



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

DATUM 25. Februar 2004

BETREFF **Zweifelsfragen zu Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 ff. EStG**

BEZUG TOP 6 der Sitzung ESt I/2004

GZ **IV A 6 - S 2183b - 1/04** (bei Antwort bitte angeben)

### Inhaltsübersicht

|   | Rand-<br>nummer |
|---|-----------------|
| <b>I. Voraussetzungen für die Rücklagenbildung nach § 7g Abs. 3 EStG</b>                                      |                 |
| 1. Begünstigte Betriebe   | 1 - 2           |
| 2. Begünstigte Wirtschaftsgüter   | 3 - 5           |
| 3. Gewinnmindernde Rücklage   | 6               |
| 4. Voraussichtliche Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes                            |                 |
| a) Grundsatz  | 7 - 8           |
| b) Nachträgliche Rücklagenbildung und Erfordernis eines Finanzierungszusammenhanges                           | 9 - 12          |
| 5. Betriebsgrößenmerkmale nach § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 EStG                            | 13 - 14         |
| 6. Verfolgbarkeit der Bildung und Auflösung einer Rücklage in der Buchführung (§ 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStG) | 15 - 16         |
| 7. Rücklagen in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung  | 17 - 23         |
| <b>II. Auflösung von Rücklagen (§ 7g Abs. 4 EStG)</b>   |                 |
| 1. Auflösung nach § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG   | 24 - 25         |
| 2. Auflösung nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG   |                 |
| a) Anschaffung oder Herstellung eines nicht gleichartigen Wirtschaftsgutes                                    | 26 - 27         |
| b) Freiwillige Auflösung von Ansparabschreibungen   | 28              |
| c) Ablauf der Investitionsfrist nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG  | 29              |
| d) Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe   | 30              |
| e) Schätzung der Besteuerungsgrundlagen   | 31              |
| f) Wechsel der Gewinnermittlungsart   | 32              |

|  |         |
|--|---------|
| <b>III. Gewinnzuschlag (§ 7g Abs. 5 EStG)</b>  |         |
| 1. Grundsatz   | 33      |
| 2. Ermittlung des Gewinnzuschlages   | 34 - 35 |
| 3. Beispiele   | 36      |
| <b>IV. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (§ 7g Abs. 6 EStG)</b>  | 37      |
| 1. Betriebsgrößenmerkmale  | 38      |
| 2. Ermittlung des Gewinnzuschlages nach § 7g Abs. 5 EStG   | 39      |
| <b>V. Existenzgründerrücklagen nach § 7g Abs. 7 und 8 EStG</b>   | 40      |
| 1. Existenzgründereigenschaft als Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Existenzgründerrücklagen                   |         |
| a) Natürliche Person (Einzelunternehmen), § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG  | 41      |
| aa) Vorgründungszeitraum   | 42 - 43 |
| bb) Einkünfte im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG   | 44 - 45 |
| b) Gesellschaften im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG   | 46 - 48 |
| c) Kapitalgesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG)                                 | 49 - 50 |
| 2. Begünstigte Betriebe  |         |
| a) Betriebsgründung  | 51 - 54 |
| b) Sensible Sektoren   | 55      |
| 3. Begünstigte Wirtschaftsjahre (Gründungszeitraum)  | 56 - 57 |
| 4. Besonderheiten der Existenzgründerrücklagen nach § 7g Abs. 7 EStG   |         |
| a) Investitionszeitraum (§ 7g Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 EStG)  | 58 - 59 |
| b) Rücklagenhöchstbetrag (§ 7g Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 EStG)   | 60 - 61 |
| c) Zwingende Auflösung von Existenzgründerrücklagen am Ende des Investitionszeitraumes (§ 7g Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 EStG) | 62      |
| d) Keine Anwendung von § 7g Abs. 5 EStG (§ 7g Abs. 7 Satz 1 letzter Halbsatz EStG)                                     | 63      |
| <b>VI. Zeitliche Anwendung</b>   | 64 - 65 |

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anwendung von § 7g Abs. 3 bis 8 EStG (Ansparabschreibungen) wie folgt Stellung:

### **I. Voraussetzungen für die Rücklagenbildung nach § 7g Abs. 3 EStG**

#### **1. Begünstigte Betriebe**

- 1 Die Bildung von Ansparabschreibungen ist ausschließlich bei Betrieben möglich, die aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und eine in diesem Sinne werbende Tätigkeit ausüben. Steuerpflichtige, die ihren Betrieb ohne Aufgabeerklärung durch Verpachtung im Ganzen fortführen (sog. Betriebsverpachtung im Ganzen), können die Regelungen in § 7g EStG nicht in Anspruch nehmen (vgl. BFH-Urteil vom 27. September 2001, BStBl 2002 II S. 136). Im Falle einer Betriebsaufspaltung können sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen Ansparabschreibungen bilden.

