# Urteil vom 10. August 2011, I R 45/10

**Ansparabschreibung für Wirtschaftsgüter in ausländischer Betriebsstätte - Verteilung des Höchstbetrags - Missbrauch durch Vorteilsausnutzung - Hilfsweise Angabe von "Ersatzwirtschaftsgütern" - Reichweite der Wirkung eines negativen Progressionsvorbehalts**

BFH I. Senat

EStG § 2a Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 2a Abs 2 S 1, EStG § 7g Abs 3, EStG § 32b Abs 1 Nr 3, AO § 42 Abs 1, EStG § 10d, EStG § 7g Abs 2 Nr 3 S 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 20. April 2010, Az: 6 K 1156/09

## Leitsätze

Eine Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. kann auch für Wirtschaftsgüter gebildet werden, die für eine im Ausland belegene Betriebsstätte angeschafft werden sollen .

## Tatbestand

I.

1 Streitpunkt ist, ob eine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2006 geltenden Fassung (EStG 2002 a.F.) für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden kann, die für eine im Ausland belegene Betriebsstätte angeschafft werden sollen.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) beteiligte sich im Dezember des Streitjahrs in drei Verträgen jeweils atypisch still an einer spanischen Gesellschaft, der W-SRC, die als Lizenznehmerin eines italienischen Unternehmens verschiedene Gastronomiebetriebe in Spanien betreiben wollte. Der Kläger sollte der Gesellschaft aufgrund dreier entsprechender Vereinbarungen die identische Geschäftsausstattung für drei Betriebsstätten in Spanien zur Verfügung stellen.

3 In seiner Steuererklärung für das Streitjahr gab der Kläger nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Spanischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 5. Dezember 1966 (BGBl II 1968, 10, BStBl I 1968, 297) --DBA-Spanien-- in Deutschland von der Bemessungsgrundlage auszunehmende (negative) Einkünfte in Höhe von ./. 462.000 € an, die nach seiner Auffassung im Rahmen eines sog. negativen Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 a.F. bei der Bestimmung des Steuersatzes zu berücksichtigen seien. Die negativen Einkünfte beruhen auf Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. im Betrag von jeweils 154.000 € je Betriebsstätte in Spanien. Nach der vom Kläger im Einspruchsverfahren eingereichten Aufstellung sind je Betriebsstätte Ausstattungsgegenstände im Betrag von 437.163 € bestellt worden (Maschinen: 187.876 €, Ausstattung: 234.287 €, Anschaffungsnebenkosten: 15.000 €). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die negativen Einkünfte in den Bescheiden betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer für das Streitjahr und betreffend die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2006 nicht. Die deswegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg; das Sächsische Finanzgericht (FG) hat sie als unbegründet abgewiesen. Sein Urteil vom 21. April 2010 6 K 1156/09 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 315 abgedruckt.

4 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des Klägers.

5 Er beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahin abzuändern, dass die ausländischen negativen Einkünfte in Höhe von 462.000 € einkommensmindernd berücksichtigt werden.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist im Hinblick auf die Festsetzung der Einkommensteuer für das Streitjahr begründet und führt insoweit zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. In Bezug auf den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2006 bleibt die Revision hingegen ohne Erfolg.

8 1. Obschon der Kläger nach dem Wortlaut seines Revisionsantrags die "einkommensmindernde" Berücksichtigung der aus Spanien stammenden negativen Einkünfte verlangt, versteht der Senat sein Begehren dahin, dass er --wie schon im Rahmen seiner Steuererklärung, im Einspruchsverfahren und vor dem FG-- die negativen ausländischen Einkünfte weiterhin lediglich im Rahmen eines negativen Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 a.F. bei der Bestimmung des Steuersatzes berücksichtigt wissen will. Denn aus der Revisionsbegründung ergibt sich kein Anhalt dafür, dass der Kläger nunmehr in Erwägung zieht, die aus Spanien stammenden negativen Einkünfte könnten in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einzubeziehen sein. Bei der Verwendung des Ausdrucks "einkommensmindernd" handelt es sich deshalb um ein offenkundiges Versehen.

