

BFH: Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei gerichtlich geltend gemachten Schadenersatzforderungen

Bei der Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist zwischen der Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit und der Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Inanspruchnahme hieraus zu unterscheiden. Es besteht keine Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit bei gerichtlich geltend gemachten Schadenersatzforderungen, sofern nach einem von fachkundiger dritter Seite erstellten Gutachten ein Unterliegen im Prozess am Bilanzstichtag nicht überwiegend wahrscheinlich ist.

Sachverhalt

Die Klägerin, in der Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft, wurde durch Verschmelzung im Wege der Neugründung durch Übertragung des Vermögens der O-AG zu Buchwerten im Streitjahr 2004 gegründet. In 2003 wurde gegenüber der O-AG als Rechtsvorgängerin der Klägerin gerichtlich ein Anspruch geltend gemacht. Ein Gutachten von der O-AG in Auftrag gegebenes Gutachten stuft ein Unterliegen der O-AG als nicht überwiegend wahrscheinlich ein.

Es ist streitig, ob die O-AG eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in ihrer Bilanz zum 31.12.2003 wegen der gegen sie erhobenen Klage zu bilden hatte und ob der Rückstellungsbetrag bei der Ermittlung des Übergangsgewinns wegen des Wechsels der Gewinnermittlungsart vom Bestandsvergleich zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Entscheidung

Das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass die O-AG zur Bildung einer Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten in der steuerlichen Übertragungsbilanz zum 31.12.2003 verpflichtet gewesen sei. Im Rahmen der Überleitungsrechnung wegen des Wechsels der Gewinnermittlungsart im Streitjahr 2004 sei daher für die Klägerin in der Gewinnfeststellung kein gewinnerhöhender Korrekturposten zu berücksichtigen.

Das handelsrechtliche Passivierungsgebot von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) gehöre zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, die nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG für die Steuerbilanz (z.B. BFH-Urteile vom 08.09.2011 und vom 17.10.2013) und damit auch für die steuerliche Schlussbilanz der O-AG gelten.

Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten sei das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit (im Streitfall: Schadenersatz- oder Rückzahlungsverpflichtung) oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens dieser Verbindlichkeit dem Grunde nach sowie ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Als weitere Voraussetzung müsse der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen, d.h. aus der Sicht des Bilanzstichtages müssen mehr objektive Gründe für als gegen eine überwiegende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme sprechen. Dies sei regelmäßig dann der Fall, wenn der vermeintliche Gläubiger am Bilanzstichtag bereits im Klagewege gegen den Steuerpflichtigen vorgehe.

Wertaufhellende Umstände, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Tag der Bilanzerstellung lediglich bekannt oder erkennbar wurden, seien zu berücksichtigen. Prozessbeendende Maßnahmen hingegen, die erst nach dem Bilanzstichtag erfolgten, seien nicht wertaufhellend, sondern wertbegründend und damit nicht zu berücksichtigen.

Die erforderliche Prognose, ob das Bestehen der gerichtlich geltend gemachten Forderung überwiegend wahrscheinlich ist, beziehe sich auf ein von der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu unterscheidendes Risiko. Es könne zwar für die Bildung einer Rückstellung nach den Umständen des Einzelfalls ausreichend sein, dass der

Steuerpflichtige bei bereits gegen ihn gerichtlich geltend gemachten Ansprüchen in seiner Prognoseentscheidung zum Bilanzstichtag grundsätzlich von einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit ausgehe, wenn die Klage oder das Rechtsmittel nicht offensichtlich unzulässig, dem Grunde oder der Höhe nach willkürlich oder erkennbar nur zum Schein angestrengt worden sei und zum Bilanzstichtag keine weiteren objektiven Anhaltspunkte vorlägen, die eine genauere Prognose ermöglichen.

Weitere gewichtige objektive Umstände – wie ein im Wertaufhellungszeitraum von fachkundiger dritter Seite erstelltes Gutachten, welches zu dem Ergebnis komme, das Unterliegen im Verfahren sei zum Bilanzstichtag nicht überwiegend wahrscheinlich – seien im Rahmen der Prognoseentscheidung zu berücksichtigen. Die Prognoseentscheidung des Steuerpflichtigen, die Klage werde als unbegründet abgewiesen, sei jedenfalls dann nicht zu beanstanden, wenn das eingeholte Gutachten sich mit allen vom Prozessgegner geltend gemachten Ansprüchen und den Fragen der prozessual notwendigen Beweiserhebung auseinandersetze und der Ausgang des Rechtsstreits von der Entscheidung mehrerer ungeklärter Rechtsfragen sowie von einer noch nicht durchgeführten Beweisaufnahme abhängen.

Der Grundsatz der Gesamtgewinnungleichheit gebiete, dass eine Personengesellschaft, die gemäß § 4 Abs. 1 UmwStG an einen unzutreffenden Ansatz des Finanzamts in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft gemäß § 3 S. 1 UmwStG gebunden sei, diesen Bilanzierungsfehler beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gewinnneutral korrigieren könne, wenn er sich – wie im Streitfall – bislang steuerlich nicht ausgewirkt habe (da die KSt vor und nach der Änderung durch das Finanzamt 0 Euro betrug).

Anmerkung

Die O-AG war bereits vor dem 31.12.2003 als steuerlichem Übertragungsstichtag gerichtlich in Anspruch genommen worden. Dies sah der BFH jedoch als nicht erheblich an, sie dürfe im Rahmen ihrer Prognoseentscheidung auf das innerhalb des Wertaufhellungszeitraumes zur Erstellung der Bilanz zum 31.12.2003 eingeholte Rechtsgutachten vertrauen und deshalb davon ausgehen, ihr Unterliegen im Verfahren und damit das Bestehen der Verbindlichkeit sei nicht überwiegend wahrscheinlich. Der erst im Mai 2004 – und damit im Rückwirkungszeitraum – zwischen den Parteien des Rechtsstreits geschlossene Vergleich sei als wertbegründende Tatsache bei der Prognoseentscheidung zum 31.12.2003 nicht zu berücksichtigen.

Betroffene Norm

§ 249 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 EStG, § 3 S. 1 und S. 3 UmwStG, § 4 Abs. 1 UmwStG
Streitjahr 2004

Vorinstanz

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 25.09.2012, 3 K 77/11, EFG 2013, S. 11

Fundstelle

BFH, Urteil vom 16.12.2014, [VIII R 45/12](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 08.09.2011 IV R 5/09, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 17.10.2013, IV R 7/11, BStBl II 2014, S. 302, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.