
Datum: 28.06.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1110/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0628.13K1110.09.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 1. April 2009 werden der Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 29. Oktober 2008 und der Gewerbesteuermessbescheid 2007 vom 26. November 2008 dahingehend abgeändert, dass bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und des Gewerbeertrags eine weitere Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 3 EStG a.F. in Höhe von 3.782,10 € gewinnmindernd berücksichtigt wird.

Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderten Steuer- und Messbetragsfestsetzungen nach dieser Maßgabe zu errechnen, der Klägerin das Ergebnis dieser Berechnungen unverzüglich formlos mitzuteilen und die Bescheide mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekannt zu geben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Aufstockung einer Ansparabschreibung im Sinne des § 7g Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung vor dem Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912; EStG a.F.) im Streitjahr 2007.

2

- Die Klägerin betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung einen Transport- und Kurierdienst. Ihr Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. 3
- In ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 hatte sie einen Sonderposten mit Rücklageanteil in Höhe von 12.265,75 € gebildet und dies mit der geplanten Anschaffung eines „MB Transportfahrzeugs“ zum Preis von 37.821,00 € (davon 30% = 11.346,30 €) sowie der geplanten Anschaffung von diversen, näher bezeichneten Bürogegenständen in Höhe von insgesamt 2.298,63 € (davon 40% = 919,45 €) erläutert. Nach Aktenlage hat der Beklagte diese Ansparabschreibungen bei der Veranlagung für das Jahr 2006 erklärungsgemäß berücksichtigt. 4
- Am 5. September 2008 gab die Klägerin die Steuererklärungen für das Streitjahr nebst Jahresabschluss zum 31. Dezember 2007 ab. Sie deklarierte einen Jahresüberschuss in Höhe von 12.675 € und machte außerbilanziell einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 (EStG n.F.) in Höhe von 12.100 € für die geplante Anschaffung zweier weiterer Fahrzeuge zum Preis von jeweils 15.126 € (zusammen 30.252 €, hiervon 40% = 12.100,80 €) gewinnmindernd geltend. Dieser Investitionsabzugsbetrag steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit. 5
- Bei der Ermittlung ihres Jahresüberschusses nahm die Klägerin daneben eine Erhöhung der im Jahresabschluss des Vorjahres für die Anschaffung des „MB Transportfahrzeugs“ gebildeten Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 3 EStG a.F. um weitere 10% (= 3.782,10 €) auf nunmehr insgesamt 40% der geplanten Anschaffungskosten vor. 6
- In den streitgegenständlichen Bescheiden über Körperschaftsteuer 2007 vom 29. Oktober 2008 und über den Gewerbesteuermessbetrag 2007 vom 26. November 2008 folgte der Beklagte den Steuererklärungen der Klägerin, erhöhte aber den ausgewiesenen Jahresüberschuss gemäß § 60 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) um die Erhöhung der Ansparabschreibung gemäß § 7g EStG a.F. in Höhe von 3.782,10 €. 7
- Die dagegen fristgerecht erhobenen Einsprüche wies der Beklagte mit verbundenen Einspruchsentscheidungen vom 1. April 2009 zurück. Gemäß § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG n.F. sei § 7g EStG n.F. erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 17. August 2007 endeten. Nach § 52 Abs. 23 Satz 3 EStG n.F. seien vor dem 18. August 2007 gebildete Ansparabschreibungen bis zum Zeitpunkt ihrer Auflösung unverändert fortzuführen und könnten daher im Kalenderjahr 2007 nicht mehr aufgestockt werden. Die – nach altem Recht mögliche – Erhöhung der streitigen Ansparabschreibung von 30% auf 40% der geplanten Anschaffungskosten hätte daher im Streitjahr nicht mehr vorgenommen werden dürfen. 8
- Gegen diese Entscheidung hat die Klägerin am 7. April 2009 Klage erhoben, mit der sie weiterhin die Erhöhung der im Jahr 2006 gebildeten Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. begehrt. Nach § 52 Abs. 23 Satz 3 EStG n.F. sei auf bereits vor dem 18. August 2007 gebildete Rücklagen § 7g Abs. 3 EStG a.F. weiter anzuwenden. Danach sei auch einer Erhöhung nach altem Recht zulässig. Die Erhöhung einer zulässig gebildeten Rücklage gemäß § 7g EStG a.F. sei keine Neubildung. Hätte der Gesetzgeber die nachträgliche Erhöhung von bereits zuvor gebildeten Ansparabschreibungen verhindern wollen, so hätte er dies ausdrücklich regeln müssen. Bei anderer Auslegung der Anwendungsvorschrift wäre die Neuregelung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 als rückwirkende Gesetzesänderung wegen Verstoßes gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes gemäß Art. 20 des Grundgesetzes verfassungswidrig. 9

