

# Beschluss vom 12. Mai 2020, XI B 59/19

## Rückstellung für Mehrsteuern aufgrund Steuerhinterziehung

ECLI:DE:BFH:2020:B.120520.XIB59.19.0

BFH XI. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 44 Abs 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1, HGB § 249, KStG § 8 Abs 1 S 1, GewStG § 7 S 1, KStG VZ 2006 , KStG VZ 2007 , GewStG VZ 2006 , GewStG VZ 2007

vorgehend FG Nürnberg, 03. Juni 2019, Az: 1 K 908/18

## Leitsätze

1. NV: Das Bilden einer Rückstellung für die betreffenden Mehrsteuern erfordert es auch dann, wenn der Steuerpflichtige von der Verwirklichung des Tatbestands der Steuerhinterziehung Kenntnis hat, dass er am Bilanzstichtag ernsthaft mit einer quantifizierbaren Steuernachforderung rechnen muss .
2. NV: § 44 Abs. 1 FGO setzt nicht nur voraus, dass ein außergerichtlicher Rechtsbehelf erfolglos geblieben ist, sondern dass überhaupt ein außergerichtlicher Rechtsbehelf eingelegt wurde. Ist dies nicht der Fall, ist die Klage unzulässig .

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 04.06.2019 - 1 K 908/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Eine bei der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), einer GmbH i.L., durchgeführte Fahndungsprüfung (Bericht vom 11.08.2017) hatte ergeben, dass die Betriebseinnahmen für die Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume 2006 und 2007 (Streitjahre) nicht vollständig erklärt worden waren. Am 12.09.2017 erließ der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) für die Streitjahre entsprechende Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag.
- 2 Den gegen die Körperschaftsteuerfestsetzungen erhobenen Einspruch mit dem Ziel, jeweils eine Rückstellung für die betreffende Gewerbesteuernachforderung gewinnmindernd zu berücksichtigen, wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14.06.2018 über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für die Streitjahre als unbegründet zurück.
- 3 Das Finanzgericht (FG) Nürnberg wies die Klage mit Urteil vom 04.06.2019 - 1 K 908/18 ab. Die Klage wegen der Gewerbesteuermessbeträge sei unzulässig, da die Klägerin insoweit keinen Einspruch eingelegt habe; im Übrigen sei die Klage unbegründet, da eine Gewerbesteuerrückstellung erst bei drohender Tataufdeckung zu bilden sei.
- 4 Hiergegen richtet sich die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision. Sie macht geltend, die Revision sei wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), wegen des Erfordernisses einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) sowie wegen Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zuzulassen.

# Entscheidungsgründe

II.

