

§ 7g

Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013
(BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

(1) ¹Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag). ²Der Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzug vorgenommen wird, die folgenden Größenmerkmale nicht überschreitet:
 - a) bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 1 oder § 5 ermitteln, ein Betriebsvermögen von 235 000 Euro;
 - b) bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft einen Wirtschaftswert oder einen Ersatzwirtschaftswert von 125 000 Euro oder
 - c) bei Betrieben im Sinne der Buchstaben a und b, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 3 ermitteln, ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags einen Gewinn von 100 000 Euro;
2. der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich
 - a) in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen,
 - b) mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen, und
3. der Steuerpflichtige das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angibt.

³Abzugsbeträge können auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. ⁴Die Summe der Beträge, die im Wirtschaftsjahr des Abzugs und in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren nach Satz 1 insgesamt abgezogen und nicht nach Absatz 2 hinzugerechnet oder nach Absatz 3 oder 4 rückgängig gemacht wurden, darf je Betrieb 200 000 Euro nicht übersteigen.

(2) ¹Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts ist der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzuzurechnen; die Hinzurechnung darf den nach Absatz 1 abgezogenen Betrag nicht übersteigen. ²Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts können in dem in Satz 1 genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 40 Prozent,

höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach Satz 1, gewinnmindernd herabgesetzt werden; die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne von § 6 Absatz 2 und 2a verringern sich entsprechend.

(3) ¹Soweit der Investitionsabzugsbetrag nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach Absatz 2 hinzugerechnet wurde, ist der Abzug nach Absatz 1 rückgängig zu machen. ²Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. ³Das gilt auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet. ⁴§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(4) ¹Wird in den Fällen des Absatzes 2 das Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, sind der Abzug nach Absatz 1 sowie die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Verringerung der Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung nach Absatz 2 rückgängig zu machen. ²Wurden die Gewinne der maßgebenden Wirtschaftsjahre bereits Steuerfestsetzungen oder gesonderten Feststellungen zugrunde gelegt, sind die entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheide insoweit zu ändern. ³Das gilt auch dann, wenn die Steuer- oder Feststellungsbescheide bestandskräftig geworden sind; die Festsetzungsfristen enden insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe b erstmals nicht mehr vorliegen. ⁴§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(5) Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können unter den Voraussetzungen des Absatzes 6 im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Absatz 1 oder Absatz 2 Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden.

(6) Die Sonderabschreibungen nach Absatz 5 können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Betrieb zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, die Größenmerkmale des Absatzes 1 Satz 2 Nummer 1 nicht überschreitet, und
2. das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird; Absatz 4 gilt entsprechend.

(7) Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften sind die Absätze 1 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft tritt.

Autor: Bernd **Meyer**, Steuerberater, Dr. Dornbach Treuhand GmbH,
Bad Homburg v.d.H.

Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
O&R Oppenhoff & Rädler AG, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7g

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 7g	1	IV. Geltungsbereich des § 7g	4
II. Rechtsentwicklung des § 7g	2	V. Verhältnis des § 7g zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung des § 7g	3	VI. Verfahrensfragen	18

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Investitionsabzugsbetrag für abnutzbare bewegliche
Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**

	Anm.		Anm.
I. Grundsätzliche Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags		zugsjahr bei nachträglichem Abzug	
1. Abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens als begünstigtes Wirtschaftsgut	20	a) Bedeutung des Zeitpunkts des erstmaligen Abzugs	33
2. Künftige Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts	21	b) Finanzierungszusammenhang als (noch) erforderliches Förderkriterium	34
II. Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags		6. Änderung des Investitionsabzugsbetrags in einem späteren Wirtschaftsjahr	39
1. Abzug im Wirtschaftsjahr des beabsichtigten voraussichtlichen Erwerbs des begünstigten Wirtschaftsguts	24	III. Einhaltung von Wertgrenzen als weitere Abzugsvoraussetzung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	
2. Begrenzung auf 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts	25	1. Betriebsbezogene Wertgrenzen	42
3. Abzug außerhalb der Bilanz	26	2. Betriebliche Größenmerkmale (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a–c)	
4. Ausübung des Wahlrechts	30	a) Wert des Betriebsvermögens nicht mehr als 235 000 €/335 000 € (Nr. 1 Buchst. a)	45
5. Nachweis bestehender Investitionsabsicht im Ab-		b) Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert des Betriebs nicht mehr als 125 000 €/175 000 € (Nr. 1 Buchst. b)	49

	Anm.
c) Gewinn nicht mehr als 100 000 €/200 000 € bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (Nr. 1 Buchst. c)	50
IV. Absicht zur voraussichtlichen Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	
1. Voraussichtlicher Erwerb innerhalb von drei Jahren nach Inanspruchnahme des Abzugsbetrags (Nr. 2 Buchst. a)	
a) Dreijähriger Investitionszeitraum	59
b) Absicht zum voraussichtlichen Erwerb im Investitionszeitraum	60
c) Prognoseentscheidung über künftige Investitionen	64
d) Prognoseentscheidung in der Gründungsphase oder bei Erweiterung eines Betriebs	70
2. Bindungen des Wirtschaftsguts an den	

	Anm.
begünstigten Betrieb als Voraussetzung des Investitionsabzugsbetrags (Nr. 2 Buchst. b)	
a) Voraussichtlicher Verbleib des Wirtschaftsguts bis zum Ende des auf das Investitionsjahr folgenden Wirtschaftsjahrs	75
b) Verbleiben in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebs	81
c) Voraussichtlich ausschließliche oder fast ausschließlich betriebliche Nutzung im Betrieb des Steuerpflichtigen	85
V. Konkretisierung des begünstigten Wirtschaftsguts in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)	89
VI. Unschädlichkeit der Verlustentstehung oder -erhöhung (Abs. 1 Satz 3)	93
VII. Begrenzung des Investitionsabzugsbetrags auf 200 000 € (Abs. 1 Satz 4)	94

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Gewinnerhöhende Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags und gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten**

	Anm.
I. Hinzurechnung des in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags im Wirtschaftsjahr der Investition (Abs. 2 Satz 1)	100
II. Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 40 % (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1)	106

	Anm.
III. Verringerung der Bemessungsgrundlage für AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2)	110

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags
bei ausbleibender Investition**

Anm.	Anm.
<p>I. Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags (Abs. 3 Satz 1) 116</p> <p>II. Verfahrensrechtliche Durchsetzung der Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags (Abs. 3 Sätze 2 und 3)</p>	<p>1. Änderung des entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheids (Sätze 2 und 3 Halbs. 1) 121</p> <p>2. Verlängerung der Festsetzungsfrist (Satz 3 Halbs. 2) . . 127</p> <p>III. Verzinsung von Steuernachzahlungen nach § 233a AO (Abs. 3 Satz 4) . 128</p>

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Rückgängigmachung der Fördermaßnahmen
bei Verletzung der Verbleibens- und
Nutzungsfristen**

Anm.	Anm.
<p>I. Rückabwicklung sämtlicher Fördermaßnahmen (Abs. 4 Satz 1) 131</p> <p>II. Verfahrensrechtliche Durchsetzung der Rückgängigmachung der Fördermaßnahmen (Abs. 4 Satz 2) 135</p>	<p>III. Verlängerung der Festsetzungsfrist (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2) 136</p> <p>IV. Verzinsung von Steuernachzahlungen nach § 233a AO (Abs. 4 Satz 4) . 137</p>

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Sonderabschreibungen für abnutzbare
bewegliche Wirtschaftsgüter**

Anm.	Anm.
<p>I. Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen iHv. 20 % 141</p>	<p>II. Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen . . . 142</p>

[Fortsetzung S. E 6]

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Weitere Voraussetzungen für die Sonder-
abschreibungen**

Anm.

Anm.

**I. Wertgrenzen als Förder-
voraussetzung (Abs. 6
Nr. 1) 149**

**II. Verbleibens- und
Nutzungsvoraussetzun-
gen (Abs. 6 Nr. 2) 150**

**H. Erläuterungen zu Abs. 7:
Anwendung auf Personengesellschaften
und Gemeinschaften 156**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7g

Schrifttum zu § 7g aF (Ansparabschreibung und Sonderabschreibung): MROSEK, Die Nachweispflichten bei Ansparrücklagen nach § 7g EStG, DStR 2000, 1423; ROSARIUS, Das Betriebsvermögen im Sinne des § 7g EStG; Inf. 2001, 484; MEYER/BALL, Zur Anwendung des § 7g EStG bei Personengesellschaften, Inf. 2001, 71 (Teil 1); Inf. 2001, 105 (Teil 2); MEYER/BALL, Weitere Zweifelsfragen zur Anwendung des § 7g EStG bei Personengesellschaften, Inf. 2001, 609; MEYER/BALL, Ansparrücklage gem. § 7g EStG – Die Investitionsabsicht und ihre Dokumentation, FR 2001, 1206; PAUS, Mittelstands-AfA und Ansparrücklage, StBp. 2001, 353 (Teil 1); StBp. 2002, 17 (Teil 1); EISENBACH, Nachweis der Investitionsabsicht bei Inanspruchnahme der Ansparabschreibung, StuB 2001, 796; MEYER/BALL, § 7g EStG – Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung des BFH, StBp. 2002, 226; WESSLING, Praxisprobleme der Ansparrücklage gem. § 7g Abs. 3 EStG, DStR 2002, 1165; WESSLING, Neues zur Ansparabschreibung, DStR 2002, 1753; DOTZEL, Zur Problematik von Sonderabschreibungen nach § 7g EStG im Gründungsjahr, DStR 2003, 408; NIEHUES, Ansparrücklage: Wer investiert, wird bestraft, DStR 2003, 2143; POHL, Aktuelle Fragen zur Ansparrücklage unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH, DB 2003, 960; ROSARIUS, Aktuelle Entwicklungen bei den Sonderabschreibungen und der Ansparabschreibung nach § 7g EStG, Inf. 2003, 775; MEYER/BALL, Das BMF-Schreiben zur Ansparrücklage nach § 7g EStG – Demontage einer Vorschrift, FR 2004, 984; VOGELGESANG, Die Ansparrücklage nach § 7g EStG – Anforderungen nach der BFH-Rechtsprechung unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 25.2.2004, BB 2004, 640.

Verwaltungsanweisungen zu § 7g aF: BMF v. 12.12.1996, BStBl. I 1996, 1441; v. 8.6.1999, BStBl. I 1999, 547; v. 1.2.2001, BStBl. I 2001, 170; v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337.

