Beschluss vom 14. April 2015, GrS 2/12

Ansparabschreibung nach Buchwerteinbringung

BFH Großer Senat

EStG § 7g Abs 3, EStG § 7g Abs 6, UmwStG § 12 Abs 3 S 1, UmwStG § 20, UmwStG § 22 Abs 1, UmwG § 123 Abs 3 Nr 1, FGO § 11 Abs 2

vorgehend BFH , 21. August 2012, Az: X R 21/09

Leitsätze

Eine Ansparabschreibung nach § 7g des Einkommensteuergesetzes 2002 in der bis zum Inkrafttreten des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) geltenden Fassung darf nicht gebildet werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim Finanzamt bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird .

Tenor

Eine Ansparabschreibung nach § 7g des Einkommensteuergesetzes 2002 in der bis zum Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) geltenden Fassung darf nicht gebildet werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim Finanzamt bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird.

Tatbestand

A. **Vorgelegte Rechtsfrage, Sachverhalt und Ausgangsverfahren, Anrufungsbeschluss, Stellungnahmen der Beteiligten**

2 **I. Vorgelegte Rechtsfrage**

3 Der X. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat dem Großen Senat folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

4 Darf eine Ansparabschreibung nach § 7g des Einkommensteuergesetzes 2002 in der bis zum Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) geltenden Fassung (EStG 2002 a.F.) auch dann vorgenommen werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim Finanzamt bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird?

5 **II. Sachverhalt und Ausgangsverfahren**

6 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde für das Streitjahr (2003) mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Er betrieb ein im Handelsregister eingetragenes Bauunternehmen, dessen Gewinn er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG 2002 a.F.) ermittelte.

7 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 einziger Gesellschafter und Geschäftsführer er wurde. Der Ausgliederung legte er 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.

8 Am 10. Juni 2004 reichte der Kläger wegen 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, Abs. 6 EStG 2002 a.F.,

für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes, enthalten. Am 6. August 2004 ging seine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beim FA ein.

9 Das FA erkannte die Ansparabschreibung nicht an und setzte mit den angefochtenen Änderungsbescheiden die Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag entsprechend fest.

10 Einspruch und Klage, mit der der Kläger zuletzt noch eine Ansparabschreibung in Höhe von 154.000 € begehrte, d.h. dem gesetzlichen Höchstbetrag gemäß § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG 2002 a.F., blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Münster führte zur Begründung seines Urteils vom 25. Februar 2009 7 K 5021/07 E,G (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 1005) aus, der Zweck des § 7g EStG 2002 a.F. erfordere, dass ein Finanzierungszusammenhang zwischen der Bildung der Ansparabschreibung und der Investition bestehe. Wegen der der Rücklage zugedachten Funktion der Finanzierungserleichterung müsse die Investition im Zeitpunkt der Einreichung der Gewinnermittlung noch objektiv möglich sein; andernfalls sei das gesetzliche Tatbestandsmerkmal der "voraussichtlichen" Anschaffung oder Herstellung nicht erfüllt. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung stehe bereits der Entschluss zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs dem erforderlichen Finanzierungszusammenhang entgegen. Dies müsse auch für den hier vom Kläger gefassten Entschluss zur Einbringung des Betriebs gelten, da es sich bei der Einbringung um einen tauschähnlichen Vorgang und damit um eine Betriebsveräußerung handele. Maßgeblich sei insoweit nicht der Zeitpunkt der Eintragung der GmbH in das Handelsregister, sondern der Vertragsschluss am 30. März 2004.

11 Der Kläger rügt die Verletzung materiellen Rechts. Er verweist darauf, dass die übernehmende Körperschaft 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--) in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden eintrete, und zwar auch hinsichtlich der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen. Die aufnehmende Kapitalgesellschaft profitiere unmittelbar von der dem Einbringenden gewährten Steuervergünstigung, weil eine Steuerzahlungspflicht das eingebrachte Betriebsvermögen gemindert hätte.

12 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 5. November 2007 aufzuheben und unter Änderung der angefochtenen Steuerbescheide weitere Betriebsausgaben in Höhe von 154.000 € zu berücksichtigen.

13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

14 Es vertritt die Auffassung, die im Umwandlungssteuergesetz 2002 angeordnete Rechtsnachfolge beziehe sich nur auf zulässige Bilanzansätze. Unzulässige Bilanzansätze seien bereits beim Einbringenden zu korrigieren. Vorliegend fehle es am Finanzierungszusammenhang, weil der Steuerstundungseffekt beim Kläger eintrete, die Investition aber durch die GmbH vorgenommen werde.

