
Datum: 20.02.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2164/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0220.3K2164.12.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der Auflösung einer im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) gebildeten Ansparabschreibung in der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens des einzig verbliebenen Gesellschafters. 1
- Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der Auflösung einer im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) gebildeten Ansparabschreibung in der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens des einzig verbliebenen Gesellschafters. 2
- Die Kläger sind Ehegatten, die im Streitjahr 2007 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger erzielte als Physiotherapeut Einkünfte aus selbständiger Arbeit. 3
- Der Kläger war im Jahr 2005 zu 50 % an der im Oktober 2001 gegründeten A/B GbR beteiligt, im Rahmen derer ebenfalls physiotherapeutische Leistungen erbracht wurden. Sowohl der Kläger als auch die GbR ermittelten ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). In § 18 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags vom 11.10.2001 befand sich unter anderem folgende Regelung: 4
- „Falls ein Gesellschafter kündigt,...so scheidet er aus der Gesellschaft aus. In diesem Falle kann die Gesellschaft mit den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt werden. Falls infolge Ausscheidens eines Gesellschafters nur ein Gesellschafter verbleibt, geht das Vermögen der Gesellschaft ohne Liquidation mit Aktiven und Passiven auf den allein verbleibenden Gesellschafter über.“* 5
- Im Februar 2006 vereinbarten die Gesellschafter nach fristgerechter Kündigung des Gesellschafters B die „Gesellschaftsübernahme“ durch den Kläger zum 01.04.2006. Danach 6

sollte der Kläger den Mietvertrag sowie sämtliche Aktiva und Passiva der GbR übernehmen und die Buchwerte in dem verbleibenden Einzelunternehmen fortführen. Den bisherigen Mitgesellschafter B, der einen Abfindungsbetrag in Höhe von 20.000 € erhalten sollte, stellte der Kläger ausdrücklich von allen Verpflichtungen frei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die „Vereinbarung zur Gesellschaftsübernahme zwischen B und A“ vom 01.02.2006 sowie auf deren Ergänzung vom 02.02.2006, Bl. 41 ff. d.A., verwiesen.

Von der in § 17 des Gesellschaftsvertrags vom 11.10.2001 vorgesehenen Möglichkeit der Anschlusskündigung mit anschließender Liquidation der Gesellschaft machte der Kläger keinen Gebrauch. Er war anschließend als Einzelunternehmer physiotherapeutisch in den Räumen der bisherigen Gemeinschaftspraxis tätig. 7

In einem beim Beklagten am 15.08.2006 eingegangenen ausgefüllten Vordruck zur Betriebseinstellung gaben der Kläger und der Zeuge B an, dass die Praxis für Physiotherapie der A/B GbR zum 31.03.2006 eingestellt worden sei. Der Kläger führe den Betrieb als Einzelunternehmen fort. Der Zeuge B habe ein neues Unternehmen gegründet. 8

Die Feststellungserklärung 2005 wurde für die GbR im November 2007 abgegeben. Die beigefügte Gewinnermittlung enthielt unter anderem eine im Gesamthandsvermögen der GbR gebildete Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG in der vom 16.12.2004 bis zum 31.12.2006 geltenden Gesetzesfassung (a.F.) in Höhe von 40.000 €. Die Feststellungsbescheide der GbR für die Jahre 2005 und 2006 sind bestandskräftig. 9

Nachdem die Kläger für das Streitjahr 2007 keine Einkommensteuererklärung abgegeben hatten, schätzte der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen und setzte die Einkommensteuer entsprechend mit Bescheid vom 31.03.2009 fest. Die Festsetzung stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 der Abgabenordnung (AO). 10

Die Kläger reichten daraufhin eine Einkommensteuererklärung nebst Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen des Klägers ein. Diese enthielt unter anderem die erfolgswirksame Auflösung der zuvor im Gesamthandsvermögen der GbR gebildeten Rücklage nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. i.H.v. 40.000,- €. Da er die Praxis der GbR übernommen habe, müsse die Rücklage in 2007 aufgelöst werden. Daneben machte der Kläger eine Ansparabschreibung für Existenzgründer gem. § 7g Abs. 7 und 8 EStG a.F. i.H.v. ebenfalls 40.000 € geltend. 11

Am 26.11.2009 erließ der Beklagte einen Änderungsbescheid nach § 164 Abs. 2 AO. Die Veranlagung erfolgte erklärungskonform unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung. 12

Im Rahmen einer beim Kläger im März 2011 durchgeführten abgekürzten Außenprüfung kam der Beklagte zu der Feststellung, dass hinsichtlich der Wirtschaftsgüter, für die in 2007 ein Investitionsabzugsbetrag als Betriebsausgabe abgezogen worden sei, in den Jahren 2008 und 2009 keine Anschaffungen erfolgt seien. Mangels Vorlage entsprechender Unterlagen werde dies auch für 2010 unterstellt. Der Investitionsabzugsbetrag sei daher in 2007 gewinnerhöhend aufzulösen. 13

Am 02.05.2011 erließ der Beklagte einen entsprechenden auf § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG in der ab dem 18.08.2007 geltenden Gesetzesfassung (n.F.) gestützten Änderungsbescheid, in dem er den bisherigen Gewinn des Klägers um 40.000 € erhöhte. 14

