
Datum: 28.08.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 387/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0828.14K387.01.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Parteien ist streitig, ob der Kläger zum Betriebsausgabenabzug nach § 7g Abs. 3, 6 und 7 Einkommensteuergesetz - EStG - (Ansparrücklage für Existenzgründer) berechtigt war.
- 3 Der Kläger erzielte im Streitjahr 1998 als Unternehmensberater Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 EStG. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.
- 4 Zum 01.07.1999 brachte der Kläger sein Einzelunternehmen zu Buchwerten in die "...", eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts - GbR -, ein. Diese GbR, an der neben dem Kläger ein weiterer Gesellschafter beteiligt ist, betätigt sich ebenfalls im Bereich der Unternehmensberatung.
- 5 In der am 03.08.1999 beim Beklagten eingereichten Einkommensteuererklärung für 1998 erklärte der Kläger einen nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Gewinn i.H.v. 219.896 DM.
- 6 Im Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 26.11.1999 erfasste der Beklagte den erklärten Gewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 7 Hiergegen legte der Kläger am 23.12.1999 Einspruch ein. Er vertrat die Ansicht, dass es sich bei dem erzielten Gewinn um Einkünfte aus selbständiger Arbeit handele. Außerdem beantragte er die Berücksichtigung einer Ansparrücklage für Existenzgründer nach § 7g Abs. 7 EStG i.H.v. 100.000 DM. Sein Gewinn sei demzufolge auf 119.896 DM zu reduzieren. Auf Aufforderung des Beklagten teilte der Kläger mit, dass er beabsichtige, im Jahr 1999 und den

folgenden Kalenderjahren einen PKW, neue Software und neues Büromobiliar anzuschaffen sowie einen Austausch bzw. eine Erweiterung der EDV-Anlage und der Geschäftsausstattung vorzunehmen. Die Gesamtinvestitionssumme gab der Kläger mit 200.000 DM an.

Mit Schreiben vom 18.04.2000 kündigte der Beklagte an, hinsichtlich der streitigen Frage der Qualifizierung der Einkünfte dem Einspruch des Klägers abzuweichen, den Gewinn jedoch um 3.070 DM zu erhöhen. In dem gemäß § 164 Abs. 2 Abgabenordnung - AO - geänderten Einkommensteuerbescheid vom 30.05.2000 setzte der Beklagte den Gewinn des Klägers daher i.H.v. 222.966 DM an. Entgegen seiner Ankündigung berücksichtige der Beklagte den Gewinn aber weiterhin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er gewährte daher auch einen Entlastungsbetrag für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG a.F. i.H.v. 5.929 DM.

8

Bezüglich der geltend gemachten Ansparrücklage für Existenzgründer blieb der Einspruch erfolglos. Durch Einspruchsentscheidung vom 20.12.2000 wies der Beklagte den Einspruch insoweit als unbegründet zurück. Der Beklagte vertrat die Ansicht, im Streitfall könne der Kläger keine Ansparrücklage für Existenzgründer bilden, da im Zeitpunkt der Bildung der Rücklage bereits festgestanden habe, dass die Investitionen nicht mehr im Rahmen des Einzelunternehmens des Klägers vorgenommen werden können. Außerdem bestünden ernstliche Zweifel an einer bereits im Jahr 1998 bestehenden Investitionsabsicht, da in der ursprünglich am 03.08.1999 eingereichten Gewinnermittlung für 1998 keine Ansparrücklage enthalten gewesen sei. Ferner seien auch keine objektiven Merkmale vorgetragen bzw. nachgewiesen worden, die für die vom Kläger behauptete Investitionsabsicht sprechen könnten. Es seien vor allem keine wirtschaftlichen Gründe erkennbar, warum die Rücklage nicht im Rahmen der GbR gebildet worden sei. Insoweit liege die Vermutung nahe, dass die Bildung der Ansparrücklage ausschließlich dem Zweck gedient habe, die Steuervergünstigung bei dem Einzelunternehmen in voller Höhe und nicht lediglich anteilig entsprechend der Gewinnbeteiligung an der GbR in Anspruch zu nehmen. Schließlich sei es sachgerecht, im Streitfall höhere Anforderungen an den Nachweis der Investitionsabsicht zu stellen, da bei einer Existenzgründerrücklage kein Ausgleich des durch die Ansparrücklage erzielten Steuerstundungseffekts über einen Gewinnzuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG erfolge.

