



# Einkommensteuer

Dipl.-Kfm. Johannes Weßling, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater/FBIntStR, M.I.Tax, Münster

## Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Bildung einer Ansparabschreibung nach § 7g EStG a.F. bei mangelnder Investitionsabsicht?

**In Fällen mangelnder Investitionsabsicht scheidet eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung wegen Verstoßes gegen § 7g EStG a.F. entgegen dem nachfolgend besprochenen Urteil des KG Berlin nach Auffassung des Verfassers aus, weil andernfalls ein Verstoß gegen Art. 103 Abs. 2 GG vorliegt. Diskutiert wird dieses Urteil des KG Berlin. Neben Folgerungen für die Vorschrift des § 7g EStG n.F. werden Anregungen für die aus Sicht des Verfassers notwendige Verbesserung der steuerlichen Strafrechtsprechung durch Strafkammern gemacht.**

### I. Vorbemerkung

Eine Entscheidung<sup>1</sup> des Kammergerichts Berlin gibt Gelegenheit, über „Blankettvorschriften“ im Zusammenhang mit Art. 103 Abs. 2 GG nachzudenken. Das Urteil zeigt, dass Strafrechtskammern mit der Auslegung *steuerlicher* Vorschriften überfordert sein können: Im vorliegenden Fall sollten die Angeklagten wegen Steuerhinterziehung verurteilt werden<sup>2</sup> bzw. sind bereits verurteilt,<sup>3</sup> obwohl sie sich nach der vom Kammergericht verkannten höchstrichterlichen Rechtsprechung des BFH – jedenfalls bezogen auf die Bildung einer Ansparabschreibung nach § 7g EStG a.F. – nichts hatten zu schulden kommen lassen.

### 1. Das Urteil des Kammergerichtes

Maßgebend war die Vorschrift des § 7g EStG a.F.<sup>4</sup> (Ansparabschreibung), die in dem Verfahren in die „Blankettvorschrift“ des § 370 AO<sup>5</sup> hineingelesen<sup>6</sup> werden musste, um so zu dem maßgeblichen objektiven Straftatbestand zu kommen.

Das Kammergericht<sup>7</sup> hob ein zuvor vom LG Berlin<sup>8</sup> erlassenes Urteil auf, soweit die Angeklagte dort freigesprochen wurde.

#### a) Sachverhalt des Urteils

Die Angeklagte hatte im Jahresabschluss 2004 (Aufstellung der Bilanz: 2006) auf Vorschlag des „gesondert verfolgten Steuerberaters S“ Ansparabschreibungen für voraussichtliche Investitionen des Jahres 2006 gebildet und auch anhand einer Aufstellung über die anzuschaffenden Wirtschaftsgüter konkretisiert. Im Rahmen einer Betriebsprüfung im Jahre 2007 legten die Angeklagten dann *unrichtige* Unterlagen vor, die belegen sollten, dass bereits zum Ende des Jahres 2004 Planungen zu der vorgesehenen Investition bestanden.

Tatsächlich hatten die Angeklagten allerdings erst im Jahre 2005 von der möglichen Investition erfahren. Im Jahre 2006 (Abgabe der Steuererklärung im Jahre 2008) wurde die Ansparabschreibung inkl. der Gewinnerhöhung<sup>9</sup> nach § 7g Abs. 5 EStG a.F. ertragswirksam aufgelöst. Die sich hieraus ergebende Steuerlast konnte wegen Insolvenz der Gesellschaft nicht eingetrieben werden. Das LG Berlin<sup>10</sup> sprach die Angeklagte zunächst frei, da die unrichtigen Angaben in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht unerheblich für die Frage seien, ob die Ansparabschreibungen in Anspruch genommen werden konnten, weil es nicht darauf ankomme, ob die Investition tatsächlich durchgeführt werden sollte oder nicht.

#### b) Die Entscheidung des Kammergerichtes

##### aa) Leitsatz

Der Leitsatz des KG-Urteils lautet demgegenüber:

„Die erfolgreiche Geltendmachung der Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. setzt über die bloße Bezeichnung eines Investitionsvorhabens den *Willen* voraus, die *Planung* tatsächlich umzusetzen.“ (Hervorhebung d. Verf.)

##### bb) Notwendigkeit der Investitionsabsicht?

Hier entnimmt das Kammergericht *gegen den Wortlaut* des objektiven Tatbestandes des § 7g EStG a.F. die Notwendigkeit einer *Investitionsabsicht* (= Wille, den Plan tatsächlich umzusetzen). Denn das Wort „Absicht“ oder „Wille“ kommt im § 7g EStG a.F. – anders als in § 7g EStG n.F.<sup>11</sup> – nicht

1 KG Berlin, 3. 12. 2012 – (2) 121 Ss 83/12 (21/12).

2 KG Berlin (2) 121 Ss 83/12 (21/12) (Fn. 1).

3 LG Berlin, Az. 573 4/13 und 572 17/10 (trotz mehrfacher Anschreiben war es nicht möglich, die Urteile zu den Rechtssachen 573 4/13 und 572 17/10 in geschwärzter Form zu erhalten).

4 EStG 2004 neu gefasst durch Bekanntmachung der Neufassung des EStG vom 16. 4. 1997 (BGBl. I 1997, 821).

5 *Webel/Dumke*, in: Schwarz, AO, § 370 AO Rz. 10, Stand: 4. 2. 2013.

6 BVerfG, 26. 10. 2005 – 2 BvR 720/04.

7 KG Berlin (2) 121 Ss 83/12 (21/12) (Fn. 1).

8 LG Berlin, 572-17/10 (Fn. 3).

9 Das KG Berlin teilt hierzu im Sachverhalt mit: „Die Zinsen wurden ebenfalls gemäß § 7g Abs. 5 EStG (a.F.) ertragserhöhend eingestellt.“ Schon hier wird deutlich, dass der Gesetzestext für das KG Berlin offensichtlich nur untergeordnete Bedeutung hat, da das Wort „Zinsen“ im gesamten § 7g EStG a.F. nicht vorkommt.

