

Urteil vom 07. Juni 2016, VIII R 23/14

Übergang einer bestehenden Ansparabschreibung nach § 7g EStG a.F. im Wege der Gesamtrechtsnachfolge - Ausschluss eines Richters von der Ausübung des Richteramtes wegen Mitwirkung an der Urteilsfindung der unteren Instanz

ECLI:DE:BFH:2016:U.070616.VIIIR23.14.0

BFH VIII. Senat

EStG § 7g Abs 4 S 2, BGB § 731, EStG § 7g Abs 3, ZPO § 41 Nr 6, FGO § 51 Abs 1 S 1

vorgehend FG Köln, 19. Februar 2014, Az: 3 K 2164/12

Leitsätze

NV: Der Rechtsnachfolger wird zum "Steuerpflichtigen" i.S. des § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F., wenn im Betrieb des Rechtsvorgängers eine Ansparabschreibung besteht und der Betrieb im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge auf den Rechtsnachfolger übergeht .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 20. Februar 2014 3 K 2164/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der Auflösung einer im Rahmen einer GbR gebildeten Ansparabschreibung in der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) als einzig verbliebenem Gesellschafter der GbR.
- 2 Der Kläger und die Klägerin und Revisionsklägerin sind Eheleute und wurden im Streitjahr (2007) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 3 Der Kläger war als Physiotherapeut bis zum 31. März 2006 zu 50 % Gesellschafter der A/D GbR (GbR), die physiotherapeutische Leistungen erbrachte und ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG) ermittelte. Wirtschaftsjahr war das Kalenderjahr.
- 4 Die GbR nahm im Jahr 2005 Betriebsausgaben in Höhe von 40.000 € für die Bildung einer Rücklage gemäß § 7g Abs. 6 EStG in der bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung (EStG a.F.) im Gesamthandsvermögen in Anspruch. Die Feststellungserklärung der GbR für 2005 mit der Geltendmachung des Betriebsausgabenabzugs für die für 2005 gebildete Rücklage gemäß § 7g EStG a.F. wurde am 30. November 2007 --einen Monat vor Ablauf des zweijährigen Investitionszeitraums-- abgegeben.
- 5 Der ebenfalls für die GbR zuständige Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ einen gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid für 2005 vom 13. Dezember 2007, in dem ein Gewinn der GbR unter Berücksichtigung des Betriebsausgabenabzugs festgestellt und hälftig auf die Gesellschafter verteilt wurde. Der Bescheid wurde bestandskräftig.
- 6 Bereits vor Abgabe der Feststellungserklärung der GbR für 2005 hatte der Mitgesellschafter des Klägers D seine Mitgliedschaft in der GbR zum 31. März 2006 gekündigt.
- 7 Der Kläger und D trafen anknüpfend an die Kündigung am 1. Februar 2006 eine "Vereinbarung zur Gesellschaftsübernahme" und eine "Ergänzende Vereinbarung zur Gesellschaftsübernahme" vom 2. Februar 2006. In

Ziffer 2 der ersten Vereinbarung war geregelt, dass der Kläger die GbR einschließlich aller Aktiva und Passiva zum 1. April 2006 übernehmen sollte. Im Innenverhältnis sollte er D von allen sich aus der Außenhaftung ergebenden Verpflichtungen uneingeschränkt freistellen. Nach Ziffer 4 der ersten Vereinbarung sollte die GbR ab dem 1. April 2006 insbesondere auch nach außen auf den Namen des Klägers geführt werden. Das bestehende Geschäftskonto der GbR sowie der auf diese lautende Praxismietvertrag sollten ebenfalls ab dem 1. April 2006 allein auf den Kläger übergehen. Außerdem sollte nach der "Ergänzenden Vereinbarung" das bisherige Personal der GbR bis auf zwei Ausnahmen vom Kläger übernommen werden.