9

Mit der am 19.01.2001 erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er trägt vor, er habe seine Prozessbevollmächtigten während einer Unterredung im Dezember 1999 darüber informiert, dass er die feste Absicht habe, einen PKW, neue Software und neues Büromobiliar anzuschaffen sowie einen Austausch und eine Erweiterung der EDV-Anlage und der Geschäftsausstattung vorzunehmen. Über die Möglichkeit der Bildung einer Existenzgründerrücklage habe ihn sein Vorberater nicht hingewiesen, da diese ansonsten sicherlich direkt gebildet worden wäre. Die Bildung der Rücklage sei daher im Rahmen des Einspruchsverfahrens durch die Einreichung einer korrigierten Gewinnermittlung nachgeholt worden. Zum 01.07.1999 habe er eine Einbringungsbilanz aufgestellt, in der die Ansparrücklage enthalten sei. Die ... GbR habe diese Ansparrücklage zu Buchwerten in ihre Eröffnungsbilanz - Steuerbilanz der GbR - übernommen. Die GbR habe in ihrer Steuerbilanz auch eine Ansparrücklage des anderen Gesellschafters ... ausgewiesen. Herr ... sei jedoch nicht Existenzgründer i.S.d. § 7g Abs. 7 EStG gewesen. Durch die Übernahme der Rücklagen sei eindeutig der Wille dokumentiert worden, diese in der Personengesellschaft in Anlehnung an § 12 Abs. 3 Satz 1 Umwandlungssteuergesetz - UmwStG - fortzuführen. Die Tätigkeiten in dieser Personengesellschaft entsprächen den vorherigen Tätigkeiten der Einzelunternehmen des Klägers und des Herrn ... in einem anderen Rechtsmantel.

10

Der Kläger beantragt,

11

12

den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 30.05.2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.12.2000 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb eine Existenzgründerrücklage gemäß § 7g Abs. 7 EStG i.H.v. 100.000 DM gewinnmindernd berücksichtigt wird.

Der Beklagte beantragt, 13

1. die Klage abzuweisen und 14

2. hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 15

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung vom 20.12.2000. 16

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist unbegründet. 18

I. Der Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 30.05.2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.12.2000 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). 19

Der Beklagte hat zu Recht keinen Abzug nach § 7g Abs. 6, 7 EStG als Betriebsausgabe zugelassen, weil die Voraussetzungen für die Bildung einer Ansparrücklage für Existenzgründer nicht gegeben waren. 20

1. Nach § 7g Abs. 1, Abs. 3, Abs. 6 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung können Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Bestandsvergleich oder durch Überschussrechnung ermitteln, für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden bzw. Betriebsausgaben der entsprechenden Höhe berücksichtigen. Die Ansparrücklage darf dabei 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsgutes nicht überschreiten, das voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres angeschafft oder hergestellt wird. Die am Bilanzstichtag insgesamt gebildeten Ansparrücklagen dürfen einen Betrag von 300.000 DM nicht übersteigen. Spätestens am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres ist eine Ansparrücklage gewinnerhöhend aufzulösen (§ 7g Abs. 4 EStG). Soweit die Auflösung nicht auf Grund der Vornahme der begünstigten Investition erfolgt, ist im Jahr der Auflösung eine Gewinnerhöhung vorzunehmen (§ 7g Abs. 5 EStG). Diese beträgt 6 % des aufgelösten Rücklagebetrages für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat. 21

