

## Urteil vom 15. September 2010, X R 21/08

**Ansparrücklage: Voraussetzungen für das Vorliegen einer wesentlichen Betriebserweiterung, Konkretisierung der geplanten Investition, Annahme eines selbständigen Gewerbebetriebs, Betreiben einer Fotovoltaikanlage und eines Elektroinstallationsunternehmens als einheitlicher Gewerbebetrieb**

BFH X. Senat

EStG § 7g Abs 3, EStG § 7g Abs 4, EStG § 7g Abs 5, EStG § 7g Abs 6

vorgehend FG Nürnberg, 17. December 2007, Az: 1 K 1385/2007

### Leitsätze

1. NV: Zur wesentlichen Betriebserweiterung gehört neben dem Fall der außerordentlichen Kapazitätserweiterung auch die Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges.
2. NV: Bei der Prüfung, ob im Einzelfall in der Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges eine wesentliche Betriebserweiterung zu sehen ist, sind ebenfalls erhebliche qualitative Auswirkungen auf das bisherige Unternehmen zu fordern.

### Tatbestand

**1** I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger betreibt seit 1990 ein Elektroinstallationsunternehmen. Für das Streitjahr 2004 ermittelte er seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Dabei berücksichtigte er gewinnmindernd u.a. eine Rücklage nach § 7g EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung in Höhe von 32.000 € für die Anschaffung einer Fotovoltaikanlage (40 % von 80.000 €). Die Stromeinspeisung war ihm am 23. Juli 2004 von der X-AG genehmigt worden. Die Fotovoltaikanlage wurde im Mai 2005 bestellt, im Juni 2005 geliefert und vom Kläger installiert.

**2** Die Umsätze des Elektroinstallationsunternehmens entwickelten sich wie folgt:

Jahr €

2002 127.040

2003 110.042

2004 177.375

2005 188.443

- 4** Für den eingespeisten Strom aus seiner Anlage erhielt der Kläger im Jahr 2005 3.719 € und im Jahr 2006 10.224 € vergütet.
- 5** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte die Rücklage wegen der fehlenden verbindlichen Bestellung der Fotovoltaikanlage im Jahr 2004 nicht an. Es liege eine wesentliche Erweiterung des bestehenden Betriebs vor, da ein neuer Geschäftszweig eröffnet bzw. die Produktpalette um ein verschiedenartiges Produkt (Stromerzeugung) erweitert werde.
- 6** Das Finanzgericht (FG) hat der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1016 veröffentlichten Urteil stattgegeben.