10 LG Berlin 572-17/10 (Fn. 3).

11 Das KG weist in diesem Zusammenhang (Tz 34 des Urteils) darauf hin, dass der „Gesetzgeber“ zur Neufassung des § 7g EStG in der BT-Drucks. 16/4841 S. 51 ausführe, dass die Geltendmachung eines Abzugsbetrages „wie bisher die Absicht des Steuerpflichtigen“ voraussetze, das begünstigte Wirtschaftsgut ... anzuschaffen oder herzustellen. Hinzuweisen ist darauf, dass die BT-Drucks. 16/4841 als Absender die „Fraktionen der

vor. Dort heißt es: „künftige<sup>12</sup> Investitionen“ und „voraussichtlich<sup>13</sup> anzuschaffen.“ Des Weiteren soll die Geltendmachung der Ansparabschreibung voraussetzen „die Planung“ tatsächlich umzusetzen. Auch das Wort „Planung“ kennt § 7g EStG a.F. nicht. Vielmehr zeigen die Begründungen zu dem Gesetzentwurf<sup>14</sup> und die Äußerungen der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten,<sup>15</sup> dass eine Investitionsplanung ausdrücklich *nicht* zur Geltendmachung der Ansparabschreibung vorgesehen war.

Die tragenden Rechtssätze des Urteils befassen sich demgemäß ausschließlich mit der Frage, ob § 7g EStG eine „Willenskomponente“ enthält oder nicht. Das Kammergericht kommt zu der bereits im Leitsatz enthaltenen Auffassung, dass § 7g EStG a.F. ein „*voluntatives Element*“ enthält und erkennt damit in eklatanter Weise die Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte zu dieser Frage, die ausdrücklich feststellen, dass es ein voluntatives Element in § 7g EStG a.F. nicht gibt, und dieses aus dem Wort „voraussichtlich“ des § 7g EStG a.F. nicht hergeleitet werden kann.<sup>16</sup> Insbesondere stellt der BFH<sup>17</sup> gerade auf die strafrechtlichen Sanktionen ab, wenn er urteilt, dass im Hinblick auf diese eine „Investitionsabsicht“ nicht gefordert werden kann, da eine solche andernfalls (wegen Art. 103 Abs. 2 GG) in den Wortlaut des § 7g EStG a.F. hätte aufgenommen werden müssen.<sup>18</sup> Dieses BFH-Urteil vom 12. 12. 2001<sup>19</sup> wird im Urteil des Kammergerichts lediglich als Fundstelle für ein Zitat angegeben,<sup>20</sup> ohne dass sich das KG jedoch mit dem eigentlichen Inhalt dieses Urteils befasst hat. Das Nieder-

sächsische Finanzgericht<sup>21</sup> urteilt gar (allerdings zu *Lasten* des Steuerpflichtigen), dass sich der Steuerpflichtige nicht der Steuerhinterziehung strafbar macht, wenn er die Ansparabschreibung ausdrücklich ohne Investitionsabsicht in Anspruch nimmt, falls im Übrigen die Voraussetzungen des § 7g EStG a.F. eingehalten sind, insbesondere eine Konkretisierung der Investition anhand der entsprechend zu erstellenden Listen erfolgt ist.<sup>22</sup> Der I. Senat des BFH urteilt zwar, dass nur „ernstgemeinte“ Investitionen förderungswürdig seien, schränkt jedoch sogleich ein, dass hierdurch *kein* voluntatives Element in den § 7g EStG a.F. eingeführt wird, sondern die „Ernsthaftigkeit“ anhand objektiver Kriterien einzelfallbezogen (vom Finanzamt) zu ermitteln ist.<sup>23</sup> Sprachlich ist das Urteil allerdings insoweit zu kritisieren, als der I. Senat an entscheidender Stelle drei dem voluntativen Bereich zuzurechnende Begriffe, nämlich „*ernstgemeint*“<sup>24</sup>, „*Investitionsvorhaben*“<sup>25</sup>, „*tatsächlich geplant*“<sup>26</sup>, verwendet, um ein nach Auffassung des I. Senats nichtvoluntatives Element des § 7g EStG zu beschreiben.

### c) Die Steuerrechtsprechung zum Investitionswillen in § 7g EStG a.F.

Es kommt in der Rechtsprechung deutlich zum Ausdruck, dass es zur Nutzung der Ansparabschreibung einer Investitionsabsicht entgegen der Auffassung des Kammergerichts nicht bedarf. Im Gegenteil sprechen auch sämtliche andere vom Kammergericht zitierten Urteile nur davon, dass die „voraussichtliche“ Investition aus objektiven (und nicht subjektiven) Gesichtspunkten heraus zu beurteilen ist.<sup>27</sup> Es

CDU/CSU und SPD“ bezeichnet. Gesetzgeber ist aber das Parlament und sind nicht die Fraktionen des Bundestages, so dass es sich bei dieser Drucksache um Gesetzesmaterialien handelt und nicht um die im Gesetz zum Ausdruck gekommene Auffassung des Gesetzgebers. Zur Kritik an dieser Handhabung der Gesetzesmaterialien vgl. *Kanzler*; Die „Gesetzesbegründung“ im Steuerrecht. Einige Gedanken zu einem beliebigen Strohalm, FR 2007, 525; BVerfG, 16. 8. 2001 – 1 BvL 6/01, <http://lexetius.com/2001,1300>, Tz 19: „Es genügt, dass die verfassungskonforme Variante mit Wortlaut und Zweck der Norm – im Sinne der objektiv teleologischen Auslegung – vereinbar ist ...; es ist nicht maßgebend, was der Gesetzgeber zu regeln meinte, sondern was er geregelt hat.“

- 12 Vgl. [www.duden.de/rechtschreibung/kuenftig\\_demnaechst\\_spaeter](http://www.duden.de/rechtschreibung/kuenftig_demnaechst_spaeter): „der kommenden Zeit angehörig, in der Zukunft eintretend; zukünftig.“
- 13 Vgl. [www.duden.de/rechtschreibung/voraussichtlich](http://www.duden.de/rechtschreibung/voraussichtlich): „soweit man aufgrund bestimmter Anhaltspunkte vermuten, voraussehen kann“ (Derartige Anhaltspunkte sind die dem FA einzureichenden Listen; d. Verf.); BFH, 12. 12. 2001 – XI R 13/00, BStBl. II 2002, 385, BFHE 197, 448: „Aus dem Begriff ‚voraussichtlich‘ lässt sich das Erfordernis einer Absicht nicht herleiten.“
- 14 BT-Drucks. 12/4487, S. 33, „Die Rücklage kann ohne Vorlage von Investitionsplänen gebildet werden.“
- 15 *Zeitler*, BB 1993, 1704.
- 16 BFH XI R 13/00 (Fn. 13). „Aus dem Begriff ‚voraussichtlich‘ lässt sich das Erfordernis einer Absicht nicht herleiten.“
- 17 BFH XI R 13/00 (Fn. 13).
- 18 BFH XI R 13/00 (Fn. 13): Das Vorliegen eines „voluntativen“ Elements ist für die Bezeichnung des begünstigten Wirtschaftsgutes nicht erforderlich und kann diese nicht ersetzen. Es ist aus dem Gesetz auch nicht ersichtlich, in welcher Intensität eine solche Absicht gegeben sein müsste, ob möglicherweise auch eine bedingte Investitionsabsicht ausreichen würde und ob sich die Absicht konkret auf einen bestimmten Zeitplan beziehen müsste. Angesichts der Straftatbestände der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung (vgl. §§ 369, 370 AO) wäre es notwendig, dass eine vom Gesetzgeber neben der konkreten Bezeichnung zusätzlich geforderte Investitionsabsicht im Gesetzestext klar zum Ausdruck kommt. Dies ist nicht der Fall. Der Gesetzgeber hat das Risiko eines möglichen Mitnahmeeffekts gesehen und für diesen Fall den Gewinnzuschlag angeordnet (BT-Drucks. 12/4487, S. 34, 69).
- 19 BFH XI R 13/00 (Fn. 13).
- 20 KG Berlin (2) 121 Ss 83/12 (21/42) (Fn. 1): „Gleichzeitig sollte durch den Zuschlag von 6% für den Fall, dass es zu keiner Investition gekommen ist, ein Steuerstundungseffekt, der durch eine erhöhte Rücklage erreicht wird, ausgeglichen und damit ein ‚sich selbst steuernder

