

Bilanzierung:

Keine Rückstellung für künftige Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer

Wenn die Deutschen ihrem wohlverdienten Urlaub frönen, geht bei uns die Bilanzsaison in die letzte Runde. Bei der Bearbeitung der Jahresabschlüsse stehen stets die Rückstellungen im Focus.

Mein aktuelles Editorial möchte Sie darüber informieren, wie künftige Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer in diesem Kontext zu behandeln sind. Wie Ihnen aus meinen bisherigen Editorials bekannt, werde ich auch in dieser Ausgabe bei Gelegenheit hilfreiche Tipps bzw. Gestaltungsüberlegungen geben.

Sachverhalt

Sie sind Inhaber eines Handwerksbetriebs und Mitglied der entsprechenden Kammer. Diese erhebt nach ihrer Beitragsordnung einen Grundbeitrag und einen Zusatzbeitrag.

Bemessungsgrundlage des Zusatzbeitrags ist jeweils der Gewerbeertrag des drei Jahre zurückliegenden Steuerjahres.

Definition von Rückstellungen

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten können steuerlich gebildet werden, wenn zum einen die Höhe einer Verbindlichkeit ungewiss ist und zum anderen es wahrscheinlich ist, dass eine Verbindlichkeit dem Grunde nach entsteht.

Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung ist, dass ernsthaft mit deren Inanspruchnahme gerechnet werden muss. Besteht die Verbindlichkeit noch nicht rechtlich, ist ein wirtschaftlicher Bezug zu einem Zeitraum vor dem jeweiligen Bilanzstichtag erforderlich.

Beraterhinweis:

Bei der Handwerkskammer handelt es sich um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts.

Eine Rückstellung kann auch für Verpflichtungen aus öffentlichem Recht gebildet werden, wenn die Verpflichtung wirtschaftlich in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren verursacht worden ist.

Sowohl der rechtliche als auch der wirtschaftliche Bezugspunkt der Verpflichtung muss in der Vergangenheit liegen. Die Verbindlichkeit muss also nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten.

Das ist der Fall, wenn sie auch dann zu erfüllen ist, wenn der Betrieb zum Ende des Bilanzzeitraums aufgegeben wird.

Folgerungen:

Unter Beachtung der Gegebenheiten im Handwerksbetrieb und der rechtlichen Voraussetzungen für die Bildung einer entsprechenden Rückstellung für die zu erwartenden Zusatzbeiträge stellt sich die Frage, ob in der Bilanz eine entsprechende Rückstellung zu passivieren ist oder nicht.

Ergebnis:

Das Ergebnis ist überraschend!

Der Handwerksbetrieb kann **keine Rückstellung** für künftige Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer bilden.

Begründung:

Zum Bilanzstichtag ist die Beitragspflicht für die Folgejahre rechtlich noch nicht entstanden.

Bei der Unterscheidung zwischen wirtschaftlich wesentlichen und wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen ist die rechtliche Struktur des die Verbindlichkeit begründenden Tatbestands zu beachten. Der rechtliche und wirtschaftliche Bezugspunkt der Verpflichtung muss in der Vergangenheit liegen, so dass die Verbindlichkeit nicht nur an Vergangenes anknüpft, sondern auch Vergangenes abgibt (BFH-Urteil vom 8. September 2011 IV R 5/09).

Den Beweis für eine ursächliche Verknüpfung einer Verpflichtung mit der Vergangenheit sieht der BFH vor allem darin, dass sie auch zu erfüllen wäre, wenn der Betrieb zum Ende des Bilanzzeitraums aufgegeben würde.

Beraterhinweis:

Somit ist auch geklärt, dass eine Verpflichtung, die lediglich darauf gerichtet ist, die objektive Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts in Zeiträumen nach Ablauf des Bilanzstichtags zu ermöglichen, in den bis dahin abgeschlossenen Rechnungsperioden wirtschaftlich noch nicht verursacht ist.

Zwar hängt die Höhe des Zusatzbeitrags von früheren Gewinnen ab, dieser Maßstab betrifft jedoch die Bewertung und nicht den Ansatz der Rückstellung. Es fehlt somit ein hinreichender Bezug zur Vergangenheit.

Die Beitragspflicht sei zudem zwingend an die Zugehörigkeit zur Kammer im Beitragsjahr geknüpft. Wird z. B. die Mitgliedschaft aufgegeben, sind keine Beiträge zu zahlen.

Im Ergebnis wirken sich die Zusatzbeiträge damit stets erst im jeweiligen Beitragsjahr gewinnmindernd aus.

Beraterhinweis:

Interessant in diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass der BFH in seiner ablehnenden Haltung das Argument des sog. Going-Concern-Prinzips, wonach von einer Fortführung des Unternehmens auszugehen ist mit dem Hinweis ablehnte, dieses Prinzip gelte nur für Bewertungsfragen, nicht aber für den Ansatz von Bilanzpositionen.

Formal scheint dieser Einwand begründet, da § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB nur vom Vorgehen „bei der Bewertung“ spricht. Richtlinienkonform im Sinne Art. 6 Abs. 1 der EU-RL erscheint dies jedoch nicht haltbar. Dort ist zu lesen:

„Die im Jahresabschluss und im konsolidierten Abschluss ausgewiesenen Posten werden gemäß folgenden allgemeinen Grundsätzen angesetzt und bewertet: a) Es wird eine Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit unterstellt...“

Auch das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hält in seinen Verlautbarungen (RS HFA 17 Tz. 1) fest: „Nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ist bei der Bewertung von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Going-Concern) auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Entsprechendes gilt nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Bilanzansatz.“

Die Auslegung des Going-Concern-Prinzips durch den BFH ist m. E. nicht richtlinienkonform.

Trotzdem sind diese Urteilsgrundsätze anzuwenden und gelten natürlich auch für alle anderen Zusatzbeiträge wie z.B. Anwaltskammern, etc., bei denen vorangegangene Gewinne als Bemessungsgrundlage dienen.

Sollten Sie zu diesem oder anderen Themen noch Fragen haben, so freut sich mein Team von Ihnen zu hören/lesen.

Mit freundlichen Grüßen aus dem Merian Forum

Gerhard Weichselbaum

vereidigter Buchprüfer, Steuerberater

©