

Titel:

Minderung der Gewinne durch festgesetzten Gewerbesteuernachforderungen

Normenketten:

EStG § 4 Abs. 5b

KStG § 23 Abs. 1

FGO § 40 Abs. 2, § 44 Abs. 1, § 46, § 76 Abs. 1, § 96 Abs. 1 S. 1

HGB § 238, § 249 Abs. 1 S. 1

Schlagwort:

Bilanzierung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Beschluss vom 12.05.2020 – XI B 59/19

Fundstellen:

BeckRS 2019, 16396

BB 2020, 560

LSK 2019, 16396

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die für die Streitjahre 2006 und 2007 festgesetzten Gewerbesteuernachforderungen die Gewinne der Streitjahre 2006 und 2007 jeweils entsprechend mindern.

2

Die Klägerin ist eine mit notariellem Vertrag vom 10.02.2003 gegründete GmbH, die nach Beendigung der Liquidation erloschen ist; ein entsprechender Handelsregistereintrag erfolgte am 26.03.2018.

3

Alleinige Gesellschafter der Klägerin waren bei Gründung A und B („X“) Z. Mit notariellem Vertrag vom 03.11.2003 traten die beiden Gesellschafter ihre Geschäftsanteile zur Sicherung an ihre Schwester C Z ab.

4

Die Gesellschaft hatte das Betreiben von Gaststätten zum Unternehmensgegenstand.

5

Während der aktiven Geschäftstätigkeit der Klägerin waren die Brüder Z alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer der Klägerin; ihnen war Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB erteilt worden.

6

Am 28.07.2016 wurde die Auflösung der Gesellschaft beschlossen; ein entsprechender Eintrag im Handelsregister liegt vor. Zu diesem Zeitpunkt schieden B („X“) und sein Bruder A Z als Geschäftsführer der Klägerin aus und A Z wurde zum alleinigen Liquidator bestellt.

7

Nach einer Fahndungsprüfung (vgl. den Fahndungsbericht vom 11.08.2017), erließ das Finanzamt am 12.09.2017 u.a. folgende Bescheide:

- Körperschaftsteuerbescheid für 2006 (festgesetzte Körperschaftsteuer: 14.226 €)
- Körperschaftsteuerbescheid für 2007 (festgesetzte Körperschaftsteuer: 4.747 €)

- Gewerbesteuermessbescheid für 2006 (Gewerbesteuermessbetrag: 2.900 €)
- Gewerbesteuermessbescheid für 2007 (Gewerbesteuermessbetrag: 1.245 €)

8

Mit diesen Bescheiden folgte das Finanzamt den Feststellungen der Fahndungsprüfung.

9

Diese war im Rahmen ihrer Prüfung zum Ergebnis gelangt, dass die Kassenführung der Klägerin im Prüfungszeitraum 2006 - 2010 wesentliche Mängel enthalten hätte und somit nicht ordnungsgemäß gewesen sei; für die Ermittlung der Umsätze sei somit eine Kalkulation zulässig gewesen. Diese habe ergeben, dass ein großer Anteil der Betriebseinnahmen nicht in der Buchführung erfasst sei.

10

So hätten im Rahmen der Fahndungsprüfung keine Tagesendsummenbons (sog. Z-Bons) für den Prüfungszeitraum vorgelegt werden können, da diese den Angaben der Geschäftsführung der Klägerin zufolge sämtlich vernichtet worden seien. Außerdem habe sich für 2008 an 70 Tagen jeweils ein Kassenfehlbetrag ergeben. Die von der Fahndungsprüfung durchgeführte Nachkalkulation habe ergeben, dass die Restaurantumsätze der Klägerin im kompletten Prüfungszeitraum nicht vollständig gegenüber dem Finanzamt erklärt worden seien.

11

Da der Sachverhalt im Einzelnen dem Umfang und der Höhe nach jedoch nicht mehr exakt ermittelbar war - und somit ein Fall der erschwerten Sachverhaltsermittlung vorlag - sowie der steuerliche Rechtsfrieden hergestellt werden sollte, wurde am 24/31.07.2017 eine tatsächliche Verständigung über die Besteuerungsgrundlagen getroffen.

12

In dieser tatsächlichen Verständigung wurde niedergelegt, dass sie nicht als Schuldanerkenntnis in den laufenden Strafverfahren anzusehen sei. Die straf- und bußgeldrechtliche Würdigung sollte einem gesonderten Verfahren vorbehalten bleiben.