Schrifttum zu § 7g nF (Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung): HIRSCHBERGER, Passive latente Steuern als Folge des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g n.F., DStR 2007, 2272; KORN, Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung gem. § 7g EStG, KÖSDI, 2007, 15761; PRITZKE, Der neue Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, Vor- und Nachteile gegenüber den bisherigen Ansparabschreibungen, NWB Fach 314671; SCHMIDT, Übergang von der Ansparrücklage zum Investitionsabzugsbetrag, BBK Fach 13, 5139; SEIFERT, Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung von kleinen und mittleren Unternehmen, DStZ 2007, 791; BRUSCHKE, Der „neue“ Investitionsabzugsbetrag, DStR 2008, 204; GRÜTZNER, Überlegungen zur Inanspruchnahme der Vergünstigungen nach § 7g n.F., StuB 2008, 332; KULOSA, Der Investitionsabzugsbetrag (§ 7g) nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 sowie neue Entwicklungen zur Ansparabschreibung, DStR 2008, 131; OTT, Problembereiche des Investitionsabzugs-

betrags nach § 7g EStG; StuB 2008, 247; PATT, Auflösung von gewinnmindernden Rücklagen bzw. Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG, sj. 2008, 28; PEETZ, Investitionsabzugsbetrag statt Ansparabschreibung – eine vergleichende Betrachtung, DStZ 2008, 680; RÖHRIG, Neuregelung zu den Investitionsabzugsbeträgen und Sonderabschreibungen, EStB 2008, 113; WENDT, Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung nach dem neu gefassten § 7g EStG 2008, FR 2008, 598; WESSLING/ROMSWINKEL, Wandel der „Ansparabschreibung“ zum „Investitionsabzugsbetrag“ nach dem Gesetzentwurf eines EStG 2008, Stbg 2007, 177; HAPPE, Praxisfragen zum Investitionsabzugsbetrag, BBK 2008, Fach 13, 5159; HAPPE, Neue AfA-Regeln durch das Konjunkturpaket, BBK 2009, Fach 13, 16; HAPPE, Vereinfachte Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen für Investitionen, BBK 2009, Fach 13, 77; SIEGLE, Abschreibungsmöglichkeiten beim beweglichen Anlagevermögen, NWB 2009, 1762; MEYER/BALL, (Zweifelhafte) Zweifelsfragen zu § 7g EStG, FR 2009, 641; ZIMMERT, Latente Steuern nach BilMoG – Gesetzeslücke bei Inanspruchnahme des § 7g EStG; SCHMÖLLN, Die Verzinsung des Investitionsabzugsbetrages, DStR 2011, 1546; SCHMELTER/SUCK, Die Wirkungen des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g EStG auf die Verluste bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG, DStR 2011, 1637; WESSLING, Die Verzinsung des Investitionsabzugsbetrages, DStR 2011, 1645; BROEMEL/ENDERT, Zur Vereinbarkeit des § 7g EStG mit EU-Recht, Ubg 2011, 720; SCHOOR, Praxisrelevante Fall-Beispiele zum Investitionsabzugsbetrag, Stbg 2011, 18; GRÜTZNER, Ausgleich von Mehrgewinnen aufgrund einer Betriebsprüfung bei Anwendung der unterschiedlichen Regelungen des § 7g EStG, StuB 2011, 101; GRÜTZNER, Aktuelle Einzelfragen zum Investitionsabzugsbetrag, StuB 2012, 297; PAUS, Steuerstundung durch den Investitionsabzugsbetrag, EStB 2012, 339; LUFT, Möglichkeiten der Weiterentwicklung des Investitionsabzugsbetrags gem. § 7g Abs. 1 EStG, DStR 2012, 57; WESSLING, Erwerb eines 100%-Kommanditanteils als Anschaffung eines Wirtschaftsgutes i.S. des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG, DStR 2012, 687; KORN, Nachträgliche Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags, NWB 2012, 1814; SCHOOR, Rechtsentwicklungen zum Investitionsabzugsbetrag, StBp. 2012, 318 (Teil 1); StBp. 2013; 21 (Teil 2); KOLBE, Die voraussichtliche Anschaffung oder Herstellung eines nach § 7g Abs. 1 EStG n.F. begünstigten Wirtschaftsguts bei der Betriebsöffnung, StuB 2012, 851; SCHOOR, Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG, BBK 2013, 328; KRUEWIG, Investitionsabzugsbetrag, NWB 2013, 2946 (Teil 1); KRUEWIG, NWB 2013, 3015 (Teil 2).

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 8.5.2009, BSBl. I 2009, 633; OFD Münster v. 9.6.2011, StEK EStG § 7g Nr. 47; OFD Rheinland v. 29.4.2009, EStG-Kartei NW § 4 Abs. 5b EStG Nr. 2000.

I. Grundinformation zu § 7g

1

Erfüllt ein Betrieb die Größenmerkmale des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, kann der Stpfl. für die geplante Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer beweglicher WG des AV (Abs. 1 Satz 1) einen Investitionsabzugsbetrag bis zu 40 % der voraussichtlichen AHK und nach anschließendem Erwerb des begünstigten WG außerdem Sonderabschreibungen (Abs. 5) bis zu 20 % der um den Abzugsbetrag geminderten AHK in Anspruch nehmen. Damit erlangt der Stpfl. in beiden Jahren zusammen eine max. Gewinnminderung von 52 % der AHK, zzgl. Normal-AfA.

Der Gesetzgeber hat § 7g ab VZ 2007 vollkommen neu strukturiert und die jeweiligen Fördermaßnahmen teils bilanziell, teils außerbilanziell ausgestaltet. Die Wirkungsweise unterscheidet sich von § 7g aF erheblich. Wird planungsgemäß investiert, bewirkt der Abzugsbetrag eine endgültige außerbilanzielle Gewinnminderung. Im VZ der Investition wiederum erfolgt in Höhe des Abzugsbetrags eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung (Abs. 2 Satz 1). Die Gewinnerhöhung kann allerdings auf Antrag des Stpfl. bilanziell durch einen Herabsetzungsbetrag (Abs. 2 Satz 2) ganz (oder teilweise) neutralisiert werden, so dass allein die Sonderabschreibung nach Abs. 5 eine Gewinnminderung bewirkt. Bleibt die geplan-

te Investition aus, ist der Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen (Abs. 3 Satz 1). Der Stpfl. wird dann so gestellt, als hätte er die Förderung nicht in Anspruch genommen. Im Gegensatz zu § 7g aF sind damit Gewinnverlagerungen in künftige Wj., etwa zur Erlangung von Progressionsvorteilen, ausgeschlossen.

2

II. Rechtsentwicklung des § 7g

StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): § 7g wurde in das EStG eingefügt. Die Vorschrift ermöglichte „kleinen und mittleren“ Betrieben (Einheitswert nicht mehr als 120000 DM, Gewerbekapital nicht mehr als 500000 DM) erstmals bei WG, die nach dem 18.5.1983 angeschafft oder hergestellt wurden (§ 52 Abs. 12a), eine auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung von WG beschränkte Sonderabschreibung von 10 % zusätzlich zur AfA nach § 7 Abs. 1 oder 2; vom 2. Jahr an Restwertabschreibung. Begünstigt waren neue bewegliche WG des AV, die ausschließlich oder fast ausschließlich im Betrieb des Stpfl. betrieblich genutzt wurden und dort mindestens ein Jahr verblieben.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Der bisherige Satz 2 in Abs. 1 wurde wegen § 7a Abs. 9 überflüssig und gestrichen.

StSenkErwG 1988 v. 14.7.1987 (BGBl. I 1987, 1629; BStBl. I 1987, 523): Der Kreis der kleinen und mittleren Betriebe wurde auf Betriebe mit Einheitswerten von nicht mehr als 240000 DM erweitert, die Sonderabschreibungen von bisher 10 % auf einen Betrag bis zu 20 % der AHK erhöht, der Begünstigungszeitraum von bisher einem Jahr auf fünf Jahre ausgedehnt sowie die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen in Abs. 2 Nr. 2 zusammengefasst. Die Regelung greift erstmals bei WG, die nach dem 31.12.1987 angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 52 Abs. 11a).

Einigungsvertragsgesetz v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Aus Anlass der Herstellung der Einheit Deutschlands wird die Anwendung des § 7g auf Tatbestände ausgedehnt, die nach dem 31.12.1990 verwirklicht wurden (§ 57 Abs. 1). Dabei tritt in den neuen Bundesländern zur Anwendung des § 7g Abs. 2 Nr. 1 an die Stelle des Einheitswerts des Betriebs der LuF der nach § 125 BewG ermittelte Ersatzwirtschaftswert.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Ergänzung des Abs. 2 durch einen Satz 2, wonach mangels Einheitswerts des Betriebs außerhalb des § 7g in entsprechender Anwendung der §§ 95–109a BewG ein Hilfswert zu ermitteln ist. Gestrichen durch JStG 1997.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Einf. einer sog. Ansparabschreibung (Abs. 3–6) für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines WG iSd. Abs. 1 für Betriebe iSd. Abs. 2, erstmals in Wj., die nach dem 31.12.1994 beginnen (§ 52 Abs. 12b).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Anhebung des Förderhöchstbetrags von 45 % auf 50 %. Damit wird die im StandOG irrtümlich erfolgte Anpassung der Rücklage an die geplante, jedoch nicht verwirklichte Absenkung der degressiven AfA auf 25 % korrigiert (vgl. BTDrucks. 12/5764, 17: Beseitigung eines redaktionellen Versehens).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Ansparabschreibung wurde zur Vorbeugung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme

in Abs. 3 Satz 5 rückwirkend auf einen Betrag von max. 300 000 DM beschränkt (s. Anm. 115).

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Für Gewerbebetriebe sowie der selbständigen Arbeit dienende Betriebe wurden die bisherigen Größenmerkmale in Abs. 2 Nr. 1 (Einheitswert 240 000 DM und Gewerkekapital 500 000 DM) aufgehoben. Der Wert des BV darf stattdessen den Betrag von 400 000 DM nicht übersteigen. Bei Stpfl. mit Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 gilt die Wertgrenze stets als erfüllt. Streichung des Abs. 2 Satz 2, da ohne Einheitswert-Anknüpfung auch die Ermittlung eines Hilfswerts überflüssig ist. Die Rücklage für Existenzgründer (Abs. 7) wurde von 300 000 DM auf 600 000 DM erhöht und gleichzeitig der zweijährige Ansparzeitraum auf fünf Jahre ausgedehnt.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Durch Einfügung einer Nr. 3 in Abs. 2 ist die Sonderabschreibung künftig davon abhängig, dass für die Anschaffung oder Herstellung des begünstigten WG eine Rücklage nach Abs. 3–7 gebildet wurde. Betroffen sind nach dem 31.12.2000 angeschaffte oder hergestellte WG (§ 52 Abs. 23 Satz 1).

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Anfügung von Abs. 8. Existenzgründer iSd. Abs. 7 können Ansparrücklagen bei bestimmten „sensiblen Sektoren“ (Aufzählung in Abs. 8 Satz 2) nur dann bilden, wenn dadurch im Einzelfall die von der EU vorgesehenen Begrenzungen für die Subventionierung dieser Investitionen nicht überschritten werden. Satz 2 bezeichnet die verschiedenen Rechtsakte, die eine Aussage über den Umfang der Förderfähigkeit treffen. Die Regelung gilt rückwirkend für Wj., die nach dem 31.12.1996 beginnen (§ 52 Abs. 23 Satz 2).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Absenkung des Förderhöchstbetrags für Ansparrücklagen nach Abs. 3 und 7 von 50 % auf 40 % für nach dem 31.12.2000 beginnende Wj. (§ 52 Abs. 23 Satz 1).

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die DM-Beträge in § 7g werden in Euro umgerechnet und gleichzeitig geglättet.

InvZulG v. 20.12.2000 (BGBl. I 2000, 1850; BStBl. I 2001, 28): Anpassung des Abs. 8 Satz 2 Nr. 5, weil für den Landwirtschaftssektor ab dem Jahr 2000 ein neuer Gemeinschaftsrahmen anzuwenden ist, erstmals für nach dem 31.12.1999 beginnende Wj. (§ 52 Abs. 23 Satz 3).

