

Niedersächsisches FG
22.10.2008
2 K 5/06

Zur Abgeltungswirkung einer Strafbefreiungserklärung - Der Nachweis einer Durchführungsabsicht im Hinblick auf eine Investition ist nicht Voraussetzung für die Bildung einer Ansparrücklage nach § 7g EStG

- 1. Die Bildung einer Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige nachweist oder glaubhaft macht, dass er die Investition tatsächlich durchzuführen beabsichtigt.**
- 2. Wird mit einer Strafbefreiungserklärung nach StraBEG behauptet, eine Investitionsabsicht zu einer gebildeten Ansparrücklage nach § 7g EStG, zu welcher die objektiven Voraussetzungen bereits geprüft worden sind, habe nicht bestanden, so führt dies nicht dazu, dass die gebildete Rücklage aufgelöst wird, ohne dass es zur Hinzurechnung eines Gewinnzuschlags kommt.**
- 3. Liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Ansparrücklage unter objektiven Gesichtspunkten vor, so bedingt die Bildung der Rücklage keine Steuerverkürzung.**
- 4. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG muss der Steuerpflichtige sowohl die einzelnen Geschäftsvorfälle festhalten als auch die betriebliche Veranlassung für geltend gemachte Betriebsausgaben belegen oder ggf. in anderer Form nachweisen. Außerdem muss er bestimmte Formerfordernisse erfüllen, wenn er besondere Vergünstigungen in Anspruch nehmen will. Deshalb ist auch bei dem Betriebsausgabenabzug nach § 7g Abs. 6 EStG eine Willensbekundung notwendig, dass eine solche Ansparrücklage für ein konkretes Wirtschaftsgut gebildet werden soll. Die investitionsbezogenen Angaben müssen buchmäßig verfolgt werden können, auch wenn § 7g Abs. 6 EStG nicht die Aufnahme der erst anzuschaffenden oder herzustellenden Wirtschaftsgüter in laufend zu führende Verzeichnisse voraussetzt.**

StraBEG § 1 Abs 1 S 1 Nr 1
EStG 2002 § 7g Abs 4 S 2
EStG 2002§ 7g Abs 5
EStG 2002§ 7g Abs 6
EStG 2002§ 4 Abs 3

Revision - BFH-Az.: Revision ist noch nicht eingelegt

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob eine zum 31.12.2001 gebildete Rücklage trotz einer für den Veranlagungszeitraum 2001 im Jahre 2004 abgegebenen "strafbefreienden Erklärung" zum 31.12.2003 aufzulösen war.

Der Kläger war im Bereich der Telekommunikation selbständig als Berater tätig und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG. Er bildete zum 31.12.2001 eine Ansparrücklage in Höhe von 40.000 DM. Er erläuterte die Rücklage in der beim Finanzamt eingereichten Gewinnermittlung zunächst nicht.

Die Feststellungserklärung für 2001 reichte der Kläger Ende März 2003 beim Finanzamt ein. Auf Nachfrage des Finanzamts vom Juni 2003 erklärte der Kläger durch Schreiben vom 24.06.2003 sowie 22.07.2003, für welche Wirtschaftsgüter er die Ansparrücklage gebildet habe, nämlich

für ein Computersystem, LAN-Netzwerke, Büromöbel, Nachrichtentechnik sowie einen Beamer. Er gab dabei wirtschaftsgutbezogen die (jeweilige) Höhe der voraussichtlichen Anschaffungskosten an.

Im Dezember 2004 gab der Kläger eine "strafbefreiende Erklärung" nach dem (sog.) Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG) beim Wohnsitzfinanzamt ab, in der er als "Summe der auf Grund unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben zu Unrecht nicht besteuert Einnahmen i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG der Jahre 1993 bis 2002" einen Betrag von 20.451 € angab. Er bezifferte die nachzuentrichtende Steuer mit 5.112,75 € (25%) und gab als Lebenssachverhalt die "in Anspruch genommene Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG 40.000 DM" an. Das Finanzamt löste die Ansparabschreibung gewinnerhöhend zum 31.12.2003 auf und rechnete - ebenfalls gewinnerhöhend - einen Gewinnzuschlag von 12% hinzu. Es vertrat die Auffassung, der Kläger habe die Ansparrücklage für den Veranlagungszeitraum 2001 rechtmäßig in Anspruch genommen. Eine Berücksichtigung der strafbefreienden Erklärung komme daher nicht mit der Folge in Betracht, dass die Ansparabschreibung zum 31.12.2003 nicht gewinnerhöhend aufzulösen sei.

