Vorlagebeschluss vom 22. August 2012, X R 21/09

Vornahme von Ansparabschreibungen in Kenntnis einer beabsichtigten Einbringung des Betriebs - Zulässigkeit der Rücklagenbildung bei Einbringung zu Buchwerten, Teilwerten oder Zwischenwerten - Unterbrechung des Finanzierungszusammenhangs - Vorlage an den Großen Senat des BFH

BFH X. Senat

EStG § 7g, UmwG § 123 Abs 3 Nr 1, UmwStG § 22 Abs 1, UmwStG § 12 Abs 3 S 1, EStG § 7g, UmwStG § 23 Abs 1, UmwStG § 12 Abs 3, UmwStG § 4 Abs 2 S 1

vorgehend FG Münster, 24. Februar 2009, Az: 7 K 5021/07 E,G

Leitsätze

Dem Großen Senat des BFH wird die folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

Darf eine Ansparabschreibung nach § 7g des Einkommensteuergesetzes in der bis zum Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 geltenden Fassung auch dann vorgenommen werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim FA bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird ?

Tatbestand

A. Sachverhalt und Verfahrensstand

1 Der Kläger, der im Streitjahr 2003 mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurde, betrieb ein im Handelsregister eingetragenes Bauunternehmen, dessen Gewinn er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte.

2 Mit notarieller Urkunde vom 30. März 2004 gliederte er das Einzelunternehmen gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) auf eine neu gegründete GmbH aus, deren Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer er wurde. Er legte der Ausgliederung die Eröffnungsbilanz der GmbH zum 1. Januar 2004 zugrunde, in der die Buchwerte des Einzelunternehmens fortgeführt wurden. Die GmbH wurde am 21. Juni 2004 in das Handelsregister eingetragen.

3 Am 10. Juni 2004 reichte der Kläger für Zwecke einer vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) beabsichtigten Anpassung der Vorauszahlungen seine Einnahmen-Überschuss-Rechnung für 2003 ein. Darin war eine Betriebsausgabe in Höhe von 200.000 € für eine Ansparabschreibung i.S. des § 7g Abs. 3, 6 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl I 2002, 4210) --EStG 2002-- enthalten. Am 6. August 2004 ging die Einkommensteuererklärung beim FA ein.

4 Im Anschluss an eine Außenprüfung erkannte das FA die Ansparabschreibung nicht mehr an und erhöhte mit den angefochtenen Änderungsbescheiden die Festsetzungen der Einkommensteuer und des Gewerbesteuermessbetrags entsprechend.

5 Sowohl das Einspruchs- als auch das Klageverfahren, in dem der Kläger zuletzt noch eine Ansparabschreibung in Höhe von 154.000 € begehrte, blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung seiner klageabweisenden Entscheidung (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 1005) aus, der Zweck des § 7g EStG 2002 erfordere, dass ein Finanzierungszusammenhang zwischen der Vornahme der Ansparabschreibung und der Investition bestehe. Die Investition müsse im Zeitpunkt der Einreichung der Gewinnermittlung noch objektiv möglich sein; andernfalls sei das gesetzliche Tatbestandsmerkmal der "voraussichtlichen" Anschaffung oder Herstellung nicht erfüllt. Da nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung bereits der *Entschluss* zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs dem erforderlichen Finanzierungszusammenhang

entgegenstehe, müsse dasselbe für den --hier vom Kläger gefassten-- Entschluss zur Einbringung des Betriebs gelten. Denn die Einbringung stelle einen tauschähnlichen Vorgang und damit eine Betriebsveräußerung dar. Auch bei Fortführung der Buchwerte setze der Übergang der "Rücklage" auf die Kapitalgesellschaft voraus, dass sie zuvor zu Recht gebildet worden sei.

6 Mit seiner Revision vertritt der Kläger die Auffassung, eine Einbringung zu Buchwerten sei jedenfalls dann, wenn der frühere Einzelunternehmer Alleingesellschafter der GmbH sei, als unentgeltlich anzusehen. Nach § 22 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl I 2002, 4133) --UmwStG 2002-- trete die übernehmende Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden ein, und zwar ausdrücklich auch hinsichtlich der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen. Eine Buchwerteinbringung sei im Hinblick auf den Tatbestand des § 7g EStG 2002 nicht mit einer Betriebsveräußerung vergleichbar, weil nur im erstgenannten Fall auch noch nach dem Rechtsträgerwechsel Investitionen im selben Betrieb objektiv möglich seien. Die aufnehmende Kapitalgesellschaft profitiere unmittelbar von der dem Einbringenden gewährten Steuervergünstigung, weil eine Steuerzahlungspflicht das eingebrachte Betriebsvermögen gemindert hätte. Ferner behauptet der Kläger, er habe im Einzelunternehmen zwischen dem Beginn des Jahres 2004 und der Errichtung der notariellen Urkunde bereits Investitionen in Höhe von 81.620 € getätigt; bis zur Eintragung der GmbH in das Handelsregister seien weitere Investitionen in Höhe von 51.303 € hinzugekommen.

7 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 5. November 2007 aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2003 vom 26. September 2006 und des Gewerbesteuermessbescheids 2003 vom 27. September 2006 weitere Betriebsausgaben in Höhe von 154.000 € zu berücksichtigen.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Es ist der Auffassung, die im UmwStG 2002 angeordnete Rechtsnachfolge beziehe sich nur auf zulässige Bilanzansätze. Unzulässige Bilanzansätze seien bereits beim Einbringenden zu korrigieren. Vorliegend fehle es schon deshalb am Finanzierungszusammenhang, weil der Steuerstundungseffekt beim Kläger eintrete, die Investition aber erst durch die GmbH vorgenommen werde, die nicht vom Steuerstundungseffekt profitiere.

10 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

11 *B. Zuständigkeit*

12 • Der vorlegende Senat ist --vorbehaltlich der Zuständigkeit des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH)-- für die Entscheidung des Streitfalls zuständig. Dies folgt aus Nr. 1 der für den X. Senat in Teil A. des Geschäftsverteilungsplans des BFH für das Jahr 2012 (GVP 2012) getroffenen Zuständigkeitsregelung. Danach ist der X. Senat u.a. für Einkommensteuer betreffend Einkünfte aus Gewerbebetrieb natürlicher Personen mit den Anfangsbuchstaben A bis S zuständig.

13 • Es handelt sich nicht um einen Fall der Zuständigkeit des I. Senats gemäß Teil A. Nr. 3 Buchst. a GVP 2012, die u.a. die Einkommensteuer betreffend die Anwendung des Achten Teils (§§ 20-23) des UmwStG 1995/2002 umfasst. Denn der vorliegende Rechtsstreit betrifft nicht die Anwendung der §§ 20 ff. UmwStG 2002, sondern den Gewinn aus Gewerbebetrieb des Klägers als Einzelunternehmer. Lediglich im Rahmen der Prüfung, ob im Streitjahr 2003 die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ansparabschreibung gemäß der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschrift des § 7g EStG 2002 erfüllt sind, ist zu entscheiden, ob die --erst in einem späteren Veranlagungszeitraum verwirklichte-- Einbringung Auswirkungen auf die Subsumtion unter die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale des § 7g EStG 2002 hat. Insoweit geht es entscheidend um die Tatbestandsmerkmale "Betrieb" bzw. "voraussichtlich". Dabei handelt es sich aber nicht um Begriffe des Umwandlungssteuerrechts, sondern um Voraussetzungen der Ansparabschreibung gemäß § 7g EStG 2002.

