

Urteil vom 19. Mai 2010, I R 70/09

Ansparabschreibung: Betriebsgrößenmerkmal bei Umwandlung

BFH I. Senat

EStG § 7g Abs 1, EStG § 7g Abs 1, EStG § 7g Abs 2 Nr 1 Buchst a, EStG § 7g Abs 2 Nr 1 Buchst a, EStG § 7g Abs 3 S 1, EStG § 7g Abs 3 S 1, EStG § 7g Abs 3 S 3 Nr 2, EStG § 7g Abs 3 S 3 Nr 2, UmwStG § 4 Abs 2 S 3, UmwStG § 12 Abs 3 S 1, UmwStG § 20 Abs 2, UmwStG § 22 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 06. Juli 2009, Az: 6 K 156/06

Leitsätze

NV: Bei der Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH ist für das Betriebsgrößenmerkmal des § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) auf das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zum Ende des der Gründung der GmbH vorangegangenen Wirtschaftsjahres abzustellen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Anwendung des Betriebsgrößenmerkmals in § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes 1997 und 2002 (EStG 1997/2002) nach einer Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, wurde in 2000 --dem ersten der drei Streitjahre (2000 bis 2002)-- errichtet. Die Stammeinlage in Höhe von 146.687 DM (entsprechend 75.000 €) war im Rahmen einer Sacheinlage (Einbringung des bisherigen Einzelunternehmens des alleinigen Gesellschafters) mit wirtschaftlicher Wirkung zum 1. Januar 2000 zu erbringen. Dazu heißt es in der Einlagevereinbarung: "Der Wert der Sacheinlage entspricht dem Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens gemäß der Bilanz zum 31.12.1999. Nach dieser Bilanz beträgt das Eigenkapital ... DM 746.953,15 (entsprechend EUR 381.911,08). Hiervon wird ein Betrag von EUR 75.000 auf die Stammeinlage angerechnet. Der Betrag von EUR 306.911,08 mit dem der Buchwert der Sacheinlage die übernommene Stammeinlage übersteigt, wird der Gesellschaft als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellt."
- 3 Die Einbringung erfolgte zu Buchwerten gemäß § 20 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995). Das übertragene Betriebsvermögen des Einzelunternehmens mit einem Eigenkapital in Höhe von 446.953 DM und einer sog. Ansparabschreibung i.S. des § 7g Abs. 3 EStG 1997 (Rücklage) in Höhe von 300.000 DM wurde in der Eröffnungsbilanz der Klägerin zum 1. Januar 2000 mit den Positionen "Stammkapital" (146.687 DM), "Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG" (300.000 DM) und "Gesellschafterdarlehen" (300.265 DM) erfasst. Im Bericht des Steuerberaters zur Eröffnungsbilanz ist ausgeführt, dass der das Stammkapital übersteigende Betrag (300.265 DM) der Klägerin als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellt wird.
- 4 Die Klägerin löste im Streitjahr 2000 die in die Eröffnungsbilanz übernommene Rücklage erfolgswirksam auf, bildete aber zum 31. Dezember 2000 eine neue Rücklage in derselben Höhe (Bestand zum 31. Dezember der Streitjahre jeweils 300.000 DM bzw. 154.000 €). Darüber hinaus nahm sie Sonderabschreibungen gemäß § 7g Abs. 1 EStG 1997/2002 in Anspruch (2000: 224.448 DM; 2001: 308.727 DM; 2002: 187.971 €). Das Eigenkapital der Klägerin betrug unter Berücksichtigung dieser Maßgaben 212.837 DM (zum 31. Dezember 2000) bzw. 202.389 DM (zum 31. Dezember 2001).
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte in Änderungsbescheiden zur Körperschaftsteuer und zum Gewerbesteuermessbetrag die einkommensmindernden Sonder- und Ansparabschreibungen unter Hinweis auf § 20 Abs. 2 und § 22 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 nicht an. Die dafür erforderlichen Voraussetzungen gemäß § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStG 1997 seien nicht erfüllt, weil bei steuerrechtlicher Rechtsnachfolge die Größenmerkmale des Rechtsvorgängers (hier: des

Einzelunternehmens) maßgebend seien; dieses Betriebsvermögen (Eigenkapital von 446.953 DM) habe die Höchstgrenze von 400.000 DM überschritten. Des Weiteren überschreite das (um die unberechtigten Ansparabschreibungen erhöhte) Eigenkapital zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 2000 und 31. Dezember 2001 ebenfalls die Grenze des § 7g Abs. 2 EStG 1997/2002, so dass die Anspar- und Sonderabschreibungen für die Jahre 2001 und 2002 zu versagen seien.

