

# Urteil vom 06. August 2019, VIII R 26/17

## Sonderabschreibungen nach § 7g EStG a.F. für nach dem 31.12.2007 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

ECLI:DE:BFH:2019:U.060819.VIIIR26.17.0

BFH VIII. Senat

EStG § 7g Abs 1, EStG § 7g Abs 5, EStG § 52 Abs 23, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011

vorgehend FG Düsseldorf, 29. Mai 2017, Az: 10 K 2368/15 F

## Leitsätze

1. Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 EStG in der vor dem Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 geltenden Fassung (EStG a.F.) sind für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2007 angeschafft oder hergestellt wurden, nicht mehr zulässig .

2. Eine verfassungskonforme Auslegung von § 52 Abs. 23 EStG dergestalt, dass sich Sonderabschreibungen für nach dem 31.12.2007 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter, für die eine Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. gebildet worden war, noch nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. richten, ist nicht geboten, um eine verfassungswidrige Verletzung schützenswerten Vertrauens zu verhindern .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 30.05.2017 - 10 K 2368/15 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) in den Streitjahren (2008 bis 2011) Sonderabschreibungen nach § 7g des Einkommensteuergesetzes (EStG) vornehmen durfte.
- 2 Die Klägerin ist eine ärztliche Gemeinschaftspraxis mit dem Schwerpunkt Radiologie und Nuklearmedizin. Sie ermittelt ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.
- 3 Im Jahr 2006 bildete sie für die künftige Anschaffung medizinischer Geräte und Ausstattungsgegenstände eine Ansparrücklage in Höhe von 154.000 € nach § 7g Abs. 3 EStG in der bis zum Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, S. 1912) --UntStRefG 2008-- geltenden Fassung (EStG a.F.). Die Rücklage wurde im Jahr 2007 nach Anschaffung entsprechender Wirtschaftsgüter teilweise aufgelöst und belief sich zum 31.12.2007 noch auf 133.403 €.
- 4 Im Jahr 2008 erwarb die Klägerin weitere medizinische Geräte sowie Büroausstattung in Höhe von insgesamt 1,2 Mio. €. Den Restbetrag der im Jahr 2006 gebildeten Rücklage löste sie steuerunschädlich auf. Für die erworbenen Wirtschaftsgüter nahm sie Sonderabschreibungen gemäß § 7g Abs. 5 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG n.F.) in Höhe von jeweils 15 € (2008), 85.117 € (2009), 84.640 € (2010) und 83.585 € (2011) in Anspruch.

