

2.14.1 Thema

Verbindlichkeitsrückstellungen für ungewisse Gewährleistungsverpflichtungen

2.14.2 Sachverhalt und Tenor des Beschlusses

Ein Werkunternehmer setzte in seiner Handels- und Steuerbilanz eine Verbindlichkeitsrückstellung für Gewährleistungsverpflichtungen an, um nach dem Abschlussstichtag erforderlichen Nacherfüllungsarbeiten bei Werklieferungen Rechnung zu tragen. Der Auftraggeber hatte diese Mängel nach dem Bilanzstichtag angezeigt.

Den Ansatz dieser Verbindlichkeitsrückstellung beurteilte der erkennende Senat des BFH als unzulässig, weil der Werkmangel bis zum Bilanzstichtag noch nicht gerügt wurde und dies maßgeblich darauf beruht, dass der Mangel bis dahin noch keine betriebsbeeinträchtigende Wirkung entfaltete. Somit hatten die Beteiligten noch keine Kenntnis vom Mangel und musste der Werkunternehmer am Bilanzstichtag noch nicht ernsthaft mit einer Inanspruchnahme aus einer Gewährleistungsverpflichtung rechnen.

2.14.3 Position des IDW

Es liegt ein Fall einer Wertaufhellung vor, die zwingend nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 1 HGB zu berücksichtigen ist.

Dass der Zeitpunkt der Erlangung der Kenntnis des bereits zum Abschlussstichtag verursachten Mangels auf Seiten beider Verfahrensbeteiligten erst nach dem Abschlussstichtag liegt, ist kein überzeugendes Argument gegen eine Passivierung der Rückstellung. Vielmehr kommt es insb. bei privatrechtlichen Verpflichtungen nicht darauf an, ob der Gläubiger seinen Anspruch kennt oder die Kenntniserlangung unmittelbar bevorsteht.

Die Passivierung darf nicht mit dem Argument unterbleiben, die Inanspruchnahme aus der Gewährleistungsverpflichtung sei erst nach dem Bekanntwerden hinreichend wahrscheinlich geworden. Ob eine hinreichend hohe Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme besteht, ist vielmehr unter Berücksichtigung wertaufhellender Erkenntnisse zu beurteilen (Quelle: Berichterstattung über die 255. Sitzung des FAB vom 21.03.2019, IDW Life 2019, S. 438 (440)).

2.15 BFH, Beschluss vom 27.09.2017, Az. I R 53/15 (Nachteilsausgleich bei Altersteilzeitvereinbarungen)

2.15.1 Thema

Verbindlichkeitsrückstellungen für Nachteilsausgleich bei Altersteilzeitvereinbarungen

2.15.2 Sachverhalt und Tenor des Beschlusses

Bei Altersteilzeitverträgen zahlen Arbeitgeber häufig Abfindungsleistungen an Arbeitnehmer, da diese infolge des vorzeitigen Eintritts in die Rente Rentenkürzungen erleiden; die Abfindungszahlungen sollen diesen Nachteil ausgleichen.

Nach Auffassung des erkennenden Senats des BFH ist die Verpflichtung vor dem tatsächlichen Eintritt in die Rente noch nicht rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht, da der Zahlungsanspruch des Arbeitnehmers voraussetzt, dass diesem tatsächlich nur ein reduzierter gesetzlicher Rentenanspruch zusteht. Eine Rückstellung für den Nachteilsausgleich dürfe vor dem tatsächlichen Eintritt in die Rente nicht angesetzt werden.

2.15.3 Position des IDW

Schon vor dem Zeitpunkt des rechtlichen Entstehens der Nachteilsausgleichsverpflichtung mit Eintritt in die Rente ist diese (zeit-)anteilig wirtschaftlich verursacht. Die Verpflichtung zur Zahlung eines Nachteilsausgleichs ist integraler Bestandteil der Altersteilzeitvereinbarung. Hat der Nachteilsausgleich

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

Abfindungscharakter, ist die Rückstellung in voller Höhe anzusetzen; bei Entlohnungscharakter gerät der Arbeitgeber mit fortschreitender Beschäftigungsdauer zunehmend in Erfüllungsrückstand und ist eine ratierliche Ansammlung geboten (Quelle: Berichterstattung über die 255. Sitzung des FAB vom 21.03.2019, IDW Life 2019, S. 438 (440 f.)).

