

Urteil vom 11. Oktober 2017, X R 2/16

Ansparabschreibung im Liebhabereibetrieb

ECLI:DE:BFH:2017:U.111017.XR2.16.0

BFH X. Senat

AO § 165, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 2, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 5, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 7g Abs 3, EStG § 7g Abs 6, EStG § 7g Abs 7, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend FG Köln, 22. Januar 2015, Az: 3 K 3439/10

Leitsätze

1. NV: Die Ansparabschreibung nach § 7g EStG a.F. konnte nur für einen werbenden, aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmenden Betrieb gebildet werden .
2. NV: Sie setzte weiter voraus, dass die Investition zum Zeitpunkt der Einreichung des Jahresabschlusses beim FA noch durchführbar war. Sie war ausgeschlossen, wenn bis zu diesem Zeitpunkt der Betrieb bereits aufgegeben oder veräußert oder dies beschlossen war .
3. NV: Für einen Liebhabereibetrieb kann keine Ansparabschreibung gebildet werden .
4. NV: Die Ansparabschreibung ist auch ausgeschlossen, wenn bis zum Zeitpunkt der Einreichung des Jahresabschlusses beim FA der Betrieb bereits zum Liebhabereibetrieb geworden war .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 23. Januar 2015 3 K 3439/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und wurden im Streitjahr 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin war zunächst als Sekretärin nichtselbständig tätig. Das Angestelltenverhältnis endete jedoch aus betrieblichen Gründen auf Veranlassung des Arbeitgebers zum 30. April 2001. Danach übte die Klägerin eine geringfügige Beschäftigung aus. Zum 1. November 2001 wurde sie erneut mit einer dreimonatigen Probezeit als Sekretärin angestellt. Dieses Arbeitsverhältnis bestand bis zum 31. August 2005. Danach bezog sie Lohnersatzleistungen.
- 2 In der am 9. September 2002 bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereichten Einkommensteuererklärung 2001 machte die Klägerin erstmalig einen nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelten gewerblichen Verlust aus einem Schreib- und Büroservice in Höhe von 26.005 DM geltend. Darin waren Beratungskosten in Höhe von 4.640 DM und eine Ansparrücklage in Höhe von 19.500 DM enthalten. Die Kläger erklärten im weiteren Verlauf des Verfahrens, es handele sich dabei um eine Existenzgründerrücklage nach § 7g Abs. 7 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG a.F.). Die bis 2003 angekündigten Anschaffungen blieben aus.
- 3 Für die Jahre 2002 und 2003 erklärte die Klägerin Verluste in Höhe von 2.301 € bzw. 2.205 €, die sich im

Wesentlichen aus Beratungskosten, Abschreibungen, Büromaterial, Fahrtkosten und Raumkosten zusammensetzten. In den Jahren 2004 bis 2006 erklärte sie Gewinne, die aus der gewinnerhöhenden Auflösung der Rücklage aus dem Jahre 2001 resultierten. Einnahmen aus dem Schreib- und Büroservice erzielte sie bis einschließlich 2007 nicht. Ab 2008 erklärte sie hieraus auch keine Einkünfte mehr. Von 2001 bis 2007 erwirtschaftete die Klägerin insgesamt einen Verlust in Höhe von 13.756 €. Nachdem das FA die geltend gemachten Verluste 2001 bis 2003 zunächst erklärungsgemäß, jedoch im Hinblick auf die Frage der Gewinnerzielungsabsicht nach § 165 der Abgabenordnung (AO) vorläufig berücksichtigt hatte, erkannte es diese mit Bescheiden vom 3. August 2009 nicht mehr an.