- 7** Nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen sei im Streitfall am Ende des Gewinnermittlungszeitraums 2004 die Investitionsentscheidung über die Fotovoltaikanlage hinreichend konkretisiert gewesen. Sie gehöre zu dem bestehenden Elektroinstallationsunternehmen des Klägers und sei keine Betriebsgrundlage eines weiteren eigenständigen Gewerbebetriebs. Die Anschaffung und das Betreiben der Fotovoltaikanlage führten auch nicht zu einer wesentlichen Betriebserweiterung des bisherigen Gewerbebetriebs, da die hiermit erzielten Umsätze 10 % der Gesamtumsätze des bisherigen Gewerbebetriebs nicht überstiegen. Wenn auch die Produktion von Strom bisher nicht zum unmittelbaren Geschäftsfeld des Unternehmens gehört habe, so seien die Auswirkungen auf Ausgaben und Einnahmen sowie die bestehenden Betriebsstrukturen gering. Die Errichtung und der Betrieb der Anlage habe jedenfalls keine negativen Auswirkungen auf die Eigenkapitalausstattung; die jährliche Einspeisungsvergütung hätten die Aufwendungen überstiegen, die bei linearer Absetzung für Abnutzung anzusetzen gewesen seien. Im Streitfall spreche zudem gegen die Eröffnung eines neuen Geschäftsfeldes, dass die Fotovoltaikanlage eine Doppelfunktion habe und das Unternehmen in mehrfacher Hinsicht fördere. Neben der Stromproduktion und der damit verbundenen voraussichtlichen Amortisation nach zehn Jahren sei sie dazu bestimmt, die Umsätze des Elektroinstallationsunternehmens durch Verkauf, Installation und Wartung in diesem wachsenden Markt zu sichern.
- 8** Das FA begründet seine Revision damit, es handele sich bei der Tätigkeit der Elektroinstallation und dem Betreiben der Stromerzeugung aus solarer Strahlungsenergie um zwei verschiedenartige gewerbliche Tätigkeiten. Das Betreiben und die Wirtschaftlichkeit der Fotovoltaikanlage beruhen auf dem Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien vom 21. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1918) und hingen maßgeblich vom Einzelfall, insbesondere von den örtlichen Gegebenheiten des Installationsstandortes ab. Für den Vertrieb und die Montage von Fotovoltaikanlagen sei das Betreiben einer eigenen Anlage keine wesentliche Betriebsgrundlage. Zudem stütze das FG sein Urteil auf die Aussage, die Anlage sei auf dem Gebäude installiert, das dem Elektroinstallationsunternehmen diene und dort aktiviert sei. Tatsächlich habe der Kläger aber die Dachfläche eines Wirtschaftsgebäudes seines Nachbarn angepachtet und dort die Anlage installiert, so dass ein einheitlicher Gewerbebetrieb nicht vorliege.
- 9** Selbst wenn man von einem einheitlichen Gewerbebetrieb ausginge, läge im Streitfall die wesentliche Erweiterung eines bestehenden Betriebs vor, bei der nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) strengere Anforderungen an die Konkretisierung der geplanten Investitionen zu stellen seien und die verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen zu fordern sei. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ziehe zur Auslegung des Begriffs der wesentlichen Erweiterung die Kommentierungen von § 269 des Handelsgesetzbuchs (HGB) in der bis 2009 gültigen Fassung zu der bis 2009 bestehenden Bilanzierungshilfe für Ingangsetzungsmaßnahmen und Erweiterungen des Geschäftsbetriebs heran (BMF-Schreiben vom 16. November 2004, BStBl I 2004, 1063). Es handele sich danach um außerordentliche Maßnahmen, die von erheblicher Bedeutung seien und nicht nur der Rationalisierung, Umstrukturierung, Verlagerung oder Intensivierung eines vorhandenen Betriebs dienten. Ein Beispiel für solche außerordentlichen Maßnahmen sei die Eröffnung eines neuen Geschäftszweiges.
- 10** Auch der BFH definiere den Begriff "Betriebserweiterung" in ständiger Rechtsprechung in Anlehnung an § 269 HGB. Der BFH vergleiche nur in den Fällen der Kapazitätserweiterung die Höhe des Investitionsvolumens, die Umsatzentwicklung und sonstige betriebliche Veränderungen mit den bisherigen Betriebsdaten und verlange nur hier erhebliche Steigerungen. Neben der wesentlichen Kapazitätserweiterung eines Betriebs sehe der BFH in der Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges einen der klassischen Fälle, der einer Erweiterung des Geschäftsbetriebs und somit einer Ingangsetzung gleichkomme. Dies habe zur Folge, dass die verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen für die Bildung der Rücklage erforderlich sei. Das FG betrachte demgegenüber die Ausweitung des Betriebs auf einen neuen Geschäftszweig als Unterfall der Kapazitätserweiterung und verkenne dabei die Eigenständigkeit dieser Fallgruppe. Damit befinde es sich aber im Widerspruch zum Urteil vom 12. Dezember 2007 X R 16/05 (BFH/NV 2008, 559), in dem der BFH den Betrieb einer Windkraftanlage als neuen Geschäftszweig angesehen und eine verbindliche Bestellung als Voraussetzung zur Bildung der Rücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG gefordert habe.
- 11** Der Kläger betreibe als neuen Geschäftszweig die Stromerzeugung; die Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges erfordere keine wesentlichen Umsatzsteigerungen. Damit greife der Verweis des FG auf die einkommensteuerlichen Wesentlichkeitsgrenzen nicht, da die Wesentlichkeit nur im Fall der Kapazitätserweiterung eines bestehenden Betriebs von Bedeutung sei. Überdies erscheine es unzulässig, die tatsächliche Umsatzentwicklung des Unternehmens sowie die erzielten Verkaufserlöse in den nachfolgenden Jahren als Betrachtungsmaßstab für eine hinreichend konkretisierte Investitionsabsicht rückwirkend heranzuziehen.