14 • *C. Vorlageentscheidung*

15 • Der Senat legt die Rechtsfrage, ob eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG 2002 auch dann vorgenommen werden darf, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim FA bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in

eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird, dem Großen Senat des BFH zur Entscheidung vor.

16 • I. Maßgebende Rechtsvorschriften; Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur

17 • 1. Rechtsgrundlagen

18 • a) Gemäß § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 können Steuerpflichtige --unter weiteren, hier nicht streitigen Voraussetzungen-- für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts i.S. des § 7g Abs. 1 EStG 2002 eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden (Ansparabschreibung). Die Rücklage darf 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 Wirtschaftsjahres anschaffen oder herstellen wird (§ 7g Abs. 3 Satz 2 EStG 2002). Ermittelt der Steuerpflichtige --wie der Kläger im Streitfall-- seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, sind die Vorschriften des § 7g Abs. 3 bis 5 EStG 2002 mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, dass u.a. die Bildung der Rücklage als Betriebsausgabe (Abzug) zu behandeln ist (§ 7g Abs. 6 EStG 2002).

19 • b) Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), gelten gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens die Vorschriften des § 20 Abs. 2 bis 8 UmwStG 2002. Insoweit sieht § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2002 vor, dass die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder einem höheren Wert ansetzen darf. Der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis (§ 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002). Das Einkommen und Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Kapitalgesellschaft sind auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags auf die Übernehmerin übergegangen wäre (§ 20 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 2002). Als steuerlicher Übertragungsstichtag darf in den Fällen der --hier vorliegenden-- Sacheinlage durch Ausgliederung (§ 123 UmwG) der Stichtag angesehen werden, für den die Schlussbilanz des übertragenden Unternehmens i.S. des § 17 Abs. 2 UmwG aufgestellt worden ist; dieser Stichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Ausgliederung zur Eintragung in das Handelsregister liegen (§ 20 Abs. 8 Satz 2 i.V.m. Satz 1 UmwStG 2002).

20 • Gemäß § 22 Abs. 1 UmwStG 2002 gelten § 4 Abs. 2 Satz 3 und § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 entsprechend, wenn die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert ansetzt. Die darin in Bezug genommene Vorschrift des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2002 sieht sinngemäß vor, dass in Fällen, in denen die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist, der Zeitraum seiner Zugehörigkeit zum bisherigen Betriebsvermögen anzurechnen ist. Nach § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 tritt die übernehmende Kapitalgesellschaft in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, insbesondere bezüglich der Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, der Absetzungen für Abnutzung (AfA) und der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen.

21 • 2. Normzwecke

22 • a) Zweck des § 7g EStG ist es, die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe dadurch zu verbessern, dass deren Liquidität und Eigenkapitalbildung unterstützt und deren Investitions- und Innovationskraft gestärkt wird (Antwort der Bundesregierung vom 6. Mai 1987 auf eine parlamentarische Anfrage, BTDrucks 11/257, 8 f., betr. Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 1, 2 EStG). Mit Hilfe der Rücklage, die zu einer Steuerstundung führt, sollen künftige Investitionen im Vorgriff auf spätere Abschreibungsmöglichkeiten finanziert werden können (Regierungsentwurf eines Standortsicherungsgesetzes vom 5. März 1993, BTDrucks 12/4487, 33). Damit bewirkt die Ansparabschreibung eine Vorverlagerung des Abschreibungspotenzials und fördert die Innenfinanzierung von Investitionen, indem der Kreditbedarf verringert wird (BFH-Urteil vom 14. August 2001 XI R 18/01, BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181, unter II.1.). Daneben ist Normzweck auch die Förderung tatsächlicher Investitionen (BFH-Urteil vom 6. September 2006 XI R 28/05, BFHE 215, 115, BStBl II 2007, 860, unter II.1.).

23 • Es entspricht sowohl den ausdrücklichen Ausführungen in den Gesetzesmaterialien (BTDrucks 12/4487, 33) als auch der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 12. Dezember 2001 XI R 13/00, BFHE 197, 448, BStBl II 2002, 385, unter II.3.; vom 25. April 2002 IV R 30/00, BFHE 199, 170, BStBl II 2004, 182, unter 2.; vom 17. November 2004 X R 41/03, BFH/NV 2005, 848, unter II.3.a; vom 20. Dezember 2006 X R 31/03, BFHE 216, 288, BStBl II 2007, 862, unter II.2., und vom 1. August 2007 XI R 47/06, BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106, unter II.1.), dass die Fördermaßnahme des § 7g EStG 2002 --im Gegensatz zu der in § 6b EStG vorgesehenen Möglichkeit

zur Übertragung stiller Reserven-- nicht personen-, sondern betriebsbezogen ausgestaltet ist. Dies zeigt sich u.a. an der amtlichen Überschrift, in der von der "Förderung kleiner und mittlerer Betriebe" die Rede ist, an dem Größenmerkmal, das auf die Verhältnisse des einzelnen Betriebs abstellt (§ 7g Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStG 2002), an der Notwendigkeit, dass das Wirtschaftsgut während eines bestimmten Zeitraums in einer inländischen Betriebsstätte "dieses Betriebs" verbleibt (§ 7g Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG 2002), sowie daran, dass der in § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG 2002 genannte Höchstbetrag von 154.000 € für jeden Betrieb des Steuerpflichtigen gesondert ausgeschöpft werden kann (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 10. August 2011 I R 45/10, BFHE 234, 412, BStBl II 2012, 118, unter II.2.d bb). Umgekehrt kann eine vorhandene Ansparrücklage nicht auf einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen übertragen werden (BFH-Urteil vom 29. März 2011 VIII R 28/08, BFHE 233, 434, unter II.1.d).

24 • b) Das UmwStG verfolgt den Zweck, betriebswirtschaftlich erwünschte und handelsrechtlich mögliche Umstrukturierungen nicht durch steuerliche Folgen zu behindern, die ohne die besonderen Regelungen des Umwandlungssteuerrechts eintreten würden (Fraktionsentwurf eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 24. Februar 1994, BTDrucks 12/6885, 14).

25 • 3. Rechtsprechung

26 • a) Zu der Frage, ob die Inanspruchnahme der Ansparabschreibung eine Investitionsabsicht des Steuerpflichtigen voraussetzt, hatte der XI. Senat des BFH zunächst ausgeführt, vom Steuerpflichtigen könne lediglich verlangt werden, das Vorhaben konkret zu bezeichnen (formelle Voraussetzung); die Glaubhaftmachung einer Investitionsabsicht (materielle Voraussetzung) sei hingegen nicht erforderlich. Eine Notwendigkeit hierfür ergebe sich insbesondere nicht aus dem in § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 verwendeten Begriff "voraussichtlich" (BFH-Urteil in BFHE 197, 448, BStBl II 2002, 385, unter II.1.a, 2.). Demgegenüber haben andere Senate des BFH aus dem Merkmal "voraussichtlich" abgeleitet, es sei zumindest zu prüfen, ob die Investition überhaupt noch durchführbar und objektiv möglich sei. Erforderlich sei eine Prognoseentscheidung über künftiges Investitionsverhalten des Steuerpflichtigen (BFH-Urteile vom 19. September 2002 X R 51/00, BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184, unter II.2., 4.; vom 6. März 2003 IV R 23/01, BFHE 202, 250, BStBl II 2004, 187, unter 2., und in BFH/NV 2005, 848, unter II.2.). Dem hat sich später auch der XI. Senat klarstellend angeschlossen (BFH-Urteile in BFHE 215, 115, BStBl II 2007, 860, unter II.1., und vom 1. August 2007 XI R 47/06, BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106, unter II.1.).