- 6 Während des Klageverfahrens hatte die Klägerin beim FA beantragt, die Eröffnungsbilanz und die Bilanzen der Streitjahre zu berichtigen; das Gesellschafterdarlehen sei in Höhe der Differenz zwischen Eigenkapital des Einzelunternehmens und Stammeinlage anzusetzen gewesen, so dass u.a. eine Ansparrücklage in der Eröffnungsbilanz nicht zu bilden und im Streitjahr 2000 nicht einkommenserhöhend aufzulösen gewesen sei. Das FA lehnte dieses Begehren ab. Die Klage gegen die Änderungsbescheide blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Baden-Württemberg, Urteil vom 7. Juli 2009 6 K 156/06, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 1848).
- 7 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als die von der Klägerin in den Streitjahren gebildeten steuerlichen Sonderabschreibungen und Ansparrücklagen nicht anerkannt wurden.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Das angefochtene Urteil wird auf die Revision der Klägerin hin aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar den einkommens- (§ 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) und gewerbeertragswirksamen (§ 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes) Ansatz der Ansparabschreibungen (§ 7g Abs. 3 EStG 1997/2002) wegen des Überschreitens der Betriebsgrößengrenze ohne Rechtsfehler versagt; der Rechtsstreit ist aber nicht entscheidungsreif, weil die Erfolgswirksamkeit der durch die Auflösung der Ansparabschreibung zum 31. Dezember 2000 ausgelösten Einkommenserhöhung entscheidungserheblich ist und für diese Entscheidung erforderliche Feststellungen fehlen.
- 10 Sonderabschreibungen gemäß § 7g Abs. 1 EStG 1997/2002 für die Anschaffung oder Herstellung von neuen beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bzw. eine Rücklagenbildung (sog. Ansparabschreibung) für eine entsprechende künftige Anschaffung oder Herstellung gemäß § 7g Abs. 3 EStG 1997/2002 können insbesondere nur dann in Anspruch genommen werden, wenn das Betriebsvermögen des Gewerbebetriebs zum Schluss des der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes vorangegangenen Wirtschaftsjahrs bzw. des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr der Bildung der Rücklage vorausgeht, nicht mehr als 400.000 DM bzw. 204.517 € beträgt (§ 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStG 1997/2002). Diese im Streitfall unter den Beteiligten allein streitige Tatbestandsvoraussetzung ist nicht erfüllt.
- 11 a) Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut bezieht sich das Größenmerkmal auf den Schluss des Wirtschaftsjahrs, das dem Jahr der Anschaffung/Herstellung bzw. der Bildung der Rücklage vorausgeht. Dieser Wortlaut ist jedoch --wie der erkennende Senat in seinem Urteil vom 21. Juli 1999 I R 57/98 (BFHE 190, 103, BStBl II 2001, 127) zu § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG 1990 entschieden und der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) in seinem Beschluss vom 28. August 2001 VIII B 54/01 (BFH/NV 2002, 24) bzw. der IV. Senat in seinem Urteil vom 25. April 2002 IV R 30/00 (BFHE 199, 170, BStBl II 2004, 182) für § 7g Abs. 3 EStG 1990 bestätigt hat-- einschränkend auszulegen, wenn in dem Wirtschaftsjahr, für das die Sonderabschreibung geltend gemacht bzw. die Rücklage gebildet wird, der Betrieb neu gegründet worden ist. In diesem Fall --in dem es an einem Betriebsvermögen zum Schluss des vorangegangenen Jahres fehlt-- ist die Sonderabschreibung oder die Ansparabschreibung ohne ein Betriebsgrößenkriterium zu gewähren (so auch Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 1. Februar 2001, BStBl I 2001, 170).
- 12 b) Eine solche Betriebsneugründung liegt allerdings dann nicht vor, wenn ein Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf einen Angehörigen übertragen wird. So hat der BFH in seinem Beschluss in BFH/NV 2002, 24 für die mit einer Verpflichtung zur Buchwertfortführung verbundene Situation einer unentgeltlichen Betriebsübertragung unter Hinweis auf eine unveränderte Fortführung des Betriebs in den Händen des Betriebsübernehmers und den Zweck der Förderregelung für das Betriebsgrößenmerkmal auf die Vorjahresbilanz des Betriebsübergebers verwiesen. Denn die Verpflichtung zur Buchwertfortführung --damit die Bindung an die Buchwerte des Rechtsvorgängers-- beruht auf der Vorstellung des Gesetzgebers, dass der Betrieb

