

# Urteil vom 02. Februar 2012, IV R 16/09

## Auflösung der von einer GmbH & Co. KG gebildeten Ansparrücklage für Existenzgründer

BFH IV. Senat

EStG § 7g Abs 7, EStG § 7g Abs 5, EStG § 7g Abs 4 S 2, EStG § 7g Abs 3

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, 23. März 2009, Az: 3 K 282/08

## Leitsätze

1. Eine GmbH & Co. KG kann keine Rücklage für Existenzgründer gemäß § 7g Abs. 7 EStG a.F. bilden, wenn an der Komplementär-GmbH eine natürliche Person beteiligt ist, die kein Existenzgründer i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG a.F. ist.
2. Eine zu Unrecht gebildete Ansparrücklage ist vorrangig durch Änderung der Steuerfestsetzung des Jahres rückgängig zu machen, in dem die Rücklage gebildet wurde. Kann dieser Bescheid nach den Korrekturvorschriften der AO nicht mehr geändert werden, liegt eine rechtswidrig, aber wirksam gebildete Ansparrücklage vor, die gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. i.V.m. § 7g Abs. 5 EStG a.F. spätestens am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend mit einem Gewinnzuschlag aufzulösen ist.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine durch Gesellschaftsvertrag vom 29. April 1999 gegründete GmbH & Co. KG, die Hochbauarbeiten aller Art sowie die damit verbundenen Tätigkeiten ausführt. An ihr sind seit ihrer Gründung Herr W als einziger Kommanditist sowie die I-GmbH (GmbH) als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt. Die GmbH ist zur Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin berufen. Sie hat nach dem Gesellschaftsvertrag keine Einlage zu leisten und ist nicht am Vermögen und am laufenden Gewinn der Klägerin beteiligt, sondern erhält lediglich Ersatz für die ihr aus der Geschäftsführung entstandenen Aufwendungen sowie eine Haftungsvergütung. Die GmbH wurde am 26. April 1999 gegründet. An ihr sind seit ihrer Gründung Herr W mit 92 % und Frau W mit 8 % beteiligt. Frau W ist bereits seit 1998 mit mehr als 10 % an einer anderen GmbH beteiligt.
- 2 Im Rahmen ihrer Gewinnfeststellungserklärung 2000 machte die Klägerin eine Ansparrücklage für Existenzgründer gemäß § 7g Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) --EStG-- geltend. Der Rücklagenbetrag belief sich auf 189.840 DM. Die geplanten Investitionen in einer Gesamthöhe von 400.740 DM sollten nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) im Jahr 2006 (gemeint: 2005) realisiert werden. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung für das Jahr 2000 ist bestandskräftig. Für das Streitjahr 2002 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Jahr 2004 einen Gewinnfeststellungsbescheid, der gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging.
- 3 Im Jahr 2007 wurde bei der Klägerin u.a. für das Streitjahr eine Außenprüfung durchgeführt. Dabei kam die Betriebsprüferin zu dem Ergebnis, dass die Klägerin nicht die Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 Satz 2 EStG erfülle. Sie habe daher im Jahr 2000 keine Existenzgründerrücklage nach § 7g Abs. 7 EStG, sondern lediglich eine Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG bilden dürfen. Da die Investitionen nicht innerhalb von zwei Jahren nach dem Jahr der Rücklagenbildung durchgeführt worden seien, sei die Rücklage im Streitjahr gewinnerhöhend mit einem Gewinnzuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG aufzulösen. Dem folgte das FA und erließ auf der Grundlage von § 164 Abs. 2 Satz 1 AO und unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung am 23. November 2007 einen entsprechenden Änderungsbescheid zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung für 2002. Den hiergegen gerichteten Einspruch wies es durch Einspruchsentscheidung vom 24. Juli 2008 als unbegründet zurück.

