

C. Materiell-rechtliche Reformoptionen für die steuerrechtliche Förderung von Gründungen und Betriebsübergaben

Auf dem Boden des höherrangigen Rechts sind nunmehr Erleichterungen für die Gründung und die Übergabe von (Handwerks-)Betrieben de lege ferenda zu entwickeln und zu bewerten. Dabei bleiben allgemeine Vorschläge zur Reform der Unternehmensbesteuerung²⁴¹, die die steuerlichen Rahmenbedingungen auch für Handwerksbetriebe verändern würden, außen vor. Dasselbe gilt für die allgemeinen Rahmenbedingungen der steuerlichen überperiodischen Verlustkompensation²⁴², die wegen des Vorwurfs eines „Schönwetter-Steuerrechts“ gerade nach dem wirtschaftlichen Einbruch aufgrund der Corona-Pandemie zur Zeit intensiv diskutiert werden²⁴³. Stattdessen sollen spezifisch gründungs- oder übergangsbezogene Überlegungen angestellt werden, die jedoch weitgehend wirtschaftszweigneutral sind und wegen des übergeordneten Rechts sein müssen.

I. Gewährung von Gründer- und Gründungszulagen sowie temporären Steuerfreistellungen?

Das geltende Recht kennt neben der vorgreifenden (zum Teil beschränkten) Abzugsfähigkeit von Weiter- bzw. Fortbildungsaufwendungen²⁴⁴ nur

241 Das gilt namentlich für die optionale Einbeziehung von Personengesellschaften in die Körperschaftsteuer, die immer wieder vorgeschlagen (*Institut der Wirtschaftsprüfer*, WPg 2017, 1088) und in dieser Legislaturperiode rechtspolitisch ernsthaft (vor der Corona-Pandemie) erwogen wurde (*Dölker*, BB 2019, 2711 (2712); *Wacker*, DStR 2019, 585 (587 ff.) m.w.N.; zuletzt kritisch zur Verfassungsmäßigkeit *Stein*, BB 2020, 1879).

242 Zum (umstrittenen) verfassungsrechtlichen Rahmen näher *Drüen*, Der verfassungsrechtliche Rahmen für die Kompensation von Unternehmensverlusten – Wann ist die Mindestbesteuerung zulässig?, StbJb. 2012/13, 123.

243 Eingehend *Hey*, DStR 2020, 2041.

244 *Krüger*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 9 Rz. 340 ff. m.w.N.; zur Verfassungsmäßigkeit BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274; dazu und zur rechtspolitischen Ausweitung des Abzugs von Bildungsaufwendungen *Ismer*, DStR 2020, 681; *Hey*, FR 2020, 578.

einzelne Instrumente personenbezogener Gründerförderung, wie die Steuerfreiheit des Gründungszuschusses zur Beendigung einer Arbeitslosigkeit durch die Aufnahme einer selbstständigen hauptberuflichen Tätigkeit (§ 93 SGB III), der auch nicht dem Progressionsvorbehalt unterliegt (§ 3 Nr. 2 EStG). Personenbezogene Steuerbefreiungen bis zu einer gesetzlich bestimmten Grenze ließen sich als Prämie für die Neueröffnung eines Betriebs oder einer hauptberuflichen selbstständigen Tätigkeit nach dem Muster der deutschen Wiedervereinigung (s. bereits A. III. 3.) als Steuerabzugsbetrag revitalisieren.