2.16 BFH, Urteil vom 16.03.2021, Az. X R 34/19 (Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten bei geringfügigen Beträgen)

2.16.1 Thema

Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes bei der Beurteilung der Pflicht zum Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten bei geringfügigen Beträgen

2.16.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils

Der erkennende Senat des BFH hat entschieden, dass aktive Rechnungsabgrenzungsposten nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG auch bei geringfügigen Beträgen zu bilden sind. Weder dem Grundsatz der Wesentlichkeit noch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz lasse sich eine Einschränkung der Pflicht zur Bildung auf wesentliche Fälle entnehmen. Angesichts des nahezu identischen Wortlauts von § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG und § 250 Abs. 1 HGB war fraglich, welche handelsbilanziellen Implikationen das BFH-Urteil hat.

2.16.3 Position des IDW

Der FAB lehnt eine Anwendung des BFH-Urteils im Rahmen der handelsrechtlichen Bilanzierung von aktiven (und passiven) Rechnungsabgrenzungsposten, die einzeln und auch in der Summe nur geringfügige Beträge ausmachen, ab. Zwar gilt nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB der Vollständigkeitsgrundsatz, wonach der Jahresabschluss u.a. sämtliche Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten hat, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Dieser Grundsatz wird aber neben etwaigen gesetzlich bestimmten Ausnahmen durch die (wenngleich im HGB nicht oder jedenfalls nicht mit übergreifendem Geltungsanspruch kodifizierten) Grundsätze der Wesentlichkeit, der Verhältnismäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit der Bilanzierung (gleichsam als Korrektive) in seiner absoluten Geltung eingeschränkt. Nach § 243 Abs. 1 HGB sind (auch) die zuletzt genannten Grundsätze bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zu beachten.

Der FAB betont indes zugleich, dass seine für handelsbilanzielle Zwecke ablehnende Haltung gegenüber dem BFH-Urteil nicht etwa dahingehend (miss-)verstanden werden darf, dass das rechnungs-legungspflichtige Unternehmen pauschal unter Hinweis auf die Grundsätze der Wesentlichkeit, der Verhältnismäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit der Bilanzierung von der buchhalterischen Abgrenzung jeglicher vor dem Abschlussstichtag geleisteter Ausgaben (bzw. empfangener Einnahmen), die (teilweise) Aufwand (bzw. Ertrag) für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, in Form von transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten absehen darf. Es muss stets sichergestellt sein, dass nur solche Beträge nicht abgrenzt werden, die einzeln und auch in Summe geringfügige Beträge ausmachen, und mithin der Verzicht auf die Abgrenzung bzw. auf den Ansatz des Rechnungsabgrenzungspostens nicht zur Vermittlung eines Bildes der Vermögens- und Ertragslage durch den Jahresabschluss führt, das unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht bzw. die Aufstellungsgrundsätze nach § 243 Abs. 1 HGB missachtet (Quelle: Berichterstattung über die 267. Sitzung des FAB vom 10.02.2022, IDW Life 2022, S. 405 f.).

Hinzuweisen ist darauf, dass der Gesetzgeber in Reaktion auf das BFH-Urteil das Steuerrecht durch Einfügung eines neuen Satzes 2 in § 5 Abs. 5 EStG geändert hat. Zu den Auswirkungen des durch das JStG 2022 kodifizierten ausdrücklichen steuerlichen Ansatzwahlrechts für geringfügige Rechnungsabgrenzungsposten auf die handelsrechtliche Bilanzierung siehe die Berichterstattung über die 271. Sitzung des FAB vom 15.02.2023, IDW Life 2023, S. 501 (502).

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

2.17 BFH, Urteil vom 26.07.2023, Az. IV R 22/20 (Passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen)

2.17.1 Thema

Erfolgswirksame Erfassung oder Abgrenzung erhaltener Honorare im Falle eines Erfüllungsrückstands

2.17.2 Sachverhalt und Tenor des Urteils

Das bilanzierende Unternehmen entwickelte Immobilien. Innerhalb des Konzerns, dessen Bestandteil dieses Unternehmen war, übernahm es die für die Umsetzung der Bauvorhaben notwendigen Maßnahmen der Projektentwicklung. Dafür hatte es Anspruch auf Honorare, die über die voraussichtliche Projektlaufzeit verteilt ratenweise zu zahlen waren. Laufzeiten waren vertraglich nicht geregelt; die vertraglichen Pflichten endeten nach vollständiger Erledigung der nach dem Vertrag übernommenen Leistungen bzw. ggf. Mängelbeseitigung.

