

§ 7g

Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209), zuletzt geändert durch StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I, 2645; BStBl. I, 710)

(1) Bei neuen beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 oder 2 Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden.

(2) Die Sonderabschreibungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. a) das Betriebsvermögen des Gewerbebetriebs oder des der selbständigen Arbeit dienenden Betriebs, zu dessen Anlagevermögen das Wirtschaftsgut gehört, zum Schluss des der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes vorangehenden Wirtschaftsjahres nicht mehr als 204 517 Euro beträgt; diese Voraussetzung gilt bei Betrieben, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, als erfüllt;
 - b) der Einheitswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, zu dessen Anlagevermögen das Wirtschaftsgut gehört, im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes nicht mehr als 122 710 Euro beträgt;
 2. das Wirtschaftsgut
 - a) mindestens ein Jahr nach seiner Anschaffung oder Herstellung in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebs verbleibt und
 - b) im Jahr der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen im Betrieb des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird und
 3. für die Anschaffung oder Herstellung eine Rücklage nach den Absätzen 3 bis 7 gebildet worden ist. Dies gilt nicht bei Existenzgründern im Sinne des Absatzes 7 für das Wirtschaftsjahr, in dem mit der Betriebseröffnung begonnen wird.
- (3) ¹Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes im Sinne des Absatzes 1 eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden (Ansparabschreibung). ²Die Rücklage darf 40 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsgutes nicht überschreiten, das der Steuerpflichtige voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres anschaffen oder herstellen wird. ³Eine Rücklage darf nur gebildet werden, wenn
1. der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt;
 2. der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der Bildung der Rücklage vorangeht, das in Absatz 2 genannte Größenmerkmal erfüllt;

3. die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können und
4. der Steuerpflichtige keine Rücklagen nach § 3 Abs. 1 und 2a des Zonenrandförderungsgesetzes vom 5. August 1971 (BGBl. I S. 1237), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 24. Juni 1991 (BGBl. I S. 1322), ausweist.

⁴Eine Rücklage kann auch gebildet werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. ⁵Die am Bilanzstichtag insgesamt nach Satz 1 gebildeten Rücklagen dürfen je Betrieb des Steuerpflichtigen den Betrag von 154 000 Euro nicht übersteigen.

(4) ¹Sobald für das begünstigte Wirtschaftsgut Abschreibungen vorgenommen werden dürfen, ist die Rücklage in Höhe von 40 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend aufzulösen. ²Ist eine Rücklage am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie zu diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

(5) Soweit die Auflösung einer Rücklage nicht auf Absatz 4 Satz 1 beruht, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 vom Hundert des aufgelösten Rücklagenbetrages zu erhöhen.

(6) Ermittelt der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 3, so sind die Absätze 3 bis 5 mit Ausnahme von Absatz 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.

(7) ¹Wird eine Rücklage von einem Existenzgründer im Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung und den fünf folgenden Wirtschaftsjahren (Gründungszeitraum) gebildet, sind die Absätze 3 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass

1. das begünstigte Wirtschaftsgut vom Steuerpflichtigen voraussichtlich bis zum Ende des fünften auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres angeschafft oder hergestellt wird;
2. der Höchstbetrag in Absatz 3 Satz 5 für im Gründungszeitraum gebildete Rücklagen 307 000 Euro beträgt und
3. die Rücklage spätestens am Ende des fünften auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen ist;

bei diesen Rücklagen findet Absatz 5 keine Anwendung. ²Existenzgründer im Sinne des Satzes 1 ist

1. eine natürliche Person, die innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung weder an einer Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Zehntel beteiligt gewesen ist noch Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 erzielt hat;
2. eine Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, bei der alle Mitunternehmer die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen. ²Ist Mitunternehmer eine Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, gilt

Satz 1 für alle an dieser unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gesellschafter entsprechend; oder

3. eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes, an der nur natürliche Personen beteiligt sind, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen.

³Die Übernahme eines Betriebes im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gilt nicht als Existenzgründung; Entsprechendes gilt bei einer Betriebsübernahme im Wege der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft unmittelbar nach dem Erbfall.

(8) ¹Absatz 7 ist nur anzuwenden, soweit in sensiblen Sektoren die Förderfähigkeit nicht ausgeschlossen ist. ²Sensible Sektoren sind:

1. Stahlindustrie (Multisektoraler Regionalbeihilferahmen für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002 in Verbindung mit Anhang B (ABl. EG Nr. C 70 S. 8)),
2. Schiffbau (Richtlinie 90/684/EWG des Rates vom 21. Dezember 1990 über Beihilfen für den Schiffbau, ABl. EG Nr. L 380 S. 27, und Verordnung (EG) Nr. 1540/98 des Rates vom 29. Juni 1998 zur Neuregelung der Beihilfen für den Schiffbau, ABl. EG Nr. L 202 S. 1),
3. Kraftfahrzeugindustrie (Multisektoraler Regionalbeihilferahmen vom 13. Februar 2002 in Verbindung mit Anhang C),
4. Kunstfaserindustrie (Multisektoraler Regionalbeihilferahmen vom 13. Februar 2002 in Verbindung mit Anhang D),
5. Landwirtschaftssektor (Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen im Agrarsektor, ABl. EG Nr. C 28 S. 2 vom 1. Februar 2000),
6. Fischerei- und Aquakultursektor (Leitlinien für die Prüfung der einzelstaatlichen Beihilfen im Fischerei- und Aquakultursektor vom 20. Januar 2001 (ABl. EG Nr. C 19 S. 7)),
7. Verkehrssektor (Verordnung (EWG) Nr. 1107/70 des Rates vom 4. Juni 1970 über Beihilfen im Eisenbahn-, Straßen- und Binnenschiffsverkehr, ABl. EG Nr. L 130 S. 1, in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 543/97 des Rates vom 17. März 1997, ABl. EG Nr. L 84 S. 6, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, ABl. EG Nr. C 205 S. 5 vom 5. Juli 1997, und Anwendung der Artikel 92 und 93 des EG-Vertrages sowie des Artikels 61 des EWR-Abkommens auf staatliche Beihilfen im Luftverkehr, ABl. EG Nr. C 350 S. 5 vom 10. Dezember 1994) und
8. Steinkohlenbergbau (Entscheidung Nr. 3632/93 EGKS der Kommission vom 28. Dezember 1993 über die Gemeinschaftsregelung für staatliche Beihilfen zugunsten des Steinkohlenbergbaus, ABl. EG Nr. L 329 S. 12).

³Der Umfang der Förderfähigkeit ergibt sich aus den in Satz 2 genannten Rechtsakten.

Autor: Bernd **Meyer**, Steuerberater, Bad Homburg v. d. H.

Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt,
Linklaters & Alliance, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 7g

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 7g	1		IV. Geltungsbereich des § 7g 4
II. Rechtsentwicklung des § 7g	2		V. Verhältnis zu anderen Vorschriften 5
III. Bedeutung des § 7g	3		VI. Verfahrensfragen 18

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Sonderabschreibungen für neue bewegliche
Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**

	Anm.		Anm.
I. Voraussetzungen der Sonderabschreibungen	20		II. Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen 33

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Weitere Voraussetzungen für die Sonderabschreibungen**

	Anm.		Anm.
I. Wertgrenzen als Förder- voraussetzungen (Abs. 2 Nr. 1)			
1. Grundsätzliches	44		b) Verbleiben „in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebs“ 61
2. Betriebliche Größenmerkmale			3. Ausschließlich oder fast ausschließlich betriebliche Nutzung im Betrieb des Steuerpflichtigen
a) Wert des Betriebsvermögens nicht mehr als 204 517 € (Buchst. a)	52		a) Nutzung „im Jahr der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen“ 65
b) Festgestellter Einheitswert des Betriebs nicht mehr als 122 710 € (Buchst. b)	55		b) Betriebliche Nutzung im Betrieb des Steuerpflichtigen 66
II. Bindungen des Wirtschaftsguts an den begünstigten Betrieb als Fördervoraussetzungen (Abs. 2 Nr. 2)			III. Bildung einer Rücklage nach den Abs. 3–7 (Abs. 2 Nr. 3)
1. Grundsätzliches	56		1. Rücklagenbildung als Voraussetzung der Sonderabschreibung (Nr. 3 Satz 1) 75
2. Einjähriges Verbleiben in einer inländischen Betriebsstätte des begünstigten Betriebs			2. Keine Rücklagenbildung im Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung (Nr. 3 Satz 2) 76
a) Einjähriges Verbleiben	59		

Erläuterungen zu Abs. 3: Ansparabschreibung
--

	Anm.		Anm.
I. Rücklage für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts (Abs. 3 Satz 1)		b) Voraussichtlicher Erwerb im Ansparzeitraum	95
1. Allgemeines	80	c) Prognoseentscheidung über künftige Investitionen	96
2. Künftige Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts		d) Prognoseentscheidung in der Gründungsphase oder bei Erweiterung eines Betriebs	100
a) Wirtschaftsgut iSd. Abs. 1	82	III. Weitere Voraussetzungen der Rücklagenbildung (Abs. 3 Satz 3)	
b) Künftiger Erwerb des Wirtschaftsguts	85	1. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Satz 3 Nr. 1)	102
3. Bildung einer gewinnmindernden Rücklage (Ansparabschreibung)		2. Bestimmte Betriebsgröße am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs (Satz 3 Nr. 2)	103
a) Ausübung des Wahlrechts	88	3. Verfolgbarkeit der Rücklage in der Buchführung (Satz 3 Nr. 3)	112
b) Nachholung der Rücklage	89	4. Keine kumulative Rücklagenbildung nach dem Zonenrandförderungs- oder Fördergebietsgesetz (Satz 3 Nr. 4)	113
c) Änderung der Rücklage in einem späteren Wirtschaftsjahr	90	IV. Unschädlichkeit der Verlustentstehung oder -erhöhung (Abs. 3 Satz 4)	114
II. Höhe der Ansparabschreibung für künftige Erwerbe (Abs. 3 Satz 2)		V. Begrenzung der Rücklage auf 154 000 € (Abs. 3 Satz 5)	115
1. Begrenzung auf 40 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts	93		
2. Voraussichtlicher Erwerb innerhalb von zwei Jahren nach Rücklagenbildung			
a) Ansparzeitraum	94		

Erläuterungen zu Abs. 4: Gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage
--

	Anm.		Anm.
I. Auflösung mit beginnender Abschreibungsberechtigung des begünstigten Wirtschaftsguts (Abs. 4 Satz 1)	116	II. Zwangsauflösung am Ende des zweiten auf die Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs (Abs. 4 Satz 2)	119

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Gewinnzuschlag**

	Anm.			Anm.
I. Voraussetzungen des Gewinnzuschlags	122	II. Rechtsfolgen des Gewinnzuschlags.....	124	

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Rücklagenbildung bei Gewinnermittlung
nach § 4 Abs. 3** 127

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Rücklage für Existenzgründer**

	Anm.			Anm.
I. Überblick	130	V. Persönliche Voraussetzungen: Existenzgründer (Abs. 7 Satz 2)	142	
II. Sachliche Voraussetzungen der Rücklagenbildung (Abs. 7 Satz 1)	135	VI. Keine Existenzgründerrücklage bei Betrieben, die durch vorweggenommene Erbfolge oder Erbauseinandersetzung erworben werden (Satz 3)	144	
III. Wahlrecht für eine Rücklage bis max. 307 000 € (Satz 1 Nr. 2)	138			
IV. Auflösung der Rücklage (Satz 1 Nr. 3)	140			

**Erläuterungen zu Abs. 8:
Einschränkungen für Existenzgründerrücklagen
in sog. sensiblen Sektoren** 150

Allgemeine Erläuterungen zu § 7g

Schrifttum zu Abs. 1–2 (Sonderabschreibung): ALTFHOEFER/NOLTE/ROLAND, Steuerentlastungsgesetz 1984, DStZ 1984, 5; BORDEWIN, Steuerentlastungsgesetz 1984 – Änderungen bei der Einkommensteuer –, FR 1984, 53; ZITZMANN, Die Abschreibungsverbesserungen aufgrund des Steuerentlastungsgesetzes 1984, DB 1984, 74; SPANKE, Das Steuersenkungs-Erweiterungsgesetz 1988, BB 1987, 2200; ZITZMANN, Verbesserung der Sonderabschreibungen für kleine und mittlere Betriebe ab 1988, DB 1988, 620; FELIX, Erwartungen des Mittelstandes an ein Steuersystem der neunziger Jahre, DStZ 1990, 184.

Schrifttum zu Abs. 3–8 (Ansparabschreibung): WOLFF, Grundsätzliche Überlegungen und Gestaltungsalternativen zur Ansparabschreibung, DStR 1993, 1534; PINKOS, Standort-sicherungsgesetz: Die Ansparabschreibung als Förderung des Mittelstandes, DB 1993, 1688; BRANDIS, Investitionsförderung durch Ansparabschreibung, FR 1994, 214; PAUS, Lohnt sich die Ansparabschreibung nach § 7g EStG, DStR 1994, 1104; WESSLING, Mögliche Vorteile aus der Ansparabschreibung gemäß § 7g EStG bei späterem Unterlassen der Investition, BB 1993, 2347; DERS., Möglichkeiten zur Veränderung von Mehrergebnissen nach einer steuerlichen Außenprüfung in der Bilanz, Inf. 1996, 685; ULRICH, Steuerliche Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG – Eine Analyse aus investitions-theoretischer Sicht, DStR 1996, 520 (Teil 1) u. 558 (Teil II); BALLOF, Die Ansparabschreibung – ein exzellentes Steuerspar-Instrument; EStB 1999, 62; DERS.; Mittelstands-AfA, EStB 2000, 443; MROSEK, Die Nachweispflichten bei Ansparrücklagen nach § 7g EStG, DStR 2000, 1423; ROSARIUS, Das Betriebsvermögen im Sinne des § 7g EStG; Inf. 2001, 484; MEYER/BALL, Zur Anwendung des § 7g EStG bei Personengesellschaften (Teil 1), Inf. 2001, 71; (Teil 2), Inf. 2001, 105; DIES., Weitere Zweifelsfragen zur Anwendung des § 7g EStG bei Personengesellschaften, Inf. 2001, 609; DIES., Inanspruchnahme von § 7g-Rücklagen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 2001, 1049; DIES., Ansparrücklage gem. § 7g EStG – Die Investitionsabsicht und ihre Dokumentation, FR 2001, 1206; PAUS, Mittelstands-AfA und Ansparrücklage (Teil 1), StBp. 2001, 353; (Teil 2), StBp. 2002, 17; DERS., Ansparrücklage – Besondere Vorteile für Existenzgründer, EStB 2001, 269; EISENBACH, Nachweis der Investitionsabsicht bei Inanspruchnahme der Ansparabschreibung, StuB 2001, 796; MEYER/BALL, § 7g EStG – Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung des BFH, StBp. 2002, 226; WESSLING, Praxisprobleme der Ansparrücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG, DStR 2002, 1165; DERS., Neues zur Ansparabschreibung, DStR 2002, 1753; PAUS, Ansparrücklage ohne Investitionsabsicht/Finanzierungshilfe für nicht geplante Investitionen, DStZ 2002, 486; POHL, Aktuelle Fragen zur Ansparrücklage unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH, DB 2003, 960; DOTZEL, Zur Problematik von Sonderabschreibungen nach § 7g EStG im Gründungsjahr, DStR 2003, 408; ROSARIUS, Aktuelle Entwicklungen bei den Sonderabschreibungen und der Ansparabschreibung nach § 7g EStG, Inf. 2003, 775; NIEHUES, Ansparrücklage: Wer investiert, wird bestraft, DStR 2003, 2143; MEYER/BALL, Das BMF-Schreiben als Ansparrücklage nach § 7g EStG – Demontage einer Vorschrift, FR 2004, 984; VOGELGESANG, Die Ansparrücklage nach § 7g EStG – Anforderungen nach der BFH-Rechtsprechung unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 25.2.2004, BB 2004, 640.

Verwaltungsanweisungen: R 82a–83 EStR 2003; H82a–H 83 EStH 2003; BMF v. 12.12.1996, BStBl. I 1996, 1441; v. 8.6.1999, BStBl. I 1999, 547; v. 1.2.2001, BStBl. I 2001, 170; v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337.

I. Überblick zu § 7g

1

Sonderabschreibung: Abs. 1 ermöglicht Betrieben bestimmter Größenordnung bei beweglichen WG des Anlagevermögens während eines fünfjährigen Begünstigungszeitraums Sonderabschreibungen bis zu 20 vH der AHK.

Ansparabschreibung: Abs. 3 gestattet für die künftige Anschaffung/Herstellung eines WG iSd. Abs. 1 die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage in Höhe von 40 vH der voraussichtlichen AHK dieses WG, max. 154 000 €. Sie ist

nach Abs. 4 im Jahr der Investition, spätestens mit Ablauf des zweijährigen Ansparzeitraums aufzulösen. Bei ausbleibender Investition wird nach Abs. 5 ein Gewinnzuschlag erhoben. Abs. 6 gestattet auch Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 die Rücklagenbildung.

Für Existenzgründer kommt während eines nahezu sechsjährigen Gründungszeitraums eine Rücklage ausschließlich nach Abs. 7 in Betracht, und zwar in Höhe von max. 307 000 €. Sie ist spätestens am Ende des fünfjährigen Ansparzeitraumes aufzulösen. Ein Gewinnzuschlag wird nicht erhoben. Die Rücklage entfällt nach Abs. 8 bei Investitionen in sog. sensible Sektoren, bei denen die Förderfähigkeit ausgeschlossen ist.

2

II. Rechtsentwicklung des § 7g

StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): § 7g wurde in das EStG eingefügt. Die Vorschrift ermöglichte „kleinen und mittleren“ Betrieben (Einheitswert nicht mehr als 120 000 DM, Gewerbekapital nicht mehr als 500 000 DM) erstmals bei WG, die nach dem 18.5.1983 angeschafft oder hergestellt wurden (§ 52 Abs. 12a), eine auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern (WG) beschränkte Sonderabschreibung von 10 vH zusätzlich zur AfA nach § 7 Abs. 1 oder 2; vom 2. Jahr an Restwertabschreibung. Begünstigt waren neue bewegliche WG des Anlagevermögens, die ausschließlich oder fast ausschließlich im Betrieb des Stpfl. betrieblich genutzt wurden und dort mindestens 1 Jahr verbleiben.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Der bisherige Satz 2 in Abs. 1 wurde wegen § 7a Abs. 9 überflüssig und gestrichen.

StSenkErwG 1988 v. 14.7.1987 (BGBl. I 1987, 1629; BStBl. I 1987, 523): Der Kreis der kleinen und mittleren Betriebe wurde auf Betriebe mit EW von nicht mehr als 240 000 DM erweitert, die Sonderabschreibungen von bisher 10 vH auf einen Betrag bis zu 20 vH der AHK erhöht, der Begünstigungszeitraum von bisher 1 Jahr auf 5 Jahre ausgedehnt sowie die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen in Abs. 2 Nr. 2 zusammengefaßt. Die Regelung greift erstmals bei WG, die nach dem 31.12.1987 angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 52 Abs. 11a).

Einigungsvertragsgesetz v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Aus Anlaß der Herstellung der Einheit Deutschlands wird die Anwendung des 7g auf Tatbestände ausgedehnt, die nach dem 31.12.1990 verwirklicht wurden (§ 57 Abs. 1). Dabei tritt in den neuen Bundesländern zur Anwendung des § 7g Abs. 2 Nr. 1 an die Stelle des EW des Betriebs der Land- u. Forstwirtschaft der nach § 125 BewG ermittelte Ersatzwirtschaftswert.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Ergänzung des Abs. 2 durch einen Satz 2, wonach mangels EW des Betriebs außerhalb des § 7g in entsprechender Anwendung der §§ 95–109a BewG ein Hilfwert zu ermitteln ist. Gestrichen durch JStG 1997.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Einführung einer sog. Ansparabschreibung (Abs. 3–6) für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines WG iSd. Abs. 1 für Betriebe iSd. Abs. 2, erstmals in Wj., die nach dem 31.12.1994 beginnen (§ 52 Abs. 12b).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Anhebung des Förderhöchstbetrags von 45 vH auf 50 vH. Damit wird die im StandOG irrüm-

lich erfolgte Anpassung der Rücklage an die geplante, jedoch nicht verwirklichte Absenkung der degressiven AfA auf 25 vH korrigiert (vgl. BTDrucks. 12/5764, 17: Beseitigung eines redaktionellen Versehens).

JSStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Ansparschreibung wurde zur Vorbeugung einer mißbräuchlichen Inanspruchnahme in Abs. 3 Satz 5 rückwirkend auf einen Betrag von max. 300 000 DM beschränkt (s. Anm. 115).

JSStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Für Gewerbebetriebe sowie der selbständigen Arbeit dienende Betriebe wurden die bisherigen Größenmerkmale in Abs. 2 Nr. 1 (EW 240 000 DM u. Gewerbekapital 500 000 DM) aufgehoben. Der Wert des Betriebsvermögens darf stattdessen den Betrag von 400 000 DM nicht übersteigen. Bei Stpfl. mit Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 gilt die Wertgrenze stets als erfüllt. Streichung des Abs. 2 Satz 2, da ohne EW-Anknüpfung auch die Ermittlung eines Hilfswerts überflüssig ist. *Die Rücklage für Existenzgründer* (Abs. 7) wurde von 300 000 DM auf 600 000 DM erhöht und gleichzeitig der zweijährige Ansparzeitraum auf 5 Jahre ausgedehnt.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Durch Einfügung einer Nr. 3 in Abs. 2 ist die Sonderabschreibung künftig davon abhängig, daß für die Anschaffung oder Herstellung des begünstigten WG eine Rücklage nach Abs. 3–7 gebildet wurde. Betroffen sind nach dem 31.12.2000 angeschaffte oder hergestellte WG (§ 52 Abs. 23 Satz 1).

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Anfügung von Abs. 8. Existenzgründer iSd. Abs. 7 können Ansparrücklagen bei bestimmten „sensiblen Sektoren“ (Aufzählung in Abs. 8 Satz 2) nur dann bilden, wenn dadurch im Einzelfall die von der EU vorgesehenen Begrenzungen für die Subventionierung dieser Investitionen nicht überschritten werden. Satz 2 bezeichnet die verschiedenen Rechtsakte, die eine Aussage über den Umfang der Förderfähigkeit treffen. Die Regelung gilt rückwirkend für Wj., die nach dem 31.12.1996 beginnen (§ 52 Abs. 23 Satz 2).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Absenkung des Förderhöchstbetrags für Ansparschreibungen nach Abs. 3 und 7 von 50 vH auf 40 vH für nach dem 31.12.2000 beginnende Wj. (§ 52 Abs. 23 Satz 1).

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die DM-Beträge in § 7g werden in Euro umgerechnet und gleichzeitig geglättet.

InvZulG v. 20.12.2000 (BGBl. I 2000, 1850; BStBl. I 2001, 28): Anpassung des Abs. 8 Satz 2 Nr. 5, weil für den Landwirtschaftssektor ab dem Jahr 2000 ein neuer Gemeinschaftsrahmen anzuwenden ist, erstmals für nach dem 31.12.1999 beginnende Wj. (§ 52 Abs. 23 Satz 3).

Kleinunternehmerförderungsgesetz v. 31.7.2003 (BGBl. I 2003, 1550; BStBl. I 2003, 398): Bei Existenzgründern wird in Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 auf die Bildung einer Ansparrücklage im Wj. des Beginns der Betriebseröffnung als Voraussetzung für die Sonderabschreibung verzichtet. Der Verzicht greift erstmals für Wj., die nach dem 31.12.2002 beginnen.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Umsetzung geänderten EU-Rechts in Abs. 8. Danach tritt zu den Bereichen Stahl-, Kraftfahrzeug- und Kunstfaserindustrie der multisektorale Regionalbeihilferahmen für große Investitionsvorhaben v. 13.2.2002 (ABl. EG Nr. C 70, 8) an die Stelle des Beihilferahmens v. 16.12.1997 (ABl. EG 1998 Nr. C 107, 7). Außerdem sind im Bereich der Fischerei und Aquakultur nunmehr die Leitlinien für

die Prüfung der einzelstaatlichen Beihilfen im Fischerei- und Aquakultursektor v. 20.1.2001 (ABl. EG 2001 Nr. C 19, 7) maßgebend.

3

III. Bedeutung des § 7g

Die Sonderabschreibung nach Abs. 1 soll die Investitions- und Innovationskraft mittlerer und kleinerer Unternehmen fördern und durch Abschreibungserleichterungen die gesamtwirtschaftlichen Rahmenbedingungen hinsichtlich Eigenkapitalausstattung und Liquidität verbessern (Begr. des RegE, BTDrucks. 10/336, 13 u. BTDrucks. 11/285, 48). Sie bietet derzeit kleinen und mittleren Betrieben die nahezu einzige Möglichkeit (s. Aufzählung in § 7a Anm. 5), das vorhandene Abschreibungspotential bestimmter WG steueroptimal auf den fünfjährigen Begünstigungszeitraum zu verteilen. Dadurch lassen sich bei starken Ertragsschwankungen Gewinnspitzen glätten und gerade bei neugegründeten Betrieben mit niedrigen Anlaufgewinnen Abschreibungsvolumen für spätere Jahre erhalten.

