

Urteil vom 24. Oktober 2012, I R 13/12

Finanzierungszusammenhang bei der Ansparabschreibung

BFH I. Senat

EStG § 7g Abs 3, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 15. Januar 2012, Az: 6 K 1078/10

Leitsätze

NV: Ein sog. Finanzierungszusammenhang kann auch dann bestehen, wenn die Ansparabschreibung (§ 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F.) im Zuge einer Bilanzberichtigung erfasst wird und in diesem Zeitpunkt die Investition schon erfolgt ist.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob im Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung eine sog. Ansparabschreibung gebildet werden konnte (Streitjahr 2006), was zugleich die Grundlage für den Ansatz von Sonderabschreibungen im Folgejahr (Streitjahr 2007) wäre.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, nahm am 1. Januar 2006 ihre Geschäftstätigkeit auf. Sie reichte ihren Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 (unterzeichnet am 26. März 2007) zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung für 2006 am 19. Juni 2007 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ein. In der Bilanz war für die geplante Investition einer sog. Bandanlage (Anschaffungskosten: 140.000 €) eine Rücklage nach § 7g Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 2002 (i.d.F. vor Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007, BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630 --EStG 2002 a.F.--) in Höhe von 56.000 € (40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten) gebildet worden. Das FA veranlagte erklärungsgemäß (Bescheid vom 5. Oktober 2007).
- 3 Den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2007 (unterzeichnet am 23. April 2008) reichte die Klägerin zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung für 2007 am 30. April 2008 beim FA ein. Gleichzeitig legte sie eine berichtigte Bilanz zum 31. Dezember 2006 vor, in der zum einen Umsatzerlöse in Höhe von 150.000 € nachgebucht worden waren und zum anderen die Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. mit nunmehr 131.000 € (Zugang: 75.000 €) ausgewiesen war. Dazu verwies die Klägerin darauf, in 2007 und 2008 weitere Investitionen getätigt zu haben:

Investitionsgut	Betrag	Rücklage
Wechselbrückenhubwagen, angeschafft am 27.6.2007	110.000 €	44.000 €
Gabelhubwagen, angeschafft am 22.2.2007	4.500 €	1.800 €
Audi A3 PKW, angeschafft am 24.4.2007	23.000 €	9.200 €
BMW PKW	50.000 €	20.000 €
Summe	187.500 €	75.000 €

- 5 In der Bilanz zum 31. Dezember 2007 löste die Klägerin die Rücklage aus 2006 vollständig (131.000 €) gewinnerhöhend auf. Darüber hinaus nahm sie Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 EStG 2002 a.F. (max. 20 % der Anschaffungskosten) auf die in 2007 neu angeschafften Investitionsgüter vor:

Investitionsgut	Anschaffungskosten	Abschreibung
Wechselbrückenhubwagen	103.700 €	20.470 (evtl. 20.740 €)
Gabelhubwagen	4.218 €	843 €
Audi A3 PKW	23.257 €	4.651 €
Bandanlage	69.810 €	13.962 €

