4. Fazit

Der vorstehende Rechtsvergleich hat ergeben, dass ein einheitlicher Steuersatz und ein weitgehender Verzicht auf Steuerbefreiungen wie in Neuseeland ein hohes Steueraufkommen bei hoher sozialer, politischer und ökonomischer Akzeptanz generieren können. Außerdem reduziert der Einheitssatz Abgrenzungsprobleme und damit Verwaltungs- und Befolgungskosten erheblich. Allerdings können sich aus dem Einheitssatz und der Abschaffung der Steuerbefreiungstatbestände Härten für einkommensschwache Haushalte ergeben. Dementsprechend wird in der Schweiz vorgeschlagen, den verteilungspolitischen Härten über ein sozialpolitisches Korrektiv zu begegnen[51]. Dieses Korrektiv soll nicht durch eine Begünstigung bestimmter für einkommensschwache Haushalte bedeutsame Umsätze erfolgen, sondern im Sozialsystem, also außerhalb der Umsatzsteuer. Da die Reform in der Schweiz bisher nicht umgesetzt ist, fehlen zwar noch einschlägige Erfahrungen. Bei einer Umsetzung des Vorschlags wäre es aber sehr spannend zu untersuchen, ob derartige außerhalb der Umsatzsteuer liegende Maßnahmen die Entlastung sozialschwächerer Haushalte effektiver erreichen als der ermäßigte Steuersatz für Lebensmittel[52]. Wäre dies der Fall, müsste in Deutschland eine intensive Diskussion über die sozialrechtlichen Entlastungsinstrumente als Alternative zu den Steuerermäßigungen geführt werden. Jedenfalls aber sollten auch in Deutschland vergleichbare empirische Studien wie in Neuseeland zur Höhe der Befolgungskosten durchgeführt werden.

51 Botschaft, (Fn. 37), 7106 ff.

52 *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, (Fn. 3), S. 146 ff., 195.

PRAXISFORUM

Erwerb eines 100 %-Kommanditanteils als Anschaffung eines Wirtschaftsgutes i. S. des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG?

*Von Johannes Weßling, Münster**

In diesen Beitrag soll untersucht werden, ob die Anschaffung eines Kommanditanteils als Anschaffung eines Wirtschaftsgutes i. S. des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG gewertet werden kann und ob dann die gewinnerhöhende Auflösung des zuvor in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrages für die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes erfolgt. Damit wäre die Rechtsfolge des § 7g Abs. 3 EStG, nämlich die rückwirkende Auflösung des Investitionsabzugsbetrages wegen Nichtinvestition, ausgeschlossen.

1. Ausgangsfall

Den nachfolgenden Ausführungen soll folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt werden: Der Steuerpflichtige A nimmt zum 31. 12. 2011 als Einzelkaufmann einen Investitionsabzugsbetrag i. S. des § 7g Abs. 1 EStG für die Anschaffung einer Photovoltaikanlage i. H. von 200 000 € in Anspruch; die hierfür notwendigen Voraussetzungen seien erfüllt. Im Jahre 2012 kauft er einen 100 %-Kommanditanteil an einer Kommanditgesellschaft (GmbH & Co. KG; GmbH am Vermögen der KG nicht beteiligt) zu einem Kaufpreis i. H. von 100 000 €, die als einziges Wirtschaftsgut eine Photovoltaikanlage bilanziert. Die KG selbst soll aus Vereinfachungsgründen weder einen Investitionsabzugsbetrag noch eine Abschreibung in Anspruch genommen haben; die Anlage wurde gerade angeschafft. Die Anlage hat in der KG Anschaffungskosten i. H. von 500 000 € verursacht und ist i. H. von 100 000 € durch Kommanditkapital und i. H. von 400 000 € durch Fremdkapital finanziert. Die Bilanz der KG stellt sich hiernach wie folgt dar:

Aktiva	X-GmbH & Co. KG	Passiva	
Anlagevermögen	500 000 €	Komplementärkapital	0 €
		Kommanditkapital	100 000 € 100 000 €
		Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	400 000 €
	500 000 €		500 000 €

Fraglich ist, ob die Anschaffung dieser Kommanditanteile den Tatbestand des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt.