13

Nach umfangreicher Beweisaufnahme erließ das Amtsgericht ein Strafurteil gegen B und A Z, in dem es die Angeklagten jeweils wegen Steuerhinterziehung in 5 Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe verurteilte. Dabei war das Amtsgericht zur Überzeugung gelangt, dass die Angeklagten in den Jahren 2006 - 2010 wissentlich und willentlich die Umsatzerlöse der Klägerin nicht vollständig erklärt hatten. Es sah die Kassenführung der Angeklagten als nicht ordnungsgemäß an. So habe es an der jederzeitigen Kassensturzfähigkeit gefehlt und die Eintragungen im Kassenbuch der Klägerin seien nicht zeitnah erfolgt. Zudem habe es an verschiedenen Tagen Kassenfehlbeträge gegeben, welche die sachliche Richtigkeit der Buchführung in Frage gestellt hätten. Die von den Angeklagten als Geschäftsführern benutzte Registrierkasse hätte auch keine Umsatzdaten enthalten und über eine vollständige Datenbereinigungsfunktion verfügt. Ob und wann Daten bereinigt oder aber ein sog. Chefstorno durchgeführt worden sei und von wem, sei demzufolge nicht mehr nachvollziehbar. Die Funktion des fortlaufenden Journals sei deaktiviert worden. Es sei nicht jederzeit möglich gewesen, den Soll-Bestand mit dem Ist-Bestand der Geschäftskasse auf Richtigkeit nachzuprüfen. Z-Bons hätten die Angeklagten nicht aufbewahrt. Damit sei die Buchführung über den gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum hinweg mit wesentlichen Mängeln behaftet gewesen. Hinsichtlich des vom Amtsgericht bejahten Vorsatzes wird auf die Ausführungen im Strafurteil verwiesen.

14

Gegen das Urteil des Amtsgerichts wurde Berufung eingelegt; diese wurde sodann auf den Rechtsfolgenausspruch beschränkt. Das Berufungsgericht senkte daraufhin mit Urteil vom die Gesamtgeldstrafe bezüglich des A Z auf 170 Tagessätze zu je 80 € (13.600 €) und bezüglich des B Z auf 120 Tagessätze zu je 70 € (8.400 €).

15

Am 28.09.2017 legte die Klägerin gegen die Körperschaftsteuerbescheide für 2006 und 2007, jeweils vom 12.09.2017, fristgerecht Einsprüche ein.

16

Zur Begründung führte sie aus, das Finanzamt habe zu Unrecht bei der Veranlagung der Streitjahre 2006 und 2007 jeweils keine gewinnmindernde Gewerbesteuer-Rückstellung für diese Jahre berücksichtigt.

17

Mit Einspruchsentscheidung vom 14.06.2018 wies das Finanzamt die Einsprüche gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 zurück. Auch Einsprüche gegen die Gewerbesteuermessbescheide 2006 und 2007 wies es als unbegründet zurück, obgleich diesbezüglich keine Einsprüche eingelegt worden waren.

18

Zur Begründung seiner Einspruchsentscheidung trug es vor, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer den Straftatbestand der Steuerhinterziehung begangen hätten und diese mit der Tatentdeckung frühestens mit Beginn der Steuerfahndungsprüfung im Jahr 2013 hätten rechnen müssen. Eine Gewerbesteuer-Rückstellung habe deshalb in den Streitjahren bezüglich der aufgrund der Prüfungsfeststellungen festzusetzenden Gewerbesteuer 2006 und 2007 steuerlich nicht berücksichtigt werden können.

19

Hiergegen hat die zwischenzeitlich am 26.03.2018 aus dem Handelsregister gelöschte Klägerin durch die Prozessbevollmächtigte am 09.07.2018 fristgerecht Klage erhoben. Die Bevollmächtigte legte eine undatierte Vollmacht des A Z sowie in der mündlichen Verhandlung Kanzleidokumentationen vor, aus denen sich ergibt, dass die Vollmacht am 05.08.2015 in die elektronisch geführte Fallakte eingescannt wurde.