Regelkreis‘ geschaffen werden (vgl. *Zeitler*, BB 1993, 1704; BFH XI R 13/00 (Fn. 13).“

- 21 Niedersächsisches FG, 22. 10. 2008 – 2 K 5/06, EFG 2009, 272.
- 22 Niedersächsisches FG 2 K 5/06 (Fn. 21), Rn. 12, 13; „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. Entgegen der Auffassung des Klägers ist das Vorliegen einer Investitionsabsicht als Voraussetzung für die Bildung einer Ansparabschreibung grundsätzlich nicht zu prüfen (BFH XI R 13/00 (Fn. 13) und BFH, 6. 9. 2006 – XI R 28/05, BStBl. II 2007, 860, BB 2007, 211, 2234, zur wiederholten Rücklagenbildung; *Kratzsch*, in: *Frotscher*, Komm. z. EStG, § 7g Rz. 41, 47 ff.). 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.“
- 23 BFH, 11. 7. 2007 – I R 104/05, BStBl. II 2007, 957, 1667, BB 2007, 2117, BB 2007, 2287: Nur der durch ein *ernstgemeintes* Investitionsvorhaben ausgelöste Finanzierungsbedarf rechtfertigt die Förderung des Steuerpflichtigen. Entgegen der Revision wird dadurch *nicht ein* „*voluntatives Element*“ in den *Tatbestand eingefügt*, sondern einzelfallbezogen anhand objektiver Gegebenheiten gewürdigt, ob die Investition tatsächlich geplant ist, um die andernfalls mögliche Inanspruchnahme der Ansparabschreibung „ins Blaue hinein“ auszuschließen.
- 24 Es sei denn, „*ernstgemeint*“ wird dem „*Wissen*“ und nicht dem „*Wollen*“ zugerechnet. Der Duden übersetzt „voluntativ“ wie folgt: „Adjektiv – 1. den *Willen* betreffend; 2. den Modus des *Wunsches* ausdrückend“ [www.duden.de/suchen/dudenonline/voluntativ](http://www.duden.de/suchen/dudenonline/voluntativ).
- 25 Synonym für „Vorhaben“: „Absicht“; [www.duden.de/rechtschreibung/Vorhaben](http://www.duden.de/rechtschreibung/Vorhaben).
- 26 Bedeutung von „planen“: beabsichtigen, vorhaben, sich vornehmen; [www.duden.de/rechtschreibung/planen](http://www.duden.de/rechtschreibung/planen).
- 27 BFH, 17. 11. 2004 – X R 41/03, BFH/NV 2005, 848: „Allerdings muss die Investition ausreichend konkretisiert sein. Im Rahmen der zur Annahme einer ‚voraussichtlichen‘ Investition erforderlichen Prognose ist vor allem zu prüfen, ob der Ansparrücklage eine (noch) durchführbare, *objektiv* (Hervorhebung; d. Verf.) mögliche Investition zugrunde liegt“; FG München, 28. 5. 2008 – 10 K 1426/07, BB 2008, 2175: „Hieraus folgt nicht nur, dass auch für das Erfordernis der *objektiven* (Hervorhebung; d. Verf.) Möglichkeit zur Durchführung der geplanten Investitionen auf diesen Zeitpunkt abzustellen ist. Vielmehr müssen auch die erforderlichen Angaben bei Aufstellung des Jahresabschlusses oder spä-

muss sich jeweils um ein objektiv mögliches Investitionsvorhaben handeln; subjektive Willenselemente der beteiligten Steuerpflichtigen und vor allem der Berater haben bei der Beurteilung dieser Frage außen vor zu bleiben. Ob diese objektiven Voraussetzungen des § 7g EStG a.F. vorliegen, kann das Finanzamt selbstständig ermitteln, so dass es dann, wenn die notwendige Konkretisierung durch Aufnahme der zu investierenden Wirtschaftsgüter nach Art, Anzahl, Anschaffungskosten und Investitionszeitraum<sup>28</sup> erfolgt ist, entweder aus objektiven Gründen zu einer Ablehnung oder einer Zulassung der Ansparabschreibung kommt.<sup>29</sup> Insofern sind die (falschen) Angaben der Beklagten hinsichtlich ihrer Investitionsabsicht bzw. -planung entgegen der Auffassung des Kammergerichts keine Angaben i.S. des des § 370 AO, da sie – weil die subjektive Seite betreffend – völlig irrelevant für die objektiv zu beurteilende Frage sind, ob die Investition noch innerhalb der zweijährigen Investitionsfrist durchgeführt werden kann oder ob ein Finanzierungszusammenhang besteht.

#### **d) Auslegung der Vorschrift gegen den Wortlaut des § 7g EStG a.F.**

Das Kammergericht legt die Vorschrift des § 7g EStG a.F. damit eindeutig *gegen* den Wortlaut des § 7g EStG a.F. aus, welcher aber die Grenze der Auslegung einer Strafrechtsnorm darstellt.<sup>30</sup>

## **2. Herleitung der Auslegung durch das Kammergericht**

Das Kammergericht leitet diese Auslegung gegen den Wortlaut aus verschiedenen Überlegungen her, die einer Überprüfung ebenfalls nicht standhalten:

#### **a) Bedeutung der notwendigen Konkretisierung der Investition**

Obwohl mehrfach vom Kammergericht zitiert,<sup>31</sup> verkennt es die Bedeutung der notwendigen Konkretisierung der „voraussichtlichen“ Investition. Diese ist nicht notwendig, um irgendeine „Absicht“ oder ein „voluntatives Element“ zu dokumentieren, sondern deshalb, damit nach Ablauf der Investitionsfrist von zwei Jahren objektiv entschieden werden kann, ob ein Zuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG a.F. zu erfolgen hat oder nicht. Dies ist nur möglich, wenn die Rücklage nicht „ins Blaue hinein“,<sup>32</sup> etwa in einer Summe pauschal, sondern für ganz bestimmte aufzuzeichnende Wirtschaftsgüter gebildet wurde, da sonst die Gefahr besteht, dass die Rücklage wegen irgendwelcher Investitionen der kommenden zwei Jahre aufgelöst wird und so der Zuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG a.F. nie zur Anwendung käme. Mit einem voluntativen Element des § 7g EStG hat dies aber ausdrücklich nichts zu tun.