9 2. Die so verstandene Revision ist in Bezug auf den angefochtenen Bescheid über die Festsetzung der Einkommensteuer für das Streitjahr begründet. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz sind die ausländischen Verluste, die auf den vom Kläger gebildeten Ansparabschreibungen für die geplanten Investitionen in die spanischen Gesellschaften beruhen, gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 a.F. im Rahmen eines negativen Progressionsvorbehalts bei der Bestimmung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Jedoch ist der Rechtsstreit noch nicht entscheidungsreif, weil zum einen der Kläger noch konkret festlegen muss, für welche der von ihm benannten Wirtschaftsgüter er in welcher Höhe Ansparabschreibungen in Anspruch nimmt; zum anderen bedarf es noch tatrichterlicher Feststellungen dazu, ob es sich bei dem Engagement an der W-SRC um einen Betrieb oder um mehrere Betriebe des Klägers i.S. von § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG 2002 a.F. gehandelt hat.

10 a) Verfahrensrechtlich kann die Festsetzung der Einkommensteuer im Streitfall ohne gesonderte und einheitliche Feststellung der nach dem DBA-Spanien von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ausgenommenen Einkünfte der atypischen stillen Gesellschaften nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) vorgenommen werden. Denn es greift hier die Ausnahmebestimmung des § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO, nach der keine gesonderte und einheitliche Feststellung erfolgt, wenn nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen mit ihren Einkünften im Inland einkommensteuerpflichtig oder körperschaftsteuerpflichtig ist.

11 b) Die Einkünfte des Klägers aus den Beteiligungen an den atypischen stillen Gesellschaften sind von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ausgenommen. Das ergibt sich aus Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA-Spanien und ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit.

12 c) Abkommensrechtlich nicht ausgeschlossen, sondern ausdrücklich vorbehalten ist indes gemäß Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 DBA-Spanien das Recht der Bundesrepublik Deutschland, die von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG 2002 a.F. bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 a.F. unterliegen dem Progressionsvorbehalt auch ausländische Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung des Steuersatzes im Veranlagungszeitraum steuerfrei sind. Diese Bestimmung ist auf die von der Klägerin geltend gemachten Verluste in Form der Ansparabschreibungen anzuwenden.

13 aa) Der Bildung der Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. steht nicht entgegen, dass sie sich im Streitfall ausschließlich auf Investitionen in ausländische Betriebsstätten beziehen. Die aus der Bildung der Ansparabschreibungen resultierenden Verluste sind Bestandteil der gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 a.F. bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes zu berücksichtigenden ausländischen Einkünfte.

14 aaa) Nach § 7g Abs. 3 bis 5 EStG 2002 a.F. können Steuerpflichtige, die den 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 40 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts nicht überschreiten, das der Steuerpflichtige voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs

anschaffen oder herstellen wird. Eine Ansparabschreibung kann auch gebildet werden, wenn dadurch --wie im Streitfall-- ein Verlust entsteht oder sich erhöht (§ 7g Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 a.F.). Insgesamt dürfen die danach gebildeten Rücklagen je Betrieb des Steuerpflichtigen den Betrag von 154.000 € nicht übersteigen (§ 7g Abs. 3 Satz 5 EStG 2002 a.F.).

**15** bbb) Ob die Bildung der Rücklage nach Maßgabe dieser Regeln voraussetzt, dass das Wirtschaftsgut, auf welches sich die künftige Investition bezieht, für eine inländische Betriebsstätte angeschafft und dort genutzt werden muss, wird nicht einheitlich beurteilt. Sie wird von einigen Finanzgerichten (vgl. neben dem angefochtenen FG-Urteil das Urteil des FG Münster vom 30. August 2005 6 K 6539/03 F, EFG 2006, 255 --zustimmend Verfügung der Oberfinanzdirektion Münster vom 5. Januar 2007, Der Betrieb 2007, 368--; Beschlüsse des Schleswig-Holsteinischen FG vom 4. September 2008 5 V 10067/08, EFG 2009, 98, und des FG Baden-Württemberg vom 12. Januar 2009 5 V 3932/08, juris) und einem Teil der Literatur (Brandis in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 7g EStG a.F. Rz 16; Daller, Schrift Nr. 423 des Instituts "Finanzen und Steuern" e.V., S. 12) bejaht. Andere lehnen eine Beschränkung auf inländische Betriebsstätten ab (Gosch, Deutsches Steuerrecht 2007, 1895, 1896; Kulosa in Schmidt, Einkommensteuergesetz, 29. Aufl., § 7g Rz 63; Spohn/Peters, Internationales Steuerrecht 2007, 754, 755; aus unionsrechtlichen Gründen auch Handzik in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 7g EStG Rz 65a). Diese Auffassung wird auch im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12. Dezember 1996 (BStBl I 1996, 1441, unter 3.) vertreten, wo es heißt, die Rücklagenbildung sei unabhängig davon zulässig, ob das später tatsächlich angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut die in § 7g Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 a.F. genannten Voraussetzungen erfüllen werde. Der Senat, der die Frage bislang nicht entscheiden musste (vgl. Senatsurteil vom 11. Juli 2007 I R 104/05, BFHE 218, 323, BStBl II 2007, 957; Senatsbeschluss vom 30. Juni 2009 I B 69/09, BFH/NV 2009, 1805), hält die letztgenannte Auffassung für zutreffend.