Am 06.06.2011 legten die Kläger gegen den Änderungsbescheid Einspruch ein. Zur Begründung führten sie aus, die Auflösung der im Rahmen der GbR gebildeten Rücklage 15

habe nicht in der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens erfolgen dürfen. Der Einspruch richte sich insoweit nicht gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung, sondern beziehe sich auf eine mögliche Berichtigung nach § 177 AO. Im Jahr 2006 habe eine Betriebsaufgabe der GbR vorgelegen. Die Auflösung der Rücklage müsse bei der GbR erfolgen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 12.06.2012 wies der Beklagte den Einspruch der Kläger als unbegründet zurück. 16

Zur Begründung führte er aus, die Aktiva und Passiva und damit auch die gebildete Rücklage seien auf das Einzelunternehmen des Klägers übergegangen. Diese Vorgehensweise sei weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe. Die GbR sei im Zeitpunkt der Antragstellung auf Bildung der Rücklage im November 2007 bereits nicht mehr existent gewesen. Die Bildung der Rücklage sei daher nicht mehr vom Willen der Gesellschafter, sondern allein vom Willen des Klägers getragen gewesen. Der Kläger habe zum 01.04.2006 bereits alle Aktiva und Passiva in sein Einzelunternehmen übernommen und dort fortgeführt. Dem habe der Kläger zutreffend Rechnung getragen, indem er die Ansparabschreibung in 2007 entsprechend der Vorgabe in § 7g Abs. 4 EStG a.F. aufgelöst habe. Im Übrigen werde auf den durch das Finanzgericht Köln im Verfahren 3 V 2649/11 abgelehnten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung in derselben Sache verwiesen. 17

Die Kläger haben am 13.07.2012 Klage erhoben. 18

Zur Begründung führen sie aus, die Auflösung der bei der GbR gebildeten Rücklage sei spätestens im Jahr 2006 bei Auflösung der GbR vorzunehmen gewesen. Der Betrieb sei nicht in Gänze auf ihn, den Kläger, übergegangen. Er habe lediglich Teile des Inventars und die Räumlichkeiten des Unternehmens übernommen. Sämtliche Behandlungsgeräte der Firma C, die einen wesentlichen Teil des Inventars ausgemacht hätten, seien von dem ausgeschiedenen Gesellschafter B übernommen worden. Gleiches gelte für die von ihm behandelten Patienten und einen Teil der Arbeitnehmer. Dies bedeute, dass die im Gesamthandsvermögen gebildete Rücklage vom ihm, dem Kläger, nicht übernommen worden sei. Von seiner alleinigen Betriebsfortführung könne deswegen keine Rede sein, da auch der ausgeschiedene Gesellschafter B in der gleichen Branche mit aus dem ursprünglichen Betrieb übernommenen Geräten und Patienten seine selbständige Tätigkeit in eigener Praxis fortgeführt habe. Der Betrieb sei nicht durch nur einen Gesellschafter fortgeführt, sondern vielmehr die bisherige Mitunternehmerschaft aufgelöst worden. Bei den am 01.02.2006 und am 02.02.2006 geschlossenen Vereinbarungen zwischen ihm und dem Zeugen B handele es sich um eine Realteilung mit Spitzenausgleich, da er, der Kläger, als bisheriger Mitunternehmer aus eigenen Mitteln einen Ausgleich an den ausscheidenden Mitunternehmer, den Zeugen B, geleistet habe. Damit entstehe die Notwendigkeit eines Bestandsvergleichs bei Betriebsveräußerung. Im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinns sei die Ansparrücklage aufzulösen. 19

Nach der Rechtsprechung des BFH könne eine Ansparrücklage nicht auf den Erwerber übertragen werden, da sie auf den konkreten Betrieb bezogen sei und die geplante Investition, deretwegen sie gebildet worden sei, infolge der Auflösung des Betriebs nicht mehr durchgeführt werden könne. Die Rücklage könne nicht zurückbehalten und auf einen neuen Betrieb des Steuerpflichtigen übertragen werden. Die Rücklage hätte im November 2007 schon nicht mehr für die am 31.03.2006 aufgelöste GbR gebildet werden dürfen. 20

Die Rücklage sei nicht auf seine, des Klägers, alleinige Willensbildung zurück zu führen, weil sie dann in seinem Sonderbetriebsvermögen gebildet worden wäre. Der ausscheidende Gesellschafter B habe seinerzeit von der Rücklagenbildung steuerlich profitiert, die Folgen 21

der Nichtinanspruchnahme so aber nicht zu tragen. Der Beklagte hätte die Rücklage nicht anerkennen dürfen. Dies sei im Jahr der Rücklagenbildung, spätestens aber zum Zeitpunkt der Auflösung der GbR zu korrigieren. Allenfalls sei eine hälftige Zurechnung zu den jeweils übernehmenden Einzelunternehmen denkbar, was allerdings wegen der nicht möglichen Teilbarkeit der Rücklage ausscheide.