Personengesellschaften können Ansparabschreibungen sowohl im Gesamthandsvermögen als auch im Sonderbetriebsvermögen vornehmen. Bei der Anwendung von § 7g Abs. 3 ff. EStG ist das gesamte Betriebsvermögen als Einheit zu behandeln. So sind bei der Prüfung des Größenmerkmals im Sinne von § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG (Randnummern 13 und 14) das Gesamthandsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen zusammenzurechnen.

## 2. Begünstigte Wirtschaftsgüter

3      Ansparabschreibungen können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von neuen beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorgenommen werden. Auf R 83 Abs. 5 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) wird hingewiesen.

4      Die Rücklagenbildung ist unabhängig davon zulässig, ob das später tatsächlich angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut die in § 7g Abs. 2 EStG genannten Voraussetzungen erfüllen wird.

5      Auch die beabsichtigte Anschaffung oder Herstellung eines geringwertigen Wirtschaftsgutes berechtigt zur Bildung einer Rücklage.

## 3. Gewinnmindernde Rücklage

6      Die Rücklage muss den für die Besteuerung maßgebenden Gewinn im Wirtschaftsjahr der Rücklagenbildung tatsächlich mindern. Ansparabschreibungen kommen daher nur für begünstigte Wirtschaftsgüter in Betracht, die voraussichtlich in einem dem Wirtschaftsjahr der Bildung folgenden Jahr angeschafft oder hergestellt werden. Eine Rücklagenbildung im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes ist dagegen nicht möglich.

## 4. Voraussichtliche Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes

### a) Grundsatz

7      Eine Rücklage kann nur gebildet werden, wenn das begünstigte Wirtschaftsgut *voraussichtlich* angeschafft oder hergestellt wird. Für die hinreichende Konkretisierung der geplanten Investition ist eine Prognoseentscheidung über das künftige Investitionsverhalten erforderlich (BFH-Urteil vom 19. September 2002, BStBl 2004 II S. 184). Maßgebend sind die Verhältnisse am Ende des Wirtschaftsjahres der Rücklagenbildung. Zu diesem Zeitpunkt muss die Investition auch noch durchführbar sein.

8      Es reicht grundsätzlich aus, das einzelne Wirtschaftsgut, das voraussichtlich angeschafft oder hergestellt werden soll, seiner Funktion nach zu benennen und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzugeben (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2001, BStBl 2002 II S. 385); § 9b EStG ist zu beachten. Darüber hinaus ist das Wirtschaftsjahr zu benennen, in dem die Investition voraussichtlich getätigt wird. Die Vorlage eines Investitionsplanes oder eine feste Bestellung eines bestimmten Wirtschaftsgutes ist dagegen nicht erforderlich (vgl. jedoch Randnummer 17 für Rücklagen in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung).

b) Nachträgliche Rücklagenbildung und Erfordernis eines Finanzierungszusammenhanges

- 9 Wird eine Ansparabschreibung nachträglich, d. h. nicht bereits in der ursprünglich eingereichten Gewinnermittlung geltend gemacht (z. B. Einspruchsverfahren oder sonstige Änderungsanträge), sind an die erforderliche Konkretisierung erhöhte Anforderungen zu stellen. Insbesondere ist glaubhaft darzulegen, aus welchen Gründen die Rücklage trotz voraussichtlicher Investitionsabsicht nicht bereits in der ursprünglichen Gewinnermittlung gebildet worden ist. Der Steuerpflichtige hat anhand geeigneter Unterlagen oder Erläuterungen (z. B. angeforderte Prospekte oder Informationen) glaubhaft zu machen, dass im Wirtschaftsjahr der Rücklagenbildung eine voraussichtliche Investitionsabsicht bestanden hat. Die Behauptung, die Passivierung der Rücklage sei versehentlich unterblieben, reicht nicht aus. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG sind die Grundsätze der Bilanzänderung zu beachten (vgl. BMF-Schreiben vom 18. Mai 2000 BStBl I S. 587).
- 10 Grundsätzlich ist die erstmalige Ausübung des Wahlrechtes zur Bildung einer Ansparabschreibung zu einem Zeitpunkt, in dem der Betrieb bereits veräußert oder aufgegeben worden ist und tatsächlich **keine Investition** getätigt wurde, nicht zulässig. Ist die maßgebende Investitionsfrist bereits abgelaufen, scheidet die Bildung einer Ansparabschreibung aus.
- 11 Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 ff. EStG erfordern in zeitlicher Hinsicht, dass die Rücklagen die ihnen zugeordnete Funktion der Finanzierungserleichterung erfüllen können. Zwischen den Zeitpunkten der Rücklagenbildung und der tatsächlichen Investition muss ein Finanzierungszusammenhang bestehen (BFH-Urteil vom 14. August 2001, BStBl 2004 II S. 181). Ein solcher Zusammenhang liegt bei einer Rücklagenbildung in der der Steuererklärung beizufügenden Bilanz regelmäßig vor. Entsprechendes gilt auch, wenn nach der erstmaligen Steuerfestsetzung innerhalb der Einspruchsfrist gemäß § 355 Abgabenordnung (AO) Ansparabschreibungen in Anspruch genommen oder geändert werden.
- 12 Eine nachträgliche Inanspruchnahme (Randnummer 9) oder Erhöhung von Ansparabschreibungen für **Investitionen, die zum Zeitpunkt der Rücklagenbildung bereits durchgeführt** worden sind, ist dagegen grundsätzlich nicht zulässig, da in diesen Fällen der o. g. Finanzierungszusammenhang regelmäßig nicht mehr besteht, es sein denn, er wird vom Steuerpflichtigen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

