Urteil vom 14. März 2012, IV R 6/09

Kein Herstellungsbeginn nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG 1997 durch Bauantrag für ein anderes Grundstück

BFH IV. Senat

EStG § 6b Abs 3 S 1, EStG § 6b Abs 3 S 2, EStG § 6b Abs 3 S 3, EStG § 6b Abs 3 S 5, EStG § 6b Abs 7

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 13. Januar 2009, Az: 4 K 10/07

Leitsätze

1. NV: Die Stellung eines Bauantrages kann nur dann als Beginn der Herstellung eines Gebäudes i.S. des § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG 1997 angesehen werden, wenn er sich auf das später tatsächlich errichtete Gebäude bezieht und dieses hinreichend konkretisiert.

2. NV: Haben sich die in einem Bauantrag bzw. einer Bauvoranfrage konkretisierten und auf ein bestimmtes Grundstück bezogenen Planungsarbeiten durch die Ablehnung des entsprechenden Antrags verbraucht, so können sie regelmäßig auch dann nicht zur Annahme des Beginns der Herstellung eines an einem anderen Standort errichteten Gebäudes führen, wenn die ursprünglichen Planungen, soweit sie sich auf den Baukörper erstreckten, vollständig oder weitgehend übernommen werden.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, deren Gesellschafter Ehegatten und zu je 50 % an ihr beteiligt sind. Die Klägerin führt einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und betreibt daneben eine Pferdezucht.

2 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 22. August 1996 veräußerte die Gesellschafterin S zum 1. Oktober 1997 zwei in ihrem Eigentum stehende und von der Klägerin genutzte Flurstücke. Die Klägerin bildete daraufhin in der Gesellschaftsbilanz zum 30. Juni 1998 eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1997 (EStG) in Höhe von 468.000 DM. Im Wirtschaftsjahr 2000/01 wurde ein Teilbetrag der Rücklage aufgelöst, so dass zum 30. Juni 2001 noch eine Rücklage in Höhe von 130.609,51 € verblieb.

3 In der Gewinnermittlung des Jahres 2002/03 löste die Klägerin die aus dem Veräußerungsvorgang des Jahres 1997/98 verbliebene Rücklage in Höhe von 130.609,51 € auf und übertrug den Rücklagenbetrag auf die Herstellungskosten des im Eigentum der S stehenden und im Jahr 2003 fertig gestellten Hauses X-Weg 1.

4 Im Zusammenhang mit dem Bau dieses Hauses hatte die Firma der S am 5. Juni 2002 für Finanzierungszwecke eine Aufstellung der voraussichtlich anfallenden Herstellungskosten (Erstellung von zwei Werkswohnungen für Landarbeiter) übermittelt. Bereits zuvor hatte die Klägerin die Erschließungskosten für das Grundstück getragen. Am 21. Juni 2002 stellte der Architekt Z im Auftrag der Klägerin beim Landkreis ... eine Bauvoranfrage bezüglich der Errichtung eines Gebäudes mit zwei Werkswohnungen für ein anderes, im Außenbereich belegenes Grundstück der S. Die Bauvoranfrage wurde nach Anhörung am 29. August 2002 wegen der Unzulässigkeit der Errichtung des Gebäudes im Außenbereich abschlägig beschieden. Am 19. Dezember 2002 zeigte S dem Landkreis im vereinfachten Genehmigungsverfahren an, dass sie zwei Werkswohnungen auf dem Grundstück X-Weg 1 errichten wolle. Im Januar 2004 legte sie schließlich der Baubehörde Grundrisszeichnungen vom 5. Januar 2004 vor, aus denen der Bau eines Hauses mit zwei Wohnungen (Wohnflächen 100,46 qm und 60,96 qm) hervorging.

5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte der Klägerin für die Jahre 2001 bis 2003 zunächst erklärungsgemäß einheitlich und gesondert unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 der Abgabenordnung (AO) fest.