Die Argumentation, dass er, der Kläger, die Aktiva und Passiva der GbR vollständig übernommen habe, treffe zum einen nicht zu und sei zum anderen insoweit nicht tragfähig, als dass es sich bei dem Investitionsabzugsbetrag um einen steuerlichen Ausgleichsposten und nicht um einen Passivposten handele. Über diesen sei zwischen ihm und dem Zeugen B keine Vereinbarung getroffen worden. Richtigerweise sei der Sachverhalt so, dass beide Gesellschafter tatsächlich Patienten, Darlehensverträge und Anlagevermögen in ihre Einzelunternehmen übernommen hätten und er, der Kläger, eben nicht alle Aktiva und Passiva in sein Einzelunternehmen übernommen habe. Dies sei den durch die Gesellschafter selbst erstellten Vereinbarungen vom 01.02.2006 und vom 02.02.2006 eindeutig zu entnehmen. 22

Die Ausführungen dahingehend, dass die Bildung einer Ansparrücklage vorgenommen werden könne, wenn die Investition in einem sog. Restbetrieb erfolge, seien nicht überzeugend, da sich das Urteil des BFH vom 29.03.2011 auf eine beabsichtigte Investition im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers bezogen habe. Bei Rücklagenbildung im Sonderbetriebsvermögen und anschließender Auflösung der Personengesellschaft in Einzelunternehmen bestehe Personenidentität zwischen Bildung und Auflösung. Vorliegend sei die Rücklage jedoch im Gesamthandsvermögen gebildet worden. Die seitens des BFH geforderte wirtschaftliche Kontinuität habe nicht bestanden, da insbesondere kein vollständiger Mandantenstamm sowie Betriebsvermögen auf ihn, den Kläger, übergegangen seien. 23

In den Urteilen des Finanzgerichts Münster vom 25.02.2009, 7 K 5021/07, und vom 26.05.2011, 3 K 1416/08, werde davon ausgegangen, dass es sich um zwei selbständige Betriebe handele und der aufgegebene und der neue Betrieb nicht als Einheit betrachtet werden dürften. Fehle es bei dem einbringenden Betrieb bereits an der zulässigen Bildung der Ansparrücklage, stelle sich die Frage der Auflösung in dem fortgeführten Betrieb nicht mehr. 24

Sie beantragen, 25

den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 02.05.2011 in Form der Einspruchsentscheidung vom 12.06.2012 dahingehend zu ändern, dass der Gewinn des Einzelunternehmens um 40.000 € gemindert wird. 26

Der Beklagte beantragt, 27

die Klage abzuweisen. 28

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung, seine Ausführungen im vorangegangenen Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung sowie die ablehnende Entscheidung des Finanzgerichts Köln vom 02.11.2011 im Verfahren 3 V 2649/11. 29

Das Gericht hat Beweis erhoben durch Vernehmung des Zeugen B. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Sitzungsprotokoll vom 20.02.2014 Bezug genommen. Die Feststellungsakte der A/B GbR wurde beigezogen. 30

Entscheidungsgründe	31
Die Klage ist unbegründet und hat keinen Erfolg.	32
1. Der nach § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG n.F. geänderte Einkommensteuerbescheid 2007 vom 02.05.2011 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).	33
Der Beklagte hat es zu Recht unterlassen, die von den Klägern unbeanstandete Gewinnerhöhung in Höhe von 40.000 € unter Einhaltung des Änderungsrahmens des § 351 Abs. 1 AO durch Gegenrechnung einer entsprechenden Gewinnminderung zu neutralisieren. Die in 2005 im Rahmen der Gewinnermittlung der A/B GbR gebildete Rücklage nach § 7g Abs. 3, 6 EStG a.F. in Höhe von 40.000 € ist in der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens des Klägers für das Jahr 2007 zutreffend aufgelöst worden. Dabei kann es dahinstehen, ob die Rücklage bereits wegen rechtswidriger Bildung in 2005 im Jahr 2007 als dem ersten noch korrigierbarem Jahr oder nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. gewinnerhöhend aufzulösen ist, da jedenfalls eine Auflösung nach der zuletzt genannten Vorschrift auch bei rechtmäßiger Bildung Ende 2007 hätte erfolgen müssen.	34
a. Gem. § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. ist eine Rücklage am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen, wenn sie zu diesem Zeitpunkt noch vorhanden ist, ohne dass das der Bildung zugrunde liegende Wirtschaftsgut im Sinne des § 7g Abs. 1 EStG a.F. angeschafft oder hergestellt worden ist. Ermittelt der Steuerpflichtige – wie im Streitfall – den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, so sind gem. § 7g Abs. 6 EStG a.F. die Absätze 3 bis 6 mit Ausnahme von Abs. 3 Nr. 1 mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, dass die Bildung der Rücklage als Betriebsausgabe (Abzug) und ihre spätere Auflösung als Betriebseinnahme (Zuschlag) zu behandeln ist. Die Voraussetzungen des § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. sind im Falle des Klägers erfüllt. Zwar ist es durchaus zweifelhaft, ob die Rücklage nach § 7g Abs. 3, 6 EStG a.F. unabhängig von der Frage der Praxisfortführung durch den Kläger im Gesamthandsvermögen der A/B GbR noch mit Abgabe der Feststellungserklärung 2005 im November 2007 wegen des erforderlichen Finanzierungszusammenhangs hätte gebildet werden dürfen (vgl. dazu BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171; BFH, Urteil vom 29.11.2007, IV R 83/05, BFH/NV 2008, 1130). Dies kann jedoch dahinstehen. Denn eine entsprechende Korrektur in der Gewinnermittlung der GbR im Jahr 2005 scheitert jedenfalls am Eingreifen einer entsprechenden Norm zur Änderung des bereits bestandskräftigen Feststellungsbescheides.	35
b. Ob die Rücklage nach § 7g Abs. 3, 6 EStG a.F. in 2005 mit Abgabe der Feststellungserklärung im November 2007 rechtmäßig erfolgt ist, braucht auch nicht im Hinblick auf eine frühestmögliche Korrektur in der Gewinnermittlung der A/B GbR für das Jahr 2006 geprüft zu werden, da der entsprechende Feststellungsbescheid ebenfalls bestandskräftig ist und mangels einschlägiger Korrektornorm nicht mehr geändert werden kann.	36
c. Die Rücklage nach § 7g Abs. 3, 6 EStG a.F. hätte entgegen der Ansicht der Kläger auch nicht spätestens in der Gewinnermittlung der A/B GbR für das Jahr 2006 gewinnerhöhend aufgelöst werden müssen, weil der Zeuge B zum 31.03.2006 aus der GbR ausgeschieden und diese in der Folge nicht mehr existent gewesen ist. Die im Gesamthandsvermögen der GbR gebildete Rücklage ist vielmehr auf den als Einzelunternehmen weitergeführten physiotherapeutischen Betrieb des Klägers übergegangen und musste daher folgerichtig in der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens im Jahr 2007 jedenfalls nach § 7g Abs. 4 Satz 2	37