- 7** Außerbilanziell rechnete die Klägerin dem Gewinn einen Gewinnzuschlag (§ 7g Abs. 5 EStG 2002 a.F.) in Höhe von 1.200 € (Rücklage für BMW PKW [50.000 €] x 40 % x 6 %) hinzu. Für weitere Investitionsvorhaben (2 Audi PKW à 55.000 €; 1 BMW PKW à 50.000 €; 2 Rangierfahrzeuge à 110.000 €) machte die Klägerin einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 --EStG 2002 n.F.-- in Höhe von 150.000 € (40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten) geltend.
- 8** Das FA erkannte die nachträgliche Bildung der Rücklage nach § 7g EStG 2002 a.F. in der Bilanz zum 31. Dezember 2006 für die bereits angeschafften Investitionsgüter (Wechselbrückenhubwagen, Gabelhubwagen, Audi PKW) nicht an; es fehle wegen der Anschaffung der Wirtschaftsgüter vor dem Zeitpunkt des Einreichens der berichtigten Bilanz an dem erforderlichen Finanzierungszusammenhang. Da dann der Wert des Betriebsvermögens über dem Grenzwert des Betriebsgrößenmerkmals gemäß § 7g EStG 2002 a.F./n.F. liege, seien in 2007 weder Sonderabschreibungen noch Investitionsabzugsbeträge zulässig.
- 9** Auf dieser Grundlage erließ das FA unter dem 25. Juli 2008 einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2006, in dem die nachträglich gebildete Ansparrabschreibung nur noch in Höhe von 20.000 € anerkannt wurde (geplante --im Zeitpunkt der Bilanzänderung noch nicht realisierte-- Anschaffung des BMW PKW); der geänderte Gewerbesteuerermessbetragsbescheid für 2006 erging unter dem 24. Juli 2008. Bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer 2007 kam es zu Abweichungen gegenüber der Erklärung (u.a. Nichtanerkennung der Sonderabschreibungen auf den Audi PKW und die beiden Hubwagen in Höhe von 26.234 €; Nichtanerkennung der Investitionsabzugsbeträge in Höhe von 150.000 €; Minderung der Auflösung der [für 2006 nicht anerkannten] Ansparrücklage von 55.000 €). Außerbilanziell rechnete das FA dem körperschaftsteuerlichen Einkommen u.a. (soweit hier von Bedeutung) einen (weiteren) Gewinnzuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG a.F. hinzu (1.684 €). Der Gewerbesteuerermessbetragsbescheid für 2007 datiert vom 24. Juli 2008.
- 10** Während des Klageverfahrens gegen die ablehnende Einspruchsentscheidung des FA beantragte die Klägerin eine (weitere) Berichtigung der Bilanzen zum 31. Dezember 2006 und zum 31. Dezember 2007. Das FA erließ geänderte Bescheide (vom 23. November 2010), in denen dem Begehren der Klägerin nur zum Teil stattgegeben wurde; streitig blieben die nachträgliche Bildung der Rücklage in Höhe von 55.000 € (2006) und die Sonderabschreibungen in Höhe von 26.234 € (2007). Die Klage hatte Erfolg (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Baden-Württemberg vom 16. Januar 2012 6 K 1078/10).
- 11** Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13** Während des Revisionsverfahrens ergingen unter dem 13. August 2012 Änderungsbescheide nach einer Außenprüfung.