**16** aaaa) Dem für die Gesetzesauslegung in erster Linie maßgeblichen Wortlaut des § 7g Abs. 3 ff. EStG 2002 a.F. ist --was auch FG und FA nicht in Abrede stellen-- eine Beschränkung der Ansparabschreibung auf Investitionen in inländische Betriebsstätten nicht zu entnehmen. § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 a.F. bezieht sich vielmehr ausnahmslos auf Wirtschaftsgüter "im Sinne des Absatzes 1", mithin auf neue bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Eine räumliche Beschränkung auf im Inland belegene Betriebe ist nicht in § 7g Abs. 1 EStG 2002 a.F., sondern in Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a der Vorschrift enthalten, der die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach Abs. 1 an die Bedingung knüpft, dass das betreffende Wirtschaftsgut mindestens ein Jahr nach seiner Anschaffung oder Herstellung in einer inländischen Betriebsstätte verbleibt. Die Beschränkung des § 7g Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG 2002 a.F. wird indes von den die Ansparabschreibung regelnden Bestimmungen der Absätze 3 ff. --insbesondere von Abs. 3 Satz 3, der die Voraussetzungen der Ansparabschreibung enumerativ auflistet-- nicht in Bezug genommen.

**17** bbbb) Die Beschränkung auf das Inland kann entgegen der Sichtweise des FG wegen des fehlenden Anhalts im Gesetzeswortlaut nicht aufgrund der Gesetzesgeschichte und -systematik in § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. hineingelesen werden. Zwar mag es zutreffen, dass der Gesetzgeber mit Einführung der Begünstigung der Ansparabschreibung durch das Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt vom 13. September 1993 (BGBl I 1993, 1569, BStBl I 1993, 774) die Förderung von Investitionen in inländische Betriebe vor Augen gehabt und bezweckt hat. Dafür kann auch der Umstand ins Feld geführt werden, dass § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStG zur Begrenzung der Ansparabschreibung auf die in Abs. 2 Nr. 1 genannten Größenmerkmale verweist, welche sich nach der seinerzeit geltenden Fassung (EStG 1990) am Einheitswert und am Gewerbekapital des Betriebs orientierten. Denn diese Werte wurden von der Finanzverwaltung nur für inländische Betriebe bzw. Betriebsstätten gesondert festgestellt. Eine zwingende gesetzliche Beschränkung auf inländische Betriebsstätten kann aus diesen Zusammenhängen aber nicht abgeleitet werden. Das ergibt sich schon daraus, dass § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG 1990 eine ausdrückliche Regelung zur Ermittlung der Größenmerkmale für die Fälle enthielt, in denen ein Einheitswert des Betriebs für steuerliche Zwecke nicht festzustellen war (sog. fiktiver Einheitswert). Auch wenn der Gesetzgeber mit dieser Regelung wiederum Fälle vor Augen gehabt haben mag, in denen bei inländischen Betrieben die Feststellung eines Einheitswerts entbehrlich war (z.B. wegen § 117a Abs. 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes in der bis 1996 geltenden Fassung), zeigt sie doch, dass die formelle gesonderte Feststellung der Größenmerkmale nicht in jedem Fall unabdingbare Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Ansparabschreibung sein sollte.