- 12** Die vom FG angenommene Doppelfunktion spreche nicht gegen die Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges.
- 13** Das FA beantragt,  
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14** Die Kläger beantragen sinngemäß,  
die Revision zurückzuweisen.
- 15** Tatbestandlich sei zu ergänzen, dass die Fotovoltaikanlage auf dem Nachbargebäude installiert worden sei, das dem Schwiegervater des Klägers gehöre, weil die Dachneigung dieses Gebäudes für die Anlage günstiger gewesen sei.
- 16** Die Anwendung der für eine Betriebseröffnung geltenden Grundsätze auf bestehende Gewerbebetriebe für den Fall, dass der Steuerpflichtige durch diese Investition seinen Unternehmensgegenstand auf einen weiteren Geschäftszweig ausweiten wolle oder eine "wesentliche" Kapazitätserweiterung plane, habe keine gesetzliche Grundlage. Selbst wenn man die verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen als Voraussetzung für die Bildung einer Ansparrücklage bei der Erweiterung eines Geschäftsbetriebs ansähe, liege im Streitfall in der Anschaffung der Fotovoltaikanlage weder eine wesentliche Erweiterung des bestehenden Gewerbebetriebs noch die Eröffnung eines neuen Gewerbebetriebs. Anders als in dem der Entscheidung des BFH in BFH/NV 2008, 559 zugrunde liegenden Sachverhalt, der die Neugründung eines Gewerbebetriebs zur Errichtung einer Windkraftanlage sowie das spätere Hinzukommen weiterer Geschäftszweige zur Grundlage gehabt habe, habe der Kläger in seinem bestehenden Elektrofachgeschäft eine Ausweitung der ursprünglichen Installationstätigkeit auf moderne Technik vorgenommen. Ziel seiner Investition sei nicht primär die Gewinnung von Strom und die entsprechende Einspeisung in das öffentliche Stromnetz gewesen --die relativ sichere Amortisation der Anlage sei lediglich ein willkommener Mitnahmeeffekt--, sondern die Möglichkeit, die Solaranlage als Aushängeschild für regenerative und umweltschonende Energiequellen seinen Kunden vorstellen zu können. Diese Investition in den bestehenden Geschäftsbetrieb habe nur zu einer unwesentlichen Umsatzausweitung führen können und es seien keinerlei sonstige zusätzliche Aufwendungen für Personal, Ausweitung der Verwaltung u.ä. erforderlich gewesen. Durch die Erlöse aus der Stromeinspeisung sei nur ein kleiner (5 - 7 %) Umsatzanteil erreicht worden; das Ziel des Klägers, die Erfahrung durch Errichtung von Fotovoltaikanlagen zu nutzen, sei schon dadurch erreicht worden, dass es ihm möglich gewesen sei, einige Aufträge in den Folgejahren durchzuführen.

## Entscheidungsgründe

- 17** II. Die Revision des FA ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG entschieden, dass der Kläger im Streitjahr eine Rücklage nach § 7g Abs. 3 bis 6 EStG für die Anschaffung einer Fotovoltaikanlage bilden konnte.
- 18** 1. Nach § 7g Abs. 3 bis 5 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung können Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Bestandsvergleich ermitteln, für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden. Die Rücklage darf dabei 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts nicht überschreiten, das der Steuerpflichtige "voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs anschaffen oder herstellen wird". Ermittelt der Steuerpflichtige --wie im Streitfall-- den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, so sind gemäß § 7g Abs. 6 EStG die Abs. 3 bis 5 mit Ausnahme von Abs. 3 Nr. 1 mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, dass die Bildung der Rücklage als Betriebsausgabe (Abzug) und ihre spätere Auflösung als Betriebseinnahme (Zuschlag) zu behandeln ist.
- 19** Das Gesetz enthält keine Regelung dazu, ob und ggf. wie darzulegen ist, dass eine Investition i.S. von § 7g Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 EStG "beabsichtigt" ist. Der Steuerpflichtige ist jedenfalls nicht gehalten, die Absicht einer Investition nachzuweisen. Allerdings muss die geplante Investition nach Art, Umfang und Investitionszeitpunkt ausreichend konkretisiert sein (BFH-Urteile vom 12. Dezember 2001 XI R 13/00, BFHE 197, 448, BStBl II 2002, 385, und vom 6. März 2003 IV R 23/01, BFHE 202, 250, BStBl II 2004, 187). Um eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Förderung auszuschließen, entspricht es der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass in der Situation der Betriebseröffnung von einer hinreichenden Konkretisierung des Investitionsvorhabens mit Blick auf die wesentlichen Betriebsgrundlagen erst dann ausgegangen werden kann, wenn diese Wirtschaftsgüter verbindlich