6 Anfang 2006 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung statt, in deren Verlauf der Betriebsprüfer die Auffassung

vertrat, mit der Herstellung des Gebäudes X-Weg 1 sei bis zum 30. Juni 2002 nicht begonnen worden. Deshalb sei die Rücklage nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG in Höhe von 130.609,51 € im Wirtschaftsjahr 2001/02 gewinnerhöhend aufzulösen und dem Gewinn des Jahres 2001/02 nach § 6b Abs. 7 EStG eine Verzinsung in Höhe von 6 % über einen Zeitraum von vier Jahren (= 31.346 €) hinzuzurechnen. Zugleich lehnte der Prüfer die Anerkennung von in den Streitjahren erwirtschafteten Verlusten aus der Pferdezucht ab, weil insoweit die Gewinnerzielungsabsicht fehle.

7 Das FA folgte dieser Auffassung und änderte unter dem 24. Juli 2006 die Feststellungsbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 nach § 164 Abs. 2 AO. Die Einkünfte betrachtete das FA dabei insgesamt als auf der Gesamthandsebene erzielt und rechnete sie hälftig den Gesellschaftern zu.

8 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin gegen die vorgenannten Feststellungsbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. November 2007 Klage beim Finanzgericht (FG), mit welcher sie sich hinsichtlich der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gegen die Nichtanerkennung der Verluste aus der Pferdezucht sowie die Auflösung der nach § 6b Abs. 3 EStG gebildeten Rücklage wendete.

9 Das FG gab der Klage teilweise statt. Es bestätigte zwar die Rechtsauffassung des FA, wonach für die für die Jahre 2001 bis 2003 und bezogen auf den Bereich der Pferdehaltung keine Gewinnerzielungsabsicht vorliege. Allerdings ging es davon aus, dass sich die Frist zur Herstellung des neuen Gebäudes nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG von vier auf sechs Jahre verlängert habe, weil mit dessen Herstellung vor dem Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden sei. Da die maßgebliche Rücklage zum 30. Juni 1998 gebildet worden sei, komme es insoweit auf den Stichtag 30. Juni 2002 an; insoweit ernsthafte und später umgesetzte Planungsarbeiten seien als Beginn der Herstellung anzusehen. Dies folge aus dem Sinn und Zweck der Regelung des § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG, welche längere Planungszeiten bei Gebäuden habe berücksichtigen sollen. Im Streitfall sei die Herstellung des streitbefangenen Gebäudes bereits vor dem 30. Juni 2002 ins Werk gesetzt worden, weil bereits in 2001 Grundrisszeichnungen erstellt worden seien, von denen nur geringfügig abgewichen worden sei. Auch lasse die im Juni 2002 angefertigte Baukostenzusammenstellung im Zusammenspiel mit der ebenfalls in diesem Monat gestellten Bauvoranfrage den Schluss zu, dass die eigentliche Bauausführung bereits vorbereitet worden sei und das Projekt auch habe realisiert werden sollen. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass das Gebäude nach Maßgabe des Baurechts auf einem anderen Grundstück habe errichtet werden müssen.

10 Gegen das FG-Urteil betreffend die Jahre 2001 und 2002 richtet sich die auf Verletzung des § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG gerichtete Revision des FA. Diese begründet das FA mit dem Hinweis, dass reine Planungen nicht ausreichten, um den Beginn der Herstellung eines Gebäudes anzunehmen. Dazu sei zumindest auch die Stellung eines Bauantrages erforderlich.

11 Das FA beantragt sinngemäß, das FG-Urteil betreffend die Jahre 2001 und 2002 insoweit aufzuheben und die Klage abzuweisen, als sie sich gegen die gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage in Höhe von 130.609,51 € und die Hinzurechnung eines Verzinsungsbetrages von 31.346 € richtet.

