

Urteil vom 27. Januar 2016, X R 21/09

Ansparabschreibung nach Buchwerteinbringung in Kapitalgesellschaft

BFH X. Senat

EStG § 7g Abs 3, UmwStG § 12 Abs 3 S 1, UmwStG § 20 Abs 1, UmwStG § 20 Abs 7, UmwStG § 20 Abs 8

vorgehend FG Münster, 24. Februar 2009, Az: 7 K 5021/07 E, G

Leitsätze

1. NV: Eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG in der bis zum Inkrafttreten des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) geltenden Fassung darf nicht vorgenommen werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim Finanzamt bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird (Nachfolgeentscheidung zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 14. April 2015 GrS 2/12, BFHE 250, 338 BStBl II 2015, 1007) .

2. NV: Investitionen, die zwischen dem (rückwirkend festgesetzten) steuerlichen Übertragungstichtag und der späteren notariellen Beurkundung der Ausgliederung bzw. der Eintragung des neu gegründeten übernehmenden Rechtsträgers im Handelsregister vorgenommen werden, sind steuerrechtlich nicht mehr dem eingebrachten Einzelunternehmen, sondern der aufnehmenden Kapitalgesellschaft zuzurechnen .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25. Februar 2009 7 K 5021/07 E, G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde für das Streitjahr 2003 mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Er betrieb ein im Handelsregister eingetragenes Bauunternehmen, dessen Gewinn er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte.
- 2 Mit notarieller Urkunde vom 30. März 2004 gliederte er das Einzelunternehmen gemäß § 123 Abs. 3 des Umwandlungsgesetzes auf eine neu gegründete GmbH aus, deren Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer er wurde. Er legte der Ausgliederung die Eröffnungsbilanz der GmbH zum 1. Januar 2004 zugrunde, in der die Buchwerte des Einzelunternehmens fortgeführt wurden. Die GmbH wurde am 21. Juni 2004 in das Handelsregister eingetragen.
- 3 Am 10. Juni 2004 reichte der Kläger für Zwecke einer vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) beabsichtigten Anpassung der Vorauszahlungen seine Einnahmen-Überschuss-Rechnung für 2003 ein. Darin war eine Betriebsausgabe in Höhe von 200.000 € für eine Ansparabschreibung i.S. des § 7g Abs. 3, 6 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl I 2002, 4210) --EStG 2002-- enthalten. Am 6. August 2004 ging die Einkommensteuererklärung 2003 beim FA ein.
- 4 Im Anschluss an eine Außenprüfung erkannte das FA die Ansparabschreibung nicht mehr an und erhöhte mit den angefochtenen Änderungsbescheiden die Festsetzungen der Einkommensteuer und des Gewerbesteuermessbetrags entsprechend.
- 5 Einspruch und Klage, mit der der Kläger zuletzt noch eine Ansparabschreibung in Höhe von 154.000 € begehrte,

blieben ohne Erfolg. Das klageabweisende Urteil des Finanzgerichts ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1005 abgedruckt.