Wird die Rücklage von einem Existenzgründer im Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung und den folgenden Wirtschaftsjahren (Gründungszeitraum) gebildet, so sind nach § 7g Abs. 7 Satz 1 EStG in der für das Streitjahr gültigen Fassung die Absätze 3 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass das begünstigte Wirtschaftsgut vom Steuerpflichtigen voraussichtlich bis zum Ende des fünften auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres angeschafft oder hergestellt wird; der Höchstbetrag für im Gründungszeitraum gebildete Rücklagen 600.000 DM beträgt und die Rücklage spätestens am Ende des fünften auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen ist. Bei diesen Rücklagen findet eine Gewinnerhöhung durch Verzinsung des aufgelösten Rücklagebetrages nach § 7g Abs. 5 EStG nicht statt. Existenzgründer ist dabei nach § 7g Abs. 7 Satz 2 EStG eine natürliche Person, die innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung weder an einer Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Zehntel 22

beteiligt gewesen ist noch Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG erzielt hat; eine Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, bei der alle Mitunternehmer die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen oder eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes, an der nur natürliche Personen beteiligt sind, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen.

2. Der Tatbestand des § 7g Abs. 3 EStG stellt auf eine künftige Anschaffung ab und verwendet den Begriff der Ansparabschreibung. Diese hat den Zweck, die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe dadurch zu verbessern, dass deren Liquidität gestärkt wird (BTDrucks 10/336, 13, 25/26; BTDrucks 11/257, 8 f.). Mit Hilfe der Rücklage, die zu einer Steuerstundung führt, sollen Mittel angespart werden können, um dem Unternehmen die Finanzierung der Investition zu erleichtern (BTDrucks 12/4487, 33). Die Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG bewirkt die Vorverlagerung des Abschreibungspotentials und fördert die Innenfinanzierung, indem der Kreditbedarf verringert wird (vgl. Lambrecht, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 7g EStG, Rdnr. A 1). Der durch die Vorverlagerung des Aufwandes entstehende Steuerstundungseffekt erhöht die Liquidität und den finanziellen Spielraum des Steuerpflichtigen. Während der Steuerstundung können die liquiden Mittel produktiv verwendet oder zur Tilgung von Verbindlichkeiten eingesetzt werden. Dieser Zweck verlangt in zeitlicher Hinsicht, dass die Rücklage die ihr zugedachte Funktion der Finanzierungserleichterung erfüllen kann. Zwischen der Bildung der Rücklage und der Investition muss ein "Finanzierungszusammenhang" bestehen (vgl. BFH-Urteil vom 14. August 2001 XI R 18/01, BFH/NV 2002, 181). Die Rücklage muss sich daher auch auf eine (noch) durchführbare, objektiv mögliche Investition beziehen. Andernfalls kann es sich eben nicht um eine voraussichtliche Investition i.S.d. § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG handeln (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2001 XI R 13/00, BFHE 197, 448; BStBl II 2002, 387).

Im Übrigen hat der Gesetzgeber die Rücklage nicht personen-, sondern betriebsbezogen ausgestaltet (BTDrucks 12/4487, 33; Lambrecht, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 7g EStG, Rdnr. D 2 m.w.N.). Dies zeigt sich zum Beispiel daran, dass der Betrieb des Steuerpflichtigen die in § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG genannten betriebsbezogenen Voraussetzungen erfüllen muss oder daran, dass der Steuerpflichtige den in § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG genannten Höchstbetrag von 300.000 DM für jeden seiner Betriebe ausschöpfen kann. Bei einer Personengesellschaft führt dieser betriebsbezogene Charakter der Ansparrücklage dazu, dass die das Gesamthandsvermögen betreffende Rücklage nur einheitlich in der Steuerbilanz der Gesellschaft passiviert werden kann (Lambrecht, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 7g EStG, Rdnr. D 2 und 25). Wird von der Personengesellschaft eine Existenzgründerrücklage i.S.d. § 7g Abs. 7 EStG gebildet, so müssen bei der Gesellschaft als Existenzgründer darüber hinaus die Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 EStG erfüllt sein.

