Beschluss vom 07. Dezember 2023, IV R 11/21

Kein Investitionsabzugsbetrag zugunsten des Erwerbers eines Anteils an einer Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2023:B.071223.IVR11.21.0

BFH IV. Senat

EStG § 7g Abs 1, EStG § 7g Abs 7, FGO § 60 Abs 3, FGO § 48, FGO § 126a, AO § 179 Abs 1, AO § 179 Abs 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 11, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2016

vorgehend FG Münster, 26. März 2021, Az: 4 K 1018/19 E,F

Leitsätze

NV: Für den beabsichtigten Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft, in deren Gesamthandsvermögen sich Photovoltaikanlagen befinden, kann kein Investitionsabzugsbetrag gebildet werden.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 26.03.2021 - 4 K 1018/19 E,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Berücksichtigung eines Investitionsabzugsbetrags (IAB) zugunsten des Erwerbers eines Anteils an einer GbR, in deren Gesamthandsvermögen sich Photovoltaikanlagen befinden.

2 Die Klägerin zu 1. und Revisionsklägerin (Klägerin zu 1.), eine GbR, betreibt zwei Photovoltaikanlagen auf angemieteten Dachflächen. Die betreffenden Gebäude verfügen jeweils über eine Dacheindeckung aus Trapezblech, auf die die Anlagen mittels einer Unterkonstruktion montiert wurden. An der Klägerin zu 1. waren im Jahr 2016 (Streitjahr) die Klägerin zu 3. und Revisionsklägerin (Klägerin zu 3.) sowie M zu gleichen Teilen beteiligt. Die Klägerin zu 3. wurde im Streitjahr zusammen mit ihrem Ehemann, dem Kläger zu 2. und Revisionskläger (Kläger zu 2.), zur Einkommensteuer veranlagt.

3 In einer Gesellschafterversammlung im November des Streitjahrs wurde erörtert, dass die Klägerin zu 3. beabsichtige, ihre Anteile an der Klägerin zu 1. auf den Kläger zu 2. zu übertragen. Es wurde beschlossen, dass bis zur nächsten Gesellschafterversammlung im Jahr 2017 ein Kaufvertrag und eine Wirtschaftlichkeitsberechnung zur Ermittlung eines angemessenen Kaufpreises erstellt werden sollten. Mit Vertrag vom 21.10.2017 veräußerte die Klägerin zu 3. auf der Grundlage der Wirtschaftlichkeitsberechnung mit Wirkung zum 01.01.2018 ihre Anteile an der Klägerin zu 1. an den Kläger zu 2.

4 In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr machte die Klägerin zu 1. für den Kläger zu 2. wegen des geplanten Erwerbs der Anteile einen IAB in Höhe von 48.000 € geltend. Daneben beantragten der Kläger zu 2. und die Klägerin zu 3. hilfsweise die Berücksichtigung des IAB im Rahmen ihrer Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr. Zur Begründung verwiesen sie darauf, dass der IAB für die in dem Betriebsvermögen der Klägerin zu 1. befindlichen Photovoltaikanlagen gebildet werde.

5 Am 04.05.2018 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für das Streitjahr für die

Klägerin zu 1., in dem der IAB keine Berücksichtigung fand. In einem negativen Feststellungsbescheid vom selben Tag stellte das FA zudem fest, dass der Kläger zu 2. im Streitjahr kein Mitunternehmer der Klägerin zu 1. gewesen sei und keine Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) aus der Klägerin zu 1. erzielt habe. Auch im Einkommensteuerbescheid des Klägers zu 2. und der Klägerin zu 3. vom 24.05.2018 berücksichtigte das FA den IAB nicht.

6 Die gegen diese Bescheide eingelegten Einsprüche blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidungen vom 07.03.2019), ebenso die nachfolgende Klage, die das Finanzgericht (FG) Münster mit Urteil vom 26.03.2021 - 4 K 1018/19 E,F abwies. Die Berücksichtigung des IAB im Gewinnfeststellungsbescheid des Streitjahrs scheide aus, weil es an der gemäß § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) für die gesonderte und einheitliche Feststellung erforderlichen gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung fehle, da der Kläger zu 2. noch nicht an der Gesellschaft beteiligt gewesen sei. Die hilfsweise beantragte Änderung des streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheids komme ebenfalls nicht in Betracht, da die Voraussetzungen für den Abzug eines IAB nicht vorgelegen hätten, und zwar weder bezogen auf den Erwerb des Anteils an der Klägerin zu 1. noch bezogen auf die bereits im Betrieb der Klägerin zu 1. befindlichen Photovoltaikanlagen.