**5. Betriebsgrößenmerkmale nach § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 EStG**

- 13 Es ist nicht erforderlich, dass die Betriebsgrößen in einem Verwaltungsakt festgestellt worden sind; es reicht aus, wenn sie nach den für die Wertermittlung maßgebenden Grundsätzen berechnet werden. Liegt eine Betriebsaufspaltung vor, sind bei der Prüfung der Betriebsgrößenmerkmale des § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG das Besitz- und das Betriebsunternehmen getrennt zu beurteilen (BFH vom 17. Juli 1991, BStBl 1992 II S. 246).
- 14 Soll die Höhe der Rücklage in einem Folgejahr geändert werden (z. B. Anpassung an geänderte voraussichtliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten), ist eine erneute Prüfung der Betriebs-

größenmerkmale nicht erforderlich. Dagegen kommt eine rückwirkende Versagung der Rücklagenbildung durch Änderung des Steuerbescheides unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165 und 172 ff. AO in Betracht, wenn das maßgebende Betriebsvermögen die Obergrenze nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG aufgrund einer nachträglichen Änderung (z. B. zusätzliche Aktivierung eines Wirtschaftsgutes) überschreitet.

#### **6. Verfolgbarkeit der Bildung und Auflösung einer Rücklage in der Buchführung (§ 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStG)**

- 15 Gemäß § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStG muss die Bildung und Auflösung von Ansparabschreibungen in der Buchführung verfolgt werden können. Dabei ist jede einzelne Rücklage getrennt zu buchen und zu erläutern; die voraussichtliche Investition ist genau zu bezeichnen (vgl. auch Randnummer 8). Sammelbezeichnungen wie „Maschinen“ oder „Fuhrpark“ sind nicht ausreichend. Eine Zusammenfassung der getrennt gebuchten Einzelrücklagen in einem Sammelkonto ist zulässig.
- 16 Die erforderliche Dokumentation der jeweiligen Rücklage ist zeitnah, d. h. im Zusammenhang mit der Rücklagenbildung, vorzunehmen. Zur Vermeidung von Rückfragen sollten die erforderlichen Angaben (Randnummer 8) dem Finanzamt in der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung mitgeteilt werden.

#### **7. Rücklagen in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung**

- 17 Die Eröffnung eines Betriebes beginnt zu dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige mit Tätigkeiten beginnt, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind (BFH-Urteil vom 9. Februar 1983, BStBl II S. 451) und ist erst abgeschlossen, wenn alle wesentlichen Grundlagen vorhanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juli 1991, BStBl II S. 840). Einer Betriebseröffnung gleichzusetzen ist eine geplante wesentliche Erweiterung eines bereits bestehenden Betriebes (vgl. BFH-Urteil vom 19. September 2002, a. a. O.).
- 18 In Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung kann eine Rücklage nach § 7g Abs. 3 ff. EStG für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsgutes nur gebildet werden, wenn die Investitionsentscheidungen hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen am Ende des Jahres, für das die Rücklage gebildet wird, ausreichend konkretisiert sind. Bei Rücklagen für wesentliche Betriebsgrundlagen ist es darüber hinaus erforderlich, dass das Wirtschaftsgut, für das die Rücklage gebildet wird, bis zum Ende des Jahres der Rücklagenbildung verbindlich bestellt worden ist (BFH vom 25. April 2002, BStBl 2004 II S. 182). Im Falle der Herstellung muss eine Genehmigung verbindlich beantragt oder - falls eine Genehmigung nicht erforderlich ist - mit der Herstellung des Wirtschaftsgutes bereits tatsächlich begonnen worden sein.
- 19 Sind keine wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich, können Rücklagen bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen am Ende des Wirtschaftsjahres der Betriebseröffnung, d. h. dem nach außen erkennbaren Beginn der betrieblichen Aktivität, gebildet werden.