Der Kläger beantragt,

der Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 20.01.2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.12.2005 aufzuheben und den Gewinn aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2003 mit 61.063 € festzustellen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen

und ist weiterhin der Auffassung, die Voraussetzungen für eine Auflösung der Ansparrücklage zum 31.12. des Streitjahres seien erfüllt. Der Kläger habe die Ansparabschreibung rechtmäßig gebildet. Er habe die beabsichtigten Investitionen durch das Schreiben vom 22.07.2003 glaubhaft gemacht und die Ansparabschreibung in der Buchführung ordnungsgemäß im Rahmen einer Sammelbuchung als Betriebsausgabe vom Gewinn abgezogen. Das Bestehen einer Investitionsabsicht sei entgegen der Auffassung des Klägers nicht positiv festzustellen.

Zu den weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Schriftsätze der Beteiligten sowie die Steuerakten verwiesen. Die Beteiligten haben einer Entscheidung unter Verzicht auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zugestimmt.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Das Finanzamt hat die Ansparabschreibung zu Recht im Streitjahr aufgelöst und einen Gewinnzuschlag von 12% (2 x 6 %) hinzugerechnet.

1. Gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG ist eine Rücklage zum Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres aufzulösen, soweit sie zu diesem Zeitpunkt noch vorhanden ist. Gemäß § 7g Abs. 5 EStG ist für jedes Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, ein Gewinnzuschlag in Höhe von 6% des aufgelösten Rücklagenbetrages vorzunehmen, soweit die Auflösung der Rücklage nicht auf § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG beruht. Diese Voraussetzungen lagen zum 31.12. des Streitjahres vor. Gemäß § 7g Abs. 6 EStG ist § 7g Abs. 3 bis 5 EStG mit Ausnahme von Abs. 3 Nr. 1 EStG im Falle der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, dass die Bildung der Rücklage als Betriebsausgabe (Abzug) und ihre Auflösung als Betriebseinnahme (Zuschlag) zu behandeln ist. Die gemäß § 7g Abs. 1 und Abs. 2 i.V.m. Abs. 6 EStG gebildete Rücklage war spätestens zum 31.12.2003 aufzulösen. Da der Kläger keine Anschaffung oder Herstellung vorgenommen hat, beruhte die Auflösung nicht auf § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG, so dass nach § 7g Abs. 5 EStG ein Gewinnzuschlag außerhalb der Gewinnermittlung hinzuzurechnen war.

2. Die Vorschriften des Strafbefreiungsgesetzes (StraBEG) vom 23.12.2003 (BStBl I 2004 Seite 22) stehen einer Gewinnerhöhung zum 31.12. des Streitjahres nicht entgegen; die durch die Gewinnerhöhung eintretende Steuererhöhung ist nicht gem. § 8 StraBG erloschen. Entgegen § 1 StraBEG hat der Kläger nämlich keine Steuern "verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt". Wurde Einkommen- oder Körperschaftsteuer verkürzt, gelten nach § 1 Abs. 2 StBefrG als Einnahmen im Sinne des § 1 Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG zwar u.a. alle Ausgaben, soweit sie auf Grund unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben zu Unrecht bei der Festsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer der Veranlagungszeiträume 1993 bis 2002 berücksichtigt wurden. Ausgaben im Sinne dieser Vorschrift sind Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen. Unter § 1 Abs. 2 Nr. 2 StraBEG fallen auch zu Unrecht vorgenommene (Teilwert-)Abschreibungen und Absetzungen. Ausgaben in diesem Sinne sind auch Betriebsvermögensminderungen, z. B. durch überhöhten Ansatz von Bilanzposten auf der Passiv-Seite.