#### **b) Notwendigkeit der Investitionsabsicht wegen möglichen Steuerschadens?**

Ein weiterer Grund für das Kammergericht, die Notwendigkeit einer Investitionsabsicht anzunehmen, ist der eingetretene Steuerschaden. Aus dem Sachverhalt ergibt sich, dass die Gesellschaft, die in 2004 die Ansparabschreibung gebildet hatte, im Jahr der Auflösung der Ansparabschreibung 2006 bereits insolvent war, so dass die Steuer auf den Auflösungsbetrag nicht mehr entrichtet werden konnte. Hieraus

entnimmt das Kammergericht, dass – angeblich entgegen *Taplan*<sup>33</sup> – das Vorliegen einer „Investitionsabsicht“ notwendig sei, *weil es (sonst) zu Steuerschäden kommen kann*. Verkannt wird, dass es im vorliegenden Sachverhalt auch zu einem Steuerschaden gekommen wäre, wenn die betroffene Gesellschaft im Jahre 2004 den *festen*<sup>34</sup> „Willen“ gehabt hätte, „... ihren Plan umzusetzen.“ Denn auch dann hätte sie – mangels Liquidität – im Jahre 2006 nicht investieren können, und es wäre trotzdem zu dem befürchteten Steuerschaden gekommen. Dieser resultiert aber nicht aus der Bildung der Ansparabschreibung, sondern aus der Tatsache, dass die Gesellschaft *insolvent* war und hat mit der Frage mangelnder Investitionsabsicht nicht das Geringste zu tun. Dass bei Insolvenzen „Steuerschäden“ entstehen, liegt in der Natur der Sache<sup>35</sup> und kann sicherlich nicht die Auslegung einer (strafrechtlichen) Steuernorm beeinflussen. Hinzuweisen ist auch darauf, dass das deutsche Steuersystem

testens bei Abgabe der Steuererklärung vorhanden sein mit entsprechender Verfolgbarkeit in der Buchführung“; BFH, 19. 9. 2002 – X R 51/00, BStBl. II 2004, 184, BB 2003, 140: „Eine durch *objektivierte* (Hervorhebung; d. Verf.) wirtschaftliche Gegebenheiten, an welche eine Prognose anknüpfen könnte, nicht gedeckte Minderung des steuerlichen Ergebnisses wäre unvereinbar mit der generell an Steuertatbestände zu stellenden Anforderung, dass der Gesetzgeber Belastungsgründe ‚möglichst unausweichlich‘ normieren muss.“

28 So BMF, 25. 4. 2004 – IVA 6 – S 2183-b – 1/04, Tz.: 8; „Es reicht grundsätzlich aus, das einzelne Wirtschaftsgut, das voraussichtlich angeschafft oder hergestellt werden soll, seiner Funktion nach zu benennen und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzugeben ... (vgl. BFH-Urteil vom 12. 12. 2001, BStBl. II 2002, 385); § 9b EStG ist zu beachten. Darüber hinaus ist das Wirtschaftsjahr zu benennen, in dem die Investition voraussichtlich getätigt wird. Die Vorlage eines Investitionsplanes oder eine feste Bestellung eines bestimmten Wirtschaftsgutes ist dagegen nicht erforderlich (vgl. jedoch Rn. 17 für Rücklagen in Jahren vor Abschluss der Betriebsöffnung).“

29 So auch *Taplan*, Grenzen der Verwendungsbeschränkung des Steueramnestiegesetzes, DStR 2004, 1732 (1734).

30 BVerfG, 26. 10. 2005 – 2 BvR 720/04.

31 KG Berlin (2) 121 Ss 83/12 (21/12) (Fn. 1), Rn. 24, 25, 33, 34, 36 (Rn. zitiert nach: [openjur.de/u/602241.html](http://openjur.de/u/602241.html)).

32 Ein für eine Strafrechtsnorm im Hinblick auf Art 103 Abs. 2 GG mehr als fragwürdiges Tatbestandsmerkmal, welches allerdings ebenfalls nicht im Wortlaut der Vorschrift zu finden ist, wohl aber in der einschlägigen BFH-Rechtsprechung, z.B. in BFH, 6. 9. 2010 – IV B 104/09 (NV) (veröffentlicht am 24. 11. 2010), Leitsatz 1: „Eine Ansparabschreibung begünstigt keine Investition ‚ins Blaue‘, sondern setzt voraus, dass die geplante Investition nach Art, Umfang und Investitionszeitpunkt hinreichend konkretisiert, (noch) durchführbar und objektiv möglich ist.“ Der BFH übersetzt den Begriff ‚ins Blaue hinein‘ in BFH IV B 104/09 (NV) wie folgt: „Diesen Maßstäben entspricht, dass das FG eine Investition ‚ins Blaue hinein‘ – sinngemäß also eine nicht ausreichend konkretisierte Investition – nicht als begünstigt angesehen hat.“

33 *Taplan*, DStR 2004, 1732; das KG Berlin gibt als Fundstelle DStR 2004, 41 an (was vermutlich auf einem Schreibfehler beruht, da es „Heft 41“ betrifft und nicht „S. 41“). *Taplan* begründet seine Ansicht, dass eine Steuerhinterziehung durch Nutzung der Ansparabschreibung nicht möglich ist, allerdings an keiner Stelle seines Aufsatzes damit, dass es nicht zu einem Steuerschaden kommen kann; denn er bemerkt, dass sich die Ansparabschreibung „... faktisch als Instrument zur Kappung des Steuerersatzes eignet“ (S. 1734 Pkt. 3.1.). *Taplan* begründet seine Ansicht ebenso wie hier mit dem Wortlaut des § 7g EStG a.F., der es eben nicht erlaubt, einen Investitionswillen in die Vorschrift hinein zu lesen.

