
Datum: 15.11.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 82/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:1115.13K82.06.00

Tenor:

Der Gewerbesteuermessbescheid 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung wird abgeändert. Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Steuerfestsetzung nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner der Klägerin das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich mitzuteilen und den Bescheid mit den geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekannt zu geben.

Die weitergehende Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu 80% und der Beklagte zu 20%.

Die Revision wird nicht zugelassen.

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

Tatbestand

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die Auflösung von Ansparrücklagen und den Ansatz von Gewinnzuschlägen nach § 7g Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes - EStG -.

Die Klägerin ist eine Ende 0000 gegründete Gesellschaft mbH, die ein seit den ...er Jahren des 20. Jahrhunderts betriebenes Handwerksunternehmen fortsetzte. Alleinige Gesellschafterin war die Mutter des heutigen Alleingeschafters. Der Zweck des

1

2

3

Unternehmens war die Übernahme von allen ...- undarbeiten. Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 00.00.1997 übertrug die bisherige Eigentümerin mit Wirkung zum 00.00.1997 ihre Anteile an der Klägerin auf den jetzigen Gesellschafter-Geschäftsführer, Herrn W.. Eine Änderung des Gesellschaftsgegenstandes im Gesellschaftsvertrag erfolgte nicht. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Verträge in der Vertragsakte Bezug genommen. Nach unbestrittenem Sachvortrag der Klägerin war der neue Gesellschafter der Klägerin in den Jahren zuvor Arbeitnehmer.

Ausweislich der vorliegenden Bilanzen bildete die Klägerin in den Jahren 1999 bis 2002 Ansparrücklagen gemäß § 7g EStG für folgende Wirtschaftsgüter mit den nachfolgend bezeichneten Anschaffungskosten - AK -:

X. AK ... DM ... € 5

Y. AK ... DM ... € 6

zusammen ... DM ... € 7

davon für 1999 50% ... DM ... € 8

Z. AK ... DM ... € 9

A. AK ... DM ... € 10

zusammen ... DM ... € 11

davon für 2001 50% ... DM ... € 12

Höchstens anzusetzen: 13

Zuführung 1999 ... DM € 14

Zuführung 2000 ... DM ... € 15

Stand 31.12.2000 600.000 DM 16

Anpassung an Grenze in € in 2002 ... € 17

Stand 31.12.2002 307.000,00 € 18

In der Bilanz des Streitjahres 2003 löste die Klägerin die Ansparrücklagen i. H. v. ... € aus 1999 auf. Es verblieb eine Ansparrücklage i. H. v. ... €.

Insgesamt führte die Geschäftstätigkeit der Klägerin im Streitjahr 2003 ausweislich der Gewinnermittlung der Klägerin zu einem Jahresfehlbetrag in Höhe von ... €. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Jahresabschlussunterlagen der Klägerin für die Jahre 2001 bis 2003 Bezug genommen. 20

Der Jahresfehlbetrag, wie er sich aus der Bilanz des Streitjahres ergab, lag auch der Körperschaftsteuer- und der Gewerbesteuererklärung zu Grunde, wobei allerdings gemäß § 8b Absätze 1 bis 3 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigte Vermögenszuflüsse in Höhe von insgesamt ... € wieder neutralisiert wurden, so dass das zu versteuernde Einkommen lt. Erklärung - € betrug. Wegen der Einzelheiten wird auf die Erklärungen verwiesen. 21

