

Urteil vom 31. Januar 2013, III R 15/10

Ansparrücklage: Voraussetzungen für das Vorliegen einer wesentlichen Betriebserweiterung, Konkretisierung der geplanten Investition, Erweiterung einer bestehenden Photovoltaikanlage - Bindung an das Klagebegehren - Ausübung des Ehegattenveranlagungswahlrechts

BFH III. Senat

EStG § 7g, EStG § 26 Abs 1, FGO § 42, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 101, AO § 12 S 1, AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 351 Abs 1, EStG VZ 2005

vorgehend FG Münster, 20. Januar 2010, Az: 11 K 435/08 E

Leitsätze

1. NV: Bei der Bildung einer Ansparrücklage nach § 7g EStG a.F. kommt eine wesentliche Betriebserweiterung dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige seinen Unternehmensgegenstand auf einen weiteren Geschäftszweig ausdehnen will oder eine außerordentliche Kapazitätserweiterung plant (ständige Rechtsprechung des BFH).
2. NV: Bei der Prüfung, ob im Einzelfall eine außerordentliche Kapazitätserweiterung geplant ist, sind erhebliche quantitative Auswirkungen auf das bisherige Unternehmen zu fordern. Den hierbei zu berücksichtigenden Kriterien kann je nach Einzelfall ein unterschiedliches Gewicht beizumessen sein.

Tatbestand

- 1 I. Der verheiratete Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 (Streitjahr) die getrennte Veranlagung und erklärte neben anderen Einkünften einen gewerblichen Verlust aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage in Höhe von 24.869 €. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) führte eine getrennte Veranlagung durch und setzte die Einkommensteuer mit Bescheid vom 31. März 2006 (Ursprungsbescheid) erklärungsgemäß auf 3.771 € fest.
- 2 Danach führte das FA beim Kläger eine steuerliche Außenprüfung durch (Einkommensteuer 2003 bis 2005, Umsatzsteuer 2005 und Gewerbesteuer 2005). Im Prüfungsbericht vom 21. Februar 2007 hieß es u.a., dass für die im November 2005 angeschaffte Photovoltaikanlage anstelle der geltend gemachten Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von 738,47 € lediglich eine AfA in Höhe von 369,44 € abzuziehen sei. Im Übrigen sei die für die geplante Erweiterung der Photovoltaikanlage gebildete Ansparrücklage in Höhe von 24.000 € nicht anzuerkennen. Die bestehende Kapazität der Anlage von 4,81 kWp solle um 15 kWp ausgeweitet werden. Damit liege eine wesentliche Betriebserweiterung vor. In einem solchen Fall könne die Rücklage nur bei einer verbindlichen Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen gebildet werden. Dies sei bisher jedoch nicht geschehen.
- 3 Daraufhin korrigierte das FA die Einkommensteuerfestsetzung 2005 u.a. in diesen Punkten nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) und erhöhte mit Änderungsbescheid vom 15. März 2007 die Einkommensteuer 2005 auf 12.144 €, ohne die gebildete Ansparrücklage zu berücksichtigen. Mit dem dagegen eingelegten Einspruch beantragte der Kläger zum einen, ihn mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagern, zum anderen, die gebildete Rücklage bzw. den sich hieraus ergebenden Betriebsausgabenabzug anzuerkennen. Der Einspruch blieb erfolglos. Eine Zusammenveranlagung komme nicht in Betracht, da die Ehefrau bisher weder die getrennte Veranlagung widerrufen habe noch eine gemeinsame Einkommensteuererklärung eingereicht worden sei. Die Ansparrücklage könne nicht anerkannt werden, weil es an der verbindlichen Bestellung der Photovoltaikanlage fehle. Eine solche wäre aber bei der im Streitfall gegebenen Situation einer wesentlichen Betriebserweiterung erforderlich gewesen.
- 4 Während des anschließenden Klageverfahrens, mit dem der Kläger weiterhin die Zusammenveranlagung und die Berücksichtigung der Ansparrücklage begehrte, erließ das FA nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO aus nicht streitbefangenen Gründen mit Datum vom 13. März 2008 einen weiteren --den Kläger getrennt veranlagenden--

Änderungsbescheid für 2005. Ebenso reichte der Kläger im Klageverfahren eine von ihm und seiner Ehefrau unterschriebene Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ein.

- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 950 veröffentlichten Urteil statt. In dem Tenor des FG-Urteils heißt es u.a. wörtlich: "Der Änderungsbescheid 2005 vom 13.03.2008 wird dahingehend geändert, dass im Rahmen einer Zusammenveranlagung bei den gewerblichen Einkünften zusätzliche Betriebsausgaben in Höhe von 24.000 € aus der Ansparrücklage berücksichtigt werden. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten aufgegeben."
- 6 Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, die geplante Erweiterung der bestehenden Photovoltaikanlage sei --auch ohne verbindliche Bestellung-- gemäß § 7g des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (EStG a.F.) aufgrund der im Abzugsjahr erfolgten Maßnahmen bereits hinreichend konkretisiert gewesen. Daneben habe das FA den Kläger mit seiner Ehefrau zusammen zu veranlagern, da auch die Ehefrau im Klageverfahren mit der Unterschrift auf der gemeinsamen Einkommensteuererklärung zur Zusammenveranlagung ihren Antrag auf getrennte Veranlagung widerrufen habe.
- 7 Das FA rügt mit seiner Revision, das FG habe durch seine Entscheidung § 7g EStG a.F. verletzt. Im Streitfall liege eine wesentliche Betriebserweiterung mit der Folge vor, dass für eine hinreichende Konkretisierung der geplanten Investition eine verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen zu fordern sei. Bereits die Steigerung der Kapazität von 4,81 kWp um 11,88 kWp auf eine Gesamtleistung von 16,69 kWp (Erhöhung um ca. 350 %) stelle eine wesentliche Betriebserweiterung dar. Eine wesentliche Betriebserweiterung liege aber auch deshalb vor, weil infolge der Errichtung der Erweiterungsanlage auf einem anderen Dach als dem, auf dem sich die ursprüngliche Anlage befinde, eine neue Betriebsstätte i.S. des § 12 AO begründet worden sei. Dies stelle nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 16. November 2004 IV B 2 -S 2183b- 13/04 (BStBl I 2004, 1063) eine wesentliche Betriebserweiterung dar.
- 8 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 1. Das FG-Urteil ist bereits deshalb aufzuheben, weil das FG seiner Entscheidung ein Klagebegehren zugrunde gelegt hat, das mit dem tatsächlichen Begehren des Klägers nicht übereinstimmt (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO).
- 12 a) Zur Grundordnung des Verfahrens gehört der Grundsatz der Bindung an das Klagebegehren, der für das finanzgerichtliche Verfahren in § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO zum Ausdruck kommt. Nach diesem Grundsatz darf das Gericht nicht über das Klagebegehren, das regelmäßig im Klageantrag seinen formgerechten Ausdruck findet, hinausgehen. Es darf dabei dem Kläger nicht mehr oder etwas anderes zusprechen, als er begehrt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Dezember 1994 VII R 18/93, BFH/NV 1995, 697, m.w.N.). Dabei ist das Gericht nach § 96 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 FGO nicht an die Fassung des Klageantrags gebunden, sondern hat im Wege der Auslegung den Willen der Partei anhand der erkennbaren Umstände zu ermitteln. Das Wesen der Klage wird nicht durch den --formalen-- Klageantrag bestimmt, sondern durch den begehrten richterlichen Ausspruch (Senatsurteil vom 27. Januar 2011 III R 65/09, BFH/NV 2011, 991).
- 13 b) Das FG hat den Klageantrag des Klägers zu Unrecht dahingehend ausgelegt, dass er im Wege der Anfechtungsklage sowohl die Zusammenveranlagung als auch die Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben in Höhe von 24.000 € begehre und dies dem Kläger nach dem Tenor des Urteils auch zugesprochen.
- 14 Der Kläger hat ausweislich des Sitzungsprotokolls beantragt, "den Änderungsbescheid 2005 vom 13.03.2008 dahingehend zu ändern, dass im Rahmen einer Zusammenveranlagung bei den gewerblichen Einkünften zusätzliche Betriebsausgaben in Höhe von 24.000 € aus der Ansparrücklage berücksichtigt werden". Auch sonst hat der Kläger im erstinstanzlichen Verfahren zum Ausdruck gebracht, dass er nicht nur die Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben in Höhe von 24.000 €, sondern auch die Zusammenveranlagung mit seiner Ehefrau begehre. Bei dem auf Durchführung der Zusammenveranlagung gerichteten Begehren handelt es sich aber nicht um eine