27 • Aus dieser Begrenzung der Förderung auf noch durchführbare und objektiv mögliche Investitionen hat die Rechtsprechung den weiteren Schluss gezogen, dass zwischen der Geltendmachung der Ansparabschreibung und der Investition ein "Finanzierungszusammenhang" bestehen muss. Dieser ist nicht mehr gewahrt, wenn die Ansparabschreibung erstmals später als zwei Jahre nach der --tatsächlich vorgenommenen-- Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts geltend gemacht wird (BFH-Urteile in BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181, unter II.2.; vom 8. November 2006 I R 89/05, BFH/NV 2007, 671, unter II.3., und vom 17. Juni 2010 III R 43/06, BFHE 230, 517, unter II.2.d). Gleiches gilt, wenn die Ansparabschreibung erstmals zu einem Zeitpunkt geltend gemacht wird, der nach dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Rücklage --mangels erfolgter Investition-- bereits wieder aufzulösen gewesen wäre (BFH-Urteil in BFHE 202, 250, BStBl II 2004, 187, unter 4.), bzw. wenn die Geltendmachung so kurzfristig vor diesem Zeitpunkt erfolgt, dass auch der Steuerpflichtige selbst nicht mehr damit rechnet, die Investition noch rechtzeitig vornehmen zu können (BFH-Urteil vom 29. November 2007 IV R 83/05, BFH/NV 2008, 1130, unter II.1.b bb).

28 • Der Gedanke einer Beschränkung auf noch durchführbare und objektiv mögliche Investitionen liegt auch der Rechtsprechung zur Anwendung des § 7g Abs. 3 EStG 2002 in Fällen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe zugrunde. Danach ist keine Ansparabschreibung zu gewähren, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim FA bereits feststeht, dass die Investition wegen einer zwischenzeitlich durchgeführten Betriebsveräußerung oder -aufgabe nicht mehr vorgenommen werden kann (zur Betriebsaufgabe BFH-Urteile vom 13. Mai 2004 IV R 11/02, BFH/NV 2004, 1400, und in BFH/NV 2005, 848, unter II.3.b; zur Betriebsveräußerung BFH-Urteil vom 28. November 2007 X R 43/06, BFH/NV 2008, 554, unter II.4.). Darüber hinaus scheidet die Geltendmachung einer Ansparabschreibung bereits dann aus, wenn der Steuerpflichtige in diesem Zeitpunkt den Entschluss zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs gefasst hat (BFH-Urteile in BFHE 216, 288, BStBl II 2007, 862, unter II.4.; in BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106, unter II.1., und in BFH/NV 2008, 554, unter II.4.). Eine Ausnahme gilt nur, wenn der Steuerpflichtige nach der Betriebsveräußerung einen "Restbetrieb" (ohne wesentliche Betriebsgrundlagen des veräußerten Betriebs) fortführt. Dieser Restbetrieb wird vom XI. Senat nicht als "anderer Betrieb", sondern als Fortführung des bisherigen Betriebs angesehen (BFH-Urteil in BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106, unter II.2.b). Demgegenüber deutet der VIII. Senat dieses Ergebnis als Folge einer kraft Gesetzes bestehenden rechtlichen und

wirtschaftlichen Kontinuität zwischen *verschiedenen* dem Steuerpflichtigen zuzurechnenden Betriebsvermögen (BFH-Urteil vom 29. März 2011 VIII R 28/08, BFHE 233, 434, unter II.1.e).

29 • Bei der Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft unter Ansatz der Teilwerte kann die aufnehmende Kapitalgesellschaft eine im Einzelunternehmen vorhandene Rücklage --ebenso wie ein Betriebserwerber-- nicht fortführen; die Rücklage ist vielmehr vom Einbringenden als Teil des begünstigten Einbringungsgewinns aufzulösen (BFH-Urteil vom 10. November 2004 XI R 69/03, BFHE 208, 190, BStBl II 2005, 596).

30 • b) Die instanzgerichtliche Rechtsprechung zur Ansparabschreibung in Einbringungsfällen hatte sich bisher hauptsächlich mit Sachverhaltsgestaltungen zu befassen, in denen ein Einzelunternehmen gemäß § 24 UmwStG 2002 zu Buchwerten in eine Personengesellschaft eingebracht worden war. Angesichts des in § 24 Abs. 4 UmwStG 2002 enthaltenen Verweises auf § 22 Abs. 1 UmwStG 2002 sind die umwandlungssteuerrechtlichen Rechtsfolgen insoweit identisch mit denen der Buchwerteinbringung in eine Kapitalgesellschaft. Die Finanzgerichte haben es überwiegend abgelehnt, eine für das Einzelunternehmen erst nach dem Zeitpunkt der Einbringung geltend gemachte Ansparabschreibung noch zuzulassen (FG Köln, Urteil vom 28. August 2002 14 K 387/01, EFG 2003, 218, rkr.; FG Münster, Urteile vom 15. Mai 2003 14 K 7116/01 E, EFG 2003, 1368, rkr., und vom 26. Mai 2011 3 K 1416/08 E,G,EZ, EFG 2011, 1695, Revision beim vorlegenden Senat unter dem Az. X R 31/11 anhängig). Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass kein Zwang, sondern lediglich ein Wahlrecht zur Buchwertfortführung bestehe, auch sei die Buchwerteinbringung als entgeltlicher Vorgang anzusehen und eine Investition im Einzelunternehmen objektiv nicht mehr möglich. Der 14. Senat des FG Münster (Urteil in EFG 2003, 1368) hat dabei allerdings offengelassen, ob eine Ansparabschreibung zuzulassen sei, wenn der Betrieb unverändert fortgeführt werde. Im entschiedenen Fall sei dies jedenfalls zu verneinen gewesen, da der dortige Einzelunternehmer nur mit 6,25 % an der aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt war. Demgegenüber hat das FG Niedersachsen (Urteil vom 25. März 2009 2 K 273/06, EFG 2009, 1478, unter I.3.b, rkr.) die Ansparabschreibung zugelassen und zur Begründung auf den in § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 angeordneten Eintritt in die Position des Einbringenden verwiesen.

31 • Mit einer Ansparabschreibung im Vorfeld einer Buchwerteinbringung in eine Kapitalgesellschaft hatte sich in der FG-Rechtsprechung bisher lediglich die Vorinstanz zum vorliegenden Revisionsverfahren zu befassen, die die Möglichkeit zur Vornahme einer Ansparabschreibung verneint hat.

32 • c) In anderen Fällen der Buchwertübertragung lässt die höchstrichterliche Rechtsprechung eine Übernahme der Rücklage zu.

33 • So hat der VIII. Senat des BFH für den Fall der unentgeltlichen Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3 EStG) ausgeführt, der Erwerber trete nicht nur hinsichtlich der Buchwerte, sondern auch aller weiteren betrieblichen Merkmale in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein. Dies gelte insbesondere für alle die Rücklagenbildung nach § 7g Abs. 3 EStG betreffenden Umstände (BFH-Beschluss vom 28. August 2001 VIII B 54/01, BFH/NV 2002, 24, unter II.2.b: für die Rücklagenbildung im ersten Wirtschaftsjahr des Übernehmers Anknüpfung an die Höhe des Betriebsvermögens im letzten Wirtschaftsjahr des Übergebers). Der BFH hat hier ausdrücklich auf die nicht etwa personen-, sondern betriebsbezogene Betrachtung des § 7g EStG abgestellt (BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 24, unter II.2.c), sowie darauf, dass der Betrieb im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG nicht als vom Übergeber beendet und vom Übernehmer neu eröffnet gilt, sondern vom Rechtsnachfolger "unverändert fortgeführt" wird.