15 **III. Vorlagebeschluss des X. Senats**

16 Der X. Senat möchte der Revision stattgeben und entscheiden, dass der Finanzierungszusammenhang zwischen der Geltendmachung der Ansparabschreibung und der Investition, der für die Inanspruchnahme der in § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. 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 daran durch die gegenteilige Aussage im Urteil des I. Senats vom 19. Mai 2010 I R 70/09 (BFH/NV 2010, 2072, Rz 17) gehindert.

17 Auf Anfrage des X. Senats (§ 11 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) hat der I. Senat beschlossen, an seiner im Urteil in BFH/NV 2010, 2072 geäußerten Rechtsauffassung festzuhalten.

18 Der X. Senat hat daraufhin mit Beschluss vom 22. August 2012 X R 21/09 (BFHE 238, 153, BStBl II 2014, 447) gemäß § 11 Abs. 2 FGO den Großen Senat angerufen.

19 **IV. Stellungnahmen der Beteiligten**

20 1. Der Kläger und das FA haben sich nicht mehr geäußert.

21 2. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 FGO beigetreten. Es folgt der Auffassung des X. Senats und hat dazu ausgeführt, die dem Großen Senat vorliegende Rechtsfrage erfordere eine Auseinandersetzung mit dem gesetzlichen Regelungsziel des § 7g EStG 2002 a.F. als Subventionsnorm und eine

Auslegung der Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes 2002, die unter bestimmten Voraussetzungen eine Einbringung in eine Kapitalgesellschaft privilegierten.

22 Ein Betrieb i.S. des § 7g EStG --sowohl der alten als auch der neuen Fassung-- werde durch seine Veräußerung oder Aufgabe beendet. Nach dem Entschluss zur Veräußerung oder Aufgabe könne eine Ansparabschreibung nicht mehr geltend gemacht werden. Obwohl es sich bei der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH zu Buchwerten um einen tauschähnlichen Vorgang handele, der als Betriebsveräußerung behandelt werde, unterbreche der Austausch des Rechtsträgers den Finanzierungszusammenhang nicht, weil in Fällen einer Geltendmachung des § 7g EStG 2002 a.F. i.V.m. einer Einbringung zu Buchwerten gemäß § 20 oder § 24 UmwStG 2002 von einem weiten Betriebsbegriff auszugehen sei, der dann auch den neuen Rechtsträger umfasse. Das Aufgehen des "alten" im neuen Betrieb hindere daher die Inanspruchnahme des § 7g EStG 2002 a.F. auch dann nicht, wenn der Beschluss zur Einbringung bereits gefasst sei.

23 Die Versagung der Ansparabschreibung wegen einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe einerseits und die "Übertragbarkeit" des § 7g EStG 2002 a.F. in Fällen einer unentgeltlichen Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG 2002 a.F. oder einer Buchwerteinbringung nach § 20 oder § 24 UmwStG 2002 andererseits werde durch Rz 22 und Rz 59 des BMF-Schreibens vom 8. Mai 2009 (BStBl I 2009, 633) anerkannt. Dies beruhe darauf, dass --im Gegensatz zu einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe-- ein Betrieb, wenn auch in anderer Rechtsform fortbestehe. Dieser Gedanke finde sich auch in § 23 Abs. 3 i.V.m. § 12 Abs. 3 UmwStG 2002, der das Fortbestehen des ursprünglichen unternehmerischen Engagements in einem anderen Rechtsgewand voraussetze. Der Förderzweck des § 7g EStG 2002 a.F., die Unterstützung von Investitionen durch kleine und mittlere Betriebe, werde durch eine Buchwerteinbringung nach §§ 20, 24 UmwStG 2002 nicht "unterbrochen".

