

Urteil vom 22. August 2012, X R 23/10

Zeitpunkt der Bildung einer Rückstellung für hinterzogene Mehrsteuern - keine tatsächliche Verständigung über Rechtsfragen

BFH X. Senat

EStG § 5 Abs 1, HGB § 249 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 1, AO § 88

vorgehend FG Nürnberg, 15. Juni 2010, Az: 5 K 687/2009

Leitsätze

Eine Rückstellung für hinterzogene Mehrsteuern kann erst zu dem Bilanzstichtag gebildet werden, zu dem der Steuerpflichtige mit der Aufdeckung der Steuerhinterziehung rechnen musste.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden. Der Kläger betreibt eine Pizzeria als Einzelunternehmer; er ermittelt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.
- 2** Aufgrund einer Prüfungsanordnung vom 24. März 2005 fand beim Kläger eine Außenprüfung für die Jahre 2001 bis 2003 statt. Nachdem der Prüfer sehr niedrige Rohgewinnaufschlagsätze, Kalkulationsdifferenzen sowie Fehlbeträge in einer Geldverkehrsrechnung festgestellt hatte, schaltete er die Steuerfahndung ein. Am 2. Mai 2005 wurde ein Steuerstrafverfahren gegen den Kläger eingeleitet, das ihm am 17. Mai 2005 --im Rahmen einer an diesem Tag stattfindenden Durchsuchung-- bekannt gegeben wurde. Die Fahndungsprüfung wurde im weiteren Verlauf auf die Jahre 2004 und 2005 erweitert und am 13. Dezember 2007 durch eine tatsächliche Verständigung abgeschlossen. Gegenstand dieser Verständigung war die Hinzuschätzung bestimmter Betriebseinnahmen sowie umsatzsteuerlicher Entgelte für die Jahre 2001 bis 2005.
- 3** Die Prüferin bildete im Fahndungsprüfungsbericht vom 17. Januar 2008 für die aufgrund der tatsächlichen Verständigung zusätzlich anfallenden Umsatz- und Gewerbesteuern eine Rückstellung zu Lasten des Gewinns des Jahres 2005. Demgegenüber wurden die Steuerrückstellungen im strafrechtlichen Ermittlungsbericht, der ebenfalls vom 17. Januar 2008 datiert, zu Lasten des Gewinns derjenigen Jahre gebildet, in denen die Mehrsteuern entstanden waren.
- 4** In den angefochtenen Änderungsbescheiden über Einkommensteuer und Gewerbesteuermessbetrag für die Streitjahre 2001 und 2003 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) das Ergebnis der tatsächlichen Verständigung um. Zusätzliche Steuerrückstellungen berücksichtigte er nicht. Die Kläger begeherten demgegenüber den Ansatz zusätzlicher Rückstellungen in folgender Höhe:

