
Datum: 08.07.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 4237/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0708.1K4237.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Ertrag, der sich aufgrund der Auflösung einer nach § 7g Absatz 3 Einkommensteuergesetz (EStG) gebildeten Ansparrücklage im Laufe des zweiten des auf die Bildung der Rücklage folgenden Jahres entsteht, laufender Gewinn oder Veräußerungsgewinn ist.

2

Die am 5.12.1943 geborene Klägerin betrieb bis zum 30.9.2000 das Reisebüroin Sie ermittelte ihren Gewinn gemäß § 4 Absatz 3 EStG. Wirtschaftsjahr war das Kalenderjahr.

3

In der Einnahme-/Überschußrechnung des Einzelunternehmens zum 31.12.1998 war eine Ansparrücklage in Höhe von 25.000,- gebildet worden. Entsprechende Anschaffungen erfolgten nicht. Das Einzelunternehmen wurde mit Wirkung zum 30.9.2000 zu einem Verkaufspreis von DM 40.000,- veräußert.

4

Im Jahr 2000 erklärte die Klägerin einen laufenden Gewinn von DM 76.597, sowie einen Veräußerungsgewinn von DM 36.754. Im laufenden Gewinn waren Betriebseinnahmen i.H.v. DM 28.000,- "Erträge Auflösung Sopo Ansparrücklage" enthalten. Dieser Betrag setzt sich aus DM 25.000 (Auflösung der Ansparrücklage) und DM 3.000,- (Zuschlag gemäß § 7 g Absatz 5 EStG für 2 Jahre, mithin 12 % von 25.000,-) zusammen.

5

6

Der Beklagte unterwarf DM 74.134,- als laufenden Gewinn, sowie DM 0,- (DM 36.754,- abzüglich Freibetrag DM 36.754,-) als Veräußerungsgewinn der Besteuerung und setzte die Einkommensteuer mit Einkommensteuerbescheid vom 1.3.2002 entsprechend fest. Die Festsetzung erfolgte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abgabenordnung (AO). Nachdem die Klägerin den Veräußerungsvertrag vorgelegt hatte, hob der Beklagte mit Bescheid vom 22.3.2002 den Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Absatz 3 AO auf.

Mit Schriftsatz vom 28.3.2002 legte die Klägerin gegen den Bescheid vom 22.3.2002 Einspruch ein. Der Einspruch wurde trotz mehrfacher Aufforderung nicht begründet. Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 1.7.2002 verwiesen.

Mit der Klage begehrt die Klägerin die Minderung des laufenden Gewinns um DM 25.000,-.

Sie ist der Auffassung, der Ertrag aus der Auflösung der Ansparabschreibung sei nicht dem laufenden Gewinn, sondern dem Veräußerungsgewinn zuzurechnen. Nach Abzug des noch nicht in Anspruch genommenen Freibetrags gemäß § 16 Absatz 4 EStG verbleibe insoweit kein zu versteuernder Gewinn.

Die Klägerin beruft sich zur Begründung u.a. auf Tz. 9 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen (BMF-Schreiben) vom 12.12.1996 (veröffentlicht Bundessteuerblatt I 1996, Seite 1441). Danach seien bei einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe die gebildeten Rücklagen gewinnerhöhend aufzulösen. Der dabei entstehende Gewinn sei dem Veräußerungsgewinn zuzurechnen, soweit die Rücklagen im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe nicht nach § 7g Absatz 4 Satz 2 EStG gewinnerhöhend aufzulösen gewesen wären. Nach § 7g Absatz 4 Satz 2 EStG habe aber eine gewinnerhöhende Auflösung der Ansparrücklage erst zum 31.12.2000 erfolgen müssen. Da die Rücklage zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung am 30.9.2000 noch nicht nach § 7g Absatz 4 Satz 2 EStG hätte aufgelöst werden müssen, sei der aus der Auflösung entstandene Gewinn dem (begünstigten) Veräußerungsgewinn zuzurechnen. Für die im BMF-Schreiben vorgesehene Zurechnung des Auflösungsertrags zum Veräußerungsgewinn bleibe -abgesehen von der hier vorliegenden Fallgestaltung- gar kein Anwendungsbereich.

Die Klägerin beantragt,

den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 22.3.2002 mit der Maßgabe zu ändern, daß der laufende Gewinn um DM 25.000,- gemindert wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er ist der Auffassung, das zitierte Schreiben des Bundesministers der Finanzen sei dahingehend auszulegen, daß ein Ansatz des Auflösungsertrags beim Veräußerungsgewinn nur dann in Betracht komme, wenn die gewinnerhöhend aufzulösende Rücklage nicht ohnehin aufzulösen gewesen wäre. Dies sei aber hier der Fall. Denn auch wenn das Wirtschaftsjahr kürzer als 12 Monate sei, sei § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG einschlägig. Die Auflösung einer Ansparrücklage durch Veräußerung oder Aufgabe des Unternehmens führe immer dann zu einer Erhöhung des laufenden Gewinns, wenn das Ende des Unternehmens in das zweite Wirtschaftsjahr falle und damit das Ende des Unternehmens auch das Ende des Wirtschaftsjahres sei.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.	17
Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten.	18
Der Beklagte hat hinsichtlich der Auflösung der Rücklage i.S.d. § 7g Einkommensteuergesetz (EStG), zutreffend einen laufenden Gewinn i.H.v. DM 25.000,- und keinen Veräußerungsgewinn angenommen.	19
Dies folgt daraus, daß (1) die Klägerin gemäß § 7g Absatz 4 Satz 2 EStG verpflichtet war die Rücklage in der nach § 16 Absatz 2 Satz 2 EStG zu erstellenden Schlußbilanz aufzulösen , so daß (2) die daraus folgende (Buch-)Werterhöhung nicht in die Differenz fallen kann, die nach § 16 Absatz 2 Satz 1 EStG den Veräußerungsgewinn bildet.	20
(1) Die Rücklage war in der Bilanz zum 30.9.2000 gewinnerhöhend aufzulösen.	21
S. Finanzgericht Münster 2 K 7625/00 vom 20. September 2001, EFG 2002, 387 rkr.; Bordewin-Roland, Kommentar zum EStG § 7g Rz.115.	22
Dies folgt aus § 7g Absatz 4 Satz 2 EStG. Nach dieser Vorschrift hat die Auflösung nämlich spätestens am Ende des zweiten auf die Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs zu erfolgen. Im Streitfall endete das zweite auf die Bildung der Rücklage (1998) folgende Wirtschaftsjahr am 30.09.2000. Der Begriff des Wirtschaftsjahres ist in § 4a EStG i.V.m. den nach § 51 EStG dazu ergangenen Vorschriften der Einkommensteuerdurchführungsverordnung (EStDV) legaldefiniert. Nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 3 EStG ist das Wirtschaftsjahr bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, der Zeitraum, für den sie regelmäßig Abschlüsse machen, bei anderen Gewerbetreibenden das Kalenderjahr. Das Wirtschaftsjahr umfaßt grundsätzlich einen Zeitraum von zwölf Monaten (§ 8b Satz 1 EStDV); es darf aber einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfassen -sog. "Rumpfwirtschaftsjahr"- insbesondere wenn ein Betrieb eröffnet, erworben, aufgegeben oder veräußert wird (§ 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV).	23
Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist durch den Tatbestand der Betriebsveräußerung ein Rumpfwirtschaftsjahr entstanden, das vom 1.1.2000 bis zum 30.9.2000 (Tag der Veräußerung) andauerte. Dies ist das zweite auf die Bildung der Rücklage folgende Wirtschaftsjahr i.S.d § 7g Absatz 4 Satz 2 EStG.	24
Der Gesetzgeber hat bei Fassung des § 7g Absatz 4 Satz 2 EStG den Begriff "Wirtschaftsjahr" und nicht den Begriff "Kalenderjahr" gewählt. Anhaltspunkte dafür, daß der Begriff des Wirtschaftsjahres im Sinne des § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG abweichend von der Legaldefinition der §§ 4a EStG und 8b EStDV dahingehend auszulegen wäre, daß der Begriff Wirtschaftsjahr im Sinne von Kalenderjahres gemeint gewesen ist, bestehen nicht.	25
Vielmehr sind die im Einkommensteuerrecht verwandten Begriffe grundsätzlich einheitlich auszulegen.	26
Vgl. FG Münster 2 K 7625/00 vom 20.9.2001; EFG 2002, 387 m.w.N.	27
Diese Auslegung entspricht auch Sinn und Zweck des § 7g EStG. Die Vorschrift dient der Verbesserung der Liquidität und Eigenkapitalausstattung ausschließlich kleiner und mittlerer Betriebe. Die Notwendigkeit der Auflösung folgt aus der in Absatz 3 Nr. 2 der Norm zum Ausdruck kommenden Betriebsbezogenheit der Rücklage.	28

Vgl. Hermann/Heuer/Raupach-Meyer, Kommentar zum EStG und KStG, § 7g Rz. 120; mit ähnlicher Argumentation Meyer, Bernd und Ball, Jochen, Die neue Ansparabschreibung für Existenzgründer gemäß § 7g Absatz 7 EStG, FR 1997, 84.	29
Im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung konnte der vom Gesetzgeber durch § 7g EStG verfolgte Zweck nicht mehr erreicht werden. Denn eine förderungswürdige Investition im Betrieb des Steuerpflichtigen durch den Steuerpflichtigen ist unmöglich geworden. Daß der Betrieb des Erwerbers die betriebsbezogenen Voraussetzungen des § 7g Absatz 3 Nr. 1-4 EStG erfüllt, kann nicht unterstellt werden.	30
(2) Ist somit nach Wortlaut des § 7 g Abs. 4 S. 2 EStG und Zweck des § 7 g EStG die Rücklage in der nach § 16 Absatz 2 Satz 2 EStG zum Veräußerungszeitpunkt zu erstellenden Abschlußbilanz gewinnerhöhend aufzulösen, so kann sie nicht in den Veräußerungsgewinn nach § 16 Absatz 1 und 2 EStG fallen.	31
Zwar ist nicht zu verkennen, daß die aus der Auflösung folgende Gewinnerhöhung letztlich durch die Veräußerung veranlaßt ist, da die Verkürzung des Wirtschaftsjahrs gerade infolge der Veräußerung eintritt. Hieraus kann jedoch, entgegen der in der Literatur teilweise vertretenen Auffassung,	32
s. Weßling, Johannes, Praxisprobleme der Ansparrücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG, DStR 2002, 1165; Schmidt, Kommentar zum EStG § 7g Rz.24,	33
nicht gefolgert werden, daß diese Gewinnerhöhung dem <u>Veräußerungsgewinn</u> zuzurechnen ist.	34
Der Veräußerungsgewinn ist nämlich zwingend nach § 16 Absatz 2 EStG zu berechnen. Danach ist zunächst der Wert des Betriebsvermögens, welches übertragen oder in das Privatvermögen überführt wird, zu ermitteln. Veräußerungsgewinn ist dann der Betrag um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den nach §§ 4 Absatz 1, 5 EStG zu ermittelnden Wert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Veräußerung übersteigt (§ 16 Absatz 2 Satz 1 und 2). Notwendige und damit vorrangig zu bestimmende Rechengröße zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist somit der (Buch-)wert des Betriebsvermögens, so daß der Veräußerungsgewinn logisch erst nach Erstellung des nach § 16 Absatz 2 EStG zu erstellenden Abschlusses ermittelt werden kann. Dieser Zusammenhang wird von der zitierten Literaturmeinung verkannt.	35
Dies Ergebnis entspricht auch dem Sinn und Zweck des Gesetzes. Es besteht keine innere Rechtfertigung, die Auflösung der Ansparrücklage, die kurz zuvor noch den <u>voll besteuerten laufenden Gewinn</u> gemindert hat, nach fruchtlosem Ablauf der Frist dem <u>begünstigten</u> Veräußerungsgewinn zuzurechnen. Der Sinn der Begünstigung des Veräußerungsgewinns ist folgender: Sind im Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen über einen längeren Zeitraum stille Reserven entstanden (z.B. durch Inanspruchnahme degressiver Abschreibungen), so soll für die punktuelle Besteuerung dieser stillen Reserven und der damit einhergehenden Härten der Progression durch § 16 EStG i.V.m. § 34 EStG im Veräußerungs- oder Aufgabefall ein Ausgleich erfolgen. Für kleinere Betriebe werden die Auswirkungen der Progression durch § 16 Absatz 4 EStG aus sozialen Gründen zusätzlich abgemildert. Eine derartige Fallgestaltung ist hier aber nicht gegeben. Im Betriebsvermögen der Klägerin sind durch die Ansparrücklage keine stillen Reserven entstanden, deren Besteuerung bei Aufdeckung durch die Vorschriften der §§ 16, 34 EStG zu mildern ist. Vielmehr ist die ungemilderte Besteuerung des Auflösungsertrags aus der Rücklage i.S.d. § 7g Absatz 4 (anders als z.B. bei der Rücklage nach § 6b EStG) spätestens im zweiten auf die	36