Zur Begründung der Klage hat die Klägerin vorgetragen:

20

Das BFH-Urteil vom 22.08.2012 X R 23/10 (BStBl II 2013, 76) stehe im Streitfall einer gewinnmindernden Berücksichtigung der für die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 zu bildenden Gewerbesteuer-Rückstellung bereits in diesen Jahren nicht entgegen. Das Urteil sei auf den hier gegebenen Sachverhalt nicht anwendbar, da im vorliegenden Fall keine Steuerhinterziehung vorliege und es ausschließlich um die Frage der Rückstellungsfähigkeit von aus einer behaupteten Steuerhinterziehung herrührenden Gewerbesteuerverpflichtung gehe. Das Gericht habe die Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung hierbei anhand der Vorschriften der AO und der FGO eigenständig zu beurteilen. Hierbei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass aus dem Vorliegen von unvollständigen Einnahmen nicht auf einen Vorsatz der Gebrüder Z auf Begehen einer Steuerhinterziehung geschlossen werden dürfe.

21

Die Versagung einer steuermindernden Berücksichtigung der zu zahlenden Gewerbesteuer in den Jahren 2006 und 2007 führe im anhängigen Verfahren wegen der Regelung des § 4 Abs. 5b EStG zu einem völligen Abzugsverbot. Dies würde eine Überbelastung der Klägerin bewirken, da ihr bezüglich dieser Jahre keine gegenläufige Kompensation in Form von geringeren Steuersätzen zustünde; dies stelle einen Verstoß gegen die vom BFH aufgestellten Grundsätze dar.

22

Mit dem Unternehmenssteuergesetz 2008 sei § 4 Abs. 5b EStG eingefügt worden, welcher die bis dato gegebene Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgaben ausschließe. Zur Kompensation dieser Maßnahme sei der allgemeine Körperschaftsteuersatz des § 23 Abs. 1 KStG von 25% auf 15% gesenkt und die Gewerbesteuermesszahl des § 11 Abs. 2 GewStG von 5% auf 3,5% reduziert worden.

23

Nur wegen dieser ausgleichenden Wirkungen der Reduktionen bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer habe der BFH in seiner Entscheidung vom 16.01.2014 I R 21/12 (BStBl II 2014, 531) eine Klage gegen die Norm des § 4 Abs. 5b EStG wegen Verfassungswidrigkeit aufgrund Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Übermaßverbot abgewiesen.

24

Da es bei der hier begehrten Rückstellungsbildung in 2006 und 2007 um eine „Korrektur an letzter bereiter Stelle“ gehe (analog zur Bilanzberichtigung im Falle des Vorliegens rechtskräftiger Steuerbescheide - dazu Schmidt/Heinicke, EStG, 35. Aufl., § 4 RdNr. 689), sei es unbeachtlich, ob eine Steuerhinterziehung vorliege oder nicht.

25

Soweit der Beklagte auf den Verschuldenstatbestand des § 173 AO rekurriere um damit eine Änderungsmöglichkeit der angefochtenen Bescheide auszuschließen, begehe er einen Zirkelschluss. Denn wenn die Geschäftsführer der Klägerin bei Abgabe der Steuererklärungen 2006 und 2007 bösgläubig gewesen wären, dann hätten sie ja bewusst eine Steuerhinterziehung begangen. In diesem Falle müsse eine Rückstellung in den Streitjahren möglich sein.

26

Die Klägerin hat beantragt,

die geänderten Bescheide 2006 und 2007 über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag, jeweils vom 12.09.2017, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.06.2018 dahingehend zu ändern, dass eine Gewerbesteuer-Rückstellung in 2006 i.H.v. 10.481 € und in 2007 i.H.v. 4.537 € angesetzt wird.

27

Das Finanzamt hat

Klageabweisung beantragt.

28

Zur Begründung hat es vorgetragen, die Bescheide seien ordnungsgemäß ergangen, da wegen der vorliegenden Steuerhinterziehung keine Gewerbesteuer-Rückstellungen in den Jahren 2006 und 2007 zu berücksichtigen seien.

29

Unter Verweis auf die Einspruchsentscheidung hat es vorgetragen, eine rechtswidrige und unverhältnismäßige Überbelastung der Klägerin sei nicht ersichtlich.

30

Wegen der Einzelheiten wird auf die Finanzgerichtsakte, die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 04.06.2019, die dem Finanzgericht vorliegenden Akten des Finanzamts und die zum Verfahren hinzugezogenen Akten der Staatsanwaltschaft verwiesen.