- 4 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hat das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 899 veröffentlichtem Urteil die Klage hinsichtlich der Jahre 2002 und 2003 abgewiesen, ihr hinsichtlich des noch im Streit befindlichen Jahres 2001 teilweise stattgegeben. Das FG hat bezweifelt, ob die Klägerin nach März 2002 überhaupt noch neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit mit einem Schreib- und Büroservice selbständig tätig gewesen sei. Jedenfalls aber habe es ihr seither an der Absicht gefehlt, einen Totalgewinn zu erwirtschaften. Hieraus resultierte die Klageabweisung für die Jahre 2002 und 2003. Für das Jahr 2001 seien zwar bei der Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Schreib- und Büroservice anzusetzen, jedoch nur in Höhe von ./ 6.505 DM (./ 3.326 €), da die Rücklage nach § 7g EStG a.F. nicht habe gebildet werden dürfen. Hinsichtlich der Jahre 2002 und 2003 hat der Senat die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision durch Beschluss vom 18. Februar 2016 X B 60/15 als unzulässig verworfen.
- 5 Mit ihrer Revision hinsichtlich des Jahres 2001 machen die Kläger geltend, Betriebsaufgabe und Übergang zum Liebhabereibetrieb seien voneinander zu unterscheiden. Es sei daher unzulässig, das Tatbestandsmerkmal "Betrieb" wegen des Übergangs zur Liebhaberei rückwirkend entfallen zu lassen. Betriebsaufgabe und Übergang zur Liebhaberei unterschieden sich wesentlich voneinander. Mit der Betriebsaufgabe bestehe der Betrieb endgültig nicht mehr. Sie benötige einen Entschluss des Steuerpflichtigen und gehe meist auch mit einer nach außen sichtbaren Handlung, etwa einer Gewerbeabmeldung, einher. Der Zeitpunkt stehe daher fest. Der Übergang zur Liebhaberei bewirke jedoch gerade noch keine Betriebsaufgabe. Die Liebhaberei könne deshalb auch temporär sein. Der Betrieb bleibe als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens bestehen. Nur die steuerrechtliche Zuordnung ändere sich. Eine Liebhaberei werde regelmäßig erst in der Nachschau durch Überprüfung der tatsächlichen Gewinnerzielung festgestellt.
- 6 Hinzu trete, dass der Übergang zur Liebhaberei nicht in der Weise rückwirkend auf einen bestimmten Zeitpunkt fixiert werden könne, wie es FA und FG täten. Das FA komme acht Jahre später zu dem Ergebnis, dass es sich um Liebhaberei handeln solle. Das FG habe den April 2002 als Zeitpunkt bestimmt. Dies sei Ergebnis einer persönlichen Einschätzung, in gewisser Hinsicht beliebig und in der Sache auch nicht richtig. Die Gewinnerzielungsabsicht sei erst Jahre später aufgegeben worden. Das Ende der Probezeit zum Maßstab zu nehmen, sei lebensfremd. Sogar öffentliche Fördermittel habe die Klägerin bis Ende 2002 erhalten. Wenn der Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei bestimmt werden müsse, böten sich ebenso das Jahr 2005 (Kündigung des neuerlichen Arbeitsverhältnisses) oder das Jahr 2006 (Auflösung der Ansparrücklage) an. Jedenfalls sei im September 2002 die Klägerin vom Fortbestand des Betriebs ausgegangen und habe keine Kenntnis davon gehabt, dass angeblich bereits eine Liebhaberei vorliegen solle. Das FG habe Jahre später lediglich das erste greifbare Kriterium, nämlich den Ablauf der Probezeit, gewählt, ohne weitere Tatsachen (Ablauf der öffentlichen Förderung und tatsächliches Vorgehen der Kläger) näher zu betrachten. Werde dem Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei eine derart zentrale Bedeutung eingeräumt, sei der Fall zur weiteren Sachverhaltsermittlung an das FG zurückzuverweisen.
- 7 Selbst wenn schließlich im Jahre 2002 vor Abgabe der Steuererklärung ein Übergang zur Liebhaberei stattgefunden haben sollte, wäre dies keine wertaufhellende, sondern eine wertbeeinflussende Tatsache. Sie lasse keinen Rückschluss auf die Verhältnisse zum maßgebenden Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 zu. Zu diesem Datum habe die Gewinnerzielungsabsicht jedenfalls noch nicht gefehlt. Habe aber der Betrieb zum Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahres (Kalenderjahr 2001) noch existiert, könne es keinen Unterschied machen, zu welchem Zeitpunkt die Steuererklärung abgegeben worden sei. Immerhin seien tatsächlich bei Abgabe der Steuererklärung alle Beteiligten von der Möglichkeit des Bestehens des Betriebs und damit der objektiven Möglichkeit der Investition ausgegangen.
- 8 Die Notwendigkeit einer verbindlichen Bestellung, wie das FA meine, habe nicht bestanden, da der Betrieb zum Zeitpunkt der Rücklagenbildung bereits eröffnet gewesen sei, entsprechende Wirtschaftsgüter also vorhanden gewesen seien.
- 9 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das FG-Urteil aufzuheben, soweit es das Jahr 2001 betrifft, und unter Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 3. August 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Oktober 2010 die Einkommensteuer in der Weise festzusetzen, dass bei der Klägerin ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 26.005 DM berücksichtigt wird,
hilfsweise,
den Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen.