- Der Beklagte veranlagte die Klägerin zunächst mit Körperschaftsteuerbescheid vom 00.00.0000, Gewerbesteuermessbescheid vom 00.00.0000 und Bescheid bzgl. der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2003 vom 00.00.0000. Dabei ging er davon aus, dass hinsichtlich der § 7g EStG-Rücklage in Höhe von ... € für drei Jahre eine Verzinsung in Höhe von jeweils 6% gemäß § 6b Abs. 7 EStG i. V. m. § 7g Abs. 5 EStG vorzunehmen sei, was zu einer Verlustminderung in Höhe von ... € führte. Das den Veranlagungen zu Grunde liegende zu versteuernde Einkommen betrug deshalb nur - ... €. 22
- Der Körperschaftsteuerbescheid lautete auf null €. Der Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes lautete ebenfalls auf null €. Der Gewerbesteuermessbetrag wurde auf ... € festgesetzt. Dem lag die Berücksichtigung des geminderten laufenden Verlustes sowie zwischen den Beteiligten unstreitiger Hinzurechnungen von Anteilen am Verlust von Personengesellschaften einerseits und festgestellter Verlustvorträge aus den Vorjahren zu Grunde. Die Bescheide standen nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Wegen der Einzelheiten wird auf die Bescheide Bezug genommen. 23
- Daraufhin legte die Klägerin fristgerecht gegen alle drei Bescheide Einsprüche ein. Zur Begründung trug sie vor, dass die vorgenommene Korrektur gemäß § 7g Abs. 5 EStG nicht rechtmäßig sei, da Abs. 5 des § 7g EStG gem. § 7g Abs. 7 EStG bei Existenzgründern keine Anwendung finde. Der alleinige Gesellschafter habe die Klägerin 1997 erworben. Ein derartiger entgeltlicher Betriebserwerb sei ebenfalls eine Form der Betriebseröffnung. § 7g Abs. 7 EStG verlange nicht die erstmalige Entstehung eines Betriebes, sondern eine Betriebseröffnung des Existenzgründers. Eine Kapitalgesellschaft, wie die Klägerin, könne nur dann Existenzgründerin sein, wenn an ihr nur natürliche Personen beteiligt seien, die die Voraussetzungen des Existenzgründers erfüllten. Die zuvor im Rahmen der Anhörung geäußerte Rechtsansicht des Beklagten, dass nur eine neu gegründete Kapitalgesellschaft Existenzgründer sein könne, sei rechtlich nicht begründet. Dies ergebe sich bereits aus dem Umkehrschluss aus § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 3 EStG. Auch müsse bedacht werden, dass bei einer derartigen Auslegung des Gesetzes der Erwerber einer GmbH schlechter gestellt sei, als der Erwerber eines Einzelunternehmens. 24
- Im Rahmen des weiteren Verlaufs des Einspruchsverfahrens hielt der Beklagte an der Auffassung fest, dass die Klägerin in den hier maßgeblichen Jahren keine Existenzgründerin gewesen sei. Die Voraussetzungen für die Bildung einer Existenzgründerrücklage nach § 7g Abs. 7 EStG seien daher nicht gegeben gewesen. Die gebildeten Rücklagen seien gemäß § 7g Abs. 3 EStG zu erfassen, was dazu führe, dass sie am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufgelöst werden müssten, wenn sie zu diesem Zeitpunkt noch vorhanden seien. 25
- Danach hätte die Rücklage aus 1999 in 2001 aufgelöst werden müssen. Dem stehe die Bestandskraft der Bescheide 2001 entgegen. Deshalb müsse die Auflösung im ersten offenen Veranlagungszeitraum - in Anbetracht der Bestandskraft auch der Veranlagungen 2002 - also in 2003 erfolgen. Der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst werde, sei für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden habe, um 6% des aufgelösten Rücklagenbetrages zu erhöhen. Der Gewinnzuschlag für fünf Jahre betrage ... €. 26
- Auch die Auflösung der Rücklage aus 2001 in Höhe von ... € müsse im Streitjahr 2003 erfolgen. Der Gewinn sei entsprechend um diesen Betrag sowie um den Gewinnzuschlag in Höhe von ... € zu erhöhen. Eine entsprechende Verböserung im Sinne des § 367 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung - AO - wurde mit Schriftsatz vom 00.00.0000 mit Fristsetzung zum 27

00.00.0000 angedroht. Nachdem die Klägerin dazu nicht weiter Stellung genommen hatte, wies der Beklagte die Einsprüche mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 unter Erhöhung u. a. des Gewerbesteuermessbetrages auf ... € als unbegründet zurück. Dabei hielt der Beklagte in der Sache an seinen Ausführungen in dem Hinweisschreiben vom 00.0000 fest. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung mit allen Anlagen Bezug genommen.

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage. Mit ihr verfolgt sie weiterhin das Ziel der erklärungskonformen Veranlagung unter Anerkennung der Klägerin als Existenzgründerin im Sinne des § 7g Abs. 7 EStG. 28

Unter Bezugnahme auf das außergerichtliche Vorbringen und im Hinblick auf die in der mündlichen Verhandlung diskutierte Problematik einer Investition im Gründungszeitraum erläutert die Klägerin, dass mit der Übernahme der Anteile nur ein Mantelkauf mit anschließender Betriebseröffnung vorgelegen habe. Es seien zwar auch die vorhandenen Maschinen mit übernommen worden, aber die bisherige Auftragsabwicklung eines typischen Metallbaubetriebes sei nicht fortgeführt worden. Vielmehr sei eine Ausrichtung auf Aufträge mit einem inhaberspezifischen Wissen erfolgt. Der Betriebszweck sei auf die Abwicklung von besonderen technischen Produkten ausgerichtet worden und insofern mit den Arbeiten des bisherigen Betriebes nicht vergleichbar. So seien insbesondere die ...für die ... des ... erstellt und Arbeiten in der ... des ... vorgenommen worden. Für diese speziellen Aufgaben seien auch die speziellen Maschinen, für die die Rücklage gebildet worden sei, erforderlich. Wegen der weiteren Einzelheiten insoweit wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen. 29