Daneben lassen sich – aufbauend auf früheren und ausländischen Beispielen – Formen einer vorgangsbezogenen Gründungsförderung erwägen. Nach dem Muster der verschiedenen Investitionszulagengesetze, mit denen Deutschland für verschiedene Industriezweige²⁴⁵, Wirtschaftsgüter oder Investitionsgebiete bereits reichhaltige Erfahrungen gemacht hat, ließe sich – Gleichheitsgerechtigkeit und Beihilfenkonformität vorausgesetzt – das Konzept zur Förderung der Existenzgründung auch zur Regionalförderung einsetzen. Attraktiv sind für Existenzgründer die Fördermodelle, die Zuschüsse durch eine vollständige Steuerbefreiung gewähren und nicht lediglich wie beim Investitionsabzugsbetrag (§ 7g EStG) durch Steuerstundung die Besteuerung zeitlich nach hinten verschieben. Insoweit könnte sich der Gesetzgeber bei der Schaffung neuer Förderinstrumente an den früheren Investitionszulagengesetzen orientieren, die Existenzgründer ohne negative steuerliche Folgen bezuschusst haben. Das frühere InvZuLG war als Mittel der Investitionsförderung und Finanzierungshilfe besonders für Klein- und Mittelstandsunternehmen reizvoll, weil einerseits eine Investitionszulage von bis zu 25 v.H. des Erstinvestitionsvorhabens gewährt wurde, aber andererseits diese weder zu den Einkünften des EStG gezahlt wurde, noch die Anschaffungskosten für das Investitionsgut gemindert wurden, so dass kein Abschreibungsvolumen zerstört wurde (§ 13 InvZuLG 2010). Auf der anderen Seite stehen aufwendige Kontrollen zur tatsächlichen Verwendung des Investitionsgutes und die Einhaltung der Förderungsvoraussetzungen. Die Finanzverwaltung muss entsprechende Anträge prüfen. Da alle Steuervorteile zu Gestaltungen anreizen und missbrauchsanfällig sind, müssen nach der jüngeren Rechtsprechung des BVerfG hinreichende Vorkehrungen gegen absehbare Missbräuche vorge-

245 Z.B. Gesetz über eine Investitionszulage für Investitionen in der Eisen- und Stahlindustrie (StahlInvZuLG) v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1557).

sehen werden²⁴⁶. Darum ist dieses Instrument allenfalls dosiert und konditioniert einsetzbar.

Die gründungsbezogenen Steuerfreistellungen bis zu 100 v.H. für bis zu 10 Jahre nach dem Schweizer Förderungsmodell (s. bereits A. III. 2. a)) ermöglichen es zwar dem Neugründer, sich frei von steuerlicher Belastung und mit deutlichen Preis- und Liquiditätsvorteilen zu entwickeln und sich auf dem Markt zu positionieren. Diese Regelungen verfälschen indes gleichheitswidrig und ggfs. auch beihilferelevant die Wettbewerbsbedingungen zu Lasten etablierter Mitbewerber. Zudem suggerieren sie dem Existenzgründer auf Zeit steuerliche Rahmenbedingungen seiner Marktteilnahme, die nicht den regulären entsprechen. Neben der Wettbewerbsrelevanz spricht darum auch der negative Gewöhnungseffekt gegen steuerliche Erleichterungen in Form von „Tax Holidays“.

Eine erwägenswerte Form der Gründungsförderung könnte demgegenüber eine am Muster von § 7g EStG a.F. (s. bereits A. II. 1.) orientierte Ansparrücklage für Existenzgründer (Gründerrücklage) weit vor einer geplanten Betriebseröffnung (z.B. noch als angestellter Geselle in einem Handwerksbetrieb) sein. Dabei würden an sich anfallende Steuerzahlungen (als Angestellter) im Vorgriff auf die angestrebte Selbstständigkeit gestundet. Damit wäre freilich ein erheblicher Kontroll- und Sicherungsaufwand bei der Finanzbehörde sowie Anzeige-, Aufzeichnungs-, und Berichtspflichten des zukünftigen Gründers verbunden²⁴⁷.

II. Vorschlag eines mehrjährigen Gründungszeitraums bei den Ertragsteuern

Einkommen- und Körperschaftsteuer sind Jahressteuern (§ 2 Abs. 7 S. 1 EStG, § 7 Abs. 3 S. 1 KStG). Der Besteuerungszeitraum und der Ermitt-

246 BVerfG, Urt. v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 – Rz. 123; dazu *Drüen*, ISR 2020, 98 (104 f.).

247 Zum Erfordernis einer hinreichenden Konkretisierung der Investitionsabsicht bei einem erst zu eröffnenden Betrieb bei der früheren Ansparrücklage etwa BFH, Urt. v. 25.4.2002 – IV R 30/00, BStBl. II 2004, 182; näher zu den (häufig umstrittenen) Anforderungen an den Nachweis der Investitionsabsicht *B. Meyer*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7g EStG (a.F.) Rz. 96 ff. (Okt. 1997).

