Urteil vom 17. Juni 2010, III R 43/06

Bildung einer Ansparabschreibung zur Kompensation eines Betriebsprüfungsmehrergebnisses - Fehlender Finanzierungszusammenhang - Fehlerhaftigkeit einer Bilanz trotz unverändert bleibendem Eigenkapitalsaldo - Zeitpunkt einer Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung

BFH III. Senat

EStG § 4 Abs 2, EStG § 7g Abs 3, EStG § 4 Abs 5

vorgehend FG Münster, 26. Januar 2005, Az: 12 K 4155/03 E, G

Leitsätze

1. Eine Rücklage für die künftige Anschaffung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens (Ansparabschreibung) konnte auch nachträglich im Wege der Bilanzänderung zur Kompensation eines Betriebsprüfungsmehrergebnisses gebildet werden .

2. Die Rücklage setzt materiell einen Finanzierungszusammenhang zwischen der Investition und der Rücklagebildung voraus. An diesem Finanzierungszusammenhang fehlt es, wenn die Rücklage mehr als zwei Jahre nach der Investition gebildet wird; dieser Zeitabstand ist taggenau zu berechnen .

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger betrieb im Streitjahr 1999 Taxis und Mietwagen. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).

2 In den im Februar 2001 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingegangenen Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen für das Streitjahr 1999 erklärte der Kläger einen Gewinn von 46.847 DM. Die beigefügte Bilanz zum 31. Dezember 1999 enthielt eine Rücklage gemäß § 7g EStG für die zukünftige Anschaffung eines Mercedes E 200 CDI in Höhe von 23.000 DM. Das FA setzte die Einkommensteuer für 1999 erklärungsgemäß auf 0 DM und den Gewerbesteuermessbetrag des Klägers auf 2 DM fest. Beide Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--).

3 Im Oktober 2001 begann das FA beim Kläger mit einer Betriebsprüfung. Nach dem Betriebsprüfungsbericht vom 14. Februar 2002 war der Gewinn aus Gewerbebetrieb aus unstreitigen Gründen zu erhöhen. Die Gewinnänderungen beruhten auf der Nichtberücksichtigung des Abzugsverbotes für Geldbußen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG), der Schätzung eines höheren Anteils der privaten PKW-Nutzung und Hinzuschätzungen wegen verschiedener Mängel in der Buchführung. Die Prüfer nahmen an, der Kläger habe diese Mehrgewinne entnommen. Außerdem stellten sie die sich daraus ergebenden Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerverbindlichkeiten von 9.050,25 DM und 5.110 DM gewinnmindernd in die Prüferbilanz zum 31. Dezember 1999 ein. Mit nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheiden setzte das FA die Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 1999 unter Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen fest und hob die Nachprüfungsvorbehalte auf.

4 Während des gegen diese Änderungsbescheide gerichteten Einspruchsverfahrens beantragte der Kläger am 2. Mai 2002, in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 die Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG für die zukünftige Anschaffung eines Mercedes 200 CDI um 750 DM auf 23.750 DM zu erhöhen und außerdem eine weitere Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG in Höhe von 23.850 DM für die zukünftige Anschaffung eines Mercedes E 200 zu bilden. Ausweislich des beigefügten Investitionsplans sollten die Fahrzeuge am 9. Oktober 2000 und am 25. Oktober 2001 angeschafft werden. Tatsächlich waren beide Fahrzeuge bei Antragstellung bereits angeschafft, und zwar ein Mercedes für 47.512 DM am 9. Oktober 2000 und ein weiterer für 47.762 DM am 14. September 2001.

5 Die Kopien dementsprechend geänderter Bilanzen für die Jahre 1999 bis 2001 legte der Kläger erstmals im Dezember 2003 während des finanzgerichtlichen Verfahrens vor.

6 Die Einsprüche blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es entschied mit Urteil vom 27. Januar 2005 12 K 4155/03 E, G (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2006, 1654), die Betriebsprüfung habe nicht zu einer Bilanzberichtigung geführt. Daher könne die vom Steuerpflichtigen nach Einreichung seiner Bilanz beim FA beantragte Erhöhung einer Ansparrücklage nicht berücksichtigt werden.

7 Die Revision begründeten die Kläger zunächst damit, dass das FG das Vorliegen einer Bilanzberichtigung zu Unrecht abgelehnt habe. Der Antrag auf Zuführung zu den Rücklagen sei bereits am 5./19. November 2001 gestellt worden, zu diesem Zeitpunkt sei der zweijährige Investitionszeitraum noch nicht abgelaufen gewesen.