	2001	2003
Umsatzsteuer	6.903 DM	7.962 €
Gewerbesteuer	3.540 DM	5.900 €

Summe 10.443 DM 13.862 €

- 6** Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1987). Es vertrat die Auffassung, die höchstrichterliche Rechtsprechung, wonach Mehrsteuern, die aufgrund einer Fahndungsprüfung festgesetzt werden, erst in dem Zeitpunkt passiviert werden dürften, zu dem der Steuerpflichtige mit der Aufdeckung der Hinterziehung habe rechnen müssen, könne nicht überzeugen. Gerade die Bilanz eines Steuerpflichtigen, der mit Hinterziehungsabsicht handle, sei von Anfang an --auch hinsichtlich der in zu geringer Höhe ausgewiesenen Aufwendungen für Betriebssteuern-- subjektiv unrichtig und müsse daher im Zeitpunkt des Fehlerursprungs berichtigt werden. Die Vorschrift des § 4 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dürfe keinen Strafcharakter erlangen. Die von der Finanzverwaltung vorgenommene Differenzierung zwischen Mehrsteuern infolge einer Außenprüfung einerseits und einer Steuerfahndungsprüfung andererseits sei weder dogmatisch gerechtfertigt noch praktikabel. Der Steuerpflichtige könne nicht immer erkennen, in welchem Zeitpunkt die Mehrsteuern zu passivieren seien. Dies verkürze seine Rechtsschutzmöglichkeit. Auch für das FG sei nicht erkennbar, welche Feststellungen es in derartigen Fällen hinsichtlich des objektiven und subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung treffen müsse und wie der Grad der Wahrscheinlichkeit der drohenden Aufdeckung der Tat beurteilt werden müsse.
- 7** Für den Streitfall komme hinzu, dass die Mehrsteuern bereits festgesetzt worden seien. Auch habe die Steuerfahndung hinsichtlich des Zeitpunkts der Rückstellungsbildung in verschiedene Richtungen zu "manipulieren" versucht. So seien die Mehrsteuern im Ermittlungsbericht zu Lasten der Streitjahre abgezogen worden, weil dies für die Strafzumessung von Bedeutung sei. Im Entwurf des Strafbefehls seien die Mehrsteuern dann zu Lasten des Jahres der Tataufdeckung passiviert worden, weil dadurch die Einkommensteuer des Jahres 2005 auf Null habe reduziert und der Tatvorwurf insoweit habe beseitigt werden können.
- 8** Mit seiner Revision rügt das FA eine Abweichung von der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Zeitpunkt der Passivierung bei Verpflichtungen, deren Bestehen dem jeweiligen Gläubiger noch unbekannt sei.
- 9** Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10** Die Kläger beantragen, die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen, weiter hilfsweise, die Sache dem Großen Senat vorzulegen.
- 11** Sie sind --ohne dies weiter auszuführen-- der Auffassung, die Ausführungen des FA genügten nicht den an eine Revisionsbegründungsschrift zu stellenden Anforderungen. In der Sache selbst schließen sie sich dem vorinstanzlichen Urteil an.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist zulässig und begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13** 1. Die Revision ist zulässig. Insbesondere erfüllt die Revisionsbegründungsschrift die Anforderungen des § 120 Abs. 3 FGO. Von weiteren Ausführungen hierzu sieht der Senat ab, zumal die Kläger ihre gegenteilige Auffassung nicht näher begründet haben.
- 14** 2. Die Revision ist auch begründet. Die Entscheidung des FG, bereits in den Streitjahren eine Rückstellung für die hinterzogenen Steuern zuzulassen, verletzt Bundesrecht. Im Streitfall konnte der Kläger zu den streitgegenständlichen Bilanzstichtagen (31. Dezember der Jahre 2001 und 2003) noch nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit von seiner Inanspruchnahme hinsichtlich der erst im Jahr 2008 festgesetzten Mehrsteuern ausgehen.
- 15** a) Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hat der Kläger in seinen Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Auf diesen Grundsätzen beruht u.a.

die Vorschrift des § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB). Danach sind für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden.