Entscheidungsgründe

31

Die Klage ist teilweise unzulässig, im Übrigen ist sie unbegründet.

A.

32

Die bereits vor Klageerhebung erfolgte Löschung der Klägerin im Handelsregister steht einer zulässigen Klageerhebung nicht entgegen.

33

Im Zeitpunkt der Klageerhebung (09.07.2018) war die Klägerin bereits unter dem Eintragungsdatum 26.03.2018 im Handelsregister gelöscht worden.

34

Steuerrechtlich wird eine gelöschte GmbH als fortbestehend angesehen, solange sie noch steuerrechtliche Pflichten zu erfüllen hat oder gegen sie ergangene Steuerbescheide oder Haftungsbescheide angreift. Ihre Beteiligungsfähigkeit wird nach ständiger BFH-Rechtsprechung durch die Löschung nicht berührt (vgl. das BFH-Urteil vom 27.04.2000 I R 65/98, BStBl II 2000, 500).

35

Allerdings hat die Löschung einer GmbH zur Folge, dass ihr bisheriger gesetzlicher Vertreter (Geschäftsführer) seine Vertretungsbefugnis (§ 35 Abs. 1 GmbHG) verliert (vgl. das BFH-Urteil vom 27.04.2000 a.a.O. m.w.N.).

36

Wird die gelöschte GmbH im Klageverfahren allerdings durch einen vor der Löschung Bevollmächtigten vertreten, kann das Finanzgericht in der Sache entscheiden (vgl. das BFH-Urteil vom 27.04.2000 a.a.O.).

Wegen der Perpetuierungswirkung nach § 155 FGO i.V.m. § 86 ZPO wirkt die vor Löschung der Gesellschaft erteilte Vollmacht fort (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, AO, FGO, § 58 FGO Rz 22 m.w.N.).

37

Die Prozessbevollmächtigte hat eine undatierte Prozessvollmacht des A Z vorgelegt und mit den vorgelegten Kanzleidokumentationen den Nachweis erbracht, dass diese Vollmacht noch zu einem Zeitpunkt erteilt wurde, in dem dieser noch zur Vertretung der Klägerin befugt war.

B.

38

Die Klage wegen Gewerbesteuerermessbetrag 2006 und 2007 ist jedoch aus anderen Gründen unzulässig.

39

Obgleich gegen die geänderten Gewerbesteuerermessbescheide für 2006 und 2007, jeweils vom 12.09.2017, kein Einspruch eingelegt worden war, wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung vom 14.06.2018 die „Einsprüche vom 28.09.2017 [...] gegen [...] den Gewerbesteuerermessbescheid für 2006 vom 12.09.2017 [und den] Gewerbesteuerermessbescheid für 2007 vom 12.09.2017“ als unbegründet zurück.

40

Die insofern erhobene Klage ist unzulässig.

41

In seinem Urteil vom 28.02.1990 I R 165/85 (BFH/NV 1991, 75) hat der BFH klargestellt, dass nach § 44 Abs. 1 FGO eine Klage grundsätzlich nur zulässig ist, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. Der Wortlaut der Vorschrift verlangt demnach nicht nur, dass das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren erfolglos geblieben ist, sondern ebenfalls, dass zuvor ein außergerichtlicher Rechtsbehelf eingelegt wurde. Dies folgt auch aus dem die Grundvorschrift des § 44 Abs. 1 FGO ergänzenden § 46 FGO, der seinem Wortlaut nach ebenfalls davon ausgeht, dass überhaupt ein außergerichtlicher Rechtsbehelf eingelegt wurde. Die Auslegung, dass § 44 Abs. 1 FGO die Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs voraussetzt, steht mit Sinn und Zweck der Vorschrift in Einklang. Zweck des § 44 Abs. 1 FGO ist es u.a., die Finanzgerichte zu entlasten. Ein Steuerpflichtiger soll deshalb gerichtlichen Rechtsschutz erst in Anspruch nehmen können, nachdem er die Überprüfung des angegriffenen Verwaltungsaktes in dem dafür vorgesehenen außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren herbeigeführt hat. Diesem Erfordernis wird er nur gerecht, wenn er einen außergerichtlichen Rechtsbehelf eingelegt und damit die Voraussetzungen für die Einleitung des Rechtsbehelfsverfahrens geschaffen hat.