Die Ansparabschreibung nach Abs. 3–6 gestattet, im Vorgriff auf spätere Abschreibungsmöglichkeiten zur Finanzierung künftiger Investitionen eine Rücklage in Höhe von bis zu 154 000 € zu bilden. Sie ist zulässig, wenn der Stpfl. die geplante Investition hinreichend konkretisiert (s. Anm. 96 u. 100). Damit sollen die betroffenen Unternehmen in der Zeit vor Beendigung der Investition eine Steuerstundung erlangen, um mit deren Hilfe eigene Mittel zur Finanzierung der Investition anzusparen und diese zu erleichtern (BTDrucks. 12/4487, 33). Zur Vermeidung von Mitnahmeeffekten wird ein Gewinnzuschlag erhoben (Abs. 5; s. Anm. 122), wenn die Investition unterbleibt. Neben der Vorbereitung betrieblicher Investitionen durch Ansparung von Eigenkapital lassen sich abgesehen vom reinen Stundungseffekt (bei wiederholter Rücklagenbildung bis zu 11 Jahren; s. Anm. 140) erhebliche Steuerersparnisse allein dadurch erzielen, daß der Stpfl. schwankende Gewinne glättet oder einen bestehenden Verlustabzug nach § 10d erhöht bzw. die Abzugsvoraussetzungen erstmals durch Rücklagenbildung schafft (s. Anm. 103).

Existenzgründungen werden darüber hinaus nach Abs. 7 wegen des erhöhten Investitionsbedarfs in der Gründungsphase mit einer Rücklage bis zu 307 000 € gefördert, um einen kontinuierlichen Betriebsaufbau zu unterstützen. Die Erweiterung der Ansparabschreibung ist jedoch mit einer einschränkenden Definition des Begriffs Existenzgründer (s. Anm. 142) verbunden, um Mitnahmeeffekte zu vermeiden (s. BTDrucks. 13/4839, 77). Ein Gewinnzuschlag wird bei fehlender Investition nicht erhoben (s. Anm. 140). *Kritik an Abs. 7* ist bereits im Gesetzgebungsverfahren (BTDrucks. 13/5359, 118 f.) vom BRat geäußert worden. Das Problem junger Unternehmen sei nicht die Gewinnbesteuerung, sondern fehlendes Eigenkapital. Eine Förderung außerhalb des StRechts sei daher zielgenauer. Auch die Definition des Existenzgründers (s. Anm. 142) befriedige nicht. Danach entfalle eine Förderung, wenn nicht alle Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft erstmals Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1–3 erzielten oder ein ArbN in der Vergangenheit geringe Einkünfte aus selbständiger Nebentätigkeit bezog (s. dazu Anm. 142). Schließlich könne die mißbräuchliche Inanspruchnahme der Vorschrift mangels Gewinnzuschlags nicht gehandelt werden. Der Kritik ist zuzustimmen (vgl. auch MEYER/BALL, FR 1997, 85; OLBERTZ, BB 1996, 1969; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 7g Rn. 27).

IV. Geltungsbereich des § 7g

4

Persönlicher Geltungsbereich: § 7g gilt für natürliche Personen und für *Mitunternehmensschaften* iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 (s. dazu auch Anm. 66) sowie für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 KStG (Abs. 7 jedoch nur für KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG; s. Anm. 142). Begünstigt sind unbeschr. und beschr. Stpfl., soweit die sachlichen Voraussetzungen erfüllt werden (zB inländischer Betrieb; s. Anm. 61). Bei Inanspruchnahme der Ansparrücklage gem. Abs. 7 muß der Stpfl. zusätzlich die Merkmale eines Existenzgründers erfüllen (Abs. 7 Satz 2; s. Anm. 142).

Sachlicher Geltungsbereich: Begünstigt sind Betriebe mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) mit bestimmten betrieblichen Größenmerkmalen (s. Anm. 44–55). Die Art der Einkünfteermittlung ist ohne Belang (zur Ansparabschreibung vgl. Abs. 6; s. Anm. 127). Die Förderung gilt jedoch nicht in Fällen der Gewinnermittlung gem. § 13a wegen der Abgeltungswirkung des nach § 13a Abs. 4 anzusetzenden Grundbetrags (glA SPANKE, BB 1987, 2207; krit. LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. B 18).

Anwendung bei Auslandsbeziehungen: Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a fordert einen Verbleib des WG in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebs (s. Anm. 61). Unschädlich ist der ständige Einsatz zwischen Inland und Ausland bei Transportmitteln und Baugeräten, soweit die räumliche Bindung an den begünstigten Betrieb funktionell erhalten bleibt (s. Anm. 59). Für die Ansparabschreibung nach Abs. 3–7 gelten diese Einschränkungen nicht (vgl. Anm. 82). Sie ist daher auch für den künftigen Erwerb von WG zulässig, die später ins Ausland verbracht werden. Zur Frage, ob die Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft der Anwendung des Abs. 7 entgegensteht, s. Anm. 142.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

5

Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Satz 2: Die umgekehrte Maßgeblichkeit iSd. § 5 Abs. 1 Satz 2 (s. § 5 Anm. 63 u. 95) gilt auch für die Sonderabschreibung sowie Ansparabschreibung nach § 7g (s. dazu auch Anm. 88). Sie können daher nur bei entsprechendem Ansatz in der HBil. in Anspruch genommen werden. Die Zulässigkeit, vorgenommene Sonderabschreibungen in HBil. und StBil. wieder zuzuschreiben (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3; s. § 6 Anm. 772), eröffnet daher innerhalb des Begünstigungszeitraums durch ihre erneute Vornahme die Möglichkeit zum Ausgleich von Gewinnschwankungen. Zur Bilanzberichtigung und -änderung s. Anm. 18, zur Bildung einer Ansparrücklage nach Einreichung der HBil./StBil. beim FA s. Anm. 89.

Verhältnis zu § 7: Lineare AfA nach § 7 Abs. 1 oder degressive AfA nach § 7 Abs. 2 müssen im Begünstigungszeitraum zusätzlich zu den Sonderabschreibungen vorgenommen werden (s. Anm. 33).

Verhältnis zu § 7a: Für alle Sonderabschreibungen gelten die gemeinsamen Vorschriften des § 7a, soweit nicht speziellere Regelungen in einzelnen Vorschriften vorrangig sind. Danach gelten § 7a Abs. 1, 5–9 uneingeschränkt. Die Ansparabschreibung nach Abs. 3–7 bleibt von § 7a unberührt.

Verhältnis zu anderen Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen: Sonderabschreibungen nach § 7g dürfen nicht mit erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen aufgrund anderer Vorschriften kumulieren (§ 7a Abs. 5).

§ 7g hat deshalb keine Bedeutung, wenn andere Regelungen günstigere Abschreibungsmöglichkeiten eröffnen (zB §§ 2, 4 FördG). Die *Ansparrabschreibung* hingegen kann unabhängig davon in Anspruch genommen werden, ob für das später erworbene WG eine Sonderabschreibung nach § 7g oder einer anderen Vorschrift in Anspruch genommen wird (s. Anm. 82).

Verhältnis zu § 42 AO: Die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs bei Bildung einer Ansparrücklage ist nach Auffassung des FG Düss. (Urt. v. 18.11.2002, EFG 2003, 440, rkr.) ausgeschlossen. Denn sie ist gerade dazu bestimmt, aus stl. Gründen ausgeübt zu werden (aA und § 42 AO grds. für den Fall bejahend, daß die Unmöglichkeit der Investition bei Bilanzerstellung feststeht: Schl.-Holst. FG v. 10.4.2000, EFG 2000, 1061, rkr.; Hess. FG v. 19.8.2003, DStRE 2003, 1431, rkr.; offenlassend FG Nürnberg. v. 30.9.2002 – VI 228/2002, juris).

Verhältnis zum GewStG: Werden Rücklagen bereits vor Beendigung der Betriebseröffnung (s. dazu Anm. 100) und damit vor Beginn der GewStPflicht gebildet sowie nach Betriebseröffnung gewinnerhöhend aufgelöst, stellt dieser Gewinn aus sachlichen Billigkeitsgründen (§ 163 AO) keinen Gewerbeertrag gem. § 7 GewStG dar (vgl. BMF v. 23.5.2003, BStBl. I 2003, 331). Nicht unbillig ist aber, wenn durch Rücklagenbildung und -auflösung lediglich Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG) sowie Steuermeßzahl (§ 11 Abs. 2 GewStG) nicht optimal genutzt werden können (vgl. ROSARIUS, Inf. 2003, 778).

Verhältnis zum EG-Vertrag: Art. 92 EG-Vertrag enthält ein Verbot staatlicher Beihilfen zugunsten bestimmter Unternehmen, die wegen drohender Wettbewerbsverzerrung mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar sind. § 7g verstößt nicht gegen EU-Recht. Evtl. Zweifel hat der Gesetzgeber durch einen Förderausschluß für sog. sensible Sektoren mit § 7g Abs. 8 (s. Anm. 150) beseitigt (s. auch BMF v. 1.3.1999, BStBl. I 1999, 272; HANDZIK in L/B/P, § 7g Rn. 3; krit. aber LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. A 46).

6–17 Einstweilen frei.

Bindung der Sonderabschreibung an den Grundlagenbescheid bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft sowie Gewerbebetrieben (bis 1996): Solange Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b noch auf die Größenmerkmale Einheitswert (EW) und Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 aF bis 1996 auf das Gewerbekapital abstellte (s. Anm. 46–55), wurde darüber in Grundlagenbescheiden (§ 171 Abs. 1 AO) entschieden, also im EW-Feststellungsbescheid (§ 180 Abs. 1 Nr. 1 AO) und im GewStMeßbescheid (§ 184 Abs. 1 AO). Die darin getroffenen Feststellungen sind für die Folgebescheide (= Bescheid über die gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b AO sowie der ESt- bzw. KStBescheid gem. § 155 Abs. 1 AO) hinsichtlich der Höhe des EW und des Gewerbekapitals bindend (§ 182 Abs. 1 AO). Über Änderungen der Folgebescheide vgl. R 83 Abs. 4 Satz 2 EStR 2003.

Keine Bindungswirkung in anderen Fällen: Bei Gewerbebetrieben (zur Behandlung ab 1997 s. Anm. 52) und der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben wird über den maßgebenden Wert des Betriebsvermögens unmittelbar im Veranlagungsverfahren entschieden. Stellt sich erst nachträglich eine Überschreitung des Grenzwerts von 204 517 € heraus, kommt eine rückwirkende Versa-

gung der Sonderabschreibung nur unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165 sowie §§ 172 ff. AO in Betracht (s. R 83 Abs. 4 Satz 1 EStR 2003).

Bilanzberichtigung, Bilanzänderung: Bei rechtsfehlerhaft in Anspruch genommener Sonderabschreibung ist der Bilanzansatz des WG zu berichtigen (§ 4 Abs. 2 Satz 1; Einzelheiten s. § 4 Anm. 398 f.). Wird nach Bilanzerstellung festgestellt, daß die maßgebenden Wertgrenzen nicht überschritten sind, kann der Stpfl. (der § 7g nicht in Anspruch genommen hatte) nur in den Grenzen des § 4 Abs. 2 Satz 2 (enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung erforderlich; s. im einzelnen § 4 Anm. 465 f. u. 485) nachträglich das Wahlrecht für den Abzug der Sonderabschreibungen ausüben. § 4 Abs. 2 Satz 2 aF (zum zeitlichen Anwendungsbereich s. § 4 Anm. 359) machte die Ausübung dieses Wahlrechts noch von der Zustimmung des FA abhängig (in R 83 Abs. 3 Satz 2 EStR 1996 allgemein erteilt). Zur Bilanzberichtigung sowie -änderung bei der Ansparrücklage s. Anm. 89.

Einstweilen frei.

19

Erläuterungen zu Abs. 1: Sonderabschreibungen für neue bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

I. Voraussetzungen der Sonderabschreibungen

20

Die Sonderabschreibung kann vom AfA-berechtigten Stpfl. (s. Anm. 4) für neue bewegliche Wirtschaftsgüter (WG) des Anlagevermögens (s. u.) unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 (s. Anm. 44–76) in Anspruch genommen werden, die er nach dem 31.12.1987 angeschafft oder hergestellt hat (§ 52 Abs. 11a EStG 1987). Zur Rechtslage bei vor dem 1.1.1988 erworbenen WG s. Anm. 2.

Beweglich sind WG, wenn es sich um körperliche Gegenstände handelt (s. § 6 Anm. 719).

Anlagevermögen: Begünstigt sind nur WG des Anlagevermögens. Ein WG gehört zum Anlagevermögen, wenn es nach seiner Zweckbestimmung dem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt ist (vgl. § 6 Anm. 253 f.; zur einjährigen Verblebensfrist s. Anm. 61).

„Herstellung“ neuer Wirtschaftsgüter: Herstellung ist die Schaffung eines bisher noch nicht bestehenden WG unter Verwendung angeschaffter WG (zum Herstellungsbegriff s. § 6 Anm. 275).

„Neu“ ist ein WG idR, wenn bei seiner Herstellung neue Teile verwendet werden bzw. eine neue Idee verwirklicht wird oder ein Erwerb im ungebrauchten Zustand (fabrikneu) erfolgt. Neu können auch technisch veraltete und beim Veräußerer lange gelagerte WG sein (vgl. R 83 Abs. 5 EStR 2003). An den Nachweis der Neuheit dürfen uE keine zu hohen Anforderungen gestellt werden (so auch FG Nürnberg v. 17.12.1980, EFG 1981, 256, rkr., betr. Anschaffung eines Orientteppichs). Daher kann uE entgegen der VerwAuffassung (vgl. R 83 Abs. 5 Satz 1 EStR) nicht gefordert werden, daß auch beim Hersteller die Kriterien der Selbstherstellung eines neuen WG unter Verwendung gebrauchter Teile vorliegen müssen. Dies ist dem Erwerber idR nicht bekannt (glA BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 31). *Tiere* sind im unmittelbaren Anschluß an ihre Geburt neue WG (H 83 „Neues Wirtschaftsgut“ EStH 2003).

► *Verwendung neuer Teile; Einbeziehung gebrauchter Teile:* Hergestellte WG sind nur neu, wenn bei der Herstellung neue Teile verwendet werden (Ausnahme: Verwirklichung einer neuen Idee, s. u.). Die Verwendung von gebrauchten Teilen in geringem Umfang ist allerdings grds. unschädlich (vgl. BFH v. 8.2.1980 III R 79/78, BStBl. II, 341). Zur Grenzziehung ist im Einzelfall auf die Verkehrsanschauung abzustellen (s. BFH v. 12.6.1975 – VIII R 38/73, BStBl. II 1976, 96, sowie v. 8.2.1980 – III R 79/78 aaO). Aus Vereinfachungsgründen liegt stets ein neu hergestelltes WG vor, wenn der Teilwert der bei der Herstellung verwendeten gebrauchten WG 10 vH des Teilwerts des hergestellten WG nicht übersteigt (vgl. R 83 Abs. 5 EStR 2003 sowie H 83 „Neues Wirtschaftsgut“ EStH 2003 mit Rspr.-Nachw.).

► *Verwirklichung einer „neuen Idee“:* Hergestellte WG sind ungeachtet der 10 vH-Grenze auch dann neu, wenn bei der Herstellung eine neue Idee verwirklicht wird, die dem Betrieb des Herstellers im Wettbewerb hilft, wie zB die Herstellung von Bau-, Werkzeug- und Maschinenbuden aus gebrauchten Containern (s. BFH v. 12.6.1975 – VIII R 38/73, BStBl. II 1976, 96; H 83 „Neues Wirtschaftsgut“ EStH 2003, dort auch zu Einzelfällen nicht verwirklichter neuer Ideen). Das WG muß jedoch keine neue Erfindung iSd. § 1 Abs. 1 PatG sein (FG Nürnberg v. 28.9.1983, EFG 1984, 251, rkr.).

„**Anschaffung**“ neuer Wirtschaftsgüter: Ein vom Stpfl. angeschafftes WG ist neu, wenn es im ungebrauchten Zustand erworben wurde. Da die *Anschaffung* der entgeltliche Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem WG von einem Dritten (vgl. § 6 Anm. 274) ist, muß das WG im Zeitpunkt der Lieferung neu sein. *Ungebraucht* ist ein WG, wenn es fabrikneu ist und vom Veräußerer noch nicht benutzt wurde (s. BFH v. 8.2.1980 – III R 79/78, BStBl. II 1980, 341; R 83 Abs. 5 Sätze 1 und 5 EStR 2003). Daran mangelt es, wenn es der Veräußerer zunächst für Vorführzwecke genutzt hat (BFH v. 13.3.1979 – III R 71/78, BStBl. II 1979, 341; H 83 „Neues Wirtschaftsgut“ EStH 2003) oder der Anschaffung eine mietweise Überlassung vorangegangen ist (s. BFH v. 24.5.1968 – VI R 176/66, BStBl. II 1968, 571; H 83 „Neues Wirtschaftsgut“ EStH 2003, dort auch zum begünstigten Sonderfall vorheriger Erprobung in Kaufabsicht).

21–32 Einstweilen frei.

33 II. Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen

Während des Begünstigungszeitraums (s. u.) sind „Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 vH“ der AHK (s. u.) zulässig. Sie lassen sich somit beliebig auf die einzelnen Wj. des fünfjährigen Förderzeitraums (s. u.) verteilen. *Nachträgliche AHK* sind zwar nicht selbständig begünstigt. Sie werden aber nach § 7a Abs. 1 in die AHK des begünstigten WG einbezogen, soweit sie im Begünstigungszeitraum entstehen (s. § 7a Abs. 1 Anm. 18–35, dort auch zur nachträglichen Minderung der AHK).

Bemessungsgrundlage sind die AHK eines begünstigten WG. Es gelten die allgem. Grundsätze. Zu AK vgl. daher § 6 Anm. 282–298; zu HK vgl. § 6 Anm. 459–471 und 979–1000; Einzelfragen s. § 6 Anm. 1500; zu den AHK als AfA-Bemessungsgrundlage vgl. auch § 7 Anm. 130–139.

Begünstigungszeitraum: Er umfaßt nach Abs. 1 Satz 1 das Wj. der Anschaffung (Begriff s. § 6 Anm. 279) oder Herstellung (Begriff s. § 6 Anm. 456) sowie die folgenden vier Jahre. Er verkürzt sich nicht dadurch mit der Rechtsfolge ei-

ner Restwertabschreibung nach § 7a Abs. 9, daß vor Ablauf des Fünfjahreszeitraums die Sonderabschreibungen bereits in voller Höhe in Anspruch genommen wurden oder die Fördervoraussetzungen weggefallen sind (s. § 7a Anm. 22 und 153).

Sonderabschreibungen neben der AfA nach § 7 Abs. 1 oder 2: Sonderabschreibungen können nur neben normalen AfA gem. § 7 Abs. 1 oder 2 in Anspruch genommen werden. Während des gesamten Begünstigungszeitraums (s. o.) bemißt sich die lineare AfA ausschließlich von den AHK des WG (s. § 7a Anm. 72) ungeachtet der Höhe der beanspruchten Sonderabschreibungen. Abweichend davon bemißt sich die degressive AfA im Erstjahr von den AHK und in den folgenden Jahren vom jeweiligen Restwert (zur AfA-Berechnung im einzelnen s. § 7 Anm. 290–294).

Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen aufgrund anderer Vorschriften dürfen bei demselben WG nicht vorgenommen werden (§ 7a Abs. 5). Soweit andere Abschreibungsvergünstigungen bessere Abschreibungsmöglichkeiten bieten als § 7g (zB §§ 2, 4 FördG), sind die Sonderabschreibungen nach § 7g bedeutungslos.

Einstweilen frei.

34–43

Erläuterungen zu Abs. 2: Weitere Voraussetzungen für die Sonderabschreibungen

I. Wertgrenzen als Fördervoraussetzungen (Abs. 2 Nr. 1)

1. Grundsätzliches

44

Die Sonderabschreibungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Betrieb, zu dessen Anlagevermögen das WG gehört, nach den in Abs. 2 Nr. 1 genannten Größenmerkmalen zu den „kleinen oder mittleren Betrieben“ gehört, also

- bis 1996, wenn der EW nicht mehr als 240 000 DM (bis 1987: 120 000 DM) und kumulativ das Gewerbekapital nicht mehr als 500 000 DM) beträgt,
- ab 1997, wenn bei Gewerbebetrieben sowie bei Betrieben mit Einkünften aus selbständiger Arbeit der Wert des Betriebsvermögens nicht mehr als 204 517 € (bis 31.12.2001: 400 000 DM) oder wenn bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft der EW nicht mehr als 122 710 € (bis 31.12.2001: 240 000 DM) beträgt.

Die genannten Größenmerkmale beziehen sich auf den einzelnen Betrieb des Stpfl. (s. R 83 Abs. 3 Satz 1 EStR 2003). Die Abgrenzung, ob ein oder mehrere Betriebe vorliegen, richtet sich bei Gewerbebetrieben nach dem GewStR (zur Abgrenzung vgl. Abschn. 16 Abs. 1 und 2 GewStR). Bei PersGes. sind die Größenmerkmale der Gesellschaft einschl. Sonder-BV maßgebend (ebenso SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 7g Rn. 10). Das gilt auch, wenn lediglich Sonderabschreibungen für WG des Sonder-BV in Anspruch genommen werden sollen (s. R 83 Abs. 3 Satz 2 EStR 2003).

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Hier gelten gem. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a Halbs. 2 die Größenmerkmale stets als erfüllt.

Neue Bundesländer: Mangels Ermittlung eines GewKapitals (§ 136 Nr. 3 Buchst. a BewG) sowie eines EW des Betriebs ist bei Gewerbebetrieben und der

selbständigen Arbeit dienenden Betrieben nach Abs. 2 Satz 2 in den Jahren 1992–1996 ein Hilfswert zu ermitteln (glA in LADEMANN/NIEPOTH, § 7g Rn. 42). Das gilt uE auch für Zeiträume vor 1992. Ab 1997 gilt für in den neuen Bundesländern belegene Betriebe die allgemeine Grenze von 204 517 € (bis 31.12.2001: 400 000 DM; s. Anm. 52). Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft tritt gem. § 57 Abs. 3 an die Stelle des EW der Ersatzwirtschaftswert iSd. § 125 BewG.

Betriebseröffnung: Die Sonderabschreibung ist im Wj. der Betriebseröffnung auch dann zu gewähren, wenn die Größenmerkmale des Abs. 2 Nr. 1 später überschritten werden (so BFH v. 21.7.1999 – I R 57/98, BStBl. II 2001, 127; dieser Rspr. folgend BMF v. 1.2.2001, BStBl. I 2001, 170, unter ausdrücklicher Aufgabe der bisherigen VerwAuffassung in BMF v. 12.12.1996, BStBl. I 1996, 1441 Tz. 1). R 83 Abs. 2 Satz 2 EStR 2003, die bei Land- und Forstwirten erneut auf eine der Anschaffung/Herstellung folgenden EW-Feststellung abstellt, ist uE rechtswidrig.

Betriebsaufspaltung: Nach BFH v. 17.7.1991 (I R 98/88, BStBl. II 1992, 246) und VerwAuffassung (R 83 Abs. 3 Satz 4 EStR 2003; H 83 „Betriebsaufspaltung“ EStH 2003) ist für das Besitz- sowie Betriebsunternehmen jeweils gesondert zu entscheiden, ob die betrieblichen Größenmerkmale überschritten sind. Zu den Verbleibensvoraussetzungen s. Anm. 59–61.

Betriebsverpachtung: Eine Sonderabschreibung entfällt für solche WG, die während einer Betriebsverpachtung im Ganzen angeschafft oder hergestellt werden (BFH v. 27.9.2001 – X R 4/99, BStBl. II 2002, 136; H 83 „Betriebsverpachtung im Ganzen“ EStH 2003).

Organschaft: Für OT und OG ist eine jeweils gesonderte Prüfung der Größenverhältnisse vorzunehmen (R 83 Abs. 3 Satz 4 EStR 2003).

Unentgeltliche Betriebsübertragung: Im Fall unentgeltlicher Betriebsübertragung ist auf die Größenverhältnisse des Betriebs beim Übergeber abzustellen (BFH v. 28.8.2001 – VIII B 54/01, BFH/NV 2002, 24). Zur Abgrenzung unentgeltlicher von entgeltlicher Betriebsübertragung s. Anm. 119 u. 135 (dort auch zur Bedeutung teilentgeltlicher Übertragung).

45–51 Einstweilen frei.

2. Betriebliche Größenmerkmale

52 a) Wert des Betriebsvermögens nicht mehr als 204 517 € (Buchst. a)

Rechtsentwicklung: Der Wert des Betriebsvermögens (BV) als maßgebendes Größenmerkmal gilt bei Gewerbebetrieben sowie Betrieben mit Einkünften aus selbständiger Arbeit erstmals für Wj., die nach dem 31.12.1996 beginnen (§ 52 Abs. 11 Satz 4; s. Anm. 2 „JStG 1997 v. 20.12.1996“). Grund der Änderung war der Wegfall der VSt. ab 1.1.1997 und der damit verbundene Wegfall der EW-Feststellung (BTDrucks. 13/4839, 77).

Betriebsvermögen: Zur Ermittlung des BV werden nach VerwAuffassung (R 83 Abs. 1 EStR) alle in der StBil. ausgewiesenen Positionen mit ihren Steuerbilanzwerten berücksichtigt, einschl. der Grundstückswerte. Maßgebend ist also der Buchwert des stl. Kapitalkontos (ebenso KOEPEL, Inf. 1997, 71). Darauf, ob die einzelnen Positionen die Qualität eines WG haben, kommt es nicht an (s. auch OFD Düss. v. 7.3.2000, EStK § 7g EStG Nr. 800). Bei PersGes. ist dem Buchwert das in evtl. Ergänzungs- und Sonderbilanzen ausgewiesene BV aller Gesellschafter hinzuzurechnen (ebenso BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 57).