**18** Jedenfalls aber hat der Gesetzgeber im Zuge des Wegfalls der Vermögensteuer bzw. des Wegfalls der Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens mit dem Jahressteuergesetz 1997 vom 27. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049, BStBl I 1996, 1523) die Größenmerkmale des § 7g Abs. 2 EStG in der Weise geregelt, dass es nunmehr

--soweit es nicht um Betriebe der Land- und Forstwirtschaft ging-- auf die Ermittlung des Betriebsvermögens nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ankam (§ 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG 1997/2002 a.F.; vgl. dazu Brandis in Blümich, a.a.O., § 7g EStG a.F. Rz 57). Diese Ermittlungsweise ist grundsätzlich auch für im Ausland belegene Betriebe anwendbar, so dass es seitdem an jeglichem Anhalt im Tatbestand des § 7g EStG 1997/2002 a.F. dafür fehlt, dass die Inanspruchnahme der Ansparabschreibung auf Investitionen in inländische Betriebe beschränkt sein könnte. Ohne einen solchen Anhalt im Gesetzestatbestand kann jedoch etwaigen Vorstellungen der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten keine maßgebliche Bedeutung beigemessen werden (vgl. Senatsurteil vom 22. Dezember 2010 I R 110/09, BFHE 232, 415) und muss es mithin bei der wortlautgetreuen Gesetzesanwendung verbleiben.

**19** cccc) Auch aus dem Zusammenhang zwischen Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 3 ff. EStG 2002 a.F. und Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 1 und 2 EStG 2002 a.F. lässt sich nicht ableiten, dass zur Inanspruchnahme der Ansparabschreibung zusätzlich auch die vom Gesetz nicht in Bezug genommenen Voraussetzungen des § 7g Abs. 2 EStG 2002 a.F. erfüllt sein müssen. Insbesondere folgt das nicht aus dem Umstand, dass die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG 2002 a.F. grundsätzlich die vorherige Bildung einer Ansparabschreibung nach Abs. 3 bis 7 voraussetzt. Denn daraus lässt sich nicht folgern, dass umgekehrt auch die Ansparabschreibung von der Möglichkeit einer späteren Inanspruchnahme der Sonderabschreibung abhängig sein muss.

**20** dddd) Die Befürchtung des FA, mit dem hier vertretenen Normverständnis werde ein "unbeabsichtigtes Steuersparmodell" begründet, weil der Steuerpflichtige über den negativen Progressionsvorbehalt von der Beteiligung an ausländischen Unternehmen profitieren könne, während sich der positive Progressionsvorbehalt bei der späteren Auflösung der Rücklage nicht auswirke, falls der Steuerpflichtige bereits den Spitzensteuersatz zahle, vermag ein anderes Ergebnis nicht zu begründen. Das steuerliche Lenkungsinstrument der Ansparabschreibung nach den Regeln des § 7g Abs. 3 ff. EStG 2002 a.F. bot in vielfältiger Hinsicht --also keineswegs nur mit Blick auf Sachverhalte mit Auslandsberührung-- erhebliches Potential zur Steuergestaltung (vgl. Brandis in Blümich, a.a.O., § 7g EStG a.F. Rz 76, m.w.N.). Das Ziel der Vermeidung solchen Gestaltungspotentials rechtfertigt aber keine einschränkende Auslegung der Lenkungsnorm entgegen ihrem Wortlaut. Die Ausnutzung eines in einer gesetzlichen Regelung angelegten Steuervorteils begründet auch keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S. von § 42 Abs. 1 AO; solches wird auch vom FA nicht vertreten.

**21** eeee) Offenkundig ist auch der Gesetzgeber bei Erlass des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630), mit dem die bisherigen Regelungen des § 7g EStG 2002 a.F. grundlegend umgestaltet worden sind, vom hier vertretenen Normverständnis ausgegangen. Die Inanspruchnahme des an die Stelle der bisherigen Ansparabschreibung getretenen Investitionsabzugsbetrags ist gemäß § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 u.a. davon abhängig gemacht worden, dass das betreffende Wirtschaftsgut mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahrs in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird. In der Begründung des Gesetzentwurfs der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (BTDrucks 16/4841, S. 52) heißt es dazu: "Diese --für die Inanspruchnahme von Ansparabschreibungen bisher nicht geforderte-- Bedingung lehnt sich an die Regelungen zu den Sonderabschreibungen im bisherigen § 7g Abs. 2 Nr. 2 an". Soweit das FG die danach "bisher nicht geforderte" Bedingung allein auf das Erfordernis der ausschließlichen oder fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung, nicht aber auch auf die Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte bezieht, ist dafür ein Anhalt in der Gesetzesbegründung nicht ersichtlich.