- 16 Die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten setzt eine betrieblich veranlasste, aber ungewisse Verpflichtung gegenüber einem Dritten voraus, die mit hinreichender Wahrscheinlichkeit entstehen und zu einer Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen führen wird, und die ihre wirtschaftliche Verursachung im Zeitraum vor dem Bilanzstichtag findet (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. November 2005 I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251, unter II.2. vor a, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 17 b) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung dürfen sowohl Rückstellungen wegen zivilrechtlicher Schadensersatzverpflichtungen als auch wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen erst gebildet werden, wenn derjenige, der Inhaber des gegen den Steuerpflichtigen gerichteten Anspruchs ist, von den anspruchsbegründenden Umständen Kenntnis hat oder eine solche Kenntniserlangung unmittelbar bevorsteht, so dass eine Inanspruchnahme wahrscheinlich ist (vgl. Schmidt/ Weber-Grellet, EStG, 31. Aufl., § 5 Rz 379). Für eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme reicht es nicht schon aus, dass es einen Gläubiger gibt; vielmehr muss dieser auch seinen Anspruch kennen. Aus dem Vorsichtsprinzip folgt lediglich, dass nicht nur die bestehende Kenntnis, sondern auch eine unmittelbar bevorstehende Kenntniserlangung des Gläubigers die Bildung einer Rückstellung rechtfertigt (ausführlich zum Ganzen BFH-Urteil vom 19. Oktober 1993 VIII R 14/92, BFHE 172, 456, BStBl II 1993, 891, betr. öffentlich-rechtliche Verpflichtungen; BFH-Urteil vom 25. April 2006 VIII R 40/04, BFHE 213, 364, BStBl II 2006, 749, betr. zivilrechtliche Schadensersatzverpflichtungen; beide mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 18 Bei Verpflichtungen, die aus Straftaten resultieren, entsteht die Verbindlichkeit nach den maßgebenden zivil- oder öffentlich-rechtlichen Grundsätzen zwar bereits mit Begehung der Tat. Solange der Steuerpflichtige aber davon ausgehen kann, dass die Tat unentdeckt bleibt, stellt die Verbindlichkeit für ihn keine wirtschaftliche Belastung dar (BFH-Urteile vom 3. Juli 1991 X R 163, 164/87, BFHE 164, 556, BStBl II 1991, 802, unter 2. vor a, und vom 2. Oktober 1992 III R 54/91, BFHE 169, 423, BStBl II 1993, 153, unter 2.); es fehlt an der hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.
- 19 Ob eine Inanspruchnahme aus der ungewissen Verbindlichkeit zu erwarten ist, richtet sich nach den Verhältnissen des jeweiligen Bilanzstichtags unter Berücksichtigung der bis zur Bilanzaufstellung --oder bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Bilanz im ordnungsgemäßen Geschäftsgang (§ 243 Abs. 3 HGB) aufzustellen gewesen wäre (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 164, 556, BStBl II 1991, 802, unter 2.d)-- bekannt werdenden wertaufhellenden Umstände (BFH-Urteil in BFHE 169, 423, BStBl II 1993, 153, unter 3.).
- 20 c) Diese allgemein für die Bildung von Rückstellungen geltenden Grundsätze des Handels- und Steuerbilanzrechts werden von der höchstrichterlichen Rechtsprechung auch auf Rückstellungen für die drohende Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen aus von ihm hinterzogenen Steuern angewendet. Folglich darf für Bilanzstichtage, die --vorbehaltlich einer etwaigen Wertaufhellung bis zur Bilanzaufstellung-- vor dem Zeitpunkt liegen, zu dem die Aufdeckung der Tat unmittelbar bevorsteht, keine Rückstellung gebildet werden. Für die Rückstellungsbildung reicht es weder aus, dass der Steuerpflichtige *selbst* von der Steuerhinterziehung Kenntnis hat, noch dass nach allgemeiner Erfahrung im Anschluss an Außen- und Fahndungsprüfungen häufig mit der Festsetzung von Mehrsteuern zu rechnen ist. Eine Rückstellung ist vielmehr erst zu dem Bilanzstichtag zu bilden, zu dem der Steuerpflichtige aufgrund eines hinreichend konkreten Sachverhalts ernsthaft mit einer quantifizierbaren Steuernachforderung rechnen muss, also frühestens dann, wenn der Prüfer eine bestimmte Sachbehandlung beanstandet hat, was in der Rechtsprechung mit dem Begriff der "aufdeckungsorientierten Maßnahme" bezeichnet wird (zum Ganzen BFH-Urteil vom 16. Februar 1996 I R 73/95, BFHE 180, 110, BStBl II 1996, 592, unter II.A.3., unter Verweis auf die bereits damals herrschende Literaturlage zu dieser Frage; ferner BFH-Entscheidungen vom 27. November 2001 VIII R 36/00, BFHE 197, 394, BStBl II 2002, 731, unter II.2.c bb, und vom 13. Februar 2008 I B 175/07, nicht veröffentlicht, juris).
- 21 Nach den Feststellungen des FG liegen der im Streitfall vom Kläger begehrten Rückstellung hinterzogene Steuern zugrunde. Die Außenprüfung, die später in die Fahndungsprüfung überging, ist erst im Jahr 2005 angeordnet worden. Anhaltspunkte dafür, dass die Tatumstände dem FA bereits zu einem früheren Zeitpunkt bekannt waren, sind vom FG nicht festgestellt worden. Danach können zum 31. Dezember der Streitjahre 2001 und 2003 noch keine Rückstellungen für das Risiko einer künftigen Inanspruchnahme aus den hinterzogenen Steuern gebildet werden.
- 22 d) Die vom FG angestellten Erwägungen geben keinen Anlass, von der ständigen höchstrichterlichen

Rechtsprechung zur Bildung von Rückstellungen für hinterzogene Steuern abzuweichen.