34 Fraglich ist schon – auch darauf geht das KG nicht ein –, ob eine feste Absicht vorliegen muss oder ob eine bedingte Absicht ausreichend ist; so schon BFH XI R 13/00 (Fn. 13): „Es ist aus dem Gesetz auch nicht ersichtlich, in welcher Intensität eine solche Absicht gegeben sein müsste, ob möglicherweise auch eine bedingte Investitionsabsicht ausreichen würde und ob sich die Absicht konkret auf einen bestimmten Zeitplan beziehen müsste.“

35 Schriftliche Kleine Anfrage des Abgeordneten Dr. Thomas-Sönke Kluth (FDP) vom 3. 2. 2014 und Antwort des (Hamburger) Senats: Die Finanzämter (in Deutschland; d. Verf.) haben folgende Beträge in den Jahren 2011–2013 zur Insolvenztabelle angemeldet: 2011: 203 636 000 Euro, 2012: 114 787 000 Euro, 2013: 402 209 000 Euro, <http://tskluth.de/unternehmensinsolvenzen-in-hamburg/>.



der *Abschnittsbesteuerung* unterliegt, so dass die Steuermin- derung im Bildungsjahr der Ansparabschreibung, die ge- setzlich vorgesehen ist, nicht mit einer nicht erfolgten Be- steuerung im Auflösungsjahr vermischt werden darf.<sup>36</sup>

### c) Die Funktion des § 7g EStG a. F. und n. F.

Des Weiteren verkennt das Kammergericht die *Funktion* des § 7g EStG a. F. Er soll als *Subventionsnorm*<sup>37</sup> die Investi- onstätigkeit der mittelständischen Wirtschaft fördern, damit diese Investitionstätigkeit zunimmt.<sup>38</sup> Hat ein Steuerpflichtiger bereits im Jahr der Bildung einer Rücklage nach § 7g EStG a. F. die *feste Absicht*, die Investition in den kommen- den zwei Jahren in jedem Fall zu tätigen, ginge die Subven- tion des § 7g EStG a. F. ins Leere, weil es zu keiner zusätz- lichen Investition und damit zum gewünschten Wachstum der Wirtschaft kommt. Vielmehr ist dies erst dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige erst *wegen* der Inanspruchnahme der Ansparabschreibung *zusätzlich* oder *früher*<sup>39</sup> investiert, wenn er also ohne Bildung der Rücklage keine Investitions- absicht hatte und diese erst durch den Anreiz der Bildung der Ansparabschreibung in den kommenden zwei Jahren entsteht und eine bisher gerade nicht beabsichtigte Investi- tion durchgeführt wird.<sup>40</sup> Andernfalls wäre die Vorschrift des § 7g Abs. 5 EStG a. F. nicht notwendig, da bei bestehen- der fester Investitionsabsicht eine Auflösung der Rücklage wegen Nichtinvestition (abgesehen vom Insolvenzfall oder Liquidation des Unternehmens) nicht vorkommen kann. Diese Vorschrift zeigt also gerade auch, dass der Steuer- pflichtige zu Beginn des Betrachtungszeitraumes *keine* In- vestitionsabsicht benötigte und diese erst während des zwei- jährigen Investitionszeitraumes entstehen sollte. Entstand sie nicht, so war die Rücklage gem. § 7g Abs. 5 EStG a. F. ohne Weiteres zuzüglich eines Zuschlages von 6% p. a. auf- zulösen.

### 3. Übernahme der Rechtsprechung der Steuergerichte in Entscheidungen der Strafgerichte?

Auch ist fraglich, ob die Rechtsprechung der jeweiligen (hier: steuerlichen) Fachgerichte überhaupt unbesehen in das Strafrecht übernommen werden kann. Denn diese Recht- sprechung darf steuerrechtliche Normen verfassungskon- form gegen den Wortlaut<sup>41</sup> auslegen. Im Strafrecht ist die *Auslegung gegen den Wortlaut* jedoch unzulässig.<sup>42</sup> Die te- leologisch orientierte und teilweise gegen den Wortlaut der Norm erfolgende Finanzrechtsprechung<sup>43</sup> geht jedoch über die „Blankettvorschrift“ – hier des § 370 AO – in die Recht- sprechung des Strafgerichtes ein, weil dieses – wie das Kam- mergericht – sich nicht die Mühe machen (kann/will, aber müsste<sup>44</sup>), die Steuernormen erneut ausschließlich straf- rechtlich mit dem auf das Verständnis des Laien<sup>45</sup> (und nicht der Finanzgerichte) ausgerichteten Wortlaut als äußerster Grenze auszulegen.<sup>46</sup> Ein solches Unterlassen dieser geson- derten strafrechtlichen Auslegung kann nur als Verstoß ge- gen Art 103 Abs. 2 GG gewertet werden.

### 4. Notwendigkeit der Spezialausbildung von (Steuer-)Strafrichtern?

Bleibt die Frage, weshalb das Kammergericht diese steuer- liche Rechtslage nicht erkennt. Mögen schon Rechtsan-

wälte und Steuerberater als Verteidiger in Steuerstrafsachen nur dann geeignet sein, wenn sie eine entsprechende Spe- zialausbildung haben<sup>47</sup> oder interdisziplinär zusammenar- beiten, weil in der Ausbildung von Rechtsanwälten die be- triebswirtschaftliche Steuerlehre bzw. das Steuerrecht und in der Ausbildung von Steuerberatern das Strafrecht nur marginal vorkommen, sollte eine derartige Spezialausbil- dung<sup>48</sup> auch von Richtern/Richterinnen solcher Strafkam- mern gefordert werden, die sich jeweils über „Blankettvor- schriften“ in ein völlig neues Sachgebiet einarbeiten müs- sen, was gerade im Steuerrecht (es gibt derzeit 26 – sich ständig ändernde – Steuergesetze<sup>49</sup> und eine unüberschaubare Rechtsprechung und Literatur hierzu) kurzfristig nur

36 So auch *Taplan*, DStR 2004, 1732 (1735) Pkt. 3.2.2.

37 BFH, 19. 11. 2013 – IV B 86/13 (NV) (veröffentlicht am 8. 1. 2014): „Bei der Ausgestaltung einer steuerrechtlichen Subventionsnorm – wie im Streitfall § 7g EStG – ist der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Übrigen weiter als für steuerrechtliche Eingriffsnormen.“

38 BT-Drucks. 12/4487, S. 23, „Ziel (des Änderungsgesetzes; d. Verf.) ist es, das gesamtwirtschaftliche Wachstum durch Stärkung der Investi- onstätigkeit zu fördern.“

39 BT-Drucks. 12/4487, S. 25, „Gerade mittelständischen Betrieben mit meist unregelmäßigem Investitionsrhythmus wird hierdurch eine gleich- mäßigere Investitionsfinanzierung ermöglicht.“

40 Insofern konterkariert § 7g EStG n. F., der nun den Investitionswillen tat- bestandlich voraussetzt, das eigentliche Ziel der Subventionsnorm.