Eine "Verkürzung" in diesem genannten Sinne liegt hier indes nicht vor, so dass der Kläger nicht nach § 2 StraBEG zur Abgabe einer strafbefreienden Erklärung berechtigt war. Die Voraussetzungen nach § 7g EStG zur Bildung einer Ansparrücklage waren zum 31.12.2001 nämlich erfüllt.

a) Entgegen der Auffassung des Klägers ist das Vorliegen einer Investitionsabsicht als Voraussetzung für die Bildung einer Ansparrücklage grundsätzlich nicht zu prüfen (BFH-Urteil vom 12.12.2001, XI R 13/00 und BFH v. 06.09.2006, XI R 28/05, BStBl. II 2007, 860 zur wiederholten Rücklagenbildung; Kratzsch in Frotscher, Komm. zum EStG, § 7g Rz. 41, 47ff.). Der nachträgliche Vortrag, der Kläger habe niemals eine derartige Absicht gehabt, kann somit nicht dazu führen, eine Steuerverkürzung im oben genannten Sinne zu begründen, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 7g EStG a.F. - wie im Streitfall - vorliegen. Die Bildung einer Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige nachweist oder glaubhaft macht, dass er die Investition tatsächlich durchzuführen beabsichtigt. Im Anschluss an diesen Grundsatz hat der X. Senat des BFH durch Urteil vom 19. September 2002, X R 51/00 (BFH/NV 2003, 250) entschieden, dass die nach § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG erforderliche "voraussichtliche" Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts eine hinreichende Konkretisierung der geplanten Investition voraussetzt. Denn die "voraussichtliche" Investition muss bereits bei der Bildung der Rücklage so konkret und genau bezeichnet werden, dass im Jahr der Investition festgestellt werden kann, ob die vorgenommene Investition tatsächlich der "voraussichtlichen" Investition entspricht, für deren Finanzierung der Steuerpflichtige die Ansparrücklage gebildet hatte (BFH Beschluss vom 25. September 2002, IV B 55/02, BFH/NV 2003, 159). Das erfordert bereits zu diesem Zeitpunkt insbesondere konkrete Angaben zur Funktion des noch nicht vorhandenen Wirtschaftsguts (s. auch Urteile vom 25. April 2002, IV R 30/00, BFHE 199, 170, BFH/NV 2002, 1097, unter 3.b). Diese Angaben sind z.B. auch notwendig, wenn die geplante Investition unterbleibt und der Gewinnzuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG exakt errechnet werden muss (BFH-Beschluss in BFH/NV 2003, 159).

Aufgrund der Schreiben des Klägers an das Finanzamt vom 24.06.2003 und - insbesondere - vom 22.07.2003 konnte und musste das Finanzamt davon ausgehen, dass die genannten Voraussetzungen für die in den Schreiben genannten voraussichtlichen Anschaffungen erfüllt waren. Der Gesetzgeber hat das Risiko eines möglichen Mitnahmeeffekts, der eine Verschiebung des Besteuerungszeitpunktes bewirkt, in Kauf genommen und u.a. für diesen Fall die Hinzurechnung eines Gewinnzuschlages angeordnet (vgl. auch Bundestagsdrucksache 12/4487, Seite 64, 69). Ließe man demgegenüber zu, dass nachträglich - nach Prüfung der objektiven Voraussetzungen des § 7g EStG a.F. - anlässlich einer Strafbefreiungserklärung behauptet werden könnte, eine Investitionsabsicht habe (doch) nicht bestanden, wäre es nahezu für jeden Steuerpflichtigen, der eine Ansparrücklage zuvor gebildet hat, möglich gewesen, die Privilegien des Strafbefreiungsgesetzes in Anspruch zu nehmen. Diese mögliche Folge entspricht weder der Intention des Gesetzgebers im Hinblick auf die Ansparrücklage (s.o.) noch wurde eine solche Folge bei Entstehung des Strafbefreiungsgesetzes beabsichtigt.

Überdies widerspräche es Sinn und Zweck des § 7g EStG (a.F.) und des Strafbefreiungsgesetzes, im vorliegenden Fall eine strafbefreiende Wirkung anzunehmen. Denn der Gesetzgeber wollte mit der Ansparrabschreibung und der dadurch möglichen Vorverlagerung der späteren Abschreibungsmöglichkeit die Investitions- und Innovationskraft mittelständischer Unternehmen stärken (BT-Drucks 10/336, 13, 25/26; BTDrucks 11/257, 8f.; BTDrucks 12/4487, 33). Deshalb muss die Bezeichnung der "voraussichtlichen" Investition lediglich z.B. eine (noch) durchführbare, objektiv mögliche Investition enthalten (BFH-Urteile in BStBI II 2002, 385, und in BFH/NV 2003, 250). Soweit durch nachvollziehbare Angaben beim Finanzamt innerhalb der Investitionsfrist erläutert wurde, für welche Wirtschaftsgüter mit welchen voraussichtlichen Anschaffungskosten eine Ansparrabschreibung gebildet wurde, ist von der Erfüllung der Voraussetzungen des § 7g EStG a.F. auszugehen. Unter diesen Voraussetzungen ist es nicht geboten, dem Steuerpflichtigen eine "goldene Brücke" der Strafbefreiung (vgl. BT-Drs. 15/1521) zu ebnen.

