

Verfahrensrecht – Neues vom BFH

Stellen Sie sich vor, die von Ihnen im Rahmen ihrer Steuererklärungen vorgelegten Bilanzen weisen Steuerrückstellungen und sonstige Rückstellungen aus.

Die sonstigen Rückstellungen sind aufgegliedert in Rückstellungen für Personalkosten, sonstige Rückstellungen, Rückstellungen für Gewährleistungen und Rückstellungen für Abschluss und Prüfung.

Das zuständige Finanzamt veranlagt die Veranlagungszeiträume zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer und zum Gewerbesteuermessbetrag. Die Bescheide ergehen für die ersten beiden Jahre (z. B. für 2012 und 2013) endgültig. Die folgenden Veranlagungen erfolgen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO.

In dieser Ausgabe möchte ich Sie darüber informieren, wie die Finanzverwaltung (Betriebsprüfungsstellen) und im Nachgang der Bundesfinanzhof (BFH) über endgültige Veranlagungen denkt, wenn es Änderungsbedarf für derartige Zeiträume im Rahmen durchgeführter Außenprüfungen gibt.

Wie Ihnen aus meinen bisherigen Editorials bekannt ist, werde ich auch in dieser Ausgabe bei Gelegenheit hilfreiche Tipps bzw. Gestaltungsüberlegungen geben.

Themeneinführung:

Solange das Finanzamt einen Steuerfall nicht abschließend geprüft hat, kann dieser allgemein oder im Einzelfall unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden. Hierzu bedarf es keiner Begründung.

Folge: Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung jederzeit aufgehoben oder geändert werden. Sie kann jederzeit aufgehoben werden bzw. entfällt, wenn die Festsetzungsfrist abläuft.

Beraterhinweis:

Die Festsetzungsfrist beträgt grundsätzlich vier Jahre (§ 169 AO), bei leichtfertiger Steuerverkürzung beträgt die Festsetzungsfrist fünf Jahre, bei Steuerhinterziehung zehn Jahre.

Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung beim Finanzamt abgegeben wurde.

Wird für ein Jahr keine Steuererklärung abgegeben, beginnt die Festsetzungsfrist erst drei Jahre nach Ende dieses Kalenderjahrs.

Ergeht der Steuerbescheid nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung, so wird er nach Ablauf der Einspruchsfrist bestandskräftig. Hiermit wird der Steuerbescheid (Verwaltungsakt) unanfechtbar. Die formelle als auch die materielle Bestandskraft ist gegeben.

Folge: Der Verwaltungsakt ist dann bindend.

Seine Aufhebung oder Änderung ist dann nur noch aus besonderen rechtlichen Gründen möglich.

Sachverhalt:

Wie einleitend beschrieben, wurden für die Jahre 2012 bis 2014 im Rahmen der Steuererklärungspflicht Bilanzen eingereicht. Diese wiesen u. a. Steuerrückstellungen und sonstige Rückstellungen aus.

Die sonstigen Rückstellungen waren aufgegliedert in Rückstellungen für Personalkosten, sonstige Rückstellungen, Rückstellungen für Gewährleistungen und Rückstellungen für Abschluss und Prüfung.

Im Rahmen einer durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass in den sonstigen Rückstellungen auch Rückstellungen enthalten waren, die er nicht anerkennt.

Da zwei Jahre des Betriebsprüfungszeitraums bestandskräftig veranlagt waren vertrat der Prüfer die Auffassung, dass diese Verwaltungsakte (Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerermessbescheide) gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) zu ändern seien, da bei der ursprünglichen Veranlagung nicht erkennbar gewesen sei, aus welchen Umständen sich die sonstigen Rückstellungen ergeben (im Urteilsfall handelt es sich um Entsorgungskosten). Das FA erließ daraufhin für die Streitjahre geänderte Bescheide.