- 6 Während des Revisionsverfahrens hat der erkennende Senat dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) gemäß § 11 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt, ob eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG 2002 auch dann vorgenommen werden dürfe, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim FA bereits feststehe, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werde. Der Große Senat hat diese Rechtsfrage mit Beschluss vom 14. April 2015 GrS 2/12 (BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007) verneint.
- 7 Die Verfahrensbeteiligten haben sich nach der Entscheidung des Großen Senats nicht mehr geäußert.
- 8 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 5. November 2007 aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2003 vom 26. September 2006 und des Gewerbesteuermessbescheids 2003 vom 27. September 2006 weitere Betriebsausgaben in Höhe von 154.000 € zu berücksichtigen.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.
- 11 1. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können nach § 7g Abs. 1 und Abs. 3 EStG 2002 --unter weiteren, hier nicht streitigen Voraussetzungen-- für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden, die 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts nicht überschreiten darf, das "der Steuerpflichtige voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs anschaffen oder herstellen wird". Ermittelt der Steuerpflichtige --wie im Streitfall-- seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 2002, so kann er statt der Rücklage eine entsprechende Betriebsausgabe abziehen (§ 7g Abs. 6 EStG 2002).
- 12 Wird ein Betrieb in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), so ist das eingebrachte Betriebsvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl I 2002, 4133) --UmwStG 2002-- nach § 20 Abs. 2 bis 8 UmwStG 2002 zu bewerten. Die Kapitalgesellschaft darf das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder einem höheren Wert ansetzen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2002). Der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis (§ 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002).
- 13 Wenn die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert ansetzt, tritt sie in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, insbesondere bezüglich der Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, der Absetzungen für Abnutzung und der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen (§ 22 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002).
- 14 2. Diese gesetzlichen Regelungszusammenhänge hat der Große Senat des BFH in seinem Beschluss in BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007 dahingehend gewürdigt, dass eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG 2002 nicht mehr vorgenommen werden dürfe, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim FA bereits feststehe, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werde.
- 15 Zur Begründung hat er ausgeführt, für Fälle der Betriebsveräußerung und -aufgabe sei bereits entschieden, dass eine Ansparabschreibung nicht mehr vorgenommen werden könne, wenn die Investition im Betrieb nicht mehr möglich sei. Nichts anderes könne in Fällen der Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft gelten, weil es sich dabei um einen veräußerungs- und tauschähnlichen Vorgang handele. Der Rechtsträger des Betriebs wechsele infolge eines entgeltlichen Vorgangs ebenso wie bei einer Veräußerung. An dieser Einordnung als veräußerungsähnlichen Vorgang ändere sich nichts dadurch, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft die Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens ansetze. Der in § 22 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 angeordnete Eintritt der übernehmenden Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden

Rechtsträgers bedeute keine Gesamtrechtsnachfolge. Der Eintritt beschränke sich vielmehr auf objektbezogene Besteuerungsmerkmale. Der Förderzweck des § 7g EStG 2002 könne durch die Vornahme einer Ansparabschreibung im Einzelunternehmen nicht mehr erreicht werden.

- 16** An diese Rechtsauffassung des Großen Senats ist der erkennende Senat gemäß § 11 Abs. 7 Satz 3 FGO gebunden.
- 17** 3. Vorliegend stand seit der notariellen Beurkundung der Ausgliederung am 30. März 2004 fest, dass das Einzelunternehmen --mit Rückwirkung auf den 1. Januar 2004-- in die GmbH eingebracht werde. Erst nach diesem Zeitpunkt hat der Kläger die Ansparabschreibung beim FA geltend gemacht, wobei der Senat offen lassen kann, ob hierfür der Tag der Abgabe der Einkommensteuererklärung 2003 (6. August 2004) oder die Einreichung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung für Zwecke der Anpassung der Vorauszahlungen (10. Juni 2004) maßgebend ist.
- 18** 4. Soweit der Kläger sich darauf beruft, im Einzelunternehmen seien sowohl vor der notariellen Beurkundung der Ausgliederung als auch im weiteren Verlauf vor der Eintragung im Handelsregister erhebliche Investitionen vorgenommen worden, vermag dies dem Begehren nicht zum Erfolg zu verhelfen. Nach § 20 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 2002 sind das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Kapitalgesellschaft auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des nach § 20 Abs. 8 UmwStG 2002 maßgebenden Übertragungstichtags auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Das bedeutet, dass auch eine Investition, die der Kläger tatsächlich im Jahre 2004 noch im Einzelunternehmen getätigt hat, mit Antragstellung ertragsteuerlich als Investition der GmbH gilt. Der Einwand des Klägers, dass die Rückwirkungsfiktion des § 20 Abs. 7, 8 UmwStG 2002 etwa für die Umsatzsteuer und die Lohnsteuer nicht gelte und daher nicht allumfassend sei, geht fehl, da die Anwendung des § 7g EStG eine ertragsteuerliche Frage ist, für die die Rückwirkungsfiktion gilt. Es kann dahingestellt bleiben, wann genau der Antrag nach § 20 Abs. 7 Satz 1 UmwStG 2002 gestellt wurde. Die ertragsteuerliche Gewinnermittlung wurde rückwirkend auf den 1. Januar 2004 vorgenommen. Wie § 7 Abs. 1 Satz 2 der notariellen Urkunde vom 30. März 2004 zeigt, war dies bereits zu diesem Zeitpunkt und damit vor Geltendmachung der Ansparabschreibung beabsichtigt.
- 19** 5. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).
- 20** Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de