- 23** aa) Das FG hat ausgeführt, es könne keine Kriterien erkennen, die für eine unterschiedliche Behandlung solcher Mehrsteuern, die auf Steuerhinterziehungen beruhen, im Vergleich zu Mehrsteuern infolge "üblicher" Außenprüfungen sprächen. Dem ist zu entgegen, dass es eine ständige höchstrichterliche Rechtsprechung lediglich für Rückstellungen aufgrund hinterzogener Mehrsteuer gibt (vgl. die Nachweise unter c). Demgegenüber ist die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Frage des Zeitpunkts der Berücksichtigung von Mehrsteuern infolge einer Außenprüfung uneinheitlich (für eine Berücksichtigung erst im Jahr der Kenntnis des Steuerpflichtigen von den Mehrsteuern BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 I R 43/08, BFHE 227, 469, unter II.2.b; für eine Passivierung zu Lasten des Jahres der Steuerentstehung BFH-Urteil vom 15. März 2012 III R 96/07, Deutsches Steuerrecht 2012, 1495).
- 24** Eine auf die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gestützte Pflicht zur nachträglichen Bildung einer Rückstellung für das Jahr des Entstehens der Steuern ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung ferner insoweit ausgesprochen worden, als ein FA, wenn es bereits im *Veranlagungsverfahren* anlässlich der Überprüfung der Steuererklärung eine Erhöhung des Gewinns vornimmt, verpflichtet ist, zugleich eine entsprechende Anpassung der Steuerrückstellungen vorzunehmen (BFH-Urteil vom 3. Dezember 1969 I R 107/69, BFHE 97, 524, BStBl II 1970, 229). Diese Situation ist derjenigen nach einer Außenprüfung nicht gleichzusetzen. Soweit sich aus dem Umstand, dass diese --nicht zu Außenprüfungen ergangene-- Entscheidung in den einschlägigen Verwaltungsanweisungen zitiert wird (z.B. H 4.9 "Rückstellung für künftige Steuernachforderungen" Satz 2 der Einkommensteuer-Hinweise 2010), in der Praxis die Handhabung entwickelt haben sollte, dass auch nach Außenprüfungen eine Passivierung zusätzlich anfallender Steuern im Jahr ihrer wirtschaftlichen Verursachung zugelassen wird, kann dies den Senat für seine Beurteilung des Zeitpunkts der Passivierung hinterzogener Steuern nicht binden. Die Zulassung einer nachträglichen Rückstellungsbildung für Steuernachforderungen infolge einer Außenprüfung bedeutete eine Ausnahme von den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen (so bereits BFH-Urteil vom 19. Dezember 1961 I 66/61 U, BFHE 74, 165, BStBl III 1962, 64).
- 25** bb) Das FG hat ferner ausgeführt, es könne nicht erkennen, welche Feststellungen es hinsichtlich des subjektiven und objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung treffen müsse und wie es den Grad der Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung der Steuerhinterziehung beurteilen solle.
- 26** Insoweit ist auf die Vorschrift des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO sowie auf den Grundsatz zu verweisen, wonach im Einzelfall auftretende Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsermittlung --die im vorliegenden Verfahren allerdings nicht erkennbar sind-- es nicht erlauben, eine zutreffende Rechtsanwendung zu unterlassen. Für die Feststellung des Tatbestands einer Steuerhinterziehung gelten dieselben Maßstäbe wie auch in allen anderen Fällen, in denen Finanzgerichte über das Vorliegen eines solchen Sachverhalts entscheiden müssen (z.B. im Rahmen der Anwendung des § 169 Abs. 2 Satz 2 oder des § 235 der Abgabenordnung).
- 27** Die Prognose, ob zum jeweiligen Bilanzstichtag eine Kenntniserlangung des Gläubigers von seinem bestehenden Anspruch wahrscheinlich ist, ist nach ständiger Rechtsprechung anhand der erkennbaren tatsächlichen Verhältnisse zu treffen (BFH-Urteil in BFHE 172, 456, BStBl II 1993, 891, unter 1.b cc). Die materiell-rechtlichen Grundlagen sowie die Anforderungen an die Sachaufklärung und Überzeugungsbildung der Tatsacheninstanz unterscheiden sich insoweit nicht von der Behandlung aller anderen Rückstellungen für zivil- oder öffentlich-rechtliche Verpflichtungen.
- 28** cc) Der vom FG hervorgehobene Umstand, dass im Streitfall bereits Steuerfestsetzungen über die Mehrsteuern vorlagen, ist für den Zeitpunkt der Rückstellungsbildung unerheblich. Denn nach der vorstehend angeführten Rechtsprechung sind die am jeweiligen Bilanzstichtag erkennbaren Verhältnisse maßgebend. Zu diesen Zeitpunkten brauchte der Kläger aber nicht mit einer Erhöhung der Steuerfestsetzungen zu rechnen.
- 29** dd) Das FG kann sich für seine abweichende Auffassung auch nicht auf das BFH-Urteil vom 3. Februar 2010 I R 21/06 (BFHE 228, 259, BStBl II 2010, 692, unter II.4.) berufen. Darin hat der BFH ausgeführt, dass die Bilanz eines Steuerpflichtigen, der bei Erstellung seines Jahresabschlusses in einer Rechtsfrage, deren Entscheidung für die Höhe des von ihm auszuweisenden Gewinns maßgeblich ist, eine andere Rechtsauffassung als das FA vertritt, hinsichtlich der Steuerrückstellungen auch dann "richtig" ist, wenn er bei Ermittlung der Höhe dieser Rückstellungen diejenige Steuer zugrunde legt, die bei Berücksichtigung der Verwaltungsauffassung anfallen würde, sofern er gegenüber dem FA die maßgebenden Tatsachen offen legt ("... Folge der von der Klägerin *deklarierten* Umstrukturierung ..."). In einem solchen Fall bleibt es nach der Entscheidung des I. Senats auch dann