7 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, die sie mit der Verletzung von Bundesrecht begründen. Sie meinen insbesondere, das bei Personengesellschaften anerkannte Transparenzprinzip gebiete es, dem künftigen Gesellschafter einer GbR die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines IAB auch dann zu eröffnen, wenn sich die Photovoltaikanlage bereits vor dessen Beitritt im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft befunden habe.

8 Die Klägerin zu 1. und der Kläger zu 2. beantragen sinngemäß,
das angefochtene FG-Urteil, soweit es die Gewinnfeststellung 2016 betrifft, die Einspruchsentscheidung vom 07.03.2019 betreffend die Gewinnfeststellung 2016 sowie den negativen Feststellungsbescheid für 2016 vom 04.05.2018 aufzuheben und den Gewinnfeststellungsbescheid für 2016 vom 04.05.2018 dahingehend zu ändern, dass für den Kläger zu 2. ein IAB in Höhe von 48.000 € berücksichtigt wird.

9 Der Kläger zu 2. und die Klägerin zu 3. beantragen hilfsweise sinngemäß,
das angefochtene FG-Urteil aufzuheben, soweit es die Einkommensteuerfestsetzung 2016 betrifft, sowie den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 24.05.2018 dahingehend zu ändern, dass --unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 07.03.2019-- beim Kläger zu 2. ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 48.000 € berücksichtigt wird.

10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 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. Von dieser Möglichkeit haben die Kläger mit Schreiben vom 29.11.2023 Gebrauch gemacht.

12 Das FG hat zutreffend erkannt, dass die streitgegenständlichen Bescheide rechtmäßig sind und die Klage somit insgesamt abzuweisen war. Der negative Feststellungsbescheid vom 04.05.2018 ist rechtmäßig, weil der Kläger zu 2. im Streitjahr (noch) nicht Mitunternehmer der Klägerin zu 1. war (hierzu unter 1.). Hieraus folgt zugleich, dass auch die Nichterfassung des streitigen IAB zugunsten des Klägers zu 2. im Gewinnfeststellungsbescheid vom 04.05.2018 zutreffend ist (hierzu unter 2.). Ohne Rechtsfehler ist das FG schließlich zu dem Ergebnis gelangt, dass der IAB --mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 EStG-- im Einkommensteuerbescheid vom 24.05.2018 ebenfalls nicht zu berücksichtigen war (hierzu unter 3.).

13 1. Das FG hat den negativen Feststellungsbescheid vom 04.05.2018 zutreffend als rechtmäßig erachtet und die hiergegen gerichtete, zulässige Klage der Klägerin zu 1. und des Klägers zu 2. als unbegründet abgewiesen.

14 a) Die Klage ist zulässig, insbesondere waren die Klägerin zu 1. als Prozessstandschafterin (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO) und der Kläger zu 2. gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO klagebefugt (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom

26.06.2008 - IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984, unter III.1.a).

15 b) Das FG hat in diesem Zusammenhang zutreffend davon abgesehen, den Mitgesellschafter M beziehungsweise die Klägerin zu 3. gemäß § 60 Abs. 3 FGO zum Verfahren beizuladen.

16 aa) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann (notwendige Beiladung).

17 Besteht Streit über die Mitunternehmerstellung eines Dritten, bedarf es nicht der Beiladung derjenigen Gesellschafter der Personengesellschaft, deren Mitunternehmereigenschaft unstreitig ist und deren Gewinnquote, bezogen auf den Gewinn, der nach Abzug der auf den Dritten entfallenden Beträge verbleibt, unverändert bleibt (z.B. BFH-Urteil vom 30.07.1987 - IV R 44/85, BFH/NV 1989, 502, unter 1., m.w.N.). In diesem Fall sind die Mitgesellschafter vom Ausgang des anhängigen Verfahrens nicht betroffen und damit weder klagebefugt noch beizuladen (BFH-Beschluss vom 26.06.2008 - IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984, unter III.1.b).