**22** bb) Die Berücksichtigung der geltend gemachten Verluste im Rahmen des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 a.F. ist nicht gemäß § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 a.F. ausgeschlossen. Zwar dürfen nach dieser Vorschrift negative Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat belegenen gewerblichen Betriebsstätte grundsätzlich nur mit positiven Einkünften derselben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden und gilt dies auch für durch Doppelbesteuerungsabkommen von der deutschen Besteuerung freigestellte Einkünfte (Senatsurteil vom 12. Januar 2011 I R 35/10, BFHE 232, 432, BStBl II 2011, 494). Jedoch greift im Streitfall die sog. Aktivitätsausnahme des § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 a.F., nach der Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Vorschrift nicht gilt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die negativen Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Ausland stammen, die u.a. ausschließlich oder fast ausschließlich die Bewirkung gewerblicher Leistungen zum Gegenstand hat. Das ist bei den spanischen Betriebsstätten der W-SRC, die künftig Gastronomiebetriebe betreiben sollten, der Fall. Die in § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 a.F. normierte Rückausnahme, nach der die Aktivitätsausnahme nicht anwendbar ist, wenn die ausländische Betriebsstätte u.a. mit der Errichtung oder dem Betrieb von Anlagen befasst ist, die dem

Fremdenverkehr dienen, greift hier nicht. Zum einen widerspricht diese Rückausnahme innerhalb der Europäischen Union den unionsrechtlichen Grundfreiheiten und bleibt deswegen ohnehin unanwendbar (vgl. Senatsurteil vom 29. Januar 2008 I R 85/06, BFHE 220, 398, BStBl II 2008, 671). Zum anderen ist den tatrichterlichen Feststellungen kein Anhalt dafür zu entnehmen, dass die geplanten Gaststätten vornehmlich für eine Frequentierung durch in Spanien weilende Touristen vorgesehen waren (vgl. zur Abgrenzung Senatsbeschluss vom 25. April 2007 I B 52/06, BFH/NV 2007, 1646).

**23** d) Das FG ist von einer anderen rechtlichen Beurteilung ausgegangen. Sein Urteil ist deshalb im Hinblick auf den Einkommensteuerbescheid aufzuheben. Die Sache ist jedoch unter zwei Aspekten noch nicht entscheidungsreif und deshalb gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

**24** aa) Die Voraussetzungen für die Bildung von Ansparabschreibungen sind bislang insoweit noch nicht vollständig erfüllt, als es noch der Festlegung durch den Kläger bedarf, für welche der von ihm benannten Wirtschaftsgüter er in welcher konkreten Höhe Ansparabschreibungen bildet.

**25** Bei der geplanten Anschaffung mehrerer Wirtschaftsgüter, für die der Steuerpflichtige die Begünstigung des § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. in Anspruch nehmen möchte, hat er grundsätzlich für jedes Wirtschaftsgut eine gesonderte Ansparabschreibung zu bilden, deren Bildung und Auflösung gemäß § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStG 2002 a.F. in der Buchhaltung verfolgbar sein muss (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Dezember 2001 XI R 13/00, BFHE 197, 448, BStBl II 2002, 385; BFH-Beschluss vom 31. März 2009 X B 226/08, BFH/NV 2009, 1116). Gibt der Steuerpflichtige --wie im Streitfall-- eine Vielzahl von einzelnen Wirtschaftsgütern an und übersteigen 40 v.H. der Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter in ihrer Summe den Höchstbetrag je Betrieb von 154.000 €, muss er demzufolge angeben, in welchen Teilbeträgen der Höchstbetrag auf die einzelnen Wirtschaftsgüter verteilt werden soll. Das hat der Kläger bislang nicht getan.