- 5 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung erkannte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Sonderabschreibungen nicht an und erließ für die Streitjahre entsprechend geänderte Feststellungsbescheide.
- 6 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat in seinem in den Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1159 veröffentlichten Urteil vom 30.05.2017 - 10 K 2368/15 F die Auffassung, dass die Klägerin die geltend gemachten Sonderabschreibungen weder nach § 7g Abs. 5 EStG n.F. noch nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. in Anspruch nehmen könne.
- 7 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des FG-Urteils die Feststellungsbescheide für 2008 und 2009 vom 16.03.2017 und die Feststellungsbescheide für 2010 und 2011 vom 10.04.2017 dahin abzuändern, dass die festgestellten Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 15 € (2008), 85.117 € (2009), 84.640 € (2010) und 83.585 € (2011) niedriger festgestellt werden.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Voraussetzungen für die von der Klägerin geltend gemachten Sonderabschreibungen nicht vorliegen.
- 11 1. Die Klägerin konnte im Streitfall keine Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG n.F. in Anspruch nehmen.
- 12 a) § 7g EStG n.F. wurde mit dem UntStRefG 2008 eingeführt und findet gemäß § 52 Abs. 23 Sätze 1 und 2 EStG n.F. erstmals auf nach dem 17.08.2007 endende Wirtschaftsjahre und auf Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2007 angeschafft oder hergestellt worden sind, Anwendung. Die Vorschrift gilt deshalb auch im Streitfall, da die Klägerin Sonderabschreibungen beginnend ab dem Jahr 2008 für die nach dem 31.12.2007 angeschafften Wirtschaftsgüter begehrt.
- 13 b) Der Betrieb der Klägerin erfüllte in den Streitjahren nicht die für eine Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG n.F. erforderlichen Größenmerkmale.
- 14 aa) Nach § 7g Abs. 5 EStG n.F. können bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unter den Voraussetzungen des Absatzes 6 im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden vier Jahren Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach Absatz 5 ist nach § 7g Abs. 6 Nr. 1 EStG n.F. davon abhängig, dass der Betrieb zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG n.F. nicht überschreitet. Bei Betrieben, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen und ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, darf höchstens ein Gewinn von 100.000 € ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags erzielt worden sein (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c EStG n.F.).
- 15 bb) Danach hat das FG zu Recht entschieden, dass die Klägerin in den Streitjahren keine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG n.F. in Anspruch nehmen konnte, denn nach den getroffenen Feststellungen hatte die Klägerin im Jahr 2007 als dem Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung voranging, einen Gewinn von mehr als 100.000 € erzielt. Etwas anderes ergibt sich, wie das FG ebenfalls zutreffend erkannt hat, nicht daraus, dass die Regelung zu den Größenmerkmalen in § 7g Abs. 6 Nr. 1 EStG n.F. auf das "Wirtschaftsjahr" als Gewinnermittlungszeitraum Bezug nimmt, das sich nach § 4a EStG ausschließlich auf Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende bezieht. Der Gesetzgeber hat in § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a und c EStG n.F. auch die der selbständigen Arbeit dienenden Betriebe in die Regelung zu den Größenmerkmalen einbezogen und damit --abweichend von § 4a EStG-- den Gewinnermittlungszeitraum auch für Steuerpflichtige mit selbständigen Einkünften als "Wirtschaftsjahr" bezeichnet (Bundesfinanzhof --BFH--, Beschluss vom 13.10.2009 - VIII B 62/09, BFHE 226, 353, BStBl II 2010, 180).