EStG a.F. mangels Anschaffung eines begünstigten Wirtschaftsguts im Sinne des § 7g Abs. 1 EStG a.F. gewinnerhöhend durch einen entsprechenden Zuschlag nach § 7g Abs. 6 EStG a.F. aufgelöst werden.

aa. Die Frage, ob eine im Rahmen einer zweigliedrigen Personengesellschaft im Gesamthandsvermögen gebildete Rücklage nach Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters auf das dann verbleibende Einzelunternehmen des letzten Gesellschafters übergeht, korrespondiert mit der Frage, ob das bereits absehbare Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus der Gesellschaft der Bildung einer Ansparrücklage im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft entgegensteht. Dabei kann der Senat die Frage offen lassen, ob eine bereits gebildete Ansparrücklage im Falle einer Realteilung jedenfalls dann aufzulösen ist, wenn die Ansparrücklage nicht wie in Anlehnung an das Urteil des BFH vom 29.03.2011, VIII R 28/08, BFH/NV 2011, 1572, im Sonderbetriebs-, sondern im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft vorgenommen worden ist. Denn das Gericht ist aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens und insbesondere der Beweisaufnahme nicht zu der Überzeugung gelangt, dass es sich bei der Trennung der beiden Gesellschafter Ende März 2006 um eine Realteilung mit Spitzenausgleich unter Auflösung der gemeinsamen physiotherapeutischen Praxis gehandelt hat. Vielmehr stellt sich der Sachverhalt nach Überzeugung des Senats so dar, dass der Zeuge B aus der zunächst als GbR geführten physiotherapeutischen Praxis zum 31.03.2006 ausgeschieden ist und der Kläger diese in der Folge allein als Einzelunternehmen fortgeführt hat.

(a) Unter einer Realteilung ist ertragsteuerlich die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern zu verstehen, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt (vgl. BFH, Urteil vom 11.04.2013, III R 32/12, BFH/NV 2013, 1679; BFH, Beschluss vom 29.04.2004, IV B 124/02, BFH/NV 2004, 1395). Die Realteilung ist eine Art der Betriebsaufgabe (vgl. BFH, Urteil vom 10.12.1991, VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385; BFH, Urteil vom 29.03.2011, VIII R 28/08, BFH/NV 2011, 1572). Eine Realteilung mit Spitzenausgleich liegt vor, wenn ein Mitunternehmer aus eigenen Mitteln einen Ausgleich an den anderen Mitunternehmer leistet, weil er etwa im Rahmen der Realteilung Wirtschaftsgüter übernommen hat, deren Verkehrswerte den Wert seines Anteils am Gesamthandsvermögen übersteigen (BFH, Urteil vom 11.04.2013, III R 32/12, BFH/NV 2013, 1679).

Eine Realteilung ist dagegen nicht gegeben, wenn ein Gesellschafter aus einer Mitunternehmerschaft ausscheidet und diese sodann als Einzelunternehmen fortgeführt wird (vgl. BFH, Urteil vom 10.03.1998, VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; *Schallmoser*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 16 EStG, Rz. 392, Stand August 2012). Denn der Austritt des vorletzten Gesellschafters bewirkt in diesem Fall das Anwachsen des verbleibenden Betriebsvermögens nach § 738 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) an den verbleibenden Gesellschafter unter Umwandlung des mitunternehmerischen Betriebs in ein Einzelunternehmen. Zwar besteht die Mitunternehmerschaft als solche nach Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters nicht mehr. Der mitunternehmerische Betrieb bleibt jedoch erhalten und wechselt lediglich den Rechtsträger (vgl. *Kauffmann*, in: Frotzcher, EStG, § 16, Rz. 177p, Stand November 2013).

(b) So lag der Fall nach der aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung des Senats auch hier. Danach hat der Kläger die vorherige physiotherapeutische Praxis der A/B GbR nach Ausscheiden des Zeugen B zum 31.03.2006 allein als Einzelunternehmen fortgeführt. Eine Aufteilung des Gesellschaftsvermögens

zwischen den bisherigen Mitunternehmern hat nicht stattgefunden. Dies ergibt sich sowohl aus dem Vortrag des Klägers im Verwaltungsverfahren und dem gerichtlichen Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung als auch aus den im Februar 2006 zwischen dem Kläger und dem Zeugen B getroffenen Vereinbarungen.