42

Nachdem im vorliegenden Fall keine außergerichtlichen Rechtsbehelfe gegen die Gewerbesteuerermessbescheide für 2006 und 2007, jeweils vom 12.09.2017, eingelegt wurden - und diese somit zwischenzeitlich bestandskräftig geworden sind -, liegen mithin die Voraussetzungen für eine zulässige Klageerhebung insofern nicht vor.

43

Da das Finanzamt im Rahmen der Einspruchsentscheidung die vermeintlichen Einsprüche gegen die zwischenzeitlich bestandskräftig gewordenen Gewerbesteuerermessbescheide für 2006 und 2007, jeweils vom 12.09.2017, lediglich als unbegründet zurückgewiesen hat und diesbezüglich keine abweichenden Festsetzungen zu Lasten der Klägerin getroffen hat, fehlt es insofern für eine Klage auch am erforderlichen Rechtsschutzbedürfnis im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO.

44

Die Einspruchsentscheidung ist insofern auch nicht isoliert aufzuheben. Die Klägerin hat dies nicht beantragt und auch kein Rechtsschutzinteresse im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO dargelegt. Ein solches ist für die zwischenzeitlich aus dem Handelsregister gelöschte Klägerin auch nicht ersichtlich.

C.

45

Im Übrigen ist die Klage unbegründet.

46

Die für die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 aufgrund der Fahndungsprüfung angefallenen Gewerbesteuernachforderungen mindern in den Veranlagungszeiträumen 2006 und 2007 nicht das jeweils zu versteuernde Einkommen. Eine gewinnmindernde Gewerbesteuer-Rückstellung darf frühestens in dem Veranlagungszeitraum gebildet werden, in dem die Klägerin bei Bilanzaufstellung für diese Jahre konkret mit Gewerbesteuernachforderungen durch die Gemeinde rechnen musste. Dies war im Streitfall das Jahr 2013, da die Klägerin in diesem Jahr vom Tätigwerden der Steuerfahndungsstelle Kenntnis erlangte und mit deren Erkenntnissen konfrontiert wurde. Die von der Klägerin aufgeworfene Thematik einer Bilanzberichtigung stellt sich mithin nicht.

47

Im Streitfall ist eine Gewerbesteuer-Rückstellung für die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 erst bei drohender Tataufdeckung gewinnmindernd zu berücksichtigen.

48

In seinem Urteil vom 22.08.2012 X R 23/10 (BStBl II 2013, 76) hat der BFH klargestellt, dass eine Rückstellung für hinterzogene Mehrsteuern erst zu dem Bilanzstichtag gebildet werden kann, zu dem der Steuerpflichtige mit der Aufdeckung der Steuerhinterziehung rechnen musste. Für die Rückstellungsbildung reicht es nach Auffassung des BFH somit 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 bei Bilanzaufstellung 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.

49

Diese Rechtsprechung findet auf den Streitfall Anwendung, so dass die Bildung gewinnmindernder Gewerbesteuer-Rückstellungen für 2006 und 2007 erst für das Veranlagungsjahr 2013 in Betracht kommt, da die Klägerin bzw. deren damaligen Geschäftsführer erst in diesem Jahr mit den Erkenntnissen der Fahndungsprüfung konfrontiert wurden und diese konkret damit rechnen mussten, entsprechenden Gewerbesteuernachforderungen ausgesetzt zu sein.

50

Der erkennende Senat ist zur Überzeugung gelangt, dass die damaligen Geschäftsführer der Klägerin, die Gebrüder Z hinsichtlich der Streitjahre 2006 und 2007 den Straftatbestand der Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO zu Gunsten der Klägerin verwirklicht haben.

51

Gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begeht Steuerhinterziehung, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

52

Nach § 76 Abs. 1 FGO hat das Finanzgericht den entscheidungserheblichen Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen. Dies gilt insoweit, als Aufklärungsmaßnahmen durch den Inhalt der Akten, das Beteiligteinvorbringen oder sonstige Umstände veranlasst sind. Dabei steht die Art und Weise der Beweiserhebung und die Auswahl der Beweismittel grundsätzlich im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts.