**26** Der in der Klagebegründung vorgebrachte Einwand des Klägers, er riskiere auf diese Weise, dass das FA seiner Auswahl von Wirtschaftsgütern nicht folge, obwohl es womöglich bei den nicht ausgewählten Wirtschaftsgütern keine Beanstandungen erhoben hätte, ist unbegründet. Denn der Steuerpflichtige ist nicht gehindert anzugeben, in welcher Reihenfolge und zu welchen Beträgen er "hilfsweise" die anderen Wirtschaftsgüter berücksichtigt haben möchte, falls ein Wirtschaftsgut die Voraussetzungen des § 7g Abs. 3 ff. EStG 2002 a.F. nicht erfüllt.

**27** bb) Die Ansparabschreibungen dürfen gemäß § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG 2002 a.F. je Betrieb des Steuerpflichtigen 154.000 € nicht übersteigen. Im Streitfall ist deshalb zu prüfen, ob die Beteiligungen an der W-SRC jeweils als selbständige Betriebe des Klägers oder als ein Gesamtbetrieb zu beurteilen sind. Mehrere Betriebe liegen aus ertragsteuerlicher Sicht vor, wenn sich die zivilrechtlich selbständigen atypisch stillen Beteiligungen auf hinreichend sachlich abgrenzbare Unternehmensteile (Geschäftsbereiche) des Handelsgewerbes beziehen (vgl. Senatsurteil vom 6. Dezember 1995 I R 109/94, BFHE 179, 427, BStBl II 1998, 685; BFH-Urteil vom 23. April 2009 IV R 73/06, BFHE 225, 343, BStBl II 2010, 40; Wacker in Schmidt, EStG, 30. Aufl., § 15 Rz 360). Das FG hat --von seiner Rechtsauffassung her konsequent-- keine näheren Feststellungen zum Inhalt der abgeschlossenen Beteiligungsverträge und zur Betriebsorganisation der W-SRC getroffen. Der Sachverhalt bedarf mithin insoweit noch der Aufklärung im zweiten Rechtsgang.

**28** 3. Unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen ist die Revision in Bezug auf den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2006. Insoweit erweist sich die Klageabweisung im Ergebnis als zutreffend. Denn es ist nicht ersichtlich --und der Kläger trägt dafür nichts vor-- dass die allein streitbefangene Höhe der im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigenden ausländischen Einkünfte die Höhe des nach Maßgabe von § 10d EStG 2002 a.F. zum 31. Dezember 2006 festzustellenden verbleibenden Verlustabzugs beeinflussen könnte. Die Wirkung des negativen Progressionsvorbehalts erschöpft sich in der Modifikation des im Verlustentstehungsjahr zu Grunde zu legenden Steuersatzes nach den Regeln des § 32b Abs. 2 EStG 2002 a.F.

**29** Soweit in diesem Rahmen mangels hinreichender anderweitiger positiver Einkünfte eine Verrechnung der Verluste nicht oder nicht vollständig möglich ist, können die verbleibenden Verluste nicht über § 10d EStG 2002 a.F. den Steuersatz anderer Jahre mindern (Heinicke in Schmidt, a.a.O., 30. Aufl., § 32b Rz 6; Probst in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, § 32b EStG Rz 136 "Verlustabzug (ab VZ 1996)"; Lambrecht in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 10. Aufl., § 32b Rz 20). Denn die Berechnung des Sondertarifs erfolgt seit der Neufassung des § 32b Abs. 2 EStG durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) in der Weise, dass zunächst das steuerpflichtige Einkommen nach § 32a

EStG ermittelt wird, dem auf zweiter Stufe die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zur Berechnung des besonderen Steuersatzes hinzugerechnet werden, welcher sodann auf die --unverändert bleibende-- Bemessungsgrundlage angewendet wird (sog. Hinzurechnungsmethode, vgl. Senatsurteil in BFHE 232, 432, BStBl II 2011, 494). Auf die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage wirkt sich der Progressionsvorbehalt demzufolge --anders als nach der vormaligen Methode der sog. Schattenveranlagung (dazu z.B. Senatsurteil vom 29. April 1992 I R 102/91, BFHE 168, 157, BStBl II 1993, 149)-- nicht aus, so dass auch die Höhe des nach § 10d EStG 2002 a.F. festzustellenden Verlustabzugs dadurch nicht beeinflusst wird.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de