Die Klägerin beantragt,	10
den Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 29. Oktober 2008 und den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2007 vom 26. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. April 2009 dahingehend abzuändern, dass die Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbetrag unter Anerkennung einer Einstellung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil gemäß § 7g EStG in Höhe von 3.782,10 € niedriger festgesetzt wird,	11
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	12
Der Beklagte beantragt,	13
die Klage abzuweisen,	14
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	15
Er hält daran fest, dass die Klägerin die im Jahr 2006 zulässigerweise unterhalb des Höchstbetrags gebildete Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. in einem nach dem 17. August 2007 endenden Wirtschaftsjahr nicht mehr aufstocken könne. Die Ansparabschreibung sei gemäß § 52 Abs. 23 Satz 3 EStG n.F. unverändert fortzuführen. Dabei handele es sich nicht um eine rückwirkende Gesetzesänderung, da die Klägerin eine Aufstockung der Rücklage zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 begehrt, die Gesetzesänderung jedoch bereits am 14. August 2007 ausgefertigt worden ist und ab dem 18. August 2007 gegolten habe.	16
Entscheidungsgründe	17
Die Klage ist begründet.	18
Die Bescheide über Körperschaftsteuer 2007 und über den Gewerbesteuermessbetrag 2007 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Beklagte hat den von der Klägerin für das Streitjahr ermittelten Gewinn zu Unrecht um die Aufstockung der Ansparabschreibung erhöht.	19
I. Die Klägerin war berechtigt, die im Jahr 2006 gebildete Ansparabschreibung in Höhe von 11.346,30 € wegen der beabsichtigten Anschaffung eines „MB Transportfahrzeugs“ zum Preis von 37.821,00 € im Streitjahr um weitere 3.782,10 € zu erhöhen.	20
1. Gemäß § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. konnten Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens eine den Gewinn mindernde Rücklage (Ansparabschreibung) bilden. Diese Ansparabschreibung durfte 40% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des jeweils begünstigten Wirtschaftsguts nicht überschreiten, das der Steuerpflichtige voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Ansparabschreibung folgenden Wirtschaftsjahres anzuschaffen oder herzustellen beabsichtigte. Die Ansparabschreibung durfte nur dann gebildet werden, wenn a) der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 5 EStG ermittelte, b) der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der Bildung der Rücklage voranging, das in § 7g Abs. 2 EStG a.F. genannte Größenmerkmal erfüllte, c) die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden konnten und d) der Steuerpflichtige keine Rücklagen nach §§ 3 Abs. 1, 2a des Zonenrandförderungsgesetzes auswies. Der Bildung der Ansparabschreibung stand nicht entgegen, dass dadurch ein Verlust entstand oder sich erhöhte. Die am Bilanzstichtag	21

insgesamt nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. gebildeten Ansparabschreibungen waren der Höhe nach auf 154.000 € je Betrieb begrenzt.

2. Die Höhe der Ansparabschreibung stand bis hin zur relativen Begrenzung auf 40% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des jeweiligen Wirtschaftsguts und bis zur absoluten Begrenzung auf 154.000 € je Betrieb im Belieben des Steuerpflichtigen. Er war frei, bspw. aus Gründen der Bilanzpolitik einen Wertansatz unterhalb der zulässigen Obergrenze von 40% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu wählen. In diesem Fall konnte er die Ansparabschreibung im Folgejahr bis zur zulässigen Obergrenze aufstocken (vgl. Lambrecht in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Stand: Juni 2003, § 7g Rn. D 17; Brandis in Blümich, EStG, Stand: September 2010, § 7g Rn. 82; auch die Finanzverwaltung erlaubte die Änderung der Höhe der Ansparabschreibung im Folgejahr: Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 25. Februar 2004, Bundessteuerblatt – BStBl – I 2004, 337 Rn. 14) und die gewinnmindernde Wirkung auf zwei Jahre verteilen (so Kulosa in Schmidt, EStG, 26. Aufl. 2007, § 7g Rn. 42 m.w.N.). 22

3. Diese betriebsbezogenen, investitionsbezogenen und buchmäßigen tatbestandlichen Voraussetzungen für die Anerkennung einer Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 3 EStG a.F. hinsichtlich eines „MB Transportfahrzeugs“ hat der Beklagte bei ihrer erstmaligen Bildung im Jahr 2006 als erfüllt angesehen und die Ansparabschreibung bei der Veranlagung für 2006 gewinnmindernd berücksichtigt. Diese Voraussetzungen liegen auch im Streitjahr 2007 vor und sind zwischen den Beteiligten zutreffend nicht streitig. 23