- 8** Weiterhin sollten nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) sämtliche Verträge der GbR, wie z.B. mit der Telekom, Versicherungen etc., soweit sie auf die GbR liefen, auf den Kläger als Vertragspartner übertragen werden.
- 9** D erhielt nach Ziffer 5 der Vereinbarung vom 1. Februar 2006 zum 31. März 2006 für das Ausscheiden aus der GbR vom Kläger eine Zahlung in Höhe von 20.000 €. Diese Verpflichtung des Klägers wurde auf fünf Jahresraten je 4.000 € verteilt. In der "Ergänzenden Vereinbarung" wurde hierzu geregelt, dass mit Übernahme eines Geräts der GbR durch D die erste Rate ausgeglichen sein sollte. D übernahm schuldbefreiend für die GbR die Verpflichtung, die Restkaufpreistraten für dieses Gerät abzulösen.
- 10** In § 18 Nr. 1 des Gesellschaftsvertrags der GbR vom 11. Oktober 2001 war zur Kündigung des Gesellschaftsvertrags geregelt, dass falls ein Gesellschafter kündigt, er aus der Gesellschaft ausscheiden sollte. Falls infolge des Ausscheidens eines Gesellschafters nur ein Gesellschafter verblieb, sollte das Vermögen der Gesellschaft ohne Liquidation mit Aktiva und Passiva auf den allein verbleibenden Gesellschafter übergehen. § 17 des Gesellschaftsvertrags der GbR vom 11. Oktober 2001 regelte ergänzend dazu auch das Recht des verbleibenden Gesellschafters, eine Anschlusskündigung auszusprechen. Wurde eine Anschlusskündigung ausgesprochen, war die GbR zu liquidieren.
- 11** In einem beim FA am 15. August 2006 eingegangenen Vordruck zur Betriebseinstellung gaben der Kläger und D an, dass die Praxis für Physiotherapie der GbR zum 31. März 2006 eingestellt worden sei. Der Kläger führe den Betrieb als Einzelunternehmen fort. D habe ein neues Unternehmen gegründet.
- 12** In der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der GbR für 2006 erfolgte kein Ansatz einer Betriebseinnahme aufgrund der vorzeitigen Auflösung der in 2005 gebildeten Ansparrücklage. Der gesonderte und einheitliche Feststellungsbescheid für 2006 ist bestandskräftig.
- 13** Der Kläger erzielte im Streitjahr als Physiotherapeut Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Er ermittelte diese im Wege der Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG).
- 14** Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr reichten die Kläger eine Gewinnermittlung ein, in der Betriebseinnahmen für die zuvor im Gesamthandsvermögen der GbR gebildete Rücklage gemäß § 7g EStG in Höhe von 40.000 € und in Höhe des Gewinnzuschlags von 4.800 € angesetzt wurden.
- 15** Der Kläger zog in der Gewinnermittlung für das Streitjahr zugleich Betriebsausgaben in Höhe von 40.000 € ab. Diese entfielen nach dem von ihm verwendeten Formular auf die Bildung einer "Ansparabschreibung für Existenzgründer nach § 7g Abs. 7 und 8 EStG a.F."
- 16** Die Kläger wurden --unter Änderung (gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--) eines zuvor ergangenen Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr, in dem die Besteuerungsgrundlagen geschätzt worden waren-- im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 26. November 2009 erklärungsgemäß veranlagt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.
- 17** In einer Außenprüfung für das Streitjahr traf der Prüfer die Feststellung, der Kläger habe im Streitjahr einen Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g EStG in der ab dem 18. August 2007 geltenden Gesetzesfassung des Unternehmensteuerreformgesetzes (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) --EStG n.F.-- in Höhe von 40.000 € in Anspruch genommen. Da er innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums bis Ende 2010 nicht investiert habe, sei der Investitionsabzugsbetrag im Streitjahr rückgängig zu machen.
- 18** Am 2. Mai 2011 erließ das FA einen entsprechenden, auf § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG n.F. gestützten Änderungsbescheid, in dem es den Gewinn des Klägers um 40.000 € erhöhte.
- 19** Der Einspruch und die anschließend beim FG erhobene Klage, mit der die Kläger geltend machten, gemäß § 177 AO sei zu ihren Gunsten zu berücksichtigen, dass die Ansparabschreibung der GbR nicht im Streitjahr gewinnerhöhend

aufzulösen sei, blieben erfolglos. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1371 veröffentlicht.