lungszeitraum²⁴⁸ sind grundsätzlich das Kalenderjahr²⁴⁹. Nur bei Liquidation von Körperschaften greift ein längerer Besteuerungszeitraum (§ 11 KStG), der sich nach dem handelsrechtlichen Abwicklungszeitraum sowie den entsprechenden Maßnahmen der Finanzverwaltung richtet²⁵⁰. Das Abschnittsprinzip²⁵¹ wird überwiegend als rein technisches Prinzip verstanden²⁵², das zu Verzerrungen und Belastungszufälligkeiten führt²⁵³, je nachdem wie sich die Erträge und Aufwendungen auf die Jahre verteilen. Gerade bei der progressiven Einkommensteuer (§ 32a EStG) hat die Verteilung der Unternehmensergebnisse auf die einzelnen Besteuerungszeiträume erhebliche Auswirkungen auf die Höhe der Gesamtsteuerlast. Das strikte Periodizitätsprinzip wird durch den intertemporalen Verlustabzug nach (§ 10d EStG) aufgebrochen, wonach Verluste i.H.v. einer Million € in vorangegangene Veranlagungszeiträume zurückgetragen oder in folgende Veranlagungszeiträume vorgetragen werden können. Als Reaktion auf strukturell drohende Verluste durch die Covid 19-Pandemie wurden Verlustrück- und vortrag ohne Mindestbesteuerung in den Veranlagungszeiträumen 2020 und 2021 auf fünf Millionen € erhöht²⁵⁴. Verluste – gerade in der Anlaufphase – sind ein typisches Risiko für Gründer und Betriebsübernehmer. Abgesehen von grundlegenden Überlegungen zur Neujustierung der steuerlichen Verlustkompensation²⁵⁵ besteht angesichts der Höhe des aktuellen Verlustvortragsvolumens in Deutschland kein drängender Anlass, über Sonderregelungen für Start-up-Unternehmen beim Verlustvortrag nach dem italienischen Muster (s. bereits A. III. 3. b)) nachzudenken.

Eine weitergehende Idee zur Glättung der periodischen Unternehmensergebnisse²⁵⁶ ist eine Mehrjahresbesteuerung, wie sie in Deutschland in der Frühphase der Einkommensbesteuerung (z.B. § 30 preußisches EStG 1851:

248 Zu vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren als Gewinnermittlungszeitraum s. § 4a EStG.

249 Näher *Drüen*, in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 7 KStG Rz. 10 ff. (April 2019).

250 Näher *Pferrmann*, in Blümich, EStG/KStG/GewSt, § 11 KStG Rz. 35 ff. (Okt. 2018).

251 Eingehend dazu *Ismar*, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Periodizitätsprinzip, DStJG 34 (2011), 91.

252 *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, 2020, Rz. 8.44 m.w.N.; a.A. aber *P. Kirchhof*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rz. A 362.

253 *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, S. 189.

254 BT-Drs. 19/20058, S. 1, 8, 22.

255 Nochmals *Hey*, DStR 2020, 2041.

256 Zur noch weitgehenderen Idee der Besteuerung des Lebenseinkommens *Mitschke*, Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsaus-

dreijähriger Durchschnitt) vorgesehen war²⁵⁷ und im Ausland in einzelnen Staaten praktiziert wurde. Da ein allgemeiner Übergang zur Mehrjahresbesteuerung erwartbaren haushaltspolitischen Widerständen ausgesetzt ist, ist ein spezieller Gründungs-Besteuerungszeitraum von 3 oder 5 Jahren ab Gründung oder Übernahme des Betriebs zu erwägen. Dieser würde neben einer Tarifglättung insbesondere einen interperiodischen Ausgleich von typischen Anlaufverlusten eröffnen. Eine derartige mehrjährige Verlustverrechnung im Gründungszeitraum wäre de lege ferenda zudem ein weniger weitreichender Lösungsansatz gegenüber der vorgeschlagenen sofortigen Verrechnung von Verlusten durch eine negative Steuer²⁵⁸. Freilich bedürfte die konkrete Ausgestaltung sowohl materiell-rechtlich als auch verfahrensrechtlich hinsichtlich der Erklärungsabgabe und Prüfung durch die Finanzbehörde vertiefterer Überlegungen²⁵⁹.