Beraterhinweis:

*Die zentrale Berichtungsvorschrift als Möglichkeit zur Aufhebung oder Änderung von bestandskräftigen Steuerbescheiden findet sich in § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Dort ist geregelt, wann **neue Tatsachen oder Beweismittel** vorliegen.*

... Steuerbescheide sind aufzuheben oder zu ändern,

- 1. soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen, oder*
- 2. Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Das Verschulden ist unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln im Sinne der Nummer 1 stehen.*

Es entstand nun Streit darüber, ob die Erkenntnisse des Prüfers im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung neue Tatsachen im Sinne der Berichtigungsvorschrift des § 173 Abs. 1 Nummer 1 AO darstellen oder nicht.

- Das Finanzamt lehnte im Einspruchsverfahren die Argumente der Firma ab.
- Das daraufhin durchgeführte Finanzgerichtsverfahren (FG Münster vom 18. August 2015) gab dagegen der Firma Recht.
- Dies war für die Finanzverwaltung nicht hinnehmbar und sie legte Revision beim BFH ein.

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 25.1.2017, I R 70/15) ist bemerkenswert dahingehend, dass es Ausführungen macht, wie man sich gegen derartige Vorgehensweisen der Finanzverwaltung zu schützen hat.

Hierzu führt der BFH folgendes aus:

- Tatsache im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften materieller oder immaterieller Art.
- Im Streitfall ist dem FA nach dem Ergehen der ursprünglichen Steuerbescheide erst im Rahmen der Betriebsprüfung die Tatsache bekannt geworden, dass in den von der Klägerin erklärten "sonstigen Rückstellungen" auch solche für Entsorgungskosten von Energiesparlampen enthalten waren. Dem FA ist insoweit nicht nur eine rechtliche Wertung sondern zugleich der dieser Wertung zugrunde liegende Lebenssachverhalt nachträglich bekannt geworden.
- Die Unkenntnis des FA von der bestimmten Tatsache muss für die ursprüngliche Veranlagung ursächlich gewesen sein. Das ist der Fall, wenn das FA bei rechtzeitiger Kenntnis des wahren Sachverhalts in der ursprünglichen Veranlagung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre.

Für die Frage, wie das FA bei rechtzeitiger Kenntnis entschieden hätte, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Sachverhalt vom FA zutreffend gewürdigt worden wäre, es sei denn, es sind Anhaltspunkte für eine hiervon abweichende Würdigung des FA ersichtlich. Vorliegend muss jedoch mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass das FA bei rechtzeitiger Kenntnis des Sachverhalts die von der Klägerin angesetzten Rückstellungen schon dem Grunde nach nicht anerkannt hätte.

Beraterhinweis:

Die hohe Meinung des BFH von den Steuerveranlagungsstellen, unter dem Aspekt der aktuellen Personalsituation, ist so bemerkenswert wie praxisfern.

- Eine Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide ist auch nach Treu und Glauben möglich.
Die Änderung eines Bescheids nach Treu und Glauben ist nur dann ausgeschlossen, wenn die neue Tatsache dem FA bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht (§ 88 AO) nicht verborgen geblieben wäre.
Das FA braucht allerdings eindeutigen Steuererklärungen nicht mit Misstrauen zu begegnen und kann regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen.
Nur wenn sich Unklarheiten oder Zweifelsfragen aufdrängen, ist das FA zu Ermittlungen verpflichtet.
- Andererseits muss aber auch der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten (§ 90 AO) erfüllt haben.
- Haben es **sowohl** der Steuerpflichtige als auch das FA versäumt, den Sachverhalt aufzuklären, **trifft in der Regel den Steuerpflichtigen die Verantwortung**, mit der Folge, dass der Steuerbescheid geändert werden kann.

Beraterhinweis:

Wie sollte es auch anders sein.

Der BFH führt in seinen Entscheidungsgründen aus, dass im Streitfall sowohl die Klägerin als auch das FA ihre Erklärungs- bzw. Ermittlungspflichten verletzt haben.

„Mangels deutlichen Überwiegens des Pflichtverstoßes des FA hat demnach die Klägerin die Verantwortung für die rechtzeitige Aufklärung des Sachverhalts mit der Folge zu tragen, dass die streitbefangenen Bescheide zu ändern waren.“

Begründet wird diese Behauptung damit, dass die Klägerin gegen ihre steuerlichen Erklärungsspflichten verstoßen hat.

