

Urteil vom 27. Januar 2016, X R 31/11

Ansparabschreibung nach Buchwerteinbringung in Personengesellschaft

BFH X. Senat

EStG § 7g Abs 3, UmwStG § 12 Abs 3 S 1, UmwStG § 24

vorgehend FG Münster, 25. Mai 2011, Az: 3 K 1416/08 E,G,EZ

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 Personengesellschaft eingebracht wird .
2. NV: Die Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft steht als tauschähnlicher Vorgang einer Veräußerung auch dann gleich, wenn die aufnehmende Personengesellschaft die Buchwerte des eingebrachten Betriebs fortführt .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 26. Mai 2011 3 K 1416/08 E,G,EZ wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb von 2001 bis 2004 ein Einzelunternehmen. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Zum 1. Januar 2005 brachte er sein Einzelunternehmen in eine GmbH & Co. KG (KG) ein, an der er zu 51 % beteiligt war. Die KG führte die Buchwerte des Einzelunternehmens fort.
- 2 In seinem Jahresabschluss für das Streitjahr 2004 bildete der Kläger eine Rücklage nach § 7g Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002, BGBl I 2002, 4210 (EStG 2002) in Höhe von 83.200 €. Im Anschluss an eine Außenprüfung versagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Rücklagenbildung mit der Begründung, eine Investition im Einzelunternehmen sei im Zeitpunkt der Geltendmachung der Rücklage nicht mehr möglich gewesen, weil das Einzelunternehmen bereits in die KG eingebracht worden sei. Das FA erhöhte mit den angefochtenen Änderungsbescheiden die Festsetzungen der Einkommensteuer und des Gewerbesteuermessbetrags 2004 --nach Gegenrechnung einer erhöhten Gewerbesteuer-Rückstellung-- entsprechend. Ferner hob es wegen des Übersteigens der Einkunftsgrenze des § 5 des Eigenheimzulagengesetzes die Festsetzung der Eigenheimzulage für die Jahre ab 2004 auf.
- 3 Im Einspruchsverfahren gegen die genannten Bescheide vertrat der Kläger die Auffassung, nach § 24 Abs. 4 i.V.m. § 22 Abs. 1 und § 12 Abs. 3 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002, BGBl I 2002, 4133 (UmwStG 2002) trete die übernehmende Personengesellschaft in Fällen der Buchwertfortführung ausdrücklich auch hinsichtlich der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen in die steuerliche Rechtsstellung des eingebrachten Betriebs ein. Der Betrieb des Einzelunternehmens sei von der KG auch tatsächlich fortgeführt worden.
- 4 Das FA wies die Einsprüche zurück, entschied in der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2008 hinsichtlich der Eigenheimzulage allerdings nur über die Eigenheimzulage 2004, nicht jedoch über die --ebenfalls angefochtenen-- weiteren Eigenheimzulagenfestsetzungen für die Zeit nach 2004.

- 5 Die Klage, mit der der Kläger die im Rubrum der Einspruchsentscheidung genannten Bescheide anfocht, blieb erfolglos (Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1695). Das Finanzgericht (FG) führte aus, eine Rücklage könne nicht mehr gebildet werden, wenn bereits feststehe, dass die Investition wegen der zwischenzeitlichen Einbringung des Betriebs in eine Personengesellschaft nicht mehr durchgeführt werde. Die Einbringung in eine Personengesellschaft sei als tauschähnlicher Vorgang anzusehen. Der eingebrachte und der aufnehmende Betrieb bildeten trotz der Buchwertfortführung keine Einheit.
- 6 Mit seiner Revision vertritt der Kläger die Auffassung, das FG habe für die Buchwertfortführung in Bezug auf eine Rücklage nach § 7g EStG 2002 Voraussetzungen aufgestellt, die nicht im UmwStG 2002 genannt seien. Weshalb die im UmwStG 2002 enthaltene Grundidee der Fortführung von Buchwerten, Absetzungen für Abnutzung (AfA), Rücklagen und Besitzzeiten für den Finanzierungszusammenhang nicht gelten solle, sei nicht nachvollziehbar.
- 7 Der erkennende Senat hat das Revisionsverfahren am 21. November 2012 mit Zustimmung der Beteiligten im Hinblick auf das seinerzeit vor dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) anhängige Verfahren GrS 2/12, das die Rücklagenbildung im Vorfeld einer Buchwerteinbringung in eine Kapitalgesellschaft betraf, zum Ruhen gebracht.
- 8 Nach Ergehen der Entscheidung des Großen Senats (Beschluss vom 14. April 2015 GrS 2/12, BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007) und der Aufnahme des vorliegenden Revisionsverfahrens hat der Kläger ausgeführt, die vom Großen Senat in Bezug auf Kapitalgesellschaften gegebene Begründung sei auf Einbringungen in Personengesellschaften nicht übertragbar. Aus der ertragsteuerrechtlichen Transparenz der Personengesellschaft folge, dass die Einbringung gerade keinen Wechsel des Steuerpflichtigen bewirke. Die gewerblichen Einkünfte seien auch nach der Einbringung weiterhin dem Steuerpflichtigen zuzurechnen; die Förderung bleibe betriebsbezogen.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 10. April 2008 und den zur Eigenheimzulage 2004 ergangenen Aufhebungsbescheid vom 13. August 2007 aufzuheben sowie den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 13. August 2007 und den Gewerbesteuermessbescheid 2004 vom 24. August 2007 dahingehend zu ändern, dass die Vornahme einer Ansparabschreibung in Höhe von 83.200 € gewinnmindernd berücksichtigt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Es schließt sich der Auffassung des FG an und hält die zur Einbringung in Kapitalgesellschaften ergangene Entscheidung des Großen Senats auf die vorliegend zu beurteilende Einbringung in eine Personengesellschaft für übertragbar.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 13 1. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können nach § 7g Abs. 3 EStG 2002 --unter weiteren, hier größtenteils 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".
- 14 Wird ein Betrieb in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens gemäß § 24 Abs. 1 UmwStG 2002 die § 24 Abs. 2 bis 4 UmwStG 2002. Die Personengesellschaft darf das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2002). Der Wert, mit dem die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002).
- 15 Wenn die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert ansetzt, tritt sie in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, insbesondere bezüglich der Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, AfA und der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen (§ 24 Abs. 4 i.V.m. § 22 Abs. 1 und § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002).