Dass der Kläger das Gesellschaftsvermögen der A/B GbR vollständig übernehmen und vollumfänglich in deren Rechtsposition eintreten sollte, folgt zunächst aus der zwischen dem Kläger und dem Zeugen B am 01.02.2006 getroffenen Vereinbarung, welche bereits mit „Vereinbarung zur Gesellschaftsübernahme“ überschrieben ist. In Ziffer 2 des Vertrages ist ausdrücklich geregelt, dass der Kläger die GbR einschließlich aller Aktiva und Passiva zum 01.04.2006 übernehmen sollte. Im Innenverhältnis sollte er zudem den Zeugen B von allen sich aus der Außenhaftung ergebenden Verpflichtungen uneingeschränkt freistellen. Nach Ziffer 4 der Vereinbarung sollte die A/B GbR ab dem 01.04.2006 insbesondere auch nach außen in „A“ geändert werden. Das bestehende Geschäftskonto der GbR sowie der auf diese lautende Praxismietvertrag sollten ebenfalls ab dem 01.04.2006 allein auf den Kläger übergehen. 42

In der ergänzenden Vereinbarung „zur Gesellschaftsübernahme“ vom 02.02.2006 vereinbarten die Gesellschafter unter Ziffer 4 zudem, dass das bisherige Personal der A/B GbR bis auf zwei Ausnahmen vom Kläger übernommen werde. Weiterhin sollte dafür Sorge getragen werden, dass sämtliche Verträge wie z.B. Telekom, Theorg, Versicherungen etc., soweit sie auf die A/B GbR liefen, auf den Kläger übertragen würden. 43

Diese im Rahmen der beruflichen Trennung der beiden Gesellschafter getroffenen Vereinbarungen zur alleinigen Übernahme des Gesellschaftsvermögens einschließlich der physiotherapeutischen Praxis durch den Kläger stehen im Einklang mit dem am 11.10.2001 geschlossenen Gesellschaftsvertrag, aus dem sich ebenfalls ergibt, dass der einzig verbleibende Gesellschafter vollumfänglich in die Rechtsstellung der GbR eintreten sollte. Denn dort heißt es in § 18 Abs. 1 ausdrücklich, dass der kündigende Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet. Falls infolge Ausscheidens eines Gesellschafters nur ein Gesellschafter verbleibe, gehe das Vermögen der Gesellschaft ohne Liquidation mit Aktiven und Passiven auf den allein verbleibenden Gesellschafter über. Von der in § 17 des Gesellschaftsvertrages vorgesehenen Möglichkeit zur Anschlusskündigung mit anschließender Liquidation der Gesellschaft hat der Kläger keinen Gebrauch gemacht. 44

In dem am 15.08.2006 beim Beklagten eingegangenen Fragebogen zur Betriebsaufgabe haben der Kläger und der Zeuge B ebenfalls ausdrücklich angegeben, dass der Kläger den Betrieb der A/B GbR als Einzelunternehmen fortführe. 45

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2007 hat der Kläger im Schreiben vom 07.08.2009 auf Nachfrage des Beklagten selbst erläutert, dass er die Praxis der A/B GbR übernommen habe. 46

Auch hat der Kläger im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 02.05.2011 mit Schriftsatz vom 29.07.2011 vorgetragen, dass er „das Unternehmen als solches übernommen“ habe. 47

Die Zusammenschau der dargestellten Aspekte lässt für den Senat keinen Zweifel daran, dass der Kläger nach Ausscheiden des Zeugen B zum 31.03.2006 das Gesellschaftsvermögen der A/B GbR insgesamt übernommen, in deren Rechtsstellung vollumfänglich eingetreten und auch die bisher von der Mitunternehmerschaft geführte physiotherapeutische Praxis als Einzelunternehmen unverändert fortgeführt hat. 48

Soweit die Kläger im Klageverfahren von ihrem ursprünglichen Sachvortrag, dass der Kläger die physiotherapeutische Praxis der A/B GbR als Einzelunternehmen weiterbetrieben habe, abgerückt sind und nunmehr behaupten, der Kläger habe entgegen der schriftlichen Vereinbarungen nicht sämtliche Aktiva und Passiva übernommen, vielmehr sei das Gesellschaftsvermögen der GbR zwischen den Gesellschaftern real geteilt und die physiotherapeutische Praxis der GbR insgesamt aufgegeben worden, so vermag der Senat dem nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung nicht zu folgen. 49

Abgesehen davon, dass der Sachvortrag der Kläger insoweit im Widerspruch zu ihrem vorherigen Vorbringen und sämtlichen schriftlichen Vereinbarungen zwischen dem Kläger und dem Zeugen B steht, hat schließlich auch die Aussage des Zeugen B nicht zu der Überzeugung des Senats geführt, dass die Parteien tatsächlich anders als im Gesellschaftsvertrag und im Februar 2006 vereinbart bei ihrer beruflichen Trennung verfahren sind. 50

Der Zeuge B hat glaubhaft ausgesagt, dass es im Vorfeld der beruflichen Trennung zur Diskussion gestanden habe, ob die GbR aufgelöst oder vom Kläger übernommen werden solle, wobei man schließlich übereingekommen sei, dass der Kläger die Praxis übernehmen wolle. Dem Kläger habe nach dem Ausscheiden des Zeugen B eine funktionsfähige physiotherapeutische Praxis zur Verfügung gestanden. 51