- 5** Die Beschwerde ist --bei Zweifeln an ihrer Zulässigkeit-- jedenfalls unbegründet. Soweit die Klägerin Zulassungsgründe i.S. des § 115 Abs. 2 FGO den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügend dargelegt hat, liegen diese nicht vor.
- 6** 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) oder wegen des Erfordernisses einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen.
- 7** a) Bei dem Zulassungsgrund der Rechtsfortbildung handelt es sich um einen Unterfall des Zulassungsgrunds der grundsätzlichen Bedeutung. Beide Zulassungsgründe verlangen substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten Rechtsfrage, die im konkreten Streitfall voraussichtlich klärbar und deren Beurteilung zweifelhaft oder umstritten ist; hierzu muss sich der Beschwerdeführer mit der Rechtsprechung des BFH und den Äußerungen im Schrifttum auseinandersetzen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 20.03.2018 - III B 135/17, BFH/NV 2018, 705, Rz 5; vom 12.06.2019 - XI B 71/18, BFH/NV 2019, 1329, Rz 6; jeweils m.w.N.).
- 8** b) Die von der Klägerin aufgeworfene Frage, "ob eine Rückstellung aufgrund einer Steuerhinterziehung erst im Jahr der Entdeckung oder bereits im Jahr der Begehung der Straftat zu bilden ist, wenn dem Täter die Tatsache der Begehung einer strafbaren Handlung bewusst gewesen ist", ist nicht klärungsbedürftig.
- 9** aa) Entgegen der Auffassung der Klägerin kann die Klärungsbedürftigkeit dieser Rechtsfrage nicht mit einer (vermeintlichen) Gegenläufigkeit der BFH-Rechtsprechung --einerseits die BFH-Urteile vom 22.06.2006 - IV R 56/04 (BFHE 214, 226, BStBl II 2006, 838, unter II.4.e, Rz 94) und vom 22.08.2012 - X R 23/10 (BFHE 238, 173, BStBl II 2013, 76, Rz 20), andererseits die BFH-Urteile vom 03.02.2010 - I R 21/06 (BFHE 228, 259, BStBl II 2010, 692, Rz 43) und vom 15.03.2012 - III R 96/07 (BFHE 237, 407, BStBl II 2012, 719, Rz 16)-- begründet werden.
- 10** bb) Nach ständiger Rechtsprechung erfordert das Bilden einer Rückstellung für die betreffenden Mehrsteuern es auch dann, wenn der Steuerpflichtige von der Verwirklichung des Tatbestands einer Steuerhinterziehung Kenntnis hat, dass er am Bilanzstichtag aufgrund eines hinreichend konkreten Sachverhalts ernsthaft mit einer quantifizierbaren Steuernachforderung rechnen muss; dies ist frühestens mit der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Prüfer der Fall (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27.11.2001 - VIII R 36/00, BFHE 197, 394, BStBl II 2002, 731, unter II.2.c bb, Rz 17, m.w.N.).
- 11** cc) Den von der Klägerin angeführten BFH-Urteilen in BFHE 228, 259, BStBl II 2010, 692 und in BFHE 237, 407, BStBl II 2012, 719 ist nichts Gegenteiliges zu entnehmen. Sie stehen vielmehr mit der ständigen BFH-Rechtsprechung in Einklang.
- 12** (1) Wegen der Rechtsgrundsätze zur Rückstellungsbildung bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen nimmt der BFH mit seinem Urteil in BFHE 228, 259, BStBl II 2010, 692 gerade das Urteil in BFHE 197, 394, BStBl II 2002, 731 in Bezug und führt aus, dass für die Frage, ob die Bilanz richtig oder unrichtig ist, der Erkenntnisstand des sorgfältigen Kaufmanns bei Aufstellung der Bilanz zu berücksichtigen ist (Rz 43). Dem lag dort allerdings kein Fall der Steuerhinterziehung zugrunde.
- 13** (2) In dem vom BFH mit Urteil in BFHE 237, 407, BStBl II 2012, 719 entschiedenen Fall war dem Kläger ebenfalls keine Steuerhinterziehung vorzuwerfen, weshalb es --wie dort unter Rz 18 ausgeführt-- nicht darauf ankam, dass eine Rückstellung für hinterzogene Steuern nicht gebildet werden darf, solange die Tat noch nicht entdeckt ist; denn eine Bilanz, die keine Rückstellungen für hinterzogene Steuern ausweist, wird nicht als fehlerhaft angesehen, wenn die Steuerhinterziehung zum Zeitpunkt des Bilanzstichtages noch nicht aufgedeckt war und auch noch nicht mit Ermittlungen begonnen wurde.
- 14** c) Soweit die Klägerin --die Gewerbesteuerermessbeträge der Streitjahre betreffend-- es ferner als klärungsbedürftig ansieht, ob die Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils vom 28.02.1990 - I R 165/85 (BFH/NV 1991, 75) "auch auf den Fall zu übertragen [sind], dass ein Einspruchsverfahren vollumfänglich durchgeführt worden ist, obwohl kein Einspruch eingelegt worden ist", ist ein Klärungsbedarf nicht dargelegt. Denn das BFH-Urteil in BFH/NV 1991, 75

betrifft --wie die Ausführungen unter II.B.2.a (Rz 45) zeigen-- gerade einen solchen Fall, in dem --wie im Streitfall-- gegen den Kläger zwar eine Einspruchsentscheidung ergangen ist, er jedoch keinen Einspruch eingelegt hatte.

- 15** Ein weiterer Klärungsbedarf ist auch im Hinblick auf das BFH-Urteil vom 26.08.2004 - IV R 68/02 (BFH/NV 2005, 553) nicht ersichtlich.
- 16** 2. Soweit die Klägerin wegen der von ihr aufgeworfenen Rechtsfragen eine Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) für erforderlich hält, hat sie nicht aufgezeigt, dass das angefochtene FG-Urteil im Rechtsgrundsätzlichen von Entscheidungen anderer Gerichte abweicht (vgl. zu dieser Anforderung z.B. BFH-Beschluss vom 27.02.2018 - XI B 97/17, BFH/NV 2018, 738, Rz 8). Eine solche Abweichung ist im Übrigen auch nicht erkennbar.
- 17** 3. Die Revision ist schließlich nicht aufgrund von Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zuzulassen.
- 18** a) Die Klägerin hat hierzu in ihrer Beschwerdebegründung unter III. nicht ausgeführt. Es kann dahinstehen, ob angesichts der übrigen Ausführungen der Klägerin im Einzelfall auf eine weitere Begründung der Beschwerde verzichtet werden kann.
- 19** b) Ein in Betracht kommender Verfahrensmangel dergestalt, dass über eine Klage objektiv fehlerhaft nicht zur Sache, sondern durch Prozessurteil entschieden und dadurch der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 119 Nr. 3 FGO) verletzt wurde (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 07.05.2019 - III B 59/18, BFH/NV 2019, 897, Rz 7, m.w.N.) --was lediglich das FG-Urteil wegen Gewerbesteuerermessbeträge der Streitjahre betreffen könnte--, liegt nicht vor. Die mit der Vorentscheidung erfolgte teilweise Klageabweisung als unzulässig entspricht den in den BFH-Urteilen in BFH/NV 1991, 75 und in BFH/NV 2005, 553 dargestellten Rechtsgrundsätzen.
- 20** 4. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).
- 21** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)