

In der Eröffnungsphase nicht auf gut Glück ansparen

Ist ein Betrieb in der „Eröffnungsphase“, so kann er nur dann per „Ansparrücklage“ sein steuerpflichtiges Einkommen mindern, wenn er „die wesentlichen Betriebsgrundlagen“ angeschafft hat. (Hier ging es um 150.000 € für eine geplante Windkraftanlage, die steuermindernd abgesetzt werden sollten. Der BFH erkannte die Ansparrücklage nicht an, weil die Anlage noch nicht bestellt war..

Quelle: Wolfgang Büser

Revision; Einkommensteuer; Bildung einer Ansparrücklage; Erst zu eröffnender Betrieb; Investitionsentscheidung; Wesentliche Betriebsgrundlage; Ausreichende Konkretisierung; Verbindliche Bestellung

Gericht: BFH

Datum: 25.04.2002

Aktenzeichen: IV R 30/00

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2002, 11782

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Schleswig-Holstein - V 1109/98

Rechtsgrundlage:

§ 7g Abs. 3 EStG

Fundstellen:

BFHE 199, 170 - 176

BB 2002, 1536-1537 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2002, 1097-1099

BStBl 2004, 182-184 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2004, 182-184 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2002, 1478-1479 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2005, 2

DB (Beilage) 2005, 2 (amtl. Leitsatz)

DB (Beilage) 2003, 25 (amtl. Leitsatz)

DStR 2002, 1753-1755 (Urteilsbesprechung von Johannes Weßling u. Marco Romswinkel)

DStR 2002, 1258-1260 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2002, 990 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2002, 581-582 (Kurzinformation)

EStB 2002, 315-316

EWiR 2002, 761

FR 2002, 885-887

GuT 2004, 109 (amtl. Leitsatz)

GuT 2003, 75

HFR 2002, 988-989

INF 2002, 539

KFR 2002, 355

KÖSDI 2005, 14857 (Kurzinformation)

KÖSDI 2002, 13372

NWB 2005, 3044-3045 (Kurzinformation)

NWB 2002, 2272-2273

NZG 2002, 792

stak 2002

StSem 2003

WPg 2002, 930

ZfIR 2003, 37-39

BFH, 25.04.2002 - IV R 30/00

Amtlicher Leitsatz:

Die Bildung einer Ansparrücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG setzt für einen erst zu eröffnenden Betrieb voraus, dass die Investitionsentscheidung hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen ausreichend konkretisiert ist. Sollen die wesentlichen Betriebsgrundlagen angeschafft werden, setzt das ihre verbindliche Bestellung voraus.

Gründe

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind die Ehepartner der in einer Steuerberatersozietät zusammengeschlossenen Prozessbevollmächtigten. Mit Gesellschaftsvertrag vom 18. September 1995 schlossen sie sich zum Zweck des Betriebs einer Windkraftanlage zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) zusammen. Die Kläger leisteten zunächst keine Einlagen.
- 2** Der Geschäftsführer und Kläger zu 3 meldete das Gewerbe zum 1. September 1995 an.
- 3** Am 30. September 1995 schlossen die Kläger zu 1 bis 3 in GbR mit dem Ehemann der Klägerin zu 2 einen Pacht- und Nutzungsvertrag über die Nutzung von Grundflächen zur Errichtung und zum Betrieb einer Windkraftanlage. Die Flächen sollten mit dem Beginn der Bauarbeiten zur Verfügung

gestellt werden; eine Nutzungsentschädigung war ab der Einspeisung, spätestens jedoch ab dem 2. Monat nach Erteilung der Baugenehmigung zu entrichten. Die Verpflichtungen des Pächters sollten nur wirksam werden, wenn u. a. die zum Betrieb und zum Bau der Anlagen erforderlichen Genehmigungen erteilt und die Einspeisemöglichkeiten in das öffentliche Stromversorgungsnetz gegeben sein würden.