Die Behauptung der Kläger im Klageverfahren, es seien tatsächlich Anlagevermögen, Darlehensverträge, Patienten und Arbeitnehmer auf beide Gesellschafter im Sinne einer Realteilung mit Spitzenausgleich aufgeteilt worden, sieht der Senat nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme als nicht bestätigt an. Vielmehr steht zur Überzeugung des Senats fest, dass der Zeuge B zum 31.03.2006 gegen eine Barabfindung in Höhe von 20.000 € schlicht aus der GbR ausgeschieden ist, ohne dass eine Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den beiden Gesellschaftern erfolgt wäre. So hat der Zeuge B zwar die Geräte der Firma C übernommen. Dies geschah nach seiner Aussage, die im Übrigen im Einklang mit der Ziffer 5 der vertraglichen Vereinbarung vom 01.02.2006 steht, jedoch nur deshalb, weil der Kläger aufgrund seiner angespannten finanziellen Situation nicht in der Lage war, den Zeugen B ohne Kreditaufnahme in bar abzufinden und dieser sich daher darauf einließ, die Geräte der Firma C an Zahlungs statt für die erste Rate in Höhe von 4.000 € zu übernehmen. Die Geräte sind in der neuen Praxis des Zeugen auch nicht verwendet worden. Bestätigt findet sich die schwierige finanzielle Situation des Klägers, wie er selbst in der mündlichen Verhandlung vom 20.02.2014 eingeräumt hat, auch darin, dass die Abfindungszahlung in Höhe von 20.000 € nach der Vereinbarung vom 01.02.2006 auf fünf Jahre verteilt werden sollte. 52

Der Zeuge B hat auch nur die Zahlung der Restkaufpreistraten für die Geräte der Firma C unter Anrechnung auf deren Wert übernommen. Von allen übrigen Verbindlichkeiten der GbR wurde er vielmehr nach Ziffer 2 des Vertrages vom 01.02.2006 vom Kläger ausdrücklich freigestellt. 53

Arbeitnehmer der A/B GbR hat der Zeuge B nach seiner Aussage ebenfalls nicht übernommen. 54

Auch eine bewusste Aufteilung des Patientenstamms unter den beiden ehemaligen Gesellschaftern, wie von den Klägern im Klageverfahren behauptet, vermag der Senat nicht zu erkennen. Insoweit hat der Zeuge B bekundet, dass es ohnehin nie eine strikte Trennung der Patienten gegeben habe und diese stets selbst hätten wählen können, von welchem Therapeuten sie behandelt werden wollten. 55

Anhaltspunkte dafür, die Glaubwürdigkeit des Zeugen oder die Glaubhaftigkeit seiner Aussage in Zweifel zu ziehen, sind für das Gericht nicht erkennbar, zumal der Zeuge B wegen der Bestandskraft der Feststellungsbescheide 2005 und 2006 der GbR selbst keine steuerlichen Nachteile zu befürchten hat. 56

bb. Da der Kläger als einzig verbleibender Gesellschafter der A/B GbR im Wege der Anwachsung nach § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB deren Rechtsnachfolger geworden ist und die Gemeinschaftspraxis nach Überzeugung des Senats als Einzelunternehmen unverändert fortgeführt hat, führte das bloße Ausscheiden des Zeugen B aus der A/B GbR zum 31.03.2006 auch nicht zur zwingenden Auflösung der Rücklage bei Beendigung der GbR. 57

Zwar ist in höchstrichterlicher Rechtsprechung anerkannt, dass eine Ansparabschreibung dann nicht mehr gebildet werden darf, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim Finanzamt bereits feststeht, dass die Investition wegen einer zwischenzeitlich durchgeführten Betriebsveräußerung oder -aufgabe nicht mehr vorgenommen werden kann (vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171; BFH, Urteil vom 29.03.2011, VIII R 28/08, BFH/NV 2011, 1572; BFH, Urteil vom 13.05.2004, IV R 11/02, BFH/NV 2004, 1400; BFH, Urteil vom 28.11.2007, X R 43/06, BFH/NV 2008, 554), was zugleich bedeutet, dass eine dennoch gebildete Rücklage spätestens im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe oder -veräußerung wieder aufzulösen ist (vgl. BFH, Urteil vom 29.03.2011, VIII R 28/08, BFH/NV 2011, 1572; BFH, Urteil vom 20.12.2006, X R 31/03, BStBl. II 2007, 862; BFH, Urteil vom 10.11.2004, XI R 69/03, BStBl. II 2005, 596). Denn die Rücklage kann nicht auf den Erwerber übertragen werden, da 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, infolge der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs nicht mehr durchgeführt werden kann (vgl. BFH, Urteil vom 29.03.2011, VIII R 28/08, BFH/NV 2011, 1572). 58

So lag der Sachverhalt hier jedoch nicht. Zwar war der Zeuge B bereits zum 31.03.2006 und damit weit vor Einreichung der Feststellungserklärung nebst Gewinnermittlung für das Jahr 2005 im November 2007 aus der A/B GbR ausgeschieden. Dies bewirkte jedoch nur einen Rechtsträgerwechsel, da die GbR mit Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters beendet, die physiotherapeutische Praxis sodann aber vom Kläger als dem einzig verbleibenden Gesellschafter und Rechtsnachfolger durch Anwachsung fortgeführt wurde. Der von der Mitunternehmerschaft geführte Betrieb blieb nach dem Ausscheiden des Zeugen B unverändert erhalten. Dieser mit Geltendmachung der Rücklage bereits bekannte Umstand stand weder der Bildung der Rücklage noch ihrem Übergang auf das Einzelunternehmen des Klägers entgegen. 59

