
Datum: 15.12.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 409/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:1215.10K409.10.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, in welchem Jahr Verbindlichkeiten für die Umsatzsteuer gewinnerhöhend aufzulösen sind.

2

Die Klägerin betreibt in der Rechtsform einer eingetragenen Genossenschaft eine Bank. Ihr Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Sie ermittelt den Gewinn durch Bestandsvergleich.

3

Der Beklagte veranlagte die Klägerin auf Grundlage der eingereichten Steuererklärungen zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2001, 2003 und 2004. Die Bescheide ergingen jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der jeweilige Jahresabschluss war innerhalb der gesetzlichen Frist im Folgejahr aufgestellt worden.

4

Im März 2006 begann das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung G bei der Klägerin mit einer Außenprüfung, die u.a. die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 betrifft.

5

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Klägerin Kontinuitätsprovisionen erhalten hat, die bisher nicht der Umsatzsteuer unterworfen wurden. Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass es sich hierbei um umsatzsteuerpflichtige Umsätze handele. Er erhöhte deshalb die Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004. Ertragsteuerlich erfasste er den Umsatzsteuernachzahlungsbetrag in dem jeweiligen Jahr als Aufwand. Insgesamt ergaben sich folgende Änderungen:

6

Jahr	Kontinuitätsprovision (brutto)	Umsatzsteuer	Gewinn
2001	189.140 €	+ 26.088,27 €	./ 26.088,27 €
2003	190.951 €	+ 26.338,06 €	./ 26.338,06 €
2004	237.910 €	+ 32.815,17 €	./ 32.815,17 €

Der Prüfer erstellte mit Zustimmung der Klägerin am 26. Januar 2007 einen Zwischenbericht, auf den Bezug genommen wird. 8

Der Beklagte änderte auf der Grundlage dieses Zwischenberichts die Bescheide über Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Streitjahre. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb in allen Änderungsbescheiden bestehen. 9

Die Klägerin legte gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide Einsprüche ein. Nachdem der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 19. April 2007 V R 31/05 entschieden hatte, dass Kontinuitätsprovisionen grundsätzlich umsatzsteuerfrei sind, half der Beklagte den Umsatzsteuereinsprüchen ab, indem er in erneuten Umsatzsteueränderungsbescheiden die Kontinuitätsprovisionen als steuerfrei behandelte. 10

Der Beklagte zog die ertragsteuerlichen Konsequenzen, indem er den Umsatzsteuerminderungsbetrag als gewinnerhöhenden Ertrag in dem jeweiligen Streitjahr erfasste. Am 2. Februar 2009 erließ er entsprechende Körperschaftsteueränderungsbescheide. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. 11

Gegen diese Körperschaftsteueränderungsbescheide legte die Klägerin fristgerecht Einsprüche ein, mit denen sie sich gegen die Erhöhung des körperschaftsteuerlichen Gewinns um den Umsatzsteuererstattungsbetrag wandte. Die Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidungen vom 15. Januar 2010 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus: 12

Gemäß Hinweis 4.9 Stichwort „Mehrsteuern“ Einkommensteuerhandbuch 2008 seien, wenn sich die Mehrsteuern bis zur Bestandskraft der Veranlagungen änderten, die Änderungen bei diesen Veranlagungen zu berücksichtigen. Dies ergebe sich aus dem BFH-Urteil vom 19. Dezember 1961 (BStBl III 1962, 64). Aus diesem Urteil ergebe sich, dass nach ständiger Rechtsprechung der Kaufmann eine nach Aufstellung der Bilanz erlangte Kenntnis von am Bilanzstichtag vorliegenden, eine andere Bilanzierung rechtfertigenden Tatsachen grundsätzlich nicht berücksichtigen dürfe. Von diesem Grundsatz hätten allerdings Verwaltung und Rechtsprechung für die aufgrund einer Betriebsprüfung nachgeforderten abzugsfähigen Mehrsteuern insofern eine Ausnahme gemacht, als sie dem Kaufmann ein Wahlrecht gegeben haben, die Mehrsteuern entweder dem Wirtschaftsjahr zu belasten, in dem der Kaufmann erstmals mit der Nachforderung rechnen können musste, oder sie in dem Wirtschaftsjahr zurückzustellen, in das sie wirtschaftlich gehören. Ab dem Veranlagungszeitraum 2003 bestehe steuerlich sogar die Verpflichtung, abzugsfähige Steuern grundsätzlich dem Jahr zu belasten, zu dem sie wirtschaftlich gehören. 13