8 Nach Veröffentlichung des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 31. Mai 2007 IV R 54/05 (BFHE 218, 188, BStBl II 2008, 665), wonach eine Bilanzberichtigung auch dann vorliegt, wenn sich eine Gewinnänderung aus der Nicht- oder der fehlerhaften Verbuchung von Entnahmen und Einlagen ergibt, sah sich das FA an einer Abhilfe gehindert, weil es an dem von § 7g Abs. 3 EStG vorausgesetzten Finanzierungszusammenhang zwischen Rücklagenbildung und Investition fehle. Dazu verwies es auf das BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 62/06 (BFHE 221, 211, BStBl II 2008, 747).

9 Die Kläger tragen daher zur Begründung der Revision weiter vor, dass der Finanzierungszusammenhang zwischen der Rücklagenbildung und der Anschaffung des Wirtschaftsguts nach dem BFH-Urteil vom 14. August 2001 XI R 18/01 (BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181) erst dann nicht mehr gewahrt sei, wenn dazwischen mehr als zwei Jahre lägen. Da die Einkommensteuer nach Veranlagungszeiträumen festgesetzt werde, könne die Rücklage noch bis zum Ende des zweiten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr der Investition folge, geltend gemacht werden; diese Frist sei aber im Falle des BFH-Urteils in BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181 bereits verstrichen gewesen. Dass es auf volle Kalenderjahre bzw. auf volle abweichende Wirtschaftsjahre ankomme, ergebe sich auch daraus, dass eine Ansparrücklage nicht unterjährig aufgelöst werden könne. Sie --die Kläger-- hätten die Rücklage in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des BFH-Urteils in BFHE 218, 188, BStBl II 2008, 665 bereits im November 2001 während der Außenprüfung geltend gemacht. Auch nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 23. März 2001 IV A 6 -S 2141- 5/01 (BStBl I 2001, 244) sei der erforderliche zeitliche Zusammenhang im Falle eines Rechtsbehelfsverfahrens als gewahrt anzusehen, wenn die Bilanzänderung erst im Laufe des außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens begehrt werde.

10 Die Kläger beantragen, das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidungen aufzuheben und unter Änderung der angefochtenen Bescheide den Gewinn aus Gewerbebetrieb durch Erhöhung der Rücklage gemäß § 7g EStG um 24.600 DM herabzusetzen.

11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Da das Wahlrecht zur Bildung der Rücklage nach § 7g EStG in der Bilanz ausgeübt wird und die geänderte Bilanz erst im Dezember 2003 vorgelegt wurde, d.h. mehr als zwei Jahre nach Anschaffung der Fahrzeuge, war der erforderliche Finanzierungszusammenhang zwischen der Rückstellung und der Investition nicht mehr gewahrt.

13 1. Der Kläger war dem Grunde nach zur Änderung seiner Bilanz berechtigt. Eine Bilanz darf gemäß § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG geändert werden, wenn die Änderung in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG) steht und soweit deren Auswirkung auf den Gewinn reicht.

14 a) Die Erhöhung des Anteils der privaten PKW-Nutzung und die Hinzuschätzung eines Sicherheitszuschlags wegen Buchführungsmängeln, die Entnahme dieser Beträge und zusätzliche Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerverbindlichkeiten wirken sich auch dann auf das Eigenkapital und damit auf die Bilanz aus, wenn dessen Saldo unverändert bleibt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 218, 188, BStBl II 2008, 665). Die dem FA eingereichte Bilanz war insoweit sowohl objektiv als auch für den Kläger subjektiv erkennbar fehlerhaft (vgl. das BFH-Urteil vom 17. Juli 2008 I R 85/07, BFHE 222, 418, BStBl II 2008, 924, unter II.2.), so dass er die Bilanz berichtigen durfte.

15 Die vom Kläger --nicht vom Betriebsprüfer-- vorzunehmende Bilanzberichtigung braucht ebenso wie eine die Bilanzberichtigung kompensierende Bilanzänderung erst zu erfolgen, wenn deren Zulässigkeit gerichtlich geklärt ist (BFH-Urteile vom 27. September 2006 IV R 7/06, BFHE 215, 172, 176, BStBl II 2008, 600, 602; in BFHE 218, 188, BStBl II 2008, 665, und in BFHE 222, 418, BStBl II 2008, 924). Der Kläger war mithin nach § 4 Abs. 2 EStG nicht verpflichtet, die berichtigte und geänderte Bilanz sofort vorzulegen.