18 bb) Dementsprechend war M, dessen Mitunternehmereigenschaft unstreitig ist, nicht beizuladen. Es ist nicht ersichtlich, dass seine Gewinnquote durch die Frage der Mitunternehmerstellung des Klägers zu 2. beeinflusst wird. Eine etwaige Aufhebung des negativen Feststellungsbescheids könnte im Streitjahr allenfalls dazu führen, dass im Gewinnfeststellungsbescheid bei der Ermittlung des Gewinns/Verlusts aus dem Ergänzungsbilanzbereich des Klägers zu 2. ein IAB zu berücksichtigen wäre. Hiervon wäre jedoch die Gewinnquote des M nicht berührt.

19 cc) Aus den gleichen Erwägungen war die Klägerin zu 3., die lediglich gegen den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 24.05.2018 Klage erhoben hat, nicht beizuladen. Das Klagebegehren zielt nicht darauf, die Mitunternehmerstellung der Klägerin zu 3. in Frage zu stellen, sondern --dies ergibt die Auslegung der Erklärungen der Kläger-- allein darauf, den Kläger zu 2. neben der Klägerin zu 3. und M als Mitunternehmer zu erfassen und zu seinen Gunsten im Rahmen einer für ihn im Zusammenhang mit der (geplanten) Anschaffung des Mitunternehmeranteils zu bildenden Ergänzungsbilanz einen IAB zu berücksichtigen und damit einen Ergänzungsbilanzverlust festzustellen. Hiervon werden die Rechte der Klägerin zu 3. nicht berührt. Selbst wenn der Ergänzungsbilanzgewinn/-verlust einen Korrekturposten bildet, der auf die Gesamthandsbilanz bezogen ist, bildet diese Korrektur von Wertansätzen in der Gesamthandsbilanz doch allein die individuellen steuerrechtlichen Verhältnisse des betroffenen Mitunternehmers ab (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rz 26).

20 c) Der negative Feststellungsbescheid ist --wovon das FG stillschweigend ausgegangen ist-- wirksam. Die negative Feststellung, das heißt das Nichtvorliegen der Mitunternehmerstellung des Klägers zu 2. im Streitjahr, konnte Gegenstand eines gesonderten Bescheids sein (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 26.06.2008 - IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984, unter III.2.a cc aaa, m.w.N.).

21 d) Der negative Feststellungsbescheid vom 04.05.2018 ist rechtmäßig, denn der Kläger zu 2. war im Streitjahr noch nicht Mitunternehmer der Klägerin zu 1. Er war daher nicht in die Gewinnfeststellung der Klägerin zu 1. einzubeziehen.

22 aa) Gemäß § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden einkommensteuerpflichtige Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Bei einem --wie im Streitfall vorliegenden-- Gewerbebetrieb (vgl. zur Gewerblichkeit des Betriebs einer Photovoltaikanlage z.B. BFH-Urteile vom 16.09.2014 - X R 32/12, Rz 17; vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2013, 118, Rz 35) sind diese Voraussetzungen erfüllt, wenn mehrere Personen den Betrieb als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führen. In die Feststellung der Einkünfte sind dann alle Mitunternehmer einzubeziehen. Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder --in Ausnahmefällen-- eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat, Mitunternehmerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfaltet sowie die Absicht zur Gewinnerzielung hat (z.B. BFH-Urteil vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 32, m.w.N.).

23 bb) Danach war der Kläger zu 2., der erst mit Wirkung zum 01.01.2018 Gesellschafter der Klägerin zu 1. geworden ist, im Streitjahr noch nicht Mitunternehmer der Klägerin zu 1. Er war somit nicht in die Gewinnfeststellung der Klägerin zu 1. einzubeziehen.

24 2. Das FG hat den streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid vom 04.05.2018 ebenfalls zutreffend als

rechtmäßig angesehen und die hiergegen gerichtete Klage der Klägerin zu 1. und des Klägers zu 2. als unbegründet abgewiesen.