Das bilanzierende Unternehmen grenzte die erhaltenen Honorare in der Steuerbilanz passiv ab, soweit am fraglichen Bilanzstichtag die Leistungen noch nicht vollständig erbracht waren. Der Leistungsfortschritt wurde anhand eines Phasenmodells geschätzt. Das Finanzamt erkannte den passiven Rechnungsabgrenzungsposten nicht an.

Weil der Steuerpflichtige/Bilanzierende Einnahmen in einer Berichtsperiode erhalten hat, bis zu deren Ablauf er die von ihm vertraglich geschuldeten Leistungen noch nicht vollständig erbracht hatte, suchte der erkennende Senat des BFH nach Bilanzposten, mit denen die noch nicht „verdienten“ Teile der bereits erhaltenen Zahlungen erfolgsneutral gestellt werden können. Der erkennende Senat entschied, die Einnahmen seien bereits im Wirtschaftsjahr des Erhalts ertragswirksam zu erfassen, weil im entschiedenen Fall die Schätzung der bestimmten Zeit als Tatbestandsvoraussetzung des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. (und des nahezu gleichlautenden § 250 Abs. 2 HGB) durch das bilanzierende Unternehmen nicht auf „allgemeingültigen Maßstäben“ beruhte und demzufolge der Ansatz von vor der Erbringung der (vollständigen) Gegenleistung erhaltener Einnahmen als passiver Rechnungsabgrenzungsposten ausschied,

- zudem wegen der Zeitraumbezogenheit der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Gegenleistung eine Passivierung als erhaltene Anzahlung nicht in Betracht kam und
- eine grundsätzlich anerkannte Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung wegen Erfüllungsrückstands des Steuerpflichtigen von diesem nicht in voller Höhe der erhaltenen Einnahmen nachgewiesen wurde bzw. werden konnte.

2.17.3 Position des IDW

Nach Auffassung des FAB legt der BFH eine – aus handelsrechtlicher Perspektive – falsche Herangehensweise zugrunde, indem dieser

- erst feststellte, dass im Sachverhalt die Tatbestandsmerkmale für den Ansatz eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens und einer erhaltenen Anzahlung nicht erfüllt seien und eine Verbindlichkeitsrückstellung mangels Belegnachweis nicht in einer für die Kompensation erforderlichen Höhe gebildet werden könne,
- und sodann schlussfolgerte, dass erhaltene Zahlungen als nicht kompensierte Betriebseinnahmen bereits in der Berichtsperiode ertragswirksam zu erfassen sind, in der sie zugeflossen sind (unabhängig davon, ob die korrespondierende geschuldete Dienst- oder Sachleistung bereits erbracht ist).

Zur Einhaltung des Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB) ist es nach Auffassung des FAB vielmehr geboten, bei der bilanziellen Abbildung des Sachverhalts umgekehrt von der Frage auszugehen, ob und ggf. inwieweit die bis zum Abschlussstichtag erhaltenen Zahlungen durch die Erbringung von den geschuldeten Gegenleistungen verdient sind und dementsprechend ertragswirksam erfasst werden dürfen und müssen. Soweit die geschuldeten Gegenleistungen bis zum Abschlussstichtag noch nicht vom Bilanzierenden erbracht worden sind, müssen die korrespondierenden erhaltenen

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

Zahlungen erfolgsneutral gestellt werden. Ist dies mangels Erfüllung der jeweiligen Voraussetzungen nicht durch den Ansatz eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens oder einer erhaltenen Anzahlung möglich, muss eine sonstige Verbindlichkeit oder – bei einem verbleibenden Ungewissheitsmoment – eine sonstige Rückstellung passiviert werden.

Zudem kann der gebotene Ansatz einer Rückstellung nicht vom Bilanzierenden (bewusst) dadurch verhindert bzw. der Nichtansatz nicht damit gerechtfertigt werden, dass er den Erfüllungsbetrag seiner Schuld nicht oder nur unzureichend ermittelt oder unzureichende Belegnachweise vorhält (Quelle: Berichterstattung über die 274. Sitzung des FAB vom 22.11.2023, IDW Life 2023, S. 1173 (1175 f.)).

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf