
Datum: 24.09.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1431/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0924.7K1431.07.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Kläger in den Jahren 2001 und 2002 2
Abschreibungsbeträge nach § 7g Abs. 1 und 3 EStG in Anspruch nehmen darf.

Der Kläger betrieb bis zum 31.12.1986 als Einzelunternehmer eine Metzgerei. Mit Wirkung 3
vom 1.1.1987 verpachtete er das gesamte, seit dem Jahr 1994 in seinem Alleineigentum
stehende Sachanlagevermögen im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen an die X-
GmbH (im folgenden: GmbH). Zu den verpachteten Gegenständen zählten unter anderem
das Ladenlokal einschließlich der Neben- und Produktionsräume, das bewegliche
Anlagevermögen sowie die "immateriellen Werte", wie der "Firmenwert" und der
"Kundenstamm". Das verpachtete Anlagevermögen wurde in der Bilanz des
Verpachtungsunternehmens ausgewiesen.

Im Pachtvertrag vom 28.1.1987 war unter anderem folgendes vereinbart: 4

§ 2 Rechte und Pflichten des Pächters 5

Der Pächter ist verpflichtet, die ihm pachtweise überlassenen Gegenstände mit der üblichen 6
Sorgfalt zu pflegen, auf seine Kosten Instand zu halten und auszubessern. Der Pächter ist
nicht berechtigt, für eigene Rechnung Anlageinvestitionen vorzunehmen.

§ 4 Vertragsdauer-Kündigung

Das Vertragsverhältnis hat am 2.1.1987 begonnen und wird auf unbestimmte Dauer geschlossen. Jede Vertragspartei ist berechtigt, den Vertrag mit einer Frist von 6 Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres zu kündigen. 8

§ 6 Abwicklung bei Vertragsbeendigung 9

Der Pächter verpflichtet sich bei Beendigung dieses Vertrags das ihm überlassene Anlagevermögen dem Verpächter oder einem von diesem benannten Dritten wieder zur Verfügung zu stellen. Der Pächter ist auf Verlangen des Verpächters verpflichtet, den bei Vertragsbeendigung vorhandenen Warenbestand zu übertragen. 10

Für nähere Einzelheiten wird auf den in Kopie zur Akte gereichten Pachtvertrag vom 28.1.1987 (Bl. 21 ff. d.A.) nebst der die Miethöhe betreffenden Änderungen (Bl. 110 ff. d.A.) Bezug genommen. 11

Der Kläger und seine Ehefrau waren in den Streitjahren zu jeweils 50 % an der GmbH beteiligt; am 11.9.2003 übernahm der Kläger die Gesellschaftsanteile seiner Ehefrau und baute seine Beteiligung auf 100 % aus. Im Gründungsvertrag der GmbH vom 29.1.1987 bestellten sich der Kläger und seine Ehefrau zu jeweils alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführern. 12

Ausweislich der am 30.1.1987 geschlossenen Geschäftsführerverträge waren der Kläger und seine Ehefrau jeweils zur Führung aller sich aus dem Geschäftsumfang der GmbH ergebenden Geschäfte verpflichtet. Die Ehefrau und der Kläger vereinbarten unter dem 3.12.2000, dass der Kläger alleine für die Bereiche Einkauf/Produktion und Personalführung zuständig sein sollte und sich das Aufgabengebiet der Ehefrau ausschließlich auf den Bereich des Verkaufs erstrecken sollte. Zudem wurde die "Entscheidungsbefugnis" hinsichtlich der gemäß des zwischen dem Verpachtungsunternehmen und der GmbH geschlossenen Pachtvertrags vorzunehmenden Anlageinvestitionen ausschließlich dem Kläger zugewiesen. Die Ehefrau "verzichtete" insoweit auf "ihr Widerspruchsrecht". Diese Vereinbarung wurde durch Gesellschafterbeschluss vom 3.12.2000 genehmigt. 13

Nach § 6 Ziffer 1 des (ursprünglichen) Gesellschaftsvertrags der GmbH werden Beschlüsse der Gesellschaft mit einfacher Mehrheit gefasst; gemäß § 6 Ziffer 5 ist für Beschlüsse über die Erhöhung oder Herabsetzung des Stammkapitals, über die Auflösung der Gesellschaft und über die Änderung des Gesellschaftsvertrages durch Beschlüsse die Zustimmung von mindestens 75 % der Stimmen der Gesellschafter erforderlich. Nach § 5 Ziffer 1 wird die Gesellschaft für den Fall, dass mehrere Geschäftsführer bestellt sind, von zwei Geschäftsführern gemeinschaftlich bzw. von einem Geschäftsführer und einem Prokuristen vertreten, wobei die Gesellschafterversammlung die Vertretungsregelung nach § 5 Ziffer 2 abweichend bestimmen kann. Die Bestellung und der Widerruf der Geschäftsführer erfolgen nach § 5 Ziffer 3 ausschließlich durch die Gesellschafterversammlung. Dieser Vertrag blieb in der Folgezeit im Wesentlichen unverändert. 14

Für nähere Einzelheiten wird auf die Kopien des in der Vertragsakte befindlichen Gründungsvertrags und des Gesellschaftsvertrags vom 29.1.1987, der zur Gerichtsakte gereichten Geschäftsführerverträge vom 30.1.1987 nebst Anpassungen und der Ergänzungsvereinbarung vom 3.12.2000 (Bl. 113-134 d.A.) Bezug genommen. 15

Mit Blick auf die im Pachtvertrag getroffenen Vereinbarungen hatte der Kläger während der Pachtzeit alle für den Betrieb der GmbH erforderlichen Anlageinvestitionen im Rahmen des Verpachtungsunternehmens vorgenommen. Für zukünftige Investitionen bildete er in den Streitjahren gewinnmindernde Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 EStG in Höhe von 43.940 DM (2001) und von 43.384 Euro (2002). Darüber hinaus nahm er im Jahr 2002 Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 EStG in Höhe von 8.993 Euro in Anspruch.

Im Rahmen einer beim Kläger durchgeführten Außenprüfung vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass der Kläger in den Jahren 2001 und 2002 weder Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 EStG noch Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 EStG in Anspruch nehmen dürfe, da diese bei einem Verpachtungsbetrieb nicht in Betracht kämen. 17

Der Beklagte änderte daraufhin zur Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen die Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre und erhöhte den Gewinn insoweit um 43.940 DM für das Jahr 2001 und um 29.910,83 Euro für das Jahr 2002. Dabei setzte sich der Betrag von 29.910,83 Euro aus der Rückgängigmachung der Zuführung zur Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG in Höhe von 43.384 Euro sowie der Rückgängigmachung der in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 EStG in Höhe von 8.993 Euro vermindert um einen Betrag von 22.466,17 Euro aus der Rückgängigmachung von aus der Auflösung von Ansparabschreibungen resultierenden Gewinnerhöhungen zusammen. Für nähere Einzelheiten wird auf den in der Betriebsprüfungsakte befindlichen Prüfungsbericht vom 28.10.2005 Bezug genommen. 18

Gegen diese Änderungsbescheide legte der Kläger Einspruch ein. 19

Der Beklagte wies den Einspruch in seiner Einspruchsentscheidung vom 30.3.2007 zurück und führte zur Begründung aus, dass eine Berücksichtigung der geltend gemachten Abschreibungen nicht in Betracht komme. Nach § 7g Abs. 3 EStG würden ausschließlich solche Betriebe begünstigt, die aktiv am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilnahmen und eine werbende Tätigkeit ausübten. Dies ergebe sich sowohl aus dem BMF-Schreiben vom 25.2.2004 (Az.: IV A 6 – S 2183b – 1/04, BStBl. I 2004, 337) als auch aus der zu § 7g Abs. 1 EStG ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 27.9.2001 X R 4/99, BStBl. II 2002, 136) sowie der Gesetzesbegründung zu § 7g EStG (BT-DS 12/4487, S. 33). Bei einem lediglich verpachteten Unternehmen seien diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Denn mit der Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG und der hierdurch ermöglichten Steuerstundung habe der Gesetzgeber die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Unternehmen im Hinblick auf die Finanzierung von Investitionen verbessern und erleichtern wollen. Die Ausführungen des Bundesfinanzhofs im Urteil vom 27.9.2001 zu § 7g Abs. 1 EStG seien auf die Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 EStG übertragbar. Denn für die Anwendbarkeit des § 7g EStG sei von einem einheitlichen Verständnis der in dieser Norm verwendeten Begriffe auszugehen. Im übrigen habe auch der Bundesfinanzhof nicht zwischen den Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 EStG und des § 7g Abs. 3 EStG differenziert, sondern vielmehr ganz allgemein auf den gesamten § 7g EStG Bezug genommen. 20

Hiergegen wendet sich der Kläger nunmehr mit seiner Klage und führt aus, dass § 7g Abs. 1 und 3 EStG auch bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen zumindest dann anzuwenden seien, wenn das Verpachtungsunternehmen eine "derartige Machtstellung" inne habe, dass die Betriebsgesellschaft ihren werbenden Betrieb ohne das Verpachtungsunternehmen nicht ausüben könne. Dies sei vorliegend der Fall, da nach dem Pachtvertrag ausschließlich im Verpachtungsunternehmen Investitionen im Sachanlagebereich vorgenommen werden dürften. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass der wesentliche Beweggrund des 21

Gesetzgebers für die Einführung des § 7g Abs. 3 EStG darin bestanden habe, investierenden kleineren und mittleren Unternehmen bereits in der Zeit vor der Beendigung einer Investition eine Steuerstundung zukommen zu lassen, mit deren Hilfe eigene Finanzmittel zur Erleichterung der Finanzierung eingespart werden sollten (vgl. BT-DS 12/4158, S. 33). Eine Versagung der Ansparabschreibung würde im vorliegenden Fall aufgrund der in § 2 des Pachtvertrages getroffenen Vereinbarungen dazu führen, dass weder im Verpachtungs- noch im Betriebsunternehmen Abschreibungen nach § 7g EStG in Anspruch genommen werden könnten, obwohl im Verpachtungsunternehmen in "erheblichem Umfang" Investitionen durchgeführt worden seien. Es widerspreche jedoch dem Sinn und Zweck des § 7g EStG, einen "stark investierenden" (Verpachtungs)Betrieb auf diese Weise von einer gesetzlich gewollten Steuervergünstigung auszuschließen. Im übrigen sei dem Gesetz die vom Beklagten zulasten von Verpachtungsunternehmen vorgenommene Einschränkung des § 7g EStG nicht zu entnehmen.

Das Finanzgericht Münster habe in seinem Urteil vom 12.5.2004 (Az.: 1 K 1644/03 E, EFG 2004, 1594) zudem allgemeine Grundsätze für die Anwendung des § 7g EStG bei verpachteten Gewerbebetrieben aufgestellt und dabei die Geltendmachung von Abschreibungsbeträgen nach § 7g EStG lediglich für den Fall versagt, dass kein wirtschaftlicher Grund für eine vom Verpächter bei normaler Vertragsabwicklung vorzunehmende Anlageinvestition erkennbar sei. Vorliegend existiere jedoch im Hinblick auf die in § 2 des Pachtvertrages enthaltene Regelung ein solcher wirtschaftlicher Grund. Außerdem habe er – der Kläger – während der gesamten Pachtzeit als Verpächter des Sachanlagevermögens über die GmbH "werbend nach außen gewirkt", zumal er der GmbH den Firmenwert seines Einzelunternehmens "zur Verfügung gestellt" und eine "dominierende Funktion" in der GmbH wahrgenommen habe. Die Ausführungen in dem vom Beklagten zitierten Schreiben des BMF beträfen die mit der vorliegenden Konstellation nicht vergleichbaren Fallgestaltungen einer "einfachen" Verpachtung ohne eine "enge Einbeziehung" des Verpächters in den aktiven Betrieb. Dasselbe gelte für das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27.9.2001 und den dort zugrundeliegenden Sachverhalt. 22

Im übrigen liege ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vor, wenn dem Verpachtungsunternehmen bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen die Inanspruchnahme von Anspar- und Sonderabschreibungen versagt werde. So habe der Bundesfinanzhof im Urteil vom 17.5.2006 (Az.: X R 43/03, BStBl. II 2006, 868; BFHE 213, 494) die Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 1 EStG bereits im Jahr der Betriebseröffnung auch ohne die an sich vom Gesetz geforderte vorherige Bildung einer Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3-7 EStG zugelassen und dies damit begründet, dass bei einer Betriebseröffnung und einer vor diesem Hintergrund nicht vorhandenen Möglichkeit der vorherigen Bildung einer Ansparabschreibung eine planwidrige Gesetzeslücke vorliege und eine aus diesem Grund erfolgte Nichtgewährung der Sonderabschreibung zu einer nach Art. 3 GG unzulässigen Benachteiligung von Betriebsneugründern führen würde. Im vorliegenden Fall sei eine vergleichbare Situation einer ungerechtfertigten Benachteiligung gegeben. 23

Hilfsweise sei bereits in den Jahren 2001 und 2002 eine Betriebsaufspaltung zu bejahen, in deren Rahmen die Abschreibungen nach § 7g EStG in Anspruch genommen werden dürften. Die entsprechenden Voraussetzungen lägen vor; insbesondere sei eine "persönliche Verflechtung" gegeben. Er – der Kläger – habe die GmbH in den Streitjahren "geprägt", zumal nur er als Metzgermeister in der Lage gewesen sei, die Metzgerei "rechtlich und tatsächlich" zu betreiben. Die GmbH sei faktisch von ihm beherrscht worden, so dass eine "Beherrschungsidentität" bestanden habe. Er habe beide Unternehmen "wirtschaftlich 24

dominiert", so dass seine Ehefrau selbst in ihrer Eigenschaft als gleichgestellte Gesellschafterin die unternehmerischen Entscheidungen in tatsächlicher Hinsicht niemals habe beeinflussen können; sie sei zudem lediglich als angelernte Verkäuferin tätig gewesen. Darüber hinaus habe er seinen geschäftlichen Willen auch vor dem Hintergrund der im Pachtvertrag getroffenen Vereinbarungen uneingeschränkt durchsetzen können, zumal jede Betriebsveränderung von seiner Entscheidung abhängig gewesen sei. Schließlich habe er seinen verpachteten Betrieb aufgrund der im Pachtvertrag vorbehaltenen Kündigungsfrist von maximal einem Jahr "in verhältnismäßig kurzer Zeit reaktivieren" können. Ohne den verpachteten Betrieb sei die GmbH nicht existenzfähig gewesen. Angesichts dieser Umstände sei bereits in den Streitjahren von einer Betriebsaufspaltung auszugehen.

Der Kläger beantragt, 25

unter Berücksichtigung der Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG und der 26
Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 1 EStG den Gewinn für 2001 um 43.940 DM und für
2002 um 29.911 Euro zu vermindern und die Einkommensteuer 2001 und 2002 entsprechend
herabzusetzen,

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 27

Der Beklagte beantragt, 28

die Klage abzuweisen, 29

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 30

Der Beklagte verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und führt 31
ergänzend aus, dass sowohl die Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7g
Abs. 1 EStG als auch einer Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG einen aktiv am
wirtschaftlichen Verkehr teilnehmenden und eine werbende Tätigkeit ausübenden Betrieb
voraussetze. Dies sei bei der bloßen Verpachtung eines Betriebes nicht der Fall. Die vom
Kläger angeführten Urteile des Bundesfinanzhofs vom 17.5.2006 (BFHE 213, 494) und des
Finanzgerichts Münster vom 12.5.2004 (EFG 2004, 1594) seien nicht einschlägig, da ihnen
abweichende Sachverhalte zugrunde lägen.

Entscheidungsgründe 32

Die Klage ist unbegründet. 33

1. 34

Die angefochtenen Steuerbescheide sind nicht rechtswidrig und verletzen den Kläger nicht in 35
seinen Rechten. Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, die vom Kläger geltend gemachten
Abschreibungsbeträge nach § 7g Abs. 1 und 3 EStG steuermindernd zu berücksichtigen. Die
Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Abschreibungsbeträgen nach § 7g EStG sind
in den Streitjahren nicht gegeben.

a) 36

Dem Kläger stehen keine Abschreibungsbeträge nach § 7g Abs. 1 EStG zu. 37

Gemäß § 7g Abs. 1 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung können 38
Steuerpflichtige bei neuen beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Sonderabschreibungen in Anspruch nehmen. Hierfür ist nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 und 2 EStG unter anderem erforderlich, dass der Einheitswert des Betriebs, zu dessen Anlagevermögen das Wirtschaftsgut gehört, eine bestimmte Wertgrenze nicht überschreitet (§ 7g Abs. 2 Nr. 1a und b EStG), das Wirtschaftsgut mindestens ein Jahr nach seiner Anschaffung oder Herstellung in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebs verbleibt und im Jahr der Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen im Betrieb des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird (§ 7g Abs. 2 Nr. 2a und b EStG).

Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht gegeben. Denn vor dem Hintergrund der vom Gesetzgeber mit der Einführung des § 7g EStG verfolgten Zielsetzung erfordert die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen im Sinne des § 7g Abs. 1 EStG nach der zutreffenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die sich der Senat zueigen macht, einen dem Kläger selbst zuzurechnenden, werbenden und "aktiv" am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmenden Betrieb (vgl. BFH-Urteil vom 27.9.2001 X R 4/99, BStBl. II 2002, 136; BFHE 196, 563; siehe auch FG Niedersachsen, Urteil vom 09.11.2005, 1 K 201/03, EFG 2006, 726 zu § 7g Abs. 3 EStG; FG Nürnberg, Urteil vom 28.2.2008 IV 94/2006, DStRE 2008, 1116 m.w.N.). Mit der Einführung des § 7g EStG wollte der Gesetzgeber die Investitionstätigkeit und Existenzgründungen bei kleineren und mittleren Unternehmen fördern. Die Wettbewerbssituation der begünstigten Betriebe sollte verbessert, die Eigenkapitalbildung und die Liquiditätssituation dieser Betriebe unterstützt und deren Investitions- und Innovationskraft gestärkt werden (vgl. BT-DS 11/257, S. 8 f.; BT-DS 11/285, S. 45 und 48; Lambrecht, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG-Kommentar, § 7g Rn A1 und A 19 ff.; BFH-Urteile vom 27.9.2001 X R 4/99, BStBl. II 2002, 136; vom 17.5.2006 X R 43/03, BStBl. II 2006, 868; BFHE 213, 494 und vom 29.4.2008 VIII R 62/06, BFH/NV 2008, 1588 [dort zu § 7g Abs. 3 EStG], jeweils m.w.N.; FG Nürnberg, Urteil vom 28.2.2008 IV 94/2006, DStRE 2008, 1116).

39

Dieser Gesetzeszweck rechtfertigt es, die bloß langfristige Vermietung von Wirtschaftsgütern – etwa im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen – nicht in den Anwendungsbereich des § 7g EStG einzubeziehen, sondern den Förderungszweck nur auf den vom Pächter fortgeführten "aktiven" Betrieb zu erstrecken (vgl. BFH-Urteil vom 27.9.2001 X R 4/99, BStBl. II 2002, 136; BFHE 196, 563 m.w.N.; FG Niedersachsen, Urteil vom 09.11.2005, 1 K 201/03, EFG 2006, 726 zu § 7g Abs. 3 EStG; FG Nürnberg, Urteil vom 28.2.2008 IV 94/2006, DStRE 2008, 1116; so auch Lambrecht, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG-Kommentar, § 7g Rn A21 und C24; Handzik, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG-Kommentar, § 7g Rn 11 "ruhender Gewerbebetrieb" und Rn 43; Kratzsch, in: Frotscher, EStG-Praxiskommentar, § 7g Rn 2; Meyer, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar, § 7g Rn 44 "Betriebsverpachtung" und Rn 61).

40

Nur durch die Verwendung der geförderten Wirtschaftsgüter in einem am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teilnehmenden "aktiven" Betrieb ist insbesondere im Hinblick auf die sogenannte "Verbleibensvoraussetzung" des § 7g Abs. 2 Nr. 2a EStG gewährleistet, dass die geförderten Wirtschaftsgüter auch tatsächlich dem von § 7g EStG verfolgten Förderungszweck entsprechend eingesetzt werden (vgl. BFH-Urteil vom 27.9.2001 X R 4/99, BStBl. II 2002, 136, BFHE 196, 563 dort m.w.N. auch zur entsprechenden Auslegung der investitionszulagerechtlichen Bestimmungen), zumal der Verpächter einer zweckwidrigen Verwendung der Wirtschaftsgüter im Rahmen des Betriebsunternehmens aufgrund seiner begrenzten Einflussmöglichkeiten allenfalls eingeschränkt entgegenwirken könnte (vgl. BFH-Urteil vom 27.9.2001 X R 4/99, BStBl. II 2002, 136, BFHE 196, 563 m.w.N.; FG Nürnberg, Urteil vom 28.2.2008 IV 94/2006, DStRE 2008, 1116 m.w.N.). Im vorliegenden Fall ist dabei zusätzlich zu berücksichtigen, dass der Kläger in den Streitjahren lediglich zu 50 % an der

41

GmbH beteiligt war, Gesellschafterbeschlüsse grundsätzlich eine einfache Stimmenmehrheit erforderten und neben dem Kläger auch seine Ehefrau als alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführerin bestellt war. Im übrigen kann eine unter Umständen fortbestehende Möglichkeit des Investors zur Einflussnahme auf die Wirtschaftsgüter bzw. deren tatsächliche Verwendung im Betriebsunternehmen keine Ausnahme von der Verbleibensregelung rechtfertigen (vgl. BFH-Urteil vom 27.9.2001 X R 4/99, BStBl. II 2002, 136, BFHE 196, 563 m.w.N.).

b) 42

Der Kläger kann in den Streitjahren auch keine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG in Anspruch nehmen. 43

Gemäß § 7g Abs. 3 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung eines der in § 7g Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter eine den Gewinn mindernde Rücklage (Ansparabschreibung) bilden. Die Bildung einer solchen Rücklage setzt voraus, dass der Betrieb das in § 7g Abs. 2 EStG ausgewiesene Größenmerkmal erfüllt, die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden kann und der Steuerpflichtige keine Rücklagen nach dem Zonenrandgebietsförderungsgesetz ausweist. Darüber hinaus ist es nach Ansicht des Senats auch im Rahmen des § 7g Abs. 3 EStG erforderlich, dass der Betrieb "aktiv" am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt und eine werbende Tätigkeit ausübt (so auch FG München, Urteil vom 26.9.2006 13 K 3004/04, EFG 2007, 173; Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 9.11.2005 1 K 201/03, EFG 2006, 726; Handzik, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG-Kommentar, § 7g Rn 11 "ruhender Gewerbebetrieb" und Rn 43; Kratzsch, in: Frotscher, EStG-Praxiskommentar, § 7g Rn 2; abweichend: Kulosa, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 7g Rn 33; offenlassend: FG Münster, Urteil vom 12.5.2004 1 K 1644/03 E, EFG 2004, 1594). 44

Die vom Bundesfinanzhof für Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 EStG insoweit aufgestellten Voraussetzungen (siehe oben) gelten für Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 EStG gleichermaßen. Unabhängig davon, dass bereits die gleichlautende Verwendung des Betriebsbegriffs in § 7g Abs. 1, 2 und 3 EStG ein einheitliches Verständnis des diesem Terminus in der Gesamtnorm des § 7g EStG beigelegten Bedeutungsinhalts nahe legt, sind in diesem Zusammenhang keine nachvollziehbaren Gründe für eine unterschiedliche Behandlung der Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 1 EStG und der Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG ersichtlich. Denn die Ansparabschreibung dient dem von § 7g Abs. 1 EStG verfolgten Gesetzeszweck und ergänzt die in § 7g Abs. 1 EStG normierte Sonderabschreibung durch die Ermöglichung einer (vorzeitigen) Steuerstundung im Vorgriff auf spätere Abschreibungsmöglichkeiten zur Finanzierung künftiger Investitionen (vgl. etwa BT-DS 12/4158, S. 33 und BT-DS 12/4487, S. 33). Auch mit der Ansparabschreibung soll die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe durch die Unterstützung der Liquidität und Eigenkapitalbildung sowie die Stärkung der Investitions- und Innovationskraft verbessert werden (vgl. BFH-Urteile vom 29.4.2008 VIII R 62/06, BFH/NV 2008, 1588 und vom 14.8.2001 XI R 18/01, BStBl. II 2004, 181, BFHE 198, 415 jeweils m.w.N.). Dabei bewirkt die Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG eine wirtschaftliche Vorverlagerung des Abschreibungspotentials und fördert dadurch die Innenfinanzierung einer Investition durch eine Verringerung des Kreditbedarfs (vgl. BFH-Urteil vom 29.4.2008 VIII R 62/06, BFH/NV 2008, 1588; Lambrecht, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7g Rz A1). Der durch die Vorverlagerung des Aufwands entstehende Steuerstundungseffekt (vgl. dazu etwa Bartone, in: Korn, EStG-Kommentar, § 7g Rn 2) erhöht die Liquidität und den finanziellen Spielraum des die Rücklage in Anspruch nehmenden Unternehmens; die dadurch entstehenden liquiden 45

Mittel können bereits während der Steuerstundung produktiv verwendet oder zur Tilgung von Verbindlichkeiten eingesetzt werden (vgl. BFH-Urteile vom 29.4.2008 VIII R 62/06, BFH/NV 2008, 1588 und vom 14.8.2001 XI R 18/01, BStBl. II 2004, 181, BFHE 198, 415 jeweils m.w.N).

46
Angesichts dessen kann es keinen Unterschied machen, ob die mit der Gesamtreglung des § 7g EStG vom Gesetzgeber bezweckte Förderung der Betriebe bereits zeitlich vor Durchführung der jeweiligen Investition in Form einer Ansparabschreibung oder aber erst im Anschluss daran in Form einer Sonderabschreibung eintritt (so auch FG München, Urteil vom 26.9.2006, 13 K 3004/04, EFG 2007, 173; Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 9.11.2005 1 K 201/03, EFG 2006, 726). Für eine Gleichbehandlung der Sonder- und der Ansparabschreibung bei Verpachtungsunternehmen spricht auch, dass die Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 2 Nr. 3 EStG die Bildung einer Ansparabschreibung voraussetzt (vgl. zur Ausnahme für den Fall der Betriebseröffnung BGH-Urteil vom 17.5.2006 X R 43/03, BStBl. II 2006, 868, BFHE 213, 494). Durch diese konkrete Bezugnahme im Gesetzestext kommt nach Ansicht des Senats zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der beiden Abschreibungsmodalitäten keine betriebsbezogenen Differenzierungen vornehmen wollte, sondern im Rahmen des § 7g EStG vielmehr dieselben Betriebsbegriffe und dieselben betrieblichen (Wesens)Anforderungen zugrunde gelegt hat (vgl. auch FG München, Urteil vom 26.9.2006, 13 K 3004/04, EFG 2007, 173; Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 9.11.2005 1 K 201/03, EFG 2006, 726).

47
Der Kläger kann sich nicht auf die von ihm angeführten Urteile des Bundesfinanzhofs vom 17.5.2006 (X R 43/03, BStBl. II 2006, 868, BFHE 213, 494) und des Finanzgerichts Münster vom 12.5.2004 (EFG 2004, 1594) berufen. Diesen Urteilen lagen Fallgestaltungen zugrunde, die mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar sind; den Entscheidungen lassen sich zudem keine Anhaltspunkte für die vom Kläger vertretene Rechtsauffassung entnehmen, dass Abschreibungen nach § 7g EStG auch von einem Verpachtungsbetrieb in Anspruch genommen werden könnten.

48
Der Bundesfinanzhof nahm zu der im vorliegenden Verfahren nicht relevanten Frage Stellung, ob Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 EStG im Jahr der Betriebseröffnung auch dann in Anspruch genommen werden dürfen, wenn für das begünstigte Wirtschaftsgut zuvor noch keine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG gebildet worden waren. Dabei führte er aus, dass im Fall der Neugründung eines Betriebs von den Steuerpflichtigen nichts (objektiv) Unmögliches – hier: die Bildung einer Ansparrücklage bereits vor der Betriebseröffnung – verlangt werden dürfe und eine wortlautgetreue Gesetzesauslegung vor dem Hintergrund des § 7g Abs. 2 Nr. 3 EStG zu einer nach dem Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG nicht tragbaren Benachteiligung des bereits im Jahr der Betriebseröffnung investierenden Betriebsneugründers im Vergleich zu einem "alteingesessenen" Betrieb führe.

49
Das Finanzgericht Münster hatte darüber zu entscheiden, ob im Wirtschaftsjahr vor dem Übergang eines "aktiven" Gewerbebetriebs zur Betriebsverpachtung eine Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG gebildet werden durfte und verneinte dies mit der Begründung, dass im zu entscheidenden Fall kein vernünftiger Grund für eine Investition des Verpächters in das bewegliche Anlagevermögen erkennbar war. Es ließ vor diesem Hintergrund ausdrücklich offen, ob die Bildung einer Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG jedenfalls für den – vorliegend zudem nicht relevanten – Fall des Übergangs eines aktiven Gewerbebetriebs zu einem ruhenden Betrieb generell zulässig wäre.

c) 50

Es liegt kein Verstoß gegen den in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz vor, wenn einem verpachteten Gewerbebetrieb die Inanspruchnahme von Abschreibungen nach § 7g EStG versagt bleibt.

Der allgemeine Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG ist verletzt, wenn sich kein vernünftiger, aus der Natur der Sache folgender oder sonst sachlich einleuchtender Grund für eine Differenzierung finden lässt oder eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Belastung rechtfertigen können (vgl. etwa BVerfG-Beschluss vom 4.12.2002 2 BvR 400/98 und 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534, BVerfGE 107, 27).

Es kann dahingestellt bleiben, ob im vorliegenden Fall angesichts der Unterschiede zwischen einem "aktiv" am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmenden und einem ruhenden bzw. verpachteten Betrieb überhaupt eine für die Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG erforderliche vergleichbare (Ausgangs)Sachlage angenommen werden kann. Jedenfalls besteht mit Blick auf die vom Gesetzgeber durch die Einführung des § 7g Abs. 1 bzw. 3 EStG beabsichtigte Förderung kleinerer und mittlerer Unternehmen im Wege der Verbesserung ihrer Wettbewerbssituation, der Unterstützung ihrer Liquidität und Eigenkapitalbildung sowie der Stärkung der Investitions- und Innovationskraft ein sachlich vernünftiger Grund für die Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 7g EStG auf "aktiv" am Wirtschaftsverkehr teilnehmende Betriebe, zumal die Erreichung der Förderungszwecke im Rahmen eines verpachteten Betriebes nicht gleichermaßen gewährleistet ist (siehe oben). Im übrigen ist zu berücksichtigen, dass der vom Kläger erhobene Einwand, die Inanspruchnahme von Abschreibungen nach § 7g EStG sei sowohl im Verpachtungsbetrieb als auch im Betriebsunternehmen ausgeschlossen, maßgeblich auf den in § 2 Satz 2 des Pachtvertrages getroffenen privatrechtlichen Vereinbarungen, wonach die GmbH keine Sachanlageinvestitionen auf eigene Rechnung vornehmen darf, beruht und die GmbH nach der Gesetzeslage bei Vorliegen der entsprechenden Tatbestandsvoraussetzungen ohne weiteres Abschreibungsbeträge nach § 7g EStG hätte in Anspruch nehmen können.

d) 54

Die vom Kläger für die Streitjahre (hilfsweise) begehrte Betriebsaufspaltung kommt nicht in Betracht, da jedenfalls die hierfür erforderliche personelle Verflechtung nicht gegeben ist. 55

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage überlässt und die Betriebsgesellschaft und das Besitzunternehmen von einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen getragen werden (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, vgl. BFH-Beschluss vom 8.11.1971 GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63, BFHE 103, 440; BFH-Urteile vom 15.10.1998 IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445, BFHE 187, 260; vom 2.12.2004 III R 77/03, BStBl. II 2005, 340, BFHE 208, 215 m.w.N.). Als Besitzunternehmen kommt dabei auch das Einzelunternehmen einer natürlichen Person in Betracht, die Mitglied der Betriebsgesellschaft ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.1.1989 IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455, BFHE 156, 138).

Eine personelle Verflechtung ist gegeben, wenn eine Person oder Personengruppe sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in einer Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen (vgl. BFH-Urteile vom 1.7.2003 VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757, BFHE 202, 535 und vom 30.11.2005 X R 56/04, BStBl. II 2006, 415, BFHE 212, 100 m.w.N.). Dies geschieht grundsätzlich mit den Mitteln des Gesellschaftsrechts. Der Gesellschafter muss 57

nach den gesellschaftsrechtlichen Stimmenverhältnissen in der Lage sein, jeweils seinen Willen durchzusetzen. Bei einer als Betriebsgesellschaft fungierenden GmbH bedarf es dazu einer Mehrheit der Gesellschaftsanteile, sofern nicht im Gesellschaftsvertrag für Beschlüsse der Gesellschafter sogar eine qualifizierte Mehrheit vorgesehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1998 IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445, BFHE 187, 260 m.w.N.).

Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht gegeben. Der Kläger verfügte nur über die Hälfte der Anteile an der Betriebsgesellschaft. Nach § 6 Ziffer 4 des Gesellschaftsvertrags entsprachen je 100 DM eines Gesellschaftsanteils einem Stimmenanteil; Gesellschafterbeschlüsse bedurften nach § 6 Ziffer 1 mindestens einer einfachen Stimmenmehrheit. Vor diesem Hintergrund war der Kläger zwar in der Lage, unerwünschte Gesellschafterbeschlüsse zu verhindern, er konnte seine Vorstellungen in der Betriebsgesellschaft jedoch nicht gegen den Willen der anderen Gesellschafter – seiner Ehefrau – durchsetzen (vgl. BFH-Urteile vom 30.11.2005 X R 56/04, BStBl. II 2006, 415, BFHE 212, 100; vom 15.10.1998 IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445, BFHE 187, 260; BFH-Beschluß vom 9.2.2006 IV B 60/04, n.v., Juris m.w.N.). In diesem Zusammenhang kann auch die Stellung des Klägers als neben seiner Ehefrau alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer seinen fehlenden gesellschaftsrechtlichen Einfluss nicht ersetzen, wobei zu berücksichtigen ist, dass der Geschäftsführer einer GmbH ohnehin die Belange und Interessen der GmbH und nicht diejenigen des Gesellschafters zu wahren hat (vgl. BFH-Urteil vom 27.2.1991 XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454 m.w.N.; BFH-Beschluss vom 9.2.2006 IV B 60/04, n.v., Juris).

58

Eine enge personelle Verflechtung in Form der Beteiligungsidentität kann nicht daraus hergeleitet werden, dass dem Kläger der Gesellschaftsanteil seiner Ehefrau zugerechnet wird. Denn eine solche Hinzurechnung ist bei Eheleuten ausnahmsweise nur dann möglich, wenn zusätzlich zur ehelichen Lebensgemeinschaft Beweisanzeichen für gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen vorliegen (vgl. BFH-Urteile vom 15.10.1998 IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445, BFHE 187, 260; vom 27.2.1991 XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454; vom 1.12.1989 III R 94/87, BStBl. II 1990, 500, BFHE 159, 480; BFH-Beschluss vom 9.2.2006 IV B 60/04, n.v., Juris jeweils m.w.N.; Wacker, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 15 Rn 846 m.w.N.). Dies kann etwa bei einer unwiderruflichen Stimmrechtsvollmacht oder einer Stimmrechtsbindung der Fall sein (vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 15 Rn 829 und 846 m.w.N.). Nicht ausreichend sind ein jahrelanges konfliktfreies Zusammenwirken der Eheleute innerhalb der Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 11.5.1999 VIII R 72/96, BStBl. II 2002, 722, BFHE 188, 397 m.w.N.), die Prägung der Betriebsgesellschaft durch den Inhaber des Besitzunternehmens oder die von ihm vorgenommene Finanzierung der Beteiligung des anderen Ehegatten (vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 15 Rn 846 m.w.N.).