Kleinunternehmerförderungsgesetz v. 31.7.2003 (BGBl. I 2003, 1550; BStBl. I 2003, 398): Bei Existenzgründern wird in Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 auf die Bildung einer Ansparrücklage im Wj. des Beginns der Betriebseröffnung als Voraussetzung für die Sonderabschreibung verzichtet. Der Verzicht greift erstmals für Wj., die nach dem 31.12.2002 beginnen.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Umsetzung geänderten EU-Rechts in Abs. 8. Danach tritt zu den Bereichen Stahl-, Kraftfahrzeug- und Kunstfaserindustrie der multisektorale Regionalbeihilferahmen für große Investitionsvorhaben v. 13.2.2002 (ABl. EG Nr. C 70, 8) an die Stelle des Beihilferahmens v. 16.12.1997 (ABl. EG 1998 Nr. C 107, 7). Außerdem sind im Bereich der Fischerei und Aquakultur nunmehr die Leitlinien für die Prüfung der einzelstaatlichen Beihilfen im Fischerei- und Aquakultursektor v. 20.1.2001 (ABl. EG 2001 Nr. C 19, 7) maßgebend.

EURLUmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Der Gesetzentwurf der BReg. v. 6.9.2004 (BTDrucks. 15/3677) sah eine Anpassung des Abs. 8 Satz 2 Nr. 1 und 2 an die geänderten multisektoralen Regionalbeihil-

ferahmen für die Sektoren Stahlindustrie und Schiffbau vor. Auf Vorschlag des FinAussch. v. 27.10.2004 (BTDrucks. 15/4050) wurden zusätzlich die Leitlinie der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr aufgenommen und Abs. 8 Satz 2 Nr. 7 angepasst.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 7g wird weitgehend neu gefasst und die bisherige Förderung in Form einer Ansparrücklage (Abs. 3–7 aF) vollständig aufgegeben. Anstatt einer Ansparrücklage kann der Stpfl. nunmehr einen Investitionsabzugsbetrag bis zu 40 % der voraussichtlichen AHK des begünstigten WG – außerhalb der Bilanz – vom Gewinn abziehen (Abs. 1). Der Abzugsbetrag wird zwingend im Investitionsjahr gewinnerhöhend rückgängig gemacht (Abs. 2 Satz 1) und kann durch Herabsetzung der AHK des erworbenen WG wieder ganz oder teilweise neutralisiert werden (Abs. 2 Satz 2). Der Stpfl. erhält außerdem wie bisher eine 20 %-ige Sonderabschreibung (Abs. 5), wenn das WG die Voraussetzungen des Abs. 6 erfüllt (zweijährige Verbleibensfrist mit fast ausschließlich eigenbetrieblicher Nutzung).

Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008, 2896; BStBl. I 2009, 133): Anhebung der betrieblichen Größenmerkmale (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) bei Gewerbebetrieben und der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 von 235 000 € auf 335 000 € (Wert des BV), bei Betrieben der LuF von 125 000 € auf 175 000 € (Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert). Ermittelt der Betrieb seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3, beträgt die Gewinngrenze (vor Kürzung durch Investitionsabzugsbetrag) nunmehr 200 000 € anstatt 100 000 €. Die Anhebung ist zeitlich begrenzt und gilt beim Investitionsabzugsbetrag für Wj., die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 enden (§ 52 Abs. 23 Satz 5), hinsichtlich der Sonderabschreibung, wenn das WG nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft/hergestellt wird (§ 52 Abs. 23 Satz 6).

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): In Abs. 3 wird folgender Satz 4 angefügt: „§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden“. Es handelt sich entgegen der früheren Gesetzesbegründung (vgl. BRDrucks. 302/12, 20) nicht um eine gesetzgeberische Klarstellung der VerwAuff., sondern um die gesetzliche Festschreibung der VerwAuff. (so später BRDrucks. 139/13, 123). Daraus folgt, dass eine Verzinsung der StNachzahlung gem. § 233a Abs. 2 AO für Zeiträume vor 2013 entfällt (s. Anm. 4 u. 128).

3

III. Bedeutung des § 7g

Der Investitionsabzugsbetrag ermöglicht die Verlagerung von Abschreibungspotenzial in Wj. vor Anschaffung oder Herstellung begünstigter WG bis max. 200 000 €. Das entspricht einem Investitionsvolumen von 500 000 €. Der Abzug ist zulässig, wenn der Stpfl. das begünstigte WG innerhalb eines dreijährigen Investitionszeitraums voraussichtlich erwerben wird. Nach Einschätzung des Gesetzgebers (vgl. BRDrucks. 220/07, 81) soll damit die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe verbessert und deren Liquidität sowie Eigenkapitalbildung unterstützt werden, verbunden mit einer Stärkung der Investitions- und Innovationskraft. Die Wirkung des Abzugsbetrags erschöpft sich in einer zinslosen Steuerstundung. Von erheblicher praktischer Bedeutung ist die Förderung auch gebrauchter WG des beweglichen AV. Die Förderung wird da-

mit vereinfacht und sachlich deutlich erweitert. Fraglich erscheint, ob der betroffene Personenkreis angesichts eines auf 235 000 € (2009–2010: 335 000 €) begrenzten Eigenkapitals tatsächlich in der Lage sein wird, das Fördervolumen von 500 000 € in vollem Umfang auszuschöpfen (kritisch und eingehend dazu PEETZ, DStZ 2008, 680 f.).

Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags und Herabsetzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten: Der Investitionsabzugsbetrag ist zwar stets im Jahr der Investition wieder außerbilanziell hinzuzurechnen. Abs. 2 Satz 2 bewirkt jedoch eine definitive Vorverlagerung von Abschreibungspotential. Danach kann der Stpfl. im Investitionsjahr wahlweise bis zu 40 % der AHK des erworbenen WG nach Art einer Sonderabschreibung gewinnmindernd von den AHK absetzen. Folglich neutralisiert er die nach Abs. 2 Satz 1 zwingende Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags. Eine weitergehende Gewinnminderung ist ausgeschlossen. Der Herabsetzungsbetrag des Abs. 2 Satz 2 reduziert unmittelbar die AHK des erworbenen WG. Damit eröffnen sich für den Stpfl. Gestaltungsmöglichkeiten mit Blick auf die sog. Poolabschreibung sowie den Sofortabzug für geringwertige WG (§ 6 Abs. 2 und 2a; glA LAMBRECHT in KIRCHHOF XII, § 7g Rn. 9 und 34; s. auch Anm. 110).

Sonderabschreibung: Die unverändert mit 20 % der AHK des WG nach Abs. 5 zulässige Sonderabschreibung gestattet eine Gesamtabschreibung der Investition im Erstjahr iHv. bis zu 52 % (40 % Herabsetzungsbetrag + 12 % Sonderabschreibung bezogen auf die nach Abs. 2 Satz 2 um max. 40 % geminderten AHK), zuzüglich Normal-AfA nach § 7 Abs. 1 bzw. Abs. 2.

Beispiel: Die im Wj. 01 für 100 000 € geplante Anschaffung einer Maschine wird im Wj. 03 realisiert (AK 100 000 €). Im Wj. 03 ist wie folgt abzuschreiben (ohne Normal-AfA):

AK	100 000 €	
Herabsetzungsbetrag max. 40 %	40 000 €	40 000 €
AfA-Bemessungsgrundlage	60 000 €	
davon 20 % Sonderabschreibung		12 000 €
Summe der erhöhten Absetzungen		52 000 €

Nach Saldierung mit der gem. Abs. 2 Satz 1 vorzunehmenden außerbilanziellen Hinzurechnung von 40 000 € verbleibt eine StMinderung von 12 000 €. Alternativ kann der Stpfl. die volle Sonderabschreibung in jedem der vier darauffolgenden Wj. in Anspruch nehmen oder diese beliebig auf den Begünstigungszeitraum verteilen. Die BReg. sieht darin eine entscheidende Verbesserung der stl. Rahmenbedingungen für Investitionen des Mittelstands (BRDrucks. 220/07, 85).

Personengesellschaften und Gemeinschaften mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Die Behandlung von PersGes. und Gemeinschaften als Stpfl. iSd. Abs. 1–6 bewirkt, dass auch die Gewinngrenze von 100 000 € (2009–2010: 200 000 €) uneingeschränkt Anwendung findet. Sonderbetriebseinnahmen einzelner Gesellschafter sind daher gewinnerhöhend einzubeziehen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 15) und können zum Wegfall der Förderung führen. Sonderbetriebsausgaben wiederum bewirken umgekehrt eine Gewinnminderung. Eine Vervielfältigung des Grenzwerts von 100 000 € (200 000 €) entsprechend der Anzahl der Gesellschafter unterbleibt.

► *Kritik:* Personengesellschaften und Gemeinschaften mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 waren nach § 7g aF uneingeschränkt begünstigt. Die undifferenzierte Anwendung der Gewinngrenze von 100 000 € dürfte nun umgekehrt in zahlreichen Einzelfällen einen faktischen Förderausschluss bewirken (s. auch

BARTONE in KORN, § 7g Rn. 37: Signifikante Steuerverschärfung). Personengesellschaften und Gemeinschaften müssen daher, wollen sie die Förderung erhalten, zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1, § 5 übergehen. Von welchen Motiven dieser Gesinnungswandel des Gesetzgebers getragen ist, bleibt offen. Die Betriebsbezogenheit allein jedenfalls vermag die restriktive Handhabung nicht zu rechtfertigen (so aber PITZKE, NWB F. 3, 14671 [14674]).

Einschränkung von Steuergestaltungen: Der Investitionsabzugsbetrag hat gegenüber § 7g aF seine Eigenschaft als bloßes Steuergestaltungsinstrument weitgehend verloren (glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 4). Denn entfällt die geplante Investition, wird der stmindernde Abzug nach Abs. 3 Satz 1 rückwirkend korrigiert, womit insbes. steuer tarifliche Vorteile nachträglich entfallen. Es verbleibt lediglich ein Stundungseffekt (zur Verzinsung s. Anm. 116).

4

IV. Geltungsbereich des § 7g

Sachlicher Geltungsbereich: Begünstigt sind Betriebe mit Einkünften aus LuF, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) mit bestimmten betrieblichen Größenmerkmalen (s. Anm. 45–50). Die Förderung gilt jedoch nicht in Fällen der Gewinnermittlung gem. § 13a wegen der Abgeltungswirkung des nach § 13a Abs. 4 anzusetzenden Grundbetrags (glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 7: Ausnahme nur, soweit Gewinne nach § 13a Abs. 6 einzubeziehen sind; aA BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 1: Abzugsbetrag möglich).

Persönlicher Geltungsbereich: § 7g gilt für natürliche Personen und für Mitunternehmenschaften iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 (s. auch Anm. 156) sowie für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 KStG. Begünstigt sind unbeschränkt und beschränkt Stpfl., soweit die sachlichen Voraussetzungen erfüllt werden (zB inländ. Betrieb; s. Anm. 81). Zur Anwendung des § 7g bei unentgeltlicher Betriebsübertragung s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3“.

Zeitlicher Geltungsbereich: Ein Investitionsabzugsbetrag (Abs. 1–4 und 7) kann erstmals für Wj. in Anspruch genommen werden, die nach dem 17.8.2007 enden (§ 52 Abs. 23 Satz 1). Damit ist er grds. schon im VZ 2007 anwendbar (Ausnahme: das vom Kj. abweichende Wj. endet vor dem 18.8.2007). Sonderabschreibungen nach Abs. 5 finden auf WG Anwendung, die nach dem 31.12.2007 angeschafft oder hergestellt werden (§ 52 Abs. 23 Satz 2). Bei vor dem 1.1.2008 erworbenen WG ist § 7g in der bis 17.8.2007 geltenden Fassung weiter anzuwenden (§ 52 Abs. 23 Satz 3).