► *Ansparrücklagen* sind für Zwecke der Ermittlung des BV in voller Höhe den Schuldposten zuzurechnen. Damit kann eine in Vorjahren gebildete Rücklage ihre erneute Inanspruchnahme im lfd. Wj. ermöglichen (s. OFD Düss. aaO; zust. SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 11).

► *Nicht angeforderte ausstehende Einlagen* sind bei KapGes. nach FG Münster (v. 6.1.2000, EFG 2000, 308, NZB: I B 28/00) nicht in die Ermittlung des BV einzubeziehen (so auch BFH v. 13.6.2000 – I B 28/00, BFH/NV 2001, 157). Sie stellen noch kein Vermögen dar.

Höhe des Betriebsvermögens: Die Rücklage darf bei nach dem 31.12.1996 beginnenden Wj. gem. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a nur in Anspruch genommen werden für Gewerbebetriebe sowie Betriebe mit Einkünften aus selbständiger Arbeit, wenn das BV (Begriff s.o.) nicht mehr als 204517 € (bis 31.12.2001: 400000 DM) beträgt. Für die Wertermittlung schreibt das Gesetz kein besonderes Verfahren vor. Sie ist daher im Bedarfsfall formlos vorzunehmen und erschöpft sich idR in einer Übernahme der Steuerbilanzwerte. Die Steuerbilanzwerte sind uE nicht iS eines Grundlagenbescheids bindend, so daß materielle Fehler einer bestandskräftigen veranlagten StBil. zugunsten wie zuungunsten des Stpfl. für Zwecke der Inanspruchnahme der Ansparabschreibung korrigiert werden können (wohl aA BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 58).

Maßgebender Stichtag: Entscheidend sind wie bisher die Wertverhältnisse am Schluß des Wj., das dem Wj. der Bildung der Rücklage vorangeht.

Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3: Die größtmöglichen Voraussetzungen sind gem. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a Halbs. 2 stets bei Betrieben erfüllt, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln. Auf den tatsächlichen Wert des BV kommt es hier aus Vereinfachungsgründen nicht an, auch wenn er augenfällig den Grenzwert übersteigt (zB bei großen Freiberuflerpraxen; vgl. auch SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 11: Ergebnis liegt noch im Rahmen der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers). Geht der Stpfl. zum 1. 1. eines Jahres von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zur Bilanzierung (§ 4 Abs. 1, § 5) über, sind nach uE zutr. Auffassung des FG Bremen (v. 25.10.2001, DStRE 2002, 602, Rev.: X R 5/02) die betrieblichen Größenmerkmale nach Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a stets als erfüllt anzusehen. Die Regelung stellt auf die Verhältnisse zum Schluß des vorangegangenen Wj. ab (ebenso MEYER/BALL, FR 2001, 1049; aA SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 11).

Einstweilen frei.

53–54

b) Festgestellter Einheitswert des Betriebs nicht mehr als 122710 € (Buchst. b)

55

Rechtsentwicklung: Das Größenmerkmal EW hat nur noch Bedeutung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b). Über die Rechtslage bis 1996 s. Anm. 44. Nicht darunter fallen gewerblich geprägte PersGes. mit land- und forstwirtschaftlicher Betätigung. Dies folgt aus der Anknüpfung des Abs. 2 an estl. Begriffe (OFD Frankf. v. 7.11.2000, StEK EStG § 7g Nr. 21).

Bedeutung der Einheitswertfeststellung: Die nach § 19 Abs. 1 BewG iVm. § 180 Abs. 1 Nr. 1 AO für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (§§ 33, 48a und 51a BewG) festzustellenden EW sind für die Betriebsgrößenabgrenzung iSd. § 7g bindend (s. ZITZMANN, DB 1984, 76). Das gilt sowohl für die erstmalige als auch eine später evtl. geänderte Feststellung (s. im einzelnen Anm. 18).

Höhe des Einheitswerts: Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b (bis 1996 Buchst. a) stellt darauf ab, daß „der EW des Betriebs ... nicht mehr als 122 710 € (bis 31.12.2001: 240 000 DM) beträgt“. Die Vorschrift fordert nicht, daß ein EW mit einem Betrag bis zu 122 710 € (bis 31.12.2001: 240 000 DM) oder daß ein EW überhaupt festgestellt wird. In den neuen Bundesländern ist der Ersatzwirtschaftswert nach § 125 BewG anzusetzen (vgl. FinMin. Sachsen-Anh. v. 1.4.1998, DStR 1998, 680). Der Erlaß eines EW-Feststellungsbescheids ist nicht materielle Abzugsvoraussetzung der Sonderabschreibung. Begünstigt sind somit Betriebe, soweit und solange sie durch die Negativabgrenzung des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b nicht ausgeschlossen werden (vgl. ZITZMANN, DB 1984, 76). Erweist sich eine Schätzung des EW des Betriebs als Besteuerungsgrundlage gem. §§ 162 Abs. 3 iVm. 155 Abs. 2 AO nach erfolgter EW-Feststellung als unzutreffend, ist die Sonderabschreibung nach den abgabenrechtlichen Korrekturvorschriften nachträglich zu versagen (s. R 83 Abs. 4 EStR 2003 u. Anm. 18).

Maßgebender Feststellungszeitpunkt: Maßgebend ist der EW im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten WG (s. Anm. 44). Das ist der EW auf den Feststellungszeitpunkt, der unmittelbar vor dem Tag der Lieferung oder Fertigstellung des WG liegt oder auf diesen Tag fällt. Dabei ist gleichgültig, ob es sich beim letzten Feststellungszeitpunkt um einen Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt (§§ 21–23 BewG) handelt (R 83 Abs. 2 Satz 1 EStR 2003).

II. Bindungen des Wirtschaftsguts an den begünstigten Betrieb als Fördervoraussetzungen (Abs. 2 Nr. 2)

56 1. Grundsätzliches

Das WG muß gem. Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a mindestens ein Jahr nach seiner Anschaffung oder Herstellung in einer inländ. Betriebsstätte des begünstigten Betriebs verbleiben (Verbleibensvoraussetzungen; s. Anm. 59–61) und gem. Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b im Jahr der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen (bis 1987 s. Anm. 2) im Betrieb des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden (Nutzungsvoraussetzungen; s. Anm. 65–66). Betriebe, deren Geschäftszweck in der Vermietung von WG besteht, können mangels Verbleibens im Betrieb die Begünstigung nicht in Anspruch nehmen.

Werden die zunächst unterstellten Verbleibenskriterien später nicht erfüllt, ist die Sonderabschreibung gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu korrigieren (s. R 83 Abs. 6 Satz 5 EStR 2003 u. Anm. 18).

57–58 Einstweilen frei.

2. Einjähriges Verbleiben in einer inländischen Betriebsstätte des begünstigten Betriebs

59 a) Einjähriges Verbleiben

Die Sonderabschreibungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn das WG „mindestens ein Jahr“ nach seiner Anschaffung oder Herstellung in einer inländischen Betriebsstätte des begünstigten Betriebs verbleibt. Abschließend ist Abs. 1 unabhängig vom weiteren Verbleiben des WG anwendbar. Bei einem Verstoß gegen die Verbleibensvoraussetzungen fallen die Sonderabschreibungen in allen Jahren des Begünstigungszeitraums weg (§ 175 Abs. 2 AO).

Jahr iSd. Abs. 2 Nr. 2 ist ein Zeitraum von 12 Monaten nach der Anschaffung/Herstellung des WG.

Verbleiben als Anlagevermögen: Das WG muß als Anlagevermögen im Betrieb verbleiben, weil Sonderabschreibungen nur für WG des Anlagevermögens beansprucht werden können (s. Anm. 20). Zur Begriffsbestimmung s. § 6 Anm. 253, zur Abgrenzung des Anlage- vom Umlaufvermögen im besonderen s. § 6 Anm. 255–265.

Verbleiben im Betriebsvermögen: Das WG muß während der Jahresfrist grds. im Betriebsvermögen des Stpfl. verbleiben (zur Überführung ins Ausland s. Anm. 4 u. 61). Es darf während dieser Zeit nicht ins Privatvermögen entnommen werden (R 83 Abs. 6 Satz 2 EStR 2003).

► *Schädliches Ausscheiden* (s. auch H 83 „Verbleibensvoraussetzung“ EStH 2003): Die Veräußerung eines WG durch den Stpfl. verstößt gegen die Verbleibensklausel (R 83 Abs. 6 Satz 2 EStR), und zwar auch bei Veräußerung infolge Betriebsstillegung (vgl. FG Düss. v. 12.6.1981, EFG 1982, 152, rkr.) oder einer durch Brand veranlaßten Betriebsumstellung (s. BFH v. 2.5.1980 III R 12/79, BStBl. II, 758; zweifelnd SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 8 sowie BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 39). Entsprechendes gilt bei Verkauf durch den Insolvenzverwalter (BFH v. 14.10.1977 – III R 111/75, BStBl. II 1978, 204) sowie Verschrottung eines technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchten WG bzw. dessen Verbleib in einem stillgelegten Betrieb (BFH v. 7.9.2000 – III R 44/96, BStBl. II 2001, 37). Die Veräußerung ist ausnahmsweise unbeachtlich, wenn der Erlös 10 vH der AHK nicht übersteigt (s. BFH v. 9.12.1999 – III R 49/97, BStBl. II 2000, 434; H 83 „Verbleibensvoraussetzung“ EStH 2003).

► *Unschädlich* hingegen ist es, wenn die Gründe für ein vorzeitiges Ausscheiden aus dem Betrieb im WG selbst liegen, dh. wenn das Ausscheiden auf einem nicht vom Willen des Unternehmers abhängigen Ereignis beruht. Darunter fällt nach VerwAuffassung (vgl. H 83 „Verbleibensvoraussetzung“ EStH 2003) das Ausscheiden durch den Ablauf der Nutzungsdauer des WG (BFH v. 9.3.1967 – IV R 149/66, BStBl. III, 238), durch höhere Gewalt, zB Brand, Diebstahl, Unfall (vgl. BFH v. 9.3.1967 – IV R 149/66 aaO), durch wirtschaftlichen Verbrauch (BFH v. 15.10.1976 – III R 139/74, BStBl. II 1977, 59) oder einen Totalschaden (BFH v. 1.7.1977 – III R 74/76, BStBl. II 1977, 793). Entsprechendes gilt beim Umtausch eines WG gegen ein anderes gleicher oder besserer Qualität, weil es mangelhaft ist und nicht im Betrieb verwendet werden kann (BFH v. 8.3.1968 – VI R 29/67, BStBl. II 1968, 430).

Räumliches Verbleiben im Betrieb: Unter „Verbleiben“ ist eine dauerhafte räumliche Beziehung des WG zum Betrieb des Stpfl. zu verstehen (vgl. R 83 Abs. 6 Satz 1 EStR 2003). Dies erfordert nicht, daß „das WG im räumlich abgegrenzten Bereich des Betriebs (der Betriebsstätte) bleiben muß“ (grundlegend BFH v. 23.5.1986 – III R 66/85 BStBl. II 1986, 916 betr. § 4b Abs. 2 InvZulG 1982; zur Übertragbarkeit dieser Rspr. auf § 7g s. BFH v. 27.9.2001 – X R 4/99, BStBl. II 2002, 136). Körperliches Verbleiben am Ort der Betriebsstätte ist also einerseits nicht erforderlich, andererseits aber auch allein nicht ausreichend. Entscheidend ist die tatsächliche Einwirkungsmöglichkeit des Investors bzw. seine tatsächliche Gewalt über das WG (glA BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 36: „Verbleiben“ ist nicht streng örtlich, sondern funktional aufzufassen).

► *Rspr.:* Die vom BFH (vgl. Urt. v. 25.10.1985 – III R 79/82, BStBl. II 1986, 150 betr. § 4a InvZulG, und v. 23.5.1986 – III R 66/85, BStBl. II 1986, 916 betr. § 4b InvZulG) geforderte räumliche Beziehung des WG zum Betrieb besteht so-

lange, wie dem Betriebsinhaber die tatsächliche Gewalt oder Einwirkungsmöglichkeit auf das WG nicht entzogen wird. Unschädlich ist danach, wenn Fahrzeuge von der Betriebsstätte aus im Inlandsverkehr oder im Verkehr zwischen Inland und Ausland eingesetzt werden (BFH v. 23.5.1986 – III R 66/85 aaO), der Stpfl. im Rahmen des Dienstverhältnisses Fahrzeuge kurz- oder langfristig an seine ArbN überläßt (BFH v. 23.5.1986 – III R 144/85, BStBl. II 1986, 919), ein Mietwagen-Unternehmer jeweils kurzfristig (dh. nach BFH bis zu 3 Monaten) Kraftfahrzeuge an Kunden vermietet (BFH v. 23.5.1986 – III R 66/85 aaO), Baugeräte außerhalb der Betriebsstätte verwendet werden (BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750 betr. § 32 KohleG) oder ein Automatenhersteller seine Spielautomaten jedermann zugänglich in Gastwirtschaften und Spielhallen aufstellt (BFH v. 23.5.1986 – III B 68/85, BStBl. II 1986, 918).

► *Die FinVerm.* folgt dieser Rspr. und sieht die kurzfristige Nutzungsüberlassung (nicht länger als drei Monate) sowie die Überlassung im Rahmen eines Dienstverhältnisses als unschädlich an (vgl. R 83 Abs. 6 Satz 3 EStR; zust. LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. C 26). Ebenso verweist sie zur Auslegung der Verbleibensvoraussetzung (vgl. H 83 „Verbleibensvoraussetzung“ EStH 2003) ausdrücklich auf ihre zu § 2 Nr. 2 InvZulG ergangenen und die obige Rspr. übernehmenden VerwAnweisungen (vgl. BMF v. 28.6.2001, BStBl. I 2001, 379 Tz. 51–53, und v. 6.9.2002, BStBl. I 2002, 843) mit der Maßgabe, daß an die Stelle des Fördergebiets das Inland tritt (krit. zur VerwAuffassung aber SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 7: Fristen des InvZulG nicht ohne weiteres auf § 7g übertragbar). Damit umfaßt die Förderung auch solche WG, die ihrer Art nach nicht dazu bestimmt und geeignet sind, durch den Stpfl. im räumlich abgegrenzten Bereich seiner Betriebsstätte eingesetzt zu werden. Zu den Verbleibensvoraussetzungen bei Schiffen und Luftfahrzeugen ist weiter BMF v. 19.6.1989 (BStBl. I 1989, 226) maßgebend.

60 Einstweilen frei.

61 b) Verbleiben „in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebs“

„Inländische Betriebsstätte“: Die Sonderabschreibungen sind vom Verbleiben des WG (s. Anm. 59) „in einer inländischen Betriebsstätte“ abhängig. Der Ort des Verbleibens muß also die Voraussetzungen einer Betriebsstätte iSd. § 12 AO erfüllen. Eine Überführung während des einjährigen Verbleibenszeitraums in eine ausländ. Betriebsstätte des Stpfl. oder eines Dritten ist schädlich (R 83 Abs. 6 Satz 2 EStR 2003);

Inländische Betriebsstätte „dieses Betriebs“: Die Verbleibensvoraussetzung des Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a knüpft an den Betrieb an, der nach den Größenmerkmalen des Abs. 2 Nr. 1 begünstigt ist (s. Anm. 44–55). Die WG müssen mindestens ein Jahr in einer beliebigen inländ. Betriebsstätte „dieses (begünstigten) Betriebs“ verbleiben (zum einjährigen Verbleib s. Anm. 59), in dem die Anschaffung/Herstellung erfolgt (Abs. 1 Satz 1). Schädlich ist also die Überführung in einen anderen Betrieb des Stpfl., unschädlich hingegen die Überführung des WG in eine andere inländische Betriebsstätte desselben Betriebs.

Übertragung des Betriebs: Wegen der betriebsstättenbezogenen Förderung ist eine Veräußerung des Betriebs während der einjährigen Verbleibensfrist unschädlich, wenn er bis zum Ende dieser Frist beim neuen Eigentümer als selbständiger Betrieb bestehen bleibt (vgl. R 83 Abs. 6 Satz 4 EStR). Das gilt nicht, wenn nur eine Betriebsstätte des begünstigten Betriebs veräußert oder wenn der veräußerte begünstigte Betrieb beim Erwerber unselbständiger Teil seines Be-

triabs wird. Ebenso unschädlich ist die unentgeltliche Übertragung durch Schenkung oder Erbfolge iSd. § 6 Abs. 3 bzw. die Einbringung des Betriebs nach den Vorschriften des UmwStG (s. R 83 Abs. 6 Satz 4 EStR 2003) und das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer PersGes. (glA ROLAND in B/B, § 7g Rn. 40).

Die Verpachtung des Betriebs berührt die Verbleibensvoraussetzungen nicht, wenn der Betrieb vom Pächter bis zum Ende der Verbleibensfrist unverändert fortgeführt wird (vgl. R 83 Abs. 6 Satz 4 EStR). Nicht begünstigt hingegen sind während der Betriebsverpachtung angeschaffte/hergestellte WG (s. H 83 „Betriebsverpachtung im Ganzen“ EStH 2003). Die der Organgesellschaft verpachtete Betriebsstätte ist keine Betriebsstätte des Organträgers (BFH v. 20.5.1988 – III R 86/83, BStBl. II 1988, 739). Das hat zur Folge, daß in Konzernen die Tochtergesellschaft die Sonderabschreibungen nicht in Anspruch nehmen kann, wenn sie WG vor Ablauf des Verbleibenszeitraums an die Muttergesellschaft oder an eine Schwestergesellschaft vermietet (so BORDEWIN, FR 1984, 57).

Betriebsaufspaltung: Wird ein WG innerhalb des einjährigen Verbleibenszeitraums zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen vermietet, verpachtet oder unter Fortführung der Buchwerte übertragen, sind die Verbleibensvoraussetzungen nur erfüllt, wenn Besitz- und Betriebsunternehmen auch betriebsvermögensmäßig miteinander verbunden sind (vgl. BFH v. 26.3.1993 – III R 42/92, BStBl. II 1993, 723; bestätigt durch BFH v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75; H 83 „Verbleibensvoraussetzung“ EStH 2003). Davon ist auszugehen, wenn entweder die Beteiligung der Gesellschafter des Besitzunternehmens an der Betriebsgesellschaft unmittelbar oder mittelbar zum (Sonder-)BV der Besitzgesellschaft gehört (echte Betriebsaufspaltung) oder umgekehrt die Beteiligung der Gesellschafter der BetriebsPersGes. an der Besitzgesellschaft oder an der deren Anteile haltenden Obergesellschaft (Sonder-)BV der Betriebsgesellschaft ist (umgekehrte Betriebsaufspaltung). Die Verbleibenskriterien werden hingegen nicht erfüllt, wenn die Betriebsaufspaltung nur auf einer tatsächlichen Beherrschung des Betriebs- durch das Besitzunternehmen beruht.

AA EHLERS in FROTSCHER, § 7g Rn. 22: Besitz- und Betriebsunternehmen zwei rechtlich selbständige Unternehmen; BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 37: Begünstigung zwar vorteilhaft, jedoch nur schwer aus dem Gesetz ableitbar. Nach LAMBRECHT in K/S/M (§ 7g Rn. C 29) ist ein Verbleib des WG in der Besitzgesellschaft abzulehnen, weil der zur Entstehung einer Betriebsaufspaltung erforderliche einheitliche geschäftliche Betätigungswille der an beiden Unternehmen beteiligten Personen nicht identisch sei mit der für die räumliche Zuordnung iSd. Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b maßgeblichen Einflußmöglichkeit. Zustimmend nur ROLAND in B/B, § 7g Rn. 41b.

UE bedarf es in den Fällen der Vermietung oder Verpachtung nicht der „Konstruktion“ eines einheitlichen Betriebs, um die Verbleibensvoraussetzungen zu bejahen. Da der Stpfl. bei der Betriebsaufspaltung die tatsächliche Gewalt und Einwirkungsmöglichkeit über die zur Nutzung überlassenen WG behält, verbleiben sie in seinem Betrieb (s. Anm. 59). Bei der Übertragung von WG kommt es hingegen uE nur darauf an, ob die WG weiterhin zum Anlagevermögen des begünstigten Betriebs gehören (s. o.). Entscheidend ist deshalb, ob der Betrieb im Rahmen der Betriebsaufspaltung als selbständiger Betrieb fortgeführt wird, nicht aber, ob die übertragenen WG mit dem Buchwert fortgeführt werden.

Einstweilen frei.

62–64

3. Ausschließlich oder fast ausschließlich betriebliche Nutzung im Betrieb des Steuerpflichtigen

65 a) Nutzung „im Jahr der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen“

Das WG muß „im Jahr der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen“ im Betrieb des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden (Rechtslage bis 1987 s. Anm. 2). „Jahr“ iSd. Abs. 2 Nr. 2 ist stets das Kj. oder das Wj., Jahr der Anschaffung oder Herstellung des WG somit das angefangene Kj. oder Wj. Entfällt die ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung im Betrieb des Stpfl. in einem oder mehreren beliebigen Jahren des Begünstigungszeitraums (s. Anm. 3), ist die Sonderabschreibung nur im jeweiligen Jahr ausgeschlossen. Eine Nutzungsänderung läßt daher eine im Vorjahr zulässigerweise in Anspruch genommene Sonderabschreibung unberührt. Das gilt selbst dann, wenn das WG erst kurz vor Ende eines Jahres angeschafft oder hergestellt wurde (s. ZITZMANN, DB 1984, 80; HANDZIK in L/B/P, § 7g Rn. 50: ein Tag genügt). Damit ist zB die Anschaffung eines Pkw im Dezember auch begünstigt, sollte er lediglich in diesem Monat die nutzungsmäßigen Voraussetzungen erfüllen.

66 b) Betriebliche Nutzung im Betrieb des Steuerpflichtigen

Abs. 2 Nr. 2 fordert neben dem „Verbleiben in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebs“ (s. Anm. 59–61) eine weitere Bindung an den begünstigten Betrieb durch die Voraussetzung, daß die WG „im Betrieb des Stpfl. ... betrieblich genutzt werden“, und zwar „ausschließlich oder fast ausschließlich.“

„Nutzung im Betrieb“ bedeutet Gebrauch (Verwendung) oder allgemein „Einsatz“ des WG im weitesten Sinn im Betrieb. Nutzung im Betrieb des Stpfl. heißt Einsatz des WG für Zwecke dieses Betriebs. Darunter fällt auch die Nutzungsüberlassung an Dritte (so SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 7g Rn. 9; ebenso ROLAND in B/B, § 7g Rn. 46; BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 46; EHLERS in FROTSCHER, § 7g Rn. 19; HANDZIK in L/B/P, § 7g Rn. 48). Die Nutzung kann uE darin bestehen, daß das WG vom Stpfl. selbst benutzt oder für eine künftige Benutzung durch den Stpfl. bereitgehalten (gelagert) wird, zB wenn es unbenutzt lagert (wohl glA LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. 36) oder wenn der Betrieb überhaupt ruht, eine Betriebsstätte aber noch besteht. Im Betrieb der Mitunternehmenschaft wird auch das SonderBV des Mitunternehmers genutzt und ist daher begünstigt.

„Ausschließlich oder fast ausschließlich“ betriebliche Nutzung: Ein WG wird „ausschließlich oder fast ausschließlich“ betrieblich genutzt, wenn der Anteil der außerbetrieblichen Nutzung des WG nicht mehr als 10 vH der gesamten Nutzung beträgt (s. BFH v. 6.4.1990 – III R 2/87, BStBl. II 1990, 752 zu § 4b InvZulG; R 83 Abs. 7 EStR 2003). Darunter fällt die Nutzung für Zwecke einer außerbetrieblichen Einkunftsart oder für Zwecke der Lebensführung (§ 12 Nr. 1) sowie die Nutzung in einem anderen Betrieb des Stpfl. (glA BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 45). Bei Schätzung der Privatnutzung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 mit monatlich 1 vH des Bruttolistenpreises ist das Kraftfahrzeug nicht begünstigt, weil der private Nutzungsanteil in diesen Fällen mehr als 10 vH beträgt (vgl. OFD Hannover v. 10.12.1998, StEK EStG § 7g Nr. 13: Fahrtenbuch erforderlich; glA LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. C 40).

Der Nachweis der ausschließlichen oder fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung kann zB durch Aufzeichnung des betrieblichen und des außerbetrieblichen tatsächlichen Einsatzes des WG geführt werden, bei einem Kraftfahrzeug

etwa durch Aufzeichnungen der gefahrenen Strecke in einem Fahrtenbuch, bei Maschinen und Geräten durch Aufzeichnung der Betriebsstunden.

Einstweilen frei.

67–74

III. Bildung einer Rücklage nach den Abs. 3–7 (Abs. 2 Nr. 3)

1. Rücklagenbildung als Voraussetzung der Sonderabschreibung (Nr. 3 Satz 1)

75

Gem. Abs. 2 Nr. 3 (zur Einführung s. Anm. 2 „StEntlG 1999/2000/2002“) können die Sonderabschreibung nur in Anspruch genommen werden, wenn zuvor für die Anschaffung/Herstellung des begünstigten WG eine Rücklage nach Abs. 3–7 gebildet wurde. Sie muss nicht unbedingt im Wj., das der Anschaffung oder Herstellung des WG vorangeht, gebildet werden, sondern kann schon im zweiten vorangegangenen Wj. (nach Abs. 3) oder bei Existenzgründern in einem der fünf vorangegangenen Wj. (nach Abs. 7) gebildet worden sein. Sie kann auch nach Anschaffung/Herstellung des WG noch gebildet werden, wenn der sog. Finanzierungszusammenhang gewahrt ist (innerhalb des Zweijahreszeitraums nach Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 119).