2. Tatbestand des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG

§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG lautet:

„Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung ... des begünstigten Wirtschaftsgutes ist der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag ... gewinnerhöhend hinzuzurechnen; ..."

Die Definition des begünstigten Wirtschaftsgutes findet sich in § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG und betrifft abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (*Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 6 zu § 7g EStG). Dies sind Wirtschaftsgüter, die im Zeitablauf in der Produktion verzehrt werden, langfristig durch den Steuerpflichtigen genutzt werden sollen und beweglich sind, wobei unter den Begriff „beweglich" auch Betriebsvorrichtungen fallen (*Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 192 zu § 4 EStG).

* Dipl.-Kfm. *Johannes Weßling*, M.I.Tax, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ist Fachberater für Internationales Steuerrecht in Münster.

Das begünstigte Wirtschaftsgut darf darüber hinaus auch gebraucht sein (*Kulosa*, a. a. O., Anm. 6 zu § 7g EStG).

3. Anschaffung des begünstigten Wirtschaftsgutes

Die Frage ist, ob im Falle des Ankaufs eines 100 %-Kommanditanteils das begünstigte Wirtschaftsgut, für welches zuvor der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, auch angeschafft wurde, da ja tatsächlich nicht eine Photovoltaikanlage, sondern vielmehr ein Kommanditanteil erworben wurde.

Das Steuerrecht kennt allerdings die Anschaffung eines Kommanditanteils nicht. In einer Steuerbilanz sind niemals Kommanditanteile zu finden, sondern vielmehr immer anteilige in der Steuerbilanz der Kommanditgesellschaft bilanzierte Wirtschaftsgüter (*Wacker*, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 461 zu § 15 EStG, m. w. N. auch zu abweichenden Auffassungen). Insofern hat der Steuerpflichtige A im vorliegenden Sachverhalt aus der maßgebenden steuerlichen Sicht anteilig Wirtschaftsgüter und Schulden der Kommanditgesellschaft erworben (BFH v. 25. 2. 1991, GrS 7/89, BFHE 163, 1; BStBl II 1991, 691, DStR 1991, 506, unter C.III.3.b cc). Da es sich um den Ankauf eines 100 %-Anteils der Kommanditgesellschaft handelt, hat A damit auch 100 % der in der KG bilanzierten Wirtschaftsgüter erworben und Schulden übernommen (so ausdrücklich BFH v. 8. 9. 2005, IV R 52/03, BStBl II 2006, 128, DStR 2006, 30). Einziges bilanziertes Wirtschaftsgut in der X GmbH & Co. KG ist aber die Photovoltaikanlage, so dass der Steuerpflichtige A nicht einen Kommanditanteil, sondern tatsächlich die Photovoltaikanlage – wie bei Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages beabsichtigt – erworben hat. Die Tatbestandsvoraussetzung des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG ist damit zunächst erfüllt; von dem Steuerpflichtigen A wurde ein begünstigtes Wirtschaftsgut erworben.

Dieses Ergebnis ist auch nachvollziehbar, da es wirtschaftlich keinen Unterschied macht, ob der Steuerpflichtige A im vorliegenden Fall die Photovoltaikanlage selbst von der X GmbH & Co. KG zu einem Kaufpreis von 500 000 € kauft oder ob die Anteile an der Kommanditgesellschaft für 100 000 € erworben werden (ähnlich BFH v. 8. 9. 2005, IV R 52/03, a. a. O.).