12 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

13 Zur Begründung führt die Klägerin aus, ein Herstellungsbeginn sei dann gegeben, wenn konkrete Arbeiten für bzw. am zu erstellenden Gewerk vorgenommen würden. Der Beginn könne auch durch angefallene Planungsmaßnahmen nachgewiesen werden, weil insoweit Herstellungskosten vorlägen.

Entscheidungsgründe

14 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils betreffend die Jahre 2001 und 2002 (Streitjahre) sowie zur diesbezüglichen Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass sich im Streitfall nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG die reguläre Frist zur Herstellung eines neuen Gebäudes von vier Jahren auf sechs Jahre verlängert habe. Da die Klägerin mit der Herstellung des Gebäudes X-Weg 1 nicht vor dem 30. Juni 2002 begonnen hatte, war die von der Klägerin nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG zum 30. Juni 1998 gebildete Rücklage nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG zum 30. Juni 2002 gewinnerhöhend aufzulösen und der entsprechende Gewinn des Wirtschaftsjahres 2001/02 nach § 6b Abs. 7 EStG zu erhöhen.

15 1. Es besteht kein Zweifel daran, dass die Klägerin nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG zum 30. Juni 1998 berechtigt war, eine Rücklage hinsichtlich zweier von ihr landwirtschaftlich genutzter und im Eigentum der S stehender Flurstücke

zu bilden, welche die S mit Wirkung zum 1. Oktober 1997 veräußert hatte. Nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG können Steuerpflichtige, die den Abzug nach Abs. 1 der Vorschrift nicht vorgenommen haben, im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. Die Rücklage nach § 6b EStG kann dabei auch mit dem Ziel gebildet werden, die (sofortige) Versteuerung stiller Reserven aus der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen zu vermeiden. In diesem Fall ist sie in eine Sonderbilanz des betroffenen Gesellschafters einzustellen, die solange fortzuführen ist, bis die Rücklage aufzulösen ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. März 1996 IV R 34/95, BFHE 180, 305, BStBl II 1996, 568). Da S die betroffenen Flurstücke mit Wirkung zum 1. Oktober 1997 veräußert hatte, war die Rücklage nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG im Wirtschaftsjahr 1997/98 in der Bilanz zum 30. Juni 1998 zu bilden.

16 2. Entgegen der Auffassung des FG hatte die Klägerin die zum 30. Juni 1998 zulässigerweise gebildete Rücklage allerdings nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG zum 30. Juni 2002 aufzulösen, weil sie bis zu diesem Zeitpunkt nicht mit der Herstellung des Gebäudes X-Weg 1 begonnen hatte.

17 a) Nach § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG können Steuerpflichtige bis zur Höhe der Rücklage nach Satz 1 von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Abs. 1 Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung einen Betrag unter Berücksichtigung der Einschränkungen des Abs. 1 Sätze 2 bis 4 abziehen. Die Frist von vier Jahren verlängert sich nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. Ist eine Rücklage am Schluss des vierten bzw. --bei Gebäuden, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt schon begonnen wurde-- sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

18 b) § 6b EStG dient dem Zweck, die aufgrund bestimmter Veräußerungsvorgänge freiwerdenden stillen Reserven steuerrechtlich nicht sofort zu erfassen, sondern sie auf ein Reinvestitionsgut zu übertragen (vgl. BTDrucks IV/2400, S. 62 ff.; BFH-Urteile vom 6. Dezember 1972 I R 182/70, BFHE 108, 159, BStBl II 1973, 291; vom 15. Oktober 1981 IV R 85/81, BFHE 134, 297, BStBl II 1982, 63). Die Übertragung muss dabei innerhalb der in § 6b Abs. 3 Sätze 2 und 3 genannten Fristen erfolgen. Mit der im Satz 3 vorgesehenen Verlängerung der grundsätzlich vierjährigen Reinvestitionsfrist auf sechs Jahre wird berücksichtigt, dass die Herstellung von Gebäuden erfahrungsgemäß eine längere Planungs- und Bauzeit erfordert (vgl. bereits BTDrucks IV/2617, S. 5). Die Verlängerung der Reinvestitionsfrist ist allerdings von der weiteren Voraussetzung abhängig, dass innerhalb der allgemein geltenden Vierjahresfrist bereits mit der Herstellung des Reinvestitionsobjekts begonnen worden ist, also das konkrete Investitionsvorhaben ins Werk gesetzt wurde (vgl. BFH-Urteil vom 26. Oktober 1989 IV R 83/88, BFHE 159, 133, BStBl II 1990, 290). Der Steuerpflichtige kann die Verlängerung der Reinvestitionsfrist nicht mit der Behauptung erreichen, er beabsichtige, die Rücklage auf ein Gebäude zu übertragen; vielmehr muss er diese Absicht durch den Beginn der Herstellung dokumentieren (BFH-Urteil in BFHE 134, 297, BStBl II 1982, 63).

