

FG Münster: Zeitpunkt der Rückstellung für Steuernachforderungen aus einer Betriebsprüfung

Rückstellungen auch für nicht hinterzogene Steuernachforderungen sind nicht bereits im Steuerentstehungsjahr, sondern erst in dem Jahr zu bilden, in dem der Sachverhalt durch die Betriebsprüfung aufgegriffen wird (entgegen Auffassung der Finanzverwaltung).

Sachverhalt

Das Finanzamt ordnete bei einer GmbH in 2017 eine Lohnsteuer-Außenprüfung für die Jahre 2013 und 2014 als auch eine Betriebsprüfung für die Jahre 2012 bis 2014 (Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer) an. Die Kombiprüfung wurde in 2017 durchgeführt und u.a. ein Lohnsteuer-Haftungsbescheid erlassen.

Die GmbH vertrat die Auffassung, dass bereits im Streitjahr 2012 eine Rückstellung für Steuerberatkungskosten im Zusammenhang mit einer Betriebsprüfung gewinnmindernd zu berücksichtigen ist. Darüber hinaus sei bereits im Streitjahr 2014 eine Rückstellung für die nachgeforderten Lohnsteuerabzugsbeträge für die Jahre 2013 und 2014 zu bilden. Das Finanzamt hatte die Rückstellung für die Lohnsteuerhaftungsbeträge erst im Jahr 2017 berücksichtigt.

Entscheidung

Das FG Münster kommt zu dem Schluss, dass das Finanzamt zur Recht die Berücksichtigung einer Rückstellung für Steuerberatkungskosten für das Streitjahr 2012 als auch einer Rückstellung für die nachgeforderten Lohnsteuerabzugsbeträge für das Streitjahr 2014 abgelehnt hat.

Rückstellungen für Steuerberatkungskosten im Zusammenhang mit einer Betriebsprüfung

Nach dem FG liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für Steuerberatkungskosten im Zusammenhang mit einer im Kalenderjahr 2017 durchgeführten Kombiprüfung für das Streitjahr 2012 nicht vor.

Das „auslösende“ Ereignis für die Steuerberatkungskosten sei die im Jahr 2017 erlassene Prüfungsanordnung bzw. die im Jahr 2017 durchgeführte Kombiprüfung. Folglich sei das „auslösende“ Ereignis noch nicht im Streitjahr 2012 eingetreten.

Darüber hinaus musste die GmbH als Kleinst- bzw. Kleinbetrieb im Sinne der BpO zum Bilanzstichtag 2012 auch nicht mit einer späteren Betriebsprüfung für diesen Veranlagungszeitraum rechnen. Die Rechtsprechung des BFH zu Großbetrieben im Sinne der BpO (vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2012, I R 99/10), nach der bei Großbetrieben auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung Rückstellungen für die im Zusammenhang mit einer Außenprüfung für bereits abgelaufenen Prüfungsjahre bestehenden Mitwirkungspflichten zu bilden sind, komme daher nicht zur Anwendung.

Rückstellungen für nicht hinterzogene Mehrsteuern aufgrund einer Betriebsprüfung

Das FG vertritt die Auffassung, dass zum Bilanzstichtag 31.12.2014 weder die Voraussetzungen für die Passivierung einer Verbindlichkeit noch die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten vorliegen.

Da der Haftungsbescheid erst in 2017 erlassen wurde, bestand zum Bilanzstichtag 31.12.2014 noch keine rechtlich wirksame und verbindliche Zahlungsverpflichtung der GmbH gegenüber der Finanzverwaltung.

Mangels einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme liegen nach dem FG auch die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nicht vor. 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. BFH-Urteil vom 19.10.1993, VIII R 14/92).

Rückstellungen für hinterzogene Mehrsteuern sind nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung frühestens dann zu bilden, wenn der Prüfer eine bestimmte Sachbehandlung beanstandet hat (sog. aufdeckungsorientierte Maßnahme; vgl. BFH-Beschluss vom 12.05.2020, XI B 59/19). Dagegen sei höchstrichterlich noch nicht abschließend geklärt, zu welchem Zeitpunkt Steuernachforderungen infolge einer Außenprüfung, die nicht auf einer Steuerhinterziehung beruhen, zu berücksichtigen sind. Während der III. Senat des BFH hierzu die Auffassung vertreten habe, dass die nicht auf einer Steuerhinterziehung beruhenden Steuernachforderungen aufgrund einer Betriebsprüfung bereits im Steuerentstehungsjahr zu passivieren seien und nicht erst im Jahr der Aufdeckung der Vorgänge durch die Betriebsprüfung (so BFH-Urteil vom 15.03.2012, III R 96/07) habe der 1. Senat in seinem Beschluss vom 16.12.2009 (I R 43/08) eine zwingende Bilanzierung von Mehrsteuern aufgrund einer Betriebsprüfung im Jahr der Steuerentstehung nur dann für geboten gehalten, wenn der Steuerpflichtige bei Aufstellung der Bilanz unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns mit der Entstehung von Mehrsteuern rechnen musste (ebenso FG Münster, Urteil vom 20.08.2019, 12 K 2903).