Entscheidungsgründe

- 14** II. Die Revision des FA ist begründet; das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 15** 1. Das angefochtene Urteil des FG ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. An die Stelle der ursprünglich angefochtenen Bescheide, die Gegenstand des FG-Urteils waren, sind während des Revisionsverfahrens Änderungsbescheide (jeweils vom 13. August 2012) getreten. Die Änderungsbescheide sind gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Soweit einem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zu Grunde liegt, kann es keinen Bestand haben (vgl. z.B. Senatsurteil vom 9. Februar 2011 I R 47/09, BFHE 233, 109, BStBl II 2012, 601, m.w.N.).
- 16** 2. Es bedarf einer Zurückverweisung der Sache an das FG. Denn der Rechtsstreit ist nicht entscheidungsreif. Das FG hat zwar zutreffend entschieden, dass die Klägerin im Streitjahr 2006 eine Ansparabschreibung in der begehrten Höhe geltend machen kann (um 55.000 € erhöhter Ansatz), was mit Blick auf § 7g Abs. 2 Nr. 3 EStG 2002 a.F. im Streitjahr 2007 Sonderabschreibungen auf die streitgegenständlichen Investitionen (in Höhe von 26.234 €) ermöglichen könnte. Für eine Festsetzung der Steuerbeträge fehlen jedoch tatsächliche Feststellungen zur Frage der einkommens- und ertragswirksamen Auflösung der insoweit angepassten Ansparabschreibung in 2007, zur Berücksichtigung einer geänderten Gewerbesteuer-Zahllast in beiden Streitjahren sowie zur Einhaltung der Betriebsgrößengrenze des § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG 2002 a.F. als Voraussetzung für eine Sonderabschreibung im Streitjahr 2007.
- 17** a) Die Klägerin konnte im Streitjahr 2006 eine Ansparabschreibung in der begehrten Höhe geltend machen; das allein streitige (aus dem Gesetzeszweck abgeleitete) Merkmal der Wahrung eines Finanzierungszusammenhangs ist ungeachtet der nachträglichen Wahlrechtsausübung im Zuge der ersten Bilanzberichtigung erfüllt.
- 18** aa) Nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 a.F. (im Streitfall i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002) können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens eine den Gewinn mindernde (und wegen § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 2002 den Gewerbeertrag mindernde) Rücklage bilden (sog. 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.
- 19** bb) Der Tatbestand des § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. bezieht sich auf eine "künftige Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts im Sinne des Absatzes 1". Die Rücklage hat nach der Begründung des Gesetzentwurfs den Zweck, die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe dadurch zu verbessern, dass deren Liquidität und Eigenkapitalbildung unterstützt und ihre Investitions- und Innovationskraft gestärkt werden. Mit Hilfe der Rücklage, die zu einer Steuerstundung führt, sollen Mittel angespart werden können, um dem Unternehmen die Finanzierung der Investition zu erleichtern (BTDrucks 12/4487, S. 33).
- 20** cc) Auch wenn die Rücklagenbildung zu den zeitlich unbefristeten Wahlrechten eines Steuerpflichtigen gehört, die formell bis zum Eintritt der Bestandskraft derjenigen Steuerfestsetzung ausgeübt werden können, auf welche sie sich auswirken sollen, ist auf der Grundlage des Gesetzeszwecks die "nachträgliche" erstmalige Bildung der Rücklage nicht uneingeschränkt möglich. Vielmehr können die materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Norm einer nachträglichen Berücksichtigung entgegenstehen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 8. November 2006 I R 89/05, BFH/NV 2007, 671).
- 21** aaa) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist dabei die der Rücklage zugewiesene Funktion der Finanzierungserleichterung entscheidend. Diese Funktion verlangt einen Finanzierungszusammenhang zwischen der Rücklagenbildung und der tatsächlichen Investition (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2007, 671; BFH-Urteil vom 17. Juni 2010 III R 43/06, BFHE 230, 517). Dabei schließt das einschränkende Merkmal des Finanzierungszusammenhangs es nicht aus, die Rücklage auch dann noch zu bilden, wenn die Bilanz für das Jahr der Rücklage zeitlich nach der Investition aufgestellt wird; denn der Finanzierungszusammenhang stellt keine zahlungsflussorientierte Größe im Sinne eines tatsächlichen Ansparens oder einer Finanzierung zur Anschaffung oder Herstellung in Gestalt einer Steuererstattung dar. Es schadet daher nicht, wenn sich die Rücklage erst geraume Zeit später unmittelbar auf die Liquidität des Betriebs auswirkt, etwa weil das Steuerfestsetzungsverfahren längere Zeit in Anspruch nimmt.
- 22** bbb) Einen rechnerischen Nachvollzug der Investitionserleichterung hat der BFH bisher weder vorgenommen noch gefordert. Er hat vielmehr mit Hilfe des Finanzierungszusammenhangs Fallgruppen ausgesondert, die gemessen am Regelungszweck nicht förderungswürdig sind (BFH-Urteile vom 17. Januar 2012 VIII R 48/10, BFHE 236, 341, und VIII R 23/09, BFH/NV 2012, 933). Danach wird der Finanzierungszusammenhang verneint, wenn im Zeitpunkt der Rücklagenbildung eine Investition nicht mehr durchführbar ist, weil der Betrieb bereits aufgegeben oder veräußert

worden war oder der Entschluss zur Betriebsveräußerung oder -aufgabe gefasst war (BFH-Urteil in BFHE 236, 341, m.w.N.). Am Finanzierungszusammenhang fehlt es auch, wenn die Rücklage erst nach Ablauf des (zweijährigen) Investitionszeitraums geltend gemacht wird, ohne dass tatsächliche Investitionen durchgeführt wurden (BFH-Urteil in BFHE 236, 341, m.w.N.). Das Gleiche gilt, wenn die Rücklage so kurze Zeit vor Ablauf des Investitionszeitraums angesetzt wird, dass auch der Steuerpflichtige nicht damit rechnen kann, die Investition noch rechtzeitig durchzuführen (BFH-Urteil in BFHE 236, 341, m.w.N.). Nicht zuletzt fehlt der Finanzierungszusammenhang dann, wenn die Entscheidung für die Bildung der Rücklage erst nach der Anschaffung getroffen wird und dafür nach dem Anschaffungszeitpunkt entstandene und nicht investitionsbezogene Gründe maßgeblich sind, z.B. wenn die Rücklagenbildung im unternehmerischen Bereich des Steuerpflichtigen allein im Hinblick auf die zwischenzeitliche Änderung des Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr erfolgte, um die Einkommensgrenze für die Begünstigung nach § 10e EStG zu wahren, nachdem diese Grenze aufgrund der geänderten Steuerfestsetzung überschritten worden war (BFH-Urteile vom 29. April 2008 VIII R 62/06, BFHE 221, 211, BStBl II 2008, 747; in BFH/NV 2012, 933).