- 4 Auf die daraufhin erhobene Klage entschied das FG durch Gerichtsbescheid vom 24. März 2009, dass die Klägerin nicht die gesetzlichen Voraussetzungen eines Existenzgründers i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 EStG erfülle. Der Anwendungsbereich des Gesetzes könne nicht, wie von der Klägerin begehrt, über die vom Gesetzgeber gesetzten Grenzen hinaus ausgedehnt werden. Die gesetzgeberische Entscheidung, nur solche mitunternehmerschaftlichen Personengesellschaften in die Begünstigung des § 7g Abs. 7 EStG einzubeziehen, bei denen sämtliche Mitunternehmer die Existenzgründereigenschaft erfüllen, stelle ein zulässiges, weil sachlich begründetes Unterscheidungsmerkmal dar. Sei eine Rücklage gebildet worden, ohne dass die gesetzlichen Voraussetzungen dafür vorgelegen hätten, müsse primär der Bescheid des Jahres ihrer fehlerhaften Bildung korrigiert werden. Sei dies nicht möglich, komme es zu einer Gewinnkorrektur entsprechend § 7g Abs. 5 i.V.m. § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG.
- 5 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts. Sie räumt ein, dass sie dem Gesetzeswortlaut nach nicht die Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 Satz 2 EStG erfülle. Nach der Literatur sowie der Rechtsprechung der Finanzgerichte sei jedoch eine GmbH & Co. KG als Existenzgründerin i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 EStG anzuerkennen, wenn deren Gesellschafter die Existenzgründervoraussetzungen erfüllten. Aus Sinn und Zweck von § 7g Abs. 7 EStG sowie aus dem allgemeinen Gleichheitssatz folge darüber hinaus, dass einer GmbH & Co. KG die Existenzgründereigenschaft auch dann zuzusprechen sei, wenn --wie bei ihr der Fall-- nur die am Vermögen und am laufenden Gewinn beteiligten Mitunternehmer die Existenzgründereigenschaft erfüllten. Der mit § 7g Abs. 7 EStG bezweckte Finanzierungs- und Eigenkapitalbildungseffekt wirke sich nur auf diese Mitunternehmer, nicht aber auf die Komplementär-GmbH aus, die lediglich Aufwendersatz und eine Haftungsvergütung erhalte. Es widerspreche auch dem Gebot der Rechtsformneutralität, einer GmbH & Co. KG die Ansparrücklage für Existenzgründer zu verwehren, wenn der einzige Kommanditist die Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG erfülle und die Komplementär-GmbH nicht am Vermögen und am laufenden Gewinn der Gesellschaft beteiligt sei. Denn als Einzelunternehmer könnte der Kommanditist eine Ansparrücklage für Existenzgründer unzweifelhaft in Anspruch nehmen. Wirtschaftlich betrachtet lägen aber identische Vermögens- und Beteiligungsverhältnisse am Unternehmen vor. Sollte gleichwohl die Existenzgründereigenschaft der Klägerin verneint werden, sei die Rücklage im Jahr ihrer Bildung zu neutralisieren oder aber im ersten noch offenen Jahr im Wege der Bilanzberichtigung erfolgswirksam auszubuchen, ohne dass dabei ein Gewinnzuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG entstehe.
- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, den Gerichtsbescheid des FG vom 24. März 2009 aufzuheben und den geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2002 vom 23. November 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Juli 2008 dahin zu ändern, dass ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 39.499 € zu Grunde zu legen ist.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und war daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin keine Existenzgründerin i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 EStG ist und die im Jahr 2000 gebildete Rücklage im Streitjahr gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG i.V.m. § 7g Abs. 5 EStG gewinnerhöhend mit einem Gewinnzuschlag aufzulösen war.
- 9 1. a) Nach § 7g Abs. 3 bis 5 EStG können Steuerpflichtige, die --wie die Klägerin-- ihren Gewinn durch Bestandsvergleich ermitteln, für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden (Ansparabschreibung). Die Rücklage darf 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts nicht überschreiten, das der Steuerpflichtige voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres anschaffen oder herstellen wird (§ 7g Abs. 3 Satz 2 EStG). Spätestens am Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres muss die Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst werden (§ 7g Abs. 4 Satz 2 EStG). Soweit die begünstigte Investition unterbleibt, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen (§ 7g Abs. 5 EStG).
- 10 Wird die Rücklage von einem Existenzgründer i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 EStG gebildet, so sind gemäß § 7g Abs. 7 Satz 1 EStG die Abs. 3 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass das begünstigte Wirtschaftsgut vom

Steuerpflichtigen voraussichtlich bis zum Ende des fünften auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres angeschafft oder hergestellt wird, der Höchstbetrag in Abs. 3 Satz 5 der Vorschrift für im Gründungszeitraum gebildete Rücklagen 600.000 DM (307.000 €) beträgt und die Rücklage spätestens am Ende des fünften auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen ist. Bei diesen Rücklagen entfällt ein Gewinnzuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG bei nicht durchgeführter Investition (§ 7g Abs. 7 Satz 1 Halbsatz 2 EStG).