- Zur gewerbesteuerlichen Behandlung von Ansparabschreibungen, die in Jahren vor Beginn der Gewerbesteuerpflicht gebildet wurden, vgl. BMF-Schreiben vom 23. Mai 2003 (BStBl I S. 331).
- 21 In den Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung gelten die Größenmerkmale des § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG als erfüllt (BFH-Urteil vom 21. Juli 1999, BStBl 2001 II S. 127).
- 22 Zur Berechnung der maßgebenden Zeiträume, in denen eine zulässigerweise vor der Betriebseröffnung gebildete Rücklage beibehalten werden kann, gelten das Jahr, in dem die Rücklage gebildet wird, die darauf folgenden Jahre sowie das Jahr, in dem die Betriebseröffnung erfolgt, jeweils als ein Wirtschaftsjahr im Sinne von § 7g Abs. 3 bis 5 EStG.
- 23 Ist die Rücklage zulässigerweise gebildet worden, kommt es später aber wider Erwarten nicht zum Abschluss der Betriebseröffnung, ist die Rücklage zum Schluss des Jahres gewinnerhöhend aufzulösen, in dem erstmals feststeht, dass der Betrieb nicht eröffnet werden wird; § 7g Abs. 5 EStG (Randnummern 33 bis 36) ist anzuwenden. Der dabei anfallende Gewinn ist nicht nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG begünstigt (vgl. BFH-Urteil vom 7. November 1991, BStBl 1992 II S. 380).

## II. Auflösung von Rücklagen (§ 7g Abs. 4 EStG)

Für die Auflösung von in vorangegangenen Wirtschaftsjahren gebildeten Ansparabschreibungen gilt Folgendes:

### 1. Auflösung nach § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG (Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes)

- 24 Wird das begünstigte Wirtschaftsgut (Randnummern 3 bis 5), für das eine Rücklage nach § 7g Abs. 3 ff. EStG gebildet wurde, angeschafft oder hergestellt, ist die Rücklage im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung zwingend in Höhe von 40 % der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend aufzulösen (§ 7g Abs. 4 Satz 1 EStG). Welche Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden (z. B. § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG, § 7g Abs. 1 EStG) ist unerheblich.
- 25 Soweit die gebildete Rücklage 40 % der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsgutes übersteigt, kann auch der Restbetrag gewinnerhöhend aufgelöst werden (Randnummer 28). Er ist spätestens nach Ablauf der Investitionsfrist (Randnummer 29) aufzulösen. Fallen innerhalb des verbleibenden Investitionszeitraumes nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das begünstigte Wirtschaftsgut an, ist eine verbleibende nicht aufgelöste Restrücklage gemäß § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG in Höhe von 40 % der nachträglichen Kosten aufzulösen.

### 2. Auflösung nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG

## a) Anschaffung oder Herstellung eines nicht gleichartigen Wirtschaftsgutes

26 Sind die beabsichtigte Investition, für die eine Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG gebildet worden ist, und die später tatsächlich durchgeführte Investition nicht gleichartig, ist die Rücklage spätestens am Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Investitionszeitraum nach § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG endet, gewinnerhöhend aufzulösen (Randnummer 29).

27 Es ist nicht zulässig, die für eine bestimmte künftige Investition gebildete Rücklage ganz oder teilweise für eine Investition anderer Art zu verwenden. Das bei Bildung der Rücklage benannte Wirtschaftsgut und das später tatsächlich angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut müssen zumindest funktionsgleich sein. Dies ist z. B. der Fall, wenn der Steuerpflichtige anstelle der geplanten Anschaffung eines Lkw der Marke A einen Lkw der Marke B erwirbt. Dagegen ist die Funktionsgleichheit zu verneinen, wenn z. B. anstelle der geplanten Anschaffung eines Lkw ein Pkw erworben wird.

## b) Freiwillige Auflösung von Ansparabschreibungen

28 Gebildete Rücklagen oder Teilrücklagen können innerhalb des Investitionszeitraumes freiwillig gewinnerhöhend aufgelöst werden.

## c) Ablauf der Investitionsfrist nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG

29 Nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG sind Rücklagen oder Teilrücklagen zwingend am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres (Investitionszeitraum) gewinnerhöhend aufzulösen.

## d) Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe

30 Im Wirtschaftsjahr der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe sind die in den Vorjahren gebildeten Ansparabschreibungen gewinnerhöhend aufzulösen. Der dabei entstehende Gewinn rechnet nicht zum Veräußerungsgewinn.

## e) Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

31 Bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen kann die (fortdauernde) Rücklagenpassivierung nicht nach § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStG buchmäßig verfolgt werden. In vorangegangenen Wirtschaftsjahren gebildete Rücklagen sind daher gewinnerhöhend aufzulösen.

## f) Wechsel der Gewinnermittlungsart

32 Ansparabschreibungen sind in den Fällen des Wechsels zu einer Gewinnermittlungsart, bei der die Bildung von Rücklagen nach § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStG nicht zulässig ist (z. B. § 5a EStG, § 13a Abs. 3 bis 5 EStG), im ersten Wirtschaftsjahr nach dem Übergang gewinnerhöhend aufzulösen.

### III. Gewinnzuschlag (§ 7g Abs. 5 EStG)

#### 1. Grundsatz

- 33 Nach § 7g Abs. 5 EStG ist ein Gewinnzuschlag vorzunehmen, soweit die Auflösung einer Rücklage nicht auf § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG beruht (vgl. z. B. Randnummern 28, 29, 31 und 32), d. h. soweit kein begünstigtes Wirtschaftsgut im Sinne der Randnummern 3 bis 5 innerhalb des Investitionszeitraumes angeschafft oder hergestellt worden ist.