Bestätigt wird dieses Ergebnis durch einen Erst-Recht-Schluss zur in höchstrichterlicher Rechtsprechung anerkannten Ausnahme von der Unzulässigkeit der Bildung einer Ansparabschreibung bei Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe, jedoch Fortführung eines sog. „Restbetriebs“ (vgl. dazu BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171; BFH, Urteil vom 01.08.2007, XI R 47/06, BStBl. II 2008, 106). Denn wenn selbst so erhebliche Veränderungen im Betrieb, wie sie im Vergleich zum veräußerten, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen umfassenden „Vollbetrieb“ kennzeichnend sind, der Vornahme einer Ansparabschreibung für den „Restbetrieb“ nicht entgegenstehen (vgl. BFH, Urteil vom 01.08.2007, XI R 47/06, BStBl. II 2008, 106), so muss dies erst recht für die „unveränderte Fortführung“ des Betriebs durch einen Rechtsnachfolger gelten (vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171). Insoweit ist die Rechtsprechung zur Fortführung eines „Restbetriebs“ nach Betriebsaufgabe oder - 60

veräußerung auch auf den Fall anwendbar, dass eine Personengesellschaft dadurch beendet wird, dass alle Gesellschafter bis auf einen aus ihr ausscheiden. In diesem Fall ist der fortgeführte Betrieb mit dem vorherigen Betrieb als wirtschaftlicher Organismus identisch, da die Änderungen anders als bei einer Betriebsveräußerung oder Realteilung lediglich auf der gesellschaftlichen Ebene stattfinden (vgl. FG München, Urteil vom 16.12.2009, 10 K 4440/07, EFG 2010, 1401). Da der Kläger nicht lediglich einen „Restbetrieb“, sondern vielmehr die gesamte physiotherapeutische Praxis wie sie zuvor zur gesamten Hand beider Gesellschafter bestanden hat, fortgeführt hat, kann dies der Bildung und folglich auch dem Übergang der Rücklage auf sein Einzelunternehmen erst recht nicht entgegen stehen, wenn im Übrigen zur Bildung und Übernahme einer Rücklage schon die Fortführung eines bloßen „Restbetriebs“ ausreicht.

Unerheblich ist daher entgegen der Ansicht der Kläger auch der Umstand, dass die Rücklage nach § 7g Abs. 3, 6 EStG a.F. nicht im Sonderbetriebs-, sondern im Gesamthandsvermögen der A/B GbR gebildet worden ist, da dieses mit Ausscheiden des Zeugen B vollständig auf den Kläger im Wege der Anwachsung nach § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB übergegangen ist. Das Urteil des BFH vom 29.03.2011, VIII R 28/08, BFH/NV 2011, 1572, betraf insofern einen anderen Sachverhalt. Der Kläger übernahm nämlich nicht nur sein bisheriges Sonderbetriebsvermögen und führte nach „Realteilung“ sein bisheriges unternehmerisches Engagement fort. Er übernahm vielmehr sogar das vollständige Gesamthandsvermögen der A/B GbR und führte deren gesamtes unternehmerisches Engagement nunmehr als Einzelunternehmen fort, so dass die Bildung der Rücklage im Gesamthandsvermögen in der gegebenen Sachverhaltskonstellation auch im Hinblick auf die im genannten BFH-Urteil angeführte rechtliche und wirtschaftliche Kontinuität unschädlich ist. 61

Dafür, dass das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus einer Personengesellschaft bei Fortführung des Betriebs im Übrigen einer Übernahme der Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. in das dann verbleibende Einzelunternehmen nicht entgegenstehen kann, spricht insbesondere auch der Gesetzeszweck des § 7g EStG. 62

Dieser besteht darin, die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe dadurch zu verbessern, dass deren Liquidität und Eigenkapitalbildung unterstützt und deren Investitions- und Innovationskraft gestärkt wird (vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171; Antwort der Bundesregierung vom 06.05.1987 auf eine parlamentarische Anfrage, BT-Drs. 11/257, 8 f. betr. Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 1, 2 EStG; BFH, Urteil vom 01.08.2007, XI R 47/06, BStBl. II 2008, 106). Mit Hilfe der Rücklage, die zu einer Steuerstundung führt, sollen künftige Investitionen im Vorgriff auf spätere Abschreibungsmöglichkeiten finanziert werden können (BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171; Regierungsentwurf eines Standortsicherungsgesetzes vom 05.03.1993, BT-Drs. 12/4487, 33). Damit bewirkt die Ansparsabschreibung eine Vorverlagerung des Abschreibungspotenzials und fördert die Innenfinanzierung von Investitionen, indem der Kreditbedarf verringert wird (BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171; BFH, Urteil vom 14.08.2001, XI R 18/01, BStBl. II 2004, 181). Daneben ist Normzweck auch die Förderung tatsächlicher Investitionen (BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171; BFH, Urteil vom 06.09.2006, XI R 28/05, BStBl. II 2007, 860). 63