**11** b) Existenzgründer i.S. des 7g Abs. 7 Satz 1 ist nach Satz 2 dieser Vorschrift

1. eine natürliche Person, die innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung weder an einer Kapitalgesellschaft unmittelbar noch mittelbar zu

mehr als einem Zehntel beteiligt gewesen ist noch Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 erzielt hat,

2. eine Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, bei der alle Mitunternehmer die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen; ist Mitunternehmer eine Gesellschaft i.S. 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 i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes, an der nur natürliche Personen beteiligt sind, die die Voraussetzungen der Nummer 1

erfüllen.

**12** 2. Danach war die Klägerin keine Existenzgründerin. Ihrer Anerkennung als Existenzgründerin steht zwar nicht entgegen, dass es sich bei ihr um eine GmbH & Co. KG handelt (dazu unten a). Die Klägerin ist aber deshalb keine Existenzgründerin i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 EStG, weil einer ihrer Mitunternehmer, die GmbH, seinerseits die Anforderungen an einen Existenzgründer nicht erfüllt (dazu unten b).

**13** a) Der Senat hat keine Bedenken, eine GmbH & Co. KG als Existenzgründer i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 EStG anzuerkennen, wenn alle an ihr beteiligten Mitunternehmer ihrerseits die Voraussetzungen eines Existenzgründers nach dieser Vorschrift erfüllen.

**14** aa) Eine Personengesellschaft ist nach § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 EStG Existenzgründer, wenn alle Mitunternehmer natürliche Personen sind, die ihrerseits die Voraussetzungen eines Existenzgründers nach § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG erfüllen, oder wenn --bei Beteiligung einer anderen Personengesellschaft als Mitunternehmer-- auch an dieser nur natürliche Personen i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG beteiligt sind. Dem Wortlaut nach kann danach eine Personengesellschaft, an der --wie bei einer GmbH & Co. KG-- als Mitunternehmer eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, zwar kein Existenzgründer sein. Eine Kapitalgesellschaft kann allerdings ihrerseits nach § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 3 EStG Existenzgründer sein, wenn an ihr ausschließlich natürliche Personen i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG beteiligt sind. Kann danach aber grundsätzlich sowohl eine Personengesellschaft als auch eine Kapitalgesellschaft Existenzgründer sein, sofern jeweils nur natürliche Personen beteiligt sind, die ihrerseits die Voraussetzungen eines Existenzgründers i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG erfüllen, so muss nach Ansicht des Senats auch die GmbH & Co. KG als Kombination dieser Rechtsformen als Existenzgründer anerkannt werden, sofern alle Mitunternehmer einschließlich der Komplementär-GmbH die Voraussetzungen eines Existenzgründers i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 EStG erfüllen.

**15** bb) Dass der Gesetzgeber die GmbH & Co. KG von der Begünstigung einer Existenzgründerrücklage nach § 7g Abs. 7 EStG ausschließen wollte, ist nicht ersichtlich. Mit der Einführung der Existenzgründerrücklage in § 7g Abs. 7 EStG wollte der Gesetzgeber die Attraktivität von Unternehmensgründungen erhöhen. Die Eigenkapitalbildung in den Anfangsjahren sollte gefördert und damit das Insolvenzrisiko verringert werden. Insbesondere Existenzgründern in der Form kleinerer und mittlerer Unternehmungen sollte die Möglichkeit der Ansparabschreibung verstärkt zur Verfügung gestellt werden (BTDrucks 13/4839, S. 38 f.). Die einschränkende Bestimmung des Begriffs des Existenzgründers erfolgte dabei nur, um unerwünschte Gestaltungen und Mitnahmeeffekte zu vermeiden (BTDrucks 13/4839, S. 77). Vor diesem Hintergrund kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber die GmbH & Co. KG von der Förderung durch § 7g Abs. 7 EStG von vornherein ausschließen wollte (ebenso FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 24. April 2008 1 V 1419/08, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2008, 1018; FG Münster, Urteil vom 12. Mai 2011 10 K 4791/08 G,F, EFG 2011, 2055; Hessisches FG, Urteil vom 6. Dezember

