Beschluss vom 15. November 2017, VI R 44/16

Kein Rückgängigmachen eines zu Lasten des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft gebildeten Investitionsabzugsbetrags bei späterer Investition im Sonderbetriebsvermögen

ECLI:DE:BFH:2017:B.151117.VIR44.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 7g Abs 5, EStG § 7g Abs 3 S 1, EStG § 7g Abs 7, EStG § 7g Abs 2 S 1, EStG § 7g Abs 2 S 2, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG § 7g Abs 4, EStG § 4 Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 10. März 2016, Az: 9 K 2928/13

Leitsätze

1. Eine begünstigte Investition i.S. des § 7g EStG liegt auch dann vor, wenn bei einer Personengesellschaft der Investitionsabzugsbetrag vom Gesamthandsgewinn abgezogen wurde und die geplante Investition später (innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums) von einem ihrer Gesellschafter vorgenommen und in dessen Sonderbetriebsvermögen aktiviert wird.

2. Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung ist der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in einem solchen Fall dem Sonderbetriebsgewinn des investierenden Gesellschafters außerbilanziell hinzuzurechnen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 11. März 2016 9 K 2928/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob ein im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft nach § 7g des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (EStG) gebildeter Investitionsabzugsbetrag gewinnerhöhend aufzulösen ist, wenn die Investition nicht im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern im Sonderbetriebsvermögen eines ihrer Gesellschafter getätigt wird.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GbR, die 2001 von den Eheleuten A und B zum Zweck der gemeinsamen Bewirtschaftung ihres auf dem Gebiet der Weinerzeugung tätigen landwirtschaftlichen Betriebs gegründet wurde. Am Gewinn und Verlust sind der Gesellschafter A zu 80 % und die Gesellschafterin B zu 20 % beteiligt. Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG für das Normalwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG).

3 Für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 bildete die Klägerin Investitionsabzugsbeträge für geplante Investitionen im Bereich der Kellerausstattung in Höhe von 40.000 € (bei voraussichtlichen Anschaffungskosten von 100.000 €) sowie für einen Schraubverschließer in Höhe von 4.000 € (bei voraussichtlichen Anschaffungskosten von 10.000 €) und minderte außerbilanziell den Gesamthandsgewinn der Personengesellschaft.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft für 2007 und für 2008 insoweit erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gesondert und einheitlich fest.

5 Im Juli 2010 schaffte der Gesellschafter A den Schraubverschließer für ca. 25.000 € und im April 2011 die Kellerausstattung für ca. 120.000 € aus eigenen Mitteln an. Er aktivierte die Wirtschaftsgüter in seiner Sonderbilanz für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 und rechnete die von der Klägerin im Wirtschaftsjahr 2007/2008 geltend gemachten Investitionsabzugsbeträge in Höhe von 40.000 € und 4.000 € seinem Sonderbetriebsgewinn außerbilanziell hinzu.

6 Mit Bescheiden vom 27. November 2012 änderte das FA --gestützt auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung-- die Feststellungsbescheide für 2007 und 2008. Dabei machte es die im Wirtschaftsjahr 2007/2008 gebildeten Investitionsabzugsbeträge für die Kellerausstattung und den Schraubverschließer rückgängig und erhöhte den festgestellten Gewinn für jedes der beiden Streitjahre um 22.000 €. Werde ein Investitionsabzugsbetrag im Gesamthandsvermögen gebildet, sei eine Anschaffung im Sonderbetriebsvermögen nicht nach § 7g EStG begünstigt.

7 Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1081 veröffentlichten Gründen statt.

8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

9 Es beantragt,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 11. März 2016 9 K 2928/13 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Die Revision des FA ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Denn das FG hat zutreffend darauf erkannt, dass die im Wirtschaftsjahr 2007/2008 gebildeten Investitionsabzugsbeträge nicht nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen sind.

12 1. Nach § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd als Investitionsabzugsbetrag abziehen. Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts ist der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzuzurechnen (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG). Bei Personengesellschaften sind § 7g Abs. 1 bis Abs. 6 EStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft tritt (§ 7g Abs. 7 EStG).