Im vorliegenden Fall sei die Klägerin zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung zutreffend subjektiv davon ausgegangen, dass für die Kontinuitätsprovisionen keine Umsatzsteuerpflicht bestehe. Die Frage der Umsatzsteuerpflicht sei erst im Rahmen der am 02.03.2006 begonnenen 14

Betriebsprüfung aufgeworfen worden. Da die jeweilige Bilanz nach dem Maßstab des Erkenntnisstandes zum Zeitpunkt ihrer Erstellung subjektiv den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprochen habe, habe die Bilanz grundsätzlich nicht mehr geändert (berichtigt) werden können. Ausschließlich aufgrund der Ausnahmeregelung in dem Hinweis 20 Stichwort „Rückstellung für künftige Steuernachforderungen“ habe er, der Beklagte, die ertragsteuerlichen Konsequenzen bereits im jeweiligen Jahr gezogen und den Gewinn um die festgesetzte Umsatzsteuernachzahlung gemindert. Der Bundesfinanzhof habe aber gerade für diesen Fall klargestellt, dass Änderungen der festgesetzten Mehrsteuern ebenfalls in dem Jahr ertragsteuerlich zu erfassen seien, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Mit der Klage trägt die Klägerin vor:

15

Bei dem Anspruch auf Erstattung der zu viel gezahlten Umsatzsteuer handele es sich um eine zum jeweiligen Bilanzstichtag bestrittene Forderung, die nicht bilanziert werden dürfe. Ein Ausweis der Forderung komme vielmehr erst in der Schussbilanz des ersten nach dem Jahr der Gerichtsentscheidung (19. April 2007) endenden Wirtschaftsjahrs in Betracht, frühestens also zum 31.12.2007. Diese Auffassung vertrete die Finanzverwaltung auch in dem vergleichbaren Sachverhalt der Umsatzsteuerfreiheit für Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten (vgl. Tz. 1 des BMF-Schreibens vom 5. Juli 2006).

16

Die vom Beklagten in der Betriebsprüfung für die Jahre 2001 bis 2004 gebildete Verbindlichkeit für Umsatzsteuer sei zutreffend gewesen. Zur Zeit der Betriebsprüfung sei das Verfahren wegen der Kontinuitätsprovision bereits beim Bundesfinanzhof anhängig gewesen. Nach den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung sei daher dem Vorsichtsprinzip folgend die Rückstellung für eine mögliche Umsatzsteuernachzahlung zu bilden. Die unter Mitwirkung des Beklagten erstellte Steuerbilanz sei daher subjektiv richtig gewesen. Die Rückstellung sei erst nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 19. April 2007 wieder aufzulösen.

17

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Kontinuitätsprovisionen sei zwischen den Genossenschaftsbanken und der Finanzverwaltung kontrovers diskutiert worden. So ergebe sich aus einer Verfügung der OFD Frankfurt vom 8.4.2003, dass eine Primärbank ein Musterverfahren angestrengt habe, um die umsatzsteuerliche Frage klären zu lassen. Bereits im Jahr 2000 sei diese Frage an das Bundesfinanzministerium herangetragen worden. Die zuständige OFD habe mit Schreiben vom 25.4.2001 und 22.2.2002 verlauten lassen, dass nach ihrer Auffassung in der Provision Umsatzsteuer enthalten sei.

18

Die Klägerin beantragt,

19

die Körperschaftsteueränderungsbescheide 2001 und 2003, jeweils vom 2.2.2009, aufzuheben und für 2004 den Änderungsbescheid vom 15.12.2011 mit der Maßgabe zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen um 32.817,17 € gemindert wird.

20

Der Beklagte beantragt,

21

die Klage abzuweisen;

22

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

23

Der Beklagte hat am 15.12.2011 aus anderen Gründen für 2004 einen Änderungsbescheid erlassen, der zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist.