bestellt worden sind (BFH-Entscheidungen vom 25. April 2002 IV R 30/00, BFHE 199, 170, BStBl II 2004, 182; vom 28. November 2003 III B 65/03, BFH/NV 2004, 632; vom 7. Oktober 2004 XI B 210/03, BFH/NV 2005, 204; vom 11. Mai 2005 XI B 49/04, BFH/NV 2005, 1551; vom 26. Juli 2005 VIII B 134/04, BFH/NV 2005, 2186; vom 28. Juni 2006 III R 40/05, BFH/NV 2006, 2058; vom 19. Oktober 2006 VIII B 159/05, BFH/NV 2007, 421; vom 19. April 2007 IV R 28/05, BFHE 218, 75, BStBl II 2007, 704, und vom 11. Juli 2007 I R 104/05, BFHE 218, 323, BStBl II 2007, 957).

- 20** Die in der Phase der Betriebseröffnung geltenden strengeren Anforderungen an die Konkretisierung der vorgeblich geplanten Investitionen gelten gleichermaßen für den Fall, dass der Steuerpflichtige durch diese Investitionen seinen Unternehmensgegenstand auf einen weiteren Geschäftszweig ausdehnen will oder eine "wesentliche" Kapazitätserweiterung plant (Senatsurteile vom 19. September 2002 X R 51/00, BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184; vom 17. November 2004 X R 38/02, BFH/NV 2005, 846, und in BFH/NV 2008, 559; ebenso BFH-Urteil in BFHE 218, 323, BStBl II 2007, 957, BFH-Beschlüsse vom 11. Februar 2008 VIII B 224/06, BFH/NV 2008, 945, und vom 9. April 2009 IV B 114/08, BFH/NV 2009, 1420).
- 21** 2. Bei Zugrundelegung dieser Grundsätze ist die Entscheidung des FG, der Kläger könne im Streitjahr trotz der fehlenden verbindlichen Bestellung eine Ansparrücklage gemäß § 7g EStG für die Anschaffung einer Fotovoltaikanlage bilden, nicht zu beanstanden. Mit der Anschaffung der Fotovoltaikanlage hat der Kläger weder einen neuen Betrieb eröffnet (unten a) noch seinen bestehenden Gewerbebetrieb wesentlich erweitert (unten b).
- 22** a) Nach der Rechtsprechung des BFH erfordert die Annahme eines selbständigen Gewerbebetriebs bei mehreren gewerblichen Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen deren vollkommene Eigenständigkeit. Eine Verbindung darf im Wesentlichen nur in der Person des Steuerpflichtigen bestehen, dieser muss die Betriebe nebeneinander am Wirtschaftsleben teilnehmen lassen (vgl. Senatsurteil vom 9. August 1989 X R 130/87, BFHE 158, 80, BStBl II 1989, 901).