Änderung eines bereits ergangenen Veranlagungsbescheids; vielmehr bedarf es eines erneuten Veranlagungsverfahrens (Senatsurteil vom 19. Mai 2004 III R 35/02, BFH/NV 2005, 60, m.w.N.). Demnach ist die nach vorausgegangener getrennter Veranlagung auf Zusammenveranlagung gerichtete Klage eine Verpflichtungsklage, nach der das FG, wenn es die Klage für begründet hält, den begehrten Verwaltungsakt nicht selbst erlässt (§ 101 FGO). Im Übrigen schließt ein solches Begehren das Ziel mit ein, den im Wege der getrennten Veranlagung ergangenen Steuerbescheid aufzuheben (BFH-Urteil vom 9. März 1973 VI R 396/70, BFHE 109, 44, BStBl II 1973, 487).

- 15** Gleichwohl hat das FG in dem angegriffenen Urteil --wie dem Tenor der Entscheidung zu entnehmen ist-- den verfahrensgegenständlichen Änderungsbescheid 2005 vom 13. März 2008 selbst dahingehend abgeändert, dass im Rahmen einer Zusammenveranlagung bei den gewerblichen Einkünften zusätzliche Betriebsausgaben in Höhe von 24.000 € aus der Ansparrücklage zu berücksichtigen seien, und dem FA gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO aufgegeben, die Steuer zu berechnen.
- 16** 2. Die von dem Kläger erhobene Verpflichtungsklage, welche inhaltlich nicht nur darauf gerichtet war, eine Zusammenveranlagung durchzuführen, sondern die nach §§ 26, 26b EStG begehrte Veranlagung unter Berücksichtigung bestimmter im Änderungsbescheid versagter Abzugsbeträge (hier Betriebsausgaben) bei im Übrigen fortbestehender Geltung der bisherigen Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen, ist zulässig.
- 17** a) Wird das Veranlagungswahlrecht nach einer Änderungsfestsetzung durch die Ehegatten neu ausgeübt, löst diese Wahl zwar die Rechtsfolgen der §§ 26a bis 26c EStG aus. Danach ist der Bescheid über die getrennte Veranlagung (§ 26a EStG) --ohne dass bezüglich der geänderten Wahlrechtsausübung die Beschränkung des § 351 Abs. 1 AO eingreift (Senatsurteil vom 25. Juni 1993 III R 32/91, BFHE 171, 407, BStBl II 1993, 824)-- insoweit zu ändern, als er durch die nunmehr durchzuführende Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) rechtswidrig geworden ist. Im Übrigen bleiben aber die Besteuerungsgrundlagen unberührt (Senatsurteil in BFHE 171, 407, BStBl II 1993, 824). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige und das FA an die von der Änderungsvorschrift nicht betroffenen Besteuerungsgrundlagen gebunden bleiben (Schmidt/Seeger, EStG, 31. Aufl., § 26 Rz 31, 25).