Damit erfülle die Klägerin die Voraussetzungen einer Existenzgründerin. Nach § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG sei eine natürliche Person Existenzgründer, wenn sie innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung weder unmittelbar noch mittelbar an einer Kapitalgesellschaft zu mehr als einem Zehntel beteiligt gewesen sei noch betriebliche Einkünfte i. S. v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG erzielt habe. Eine Kapitalgesellschaft sei Existenzgründer, wenn die beteiligten Personen die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllten. Danach erfülle die Klägerin die Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 EStG, da die Förderberechtigung nicht darauf abstelle, ob der Betrieb neu sei, sondern darauf, dass der Betriebsinhaber erstmals betrieblich tätig werde. Die Investitionen seien auch im Gründungszeitraum erfolgt. Dieser bestimme sich im Hinblick auf die vollständige Veränderung der tatsächlichen Geschäftstätigkeit der Klägerin und die mit Hilfe der Gegenstände, für die die Ansparrücklage gebildet worden sei, geplante wesentliche Ausweitung des Geschäftsbetriebes nach dem Zeitpunkt der Übertragung der Geschäftsanteile und der Geschäftsführung auf den jetzigen Alleingesellschafter der Klägerin. Daher hätten die Existenzgründerrücklagen in den Jahren 1999 und 2000/2002 noch gebildet werden können. 30

Die Klägerin beantragt, 31

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung und Änderung des angefochtenen Gewerbesteuermessbescheides die Gewerbesteuer 2003 erklärungskonform festzusetzen. 32

Der Beklagte beantragt, 33

die Klage abzuweisen. 34

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung. 35

<u>Entscheidungsgründe</u>	36
Die Klage ist teilweise begründet.	37
Der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).	38
Der Beklagte hat zwar prinzipiell zu Recht den der streitbefangenen Messbetragsfestsetzung zu Grunde liegenden Gewinn aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung der - zwischen den Beteiligten allein streitigen - Auflösung von Rückstellungen und Zurechnungen nach § 7g Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes - EStG - erhöht, aber bei der Berechnung der Zuschläge gemäß § 7g Abs. 5 EStG für die einzelnen Teilbeträge falsche Zinszeiträume zu Grunde gelegt und die erhöhte Belastung der Klägerin mit Gewerbesteuer (Gewerbesteuerückstellung) fehlerhaft unberücksichtigt gelassen.	39
Der Beklagte hat zwar unstreitig den Gewerbesteuermessbetrag gemäß § 14 des Gewerbesteuergesetzes - GewStG - unter Zugrundelegung des entsprechend § 7 Abs. 1 GewStG nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - zu ermittelnden Gewinns aus Gewerbebetrieb als Ausgangspunkt der Berechnung des Gewerbeertrages (§ 10 GewStG) methodisch zutreffend errechnet. Der Gewerbeertrag ist dabei hinsichtlich der gewerbesteuer-spezifischen Hinzurechnungen und der Berücksichtigung des zum 31. Dezember 2002 festgestellten Gewerbeverlustes unstreitig auch rechnerisch zutreffend. Der als Ausgangspunkt der spezifisch gewerbesteuerrechtlichen Berechnung des Gewerbeertrages gemäß § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG i. V. m. den einschlägigen Vorschriften des Handelsgesetzbuches - HGB - ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb ist aber entgegen der Auffassung beider Beteiligter fehlerhaft berechnet.	40
Entgegen der Auffassung der Klägerin hat der Beklagte den der Berechnung des Gewerbeertrages zu Grunde liegenden Gewinn aus Gewerbebetrieb zunächst zutreffend gemäß § 7g Abs. 4 EStG (§§ 4, 5 EStG i. V. m. § 247 Abs. 3 HGB) in Verbindung mit dem Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs durch Auflösung der Rücklagen in Höhe von insgesamt ... € erhöht und damit zu Recht die gesamten Ansparrücklagen in Höhe von 307.000 € gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG im Streitjahr 2003 aufgelöst.	41
Hinsichtlich der Auflösung der Rücklage bzgl. des Teilbetrages aus 1999 in Höhe von ... € besteht kein Streit zwischen den Beteiligten. Auch die Klägerin hat in ihrer Gewinnermittlung insoweit die im Jahr 1999 gebildete Ansparrücklage aufgelöst, obwohl die Rücklage, die die Klägerin als so genannte Existenzgründerrücklage im Sinne des § 7g Abs. 7 EStG ansieht, als solche erst mit Ablauf des fünften auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres zwingend gewinnerhöhend aufzulösen gewesen wäre, also mit Ablauf des Jahres 2004.	42
Entgegen der Gewinnermittlung und der Auffassung der Klägerin war aber die Rücklage in Höhe von € bereits zum Ende 2001 aufzulösen. Die Bildung einer weiteren Ansparrücklage in Höhe von ... € im Jahr 2000 und die im Zusammenhang mit der Anpassung an die neuen Grenzen in € in 2002 erfolgte Aufstockung in Höhe von ... € waren teilweise unzulässig, hinsichtlich des zulässig gebildeten Teils zum Ende 2002 gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG aufzulösen.	43
Nach § 7g EStG in den bis 2001 geltenden Fassungen konnte eine Ansparrücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG maximal bis zu einem Betrag von 300.000 DM gebildet werden, dieser Betrag erhöhte sich mit dem EStG 2002 auf 154.000 €. Nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG in allen die Jahre 1999 bis 2003 betreffenden Fassungen ist eine nach § 7g Abs. 3 EStG	44