24 Bei dem für § 7g EStG 2002 a.F. erforderlichen Finanzierungszusammenhang handele es sich um ein --obschon nicht ausschließlich-- subjektives Element; der Steuerpflichtige müsse die Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts beabsichtigen. Nach dem BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2072 betreffe dieses subjektive Moment den die Ansparabschreibung oder den Investitionsabzugsbetrag erstmals geltend machenden Steuerpflichtigen und nicht den übernehmenden Rechtsträger. Dies werde durch das BFH-Urteil vom 22. November 2011 VII R 22/11 (BFHE 235, 95, BFH/NV 2012, 344, betr. Erlöschen einer stromsteuerrechtlichen Erlaubnis durch Verschmelzung) bestätigt, wonach höchstpersönliche Rechtspositionen nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergingen. Da jedoch bei der Anwendung des § 7g EStG 2002 a.F. von einem den ursprünglichen Betrieb übergreifenden Betriebsbegriff auszugehen sei und die Buchwerteinbringung nicht mit einer Betriebsaufgabe gleichgesetzt werden könne, erfahre der Finanzierungszusammenhang durch die Buchwerteinbringung keine Zäsur. Anderenfalls entstünde eine "Anwendungslücke": Der einbringende Rechtsvorgänger dürfte ab Entschlussfassung zur Einbringung die Förderung des § 7g EStG 2002 a.F. nicht mehr in Anspruch nehmen und der Kapitalgesellschaft als Rechtsnachfolgerin wäre die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags im Wirtschaftsjahr der Einbringung ebenfalls verwehrt, da ansonsten die antizipatorische Wirkung des § 7g EStG 2002 a.F. --Geltendmachung ein Jahr vor Anschaffung-- ins Leere liefe. Das widerspreche sowohl dem Subventionsgedanken des § 7g EStG 2002 a.F. als auch der Buchwertprivilegierung der §§ 20, 24 UmwStG 2002.

25 Dies werde dadurch bestätigt, dass nach dem gemäß § 23 Abs. 3 i.V.m. § 12 Abs. 3 UmwStG 2002 anwendbaren § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2002 die den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen des Rechtsvorgängers --und damit auch die Ansparabschreibung-- auf den Rechtsnachfolger übergingen. Deshalb entstünde ein Wertungswiderspruch, wenn die Übertragung von Rücklagen zugelassen, die erstmalige Geltendmachung des § 7g EStG 2002 a.F. durch den Rechtsvorgänger aber für die "Zwischenzeit" bis zur Buchwerteinbringung versagt würde.

Entscheidungsgründe

B. **Entscheidung des Großen Senats zu Verfahrensfragen**

27 **I. Keine mündliche Verhandlung**

28 Der Große Senat entscheidet gemäß § 11 Abs. 7 Satz 2 FGO ohne mündliche Verhandlung, weil eine weitere Förderung der Entscheidung durch eine mündliche Verhandlung nicht zu erwarten ist. Die Vorlagefrage und die dazu in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen sind im Vorlagebeschluss eingehend dargestellt worden und die Beteiligten hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

29 **II. Zulässigkeit der Vorlage**

30 Die Vorlage des X. Senats ist zulässig, da der X. Senat hinsichtlich der Vorlagefrage vom Urteil des I. Senats in BFH/NV 2010, 2072 abweichen will (§ 11 Abs. 2 FGO) und der I. Senat mitgeteilt hat, dass er an seiner Rechtsauffassung festhält (§ 11 Abs. 3 Satz 1 FGO).

31 Die Vorlagefrage ist für die vom X. Senat zu treffende Entscheidung entscheidungserheblich (zu diesem Erfordernis Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 11 FGO Rz 8; Sunder-Plassmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 11 FGO Rz 35; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 11 Rz 11). Bejaht der Große Senat die Vorlagefrage, so ist die Revision des Klägers begründet und die Einkommensteuer sowie der Gewerbesteuermessbetrag anders festzusetzen. Verneint der Große Senat die Vorlagefrage, dann ist die Revision unbegründet.

32 Die Vorlagefrage war auch für das Urteil des I. Senats in BFH/NV 2010, 2072 entscheidungserheblich.

33 **C. Entscheidung des Großen Senats über die vorgelegte Rechtsfrage**

34 Der Große Senat entscheidet die vorgelegte Rechtsfrage im Sinne der Auffassung des I. Senats.

35 **I. Rechtsgrundlagen**

36 1. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können nach § 7g Abs. 1 und Abs. 3 EStG 2002 a.F. --unter weiteren, hier nicht streitigen Voraussetzungen-- für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden, die 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts nicht überschreiten darf, das "der Steuerpflichtige voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs anschaffen oder herstellen wird". Ermittelt der Steuerpflichtige --wie im Streitfall-- seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 2002 a.F., so kann er statt der Rücklage eine entsprechende Betriebsausgabe abziehen (§ 7g Abs. 6 EStG 2002 a.F.).

37 2. Wird --wie im Streitfall-- ein Betrieb in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), so ist das eingebrachte Betriebsvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 nach § 20 Abs. 2 bis 8 UmwStG 2002 zu bewerten. Die Kapitalgesellschaft darf das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder einem höheren Wert ansetzen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2002, jetzt § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006). Der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis (§ 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002, jetzt § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2006).