Die einmal gebildete Rücklage muss nicht bis zum Schluß des der Anschaffung/Herstellung des WG unmittelbar vorangehenden Wj. fortgeführt werden. Wird sie vorher freiwillig aufgelöst, so ist dies unschädlich, ebenso die Zwangsauflösung nach Abs. 4 Satz 2 (s. Anm. 119). Von Bedeutung ist allein, daß überhaupt in den Vorjahren eine Rücklage gebildet wurde.

Erfordernis der Funktionsgleichheit: Die Rücklage muß für das begünstigte WG gebildet worden sein. Die FinVerw. (vgl. BMF v. 10.7.2001, BStBl. I 2001, 455) verlangt daher, daß das bei der Rücklagenbildung bezeichnete WG und das später tatsächlich angeschaffte oder hergestellte WG artgleich, dh. zumindest funktionsgleich sind. Die Voraussetzungen entsprechen insoweit denen der Rücklagenbildung nach Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 82).

Höhe der Rücklage: Ausreichend ist die Bildung „einer“ Rücklage nach den Abs. 3–7. Abs. 2 Nr. 3 zwingt weder zur Inanspruchnahme der max. Rücklage von 40 vH (s. Anm. 93) noch ist ein Mindestbetrag anzusetzen. Das Schrifttum läßt daher zu Recht eine Rücklage von 1 € genügen (vgl. PAUS, StBp. 2001, 356, u. BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 48).

Keine Begrenzung der Sonderabschreibung: Die Sonderabschreibung ist nicht auf den Betrag der Rücklage begrenzt. Beide sind lediglich dem Grunde nach verklammert (vgl. BMF v. 10.7.2001, BStBl. I 2001, 455). Die Bildung einer Rücklage von 1 € (s. o.) hindert also nicht den späteren Abzug der vollen Sonderabschreibung von 20 vH der AHK.

Kritik: Die Sonderabschreibung von einer vorherigen Rücklagenbildung abhängig zu machen, ist uE ein überflüssiger Eingriff in den Entscheidungsspielraum des Unternehmers (krit. auch PAUS, StBp. 2001, 356; s. aber ROSARIUS, INF 2003, 775: Abs. 1 soll auf möglichst frühzeitige Investitionsentscheidungen beschränkt sein). Will sich der Unternehmer künftig das Wahlrecht auf Sonderabschreibung nach Abs. 1 erhalten, muß er praktisch für alle potentiellen Anschaffungen eine Rücklage bilden. UE sollte die Vorschrift gestrichen werden.

76 2. Keine Rücklagenbildung im Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung (Nr. 3 Satz 2)

Bei Existenzgründern iSd. Abs. 7 (zur Ausdehnung auf andere Stpfl. s. u.) verzichtet Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 auf die Bildung einer Ansparrücklage für solche WG, die im Wj. des Beginns der Betriebseröffnung angeschafft oder hergestellt werden. Der Verzicht auf Rücklagenbildung gilt erstmals für Wj., die nach dem 31.12.2002 beginnen. Billigkeitsregelungen der FinVerw. für die Wj. 2001 und 2002 sind nicht vorgesehen. (s. Anm. 2 „Gesetz v. 31.7.2003“).

Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung: Eine Sonderabschreibung kommt nur für WG in Betracht, die im Erstjahr der Betriebseröffnung angeschafft oder hergestellt werden. Zum Ende des ersten Wj. wird vom Existenzgründer wieder eine Rücklagenbildung gefordert, auch dann, wenn die Betriebseröffnung noch nicht abgeschlossen ist (krit. SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 13: Begriff Wj. ist unscharf, weil das erste Wj. erst mit tatsächlicher Betriebseröffnung beginnt). Damit entfällt die Sonderabschreibung für Anschaffungen im zweiten Wj. der Betriebseröffnung (s. auch ROSARIUS, INF 2003, 776 mit instruktivem Beispiel).

Beginn der Betriebseröffnung: Die Eröffnung des Betriebs beginnt mit Aufnahme solcher Tätigkeiten, die objektiv erkennbar auf eine Vorbereitung der betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind (vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 17, unter Hinweis auf BFH v. 9.2.1983 – I R 29/79, BStBl. II 1983, 451; s. auch Anm. 100).

Persönlicher Geltungsbereich: Seinem Wortlaut nach erspart Nr. 3 Satz 2 nur Existenzgründern iSd. Abs. 7 eine Rücklagenbildung. Existenzgründer wären sonst im Wj. der Betriebseröffnung ohne hinreichenden Grund von einer Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ausgeschlossen. Allerdings fehlt bei jedem neu eröffneten Betrieb ein Vorjahr für eine Rücklagenbildung. Deshalb ist in verfassungskonformer Auslegung eine teleologische Extension geboten und Nr. 3 Satz 2 auch auf andere Betriebseröffnungen anzuwenden (glA FG München v. 25.9.2003, EFG 2004, 188, Rev. X R 43/03; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 7; ebenso DOTZEL, DStR 2003, 409; KORN, KÖSDI 2003, 13899; aA BRIESE, DStZ 2003, 573; BRANDIS, EFG 2004, 182).

77–79 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Ansparabschreibung

I. Rücklage für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts (Abs. 3 Satz 1)

80 1. Allgemeines

Der Stpfl. kann nach Abs. 3 Satz 1 eine gewinnmindernde Rücklage bilden (sog. Ansparabschreibung). Zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. 2 „Stand-OG“. Begünstigt ist nur die künftige Anschaffung/Herstellung eines neuen beweglichen WG des Anlagevermögens.

Die Höhe der Rücklage ist auf 40 vH (bei vor dem 1.1.2001 beginnenden Wj. 50 vH) der AHK des begünstigten WG begrenzt (Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 93 f.) und darf für jeden Betrieb des Stpfl. am jeweiligen Bilanzstichtag 154 000 € (bis

31.12.2001: 300 000 DM) nicht übersteigen (s. Anm. 115). Unschädlich ist, wenn durch die Rücklage ein Verlust entsteht oder sich erhöht (Abs. 3 Satz 4; s. Anm. 114). Wegen nachträglich geänderter AHK s. Anm. 93 sowie zur späteren Erhöhung/Minderung der Rücklage s. Anm. 90.

Bedeutung der Ansparabschreibung: Ob sie den Gesetzeszweck erreicht, ist zweifelhaft. Insbesondere wird der betroffene Personenkreis die Rücklage häufig zur progressionsmindernden Gewinnglättung und Steuerstundung verwenden und damit den eigentlichen Gesetzeszweck der Ansparung künftiger Investitionen verfehlen. Auch der Gewinnzuschlag ist nur bedingt geeignet, eine mangelnde Investitionsabsicht hinreichend zu sanktionieren (glA PFLÉGER, Inf. 1994, 276). Rspr. und FinVerw. (s. Anm. 95–100) haben inzwischen durch restriktive Auslegung des Tatbestandsmerkmals „voraussichtliche Anschaffung/Herstellung“ versucht, dieser Entwicklung entgegenzutreten. Folge davon ist ein unübersichtliches Ineinandergreifen unterschiedlicher Auslegungskriterien, die eine einfache Handhabung der Rücklage behindern und insbesondere in Fällen der Betriebseröffnung (s. Anm. 100) Investitionswillige sogar benachteiligen.

Einstweilen frei.

81

2. Künftige Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts

a) Wirtschaftsgut iSd. Abs. 1

82

Abs. 3 Satz 1 übernimmt den WGBegriff des Abs. 1 (s. im einzelnen Anm. 20). Nicht erforderlich ist, daß auch die weiteren Voraussetzungen der Sonderabschreibung nach Abs. 2 vorliegen (s. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 4). Die Rücklage kann also auch für WG gebildet werden, die zu mehr als 10 vH außerbetrieblich (zB privat) genutzt werden, weniger als ein Jahr in einer Betriebsstätte des begünstigten Betriebs verbleiben, als geringwertige WG iSd. § 6 Abs. 2 ohnehin in voller Höhe absetzbar sind (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 5) oder keiner Sonderabschreibung unterliegen, weil eine Inanspruchnahme an den im Investitionsjahr gegebenen Größenmerkmalen des Betriebs (Abs. 2 Nr. 1) scheitert (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 4).

Nach dem Gesetzeswortlaut kann der Stpfl. die Rücklage einerseits für den künftigen Erwerb (irgend-) „eines“ WG bilden. Andererseits bemißt sich ihre Höhe nach den AHK „des“ begünstigten WG. Die künftige Investition muß wegen des Gewinnzuschlags gem. Abs. 5 (s. Anm. 122) nach stRspr. des BFH (vgl. Urt. v. 12.12.2001 – XI R 13/00, BStBl. II 2002, 385; v. 19.9.2002 – X R 51/00, BStBl. II 2004, 184, und v. 6.3.2003 – IV R 23/01, BStBl. II 2004, 188) sowie VerwAuffassung (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 27) so genau bezeichnet werden, daß im Investitionsjahr festgestellt werden kann, ob eine vorgenommene Investition derjenigen entspricht, für deren Finanzierung die Rücklage gebildet wurde (zum Buchnachweis s. Anm. 112). Infolgedessen ist ein Austausch von geplanter und tatsächlicher Investition ausgeschlossen (ebenso SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 23). Es muß zumindest der Funktion nach Identität bestehen. Zu Sammelbezeichnungen s. u.

Funktionsgleichheit: Die Anforderungen entsprechen uE denjenigen der Übertragung einer RfE auf ein ErsatzWG (R 35 Abs. 1 EStR; § 5 Anm. 598). Wertgleichheit ist daher nicht erforderlich.

► *Pkw/Lkw:* Funktionsgleichheit liegt nach VerwAuffassung (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 27) zB dann vor, wenn der Stpfl. anstelle der geplanten Anschaffung eines Lkw der Marke A einen Lkw der Marke B erwirbt. Sie entfällt hingegen,

sollte anstelle eines Pkw ein Lkw angeschafft werden. Bei einem Pkw läßt die FinVerw. als Funktionsbezeichnung großzügig den Begriff „Pkw“ genügen (ebenso BFH v. 12.12.2001 – XI R 13/00, BStBl. II 2002, 385; FG Düss. v. 18.11.2002, EFG 2003, 440, rkr.: „Geschäftspersonenfahrzeug“ reicht aus; zu eng zB FG Hamburg v. 24.10.2000, StRE 2001, 175, rkr.; krit. dazu MEYER/BALL, FR 2001, 1207; FG Nürnberg v. 30.9.2002 – VI 228/2002, juris: Angabe von Marke und Modell erforderlich; Hess. FG v. 19.8.2003, StRE 2003, 1431, rkr.: Angaben zu Funktion und Nutzungsumfang erforderlich; dagegen zu Recht: WESSLING/ROMSWINKEL, DStR 2004, 709). UE dürfen insbesondere an die Funktionsbezeichnung des WG keine überspitzten Anforderungen gestellt werden, wie sie etwa das FG Hamburg (aaO) verlangt. Auch muß sich der Stpfl. nicht im Sinne der Entscheidung des FG Nürnberg (aaO) in Marke und Modell festlegen und erst recht keine Angaben über die geplante künftige Nutzung machen, wie sie das Hess. FG aaO fordert.

► *GWG*: Die Anforderungen an die Funktionsbezeichnung beim Erwerb einer Vielzahl gleichwertiger gWG (zur Förderung dem Grunde nach s. Anm. 82) sind unklar (ausdrücklich offenlassend BFH v. 25.9.2002 – IX B 55/02, BFH/NV 2003, 159). Im Schrifttum wird bezweifelt, ob insoweit Sammelbezeichnungen verwendet werden dürfen (vgl. VOGELGESANG, BB 2004, 641; POHL, DB 2003, 960). Damit ist die Rücklagenbildung für gWG aufwendig und risikobehaftet.

► *Sammelbezeichnungen* wie zB Fuhrpark, Maschinen, Büroeinrichtung oder EDV-Anlage sind ungeeignet, das WG hinreichend zu konkretisieren (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 15; ebenso LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. D 44 „Sammelbegriffe“). Auch die *finanzgerichtliche Rspr.* setzt strenge Maßstäbe. Im Fall FG Cottbus v. 6.2.2002 (EFG 2002, 1025; best. durch BFH v. 25.9.2002 – IV B 55/02, BFH/NV 2003, 159) hatte der Antragsteller zunächst für eine „EDV-Anlage/Büroausstattung“ voraussichtliche AK von 440 000 DM erklärt und diese später in EDV-Anlage (290 000 DM) sowie Büroausstattung (150 000 DM) getrennt. Das FG Cottbus aaO sah darin noch keine ausreichende Spezifizierung, weil nicht nachvollziehbar sei, wie sich die AK auf Netzwerk, Server und Zubehör aufschlüsselten bzw. welche Büromöbel konkret zu welchen AK erworben werden sollten. Restriktiv auch FG München (v. 16.10.2002, EFG 2003, 382; Rev.: X R 38/02): Es muß eine Identität zwischen avisierten Investition und tatsächlich angeschafftem WG bestehen (verneint bei der geplanten Anschaffung von Leasinggütern durch eine Leasinggesellschaft ohne vorherige Bestellung beim Lieferanten bzw. Auftragserteilung des Leasingnehmers; s. dazu auch ROSARIUS, Inf. 2003, 777).

83–84 Einstweilen frei.

85 b) Künftiger Erwerb des Wirtschaftsguts

Die Rücklage darf nur für den künftigen Erwerb eines WG gebildet werden. Sie kommt also nur in Betracht, wenn das WG im Fall der Anschaffung noch nicht geliefert (§ 9a EStDV; s. Anm. 20) bzw. bei Herstellung noch nicht fertiggestellt ist (zum Fertigstellungszeitpunkt vgl. § 6 Anm. 456). Herstellungsbeginn bzw. Abschluß des obligatorischen Kaufvertrags hindern eine Rücklagenbildung daher nicht. Nicht begünstigt sind WG, die der Stpfl. unentgeltlich zu erwerben oder gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 in sein BV einzulegen beabsichtigt.

Maßgebender Zeitpunkt ist der Abschlußstichtag (= 31. 12. bei Wj., die mit dem Kj. übereinstimmen) oder das Ende des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums bei Stpfl. mit Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3. Nach uE zutr. Verw-

Auffassung (BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 6) dürfen Rücklagen nur für solche WG gebildet werden, die erst im folgenden Wj. angeschafft oder hergestellt werden. Eine Rücklagenbildung im Wj. der Anschaffung/Herstellung entfällt. Allerdings ist der Stpfl. uE nicht gehindert, allein für Zwecke der Anpassung seiner ESt.- oder KStVorausZ des lfd. KJ. Rücklagen in seine vorläufige Gewinnermittlung einzubeziehen (ebenso LAMBRECHT in K/S/M, § 7g EStG Rn. D 44 „Vorauszahlungsverfahren“).

Einstweilen frei.

86–87

3. Bildung einer gewinnmindernden Rücklage (Ansparabschreibung)

a) Ausübung des Wahlrechts

88

Die Bildung einer Rücklage steht im Ermessen des Stpfl. (vgl. Satz 1: „Steuerpflichtige können ... eine ... Rücklage bilden.“). Das Wahlrecht erstreckt sich auf den geplanten Erwerb jedes einzelnen WG und ist für alle in Betracht kommenden Erwerbe weder dem Grunde noch der Höhe nach einheitlich auszuüben (s. auch Anm. 93). Zulässig ist auch die Bildung von Teilrücklagen (Umkehrschluß aus BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 28). Die Ausübung des Ansatzwahlrechts erfolgt in der Bilanz durch entsprechende Bildung eines Passivpostens, nicht hingegen bereits durch Ausweis in der lfd. Buchführung (glA LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. D 7). Über die Vorteilhaftigkeit der Wahl vgl. im einzelnen WOLFF, DStR 1993, 1536; PFLEGER, Inf. 1994, 426; PAUS, DStR 1994, 1109 u. StBp. 2001, 354; WESSLING, BB 1993, 2347; ULLRICH, DStR 1996, 520 u. 558; DERS., Inf. 1996, 685; DERS., DStR 2002, 1165. Über erneute Rücklagenbildung nach Zwangsauflösung s. Anm. 119.

Die Rücklage darf frühestens für das zweite der geplanten Investition vorhergehenden Wj. und anschließend für das erste darauffolgende Wj. erstmals gebildet werden. Das geschieht dadurch, daß der nach entsprechender Abschlußbuchung erstellte Jahresabschluß beim FA eingereicht wird (s. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 9 sowie LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. D 7: Abschluß darf auch verspätet erstellt worden sein). Die Bildung zu einem früheren Zeitpunkt in der Buchhaltung im Laufe des Wj. hat nur Bedeutung zur Herabsetzung lfd. ESt./KStVorausZ (s. Anm. 85).

b) Nachholung der Rücklage

89

Hat es der Stpfl. versäumt, eine Rücklage zu bilden oder diese bewußt unterlassen, ist ein nachträglicher Ansatz wegen § 4 Abs. 2 Satz 2 grds. ausgeschlossen. Das gilt nicht für die erstmalige Rücklagenbildung in der Sonderbilanz des Mitunternehmers einer PersGes. (so auch KORN/KELLER, § 7g Rn. 55). Die Rücklage kann nur im Rahmen einer Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 (s. § 4 Anm. 350 f.) unter Beachtung der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 Satz 2 (s. § 5 Anm. 61 f.) nachträglich gebildet werden (vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 9 unter Hinweis auf BMF v. 18.5.2000, BStBl. I 2000, 587). Dies erfordert einen engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzänderung zuungunsten des Stpfl. und bewirkt, daß max. die StNachzahlung kompensiert werden kann. Weitergehende Rücklagen sind unzulässig (ebenso VOGELGESANG, BB 2004, 642).

► *Die FinVerm.* (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 9) stellt an die nachträgliche Geltendmachung der Rücklage folgende Anforderungen:

- ▷ *Voraussetzung 1:* Der Stpfl. muß glaubhaft darlegen, aus welchen Gründen die Rücklage trotz voraussichtlicher Investitionsabsicht nicht schon in der ursprünglichen Gewinnermittlung selbst gebildet wurde. Dazu bedarf es der Vorlage geeigneter Unterlagen oder Erläuterungen wie etwa angeforderte Prospekte oder Informationen. Den Hinweis auf eine nur versehentlich unterbliebene Passivierung läßt die FinVerw. ausdrücklich nicht genügen.
- ▷ *Voraussetzung 2:* Die Investition darf wegen des gebotenen Finanzierungszusammenhangs (s.u.) im Zeitpunkt der Rücklagenbildung grds. noch nicht durchgeführt worden sein (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 12). Ist bereits investiert, muß der Stpfl. einen Finanzierungszusammenhang nachweisen oder glaubhaft machen (s.u.).
- ▷ *Voraussetzung 3:* Die Rücklage muß noch im maßgebenden Ansparzeitraum gebildet werden (s. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 10 sowie Anm. 96).

Beispiel: A unterliegt für die Wj. 2000–2002 im Nov. 2003 einer stl. Außenprüfung. Sie ergibt für das Wj. 2002 eine Gewinnerhöhung von 40 000 €. Im Wj. 2001 erwarb A WG 1 für 100 000 € und im Wj. 2004 WG 2 für 120 000 € (*Abwandlung:* WG 2 wird bereits im Juni 2003 erworben).

A kann im Grundfall die StNachzahlung durch Rücklagenbildung für WG 2 zum 31.12.2002 im Wege einer Bilanzänderung verhindern. Allerdings muß ihm der Nachweis einer bereits zum 31.12.2002 bestehenden Investitionsabsicht durch Vorlage geeigneter Unterlagen oder Erläuterungen (s.o.) gelingen (*Voraussetzung 1*). Wurde WG 2 bereits im Juni 2003 (*Abwandlung*) erworben, scheidet die Rücklage am fehlenden Finanzierungszusammenhang, falls dieser von A nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird (*Voraussetzung 2*). Tritt die Gewinnerhöhung hingegen im Wj. 2000 ein, entfällt eine Kompensation der StNachzahlung durch Rücklagenbildung wegen Ablaufs (hier zum 31.12.2002) des zweijährigen Ansparzeitraums (*Voraussetzung 3*).

- *Stellungnahme:* Die VerwAuffassung führt bei nachträglicher Rücklagenbildung zu teilweise zufälligen Ergebnissen (s. obiges Beispiel). Die angeblich allein durch Zeitablauf gebotenen Verschärfungen sind zudem vom Wortlaut des Abs. 3 nicht gedeckt. Selbst die BFH-Rspr. (s.u.) gestattet die nachträgliche Bildung einer Rücklage, jedenfalls im Ansparzeitraum (ebenso POHL, DB 2003, 960 [963]). Verfehlt erscheint, im Fall tatsächlicher Investition die Rücklage mangels Finanzierungszusammenhangs zu verbieten. Der Stpfl. bewegt sich hier in einem Wirrwarr gegenläufiger Tatbestandsmerkmale.

Finanzierungszusammenhang: Die Rspr. fordert einen sog. Finanzierungszusammenhang und versagt die Rücklagenbildung, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung/Herstellung des WG und Rücklagenbildung zwei Jahre überschreitet (BFH v. 14.8.2001 – XI R 18/01, BStBl. II 2004, 181; ebenso FG München v. 23.7.2003, EFG 2003, 1605; Rev.: X R 32/03; Bedeutung des Finanzierungszusammenhangs aber ausdrücklich offenlassend BFH v. 19.9.2002 – X R 51/00, BStBl. II 2004, 184). Der IV. Senat des BFH (Urt. v. 6.3.2003 – IV R 23/01, BStBl. II 2004, 186) fordert eine hinreichende Konkretisierung der geplanten Investition noch im Ansparzeitraum (glA VOGELGESANG, BB 2004, 640 [642]; POHL aaO; für uneingeschränkte Rücklagenbildung bis zur Bestandskraft des StBescheids WESSLING, DStR 2002, 1168). Das Schrifttum geht teilweise davon aus, daß eine erstmalige Rücklagenbildung durch Bilanzänderung grds. entfällt (so ROSARIUS, Inf. 2003, 775 [777]). Auch VOGELGESANG (aaO) läßt die Rücklage scheitern, wenn der Ansparzeitraum bereits abgelaufen und damit die begünstigte Investition objektiv unmöglich geworden ist; ebenso POHL (aaO) unter Hinweis auf die nach der BFH-Rspr. (s.o. sowie BFH v. 25.9.2002 – IV B 55/02, BFH/NV 2003, 159) untersagte nachträgliche Konkretisierung (zulässig aber vor Ablauf des Ansparzeitraums; POHL aaO, 964). Für eine uneingeschränkte

Rücklagenbildung bis zur Bestandskraft des StBescheids hingegen WESSLING (DStR 2002, 1165 [1168]).

► *Erstmalige Rücklagenbildung in der StErklärung:* Der Finanzierungszusammenhang ist regelmäßig bei einer Rücklagenbildung in der der StErklärung beizufügenden Bilanz gegeben (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 11 Satz 3). Dazu ist wegen BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 10 (s.o.) eine Erklärungsabgabe innerhalb des Ansparzeitraums notwendig. Unbeachtlich ist nach VerwAuffassung wohl, ob der Stpfl. im Zeitpunkt der Rücklagenbildung schon investiert hat.

► *Erstmalige Rücklagenbildung im Einspruchsverfahren:* Der Stpfl. kann nach BMF v. 25.2.2004 (aaO Tz. 11 Satz 4) auch nachträglich im Einspruchsverfahren die Rücklage in Anspruch nehmen (wegen der schärferen Anforderungen an eine Konkretisierung der Investitionsabsicht s. aber Anm. 96 „Rechtzeitige Konkretisierung der Investition“). Ein nachträglicher Abzug entfällt, wenn die Investition im Zeitpunkt der Rücklagenbildung bereits durchgeführt ist. Insoweit teilt die FinVerw. die restriktive Rspr. des BFH (Urt. v. 14.8.2001 – XI R 18/01, BStBl. II 2004, 181). Der Stpfl. ist dann gehalten, einen Finanzierungszusammenhang nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 12).

Stellungnahme: Das vom BFH entwickelte Tatbestandsmerkmal des Finanzierungszusammenhangs ist uE eine überflüssige Hürde für die Ansparrücklage. Weder Gesetzeswortlaut noch -zweck gebieten diese Einschränkung. Die Rücklage soll der Finanzierungserleichterung dienen. Diesen ihr zugeordneten Zweck aber verfehlt sie nicht bereits deshalb, weil sie erst zwei Jahre nach Anschaffung/Herstellung des betreffenden WG gebildet wird. Entscheidend ist vielmehr die mit ihrer Hilfe eintretende Steuerminderung.

Beispiel: Nach einer Außenprüfung im Jahr 05 wird der Gewinn des Wj. 01 auf 50 000 € erhöht, so daß erstmals eine StSchuld von 20 000 € entsteht. Der Stpfl. bildet daraufhin zur Schonung seiner Liquidität zum 31.12.01 eine Rücklage iHv. 50 000 € für bereits im Wj. 03 durchgeführte Investitionen.