- 23** aa) Ob die gewerblichen Betätigungen eines Steuerpflichtigen als selbständige Gewerbebetriebe oder als ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzusehen sind, muss im Einzelfall aufgrund der Würdigung der Gesamtumstände entschieden werden. Relevante Merkmale, die für einen einheitlichen Gewerbebetrieb sprechen, sind vor allem die Gleichartigkeit der Betätigung, die Möglichkeit, dass sich die verschiedenen Tätigkeiten ergänzen, sowie die räumliche Nähe der Betriebe. Ebenfalls zu berücksichtigen ist, ob eine gesonderte Verwaltung, eine selbständige Organisation, ein eigenes Rechnungswesen, eigenes Personal, eigenes Anlagevermögen u.ä. gegeben sind (vgl. BFH-Urteil vom 25. April 1989 VIII R 294/84, BFH/NV 1990, 261; siehe auch Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 15 Rz 125, m.w.N.).
- 24** bb) Das FG hat danach zu Recht entschieden, dass im Streitfall das Betreiben der Fotovoltaikanlage und das Betreiben des Elektroinstallationsunternehmens einen einheitlichen Gewerbebetrieb bilden. Für einen einheitlichen Gewerbebetrieb spricht zunächst die räumliche Nähe der Fotovoltaikanlage, die auf dem Nachbargebäude des Elektroinstallationsbetriebs installiert wurde. Dabei ist in diesem Zusammenhang unerheblich, ob das Gebäude dem Kläger, seinem Schwiegervater oder einem Dritten gehört hat. Entscheidend ist vielmehr, dass der Kläger berechtigt war, die Fotovoltaikanlage auf diesem Dach zu installieren, ihm die Erlöse aus der Stromeinspeisung zustanden und diese Teil seiner gewerblichen Einkünfte waren.
- 25** Ebenso ist zu berücksichtigen, dass sich die gewerblichen Tätigkeiten des Klägers wechselseitig ergänzten, obwohl die eigentliche Stromerzeugung nicht in direktem Zusammenhang mit dem Elekrounternehmen stand. Dies ergibt sich daraus, dass auf der einen Seite der Kläger sein besonderes Fachwissen nutzen konnte, um die Anlage selbst zu installieren und zu warten. Auf der anderen Seite diente die Fotovoltaikanlage auch dem Elekrounternehmen, da sie den Kläger in diesem Bereich als fachkundig und kompetent auswies, die Vermutung ihrer Wirtschaftlichkeit begründete und so dazu beitrug, Kunden von Kauf und Installation einer solchen Anlage durch den Kläger zu überzeugen.
- 26** Hinzu kommt --wie vom FG zu Recht dargelegt--, dass beide gewerblichen Bereiche auch dadurch sachlich miteinander verbunden waren, dass der Kläger eine Verwaltungsfunktion unterhielt, in der auch die Ein- und Ausgaben in Zusammenhang mit der Anlage innerhalb des Elekrounternehmens abgewickelt wurden.
- 27** b) Die Inbetriebnahme der Fotovoltaikanlage war keine wesentliche Betriebserweiterung des Elektroinstallationsunternehmens des Klägers, die im Rahmen des § 7g EStG einer Betriebseröffnung gleichzusetzen wäre.
- 28** aa) Unter welchen Umständen bei der Bildung einer Ansparrücklage von einer wesentlichen Betriebserweiterung