gebildete Ansparrücklage am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen, wenn sie zu diesem Zeitpunkt noch vorhanden ist.

Nur wenn die Rücklage von einem Existenzgründer im Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung und den fünf folgenden Wirtschaftsjahren (Gründungszeitraum) gebildet worden ist, durfte und darf eine Ansparrücklage bis zu einem Maximalbetrag von 600.000 DM/307.000 € gebildet werden und war und ist § 7g Abs. 4 EStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Rücklage erst spätestens am Ende des fünften auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen ist (§ 7g Abs. 7 Satz 1 Nrn. 2 und 3 EStG in allen die Jahre 1999 bis 2003 betreffenden Fassungen). 45

Im Streitfall hätten danach Rücklagen gemäß § 7g EStG nur mit einem Maximalbetrag von 300.000 DM/154.000 € gebildet werden dürfen, die Auflösung der rechtmäßig gebildeten Rücklagen hätte mit Ablauf des zweiten Wirtschaftsjahrs nach ihrer Bildung, also teilweise im Jahr 2001, teilweise im Jahr 2002 erfolgen müssen (§ 7g Abs. 3-5 EStG), da die Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 EStG für eine höhere Ansparrücklage und/oder einen längeren Ansparzeitraum nicht erfüllt sind. 46

Die streitbefangenen Rücklagen sind nicht im Gründungszeitraum gebildet worden. Der Gründungszeitraum ist in § 7g Abs. 7 Satz 1 EStG als das Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung durch den Existenzgründer und die fünf folgenden Wirtschaftsjahre definiert. Eine Definition der Betriebseröffnung enthält das Gesetz nicht. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass die Eröffnung eines Betriebes zu dem Zeitpunkt beginnt, in dem der Steuerpflichtige mit Tätigkeiten beginnt, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind. Die Eröffnung ist erst abgeschlossen, wenn alle wesentlichen Grundlagen vorhanden sind (Schreiben des Bundesfinanzministeriums - BMF-Schreiben - vom 25. Februar 2004, BStBl I 2004, 337 Rdnr. 17). Das entspricht der Definition der Betriebseröffnung, wie sie der Bundesfinanzhof - BFH - in der auch von der Finanzverwaltung zitierten Entscheidung vom 10. Juli 1991 VIII 126/86, BFHE 164, 565, BStBl II 1991, 840, entwickelt hat. Auch die Literatur folgt der Auffassung, dass die Betriebseröffnung jedenfalls dann abgeschlossen ist, wenn alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs vorhanden sind (vgl. z. B. Brandis in Blümich, EStG, § 7g Rdnr. 101; Meyer in Hermann/ Heuer/ Raupach - H/H/R -, EStG, § 7g Rdnr. 100, 135; Dreseck in Schmidt, EStG, 25. Aufl., § 7g Rdnr. 23), lediglich hinsichtlich eines möglichen früheren Beginns des Gründungszeitraums bestehen insoweit teilweise Abweichungen zu der Auffassung der Finanzverwaltung. Der erkennende Senat schließt sich der Auffassung, dass die Betriebseröffnung jedenfalls dann abgeschlossen ist, wenn alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs vorhanden sind, an. 47

Danach fällt das Jahr der Betriebseröffnung der Klägerin in das Kalenderjahr 0000. In diesem Kalenderjahr hat die im Dezember 0000 gegründete Klägerin durch Übernahme des Betriebes des früheren Einzelunternehmens des Vaters des jetzigen Gesellschafter-Geschäftsführers ihren Geschäftsbetrieb aufgenommen. Damit endete der Gründungszeitraum im Sinne des § 7g EStG Anfang der 90er Jahre und damit lange vor Übernahme der Gesellschaftsanteile durch den jetzigen Gesellschafter-Geschäftsführer und dem Jahr der Bildung der ersten (Existenzgründer-) Rücklage, dem Jahr 1999. 48