#### 2. Ermittlung des Gewinnzuschlages

- 34 Für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage tatsächlich bestanden hat, ist der Gewinn um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrages zu erhöhen. Entsprechendes gilt bei sog. Rumpfwirtschaftsjahren im Sinne von § 8b Satz 2 EStDV. In diesen Fällen kommt eine anteilige Ermittlung des Gewinnzuschlages nicht in Betracht.
- 35 Eine Rücklage hat auch dann ein volles Wirtschaftsjahr im Sinne von § 7g Abs. 5 EStG bestanden, wenn sie buchtechnisch bereits vor dem Bilanzstichtag aufgelöst wurde (BFH-Urteil vom 26. Oktober 1989, BStBl 1990 II S. 290) oder einem Rumpfwirtschaftsjahr zuzurechnen ist.

#### 3. Beispiele

- 36 Gewerbetreibender A, dessen Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, bildet im Jahr 2002 für eine im Jahr 2003 beabsichtigte Anschaffung eines begünstigten Wirtschaftsgutes zulässigerweise eine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG.

Höhe der beabsichtigten Investition: 250.000 €  
 in 2002 zulässigerweise gebildete Rücklage (40 % der geplanten Anschaffungskosten): 100.000 €

##### Variante 1 – planmäßige Anschaffung des begünstigten Wirtschaftsgutes

A schafft das begünstigte Wirtschaftsgut am 30. Januar 2003 mit Anschaffungskosten in Höhe von 250.000 € an (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 10Jahre).

A kann Abschreibungen wie folgt vornehmen:

- § 7g Abs. 1 EStG:  $20 \% \times 250.000 \text{ €} = 50.000 \text{ €}$
- § 7 Abs. 1 EStG (lineare AfA):  $10 \% \times 250.000 \text{ €} = 25.000 \text{ €}$
- oder § 7 Abs. 2 EStG (degressive AfA):  $20 \% \times 250.000 \text{ €} = 50.000 \text{ €}$

Nimmt A beispielsweise in 2003 die höchstmöglichen Abschreibungen in Anspruch (§ 7g Abs. 1 und § 7 Abs. 2 EStG =  $50.000 \text{ €} + 50.000 \text{ €} = 100.000 \text{ €}$ ), kann er die Gewinnerhöhung aus der Auflösung der Ansparabschreibung (40 % der Anschaffungskosten von  $250.000 \text{ €} = 100.000 \text{ €}$ ,

siehe Randnummer 24) vollständig kompensieren.

Ein Gewinnzuschlag ist nicht vorzunehmen, weil die Auflösung der Rücklage ausschließlich auf § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG beruht (vgl. Randnummer 33). Das gilt auch dann, wenn beispielsweise die Voraussetzungen für die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 1 EStG nicht vorliegen und folglich eine vollständige Kompensation der Gewinnerhöhung durch die Rücklagenauflösung nicht erfolgen kann.

#### Variante 2 – Anschaffungskosten unterschreiten die beabsichtigte Investition

A schafft das begünstigte Wirtschaftsgut im Januar 2003 mit Anschaffungskosten in Höhe von nur 200.000 € an (Nutzungsdauer 10 Jahre).

Im Wirtschaftsjahr 2003 ist die Rücklage zwingend nach § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG in Höhe von  $40\% \times 200.000 \text{ €} = 80.000 \text{ €}$  aufzulösen (vgl. Randnummer 24). Der Restbetrag von 20.000 € ist spätestens am Ende des Wirtschaftsjahres 2004 nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG gewinnerhöhend aufzulösen (Randnummer 25). Bei einer Auflösung bereits in 2003 beträgt der außerbilanzielle Gewinnzuschlag  $1 \times 6\% \times 20.000 \text{ €} = 1.200 \text{ €}$ , bei einer Auflösung in 2004 (soweit keine nachträglichen Anschaffungskosten anfallen)  $2 \times 6\% \times 20.000 \text{ €} = 2.400 \text{ €}$ .

### **IV. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (§ 7g Abs. 6 EStG)**

- 37 Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Regelungen dieses BMF-Schreibens – insbesondere die Randnummern 15 und 16 – entsprechend anzuwenden. Daher müssen beispielsweise die investitionsbezogenen Angaben buchmäßig verfolgt werden können. Auch der Abzug und der Zuschlag nach § 7g Abs. 6 EStG sind in der Einnahme-Überschussrechnung zu dokumentieren (vgl. BFH-Urteil vom 6. März 2003, BStBl 2004 II S. 187). Darüber hinaus ist auf Folgendes hinzuweisen:

#### **1. Betriebsgrößenmerkmale (Randnummern 13 und 14)**

- 38 Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gilt in den Fällen von Einkünften aus Gewerbebetrieb oder aus selbstständiger Arbeit die Voraussetzung gemäß § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStG, wonach die Bildung von Anparabschreibungen nur möglich ist, wenn am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres die Größenmerkmale nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG vorliegen, als erfüllt (vgl. § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a zweiter Teilsatz EStG).