41 *Driien*, Verfassungskonforme Auslegung und Rechtsfortbildung durch die Finanzgerichte, StuW 2012, 269 ff.

42 *Kunig*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz, Kommentar, 6. Aufl., Band 2, 2012, Tz. 26 zu Art 103 GG: „Beide methodischen Figuren (teleologi- sche Auslegung und Analogie; d. Verf.) setzen das Bestehen einer Lücke im Gesetz voraus. Art. 103 Abs. 2 schreibt insofern verfassungskräftig fest, dass die geltenden Normen des Strafrechts eine abschließende Re- gelung darstellen; sie sind der Auslegung, nicht aber der richterlichen Rechtsfortbildung fähig, wobei der (aus Sicht des rechtsunterworfenen Bürgers zu bestimmende) mögliche Wortsinn die Grenze der möglichen Auslegung bildet.“

43 *Kunig*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz, Kommentar, 6. Aufl., Band 2, 2012, Tz. 29 zu Art 103 GG: „Das Anliegen des Art. 103 Abs. 2, größtmögliche Erkennbarkeit des Umfangs strafrechtlich sanktionierten Verhaltens bereits von der Strafrechtsnorm selbst zu verlangen, wird nur unvollkommen erreicht, wenn die Norm nur im Zusammenhang mit zu ihrer Auslegung ergangener, oft widersprüchlicher, jedenfalls nicht sel- ten im Fluss befindlicher Rechtsprechung ‚verstanden‘ werden kann.“

44 BVerfG, 26. 10. 2005 – 2 BvR 720/04: „Notwendig ist hierfür in einer Vielzahl von Fällen die Auslegung der zum Tatbestand einer Strafnorm gehörenden Merkmale. Dabei unterliegen der Interpretation durch die Strafgerichte auch nicht dem Strafrecht zuzurechnender Normen bzw. Normbestandteile, sofern sie bei so genannten ‚Blanketttatbeständen‘, wie § 370 AO, durch ihr ‚Hineinlesen‘ in den Straftatbestand ein straf- rechtliches Verbot begründen. Erst wenn die Gerichte bei ihrer Ausle- gung den Wortsinn (Hervorhebung; d. Verf.) des Gesetzes als äußerste Grenze der Norminterpretation (vgl. hierzu BVerfGE 92, 1 (13); 110, 226 (248)) überschreiten, liegt der Rückschluss auf ein objektiv sach- fremdes Handeln nahe.“

45 *Nolte*, in: v. Mangoldt/Klein/Sarck, GG Kommentar, Band 3, 6. Aufl. 2005, Tz.: 142: „Damit steigt aber auch die Gefahr, dass nicht mehr das gebotene Verständnis des durch Art. 103 Abs. 2 geschützten Laien, sondern die möglicherweise völlig unerwartete fachjuristische Auslegung maßgeblich wird.“

46 Vgl. *Schulze-Osterloh*, Unbestimmtes Steuerrecht und strafrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz, in: *Kohlmann* (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, 1983, S. 43 ff.; *Kohlmann*, FR 1979, 479; *Wessling*, Steuerhinterziehung durch Nichtbeachtung der LStR bei Ermittlung des Arbeitslohnes durch den Arbeitgeber?, FR 1988, 605.

47 *Bornheim*, Steuerstrafverteidigung als interdisziplinäre Beratungsaufga- be, S. 3–4, <http://d-nb.info/974969311/34>.

48 Ähnlich der Regelung für Insolvenzrichter in § 22 Abs. 6 Satz 2 GVG: „Richter in Insolvenzsachen sollen über belegbare Kenntnisse auf den Gebieten des Insolvenzrechts, des Handels- und Gesellschaftsrechts so- wie über Grundkenntnisse der für das Insolvenzverfahren notwendigen Teile des Arbeits-, Sozial- und Steuerrechts und des Rechnungswesens verfügen. Einem Richter, dessen Kenntnisse auf diesen Gebieten nicht belegt sind, dürfen die Aufgaben eines Insolvenzrichters nur zugewiesen werden, wenn der Erwerb der Kenntnisse alsbald zu erwarten ist.“

49 *Bornheim* (Fn. 47), S. 1, <http://d-nb.info/974969311/34>.

selten gelingen kann.<sup>50</sup> Gleiches gilt für die Vertreter der Staatsanwaltschaft, welche sich in der Regel einseitig von der Finanzverwaltung beraten lässt und so ihren gewünschten Status als „objektivste Behörde der Welt“<sup>51</sup> zwangsweise verliert, da die Finanzverwaltung naturgemäß in solchen Verfahren parteilich die Ergebnisse ihrer (langwierigen und kostenintensiven) Ermittlungen durchsetzen will.<sup>52</sup> Alternativ könnte auch – soweit möglich – an eine Abordnung von Finanzrichtern an die jeweilige Strafkammer gedacht werden, wenn dort Strafverfahren verhandelt werden.<sup>53</sup>

Bleibt zu konstatieren, dass nach Auffassung des Kammergerichts die Angeklagten *entgegen* der Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte und *entgegen* dem Wortlaut des § 7g EStG a. F. wegen der Inanspruchnahme einer Ansparabschreibung nach § 7g EStG a. F. zu verurteilen waren<sup>54</sup> und aufgrund der „Segelanweisung“<sup>55</sup> des Kammergerichts auch verurteilt wurden.<sup>56</sup> Die Angeklagten sind damit in der Regel durch eine Vorstrafe belastet. Der „gesondert verfolgte Steuerberater“ wird sich im Falle einer Verurteilung zusätzlich in einem *existenzgefährdenden Berufsgerichtsverfahren* verantworten müssen.

50 Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass § 7g EStG a. F. nicht gerade die komplizierteste Vorschrift im deutschen Steuerrecht ist; Fragen des Konzernsteuerrechts und des internationalen Steuerrechts dürften deutlich höhere Anforderungen an alle Beteiligten stellen.