34 • Für den Fall der Realteilung einer Personengesellschaft hat ebenfalls der VIII. Senat entschieden, dass es der Vornahme einer Ansparabschreibung im Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft nicht entgegenstehe, wenn im Zeitpunkt der Geltendmachung der Steuervergünstigung der Betrieb der Personengesellschaft bereits real geteilt gewesen sei, der frühere Gesellschafter seine Tätigkeit aber als Einzelunternehmer fortsetze (BFH-Urteil in BFHE 233, 434, unter II.2.b bb). Zwar sei die Realteilung als Betriebsaufgabe anzusehen, die die Vornahme einer Ansparabschreibung wegen des Unmöglichwerdens der vorgeblich geplanten Investition grundsätzlich ausschließe. Jedoch ordne § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG --im Unterschied zum Regelfall der Betriebsaufgabe-- gerade nicht die Aufdeckung der stillen Reserven, sondern die Buchwertfortführung an, weil das unternehmerische Engagement fortgeführt werde.

35 • 4. Verwaltungsauffassung

36 • Im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 12. Dezember 1996 (BStBl I 1996, 1441, Nr. 3) hieß es zwar, die Investitionsabsicht sei "jeweils glaubhaft zu machen". Hierfür sollten jedoch bereits die Benennung des anzuschaffenden oder herzustellenden Wirtschaftsguts seiner Funktion nach sowie die Angabe des

beabsichtigten Investitionszeitpunkts und der Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten genügen. Die Finanzverwaltung stellte damit seinerzeit lediglich formelle, aber keinerlei materiell-rechtliche Anforderungen an die Glaubhaftmachung der Investitionsabsicht.

37 • Das nachfolgende, zu § 7g EStG 2002 ergangene BMF-Schreiben vom 25. Februar 2004 (BStBl I 2004, 337, Rz 10) enthielt dann die Einschränkung, dass eine Ansparabschreibung nicht mehr erstmals zu einem Zeitpunkt geltend gemacht werden könne, in dem der Betrieb bereits veräußert und aufgegeben worden sei, sofern tatsächlich bis zur Betriebsveräußerung oder -aufgabe keine Investition getätigt worden sei. Im BMF-Schreiben vom 30. Oktober 2007 (BStBl I 2007, 790, Nr. 2) wurde dies --in Aufnahme der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung-- dahingehend ergänzt, dass eine Rücklagenbildung bereits ab dem Zeitpunkt ausgeschlossen sei, in dem der Steuerpflichtige seinen Entschluss gefasst habe, den Betrieb zu veräußern oder aufzugeben.

38 • Im Umwandlungserlass in der für das Streitjahr geltenden Fassung (BMF-Schreiben vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Rz 22.06 Satz 3) heißt es lediglich: "Steuerfreie Rücklagen können bei Buchwertansatz von der Kapitalgesellschaft fortgeführt werden" (gleichlautend BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 23.06 Satz 4). Von Einschränkungen hinsichtlich der *Bildung* der Rücklagen im eingebrachten Betrieb ist dort nicht die Rede.

39 • Im BMF-Schreiben vom 8. Mai 2009 (BStBl I 2009, 633, Rz 22) zum Investitionsabzugsbetrag wurden die Ausführungen zur Geltendmachung der Steuervergünstigung im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe, die in den zu § 7g EStG 2002 ergangenen Verwaltungsanweisungen enthalten sind, unter Einarbeitung der seither ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung sinngemäß wiederholt.

40 • Keine der angeführten Verwaltungsanweisungen enthält eine Stellungnahme zur Inanspruchnahme der Ansparabschreibung bzw. des Investitionsabzugsbetrags im zeitlichen Zusammenhang mit einer Buchwerteinbringung in eine Kapital- oder Personengesellschaft. Allerdings hat die Finanzverwaltung zum Investitionszulagengesetz 2007 ausgeführt, dass in Fällen der Einbringung eines Betriebs in eine Kapital- oder Personengesellschaft zum Buchwert nach §§ 20, 24 UmwStG der Rechtsnachfolger die Anspruchsberechtigung des Rechtsvorgängers übernehme (BMF-Schreiben vom 8. Mai 2008, BStBl 2008, 590, Rz 10). Es entspricht ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, dass hinsichtlich der betriebsbezogenen Merkmale des § 7g EStG 2002 die zum Investitionszulagenrecht entwickelten Grundsätze wegen der ähnlichen Zielsetzung der beiden Fördermaßnahmen übertragen werden können (BFH-Urteil in BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106, unter II.3.).

41 • 5. Literatur

42 • Im Schrifttum wird die Vornahme einer Ansparabschreibung im Einzelunternehmen trotz bereits in Gang gesetzter Einbringung in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten unter Bezugnahme auf den in § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 angeordneten Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden überwiegend für zulässig gehalten (Kratsch in Frotscher, EStG, § 7g Rz 45; Schmidt/Kulosa, EStG, 31. Aufl., § 7g Rz 16; W.-D. Hoffmann, GmbH-Steuerberater 2003, 363, 364; kk, Kölner Steuer-Dialog 2003, 13934; Vogelgesang, Betriebs-Berater 2004, 640, 642; Meyer/Ball, Finanz-Rundschau 2004, 984, 994; Wüllenkemper, EFG 2011, 1533, 1534 und EFG 2011, 1696; wohl auch Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7g EStG Rz 5; Widmann in Widmann/ Mayer, Umwandlungsrecht, § 4 UmwStG Rz 903, 909; Meyer/Ball, Die Information 2001, 105). Vereinzelt wird sogar vertreten, dass selbst "echte" Betriebsveräußerungen der Fortführung einer gebildeten Rücklage nicht entgegenstehen sollen (Lambrecht, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7g Rz D 44 "Betriebsveräußerungen"). Die Gegenauffassung (Blümich/ Brandis, § 7g a.F. EStG Rz 85; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 7g Rz 18; J. Hoffmann, EFG 2003, 1369) verweist demgegenüber auf den Veräußerungscharakter der Einbringung sowie darauf, dass der Steuerpflichtige die Investition *selbst* tätigen müsse.

43 • II. Divergenzentscheidung des I. Senats

44 • Das BFH-Urteil vom 19. Mai 2010 I R 70/09 (BFH/NV 2010, 2072) ist zu einer Fallgestaltung ergangen, in der die klagende GmbH zum 1. Januar 2000 durch eine Buchwerteinbringung des früheren Einzelunternehmens des Alleingesellschafters gegründet worden war. Die GmbH übernahm eine im Einzelunternehmen gebildete Rücklage. Zum 31. Dezember 2000 löste sie die Rücklage auf, nahm aber sogleich eine neue Ansparabschreibung in Höhe desselben Betrags vor. Das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zum 31. Dezember 1999 überstieg die in § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG genannte Grenze; das Betriebsvermögen der GmbH zum 31. Dezember 2000 lag hingegen innerhalb dieser Grenze.