- 20** Das FG war nach Vernehmung des D als Zeugen und dem Gesamtergebnis des Verfahrens der Auffassung, D habe im Zuge seines Ausscheidens seinen Mitunternehmeranteil an der GbR an den Kläger veräußert. Der Kläger habe den Betrieb der GbR als Gesamtrechtsnachfolger übernommen und als Einzelunternehmen fortgeführt. Die Rücklage sei im Einzelunternehmen des Klägers gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. im Streitjahr aufzulösen. Ob die Rücklage im Jahr 2005 auf Ebene der GbR zu Recht gebildet worden sei, sei nicht erheblich, da die Regelung sowohl zur Auflösung rechtmäßig als auch nicht rechtmäßig gebildeter Rücklagen zwingt.
- 21** Mit der Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Sie rügen die Verletzung materiellen Bundesrechts in Gestalt von § 7g Abs. 3, 4 und 6 EStG a.F.
- 22** Das FG habe zu Unrecht offengelassen, ob auf Ebene der GbR die im November 2007 für den Veranlagungszeitraum 2005 geltend gemachte Ansparrücklage noch habe gebildet werden dürfen. Die Bildung der Rücklage zu diesem Zeitpunkt sei rechtswidrig gewesen, da seit April 2006 Investitionen in dem nicht mehr existenten Betrieb der Gesellschaft ausgeschlossen gewesen seien. Die rechtswidrig im Gesamthandsvermögen der GbR gebildete Ansparrücklage für 2005 habe in der Gewinnermittlung der GbR für 2006 aufgelöst werden müssen.
- 23** Die im Betrieb der GbR rechtswidrig gebildete und nicht aufgelöste Ansparrücklage sei auch nicht auf den Betrieb des Klägers übergegangen. Das Ausscheiden des D sei als Realteilung mit Spitzenausgleich zu behandeln. Da der Betrieb der GbR im Wege der Realteilung beendet worden sei, sei das Einzelunternehmen des Klägers als neu eröffneter Betrieb anzusehen. Auf diesen neuen Betrieb des Klägers habe die Ansparrücklage nicht übergehen können, da sie nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) betriebsbezogen sei (Hinweis des Klägers auf den Vorlagebeschluss des BFH vom 22. August 2012 X R 21/09, BFHE 238, 153, BStBl II 2014, 447, und das BFH-Urteil vom 29. März 2011 VIII R 28/08, BFHE 233, 434, BStBl II 2014, 299).
- 24** Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil der Vorinstanz und die Einspruchsentscheidung vom 12. Juni 2012 aufzuheben sowie die Einkommensteuer 2007 unter Abänderung des Bescheids vom 2. Mai 2011 auf 0 € herabzusetzen.
- 25** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 26** Das FG habe das Ausscheiden des D aus der GbR zutreffend als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils durch D mit anschließender Anwachsung des Vermögens der GbR auf den Kläger und nicht als Realteilung der GbR unter Zahlung eines Spitzenausgleichs an D beurteilt. Da infolge der Anwachsung die im Gesamthandsvermögen der GbR gebildete Rücklage auf den Kläger übergegangen sei, habe sie nach Ablauf des zweijährigen Investitionszeitraums im Einzelunternehmen des Klägers im Streitjahr aufgelöst werden müssen.

Entscheidungsgründe

- 27** II. A. Der Senat kann in seiner geschäftsplanmäßigen Besetzung entscheiden. Richter am BFH ... ist nicht gemäß § 41 Nr. 6 der Zivilprozessordnung i.V.m. § 51 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) von der Mitwirkung ausgeschlossen. Er war zwar beim FG zunächst Berichterstatler für das zwischen den Beteiligten geführte Verfahren, hat aber an der angefochtenen Entscheidung selbst nicht mehr mitgewirkt, da er im Zeitpunkt der Entscheidung nicht mehr Mitglied des zuständigen Senats beim FG war. Eine zum Ausschluss führende Mitwirkung an der angefochtenen Entscheidung liegt nur vor, wenn der Richter an der Urteilsfindung der unteren Instanz teilgenommen hat, d.h. in richterlicher Funktion an den tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Folgerungen unmittelbar beteiligt ist (BFH-Beschlüsse vom 22. Januar 1980 VII R 97/76, BFHE 129, 251, BStBl II 1980, 158; vom 31. Januar 2001 II R 49/00, BFH/NV 2001, 931).
- 28** B. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 29** Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger die Betriebseinnahme, die anzusetzen ist, weil der von ihm im Streitjahr abgezogene Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. rückgängig zu machen ist, nicht gemäß § 177 AO durch eine Gewinnminderung kompensieren kann. Denn er ist verpflichtet, in der Gewinnermittlung für das Streitjahr eine Betriebseinnahme aus der Auflösung der für den Feststellungszeitraum 2005 auf Ebene der GbR gemäß § 7g EStG a.F. gebildeten Ansparrücklage anzusetzen.