Die Tatsache, dass der jetzige Gesellschafter-Geschäftsführer durch die in seiner Person gegebenen Voraussetzungen die Klägerin - entgegen der Auffassung des Beklagten - mit der Übertragung der GmbH-Anteile im Juli 1997 nach dem eindeutigen Wortlaut des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nrn. 1 und 3 EStG - erneut - zu einer Existenzgründerin gemacht hat, ist insoweit ohne Bedeutung. Der Übergang des Eigentums an den Gesellschaftsanteilen kann eine GmbH 49

zwar immer wieder zu einer Existenzgründerin im Sinne des § 7g Abs. 7 EStG machen, führt aber nicht dazu, dass der fortgeführte Betrieb der GmbH als erneut eröffnet gilt. Für eine derartige Auslegung bietet das Gesetz keine Grundlage.

Die Klägerin hat auch keine vollkommene Neuausrichtung ihres Betriebs vorgenommen, so dass aus diesem Grunde im Zusammenhang mit dem Anteilsverkauf von einer Betriebsschließung und einer erneuten Betriebseröffnung ausgegangen werden könnte. Die Klägerin betrieb seit ihrer Gründung eine Wie sich aus den überzeugenden Ausführungen des Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung ergibt, ist dies auch heute noch der Geschäftsgegenstand der Klägerin, auch wenn die Klägerin sich zu einer hoch spezialisierten Anbieterin in einem kleinen Marktsegment mit besonderen Anforderungen entwickelt hat. 50

Die Klage hat auch keinen Erfolg soweit die Klägerin sich auf das BMF-Schreiben vom 25. Februar 2004, BStBl I 2004, 337 Rdnr. 51 stützt, wonach die Gründung eines neuen, bisher nicht existierenden Betriebes nicht erforderlich sei. Auch der entgeltliche Erwerb eines Unternehmens sei eine Betriebseröffnung i. S. v. § 7g Abs. 7 EStG. 51

Die Voraussetzungen dieser Verwaltungsvorschrift sind im Streitfall nicht gegeben. Die Klägerin hat kein Unternehmen erworben. Sie war vielmehr bereits seit .../... Inhaberin des Unternehmens. 52

Die Klage hat auch keinen Erfolg soweit die Klägerin sich auf das BMF-Schreiben vom 25. Februar 2004, BStBl I 2004, 337 Rdnr. 17 Satz 2 i. V. m. Rdnr. 56 und das BMF-Schreiben vom 16. November 2004, BStBl I 2004, 1063 stützt. 53

Nach diesen Verwaltungsvorschriften ist die geplante wesentliche Erweiterung eines bereits bestehenden Betriebes einer Betriebseröffnung gleichzusetzen. Dem Gründungszeitraum wird ein Erweiterungszeitraum gleichgestellt. 54

Der erkennende Senat kann hier dahingestellt sein lassen, ob die Gleichstellung der wesentlichen Erweiterung mit der Gründung im Sinne einer Verschärfung der Voraussetzungen für die Gewährung einer Ansparrücklage zu verstehen ist, wie sie z. B. in der BFH-Entscheidung vom 19. September 2002 X R 51/00, BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184, für einen extremen Fall vorgenommen worden ist, oder ob das BMF - wie von der Klägerin reklamiert - für den Zeitraum der wesentlichen Erweiterung (Erweiterungszeitraum) erneut die Möglichkeit einer Existenzgründerrücklage gemäß § 7g Abs. 7 EStG eröffnen will. Sollten die BMF-Schreiben in letzterem Sinne auszulegen sein, folgte der erkennende Senat dieser Auffassung nicht. 55

Der Gesetzestext spricht eindeutig vom Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung und den fünf folgenden Wirtschaftsjahren (Gründungszeitraum). Die erneute Eröffnung der Möglichkeit erhöhter Ansparrücklagen im Zeitraum einer wesentlichen Erweiterung des Geschäftsbetriebes (Erweiterungszeitraum) ist im Gesetz nicht vorgesehen. Für die Einführung einer derartigen Subvention fehlt der Finanzverwaltung die Befugnis. Sie ist dem Gesetzgeber unter Berücksichtigung der Vorgaben des Europarechts vorbehalten. Der vom Gesetzgeber nicht vorgesehene Erweiterungszeitraum und seine Definition sind aus Sicht des erkennenden Senates überflüssig und streitanfällig (ebenso Wendt, Die Steuervergünstigungen nach § 7g EStG bei Gründung und wesentlicher Erweiterung des Betriebs, Deutsche Steuerzeitung - DStZ - 2005, 777; Paus, Ansparrabschreibungen in Fällen einer wesentlichen Betriebserweiterung, Finanzrundschau - FR - 2005, 800, 802 jeweils m. w. N.). 56