45 • Der I. Senat schloss sich zunächst der bereits vom VIII. Senat (BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 24) --für unentgeltliche Betriebsübertragungen-- begründeten Rechtsprechung an, wonach es in derartigen Fällen darauf ankomme, ob das Betriebsgrößenmerkmal beim *Rechtsvorgänger* zum Schluss des der Rücklagenbildung vorangehenden Wirtschaftsjahres erfüllt sei. Es handele sich nicht etwa um eine Betriebsneugründung, bei der das Größenmerkmal im ersten Wirtschaftsjahr nicht von Bedeutung sei (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 199, 170, BStBl II 2004, 182). Vielmehr sei --ausdrücklich trotz der Einordnung der Buchwerteinbringung als eines entgeltlichen Geschäfts und des lediglich bestehenden Wahlrechts, nicht aber eines Zwangs zur Buchwertfortführung-- "auch in dieser Konstellation davon auszugehen, dass der Betrieb unverändert fortgeführt wurde" (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2072, unter II.b aa). Weiter heißt es (unter II.b bb), der Eintritt der Kapitalgesellschaft in die steuerliche Rechtsstellung des eingebrachten Einzelunternehmens rechtfertige ungeachtet der Entgeltlichkeit des Vorgangs und der fehlenden Verpflichtung zur Buchwertfortführung "die Annahme, dass der Betrieb vom Rechtsnachfolger unverändert fortgeführt wird (‚betriebsbezogene Betrachtung'). Diese Rechtsfolge ist Ausgangspunkt dafür, eine Rücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG 1997 nach einer Umwandlung fortführen zu können, so dass sie eben nicht --wie bei einer Veräußerung des Betriebs-- zwangsweise aufzulösen ist. Der Zusammenhang mit ‚dem Betrieb' wird damit durch die Sacheinbringung zu Buchwerten, die die Rechtsfolge des § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 nach sich zieht, nicht gelöst. Dann kommt es aber auch nicht in Betracht, von einer Neugründung des Betriebs der Klägerin auszugehen, die eine Förderung der Klägerin durch eine neu gebildete Rücklage im Streitjahr 2000 unabhängig von einem Betriebsgrößenmerkmal rechtfertigt" (die in der vorstehend wörtlich zitierten Passage aus dem Urteil des I. Senats zusätzlich enthaltenen Nachweise wurden hier aus Gründen der Übersichtlichkeit nicht mit abgedruckt).

46 • Anschließend führt der I. Senat jedoch aus (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2072, unter II.c bb): "Eine solche Fortführung auf der Grundlage von § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 setzt aber voraus, dass die Rücklagenbildung im früheren Einzelunternehmen zu Recht erfolgt ist. Daran wiederum fehlt es, wenn im Augenblick der Rücklagenbildung im Einzelunternehmen mit Einreichen der Steuererklärung beim Finanzamt das Investitionsvorhaben in diesem Einzelunternehmen nicht mehr realisiert werden konnte, weil die Umwandlung zu diesem Zeitpunkt bereits in Gang gesetzt war". Der I. Senat gibt für diese Aussage keine eigene Begründung, sondern verweist ausschließlich auf die --noch nicht rechtskräftige, sondern im vorliegenden Revisionsverfahren angefochtene-- Entscheidung des FG Münster in EFG 2009, 1005.

47 • III. Auffassung des vorlegenden Senats

48 • Der vorlegende Senat möchte die Rechtsfrage dahingehend entscheiden, dass der Finanzierungszusammenhang zwischen der Geltendmachung der Ansparabschreibung und der Investition, der für die Inanspruchnahme der in § 7g Abs. 3 EStG 2002 vorgesehenen Steuervergünstigung erforderlich ist, nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass im Zeitpunkt der Geltendmachung bereits die Einbringung des Betriebs zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft in Gang gesetzt war. Er sieht sich an einer solchen Entscheidung indes durch die gegenteilige --tragende-- Aussage im Urteil des I. Senats in BFH/NV 2010, 2072 gehindert.

49 • 1. In Übereinstimmung mit dem I. Senat ist der vorlegende Senat der Auffassung, dass bei der Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft unter Wahl des Buchwertansatzes --ungeachtet des grundsätzlichen Charakters einer solchen Einbringung als tauschähnliches, entgeltliches Geschäft (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 25. September 1991 I R 183/87, BFH/NV 1992, 469, unter II.2.a)-- der Betrieb durch die Kapitalgesellschaft "unverändert fortgeführt" wird (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2072, unter II.b aa). Der in § 22 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 angeordnete Eintritt der Kapitalgesellschaft in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden erstreckt sich auch auf die den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen. Daher kann eine nach § 7g Abs. 3 EStG 2002 gebildete Rücklage --anders als bei einer Veräußerung des Betriebs-- nach der Einbringung fortgeführt werden; der Zusammenhang mit "dem Betrieb" wird durch die Sacheinbringung zu Buchwerten nicht gelöst (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2072, unter II.b bb).

50 • a) Der Eintritt der Kapitalgesellschaft in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden gilt für alle Gewinnermittlungsvorschriften; die Rechtsnachfolge in die Position des Übertragenden ist auch nach Auffassung des I. Senats eine umfassende (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 28. Juli 2010 I R 89/09, BFHE 230, 408, BStBl II 2011, 528, unter II.2.b). In der vorstehend angeführten Entscheidung, in der es um die Erfüllung des für die Annahme einer Organschaft erforderlichen Merkmals der finanziellen Eingliederung ging, hat der I. Senat ausgeführt, es sei dem Einwand nicht beizupflichten, dass ein Eintritt in das Merkmal der finanziellen Eingliederung nicht möglich sei, weil es personenbezogen und als solches nachfolgefeindlich ausgestaltet sei. Denn indem das Umwandlungssteuerrecht für seinen Regelungsbereich "eine letztlich vorbehaltlose Rechtsnachfolge in die Position des Rechtsvorgängers" gewähre, werde die Durchbrechung des steuerlichen Subjektprinzips einbezogen.

Entsprechend genüge es, wenn die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger bestehe.

51 • Auch im Urteil vom 29. Februar 2012 I R 16/11 (BFH/NV 2012, 1340, unter II.2.c bb) hat der I. Senat betont, dass mit Wirkung vom 1. Januar 2000 aufgrund der seinerzeitigen Neufassung des § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601) "eine generelle steuerliche Rechtsnachfolge der übernehmenden Körperschaft" angeordnet worden sei. Die Aufzählung, die sich an diese im ersten Halbsatz des § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 enthaltene Generalklausel anschließe, und in der "insbesondere" die Bewertung, die AfA und die Rücklagen genannt würden, sei nur noch als beispielhaft anzusehen.

52 • b) Aus dieser im Umwandlungssteuerrecht angeordneten "Durchbrechung des steuerlichen Subjektprinzips" lässt sich --übertragen auf den vorliegend zu entscheidenden Fall-- zwanglos folgern, dass es für die Inanspruchnahme einer Ansparabschreibung genügen muss, wenn die objektive Möglichkeit zur Investition zunächst beim Einbringenden und anschließend bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft besteht. Der für die Inanspruchnahme der Vergünstigung des § 7g Abs. 3 EStG 2002 erforderliche Finanzierungszusammenhang zwischen der Geltendmachung der Ansparabschreibung und der Investition wird angesichts der "letztlich vorbehaltlosen Rechtsnachfolge" nicht dadurch unterbrochen, dass zwischenzeitlich eine Einbringung zu Buchwerten vollzogen wird. Der "Finanzierungszusammenhang" ist als objektives Tatbestandsmerkmal des § 7g Abs. 3 EStG 2002 anzusehen, das von dem umfassenden Eintritt der aufnehmenden Kapitalgesellschaft in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden mit erfasst wird. Da der Betrieb "unverändert fortgeführt" wird und der Vorschrift des § 7g EStG 2002 eine betriebsbezogene Betrachtung zugrunde liegt, kann dem eingetretenen Rechtsträgerwechsel keine entscheidende Bedeutung bei der Beurteilung der Frage zukommen, ob die Voraussetzungen des § 7g EStG 2002 erfüllt sind. Andernfalls würde man eine personenbezogene Betrachtung vornehmen, die das Gesetz zwar bei Rücklagen i.S. des § 6b EStG anordnet, die aber nicht dem Modell des § 7g EStG 2002 entspricht, und die zudem bei Buchwerteinbringungen durch § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 überspielt wird.