53

Mit Urteil vom 23.04.2014 VII R 41/12 (BStBl II 2015, 117) hat der BFH entschieden, dass die dem Finanzgericht obliegende Sachaufklärungspflicht nicht dadurch verletzt wird, dass es sich die tatsächlichen Feststellungen, Beweismäßigkeiten und rechtliche Beurteilungen des Strafverfahrens zu eigen macht, wenn nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) diese Feststellungen zutreffend sind. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Tatsachen, auf die es ankommt, bereits im Strafverfahren rechtskräftig festgestellt worden sind, die Beteiligten die im Strafurteil getroffenen Feststellungen als zutreffend anerkennen bzw. keine substantiierten Einwendungen dagegen erheben und für das Gericht kein Grund besteht, gleichwohl eine weitere Aufklärung vorzunehmen.

54

In seinem Urteil hat das Amtsgericht die Gebrüder B und A Z der Steuerhinterziehung - u.a. die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 betreffend - für schuldig befunden. Das anschließende Berufungsverfahren vor dem Landgericht wurde jeweils auf den Rechtsfolgenausspruch beschränkt.

55

Der erkennende Senat schließt sich den Ausführungen des Amtsgerichts zum objektiven und subjektiven Straftatbestand der Steuerhinterziehung im Urteil vollumfänglich an. Das Amtsgericht hat sich in seinem Urteil eingehend mit der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung und dem diesbezüglich bestehenden Vorsatz der Brüder Z auseinandergesetzt.

56

Der erkennende Senat teilt die Auffassung des Amtsgerichts und kommt ebenfalls zur Überzeugung, dass die Gebrüder Z den Straftatbestand der Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO zu Gunsten der Klägerin verwirklicht haben.

57

Die Finanzverwaltung hat den Beweis erbracht, dass die Gebrüder Z mindestens in Höhe der in der Vereinbarung über eine tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren vom 24/31.07.2017 niedergelegten Beträge - betreffend die Streitjahre - Einnahmen der Klägerin gegenüber dem Finanzamt nicht erklärt haben und so die Steuern der Klägerin verkürzt haben. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung der gemeinschaftlich handelnden Gebrüder Z ist damit gegeben.

58

Auch der subjektive Tatbestand ist gegeben, da beide damaligen Geschäftsführer vorsätzlich handelten. Wer kommentarlos Aufzeichnungen über Kasseneinnahmen an sein Buchführungsbüro zur Fertigung einer Gewinnermittlung und von Steuererklärungen weitergibt, obgleich er von den Lücken und der Fehlerhaftigkeit der Aufzeichnungen Kenntnis hat, nimmt eine Steuerverkürzung zumindest billigend in Kauf und handelt mithin vorsätzlich.

59

Das Gericht schließt sich nach Würdigung der Gesamtumstände auch der Wertung des Amtsgerichts im Urteil an, dass die beiden Brüder gemeinsam handelten und beide die Tatherrschaft innehatten. Zudem folgt auch das Finanzgericht nicht den Einlassungen der beiden Brüder im Strafverfahren, wonach sie einem unvermeidbaren Verbotsirrtum im Sinne des § 17 StGB unterlägen wären bzw. kein Unrechtsbewusstsein gehabt hätten; auf die überzeugenden Ausführungen im Strafurteil wird insofern verwiesen.

60

Die Klägerin hat die Ausführungen im Strafurteil des Amtsgerichts nicht substantiiert bestritten. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung wurde gegenüber dem Finanzgericht sogar eingeräumt. Soweit die Klägerin die Auffassung vertritt, aus dem Vorliegen des objektiven Tatbestandes könne nicht auf einen Vorsatz der damaligen Geschäftsführer der Klägerin hinsichtlich einer Steuerhinterziehung geschlossen werden, folgt das Gericht dem nicht. Zahlreiche Indizien lassen den Schluss zu, dass die Gebrüder Z planmäßig unrichtige Angaben hinsichtlich des Umsatzes der Klägerin gemacht haben um damit die Steuerlast der Klägerin in rechtswidriger Weise zu mindern. Hierbei würdigt das Gericht, dass sie - wie beide Geschäftsführer auch wussten - zu niedrige Bareinnahmen an ihr Buchhaltungsbüro weitergemeldet haben und aufbewahrungspflichtige Unterlagen (z.B. Z-Bons) vernichtet haben.

61

Im Hinblick auf den BFH-Beschluss vom 16.12.2009 I R 43/08 (BStBl II 2012, 688) hat die Klage der Klägerin jedoch auch unabhängig vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung keinen Erfolg, da die Bildung einer gewinnmindernden Gewerbesteuer-Rückstellung für 2006 und 2007 im Streitfall auch bei strafrechtlich unbeachtlichem Handeln erst zu dem Zeitpunkt (hier: 2013) hätte gebildet werden dürfen, in dem die Klägerin mit einer Inanspruchnahme der entsprechenden Gewerbesteuer konkret hätte rechnen müssen.