38 Wenn die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert ansetzt, tritt sie in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, insbesondere bezüglich der Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, der Absetzungen für Abnutzung und der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen (§ 22 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002, jetzt § 12 Abs. 3 UmwStG 2006).

39 **II. Entwicklung der Rechtsprechung, Auffassung des Schrifttums und der Verwaltung**

40 **1. Rechtsprechung**

41 a) Das Erfordernis, dass "der Steuerpflichtige" die Investition "voraussichtlich" bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs vornehmen wird (§ 7g Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 a.F.), erfordert nach gefestigter Rechtsprechung des BFH eine Prognose über das Investitionsverhalten des Steuerpflichtigen. Begünstigt seien nur objektiv mögliche, also tatsächlich durchführbare, Investitionen. Wenn die Investition im Zeitpunkt der Rücklagenbildung nicht mehr realisiert werden könne, scheide eine Ansparabschreibung aus. Dies sei der Fall, wenn sie erstmals zu einem Zeitpunkt geltend gemacht werde, der nach dem Zeitpunkt liege, zu dem die Rücklage --mangels erfolgter Investition-- bereits wieder aufzulösen gewesen wäre (z.B. BFH-Urteile vom 6. März 2003 IV R 23/01, BFHE 202, 250, BStBl II 2004, 187, unter 4., Rz 19, und vom 29. November 2007 IV R 83/05, BFH/NV 2008, 1130), oder wenn die Ansparabschreibung so kurzfristig vor dem Ende des Investitionszeitraums geltend gemacht werde, dass der Steuerpflichtige selbst nicht mehr damit rechne, die Investition noch rechtzeitig vornehmen zu können (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1130, unter II.1.b bb, Rz 24). Dem lag stets die Erwägung zugrunde, der Gesetzgeber habe die durch § 7g EStG 2002 a.F. bezweckte Mittelstandsförderung nicht personenbezogen, sondern betriebs- und investitionsbezogen ausgestaltet.

42 Die Beschränkung auf Investitionen, die im Zeitpunkt der Geltendmachung der Ansparabschreibung noch als

objektiv durchführbar erscheinen, liegt auch der BFH-Rechtsprechung zur Anwendung des § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. in Fällen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe zugrunde. Danach ist keine Ansparabschreibung anzuerkennen, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim FA bereits feststeht, dass der Steuerpflichtige die Investition wegen einer zwischenzeitlichen Betriebsveräußerung oder -aufgabe objektiv nicht mehr vornehmen kann (zur Betriebsaufgabe BFH-Urteile vom 13. Mai 2004 IV R 11/02, BFH/NV 2004, 1400, und vom 17. November 2004 X R 41/03, BFH/NV 2005, 848; zur Betriebsveräußerung BFH-Urteil vom 28. November 2007 X R 43/06, BFH/NV 2008, 554, unter II.4., Rz 17). Darüber hinaus scheidet die Anerkennung einer Ansparabschreibung bereits dann aus, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs gefasst hat (BFH-Urteile vom 20. Dezember 2006 X R 31/03, BFHE 216, 288, BStBl II 2007, 862, unter II.4.d, Rz 25, und in BFH/NV 2008, 554, unter II.4., Rz 18).

43 Von dem Grundsatz, dass eine Ansparabschreibung im Fall einer Betriebsveräußerung nicht gebildet werden kann, hat der BFH zwei Ausnahmen zugelassen. Die erste betrifft den Fall, dass der Steuerpflichtige nach der Betriebsveräußerung unter Einsatz des bei der Veräußerung zurückbehaltenen (nicht wesentlichen) Betriebsvermögens weiterhin zwar in geringerem Umfang, aber der Art nach wie bisher tätig wird und somit einen "Restbetrieb" fortführt und die geplante Investition in diesem Restbetrieb sowohl objektiv möglich als auch wahrscheinlich ist (BFH-Urteile vom 1. August 2007 XI R 47/06, BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106, unter II.1., Rz 11; vom 29. März 2011 VIII R 28/08, BFHE 233, 434, BStBl II 2014, 299, Rz 15, und vom 19. März 2014 X R 46/11, BFHE 245, 36, Rz 30). Die Ansparabschreibung kann weiterhin in Anspruch genommen werden, wenn trotz des Entschlusses zur Betriebsveräußerung die Möglichkeit zur Investition noch vor der Veräußerung besteht; dies kommt insbesondere bei kleineren Investitionen in Betracht (BFH-Urteil in BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106). Beide Ausnahmen beruhen mithin darauf, dass sich die Investition trotz der Betriebsveräußerung noch durch denselben Steuerpflichtigen realisieren lässt.