19 c) Nach dem vorgenannten Gesetzeszweck wird mit der Herstellung eines Gebäudes nicht erst mit dem Beginn der Bauarbeiten begonnen. Vielmehr ist die vorausgehende Einreichung des Bauantrags jedenfalls dann maßgebend, wenn das Bauvorhaben aufgrund des Bauantrags später tatsächlich innerhalb der Sechsjahresfrist durchgeführt wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 134, 297, BStBl II 1982, 63). Als Beginn der Herstellung kann deshalb auf einen Zeitpunkt vor dem Beginn der Bauarbeiten abgestellt werden, weil die Planung und die Errichtung eines Bauwerks einen einheitlichen Vorgang bilden (vgl. BFH-Urteile vom 11. März 1976 IV R 176/72, BFHE 119, 240, BStBl II 1976, 614; vom 23. November 1978 IV R 20/75, BFHE 126, 448, BStBl II 1979, 143). Die Ernsthaftigkeit der Reinvestitionsabsicht wird deshalb auch dadurch in einer objektiv nachprüfbaren Weise kenntlich gemacht, dass der Steuerpflichtige die erforderlichen Planungsarbeiten durchführt und einen Antrag auf Baugenehmigung mit den erforderlichen Unterlagen stellt, soweit das Bauwerk alsdann auch innerhalb der verlängerten Reinvestitionsfrist fertiggestellt wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 134, 297, BStBl II 1982, 63).

20 d) Der BFH hat zwar im Urteil in BFHE 134, 297, BStBl II 1982, 63 insoweit anerkannt, dass die Planungsarbeiten und das Baugenehmigungsverfahren im Einzelfall erhebliche Zeit beanspruchen können und es nicht in der Absicht des Gesetzes liege, in einem solchen Fall trotz rechtzeitiger Anbringung des Bauantrags die Auflösung der Rücklage zu verlangen, weil mit den Bauarbeiten erst nach Ablauf der regulären vierjährigen (damals zweijährigen) Reinvestitionsfrist begonnen wurde. Er hatte dabei allerdings einen Fall zu beurteilen, in dem das Bauvorhaben noch innerhalb der verlängerten Reinvestitionsfrist errichtet wurde und es dem noch vor Ablauf der regulären Reinvestitionsfrist von damals zwei Jahren gestellten Bauantrag entsprach (vgl. Heger, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6b Rz D 8; Schmidt/Loschelder, EStG, 30. Aufl., § 6b Rz 60). Wird allerdings

stattdessen ein von den Konkretisierungen im Rahmen des Baugenehmigungsverfahrens abweichendes Gebäude errichtet, so entfällt die Übertragungsmöglichkeit, denn der Gesetzeswortlaut verlangt, dass mit der Herstellung des später tatsächlich errichteten Gebäudes bereits vor dem Ende des vierten auf das Veräußerungsjahr folgenden Wirtschaftsjahres begonnen wurde (vgl. BFH-Beschluss vom 2. März 2006 I B 154/05, BFH/NV 2006, 1277; Marchal in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 6b EStG Rz 102; Heger, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 6b Rz D 8; Blümich/Schlenker, § 6b EStG Rz 252). Die Stellung eines Bauantrages kann deshalb nur dann als Beginn der Herstellung angesehen werden, wenn er sich auf das später tatsächlich errichtete Gebäude bezieht und dieses hinreichend konkretisiert.