13 a) Danach hat die Klägerin die streitbefangenen Investitionsabzugsbeträge im Wirtschaftsjahr 2007/2008 zu Recht in Anspruch genommen. Denn bei Personengesellschaften können nach allgemeiner Meinung Ansparabschreibungen sowohl im Gesamthandsvermögen als auch im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters vorgenommen werden (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20. März 2017, BStBl I 2017, 423, Rz 4, zur gegenwärtigen Gesetzesfassung; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. August 2012 IV R 41/11, BFHE 238, 135, und vom 29. März 2011 VIII R 28/08, BFHE 233, 434, BStBl II 2014, 299; Bugge, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7g Rz G 5; Schmidt/Kulosa, EStG, 36. Aufl., § 7g Rz 13; Blümich/ Brandis, § 7g EStG Rz 23; Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 7g EStG Rz 38, 100; Kratzsch in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 7g Rz 20; Bartone in Korn, § 7g EStG Rz 138; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 7g Rz 22; Meyer/Ball, Finanz-Rundschau --FR-- 2009, 641, 643; anderer Ansicht Paus, Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, 17, 24).

14 Auch hat die Klägerin ihren Gesamthandsgewinn zutreffend außerbilanziell gemindert (vgl. z.B. Bugge, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 7g Rz B 67; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7g Rz 26; Blümich/Brandis, § 7g EStG Rz 35; HHR/Meyer, § 7g EStG Rz 39; Meyer/Ball, FR 2009, 641), die begünstigten Wirtschaftsgüter mit "Kellerausstattung" und "Schraubverschließer" ihrer Funktion nach bezeichnet und zudem deren voraussichtliche Anschaffungskosten gegenüber dem FA beziffert. Dies steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht im Streit. Der erkennende Senat sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab.

15 b) Allerdings ist ein zunächst rechtmäßig gebildeter Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG rückgängig zu machen, soweit er nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG gewinnerhöhend hinzugerechnet wurde.

16 aa) Hiernach ist im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung darf den nach Absatz 1 abgezogenen Betrag nicht übersteigen.

17 bb) Im Streitfall wurde im Wirtschaftsjahr der Anschaffung der Kellerausstattung und des Schraubverschließers jeweils ein Betrag in Höhe des in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags dem Sonderbilanzgewinn des Mitgesellschafters A hinzugerechnet. Diese Hinzurechnung erfolgte zu Recht. Denn sie bezog sich auf die "begünstigten Wirtschaftsgüter" i.S. des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG, für die die Klägerin in ihren Feststellungserklärungen die streitbefangenen Investitionsabzugsbeträge angesetzt hatte.

18 c) Dem steht nicht entgegen, dass die im Wirtschaftsjahr 2007/2008 von der Klägerin gebildeten Investitionsabzugsbeträge vom Gesamthandsgewinn abgezogen, die begünstigten Wirtschaftsgüter aber im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters A angeschafft wurden.

19 aa) Nach § 7g Abs. 7 EStG sind bei Personengesellschaften die Absätze 1 bis 6 der Vorschrift mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des "Steuerpflichtigen" die "Gesellschaft" tritt. Zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehört aber in steuerlicher Hinsicht nicht nur das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616; BFH-Urteile vom 12. Februar 2014 IV R 22/10, BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621, und vom 12. Oktober 2016 I R 93/12, BFH/NV 2017, 586). Folglich ist es im Bereich des Investitionsabzugs für die Prüfung, ob eine vorgenommene Investition derjenigen entspricht, für die der Abzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, ohne Bedeutung, ob im Bereich des Gesamthands- oder des Sonderbetriebsvermögens investiert wurde (Bugge, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7g Rz G 10; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7g Rz 26; Blümich/Brandis, § 7g a.F. EStG Rz 95; HHR/Meyer, § 7g EStG Rz 38, 65 f., 100; Kratzsch in Frotscher, a.a.O., § 7g Rz 96; Bartone in Korn, § 7g EStG Rz 138; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 7g Rz 22; Meyer/Ball, FR 2009, 641, 643, sowie FG Münster, Urteil vom 28. Juni 2017 6 K 3183/14 F, EFG 2017, 1594; anderer Ansicht Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz vom 25. September 2017, juris, Tz 8.3).