III. Abzug eines Gründer-Unternehmerlohnes bei der Einkommensteuer?

Ein Anreiz für Betriebsgründungen und -übernahmen könnte im steuerlichen Abzug eines Unternehmerlohnes im Gründungs- oder Übernahmzeitraum liegen. De lege lata ist ein Unternehmerlohn nicht als Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 4 EStG abzugsfähig, weil nur tatsächliche Aufwendungen in Geld oder Geldeswert erfasst sind. Nach althergebrachter²⁶⁰ und heute allgemeiner Überzeugung ist ein Unternehmerlohn weder als eigene Arbeitsleistung noch als fiktive (kalkulatorische) Kosten bei den Ertragsteuern abzugsfähig²⁶¹.

gleich, *StuW* 1980, 122 u. *StuW* 1981, 255; zustimmend *Hey*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*²⁴, 2020, Rz. 8.44.

257 Dazu *Drüen*, *Periodengewinn und Totalgewinn*, 1999, S. 31 f. m.w.N.

258 Dafür *Klemt*, *Körperschaftsteuerliche Verluste junger innovativer Unternehmen*, 2016, S. 298 ff.

259 Erste Ansätze finden sich dazu bei *Drüen*, *Periodengewinn und Totalgewinn*, 1999, S. 70 f., 88 ff.

260 Bereits *Strutz*, *EStG 1920*³, § 32 Anm. 8: „Betriebsausgaben sind tatsächlich gemachte oder noch geschuldete Aufwendungen von Geld oder geldwerten Sachen. ... Dagegen ist die Einstellung des Wertes der eigenen Arbeit und derjenigen anderer unbezahlter Arbeitskräfte unter die Betriebsausgaben nicht zulässig, da hier solche Aufwendungen eben nicht vorliegen“.

261 *Frotscher/Watrin*, in *Frotscher/Geurts*, *EStG*, § 4 Rz. 588 (April 2018); *Holzhäuser*, in *Bordewin/Brandt*, *EStG*, § 4 Rz. 1708 (Mai 2007); *Meurer*, in *Lademann*, *EStG*, § 4 Rz. 533 (Juli 2002); *Nacke*, in *Littmann/Bitz/Pust*, *Das Einkommensteuerrecht*, § 4 *EStG* Rz. 1623 (Dez. 2019); *Söhn*, in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*,

IV. Schaffung eines interpersonellen Übergangs von Aufwendungen

Der Vorschlag des temporären Abzugs von Unternehmerlohn von Gründern und Betriebsübernehmern bei der Einkommensteuer wäre zweifellos innovativ, zumal ihn auch dem deutschen Steuerrecht nahestehende Steuerrechtsordnungen nicht kennen. So kann in Österreich fiktiver Unternehmerlohn weder bei einem Einzelunternehmen noch bei einer Personengesellschaft als Betriebsausgabe angesetzt werden²⁶² und auch im Schweizer Steuerrecht sind Eigenlohn oder sog. Salärzahlungen bei der Gewinnermittlung nicht abziehbar²⁶³. Es würden sich mithin neue Abgrenzungsfragen und Gestaltungsmöglichkeiten ergeben. Da nur ein angemessener Gründerlohn steuerlich abziehbar sein dürfte, würde sich in jedem Gründungs- und Übernahmefall die Frage der Angemessenheit der fiktiven Vergütung stellen. Dabei könnte zwar auf das erprobte Muster der Beurteilung der Vergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern bei der Körperschaftsteuer²⁶⁴ zurückgegriffen werden, das aber aufwändig und streitintensiv ist. Noch gewichtiger ist das rechtssystematische Bedenken, dass die ohnehin streitintensive Abgrenzung der Betriebsphäre von der Privatsphäre im Einkommenssteuerrecht²⁶⁵ aufgeweicht würde und die Grenzen zwischen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) auf der einen Seite und Entnahmen (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG) sowie Privataufwendungen (§ 12 Nr. 1 EStG) auf der anderen Seite auf Zeit verschwimmen würden. Daran im Gründungs- oder Übernahmzeitraum gewöhnt, wäre es anschließend umso schwerer, dem „gestandenen“ Betriebsinhaber die systemtragende Grenzlinie nahe zu bringen. Wegen dieser absehbaren und berechtigten Einwände ist dieser Ansatz nicht weiter zu verfolgen.