- 23** dd) Nach diesen Maßstäben ist im Streitfall der Finanzierungszusammenhang zwischen der im Zuge der Bilanzänderung erfolgten Rücklagenbildung und der in 2007 tatsächlich erfolgten Investition in die konkret angeführten Wirtschaftsgüter zu bejahen.
- 24** aaa) Die Klägerin hat auf der Grundlage einer hinreichenden Konkretisierung des Investitionsvorhabens die Rücklage innerhalb des (zweijährigen) Investitionszeitraums angesetzt und die Investitionen tatsächlich getätigt.
- 25** Zwar hat das FG zur konkreten Investitionsplanung der Klägerin zum 31. Dezember 2006 keine ausdrücklichen Feststellungen getroffen. Die dem Revisionsvortrag des FA zugrunde liegende Behauptung, die Klägerin habe im Einspruchsverfahren geäußert, dass bei Erstellen des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2006 im März 2007 nur die Anschaffung der Bandanlage geplant und dass die Rücklagenbildung für den im Februar 2007 angeschafften Gabelhubwagen versehentlich unterblieben war, ist nicht Gegenstand der Feststellungen des FG. In diesem Zusammenhang hat das FA keine revisionsrechtlich erheblichen Verfahrensrügen erhoben. Das FG hat vielmehr offenkundig aus den Anschaffungsdaten der Wirtschaftsgüter (in zeitlicher Nähe zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2006) und mit Blick auf die nicht unerhebliche Größenordnung der tatsächlich vollzogenen Investitionen (insbesondere betreffend den Wechselbrückenhubwagen und den PKW) auf eine entsprechende Konkretisierung geschlossen. Dies bindet das Revisionsgericht (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 26** bbb) Der Revision ist nicht darin zu folgen, dass ein Finanzierungszusammenhang bei relativ geringfügigen Anschaffungskosten (hier betreffend den Gabelhubwagen) ausgeschlossen ist; denn eine Betragsgrenze für eine Finanzierungserleichterung ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.
- 27** ccc) Es ist auch nicht ersichtlich, dass die erst nach der Anschaffung der Wirtschaftsgüter getroffene Entscheidung für die Bildung der Rücklage (im Zuge der Bilanzänderung) durch nach dem Anschaffungszeitpunkt entstandene und nicht investitionsbezogene Gründe maßgeblich veranlasst war. Eine der Sachkonstellation im BFH-Urteil in BFHE 221, 211, BStBl II 2008, 747 (nachträgliche Rücklagenbildung im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, um den Fortbestand einer privaten Steuerbegünstigung sicherzustellen) vergleichbare Lage liegt im Streitfall nicht vor; die infolge der Rücklagenbildung eintretende Steuerminderung als (betriebliche) Finanzierungserleichterung beruhte nicht auf anderen als investitionsbezogenen Gründen.
- 28** b) Wenn damit die Klägerin an der (nachträglichen) Rücklagenbildung nicht gehindert war, kann dies im Streitjahr 2007 gemäß § 7g Abs. 2 Nr. 3 EStG 2002 a.F. Sonderabschreibungen auf die streitgegenständlichen Investitionen (in Höhe von 26.234 €) ermöglichen. Die Inanspruchnahme dieser Sonderabschreibungen ist allerdings nur dann möglich, wenn die Klägerin zum Schluss des der jeweiligen Anschaffung vorangehenden Wirtschaftsjahres (hier: zum 31. Dezember 2006) die Betriebsgrößengrenze des § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG 2002 a.F. nicht überschritten hat. Eine solche Prüfung der Betriebsgrößengrenze ist dem angefochtenen Urteil jedoch nicht zu entnehmen. Die Sache ist daher insoweit nicht entscheidungsreif, was zur Zurückverweisung an das FG führt.
- 29** c) Eine Zurückverweisung an das FG ist allerdings auch aus anderen Gründen veranlasst. So fehlen für eine Festsetzung der Steuerbeträge darüber hinaus tatsächliche Feststellungen zur Frage der einkommens- und ertragswirksamen Auflösung der insoweit (siehe zu a) angepassten Ansparabschreibung in 2007, die jedenfalls noch Gegenstand der im Klageverfahren ursprünglich angefochtenen Bescheide war. Ob die (nach weiteren Bilanzänderungen) im Klageverfahren geänderten Bescheide vom 23. November 2010, die Gegenstand des angefochtenen Urteils sind, insoweit einen abweichenden Inhalt haben, hat das FG nicht festgestellt. Im Übrigen

fehlen Feststellungen zur Frage der Berücksichtigung einer geänderten Gewerbesteuer-Zahllast in beiden Streitjahren. Auch diese Feststellungen sind vom FG im zweiten Rechtszug nachzuholen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de