Die Bemessungsgrundlage für den aufzulösenden Betrag sind die Anschaffungskosten des erworbenen begünstigten Wirtschaftsgutes. Diese bemessen sich im vorliegenden Sachverhalt i. H. des Kaufpreises für die 100 % Kommanditanteile zuzüglich der übernommenen Schulden der Kommanditgesellschaft. Im vorliegenden Sachverhalt betragen diese Anschaffungskosten also 100 000 € zuzüglich übernommener Schulden i. H. von 400 000 €. Der bei dem Steuerpflichtigen A aufzulösende Betrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG ergibt sich also i. H. von 500 000 € x 40 % = 200 000 €.

4. Anschaffung eines Teilkommanditanteils

Die Anschaffung eines Teilkommanditanteils erfüllt den Tatbestand des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG demgegenüber nicht, weil Tatbestandsvoraussetzung die Anschaffung des vollständigen begünstigten Wirtschaftsgutes ist. Die Anschaffung eines anteiligen Wirtschaftsgutes reicht hier nicht aus. Weitere Voraussetzung des gefundenen Ergebnisses ist natürlich, dass die Verwaltungs-GmbH am Vermögen der Gesellschaft nicht beteiligt ist, da sonst regelmäßig auch bei Erwerb eines 100 %-Kommanditanteils nicht 100 % der bilanzierten Wirtschaftsgüter erworben werden.

5. Einfluss des § 7g Abs. 7 EStG auf das Ergebnis

Fraglich könnte sein, ob das gefundene Ergebnis durch § 7g Abs. 7 EStG verhindert wird. Diese Vorschrift lautet:

„Bei Personengesellschaften. … sind die Absätze 1 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft … tritt."

Die Vorschrift ist fast gleichlautend zu § 1 Abs. 1 Satz 2 FördGG, zu welchem das Urteil des BFH vom 8. 9. 2005, IV R 52/03 (a. a. O.) ergangen ist. In diesem Urteil hatte der BFH auch keine Bedenken, den Erwerb der Anteile an der Personengesellschaft als Erwerb der Wirtschaftsgüter anzusehen, obwohl die genannte Vorschrift des FördGG ebenfalls in Fällen von Personengesellschaften diese an die Stelle der Steuerpflichtigen treten lässt.

Auf den ersten Blick könnte man meinen, dass diese Vorschrift im vorliegenden Fall einschlägig ist, weil es sich bei der Gesellschaft, die ursprünglich investiert hat, um eine Personengesellschaft handelt. Allerdings ist die Vorschrift nur dann anwendbar, wenn die Personengesellschaft – anders als im Sachverhalt – selbst den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG oder die Sonderabschreibung des § 7g Abs. 6 EStG in Anspruch nehmen will. Denn nur dann ergibt die Anwendung des § 7g Abs. 1 bis 6 EStG auf die Personengesellschaft einen Sinn. In Fällen wie hier, in denen der Steuerpflichtige selbst den Abzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG in Anspruch genommen hat – im Zeitpunkt der Bildung war er nicht Gesellschafter der Kommanditgesellschaft –, müssen auch anschließend die Folgewirkungen des § 7g Abs. 2 bis 6 EStG aus der Sicht des Steuerpflichtigen und nicht aus derjenigen der Personengesellschaft beurteilt werden. Anders ausgedrückt: Hat die Personengesellschaft selbst § 7g Abs. 1 und 6 EStG nicht in Anspruch genommen, ergibt die anschließende Anwendung des § 7g Abs. 2 bis 6 EStG keinen Sinn. Im Ergebnis verhindert also § 7g Abs. 7 EStG nicht die Anwendung des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG im vorliegenden Fall.

6. Ergebnis

Als Ergebnis lässt sich festhalten, dass die Investition in einen 100 %-Kommanditanteil (Komplementärin ist nicht am Vermögen der KG beteiligt), bei dem die Kommanditgesellschaft das begünstigte Wirtschaftsgut bilanziert, den Tatbestand des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt. Hat der Steuerpflichtige danach den Investitionsabzugsbetrag in seinem Einzelunternehmen gebildet, kann er diesen nach Investition in einen solchen Kommanditanteil auflösen.