durch diesen nicht beendet und durch den Rechtsnachfolger wiedereröffnet, sondern dass er vom Rechtsnachfolger unverändert fortgeführt wird. Dementsprechend tritt der Erwerber im Anwendungsbereich des § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (a.F.; jetzt: § 6 Abs. 3 EStG 2002) auch hinsichtlich aller weiteren betrieblichen Merkmale in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein; das gilt insbesondere auch für alle eine Rücklagenbildung betreffenden Umstände, soweit sie an das Betriebsvermögen des übergegangenen Betriebs anknüpfen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 24). Diese Eingrenzung des Begriffs der Betriebsneugründung ist im Streitfall ebenfalls maßgebend.

- 13** aa) Zwar hat eine Verpflichtung zur Buchwertfortführung (BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 24) im Streitfall nicht bestanden. Die Umwandlung konnte sowohl zum Buchwert als auch zu einem Zwischenwert oder dem Teilwert erfolgen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995). Darüber hinaus handelt es sich bei der Einbringung nicht um ein unentgeltliches Geschäft; vielmehr liegt nach ständiger Rechtsprechung des Senats insoweit ein entgeltliches (tauschähnliches) Geschäft --Übertragung/Erwerb des Sachwerts gegen die Erlangung/Begebung des Gesellschaftsanteils-- vor (Senatsurteile vom 25. Januar 1984 I R 183/81, BFHE 140, 538, BStBl II 1984, 422; vom 5. Juni 2002 I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; vom 24. April 2007 I R 35/05, BFHE 218, 97, BStBl II 2008, 253). Gleichwohl ist auch in dieser Konstellation davon auszugehen, dass der Betrieb unverändert fortgeführt wurde und dass es damit im Streitfall für das Betriebsgrößenmerkmal auf das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zum 31. Dezember 1999 ankommt.
- 14** bb) Rechtsfolge des --im Streitfall praktizierten-- Buchwertansatzes bei der Klägerin als übernehmender Kapitalgesellschaft ist nach § 22 Abs. 1 UmwStG 1995, dass § 4 Abs. 2 Satz 3 und § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 entsprechend gelten. Damit tritt die Klägerin "in die steuerliche Rechtsstellung" des eingebrachten Einzelunternehmens ein, insbesondere bezüglich der Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, der Absetzungen für Abnutzung und der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen; darüber hinaus sind sog. Behaltefristen (betr. § 7g EStG 1997 in § 7g Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG 1997, s. z.B. Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 4 UmwStG [SEStEG] Rz 28) durch die Umwandlung nicht unterbrochen. Eine solche Rechtsnachfolge, die die grundsätzliche Qualifizierung der Einbringung als tauschähnliches Geschäft unberührt lässt (z.B. Senatsurteil vom 17. September 2003 I R 97/02, BFHE 203, 334, BStBl II 2004, 686), rechtfertigt ebenso wie bei einer Verpflichtung zur Buchwertfortführung (s. insoweit BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 24) die Annahme, dass der Betrieb vom Rechtsnachfolger unverändert fortgeführt wird ("betriebsbezogene Betrachtung"; s. Kulosa in Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 7g Rz 52). Diese Rechtsnachfolge ist Ausgangspunkt dafür, eine Rücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG 1997 nach einer Umwandlung fortführen zu können (Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 4 Rz 54; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 4 UmwStG Rz 909), so dass sie eben nicht --wie bei einer Veräußerung