24

<u>Entscheidungsgründe</u>	25
Die Klage ist unbegründet.	26
Die angefochtenen Änderungsbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin deshalb nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-.	27
Der Beklagte hat zu Recht die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen im jeweiligen Streitjahr körperschaftsteuererhöhend berücksichtigt.	28
1. Die erstmaligen Jahresabschlüsse der Klägerin waren objektiv und subjektiv richtig, so dass ihre Berichtigung bzw. Änderung ausschied.	290
a. Der jeweilige Jahresabschluss war objektiv richtig, da sich aus der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 19. April 2007 V R 31/05 ergibt, dass die Kontinuitätsprovisionen nicht der Umsatzsteuer unterliegen.	332
b. Die jeweiligen Jahresabschlüsse waren auch subjektiv richtig.	334
Dies gilt unabhängig davon, wie der Große Senat auf die Vorlage des 1. BFH-Senats vom 07. April 2010 I R 77/08 den subjektiven Fehlerbegriff auslegen wird. Folgt er der Auffassung des 1. BFH-Senats, handelt es sich gar nicht um eine Frage der subjektiven Richtigkeit, so dass allein auf die objektive Richtigkeit abzustellen ist.	35
Sollte der Große Senat an der bisherigen Rechtsprechung zum subjektiven Fehlerbegriff festhalten, wären die Bilanzen subjektiv richtig gewesen. Nach dem vom Bundesfinanzhof entwickelten subjektiven Fehlerbegriff ist ein Bilanzansatz nicht schon allein dann fehlerhaft, wenn er objektiv gegen ein handels- oder steuerrechtliches Bilanzierungsprinzip verstößt. Erforderlich ist zudem, dass der Steuerpflichtige diesen Verstoß nach den im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die zum Bilanzstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung erkennen konnte (vgl. Bundesfinanzhof - BFH-Urteile vom 15. April 2006 I R 46/04, Bundessteuerblatt - BStBl II 2006, 688 und vom 15. Juni 2007 I R 47/06, BStBl II 2007, 818). Ist eine Bilanzierungsfrage in Literatur und Rechtsprechung umstritten, wird ein Bilanzansatz nicht dadurch fehlerhaft, dass sich der Kaufmann für eine Lösung entscheidet. So verhält es sich im Streitfall. Die Frage, ob die Kontinuitätsprovisionen der Umsatzsteuer unterliegen und, da die Klägerin Umsatzsteuer nicht in Rechnung gestellt hatte, sie deswegen mit einer Inanspruchnahme durch das Finanzamt rechnen musste, war zu den jeweiligen Bilanzaufstellungszeitpunkten zwischen Finanzverwaltung und den Banken streitig. Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 16. Februar 2005 5 K 2030/03 entschieden, dass diese Provision steuerfrei sei. Subjektiv durfte die Klägerin deshalb zu den jeweiligen Bilanzaufstellungszeitpunkten davon ausgehen, dass eine Umsatzsteuerpflicht nicht bestand und sie mit einer Inanspruchnahme nicht ernsthaft rechnen musste.	36
2. Die erstmaligen Körperschaftsteueränderungsbescheide für 2001, 2003 und 2004 vom 21. Februar 2007, in denen der Beklagte die Körperschaftsteuer um die Umsatzsteuer gemindert hat, waren deshalb fehlerhaft. Dadurch, dass der Beklagte diese	338

Änderungsbescheide mit den nunmehr angefochtenen Änderungsbescheiden wieder aufhob, stellte er nur den ursprünglichen, rechtmäßigen Zustand wieder her.

- 3. Die Klägerin kann nicht gemäß § 4 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes-EStG - die Rückgängigmachung der Gewinnminderung (es handelt sich in Bezug auf die erstmaligen Körperschaftsteuerbescheide nicht um eine Gewinnerhöhung) durch Bildung einer Rückstellung unterlaufen. Der Beklagte hat nämlich in diesen Änderungsbescheiden vom 02. Februar 2009 nicht eine fehlerhafte Bilanz berichtigt, sondern nur die fehlerhafte Korrektur einer ordnungsgemäßen Bilanz rückgängig gemacht.

390

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

41

Der Senat sieht keine Veranlassung, die Revision zuzulassen, da er sich auf dem Boden der ständigen Rechtsprechung bewegt.

42