53 • 2. Die Normzwecke sowohl der §§ 20, 22, 12 UmwStG 2002 als auch des § 7g Abs. 3 EStG 2002 sprechen für die Auffassung des vorlegenden Senats.

54 • a) Zweck der Vorschriften des UmwStG 2002 ist es, betriebliche Umstrukturierungen, die die im Gesetz genannten Voraussetzungen erfüllen, nicht durch steuerliche Belastungen zu behindern (vgl. den unter C.I.2.b angeführten Nachweis). Eine solche Behinderung --in Gestalt der Versagung einer ansonsten zu beanspruchenden Steuervergünstigung-- träte aber ein, wenn der Einzelunternehmer für Investitionen, die im nämlichen Betrieb, aber erst nach dem Zeitpunkt der Einbringung in die Kapitalgesellschaft vorgenommen werden sollen, keine Ansparabschreibung geltend machen könnte. Dem Zweck des UmwStG 2002 kann nichts entnommen werden, was ein solches Ergebnis rechtfertigen könnte. Der in § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 ausdrücklich auch hinsichtlich der steuerlichen Rücklagen angeordnete Eintritt in die Rechtsstellung des Einbringenden würde entwertet, wenn aufgrund der späteren Einbringung die Bildung einer Rücklage nicht mehr möglich wäre; darin wäre zugleich ein Wertungswiderspruch zu sehen. Gleiches gilt für die in § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2002 angeordnete Anrechnung von Besitzzeiten, die im Einzelunternehmen zurückgelegt worden und für die Wahrung der Jahresfrist des § 7g Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG 2002 von Bedeutung sind.

55 • b) Auch die vom Gesetzgeber mit der Vorschrift des § 7g Abs. 3 EStG 2002 verfolgten Zwecke --Stärkung der Liquidität, Eigenkapitalausstattung, Innovations- und Investitionskraft kleiner und mittlerer Betriebe (vgl. dazu oben C.I.2.a)-- leiten zu dem Ergebnis, dass die Möglichkeit zur Inanspruchnahme einer Ansparabschreibung nicht durch eine Buchwerteinbringung in eine Kapitalgesellschaft gehindert wird. Denn der "Betrieb" --um dessen Liquidität, Eigenkapitalausstattung, Innovations- und Investitionskraft es dem Gesetzgeber geht-- wird auch nach der Einbringung unverändert fortgeführt. Die Gesetzeszwecke werden auch dann in vollem Umfang erfüllt, wenn die Investition --erst-- durch die aufnehmende Kapitalgesellschaft getätigt wird.

56 • c) Wenn selbst so erhebliche Veränderungen im Betrieb, wie sie für die Zurückbehaltung eines "Restbetriebs" im Vergleich zum veräußerten, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen umfassenden "Vollbetrieb" kennzeichnend sind, der Vornahme einer Ansparabschreibung für den "Restbetrieb" nicht entgegenstehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106), dann muss dies erst recht für die "unveränderte Fortführung" des Betriebs durch den aufnehmenden Rechtsträger gelten.

57 • d) Zudem würden sich bei Zugrundelegung der Auffassung des I. Senats "Förderlücken" ergeben, die mit dem Zweck des § 7g Abs. 3 EStG 2002 nicht in Einklang zu bringen wären. So könnten zwar für alle Wirtschaftsjahre, für die bis zum Zeitpunkt des "In-Gang-Setzens" der Einbringung bereits Gewinnermittlungen beim FA eingereicht

worden sind, Ansparabschreibungen im Einzelunternehmen vorgenommen und die entsprechenden Rücklagen in zulässiger Weise durch die Kapitalgesellschaft fortgeführt werden. Ab dem genannten Zeitpunkt wäre die Vornahme von Ansparabschreibungen im Einzelunternehmen --auch für bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre-- hingegen ausgeschlossen. Dies würde im Streitfall dazu führen, dass für Investitionen, die im Betrieb für das Jahr 2004 geplant sind, die Geltendmachung von Ansparabschreibungen --und damit auch die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 1 EStG 2002-- endgültig ausgeschlossen wäre. Die aufnehmende Kapitalgesellschaft wiederum könnte erstmals in ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 Ansparabschreibungen für solche Investitionen vornehmen, die im Betrieb ab dem Jahr 2005 getätigt werden sollen. Hierbei wäre nach der Rechtsprechung des I. Senats sogar ein Rückgriff auf das beim Einzelunternehmer gegebene Betriebsgrößenmerkmal vorzunehmen. Die sich damit für Investitionen des Jahres 2004 ergebende "Förderlücke" lässt sich nach Auffassung des vorlegenden Senats aus dem Wortlaut und Normzweck des § 7g EStG 2002 nicht ableiten.

58 • 3. Auch die bereits vorliegenden höchstrichterlichen Entscheidungen zu vergleichbaren Fallkonstellationen, in denen es um die Gewährung einer Ansparabschreibung in zeitlichem Zusammenhang mit einem Rechtsträgerwechsel unter Fortführung der Buchwerte ging, stützen die Auffassung des Senats.

59 • a) In seiner Entscheidung zur Anwendung des Betriebsgrößenmerkmals in Fällen unentgeltlicher Betriebsübertragungen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 24) brauchte sich der VIII. Senat zwar nicht zur Frage des "Finanzierungszusammenhangs" zu äußern. Die Entscheidung betont allerdings den umfassenden Eintritt des Betriebsübernehmers in die steuerliche Rechtsposition des Übergebers sowie den Gesichtspunkt der unveränderten Fortführung des Betriebs. Ihr lässt sich nichts dafür entnehmen, dass beim Übergeber die Vornahme einer Ansparabschreibung in Kenntnis der "in Gang gesetzten" Übergabe ausgeschlossen sein könnte.

60 • b) In der Entscheidung zur Ansparabschreibung in einer Personengesellschaft trotz einer bereits "in Gang gesetzten" Realteilung (BFH-Urteil in BFHE 233, 434) ging es zwar "nur" um eine Rücklagenbildung im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters und späteren Einzelunternehmers. Gleichwohl kann nicht zweifelhaft sein, dass während des Bestehens der Personengesellschaft ausschließlich diese, nicht aber der einzelne Gesellschafter (Mitunternehmer) einen "Betrieb" i.S. des § 7g EStG 2002 unterhalten hat (vgl. auch § 7g Abs. 7 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes --UntStRefG-- 2008). Allein das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters ist nicht als eigenständiger "Betrieb" anzusehen. Dann hat aber auch in dem vom VIII. Senat entschiedenen Fall der Realteilung --nicht anders als im Fall der Einbringung-- ein Rechtsträgerwechsel hinsichtlich des "Betriebs" stattgefunden.

61 • Der VIII. Senat hat die angeführte Entscheidung zusätzlich mit der Fortführung des bisher in der Personengesellschaft entfalteten unternehmerischen Engagements im neuen Rechtskleid des Einzelunternehmens begründet. Dieser Gesichtspunkt gilt aber gleichermaßen für die Fortführung des zuvor in einem Einzelunternehmen entfalteten unternehmerischen Engagements in einer Kapitalgesellschaft nach einer Buchwerteinbringung. Zweck der entsprechenden Regelungen des UmwStG ist es gerade, eine solche Fortführung nicht durch steuerliche Hürden zu behindern.