21 e) Im Streitfall ist bereits zu berücksichtigen, dass die Klägerin vor dem 30. Juni 2002 keinen Bauantrag, sondern nur eine Bauvoranfrage gestellt hat. Diese führt nicht wie ein Bauantrag zu einer Baugenehmigung (vgl. BFH-Urteil vom 7. März 1980 III R 45/78, BFHE 130, 218, BStBl II 1980, 411) und ihr liegen regelmäßig aus Kostengründen auch keine Detailplanungen zugrunde. Selbst wenn man aber mit Blick auf die zur Annahme des Herstellungsbeginns erforderliche Konkretisierung des Bauvorhabens eine Bauvoranfrage dem Bauantrag gleichstellen wollte, so genügte es jedenfalls nicht, wenn die Bauvoranfrage zwar vor dem Ablauf der Vierjahresfrist des § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG für ein bestimmtes Grundstück gestellt wird, sie aber aus baurechtlichen Gründen an dem geplanten Standort abgelehnt wird und sich das geplante Bauvorhaben dort nicht verwirklichen lässt (vgl. Heger, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 6b Rz D 8; offengelassen bei Jachmann in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 6b Rz 30 Fußnote 6). Haben sich die in einem Bauantrag bzw. einer Bauvoranfrage konkretisierten und auf ein bestimmtes Grundstück bezogenen Planungsarbeiten durch die Ablehnung des entsprechenden Antrags verbraucht, so können sie regelmäßig auch dann nicht zur Annahme des Beginns der Herstellung eines an einem anderen Standort errichteten Gebäudes führen, wenn die ursprünglichen Planungen, soweit sie sich auf den Baukörper erstreckten, vollständig oder weitgehend übernommen werden. Das gilt im Streitfall auch, soweit bereits in 2001 Grundrisszeichnungen erstellt oder Baukostenzusammenstellungen angefertigt wurden.

22 3. Da das FG von einer anderen rechtlichen Würdigung ausgegangen ist, war sein Urteil insoweit aufzuheben. Die Sache ist auch spruchreif; die Klage war nach den vorgenannten Erwägungen insgesamt abzuweisen. Das FA hat in dem das Wirtschaftsjahr 2001/02 betreffenden Änderungsbescheid vom 24. Juli 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. November 2007 zu Recht den Gewinn aus der Auflösung der Reinvestitionsrücklage nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG sowie die Gewinnerhöhung nach § 6b Abs. 7 EStG berücksichtigt.

23 a) Da die Klägerin mit der Herstellung des Gebäudes X-Weg 1 erst nach dem 30. Juni 2002 begonnen hat, verlängerte sich die nach § 6b Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG vier Jahre betragende Reinvestitionsfrist nicht. Folglich war die am 30. Juni 1998 gebildete Reinvestitionsrücklage nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Jahres, also zum 30. Juni 2002, in der zu diesem Zeitpunkt gegebenen Höhe von 130.609,51 € aufzulösen.

24 b) Nach § 6b Abs. 7 EStG war zudem, soweit die nach Abs. 3 Satz 1 gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wurde, der Gewinn des Wirtschaftsjahres 2001/02 für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, also für vier Jahre, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags (31.346 €) zu erhöhen.

25 c) Dem steht nicht entgegen, dass das FA den Auflösungsgewinn zu Unrecht statt als Sonderbetriebsgewinn der S bei der Gesamthand erfasst hat. Die Klägerin hat mit ihrer Klage nur Einwendungen erhoben, die sich auf die Höhe des Gesamtgewinns beziehen. Die Frage, welches Ziel eine Klage gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid hat, richtet sich insoweit nach dem Klagevorbringen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de