- 16** 2. Der Große Senat des BFH hat mit seinem Beschluss in BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007 entschieden, eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG 2002 dürfe nicht mehr vorgenommen werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim FA bereits feststehe, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werde.
- 17** 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 handle. 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 in die Rechtsstellung beschränke sich vielmehr auf objektbezogene Besteuerungsmerkmale. Der Förderzweck des § 7g EStG 2002 könne durch die Vornahme einer Ansparabschreibung im Einzelunternehmen nicht mehr erreicht werden.
- 18** 3. Auch wenn diese Entscheidung unmittelbar nur die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG 2002) betrifft, ist sie doch im Kern auf die Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft zu übertragen.
- 19** Der Große Senat hat in rechtsdogmatischer Hinsicht entscheidend darauf abgestellt, dass es sich bei der Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft --ungeachtet der Möglichkeit der Buchwertfortführung-- um einen tauschähnlichen Vorgang und damit um einen Spezialfall der Betriebsveräußerung handelt. Die Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG 2002 wird aber von der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung gleichermaßen als tauschähnlicher (Veräußerungs-)Vorgang angesehen (vgl. BFH-Urteile vom 29. Oktober 1987 IV R 93/85, BFHE 151, 181, BStBl II 1988, 374, unter 1., m.w.N., und vom 21. Juni 1994 VIII R 5/92, BFHE 174, 451, BStBl II 1994, 856, unter II.1.).
- 20** Auch wenn die Personengesellschaft ertragsteuerrechtlich transparent ist, ist sie doch *selbst* Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.2., m.w.N.). Sie kann --auch über das Gesellschaftsrechtsverhältnis hinaus-- in Rechtsbeziehungen zu ihren Gesellschaftern treten, so dass es sich um einen eigenständigen, von den Gesellschaftern losgelösten Rechtsträger handelt.
- 21** Im Übrigen hat der Große Senat (Beschluss in BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007, Rz 45) die instanzgerichtliche Rechtsprechung referiert, in der die Anwendbarkeit des § 7g EStG 2002 im Vorfeld der Einbringung in eine Personengesellschaft ganz überwiegend versagt wird, und ausdrücklich hinzugefügt, die Rechtsfolgen der Buchwerteinbringung in eine Kapital- und in eine Personengesellschaft seien "im Wesentlichen identisch". Tatsächlich verweist § 24 Abs. 4 UmwStG 2002 für die Rechtsfolgen einer Buchwerteinbringung in eine Personengesellschaft auf die --unmittelbar nur für die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft geltenden-- Vorschriften des § 22 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002, mit denen der Große Senat sich auseinandergesetzt hat und die ihn nicht dazu bewogen haben, die Vornahme einer Ansparabschreibung trotz bevorstehender Einbringung zuzulassen.
- 22** Dass es durch diese Auslegung --wie der Kläger zutreffend darlegt-- zu einer Förderlücke kommt, weil für eine im Jahr der Einbringung tatsächlich vorgenommene Investition weder der Einbringende noch die aufnehmende Personengesellschaft die in § 7g EStG 2002 vorgesehene Begünstigung in Anspruch nehmen kann, war dem Großen Senat bewusst. Dies folgt schon daraus, dass auch der erkennende Senat in seinem Vorlagebeschluss vom 22. August 2012 X R 21/09 (BFHE 238, 153, BStBl II 2014, 447, Rz 57), dessen rechtliche Beurteilung sich mit derjenigen des Klägers deckte, hierauf ausdrücklich hingewiesen hatte. Dieses Argument kann daher nunmehr nicht nochmals herangezogen werden, um eine Auffassung zu begründen, die von derjenigen des Großen Senats abweicht.
- 23** 4. Im Streitfall stand seit der Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrags am 21. Dezember 2004 fest, dass das Einzelunternehmen des Klägers zum 1. Januar 2005 in die KG eingebracht würde. Der Kläger hat die streitige Ansparabschreibung aber erst nach diesem Zeitpunkt beim FA geltend gemacht. Auch wenn das FG den genauen Zeitpunkt, zu dem der Jahresabschluss 2004 beim FA eingereicht worden ist, nicht festgestellt hat, kann dieser jedenfalls nicht vor dem 21. Dezember 2004 liegen.

24 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de