- 4 Zum 15. November 1997 meldeten die Kläger das Gewerbe ab und lösten die Gesellschaft auf.
- 5 Zuvor waren folgende Aktivitäten entwickelt worden:
- 6 Am 21. September 1994 hatte die X-Bank für die "Interessenten A/B" --also entweder die Klägerinnen zu 1 und 2 oder --Wahrscheinlicher-- für deren Ehemänner-- eine Modellrechnung zur Finanzierung von fünf Windkraftanlagen erstellt.
- 7 Am 10. Oktober 1994 hatte die Landwirtschaftskammer in einem schriftlichen Gutachten für den Ehemann der Klägerin zu 2 eine positive Standortbeurteilung abgegeben.
- 8 Eine am 12. Oktober 1994 vom Ehemann der Klägerin zu 2 und einem Herrn P an die Gemeinde O gerichtete Bauvoranfrage für die Errichtung eines Windparks hatte das Amt E mit Schreiben vom 21. November 1994 grundsätzlich positiv beantwortet, jedoch darauf hingewiesen, dass zunächst die planerischen Voraussetzungen (Windflächenfindungskarte) geschaffen werden müssten. Die weitere Planung sei abzuwarten.
- 9 Mit einem an die "Steuerberater B und A" --also die Ehemänner der Klägerinnen zu 1 und 2-- gerichteten Schreiben vom 12. Dezember 1994 hatte die F- Windkraftanlagen GmbH Angaben über die von einer bestimmten Windkraftanlage benötigten Grundflächen gemacht.
- 10 Am 27. Februar 1995 hatten der Ehemann der Klägerin zu 2 und P bei einem Stromversorgungsunternehmen schriftlich um Mitteilung gebeten, ob "der von uns in der Gemeinde . . . erzeugte Strom von dem Unternehmen" abgenommen werde. Das Unternehmen hatte darauf geantwortet, eine nähere Untersuchung der Anschlussmöglichkeiten werde erst vorgenommen, sobald eine positiv beschiedene Bauvoranfrage oder ein genehmigter Bauantrag vorliege.
- 11 Für das Streitjahr 1995 erklärten die Kläger unter Berücksichtigung einer Ansparabschreibung von 300 000 DM für die geplante Anschaffung einer Windkraftanlage und nachgewiesener Aufwendungen von 25 DM einen Verlust von 300 025 DM.
- 12 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Ansparabschreibung nicht und stellte für das Jahr 1995 lediglich einen Verlust in Höhe von 25 DM fest. Den dagegen gerichteten Einspruch wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 27. Juli 1998 als unbegründet zurück. Im Streitjahr sei noch kein Betrieb anzunehmen. Dafür müssten wesentliche Betriebsgrundlagen vorhanden sein, mindestens aber eine wirtschaftlich bindende Investitionsentscheidung. Die Anpachtung der Betriebsflächen reiche nicht aus. Bei dem beabsichtigten Betrieb einer Windkraftanlage könne erst mit der verbindlichen Bestellung der Windkraftanlage von einer Betriebseröffnung die Rede sein.
- 13 Hiergegen erhoben die Kläger Klage. Sie trugen vor, ein Betrieb i. S. des § 7g des Einkommensteuergesetzes (EStG) sei vorhanden gewesen. Die gewerbliche Tätigkeit beginne mit den Vorbereitungs-handlungen. Zu diesem Zeitpunkt könne Betriebsvermögen gebildet werden. Betriebsvermögen sei auch vorhanden gewesen in Form des Pacht- und Nutzungsvertrags. Mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags, der Anmeldung des Gewerbes und dem Abschluss der Pachtverträge sei die ernsthafte Planung einer Windkraftanlage erkennbar geworden. Der Gesellschaftszweck sei mit dem Ziel der Errichtung der Anlage spätestens 1996 oder 1997 auch weiterverfolgt worden.