IV. Schaffung eines interpersonellen Übergangs von Aufwendungen und Verlusten bei Betriebsübernahmen?

Aufgrund des der Einkommensteuer zugrundeliegenden Grundsatzes der Individualbesteuerung und des Prinzips der Besteuerung nach der indivi-

EStG, § 4 Rz. E 33 (Sept. 2012); *Stapperfend*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Rz. 776 (Dez. 2019).

262 *Hirschler/Luka*, in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, § 4 Abs. 4 EStG Rz. 37.251 (Dez. 2017).

263 *Reich/Züger*, in Zweifel/Athanas, Kommentar zum DBG³, 2017, Art. 27 Rz. 22; *Kubaile/Suter*, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 138.

264 Eingehend zuletzt *Gosch*, KStG⁴, 2020, § 8 Rz. 300 ff., 796 ff., 803 ff.

265 Grundlegend *Söhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG 3 (1980).

duellen Leistungsfähigkeit gehen im Falle eines Betriebsübergangs Aufwendungen und Verluste nicht auf den Nachfolger über. Insoweit beginnt trotz der sachlichen Kontinuität für den Nachfolger steuerrechtlich ein „neues Spiel“, obwohl er potentiell von den erwerbsgerichteten Maßnahmen des Vorgängers profitiert, die sich bei diesem nicht (mehr) steuerlich ausgewirkt haben. Das gilt nach der geänderten Rechtsprechung selbst im Erbfall, weil Erblasser und Erbe verschiedene Rechtssubjekte sind, die jeweils für sich zur Einkommensteuer herangezogen werden und deren Einkünfte getrennt ermittelt und dem jeweiligen Einkommensteuerrechtssubjekt zugerechnet werden²⁶⁶. Aus diesen Grundsätzen folgt, dass selbst bei der Erbfolge eines (Handwerks-)Betriebs bis zum Tod des Erblassers von diesem getätigte aber nicht genutzte Erwerbsaufwendungen nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) übergehen. Eine interpersonelle Übertragung der von einem anderen Einkommensteuerrechtssubjekt getragenen Erwerbsaufwendungen auf den Einkünfte erzielenden Nachfolger setzt demnach eine hinreichende gesetzliche Grundlage voraus²⁶⁷.

Rechtspolitisch ließe sich zwar erwägen, die Unternehmensnachfolge durch eine gesetzliche Anordnung des interpersonellen Übergangs von Aufwendungen und Verlusten auf den Betriebsübernehmer zu fördern. Ein solcher unternehmensbezogener, statt personenbezogener Ansatz wäre durch eine gesetzliche Sonderanordnung (etwa in § 6 Abs. 3 EStG für unentgeltliche Übertragungen) möglich, stünde aber quer zu den bisherigen Grundwertungen des Einkommensteuerrechts und würde darum zu Verwerfungen, Gestaltungsanreizen und neuen Auslegungstreitigkeiten führen. Darum ist dieser Weg nicht zu empfehlen.

V. Flexibilisierung von steuerlichen Abschreibungen in der Gründungs- oder Übernahmephase

Die Ausgestaltung der steuerlichen Abschreibungen ist nicht nur Fiskal-, sondern auch Wirtschafts(-förderungs-)politik, wie das Kommen und Gehen der degressiven Abschreibung (§ 7 Abs. 2 EStG)²⁶⁸ plastisch belegt. Das

266 Rechtsprechungswechsel durch den Großen Senat des BFH, Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608.

267 BFH, Urt. v. 13.3.2018 – IX R 22/17, BFH/NV 2018, 824 – Rz. 38.

268 In Deutschland abgeschafft für Anschaffung oder Herstellung ab 1.1.2011. Im Österreich ist eine degressive AfA dagegen nicht zulässig (Kirchmayr/Bodis/Hammerl, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Bd. I¹², 2019, Rz. 438).