62 • c) In diesen Zusammenhang fügt sich auch das BFH-Urteil vom 10. April 1984 VIII R 218/79 (BFHE 141, 395, BStBl II 1984, 734, unter 3.) ein. Dort hat der VIII. Senat --in einem obiter dictum zur Frage der Einhaltung der Verbleibensfrist nach § 3 des Zonenrandförderungsgesetzes-- ausgeführt, es erscheine angemessen, auch die Buchwerteinbringung nach dem UmwStG 1969 zu begünstigen. Zwar erhalte der einbringende Unternehmer für die weggegebene Betriebstätte in diesen Fällen --anders als bei einer unentgeltlichen Übertragung durch Erbfall oder Schenkung-- Gesellschaftsrechte. Es sei jedoch zu bedenken, dass er kraft dieser Gesellschaftsrechte --wenn auch eingeschränkt durch die Befugnisse anderer Gesellschafter-- wie bisher auf die Betriebsführung einwirken könne. Daher sei es so anzusehen, als ob er in der Kapitalgesellschaft, in die er sein Unternehmen eingebracht habe, wie früher "schalten und walten" könne. Es gehe um eine wirtschaftliche Abgrenzung der Betriebstätte "des Steuerpflichtigen" von der Betriebstätte eines "anderen".

63 • d) Es spricht auch nichts dafür, eine Differenzierung danach vorzunehmen, ob das Gesetz eine *Pflicht* zur Buchwertfortführung vorsieht (so bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen i.S. des § 6 Abs. 3 EStG und Realteilungen i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG) oder lediglich ein entsprechendes Wahlrecht enthält (so bei § 20 UmwStG 2002). Übt der Steuerpflichtige sein umwandlungssteuerrechtliches Wahlrecht zur Buchwertfortführung aus, unterscheiden sich die hierfür gesetzlich angeordneten Rechtsfolgen --insbesondere der Eintritt in die

steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden sowie in die steuerlichen Rücklagen-- nicht von denjenigen, die in Fällen einer zwingenden Buchwertfortführung gelten.

64 • 4. Die vom I. Senat für seine Auffassung gegebene Begründung --die aufgrund der im Urteil des I. Senats in BFH/NV 2010, 2072 (unter II.c bb) enthaltenen Bezugnahme identisch ist mit der Begründung der vorinstanzlichen Entscheidung zum vorliegenden Revisionsverfahren-- vermag den vorlegenden Senat nicht zu überzeugen.

65 • Die Vorinstanz führt insoweit den Charakter der Einbringung als tauschähnlichen Vorgang, die zu Fällen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe ergangene Rechtsprechung sowie das Erfordernis einer objektiven Durchführbarkeit und Möglichkeit der Investition an. Nach Auffassung des vorlegenden Senats steht jedoch keiner dieser Gesichtspunkte der Geltendmachung einer Ansparabschreibung für einen bereits zum Buchwert in eine Kapitalgesellschaft eingebrachten Betrieb entgegen.

66 • a) Die Übertragung der zu Fällen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe ergangenen Rechtsprechung auf Fälle der Buchwerteinbringung erscheint nicht folgerichtig. Sie kann nur auf das --weitgehend formal-dogmatische-- Argument gestützt werden, auch die Buchwerteinbringung sei wegen der Gewährung von Gesellschaftsrechten als tauschähnlicher und damit entgeltlicher Vorgang anzusehen, der einer Betriebsveräußerung gleichstehe. Dieser Befund wird aber den erheblichen Unterschieden zwischen einer Betriebsveräußerung und eine Buchwerteinbringung nicht gerecht.

67 • aa) Gerade in dem für die Anwendbarkeit des § 7g Abs. 3 EStG 2002 entscheidenden Gesichtspunkt --dem künftigen Vorhandensein eines zur Vornahme von Investitionen fähigen "Betriebs"-- sind die Fälle der Betriebsveräußerung und -aufgabe nicht mit Buchwerteinbringungen vergleichbar. Während ein zum Buchwert in eine Kapitalgesellschaft eingebrachter Betrieb nach der übereinstimmenden Auffassung des I. Senats und des vorlegenden Senats "unverändert fortgeführt" wird, existiert nach einer Betriebsaufgabe kein Betrieb mehr. Es steht sicher fest, dass die angeblich geplante Investition objektiv nicht durchführbar ist. In Fällen der Betriebsveräußerung ließe sich zwar die Auffassung vertreten, dass der Betrieb in der Hand des neuen Inhabers fortbestehe. Aufgrund der Aufdeckung der stillen Reserven und des beim Betriebserwerber gänzlich anders gearteten Bilanzbildes (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG) handelt es sich aber --im Gegensatz zu einer Buchwerteinbringung-- nicht mehr um denselben Betrieb.

68 • bb) Zudem sind die Argumente, die die höchstrichterliche Rechtsprechung für die Versagung der Ansparabschreibungen in Fällen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe anführt, auf die Buchwerteinbringung nicht übertragbar.

69 • (1) Der vorlegende Senat hat seine Rechtsprechung, wonach die Ansparabschreibung zu versagen sei, wenn bei ihrer Geltendmachung bereits feststehe, dass der Betrieb veräußert oder aufgegeben werde, insbesondere damit begründet, dass sich die Ziele des § 7g EStG 2002 --Verbesserung der Liquidität, Eigenkapitalausstattung, Investitions- und Innovationskraft kleiner und mittlerer Betriebe-- nach einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe nicht mehr erreichen lassen (Senatsurteil in BFH/NV 2005, 848, unter II.3.b). Diese Argumentation kann für die Buchwerteinbringung hingegen nicht herangezogen werden: Hier setzt der Steuerpflichtige sein unternehmerisches Engagement --wenn auch in anderer (Rechts-)Form-- fort, und zwar unter Verwendung desselben Betriebsvermögens wie zuvor im Einzelunternehmen. Diese Fortführung der betrieblichen Tätigkeit trotz eines Wandels im äußeren Rechtskleid ist gerade der Grund und die Legitimation für die vielfältigen Begünstigungen, die das UmwStG 2002 --einschließlich der Buchwertfortführung und des Eintritts in vorhandene Rücklagen-- vorsieht.

70 • (2) Der XI. Senat des BFH hat die Versagung der Ansparabschreibung bei geplanter Betriebsveräußerung oder -aufgabe zusätzlich damit begründet, dass in diesen Fällen typischerweise nicht mehr in den Betrieb investiert wird (BFH-Urteil in BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106, unter II.1.). Ein solcher Befund ist aber gerade nicht feststellbar, wenn der Betrieb nach einer Buchwerteinbringung durch eine Kapitalgesellschaft "unverändert fortgeführt" werden soll.

71 • (3) Die Rechtsprechung zur fehlenden Möglichkeit der Vornahme einer Ansparabschreibung für zurückliegende Wirtschaftsjahre bei bereits feststehender Betriebsveräußerung oder -aufgabe ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass der Ertrag aus der im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe vollzogenen Auflösung einer Ansparrücklage grundsätzlich nicht den laufenden Gewinn, sondern den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn erhöht (Senatsurteil in BFH/NV 2008, 554, unter II.3., m.w.N.), der durch den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG, die ermäßigten Steuersätze nach § 34 Abs. 1 oder 3 EStG und die fehlende Gewerbesteuerbarkeit in erheblicher Weise steuerbegünstigt wird. Die dargestellte Rechtsprechung dient insoweit

auch der Vermeidung von Gestaltungen, die --in Kenntnis der bevorstehenden oder bereits durchgeführten Betriebsveräußerung oder -aufgabe-- die Umwandlung laufender Gewinne in begünstigt besteuerte Gewinne durch Bildung und alsbaldige begünstigte Auflösung einer Rücklage bezwecken.