- 14 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2000, 1059 veröffentlicht.
- 15 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt wird.
- 16 Die Kläger beantragen sinngemäß,
- 17 das vorinstanzliche Urteil und die Einspruchsentscheidung des FA aufzuheben und für das Jahr 1995 einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 300 025 DM festzustellen.
- 18 Das FA beantragt,
- 19 die Revision zurückzuweisen.
- 20 Die Revision ist nicht begründet. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Kläger im Streitjahr keine Ansparrücklage bilden konnten.
- 21 Nach § 7g Abs. 3 EStG in der für das Streitjahr 1995 geltenden Fassung können Steuerpflichtige unter im Einzelnen näher geregelten Voraussetzungen für die künftige Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter eine den Gewinn mindernde Rücklage (Ansparabschreibung) bilden. Die Rücklage darf auch gebildet werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht (§ 7g Abs. 3 Satz 4 EStG).
- 22 Nach § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStG hängt die Bildung der Rücklage u. a. davon ab, dass "der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der Bildung der Rücklage vorangeht, die in Abs. 2 genannten Größenmerkmale erfüllt".
- 23 1. Das FG leitet hieraus her, dass nach dem zwingenden Wortlaut des § 7g Abs. 3 EStG die Ansparrücklage erst dann gebildet werden kann, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Unternehmens vorhanden sind. Denn erst dann ist nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10. Juli 1991 VIII R 126/86 (BFHE 164, 565, BStBl II 1991, 840) die Betriebsgründung abgeschlossen. Der erkennende Senat vermag sich dem nicht anzuschließen.
- 24 Mit der Verwendung des Wortes "Betrieb" in § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStG und der Verweisung auf Abs. 2 der Vorschrift soll nichts darüber ausgesagt werden, ab wann ein "Betrieb" bestehen muss. Es sollen vielmehr lediglich die in Abs. 2 für Sonderabschreibungen enthaltenen Betriebsgrößengrenzen auf den Bereich der "Ansparabschreibungen" des Abs. 3 übertragen werden. Wollte man die Vorschrift anders verstehen, so müsste nicht nur im Jahr der Rücklagenbildung, sondern bereits im Jahr davor ein Betrieb vorhanden sein. Das ist indessen nicht erforderlich. Vielmehr kann die Ansparrücklage auch im Jahr der Betriebsgründung gebildet werden. Es ist in diesen Fällen in Ermangelung einer Einheitswertfeststellung davon auszugehen, dass der Betrieb die in Abs. 2 Nr. 1 genannten Größenverhältnisse nicht überschreitet (BFH-Urteil vom 21. Juli 1999 I R 57/98 , BFHE 190, 103, BStBl II 2001, 127).
- 25 2. Auf der anderen Seite kann jedoch kein Zweifel bestehen, dass nur "Betriebe" zur Bildung einer Ansparrücklage berechtigt sind. Schon die Gesetzesbegründung spricht von einer betriebsbezogenen Ausgestaltung der Fördermaßnahme (BTDrucks 12/4487 S. 33). Unterschiedliche Auffassungen herrschen hingegen darüber, welches Stadium die Betriebseröffnung bei Bildung der Rücklage erreicht haben muss. Während Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz (20. Aufl. , § 7g Rz. 22) und Lambrecht in Kirchhof, Kompaktkommentar zum Einkommensteuergesetz (2. Aufl. , § 7g EStG Rn. 55) in Übereinstimmung mit der Vorinstanz fordern, dass die Betriebseröffnung beendet sein muss, kann nach der Auffassung anderer Autoren und der Finanzverwaltung die Ansparrücklage schon früher gebildet werden. Danach sind bereits Vorbereitungshandlungen oder die nach außen sichtbare Konkretisierung der

Unternehmensgründung ausreichend (Meyer/Ball, Finanz-Rundschau --FR-- 1997, 77, 78, Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz , Kommentar, § 7g EStG Anm. 135; Karsten, Der Betrieb --DB-- 1997, 704, 705; Koepsell, Die Information über Steuer und Wirtschaft --Inf-- 1997, 70, 73; Blümich/Brandis, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz , Gewerbesteuerengesetz , § 7g EStG, Rz. 101). Innerhalb dieser Gruppe gibt es wiederum unterschiedliche Auffassungen darüber, wann die Konkretisierung der Unternehmensgründung ausreichend dokumentiert ist. Während teilweise die Gewerbeanmeldung für ausreichend gehalten wird (z. B. Koepsell, Inf 1997, 70, 73) geht die Oberfinanzdirektion (OFD) Kiel erst dann von einer Betriebseröffnung aus, wenn die Investitionsentscheidung über die wesentlichen Betriebsgrundlagen verbindlich getroffen worden ist (vgl. OFD Kiel, VfG. vom 9. Februar 1998, Steuererlasse in Karteiform --StEK-- EStG § 7g Nr. 9 ; DB 1998, 751). Zum gleichen Ergebnis gelangt das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 8. Juni 1999 (BStBl I 1999, 547) aus Billigkeitsgründen. Danach wird die Inanspruchnahme der Ansparrücklage bereits für eine Investition vor dem Abschluss der Betriebseröffnung zugelassen, wenn am Ende des Veranlagungszeitraums, für den die Rücklage beantragt wird, das Wirtschaftsgut verbindlich bestellt oder für die Herstellung des Wirtschaftsgutes eine Genehmigung verbindlich beantragt oder --falls eine Genehmigung nicht erforderlich ist-- mit dessen Herstellung bereits tatsächlich begonnen worden ist.