des Betriebs (s. BMF-Schreiben vom 25. Februar 2004, BStBl I 2004, 337, Tz. 30)-- zwangsweise aufzulösen ist (insoweit --an die faktische Situation der Buchwertfortführung anknüpfend-- auch BMF-Schreiben vom 8. Mai 2009, BStBl I 2009, 633, Tz. 59). Der Zusammenhang mit "dem Betrieb" wird damit durch die Sacheinbringung zu Buchwerten, die die Rechtsfolge des § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 nach sich zieht, nicht gelöst. Dann kommt es aber auch nicht in Betracht, von einer Neugründung des Betriebs der Klägerin auszugehen, die eine Förderung der Klägerin durch eine neu gebildete Rücklage im Streitjahr 2000 unabhängig von einem Betriebsgrößenmerkmal rechtfertigt.
- 15** c) Da auf dieser Grundlage das Betriebsgrößenmerkmal --bezogen auf das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens-- die Anwendung von § 7g Abs. 3 EStG 1997 im Streitjahr 2000 und die Fortführung der Rücklage in den beiden Folgejahren hindert, ist, was unter den Beteiligten mit Blick auf die Höhe des Betriebsvermögens der Klägerin nach den bisher vorliegenden Jahresabschlüssen nicht im Streit steht, der Ansatz von Sonderabschreibungen in den Streitjahren 2001 und 2002 ausgeschlossen. Eine abschließende Entscheidung dieser Sache setzt jedoch voraus, dass sich die von der Klägerin im Streitjahr 2000 vorgenommene Auflösung der in der Eröffnungsbilanz angeführten Ansparabschreibung einkommenserhöhend ausgewirkt hat. Das FG hat insoweit keine Feststellungen getroffen.
- 16** aa) Im Zuge der Sachgründung der Klägerin und der damit verbundenen Einbringung des Einzelunternehmens zu Buchwerten ist in der Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2000 ein Posten Ansparabschreibung (als Rücklagenposten) angesetzt worden. Dazu ist anerkannt, dass eine vor der Umwandlung gebildete Rücklage nach einer Umwandlung weitergeführt werden kann, selbst wenn der Übernehmer nicht die Voraussetzungen des § 7g Abs. 2 EStG 1997 erfüllt, da für den Fortbestand der Rücklage der spätere Wegfall der betriebsbezogenen Voraussetzungen (z.B. durch das Überschreiten der Betriebsgrößenmerkmale) unbeachtlich ist (s. z.B. Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 54; Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 909).

- 17** bb) Eine solche Fortführung auf der Grundlage von § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 setzt aber voraus, dass die Rücklagenbildung im früheren Einzelunternehmen zu Recht erfolgt ist. Daran wiederum fehlt es, wenn im Augenblick der Rücklagenbildung im Einzelunternehmen mit Einreichen der Steuererklärung beim Finanzamt das Investitionsvorhaben in diesem Einzelunternehmen nicht mehr realisiert werden konnte, weil die Umwandlung zu diesem Zeitpunkt bereits in Gang gesetzt war (s. insoweit FG Münster, Urteil vom 25. Februar 2009 7 K 5021/07 E, G, EFG 2009, 1005). Bei dieser Sachlage wäre die durch die Auflösung der Rücklage veranlasste Einkommenserhöhung (noch) im Einzelunternehmen anzusetzen und ein Übergang einer Rücklage auf die Klägerin nicht erfolgt, was die Einkommenserhöhung bei der Klägerin im Streitjahr 2000 (mit Folgewirkungen auf das in den Streitjahren 2001 und 2002 für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen zu berücksichtigende Betriebsvermögen) ausgeschlossen hätte.
- 18** cc) Das FG hat keine Feststellungen zum Zeitpunkt der Bildung der Ansparabschreibung im Einzelunternehmen getroffen. Dies ist im zweiten Rechtszug nachzuholen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de