Zur Vermeidung weiterer Streitverfahren - gegebenenfalls im Hinblick auf § 163 der AO - und im Hinblick auf die Nichtzulassung der Revision weist der erkennende Senat darauf hin, dass die Klägerin auch bei Anwendung der BMF-Schreiben keine Ansparrücklage nach § 7g Abs. 7 EStG für eine geplante wesentliche Erweiterung des bereits bestehenden Betriebes bilden konnte. Das BMF verlangt in dem Schreiben BStBl I 2004, 1063, dass das Wirtschaftsgut, für das die Rücklage im Hinblick auf eine geplante wesentliche Erweiterung gebildet wird, bis zum Ende des Jahres der Rücklagenbildung verbindlich bestellt worden sein muss. Diese Voraussetzung erfüllt die Klägerin nicht. Keines der Investitionsgüter, für die Rücklagen in 1999 und 2000 gebildet worden sind, war bis zum Ende des Streitjahres 2003 angeschafft.

Als Zwischenergebnis ist daher festzustellen, dass die Klägerin lediglich berechtigt war nach § 7g Abs. 3 EStG Ansparrücklagen in Höhe von maximal 300.000 DM/ab 2002 in Höhe von maximal 154.000 € zu bilden. Soweit die Klägerin vor dem Streitjahr höhere Rückstellungen gebildet hatte, fehlte dafür eine Rechtsgrundlage. 58

Die im Jahr 1999 rechtmäßig gebildete Rücklage war gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG im Jahr 2001, der Teilbetrag der im Jahr 2000 rechtmäßig gebildeten Rücklagen (bis maximal 300.000 DM) war im Jahr 2002 mangels Anschaffung der Investitionsgüter gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG aufzulösen. Die weitere im Jahr 2000 gebildete Rücklage in Höhe von ... DM und der Aufstockungsbetrag in Höhe von ... € aus dem Jahr 2002 waren bereits bei Bildung bzw. Erhöhung der Ansparrücklage wegen Überschreitung des Höchstbetrages im Sinne des § 7g Abs. 3 Satz 4 EStG unrechtmäßig. Insoweit hätte eine Rücklage nicht gebildet werden dürfen. Eine Aufstockung der Rücklagen aus den Jahren 1999 und 2000 im Jahr 2002 war nicht mehr zulässig, da die Rücklagen bereits zum Ende 2001 bzw. Ende 2002 aufgelöst werden mussten. 59

Im Ergebnis hat der Beklagte alle gebildeten Rücklagen zu Recht im Streitjahr 2003 gewinnerhöhend aufgelöst. 60

Grundsätzlich sind bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 i. V. m. § 5 Abs. 1 EStG Bilanzierungsfehler gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG zu berichtigen, was im Streitfall bedeutet, dass eine Korrektur der Steuerveranlagungen 2000 bis 2002, in denen Ansparrücklagen fehlerhaft gebildet bzw. zu Unrecht nicht aufgelöst worden sind, vorzunehmen war. Ein in den Vorjahren unterlaufener Bilanzierungsfehler muss im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten grundsätzlich zur Änderung der für die Vorjahre 2000 bis 2002 erlassenen Steuerbescheide führen (grundlegend zur Korrektur von Bilanzierungsfehlern an der Fehlerquelle: BFH-Urteil vom 16. Mai 1990 X R 72/87, BFHE 161, 451, BStBl II 1990, 1044; Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rdnr. 706). 61

Wenn aber ein fehlerhafter Bilanzansatz in einem bestandskräftig gewordenen Steuerbescheid berücksichtigt worden ist und dieser Bescheid aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden kann, ist nach dem Grundsatz des "formellen Bilanzenzusammenhangs" bei der Steuerfestsetzung für ein nachfolgendes Jahr als "Betriebsvermögen zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres" i. S. des § 4 Abs. 1 EStG das der früheren Veranlagung zu Grunde gelegte Betriebsvermögen zu berücksichtigen (BFH- Beschluss vom 29. November 1965 GrS 1/65 S, BFHE 84, 392 , BStBl III 1966, 142; BFH-Urteil vom 28. April 1998 VIII R 46/96, BFHE 185, 492 , BStBl II 1998, 443, m.w.N.; zur Auflösung fehlerhaft gebildeter § 7g EStG-Rücklagen: BFH-Urteil vom 28. April 2005 IV R 30/04, BFHE 209, 496, BStBl II 2005, 704). 62

Danach hat der Beklagte die Ansparrücklagen zu Recht im Streitjahr 2003 aufgelöst. Die Beteiligten haben übereinstimmend vorgetragen, dass die Veranlagungen für die Vorjahre 63

bestandskräftig geworden sind. Das deckt sich mit dem Inhalt der vorgelegten Akten. Die die Vorjahre des Streitjahres 2003 betreffenden Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide sind nach Lage der Akten alle bestandskräftig geworden.

