Urteil vom 06. September 2011, VIII R 38/09

Auflösung einer Ansparrücklage bei fehlender Existenzgründereigenschaft - Korrekturmöglichkeit gemäß § 174 Abs. 3 AO

BFH VIII. Senat

EStG § 7g, AO § 174 Abs 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 09. Juni 2009, Az: 13 K 624/06

Leitsätze

1. Geht das FA bei einem Steuerpflichtigen, der eine freiberufliche Praxis übernommen und eine Ansparabschreibung gebildet hat, rechtsirrig davon aus, der Steuerpflichtige sei Existenzgründer i.S. des § 7g Abs. 7 EStG 1997, erkennt es diesen Irrtum aber später, so kann es die Veranlagungen für die Vorjahre gemäß § 174 Abs. 3 AO ändern und die Rücklage gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG 1997 bereits nach zwei Jahren auflösen.

2. Eine Ansparrücklage, welche die Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 EStG 1997 nicht erfüllt, fällt unter den Tatbestand des § 7g Abs. 3 EStG 1997.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um Einkommensteuer 1999 und 2000. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger erzielte in den Streitjahren als Arzt (Radiologe) Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus einer zum 1. Dezember 1995 übernommenen Praxis. Zuvor hatte der Kläger als Vertreter anderer (niedergelassener) Ärzte gearbeitet. Seinen Gewinn ermittelte er nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch Einnahmenüberschussrechnung.

2 In den Jahren 1997 bis 1999 zog der Kläger gemäß § 7g Abs. 6 EStG 1997 Betriebsausgaben für Existenzgründerrücklagen nach § 7g Abs. 7 EStG 1997 in Höhe von 65.000 DM (1997), 60.000 DM (1998) und 50.000 DM (1999), insgesamt 175.000 DM ab. Die Ansparabschreibung 1997 wurde 1998 in Höhe von 25.000 DM aufgelöst, d.h. als Betriebseinnahme behandelt; im Jahr 2000 erfolgte eine weitere Auflösung der Ansparabschreibung in Höhe von 30.000 DM. Da der Kläger 2001 seine Praxis aus gesundheitlichen Gründen aufgab, behandelte er die verbliebene Ansparabschreibung in Höhe von 120.000 DM im nämlichen Jahr als Betriebseinnahme.

3 Die Einkommensteuererklärungen 1999 und 2000 reichte der Kläger am 3. April 2001 bzw. am 6. März 2002 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Die Veranlagungen für die Streitjahre erfolgten --wie auch die Veranlagung für 2001-- zunächst erklärungsgemäß.

4 Anlässlich einer im Frühjahr 2005 bei den Klägern durchgeführten Außenprüfung stellte die Prüferin fest, der Kläger sei kein Existenzgründer i.S. des § 7g Abs. 7 EStG 1997, weil er seit 1992 als sog. Vertretungsarzt Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt habe, die 1997 und 1998 gebildeten Ansparabschreibungen seien daher spätestens in den Kalenderjahren 1999 und 2000 aufzulösen. Demgemäß errechnete die Prüferin zwar für das Jahr 2001 eine Minderung der Betriebseinnahmen, für 1999 und 2000 indes eine Gewinnerhöhung. Das FA änderte die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 gemäß den Feststellungen der Außenprüfung mit Bescheiden vom 2. September 2005 gemäß § 174 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO).

5 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 10. Juni 2009 13 K 624/06 ab (abgedruckt in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2010, 828): Die Festsetzungsverjährung stehe der Änderung der Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 nicht entgegen; das FA sei auch befugt gewesen, die Bescheide nach § 174 Abs. 3 AO zu ändern.

6 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung des § 174 Abs. 3 AO. Die Vorschriften zur widerstreitenden Steuerfestsetzung gemäß § 174 Abs. 3 AO eigneten sich nicht dazu, nachträglich erkannte Bilanzierungsfehler zu berichtigen.

7 Die Kläger beantragen,

das Urteil des Hessischen FG vom 10. Juni 2009 13 K 624/06 sowie die geänderten Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 --jeweils vom 2. September 2005-- in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2006 aufzuheben.

8 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Auf mündliche Verhandlung haben die Beteiligten übereinstimmend verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Ausführungen des FG halten im Ergebnis den Angriffen der Revision stand.

11 1. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass das FA die Einkommensteuerveranlagung der Kläger 1999 und 2000 gemäß § 174 Abs. 3 AO ändern durfte. Nach dieser Regelung kann eine Steuerfestsetzung geändert werden, wenn ein bestimmter Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden ist, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen ist und sich diese Annahme als unrichtig herausstellt; die Steuerfestsetzung, bei der die Berücksichtigung des Sachverhalts unterblieben ist, kann insoweit nachgeholt, aufgehoben oder geändert werden (§ 174 Abs. 3 Satz 1 AO).

12 a) Sachverhalt in diesem Sinne ist der einzelne Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft; dabei ist der Begriff des bestimmten Sachverhalts nicht auf einzelne steuererhebliche Tatsachen oder einzelne Merkmale beschränkt. Vielmehr erfasst er den einheitlichen für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex (vgl. von Groll in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 174 AO Rz 56 ff., m.w.N.; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 174 AO Rz 5; Frotscher in Schwarz, AO, § 174 Rz 25; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. Mai 2001 VIII R 44/00, BFHE 195, 14, BStBl II 2001, 562, jeweils m.w.N.). Nicht relevant ist in diesem Zusammenhang, ob der für die rechtsirrige Beurteilung ursächliche Fehler im Tatsächlichen oder im Rechtlichen gelegen hat (BFH-Urteil in BFHE 195, 14, BStBl II 2001, 562, m.w.N.).