25 a) Die gegen den Gewinnfeststellungsbescheid gerichtete Klage zielt darauf, den Kläger zu 2. als Mitunternehmer in die Gewinnfeststellung der Klägerin zu 1. einzubeziehen und für diesen den streitigen IAB in Gestalt eines Ergänzungsbilanzverlusts festzustellen. Bei der Frage, wer an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist und ob für einen Mitunternehmer ein Ergänzungsbilanzverlust festzustellen ist, handelt es sich um zwei selbständig anfechtbare Feststellungen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rz 28 ff.).

26 b) Die so verstandene Klage ist zulässig. Dass es sich bei dem negativen Feststellungsbescheid vom 04.05.2018 hinsichtlich einer im Streitjahr bestehenden Mitunternehmereigenschaft des Klägers zu 2. um einen Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 171 Abs. 10 AO handelt (vgl. BFH-Urteil vom 11.05.1993 - IX R 27/90, BFHE 171, 486, BStBl II 1993, 820, unter 1.a), führt nicht dazu, dass die gegen den Gewinnfeststellungsbescheid als Folgebescheid gerichtete Klage, mit der ausschließlich beziehungsweise vorrangig Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid vorgebracht werden, unzulässig ist. In einem solchen Fall ist im Rahmen der Begründetheit der Klage allerdings nur noch zu prüfen, ob überhaupt und wenn ja, in welchem Umfang eine Bindungswirkung des Grundlagenbescheids für den Folgebescheid eingetreten ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 20, zu § 35b des Gewerbesteuergesetzes).

27 c) Das FG konnte --ohne gegen die Grundordnung des Verfahrens zu verstoßen-- ohne Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO über die Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr entscheiden. Denn eine Aussetzung des Verfahrens kommt nicht in Betracht, wenn das zur Entscheidung berufene Gericht --wie im Streitfall das FG-- in demselben Verfahren auch über das vorgreifliche Rechtsverhältnis entscheidet (z.B. BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 22, m.w.N.).

28 d) Das FG hat in Bezug auf das Verfahren, das den Gewinnfeststellungsbescheid vom 04.05.2018 betrifft, keine Beiladungen übersehen. Es gilt das unter II.1.b Gesagte entsprechend.

29 e) Die Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid vom 04.05.2018 ist --wie das FG zutreffend erkannt hat-- unbegründet.

30 aa) Soweit die Klägerin zu 1. und der Kläger zu 2. begehren, den Kläger zu 2. als Mitunternehmer der Klägerin zu 1. in den Gewinnfeststellungsbescheid aufzunehmen, ist die Klage ohne Erfolg. Dies folgt aus den bindenden Feststellungen des negativen Feststellungsbescheids vom 04.05.2018. Dieser stellt --wie dargelegt-- zutreffend und mit bindender Wirkung fest, dass der Kläger zu 2. im Streitjahr nicht Mitunternehmer der Klägerin zu 1. war und er damit auch nicht im Gewinnfeststellungsbescheid des Streitjahrs vom 04.05.2018 als Mitunternehmer aufgenommen werden kann.

31 bb) Damit kommt auch die Berücksichtigung des streitigen IAB zugunsten des Klägers zu 2. gemäß § 7g Abs. 1, Abs. 7 EStG nicht in Betracht. Denn grundsätzlich können Aufwendungen von Personen, die im Feststellungszeitraum (noch) nicht an einer bereits werbend tätigen Gesellschaft beteiligt sind, nicht Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte dieser Gesellschaft sein (BFH-Urteil vom 06.11.2012 - VIII R 49/10, BFHE 239, 338, BStBl II 2013, 309, Rz 47; zu vor dem Feststellungszeitraum ausgeschiedenen Gesellschaftern BFH-Urteile vom 01.10.1992 - IV R 130/90, BFHE 170, 36, BStBl II 1993, 574; vom 14.05.2002 - VIII R 8/01, BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532; zum Ausnahmefall einer vollbeendeten Gesellschaft und nachträglichen Einkünften ihrer Gesellschafter s. BFH-Urteil vom 13.02.1996 - VIII R 18/92, BFHE 180, 79, BStBl II 1996, 291).

32 3. Schließlich hat das FG auch die gegen den Einkommensteuerbescheid des Streitjahrs des Klägers zu 2. und der Klägerin zu 3. gerichtete Klage zutreffend als unbegründet abgewiesen. Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des streitigen IAB zugunsten des Klägers zu 2. liegen nicht vor.