2004 1 K 939/02, EFG 2005, 686; Schmidt/Kulosa, EStG, 29. Aufl., § 7g Rz 83; Blümich/Brandis, § 7g a.F. EStG Rz 103; Roland in Bordewin/Brandt, § 7g a.F. EStG Rz 91; a.A. Thüringer FG, Urteil vom 30. Januar 2008 3 K 579/07, EFG 2008, 841; Oberfinanzdirektion Koblenz, Verfügung vom 24. Januar 2007, Deutsches Steuerrecht 2007, 625).

- 16** b) Die Klägerin ist aber deshalb keine Existenzgründerin i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 EStG, weil die an ihr beteiligte GmbH nicht ihrerseits als Existenzgründerin i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 3 EStG anzusehen ist. Denn an der GmbH ist mit Frau W eine natürliche Person beteiligt, die nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) bei Gründung der GmbH bereits zu mehr als 10 % an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt war und daher nicht die Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG erfüllt.
- 17** Dem steht nicht entgegen, dass die GmbH am Vermögen und am laufenden Gewinn der Klägerin nicht beteiligt ist. Die von der Klägerin begehrte Auslegung des § 7g Abs. 7 Satz 2 EStG, der zufolge es für die Anerkennung einer Personengesellschaft als Existenzgründer nur darauf ankomme, dass alle am Vermögen und am laufenden Gewinn beteiligten Mitunternehmer die Anforderungen an einen Existenzgründer i.S. des § 7g Abs. 7 Satz 2 EStG erfüllten, ist weder vom Gesetzgeber gewollt noch verfassungsrechtlich geboten.
- 18** aa) Mit § 7g Abs. 7 EStG wollte der Gesetzgeber die Möglichkeit, Ansparrückstellungen nach § 7g EStG in Anspruch zu nehmen, für Existenzgründer kleiner und mittlerer Betriebe verbessern (vgl. BTDrucks 13/4839, S. 38 f. und 77). Bei der Ansparrücklage für Existenzgründer nach § 7g Abs. 7 EStG handelt es sich ebenso wie bei der Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG um eine betriebsbezogene und nicht um eine personenbezogene Steuervergünstigung (vgl. BTDrucks 12/4158, S. 33; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. April 2008 VIII R 75/05, BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817, unter II.1. der Gründe). Dabei hat der Gesetzgeber den Begriff des Existenzgründers zur Vermeidung von unerwünschten Gestaltungen und Mitnahmeeffekten von vornherein einschränkend bestimmt (vgl. BTDrucks 13/4839, S. 77). Mitunternehmerschaftliche Personengesellschaften will er demnach nur fördern, wenn sie ihre betriebliche Tätigkeit in jeder Hinsicht und in Bezug auf jeden einzelnen Mitunternehmer neu beginnen (vgl. § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 EStG), und nicht bereits dann, wenn --wie im Fall der Klägerin-- jedenfalls alle am Vermögen und am laufenden Gewinn der Personengesellschaft beteiligten Mitunternehmer ihrerseits die Existenzgründereigenschaft erfüllen.
- 19** bb) Die von der Klägerin begehrte Auslegung ist auch verfassungsrechtlich nicht geboten.
- 20** Bei § 7g Abs. 7 EStG handelt es sich um eine steuerliche Subventionsnorm. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und des BFH ist der Gesetzgeber bei solchen Normen weitgehend frei darin zu entscheiden, welche Personen oder Unternehmen er fördern will, solange die Leistungen nicht nach willkürlichen Kriterien gewährt werden, sondern sachbezogene Differenzierungsgesichtspunkte gelten (BVerfG-Beschluss vom 24. März 2010 1 BvR 2130/09, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 756, unter III.1.c der Gründe; BFH-Urteil in BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817, unter II.3.a der Gründe, und BFH-Beschluss vom 12. November 2008 VIII B 201/07, nicht amtlich veröffentlicht). Es stellt ein in diesem Sinne sachbezogenes Kriterium dar, wenn für die Existenzgründereigenschaft einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verlangt wird, dass sämtliche Mitunternehmer ihrerseits die Voraussetzungen eines Existenzgründers erfüllen. Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) enthält kein allgemeines Verfassungsgebot einer rechtsformneutralen Besteuerung (BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, BGBl I 2006, 1857, unter C.III. vor 1. der Gründe) in dem Sinne, dass es für die Existenzgründereigenschaft einer GmbH & Co. KG nur darauf ankommen darf, dass alle am Vermögen und am laufenden Gewinn beteiligten Mitunternehmer Existenzgründer sind.
- 21** 3. Zu Recht hat das FG auch entschieden, dass die von der Klägerin in 2000 gebildete Rücklage im Streitjahr gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG i.V.m. § 7g Abs. 5 EStG gewinnerhöhend mit einem Gewinnzuschlag aufzulösen ist.
- 22** a) Da der Steuerpflichtige kein Wahlrecht hat, ob er eine Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG oder eine Existenzgründerrücklage nach § 7g Abs. 7 EStG in Anspruch nehmen will (BFH-Urteil vom 6. September 2011 VIII R 38/09, BFHE 234, 127, BStBl II 2012, 23), kommen die Regelungen des § 7g Abs. 3 bis 6 EStG zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 EStG nicht vorliegen (BFH-Urteil in BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817). Gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG i.V.m. § 7g Abs. 5 EStG ist eine Rücklage gewinnerhöhend mit einem Gewinnzuschlag aufzulösen, wenn sie am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist.
- 23** b) Dahinstehen kann, ob die von der Klägerin im Jahr 2000 gebildete Rücklage die Voraussetzungen des § 7g Abs. 3 EStG deshalb nicht erfüllte, weil die Klägerin die begünstigten Investitionen erst im Jahr 2005 und damit nach Ablauf des Zwei-Jahres-Zeitraums des § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG tätigen wollte. Denn auch in diesem Fall wäre die