#### **2. Ermittlung des Gewinnzuschlages nach § 7g Abs. 5 EStG (Randnummer 34)**

- 39 Gemäß § 7g Abs. 6 EStG gilt der Zeitraum zwischen Abzug und Zuschlag als Zeitraum, in dem die Rücklage bestanden hat.

Nach Sinn und Zweck des Gewinnzuschlages hat eine in einem vorangegangenen Wirtschaftsjahr gemäß § 7g Abs. 6 EStG gebildete Rücklage auch dann ein volles Wirtschaftsjahr im Sinne von § 7g Abs. 5 EStG bestanden, wenn sie tatsächlich bereits im laufenden Gewinnermittlungszeit-

raum aufgelöst worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 6. März 2003, a. a. O.).

## V. Existenzgründerrücklagen nach § 7g Abs. 7 und 8 EStG

40 Gemäß § 7g Abs. 7 EStG gelten für Existenzgründer hinsichtlich der Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 ff. EStG besondere Regelungen. Die Inanspruchnahme von Existenzgründerrücklagen nach § 7g Abs. 7 EStG und von Rücklagen nach § 7g Abs. 3 EStG schließen sich gegenseitig aus und das Rücklagenpotenzial nach § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG kann nicht zusätzlich in Anspruch genommen werden; ein Wahlrecht zwischen diesen Rücklagenarten besteht nicht. Die Höhe der zulässigen Rücklagen bemisst sich ausschließlich nach § 7g Abs. 7 EStG.

### 1. Existenzgründereigenschaft als Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Existenzgründerrücklagen

Hinsichtlich der Existenzgründereigenschaft im Sinne von § 7g Abs. 7 EStG gilt Folgendes:

a) Natürliche Person (Einzelunternehmen), § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG

41 Die natürliche Person darf innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung (Vorgründungszeitraum) weder an einer Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Zehntel beteiligt gewesen sein noch Gewinneinkünfte im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit und die Einkünfte aus den entsprechenden ehemaligen Tätigkeiten, vgl. § 24 Nr. 2 EStG) erzielt haben.

aa) Vorgründungszeitraum

42 Für die Berechnung des Vorgründungszeitraumes ist auf den Beginn des Wirtschaftsjahres des Abschlusses der Betriebseröffnung abzustellen, d. h. auf den Zeitpunkt, an dem alle wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden sind (vgl. Randnummer 17).

43 Bei einer Rücklagenbildung in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung (Randnummern 17 bis 23) tritt der Beginn des Jahres der Rücklagenbildung an die Stelle des Wirtschaftsjahres der Betriebseröffnung.

#### Beispiel

U meldet zum 10. März 2001 (Beginn der betrieblichen Aktivität) seine gewerbliche Tätigkeit an, für die er die Wirtschaftsgüter A und B als wesentliche Betriebsgrundlagen benötigt. Wirtschaftsgut A schafft er am 31. Oktober 2001 an, am 15. Januar 2002 erfolgt die Anschaffung von Wirtschaftsgut B. Anschließend beginnt U mit der Produktion.

Der Betrieb wird am 15. Januar 2002 eröffnet, da dann die für den Beginn der Produktion erforderlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden sind. Somit beginnt zu

diesem Zeitpunkt auch das Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung. Für die Prüfung der Existenzgründereigenschaft von U ist der Vorgründungszeitraum 15. Januar 1997 bis 14. Januar 2002 maßgebend.

#### Weiterführung des Beispiels

U bildet in seiner Gewinnermittlung für 2001 zulässigerweise eine Existenzgründerrücklage nach § 7g Abs. 7 EStG für die in 2002 geplante Anschaffung des Wirtschaftsgutes B. Die verbindliche Bestellung liegt Ende 2001 vor.

Da die Rücklage bereits in einem Jahr vor Abschluss der Betriebseröffnung gebildet wurde, ist nunmehr der Vorgründungszeitraum 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000 maßgebend, da auf den Beginn des Jahres der Rücklagenbildung (hier: 2001) abzustellen ist.

#### bb) Einkünfte im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG

44 Die Dauer der im Vorgründungszeitraum ausgeübten anderen Tätigkeit im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG und der Umfang dieser Einkünfte ist unerheblich. So führen beispielsweise bereits geringfügige Gewinne oder Verluste aus einer kurzzeitig ausgeübten gewerblichen Nebentätigkeit innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Betriebseröffnung dazu, dass die Existenzgründerrücklage nach § 7g Abs. 7 EStG nicht in Anspruch genommen werden kann.