Dieser Normzweck kann nun aber unabhängig davon erreicht werden, ob der Betrieb von einer Personengesellschaft oder infolge des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters von einem Einzelunternehmer geführt wird, solange der Betrieb nur selbst wie vorliegend unverändert fortbesteht. Maßgebend ist insoweit zur Rücklagenbildung und Fortführung 64

lediglich das künftige Vorhandensein eines zur Vornahme von Investitionen fähigen „Betriebs“ (vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171). Die im Rahmen der Gewinnermittlung der Personengesellschaft durch Bildung der Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. bekundete Investitionsabsicht kann auch noch in dem als Einzelunternehmen fortgeführten Betrieb verwirklicht werden. Der Finanzierungszusammenhang wird dadurch nicht durchbrochen. Insoweit sieht der Senat keine Veranlassung, das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft anders zu beurteilen, als wenn aus einer mehrgliedrigen Personengesellschaft lediglich ein Gesellschafter ausscheidet und der Betrieb weiterhin im Rahmen einer Personengesellschaft fortbesteht. Der verbleibende Gesellschafter einer zweigliedrigen Personengesellschaft setzt sein unternehmerisches Engagement lediglich in anderer Rechtsform, jedoch unter Beibehaltung des bisherigen Betriebsvermögens fort (vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171 zur Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft).

Dass insbesondere der durch das Ausscheiden des Zeugen B bewirkte bloße Rechtsträgerwechsel von einer Personengesellschaft in ein Einzelunternehmen auf den Übergang der Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. auf letzteres keinerlei Einfluss haben kann, folgt zudem maßgeblich daraus, dass die Fördermaßnahme nach § 7g EStG gerade nicht personen-, sondern betriebsbezogen ist (vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171; BFH, Urteil vom 01.08.2007, XI R 47/06, BStBl. II 2008, 106; BFH, Urteil vom 29.03.2011, VIII R 28/08, BFH/NV 2011, 1572; BFH, Urteil vom 20.12.2006, X R 31/03, BStBl. II 2007, 862). Dies zeigt sich u.a. an der amtlichen Überschrift, in der von der "Förderung kleiner und mittlerer Betriebe" die Rede ist, an dem Größenmerkmal, das auf die Verhältnisse des einzelnen Betriebs abstellt (§ 7g Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStG a.F.), an der Notwendigkeit, dass das Wirtschaftsgut während eines bestimmten Zeitraums in einer inländischen Betriebsstätte "dieses Betriebs" verbleibt (§ 7g Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG a.F.), sowie daran, dass der in § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. genannte Höchstbetrag von 154.000 € für jeden Betrieb des Steuerpflichtigen gesondert ausgeschöpft werden kann (vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171; vgl. hierzu BFH, Urteil vom 10.08.2011, I R 45/10, BStBl. II 2012, 118). Umgekehrt kann eine vorhandene Ansparrücklage nicht auf einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen übertragen werden (BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171; BFH, Urteil vom 29.03.2011, VIII R 28/08, BFH/NV 2011, 1572).

65

Da der Betrieb der A/B GbR nach Ausscheiden des Zeugen B von dem Kläger unverändert fortgeführt worden ist, ist demnach auch die im Gesamthandsvermögen der GbR gebildete Rücklage aufgrund ihrer Betriebsbezogenheit auf das Einzelunternehmen des Klägers übergegangen. Würde man dagegen dem bloßen Rechtsträgerwechsel für die Frage der zulässigen Bildung bzw. Fortführung einer Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. maßgebliche Bedeutung zumessen wollen, so hieße dies, eine von der Norm nicht intendierte personenbezogene Betrachtung vorzunehmen (vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171).

66

cc. Es ist entgegen der Ansicht der Kläger darüber hinaus auch unerheblich, dass eine Vereinbarung der Gesellschafter betreffend die Rücklage unterblieben ist, da der Kläger durch Anwachsung vollumfänglich in die Rechtsstellung der GbR eingetreten ist. Diese erstreckt sich auch auf die im Rahmen der GbR gebildeten gewinnmindernden Rücklagen. Zwar mag es in diesem Zusammenhang misslich sein, dass der Zeuge B im Jahr 2005 von der Rücklagenbildung profitiert, nunmehr aber die steuerlichen Folgen der Auflösung nicht mehr zu tragen hat. Dies jedoch ist ein Umstand, den die Gesellschafter im Rahmen ihrer

67

Auseinandersetzung selbst hätten berücksichtigen müssen.

dd. Soweit die Kläger schließlich auf die nicht rechtskräftigen Urteile des FG Münster vom 26.05.2011, 3 K 1416/08 E, G, EZ, EFG 2011, 1695, und vom 25.02.2009, 7 K 5021/07 E, G, EFG 2009, 1005 (vgl. nachgehend dazu insbesondere BFH, Vorlagebeschluss vom 22.08.2012, X R 21/09, BFH/NV 2012, 2171) verweisen, sieht der Senat diese Urteile als für die vorliegende Sachverhaltskonstellation nicht unmittelbar einschlägig an, da es dort jeweils um die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personen- bzw. Kapitalgesellschaft geht und nicht um die Fortführung eines Betriebs einer Personengesellschaft nach Anwachsung und Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters. 68

ee. Nach alledem ist die Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. im Einzelunternehmen des Klägers jedenfalls nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. am 31.12.2007 aufzulösen. Zu diesem Zeitpunkt lief das zweite auf die Bildung der Ansparrücklage folgende Wirtschaftsjahr ab, ohne dass eine entsprechende Investition vorgenommen worden wäre. 69

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 70

3. Die Zulassung der Revision folgt aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 71