72 • Demgegenüber ist die steuerliche Ausgangslage bei der Buchwerteinbringung eine ganz andere. Weder besteht dort ein Zwang zur Auflösung gebildeter Rücklagen noch wäre ein Gewinn aus der Auflösung einer Rücklage steuerbegünstigt.

73 • b) Der Charakter der Einbringung als tauschähnlicher Vorgang rechtfertigt es nicht, die in § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 angeordneten Rechtsfolgen zu suspendieren. Da der Eintritt der Kapitalgesellschaft in die steuerliche Position des Einbringenden eine umfassende ist (vgl. oben C.III.1. und die dort angegebenen Nachweise), gilt dies insbesondere für das Merkmal des Finanzierungszusammenhangs.

74 • Wenn es in ständiger Rechtsprechung heißt, die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG 1977/1995/2002 stelle zwar einen besonderen Fall der Betriebsveräußerung i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG dar, deren Rechtsfolgen sich jedoch nach den vorrangigen §§ 20-23 UmwStG 1977/1995/2002 ergäben (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 1998 VIII R 5/96, BFHE 186, 526, BStBl II 1999, 209, unter II.1.c aa), dann sind auch in Bezug auf die Anwendung des § 7g Abs. 3 EStG 2002 die Rechtsfolgen nach § 22 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 zu bestimmen, nicht aber nach der --verdrängten-- Norm des § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG.

75 • c) Die objektive Durchführbarkeit und Möglichkeit der Investition bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft ist gegeben (vgl. auch zu diesem Gesichtspunkt oben C.III.1.).

76 • 5. Ergänzend weist der vorlegende Senat darauf hin, dass die Vorlagefrage nicht nur den engeren Bereich der im konkreten Streitfall zu beurteilenden Sachverhaltsgestaltung und der im Streitjahr anwendbaren Rechtsvorschriften betrifft, sondern auch darüber hinaus von Bedeutung ist.

77 • a) So geht der Senat davon aus, dass die Vorlagefrage im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 und des UmwStG i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006, BGBl I 2006, 2782 (SEStEG) in gleicher Weise zu entscheiden wäre, sie also nicht lediglich auslaufendes Recht betrifft.

78 • Denn auch nach der aktuellen Rechtslage tritt die übernehmende Körperschaft bei einer Buchwerteinbringung in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden ein (§ 23 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 erster Halbsatz UmwStG i.d.F. des SEStEG). Dies gilt auch für steuerfreie Rücklagen bzw. --ab Inkrafttreten des UntStRefG 2008-- für den Investitionsabzugsbetrag, wenngleich § 23 Abs. 1 UmwStG i.d.F. des SEStEG keinen ausdrücklichen Verweis auf die --nunmehr in § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG i.d.F. des SEStEG enthaltene und nach Auffassung des vorlegenden Senats lediglich deklaratorische-- Anordnung eines Eintritts in die den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen mehr enthält (zutreffend Kratsch in Frotscher, a.a.O., § 7g Rz 45; dieser Ansicht ist ausweislich des BMF-Schreibens in BStBl I 2011, 1314, Rz 23.06 Satz 4 auch die Finanzverwaltung).

79 • b) Die für den konkret zu beurteilenden Sachverhalt dargelegte Auffassung des vorlegenden Senats gilt ebenso, wenn der Einbringende nicht Alleingesellschafter der aufnehmenden Kapitalgesellschaft wird, sondern weitere Gesellschafter vorhanden sind. Denn die Vorschriften der § 20 Abs. 2, § 22 Abs. 1, § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 differenzieren hinsichtlich der Zulässigkeit der Buchwertfortführung und des Eintritts in die steuerliche Rechtsstellung "insbesondere hinsichtlich der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen" nicht danach, ob der Einbringende an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft zu 100 % oder mit einem geringeren Anteil beteiligt ist. Dies ist angesichts der Grundkonzeption des UmwStG auch folgerichtig, weil es dort um die Kontinuität der Fortführung des "Betriebs" geht und die Person des Betriebsinhabers bei Zugrundelegung dieser Sichtweise nur von nachrangiger Bedeutung ist. Ebenso verhält es sich nach der Grundkonzeption des § 7g EStG 2002.

80 • c) Auch für Fälle der Einbringung zu Zwischenwerten lässt sich die Lösung unmittelbar aus den Vorschriften des UmwStG 2002 ableiten.

81 • Dabei ist davon auszugehen, dass eine beabsichtigte Einbringung zu *Teilwerten* einer Rücklagenbildung im Einzelunternehmen entgegen steht. Dies folgt bereits aus dem BFH-Urteil in BFHE 208, 190, BStBl II 2005, 596.

82 • Für Einbringungen zu Zwischenwerten ordnet § 22 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG 2002 an, dass § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 --der Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung insbesondere hinsichtlich der gewinnmindernden Rücklagen-- entsprechend gilt, allerdings mit der Maßgabe, dass sich die Bemessungsgrundlage für die AfA um den

Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem von der aufnehmenden Kapitalgesellschaft angesetzten Wert erhöht.

83 • Wenn eine Teilwerteinbringung die vorherige Bildung einer Rücklage im Einzelunternehmen ausschließt, dies bei einer Buchwerteinbringung --so die Auffassung des vorlegenden Senats-- aber zulässig ist, dann kann der eingeschränkte Verweis des § 22 Abs. 2 UmwStG 2002 auf die Vorschrift des § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 nur so zu verstehen sein, dass die Rücklagenbildung in dem Umfang zulässig ist, in dem der Aufstockungsbetrag hinter dem Teilwert zurückbleibt. Wird also beispielsweise der Buchwert um einen Betrag aufgestockt, der sich auf 40 % des Unterschiedsbetrags zwischen Buchwerten und Teilwerten beläuft, kann die Rücklage maximal in Höhe von 60 % des sich nach § 7g EStG 2002 ergebenden Betrags gebildet werden.

84 • IV. Rechtsgrundlage der Vorlage

85 • 1. Der Senat stützt seine Vorlage auf § 11 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung. Er würde bei Zugrundelegung der von ihm für zutreffend erachteten Rechtsauffassung in entscheidungserheblicher Weise vom Urteil des I. Senats in BFH/NV 2010, 2072 abweichen.

86 • Wäre die Auffassung des I. Senats zutreffend, hätte der Kläger die Voraussetzungen des § 7g Abs. 3, 6 EStG 2002 im Streitjahr 2003 nicht erfüllt, weil im Zeitpunkt der Einreichung der Gewinnermittlung beim FA die Einbringung bereits in Gang gesetzt war. Die Revision des Klägers gegen das klageabweisende Urteil des FG wäre in diesem Fall zurückzuweisen.

87 • Wäre hingegen die Auffassung des vorlegenden Senats zutreffend, hätte die zu Buchwerten vorgenommene Einbringung nicht zu einer Unterbrechung des erforderlichen Finanzierungszusammenhangs geführt. Da alle anderen in § 7g Abs. 3, 6 EStG 2002 genannten Voraussetzungen für die Vornahme einer Ansparabschreibung erfüllt sind --was zwischen den Beteiligten nicht streitig ist und wogegen nach Aktenlage auch keine Bedenken bestehen--, wäre das finanzgerichtliche Urteil auf die Revision des Klägers aufzuheben; die angefochtenen Bescheide wären i.S. des Revisionsantrags zu ändern.

88 • 2. Der I. Senat hat auf Anfrage des vorlegenden Senats erklärt, dass er an seiner im Urteil in BFH/NV 2010, 2072 geäußerten Rechtsauffassung festhält.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de