44 Der BFH hat sich mit der Betriebsbezogenheit der Ansparabschreibung auch im Fall einer aus Rechtsanwälten bestehenden GbR befasst, bei der ein Sozius eine Ansparabschreibung für einen PKW geltend gemacht hatte, obwohl die Sozietät bereits vor Abgabe der Gewinnfeststellungserklärung zu Buchwerten real geteilt worden war und beide Gesellschafter nunmehr Einzelpraxen führten. Der VIII. Senat des BFH hielt es für unschädlich, dass die Realteilung als eine Form der Betriebsaufgabe anzusehen ist, und ließ unter Hinweis auf die Buchwertfortführung und das BFH-Urteil in BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106 die wirtschaftliche Kontinuität des Betriebs genügen (BFH-Urteil in BFHE 233, 434, BStBl II 2014, 299; zustimmend Wendt, Finanz-Rundschau --FR-- 2011, 995).

45 b) Die FG waren --mit Ausnahme des dem Vorlagebeschluss vorhergehenden Urteils-- noch nicht mit der Frage befasst, ob eine Ansparabschreibung gebildet werden kann, wenn eine Buchwerteinbringung in eine Kapitalgesellschaft bereits vollzogen oder in die Wege geleitet wurde. Sie haben sich aber mehrfach mit Buchwerteinbringungen eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft befasst; die Rechtsfolgen der Buchwerteinbringung in eine Kapital- und in eine Personengesellschaft sind im Wesentlichen identisch (§ 24 Abs. 4 i.V.m. § 22 Abs. 1 UmwStG 2002). Die erst nach der Einbringung geltend gemachten Ansparabschreibungen wurden mehrheitlich versagt, weil die Buchwerteinbringung als entgeltlicher Vorgang anzusehen und eine Investition im Einzelunternehmen danach objektiv nicht mehr möglich sei (FG Köln, Urteil vom 28. August 2002 14 K 387/01, EFG 2003, 218, rkr.; FG Münster, Urteil vom 26. Mai 2011 3 K 1416/08 E,G,EZ, EFG 2011, 1695, Revision anhängig unter X R 31/11). Das FG Münster ließ in seinem Urteil vom 15. Mai 2003 14 K 7116/01 E (EFG 2003, 1368) offen, ob eine Ansparabschreibung zuzulassen sei, wenn der Betrieb unverändert fortgeführt werde; wegen einer Beteiligung des einbringenden Einzelunternehmers mit nur 6,25 % an der aufnehmenden Personengesellschaft wurde dies abgelehnt. Das Niedersächsische FG (Urteil vom 25. März 2009 2 K 273/06, EFG 2009, 1478, unter I.3.b, rkr.) hat demgegenüber die Ansparabschreibung unter Hinweis auf den in § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 angeordneten Eintritt in die Position des Einbringenden zugelassen.

46 Den Grundsatz, dass eine Ansparabschreibung nicht mehr gebildet werden könne, wenn feststehe, dass der Steuerpflichtige die Investition nicht mehr selbst durchführen werde, hat das FG Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 23. Februar 2010 3 K 2497/08 (EFG 2010, 948) auf einen Gewerbetreibenden erstreckt, der seinen Betrieb im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bereits im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seinen Sohn übergeben hatte. Dem ist das Niedersächsische FG mit Urteil vom 11. April 2012 4 K 210/11 (EFG 2012, 1537, Revision anhängig unter IV R 14/12) gefolgt und hat dem Übergeber den geltend gemachten Investitionsabzugsbetrag (§ 7g EStG n.F.) versagt.

47 **2. Schrifttum**

48 Im Schrifttum wird die Bildung 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 (Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7g EStG Rz 5; Kratzsch in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 7g Rz 45; Schmidt/Kulosa, EStG, 34. Aufl., § 7g Rz 17; Meyer/Ball, FR 2004, 984, 994; Weßling/Romswinkel, Deutsches Steuerrecht 2006, 782; Wüllenkemper, EFG 2011, 1533 und EFG 2011, 1696; Hoffmann, GmbH-Steuerberater 2003, 363, 364; Vogelgesang, Betriebs-Berater 2004, 640, 642; kk, Kölner Steuer-Dialog 2003, 13934; Wendt, FR 2013, 226; Steinhauff, Der Ertrag-Steuer-Berater 2012, 397).

49 Nach anderer Auffassung entfällt die Begünstigung mangels eigener Investitionstätigkeit des Steuerpflichtigen, wenn dieser sein Einzelunternehmen alsbald zu Buchwerten in eine Kapital- oder Personengesellschaft einbringt (Lambrecht in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 7g Rz 18; Blümich/Brandis, § 7g EStG a.F. Rz 85).

