

# Beschluss vom 12. Dezember 2011, VIII B 83/11

## Keine die Bestandskraft durchbrechende rückwirkende Auflösung einer Ansparrücklage - Erfolglosigkeit der NZB nach § 126 Abs. 4 FGO

BFH VIII. Senat

EStG § 7g Abs 3, EStG § 7g Abs 4, EStG § 7g Abs 5, FGO § 126 Abs 4, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 119 Nr 3

vorgehend FG Düsseldorf, 10. Mai 2011, Az: 7 K 2292/09 E

## Leitsätze

1. NV: Eine NZB ist nicht wegen Nichtberücksichtigung maßgeblichen Klägervortrags begründet, wenn sich das angefochtene Urteil im Ergebnis als richtig darstellt .
2. NV: Eine wirksame gebildete Ansparrücklage kann nicht mit Rückwirkung für die auf das Jahr ihrer Bildung erfolgte bestandskräftige Steuerfestsetzung aufgelöst werden .
3. NV: Eine am Ende des Investitionszeitraums noch bestehende Ansparrücklage ist ungeachtet des Grundes ihres Fortbestands "zu diesem Zeitpunkt" aufzulösen .

## Gründe

- 1 Die Beschwerde ist nicht begründet. Gründe für die Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) liegen nicht vor.
- 2 1. Es ist nicht ersichtlich, dass das angefochtene Urteil an dem gerügten Verfahrensfehler einer Verletzung des rechtlichen Gehörs leidet (§ 115 Abs. 2 Nr. 3, § 119 Nr. 3 FGO).
- 3 a) Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst das Recht der Verfahrensbeteiligten, sich vor Erlass einer Entscheidung zu den entscheidungserheblichen Tatsachen und Beweisergebnissen zu äußern und dem Gericht auch in rechtlicher Hinsicht alles vorzutragen, was sie für wesentlich halten (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 119 Rz 10a, m.w.N.). Dem entspricht die Pflicht des Gerichts, Anträge und Ausführungen der Prozessbeteiligten zur Kenntnis zu nehmen und in Erwägung zu ziehen (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. April 1995 I B 166/94, BFHE 177, 451, BStBl II 1995, 532, m.w.N.).
- 4 Diesen Anforderungen hat das Finanzgericht (FG) genügt. Es hat das Schreiben der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) vom 11. Oktober 2004 wie auch den Klägervortrag zur Auflösung der Ansparrücklage zur Kenntnis genommen, wie aus dem Tatbestand des angefochtenen Urteils ersichtlich.
- 5 Der Rechtsauffassung der Kläger, die den Gewinn der Klägerin aus selbständiger Arbeit mindernde Rücklage sei durch eine entsprechende Erklärung (vom 11. Oktober 2004) bereits mit Wirkung für das Jahr 2000 (materiell) aufgelöst worden und könne nicht nochmal aufgelöst werden, ist das FG ersichtlich nicht gefolgt, sondern hat entscheidend auf die bestandskräftig gewordene anderweitige Regelung im Steuerbescheid für 2000 und die daran anknüpfende Rechtsfolge aus § 7g Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) abgestellt. Dass das angefochtene Urteil die gegenteilige Rechtsauffassung der Kläger nicht darüber hinaus ausdrücklich zum Gegenstand seiner Ausführungen gemacht hat, heißt nicht, dass es diese nicht in Erwägung gezogen hat (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 177, 451, BStBl II 1995, 532). Der Anspruch auf rechtliches Gehör wird nicht dadurch verletzt, dass das Gericht bei seiner Entscheidung nicht der Rechtsauffassung der Beteiligten folgt.
- 6 b) Selbst wenn man aber davon ausgeht, dass die Fassung des Urteils die Nichteinbeziehung maßgeblichen Klägervortrags in die rechtlichen Erwägungen des Gerichts indiziert, kann die Beschwerde keinen Erfolg haben, weil sich die angefochtene Entscheidung jedenfalls im Ergebnis als richtig darstellt (§ 126 Abs. 4 FGO analog).