bei der ursprünglich gebildeten Steuerrückstellung, wenn die Steuer später nach der Durchführung eines Rechtsmittelverfahrens herabgesetzt wird.

- 30** Auf den Streitfall ist dies schon deshalb nicht übertragbar, weil der Kläger in seinen ursprünglichen Bilanzen weder eine Steuerrückstellung in der jetzt von ihm begehrten Höhe gebildet noch den tatsächlichen Sachverhalt gegenüber dem FA offengelegt hat.
- 31** ee) Soweit das FG Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen der bilanzsteuerrechtlichen und der steuerstrafrechtlichen Beurteilung des Zeitpunkts einer Rückstellungsbildung sieht, ist darauf zu verweisen, dass beide Rechtsgebiete ihren jeweils eigenen Zwecksetzungen folgen und die einkommensteuerrechtliche Beurteilung allein nach bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen vorzunehmen ist; die strafrechtliche Behandlung ist insoweit unerheblich. Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass nach dem Akteninhalt für den vom FG erhobenen Vorwurf einer "Manipulation" durch die Strafverfolgungsbehörden keine Anhaltspunkte bestehen.
- 32** ff) Auf die vom FG aufgeworfenen Fragen zur Bilanzberichtigung oder -änderung nach § 4 Abs. 2 EStG kommt es für die Entscheidung des Streitfalls nicht an. Denn die ursprünglich vom Kläger aufgestellten Bilanzen für die Streitjahre 2001 und 2003 waren hinsichtlich des Fehlens der Rückstellungen für die hinterzogenen Steuern richtig, so dass eine Bilanzberichtigung --die gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG einen Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder Vorschriften des EStG voraussetzt-- ausscheidet. Auch eine Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) kommt nicht in Betracht, weil hinsichtlich des Zeitpunkts der Passivierung hinterzogener Steuern kein Bilanzierungswahlrecht besteht.
- 33** e) Für die Behauptung der Kläger, Gegenstand der tatsächlichen Verständigung sei auch der Zeitpunkt der Rückstellungsbildung gewesen, findet sich im Text der tatsächlichen Verständigung kein Anhaltspunkt. Im Übrigen ist eine tatsächliche Verständigung über Rechtsfragen ausgeschlossen (BFH-Urteil vom 31. März 2004 I R 71/03, BFHE 206, 42, BStBl II 2004, 742, unter II.11.b). Die Frage, ob die Bildung einer Rückstellung voraussetzt, dass aus Sicht des jeweiligen Bilanzstichtags eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen besteht, ist aber materiell-rechtlicher --und nicht tatsächlicher-- Art.
- 34** f) Nicht nachvollziehbar ist der Antrag der Kläger, die streitentscheidende Rechtsfrage wegen einer Divergenz zwischen der vom erkennenden Senat vertretenen Auffassung und dem Urteil des VIII. Senats des BFH in BFHE 197, 394, BStBl II 2002, 731 dem Großen Senat des BFH zur Entscheidung vorzulegen. Der erkennende Senat stützt sich für seine Auffassung vielmehr gerade auf die angeführte Entscheidung des VIII. Senats (vgl. die Nachweise unter c).
- 35** g) Diese Grundsätze gelten gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de