3. Im Streitfall stand im Zeitpunkt der Vornahme des Betriebsausgabenabzugs nach § 7g Abs. 6, 7 EStG bereits fest, dass der Kläger die von ihm bezeichneten Investitionen für sein Einzelunternehmen nicht mehr durchführen kann.

Der Betriebsausgabenabzug nach § 7g Abs. 6, 7 EStG wurde vom Kläger in seiner am 28.02.2000 beim Beklagten eingereichten korrigierten Einnahme-Überschuss-Rechnung für das Streitjahr 1998 vorgenommen. Der Kläger trägt hierzu selbst vor, dass er erst bei einer Unterredung im Dezember 1999 von seinem Steuerberater über die Möglichkeit der Bildung einer Existenzgründerrücklage informiert wurde. Die Bildung der Rücklage sei daher im

Rahmen des Einspruchsverfahrens nachgeholt worden.

Vor der Vornahme des Betriebsausgabenabzugs nach § 7g Abs. 6, 7 EStG hatte der Kläger am 01.07.1999 sein Einzelunternehmen jedoch bereits zu Buchwerten in die "... GbR eingebracht. Diese Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH als tauschähnlicher Vorgang im Sinne einer Betriebsveräußerung zu qualifizieren (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21. Juni 1994 VIII R 5/92, BFHE 174, 451, BStBl II 1994, 856 m.w.N.). Mit der Einbringung in die "... GbR beendete der Kläger seine gewerbliche Tätigkeit als Einzelunternehmer (BFH-Urteil vom 16. Dezember 1992 X R 52/90, BFHE 170, 363, BStBl II 1994, 838). Ab dem 01.07.1999 betrieb nicht mehr der Kläger, sondern vielmehr die "... GbR den Betrieb (BFH-Beschluss vom 03. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617).

Der Kläger konnte daher zum Zeitpunkt der Vornahme des Betriebsausgabenabzugs nach § 7g Abs. 6, 7 EStG keine Investitionen mehr in einem von ihm betriebenen Unternehmen ausführen. Die von ihm im Schreiben seines Prozessbevollmächtigten vom 30.03.2000 vorgenommene Bezeichnung von geplanten Anschaffungen bezog sich somit nicht mehr auf noch durchführbare, objektiv mögliche Investitionen in seinem Einzelunternehmen.

Als neue Betriebsinhaberin war ab dem 01.07.1999 nur noch die "... GbR zur Bildung einer Ansparrücklage für zukünftige Investitionen für ihr Gesamthandsvermögen berechtigt. Eine Existenzgründerrücklage hätte sie dabei jedoch nach dem Vortrag des Klägers nicht bilden können, da der Mitgesellschafter ... kein Existenzgründer i.S.d. § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG war (§ 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 EStG).

4. Der Einwand des Klägers, er habe bereits zu einem Zeitpunkt vor dem 01.07.1999 die feste Absicht gehabt, die bezeichneten Investitionen vorzunehmen, eine Rücklagenbildung sei nur mangels Hinweis seines damaligen Steuerberaters unterblieben, ist demgegenüber nicht entscheidungserheblich. Das Vorliegen eines "voluntativen" Elements in Gestalt einer Investitionsabsicht ist für die Annahme einer voraussichtlichen Investition i.S.d. § 7g Abs. 3, 6 EStG weder erforderlich noch kann es diese ersetzen (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2001, XI R 13/00, a.a.O.).

5. Im Ergebnis scheidet daher wegen des Fehlens künftiger Erwerbsvorgänge i.S.d. § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG im Rahmen eines vom Kläger betriebenen Einzelunternehmens der Betriebsausgabenabzug nach § 7g Abs. 6, 7 EStG aus.

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

III. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.