► *Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3:* Der Meinungsstreit, ob Stpfl. mit Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 18) im VZ 2007 noch eine Ansparrücklage nach Abs. 3 bzw. Abs. 7 aF geltend machen können (bejahend WENDT, FR 2008, 598 [604]; ebenso RÖHRIG, EStB 2008, 113; verneinend BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 73) hat sich inzwischen durch BFH v. 13.10.2009 (VIII B 62/09, BStBl. II 2010, 180) erledigt. Danach ist auch der Gewinnermittlungszeitraum eines Freiberuflers ein Wj. iSd. § 7g nF mit der Folge einer Anwendung der Vorschrift bereits ab VZ 2007.

► *Befristete Anhebung der betrieblichen Größenmerkmale:* Die betrieblichen Größenmerkmale wurden durch das Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ v. 21.12.2008 angehoben (s.o.). Die höheren Grenzwerte gelten

- ▷ *beim Investitionsabzugsbetrag* (Abs. 1) für Wj., die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 enden (§ 52 Abs. 23 Satz 5),
- ▷ *bei Sonderabschreibungen* (Abs. 5) für WG, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft oder hergestellt werden (§ 52 Abs. 23 Satz 6). Maßgebend für die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen ist dabei das BV am Schluss des Wj., das der Anschaffung/Herstellung vorausgeht (§ 52 Abs. 23 Satz 6). Um die zeitlich befristete Erhöhung der Grenzwerte sowohl für den Investitionsabzugsbetrag als auch die Sonderabschreibung nutzen zu können, stand dem Stpfl. nur ein schmales Zeitfenster zur Verfügung. Danach musste er den Abzugsbetrag für den VZ 2009 geltend machen und bereits 2010 investieren (vgl. HAPPE, BBK 2009 F. 13, 16 [19]).
- ▶ *Verzinsung bei rückwirkendem Wegfall des Abzugsbetrags*: Wird der Abzugsbetrag nach Abs. 3 rückgängig gemacht, erfolgt gem. Abs. 3 Satz 4 eine Verzinsung der StNachzahlung gem. § 233a Abs. 2 AO (15 Monate nach Ablauf des Abzugsjahrs) und nicht mehr gem. § 233a Abs. 2a AO (s. Anm. 116). Satz 4 findet ab dem VZ 2013 Anwendung (§ 52 Abs. 1 Satz 1) und betrifft Investitionsabzugsbeträge, die ab 2013 gebildet werden (ebenso KRUEWIG, NWB 2013, 3015 [3019]).
- ▶ *Ansparrücklagen nach § 7g aF*: Vorhandene Alt-Rücklagen werden unverändert bis zum Ende des zwei- oder fünfjährigen Ansparzeitraums (§ 7g Abs. 3 bzw. 7 aF), also bis einschließlich VZ 2008 bzw. VZ 2011 fortgeführt (§ 52 Abs. 23 Satz 3). Soweit sie noch nicht gewinnmindernd aufgelöst wurden, mindern sie gem. § 52 Abs. 21 Satz 4 den Höchstbetrag des Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 94), um eine Doppelförderung zu vermeiden (so PITZKE, NWB F. 3, 14671 [14680]). Sie können außerdem ab VZ 2008 gem. § 7g aF bis zu 40 % der AHK aufgestockt werden (so FG Düss. v. 2.5.2012 – 15 K 453/10 E, EFG 2012, 1335, rkr.; vgl. auch KULOSA in SCHMIDT XXIX. § 7g Rn. 3; BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 2). Dem folgt die FinVerw. bislang noch nicht (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 74: Nur Beibehaltung oder Auflösung statthaft). Zur str. nachträglichen Erhöhung von Abzugsbeträgen in späteren Wj. s. aber Anm. 39.

Anwendung bei Auslandsbeziehungen: Sowohl die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1 (vgl. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b) als auch die Sonderabschreibung nach Abs. 5 (vgl. Abs. 6 Nr. 2) erfordert einen Verbleib des WG in einer inländ. Betriebsstätte dieses Betriebs (s. Anm. 81; wegen der damit verbundenen europarechtl. Bedenken s. Anm. 5 „Verhältnis zum EG-Vertrag“). Unschädlich ist der ständige Einsatz zwischen In- und Ausland bei Transportmitteln und Baugeräten, soweit die räumliche Bindung an den begünstigten Betrieb funktionell erhalten bleibt (s. Anm. 75).

V. Verhältnis des § 7g zu anderen Vorschriften

5

Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Satz 2: Wegen der umgekehrten Maßgeblichkeit (s. § 5 Anm. 63 und 95) ist zu unterscheiden:

- ▶ *Sonderabschreibung und Herabsetzungsbetrag*: § 5 Abs. 1 Satz 2 gilt lediglich für die Sonderabschreibung nach Abs. 5 sowie den Herabsetzungsbetrag des Abs. 2 Satz 1. Diese können daher nur bei entsprechendem Ansatz in der StBil. (zum BilMoG s.u.) in Anspruch genommen werden, und zwar unabhängig vom handelsrechtl. Wertansatz (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 13). Zur Bilanzberichtigung und -änderung s. Anm. 18.

► *Investitionsabzugs- und Hinzurechnungsbetrag*: Beide Beträge sind außerhalb der StBil. gewinnmindernd anzusetzen. Infolgedessen unterliegt ihre Inanspruchnahme keinen Bilanzierungsregeln, auch nicht dem Grundsatz umgekehrter Maßgeblichkeit (glA WENDT, FR 2008, 598 [601]). Davon zu trennen ist die Frage, ob der Investitionsabzugsbetrag durch Ansatz passiver latenter Steuern auf die HBil. ausstrahlt (s.u. „Verhältnis zur Handelsbilanz“).

► *BilMoG*: Durch § 5 Abs. 1 idF des BilMoG wurde der Grundsatz umgekehrter Maßgeblichkeit aufgegeben. Damit können Sonderabschreibungen und Herabsetzungsbetrag nur noch in der StBil. angesetzt werden (vgl. HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 14b; KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 4). Wegen der Bildung latenter Steuern in der HBil. bei Inanspruchnahme des Abzugsbetrags s. ZIMMERT (DStR 2010, 826) sowie KRUDEWIG (NWB 2013, 3015, [3022]); s. auch „Verhältnis zur Handelsbilanz“.

Verhältnis zu § 5a: Beim Wechsel der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1, § 5 zur Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 sind bis zum Übergang in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge nach Maßgabe des Abs. 3 rückgängig zu machen (§ 5a Abs. 5 Satz 3 Halbs. 2).

Verhältnis zu § 6 Abs. 2, 2a: Der im Investitionsjahr zulässige Herabsetzungsbetrag mindert nach Abs. 2 Satz 2 die zur Anwendung des § 6 Abs. 2, 2a maßgeblichen AHK (R 6.13 Abs. 2 Nr. 2 EStR; BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 54; s. auch Anm. 110). Neben der 20 %-igen Auflösung des Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a findet uE kumulativ § 7g Abs. 5 Anwendung (ebenso WENDT, FR 2008, 598 [603]; enger jedoch KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 41: Keine Einbeziehung von Sammelposten; einschränkend POHL, DStR 2008, 2302 [2304]; Nur im ersten Wj. möglich).

Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Betriebsübertragung): Wird der Betrieb unentgeltlich gem. § 6 Abs. 3 übertragen, gehen nach allgemeiner Auffassung die Besteuerungsmerkmale auf den Erwerber über (s. § 6 Anm. 1386).

► *Ermittlung der betrieblichen Größenmerkmale*: Fraglich ist, wie bei unterjährigem Übergang des Betriebs hinsichtlich der Gewinngrenze (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c; s. Anm. 50) zu verfahren ist. Die FinVerw. rechnet den Gewinn des Rechtsvorgängers und -nachfolgers zusammen (vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 14). Beide werden also wie ein Betriebsinhaber behandelt. Dem ist uE zuzustimmen (ebenso KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 11).

► *Inanspruchnahme des Abzugsbetrags durch den Rechtsvorgänger nach erfolgter bzw. in Aussicht gestellter Betriebsübertragung*: Die finanzgerichtliche Rspr. versagt einen Abzug, wenn feststeht, dass der Stpfl. die geplante Investition aufgrund durchgeführter oder bereits beschlossener Betriebsübergabe selbst nicht mehr vornehmen wird (Nds. FG v. 11.4.2012 – 4 K 210/11, EFG 2012, 1537, nrkr. – Az. BFH IV R 14/12; ebenso zu § 7g aF FG Rhld.-Pf. v. 23.5.2010 – 3 K 2497/08, EFG 2010, 948, rkr.). Im Streitfall war der Betrieb im Abzugszeitpunkt schon auf den Sohn übergegangen. Wollte man dem Vater noch einen Abzug gestatten, könnte er nach Ansicht des Nds. FG v. 11.4.2012 (4 K 210/11, EFG 2012, 1537, nrkr. – Az. BFH IV R 14/12) Aufwand stmindernd geltend machen, der nicht mehr von ihm zu tragen ist. Der Sohn als Rechtsnachfolger wiederum dürfte seinen tatsächlich getragenen Aufwand (teilweise) nicht abziehen. Damit würde der Zweck des § 7g in sein Gegenteil verkehrt, weil der Rechtsnachfolger keine aus StErsparnissen herrührende Liquidität erhalte und obendrein eine durch Minder-AfA verursachte finanzielle Mehrbelastung hinnehmen müsste.

Dem Nds. FG (v. 11.4.2012 – 4 K 210/11, EFG 2012, 1537, nrkr. – Az. BFH IV R 14/12) ist daher uE zuzustimmen.

► *Vor Betriebsübertragung geltend gemachter Abzugsbetrag*: Bislang ist ungeklärt, wie mit Abzugsbeträgen zu verfahren ist, die vor dem Betriebsübergang in Anspruch genommen wurden. Sieht man in § 6 Abs. 3 die Grundlage für einen umfassenden Eintritt des Rechtsnachfolgers in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers sowohl hinsichtlich der stl. Buchwerte des BV als auch aller weiteren betrieblichen Merkmale (s. BFH v. 28.8.2001 – VIII B 54/01, BFH/NV 2002, 24, betr. die betrieblichen Größenmerkmale des § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 aF), spricht einiges dafür, dass auch die mit dem Abzugsbetrag verbundenen Rechtsfolgen (vor allem der Hinzurechnungsbetrag des Abs. 2 Satz 1) auf den Erwerber übergehen (offenlassend BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633).

► *Stellungnahme*: Die mit dem Abzugsbetrag des Betriebsübergebers verbundenen Rechtsfolgen gehen uE nicht auf den Erwerber über. § 6 Abs. 3 findet keine Anwendung. Danach ist der Rechtsnachfolger lediglich an die Buchwerte der übernommenen WG gebunden. Einen „Buchwert“ aber hat der Investitionsabzugsbetrag gerade nicht. Somit fehlt die Rechtsgrundlage für eine Hinzurechnungsbesteuerung nach Abs. 2 Satz 1 beim Rechtsnachfolger. Der § 7g zugrunde liegende Gedanke betriebsbezogener Förderung muss hier zurücktreten. Anderenfalls müsste der Rechtsnachfolger zur Vermeidung von StNachteilen die Investitionsfrist bewusst verstreichen lassen, um eine Korrektur nach Abs. 2 Satz 1 beim Rechtsvorgänger auszulösen (aA und für einen Rechtsfolgenübergang KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 7 und 17; KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 5c und 60a: Fortführung geboten). Folge dieser Auffassung ist die Rückgängigmachung des Abzugsbetrags beim Rechtsvorgänger aE des dreijährigen Investitionszeitraums (Abs. 3 Satz 1; s. Anm. 116, dort auch zur vorzeitigen freiwilligen Auflösung).

Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (Aufnahme eines Gesellschafters): Ebenso unklar ist die Anwendung des § 7g im Fall unentgeltlicher Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen. Folgt man der allgemeinen Auffassung einer Rechtsnachfolge in den Abzugsbetrag (s.o.), dürfte die Pflicht zur Hinzurechnung gem. Abs. 2 Satz 1 quotal ebenso den eintretenden Gesellschafter treffen.

► *Zweifel an einer Hinzurechnung beim neuen Gesellschafter* könnten sich aus der obigen Rspr. des Nds. FG v. 11.4.2012 (4 K 210/11, EFG 2012, 1537, nrkr. – Az. BFH IV R 14/12) ergeben. Danach bleibt ein bereits vom Einzelunternehmer geltend gemachter Abzugsbetrag vom Eintritt neuer Gesellschafter zwar unberührt. Jedoch erscheint es gerechtfertigt, den neuen Gesellschafter nicht schlechter zu stellen als den Erwerber eines Einzelunternehmens gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (s.o.).

► *Stellungnahme*: Mit Aufnahme eines Gesellschafters in ein bestehendes Einzelunternehmen findet Abs. 7 uE bereits Anwendung (s. Anm. 156). Damit sind für Zwecke des § 7g Einzelunternehmer und PersGes. identisch, also derselbe Stpfl. Folgerichtig trifft der spätere Hinzurechnungsbetrag des Abs. 2 Satz 1 beide Gesellschafter nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels (s. Anm. 100 „Personengesellschaften“). Gleiches gilt für den Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 106).

Verhältnis zu § 7a Abs. 6: Der Investitionsabzugsbetrag ist weder Sonderabreibung noch erhöhte Absetzung iSd. § 7a Abs. 6. Gleichwohl kann er

nicht genutzt werden, um die Gewinngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c zu unterschreiten (s. Anm. 50).

Verhältnis zu § 15a: Der Investitionsabzugsbetrag wird außerhalb der Bilanz angesetzt. Infolgedessen kann durch ihn im Gegensatz zu § 7g aF ein negatives Kapitalkonto iSd. § 15a Abs. 1 weder entstehen noch sich erhöhen. Damit kommt sein Abzug auch bei Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto in Betracht (ausführl. dazu und mit Beispielen GRÜTZNER, StuB 2008, 332; ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 8; s. auch SCHMELTER/SUCK, DStR 2011, 1637 [1641]; Entscheidend ist, dass der Abzugsbetrag in der GuV der Gesamthand nicht erscheint).

Verhältnis zu §§ 16, 34: Während die Auflösung der Ansparrücklage nach § 7g aF anlässlich einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung den begünstigten Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn erhöhte (vgl. BFH v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862; BMF v. 30.10.2007, BStBl. I 2007, 790; s. aber FG München v. 30.9.2011 – 8 V 232/11, EFG 2012, 788, rkr.: Laufender Gewinn bei unzulässig gebildeter Rücklage), entfällt diese Rechtsfolge nunmehr schon deshalb, weil der Abzugsbetrag im früheren Abzugsjahr rückgängig gemacht und nicht im Veräußerungs- bzw. Aufgabejahr hinzugerechnet wird (so auch PATT, sj. 2008, 28). Er kann somit nicht mehr Teil eines stbegünstigten Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns sein (ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 101).

Verhältnis zu § 32b: Nach Auffassung des BFH (v. 10.8.2011 – I R 45/10, BStBl. II 2012, 118; offenlassend noch Nds. FG v. 7.5.2009 – 9 V 300/08, EFG 2009, 1363, rkr.) findet § 7g Abs. 3 aF auch für WG Anwendung, die für eine im Ausland belegene Betriebsstätte angeschafft werden. Damit einhergehende Verluste sind im Rahmen des sog. negativen Progressionsvorbehalts gem. § 32b Abs. 1 Nr. 3 stmindernd zu berücksichtigen. Wegen der Bedeutung für den Investitionsabzugsbetrag s. § 32b Anm. 119 „Besondere Vorschriften der Einkünfte-Ermittlung“.

Verhältnis zu § 33a: Im Rahmen des Abzugs von Unterhaltsaufwendungen gem. § 33a Abs. 1 mindern die vom Stpfl. in Anspruch genommenen Abzugsbeträge nicht sein zur Anwendung der sog. Opfergrenze (s. § 33a Anm. 43) maßgebendes verfügbares Nettoeinkommen (s. Nds. FG v. 24.4.2012 – 15 K 234/11, EFG 2012, 1349 – Az. BFH VI R 34/12; ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 7.0, dort auch mit Hinweisen zur Bedeutung des Abzugsbetrags für Kinder- und Krankengeld).

Verhältnis zu anderen Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen: Sonderabschreibungen nach Abs. 5 dürfen nicht mit erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen aufgrund anderer Vorschriften kumulieren. Investitionsabzugsbetrag sowie Herabsetzungsbetrag iSd. Abs. 2 Satz 2 hingegen sind unabhängig davon zulässig, ob für das später erworbene WG eine Sonderabschreibung nach Abs. 5 oder einer anderen Vorschrift in Anspruch genommen wird (s. Anm. 143).

Verhältnis zum UmwStG: Wird der begünstigte Betrieb in eine KapGes. (§ 20 UmwStG) oder PersGes. (§ 24 UmwStG) eingebracht, ist zu unterscheiden, ob die Einbringung zum Buchwert, Zwischenwert oder gemeinen Wert erfolgt.

► *Einbringung zum Buchwert:* Nach dem Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH v. 22.8.2012 (X R 21/09, BFH/NV 2012, 2060) an den GrS des BFH kann entsprechend dem Normzweck der §§ 12, 20, 22 UmwStG eine § 7g-Rücklage auch dann in Anspruch genommen werden, wenn im Zeitpunkt der Bildung bereits feststeht, dass der Betrieb zum Buchwert in eine KapGes. eingebracht wird (so

auch zur Buchwerteinbringung nach § 24 UmwStG Nds. FG v. 25.3.2009 – 2 K 273/06, EFG 2009, 1478, rkr.; zust. WENDT, FR 2011, 995; aA jedoch FG Münster v. 26.5.2011 – 3 K 1416/08 E,G,EZ, EFG 2011, 1695 – Az. BFH X R 31/11). In solchen Fällen findet ein umfassender Eintritt in die Rechtsstellung des Einbringenden statt, so dass von einer unveränderten Betriebsfortführung auszugehen ist, auch wenn an der KapGes. weitere Gesellschafter beteiligt sind (BFH v. 19.5.2010 – I R 70/09, BFH/NV 2010, 2072; ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 45; gegen Abzug LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 18 mwN). Diese Rechtsauffassung ist nach Ansicht des BFH v. 22.8.2012 (X R 21/09, BFH/NV 2012, 2060) auf den Investitionsabzugsbetrag übertragbar.

► *Stellungnahme:* Die Rechtsauffassung des BFH v. 22.8.2012 (X R 21/09, BFH/NV 2012, 2060) respektiert die Zielsetzungen des UmwStG, einen stneutralen Rechtsformwechsel zu ermöglichen. Dem Stpfl. bleibt damit der Abzugsbetrag nicht nur erhalten, er kann den StVorteil sogar allein durch Formwechsel steigern, wenn seine persönliche StBelastung die der KapGes. übersteigt, denn die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 trifft allein die KapGes. Offen ist freilich, ob auf Ebene der KapGes. durch Anwendung des Abs. 2 Satz 2 eine vGA entsteht, weil der korrespondierende StVorteil nach Abs. 1 beim Gesellschafter eintritt (bejahend BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 45a). Unterbleibt die Investition, ist der Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 3 Satz 1 rückwirkend beim einbringenden Gesellschafter zu korrigieren (ausführl. dazu PATT, sj. 2008, 28).

► *Einbringung zum Zwischenwert oder gemeinen Wert:* Erfolgt die Einbringung des Betriebs zum gemeinen Wert oder Zwischenwert, kommt eine Förderung beim einbringenden Gesellschafter nicht mehr uneingeschränkt in Betracht. Dies folgt für die Einbringung zum gemeinen Wert bereits aus BFH v. 10.11.2004 (XI R 69/03, BStBl. II 2005, 596: Vollständiges Förderverbot). In Fällen der Zwischenwerteinbringung hingegen entfällt nach dem Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH v. 22.8.2012 (X R 21/09, BFH/NV 2012, 2060) der Abzugsbetrag nur im Umfange der Buchwertaufstockung. Ob der Große Senat des BFH dem folgen wird, bleibt abzuwarten.

Verhältnis zur Handelsbilanz: Der Investitionsabzugsbetrag schlägt sich wegen außerbilanziellen Ansatzes nicht mehr in der HBil. nieder. In seiner Höhe kann also ausgeschüttet werden. Jedoch besteht gem. § 274 Abs. 1 HGB eine Passivierungspflicht für latente Steuern (vgl. HIRSCHBERGER, DStR 2007, 272; WENDT, FR 2008, 598 [601]; PEETZ, DStZ 2008, 680 [683]; vgl. auch SIEGLE, NWB 2009, 1762 [1768], mit Beispielen, sowie KARRENBROCK, BB 2013, 235; s. aber ZIMMERT, DStR 2010, 826: Passivierung latenter Steuern vom Wortlaut des § 274 Abs. 1 HGB nicht gedeckt). Ihre Höhe richtet sich nach der mit dem Abzug verbundenen StEntlastung (PEETZ, DStZ 2008, 680 [683]). Davon betroffen sind bei KapGes. die KSt sowie GewSt, im Übrigen (Einzelunternehmen, PersGes.) nur die GewSt. Aus der passiven latenten Steuer wird im Wj. späterer Investition wegen der nunmehr gebotenen außerbilanziellen Hinzurechnung (Abs. 2 Satz 1) eine (echte) Steuerrückstellung.

► *Zum Verhältnis Sonderabschreibung und Herabsetzungsbetrag zur HBil.* s. „Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Satz 2“.

Verhältnis zum EG-Vertrag: Gegen eine Anknüpfung der Förderung ans Inland (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b) bestehen europarechtl. Bedenken.

Eingehend zur Vereinbarkeit des § 7g mit EU-Recht BROEMEL/ENDERT, Ubg 2011, 720; s. auch KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 32; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 15; BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 24; HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 38: Beschränkung auf Inland wohl europarechtl. nicht zu halten; KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 6a; Gosch, DStR

2007, 1895 (1896); LADEMANN/KALIGIN, § 7g Rn. 18; WESSLING/ROMSWINKEL, Stbg 2007, 177 (181).

Mit Blick auf das EU-Recht ist uE zwischen Art. 87 sowie Art. 43 EG-Vertrag zu unterscheiden. Danach liegt aufgrund des geringen Einflusses der Vergünstigung auf den Binnenmarkt wohl kein Verstoß gegen das Beihilfeverbot des Art. 87 EG-Vertrag vor. Allerdings ist eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG-Vertrag) zu befürchten, falls diese nicht durch zwingende Gründe des Gemeinschaftsrechts (wie etwa das sog. Kohärenzprinzip) gerechtfertigt ist (vgl. auch KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 6a). Eine europarechtswidrige Ungleichbehandlung könnte sich insbes. daraus ergeben, dass bei Verlagerung eines WG in eine Betriebsstätte im EU-Ausland der Investitionsabzugsbetrag versagt wird (ausführl. dazu BROEMEL/ENDERT, Ubg 2011, 720). Eine abschließende gerichtliche Entscheidung steht noch aus.

6–17 Einstweilen frei.

18

VI. Verfahrensfragen

Abs. 3, 4 und 5 enthalten eigenständige Änderungsvorschriften (s. Anm. 116, 131 und 149–150).