- 16** 2. Die von der Klägerin begehrten Sonderabschreibungen können, wie das FG zu Recht erkannt hat, auch nicht auf § 7g Abs. 1 EStG a.F. gestützt werden. Die Vorschrift findet im Streitfall keine Anwendung.
- 17** a) Gemäß § 52 Abs. 23 Satz 3 EStG n.F. setzt die weitere Anwendbarkeit von § 7g EStG a.F. voraus, dass sowohl die Ansparrücklage in vor dem 18.08.2007 endenden Wirtschaftsjahren gebildet als auch die Wirtschaftsgüter vor dem 01.01.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind. Das FG hat daher zu Recht entschieden, dass Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. nicht mehr zulässig sind, wenn zwar --wie im Streitfall-- die Ansparrücklage vor dem genannten Zeitpunkt gebildet wurde, die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter aber erst nach dem 31.12.2007 erfolgte.
- 18** b) Dem FG ist auch darin zu folgen, dass die Anwendungsregelungen in § 52 Abs. 23 EStG n.F. entgegen der Auffassung der Klägerin nicht dahin verfassungskonform ausgelegt werden können, dass Sonderabschreibungen nach § 7g EStG a.F. für nach dem 31.12.2007 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter zulässig bleiben, wenn für diese nach altem Recht eine Ansparrücklage gebildet wurde, um eine Sonderabschreibung nach § 7g EStG a.F. in Anspruch nehmen zu können.
- 19** aa) Eine dahingehende Auslegung verstieße gegen den eindeutigen Wortlaut des § 52 Abs. 23 Sätze 2 und 3 EStG n.F. und stünde auch in Widerspruch zu dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers, der den bis zum Inkrafttreten des UntStRefG 2008 geltenden § 7g EStG a.F. letztmalig für vor dem 01.01.2008 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter zur Anwendung bringen wollte (vgl. BRDrucks 220/07, S. 118). Eine verfassungskonforme Auslegung im von der Klägerin vorgeschlagenen Sinne scheidet damit aus. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) findet die Möglichkeit, eine Norm verfassungskonform auszulegen, ihre Grenzen dort, wo sie dem Wortlaut der Norm und dem gesetzgeberischen Willen zuwiderlaufen würde. Im Wege der verfassungskonformen Auslegung darf einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz nicht ein entgegengesetzter Sinn verliehen, der normative Gehalt der auszulegenden Vorschrift nicht grundlegend neu bestimmt und das gesetzgeberische Ziel nicht in einem wesentlichen Punkt verfehlt werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 27.03.2012 - 2 BvR 2258/09, BVerfGE 130, 372, Rz 73, m.w.N.).
- 20** bb) Entgegen der Auffassung der Klägerin führt die wortlautgetreue Anwendung der Anwendungsregelungen in § 52 Abs. 23 EStG n.F. auch nicht zu einer verfassungswidrigen Verletzung schutzwürdigen Vertrauens. Ein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot liegt, wie das FG zutreffend entschieden hat, nicht vor.
- 21** aaa) Nach der Rechtsprechung des BVerfG bedarf es vor dem Rechtsstaatsprinzip einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Der Bürger wird in seinem Vertrauen auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als einer Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen enttäuscht, wenn der Gesetzgeber an bereits abgeschlossene Tatbestände im Nachhinein ungünstigere Folgen knüpft als diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte. Belastende Steuergesetze, zu denen auch solche Gesetze gehören, die eine Vergünstigung einschränken oder aufheben, dürfen ihre Wirksamkeit daher grundsätzlich nicht auf bereits abgeschlossene Tatbestände erstrecken (BVerfG-Urteil vom 19.12.1961 - 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261) oder schutzwürdiges Vertrauen ohne hinreichende Rechtfertigung anderweitig enttäuschen (BVerfG-Beschluss vom 14.05.1986 - 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200). Es ist in jedem Einzelfall zu ermitteln, inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen in die bestehende günstige Rechtslage schützenswert ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen (BVerfG-Beschluss vom 05.02.2002 - 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17).
- 22** Wenn belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung"), liegt eine unechte Rückwirkung vor, die nicht grundsätzlich unzulässig ist. Die unechte Rückwirkung ist mit den grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes jedoch nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302).
- 23** bbb) Diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen tragen die Übergangsvorschriften in § 52 Abs. 23 EStG n.F. hinreichend Rechnung.
- 24** Der Senat lässt offen, ob die Anwendungsregelung in § 52 Abs. 23 EStG n.F. deshalb zu einer unechten Rückwirkung führt, weil die Ansparrücklage, die nach altem Recht tatbestandliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. war (vgl. § 7g Abs. 2 Nr. 3 EStG a.F.), von der Klägerin bereits im

Jahr 2006 gebildet wurde. Hiergegen spricht, dass im Streitfall ausschließlich die Zulässigkeit von Sonderabschreibungen für nach dem 31.12.2007 angeschaffte Wirtschaftsgüter in Rede steht.