- 30** 1. Die Beteiligten und das FG gehen zutreffend davon aus, dass die vom Kläger in der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens für das Streitjahr geltend gemachte Betriebsausgabe für "eine Existenzgründerrücklage gemäß § 7g a.F." als Betriebsausgabe für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g Abs. 1 Satz 1, Satz 2 Nr. 1 Buchst. c EStG n.F. zu behandeln ist. Gemäß § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG n.F. ist, da das Wirtschaftsjahr des Klägers dem Kalenderjahr entspricht und im Streitjahr nach dem 17. August 2007 endet, für die Inanspruchnahme eines Betriebsausgabenabzugs gemäß § 7g EStG die Vorschrift i.d.F. durch das UntStRefG anzuwenden. Es ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig und bedarf keiner weiteren Vertiefung, dass der vom Kläger für das Streitjahr in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag wieder rückgängig zu machen ist, weil der Kläger innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums keine Wirtschaftsgüter hergestellt oder angeschafft hat. Der zuvor bestandskräftig gewordene Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 26. November 2009 kann gemäß § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG n.F. geändert werden.
- 31** 2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger dieser Änderung nicht innerhalb des durch § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG n.F. i.V.m. § 351 AO eröffneten Änderungsrahmens gemäß § 177 AO entgegenhalten kann, er habe in der Gewinnermittlung für das Streitjahr fehlerhaft eine Betriebseinnahme aufgrund der Auflösung der bei der GbR für 2005 gebildeten Ansparrücklage gemäß § 7g EStG a.F. erfasst.
- 32** a) Für Ansparrückstellungen, die in vor dem 18. August 2007 endenden Wirtschaftsjahren gebildet wurden, gilt die Vorschrift des § 7g EStG gemäß § 52 Abs. 23 Satz 3 EStG n.F. in der bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung weiter (§ 7g EStG a.F.). Die Frage, ob der Kläger zutreffend in seiner Gewinnermittlung die ursprünglich bei der GbR für den Veranlagungszeitraum 2005 gebildete Ansparrückstellung aufzulösen hat, ist daher gemäß § 7g EStG a.F. zu beurteilen.
- 33** b) Ermittelt der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, so sind gemäß § 7g Abs. 6 EStG a.F. die Abs. 3 bis 5 mit Ausnahme von Abs. 3 Nr. 1 mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, dass die Bildung der Rücklage als Betriebsausgabe (Abzug) und ihre Auflösung als Betriebseinnahme (Zuschlag) zu behandeln ist; der Zeitraum zwischen Abzug und Zuschlag gilt als Zeitraum, in dem die Rücklage bestanden hat. "Steuerpflichtiger" in diesem Sinne ist bei Bildung der Ansparrückstellung in der Einnahmenüberschussrechnung einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) trotz des Transparenzprinzips die Personengesellschaft als Gewinnermittlungssubjekt (vgl. BFH-Urteil vom 27. Januar 2016 X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032 für die Abgrenzung des Betriebs der Gesellschaft vom Betrieb des Mitunternehmers).
- 34** c) Ist eine Rücklage am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. zu diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen. Dass der zweijährige Investitionszeitraum für die bei der GbR für den Veranlagungszeitraum 2005 gebildete Rücklage ohne Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts verstrichen und damit die Rücklage spätestens mit Ablauf des Streitjahres aufzulösen ist, ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Streitig ist im Wesentlichen, ob die noch bei der GbR für 2005 gebildete Rücklage mit dem Betrieb der GbR auf das Einzelunternehmen des Klägers übergegangen und daher vom Kläger aufzulösen ist.
- 35** aa) Zur Auflösung verpflichtet ist im Grundsatz derjenige "Steuerpflichtige", der im Fall der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG den Betriebsausgabenabzug für die Bildung der Rücklage in Anspruch genommen hat (§ 7g Abs. 6 EStG a.F.). Ein zur Auflösung der Rücklage gemäß § 7g Abs. 6 i.V.m. Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. verpflichteter "Steuerpflichtiger" ist jedoch nach der zutreffenden Würdigung des FG auch derjenige, auf den der Betrieb, in dem der Betriebsausgabenabzug für die Bildung der Rücklage in Anspruch genommen wurde, im Zeitraum zwischen Bildung und gesetzlichem Auflösungszeitpunkt im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergeht. Dies ist im Streitfall der Kläger, auf den der Betrieb der früheren GbR zum 1. April 2006 im Wege der Gesellschaftsübernahme übergegangen ist.
- 36** bb) Haben die Gesellschafter einer BGB-Gesellschaft im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass die Gesellschaft von den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt wird, wenn ein Gesellschafter ausscheidet, wächst bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschaftern --soweit im Gesellschaftsvertrag für diesen Fall nichts Abweichendes geregelt ist-- dem letzten verbleibenden Gesellschafter das Vermögen der GbR an, d.h. die Aktiva und Passiva gehen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf ihn über, ohne dass es eines Übertragungsaktes oder einer Übernahmeerklärung bedarf (ständige Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs --BGH--, vgl. BGH-Urteil vom 7. Juli 2008 II ZR 37/07, Deutsches Steuerrecht 2008, 1792).
- 37** Eine solche Fortsetzungsklausel war nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) im Gesellschaftsvertrag der GbR für das Ausscheiden eines Gesellschafters aus der GbR als mehrgliedriger Gesellschaft