51 Siehe [http://de.wikipedia.org/wiki/Staatsanwaltschaft\\_%28Deutschland%29](http://de.wikipedia.org/wiki/Staatsanwaltschaft_%28Deutschland%29): „Die Staatsanwaltschaft ist gehalten, nicht nur belastende, sondern auch entlastende Umstände zu erforschen und diese später gleichermaßen zu berücksichtigen. Dies hat zu der Bezeichnung als ‚objektivste Behörde der Welt‘ geführt, die in der Fachliteratur erstmals von dem Strafrechtslehrer Franz von Liszt erwähnt wird und von dem Generalstaatsanwalt beim Kammergericht Berlin Hugo Isenbiel stammt, der sie im Oktober 1910 in einem Strafprozess verwendete.“; vgl. dagegen das Originalzitat von Liszt: „Durch die Aufstellung des Legalitätsprinzips, durch die dem Staatsanwalt auferlegte Verpflichtung, in gleicher Weise Entlastungs- wie Belastungsmomente zu prüfen, durch das ihm eingeräumte Recht, Rechtsmittel zugunsten des Beschuldigten einzulegen u. s. w., könnte ein bloßer Civiljurist zu der Annahme verleitet werden, als wäre die Staatsanwaltschaft nicht Partei, sondern die objektivste Behörde der Welt. Ein Blick in das Gesetz reicht aber aus, um diese Entgleisung als solche zu erkennen. Es genügt der Hinweis auf § 147 GVG [jetzt § 146 GVG]: ‚Die Beamten der Staatsanwaltschaft sind verpflichtet, den dienstlichen Anweisungen ihrer Vorgesetzten nachzukommen.‘“ – F: Vortrag im Berliner Anwaltsverein am 23. 3. 1901, DJZ 1901, 179–182 (180), zitiert nach: <http://de.wikiquote.org/wiki/Justiz>.

52 Siehe aktuell das Beispiel der „cum-ex“-Geschäfte, bei denen niemand, schon gar kein Laie, weiß, ob diese Geschäfte legal oder illegal sind: „Letztlich ist aber immer noch unklar, ob diese Geschäfte überhaupt illegal waren. Denn Banken und Investoren nutzten bestimmte Eigenheiten der Abwicklungssysteme an den Börsen, aber auch steuerrechtliche Besonderheiten – und das offensichtlich über Jahre hinweg und mit Wissen von Bund, Ländern und Finanzbehörden“; [www.handelsblatt.com/finanzen/recht-steuern/anleger-und-verbraucherrecht/steuerhinterziehung-groesster-verdachtsfall-bei-cum-ex-aktiendeals/10796476.html](http://www.handelsblatt.com/finanzen/recht-steuern/anleger-und-verbraucherrecht/steuerhinterziehung-groesster-verdachtsfall-bei-cum-ex-aktiendeals/10796476.html). Die Kanzleien betroffener „gesondert verfolgter Berater“ sind aber trotz der unklaren Rechtslage (Art. 103 Abs. 2 GG) schon einmal vom Markt verschwunden: [www.bsk-legal.com/](http://www.bsk-legal.com/); vgl. auch das BFH-Urteil vom 16. 4. 2014 – I R 2/12, welches auf die eigentliche Frage nach der Rechtmäßigkeit nicht eingehen musste, bei genauem Lesen aber vermuten lässt, dass die Konstruktion grundsätzlich nicht verboten ist. <http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/druckvorschau.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=30575>, BB 2014, 2518 m. BB-Komm. *Matuszewski*; vgl. dazu *Weidemann*, Cum-Ex-Dividende-Geschäfte (steuer)strafrechtlich betrachtet: Die strafrechtliche Garantiefunktion des Steuertatbestands, BB 2014, 2135.

53 Vgl. § 37 GVG.

54 Zur Frage einer möglichen Rechtsbeugung vgl.: *Scheffler*, Gedanken zur Rechtsbeugung, NStZ 1996, 67 ff.

55 Zur Verwendung des Begriffes vgl. z. B.: *Burhoff*, Rechtsprechungsübersicht zur neuen Verständigungsregelung (§ 257c StPO), StRR 2011, 248 unter Pkt. XII, zitiert nach: [www.burhoff.de/insert/?/veroeff/aufsatz/StRR\\_2011\\_248.htm](http://www.burhoff.de/insert/?/veroeff/aufsatz/StRR_2011_248.htm).

56 LG Berlin 573 4/13 (Fn. 3).

## 5. Implikationen dieser Rechtsprechung für den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG n. F.

### a) Erforderlichkeit der Investitionsabsicht nach der Neufassung

Im Hinblick auf § 7g EStG n. F. kann nur gewarnt werden, diese Vorschrift anzuwenden, wenn eine Investitionsabsicht nicht vorliegt,<sup>57</sup> denn diese ist nunmehr in § 7g EStG n. F. ausdrücklich gefordert und geht damit über die „Blankettvorschrift“ des § 370 AO in den *objektiven Tatbestand* dieser Strafnorm ein. Sich bereits objektiv strafbar zu machen, wenn irgendeine subjektive Absicht *nicht* vorliegt, ist sicherlich ungewöhnlich. Wie diese Absicht (oder das Nichtvorliegen derselben) nachzuweisen sein soll, ist ebenso ungewiss, da das entsprechende BMF-Schreiben zur neuen Fassung des § 7g EStG gegenüber den bisherigen Anforderungen keine Änderung erfahren hat, weil die Finanzverwaltung – entgegen BFH, Finanzgerichten und Literatur – davon ausgeht, dass die Gesetzesänderung nur deklaratorische Wirkung hat und sich gegenüber der bisherigen Gesetzeslage nichts geändert haben soll.<sup>58</sup>

### b) Nachweis und Beweislast

Nach wie vor werden zur Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages lediglich die entsprechenden Aufzeichnungen bzw. Nachweise gefordert, die auch schon zur Bildung der Ansparabschreibung gefordert wurden.<sup>59</sup> Strafrichtern dürften solche Angaben nicht ausreichen, da – wie oben dargestellt – diese – anders als Finanzgerichte und die Finanzverwaltung – solche Listen nicht als prima facie-Beweis für eine Investitionsabsicht ausreichen lassen werden. Die innere Tatsache – „Investitionsabsicht“ des Steuerpflichtigen – ist also anderweitig anhand von objektiven Umständen nachzuweisen.<sup>60</sup> Allerdings ist die Beweislastverteilung zu berücksichtigen, wonach im Strafverfahren nicht ein Beschuldigter das Vorliegen seiner Absicht beweisen muss – was kaum möglich erscheint<sup>61</sup> –, sondern der Staatsanwalt das *Nichtvorliegen* einer solchen Absicht und zwar zweifelsfrei.<sup>62</sup>

57 Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob Kapital- und Personengesellschaften (= Steuerpflichtige) § 7g EStG n. F. überhaupt noch in Anspruch nehmen können, da diese mangels Willensbildungsmöglichkeit definitiv keinen Investitionswillen haben können. Die mangelnde Willensbildungsmöglichkeit der Gesellschaften wird zwar grundsätzlich ersetzt durch eine rechtsformabhängige *Willensbildungsorganisation* (Geschäftsführung/Gesellschafter/Vorstand/Hauptversammlung/Aufsichtsrat/Beirat etc.). Diese Willensbildungsorganisation ist aber nicht Steuerpflichtiger i. S. des des § 7g EStG n. F., sondern die Gesellschaft selbst, so dass zumindest nach dem Wortlaut des § 7g EStG n. F. die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages für Gesellschaften nicht möglich ist. Der Frage, ob der Wille der Willensbildungsorganisation der Gesellschaft zugerechnet werden kann bzw. muss, soll hier nicht geklärt werden. Zumindest muss die Frage beantwortet werden, welche der Organisationen den Willen denn haben muss, da diese unterschiedlich sein können; Gesellschafter und/oder Geschäftsführer; Vorstand und/oder Hauptversammlung.