Bildung folgenden Kalenderjahr durch den Gesetzgeber gewollt. Die Rücklage nach § 7g Absatz 4 EStG ist von vornherein nur auf einen Zeitraum von maximal zwei Kalenderjahren angelegt. Auch im Fall der Betriebsfortführung ist spätestens im zweiten Veranlagungszeitraum die Versteuerung des vollen Auflösungsertrags in einer Summe mit den entsprechenden Progressionsauswirkungen vorgesehen. Es steht also nicht -wie im typischen Fall der Bildung stiller Reserven- ein allmählicher Zuwachs in mehreren Schritten einer plötzlich aufgedeckten Gewinnerhöhung gegenüber, sondern eine einmalige Gewinnminderung (bei Bildung der Rücklage) einer ebenso einmaligen Gewinnerhöhung (bei deren Auflösung).

Der aus der Gesamtheit dieser Überlegung folgenden Zurechnung des Ertrags zum laufenden Gewinn der Klägerin steht auch das Schreiben des Bundesfinanzministers vom 12.12.1996 nicht entgegen. Verwaltungsanweisungen können das Gericht grundsätzlich nicht binden. Auch unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung kann die Klägerin das Schreiben des Bundesfinanzministers nicht für sich geltend machen. In dem zitierten Schreiben des Bundesministers der Finanzen wird die Auffassung vertreten, der anlässlich einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe entstehende Auflösungsgewinn sei dem Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG zuzurechnen, soweit die Rücklagen nicht nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG aufzulösen seien. Die Klägerin hat aber, wie ausgeführt, den Tatbestand des § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG verwirklicht. Für diesen Fall trifft das zitierte Schreiben gerade keine Aussage. Es kann danach allenfalls die Fallgestaltung einer Betriebsaufgabe/-veräußerung im ersten auf die Bildung der Rücklage folgenden Jahr betreffen. Entgegen der Auffassung der Klägerin verbleibt damit auch ein Anwendungsbereich der im Schreiben getroffenen Regelung, nämlich für die Fälle, in denen eine Rücklage gemäß § 7g EStG gebildet wird und das Unternehmen bereits im hierauf folgenden Wirtschaftsjahr veräußert oder aufgegeben wird. Eine derartige Gestaltung ist im hier zu beurteilenden Fall jedoch nicht gegeben.

Soweit die Klägerin der Auffassung ist, es sei unbillig den Auflösungsgewinn als laufenden Gewinn der Besteuerung zu unterwerfen, weil der Klägerin eine Anschaffung im Zweijahreszeitraum wegen der Veräußerung des Unternehmens zum 30.9.2000 nicht mehr möglich ist, verweist das Gericht auf die Möglichkeit eines gesonderten Billigkeitsverfahrens (§§ 163, 227 AO), sieht jedoch auch hierfür angesichts des Sinnes der gesetzlichen Regelung keine Grundlage.

Der Senat läßt die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu, da die einschlägigen Rechtsfragen höchstrichterlich noch nicht geklärt sind.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.