16 b) Gewinnänderungen wegen der fehlenden Abziehbarkeit von Betriebsausgaben --im Streitfall gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG-- erfolgen außerhalb der Bilanz. Da die Bilanz insoweit nicht zu berichtigen ist, kommt auch eine kompensierende Bilanzänderung nicht in Betracht (BFH-Urteile vom 9. Juni 1999 I R 64/97, BFHE 189, 75, BStBl II 1999, 656, betr. Rückstellungsverbot für Geldbußen gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG; vom 6. April 2000 IV R 31/99, BFHE 192, 64, 69, BStBl II 2001, 536, 538, betr. § 12 Nr. 4 EStG; vom 23. Januar 2008 I R 40/07, BFHE 220, 361, BStBl II 2008, 669, betr. Umwandlungsgewinn).

17 c) Die Bildung einer Rücklage nach § 7g Abs. 3 ff. EStG a.F. gehört zu den zeitlich unbefristeten Wahlrechten, die formell bis zum Eintritt der Bestandskraft derjenigen Steuerfestsetzung ausgeübt werden können, auf welche sie sich auswirken sollen (BFH-Urteile vom 21. September 2005 X R 32/03, BFHE 211, 221, BStBl II 2006, 66, betr. vorzeitige Auflösung einer Ansparrücklage; vom 7. November 2007 X R 16/07, BFH/NV 2008, 217).

18 2. Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens gemäß der im Streitjahr 1999 geltenden Fassung des § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden (Ansparabschreibung), die 50 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts nicht überschreiten darf, das der Steuerpflichtige voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs anschaffen oder herstellen wird.

19 a) Der Kläger ermittelt seinen Gewinn nach § 5 EStG (§ 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStG a.F.) und erfüllt das für die Rücklagenbildung vorausgesetzte Größenmerkmal (§ 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 EStG a.F.).

20 b) Soweit die Rücklage gemäß § 7g Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG die "künftige" bzw. die "voraussichtlich bis zum Ende des zweiten Jahres auf die Bildung der Rücklage" erfolgende Anschaffung eines Wirtschaftsguts voraussetzt, schließt dies ein im Zeitpunkt der Rücklagenbildung bereits angeschafftes Wirtschaftsgut nicht aus (BFH-Urteil vom 8. November 2006 I R 89/05, BFH/NV 2007, 671). Nur für künftige Investitionen, die im Zeitpunkt der Rücklagenbildung nicht mehr durchführbar oder objektiv unmöglich sind, darf keine Rücklage mehr gebildet werden (BFH-Urteile vom 12. Dezember 2001 XI R 13/00, BFHE 197, 448, BStBl II 2002, 385, unter II.1.a; vom 29. November 2007 IV R 83/05, BFH/NV 2008, 1130).

21 c) Eine Rücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG muss nicht bereits bei erstmaliger Einreichung der Steuererklärung, sondern kann auch später im Rahmen einer Bescheidänderung --auch nach einer Betriebsprüfung-- gebildet werden (BFH-Urteil vom 29. November 2007 IV R 82/05, BFHE 220, 98, BStBl II 2008, 471; Wendt, Finanz-Rundschau --FR-- 2009, 88; zweifelnd BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 671), es sei denn, dass dafür nicht investitionsbezogene Gründe ausschlaggebend sind, sondern z.B. lediglich die Einkünftegrenze für die Begünstigung gemäß § 10e EStG a.F. wieder unterschritten werden soll (BFH-Urteil in BFHE 221, 211, BStBl II 2008, 747).

22 d) Der BFH setzt wegen der der Rücklage vom Gesetzgeber zugewiesenen Funktion der Finanzierungserleichterung in ständiger Rechtsprechung einen Finanzierungszusammenhang zwischen Investition und Rücklagenbildung voraus, obwohl sich dieses Merkmal und eine damit verbundene zeitliche Begrenzung nicht unmittelbar aus dem Regelungstext ergibt (BFH-Urteil in BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181). Er hat daran trotz Kritik im Schrifttum (vgl. die Nachweise im Urteil des FG Köln vom 7. September 2005 13 K 1147/05, EFG 2005, 1922) festgehalten. Der Senat schließt sich dem aus den im BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 671 genannten Gründen an (ebenso BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1130).