Aus diesem Grund konnte die Klägerin die im Jahr 2006 lediglich in Höhe von 30% der voraussichtlichen Kosten für die Anschaffung des „MB Transportfahrzeugs“ gebildete Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 3 EStG a.F. um weitere 10% der voraussichtlichen Anschaffungskosten erhöhen. Entgegen der Auffassung des Beklagten steht dem die Neuregelung des § 7g EStG n.F. durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 nach der Regelung über den zeitlichen Anwendungsbereich in § 52 Abs. 23 EStG n.F. nicht entgegen. 24

a) Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 wurde die Regelungstechnik des § 7g EStG a.F. umfassend umgestaltet. Die Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. wurde durch den außerbilanziell gewinnmindernd abzuziehenden Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG n.F. ersetzt. Dies hatte zur Folge, dass in dem Fall, dass die Investition unterbleibt, nach der Neuregelung nicht mehr eine Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst und ein Gewinnzuschlag (vgl. § 7g Abs. 5 EStG a.F.) erhoben, sondern dass der Investitionsabzugsbetrag – rückwirkend für das Jahr der Inanspruchnahme – rückgängig gemacht wurde und die allgemeinen Verzinsungsregelungen gemäß § 233a der Abgabenordnung eingriffen. Weiter wurde der Investitionszeitraum von zwei auf drei Jahre verlängert und die Sonderregelungen für Existenzgründer gestrichen. 25

Der relativen Höhe nach entsprach die Neuregelung über den Investitionsabzugsbetrag dagegen der Altregelung über die Ansparabschreibung; auch der Investitionsabzugsbetrag war begrenzt auf 40% der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Der absolute Höchstbetrag lag bei 200.000 € je Betrieb. 26

b) Nach der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG n.F. ist die Neuregelung des § 7g EStG n.F. erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 17. August 2007 enden. Bei Ansparabschreibungen, die in vor dem 18. August 2007 endenden Wirtschaftsjahren gebildet worden sind, und Wirtschaftsgütern, die vor dem 1. Januar 2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, ist § 7g Abs. 3 EStG a.F. in der bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung weiter anzuwenden; soweit Ansparabschreibungen 27

noch nicht gewinnerhöhend aufgelöst worden sind, vermindert sich der Höchstbetrag von 200 000 Euro nach § 7g Absatz 1 Satz 4 EStG n.F. um die noch vorhandenen Ansparabschreibungen.

Diese Vorschrift ist nach der Überzeugung des erkennenden Senats dahingehend zu verstehen, dass eine im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 unterhalb der zulässigen Höchstgrenze gebildete Ansparabschreibung im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2007 noch nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. aufgestockt werden kann. 28

aa) Nach der im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 8. Mai 2009 veröffentlichten Auffassung der Finanzverwaltung (BStBl I 2009, 633 Rn. 73, 74, 75) kann in dem Fall, dass im Vorjahr eine Ansparabschreibung unterhalb der zulässigen Höchstgrenze von 40% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gebildet wurde, im Wirtschaftsjahr 2007 in Höhe der Differenz weder ein zusätzlicher Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG n.F. in Anspruch genommen werden, noch kann die Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. in Höhe der Differenz aufgestockt werden. Nach alter Rechtslage gebildete Ansparabschreibungen seien fortzuführen und nach altem Recht aufzulösen, eine Pflicht zur vorzeitigen Auflösung bestehe allerdings nicht. 29

bb) Die steuerrechtliche Kommentarliteratur beantwortet diese Frage uneinheitlich. Nach Auffassung von Brandis (in Blümich, EStG, Stand: September 2010, § 7g Rn. 2) soll eine Aufstockung der im Vorjahr gebildeten Ansparabschreibung ausdrücklich nicht möglich sein, auch nicht die Inanspruchnahme eines ergänzenden Investitionsabzugsbetrags. Nach Handzik (in Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand: November 2010, § 7g ab UntStRefG 2008 Rn. 97a, b) ist eine Ansparabschreibung lediglich noch fortzuführen und abzuschreiben, ein Investitionsabzugsbetrag könne zusätzlich zu einer Ansparabschreibung unter der Höchstgrenze nicht gebildet werden (so auch Roland in Bordewin/Brandt, EStG, Stand: September 2010, Rz 58). Kulosa (in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 7g Rn. 3) dagegen tritt dafür ein, dass zwar eine bestehende Ansparabschreibung im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2007 nicht mehr aufgestockt, dagegen aber in Höhe der Differenz zur zulässigen Höchstgrenze ein ergänzender Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht werden könne. Unter ausdrücklichem Hinweis auf den Wortlaut der Anwendungsregelung vertritt dagegen Kratzsch (in Frotscher, EStG, Stand: Januar 2010, § 7g Rn. 3 mit Verweis auf Fuhrmann/Kratzsch, SteuerConsultant 2008, 28ff.) die Auffassung, dass auch im Jahr 2007 die Aufstockung einer vor dem Inkrafttreten des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 gebildeten Ansparabschreibung noch möglich sein müsse. 30

cc) Der erkennende Senat folgt der letztgenannten Auslegung des § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG n.F. (im Ergebnis ebenso das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 2. Mai 2012 15 K 453/10, Steuer-Eildienst 2012, 357 sowie vollständig in juris). 31