33 a) Nach § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahrs in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden, --bei Vorliegen weiterer gesetzlicher Voraussetzungen-- bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbeträge).

34 b) Zu den abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern im Sinne des § 7g Abs. 1 EStG gehören gebraucht erworbene Wirtschaftsgüter (z.B. Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 7g Rz 6). Als bewegliches Wirtschaftsgut kann auch eine Photovoltaikanlage anzusehen sein. Die Finanzverwaltung nimmt dies für sogenannte Aufdachanlagen mit einer Unterkonstruktion an (z.B. Schreiben der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen vom 13.01.2016 - S 2130-2011/0003-St 146, unter Ziff. 1.2).

35 c) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend erkannt, dass ein IAB zugunsten des Klägers zu 2. auch nicht im Einkommensteuerbescheid des Streitjahrs berücksichtigt werden kann. Denn die Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 EStG liegen nicht vor (so im Ergebnis z.B. auch Reddig in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 7g EStG Rz 22; Brandis/Heuermann/Brandis, § 7g EStG Rz 23; Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 7g Rz 85; BeckOK EStG/Graw, 17. Ed. [01.10.2023], EStG § 7g Rz 37).

36 aa) Bezogen auf den geplanten Erwerb der Anteile an der Klägerin zu 1. fehlt es bereits an der Anschaffung eines Wirtschaftsguts durch den Kläger zu 2. Der Anteil an einer Personengesellschaft ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH kein Wirtschaftsgut, sondern verkörpert nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die quotale Berechtigung des Gesellschafters an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 06.05.2010 - IV R 52/08, BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 261, Rz 13; vom 03.05.2022 - IX R 22/19, BFHE 277, 148, BStBl II 2023, 186, Rz 21, m.w.N.; auch Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 7g Rz 85; Bugge in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 7g Rz G 13; HHR/Reddig, § 7g EStG Rz 22).

37 bb) Bezogen auf den --mit dem Anteilserwerb verbundenen-- anteiligen Erwerb der bereits im Gesamthandsvermögen der Klägerin zu 1. befindlichen Photovoltaikanlagen kann der Kläger zu 2. ebenfalls keinen IAB in Anspruch nehmen.

38 (1) Zwar dürfte es sich --ausgehend von den Feststellungen des FG-- um sogenannte Aufdachanlagen mit einer Unterkonstruktion und damit um gebrauchte bewegliche Wirtschaftsgüter handeln. Diese Wirtschaftsgüter werden jedoch nicht im Betrieb des Steuerpflichtigen --das heißt des Klägers zu 2.--, sondern im Betrieb der Klägerin zu 1. genutzt (vgl. auch Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 7g Rz 85; Bugge in KSM, EStG, § 7g Rz G 13).

39 (2) Dies ist förderschädlich, denn die Anwendung des § 7g Abs. 1 EStG setzt im Fall der geplanten Anschaffung eines begünstigten Wirtschaftsguts voraus, dass dieses im Betrieb des Steuerpflichtigen genutzt wird, der die Anschaffung beabsichtigt und tätigt. Die Förderung nach § 7g EStG ist betriebsbezogen konzipiert.

40 (2.1) Hierfür spricht bereits der Wortlaut des § 7g Abs. 1 EStG, der vorsieht, dass Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung/Herstellung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens einen IAB abziehen können.

41 (2.2) Auch die Gesetzesbegründung bestätigt, dass der Gesetzgeber § 7g EStG betriebsbezogen konzipiert hat (vgl. BTDrucks 12/4487, S. 33 f.; BFH-Urteile vom 13.07.2016 - VIII R 56/13, BFHE 254, 398, BStBl II 2016, 936, Rz 21; vom 19.03.2014 - X R 46/11, BFHE 245, 36, BStBl II 2017, 291, Rz 19; BFH-Beschluss vom 15.11.2017 - VI R 44/16, BFHE 260, 131, BStBl II 2019, 466, Rz 21). Will der Gesetzgeber die Investitions- und Innovationskraft von kleinen und mittleren Betrieben stärken, indem diese eigene Mittel für künftige Investitionen ansparen können, so folgt hieraus auch, dass der IAB nur demjenigen Betrieb zugutekommen soll, für den das betreffende Wirtschaftsgut angeschafft und in dem es später genutzt werden soll.