mit der Folge auszugehen ist, dass eine Ansparrücklage erst gebildet werden darf, wenn die anzuschaffenden Betriebsgrundlagen verbindlich bestellt worden sind, bestimmt sich nach steuerlichen Maßstäben (BFH-Beschluss vom 11. Februar 2009 VIII B 64/08, juris).

- 29** bb) Das Merkmal der Erweiterung des Geschäftsbetriebs wird von der BFH-Rechtsprechung restriktiv ausgelegt. Vor dem Hintergrund der erheblichen Konsequenzen der Gleichsetzung von Betriebseröffnung und Betriebserweiterung im Bereich der Ansparrücklage besteht Einvernehmen darüber, dass hierunter nur eine "wesentliche" und "außerordentliche" Kapazitätserweiterung zu fassen ist (Senatsurteil in BFH/NV 2005, 846, BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2008, 945, und VIII B 64/08, juris, sowie in BFH/NV 2009, 1420). Eine wesentliche Betriebserweiterung kann damit nur bei sprunghaften Erweiterungen von außerordentlicher Art und wesentlicher Bedeutung vorliegen, die zu einer Diskontinuität in der Entwicklung des Unternehmens führen.
- 30** Zur wesentlichen Betriebserweiterung gehört neben dem Fall der außerordentlichen Kapazitätserweiterung auch die Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges (Senatsurteil in BFH/NV 2005, 846). Im Gegensatz zur Auffassung des FA sind aber auch bei der Prüfung, ob in der Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges eine wesentliche Betriebserweiterung zu sehen ist, erhebliche quantitative Auswirkungen auf das bisherige Unternehmen zu fordern. Dabei sind u.a. die absolute Höhe der geplanten Investition und ihr Anteil an dem Anlagevermögen des Gesamtunternehmens, die mögliche Veränderung der Eigenkapitalstruktur, die Umsatzentwicklung, die Gewinnerwartung, die u.U. notwendig werdenden organisatorischen und personellen Anpassungsmaßnahmen u.ä. zu berücksichtigen, um beurteilen zu können, ob im Einzelfall eine wesentliche Betriebserweiterung vorliegt.
- 31** Die Notwendigkeit der quantitativen Betrachtung auch bei der Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges zeigen die vom BFH entschiedenen Fälle. So hat der BFH eine wesentliche Betriebserweiterung u.a. bejaht, wenn:
- 32** - ein Handelsvertreter im Bereich der Medizintechnik eine Vermarktung medizinischer Therapiegeräte plant und ein Investitionsvolumen von 245.000 DM geltend macht (Senatsurteil in BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184),
- 33** - von einem Handel mit Verbrauchsgütern auf das Betreiben eines Leasingunternehmens mit einem geplanten Investitionsvolumen in Höhe von 1.290.000 DM übergegangen werden soll (Senatsurteil in BFH/NV 2005, 846),
- 34** - eine bislang als Praxisvertreterin tätige Ärztin die Einrichtung einer Einzelpraxis plant (BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 945),
- 35** - ein Händler und Handelsvertreter für Baustoffe den Betrieb einer Windkraftanlage mit einem Investitionsvolumen von 600.000 DM plant (Senatsurteil in BFH/NV 2008, 559),
- 36** - ein Maler- und Anstreicherbetrieb zur Ausweitung des Tätigkeitsbereichs Investitionen in Bürogeräte wie Laptops, Diktiergeräte u.ä. in Höhe von 154.000 € plant (BFH-Urteil in BFHE 218, 323, BStBl II 2007, 957).
- 37** Der BFH berücksichtigte in allen Fällen auch die quantitativen Auswirkungen der geplanten Maßnahmen, obwohl in den zugrunde liegenden Sachverhalten immer die Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges zu bejahen war. In den Urteilsgründen stellte der BFH heraus, dass die ursprünglichen Betriebe jeweils nur mit geringen sächlichen und personellen Mitteln betrieben worden seien und die Ausdehnung auf einen anderen Unternehmensbereich mit der Notwendigkeit verbunden gewesen wäre, beträchtliche Investitionen zu tätigen, sowie zur Konsequenz gehabt hätte, eine nicht geringe Anzahl von Arbeitnehmern einstellen zu müssen (Senatsurteile in BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184, und in BFH/NV 2005, 846; ähnlich auch die Sachverhalte, die den BFH-Beschlüssen in BFH/NV 2008, 945, und BFH/NV 2009, 1420 zugrunde liegen).
- 38** cc) Unter Berücksichtigung all dieser Erwägungen stellen im Streitfall die Anschaffung und das Betreiben der Fotovoltaikanlage keine wesentliche Betriebserweiterung des bisherigen Elektroinstallationsbetriebs des Klägers dar. Es handelte sich um zwei sich ergänzende betriebliche Aktivitäten, die sachlich und organisatorisch miteinander verbunden waren (vgl. oben II.2 a). Der Gesamtumsatz des Betriebs stieg zwar in den Folgejahren kontinuierlich, nicht aber sprunghaft an. Der Anteil, den die Stromproduktion am Gesamtumsatz hatte, war ebenfalls nicht so groß, dass es sich um eine wesentliche Umsatzquelle handelte. Das Betreiben der Fotovoltaikanlage im Unternehmen des Klägers führte zudem zu keinen Veränderungen der Eigenkapitalausstattung, wie das FG zu Recht dargelegt hat. Es waren auch weder organisatorische noch personelle Anpassungen an die neuen Gegebenheiten notwendig.
- 39** 3. Dass die übrigen Voraussetzungen der Rücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG, insbesondere Art, Nutzung und die erforderlichen Angaben zum Wirtschaftsgut sowie die Nachvollziehbarkeit in der Buchführung, gegeben sind, ergibt

sich aus den, den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden, Gründen des FG-Urteils.

- 40** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Der Antrag der Kläger, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren; zuständig ist deshalb das Gericht des ersten Rechtszugs, im Streitfall das FG (vgl. Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 23/05, BFHE 224, 61, BStBl II 2009, 407).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)