Zweite Corona-Steuerhilfegesetz sieht die Wiedereinführung einer degressiven Abschreibung in Höhe von 25 Prozent (höchstens das 2,5-fache der linearen Abschreibung) für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vor, die in den Jahren 2020 und 2021 angeschafft oder hergestellt werden²⁶⁹. Dabei wird die volle Jahreswirkung der Steuermindereinnahmen auf 2.610 Mio. € geschätzt²⁷⁰. Das illustriert, dass „AfA-Politik“ für die Gesamtwirtschaft, auch wenn es nur um temporäre Steuerverlagerungen geht, entsprechende finanzpolitische Spielräume voraussetzt. Sachliche Gründe, nur bestimmten Branchen AfA-Wahlrechte zu eröffnen, sind nicht ersichtlich und müssten besonders dargelegt und fundiert werden. Eine Regionalisierung durch unterschiedliche AfA-Modelle oder -sätze ist indes nicht anzuraten. Die frühere Investitionsförderung in Ostdeutschland (s. bereits A. II. 2.) belegt die Gestaltungsanfälligkeit bei nur regionalen Präferenzgebieten (mit einem Ost-West-„Tourismus“ begünstigter Wirtschaftsgüter) und den finanzbehördlichen Kontrollaufwand.

Der Rechtsvergleich mit anderen Ländern (dazu A. III.) hat gezeigt, dass es neben der degressiven AfA eine Vielzahl weiterer Möglichkeiten für die Ausgestaltung von Abschreibungsregeln gibt, die mitunter eine erstaunliche Flexibilität aufweisen. So gibt es in der Schweiz neben der degressiven AfA als nicht nur zeitlich befristeter Abschreibungsmethode das Sofortabschreibungsverfahren. Dieses erlaubt, je nach Kanton, die Geltendmachung des kompletten Abschreibungsbetrages im Anschaffungsjahr von laufend zu ersetzenden Betriebsmitteln bis hin zu Gebäuden und zwar – anders als nach der deutschen Regelung in § 6 Abs. 2 EStG über den Sofortabzug bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) – ohne Begrenzung auf einen bestimmten Betrag. Die „Zürcher Methode“ bietet unabhängig von der periodengerechten Besteuerung flexible Beträge und eine flexible Dauer, was in Deutschland in dieser Form unbekannt ist. In Italien gab es neben bestehenden und früheren Abschreibungsregeln mit funktionalen Entsprechungen in Deutschland (z.B. degressive oder leistungsbezogene Abschreibung) die Möglichkeit eines erhöhten Abschreibungsvolumens, das über die Anschaffungskosten hinausgeht. Anders als bei Investitionsabzugsbeträgen i.S.d. § 7g Abs. 1 EStG n.F., die aus deutscher Sicht am ehesten mit der italienischen Regelung vergleichbar sind, wirken sich Investitionsabzugsbeträge regelmäßig nur in einer Periode gewinnmindernd aus. Das erhöhte Abschreibungsvolumen verteilt sich dagegen über

269 BT-Drs. 19/20058, S. 2, 6, 22.

270 BT-Drs. 19/20058, S. 16.

die Nutzungsdauer mit einer gewinnmindernden Auswirkung in allen Abschreibungsjahren.

Die skizzierten Formen einer Flexibilisierung von steuerlichen Abschreibungen in anderen europäischen Staaten sollten den deutschen Gesetzgeber anregen, gerade in der Aufbau- oder Übernahmephase eines Betriebs über besondere AfA-Wahlrechte für Gründer oder Betriebsübernehmer nachzudenken, um ohne diese entstehende Anlaufverluste zu vermeiden. Leitend könnte hierbei die Verschiebung von Abschreibungen in spätere Jahre und die Selbstbestimmung des Abschreibungsbetrages durch den Steuerpflichtigen in der Schweiz sein (s. bereits A. III. 2. b]). Auch die (frühere) vorgezogene oder beschleunigte Abschreibung oder die einmalige „Maxi-Abschreibung“ mit einem AfA-Volumen oberhalb der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Italien (s. bereits A. III. 3. a]) könnten Gründungs- oder Übernahmeanreize setzen. Eine kleine Lösung, die zugleich ein (bescheidener) Beitrag zur Steuervereinfachung wäre, liegt in der „halben“ AfA im Anschaffungsjahr, wie sie Italien kennt und wie sie früher in Deutschland praktiziert wurde (Halbjahres-AfA bei Anschaffung/Herstellung ab dem 1. Juli eines Jahres sonst Ganzjahres-AfA ohne monatsweise Aufteilung), zumindest für Betriebsgründer. Diese Idee leitet zugleich über zu Verfahrenserleichterungen für Gründungen und Betriebsübergaben.