und für das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus der GbR in Form eines Übernahmerechts des verbleibenden Gesellschafters vorgesehen. § 18 des Gesellschaftsvertrags der GbR bestimmte für den Fall des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters durch Kündigung ausdrücklich den Übergang der Aktiva und Passiva des Gesamthandsvermögens auf den verbleibenden Gesellschafter. Die Vereinbarung eines solchen Übernahmerechts verdrängt die bei Ausscheiden eines Gesellschafters ansonsten gesetzlich vorgesehene Auflösung der Gesellschaft (§ 731 BGB), da das Gesetzesrecht dispositiv ist (vgl. z.B. Schöne in Beck'scher Online Kommentar BGB, § 730 Rz 38; MünchKommBGB/Schäfer, 6. Aufl., § 730 Rz 63, 66, 68 f., 72; Erman/H.P. Westermann, BGB, § 730 Rz 17, 18; Wertbruch in Westermann, Handbuch der Personengesellschaften, § 25 Rz 565).

- 38** Das FG hat für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) aus dem Abschluss der "Vereinbarung zur Gesellschaftsübernahme" vom 1. Februar 2006 und der "Ergänzenden Vereinbarung zur Gesellschaftsübernahme" vom 2. Februar 2006 zwischen dem Kläger und D geschlossen, dass auch diese vom Bestehen und dem Vollzug eines gesellschaftsvertraglich begründeten Übernahmerechts des Klägers ausgegangen sind und der Kläger dieses Recht im Rahmen der getroffenen Vereinbarungen ausgeübt hat. Ihm hätte nach § 17 des Gesellschaftsvertrags alternativ die Möglichkeit der Anschlusskündigung zugestanden, um eine Liquidation der Gesellschaft herbeizuführen. Diesen Weg haben der Kläger und D aber nicht gewählt.
- 39** cc) Die Gesamtrechtsnachfolge in alle Aktiva und Passiva des Betriebs der GbR bewirkte, dass diese in das Alleineigentum des Klägers übergegangen sind und die GbR vollbeendet worden ist (Schöne in Beck'scher Online Kommentar BGB, § 730 Rz 41, 42; MünchKommBGB/Schäfer, a.a.O., § 730 Rz 11, 81).
- 40** d) Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge in alle Aktiva und Passiva der GbR ist der Kläger auch steuerrechtlich in die Rechtsstellung der GbR eingetreten und gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. zur Auflösung der bei der GbR im Veranlagungszeitraum 2005 gebildeten und in 2006 nicht aufgelösten Ansparabschreibung im Streitjahr verpflichtet.
- 41** aa) Für Ansparabschreibungen, die im Zeitpunkt einer Betriebsveräußerung bestehen, hat der BFH zwar mehrfach angenommen, diese seien zu diesem Zeitpunkt aufzulösen, da aufgrund der Veräußerung das zweite Wirtschaftsjahr des Investitionszeitraums i.S. des § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. abläuft (BFH-Urteile vom 10. November 2004 XI R 56/03, BFH/NV 2005, 845; vom 20. Dezember 2006 X R 31/03, BFHE 216, 288, BStBl II 2007, 862). Bei der Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft unter Ansatz der Teilwerte kann die aufnehmende Kapitalgesellschaft eine im Einzelunternehmen vorhandene Rücklage ebenfalls nicht fortführen, da gemäß § 22 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) 2002 wie bei einer Betriebsveräußerung eine Einzelrechtsnachfolge vorliegt; die Rücklage ist vom Einbringenden als Teil des begünstigten Einbringungsgewinns aufzulösen (BFH-Urteil vom 10. November 2004 XI R 69/03, BFHE 208, 190, BStBl II 2005, 596).
- 42** Die Verpflichtung zur Auflösung folgt in beiden Sachverhalten daraus, dass die Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 ff. EStG a.F. auf den (konkreten) Betrieb bezogen ist und die geplante Investition, deretwegen die Ansparrücklage gebildet wurde, nicht mehr durchgeführt werden kann, wenn der Steuerpflichtige seinen Betrieb veräußert oder aufgibt. Die Ansparrücklage gemäß § 7g EStG a.F. kann grundsätzlich nicht "zurückbehalten" und auf einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen übertragen werden (BFH-Urteil vom 20. Dezember 2006 X R 42/04, BFH/NV 2007, 883).
- 43** bb) Für eine vor einer Einbringung bestehende Ansparabschreibung hat der Große Senat des BFH in Rz 60 des Beschlusses vom 14. April 2015 GrS 2/12 (BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007) hingegen ausdrücklich anerkannt, diese gehe gemäß § 22 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 bei Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten auf diese über und könne fortgeführt werden, weil die aufnehmende Kapitalgesellschaft insoweit dem einbringenden Rechtsträger rechtlich nachfolge und in die bereits verwirklichten Besteuerungsmerkmale eintrete. Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge kommt es --so der Große Senat des BFH-- zu einer "Vereinigung" der Leistungsfähigkeit des ursprünglichen und des den Betrieb übernehmenden Rechtsträgers. Der Rechtsnachfolger folgt dem ursprünglichen Betriebsinhaber insoweit nach und wird zum "Steuerpflichtigen" i.S. des § 7g Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG a.F. Dies gilt auch dann, wenn --wie hier-- im Betrieb des Rechtsvorgängers (der GbR) eine Ansparabschreibung besteht und der Betrieb innerhalb des zweijährigen Investitionszeitraums im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge auf einen Rechtsnachfolger (hier: den Kläger) übergeht. Denn der Übergang eines Betriebs auf den Gesamtrechtsnachfolger weist bezogen auf § 7g EStG a.F. im Hinblick auf den Eintritt des Rechtsnachfolgers in die steuerlichen Rechtspositionen des Rechtsvorgängers keinen entscheidenden Unterschied zu einer Rechtsnachfolge des übernehmenden Rechtsträgers nach den einschlägigen umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen auf (vgl. §§ 23 Abs. 1 i.V.m. 12 Abs. 3 UmwStG 2006).