Die Rücklage sollte hier nicht am Finanzierungszusammenhang scheitern, denn Anlaß zur Bildung entstand erst mit Änderung des StBescheids 05. Gleichwohl verfehlt sie ihre Wirkung nicht und schon die Liquidität des Unternehmers. Andernfalls wäre er evtl. gezwungen, die Steuerzahlung mit Kredit zu finanzieren. Der Zweck der Liquiditätsbeschaffung darf nicht auf den Sonderfall des Finanzierungszusammenhangs eingeengt werden (gegen BFH v. 14.8.2001 aaO auch WESSLING/ROMSWINKEL, DStR 2002, 1753 [1754]; POHL, DB 2003, 960 [964]; Begründung der Zweijahresfrist des BFH bleibt im Dunkeln; VOGELGESANG, BB 2004, 640 [642]; s. auch MEYER/BALL, StBp. 2002, 226 [231] mit zahlreichen weiteren Beispielen; anders ROSARIUS, Inf. 775 [777]; vgl. auch KANZLER, FR 2002, 939: Der Finanzierungszusammenhang ist als objektivierte Investitionsabsicht zu verstehen).

c) Änderung der Rücklage in einem späteren Wirtschaftsjahr

90

Erhöhung der Rücklage: Die einmal gebildete Rücklage kann in späteren Wj. innerhalb der Zweijahresfrist des Abs. 3 Satz 2 ohne weiteres bis zur vollständigen Ausschöpfung des Höchstbetrags von 40 vH der AHK des begünstigten Investitionsguts aufgestockt werden (ebenso BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 82; LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. D 17). Eine nachträgliche Aufstockung im Investitionsjahr ist ausgeschlossen (aA Voraufgabe hier).

Minderung der Rücklage: Die einmal gebildete Rücklage kann vom Stpfl. in späteren Wj. bis zur Durchführung der Investition bzw. bis zum Ablauf der Investitionsfrist (Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 119) freiwillig gewinnerhöhend aufgelöst werden (vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 28). Zum Gewinnzu-

schlag nach Abs. 5 in diesen Fällen s. Anm. 124. *Eine Teilauflösung* unter Fortführung der verbleibenden Rücklage ist nach Auffassung des FG München (Urt. v. 23.7.2003, EFG 2003, 1605; Rev.: X R 32/03) ausgeschlossen, wenn sie lediglich für ein einziges WG gebildet wurde. Die darin zum Ausdruck kommende vollständige Aufgabe der Investitionsabsicht verhindere die Fortführung einer Teilrücklage (Teilauflösung allenfalls bei Minderung der voraussichtlichen AHK zulässig). Auch die FinVerw. (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 28) gestattet ausdrücklich nur eine Auflösung von Rücklagen oder Teilrücklagen, ohne die Teilauflösung selbst zu erwähnen. UE erlaubt das in Abs. 3 Satz 1 verankerte Wahlrecht (s. Anm. 88) auch die Teilauflösung der Rücklage (glA wohl KELLER in KORN, § 7g Rn. 53). Die Investitionsabsicht hat nur im Zeitpunkt der Rücklagenbildung Bedeutung.

Rückwirkende Änderung einer Rücklage: Sie ist in zweierlei Hinsicht begrenzt. Einerseits kommt sie allein unter den Voraussetzungen der Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 in Betracht (s. Anm. 88 u. 89). Mit Einbuchung der Rücklage und Einreichung der Bilanz beim FA hat der Stpfl. sein Bilanzierungswahlrecht verbindlich ausgeübt (vgl. BFH v. 24.1.1990 – I R 152–153/85, BStBl. II 1990, 426 betr. § 6b). Andererseits ist sie nach VerwAuffassung (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 12) wegen des gebotenen Finanzierungszusammenhangs grds. unzulässig, wenn die betreffende Investition bereits durchgeführt wurde; allerdings darf nach VerwAuffassung (BMF aaO) ein Finanzierungszusammenhang nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden (s. dazu Anm. 89). Auch eine rückwirkende Minderung der Rücklage etwa zur Vermeidung des Gewinnzuschlags gem. Abs. 5 scheitert ebenso wie die rückwirkende Erhöhung grds. daran, daß der Stpfl. an sein einmal ausgeübtes Bilanzierungswahlrecht gebunden ist. Zur Korrektur der bereits gebildeten Rücklage bei Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 s. Anm. 127.

91–92 Einstweilen frei.

II. Höhe der Ansparabschreibung für künftige Erwerbe (Abs. 3 Satz 2)

93 1. Begrenzung auf 40 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts

Die Rücklage darf 40 vH (bei vor dem 1.1.2001 beginnenden Wj. 50 vH; s. Anm. 2) der AHK des einzelnen begünstigten WG nicht übersteigen. Weitere Begrenzungen enthält das Gesetz nicht. Der Stpfl. kann innerhalb des Rahmens von 40 vH die Rücklage beliebig auf den zweijährigen Ansparzeitraum verteilen bzw. von ihrer Inanspruchnahme ganz oder teilweise absehen. Seine Entscheidung, ob, wann und in welcher Höhe eine Rücklage gebildet wird, ist für jede einzelne der geplanten Investitionen eigenständig zu treffen.

Personengesellschaften: Rücklagen können wahlweise im Gesamthands- als auch im SonderBV der Gesellschafter gebildet werden (s. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I, 337 Tz. 2). Gleichgültig ist uE, in welchem der beiden Vermögensbereiche später tatsächlich investiert wird (s. MEYER/BALL, Inf. 2001, 71 [73 f.], dort auch zur disquotalen Rücklagenbildung im SonderBV; aA PAUS, StBp. 2002, 17 [24]; s. auch LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. D 25: Maßgebend ist, ob Anschaffung im Gesamthands- oder SonderBV erfolgen soll). Ein Zwang zur einheit-

lichen Ausübung des Wahlrechts auf Gesellschafterebene besteht mangels Anwendbarkeit des § 7a Abs. 7 (betrifft nur Sonderabschreibungen) nicht.

Anschaffungs-/Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage: Zur Bestimmung der AHK gelten die allgemeinen Grundsätze (§ 9b ist zu beachten, vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 8; s. auch Anm. 33). Maßgebend sind uE die Preisverhältnisse im Jahr der Rücklagenbildung, nicht im voraussichtlichen Investitionsjahr (Bedeutung späterer Änderungen s. u.). Infolgedessen darf der Stpfl. allgemeine Preissteigerungen nicht in die Bemessungsgrundlage einkalkulieren. Bei nachträglicher Änderung der AHK (zB durch Preissteigerung oder Produktumstellung), kommt eine Änderung der bereits gebildeten Rücklage nur unter den in Anm. 90 beschriebenen Voraussetzungen in Betracht.

Nachweis der Anschaffungs-/Herstellungskosten: Das Gesetz stellt keine besonderen Anforderungen an den Nachweis. Insbes. muß der Stpfl. die voraussichtlichen Erwerbskosten nicht anhand von Preislisten oder Kalkulationsunterlagen darlegen (vgl. auch BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 8: Angabe der voraussichtlichen AHK ausreichend). Allerdings wird das FA wegen der gebotenen Angabe der Funktion des WG (s. Anm. 96 und 112) regelmäßig in der Lage sein, die Plausibilität von Rücklage und Investitionsvorhaben zu prüfen. Unangemessen hohe AHK iSd. § 4 Abs. 5 Nr. 7 stellen zwar in Höhe der anteilig auf den erhöhten Betrag entfallenden AfA nicht abziehbare BA dar (zB bei einem Pkw; vgl. H 21 Abs. 12 „Kraftfahrzeug“ EStH 2003). Dies steht einer Rücklage iHv. max. 40 vH der gesamten AHK uE jedoch nicht entgegen (offenlassend BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 3–5). Abs. 3 fordert weder in rechtlicher noch tatsächlicher Hinsicht, daß der Stpfl. im Investitionsjahr eine der Rücklage entsprechende Abschreibung in Anspruch nimmt bzw. nehmen kann.

2. Voraussichtlicher Erwerb innerhalb von zwei Jahren nach Rücklagenbildung

a) Ansparzeitraum

94

Der Ansparzeitraum beginnt im Wj. der Bildung der Rücklage und endet mit Ablauf des darauffolgenden zweiten Wj. Dabei ist gleichgültig, ob es sich um ein mit dem Kj. übereinstimmendes, oder vom Kj. abweichendes oder Rumpfwj. handelt. Die Entstehung von Rumpfwj. im Förderzeitraum bewirkt damit eine zeitliche Verkürzung der Ansparphase (vgl. FG Düss. v. 25.9.2003, StE 2003, 686, Rev.: XI R 69/03; FG Köln v. 8.7.2003, EFG 2003, 1607, Rev.: XI R 56/03; FG Münster v. 20.9.2001, EFG 2002, 387, rkr.).

Der Stpfl. muß das begünstigte WG nach Abs. 3 Satz 2 voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. anschaffen oder herstellen (Ansparzeitraum oder Investitionszeitraum). Wird in Jahren vor (abgeschlossener) Betriebsöffnung zulässigerweise eine Rücklage gebildet, gelten nach VerwAuffassung (BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 22) das Jahr der Rücklagenbildung, die darauffolgenden Jahre sowie das Jahr der Betriebsöffnung (s. Anm. 100) „jeweils“ als ein Wj. iSd. Abs. 3–5. Mit „jeweils“ ist uE „insgesamt“ gemeint.

Beispiel: Die Betriebsöffnung erstreckt sich auf die Wj. 01–04. Der zweijährige Ansparzeitraum endet zum 31.12.05, so daß eine zum 31.12.01 gebildete Rücklage (verbindliche Bestellung erforderlich; s. Anm. 100) nicht zwingend zum 31.12.03, sondern erst zum 31.12.05 (bzw. mit früherer Investition) aufzulösen ist.

Kommt es nicht zur Betriebsöffnung, so ist nach VerwAuffassung (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 23) die Rücklage zum Ende des Jahres aufzulösen, in dem feststeht, daß der Betrieb nicht eröffnet werden wird.

95 **b) Voraussichtlicher Erwerb im Ansparzeitraum**

Zentrales Tatbestandsmerkmal des Abs. 3 ist die „voraussichtliche“ Anschaffung des begünstigten WG innerhalb des Ansparzeitraums. Es muß also Investitionsabsicht bestehen. Ein förmlicher Nachweis oder eine Glaubhaftmachung der Prognoseabsicht wird von der Rspr. nicht verlangt (BFH v. 19.9.2002 – X R 150/00, BStBl. II 2004, 184), insbes. keine Vorlage von Investitionsplänen (so bereits BTDrucks. 12/4487, 33) oder eine feste Bestellung des WG (vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 8). Zum Erfordernis einer verbindlichen Bestellung im Fall der Betriebseröffnung oder -erweiterung s. aber Anm. 100.

Allerdings bedarf es nach der BFH-Rspr. (vgl. Urt. v. 19.9.2002 – X R 150/00 aaO) und VerwAuffassung (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 7) einer hinreichenden Konkretisierung der geplanten Investition in Form einer Prognoseentscheidung über das künftige Investitionsverhalten. Zu den Prognosekriterien s. Anm. 96. Die Prognoseentscheidung ist bei Stpfl. mit Gewinnermittlung gem. §§ 4 Abs. 1, 5 aus der Sicht des jeweiligen Bilanzstichtags und bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 aus der Sicht am Ende des Gewinnermittlungszeitraums zu treffen (BFH v. 19.9.2002 – X R 51/00 aaO). Nach BFH v. 19.9.2002 aaO soll die Prognoseentscheidung verhindern, daß der Stpfl. eine Ansparrücklage „ins Blaue hinein“ bildet.

96 **c) Prognoseentscheidung über künftige Investitionen**

Im Rahmen der Prognoseentscheidung des Stpfl. ist von indizieller Bedeutung:

- die rechtzeitige genaue Bezeichnung der
- objektiv noch durchführbaren Investition im Betrieb des Stpfl.,
- ihre Finanzierbarkeit und
- bei erstmaligem Abzug im Einspruchs- oder Änderungsverfahren die Gründe für die nachträgliche Geltendmachung.

Die genaue Bezeichnung der Investition erfolgt durch Angaben insbes. zur Funktion des WG sowie zu den voraussichtlichen AHK. Außerdem ist die Investition zeitlich zu konkretisieren. Die möglichst konkrete und genaue Bezeichnung der geplanten Investition ist ein wesentliches Erkennungsmerkmal „voraussichtlicher“ Anschaffung oder Herstellung des WG (vgl. BFH v. 6.3.2003 – IV R 23/01, BStBl. II 2004, 188). Zu den Anforderungen an die Funktionsgleichheit im einzelnen s. Anm. 82. Nach BFH (Urt. v. 12.12.2001 – XI R 13/00, BStBl. II 2002, 385, sowie v. 19.9.2002 – X R 51/00, BStBl. II 2004, 184) und FinVerw. (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 8) dient die Angabe der voraussichtlichen AHK zur Identifizierung der geplanten Investition (vgl. aber MEYER/BALL, StBp. 2002, 229). Anzugeben ist der beabsichtigte Investitionszeitpunkt (krit. dazu MEYER/BALL, StBp. 2002, 229, sowie PAUS, StBp. 2002, 18). Ausreichend ist nach BMF v. 25.2.2004 (aaO Tz. 8) die Angabe des Wj. voraussichtlicher Investition (aA noch BMF v. 12.12.1996, BStBl. I 1996, 1441 Tz. 3).

Objektiv durchführbare Investition im Betrieb des Steuerpflichtigen: Die Ansparrücklage kommt nur für objektiv mögliche Investitionen im Betrieb des Stpfl. in Betracht (vgl. BFH v. 12.12.2001 – XI R 13/00, BStBl. II 2002, 385). Daran mangelt es, wenn die geplante Investition aus tatsächlichen Gründen im Ansparzeitraum nicht mehr vorgenommen werden kann, ihre Finanzierbarkeit zweifelhaft ist oder der Betrieb bereits aufgegeben bzw. veräußert wurde. Das bedeutet nach FG München (Urt. v. 6.2.2001, EFG 2001, 735; im Ergebnis bestätigt durch BFH v. 6.3.2003, BStBl. II 2004, 188), daß der Stpfl. den Abzug der Rücklage innerhalb des Ansparzeitraums beantragen muß (ebenso Hess. FG

v. 19.8.2003, DStRE 2003, 1431, rkr.: zusätzlich Nachweis durch verbindliche Bestellung des WG, wenn er die StErklärung erst gegen Ende des Ansparzeitraums einreicht; aA FG Dessau v. 12.7.2001, EFG 2001, 1359, rkr.: auch die nachträgliche Geltendmachung grundsätzlich zulässig; jedoch dann erhöhte Anforderungen an den Nachweis der Investitionsabsicht). Angesichts der unklaren Konturen des Merkmals „objektiv durchführbare Investition“ ist eine rechtzeitige Ausübung des Wahlrechts empfehlenswert, möglichst nicht erst am Ende des Ansparzeitraums (s. dazu auch MEYER/BALL, StBp. 2002, 230, sowie POHL, DB 2003, 963).

Zweifel an der objektiven Durchführbarkeit der Investition können auch eintreten, wenn der Betrieb während des Ansparzeitraums veräußert oder aufgegeben wird. Der tatsächlichen Investition kommt hier entscheidende Bedeutung zu. Ohne Investition entfällt eine Rücklage, wenn der Betrieb im Zeitpunkt erstmaliger Bildung bereits veräußert oder aufgegeben war (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 10; Nds. FG v. 16.1.2002, EFG 2002, 747, Rev.: X R 6/02; BFH v. 6.3.2003 – IV R 23/01, BStBl. II 2004, 187; FG Hamburg v. 24.10.2000, DStRE 2001, 175, rkr.; Schl.-Holst. FG v. 10.4.2000, EFG 2000, 1061, rkr.: Maßgebend sind die bei Bilanzstellung vorliegenden Erkenntnisse). Mit Investition billigt die FinVerw. (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 10) eine erstmalige Inanspruchnahme der Rücklage durch Bilanzstellung/Erklärungsabgabe auch nach dem Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs (aA Nds. FG v. 19.6.2001 – 15 K 468/98, juris: Liquidität des Unternehmens kann hier mangels Finanzierungszusammenhangs nicht mehr verbessert werden).

Die Einbringung des Betriebs in eine PersGes. nach § 24 UmwStG steht nach finanzgerichtlicher Auffassung (vgl. FG Münster v. 15.5.2003, EFG 2003, 1368, mit zustimmender Anm. von HOFFMANN, EFG 2003, 1369; FG Köln v. 28.8.2002, EFG 2003, 218; beide rkr.; FG Leipzig v. 23.6.2003, EFG 2003, 1560, Rev.: VIII R 55/03) einer schädlichen Veräußerung gleich, weil es sich um einen tauschähnlichen Vorgang handelt. Nach einer Übertragung können geplante Investitionen nicht mehr im Betrieb des einbringenden Stpfl. erfolgen, weil neuer Betriebsinhaber die aufnehmende PersGes. ist. UE tritt die aufnehmende PersGes. gem. §§ 12 Abs. 3 Satz 1, 22 Abs. 1 und 24 Abs. 4 UmwStG in vollem Umfang in die Rechtsstellung des Einzelunternehmers. Warum dies bei Ansparrücklagen anders sein soll, ist nicht erkennbar (ebenso KK, KÖSDI 2003, 13934; MEYER/BALL, Inf. 2001, 105; HOFMANN, GmbH-StB 2003, 364, der jedoch als Ausweichgestaltung vorsorglich empfiehlt, die Rücklage neben anderen WG im SonderBV zurückzubehalten).

Finanzierbarkeit: FG Köln (Urt. v. 16.6.2000, EFG 2000, 1309, im Ergebnis bestätigt durch BFH v. 19.9.2002 – X R 51/00, BStBl. II 2004, 184; zustimmend auch Hess. FG v. 19.8.2003, DStRE 2003, 1431, rkr.) hat bei kurzfristig geplanten umfangreichen Investitionen (im Streitfall 616 000 DM) deren Finanzierbarkeit bezweifelt und die Rücklage daran scheitern lassen. UE als Prognosekriterium zweifelhaft. Wie Hess. FG auch ROSARIUS, Inf. 2003, 776: Investition muß nach der finanziellen Situation des Unternehmens möglich sein; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 23; krit. MEYER/BALL, FR 2001, 1207: Branchenübliche Investitionen sollten toleriert und deren Finanzierbarkeit grundsätzlich unterstellt werden; im Ergebnis ebenso POHL, DB 2003, 963: Konturenloses und streitanfälliges Kriterium.

Rechtzeitige Konkretisierung der Investition: Der Stpfl. muß die voraussetzliche Investition innerhalb des Ansparzeitraums hinreichend konkretisieren (vgl. BFH v. 6.3.2003 – IV R 23/01, BStBl. II 2004, 187; ebenso FG Cottbus v.

6.2.2002, EFG 2002, 1025, bestätigt durch BFH v. 25.9.2002 – IV B 55/02, BFH/NV 2003, 159; Hess. FG v. 19.8.2003, DStRE 2003, 1431, rkr.: Keine positive Prognoseentscheidung, wenn die Investitionsabsicht erst in der kurz vor Ablauf des Ansparzeitraums eingereichten StErklärung getroffen wird). Dies erfordert nach BFH v. 6.3.2003 IV R 23/01 aaO – neben dem ohnehin gebotenen Buchnachweis (s. Anm. 112) – eine für das FA bereits im lfd. Besteuerungsverfahren nachvollziehbare Dokumentation der Investitionsabsicht durch Bezeichnung des WG sowie Angabe der AHK. Eine Konkretisierung der Investition nach Abgabe der StErklärung und vor Ablauf des Ansparzeitraums bleibt aber zulässig (s. FG Köln v. 13.3.2002, DStRE 2002, 807, rkr.; vgl. auch LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. D 32: Zeitnahe Aufzeichnungen nicht notwendig).

Wird die Rücklage nicht in der ursprünglich eingereichten Gewinnermittlung, sondern erstmals im *Einspruchs- oder Änderungsverfahren* geltend gemacht, sind nach VerwAuffassung (vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 9) erhöhte Anforderungen an eine Konkretisierung der Investitionsabsicht zu stellen. Das gilt offenbar auch dann, wenn das Einspruchs- oder Änderungsverfahren bereits zu Beginn des Ansparzeitraums betrieben wird. Der Stpfl. hat dann glaubhaft darzulegen, warum die Rücklage trotz voraussichtlicher Investitionsabsicht nicht früher geltend gemacht wurde. Dazu bedarf es nach BMF v. 25.2.2004 aaO geeigneter Unterlagen oder Erläuterungen wie zB angeforderte Prospekte oder Informationen. Unzureichend soll der bloße Hinweis auf eine nur versehentlich unterbliebene Passivierung der Rücklage sein. UE ist die Dokumentation der Investitionsabsicht allein Bestandteil des in Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 geforderten Buchnachweises (s. Anm. 112). Ob das FA während oder erst nach Ablauf des Ansparzeitraums davon Kenntnis erhält, ist unbeachtlich. Unangebracht sind uE auch die verschärften Anforderungen bei erstmaliger Rücklagenbildung im Einspruchs- oder Änderungsverfahren, die offenbar selbst dann gelten sollen, wenn der Stpfl. tatsächlich investiert hat.

97–99 Einstweilen frei.

100 d) Prognoseentscheidung in der Gründungsphase oder bei Erweiterung eines Betriebs

Die Rücklage kommt auch für einen Betrieb in Betracht, mit dessen Eröffnung zwar schon begonnen wurde, die aber noch nicht abgeschlossen ist (vgl. BFH v. 25.4.2002 – IV R 30/00, BStBl. II 2004, 182). Jedoch gelten strengere Anforderungen an die Glaubwürdigkeit voraussichtlicher Investitionsabsicht.

Nicht abgeschlossene Betriebseröffnung: Zum Ansparzeitraum in diesen Fällen s. Anm. 95. Die Betriebseröffnung beginnt nach BMF v. 25.2.2004 (BStBl. I, 337 Tz. 17) zu dem Zeitpunkt, in dem der Stpfl. Tätigkeiten aufnimmt, die objektiv erkennbar auf eine Vorbereitung der betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind (Hinweis auf BFH v. 9.2.1983 – I R 29/79, BStBl. II 1983, 451) und ist nach dem Erwerb aller wesentlichen Grundlagen abgeschlossen. Frühestmöglicher Zeitpunkt der Betriebseröffnung ist nach BFH v. 12.6.2001 – VIII B 33/01 (BFH/NV 2001, 1398) die objektiv erkennbar auf eine gewerbliche Tätigkeit gerichtete Vorbereitungshandlung (s. dazu auch MEYER/BALL, FR 1997, 77; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 7g Rn. 23: Erste Vorbereitungshandlungen reichen aber nicht). Darunter kann der Abschluß eines Gesellschaftsvertrags fallen, verbunden mit ernsthaft anzunehmender Eintragung ins Handelsregister. Entbehrlich ist nach FG Nürnberg (v. 30.9.2002 VI 228/2002, juris) die gewerberechtliche Anzeige gem. § 14 der GewO, die als Ordnungsvorschrift nur Indiz-

funktion hat. Zur Betriebseröffnung bei Freiberuflern siehe OFD Kiel (v. 20.12.1999, StEK § 7g Nr. 16: Berufl. Qualifikation erforderlich).

Bei nicht abgeschlossener Betriebseröffnung ist eine verbindliche Bestellung des betreffenden WG notwendig (BFH v. 25.4.2002 – IV R 30/00, BStBl. II 2004, 182; BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 18; FG München v. 16.10.2002, EFG 2003, 382, Rev.: X R 38/02; FG Nürnberg v. 30.9.2002 VI 228/2002, juris; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 23: Nicht notwendig ist die Bestellung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen). Im Herstellungsfall muß eine Genehmigung verbindlich beantragt worden sein (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 18 Satz 2). Ist diese entbehrlich, verlangt die FinVerw. den tatsächlichen Herstellungsbeginn (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 18 Satz 2). Offen bleibt, wie hinsichtlich des geplanten Erwerbs nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen zu verfahren ist (zB Pkw.). UE ist eine verbindliche Bestellung verzichtbar (fraglich allerdings bei Rücklagenbildung vor verbindlicher Bestellung wenigstens einer wesentlichen Betriebsgrundlage). Werden zur Betriebseröffnung keine wesentlichen Betriebsgrundlagen benötigt, gestattet die FinVerw. (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 19) die Rücklagenbildung erst am Ende des Wj. der Betriebseröffnung. Darunter versteht sie einen nach außen erkennbaren Beginn der betrieblichen Aktivität. Eine verbindliche Bestellung des WG ist hier nicht erforderlich. Rücklagen in früheren Jahren nicht abgeschlossener Betriebseröffnung sind danach unzulässig.

Wesentliche Betriebserweiterung: Die strengen Anforderungen an eine Konkretisierung von Investitionen in der Gründungsphase gelten nach BFH v. 19.9.2002 – X R 51/00 (BStBl. II 2004, 184) sowie FinVerw. (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 17) auch in Fällen wesentlicher Betriebserweiterung. Wann eine solche vorliegt, orientiert sich an der handelsrechtlichen Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs iSd. § 269 HGB (BFH v. 19.9.2002 – X R 51/00 aaO). Im Streitfall des BFH-Urteils aaO war die Betriebserweiterung schon deshalb gegeben, weil der Stpfl. bei einem aktuellen Gewinn von lediglich 46000 DM nach erfolgreicher Investition (616000 DM) einen solchen von über 860000 DM plante.

Kritik: Rspr. (BFH aaO) und FinVerw. (BMF aaO) fordern vor Betriebseröffnung und bei Betriebserweiterung im Grunde einen gesetzlich gerade nicht gewollten Nachweis der Investitionsabsicht (krit. auch WESSLING/ROMSWINKEL, DStR 2002, 1753; ebenso VOGELGESANG, BB 2004, 643). Jedenfalls sollte die Forderung nach verbindlicher Bestellung dann aufgegeben werden, wenn der Stpfl. später tatsächlich investiert (anschaulich dazu NIEHUES, DB 2003, 2144). Auch bei Betriebserweiterungen ist das Verlangen verbindlicher Bestellung uE selbst unter Mißbrauchsgesichtspunkten überzogen und sachlich nicht gerechtfertigt.

Einstweilen frei.