- 18** Wäre dem Steuerpflichtigen in einem solchen Fall mit seiner Verpflichtungsklage auf Zusammenveranlagung die Möglichkeit versagt, sich bereits gegen eine durch den Änderungsbescheid korrigierte Besteuerungsgrundlage zu wenden, müsste er zunächst deren Übernahme in den Zusammenveranlagungsbescheid abwarten, um im Rahmen einer hiergegen gerichteten Anfechtungsklage die Herabsetzung der Einkommensteuerfestsetzung zu erreichen (§ 100 Abs. 2 FGO). Ein solcher Umweg ist aus prozessökonomischen Gründen abzulehnen. Es ist daher sachgerecht, dem Gericht in diesem Fall die Befugnis nach § 101 FGO zuzusprechen, das FA auch zu verpflichten, die Zusammenveranlagung unter Berücksichtigung bestimmter, durch den Änderungsbescheid versagter Abzugsbeträge vorzunehmen. Dieses Vorgehen dient der zügigen Erledigung des Rechtsstreits und beugt einem andernfalls zu gewärtigenden weiteren Rechtsstreit vor. Das FG greift hiermit auch nicht unzulässig in die der Verwaltung zustehenden Funktionen ein (s. unten II.4.a).
- 19** Allerdings findet bei einer solchen Verpflichtungsklage § 42 FGO (i.V.m. § 351 Abs. 1 AO) analoge Anwendung. Der Steuerpflichtige könnte die nach erneuter Ausübung des Veranlagungswahlrechts ergehenden Steuerbescheide --hier den Zusammenveranlagungsbescheid-- nicht in vollem Umfang anfechten. Hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen käme im Verhältnis zum Ursprungsbescheid § 351 Abs. 1 AO zur Anwendung (Senatsurteil in BFHE 171, 407, BStBl II 1993, 824). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige nur die im Verhältnis zum Ursprungsbescheid erfolgte Verschlechterung (Änderung) anfechten könnte. Das FG kann das Anfechtungsbegehren nur in den Grenzen des § 351 Abs. 1 AO erneut überprüfen. Gleiches muss für eine auf Durchführung der Zusammenveranlagung gerichtete Verpflichtungsklage gelten, mit der zugleich die bei Reduzierung einer durch den Änderungsbescheid im Verhältnis zum Ursprungsbescheid ausgelösten Verschlechterung begehrt wird.
- 20** b) Nach diesen Grundsätzen war die vom Kläger erhobene Klage zulässig. Er strebt mit seiner Verpflichtungsklage über die bloße Durchführung einer Zusammenveranlagung hinaus an, dass im Rahmen dieser Veranlagung die durch den Änderungsbescheid vom 15. März 2007 bzw. 13. März 2008 ausgelöste Steuererhöhung insoweit beseitigt wird, als Betriebsausgaben in Höhe von 24.000 € nicht berücksichtigt wurden. Damit bewegt er sich mit seiner Verpflichtungsklage in den Grenzen des analog anzuwendenden § 42 FGO. Im Übrigen hat der Kläger dieses Begehren auch bereits erfolglos mit dem Einspruch gegen den Änderungsbescheid vom 15. März 2007 geltend gemacht und damit das nach § 44 Abs. 1 FGO erforderliche Vorverfahren durchgeführt.
- 21** 3. Die Sache ist nicht spruchreif.