50 **3. Verwaltungsauffassung**

51 Im Schreiben vom 20. November 2013 (BStBl I 2013, 1493, Rz 17 bis 22) vertritt das BMF, das dem Verfahren beigetreten ist und der Ansicht des X. Senats sowie des Klägers folgt, die Auffassung, dass Investitionsabzugsbeträge mangels Investitionsabsicht nicht mehr geltend gemacht werden können, sobald der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst habe, seinen Betrieb insgesamt zu veräußern oder aufzugeben. Ausgenommen seien die mit einem zurückbehaltenen Restbetrieb in Zusammenhang stehenden Investitionen und solche, die voraussichtlich noch vor der Betriebsaufgabe oder -veräußerung durchgeführt werden (Rz 23, 52). Zur voraussichtlichen Verwendung des begünstigten Wirtschaftsguts führt das BMF aus, die Verbleibensvoraussetzung (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG n.F.) entfalle, wenn der Betrieb im Verbleibens- und Nutzungszeitraum aufgegeben oder veräußert werde. Unschädlich seien dagegen ein Erbfall, ein Vermögensübergang im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes 2002 und die unentgeltliche Übertragung des Betriebs nach § 6 Abs. 3 EStG n.F., wenn der begünstigte Betrieb bis zum Ende des Verbleibens- und Nutzungszeitraums in der Hand des neuen Eigentümers bestehen bleibe und die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen für das begünstigte Wirtschaftsgut erfüllt würden (Rz 37). Zugleich wird jedoch darauf hingewiesen (Rz 69), die beim BFH in Zusammenhang mit unentgeltlichen Betriebsübertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG n.F. und Buchwerteinbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG anhängigen Verfahren GrS 2/12 und IV R 14/12 seien abzuwarten.

52 Im BMF-Schreiben vom 25. Februar 2004 (BStBl I 2004, 337, Rz 10) zu Zweifelsfragen zu Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 ff. EStG 2002 a.F. wird ausgeführt, eine Rücklage könne nicht mehr gebildet werden, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb bereits veräußert oder aufgegeben habe und tatsächlich keine Investition getätigt worden sei oder die Investitionsfrist bereits abgelaufen sei. Auf die Einbringung des Betriebs in eine Kapital- oder Personengesellschaft wird nicht eingegangen.

53 Schließlich sieht die Finanzverwaltung (in Gestalt des sog. Umwandlungssteuererlasses, BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 00.02 und 20.01) in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. Urteile vom 15. Oktober 1997 I R 22/96, BFHE 184, 435, BStBl II 1998, 168; vom 16. Mai 2002 III R 45/98, BFHE 199, 254, BStBl II 2003, 10, und vom 17. September 2003 I R 97/02, BFHE 203, 334, BStBl II 2004, 686) in der Umwandlung und der Einbringung einen veräußerungsgleichen Vorgang und nimmt deswegen folgerichtig beim Übernehmenden Anschaffungskosten an. Für die Ansparrücklage nach § 7g EStG n.F., die für die übernommenen Wirtschaftsgüter gebildet worden ist, verneint sie sodann aber diese Konsequenz und damit zugleich deren "Förderwürdigkeit" nach § 7g EStG n.F. (s. Umwandlungssteuererlass in BStBl I 2011, 1314, dort Rz 04.14), wohl um andernfalls ermöglichten Gestaltungen (mit der Folge einer meistbegünstigenden "Doppelsubventionierung") entgegenzuwirken (s. dazu Kutt/Carstens in FGS UmwSt-Erlass 2011, S. 167; Bogenschütz, Die Unternehmensbesteuerung 2011, 393, 401). Wechselseitig wird dem Übernehmer im Rahmen der Rechtsnachfolge die Fortführung der vom Übergeber gebildeten Rücklage zugestanden.

54 **III. Auffassung des Großen Senats**

55 Der Große Senat teilt nicht die Ansicht des vorlegenden, sondern die des I. Senats. Eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG 2002 a.F. kann nicht mehr gebildet werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim FA bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird.

56 1. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können nach § 7g Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 und 2 EStG 2002 a.F. für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens 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. Ermittelt der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 2002 a.F., kann er statt der Rücklage eine entsprechende Betriebsausgabe abziehen (§ 7g Abs. 6 EStG 2002 a.F.).