Das FG schließt sich nun der zuletzt genannten Auffassung an, wonach eine Rückstellung auch für nicht hinterzogene Steuernachforderungen erst in dem Jahr zu bilden ist, in dem der Sachverhalt durch die Betriebsprüfung aufgegriffen wird. Erst mit dem Erlass der Prüfungsanordnungen sowie dem Beginn der Kombiprüfungen im Jahr 2017 musste die GmbH ernsthaft mit einer Inanspruchnahme wegen der Lohnsteuerbeträge rechnen.

Betroffene Normen

§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG

Streitjahre 2012 und 2014

Anmerkungen

Auffassung der Finanzverwaltung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Rückstellungen für Mehrsteuern aus einer Außenprüfung, denen keine Steuerhinterziehung zugrunde liegt, grundsätzlich im Jahr der Steuerentstehung zu passivieren (vgl. Landesamt für Steuern Bayern, Verfügung vom 10.03.2015, S 2133.1.1-7/5 St31, DB 2015, S. 710; H 4.9 EStH „Rückstellung für künftige Steuernachforderungen“).

Siehe zu den unterschiedlichen Auffassungen in Rechtsprechung und Finanzverwaltung auch den Beitrag im [Update zum Bilanzstichtag 2020](#).

Bedeutung für Mehrsteuern, die steuerlich abzugsfähig sind

Die o.g. Frage spielt in der Regel nur für Mehrsteuern eine Rolle, die steuerlich abzugsfähig sind (z.B. Umsatzsteuer). Handelt es sich hingegen um steuerlich nicht abzugsfähige Mehrsteuern (z.B. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer für Erhebungszeiträume nach dem 31.12.2007), ist der Aufwand aus der Rückstellungsbildung außerbilanziell wieder hinzuzurechnen, sodass der zu versteuernde Betrag durch ihn nicht gemindert wird.

Rückstellung für hinterzogene Steuern

Rückstellungen für hinterzogene Mehrsteuern sind nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung erst zu dem Bilanzstichtag zu bilden, zu dem der Steuerpflichtige mit der Aufdeckung der Steuerhinterziehung ernsthaft rechnen muss. Dies ist - vorbehaltlich einer Wertaufhellung bis zur Bilanzaufstellung - frühestens dann der Fall, wenn der Prüfer eine bestimmte Sachbehandlung beanstandet hat (sog. aufdeckungsorientierte Maßnahme; vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 12.05.2020, XI B 59/19, DStZ 2020, S. 632). Das FG Münster bestätigt mit dem Urteil vom 01.09.2021 (13 K 863/18 K, G) diese Grundsätze. Im Streitfall war der Tatbestand einer Steuerstraftat durch Nichtabgabe der Steuererklärungen verwirklicht worden. Nach dem FG kann die Gewerbesteuerrückstellung erst zu dem Bilanzstichtag gebildet werden, der auf die "aufdeckungsorientierte Maßnahme" der Finanzbehörde erfolgt, auch wenn der Steuerpflichtige schon zu einem früheren Zeitpunkt fest mit Steuernachforderungen gerechnet hat. Für die Frage, ob der Steuerpflichtige mit einer Inanspruchnahme rechnet, sei auf die äußeren Umstände und nicht auf eventuelle innere Vorbehalte abzustellen.

Fundstelle

FG Münster, Urteil vom 24.06.2021, [10 K 2084/18 K,G](#), BFH-anhängig: XI R 19/21

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 06.06.2012, I R 99/10, BStBl. II 2013, S. 196, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 19.10.1993, VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891

BFH, Beschluss vom 12.05.2020, XI B 59/19, BFH/NV 2020, S. 909

BFH, Urteil vom 15.03.2012, III R 96/07, BStBl. II 2012, S. 719

BFH, Beschluss vom 16.12.2009, I R 43/08, BStBl. II 2012, S. 688

FG Münster, Urteil vom 20.08.2019, 12 K 2903 15 G, F, EFG 2019, S. 1820

Landesamt für Steuern Bayern, Verfügung vom 10.03.2015, S 2133.1.1-7/5 St31, DB 2015, S. 710

FG Münster, Urteil vom 01.09.2021, 13 K 863/18 K, G

www.deloitte-tax-news.de

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.