- 22** a) Der Kläger hat zwar wirksam das Wahlrecht auf Zusammenveranlagung ausgeübt.
- 23** So haben im Streitfall unstreitig die Voraussetzungen des Veranlagungswahlrechts nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG vorgelegen. Dieses Wahlrecht kann auch noch --wie hier-- im Rahmen einer Änderungsveranlagung neu ausgeübt werden (Senatsurteil in BFHE 171, 407, BStBl II 1993, 824). Dies setzt zwar voraus, dass der die erneute Wahlrechtsausübung eröffnende Änderungsbescheid bestehen bleibt (Senatsurteil vom 24. Mai 1991 III R 105/89, BFHE 165, 345, BStBl II 1992, 123). Da jedoch der Änderungsbescheid vom 15. März 2007 neben der angegriffenen Versagung der Ansparrücklage auch andere Korrekturen enthalten hat, würde im Streitfall eine Änderung selbst dann verbleiben, wenn dem Kläger die Ansparrücklage zustünde. Im Übrigen ist während des Klageverfahrens (mit Datum vom 13. März 2008) ein weiterer Änderungsbescheid ergangen. Schließlich haben der Kläger und seine Ehefrau die Zusammenveranlagung rechtswirksam durch die Einreichung einer von beiden Ehegatten unterschriebenen Einkommensteuererklärung ausgeübt (§ 26 Abs. 2 Satz 3, § 25 Abs. 3 Satz 5 EStG).
- 24** b) Auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen kann aber nicht abschließend geprüft werden, ob in der noch durchzuführenden Zusammenveranlagung bei den gewerblichen Einkünften des Klägers --wie bereits in dem Ursprungsbescheid-- weitere Betriebsausgaben in Höhe von 24.000 € zu berücksichtigen sind. Dies wäre zu bejahen, wenn das FA zu der in diesem Punkt nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erfolgten Korrektur nicht berechtigt gewesen wäre; für diesen Fall müsste das FA die Besteuerungsgrundlagen aus dem Ursprungsbescheid übernehmen. Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen.
- 25** Im Streitfall ist das FG davon ausgegangen, dass der vom FA ermittelte Sachverhalt keine Einkommensteuererhöhung ausgelöst hat. Der Kläger habe im Streitjahr zu Recht eine Ansparrücklage gebildet, weil die geplante Erweiterung der Photovoltaikanlage --auch ohne das Vorhandensein einer verbindlichen Bestellung-- durch die im Streitjahr erfolgten Maßnahmen bereits hinreichend konkretisiert gewesen sei. Dieser Auffassung kann nicht uneingeschränkt gefolgt werden.
- 26** aa) Der Senat hält ausdrücklich an der bisherigen Rechtsprechung des BFH zu § 7g EStG a.F. fest, wonach bei einer wesentlichen Betriebserweiterung die geplante Investition erst dann hinreichend konkretisiert ist, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen verbindlich bestellt worden sind (z.B. BFH-Urteile vom 15. September 2010 X R 21/08, BFH/NV 2011, 235, und X R 22/08, BFH/NV 2011, 238, jeweils m.w.N.).
- 27** Nach § 7g Abs. 3 bis 5 EStG a.F. 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 a.F. 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. Dabei 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 (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 235; in BFH/NV 2011, 238, jeweils m.w.N.). Die verbindliche Bestellung muss bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Bildung der Ansparrücklage bzw. der Vornahme des Betriebsausgabenabzugs erfolgt sein (z.B. BFH-Urteil vom 19. September 2002 X R 51/00, BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184). Die in der Phase der Betriebseröffnung geltenden strengeren Anforderungen an die Konkretisierung der geplanten Investitionen gelten gleichermaßen für den Fall, dass der Steuerpflichtige durch diese Investitionen eine "wesentliche Erweiterung" seines bereits bestehenden Betriebs plant (BFH-Urteil vom 17. November 2004 X R 38/02, BFH/NV 2005, 846). Eine solche wesentliche Erweiterung ist in Betracht zu ziehen, wenn der Steuerpflichtige seinen Unternehmensgegenstand auf einen weiteren Geschäftszweig ausdehnen will oder eine "wesentliche" (außerordentliche) Kapazitätserweiterung plant (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 235, und in BFH/NV 2011, 238, jeweils m.w.N.).
- 28** bb) Unter welchen Umständen bei der Bildung einer Ansparrücklage von einer wesentlichen Betriebserweiterung auszugehen ist, bestimmt sich nach steuerlichen Maßstäben (BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 235, und in BFH/NV 2011, 238). In Anbetracht der erheblichen Konsequenzen der Gleichsetzung von Betriebseröffnung und Betriebserweiterung im Bereich der Ansparrücklage besteht daher Einvernehmen darüber, dass das Merkmal

einer wesentlichen Betriebserweiterung restriktiv auszulegen ist (BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 235, und in BFH/NV 2011, 238).