- 7 Die Klägerin hat das (bis 2005 einschließlich) bestehende Wahlrecht zur Bildung einer gewinnmindernden Ansparrücklage (Ansparabschreibung) für eine voraussichtliche Investition i.S. von § 7g Abs. 3 EStG mit steuerlicher Wirkung für das Jahr 2000 ausgeübt. Die Erklärung im Oktober 2004, die Rücklage wiederum mit Wirkung für das Jahr 2000 auflösen zu wollen, ist nicht wirksam geworden. Dabei kann dahinstehen, ob die Klägerin ihren Gewinn durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) oder durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermittelt hat, wozu im angefochtenen Urteil tatsächliche Feststellungen fehlen. Im ersteren Fall kommt wegen der eintretenden Bindung an ein einmal ausgeübtes Wahlrecht in der Bilanz eine zurückwirkende Korrektur der Rücklage nicht in Betracht (vgl. Brandis, Finanz-Rundschau --FR-- 1994, 214, 216; Roland in Bordewin/Brandt, § 7g EStG a.F. Rz 82, m.w.N.). Im Falle der Einnahmenüberschussrechnung bestehen zumindest verfahrensrechtliche Grenzen nach Maßgabe der Vorschriften der Abgabenordnung über die Bestandskraft und Änderbarkeit von Verwaltungsakten (Brandis, FR 1994, 214, 216; Pinkos, Der Betrieb 1993, 1688, 1691). Im Streitfall gehen die Beteiligten übereinstimmend zu Recht davon aus, dass eine Änderung der bestandskräftigen Steuerfestsetzung für 2000 nicht mehr möglich ist. Die Ansparabschreibung unterliegt damit in vollem Umfang der Auflösung nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG (BFH-Urteil vom 28. April 2005 IV R 30/04, BFHE 209, 496, BStBl II 2005, 704). Das Gesetz stellt nicht darauf ab, aus welchem Grund die Rücklage noch besteht (BFH-Beschluss vom 5. Dezember 2005 XI B 3/05, BFH/NV 2006, 546). Demzufolge ist die der bestandskräftigen Steuerfestsetzung für 2000 zu Grunde liegende und auch vor dem 31. Dezember 2002 (als dem Ende des Investitionszeitraums) nicht aufgelöste Rücklage gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG zwingend "zu diesem Zeitpunkt" gewinnerhöhend aufzulösen (vgl. auch BFH-Urteil vom 26. Februar 2008 VIII R 82/05, BFHE 220, 442, BStBl II 2008, 481).
- 8 Hinzu kommt, dass die rückwirkende Berücksichtigung einer erst nach Ablauf des Investitionszeitraums erklärten Wahlrechtsänderung die Regelung des § 7g Abs. 5 EStG unterlaufen würde. Zweck der Ansparabschreibung ist, die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe durch Unterstützung ihrer Liquidität und Eigenkapitalbildung und Stärkung ihrer Investitions- und Innovationskraft zu verbessern, und zwar mit Hilfe des durch die Ansparabschreibung bewirkten Steuerstundungseffekts (BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 62/06, BFHE 221, 211, BStBl II 2008, 747, m.w.N.). Kommt der Steuerpflichtige in den Genuss dieses Steuerstundungseffekts, so soll der Zuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG hierfür in allen Fällen einer überhöhten bzw. ungerechtfertigten Rücklagenbildung einen Ausgleich schaffen (vgl. Brandis, FR 1994, 214, 217; Lambrecht in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7g Rz F 6, m.w.N.; BTDrucks 12/4158, S. 34). Die hieraus folgende und einer rückwirkenden Änderung des Wahlrechts (oder "Stornierung" der Ansparabschreibung) entgegenstehende rechtliche Beurteilung (a.A. Paus, Die steuerliche Betriebsprüfung, 1997, 290, 295) beruht insoweit auf den materiell-rechtlichen Regelungen in § 7g EStG und wird deshalb durch den Grundsatz, dass Wahlrechte verfahrensrechtlich längstens bis zur Bestandskraft der jeweiligen Bescheide ausgeübt werden können (BFH-Urteile vom 6. September 2000 XI R 18/00, BFHE 193, 279, BStBl II 2001, 106; vom 21. September 2005 X R 32/03, BFHE 211, 221, BStBl II 2006, 66; in BFHE 220, 442, BStBl II 2008, 481) nicht berührt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 211, BStBl II 2008, 747, m.w.N.).
- 9 2. Die Revision ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO wegen eines so genannten qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers zuzulassen, wie er von den Klägern gerügt wird. Für einen derartigen Mangel kommen nur schwerwiegende und offenkundige materielle oder formelle Rechtsanwendungsfehler im Sinne einer willkürlichen Entscheidung in Betracht. Das Urteil leidet ersichtlich nicht an einem derartigen Fehler.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)