20 § 7g Abs. 1 EStG verlangt nur, dass die Personengesellschaft ein abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens künftig anschafft oder herstellt. An keiner Stelle des § 7g EStG wird sie jedoch dazu verpflichtet, bereits bei Antragstellung festzulegen, ob die Investition von der Gesamthand oder einem Gesellschafter finanziert werden wird. Dem Wortlaut des § 7g Abs. 1 i.V.m. Abs. 7 EStG ist daher auch dann genügt, wenn das Wirtschaftsgut entgegen dem ursprünglichen Antrag der Personengesellschaft nicht im Gesamthandsvermögen angeschafft, sondern von einem Gesellschafter in dessen Sonderbetriebsvermögen erworben wird. Das Anlagevermögen der Gesellschaft umfasst in steuerlicher Hinsicht auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter (Mitunternehmer). Dementsprechend erstreckt sich die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft auch auf die (positiven und negativen) Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sowie die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616; BFH-Urteile in BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621, Rz 22; vom 12. Oktober 2016 I R 92/12, BFHE 256, 32, Rz 11 f.). Deshalb ist § 7g Abs. 2 EStG bei einer Personengesellschaft unabhängig davon anzuwenden, in welchem Vermögensbereich die Investition vorgenommen wird.

21 bb) Für diese Sicht spricht neben dem Wortlaut der Vorschrift, dass § 7g EStG --anders als etwa § 6b EStG-- eine betriebs- und keine personenbezogene Förderung enthält (z.B. BFH-Urteile vom 13. Juli 2016 VIII R 56/13, BFHE 254, 398, BStBl II 2016, 936, m.w.N.; vom 19. März 2014 X R 46/11, BFHE 245, 36, BStBl II 2017, 291, Rz 19, m.w.N.; BTDrucks 12/4487, 33). Dies hat der BFH sowohl für die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen (BFH-Urteil in BFHE 245, 36, BStBl II 2017, 291) als auch für die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 EStG (BFH-Urteile in BFHE 238, 135, Rz 49; vom 3. August 2017 IV R 12/14, BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20, Rz 13) entschieden. Auch insoweit ist bei Personengesellschaften neben dem Gesamthandsvermögen das Sonderbetriebsvermögen zu erfassen. Dann ist es aber auch gerechtfertigt, insgesamt auf den einkommensteuerrechtlichen Betrieb der Personengesellschaften abzustellen.

22 cc) Der Sinn und Zweck der Vorschrift steht dieser Auslegung nicht entgegen. Dieser besteht in der Verbesserung der Liquidität und der Eigenkapitalausstattung kleinerer und mittlerer Betriebe. Deren Investitions- und

Innovationskraft soll dadurch gestärkt werden, dass Abschreibungspotenzial in ein Wirtschaftsjahr vor Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts verlagert wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 14. April 2015 GrS 2/12, BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007; vgl. BTDrucks 10/336, 13, 25 f.; BTDrucks 11/257, 8 f.; BTDrucks 11/285, 45; BTDrucks 12/4158, 33; BTDrucks 12/4487, 33; BTDrucks 16/4841, 51 f., sowie BTDrucks 18/4902, 42). Dieses Ziel wird auch erreicht, wenn ein Gesellschafter die Investition allein finanziert und das Wirtschaftsgut daher zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehört. Denn das durch den Investitionsabzugsbetrag begünstigte Wirtschaftsgut wird tatsächlich angeschafft und dient dem (einheitlichen) Betrieb der Gesellschaft.

23 Zwar kommt der Liquiditätsvorteil bei Abzug des Investitionsabzugsbetrags vom Gesamthandsgewinn --wie im Streitfall-- zunächst allen Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligungsquote und damit auch denen zugute, die keine Anschaffungskosten getragen haben. Zumindest anteilig wird aber auch der Gesellschafter, der später in seinem Sonderbetriebsvermögen tatsächlich investiert, begünstigt. Die Gegenauffassung des FA würde diesem Gesellschafter hingegen den Liquiditätsvorteil trotz durchgeführter Investition vollständig versagen.