- 25** Jedenfalls wäre eine unechte Rückwirkung, wie das FG zutreffend entschieden hat, verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Denn die Neuregelung ist zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich und wahrt auch die Grenze der Zumutbarkeit, weil die die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe das Interesse der Klägerin an einem Fortbestand der für sie günstigen früheren Rechtslage überwiegen.
- 26** (1) Die Übergangsvorschriften in § 52 Abs. 23 EStG n.F. sind zur Erreichung der mit der Neufassung des § 7g EStG verfolgten gesetzgeberischen Ziele geeignet und erforderlich.
- 27** Der Gesetzgeber verfolgte mit der Neufassung des § 7g EStG durch das UntStRefG 2008 das Ziel, die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe zu verbessern, deren Liquidität und Eigenkapitalbildung zu unterstützen und ihre Investitions- und Innovationskraft zu stärken. Eine allgemeine Liquiditätsverbesserung war dagegen nicht Ziel der Neuregelung (BTDrucks 16/4841, S. 51). Die Beschränkung der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen auf Betriebe, die bestimmte Größenmerkmale nicht überschreiten, war zur Erreichung dieses Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich, denn der Gesetzgeber durfte davon ausgehen, dass der Förderbedarf in besonderem Maße bei kleineren und mittleren Betrieben besteht, nicht dagegen bei Betrieben, die diese Größenmerkmale überschreiten.
- 28** (2) Die Übergangsregelung des § 52 Abs. 23 EStG n.F. wahrt auch die Grenze der Zumutbarkeit, weil das Interesse der Klägerin an einer Fortgeltung der für sie günstigen vormaligen Regelung in § 7g Abs. 1 EStG a.F. die für die Rechtsänderung sprechenden Gründe nicht überwiegt.
- 29** Es ist schon fraglich, ob der Neufassung des § 7g EStG überhaupt ein schutzwürdiges Vertrauen der Klägerin entgegensteht. Denn spätestens nach der Verkündung des UntStRefG 2008 am 18.08.2007 war für sie erkennbar, dass sie im Falle einer Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts nach dem 31.12.2007 eine Sonderabschreibung nicht mehr nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. würde in Anspruch nehmen können und dass die Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG n.F. von der Einhaltung der Größengrenze des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c EStG n.F. abhängen würde. Im Zeitpunkt der Anschaffung der medizinischen Geräte im Jahr 2008 konnte deshalb von vornherein kein schutzwürdiges Vertrauen in eine Fortgeltung der Altregelung, bei der die Einhaltung der Größengrenze unter den Voraussetzungen des § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a Halbsatz 2 EStG a.F. fingiert wurde, bestehen.
- 30** Nichts anderes ergibt sich, wenn man darauf abstellt, dass die Klägerin die Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. bereits im Jahr 2006 und damit vor Verkündung des UntStRefG 2008 gebildet hatte. Denn zu diesem Zeitpunkt war ihr Vertrauen lediglich insoweit schutzwürdig, als es die Ansparrücklage selbst betraf, für die der Gesetzgeber, soweit sie --wie hier-- in vor dem 18.08.2007 endenden Wirtschaftsjahren gebildet wurde, in § 52 Abs. 23 Satz 3 EStG n.F. die Fortgeltung des § 7g Abs. 3 EStG a.F. ausdrücklich angeordnet hat. Der mit der Ansparrücklage verbundene Liquiditätsvorteil blieb daher auch nach der Neuregelung für die Vergangenheit erhalten. Er konnte von der Klägerin nur nicht mit Wirkung für die Zukunft fortgeführt werden, weil diese nach der Auflösung der Ansparrücklage nicht die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung erfüllte. Aufgrund der Bildung der Ansparrücklage für die künftige Anschaffung eines Wirtschaftsguts konnte die Klägerin jedoch nicht ohne weiteres darauf vertrauen, dass für dieses Wirtschaftsgut auch in den Folgejahren Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. zulässig sein würden. Ihr Vertrauen war darauf gerichtet, dass die Regelung ihrem Inhalt nach auch künftig Geltung beanspruchen werde. Die bloße allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde künftig unverändert fortbestehen, genießt jedoch von Verfassungs wegen, soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, keinen besonderen Schutz, weil der Steuerpflichtige im Hinblick auf das stets in Rechnung zu stellende Änderungsinteresse des Gesetzgebers nicht auf den zeitlich unbegrenzten Fortbestand der einmal geltenden Rechtslage vertrauen kann (BVerfG-Beschluss vom 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1, Rz 57, m.w.N.).
- 31** Anhaltspunkte für ein besonders schutzwürdiges Vertrauen der Klägerin, das das gesetzgeberische Interesse an einer Neuregelung überwiegen könnte, hat das FG im Streitfall nicht festgestellt. Den Interessen der Klägerin wird, wie das FG zu Recht ausgeführt hat, bereits dadurch Rechnung getragen, dass der mit der Ansparrücklage verfolgte Zweck des Liquiditätsvorteils von der Neuregelung des § 7g EStG unberührt bleibt und eine vollständige Abschreibung der angeschafften Wirtschaftsgüter innerhalb eines überschaubaren Zeitraums durch die lineare Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 EStG auch ohne Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen möglich ist.

**32** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)