- 10** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11** Weder das FA noch das FG hätten in Zweifel gezogen, dass der Übergang zu einem Liebhabereibetrieb keine Betriebsaufgabe sei. Das FG sei aber zu Recht davon ausgegangen, dass die Rechtsprechung zur Geltendmachung einer Ansparabschreibung nach Betriebsveräußerung oder -aufgabe auf den Übergang zur Liebhaberei zu übertragen sei, da letztere eine ähnliche Wirkung habe. Da der Betrieb i.S. des § 7g EStG a.F. ein einkommensteuerrechtlich relevanter Betrieb sein müsse, sei ein Liebhabereibetrieb nicht mehr erfasst. § 7g EStG a.F. sei nur auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anwendbar. Das Vermögen des Liebhabereibetriebs sei jedoch Privatvermögen und die Vorschrift deshalb auch begrifflich nicht mehr einschlägig.
- 12** Ob und ggf. ab wann mangels Gewinnerzielungsabsicht eine Liebhaberei vorliege, sei keine Frage des Ermessens, sondern des Tatsächlichen und auch nicht frei wählbar. Dementsprechend habe das FG sich bei seiner Würdigung an dem Verhalten der Klägerin, den Lebensumständen und ihrem eigenen Vorbringen orientiert. Diese Schlussfolgerungen seien bindend. Im Übrigen sei auch im Falle der Betriebsaufgabe oder -veräußerung die Bildung einer Ansparrücklage nicht erst dann unzulässig, wenn die Betriebsaufgabe oder -veräußerung bereits stattgefunden habe, sondern bereits dann, wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Einreichung des Jahresabschlusses (nur) den Entschluss gefasst habe, den Betrieb zu veräußern oder aufzugeben. Die innere Tatsache, ob und wann dies der Fall gewesen sei, könne ebenfalls nur durch Rückschlüsse von äußeren Merkmalen und damit aufgrund einer Würdigung im Nachhinein beantwortet werden.
- 13** Eine Anknüpfung allein an die Verhältnisse zum Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahres stehe in Widerspruch zu den prognostischen Elementen der Ansparrücklage, die nur gebildet werden könne, wenn die Investition noch möglich sei. Die bis zur Einreichung des Jahresabschlusses erkennbaren Umstände seien daher einzubeziehen.
- 14** Schließlich sei die Ansparrücklage auch deshalb zu versagen, weil die Wirtschaftsgüter, für die sie gebildet worden sei, nicht verbindlich bestellt worden seien. Der Schreib- und Büroservice der Klägerin habe sich noch in der Aufbauphase befunden. Unter diesen Umständen sei eine verbindliche Bestellung erforderlich. Nach den Feststellungen des FG sei zudem keine der geplanten Anschaffungen vorgenommen worden.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat die Ansparabschreibung zu Recht versagt. Der Senat kann dahingestellt sein lassen, ob es, wie das FA erwägt, bereits an einer verbindlichen Bestellung der anzuschaffenden Wirtschaftsgüter gemangelt haben könnte. Eine Ansparabschreibung hat schon deshalb nicht gebildet werden können, weil zu dem Zeitpunkt, in dem sie geltend gemacht worden ist, kein einkommensteuerrechtlich relevanter Betrieb vorhanden war.
- 16** 1. Nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. konnten Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, für bestimmte Betriebe unter weiteren, hier nicht streitigen, Voraussetzungen für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts i.S. des § 7g Abs. 1 EStG a.F. (neue bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden (Ansparabschreibung). Die Rücklage durfte 40 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts nicht überschreiten, das der Steuerpflichtige voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres anschaffen oder herstellen wird. § 7g Abs. 6 EStG a.F. ermöglichte den Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, eine entsprechende Betriebsausgabe (Abzug). § 7g Abs. 7 EStG a.F. enthielt hier ebenfalls nicht streitige Erleichterungen für Existenzgründer.
- 17** a) Die Ansparabschreibung nach § 7g EStG a.F. konnte nur für einen werbenden Betrieb gebildet werden, der aktiv

am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (vgl. Senatsurteil vom 27. September 2001 X R 4/99, BFHE 196, 563, BStBl II 2002, 136, unter II.2.). Der Senat hat sich hierfür auf die Überlegung gestützt, dass § 7g EStG a.F. Investitionen und insbesondere Existenzgründungen fördern, die Wettbewerbssituation der geförderten Betriebe verbessern, ihre Liquidität und Eigenkapitalbildung unterstützen und ihre Investitions- und Innovationskraft stärken wollte.