42 (2.3) Die Gesetzessystematik spricht ebenfalls für ein solches Verständnis. So sieht § 7g Abs. 7 EStG vor, dass bei Personengesellschaften § 7g Abs. 1 bis Abs. 6 EStG mit der Maßgabe anzuwenden sind, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft tritt. Dementsprechend können Personengesellschaften einen IAB gemäß § 7g Abs. 1 EStG sowohl für die künftige Anschaffung/Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft als auch für solche im Sonderbetriebsvermögen ihrer Gesellschafter bilden (vgl. BFH-Beschluss vom 15.11.2017 - VI R 44/16, BFHE 260, 131, BStBl II 2019, 466, Rz 13; BFH-Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715, Rz 49; HHR/Reddig, § 7g EStG Rz 102). Dabei war es nach der im Streitjahr geltenden Fassung des Gesetzes ohne Bedeutung, in welchem dieser Bereiche später tatsächlich investiert wird (BFH-Beschluss vom 15.11.2017 - VI R 44/16, BFHE 260, 131, BStBl II 2019, 466).

43 Da § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG ausdrücklich auf die Förderung des Steuerpflichtigen abstellt und Personengesellschaften selbst nicht einkommensteuerpflichtig, sondern lediglich Subjekt der Einkünfteerzielung, Einkünfteermittlung und Einkünftequalifikation sind, hat der Gesetzgeber mit § 7g Abs. 7 EStG eine Regelung geschaffen, die die Personengesellschaft an die Stelle des Steuerpflichtigen treten lässt (vgl. auch HHR/Reddig, § 7g

EStG Rz 101). Hieraus folgt zugleich, dass die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Vorschrift in diesem Kontext grundsätzlich gesellschaftsbezogen anzuwenden sind.

44 Macht also ein Gesellschafter einer Personengesellschaft geltend, seinerseits seien im Zusammenhang mit seiner Beteiligung an einer Personengesellschaft begünstigte Investitionen im Sinne des § 7g EStG geplant, setzt die Gewährung eines IAB voraus, dass die Personengesellschaft die Voraussetzungen des § 7g EStG erfüllt. Dies bedeutet auch, dass geplant ist, das begünstigte Wirtschaftsgut im Betrieb der Gesellschaft zu nutzen. Verfahrensrechtlich hat in diesen Fällen die Berücksichtigung eines IAB grundsätzlich im Rahmen der Gewinnfeststellung der Gesellschaft zu erfolgen, und zwar auch dann, wenn die Förderung das Sonderbetriebsvermögen einzelner Gesellschafter betrifft.

45 cc) Die hiergegen erhobenen Einwendungen der Kläger greifen nicht durch.

46 Das dargelegte Normverständnis entspricht sowohl dem Gesetzeswortlaut als auch der gesetzgeberischen Intention und der Gesetzessystematik. Eine Überstrapazierung des betriebsbezogenen Konzepts kann der Senat ebenso wenig erkennen wie einen Verstoß gegen das Transparenzprinzip, zumal § 7g Abs. 7 EStG ausdrücklich vorsieht, dass die Gesellschaft an die Stelle des Steuerpflichtigen tritt. Diese Sichtweise widerspricht --anders als die Kläger meinen-- nicht dem Beschluss des VI. Senats des BFH vom 15.11.2017 - VI R 44/16 (BFHE 260, 131, BStBl II 2019, 466). Auch im Übrigen ist weder ein Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung noch eine Frage grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des § 11 Abs. 4 FGO erkennbar. Eine Vorlage an den Großen Senat des BFH --wie von den Klägern angeregt-- ist daher nicht geboten.

47 Demgegenüber widerspräche die von den Klägern vertretene Sichtweise, nach der allein maßgeblich sein soll, ob aus Sicht des Steuerpflichtigen eine Neuanschaffung vorliegt, dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers. Sie eröffnete zudem Missbrauchsmöglichkeiten in Gestalt einer doppelten Begünstigung (vgl. Park in Betriebs-Berater 2021, 1330, 1331). Wäre --wie die Kläger meinen-- auf den einzelnen Gesellschafter abzustellen, könnte bei jedem Gesellschafterwechsel ein IAB zugunsten des neuen Gesellschafters gebildet werden. Dies führte für bereits im Betrieb der Personengesellschaft genutzte, begünstigte Wirtschaftsgüter zu einer vom Gesetz nicht gewollten Mehrfachförderung.