Auch bestand zwischen der Bildung der Ansparrücklage und der eigentlichen Investition ein Finanzierungszusammenhang (vgl. BFH-Urteil vom 14. August 2001, XI R 18/01, BFHE 198, 415, BFH/NV 2002, 181 und zuletzt BFH-Urteil v. 29.04.2008, VIII R 62/06, DB 2008, 1833-1834), so dass das Fehlen dieser Voraussetzung nicht zur Annahme einer Steuerverkürzung führen kann. Zum Zeitpunkt der Geltendmachung der Ansparrücklage war die Investitionsfrist noch nicht abgelaufen. Auch waren die Investitionen zum Zeitpunkt der Geltendmachung noch objektiv möglich und durchführbar.

b) Eine "Verkürzung" im Sinne des StraBEG liegt auch nicht hinsichtlich etwaiger formeller Mängel der Gewinnermittlung vor. § 7g Abs. 6 EStG setzt durch die Bezugnahme auf § 7g Abs. 3 Nr. 3 EStG tatbestandsmäßig allerdings voraus, dass Bildung und Auflösung der Ansparrücklage wie in der Buchführung verfolgt werden können. Obwohl der Steuerpflichtige bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nicht verpflichtet ist, Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen (vgl. BFH-Urteil vom 15. April 1999, IV R 68/98, BStBI II 1999, 481), muss er sowohl die einzelnen Geschäftsvorfälle festhalten als auch die betriebliche Veranlassung für geltend gemachte Betriebsausgaben belegen oder ggf. in anderer Form nachweisen (Schmidt/Heinicke, Komm. zum EStG, 27. Aufl., § 4 Rz. 374f.). Außerdem muss(te) er --wie § 6 Abs. 2 EStG und § 22 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) zeigt-- bestimmte Formerfordernisse erfüllen, wenn er besondere Vergünstigungen in Anspruch nehmen will. Deshalb ist auch bei dem Betriebsausgabenabzug nach § 7g Abs. 6 EStG eine Willensbekundung notwendig, dass eine solche Ansparrücklage für ein konkretes Wirtschaftsgut gebildet werden soll. Die investitionsbezogenen Angaben müssen buchmäßig verfolgt werden können (B. Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 7g EStG Anm. 112 und 127; Keller in Korn, Einkommensteuergesetz, § 7g Rz. 60), auch wenn § 7g Abs. 6 EStG --anders als die Übertragung stiller Reserven auf neu angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter nach § 6c EStG-- nicht die Aufnahme der erst anzuschaffenden oder herzustellenden Wirtschaftsgüter in laufend zu führende Verzeichnisse voraussetzt (vgl. § 6c Abs. 2 EStG; Lambrecht in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Kommentar zum EStG, § 7g Rdnr. G 6).

aa) Eine derartige Willensbekundung hat der Kläger im Streitfall spätestens durch Schreiben vom 22.07.2003, - also noch innerhalb der 2-jährigen Investitionsfrist - abgegeben (vgl. auch BFH-Urteil v. 06.03.2003, IV R 23/01). Demnach hat er die buchmäßigen Erfordernisse erfüllt, die - wie der Kläger verkennt - bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gegenüber der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG gerade weniger streng sind. Bei der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung müssen die Angaben zur Investition nicht insgesamt Bestandteil der Gewinnermittlung im engen Sinne sein.