101

III. Weitere Voraussetzungen der Rücklagenbildung (Abs. 3 Satz 3)

1. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Satz 3 Nr. 1)

102

Im Gegensatz zur Sonderabschreibung nach Abs. 1 darf eine Ansparrücklage nur bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich gem. § 4 Abs. 1 oder § 5 gebildet werden. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist nicht erforderlich (zur Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 s. Anm. 127). Nicht begünstigt sind aber Stpfl., die ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen gem. § 13a ermitteln (vgl.

ROLAND in B/B, § 7g Rn. 61). Dies ist in der pauschalen Abgeltung von Abschreibungen begründet (so zutr. PINKOS, DB 1993, 1688).

Schätzung des Gewinns gem. § 162 AO ist zwar auch eine Form der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Jedoch mangelt es hier an einer Verfolgbarkeit der Rücklage in der Buchführung (s. Anm. 112). Daher kann eine Rücklage im Schätzungsjahr nicht erstmals gebildet werden. Nach Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 31) sind im Schätzungsjahr darüber hinaus die bereits in früheren Wj. zulässigerweise gebildeten Rücklagen gewinnerhöhend aufzulösen (glA PINKOS, DB 1993, 1690; LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. D 33). UE ist dem jedenfalls dann nicht zu folgen, wenn es sich beim Schätzungsjahr um das Jahr zwischen Rücklagenbildung und -auflösung handelt (s. auch § 6b Anm. 292). Denn Satz 3 Nr. 1 und Nr. 3 fordern nur im Wj. der Rücklagenbildung sowie -auflösung Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 bzw. eine Verfolgbarkeit der Rücklage in der Buchführung, nicht hingegen in sog. Zwischenjahren (im Ergebnis ebenso HANDZIK in L/B/P, § 7g Rn. 89 sowie zu § 6b SCHMIDT/GLANEGGER XXIII. § 6b Rn. 97).

Der Wechsel der Gewinnermittlungsart vom Bestandsvergleich zur Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 sowie umgekehrt ändert nichts am Fortbestand der bereits gebildeten Rücklage, da sie bei beiden Ermittlungsmethoden gebildet werden darf. Lediglich der Übergang zur Gewinnermittlung gem. § 13a zwingt zur gewinnerhöhenden Auflösung der Rücklage.

103 2. Bestimmte Betriebsgröße am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs (Satz 3 Nr. 2)

Eine Ansparrücklage darf nach Satz 3 Nr. 2 nur für solche Betriebe gebildet werden, bei denen am Ende des vorangegangenen Wj. die in Abs. 2 genannten Größenmerkmale erfüllt sind (s. dazu Anm. 44–55; dort auch über Größenbestimmungen bei mehreren Betrieben, PersGes., Betriebsaufspaltungen und Organschaft). Da Satz 3 Nr. 2 nur auf die Größenmerkmale des Abs. 2 verweist, verlangt er für vor dem 1.1.1997 beginnende Wj. nicht, daß sich der EW oder das Gewerbekapital aus einem entsprechenden EW-Bescheid bzw. GewStMeßbescheid selbst ergeben muß, zumal auf den Schluß des vorangegangenen Wj. ohnehin weder ein EW ermittelt noch ein GewStmeßbescheid erlassen wird (glA PINKOS, DB 1993, 1689; wohl aA BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 79). Die FinVerw. (BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 13) läßt daher eine eigenständige Berechnung nach den für die Wertermittlung maßgebenden Grundsätzen genügen.

Ende des vorangegangenen Wj. ist bei einem mit dem Kj. übereinstimmenden Wj. der 31.12. des dem Jahr der Rücklagenbildung vorangegangenen Kj. Ermittelt der Stpfl. seinen Gewinn nach einem abweichenden Wj., kommt es auf den Tag im Kj. an, der dem Beginn des abweichenden Wj. vorangeht. Wj. kann auch ein Rumpfwj. sein.

Größenbestimmung bei Betriebseröffnung: Satz 3 Nr. 2 enthält keine ausdrückliche Regelung für den Fall der Betriebseröffnung. Die FinVerw. (BMF v. 12.12.1996, BStBl. I 1996, 1441 Tz. 1) stellte bislang auf die Größenverhältnisse zu Beginn des Wj. der Betriebseröffnung ab. Diese Rechtsauffassung ist durch BFH v. 21.7.1999 – I R 57/98 (BStBl. II 2001, 127) überholt. Nunmehr gelten in Jahren vor Abschluß der Betriebseröffnung die Größenmerkmale des Abs. 2 Nr. 1 stets als erfüllt. Dem folgt auch die FinVerw. (BMF v. 1.2.2001, BStBl. I 2001, 170; v. 25.2.2004 aaO Tz. 21).

Änderung der Größenmerkmale in späteren Wirtschaftsjahren: Der Verweis in Satz 3 Nr. 2 auf die Betriebsgröße am Ende des der Rücklagenbildung vorangegangenen Wj. bewirkt im Umkehrschluß, daß ein späteres Überschreiten der Größenmerkmale die Voraussetzungen der Rücklage weder rückwirkend beseitigt noch zur vorzeitigen Auflösung zwingt. Die Rücklage kann in unveränderter Höhe fortgeführt werden (wohl ebenso BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 14).

Nachträgliche Erhöhung einer bereits gebildeten Rücklage: Nach Verw.-Auffassung (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 14) ist eine erneute Prüfung der Größenmerkmale entbehrlich, wenn die Höhe der Rücklage im Folgejahr geändert werden soll.

Einstweilen frei.

104–111

3. Verfolgbarkeit der Rücklage in der Buchführung (Satz 3 Nr. 3)

112

Bildung und Auflösung der Rücklage müssen in der Buchführung nachvollziehbar sein. Das gilt für jede einzelne geplante Investition, da jede Rücklage hinsichtlich Laufzeit, Durchführung der Investition und Gewinnzuschlag nach Abs. 5 getrennt zu betrachten ist.

Getrennte Buchung: Jede einzelne Rücklage ist getrennt zu buchen (BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 15). Infolgedessen muß in der Buchführung erkennbar sein, mit welchem Betrag die in der Bilanz ausgewiesene Rücklage auf das jeweilige WG entfällt (vgl. FG Köln v. 11.4.2003, EFG 2003, 1523, Rev.: IV R 29/03; Schl.-Holst. FG v. 7.7.2003 – 5 K 116/00, juris). Die Bildung von Sammelrücklagen ist unzulässig (so BFH v. 25.9.2002 – IV B 55/02, BFH/NV 2003, 159; Umkehrschluß aus BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 15; OFD Brandenburg v. 31.12.1998, BB 1999, 683; VOGELGESANG, BB 2004, 642). Statthaft ist aber die Verbuchung der einzelnen Rücklagen auf einem Sammelkonto (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 15).

Dokumentation der Investition in der Buchführung: Aus der Buchführung müssen sich Bildung, Fortführung und Auflösung jeder einzelnen Rücklage (zur getrennten Buchung s. o.) ergeben mit jeweils folgenden Angaben: Funktion des zu erwerbenden WG, Wj. der voraussichtlichen Investition sowie Höhe der voraussichtlichen AHK (so BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 8 und 15). Die betreffenden Buchungen werden regelmäßig als Jahresabschlußbuchung vorgenommen, ergänzt durch einen Eigenbeleg, der die oben geforderten Angaben enthält. Der Beleg ist Bestandteil der Buchführung (s. dazu auch FG Schl.-Holst. v. 7.7.2003 – 5 K 116/00, juris). Andere Nachweismöglichkeiten außerhalb der Buchführung reichen zur Inanspruchnahme der StBegünstigung nicht, wie etwa ein Anlageverzeichnis oder besondere Verzeichnisse für geringwertige WG iSd. § 6 Abs. 2 Satz 4 (ebenso FG Berlin v. 26.3.2001, EFG 2001, 736, rkr.). Zur Fortführung der Rücklage in Wj. mit Gewinnschätzung nach § 162 AO in sog. Zwischenjahren s. Anm. 102. Ist eine Rücklage aufzulösen und soll anschließend eine Neubildung für dasselbe WG erfolgen (Zulässigkeit s. Anm. 100), muß die Auflösung zwingend über ein Erlöskonto gebucht werden. Das gilt auch bei betragsmäßiger Übereinstimmung beider Rücklagen. Andernfalls läge eine unzulässige Saldierung vor (s. FG Berlin v. 26.3.2001, EFG 2001, 736, rkr.).

Zeitpunkt der Dokumentation: Die erforderliche Dokumentation (s. o.) ist nach Verw.-Auffassung (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 16) zeitnah vorzunehmen, also bereits in Zusammenhang mit der Rücklagenbildung und auf jeden Fall vor Ablauf des Ansparzeitraums (glA Schl.-Holst. FG v. 7.7.2003 – 5 K 116/00, juris: Dokumentation im Einspruchsverfahren nicht zeitnah; ebenso FG Berlin v.

26.3.2001, EFG 2001, 736, rkr.; offenlassend FG Köln v. 11.4.2003, EFG 2003, 1523, Rev.: IV R 29/03; HOFFMANN, EFG 2003, 1369). Die erforderlichen Angaben müssen bei Aufstellung des Jahresabschlusses oder spätestens bei Abgabe der StErklärung vorhanden sein mit entsprechender Verfolgbarkeit in der Buchführung.

Folgt man dem, so scheidet die Kompensation von StNachzahlungen nach vorangegangener Außenprüfung durch Rücklagenbildung praktisch stets an Satz 3 Nr. 3 (ebenso VOGELGESANG, BB 2004, 640 [642]). Dies aber wäre mit der anerkannten nachträglichen Bildung einer § 6b-Rücklage unvereinbar (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXIII. § 6b Rn. 86), deren Verfolgbarkeit in der Buchführung gem. § 6b Abs. 4 Nr. 5 Anforderungen unterliegt, die denen in § 7g Abs. 3 Nr. 3 entsprechen. Für eine unterschiedliche Auslegung beider Regelungen gibt es keinen Grund.

Rechtsfolgen bei Nichtverfolgbarkeit: Lassen sich Bildung und/oder Auflösung der einzelnen Rücklage in der Buchführung nicht verfolgen, entfallen die Voraussetzungen der Ansparrücklage von Anfang an. Das gilt uE auch, wenn sich zwar ihre Bildung, nicht aber ihre Auflösung in der Buchführung verfolgen läßt (ggf. Korrektur des StBescheids gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Ein Gewinnzuschlag nach Abs. 5 ist im Fall rückwirkender Versagung der Rücklage nicht vorzunehmen (s. Anm. 122).

113 4. Keine kumulative Rücklagenbildung nach dem Zonenrandförderungs- oder Fördergebietsgesetz (Satz 3 Nr. 4)

Eine Ansparrücklage darf zur Vermeidung einer Doppelförderung nicht gebildet werden, wenn der Stpfl. bereits eine Rücklage gem. § 3 Abs. 1 und 2a ZRFG für bewegliche und unbewegliche WG des Anlagevermögens oder gem. § 6 FördG für bewegliche WG des Anlagevermögens (§ 2 FördG) sowie Baumaßnahmen bei abnutzbaren unbeweglichen WG des Anlagevermögens (§ 3 FördG) ausgewiesen hat. Schädlich ist die Rücklagenbildung nach einer der genannten Vorschriften für jede beliebige Investition.

114 IV. Unschädlichkeit der Verlustentstehung oder -erhöhung (Abs. 3 Satz 4)

Eine Rücklage darf auch gebildet werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. Andernfalls wäre die Regelung gerade im Jahr der Betriebseröffnung weitgehend bedeutungslos. Satz 4 hat nur klarstellende Bedeutung, weil das EStG keine allgem. Einschränkung der Rücklagenbildung vorsieht.

115 V. Begrenzung der Rücklage auf 154 000 € (Abs. 3 Satz 5)

Nach Abs. 3 Satz 5 dürfen die am Bilanzstichtag insgesamt nach Satz 1 gebildeten Rücklagen je Betrieb des Stpfl. den Betrag von 154 000 € (bis 31.12.2001: 300 000 DM) nicht übersteigen. Die Abzugsbegrenzung gilt nach dem eindeutigen Wortlaut für jeden Betrieb des Stpfl. gesondert (vgl. BFH v. 12.12.2001 – XI R 13/00, BStBl. II 2002, 385), kann infolgedessen bei mehreren Betrieben des Stpfl. entsprechend mehrfach genutzt werden, sogar für den voraussichtlichen Erwerb derselben funktionsgleichen WG in mehreren Betrieben (BFH v. 12.12.2001 – XI R 13/00 aaO; krit. dazu SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g

Rn. 23 sowie PAUS, DStZ 2002, 486). Gleiches gilt für Betriebsaufspaltungen und Organschaften (s. auch Anm. 103). Das Gesamthands- und SonderBV bei PersGes. hingegen ist als ein Betrieb anzusehen (glA LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. D 20). Zum Sonderfall der Einbringung mehrerer Betriebe in eine PersGes. unter Fortführung bereits gebildeter Rücklagen s. MEYER/BALL (Inf. 2001, 197). Zur Rücklagenauflösung im Zeitpunkt der Einbringung s. Anm. 119.

Am Bilanzstichtag gebildete Rücklagen: Der Höchstbetrag von 154 000 € bezieht sich auf die Summe der Rücklagen für alle begünstigten WG im jeweiligen Betrieb. Eine weitergehende Begrenzung sieht das Gesetz nicht vor. Infolgedessen darf der Stpfl. nach Auflösung bzw. Teilauflösung der Rücklagen den genannten Höchstbetrag an jedem folgenden Bilanzstichtag erneut bis 154 000 € ausschöpfen.

Erläuterungen zu Abs. 4: Gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage

I. Auflösung mit beginnender Abschreibungsberechtigung des begünstigten Wirtschaftsguts (Abs. 4 Satz 1)

116

Eine gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage ist vorzunehmen, sobald der Stpfl. für das begünstigte WG Abschreibungen vornehmen darf (Abs. 4 Satz 1; s. Anm. 117 f.), spätestens jedoch nach Ablauf des zweijährigen Ansparzeitraums (Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 119). Im übrigen ist der Stpfl. auch ohne ausdrückliche gesetzliche Erwähnung jederzeit zur freiwilligen Auflösung berechtigt (vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 28; enger KELLER in KORN, § 7g Rn. 66: Aufgabe der Investitionsabsicht erforderlich). Wegen Teilauflösung von Rücklagen s. Anm. 90 sowie zu Sonderfällen der Rücklagenauflösung s. Anm. 119.

Begünstigtes Wirtschaftsgut ist dasjenige WG, für das der Stpfl. eine Rücklage gebildet hat bzw. das seiner Funktion nach diesem WG entspricht (vgl. auch LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. F 4: WG muß zumindest im Hinblick auf seine Funktion vergleichbar sein). Wurde eine Rücklage für den geplanten Erwerb eines Pkw der Marke A gebildet, ist daher auch die Anschaffung eines Pkw der Marke B als begünstigtes, zur Auflösung zwingendes WG anzusehen (zu Funktionsangaben s. auch Anm. 82). Anderes gilt, sollte die Investitionsabsicht ebenso für den anderen Pkw noch fortbestehen. Sind für mehrere funktionsgleiche WG Rücklagen gebildet, aber zunächst nur einige angeschafft worden, hat der Stpfl. uE ein Wahlrecht, welche Rücklage er dem begünstigten WG zuordnen und damit auflösen will (ausführlich dazu MEYER/BALL, StBp. 2002, 227).

Beginn der Abschreibungsberechtigung: Die Abschreibungsberechtigung beginnt im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des WG (§ 9a EStDV; R 44 Abs. 1 EStR 2003; § 7 Anm. 160, dort auch zu Sonderfällen). Gleichgültig ist, ob der Stpfl. tatsächlich für das betreffende WG AfA, erhöhte AfA oder Sonderabschreibungen (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 24) bzw. die Bewertungsfreiheit des § 6 Abs. 2 in Anspruch nimmt (glA SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 7g Rn. 24).

Zeitpunkt der Auflösung: Die Rücklage ist im Wj. der Anschaffung/Herstellung des begünstigten WG aufzulösen (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 24), also nicht erst zum Ende des betreffenden Wj. Bedeutung hat dies uE allenfalls für eine

evtl. Anpassung der ESt./KStVorausZ sowie der zwingenden Behandlung als lfd. Gewinn (wegen Anwendung der §§ 16, 34 s. Anm. 119).

Auflösung in Höhe von 40 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Aufzulösen sind stets 40 vH (bzw. 50 vH; s. Anm. 2 „StSenkG v. 23.10.2000“) der AHK des begünstigten WG. Bemessungsgrundlage des Auflösungsbetrags sind die tatsächlichen AHK des begünstigten WG (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 24). Im einzelnen ist zu unterscheiden:

► *Bei zu geringer Rücklage* wegen freiwilliger Rücklagenbildung unter 40 vH (bzw. 50 vH; s.o.) oder zu niedrig geschätzten AHK ist nur die tatsächlich gebildete niedrigere Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen ist. Andernfalls entstünde ein fiktiver Gewinn. Der Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 bedarf hier einer teleologischen Reduktion.

► *Bei zu hoher Rücklage* sind nach dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 nur 40 vH (bzw. 50 vH; s.o.) der tatsächlichen AHK des begünstigten WG gewinnerhöhend aufzulösen. Die verbleibende Rücklage darf der Stpfl. nach VerwAuffassung (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 25) wahlweise auflösen oder bis zum Ende des Ansparzeitraums fortführen (uE sinnvolle Lückenschließung; aA KORN/KELLER, § 7g Rn. 66 sowie LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. E 11, u. BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 92: Vollauflösung).

Beispiel: Der Stpfl. bildete 2001 für den 2003 geplanten Erwerb einer Maschine eine Rücklage iHv. 100 000 € (voraussichtliche AK 250 000 €). Im Wj. 2002 erwirbt er die Maschine für 200 000 €. Gem. Abs. 4 Satz 1 ist die Rücklage iHv. 40 vH von 200 000 € = 80 000 € aufzulösen. Die verbleibende Rücklage von 20 000 € kann er entweder ebenfalls im Wj. 2002 gewinnerhöhend auflösen oder bis zum 31.12.2003 fortführen (zum Gewinnzuschlag nach Abs. 5 s. Anm. 124).

Entstehen bis zum Ende des verbleibenden Ansparzeitraums für das WG nachträgliche AHK, ist die restliche Rücklage iHv. 40 vH (bzw. 50 vH; s.o.) der weiteren Kosten aufzulösen (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 25).

Rechtsfolgen der Auflösung: Der Wegfall der Rücklage nach Satz 1 bewirkt stets eine Erhöhung des lfd. Gewinns im Umfange des Auflösungsbetrags. Ein Gewinnzuschlag nach Abs. 5 wird dabei nicht erhoben (s. Anm. 122). Der Stpfl. kann die Gewinnerhöhung dadurch beseitigen oder mildern, daß er im Wj. der Anschaffung/Herstellung des begünstigten WG eine degressive AfA nach § 7 Abs. 2 (max. 30 vH; bei Anschaffung/Herstellung nach dem 31.12.2000: 20 vH) sowie eine Sonderabschreibung nach Abs. 1 (max. 20 vH) in Anspruch nimmt (ausführlich dazu mit zahlreichen Beisp. HOTTMANN, StLex. § 7g, 16 f.).

117–118 Einstweilen frei.

119 II. Zwangsauflösung am Ende des zweiten auf die Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs (Abs. 4 Satz 2)

Abs. 4 Satz 2 ordnet eine Zwangsauflösung an, wenn die Rücklage am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wj. noch vorhanden ist. Er ist auf jede einzelne Rücklage gesondert anzuwenden. Eine Auflösung nach Satz 1 ist gegenüber einer Auflösung nach Satz 2 vorrangig und erspart dem Stpfl. einen Gewinnzuschlag gem. Abs. 5 (s. Anm. 122). Rechtsfolge des Satzes 2 ist eine gewinnerhöhende Auflösung der gesamten am Ende des Ansparzeitraums noch vorhandenen Rücklage. Mittelbare Rechtsfolge ist die Erhebung eines Gewinnzuschlags gem. Abs. 5.

Erneute Rücklagenbildung für dasselbe Wirtschaftsgut: Der Stpfl. ist grds. nicht gehindert, für dieselbe Investition eine erneute Rücklage zu bilden, wenn die bisherige Rücklage wegen Fristablaufs nach Abs. 4 Satz 2 aufzulösen war (glA KELLER in KORN, § 7g Rn. 67; HANDZIK in L/B/P, § 7g Rn. 94; LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. F 3). Er muß dann aber nach PINKOS (DB 1993, 1690) mit erhöhten Nachweispflichten des FA rechnen (glA PFLEGER, Inf. 1994, 275). Eine erneute Rücklagenbildung darf aber grundsätzlich nicht versagt werden, weil der Gesetzgeber unterlassene Investitionen bereits mit einem Gewinnzuschlag (Abs. 5) belegt und im übrigen nicht unterscheidet, ob eine erstmalige oder wiederholte Investitionsabsicht vorliegt (glA BRANDIS, FR 1994, 216). Nach uE zutr. Ansicht von BRANDIS (aaO) liegt in der wiederholten Inanspruchnahme der Rücklage ohne nachfolgende Investition entgegen WOLFF (DStR 1993, 1538) nicht von vornherein ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 42 AO.

Zwangsauflösung bei Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe: Die Rücklage ist über die in Abs. 4 hinaus genannten Sachverhalte auch dann aufzulösen, wenn der Stpfl. seinen Betrieb gem. §§ 16, 34 veräußert oder aufgibt (vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 30; FG Düss. v. 25.9.2003, EFG 2003, 1768, Rev.: XI R 69/03; LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. D 44; einschränkend WOLFF, DStR 1993, 1537: Rücklage könnte bestehen bleiben; ebenso HANDZIK in L/B/P, § 7g Rn. 91). Die FinVerw. behandelt den Auflösungsgewinn ohne weitere Begründung stets als lfd. Gewinn, wenn die Rücklage in nach dem 31.12.2003 beginnenden Wj. gebildet wurde (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 65). Bei früheren Rücklagen ist nach bisheriger VerwAuffassung (BMF v. 12.12.1996, BStBl. I 1996, 1441 Tz. 9) ein stbegünstigter Auflösungsgewinn anzunehmen, soweit diese im Veräußerungszeitpunkt nicht bereits nach Abs. 4 Satz 2 aufzulösen gewesen wären. Auch die finanzgerichtliche Rspr. unterstellt einen lfd. Gewinn, wenn die Rücklage im zweiten auf ihre Bildung folgenden Wj. (auch Rumpfwj.) aufgelöst wird. Abs. 4 Satz 2 geht als Spezialtatbestand §§ 16, 34 vor. Rspr. zu Fällen mit Auflösung schon im ersten Wj. nach Rücklagenbildung liegt bislang nicht vor (so FG Düss. v. 25.9.2003, EFG 2003, 1768, Rev.: XI R 69/03; ebenso FG Münster v. 20.9.2001, EFG 2002, 387, rkr., und v. 24.6.2003, EFG 2003, 1605, Rev.: X R 31/03; FG Köln v. 8.7.2003, EFG 2003, 1607, Rev.: XI R 56/03). Das Schrifttum folgt weitgehend der früheren VerwAuffassung und unterscheidet zwischen Auflösung nach Abs. 4 Satz 1 (begünstigt) sowie Satz 2 (nicht begünstigt). Vgl. dazu PFLEGER, Inf. 1994, 276; MEYER/BALL, FR 1997, 84; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 7g Rn. 24; KELLER in KORN, § 7g Rn. 65.1; LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. D 44 „Betriebsaufgabe“; WESSLING, DStR 2002, 1165; nach aA von HOFFMANN, EFG 2003, 1608 ist in jedem Fall lfd. Gewinn gegeben.

UE ist die Rücklagenauflösung zugunsten des lfd. Gewinnes nicht überzeugend.

Beispiel: A bildet zum 31.12.01 eine Rücklage iHv. 40000 € und veräußert seinen Betrieb zum 31.12.03.

Abwandlung: Er investiert im Januar 03 und veräußert seinen Betrieb zum 31.12.03 (AfA nach §§ 7 Abs. 2, 7g Abs. 1: 40000 €).

Nach FG Köln v. 8.7.2003 aaO entsteht im Grundfall ein lfd. Gewinn von 40000 €, im Fall der Abwandlung hingegen sind die realisierten stillen Reserven unstreitig Teil des begünstigten Veräußerungsgewinns. § 16 Abs. 2 fragt entgegen FG Köln v. 8.7.2003 aaO nicht danach, wann die stillen Reserven entstanden sind. Eine unterschiedliche Behandlung beider Sachverhalte ist uE nicht gerechtfertigt. § 16 Abs. 2 ist jedenfalls dann iSd. der früheren VerwAuffassung

(s. o.) anzuwenden, wenn die Rücklage durch Betriebsveräußerung/-aufgabe im laufenden Anspanzzeitraum aufgelöst wird und nicht erst am Ende (s. auch § 16 Anm. 338).

Unentgeltliche Betriebsübertragungen zwingen nicht zur Auflösung der Rücklage, weil der Erwerber gem. § 6 Abs. 3 den Betrieb mit allen Aktiven und Passiven zum Buchwert und demzufolge auch bestehende Rücklagen übernimmt (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 52; glA LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. D 44; aA BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 101). Der Übergeber kann die Rücklage jedoch ganz oder teilweise freiwillig als lfd. Gewinn auflösen (s. Anm. 116). Unentgeltlich sind Übertragungen im Rahmen vorweggenommener Erbfolge sowie durch Erbaueinsetzung unmittelbar nach dem Erbfall (s. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 52–54). Übersteigt der tatsächlich gezahlte Kaufpreis den Buchwert des Betriebs nicht, ist insgesamt von einer unentgeltlichen Übertragung mit der Rechtsfolge des § 6 Abs. 3 auszugehen (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 53). Sie zwingt daher nicht zur Auflösung der Rücklage. Bei höherem Kaufpreis liegt eine Betriebsveräußerung vor (s. o.).