57 Ob der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut "voraussichtlich" anschaffen oder herstellen wird, erfordert eine Prognose. Maßgeblicher Zeitpunkt hierfür ist nicht der Bilanzstichtag oder das Ende des Wirtschaftsjahres, für das die Rücklage gebildet oder der Abzug nach § 7g Abs. 6 EStG 2002 a.F. vorgenommen werden soll, sondern der Zeitpunkt der Geltendmachung beim FA. Ist danach anzunehmen, dass der Steuerpflichtige die Investition innerhalb des Begünstigungszeitraums nicht mehr durchführen wird, ist die Bildung einer Rücklage nach § 7g EStG 2002 a.F. ausgeschlossen. Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn die Investition wegen einer zwischenzeitlichen Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs objektiv nicht mehr möglich ist oder die Investition durch den Steuerpflichtigen ausgeschlossen erscheint, weil die Betriebsveräußerung oder -aufgabe zwar noch nicht vollzogen, aber --z.B. durch Abschluss entsprechender obligatorischer Verträge-- bereits in die Wege geleitet worden ist (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2004, 1400; in BFH/NV 2005, 848; in BFHE 216, 288, BStBl II 2007, 862, und in BFH/NV 2008, 554). Die Ansparabschreibung kann in diesen Fällen ihr Ziel nicht mehr erreichen, die Liquidität und die Eigenkapitalausstattung und damit die Investitions- und Innovationskraft kleiner und mittlerer Betriebe dadurch zu stärken, dass Abschreibungspotenzial in ein Wirtschaftsjahr vor Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts verlagert wird (vgl. BTDrucks 10/336, 13, 25 f.; BTDrucks 11/257, 8 f.; BTDrucks 11/285, 45; BTDrucks 12/4158, 33; BTDrucks 12/4487, 8, 33, sowie BTDrucks 16/4841, 51 f., zur jetzigen Rechtslage; BFH-Urteil vom 14. August 2001 XI R 18/01, BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181, m.w.N.). Hat der Steuerpflichtige seinen Betrieb veräußert oder aufgegeben, kann der ihm gewährte Steuervorteil keinen Beitrag mehr zu einer Investition in das bewegliche Anlagevermögen leisten.

58 2. Die Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG 2002 ist ein veräußerungs- und tauschähnlicher Vorgang; der Betrieb wird gegen Gewährung neuer Anteilsrechte veräußert (BFH-Urteile vom 5. Juni 2002 I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; vom 7. April 2010 I R 55/09, BFHE 229, 518, BStBl II 2010, 1094, und in BFH/NV 2010, 2072; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., Vorbemerkungen zu §§ 20 bis 23 UmwStG Rz 3 und § 20 UmwStG Rz 12; Menner in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 20 Rz 180; BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Rz 20.01). Durch die Einbringung ändert sich --ebenso wie bei einer Veräußerung-- der Rechtsträger des Betriebs infolge eines entgeltlichen Vorgangs. Ist demnach im Zeitpunkt der Geltendmachung der Rücklage der Betrieb bereits in eine Kapitalgesellschaft eingebracht worden, eine Einbringung bereits in Gang gesetzt oder jedenfalls beabsichtigt, sodass eine Investition im Einzelunternehmen nicht mehr wahrscheinlich erscheint, kann eine Rücklage nach § 7g EStG 2002 a.F. nicht mehr gebildet werden. Der Steuerpflichtige wird das begünstigte Wirtschaftsgut innerhalb des Begünstigungszeitraums voraussichtlich nicht anschaffen, sodass es an einer Tatbestandsvoraussetzung des § 7g EStG 2002 a.F. für die Förderung fehlt.

59 3. An dieser Beurteilung ändert sich nichts, wenn der Betrieb in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten eingebracht wird (§ 22 Abs. 1 i.V.m. § 20 Abs. 2 UmwStG 2002). Auch in diesem Fall ändert sich der Rechtsträger und es liegt ein veräußerungsähnlicher Vorgang vor (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 24. April 2007 I R 35/05, BFHE 218, 97, BStBl II 2008, 253, und in BFH/NV 2010, 2072, m.w.N.). In einem solchen Fall ist eine Förderung nach dem Wortlaut des § 7g EStG 2002 a.F. ebenfalls nicht möglich, es sei denn, das begünstigte Wirtschaftsgut wird voraussichtlich noch vor der Einbringung angeschafft oder hergestellt (BFH-Urteil in BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106).