Der Beklagte hat weiterhin dem Grunde nach zu Recht für die aufgelösten Ansparrücklagen gewinnerhöhend einen Zuschlag gemäß § 7g Abs. 5 i. V. m. Abs. 4 Satz 2 EStG berücksichtigt. 64

Nach § 7g Abs. 5 EStG 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, soweit die Auflösung der Rücklagen nicht auf § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG beruht oder eine Existenzgründerrücklage im Sinne des § 7g Abs. 7 EStG vorlag. 65

Eine Auflösung nach § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG setzt voraus, dass der Steuerpflichtige für das Wirtschaftsgut, für das eine Ansparrücklage gebildet worden ist, Abschreibungen vornehmen darf. Diese Voraussetzung ist im Streitfall offenkundig nicht erfüllt, da die Klägerin keine der Maschinen, für die die Ansparrücklagen gebildet worden waren, angeschafft hat. 66

Eine Existenzgründerrücklage im Sinne des § 7g Abs. 7 EStG liegt ebenfalls nicht vor. Zur Begründung insoweit wird auf die vorangegangenen Ausführungen Bezug genommen. 67

Dies führt nach Überzeugung des erkennenden Senats zwingend zu einer den 68
Gewinnaufschlag auslösenden Auflösung der Ansparrücklagen im Sinne des § 7g Abs. 5 EStG, weil jede Auflösung der Ansparrücklagen, die nicht unter § 7g Abs. 4 Satz 1 oder § 7g Abs. 7 EStG fällt, zu dem Gewinnzuschlag von 6% für jedes volle Wirtschaftsjahr der Existenz der Rücklage führt. Das entspricht dem Wortlaut und auch dem Sinn des Gesetzes. Die Vorschrift des § 7g Abs. 5 EStG dient dem Zweck, die steuerlichen Vorteile, die ein Steuerpflichtiger durch die unberechtigte Inanspruchnahme einer Ansparrücklage erlangt, durch einen Gewinnzuschlag auszugleichen. Der Gesetzgeber bezeichnete den Gewinnzuschlag als Maßnahme zum Ausgleich des durch die zu Unrecht erfolgte Bildung der Ansparrücklage erzielten Steuerstundungseffekts (vgl. BT-Drucks. 12/4487 S. 34). Eine unberechtigte Inanspruchnahme einer Ansparrücklage liegt aber nicht nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige später – innerhalb des Zweijahreszeitraums - auf die zunächst geplanten Investitionen verzichtet. Gleichzusetzen ist der Fall, dass die Rücklage von Anfang an nicht den gesetzlichen Bestimmungen entspricht oder fehlerhaft nach Ablauf des Zweijahreszeitraums nicht aufgelöst wird. Wurde die Rücklage demnach in rechtswidriger Weise gebildet bzw. fortgeführt, ist sie, falls ihre Bildung nicht wieder korrigiert werden kann, grundsätzlich spätestens am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG und, wenn dies nicht möglich ist, im ersten offenen Veranlagungszeitraum aufzulösen.

Der Senat sieht sich insoweit in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH (vgl. 69
BFH, BStBl II 2005, 704) und der Finanzgerichte (vgl. z. B. Finanzgericht München, Urt. vom 20. Oktober 2004 1 K 4064/02, EFG 2005, 272) sowie der überwiegenden Auffassung in der Literatur (vgl. Lambrecht in Kirchhof/Söhn, EStG, § 7g F 6, 15; Meyer in H/H/R, EStG, § 7g Rdnr. 123 a. E.; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 7g EStG Rdnr. 96; Dreseck in Schmidt, EStG, 25. Aufl., § 7g Rdnr. 25). Denn die spätere "Auflösung" i. S. des § 7g Abs. 5 EStG setzt nicht zwingend voraus, dass die Bildung der Rücklage jemals oder während der gesamten Zeit ihrer Existenz zulässig war.

Die Berechnung der Zuschläge gemäß § 7g Abs. 5 EStG durch den Beklagten ist aber durchgängig, teilweise zu Gunsten, teilweise zu Ungunsten der Klägerin fehlerhaft.