Die Klägerin war verpflichtet, für die Streitjahre Steuererklärungen nebst Gewinnermittlungsunterlagen einzureichen und in diesen die für ihre Besteuerung bedeutsamen Umstände und Sachverhalte für das FA erkennbar und wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erklären.

Auch wenn die von der Klägerin verwendeten Erklärungsvordrucke jeweils nur die Eintragung des Steuerbilanzgewinns bzw. Jahresüberschusses bzw. Jahresfehlbetrags bzw. des

Gewinns aus Gewerbebetrieb vorsehen, erfüllt der Steuerpflichtige seine steuerliche Erklärungspflicht nur dann, wenn er gegenüber dem FA den Besteuerungsgegenstand und dessen Bemessungsgrundlage in einer Weise erläutert, dass das FA die zutreffende Steuer auch festsetzen kann.

Dazu muss er gegenüber dem FA steuerrelevante Sachverhalte in der Steuererklärung und/oder Gewinnermittlung in einer Weise vollständig beschreiben, dass das FA diese erkennen und auch steuerlich überprüfen kann.

Der Senat geht zwar zugleich davon aus, dass für das FA im Streitfall Anlass dazu bestanden hätte, bei der Klägerin nachzufragen, welche Einzelpositionen in der vorgenannten Sammelposition enthalten gewesen sind. Dafür spricht insbesondere, dass die sonstigen Rückstellungen ca. 50 % der jeweiligen Bilanzsumme ausgemacht haben, sich die Rückstellungshöhe 2007 deutlich erhöht und deshalb die Qualitätssicherungsstelle des FA mit Vermerk vom 14. September 2009 zur Körperschaftsteuer 2008 eine inhaltliche Überprüfung der Position angeregt hatte, die aber sodann im Veranlagungsverfahren unterblieben ist. **Die Verletzung der Ermittlungspflicht des FA überwiegt indessen den Verstoß der Klägerin gegen ihre Erklärungspflichten nicht. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass es dem FA freigestanden hätte, die Steuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu erlassen.** Demnach trifft die Klägerin die Verantwortung für die unterbliebene Sachverhaltsaufklärung mit der Folge, dass die die Streitjahre betreffenden Bescheide zu ändern waren.

Beraterhinweis:

Ich muss gestehen, dass ich bei der Lektüre dieses Urteils ärgerlich wurde.

Per Normzwang des Gesetzgebers (oder des Finanzministeriums!?) werden wir als Steuerbürger gezwungen, Steuererklärungen auf elektronischem Weg zu übermitteln (§ 150 Abs. 6 und 7 AO) und Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (§ 5b EStG).

Welchen Wert haben denn noch bestandskräftige Steuerbescheide, wenn ein Betriebsprüfer seine Feststellungen trifft und anschließend das FA problemlos, unter Hinweis auf das BFH-Urteil, bestandskräftige Steuerbescheide in seinem Sinne ändern kann.

LÖSUNGANSATZ:

Um den Mitwirkungspflichten im steuerrechtlichen Sinne weitestgehend nachzukommen rate ich, die Berichte über die Jahresabschlüsse in Papierform an das zuständige Finanzamt zu senden. Mit der Bekanntgabe aller relevanten Informationen kommt man seiner Mitwirkungspflicht nach, die allein bei elektronischer Übermittlung der relevanten Daten nicht gesichert erscheint. Die Finanzverwaltung möchte nach Möglichkeit diese Belegeinreichung vermeiden. Hierauf kann jedoch solange keine Rücksicht genommen werden, solange wir mit derartigen Rechtsauslegungen leben müssen.

Sollten Sie zu diesen oder anderen Themen noch Fragen haben, so freut sich das Team der Steuerkanzlei Weichselbaum, Ihnen dabei behilflich zu sein.

Mit freundlichen Grüßen aus dem Merian Forum

Gerhard Weichselbaum

vereidigter Buchprüfer, Steuerberater

©