- 26 3. Der erkennende Senat teilt die von der OFD Kiel vertretene Ansicht.
- 27 a) Er vertritt einerseits die Auffassung, dass im Jahr der Rücklagenbildung die Betriebseröffnung noch nicht vollendet sein muss. Ein solches Erfordernis ergibt sich --wie bereits aufgezeigt-- nicht zwingend aus dem Gesetzeswortlaut. In Anbetracht dessen kommt --wie der Senat bereits im Zusammenhang mit der Rücklage bei Erwerb eines von der Stilllegung bedrohten Betriebs (§ 6d EStG a. F.) entschieden hat-- dem Zweck der vom Gesetzgeber beabsichtigten Fördermaßnahme besondere Bedeutung zu (Senatsbeschluss vom 22. August 1985 IV B 31/85 , BFH/NV 1987, 425). Durch § 7g Abs. 3 EStG sollte für mittelständische Unternehmen die Möglichkeit geschaffen werden, im Vorgriff auf spätere Abschreibungsmöglichkeiten zur Finanzierung künftiger Investitionen eine Rücklage zu bilden (BTDrucks 12/4487 S. 33). Dem wirtschaftsfördernden Zweck der Vorschrift folgend, muss die Vergünstigung auch bei Neugründungen gewährt werden. Das zeigt auch die Einführung einer besonderen Förderung für Existenzgründer (§ 7g Abs. 7 EStG) durch das Jahressteuergesetz 1997 --JStG 1997-- (BGBl I 1996, 2049). Mit der Einfügung von § 7g Abs. 7 EStG wurden nicht etwa erstmalig Existenzgründer in die Förderung einbezogen, sondern es wurden die Ansparrücklagen gegenüber den für bestehende Betriebe vorgesehenen Möglichkeiten erweitert. Wollte man die Bildung einer Ansparrücklage vom Vorhandensein sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen abhängig machen, könnte bei Neugründungen der wirtschaftspolitische Förderungszweck nicht erreicht werden. Auf diesen Gesichtspunkt hat auch das FG hingewiesen.
- 28 b) Auf der anderen Seite ist der Senat der Auffassung, dass es für die Annahme eines Betriebs i. S. des § 7g Abs. 3 EStG nicht ausreicht, wenn lediglich die ersten Vorbereitungshandlungen getroffen worden sind. Dabei verkennt der Senat nicht, dass dieser Zeitpunkt maßgeblich dafür sein kann, ab wann ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen oder eine Ausgabe dem Betriebsausgabenbereich zuzuordnen sind (BFH-Urteile vom 7. April 1992 VIII R 34/91 , BFH/NV 1992, 797, und vom 9. Februar 1983 I R 29/79, BFHE 138, 63, BStBl II 1983, 451). Dieser weite Begriff der Betriebseröffnung lässt sich jedoch ebenso wenig wie der enge Betriebseröffnungsbegriff, der das Vorhandensein aller wesentlichen Betriebsgrundlagen voraussetzt, ohne weiteres auf den Bereich der wirtschaftsfördernden Maßnahmen übertragen (BFH-Urteil vom 14. Dezember 1994 XI R 39/94 , BFHE 176, 406, BStBl II 1995, 320). Auch insoweit ist auf den Zweck der Steuervergünstigung abzustellen. Anders als in den Fällen, in denen der BFH die Vornahme der ersten Vorbereitungshandlungen für maßgeblich gehalten hat, sind in den Fällen, in denen eine Ansparrücklage gebildet werden soll, Ausgaben für das angeschaffte Wirtschaftsgut noch nicht angefallen. Der Steuerpflichtige muss (im Fall eines bereits in Gang gesetzten Unternehmens) nicht einmal glaubhaft machen, dass die Investition tatsächlich beabsichtigt ist (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2001 XI R 13/00 , BFHE 197, 448, BFH/NV 2002, 708). Um eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme der für bestehende oder zukünftige Betriebe vorgesehenen Förderung zu

vermeiden, ist jedoch für erst noch zu eröffnende Betriebe zu verlangen, dass die Investitionsentscheidung hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen ausreichend konkretisiert ist. Sollen --wie im Streitfall-- die wesentlichen Betriebsgrundlagen angeschafft werden, setzt das ihre verbindliche Bestellung voraus.

29 Demgegenüber ist der Abschluss des Pachtvertrages über das Grundstück, auf dem die Windkraftanlage errichtet werden sollte, nicht geeignet, die konkrete Absicht der Betriebseröffnung ausreichend zu dokumentieren. Zutreffend hat das FG darauf hingewiesen, dass es sich bei dem Grundstück nur um eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen des ins Auge gefassten Unternehmens gehandelt hat und dass der mit dem Ehemann der Klägerin zu 2 geschlossene Vertrag zu keiner Zeit Verpflichtungen der Kläger nach sich gezogen hat.

30