Die Gewinnerhöhung beträgt 6% der Rücklage für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat. Dabei ist die Begrenzung auf volle Wirtschaftsjahre erfolgt, um auszuschließen, dass ein Zuschlag auch für das Wirtschaftsjahr vorgenommen wird, in dem die Rücklage erstmals gebildet wurde (vgl. zu der als Vorbild dienenden Regelung in § 6b Abs. 7 EStG BFH-Urteil vom 26 Oktober 1989 IV R 83/88, BFHE 159, 133, BStBl II 1990, 290; siehe auch Beispiele in BMF, BStBl I 2004, 337 Rdnr. 34 bis 36). 71

Dies führt zu folgender Berechnung für die einzelnen Rücklagen: 72

Die im Jahr 1999 gebildete Ansparrücklage in Höhe von ... € hat bis zur Auflösung 2003 bestanden. Dies führt zu einem Verzinsungszeitraum von vier Jahren, da das Jahr der Bildung der Rücklage (1999) bei der Berechnung des Zuschlags nicht zu berücksichtigen ist. 73

... €*24 % = ... € (vom Beklagten angesetzt: ... €) 74

Die im Jahr 2000 gebildete Ansparrücklage in Höhe von ... € hat bis zur Auflösung 2003 bestanden. Dies führt zu einem Verzinsungszeitraum von drei Jahren, da das Jahr der Bildung der Rücklage (2000) bei der Berechnung des Zuschlags nicht zu berücksichtigen ist. 75

... €*18% = ... € (vom Beklagten angesetzt: ... €) 76

Die im Jahr 2002 erfolgte Aufstockung der Ansparrücklage in Höhe von ... € hat bis zur Auflösung 2003 bestanden. Dies führt zu einem Verzinsungszeitraum von einem Jahr, da das Jahr der Aufstockung der Rücklage (2002) bei der Berechnung des Zuschlags nicht zu berücksichtigen ist. 77

...€*6% = ... € (vom Beklagten fehlerhaft bei Rücklage 2000 erfasst) 78

Insgesamt ergibt sich ein Gewinnzuschlag gemäß § 7g Abs. 5 EStG in Höhe von ... €. Der Beklagte hatte lediglich einen Betrag in Höhe von ... € angesetzt. Der Gewinn der Klägerin vor Gewerbesteuerrückstellung war demnach nicht wie vom Beklagten berechnet um ... €, sondern um ... € zu erhöhen. 79

Dem steht das Verböserungsverbot in § 96 FGO nicht entgegen, da gegenläufig und mit weit überschießendem Betrag die vom Beklagten unterlassene Berücksichtigung der Gewerbesteuerrückstellung nachzuholen ist. 80

Nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. dazu § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB), die gemäß § 5 Abs. 1 EStG auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung maßgeblich sind, muss in der Handels- und der Steuerbilanz für die Gewerbesteuerschuld, soweit diese höher ist als die geleisteten Vorauszahlungen, eine Rückstellung gebildet werden. 81

Das führt im Streitjahr zum Ansatz einer Gewerbesteuerrückstellung in erheblicher Höhe. Die Klägerin hatte in der Gewinnermittlung des Streitjahres Gewerbesteuer in Höhe von ... € berücksichtigt. Dies entsprach bei einem Hebesatz von 450% einem Gewerbesteuermessbetrag von ca. ... €. Eine Erhöhung des Gewinns (vor Gewerbesteuerrückstellung) um mehr als ... € führt bei Anwendung der so genannten 5/6-Methode zur Bildung einer Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von ca. ... €. Auch ohne exakte Berechnung ist dabei offenkundig, dass dies zu einer deutlichen Minderung der 82

Bemessungsgrundlage für den Gewerbesteuermessbetrag führen wird.

Der Senat hat die exakte Berechnung des zutreffenden Gewerbesteuermessbetrages dem 83
Beklagten auferlegt, da dieser über die technische Ausstattung zur automatischen
Berechnung der Gewerbesteuerrückstellungen verfügt, während das Gericht die Berechnung
ohne wesentliche technische Hilfsmittel vornehmen müsste.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 84

Die Revision war im Streitfall nicht zuzulassen, obwohl der Senat möglicherweise von der 85
Auffassung der Finanzverwaltung in den BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 337 und 1063
abweicht. Die Abweichung ist im Streitfall nicht entscheidungserheblich, da auch bei
Anwendung der vom Senat abgelehnten Ausführungen des BMF zu § 7g Abs. 7 EStG keine
andere Entscheidung in der Sache möglich gewesen wäre.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 FGO i. V. m. 86