- 29** (1) Danach liegt eine wesentliche Betriebserweiterung infolge einer Kapazitätserweiterung nur dann vor, wenn eine "wesentliche" und "außerordentliche" Kapazitätserweiterung eintreten soll. Es müssen sprunghafte Erweiterungen von außerordentlicher Art und wesentlicher Bedeutung geplant sein, die zu einer Diskontinuität in der Entwicklung des Unternehmens führen (BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 235, und in BFH/NV 2011, 238, jeweils m.w.N.). Dies bedeutet, dass erhebliche quantitative Auswirkungen auf das bisherige Unternehmen zu fordern sind. Dabei sind verschiedene Kriterien heranzuziehen, um beurteilen zu können, ob im Einzelfall eine wesentliche Betriebserweiterung vorliegt. Es sind u.a. die absolute Höhe der geplanten Investition und ihr Anteil an dem Anlagevermögen des Gesamtunternehmens (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 846), die mögliche Veränderung der Eigenkapitalstruktur und die Umsatzentwicklung sowie die Gewinnerwartung zu berücksichtigen (BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 235, und in BFH/NV 2011, 238). Ebenso sind die Auswirkungen auf die Kostenstruktur und unter Umständen notwendig werdende organisatorische und personelle Anpassungsmaßnahmen u.ä. einzubeziehen. Den einzelnen Kriterien kann je nach Einzelfall ein unterschiedliches Gewicht beizumessen sein.
- 30** (2) Entgegen der Auffassung des FA ist daher nicht allein deshalb eine wesentliche Betriebserweiterung gegeben, weil sich aufgrund der geplanten Investition die Gesamtleistung der Anlage auf das 3- bis 4-fache erhöhen soll. Hierbei handelt es sich zwar um ein bei der Prüfung zu berücksichtigendes Kriterium. Allein hieraus lässt sich aber noch nicht der Schluss ziehen, dass die geplante Investition zu einer Diskontinuität in der Entwicklung des Unternehmens führt. Im Übrigen ist vorstellbar, dass im Einzelfall auch erhebliche Leistungssteigerungen bei einem geringen Investitionsvolumen durch technische Weiterentwicklungen bedingt sind. Dem FA kann auch nicht darin gefolgt werden, dass eine wesentliche Betriebserweiterung bereits dann vorliegt, wenn ggf. durch die geplante Investition eine neue Betriebsstätte nach § 12 AO entsteht. Eine Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient (§ 12 Satz 1 AO). Bereits aus dieser Definition des Betriebsstättenbegriffs folgt, dass die Gründung einer neuen Betriebsstätte nicht zwangsläufig zu einer wesentlichen Betriebserweiterung führen muss. So ist das für die Annahme einer wesentlichen Betriebserweiterung konstitutive Merkmal des Vorhandenseins erheblicher quantitativer Auswirkungen bedeutungslos für die Frage, ob eine neue Betriebsstätte gegeben ist.
- 31** cc) Das FG hat diese Grundsätze unzutreffend auf den vorliegenden Fall angewendet. Es hat unabhängig davon, ob eine wesentliche Betriebserweiterung geplant war, die Maßnahmen im Streitjahr --auch ohne das Vorhandensein einer verbindlichen Bestellung-- als ausreichend für die Inanspruchnahme des Betriebsausgabenabzugs angesehen.
- 32** Dem Senat ist auf der Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen keine abschließende Entscheidung darüber möglich, ob eine wesentliche Betriebserweiterung geplant war. Er hätte zwar keine Bedenken, der vorinstanzlichen Entscheidung zu entnehmen, dass die absolute Höhe der geplanten Investition 60.000 € betrug und hierdurch das bisherige Anlagevermögen (Anschaffungskosten im November/Dezember 2005: 22.166,47 €) um das rd. Dreifache erhöht werden sollte. Dies ergibt sich aus dem in der "Anlage GSE 2005 Photovoltaikanlage" und dem in der Anlage EÜR 2005 enthaltenen Zahlenwerk, welches als Bestandteil der Steuererklärung ohne weiteres Gegenstand der vom FG nach § 118 Abs. 2 FGO getroffenen tatsächlichen Feststellungen ist (BFH-Urteil vom 10. Mai 1968 VI R 7/66, BFHE 92, 333, BStBl II 1968, 589; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 37). Das FG-Urteil enthält darüber hinaus aber keine Feststellungen zu der Frage, welche weiteren quantitativen Auswirkungen die geplante Investition auf das bisherige Unternehmen haben könnte.
- 33** 4. Die Streitsache wird nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO an das FG zur Herbeiführung der Spruchreife nach § 101 Satz 1 FGO zurückverwiesen.
- 34** a) Der Senat sieht sich an einer Zurückverweisung nicht deshalb gehindert, weil es dem FG aus Rechtsgründen versagt wäre, die Spruchreife im Rahmen des Klagebegehrens (Streitgegenstands) herbeizuführen. Nach der Rechtsprechung des BFH ist es zwar nicht Aufgabe der Gerichte, grundsätzlich der Verwaltung zustehende Funktionen auszuüben. Insbesondere darf das FG nicht von der Finanzverwaltung bisher noch nicht geprüfte Sachverhalte aufgreifen und durch eigene Ermittlungen klären (BFH-Urteile vom 8. Dezember 1983 IV R 170/81, BFHE 139, 553, BStBl II 1984, 200; vom 7. April 1987 IX R 103/85, BFHE 150, 124, BStBl II 1987, 707). Eine solche Situation ist hier jedoch nicht gegeben. Die Einkommensteuerfestsetzung wird nur insoweit inhaltlich überprüft, als der Kläger zulässigerweise in den Grenzen des § 351 Abs. 1 AO analog mit seiner Verpflichtungsklage inhaltlich eine im Vergleich zum Änderungsbescheid abweichende Berücksichtigung von Abzugsbeträgen begehrt. Im Übrigen bleiben die Besteuerungsgrundlagen --abgesehen von den Rechtsfolgen der geänderten Wahlrechtsausübung--