- 44** Zwar hat der Große Senat des BFH in Rz 60 des Beschlusses in BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007 den Übergang einer gemäß § 7g EStG a.F. vor der Einbringung gebildeten Rücklage im Fall einer Buchwerteinbringung nur "für rechtmäßig gebildete Rücklagen" zugelassen. Nichts anderes kann aber für eine Ansparabschreibung gelten, die vor dem Betriebsübergang beim Rechtsvorgänger rechtswidrig gebildet und nicht aufgelöst worden ist, wenn die zugrundeliegenden Steuer- oder Feststellungsbescheide des Rechtsvorgängers --wie hier-- bestandskräftig geworden und nicht mehr änderbar sind. Mit der Formulierung, es könnten nur "rechtmäßig gebildete Rücklagen" auf Grundlage einer umwandlungssteuerrechtlichen Rechtsnachfolge übergehen, wollte der Große Senat des BFH die Fallgruppe des Übergangs bestehender Ansparabschreibungen auf den Rechtsnachfolger zu der von ihm zu entscheidenden Fallgruppe abgrenzen, in der im Bildungsjahr der Ansparabschreibung beim Rechtsvorgänger angesichts einer bevorstehenden Buchwerteinbringung zu entscheiden ist, ob diese überhaupt gebildet werden darf. Er wollte jedoch nicht den Rechtssatz aufstellen, dass alle rechtswidrig gebildeten und im Zeitpunkt einer Buchwerteinbringung im eingebrachten Betrieb bestehenden Ansparabschreibungen nicht auf den Rechtsnachfolger übergehen können.
- 45** e) Es ist nicht erheblich, ob das Ausscheiden des D als Veräußerung seines Mitunternehmeranteils an den Kläger gegen eine gemischte Bar- und Sachwertabfindung gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG (so das FG) oder als Realteilung mit Spitzenausgleich (so die Kläger) gemäß § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG zu beurteilen ist. Selbst wenn dem Vorbringen der Kläger zu folgen und eine Realteilung der zweigliedrigen GbR mit Spitzenausgleich verwirklicht worden wäre, würde dies im Streitfall zu keinem anderen Ergebnis führen.
- 46** Die aus Sicht der Kläger anzunehmende Realteilung wäre im Streitfall aufgrund des vom Kläger ausgeübten Übernahmerechts ebenfalls mit einer Gesamtrechtsnachfolge des Klägers in die auf ihn übergehenden Wirtschaftsgüter und Rechtspositionen der GbR verbunden. Bei der Realteilung handelt es sich um eine besondere Form der Betriebsaufgabe (s. BFH-Urteil vom 17. September 2015 III R 49/13, BFHE 252, 17, Rz 38). Die Annahme einer solchen Betriebsaufgabe auf Ebene der GbR könnte aber nicht die im Streitfall vom Kläger daneben bewusst herbeigeführte Gesamtrechtsnachfolge in den Betrieb und in die Rechtsposition der GbR für die bestehende Ansparabschreibung verdrängen und deren Übergang in den Betrieb des Klägers ausschließen.
- 47** f) Es ist schließlich für die Anwendung des § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. unerheblich, ob die bei der GbR für den Feststellungszeitraum 2005 im Wege des Betriebsausgabenabzugs gebildete Ansparabschreibung gemäß § 7g EStG a.F. zu Recht oder zu Unrecht gebildet wurde.
- 48** Die Möglichkeit, auch eine zu Unrecht gewährte Ansparabschreibung spätestens am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres (hier beim Kläger als Gesamtrechtsnachfolger) aufzulösen, folgt daraus, dass § 7g Abs. 4 EStG a.F. nicht zwischen der Auflösung einer zu Recht und einer zu Unrecht gebildeten Ansparabschreibung unterscheidet. Allerdings hängt die erfolgswirksame Auflösung der gesetzwidrig überhöht beanspruchten Ansparabschreibung davon ab, dass die Änderung der ursprünglichen, die Ansparabschreibung berücksichtigenden Steuerfestsetzung oder Gewinnfeststellung --wie hier bei der GbR für 2005-- nach den allgemeinen Regeln der Bestandskraft ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteil vom 28. April 2005 IV R 30/04, BFHE 209, 496, BStBl II 2005, 704; BFH-Beschluss vom 23. Juli 2009 X B 64/08, juris). Die Rücklage ist, sofern sie am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist, zu "diesem Zeitpunkt" gewinnerhöhend aufzulösen (BFH-Beschlüsse vom 31. März 2008 VIII B 212/07, BFH/NV 2008, 1322; vom 30. April 2013 I B 151/12, BFH/NV 2013, 1572).
- 49** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de