- 18** b) Aus der in § 7g EStG a.F. enthaltenen Formulierung "voraussichtliche" Investition hat der Bundesfinanzhof (BFH) gefolgert, dass zu prüfen ist, ob der Ansparabschreibung eine (noch) durchführbare, objektiv mögliche Investition zugrunde liegt (im Einzelnen Senatsurteil vom 19. September 2002 X R 51/00, BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184, unter II.4.).
- 19** Dies war der innere Grund dafür, dass eine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. auch nicht mehr gebildet werden konnte, wenn die Vornahme der vom Steuerpflichtigen am Bilanzstichtag bzw. am Ende des betreffenden Wirtschaftsjahres (vorgeblich) geplanten Investitionen im Zeitpunkt der Erstellung des entsprechenden Jahresabschlusses und dessen Einreichung beim FA wegen zwischenzeitlicher Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs nicht mehr realisiert werden konnte. Dasselbe galt, wenn der Steuerpflichtige seinen Betrieb im maßgeblichen Zeitpunkt der Einreichung des Jahresabschlusses beim FA zwar noch nicht veräußert oder aufgegeben, jedoch bereits einen dahingehenden Entschluss gefasst hatte (vgl. BFH-Urteile vom 13. Mai 2004 IV R 11/02, BFH/NV 2004, 1400, unter 1.; Senatsurteile vom 17. November 2004 X R 41/03, BFH/NV 2005, 848, unter II.2., 3.a; vom 20. Dezember 2006 X R 31/03, BFHE 216, 288, BStBl II 2007, 862, unter II.4.d; vom 28. November 2007 X R 43/06, BFH/NV 2008, 554, unter II.4.).
- 20** c) Ein Liebhabereibetrieb ist nach § 7g EStG a.F. nicht begünstigt (BFH-Urteil vom 1. August 2007 XI R 47/06, BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106, unter II.3.). Die betriebliche Tätigkeit eines Liebhabereibetriebs ist einkommensteuerlich unbeachtlich (allgemeine Ansicht, vgl. u.a. Senatsurteil vom 11. Mai 2016 X R 15/15, BFHE 254, 526, BStBl II 2017, 112, m.w.N.), so dass es sich erst recht nicht um einen werbenden Betrieb im o.g. Sinne handeln kann. Da der Steuerpflichtige insoweit nicht der Einkommensteuer unterliegt, wäre es gar nicht möglich, für einen solchen Betrieb eine einkommensteuerliche Vergünstigung zu gewähren. Dabei macht es keinen Unterschied, ob dieser Betrieb von seiner Gründung an ein Liebhabereibetrieb war oder erst nachträglich zu einem solchen geworden ist. Die betriebliche Tätigkeit wird in beiden Fällen einkommensteuerrechtlich nicht erfasst. Daran ändert sich auch dadurch nichts, dass ein Liebhabereibetrieb u.U. zu späterer Zeit wieder zu einem werbenden Betrieb werden kann.
- 21** Etwas Gegenteiliges ergibt sich nicht aus dem vorgenannten Senatsurteil in BFHE 254, 526, BStBl II 2017, 112. Zwar kann, wie sich aus dieser Entscheidung ergibt, die Veräußerung eines Liebhabereibetriebs eine Betriebsveräußerung i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG darstellen, wenn es sich um einen zum Liebhabereibetrieb gewandelten vormaligen Gewerbebetrieb handelt. Dies führt aber folgerichtig nur zur Realisation der in der einkommensteuerlich relevanten Phase des Betriebs entstandenen stillen Reserven und bewirkt gerade keine einkommensteuerliche Erfassung von Wertveränderungen, die in der Liebhabereiphase entstanden sind. Das sog. eingefrorene Betriebsvermögen des vormaligen Betriebs konserviert den bei Übergang zur Liebhaberei vorhandenen Wert, bleibt aber von Vorgängen der Liebhabereiphase unbeeinflusst.
- 22** 2. Der Übergang von einem steuerlich relevanten Betrieb zu einem Liebhabereibetrieb stellt zwar keine Betriebsaufgabe dar, ist aber hinsichtlich der Voraussetzungen des § 7g EStG a.F. einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung gleichzustellen. Damit ist nicht die Aussage verbunden, es handele sich um eine (endgültige) Betriebsaufgabe. Deshalb steht dies auch nicht im Widerspruch zu den Grundsätzen des Senatsurteils in BFHE 254, 526, BStBl II 2017, 112, in dem es um die Voraussetzungen eines anderen einkommensteuerrechtlichen Tatbestands geht.
- 23** a) Ist ein Betrieb zu einem Liebhabereibetrieb geworden, ist eine Investition i.S. des § 7g EStG a.F. objektiv nicht mehr denkbar, weil eine solche Investition nur in einem einkommensteuerrechtlich aktiven Betrieb möglich ist. Sie kann zwar tatsächlich durchgeführt werden, ist aber im Rahmen von § 7g EStG a.F. irrelevant. Wird der Jahresabschluss, in dem die Ansparabschreibung gebildet ist, erst eingereicht, wenn der Betrieb bereits in die Liebhabereiphase übergegangen ist, fehlt es demnach an einer voraussichtlichen Investition im Rechtssinne. Insoweit verhält es sich nicht anders, als wenn der Betrieb gänzlich aufgegeben oder veräußert worden wäre. Diesen Rechtsgrundsätzen entsprechend hat der BFH die Bildung einer Ansparabschreibung in einem unstrittig aktiven Betrieb, der unter Zurückbehaltung eines Restbetriebs nach dem Bilanzstichtag und vor der Geltendmachung der Ansparabschreibung veräußert worden war, u.a. davon abhängig gemacht, dass der