unberührt (s. oben II.2.a). Es kommt für den Kläger gerade nicht zu einer Neuaufrollung des gesamten Veranlagungsverfahrens.

- 35** b) Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne Bindungswirkung-- auf Folgendes hin:
- 36** Mit Blick auf die absolute Höhe der geplanten Investition (60.000 €) und den Wert des bereits vorhandenen Anlagevermögens sowie unter Berücksichtigung des Umstandes, dass es sich bei der Stromspeisung durch den Betrieb einer Photovoltaikanlage um eine weitgehend automatisierte Tätigkeit handelt, wäre es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, im Streitfall eine wesentliche Betriebserweiterung zu verneinen, wenn nach den noch zu treffenden tatsächlichen Feststellungen keine weiteren --durch die geplante Investition bedingten-- erheblichen quantitativen Auswirkungen ausgelöst wurden, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu einer Diskontinuität in der Unternehmensentwicklung geführt haben. Dabei wird man unter Berücksichtigung der im Streitfall gegebenen Umstände (z.B. weitgehend automatisierte Tätigkeit, absolute Höhe des Investitionsvolumens) den Kriterien Umsatzentwicklung und Gewinnerwartung für die Frage des Vorliegens einer Diskontinuität in der Unternehmensentwicklung eine geringere Bedeutung beimessen können als organisatorischen und/oder personellen Veränderungen.
- 37** Sollten die vom FG noch vorzunehmenden Ermittlungen eine Diskontinuität in der Entwicklung des Unternehmens ergeben, so dass eine wesentliche Betriebserweiterung zu bejahen sein sollte, bliebe noch das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu prüfen. Es müsste daher insbesondere noch untersucht werden, ob es sich bei den ermittelten Tatsachen, die zur Streichung des Betriebsausgabenabzugs nach § 7g Abs. 6 EStG a.F. führten, um solche handelt, die zwar bereits bei Erlass des Ursprungsbescheids vorhanden, dem FA zu diesem Zeitpunkt aber noch nicht bekannt waren (z.B. Klein/ Rüsken, AO, 11. Aufl., § 173 Rz 48 ff.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de