23 Die an den Finanzierungszusammenhang zu stellenden Anforderungen hat der BFH nicht im Einzelnen konkretisiert. Der Finanzierungszusammenhang stellt jedenfalls keine zahlungsflussorientierte Größe im Sinne eines tatsächlichen Ansparens oder einer Finanzierung zur Anschaffung oder Herstellung in Form einer Steuerminderung dar (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 671; Kanzler, FR 2002, 938, 939; Hoffmann, EFG 2005, 1924, 1925). Das Erfordernis eines Finanzierungszusammenhangs schließt es daher z.B. nicht aus, die Rücklage auch dann zu bilden, wenn die Bilanz für das Jahr der Rücklage zeitlich nach der Investition aufgestellt wird.

24 Am Finanzierungszusammenhang fehlt es aber u.a. dann, wenn die Bildung der Rücklage erst nach Ablauf des zweijährigen Investitionszeitraums geltend gemacht wird, ohne dass tatsächlich Investitionen durchgeführt worden

sind (BFH-Urteil in BFHE 211, 221, BStBl II 2006, 66). Ein Finanzierungszusammenhang zwischen der Rücklage und der Investition ist auch dann nicht mehr gegeben, wenn die Rücklage erstmals später als zwei Jahre nach Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter gebildet wird (BFH-Urteile in BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181; in BFH/NV 2007, 671). In diesem Fall wird typisierend und unwiderleglich vermutet, dass die Rücklage nicht mehr der Investitionserleichterung dient. Die Möglichkeit der Rücklagenbildung nach § 7g Abs. 3 EStG endet insoweit materiell vor dem Eintritt der Bestandskraft des Bescheides und obwohl die Bilanz formell noch geändert werden könnte.

25 Diese Frist von zwei Jahren zwischen der Investition und der nachfolgenden Bildung der Rücklage ist taggenau zu berechnen; sie endet mithin entgegen der Ansicht der Kläger nicht erst nach Ablauf des zweiten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr der Anschaffung des Wirtschaftsguts folgt. Denn der für den wirtschaftlichen Zusammenhang erforderliche zeitliche Zusammenhang wird nicht dadurch verlängert oder verkürzt, dass zu Beginn oder gegen Ende des Wirtschaftsjahres investiert wurde, so dass er in einem Fall erst nach 35 Monaten, im anderen aber bereits nach 24 Monaten endet. Im Übrigen dauert auch die Investitionsfrist (§ 7g Abs. 3 Satz 2 EStG a.F.), an der sich die zur Wahrung des Finanzierungszusammenhangs von der Rechtsprechung gesetzte Frist zur nachträglichen Rücklagenbildung orientiert (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 671), ebenfalls genau zwei Jahre ab dem Bilanzstichtag. Um die Dauer von Veranlagungszeiträumen, um Verjährungsfristen oder darum, dass eine Ansparrückstellung unterjährig nicht aufgelöst werden kann, geht es dabei nicht.

26 e) Das dem Steuerpflichtigen durch § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. eingeräumte (Bilanz-)Ansatzwahlrecht wird nicht bereits durch den entsprechenden Ausweis in seiner Buchführung oder durch eine Mitteilung an die Steuerverwaltung ausgeübt, sondern durch den Ausweis eines entsprechenden Passivpostens in der (Handels- und Steuer-)Bilanz (BFH-Urteile vom 17. November 2004 X R 41/03, BFH/NV 2005, 848, unter II.3.b a.E.; in BFH/NV 2008, 1130; in BFHE 220, 98, BStBl II 2008, 471). Erst der Ausweis der Rücklage in der Bilanz lässt die Ausübung des Bilanzierungswahlrechts mit der notwendigen Klarheit erkennen. Zudem bindet nur die Passivierung der Rücklage in der Bilanz den Steuerpflichtigen aufgrund des Bilanzenzusammenhangs für die Folgejahre (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1130, unter Bezug auf das zu § 6b Abs. 4 Nr. 5 EStG ergangene BFH-Urteil vom 24. Januar 1990 I R 152-153/85, BFHE 159, 464, BStBl II 1990, 426).

27 f) Der Kläger hat die Kopie der geänderten Bilanz für das Streitjahr 1999 erstmals im Dezember 2003 während des finanzgerichtlichen Verfahrens vorgelegt; die zugrunde liegende Buchung wurde am 28. November 2003 vorgenommen. Da zu diesem Zeitpunkt seit der Anschaffung beider Fahrzeuge im Oktober 2000 und im September 2001 mehr als zwei Jahre vergangen waren, fehlte es am Finanzierungszusammenhang zwischen Ansparrücklage und Investition. War die Rücklagenbildung materiell ausgeschlossen, so konnte die --dem Grunde nach zulässige-- Bilanzänderung nicht mehr vorgenommen werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de