58 Diese Auffassung stimmt – wenig überraschend – mit den vom KG Berlin als „Auffassung des Gesetzgebers“ zitierten Gesetzesmaterialien überein; dies zeigt einmal mehr, dass die Gesetzesmaterialien im Wesentlichen nicht vom Gesetzgeber (Parlament), sondern von der Fachbehörde „BMF“ stammen (siehe Fn. 11).

59 BMF, 8. 5. 2009, BStBl. I, 633, Tz. 18 ff.

60 BFH, 25. 6. 1984 – GrS 4/82.

61 *Kratzsch*, in: *Frotscher/Geurts*, Komm. z. EStG, § 7g EStG Rz. 27, Stand: 3. 4. 2014, „Da es sich insoweit um eine innere Tatsache handelt, ist ein zweifelsfreier Nachweis ohnehin kaum möglich, ...“

62 Was ebenso kaum möglich sein wird – es sei denn, es werden wie in dem Urteil des KG nachweisbar falsche Unterlagen vorgelegt.

*Hinweis:*

Dem Steuerberater kann aber nur geraten werden, genaues-tens zu dokumentieren, dass auf die Notwendigkeit der Investitionsabsicht als Voraussetzung der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages hingewiesen worden ist, da dieser – wie auch jeder andere – nicht „in den Kopf“ des Mandanten schauen kann. Der Beihilfetatbestand des § 27 StGB ist jedoch schnell erfüllt und der Berater wird umgehend zum „gesondert verfolgten Steuerberater“, wie das Beispiel des Kammergerichts zeigt.

**c) Wegfall der Investitionsabsicht**

Besonders problematisch erscheint in diesem Zusammenhang auch der mögliche *Wegfall der Investitionsabsicht* innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraumes. Denn wenn die Investitionsabsicht des Steuerpflichtigen vor Ablauf der

Dreijahreszeitraumes entfällt, hat der Steuerpflichtige diesen Umstand nach § 153 Abs. 2 AO bei der zuständigen Finanzbehörde anzuzeigen und die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages ist *sofort* und nicht erst nach Ablauf des Investitionszeitraumes von drei Jahren rückgängig zu machen.<sup>63</sup> Meldet der Steuerpflichtige den Wegfall der Investitionsabsicht vorsätzlich nicht, so kann allein hierin eine Steuerhinterziehung zu erblicken sein.<sup>64</sup>

Bleibt abzuwarten, wie die steuerlichen Strafverfolgungsbehörden, die bei Nichtinvestition nach drei Jahren zu prüfen haben werden, ob denn nicht die Investitionsabsicht evtl. schon lange vorher entfallen war, auf diesen Umstand reagieren werden.

63 Ähnlich für die Rücklage für Ersatzbeschaffung: BFH, 12. 1. 2012 – IV R 4/09 (veröffentlicht am 9. 5. 2012).

64 *Dißlar*, in: Schwarz, AO, § 153 AO, Tz. 41, Stand: 26. 6. 2014.



## StB-Literaturreport

Zusammengestellt und bearbeitet von Regierungsdirektor a.D. Dipl.-Finanzwirt (FH)  
Friedrich-Karl Mittelstaedt, Haar

**Hinweis:** Auf Wunsch erhalten Sie den vollständigen Literaturreport per Mail (s. S. II).

### ALLGEMEINES

#### Entwurf des Zollkodexanpassungsgesetzes oder schlicht „Jahressteuergesetzes 2015“

*RAin, FAinStR Dr. Ulrike Höreth/RAin, StBin Brigitte Stelzer*  
DSzZ 22/2014 S. 785

Steuerfreiheit von Arbeitgeberleistungen für Serviceleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf; Steuerbefreiung für den INVEST-Zuschuss für Wagniskapital; Teilabzugsverbot bei Wertminderungen von im Betriebsvermögen gewährten Gesellschafterdarlehen; Definition der Kriterien für eine Erstausbildung; Änderungen bei der Alters-Basisversorgung; Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirte; Besteuerung des geldwerten Vorteils anlässlich Betriebsveranstaltungen; Konkretisierung der steuerlichen Erfassung von Arbeitgeber-Sonderzahlungen zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften; Modifizierung der optimalen Einzelveranlagung von Ehegatten; Berücksichtigung eines Kindes bei Übergangszeit zwischen Ausbildungsabschnitt und freiwilligem Wehrdienst; Systemwechsel bei der Berechnung des Anpassungshöchstbetrags; Kapitalertragsteuerabzug bei Bestandsabsetzung; Änderungen im AstG; umsatzsteuerrechtliche Änderungen: Umsatzsteuerbefreiung von Dialyseleistungen; Schnellreaktionsmechanismus zur vorübergehenden Einführung neuer Tatbestände bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers; Umsatzsteuer-Voranmeldungen bei Vorratsgesellschaften.

#### Abschlussbericht der Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht

*Prof. Dr. iur. Roman Seer*  
DStR 42/2014 Beihefter S. 117 und ZIP 42/2014 Beilage 2 S. 1

Ziele, Besetzung und Arbeitsweise der Kommission; Umsatzsteuer in der Insolvenz; neuralgische Punkte der geltenden Rechtslage; Interessenlagen und Auswirkungen auf das Umsatzsteuer- und Masseaufkommen. Empfehlung. Die umsatzsteuerliche Organschaft in der Insolvenz. Sanierungserlass vom 27. 3. 2003 und Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG. Gewerbesteuerliche Zuständigkeitsverteilung als Hindernis für einen erfolgreichen Sanierungsplan. Schenkungsteuerliche Behandlung von zu Sanierungszwecken vorgenommenen Forderungsverzichten nach § 7 Abs. 8 ErbStG. Zusammenfassende Empfehlungen der Kommission.