Aus Sicht des Gerichts ist die in § 52 Abs. 23 Satz 3 EStG n.F. getroffene Regelung nicht in dem Sinne zu verstehen, dass im Fall einer unter dem zulässigen Höchstbetrag gebildeten Ansparabschreibung der Differenzbetrag durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 als Gewinnminderungsbetrag verloren ist. Vielmehr wird bestimmt, auf welche Weise der Differenzbetrag durch den Steuerpflichtigen geltend zu machen, nämlich nicht durch einen ergänzenden Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 EStG n.F. (insoweit a.A. Kulosa, a.a.O.), sondern aufgrund der Weitergeltung des § 7g Abs. 3 EStG a.F. durch Aufstockung der bereits im Vorjahr gebildeten Ansparabschreibung. 32

Bereits der Wortlaut der Regelung legt die Möglichkeit der Aufstockung einer im Vorjahr gebildeten Ansparrücklage nahe. § 52 Abs. 23 Satz 3 EStG n.F. ordnet für nach altem Recht 33

gebildete, im Jahr 2007 noch bestehende Ansparabschreibungen die weitere Anwendung des bisherigen Rechts an. Es ist nicht erkennbar, dass die angeordnete Weitergeltung des bisherigen Rechts lediglich die Fortführung oder gewinnerhöhende Auflösung, nicht aber die nach bisherigem Recht ebenfalls mögliche spätere Aufstockung einer – auf ein bestimmtes Investitionsobjekt bezogene – bereits gebildeten Ansparabschreibung umfassen solle. Eine derartige Einschränkung angeordneter Weitergeltung findet im Wortlaut der Regelung keine Stütze.

Hinzu kommt, dass nach dem Willen des Gesetzgebers, der in den vorhandenen Gesetzesmaterialien hinreichend zum Ausdruck kommt, eine Beschränkung der mit § 7g EStG allgemein verbundenen Förderung der Liquidität mittelständischer Betriebe für im Jahr 2006 gebildete Ansparabschreibungen nicht bezweckt war. Die relative Höhe der maximalen Gewinnminderung von 40% der beabsichtigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten wurde mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 beibehalten, der absolute Höchstbetrag sogar erhöht. Das Nebeneinander von Ansparabschreibung und Investitionsabzugsbetrag wurde hinsichtlich des absoluten Höchstbetrags in § 52 Abs. 23 Satz 4 EStG n.F. im Sinne einer Anrechnungsbestimmung geregelt, was nur die Verdoppelung des absoluten Höchstbetrags verhinderte, nicht aber zu einer Einschränkung der Altregelung führte. Sowohl der Gesetzesentwurf der Bundesregierung (Bundestagsdrucksache – BT-Drucks. – 16/5377, 16, Tz. 21) als auch der Bericht des Finanzausschusses (BT-Drucks. 16/5491, 21 zu Nummer 39) betonen das Gesamtkonzept der Unternehmenssteuerreform 2008 und die damit bezweckte Förderung mittelständischer Betriebe. In der Begründung des Gesetzesentwurfs der Koalitionsfraktionen (BT-Drucks. 16/4841, 72 zu Buchstabe h) wurde noch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass durch die Übergangsregelung klargestellt werden solle, dass „die vor diesen Wirtschaftsjahren gebildeten Ansparabschreibungen nach den bisherigen Regelungen des alten § 7g Abs. 3 ff. zu bilden (sic!) und aufzulösen sind“. Die Förderungslücke für im Jahr 2006 unterhalb des zulässigen Höchstbetrags gebildete Ansparabschreibung, die die von der Finanzverwaltung vertretene Auslegung des § 52 Abs. 23 Satz 3 EStG n.F. zur Folge hätte, ließe sich mit diesem gesetzgeberischen Konzept des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 nicht vereinbaren.

II. Die Übertragung der Berechnung der Steuer- und Messbetragsfestsetzungen auf den Beklagten beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO, die Kostenentscheidung auf § 135 Abs. 1 FGO und die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. § 709 der Zivilprozessordnung.

Die Revision war nicht zuzulassen, da Revisionsgründe nach § 115 Abs. 2 FGO nicht ersichtlich sind. Insbesondere hat die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, da sie die Anwendung des § 7g EStG a.F. und damit ausgelaufenes Recht betrifft (vgl. zu den Voraussetzungen der Revisionszulassung Entscheidungen über die Anwendung des § 7g EStG a.F. als ausgelaufenem Recht die Beschlüsse des BFH vom 18. März 2003 X B 124/09, Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2010, 1278 und vom 3. November 2010 I B 40/10, BFH/NV 2011, 637).