13 Der im Streitfall maßgebliche Sachverhaltskomplex umfasst die Tatsachen, die für die Bildung der Ansparabschreibung des Klägers und den Zeitpunkt ihrer Auflösung von Bedeutung sind. Diese Tatsachen sind die vom Kläger dokumentierte Absicht, künftig ein betriebliches Wirtschaftsgut anzuschaffen und, wenn die Anschaffung unterblieben ist, die Merkmale, aus denen sich seine Eigenschaft als Existenzgründer i.S. von § 7g Abs. 7 EStG 1997 ergibt. Denn davon hängt ab, ob die Ansparabschreibung nach fünf anstatt nach zwei Jahren aufzulösen war.

14 b) Im Ergebnis zutreffend hat das FG entschieden, dass die Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 AO vorliegen, weil das FA den Kläger zunächst irrig als Existenzgründer angesehen und deshalb erkennbar davon abgesehen hat, die Ansparabschreibung des Klägers schon nach zwei Jahren aufzulösen.

15 aa) Der Kläger war kein Existenzgründer i.S. des § 7g Abs. 7 EStG 1997, weil er bereits von 1992 bis 1995, d.h. innerhalb des Fünf-Jahreszeitraums vor Bildung der Rücklage (vgl. § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG 1997), Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bezogen hatte. Indes erfüllte er unstreitig die Voraussetzungen für eine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG 1997, so dass die (Regel-)Ansparabschreibung, welche die Höchstgrenze des § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 von 300.000 DM nicht überstieg, zu bilden war.

16 Da der Steuerpflichtige kein Wahlrecht hat, ob er die "normale" Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG 1997 oder die Existenzgründerrücklage gemäß § 7g Abs. 7 EStG 1997 in Anspruch nehmen will, fällt eine Rücklage, die die

Voraussetzungen des Abs. 7 der Norm nicht erfüllt, unter den Tatbestand des § 7g Abs. 3 EStG 1997 (BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 75/05, BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817).

17 bb) Das FA ist zu Unrecht von der Existenzgründereigenschaft des Klägers und damit von einem fünfjährigen Auflösungszeitraum ausgegangen. Gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG 1997 waren die Ansparabschreibungen wegen der fehlenden Existenzgründereigenschaft des Klägers und der unterlassenen Investition zwingend innerhalb von zwei Jahren aufzulösen; bei Einnahmenüberschussrechnung --wie hier-- ist der vom Steuerpflichtigen vorgenommene Abzug zu diesem Zeitpunkt durch eine Betriebseinnahme (Zuschlag) auszugleichen (vgl. BFH-Urteil vom 28. April 2005 IV R 30/04, BFHE 209, 496, BStBl II 2005, 704). Aus der Sicht der Finanzbehörde bestand indes keine Veranlassung, die Rücklage bereits nach zwei Jahren aufzulösen. Geht das FA wie hier davon aus, ein bestimmter Sachverhalt werde steuerliche Folgen erst in einem späteren Veranlagungszeitraum entfalten, obwohl die steuerlichen Folgen tatsächlich früher zu berücksichtigen waren, ist eine Änderung gemäß § 174 Abs. 3 AO zulässig (vgl. BFH-Urteil vom 27. Mai 1993 IV R 65/91, BFHE 172, 5, BStBl II 1994, 76).

18 cc) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist auch die Annahme des FG, für den Kläger sei erkennbar gewesen, dass das FA in der fehlerhaften Annahme der Existenzgründereigenschaft des Klägers die Rücklage bei unterbliebener Investition nicht nach Ablauf der "normalen" zweijährigen Frist, sondern erst nach Ablauf der für Existenzgründer geltenden fünfjährigen Frist des § 7g Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 EStG 1997 auflösen wollte. Wie sich aus dem Einspruchsschreiben des Klägervertreters vom 29. September 2005 ergibt, ist der Kläger selbst von einer Existenzgründerrücklage gemäß § 7g Abs. 7 EStG 1997 ausgegangen. Dafür spricht auch, dass er die verbliebene Ansparabschreibung aus 1997 in Höhe von 40.000 DM trotz unterbliebener Investition nicht zum 31. Dezember 1999 aufgelöst hat, sondern erst nach Ablauf der Zwei-Jahresfrist des § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG 1997 in den Jahren 2000 und 2001. Entsprechendes gilt für die Ansparabschreibung, die der Kläger 1998 gebildet hatte. Nach alledem musste das FA davon ausgehen, dass der Kläger die Existenzgründereigenschaft für sich in Anspruch nimmt.

19 2. Die Regelung über die Festsetzungsverjährung in §§ 169, 170 AO führt zu keiner abweichenden Beurteilung. Festsetzungsverjährung ist im Streitfall nicht eingetreten. Die Einkommensteuererklärung 1999 der Kläger ist beim FA am 3. April 2001 eingegangen; die Einkommensteuererklärung 2000 am 6. März 2002. Für die Einkommensteuerfestsetzung 1999 begann die Verjährungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO daher mit Ablauf des 31. Dezember 2001 und endete mit Ablauf des 31. Dezember 2005. Betreffend 2000 begann die Verjährungsfrist mit Ablauf des 31. Dezember 2002 und endete vier Jahre später mit Ablauf des 31. Dezember 2006. Die Änderungsbescheide 1999 und 2000 datieren jeweils vom 2. September 2005, d.h. vor Ablauf der Festsetzungsfrist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de