Restbetrieb nicht als Liebhabereibetrieb zu qualifizieren wäre (BFH-Urteil in BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106, unter II.3.).

- 24** b) Im Gegensatz zur Auffassung der Kläger wird auch nicht etwa mit steuerlicher Rückwirkung über die Qualifikation als Liebhabereibetrieb entschieden.
- 25** aa) Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, ist die Gewinnerzielungsabsicht entscheidendes Kriterium für die Abgrenzung zwischen gewerblicher Tätigkeit und Liebhaberei. Es handelt sich um eine innere Tatsache. Auf ihr Vorhandensein kann nur anhand äußerer Umstände in Gestalt von Hilfstatsachen geschlossen werden, zu denen nicht zuletzt die tatsächliche Entwicklung des Betriebs gehört. Diese Hilfstatsachen wiederum können auch nach dem maßgebenden Veranlagungszeitraum entstehen und für die Würdigung in Bezug auf die innere Tatsache der Einkünfteerzielungsabsicht entscheidend sein (vgl. etwa Senatsurteil vom 21. August 2013 X R 20/10, BFH/NV 2014, 524, unter II.2.b bb (1); dazu auch BFH-Urteil vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, unter II.1.c).
- 26** bb) Um eine steuerliche Rückwirkung handelt es sich bei diesem Vorgang gleichwohl nicht. Die Gewinnerzielungsabsicht im Veranlagungszeitraum ist zu diesem Zeitpunkt entweder abschließend und endgültig vorhanden oder nicht vorhanden; sie kann denotwendig nicht von später sich entwickelnden Umständen abhängen, insbesondere nicht von der wirtschaftlichen Entwicklung des Betriebs. Diese Umstände fungieren lediglich als Indizien oder Beweismittel im Rahmen der Tatsachenfeststellung, die naturgemäß erst im Nachhinein möglich ist.
- 27** c) Maßgebender Beurteilungszeitpunkt für die Frage, ob die Investition noch möglich ist, ist die Erstellung des entsprechenden Jahresabschlusses und dessen Einreichung beim FA. Es verhält sich insoweit ebenso wie im Falle der Betriebsaufgabe oder -veräußerung. Der Einwand der Kläger, es sei auf den Bilanzstichtag abzustellen, da der Zeitpunkt der Erklärungsabgabe Zufallsergebnisse erzeugen könne und ein Übergang zur Liebhaberei nach dem Bilanzstichtag ein wertbegründender Faktor sei, steht zu dem bilanzrechtlichen Grundsatz der Wertaufhellung im Widerspruch.
- 28** aa) Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB) i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG sind bei Ansatz und Bewertung von Wirtschaftsgütern alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind. Wertaufhellend sind nur solche Umstände, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Tag der Bilanzerstellung lediglich bekannt oder erkennbar wurden. Der Wertaufhellungszeitraum endet spätestens mit der gesetzlichen Frist für die Aufstellung des Jahresabschlusses (vgl. BFH-Urteil vom 4. Februar 2014 I R 53/12, BFH/NV 2014, 1016, unter II.2.d aa). Über das Tatbestandsmerkmal "voraussichtlich" wohnt der Ansparabschreibung ein prognostisches Element inne. Der BFH hat daher folgerichtig in Bezug auf Betriebsaufgabe und -veräußerung diejenigen Umstände, die für oder gegen die Durchführbarkeit der Investition sprachen, nämlich die Aufgabe oder Veräußerung selbst oder den Entschluss hierzu, als wertaufhellenden Faktor betrachtet.