Rücklage im Streitjahr gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG i.V.m. § 7g Abs. 5 EStG gewinnerhöhend mit einem Gewinnzuschlag aufzulösen.

- 24** Eine zu Unrecht gebildete Rücklage ist zwar vorrangig durch Änderung der Steuerfestsetzung des Jahres rückgängig zu machen, in dem die Rücklage unzulässiger Weise gebildet wurde. Solange eine Änderung dieses Bescheides noch möglich ist, gebietet es der Grundsatz der Besteuerungsgleichheit (§ 85 AO, Art. 3 Abs. 1 GG), auch nachträglich eine Inanspruchnahme dieser Steuervergünstigung nur unter den gesetzlichen Voraussetzungen zuzulassen. Ist eine Änderung dieser Steuerfestsetzung nach den abgabenrechtlichen Korrekturvorschriften jedoch nicht mehr möglich, so handelt es sich bei der Rücklage um eine zwar rechtswidrig, aber gleichwohl wirksam gebildete Rücklage i.S. des § 7g Abs. 3 EStG. Auch sie ist daher nach § 7g Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 7g Abs. 5 EStG spätestens am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend mit einem Gewinnzuschlag aufzulösen. Denn § 7g Abs. 4 EStG unterscheidet nicht zwischen der Auflösung einer zu Recht und einer zu Unrecht gebildeten Rücklage (BFH-Urteil vom 28. April 2005 IV R 30/04, BFHE 209, 496, BStBl II 2005, 704, unter II.3. und 5. der Gründe).
- 25** Nach den den BFH bindenden Feststellungen des FG ist im Streitfall eine Korrektur des Feststellungsbescheides für das Jahr 2000 nicht mehr möglich. Unabhängig davon, ob die von der Klägerin in jenem Jahr gebildete Rücklage neben den Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 EStG auch die des § 7g Abs. 3 EStG nicht erfüllte, war sie daher spätestens am Ende des Streitjahres nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG i.V.m. § 7g Abs. 5 EStG gewinnerhöhend mit einem Gewinnzuschlag aufzulösen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)