Vorauszahlungen: Der Stpfl. ist nicht gehindert, den Abzugsbetrag bereits für Zwecke der Herabsetzung laufender ESt-/KSt-Vorauszahlung geltend zu machen (ebenso KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 16). Damit ist kein Zwang zur entsprechenden Wahlrechtsausübung in der späteren StErklärung verbunden.

Eigenständige Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens bzw. Wirtschaftswerts: Bei Gewerbebetrieben und der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben wird über den maßgebenden Wert des BV unmittelbar im Veranlagungsverfahren entschieden. Stellt sich erst nachträglich eine Überschreitung des Grenzwerts von 235 000 € (2009–2010: 335 000 €; s. Anm. 4) heraus, kommt eine rückwirkende Versagung der Sonderabschreibung nur unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165 sowie §§ 172 ff. AO in Betracht (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 16). Bei Betrieben der LuF ist der maßgebende Wirtschaftswert bzw. Ersatzwirtschaftswert (Grenzwert 125 000 €; 2009–2010: 175 000 €; s. Anm. 4) ebenfalls im Veranlagungsverfahren zu ermitteln. Ein gesondertes, Bindungswirkung entfaltendes Feststellungsverfahren sieht das Gesetz nicht vor (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 7g Rn. 10).

Bilanzberichtigung, Bilanzänderung: Bei rechtsfehlerhaft in Anspruch genommenem Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 2 sowie Sonderabschreibung nach Abs. 5 ist der Bilanzansatz des WG zu berichtigen (§ 4 Abs. 2 Satz 1; Einzelheiten s. § 4 Anm. 398f.). Wird nach Bilanzerstellung festgestellt, dass die maßgebenden Wertgrenzen nicht überschritten sind, kann der Stpfl. (der eine Sonderabschreibung nach Abs. 5 nicht in Anspruch genommen hatte) nur in den Grenzen des § 4 Abs. 2 Satz 2 (enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung erforderlich; s. im Einzelnen § 4 Anm. 465f.) nachträglich das Wahlrecht für den Abzug der Sonderabschreibungen ausüben. Die Grundsätze der Bilanzberichtigung sowie -änderung finden auf den Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 sowie den Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 2 Satz 1 keine Anwendung (glA WENDT, FR 2008, 598 [601]; s. Anm. 26).

19 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Investitionsabzugsbetrag für abnutzbare bewegliche
Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**

I. Grundsätzliche Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags

1. Abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens als begünstigtes Wirtschaftsgut 20

Der Investitionsabzugsbetrag kann vom Stpfl. (zum persönlichen Geltungsbereich s. Anm. 4) für abnutzbare bewegliche WG des AV unter den näheren Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1–3 in Anspruch genommen werden. Nicht mehr erforderlich ist, dass es sich um neue WG handelt (s. auch KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 6: Neue Gestaltungsmöglichkeiten durch Überkreuzverkauf gebrauchter WG). Begünstigtes WG kann auch ein geringwertiges WG iSd. § 6 Abs. 2 (AHK bis 150 € bzw. ab VZ 2010 bis 410 €) oder ein im Sammelposten nach § 6 Abs. 2a (AHK 151 € bis 1 000 €) zu erfassendes WG sein (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 4).

Nicht begünstigt sind mangels Beweglichkeit immaterielle WG (s. § 5 Anm. 377; ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 6). Davon betroffen ist auch Standardsoftware (vgl. BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865, mit Anm. ROSARIUS, DStZ 2011, 693), nicht jedoch sog. Trivialssoftware, da insoweit abnutzbare bewegliche und selbständig nutzbare WG vorliegen (R 5.5. Abs. 1 EStR). Eine Abgrenzung ist ebenso gegenüber unbeweglichen WG vorzunehmen. Daher fallen dachintegrierte Fotovoltaikanlagen nicht unter Abs. 1 (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 19.3.2007 – 5 K 1639/05, EFG 2007, 1068, rkr.: Anlage weder Scheinbestandteil noch Betriebsvorrichtung).

2. Künftige Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts 21

Der Investitionsabzugsbetrag darf nur für den künftigen Erwerb eines WG gebildet werden (zum sog. voraussichtlichen Erwerb s. Anm. 60). Er kommt also nur in Betracht, wenn das WG im Fall der Anschaffung im Abzugsjahr noch nicht geliefert (§ 9a EStDV) bzw. bei Herstellung noch nicht fertiggestellt ist (zum Fertigstellungszeitpunkt vgl. § 6 Anm. 456). Herstellungsbeginn bzw. Abschluss des obligatorischen Kaufvertrags hindern die Gewährung des Abzugsbetrags daher nicht.

Nicht begünstigt sind WG, die der Stpfl. unentgeltlich zu erwerben oder gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 in sein BV einzulegen beabsichtigt. Entsprechendes gilt bei PersGes., die WG aus dem SonderBV eines Gesellschafters erwerben oder umgekehrt in dessen SonderBV übertragen. Sie gehören bereits zum BV des begünstigten Betriebs und können daher nicht mehr begünstigt erworben werden (ebenso KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 20: Betriebsbezogenheit der Förderung verhindert Abzug; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 139).

Bei teilentgeltlichem Erwerb liegt uE im Umfang der Entgeltlichkeit eine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 1 vor, so dass insoweit eine Förderung möglich ist.

Maßgebender Zeitpunkt ist der Abschlussstichtag (= 31. Dezember bei Wj., die mit dem Kj. übereinstimmen) oder das Ende des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums bei Stpfl. mit Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3. Ein Abzugsbetrag kommt nur für solche WG in Betracht, die erst im anschließenden dreijährigen Investitionszeitraum voraussichtlich angeschafft oder hergestellt werden (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 17; zur Prognoseentscheidung s. Anm. 64).

Geltendmachung des Abzugsbetrags: Vom Abzugsjahr ist das Jahr der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags zu unterscheiden. Folglich ist der Stpfl. nicht gehindert, einen Abzug erst nach erfolgter Anschaffung/Herstellung des WG geltend zu machen, selbst nach Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums (s. Anm. 34 „Fristberechnung bei erfolgter Investition“ mit Beispiel).

22–23 Einstweilen frei.

II. Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags

24 1. Abzug im Wirtschaftsjahr des beabsichtigten voraussichtlichen Erwerbs des begünstigten Wirtschaftsguts

Der Stpfl. darf einen Investitionsabzugsbetrag frühestens in demjenigen Wj. in Anspruch nehmen, in dem er erstmals den voraussichtlichen Erwerb des begünstigten WG beabsichtigt (s. Anm. 60). Unterbleibt ein Abzug, kann er diesen in jedem beliebigen nachfolgenden Wj. beanspruchen, solange eine voraussichtliche Erwerbsabsicht unverändert besteht. Der dreijährige Investitionszeitraum (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a) beginnt dann erst mit Ablauf des Wj. des tatsächlichen Abzugs. Zur sukzessiven Erhöhung des Abzugsbetrags s. Anm. 25.

25 2. Begrenzung auf 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts

Der Investitionsabzugsbetrag darf 40 % der voraussichtlichen AHK des einzelnen begünstigten WG nicht übersteigen. Weitere Begrenzungen enthält das Gesetz nicht.

Sukzessive Erhöhung des Investitionsabzugsbetrags: Der Stpfl. kann uE innerhalb des Rahmens von 40 % den Abzugsbetrag beliebig auf den dreijährigen Investitionszeitraum verteilen bzw. von seiner Inanspruchnahme ganz oder teilweise absehen (ebenso LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 11; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 23; ROSARIUS, DStZ 2009, 463 [465]; MEYER/BALL, FR 2009, 641 [645]). Durch Teilabzug ist das Abzugswahlrecht nicht vollständig verbraucht. Die Entscheidung des Stpfl., ob, wann und in welcher Höhe er den Abzugsbetrag geltend machen will, ist für jede einzelne geplante Investition eigenständig zu treffen. Auch bei sukzessiver Erhöhung werden alle (Teil-)Abzugsbeträge auf dieselbe identische Investition in Anspruch genommen.

► *Nach abweichender Auffassung der Finanzverwaltung* (vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 6) ist ein Abzug hingegen nur in einem einzigen Wj. zulässig. Dies steht uE weder mit Wortlaut noch Zweck des § 7g in Einklang (s. auch obiges Schrifttum; ausdrücklich offenlassend jedoch BFH v. 19.10.2011 – X R 25/10, BFH/NV 2012, 718).

► *Behandlung späterer Erhöhungsbeträge:* Billigt man dem Stpfl. mit Blick auf Gesetzeswortlaut und -zweck die sukzessive Erhöhung des Abzugsbetrags zu, beginnt mit jedem Teilabzug ein jeweils eigenständiger dreijähriger Investitionszeitraum mit nachstehenden Konsequenzen:

Beispiel: Der Stpfl. plant im Wj. 01 die Anschaffung einer Maschine für 300 000 €. Er nimmt in den Wj. 01 und 02 jeweils einen Abzugsbetrag iHv. 60 000 € (zusammen 120 000 € = 40 % der voraussichtlichen AHK) in Anspruch. Die Investition wird

- a) im Wj. 03,
- b) erst im Wj. 05 bzw.
- c) nicht durchgeführt.

Im Fall a) ist zweifelsfrei die Summe der Abzugsbeträge von 120 000 € nach Abs. 2 Satz 1 dem Gewinn hinzuzurechnen, ungeachtet ihres auf zwei Wj. verteilten sukzessiven Abzugs. Im Fall b) wiederum ist der Abzug eines Teilbetrags von 60 000 € nach Abs. 3 Satz 1 wegen Ablaufs des dreijährigen Investitionszeitraums zum 31.12.04 im Wj. 01 rückgängig zu machen. Der zweite Teilbetrag von 60 000 € hingegen ist wegen Abzugs erst in 02 im Investitionsjahr 05 gem. Abs. 2 Satz 1 hinzuzurechnen bei gleichzeitiger gewinnmindernder Herabsetzung nach Abs. 2 Satz 2. Im Fall c) schließlich ist getrennt für jeden Teilbetrag nach Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums der frühere Abzug in 01 und 02 rückgängig zu machen. Dem zeitversetzten Abzug folgt spiegelbildlich die zeitversetzte rückwirkende Korrektur (inzwischen aA KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 58: Kein Neubeginn der Dreijahresfrist).

Personengesellschaften: Der Investitionsabzugsbetrag kann bis zum Höchstbetrag von 200 000 € wahlweise im Gesamthandsvermögen, kumulativ im Gesamthands- und SonderBV, nur im SonderBV aller, einiger oder nur eines Gesellschafters berücksichtigt werden (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 2; KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 7g Rn. 8).

► *Vornahme der Investition:* Gleichgültig ist uE, in welchem Vermögensbereich später tatsächlich investiert wird (offenlassend BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 2).

Ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 138; MEYER/BALL, FR 2009, 641 (643); aA PAUS, StBp. 2002, 17 (24); s. auch LAMBRECHT in KSM, § 7g Rn. D 25: Maßgebend ist, ob Anschaffung im Gesamthands- oder SonderBV erfolgen soll. Zum Sonderfall der Bildung einer Rücklage nach § 7g aF im SonderBV mit späterer Investition in einem durch Realteilung der PersGes. entstandenen Einzelunternehmen dieses Gesellschafters s. BFH v. 29.3.2011 – VIII R 28/08 (BFH/NV 2011, 1572: Rücklage zulässig).