bb) Nicht erforderlich ist nämlich, dass sich im Falle einer Rücklagenbildung für mehrere Investitionsvorhaben aus der beim FA eingereichten Gewinn- und Verlustrechnung und etwaigen weiteren Unterlagen unmittelbar ergibt, zu welchen Teilbeträgen sich ein Ausgabensammelposten "Ansparrücklage" auf die einzelnen benannten Investitionsgüter verteilt, solange gewährleistet ist, dass im Investitionsjahr festgestellt werden kann, ob eine vorgenommene Investition mit der-

jenigen korrespondiert, für deren Finanzierung die Ansparrücklage gebildet wurde (BFH Urteil v.13.12.2005, XI R 52/04; BFH-Beschluss vom 16. Juni 2004, X B 172/03, BFH/NV 2004, 1528). Hierzu genügt es, wenn die notwendigen Angaben zur Funktion des Wirtschaftsguts und zu den voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (BFH-Beschluss vom 24. Mai 2005, X B 137/04, BFH/NV 2005, 1563) --und im Falle eines Gesamtpostens die entsprechenden Aufschlüsselungen-- in einer zeitnah erstellten Aufzeichnung festgehalten werden, die in den steuerlichen Unterlagen des Steuerpflichtigen aufbewahrt wird und die der Steuerbehörde auf Verlangen jederzeit zur Verfügung gestellt werden kann.

Diese genannten Voraussetzungen sind hier erfüllt. Der Kläger hat in seinen Schreiben vom 24.06.2003 und 22.07.2003 - also innerhalb der Investitionsfrist - unzweideutig klargestellt, auf welche Wirtschaftsgüter sich die Ansparrücklage bezieht und dabei auch die voraussichtlichen Anschaffungskosten angegeben (vgl. zu weiteren Einzelheiten EStA 2001, Bl. 1ff.); die Angabe des voraussichtlichen Investitionsjahres war nicht erforderlich. Es muss den o.g. Anforderungen genügen, wenn die insoweit erforderlichen Unterlagen nach Ablauf des Jahres der Bildung der Ansparrücklage, aber innerhalb der Investitionsfrist, vorgelegt werden. Setzte man nämlich voraus, dass bereits nachweislich schon im Jahr der Bildung der Ansparrücklage entsprechende Aufzeichnungen erstellt worden sind, hinge die strafbefreiende Wirkung davon ab, ob der Steuerpflichtige von ihm erstellte Aufzeichnung im Rechtsbehelfsverfahren tatsächlich vorlegt, obwohl es grundsätzlich für ausreichend angesehen wird, dass eine derartige Vorlage nach Ablauf des Jahres der Bildung der Ansparrücklage erfolgt.

Überdies ging auch das Finanzamt davon aus, dass die im Juni bzw. Juli 2003 eingereichten Erklärungen den Anforderungen an eine "zeitnah erstellte Aufzeichnung" genügen. Der Kläger hat - über seinen Berater - dem Finanzamt gegenüber die Angaben gemacht, die typischer Weise anlässlich einer Gewinnermittlung durch Überschussrechnung bei Inanspruchnahme einer Ansparrücklage dem Finanzamt gegenüber offenbart werden und die die Finanzverwaltung grundsätzlich für die Inanspruchnahme einer Ansparrücklage ausreichen lässt. Dementsprechend wurde der Finanzbehörde durch die spätere strafbefreiende Erklärung insoweit kein "neuer" Sachverhalt - den das StraBEG grundsätzlich voraussetzt - erklärt (vgl. auch § 7 Nr. 1b StraBEG und Streck, Beraterkommentar zur Steueramnestie, § 7 Rz. 18).

cc) Diesem Ergebnis steht nicht entgegen, dass im Zweifel zugunsten des Erklärenden von einer Steuerverkürzung im Sinne des § 370 AO auszugehen sein soll. Der Grundsatz "in dubio pro reo" soll hier so verstanden werden, dass - zugunsten des Erklärenden - im Zweifel eine Steuerverkürzung angenommen werden muss (so auch Stahl, KÖSDI 2004 S. 14112). Die Beweislast dafür, dass keine Steuerverkürzung vorgelegen hat, trifft zwar das Finanzamt (Kamps/Wulf, FR 2004 S. 121; Baum, NWB 2004, S. 2142ff.). Vorliegend ist eine Entscheidung nach Beweislastgrundsätzen indes nicht geboten, da aufgrund der festgestellten Umstände unzweifelhaft ist, dass eine Steuerverkürzung nicht vorgelegen hat, die Voraussetzungen für die Bildung einer Ansparrücklage vielmehr bereits unter objektiven Gesichtspunkten erfüllt waren.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 FGO. Die Revision wurde gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, da bislang nicht geklärt ist, ob und unter welchen Voraussetzungen eine strafbefreiende Erklärung aufgrund der vermeintlich unzulässigen Inanspruchnahme einer Ansparrücklage wirksam ist.