45 Werden Einkünfte im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG nachträglich nicht mehr berücksichtigt (z. B. wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht, Liebhaberei) und liegen infolgedessen die Voraussetzungen für die Existenzgründerrücklage vor, stellen bislang nach § 7g Abs. 3 EStG gebildete Rücklagen rückwirkend Existenzgründerrücklagen dar. Soweit erforderlich, sind die entsprechenden Steuerbescheide rückwirkend nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern. Ein bislang berücksichtigter Gewinnzuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG ist aufzuheben oder eine wegen des Ablaufes des Investitionszeitraumes nach § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG zwangsweise Rücklagenauflösung (Randnummer 29) ist rückgängig zu machen.

#### b) Gesellschaften im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

46 Sämtliche Mitunternehmer einer Gesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG müssen die Voraussetzungen von § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG (Randnummern 41 bis 44) erfüllen. Das gilt auch für alle Mitunternehmer, die an einer Gesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, die selbst Mitunternehmer der Gesellschaft ist, die die Existenzgründerrücklage bilden will. Bei doppel- und mehrstöckigen Mitunternehmerschaften müssen sämtliche (unmittelbar und mittelbar beteiligte) Mitunternehmer auf allen Stufen die Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG erfüllen.

47 Maßgebend ist ausschließlich die jeweilige Existenzgründereigenschaft der einzelnen Mitun-

ternehmer, die am Bilanzstichtag oder – bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – am Ende des Gewinnermittlungszeitraumes der Bildung der Existenzgründerrücklage Gesellschafter sind. Mitunternehmer, die die Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht erfüllen und vor Ablauf des Wirtschaftsjahres der Rücklagenbildung ausscheiden, bleiben unberücksichtigt. Existenzgründerrücklagen nach § 7g Abs. 7 EStG sind auch dann fortzuführen, wenn nach dem Wirtschaftsjahr der Rücklagenbildung Mitunternehmer in die Gesellschaft eintreten, die keine Existenzgründer sind.

48 Aus Billigkeitsgründen erfüllt eine neu gegründete Gesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG den Existenzgründerstatus auch dann, wenn ein Existenzgründer seinen bisherigen Betrieb im Sinne von § 7g Abs. 7 EStG in die neue Gesellschaft zu Buchwerten einbringt, die Gesellschaft diesen eingebrachten Betrieb fortführt und die übrigen Mitunternehmer die Voraussetzungen von § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG erfüllen. In diesen Fällen ist für die Ermittlung des Existenzgründungszeitraumes (Randnummern 56 und 57) nicht das Jahr der Betriebseröffnung der Personengesellschaft, sondern das Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung des eingebrachten Betriebes maßgebend. Randnummer 42 bleibt unberührt.

c) Kapitalgesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG)

49 An der Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG dürfen nur natürliche Personen beteiligt sein, die die Voraussetzungen von § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG (Randnummern 41 bis 44) erfüllen. Die Randnummern 47 und 48 gelten entsprechend.

50 Bei Aktiengesellschaften, die dem Aktiengesetz (AktG) unterliegen, müssen alle Inhaber der Aktien die Voraussetzungen von § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG erfüllen. Das gilt unabhängig davon, ob es sich um sog. Stammaktien oder Vorzugsaktien handelt.

## 2. Begünstigte Betriebe

a) Betriebsgründung

51 Begünstigt sind Betriebsgründungen von Existenzgründern (Randnummern 41 bis 50). Die Randnummer 1 ist zu beachten. Nicht erforderlich ist die Gründung eines neuen, bisher nicht existierenden Betriebes. Auch der entgeltliche Erwerb eines Unternehmens ist eine Betriebserröffnung im Sinne von § 7g Abs. 7 EStG.

52 Die Übernahme eines Betriebes im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (Randnummer 53) oder der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft unmittelbar nach dem Erbfall (Randnummer 54) ist keine Existenzgründung (§ 7g Abs. 7 Satz 3 EStG). In diesen Fällen kann jedoch eine vom Rechtsvorgänger zulässigerweise gebildete Existenzgründerrücklage bis zum Ablauf des Investitionszeitraumes (Randnummern 58 und 59) fortgeführt werden.

53 Nach dem BMF-Schreiben vom 13. Januar 1993 (BStBl I S. 80) liegt eine vorweggenommene Erbfolge vor, wenn der Betrieb vom Erwerber aufgrund einer Vermögensübertragung unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge übernommen wird und nach dem Willen

der Beteiligten wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erfolgen soll (Tz. 1 des o. g. BMF-Schreibens). Übersteigen die Leistungen des Übernehmers jedoch das Kapitalkonto, ist nach Tz. 35 des o. g. BMF-Schreibens von einem entgeltlichen Betriebserwerb im Sinne des § 7g Abs. 7 EStG und damit von einer Existenzgründung beim Rechtsnachfolger auszugehen.