Dies folgt uE aus Abs. 7, wonach an die Stelle des Stpfl. die Gesellschaft oder Gemeinschaft tritt. Sie ist als Einheit zu sehen, so dass der Investitionsabsicht im Gesamthandsvermögen (mit Abzug nach Gewinnverteilungsschlüssel) eine tatsächliche Investition im SonderBV folgen darf oder umgekehrt (zur Behandlung der Hinzurechnung in diesen Fällen gem. Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 100). Entsprechendes gilt im Verhältnis der Gesellschafter untereinander (Investitionsabsicht und Abzugsbetrag bei A, Investition durch B). Ein Zwang zur einheitlichen Ausübung des Wahlrechts auf Gesellschafterebene besteht mangels Anwendbarkeit des § 7a Abs. 7 (betrifft nur Sonderabschreibungen) nicht.

► *Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1:* Der Investitionsabzugsbetrag ist im Wj. der Investition (im Gesamthands- oder SonderBV) gewinnerhöhend aufzulösen, und zwar bei demjenigen Gesellschafter, der den Abzugsbetrag gem. Abs. 1 tatsächlich beansprucht hat (s. Anm. 100). Dies vermeidet Gewinnverschiebungen zwischen den Gesellschaftern. Ein (anteiliger) rückwirkender Wegfall des Abzugsbetrags nach Abs. 3 Satz 1 kommt wegen der Gleichstellung von PersGes. und Stpfl. nicht in Betracht (Abs. 7; s. Anm. 156).

Anschaffungs-/Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage: Zur Bestimmung der AHK gelten die allgemeinen Grundsätze (§ 9b ist zu beachten, vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 5). Maßgebend sind uE die Preisverhältnisse im Jahr der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags, nicht im voraussichtlichen Investitionsjahr. Infolgedessen darf der Stpfl. allgemeine Preissteigerungen nicht in die Bemessungsgrundlage einkalkulieren. Das Gesetz stellt keine besonderen Anforderungen an den Nachweis. Insbesondere muss der Stpfl. die voraussichtlichen Erwerbskosten nicht anhand von Preislisten oder Kalkulationsunterlagen darlegen (vgl. auch BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 5 und 18: Angabe der voraussichtlichen AHK ausreichend; ebenso LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 11).

26 3. Abzug außerhalb der Bilanz

Der Investitionsabzugsbetrag darf nach Abs. 1 Satz 1 gewinnmindernd abgezogen werden. Er stellt jedoch weder eine handelsrechtl. noch stl. Bilanzposition dar. Infolgedessen ist der Abzugsbetrag systembedingt außerhalb der Bilanz geltend zu machen (so auch WENDT, FR 2008, 598 [601]; PEETZ, DStZ 2008, 680 [683]). Die geänderte systematische Stellung des Investitionsabzugsbetrags im Rahmen der stl. Gewinnermittlung als außerbilanzieller gewinnmindernder Abzugsposten bewirkt nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (vgl. BRDrucks. 220/07, 82), dass weder sein erstmaliger Ansatz noch seine spätere Änderung oder Rückgängigmachung den Regeln der Bilanzänderung bzw. -berichtigung unterliegt (glA WENDT, FR 2008, 598 [601]; LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 15). Der Stpfl. ist damit nicht gehindert, den Abzugsbetrag erst nachträglich geltend zu machen (s. Anm. 33), solange der betreffende StBescheid nach abgabenrechtl. Vorschriften (§§ 164, 172f. AO) noch änderbar ist (ebenso GRÜTZNER, StuB 2011, 101 [103]). Allerdings müssen im Abzugszeitpunkt auch die materiell-rechtl. Voraussetzungen des § 7g noch gegeben sein (zum Finanzierungszusammenhang s. Anm. 34).

27–29 Einstweilen frei.

30 4. Ausübung des Wahlrechts

Die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags steht im Ermessen des Stpfl. (vgl. Abs. 1 Satz 1). Das Wahlrecht erstreckt sich auf den geplanten Erwerb jedes einzelnen WG und kann daher unterschiedlich ausgeübt werden. Zulässig ist auch die Inanspruchnahme von Teilabzugsbeträgen unter 40 % der voraussichtlichen AHK (zum sukzessiven Abzug s. Anm. 24).

Die Ausübung des Abzugswahlrechts erfolgt insbesondere

- durch Einreichung der StErklärung beim FA (so auch zu § 7g aF BFH v. 8.4.2008 – X B 239/07, BFH/NV 2008, 1153: Rücklage wird am Tag der Einreichung des Jahresabschlusses beim FA gebildet; ebenso BFH v. 23.5.2007 – X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862; zur Nachholung s.u.)
- und Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags in einer der StErklärung beizulegenden Nebenrechnung, in welcher der Stpfl. den nach handels- und strechtl. Vorschriften ermittelten Gewinn um den Abzugsbetrag mindert (enger BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 69: Angaben müssen sich aus den gem. § 60 EStDV der StErklärung beizufügenden Unterlagen ergeben,

- zB in Form einer Anlage zur stl. Gewinnermittlung; vgl. dazu KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 25: Verpflichtung folgt nicht aus § 60 EStDV und sollte daher gesetzlich geregelt werden; s. auch Anm. 89);
- bei § 4 Abs. 3 durch entsprechende Angaben in der Anlage EÜR bzw. in ergänzenden formlosen Erläuterungen (entspricht Abs. 3 aF; vgl. BFH v. 7.1.2007 – X R 16/07, BFH/NV 2008, 217).

Geht dem Veranlagungsverfahren eine gesonderte bzw. einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (§ 179 f. AO) voraus, erfolgt der Abzug direkt in der betreffenden Feststellungserklärung.

Zeitpunkt und Konkretisierung der Geltendmachung: Der Investitionsabzugsbetrag darf frühestens für das dritte der geplanten Investition vorhergehende Wj. erstmals in der StErklärung (s.o.) geltend gemacht werden (zum sukzessiven Abzug s. Anm. 25). Dabei ist die jeweils geplante Investition durch Angaben zur Funktion sowie zur Höhe der AHK zu erläutern (Abs. 1 Satz 3; s. Anm. 89).

Erstmaliger Abzug in der Steuererklärung: Wird der Abzugsbetrag bereits in der StErklärung geltend gemacht, ist bei entsprechender Dokumentation der Investition grds. sowohl die Investitionsabsicht als auch ein Finanzierungszusammenhang zu unterstellen (so BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 19). An den Erschwernissen des Abzugs bei nachträglicher Geltendmachung (zB im Einspruchsverfahren oder bei einer Betriebsprüfung) hält die FinVerw. unverändert fest (vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 25). Er ist jedoch nach allem. Auffassung ausgeschlossen, wenn der dreijährige Investitionszeitraum im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe bereits abgelaufen ist und tatsächlich nicht investiert wurde (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 21; Rspr. und Schrifttum s. Anm. 34).

► *Nachholung des Abzugsbetrags:* Siehe Anm. 26 aE sowie zu Einspruch und Änderungsantrag s. Anm. 33 f.

Einstweilen frei.

31–32

5. Nachweis bestehender Investitionsabsicht im Abzugsjahr bei nachträglichem Abzug

a) Bedeutung des Zeitpunkts des erstmaligen Abzugs

33

Die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags gehört zu den zeitlich unbefristeten Wahlrechten. Es kann daher auch nachträglich bis zum Eintritt formeller Bestandskraft der StFestsetzung ausgeübt werden (so zu § 7g aF BFH v. 21.9.2005 – X R 32/03, BStBl. II 2006, 66; zu § 7g nF BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038). Ein nachträglicher Abzug ist allerdings nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswort (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a) nur zulässig, wenn der Stpfl. bereits im Abzugsjahr den voraussichtlichen Erwerb des begünstigten WG innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums beabsichtigt. Fraglich ist daher, ob die Förderung aus materiell-rechtl. Gründen scheitert, wenn der Abzug im Erstjahr bestehender Investitionsabsicht nicht bereits in der StErklärung des Abzugsjahrs, sondern erst nachträglich beantragt wird.

Die Rechtsprechung beurteilt die „künftige“ Anschaffung aus der Sicht der Verhältnisse am Ende des Wj., für das ein Abzugsbetrag in Anspruch genommen wird (BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038). Dabei ist zu unterscheiden, ob die Investition noch aussteht oder bereits erfolgt ist.

► *Geltendmachung bei ausstehender Investition:* Der Stpfl. ist nicht gehalten, einen Abzug bereits im Zuge der erstmaligen Einreichung der StErklärung geltend zu machen. Zulässig ist ebenso eine Inanspruchnahme durch Einspruch gegen einen Änderungsbescheid, etwa nach einer stl. Außenprüfung. Es gelten hier keine gesteigerten Darlegungspflichten, insbes. muss der Stpfl. nicht die Gründe verzögerter Geltendmachung darlegen (so zu § 7g aF BFH v. 17.1.2012 – VIII R 23/09, BFH/NV 2012, 933, unter Hinweis auf BFH v. 29.11.2007 – IV R 82/05, BStBl. II 2008, 471; zweifelnd BFH v. 8.11.2006 – I R 89/05, BFH/NV 2007, 671). Allerdings muss (noch) ein Finanzierungszusammenhang (s. Anm. 34) zwischen Abzugsbetrag und Investition bestehen. Zum erstmaligen Abzug nach Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums s.u.

▷ *Unmöglichkeit der Investition:* Die geplante Investition muss im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags während des dreijährigen Investitionszeitraums noch objektiv möglich sein (vgl. BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747). Das ist nicht der Fall, wenn zu diesem Zeitpunkt:

- der Betrieb bereits aufgegeben oder veräußert wurde (BFH v. 17.11.2004 – X R 41/03, BFH/NV 2005, 848) bzw.
- der Entschluss zur Veräußerung bereits gefasst ist (BFH v. 29.3.2011 – VIII R 28/03, BFH/NV 2011, 1572) oder
- aus anderen Gründen die Investition entfällt bzw. die gebotene Plausibilität der Investition fehlt (vgl. BFH v. 17.11.2004 – X R 41/03, BFH/NV 2005, 848, betr. die Hinderung künftiger Investition durch gegenwärtige Betriebsstruktur).

Eine Investition ist auch dann unmöglich, wenn der Abzug so kurze Zeit vor Ablauf des Investitionszeitraums beansprucht wird, dass der Stpfl. nicht mehr mit ihrer rechtzeitigen Durchführung rechnen kann (BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038, mwN).

▷ *Empfehlung:* In einschlägigen Fällen sollte der Stpfl. die Geltendmachung des Abzugsbetrags schlichtweg ins darauffolgende Wj. verschieben, um die Investitionsfrist einzuhalten.

► *Geltendmachung erst nach erfolgter Investition:* Ein nachträglicher Abzug in der StErklärung bzw. im Einspruchsverfahren bleibt auch nach bereits erfolgter Investition zulässig. Keine Rolle spielt, ob der Stpfl. im Zeitpunkt der Anschaffung bereits die Absicht hatte, einen Abzugsbetrag in Anspruch zu nehmen (BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038). Erforderlich ist lediglich eine Investitionsabsicht im Zeitpunkt des Abzugs, weil § 7g nur auf „künftige“ und nicht auf bereits vorgenommene Investitionen Anwendung findet.

Vgl. BFH v. 8.6.2011 – I R 90/10, BFH/NV 2011, 1594; v. 24.10.2012 – I R 13/12, BFH/NV 2013, 520; zur Bedeutung des zeitlichen Abstands zwischen Abzugs- und Investitionsjahr s. aber BFH v. 26.7.2012 – III R 37/11, BFH/NV 2013, 351; Investitionsabsicht 2007 zweifelhaft, wenn Solaranlagen erst 2009 u. 2010 angeschafft wurden; umfassend dazu auch KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 19; BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 32; STRAHL, NWB 2012, 1814; enger wohl LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 19; nachträglicher Abzug nur im Einzelfall).