Zwangsauflösung bei Betriebseinbringung nach dem UmwStG: Wird ein Betrieb gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KapGes. (§ 20 UmwStG) oder in eine PersGes. (§ 24 UmwStG) eingebracht (Gesamthands- oder SonderBV), ist die Rücklage in Fällen mit Teilwertansatz (uE wohl auch bei Zwischenwertansatz) zwingend aufzulösen (so FG Düss. v. 25.9.2003, EFG 2003, 1768 Rev.: XI R 69/03). Führt die aufnehmende Gesellschaft die Buchwerte des eingebrachten Betriebs fort, handelt es sich nach finanzgerichtlicher Rspr. (s. o.) ebenfalls um einen Veräußerungsvorgang, der zur Auflösung zwingt. UE kann bei Buchwertfortführung wegen § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG iVm. §§ 22 Abs. 1, 24 Abs. 4 UmwStG die Rücklage beibehalten werden. Dem folgt aus Billigkeitsgründen wohl auch die FinVerw. zu Abs. 7 (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 48: Betriebseinbringung zum Buchwert läßt Existenzgründerstatus der aufnehmenden PersGes. unberührt; s. Anm. 142).

120–121 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5: Gewinnzuschlag

122

I. Voraussetzungen des Gewinnzuschlags

Abs. 5 soll Stundungseffekte ausgleichen, wenn der Stpfl. trotz Rücklagenbildung nicht oder nicht ausreichend investiert (zur Berechnung im einzelnen s. Anm. 124). Der Zuschlag verhindert damit Vorteile für bloße „Mitnehmer“ dieser Vergünstigung (BTDrucks. 12/4487, 34; BFH v. 12.12.2002 – XI R 13/00, BStBl. II 2002, 385; ZEITLER, DStZ 1993, 357). Der Ausgleich gelingt jedoch nur unvollkommen (s. PFLGER, Inf. 1994, 276), so daß Anreiz besteht, die Rücklage auch ohne Investitionsabsicht zu bilden (glA FRANZ/RUPP, BB Beilage 20/1993, 16). Damit erreichte Vorteile sind Folge der pauschalierenden Regelung (BFH v. 12.12.2002 – XI R 13/00 aaO).

Keine Rücklagenauflösung nach Abs. 4 Satz 1: Der Gewinnzuschlag knüpft gem. Abs. 5 allein daran, daß die Rücklage nicht nach Abs. 4 Satz 1 (s. Anm. 116) aufgelöst wird. Der Gewinnzuschlag fällt daher an, wenn der Stpfl.

- während des zweijährigen Ansparzeitraums keine Investitionen vornimmt und die Rücklage nach Abs. 4 Satz 2 aufzulösen ist (vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 33; s. Anm. 119),
- vor Ablauf der Zweijahresfrist die Rücklage freiwillig ganz oder teilweise auflöst (glA SÖFFING, Harzb. Prot. 1994, 318; BRANDIS, FR 1994, 217),
- zwar innerhalb der Zweijahresfrist investiert, jedoch zwischen geplanter und tatsächlicher Investition keine Funktionsgleichheit besteht (s. Anm. 82),
- ein funktionsgleiches WG erwirbt, dessen AHK aber die Bemessungsgrundlage der Rücklage unterschreiten (zur Berechnung des Zuschlags s. Anm. 124),
- keine StErklärungen einreicht und somit während des Ansparzeitraums eine Gewinnsschätzung erforderlich wird (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 31; s. aber Anm. 102) oder
- seinen Betrieb veräußert, aufgibt bzw. mit Gewinnrealisierung in eine Kap.- bzw. PersGes. gem. §§ 20, 24 UmwStG einbringt (s. Anm. 119).

Vorauszahlungsverfahren: Macht der Stpfl. durch Einbuchung bereits während des Wj. eine Rücklage nur für Zwecke der Herabsetzung von VorausZ geltend, entsteht kein Gewinnzuschlag, wenn er sie nicht in die Schlußbilanz einstellt (glA PAUS, StWK Gr. 4, 277). In diesem Fall ist noch keine Rücklage gebildet worden (vgl. BFH v. 24.1.1990 – I R 152–153/85, BStBl. II 1990, 426 zu § 6b), so daß es auch keiner Auflösung bedarf.

Rechtswidrige Rücklagenbildung: Wurde eine Rücklage ohne Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen gebildet (s. Anm. 80f.), ist der fehlerhafte StBescheid nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu ändern. Ein Zuschlag entfällt, weil die Rücklage hier nicht iSd. Abs. 5 aufgelöst, sondern rückwirkend beseitigt wird (vgl. SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 7g Rn. 25; KELLER in KORN, § 7g Rn. 69). Jedoch entsteht ein Zuschlag, wenn der fehlerhafte StBescheid bestehen bleibt (glA LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. F 15; HANDZIK in L/B/P, § 7g Rn. 96).

Einstweilen frei.

123

II. Rechtsfolgen des Gewinnzuschlags

124

Rechtsfolge des Abs. 5 ist die Erhöhung des Gewinns im Wj. der Rücklagenauflösung um 6 vH der Rücklage für jedes volle Wj., in dem sie bestanden hat. Die Gewinnerhöhung ist außerbilanziell vorzunehmen (glA ROLAND in B/B, § 7g Rn. 77; HANDZIK in L/B/P, § 7g Rn. 98; s. dazu bereits § 6b Anm. 299b).

„Volles“ Wirtschaftsjahr: Ein Gewinnzuschlag ist nur für volle Wj. (auch Rumpfwj.; BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 35) mit bestehender Rücklage zu berechnen. Er entfällt daher für das Jahr der Rücklagenbildung (glA NEUFANG, StBp. 1996, 271; CHRISTOFFEL, Inf. 1993, 385), ebenso wenn die Ansparabschreibung im Jahr erstmaligen Ansatzes rückgängig gemacht wird (vgl. LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. F 15). Das Auflösungsjahr ist stets als volles Wj. (auch bei Rumpfwj.) zu berücksichtigen, weil die Auflösung erst im Jahresabschluß rechtswirksam vollzogen werden kann (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 35 sowie BFH v. 6.3.2003 – IV R 23/01, BStBl. II 2004, 187 betr. den umgekehrten Fall der Bildung einer Rücklage; zum vollen Zuschlag bei Rumpfwj. s. FG Münster v. 20.9.2001, EFG 2002, 387, Rev.: X R 71/01; FG Düss. v. 25.9.2003, EFG

2003, 1768, Rev.: XI R 69/03: Wortlaut gibt für eine zeitanteilige Verzinsung nichts her; glA PINKOS, DB 1993, 1692; BRANDIS, FR 1994, 217; LAMBRECHT in K/S/M aaO). Der Zuschlag beträgt daher bei Auflösung im zweiten Wj. nach Rücklagenbildung stets 12 vH (aA SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 25: bei Rumpfwj. anteiliger Gewinnzuschlag von 0,5 vH pro Monat).

Berechnung des Gewinnzuschlags: Der Gewinnzuschlag beträgt für jedes Wj. (auch Rumpfwj.; s.o.) 6 vH der aufgelösten Rücklage. Bemessungsgrundlage ist der Teil der Rücklage, der nicht nach Abs. 4 Satz 1 aufgelöst wurde (s. dazu Anm. 118). Der Gewinnzuschlag reduziert sich von 12 vH auf 6 vH, wenn der Stpfl. die Rücklage bereits im Wj. nach ihrer Bildung wieder auflöst (vgl. PINKOS, DB 1993, 1692).

► *Überhöhte Rücklage:* Wurde die Rücklage mit einem höheren Betrag als 40 vH der tatsächlichen AHK des begünstigten WG gebildet, errechnet sich der Gewinnzuschlag lediglich vom übersteigenden Betrag, da nur insoweit keine Auflösung nach Abs. 4 Satz 1 vorliegt (ebenso ROLAND in B/B, § 7g Rn. 77).

► *Nachträgliche Erhöhung der Rücklage:* Wird eine bereits gebildete Rücklage im nachfolgenden Wj. für dieselbe Investition aufgestockt, beträgt der Zuschlag bei ausbleibender Investition für die ursprüngliche Rücklage 12 vH und hinsichtlich des Aufstockungsbetrags nur 6 vH (glA KELLER in KORN, § 7g Rn. 70; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 25). Ein Zuschlag von 6 vH gilt zugunsten des Stpfl. auch, wenn der Aufstockungsbetrag im Investitionsfall zu einer überhöhten Rücklage geführt hat (glA BRANDIS, FR 1994, 217; SCHMIDT/DRENECK XXIII. aaO; aA PINKOS, DB 1993, 1692: Zeitraum maßgebend, in dem die Rücklage in ihrer Gesamtheit bestanden hat; ROLAND in B/B, § 7g Rn. 77).

Beispiel: Der Stpfl. bildet 2001 wegen einer 2003 zum Preis von 100 000 € geplanten Anschaffung einer Maschine eine Rücklage von 30 000 € (30 vH von 100 000 €), die er 2002 um 10 000 € auf 40 000 € erhöht. Die AK der 2003 erworbenen Maschine betragen lediglich 75 000 €. Der Gewinnzuschlag errechnet sich mit 6 vH von 10 000 € = 600 €.

Betriebsveräußerung/-aufgabe: Gehört die aufzulösende Rücklage zum Veräußerungs-/Aufgabegewinn iSd. §§ 16, 34 (str., s. Anm. 120), umfaßt die StBEGünstigung auch den Gewinnzuschlag (glA PAUS, DSrR 1994, 1109).

125–126 Einstweilen frei.

127

Erläuterungen zu Abs. 6:

Rücklagenbildung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

Nach Abs. 6 sind die Abs. 3–5 für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 entsprechend anzuwenden (Ausnahme: Abs. 3 Nr. 1). Dies bedeutet, daß der Stpfl. die Rücklage grds. unter denselben Voraussetzungen wie bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach §§ 4 Abs. 1, 5 bilden kann und nach Ablauf des Ansparzeitraums auflösen muß (vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 37). Abweichend davon gilt jedoch:

Rücklagenbildung/-auflösung: Die Rücklage kann gem. Abs. 6 nur durch Abzug als BA im Rahmen der Gewinnermittlung gebildet werden. Ihre Auflösung erfolgt durch einen als BE zu erfassenden Zuschlag (BFH v. 6.3.2003 – IV R 23/01, BStBl. II 2004, 187; BMF v. 25.2.2004 aaO).

Korrektur der Rücklage: Im Gegensatz zur Gewinnermittlung gem. §§ 4 Abs. 1, 5 (s. Anm. 89) kann der Stpfl. die einmal gebildete Rücklage auch nach

Abgabe der StErklärung bis zur Bestandskraft der StFestsetzung herabsetzen oder auf ihre Inanspruchnahme ganz verzichten (glA PINKOS, DB 1993, 1691; PAUS, StWK Gr. 4, 276). Im übrigen gelten die abgabenrechtlichen Vorschriften (§§ 172 ff. AO; glA LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. G 5). Eine nachträgliche Erhöhung oder erstmalige Geltendmachung der Rücklage setzt außerdem voraus, daß die Investitionsabsicht rechtzeitig dokumentiert wurde (s. dazu auch Anm. 96 sowie unten).

Verfolgbarkeit der Rücklage: Mangels Buchführung können weder Bildung noch Auflösung der Rücklage in einer solchen gem. Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 verfolgt werden. Gleichwohl sind investitionsbezogene Angaben (s. Anm. 82 und 96) buchmäßig darzustellen (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 37; glA LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. G 6; aA HANDZIK in L/B/P, § 7g Rn. 101: Verweis auf Abs. 3 Nr. 3 redaktionelles Versehen). Dies setzt entsprechende Aufzeichnungen des Stpfl. zur Investitionsabsicht voraus, die er entweder seiner StErklärung beilegt oder in der Belegsammlung zur Einnahmen-Überschußrechnung aufbewahrt. Die betreffenden Aufzeichnungen müssen nach BFH v. 6.3.2003 – IV R 23/01 aaO nicht bereits im Zeitpunkt erstmaliger Erstellung der Gewinnermittlung vorhanden sein, aber noch im Laufe des Ansparzeitraums angefertigt werden (vgl. SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 26: Investition muß im Zeitpunkt des BA-Abzugs noch möglich sein; s. auch Anm. 96). UE ist der Stpfl. berechtigt, die Rücklage auch nach Ablauf des Ansparzeitraums geltend zu machen, wenn er Gewinnerhöhungen im Anschluß an eine Außenprüfung kompensieren will (s. dazu auch Anm. 89). Dieses Recht darf ihm jedenfalls dann nicht versagt werden, falls er die betreffenden Investitionen im Ansparzeitraum tatsächlich durchgeführt hat. Es geht nicht durch bloßen Zeitablauf verloren.

Dauer der Rücklagenbildung: Nach Abs. 6 Halbs. 2 gilt der Zeitraum zwischen Abzug und Zuschlag als Zeitraum, in dem die Rücklage bestanden hat. Die Regelung entspricht § 6c Abs. 1 Nr. 2.

Gewinnzuschlag: Ein Gewinnzuschlag nach Abs. 5 ist für jedes Wj. vorzunehmen, das nach dem Wj. des Abzugs (= BA) beginnt, max. für zwei Wj. Das Jahr vorzeitiger unterjähriger Auflösung des Zuschlags (= BE) wird dabei ebenfalls als volles Wj. in die Berechnung des Zuschlags einbezogen (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 39 unter Bezugnahme auf BFH v. 6.3.2003 – IV R 23/01 aaO; FG Münster v. 20.9.2001, EFG 2002, 387, Rev.: X R 71/01; glA BRÖDER, FR 2003, 1121). *Nach aA des FG Bremen* (Urt. v. 12.8.2002 – 1 K 245/01, juris) kann der Überschubrechner hier im Gegensatz zu bilanzierenden Stpfl. (s. Anm. 124) nicht auf die zwingende Auflösung zum Ende des Wj. verwiesen werden (glA LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. G 13; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 26). Dem ist uE zuzustimmen.

Einstweilen frei.

128–129

Erläuterungen zu Abs. 7: Rücklage für Existenzgründer

Schrifttum: OLBERTZ, Die Erweiterung der Ansparabschreibung des § 7g EStG bei Existenzgründung, BB 1996, 1967; KOEPEL, Änderung des § 7g EStG durch das JStG 1997 unter besonderer Berücksichtigung der neuen Ansparabschreibung für Existenzgründer, Inf. 1997, 70; MEYER/BALL, Die neue Ansparabschreibung für Existenzgründer gem. § 7g Abs. 7 EStG, FR 1997, 77; DIES., Die Kapitalgesellschaft als Existenzgründer im Sinne

des § 7g Abs. 7 EStG, DStR 2001, 1239; DIES., Weitere Zweifelsfragen zur Anwendung des § 7g EStG bei Personengesellschaften, Inf. 2001, 609.

130

I. Überblick

Abs. 7 wurde durch das JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) eingefügt. Der Existenzgründer (Voraussetzungen s. Anm. 142) kann im neu eröffneten Betrieb nach Abs. 7 Satz 1 abweichend von Abs. 3 Satz 5 eine gewinnmindernde Rücklage bis zu 307 000 € (bis 31.12.2001: 600 000 DM) bilden (Satz 1 Nr. 2, s. Anm. 138). Sie ist im Wj. der Betriebseröffnung (Satz 1, Begriff s. Anm. 100) und in den folgenden fünf Wj. (= Gründungszeitraum, s. Anm. 135) für solche WG zulässig, die der Stpfl. voraussichtlich bis zum Ende des fünften auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. (= Investitionsfrist, s. Anm. 135) anschafft oder herstellt (Satz 1 Nr. 1, s. Anm. 135). Spätestens zu diesem Zeitpunkt muß sie gewinnerhöhend aufgelöst werden (Satz 1 Nr. 3, s. Anm. 140). Ein Gewinnzuschlag iSd. Abs. 5 wird dabei nicht erhoben (s. Anm. 140). Die Rücklagenbildung ist ausgeschlossen, wenn der Stpfl. den Betrieb durch vorweggenommene Erbfolge oder Erbauseinandersetzung erwirbt (Satz 3, s. Anm. 144).

Erstmalige Anwendung: Die erhöhte Ansparabschreibung ist gem. § 52 Abs. 11 Satz 4 auf Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.1996 beginnen. Existenzgründung nach dem 31.12.1996 fordert das Gesetz nicht, so daß auch vor dem 1.1.1997 erfolgte Existenzgründungen begünstigt sind (vgl. OFD Koblenz v. 28.7.2003, DStR 2003, 1484; ebenso MEYER/BALL, FR 1997, 77; SCHMIDT/DRENSACK XXIII. § 7g Rn. 28; aA BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 9: Begünstigung widerspricht der Anreizfunktion der Regelung).

Kritik: Die Anknüpfung der Rücklage an die gewählten betrieblichen Größenmerkmale ist uE kontraproduktiv. Es paßt nicht, einerseits eine Rücklage von 307 000 € zu gewähren, andererseits aber nur Betriebe bis zu einem Wert des BV von 204 517 € zu begünstigen. Infolgedessen ist der Stpfl. nach eigenfinanzierter Investition von mehr als 204 517 € an einer weiteren Inanspruchnahme der Rücklage gehindert (vgl. auch MEYER/BALL, FR 1997, 82: Stpfl. ist zur Fremdfinanzierung gezwungen).

131–134 Einstweilen frei.

135 II. Sachliche Voraussetzungen der Rücklagenbildung (Abs. 7 Satz 1)

Sinngemäße Anwendung der Abs. 3–6: Die Rücklagenbildung erfolgt vorbehaltlich abweichender Regelungen in Abs. 7 nach Maßgabe der Abs. 3–6. Begünstigt ist daher die künftige Anschaffung oder Herstellung eines WG iSd. Abs. 1 während des nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 erweiterten Förderzeitraums. Die Rücklage darf zu einem Verlust führen oder diesen erhöhen (Abs. 3 Satz 4; s. Anm. 114) und kann daher auch durch Verlustrücktrag gem. 10d genutzt werden. Zu den persönlichen Voraussetzungen s. Anm. 142.

Gründungszeitraum: Die erhöhte Rücklage von 307 000 € (bis 31.12.2001: 600 000 DM) darf nur im Gründungszeitraum gebildet werden. Der Gründungszeitraum beginnt im Wj. der Betriebseröffnung (Einzelheiten dazu s. Anm. 100). Bildet der Stpfl. Rücklagen bereits in Wj. vor Beendigung der Betriebseröffnung, gilt nach VerwAuffassung (vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 57) der

gesamte Zeitraum als ein einziges Wj. iSd. Gründungszeitraums, so daß sich dieser entsprechend in die Zukunft verschiebt (s. Anm. 142 „Fünfjahresfrist“ mit Beisp.). Der Gründungszeitraum umfaßt das Wj. der Betriebseröffnung und die fünf folgenden Wj. (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 56). Die begünstigte Gründungsphase dauert daher volle sechs Jahre, sollte am Tag der Eröffnung ein abweichendes Wj. beginnen oder diese auf den 1. 1. eines Kj. fallen. Vom Gründungszeitraum zu unterscheiden ist die mit Rücklagenbildung beginnende fünfjährige Investitionsfrist (s. u.).

► *Entgeltlicher Betriebserwerb* ist ebenfalls eine Form der Betriebseröffnung (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 51). Abs. 7 verlangt nicht die erstmalige Entstehung eines Betriebs, sondern eine Betriebseröffnung des Existenzgründers.

► *Teilentgeltlicher Betriebserwerb*: Übersteigen bei vorweggenommener Erbfolge die Leistungen des Erwerbers das Kapitalkonto des Betriebs, wird der teilentgeltliche Erwerb nach VerwAuffassung (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 53) ebenfalls als Existenzgründung behandelt.

► *Bei unentgeltlichem Betriebsübergang* tritt der Erwerber in vollem Umfang in die Rechtsstellung des Betriebsübergebers. Die FinVerw. (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 52) sieht darin zutreffend keine Existenzgründung mit neuem Lauf des Gründungszeitraums. Sie gestattet dem Erwerber nur die Fortführung der vom Rechtsvorgänger bereits gebildeten Rücklagen. UE ist dem Rechtsnachfolger bis zum Ende des laufenden Gründungszeitraums auch die Bildung neuer Rücklagen jedenfalls dann zu gestatten, wenn er ebenso die persönlichen Voraussetzungen als Existenzgründer erfüllt (glA SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 7g Rn. 27; MEYER/BALL, FR 1997, 78).

Erwerb des begünstigten Wirtschaftsguts innerhalb einer fünfjährigen Investitionsfrist: Der Stpfl. muß das begünstigte WG nach Satz 1 Nr. 1 voraussichtlich bis zum Ende des fünften auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. anschaffen bzw. herstellen. Die Fünfjahresfrist beginnt mit Ablauf des Wj. der Rücklagenbildung. Der Stpfl. kann daher eine im letzten Jahr des Gründungszeitraums (= 6. Jahr des Bestehens des Betriebs) gebildete Rücklage bis zum Ende des elften Jahres fortführen. Ein Erwerb noch im Gründungszeitraum ist also nicht erforderlich (kritisch wegen möglicher Manipulation SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 7g Rn. 27).

Einstweilen frei.

136–137

III. Wahlrecht für eine Rücklage bis max. 307 000 € (Satz 1 Nr. 2)

138

Nach Satz 1 Nr. 2 beträgt der Höchstbetrag für im Gründungszeitraum gebildete Rücklagen 307 000 € (bis 31.12.2001: 600 000 DM). Maßgebend sind die Verhältnisse am jeweiligen Bilanzstichtag (BMF v. 25.2.2004, BStBl. I, 337 Tz. 60). Der Stpfl. hat daher auch nach vorheriger Voll- oder Teilauflösung der Rücklage (s. Anm. 140) an jedem Bilanzstichtag erneut die Möglichkeit, den obigen Höchstbetrag in vollem Umfang auszuschöpfen (aA BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 101a).

Wahlrecht: Der Stpfl. kann die Rücklage beliebig zu Beginn oder während des Gründungszeitraums in Anspruch nehmen. Im Rahmen des Höchstbetrags von 307 000 € (bis 31.12.2001: 600 000 DM) darf sie 40 vH (bis 31.12.2000: 50 vH) der AHK des einzelnen begünstigten WG nicht übersteigen (Satz 1 iVm. Abs. 3 Satz 2; Einzelheiten s. Anm. 93f.).

Mehrfache Inanspruchnahme: Die Rücklage ist grds. nur für einen einzigen Betrieb statthaft, weil der Stpfl. mit Eröffnung eines weiteren Betriebs kein Existenzgründer iSd. Satz 2 Nr. 1 (s. Anm. 142) mehr ist. Ausnahmsweise kann die Förderung mehrfach genutzt werden, sollte er gleichzeitig mehrere Betriebe gründen (glA SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 27; MEYER/BALL, FR 1997, 82; KELLER in KORN, § 7g Rn. 76; aA BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 101: Widerspricht dem Gesetzeszweck).

Verhältnis zur Rücklage nach Abs. 3: Neben der Rücklage nach Abs. 7 kommt eine weitere Rücklage gem. Abs. 3 nicht in Betracht (vgl. auch BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 61). Soweit Satz 1 Nr. 2 bestimmt, daß der Höchstbetrag für im Gründungszeitraum gebildete Rücklagen 307 000 € (bis 31.12.2001: 600 000 DM) beträgt, wird Abs. 3 Satz 5 suspendiert. Beide Rücklagen schließen sich gesetzessystematisch aus (glA MEYER/BALL, FR 1997, 83; aA und für Wahlrecht HANDZIK in L/B/P, § 7g Rn. 150; s. auch LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. H 10, wonach der Stpfl. an eine irrtümlich nach Abs. 3 gebildete Rücklage gebunden ist und diese bei Auflösung zu verzinsen hat). Der Stpfl. kann sich auch nicht wahlweise für eine davon entscheiden. Jede im Gründungszeitraum gebildete Rücklage fällt zwingend unter Abs. 7 (zur Behandlung rechtswidrig nach Abs. 7 gebildeter Rücklagen s. MEYER/BALL, FR 1997, 83).

► *Ein Nebeneinander beider Rücklagen* ist ausnahmsweise dann möglich, wenn der Stpfl. nach Ablauf des Gründungszeitraums (s. Anm. 135) und vor einer vollständigen Auflösung der nach Abs. 7 gebildeten Rücklage während der fünfjährigen Investitionsfrist (s. Anm. 135 aE) eine Rücklage gem. Abs. 3 einstellt. Dies ist allerdings erst zulässig, wenn und soweit die Altrücklagen den Höchstbetrag des Abs. 3 von 154 000 € (bis 31.12.2001: 300 000 DM) unterschreiten (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 61).

► *Rechtsirrtümlich nach Abs. 7 gebildete Rücklagen* sind uE als solche iSd. Abs. 3 zu behandeln (vgl. MEYER/BALL, FR 1997, 77; aA HANDZIK in L/B/P, § 7g Rn. 149: Existenzgründerrücklage ist aufzulösen).