48 Entgegen der Auffassung der Kläger ist die Argumentation des FG auch nicht widersprüchlich, soweit es den Abzug des IAB allein im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Kläger zu 2. und 3. für möglich erachtet. Hieraus folgt insbesondere kein Widerspruch zur betriebsbezogenen Betrachtung des FG. Vielmehr ist die Erwägung, dass eine Berücksichtigung des IAB im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Klägers zu 2. in Betracht kommen könnte, konsequent, denn die Erfassung eines Ergänzungsbilanzverlusts in der Gewinnfeststellung der Gesellschaft zugunsten eines Nicht-Mitunternehmers (wie dem Kläger zu 2.) ist bereits verfahrensrechtlich ausgeschlossen.

49 dd) Anders als die Kläger meinen, liegt auch kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz vor. Dieser gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 21.06.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164). Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (BVerfG-Beschlüsse vom 08.06.2004 - 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412; vom 21.06.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; BFH-Beschluss vom 17.07.2014 - VI R 8/12, BFHE 247, 64).

50 Wie das FG zutreffend erkannt hat, fehlt es bereits an einer relevanten Ungleichbehandlung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer. Der Einzelunternehmer kann einen IAB nur im Zusammenhang mit der Entscheidung in Anspruch nehmen, dass er künftig ein begünstigtes Wirtschaftsgut für seinen Betrieb erwerben will. Gleiches gilt für den Gesellschafter einer Personengesellschaft oder die Personengesellschaft selbst, wenn diese ein begünstigtes Wirtschaftsgut für den Betrieb der Gesellschaft anschaffen wollen. Auch sie können einen IAB in Anspruch nehmen. Danach steht sowohl dem Einzelunternehmer als auch dem Mitunternehmer beziehungsweise der Personengesellschaft ein IAB zu, falls diese beabsichtigen, ein begünstigtes Wirtschaftsgut für den Betrieb anzuschaffen. Mit dieser Situation ist die Investitionsentscheidung des Erwerbers eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft nicht vergleichbar, die sich auf den von der Gesellschaft geführten Betrieb bezieht. Dass der Erwerber --steuerrechtlich betrachtet-- einen Anteil an den im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft befindlichen Wirtschaftsgütern erwirbt, führt zu keinem anderen Ergebnis. Hieraus folgt insbesondere nicht, dass eine Investition in ein Wirtschaftsgut vorliegt, das der Erwerber künftig in seinem Betrieb nutzen will.

51 ee) Schließlich können sich die Kläger auch nicht erfolgreich auf das BFH-Urteil vom 20.11.2014 - IV R 1/11 (BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34) berufen. Zwar hat der Senat in diesem Urteil aus der Gleichstellung des Mitunternehmers

nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG mit dem Einzelunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gefolgert, dass die Besteuerung des Mitunternehmers so weit wie möglich der des Einzelunternehmers angenähert werden muss (Rz 16) und entschieden, dass in der Ergänzungsbilanz erfasste Anschaffungskosten des Anteilserwerbers so fortzuführen sind, dass der Gesellschafter so weit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem Anschaffungskosten für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind, gleichgestellt wird (Rz 18).

52 Das Urteil betrifft jedoch die Frage, ob Absetzungen für Abnutzung gemäß § 7 EStG auf die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs geltende Restnutzungsdauer eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens vorzunehmen sind und welche Abschreibungswahlrechte in Anspruch genommen werden können. Es betrifft hingegen nicht die Frage der Inanspruchnahme eines IAB gemäß § 7g EStG, der --anders als § 7 EStG-- in Abs. 7 eine ausdrückliche gesetzliche Regelung zur Behandlung von Personengesellschaften enthält. Dem BFH-Urteil vom 20.11.2014 - IV R 1/11 (BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34) kann daher keine Aussage zur Gewährung eines IAB im Fall eines beabsichtigten Anteilserwerbs entnommen werden.

53 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de