24 dd) Auch rechtfertigt die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Sonderbetriebsvermögen statt zum Gesamthandsvermögen (und umgekehrt) allein nicht den Schluss, dass es sich bei dem tatsächlich angeschafften Wirtschaftsgut nicht um das im Antrag benannte "begünstigte Wirtschaftsgut" i.S. des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG handelt. Denn die Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen beeinflusst die Funktion des Wirtschaftsguts innerhalb des Betriebs nicht. Dementsprechend wird der betriebliche Funktionszusammenhang nicht gelöst, wenn das Wirtschaftsgut z.B. vom Gesamthandsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen überführt wird und umgekehrt, sodass dieser Vorgang auch nicht als Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG und daher auch nicht als schädliche Verwendung i.S. des § 7g Abs. 4 EStG angesehen werden kann (BFH-Urteil vom 19. September 2012 IV R 11/12, BFHE 239, 76, Rz 14, m.w.N.).

25 ee) Schließlich überzeugt auch der Hinweis des FA auf § 6b EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) und das BFH-Urteil vom 9. Februar 2006 IV R 23/04 (BFHE 212, 259, BStBl II 2006, 538) nicht. Denn der BFH hat in dem vorgenannten Urteil über die Frage entschieden, ob stille Reserven, die infolge der Veräußerung eines zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gehörenden Wirtschaftsguts aufgedeckt wurden, auf Reinvestitionen im Gesamthandsvermögen einer Schwestergesellschaft übertragen werden können. Eine solche Fragestellung steht jedoch vorliegend nicht in Streit.

26 d) Die von der Klägerin in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträge sind auch nicht deshalb rückgängig zu machen, weil sie dem Sonderbetriebsvermögen des investierenden Gesellschafters gewinnerhöhend hinzugerechnet wurden.

27 Der Investitionsabzugsbetrag ist insoweit nicht korrespondierend zu seiner Inanspruchnahme hinzuzurechnen (§ 7g Abs. 2 EStG). Er ist vielmehr in dem Vermögensbereich der Gesellschaft anzusetzen, in den investiert wurde (Reddig, EFG 2016, 1082; anderer Ansicht Kratzsch in Frotscher, a.a.O., § 7g Rz 60b; HHR/Meyer, § 7g EStG Rz 65 f.; Bugge, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7g Rz G 10; FG Münster, Urteil in EFG 2017, 1594). Denn nur dort können die Herabsetzung der Anschaffungskosten (§ 7g Abs. 2 Satz 2 EStG) sowie die Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG vorgenommen werden (Reddig, EFG 2016, 1082), sodass Hinzurechnung und Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten "gleich" laufen.

28 Hierfür spricht der Wortlaut von § 7g Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG. Nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hat der Steuerpflichtige im Wirtschaftsjahr der Anschaffung des begünstigen Wirtschaftsguts zwingend eine gewinnerhöhende Hinzurechnung des für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags in Höhe von 40 % der Anschaffungskosten vorzunehmen. Zwar steht es ihm nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG frei, die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts gewinnmindernd zu reduzieren. Gleichwohl ist die nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG vorzunehmende Hinzurechnung zwingende Folge der Investition und nicht lediglich als actus contrarius zur Bildung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG anzusehen (anderer Ansicht FG Münster, Urteil in EFG 2017, 1594). § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG verweist wegen der Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG und lässt diese nur insoweit zu, als die Hinzurechnung erfolgt ist. Der Gesetzgeber ging daher offenbar davon aus, dass die außerbilanzielle Hinzurechnung und die Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten miteinander verknüpft sind. Das spricht dafür, sie auch im nämlichen Vermögensbereich wirksam werden zu lassen.

29 e) Aus denselben Erwägungen ist eine quotale --nach dem Umfang der Beteiligung des investierenden Gesellschafters bemessene-- Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 3 EStG nicht möglich (anderer Ansicht Meyer/Ball, FR 2009, 641, 643; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 7g Rz 22). Zudem

kommt auch eine Investition im Sonderbetriebsvermögen dem Betrieb der Gesellschaft in vollem Umfang und nicht nur teilweise in Höhe der Beteiligungsquote des investierenden Gesellschafters zugute. Deshalb ist in Fällen wie dem vorliegenden der Liquiditätsvorteil der Gesellschaft ungeschmälert zu belassen.

30 2. Nach alledem hat das FG zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin im Wirtschaftsjahr 2007/2008 gebildeten Investitionsabzugsbeträge nicht nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG gewinnerhöhend rückgängig zu machen sind.

31 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de