62

In dem Beschluss vom 16.12.2009 (a.a.O. m.w.N.) hat der BFH folgende Argumentation vorgetragen:

63

Der Steuerpflichtige hat in seinen Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich insbesondere aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs „Vorschriften für alle Kaufleute“ der §§ 238 ff. HGB.

64

Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH entweder - erstens - das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen, dem Grunde nach aber bestehenden Verbindlichkeit oder - zweitens - die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer - ggf. zugleich auch ihrer Höhe nach noch ungewissen - Verbindlichkeit und ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Diese Voraussetzungen sind im Einzelfall auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen. Dieser muss darüber hinaus ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen.

65

Da die Klägerin bis zur Bilanzaufstellung für den Veranlagungszeitraum 2007 - unabhängig davon, ob sie bzw. die für sie handelnden Geschäftsführer eine Steuerhinterziehung begangen hat / haben - nicht mit einer Inanspruchnahme für die tatsächlich entstandene Gewerbesteuer für 2006 und 2007 rechnen musste, konnte sie zu diesem Zeitpunkt auch bei einem nicht vorsätzlichen Handeln keine Gewerbesteuerrückstellung bilden.

66

Das Finanzgericht folgt damit unter Verweis auf die überzeugende Anmerkung von Kulosa in HFR 2012, 1232 zum BFH-Urteil vom 22.08.2012 (a.a.O.) nicht dem BFH-Urteil vom 15.03.2012 III R 96/07 (BStBl II 2012, 719), in dem die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung angenommen wurden.

67

Soweit die Klägerin geltend macht, die vom Finanzamt vorgenommene steuerliche Behandlung der Gewerbesteuer-Rückstellungen für 2006 und 2007 führe zu einer verfassungswidrigen, ungleichmäßigen bzw. unverhältnismäßigen Besteuerung, indem sie gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Übermaßverbot verstoße, teilt der erkennende Senat diese Einwendungen nicht.

68

Mit Einführung des ab dem Veranlagungszeitraum 2008 wirksamen § 4 Abs. 5b EStG gilt die Gewerbesteuer nicht mehr als steuerliche Betriebsausgabe und mindert den steuerlichen Gewinn nicht mehr.

69

Allerdings traf der Gesetzgeber in § 52 Abs. 12 Satz 7 EStG - in der auch für 2013 anwendbaren Form - folgende Regelung:

„§ 4 Abs. 5b EStG [...] gilt erstmals für Gewerbesteuer, die für Erhebungszeiträume festgesetzt wird, die nach dem 31.12.2007 enden.“

70

Dies bedeutet, dass die für die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 geschuldete Gewerbesteuer sich auch dann gewinnmindernd auswirkt, wenn sie erst in späteren Jahren - hier: dem Jahr der Tatentdeckung 2013 - steuerlich zu berücksichtigen ist.

71

Von Gesetzes wegen wurde damit Vorsorge getroffen, dass die Gewerbesteuer für die Zeiträume vor 2008 steuermindernde Wirkung entfalten. Eine verfassungswidrige Benachteiligung wird durch die erst spätere Berücksichtigung des Gewerbesteueraufwands 2006 und 2007 somit nicht bewirkt.

72

Der Vortrag der Klägerin, eine Berücksichtigung der für 2006 und 2007 entstandenen Gewerbesteuer-Verbindlichkeiten sei auch in den Folgejahren nicht erfasst, betrifft die Streitjahre und damit die Klage nicht. Die Klägerin hat insbesondere nicht dargelegt, dass eine Berücksichtigung im Jahr 2013 unter jeglichen Gesichtspunkten unmöglich gewesen wäre; jedenfalls befand sich die Klägerin zu diesem Zeitpunkt noch

nicht einmal in Liquidation. Dass tatsächlich keine steuerliche Berücksichtigung der Gewerbesteuernachforderungen in 2013 erfolgte, sagt hierüber nichts aus.

73

Da die Klägerin mit ihrer Klage keinen Erfolg hat, hat sie die Kosten des Verfahrens zu tragen (§ 135 Abs. 1 FGO).