- 29** bb) Angesichts der in § 7g Abs. 6 EStG a.F. vorgesehenen Gleichstellung der bilanzierenden Steuerpflichtigen mit denen, die ihren Gewinn mittels Einnahme-Überschuss-Rechnung ermitteln, gelten diese Grundsätze für die Einreichung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG entsprechend.
- 30** cc) Steht nicht eine Betriebsaufgabe oder -veräußerung in Rede, sondern ein Übergang zur Liebhaberei, so ist maßgebender Beurteilungszeitpunkt ebenfalls die Erstellung des entsprechenden Jahresabschlusses und dessen Einreichung beim FA. Es besteht kein Anlass, hier eine abweichende Betrachtung vorzunehmen. Den Klägern ist zwar zuzustimmen, dass der Übergang zur Liebhaberei nach dem Bilanzstichtag ein neues Ereignis darstellt. Es verhält sich insoweit allerdings nicht anders als bei einer Betriebsaufgabe, bei der der BFH mit Rücksicht auf die Voraussetzungen des § 7g EStG a.F. ebenfalls den Rückbezug der nach dem Abschlussstichtag eingetretenen Entwicklungen verlangt.
- 31** Anlass zu einer anderen Beurteilung besteht auch nicht etwa deshalb, weil der Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei im Einzelfall zweifelhaft und umstritten sein kann. Soweit die Feststellung der Tatsachen, die die Existenz eines Betriebs, den Übergangszeitpunkt zum Liebhabereibetrieb und folglich auch die nicht mehr gegebene Berechtigung zur Bildung einer Ansparabschreibung begründen, im Einzelfall schwierig sein mag, rechtfertigt das keine Abweichung von grundlegenden bilanziellen Prinzipien. Die Entscheidungsfindung hierüber stellt jedenfalls keine Willkür dar, wie die Kläger meinen.

- 32** dd) Selbst wenn im Gegensatz zu der vorgenannten Rechtsprechung der Auffassung der Kläger insoweit zu folgen wäre, als die Einreichung der Steuererklärung als zufälliger Zeitpunkt ein ungeeigneter Maßstab wäre, müsste zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen zu § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB nicht etwa der Bilanzstichtag, sondern der Zeitpunkt maßgebend sein, zu dem der Jahresabschluss bzw. die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG spätestens beim FA hätte eingereicht sein müssen.
- 33** 3. Nach diesen Maßstäben hat das FG der Klägerin zu Recht eine Ansparabschreibung im Jahre 2001 versagt.
- 34** a) Stichtag für die Beurteilung, ob die Investition objektiv noch möglich war, ist der 9. September 2002. An diesem Tage hat die Klägerin ihre Gewinnermittlung beim FA eingereicht.
- 35** b) Das FG hat offengelassen, ob die Klägerin nach März 2002 überhaupt noch mit einem Schreib- und Büroservice selbständig tätig gewesen ist, ist aber davon ausgegangen, dass es der Klägerin jedenfalls seit April 2002 an der Gewinnerzielungsabsicht für diese etwaige betriebliche Betätigung gefehlt habe. Dabei handelt es sich um eine tatsächliche Würdigung, die den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich bindet. In Bezug auf diese Feststellungen sind keine Revisionsgründe vorgebracht. Die Kläger setzen im Revisionsverfahren lediglich ihre eigene Würdigung an deren Stelle. Sie zeigen auch nicht auf, inwiefern das FG den Sachverhalt hätte weiter ermitteln sollen, sondern ziehen aus dem bekannten Sachverhalt abweichende Schlüsse.
- 36** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de