54 Eine Betriebsübernahme im Rahmen der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft unmittelbar nach dem Erbfall ist regelmäßig dann anzunehmen, wenn der Betrieb aus dem Nachlass des Erblassers innerhalb von 6 Monaten nach dem Erbfall in das Alleineigentum eines oder mehrerer Miterben überführt wird (vgl. Tz. 8 des BMF-Schreibens vom 11. Januar 1993, BStBl I S. 62, in der Fassung des BMF-Schreibens vom 5. Dezember 2002, BStBl I S. 1392). Dabei ist es unerheblich, ob sich die Auseinandersetzung über den gesamten Nachlass erstreckt oder Abstands- oder Ausgleichszahlungen geleistet werden.

b) Sensible Sektoren

55 In den sog. sensiblen Sektoren gemäß § 7g Abs. 8 EStG können Existenzgründerrücklagen nach § 7g Abs. 7 EStG nur in Anspruch genommen werden, soweit eine Förderfähigkeit nicht ausgeschlossen ist. Die jeweilige Förderfähigkeit für diese Bereiche ergibt sich aus den in § 7g Abs. 8 EStG genannten Rechtsakten.

### 3. Begünstigte Wirtschaftsjahre (Gründungszeitraum)

56 Existenzgründerrücklagen können nach § 7g Abs. 7 Satz 1 EStG im Wirtschaftsjahr des Abschlusses der Betriebseröffnung (vgl. Randnummer 17) und in den fünf folgenden Wirtschaftsjahren (Gründungszeitraum) gebildet werden.

57 Werden Existenzgründerrücklagen unter Berücksichtigung der Randnummern 17 bis 21 bereits in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung in Anspruch genommen, verschiebt sich der Gründungszeitraum entsprechend (vgl. Randnummer 22).

### 4. Besonderheiten der Existenzgründerrücklagen nach § 7g Abs. 7 EStG

Die o. g. Regelungen zu Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 bis 6 EStG gelten unter Berücksichtigung der folgenden Besonderheiten entsprechend:

a) Investitionszeitraum (§ 7g Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 EStG)

58 Abweichend von § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG können Existenzgründerrücklagen für die geplante Investition von nach § 7g EStG begünstigten Wirtschaftsgütern (Randnummern 3 bis 5) gebildet werden, die voraussichtlich bis zum Ende des fünften auf die Bildung der jeweiligen Existenzgründerrücklage folgenden Wirtschaftsjahres angeschafft oder hergestellt werden.

Werden Existenzgründerrücklagen unter Berücksichtigung der Randnummern 17 bis 21 bereits in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung in Anspruch genommen, verschiebt sich der Investitionszeitraum entsprechend (vgl. Randnummer 22).

b) Rücklagenhöchstbetrag (§ 7g Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 EStG)

60 Abweichend von § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG darf die Summe der am jeweiligen Bilanzstichtag des Gründungszeitraumes bestehenden Ansparabschreibungen den Höchstbetrag von 307.000 Euro nicht überschreiten.

61 Nach Ablauf des Gründungszeitraumes gilt am jeweiligen Bilanzstichtag der Höchstbetrag von 154.000 Euro gemäß § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG. Die zulässigerweise gebildeten Existenzgründerrücklagen können jedoch bis zum Ablauf der Investitionsfrist (Randnummern 58 und 59) bestehen bleiben. Die Bildung von weiteren Rücklagen nach § 7g Abs. 3 EStG ist allerdings erst dann und nur soweit möglich, als der Höchstbetrag von 154.000 Euro am jeweiligen Bilanzstichtag nicht überschritten wird.

c) Zwingende Auflösung von Existenzgründerrücklagen am Ende des Investitionszeitraumes (§ 7g Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 EStG)

62 Randnummer 29 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass Existenzgründerrücklagen spätestens am Ende des Investitionszeitraumes (Randnummer 58 und 59) gewinnerhöhend aufzulösen sind.

d) Keine Anwendung von § 7g Abs. 5 EStG (§ 7g Abs. 7 Satz 1 letzter Halbsatz EStG)

63 Bei der Auflösung von Existenzgründerrücklagen sind die Regelungen zum Gewinnzuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG nicht anzuwenden.

## **VI. Zeitliche Anwendung**

64 Die Grundsätze dieses Schreibens sind vorbehaltlich Randnummer 65 in allen offenen Fällen anzuwenden. Die BMF-Schreiben vom 12. Dezember 1996 (BStBl I S. 1441), vom 8. Juni 1999 (BStBl I S. 547) und vom 1. Februar 2001 (BStBl I. S. 170) werden aufgehoben.

65 Soweit die Regelungen dieses Schreibens hinsichtlich der Berücksichtigung des Gewinnes aus der Rücklagenauflösung als Veräußerungsgewinn (Randnummer 30) von der Textziffer 9 des o. g. BMF-Schreibens vom 12. Dezember 1996 abweichen, sind die o. g. Grundsätze erstmals für Rücklagen nach § 7g Abs. 3 ff. EStG anzuwenden, die in Wirtschaftsjahren gebildet werden, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dr. Misera