139 Einstweilen frei.

140 IV. Auflösung der Rücklage (Satz 1 Nr. 3)

Die Rücklage ist gewinnerhöhend aufzulösen, sobald der Stpfl. für das begünstigte WG Abschreibungen vornehmen darf (Satz 1 iVm. Abs. 4 Satz 1 (s. Anm. 116)). Spätestens hat eine Auflösung nach Satz 1 Nr. 3 am Ende des fünften auf ihre Bildung folgenden Wj. zu erfolgen (zu Sonderfällen der Auflösung s. Anm. 119). Andere Auflösungsgründe kennt das Gesetz nicht. Der Stpfl. kann damit die Rücklage selbst dann fortführen, wenn die Investitionsabsicht inzwischen aufgegeben wurde (s. auch Anm. 90). In Extremfällen kann bei erneuter Rücklagenbildung (s. Anm. 119) ein Zeitraum von nahezu elf Jahren genutzt werden.

Kein Gewinnzuschlag nach Abs. 5: Abs. 7 Satz 1 letzter Halbs. untersagt die Erhebung eines Gewinnzuschlags iSd. Abs. 5, gleichgültig, aus welchen Gründen der Stpfl. eine Investition unterläßt. Zur Vermeidung von unerwünschten Gestaltungen und Mitnahmeeffekten war es daher nach der Gesetzesbegründung (s. BTDrucks. 13/4839, 77) geboten, den Begriff des Existenzgründers einzuschränken. UE werden dadurch unterschiedliche Tatbestandsmerkmale miteinander vermengt und evtl. Manipulationen nicht wirksam eingeschränkt, sondern lediglich auf einen bestimmten Personenkreis reduziert.

Betriebsveräußerung/-aufgabe: Wegen der betriebsbezogenen Förderung kommt eine über das Bestehen des Betriebs hinausgehende Fortführung der Rücklage nicht in Betracht (s. Anm. 119; aA HANDZIK in L/B/P, § 7g Rn. 91). Sie ist daher im Fall der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs gewinnerhöhend aufzulösen. Zur Anwendung der §§ 16, 34 unter Einbeziehung der Rücklage s. Anm. 119. Über die Umwandlung des Betriebs und ihre Auswirkung auf die Fortführung der Rücklage s. Anm. 119.

Die unentgeltliche Betriebsübertragung verpflichtet den Schenker nicht zur Auflösung der Rücklage (s. Anm. 119). Der Erwerber kann sie gem. § 6 Abs. 3 fortführen (BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 52). Unentgeltliche Übertragungen liegen auch bei einem das Kapitalkonto nicht übersteigenden Kaufpreis vor (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 53). Bei höheren Gegenleistungen gelten die Grundsätze der Betriebsveräußerung (s. o.).

Kein Übergang zur Rücklage gem. Abs. 3: Eine durch Zeitablauf nach Satz 1 Nr. 3 aufzulösende Rücklage (s. o.) kann nicht iHv. 154 000 € (bis 31.12.2001: 300 000 DM) als Rücklage iSd. Abs. 3 fortgeführt werden. Davon unberührt bleibt allerdings das Recht des Stpfl., erstmals eine Rücklage nach Abs. 3 zu bilden (vgl. MEYER/BALL, FR 1997, 83).

Einstweilen frei.

141

V. Persönliche Voraussetzungen: Existenzgründer (Abs. 7 Satz 2)

142

Existenzgründer iSd. Abs. 7 Satz 1 können natürliche Personen (Satz 2 Nr. 1), Gesellschaften iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 (Satz 2 Nr. 2) oder KapGes. (Satz 2 Nr. 3) sein.

Natürliche Personen sind Existenzgründer, wenn sie innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wj. der Betriebseröffnung weder unmittelbar noch mittelbar zu mehr als 1/10 an einer KapGes. beteiligt waren noch Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 erzielt haben.

► *Beteiligung an einer KapGes.:* Eine unmittelbare Beteiligung an einer KapGes. erfordert, daß der Stpfl. am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt und ihm dieser Anteil als Eigentümer oder wenigstens wirtschaftlichem Eigentümer (§ 39 AO) zuzurechnen ist (vgl. § 17 Anm. 130 f.). Mittelbar ist seine Beteiligung, wenn er sie über eine andere KapGes. hält (vgl. § 17 Anm. 143).

Beispiel: A ist mit 6 vH am Stammkapital der X-GmbH und mit 5 vH am Stammkapital der Y-GmbH beteiligt. Die Y-GmbH wiederum hält 100 vH der Anteile an der X-GmbH. A ist vorliegend zwar an keiner der beiden KapGes. zu mehr als 10 vH unmittelbar beteiligt, jedoch ist seine mittelbare Beteiligung an der X-GmbH (über die Y-GmbH) in Höhe von 5 vH einzubeziehen, so daß eine schädliche Gesamtbeteiligung an der X-GmbH von 11 vH vorliegt. A ist also kein Existenzgründer.

Auf die Dauer der Beteiligung während der Fünfjahresfrist kommt es nicht an. Auch ein kurzfristiger Durchgangserwerb etwa nach einem Erbfall ist förder-schädlich (vgl. MEYER/BALL, FR 1997, 85). Die Beteiligung des Gesellschafters an einer ausländischen Gesellschaft steht uE der Eigenschaft als Existenzgründer nicht entgegen. Der Begriff „KapGes.“ in Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 ist uE trotz fehlender Bezugnahme auf § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG identisch auszulegen, wie in Abs. 7 Satz 2 Nr. 3, der nur von Beteiligungen an unbeschr. stpfl. KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG spricht.

► *Erzielung von Gewinneinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3:* Die Erzielung von Gewinneinkünften innerhalb der vorangegangenen fünf Jahre hindert eine begün-

stigte Existenzgründung. Die genannten Einkunftsarten stehen dabei gleichrangig nebeneinander. Ohne Bedeutung ist nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut auch die Dauer der Einkunftserzielung sowie die Einkunftshöhe, selbst in Form nachträglich iSd. § 24 Nr. 2 erzielter Einkünfte (vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 41 und 44; s. aber LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. H 15: Sachlich kaum zu rechtfertigende Beschränkung). Dies wird in der Praxis häufig dazu führen, den Ehegatten als Existenzgründer einzusetzen (s. SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 7g Rn. 28). Bei nachträglich festgestellter fehlender Gewinnerzielungsabsicht wird die Existenzgründerrücklage rückwirkend (ggf. über § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO) gewährt (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 45).

► *Fünfjahresfrist (sog. „Vorgründungszeitraum“)*: Schädlich ist nur die Beteiligung an einer KapGes. bzw. die Erzielung von Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 während einer Frist von fünf Jahren vor dem Wj. der Betriebseröffnung (Vorgründungszeitraum). Die Frist ist vom Beginn des Wj. der Rücklagenbildung an zurückzurechnen und umfaßt fünf zusammenhängende Jahre. Dabei unterscheidet die FinVerw. (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 42 und 43 mit Beispiel), ob der Stpfl. die Rücklage erst im Wj. des Abschlusses der Betriebseröffnung bildet oder vorher.

Beispiel (nach BMF v. 25.2.2004 aaO): A veräußerte seinen 15 vH-GmbH-Anteil am 30.6.04. Zum 1.2.09 (Beginn der betrieblichen Aktivität) meldet er seine gewerbliche Tätigkeit an, für die er als wesentliche Betriebsgrundlage WG 1 und 2 benötigt. WG 1 kauft er am 31.10.09, WG 2 am 1.2.10, so daß A anschließend mit der Produktion beginnen kann. A bildet erstmals zum 31.12.10 eine Rücklage für weitere geplante Investitionen.

Lösung: Erst mit Anschaffung von WG 2 sind alle für den Betrieb (Produktion) erforderlichen WG vorhanden. Damit ist das Jahr 10 das Wj. der Beendigung der Betriebseröffnung. Der Vorgründungszeitraum läuft daher vom 1.2.05 bis zum 31.1.10. A ist folglich Existenzgründer, weil er die GmbH-Anteile bereits am 30.6.04 veräußerte (vgl. auch BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 43).

Abwandlung: A bildet bereits zum 31.12.09 für die geplante Anschaffung von WG 2 eine Rücklage.

Lösung: Wird die Rücklage in einem Jahr vor Abschluß der Betriebseröffnung gebildet, ist nach VerwAuffassung (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 43) zur Berechnung des Vorgründungszeitraums auf den Beginn des Jahres der Rücklagenbildung (hier: 1.1.09) abzustellen. Dieser läuft dann vom 1.1.04 bis zum 31.12.08. A ist hier kein Existenzgründer.

UE ist die VerwAuffassung insoweit bedenklich, als sie den Beginn des Vorgründungszeitraums trotz identischen Sachverhalts allein davon abhängig macht, ob der Stpfl. bereits vor dem Jahr der Beendigung der Betriebseröffnung eine Rücklage beansprucht oder nicht. Der Stpfl. hat damit im obigen Beispiel praktisch die Wahl zwischen vorzeitiger Rücklagenbildung im Wj. 09 nach Abs. 3 oder erstmaliger Rücklagenbildung im Wj. 10 nach Abs. 7. Einen tieferen Sinn läßt diese Differenzierung nicht erkennen.

Gesellschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sind nach Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 mit der Maßgabe Existenzgründer, daß alle an ihr beteiligten Mitunternehmer ungeachtet der Beteiligungshöhe die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 erfüllen (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 46). Sie liegen nicht vor, wenn nur ein einziger Mitunternehmer an den Kriterien des Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 (s. o.) scheitert. Sind an einer Gesellschaft wiederum Gesellschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 mitunternehmerisch beteiligt, müssen alle an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gesellschafter die Förderkriterien des Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 erfüllen (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 46).

Beispiel: A ist mit 10 vH als Gesellschafter an der A/B/C-OHG beteiligt. Die OHG wiederum ist Kommanditistin der D-KG. Vor Eintritt in die OHG erzielte A Einkünfte aus einer nebenberuflichen Vortragstätigkeit. A erfüllt damit nicht die Voraussetzungen des Existenzgründers nach Abs. 7 Satz 2 Nr. 1. Dies ist gem. Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 über seine unmittelbare bzw. mittelbare Beteiligung sowohl für die OHG als auch die KG förderschädlich.

Entsprechendes gilt für die Zwischenschaltung weiterer Gesellschaften (mehrstöckige PersGes.), solange auf jeder Stufe eine mitunternehmerische Beteiligung iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vorliegt. Die fehlende Eigenschaft auch nur eines einzigen Obergesellschafters schlägt auf alle Untergesellschaften durch (vgl. MEYER/BALL, Inf. 2001, 75). Sie wirkt allerdings nicht in umgekehrter Richtung. Es ist daher aus der Sicht der Obergesellschaft unbeachtlich, ob die Untergesellschaft sowie deren Gesellschafter Existenzgründer sind (s. auch § 15 Anm. 688 f.).

► *Mäßgeblichkeit der Verhältnisse am jeweiligen Bilanzstichtag:* Ob eine PersGes. Existenzgründer ist, richtet sich danach, welche Gesellschafter am jeweiligen Bilanzstichtag bzw. bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 am Ende des Gewinnermittlungszeitraums beteiligt sind (s. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 47; MEYER/BALL, Inf. 2001, 74 f.). Erfüllt eine Gesellschaft die Förderkriterien des Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 und tritt später ein weiterer Gesellschafter ein, bei dem diese Voraussetzungen nicht vorliegen, ist auch die Gesellschaft kein Existenzgründer mehr. Die Rücklagenbildung nach Abs. 7 ist daher für die Zukunft ausgeschlossen. Bestehende Rücklagen dürfen jedoch fortgeführt werden (s. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 47; MEYER/BALL, FR 1997, 85; aA noch PAUS, StBp. 2002, 17 [24]: Altrücklagen auflösen). Tritt vor Ablauf des Wj. ein Gesellschafter aus, der nicht die Merkmale eines Existenzgründers erfüllt, bleibt dieser Gesellschafter für eine Anwendung des Abs. 7 im Austrittsjahr unberücksichtigt (BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 47; MEYER/BALL, Inf. 2001, 74). Bereits nach Abs. 3 gebildete Rücklagen werden allerdings nicht in solche nach Abs. 7 umqualifiziert. Sie sind unverändert fortzuführen unter Anrechnung auf den Höchstbetrag von 307 000 €.

► *Betriebseinbringung nach § 24 UmmStG:* Die FinVerw. (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 48) behandelt in Fällen der Betriebseinbringung zum Buchwert die aufnehmende PersGes. aus Billigkeitsgründen als Existenzgründer, wenn auch die anderen Gesellschafter die Merkmale des Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 erfüllen (ebenso BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 102). Jedoch muß sich die PersGes. die frühere Betriebsöffnung des eingebrachten Betriebs als eigene zurechnen lassen (BMF v. 25.2.2004 aaO; aA Sächsisches FG v. 23.6.2003, EFG 2003, 1560, Rev.: VIII R 55/03: PersGes. kein Existenzgründer).

Kapitalgesellschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG (AG, KGaA, GmbH) sind nach Abs. 7 Satz 2 Nr. 3 Existenzgründer, wenn an ihr lediglich natürliche Personen beteiligt sind (zum Streubesitz s. u.), bei denen die Voraussetzungen des Satzes 2 Nr. 1 vorliegen (zum Gesellschafterwechsel s. u.). Umfang und Dauer der Beteiligung sind unerheblich. Daher entfällt eine Rücklage, wenn ein einziger Gesellschafter entweder zu mehr als 10 vH an einer anderen KapGes. unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist bzw. schädliche Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 erzielt (s. o.). Infolgedessen findet Abs. 7 bei mehreren KapGes. mit teilweise personenidentischen Gesellschaftern nur hinsichtlich der zuerst gegründeten KapGes. Anwendung, wenn die Beteiligung an dieser Gesellschaft mehr als 10 vH beträgt.

Beispiel: A ist mit 1 vH an der X-GmbH sowie mit jeweils 25 vH an der Y-GmbH und Z-GmbH beteiligt. Die Z-GmbH wurde 07, die beiden anderen Gesellschaften 08 gegründet. Lediglich die Z-GmbH ist Existenzgründer. Wurde zuerst die X-GmbH in 07 gegründet, ist entweder die Y- oder Z-GmbH Existenzgründer, weil die Beteiligung des A an der X-GmbH iSd. Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 unberücksichtigt bleibt.

- ▶ *Mehrere KapGes.:* Bei mehreren gleichzeitig gegründeten KapGes. ist uE jeder Gesellschaft unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 7 der Status als Existenzgründer zuzubilligen. Entsprechendes gilt, wenn an den KapGes. nur Gesellschafter zu jeweils max. 10 vH beteiligt sind (s. auch MEYER/BALL, DStR 2001, 1239; ebenso SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 28).
- ▶ *Streubesitz:* Die Existenzgründereigenschaft muß bei jedem einzelnen Gesellschafter erfüllt sein, und zwar unabhängig vom Umfang seiner Beteiligung an der KapGes. (vgl. OFD Berlin v. 28.8.2001, StEK EStG § 7g Nr. 24: Nachweisschwierigkeiten gehen zu Lasten der KapGes.).
- ▶ *Mehrere Betriebe* derselben KapGes. sind uE ebenso wie bei natürlichen Personen und PersGes. (s. o.) nicht nebeneinander stbegünstigt (aA noch Voraufage). Soweit nach Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 die Beteiligung des Gesellschafters an einer KapGes. von mehr als 10 vH schädlich ist, kann dies auch eine Beteiligung an derselben KapGes. sein (s. MEYER/BALL, DStR 2001, 1239; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 28). Jedenfalls sind sachliche Gründe für eine Privilegierung von KapGes. gegenüber anderen Rechtsformen nicht ersichtlich.
- ▶ *Umwandlung:* Wird eine KapGes. durch Verschmelzung oder Formwechsel in eine PersGes. umgewandelt, ist uE die PersGes. nur dann als Existenzgründer anzusehen, wenn keiner der Gesellschafter zu mehr als 10 vH an der KapGes. beteiligt war. Im umgekehrten Fall der Einbringung in eine KapGes. hingegen kommt es auf die Beteiligungshöhe nicht an (weitere Einzelheiten s. MEYER/BALL, DStR 2001, 1240 f.).

143 Einstweilen frei.

144 VI. Keine Existenzgründerrücklage bei Betrieben, die durch vorweggenommene Erbfolge oder Erbauseinandersetzung erworben werden (Satz 3)

Nicht als Existenzgründung gilt nach Satz 3 die Betriebsübernahme im Wege vorweggenommener Erbfolge sowie durch Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft unmittelbar nach dem Erbfall (zur Fortführung des Gründungszeitraums in diesen Fällen s. Anm. 135). Das Motiv des Förderausschlusses liegt wohl in der geringeren finanziellen Belastung des unentgeltlichen Erwerbers (vgl. KOEPEL, Inf. 1997, 74; krit. MEYER/BALL, FR 1997, 86: Erwerber durch übernommene Betriebsschulden belastet).

Bereits vom Schenker oder Erblasser gebildete Existenzgründerrücklagen dürfen vom Betriebsübernehmer fortgeführt werden (vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Tz. 52; ebenso PAUS, StBp. 2002, 17 [24], wohl auch dann, wenn der Übernehmer selbst kein Existenzgründer ist). Neue Rücklagen dürfen vom Übernehmer aber nicht gebildet werden. Diese Einschränkung ist uE für den Fall zu eng, daß der Gründungszeitraum noch läuft und der Übernehmer ebenfalls Abs. 7 Satz 2 erfüllt (glA PAUS, StBp. 2002, 17 [25]).

Erwerb durch vorweggenommene Erbfolge liegt vor, wenn der Stpfl. den Betrieb aufgrund einer Vermögensübertragung unter Lebenden mit Rücksicht

auf die künftige Erbfolge erwirbt und darin wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung liegen soll (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 53 iVm. BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Tz. 1). Daher steht ein Entgelt bis zur Höhe des Buchwerts des Kapitalkontos der Annahme eines unentgeltlichen Erwerbs nicht entgegen (s. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 52). Ein höheres Entgelt hingegen führt zur Annahme eines insgesamt entgeltlichen Betriebserwerbs (s. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 53 iVm. BMF v. 13.1.1993 aaO Tz. 35; aA wohl LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. H 29: vollentgeltliche Übertragung erforderlich) und damit zur Existenzgründung (s. Anm. 142).

Erwerb durch Erbauseinandersetzung unmittelbar nach dem Erbfall bedeutet eine Überführung des Betriebs aus dem Nachlaß in das Alleineigentum des Miterben aufgrund eines Entschlusses der Erbengemeinschaft. Schädlich ist uE nach dem Gesetzeswortlaut jegliche Form der Erbauseinandersetzung. Es ist daher gleichgültig, ob sich die Erbengemeinschaft über den gesamten Nachlaß oder lediglich über Teile davon auseinandersetzt und ob der Stpfl. evtl. Ausgleichszahlungen an Miterben entrichtet, die zum entgeltlichen Erwerb von BV führen (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 54 und v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Tz. 16).

► *Unmittelbar nach dem Erbfall* wird eine Auseinandersetzung nach im Schrifttum (vgl. KOEPEL, Inf. 1997, 74; MEYER/BALL, FR 1997, 87) vertretener Auffassung vollzogen, wenn sie innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall erfolgt. Diese Meinung orientiert sich an der VerwRegelung (vgl. BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 54 und v. 11.1.1993 aaO Tz. 8) zur rückwirkenden Zurechnung lfd. Einkünfte bei Erbauseinandersetzungen innerhalb einer Sechsmonatsfrist. Folgt man dem, können die Rechtsfolgen des Satzes 3 leicht durch eine zeitlich verzögerte Erteilung vermieden werden. Gleichwohl läuft Abs. 7 in Erbfällen weitgehend leer.

Beispiel: Zum Nachlaß des am 10.4.01 verstorbenen E gehören ein Betrieb sowie Wertpapiere. Die Miterben A und B setzen sich zum 1.1.03 in der Weise auseinander, daß A den Betrieb und B die Wertpapiere erhält. A übernimmt den Betrieb zwar nicht unmittelbar nach dem Erbfall, jedoch ist er kein Existenzgründer nach Satz 2 Nr. 1 mehr, weil er während der Zeit des Bestehens der Erbengemeinschaft gewerbliche Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 2 erzielte (glA KOEPEL, Inf. 1997, 74).

► *Die Betriebsübernahme durch den Alleinerben* wird von Satz 3 nicht erfaßt und deshalb im Schrifttum als Existenzgründung angesehen (vgl. LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. H 31; PAUS, StBp. 1997, 297). UE kommt wegen § 6 Abs. 3 nur eine Fortführung des beim Erblasser begonnenen Gründungszeitraums, nicht aber dessen Neubeginn in Betracht (glA SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7g Rn. 28).

Einstweilen frei.

145–149

Erläuterungen zu Abs. 8: Einschränkungen für Existenzgründerrücklagen in sog. sensiblen Sektoren

150

Rechtsentwicklung: Die Europäische Kommission hat am 17.8.1998 (s. ABl. EG Nr. C 334, 6 v. 31.10.1998) entschieden, daß § 7g Abs. 7 mit Art. 97 EG-Vertrag nur vereinbar ist, soweit damit nicht sog. sensible Sektoren (Umfang s. BMF v. 1.3.1999, BStBl. I 1999, 272 sowie unten) gefördert werden. Daraufhin

wurde aus Gründen der Rechtsklarheit Abs. 8 durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (s. Anm. 2) an § 7g angefügt. Wegen eines neuen Gemeinschaftsrahmens für den Landwirtschaftssektor war eine Anpassung des Satzes 2 Nr. 5 erforderlich (s. Anm. 2 „InvZulG v. 20.12.2000“). Wegen des geänderten multisektoralen Regionalbeihilferahmens zu den Bereichen Stahl-, Kraftfahrzeug- und Kunstfaserindustrie sowie zu den im Bereich der Fischerei und Aquakultur geltenden Leitlinien für die Prüfung der einzelstaatlichen Beihilfen im Bereich Fischerei und Aquakultur s. Anm. 2 „StÄndG 2003 v. 15.12.2003“. Die geänderten Regelungen sind im Bereich Stahlindustrie auf Wj. anzuwenden, die nach dem 23.7.2002 bzw. im Bereich Kraftfahrzeug- und Kunstfaserindustrie nach dem 31.12.2002 enden (§ 52 Abs. 23). Die Leitlinien für den Bereich Fischerei und Aquakultur gelten gem. § 52 Abs. 1 ab VZ 2004.

Bedeutung: Die Förderung von Betrieben mit Tätigkeit in sensiblen Sektoren (s. u. zu Satz 2) nach Abs. 7 stellt eine Subvention dar, die unter dem Genehmigungsvorbehalt der EU steht. Abs. 8 dient daher mit seinem Hinweis auf die sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergebenden Einschränkungen des Abs. 7 nur der Klarstellung und vermeidet eine Kollision mit höherrangigem EG-Recht durch rechtswidrige Beihilfen (so LAMBRECHT in K/S/M, § 7g Rn. I 1).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Abs. 8 ist erstmals auf Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.1996 beginnen. Darin liegt keine unzulässige steuerverschärfende Rückwirkung, weil Abs. 7 als notifizierungspflichtige Vorschrift unter dem Vorbehalt der Genehmigung der Europäischen Kommission stand (s. BMF v. 1.2.1997, BStBl. I 1997, 102). Abs. 8 hat damit nur klarstellende Bedeutung.

Verhältnis zu Abs. 3: Abs. 8 verhindert im Einzelfall nur eine Anwendung des Abs. 7. Abs. 3 bleibt davon unberührt und ist auch in sensiblen Sektoren weiterhin anwendbar (ebenso HANDZIK in L/B/P, § 7g Rn. 158).

Förderung in sensiblen Sektoren (Satz 1): Abs. 7 ist gem. Abs. 8 Satz 1 in sensiblen Sektoren nur anzuwenden, soweit die Förderfähigkeit nicht ausgeschlossen ist. Allein durch ein Tätigwerden in einem sensiblen Sektor wird also die Inanspruchnahme der Ansparrücklage noch nicht ausgeschlossen. Vielmehr ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob sich aus den in Abs. 8 Satz 2 genannten Rechtsakten (s. u.) für die jeweilige Investition ein Förderausschluß ergibt. Er trifft alle stl. und außerstl. Maßnahmen (vgl. OFD Hannover v. 9.5.2000, DB 2000, 1153).

Sensible Sektoren (Satz 2): Satz 2 Nr. 1–8 enthält eine abschließende Aufzählung der sensiblen Sektoren. Es handelt sich um die Bereiche Stahlindustrie (Nr. 1), Schiffbau (Nr. 2), Kraftfahrzeug-Industrie (Nr. 3), Kunstfaserindustrie (Nr. 4), Landwirtschaftssektor (Nr. 5), Fischerei- und Aquakultursektor (Nr. 6), Verkehrssektor (Nr. 7) und Steinkohlenbergbau (Nr. 8). Einzelheiten zum Umfang der sensiblen Sektoren sowie die entsprechenden EU-Dokumente ergeben sich aus dem BMF-Schr. v. 21.1.2000 (BStBl. I 2000, 916 f.). Für den Landwirtschaftssektor ist ab dem Jahr 2000 ein neuer Gemeinschaftsrahmen anzuwenden, der die bisherigen Regelungen ersetzt (vgl. ABl. EG Nr. C 28, 2 v. 1.2.2000; BMF v. 13.7.2001, BStBl. I 2001, 456). Zu den Änderungen in den Bereichen Stahl-, Kraftfahrzeug- und Kunstfaserindustrie sowie Fischerei und Aquakultur s. oben und Anm. 2 „StÄndG 2003 v. 15.12.2003“.

Der Umfang der Förderung in sensiblen Sektoren (Satz 3) ergibt sich aus den in Satz 2 genannten Rechtsakten. Dabei ist zu beachten, daß Abs. 7 lediglich Stundungscharakter besitzt und damit das Subventionsäquivalent im Rahmen der Prüfung der Förderungsmöglichkeit vergleichsweise niedrig anzusetzen ist.