59

Dementsprechend kann weder der Umstand, dass der Kläger nach seinem Sachvortrag die Barmittel für den Gesellschaftsanteil seiner Ehefrau im Gründungszeitpunkt aufgewendet hatte, noch der Einwand, dass nur er als Metzgermeister "rechtlich und tatsächlich" in der Lage gewesen sei, die Metzgerei zu betreiben, eine Zurechnung des Ehegattenanteils begründen. Darüber hinaus sind keine Anhaltspunkte vorgetragen oder ersichtlich, die ausnahmsweise eine Zusammenfassung der Ehegattenanteile rechtfertigen könnten; alleine die gemeinsame Tätigkeit in demselben Betrieb reicht hierfür nicht aus. Auch die zwischen den Klägern getroffene Vereinbarung vom 3.12.2000, wonach die Entscheidungsbefugnis hinsichtlich der vorzunehmenden Anlageinvestitionen ausschließlich "beim Kläger liegen" sollte und die Ehefrau insoweit auf ihr "Widerspruchsrecht" verzichtete, führt nicht zu einer anderen rechtlichen Beurteilung. Insbesondere stellt die zwischen den beiden Geschäftsführern getroffene Ergänzungsvereinbarung, die sich im übrigen auf die im Rahmen

60

des Verpachtungsunternehmens und – vor dem Hintergrund der in § 2 des Pachtvertrages getroffenen Regelung – gerade nicht der GmbH zu tätigen Sachinvestitionen bezog, keine unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht oder Stimmrechtsbindung auf der Ebene der Gesellschafter der GmbH dar und kann auch nicht als eine solche verstanden werden.

Zudem scheidet auch eine faktische Beherrschung der Betriebsgesellschaft durch den Kläger aus. Eine personelle Verflechtung kraft tatsächlicher Beherrschung kommt nur in seltenen Ausnahmefällen in Betracht, wenn die Gesellschafter des Betriebsunternehmens von ihren gesellschaftsrechtlichen Einwirkungsmöglichkeiten infolge der Einflussnahmemöglichkeiten der hinter dem Besitzunternehmen stehenden Personen keinen Gebrauch machen können (vgl. BFH-Urteil vom 27.2.1991 XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454; vom 1.12.1989 III 94/87, BStBl. II 1990, 500, BFHE 159, 480; vom 15.10.1998 IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445, BFHE 187, 260 m.w.N.; siehe auch die Nachweise bei Wacker, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 15 Rn 838 f.). Das ist vorliegend nicht der Fall. 61

Unabhängig davon, ob der Vortrag des Klägers insoweit zutreffend ist, ergibt sich eine faktische Beherrschung nicht schon daraus, dass nur der Kläger als Metzgermeister aufgrund seiner besonderen Kenntnisse die Metzgerei "tatsächlich und rechtlich" führen konnte. Denn hierdurch war die Ehefrau, die in den Streitjahren im übrigen bereits seit mehr als 12 Jahren neben dem Kläger als alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der GmbH tätig war, nicht an der Wahrnehmung ihrer Rechte als Gesellschafterin gehindert. Eine personelle Verflechtung alleine aufgrund der beruflichen Vorbildung und Erfahrung eines Geschäftsführers der Betriebsgesellschaft scheidet vor diesem Hintergrund aus (vgl. etwa BFH-Urteil vom 1.12.1989 III R 94/87 BStBl. II 1990, 500, BFHE 159, 480; vom 27.2.1991 XI R 25/88 BFH/NV 1991, 454; vom 15.10.1998 IV R 20/98 BStBl. II 1999, 445, BFHE 187, 260 jeweils m.w.N.). Auch die vom Kläger übernommene Finanzierung der Beteiligung seiner Ehefrau rechtfertigt kein anderes Ergebnis (vgl. etwa BFH-Urteil vom 1.12.1989 III R 94/87, BStBl. II 1990, 500, BFHE 159, 480 zur Schenkung einer Beteiligung). Abweichendes ergibt sich schließlich nicht aus der Ausgestaltung des Pachtvertrages. Denn weder dem im Pachtvertrag sowohl dem Verpachtungsunternehmen als auch der Betriebsgesellschaft eingeräumten Kündigungsrecht noch dem Umstand, dass die GmbH aufgrund der vertraglichen Abreden keine Sachinvestitionen vornehmen durfte und sie ohne den verpachteten Betrieb gegebenenfalls nicht existenzfähig wäre, lassen sich Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass die Ehefrau an der Wahrnehmung ihrer Rechte als Gesellschafterin gehindert gewesen wäre und von ihren gesellschaftsrechtlichen Einwirkungsmöglichkeiten keinen Gebrauch hätte machen können. Wie oben ausgeführt, ändert daran auch die zwischen den Geschäftsführern getroffene Ergänzungsvereinbarung vom 3.12.2000 nichts. 62

2. 63

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 64

3. 65

Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, da höchstrichterlich bisher nicht ausdrücklich geklärt ist, ob es auch im Rahmen des § 7g Abs. 3 EStG auf das Erfordernis eineswerbenden und aktiv am Wirtschaftsleben teilnehmenden Betriebs ankommt. 66