60 a) Etwas anderes folgt auch nicht aus § 22 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002, wonach die übernehmende Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers, insbesondere bezüglich der Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, der Absetzungen für Abnutzung und der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen eintritt. Die Regelung begründet, jedenfalls bei der Einbringung eines Einzelunternehmens, keine Gesamtrechtsnachfolge und damit auch keine "Vereinigung" der Leistungsfähigkeit des Einbringenden mit der aufnehmenden Kapitalgesellschaft (Schmitt in Schmitt/ Hörtnagel/Stratz, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 69, m.w.N., der dies selbst für den Fall der Verschmelzung annimmt). Die aufnehmende Kapitalgesellschaft folgt der Person des Einbringenden rechtlich nicht nach und wird daher auch nicht zum "Steuerpflichtigen" i.S. des 7g EStG 2002 a.F., an dessen Person sich die Prognose über das künftige Investitionsverhalten auszurichten hat. Zu einer einbringungsbedingten Rechtsnachfolge der übernehmenden Kapitalgesellschaft kommt es vielmehr nur im Hinblick auf das übernommene Betriebsvermögen (s.a. BTDrucks 14/2070, 24; BTDrucks 16/2710, 50, zum UmwStG 2006, aber auch zu den früheren Fassungen; Schmitt/Hörtnagel/Stratz, ebenda) und damit nur hinsichtlich

objektbezogener Besteuerungsmerkmale, die den eingebrachten Wirtschaftsgütern anhaften. Allein eine im Einzelunternehmen rechtmäßig gebildete Rücklage kann daher nach Einbringung des Betriebs fortgeführt werden, weil die aufnehmende Kapitalgesellschaft nur insoweit dem einbringenden Rechtsträger rechtlich nachfolgt.

61 b) Der Förderzweck des § 7g EStG 2002 a.F. kann in einem derartigen Fall durch die Bildung einer Ansparrücklage im Einzelunternehmen nicht mehr erreicht werden. Denn wechselt der Rechtsträger des Betriebs vor der geplanten Investition, kann die Förderung des ursprünglichen Betriebsinhabers keinen Finanzierungsbeitrag (Liquiditätshilfe) mehr zu der Investition leisten. Es kann nicht unterstellt werden, dass der ursprüngliche Betriebsinhaber den Förderbetrag der Kapitalgesellschaft zur Verfügung stellt. Dies folgt schon daraus, dass die Investitionsentscheidungen in Fällen der Einbringung künftig nicht mehr durch den Steuerpflichtigen getroffen werden, sondern durch die Organe des neuen Rechtsträgers. Der bisherige Betriebsinhaber wird nur Gesellschafter des neuen Rechtsträgers.

62 4. Eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 7g EStG 2002 a.F. im Wege einer analogen Anwendung auf Fälle, in denen ein Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird und der bisherige Betriebsinhaber alleiniger Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist, ist nicht geboten. Zwar ist die von § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. geforderte Prognose, die Absicht der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts werde bis zum Ende des zweiten folgenden Wirtschaftsjahres verwirklicht, in Fällen dieser Art nicht weniger berechtigt, als wenn der Steuerpflichtige seinen Betrieb unverändert fortführte. Doch bedarf es dafür einer vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Regelungslücke, woran es hier fehlt.

63 Weder der Gesetzeswortlaut noch die Entstehungsgeschichte des § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. geben Anhaltspunkte für die Vermutung, der Gesetzgeber habe die steuerliche Förderung auch dann gewähren wollen, wenn der geförderte Steuerpflichtige und der Investierende nicht identisch sind. Zwischen Anteilseigner und Kapitalgesellschaft ist rechtlich zu unterscheiden. Dass der Gesetzgeber, soweit er in § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. den Begriff des "Steuerpflichtigen" verwendet hat, von diesem Trennungsprinzip abweichen wollte, ist nicht erkennbar. Gegen eine solche Annahme spricht außerdem, dass die Ansparabschreibung in Fällen der beabsichtigten Veräußerung des Betriebs allgemein nicht gebildet werden kann, obwohl auch bei Betriebsveräußerungen die Investitionsprognose berechtigt erscheinen kann. Überdies führte die analoge Anwendung des § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. (nur) auf Fälle der vorliegenden Art zu notwendigen Abgrenzungen von einer nicht absehbaren Anzahl ähnlicher Fälle. Hierzu gehört z.B. die Einbringung des Betriebs in eine Gesellschaft, an der neben dem einbringenden Steuerpflichtigen nur ein Minderheitsgesellschafter oder nahe Angehörige beteiligt sind.

64 **IV. Entscheidung der Vorlagefrage**

65 Der Große Senat beantwortet die vorgelegte Rechtsfrage danach wie folgt:

66 Eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG 2002 a.F. darf nicht gebildet werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim Finanzamt bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de