▷ *Erforderliche Nachweise* zur Investitionsabsicht können im Rechtsbehelfsverfahren noch ergänzt werden (BFH v. 8.6.2011 – I R 90/10, BFH/NV 2011, 1594), wenn sie im Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung bereits vorhanden waren (so zu § 7g aF FG Ba.-Württ. v. 6.9.2012 – 13 K 3836/09, EFG 2012, 2275 – Az. BFH X B 195/12: Konkretisierung der Investition durch Vorlage

eines erst während des Einspruchsverfahrens erstellten Kostenvoranschlags unzureichend).

Beispiel: Der Stpfl. legt am 23.2.03 Einspruch gegen seinen EStBescheid 01 ein und macht erstmals einen Abzugsbetrag iHv. 24000 € für eine tatsächlich bereits am 10.12.02 zum Preis von 60000 € angeschaffte Maschine geltend. Die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags scheitert hier weder daran, dass er erstmals im Einspruchsverfahren geltend gemacht wird noch an der Tatsache bereits erfolgter Investition im Antragszeitpunkt (23.2.03). Entscheidend ist die Investitionsabsicht aE des Abzugsjahrs, also am 31.12.01. Sie ist hier zu unterstellen (BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038).

- ▷ *Kein Abzug nach Ablauf des Investitionszeitraums:* Ist der Investitionszeitraum bereits abgelaufen, mangelt es für einen nachträglichen Abzug am Finanzierungszusammenhang (s. Anm. 34, dort auch zum Beginn einer weiteren Dreijahresfrist nach erfolgter Investition).

Die Finanzverwaltung stellt im Falle nachträglicher Inanspruchnahme des Abzugsbetrags unter Hinweis auf die zu § 7g aF ergangene BFH-Rspr. erhöhte Anforderungen. Der Stpfl. hat glaubhaft darzulegen, warum er den Abzug trotz voraussichtlicher Investitionsabsicht nicht schon in der ursprünglichen StErklärung vornahm (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 25). Außerdem darf die Investition wegen des gebotenen Finanzierungszusammenhangs im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe grds. noch nicht durchgeführt sein (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 27). Die nachträgliche Inanspruchnahme scheitert außerdem, wenn sie bei zunächst fehlender Investition dem Ausgleich von Einkommenserhöhungen (zB aufgrund einer Betriebsprüfung) dient oder die Investition wegen fortgeschrittenen Investitionszeitraums nicht mehr fristgerecht durchführbar ist (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 27f.). Hat der Stpfl. im Zeitpunkt nachträglicher Inanspruchnahme allerdings schon investiert, geht die FinVerw. regelmäßig von einer Investitionsabsicht aus. Anderes gilt nur, falls der Abzug erst drei Jahre nach der Investition beansprucht wird (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 29).

b) Finanzierungszusammenhang als (noch) erforderliches Förderkriterium

34

Durch den Strukturwandel des § 7g (s. Anm. 1) hat das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal des Finanzierungszusammenhangs an Bedeutung verloren. Bislang diente es dazu, eine zweckwidrige Inanspruchnahme des Abzugsbetrags zu verhindern. Zur Frage, ob an diesem Tatbestandsmerkmal noch festzuhalten ist, s.u.

Rechtsentwicklung: Im Falle einer Rücklagenbildung nach § 7g aF erst nach Ablauf der zweijährigen Investitionsfrist wurde nach Ansicht des BFH typisierend und unwiderleglich das Fehlen des verlangten Finanzierungszusammenhangs vermutet (BFH v. 14.8.2001 – XI R 18/01, BStBl. II 2004, 181; v. 21.9.2005 – X R 32/03, BStBl. II 2006, 66; v. 8.11.2006 – I R 89/05, BFH/NV 2007, 671; v. 8.4.2008 – X B 239/07, BFH/NV 2008, 1153; v. 29.4.2008 – VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747; v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8). Entsprechendes galt, wenn die Rücklage zwar innerhalb der Investitionsfrist gebildet wurde, aufgrund der kurzen Dauer des verbleibenden Investitionszeitraums jedoch mit einer Investition nicht mehr zu rechnen war (BFH v. 29.11.2007 – IV R 82/05, BStBl. II 2008, 471). Eine Rücklage konnte auch dann noch gebildet werden, wenn die Bilanz für das Jahr der Rücklagenbildung erst nach Anschaffung des begünstigten WG erstellt wurde. Allerdings musste die Rücklagenbil-

dung noch der Investitionserleichterung dienen (BFH v. 14.8.2001 – XI R 18/01, BStBl. II 2004, 181). Daran mangelte es, wenn die Entscheidung zur Rücklagenbildung erst nach erfolgter Investition getroffen wurde und dafür nach dem Anschaffungszeitpunkt entstandene, nicht mehr investitionsbezogene Gründe maßgebend waren (vgl. BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747, betr. die nachträgliche Rücklagenbildung zur Rettung der § 10e-Förderung). Allerdings hat der BFH (Urt. v. 24.10.2012 – I R 13/12, BFH/NV 2013, 520) den nachträglichen Abzug im Rahmen einer Bilanzberichtigung innerhalb der Investitionsfrist bejaht.

Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung zu § 7g nF: Der BFH v. 17.1.2012 (VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038) stellte erstmals infrage, ob es überhaupt noch der Prüfung eines Finanzierungszusammenhangs als Förderkriterium bedarf, denn nach § 7g aF diene er als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal vor allem dazu, solche Fälle von einer Förderung auszuheben, in denen die Rücklage zur Steuergestaltung genutzt wurde, ohne selbst dem Zweck der Investitionserleichterung zu dienen. § 7g nF hingegen beseitigt wegen der Rückgängigmachung des ursprünglichen Abzugsbetrags (s. Anm. 116) den Anreiz, die Förderung ohne Investitionsabsicht in Anspruch zu nehmen. Im Streitfall des BFH v. 17.1.2012 (VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038) war allerdings ein Finanzierungszusammenhang gegeben, so dass offenbleiben konnte, ob daran noch festzuhalten ist. Bis zur endgültigen Klärung durch die Rspr. gilt daher im Einzelnen weiterhin Folgendes:

► *Kein rechnerischer Nachvollzug der Investitionserleichterung:* Der Stpfl. muss den erlangten StVorteil nicht unmittelbar zur Finanzierung der geplanten Investition verwenden. Er kann in beliebiger Weise disponieren und freigewordene liquide Mittel produktiv oder zur Tilgung von Verbindlichkeiten verwenden (vgl. BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038). Die Investitionserleichterung muss rechnerisch nicht nachvollziehbar sein. Ebenso unschädlich ist eine längere Dauer des Steuerfestsetzungsverfahrens mit erst späterer positiver Auswirkung auf die Liquidität des Betriebs (BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038).

► *Erstmaliger Abzug bereits in der Steuererklärung:* Der Finanzierungszusammenhang ist regelmäßig bei erstmaliger Inanspruchnahme des Abzugsbetrags in der StErklärung gegeben (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 19 Satz 3 u. Tz. 20), wenn diese innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums beim FA eingereicht wird. Dabei ist ohne Bedeutung, ob der Stpfl. zu diesem Zeitpunkt bereits investiert hat (BFH v. 8.6.2011 – I R 90/10, BFH/NV 2011, 1594; v. 24.10.2012 – I R 13/12, BFH/NV 2013, 520; glA BARTONE in KORN, § 7g Rn. 51.1).

► *Späterer Abzug im Einspruchsverfahren:* Bei nachträglicher Geltendmachung des Abzugsbetrags im Einspruchsverfahren bestehen Meinungsverschiedenheiten zwischen Rspr. und FinVerw.

▷ *Nach der Rechtsprechung* liegt ein Finanzierungszusammenhang auch dann noch vor, wenn der Abzugsbetrag erstmals nachträglich im Einspruchsverfahren geltend gemacht oder ein schon beanspruchter Abzugsbetrag geändert wird (BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038; zust. WENDT, FR 2012, 642; KORN, NWB 2012, 1814 [1818]; s. auch BFH v. 20.6.2012 – X R 42/11, BFH/NV 2012, 1701, betr. die Inanspruchnahme nach Abgabe der StErklärung jedoch vor Erl. des StBescheids). Entsprechendes gilt für den späteren Abzug im Rahmen einer Bescheidänderung (vgl. BFH v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8; v. 17.1.2012 – VIII R 23/09, BFH/NV

2012, 933). Unbeachtlich ist auch, ob mit Hilfe des nachträglichen Abzugs Mehrergebnisse einer Bp. abgewendet werden sollen (BFH v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8; einen Finanzierungszusammenhang wohl ablehnend KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 37, falls Investitionsabsicht nicht substantiiert glaubhaft gemacht wird). Ein Abzug wird allerdings vom FG Sachsen-Anhalt v. 26.3.2013 (4 K 1244/09, nv., juris – NZB BFH X B 67/13) verneint, wenn dieser erst zwei Jahre nach Anschaffung des WG geltend gemacht wird.

▷ *Nach Verwaltungsauffassung* (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 19) muss der nachträgliche Abzug innerhalb der einmonatigen Einspruchsfrist (§ 355 AO) beantragt werden. Damit ist der Stpfl. gehindert, den Abzugsbetrag erstmals durch Anfechtung eines verbösernden Änderungsbescheids oder im Rahmen eines Änderungsantrags gem. § 164 Abs. 2 AO geltend zu machen (offenlassend, da nicht entscheidungserheblich, BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038).

▷ *Stellungnahme*: Der VerwAuffassung ist nicht zu folgen. Sie widerspricht der vom BFH (vgl. Urte. v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038) bestätigten, zeitl. bis zum Eintritt formeller Bestandskraft der StFestsetzung möglichen Wahlrechtsausübung (wohl ebenso KORN/BARTONE, § 7g Rn. 53.2.).

► *Inanspruchnahme des Abzugsbetrags aus nicht investitionsbezogenem Grund*: Die Rechtsprechung verweigert einen nachträglichen Abzug, wenn dieser erkennbar auf einem nicht investitionsbezogenen Grund beruht. Davon ist zB auszugehen, wenn der Abzugsbetrag dem Ausgleich einer durch das FA vorgenommenen nachträglichen Einkommenserhöhung dient. § 7g kann also nicht allein dazu genutzt werden, die Voraussetzungen anderer StVergünstigungen zu erfüllen.

Vgl. BFH v. 20.6.2012 – X R 42/11, BFH/NV 2012, 1701; s. zu § 7g aF auch BFH v. 29.9.2006 – XI B 136/05, BFH/NV 2007, 40; v. 29.4.2008 – VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747, betr. die Einhaltung der § 10e-Grenzen durch eine § 7g-Rücklage; nach WENDT, FR 2009, 88, auf § 7g nF übertragbar.

► *Durchführbarkeit der Investition*: Die Investition muss im Zeitpunkt der Geltendmachung des Abzugsbetrags noch durchführbar sein. Folglich darf der Betrieb noch nicht veräußert oder aufgegeben worden sein bzw. der Abzugsbetrag nicht so kurze Zeit vor Ablauf des Investitionszeitraums geltend gemacht werden, dass mit einer rechtzeitigen Durchführung nicht mehr zu rechnen ist (BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038, mwN). Dies ist ggf. auch bei fehlender Finanzierbarkeit der Fall (vgl. FG München v. 16.9.2011 – 8 K 2632/08, EFG 2012, 315, rkr., betr. einen geringverdienenden Stpfl., der mit Hilfe des § 7g eine Abfindung des ArbG kompensieren wollte). Zur Behandlung unentgeltlicher Betriebsübertragung sowie Betriebseinbringung nach UmwStG s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 EStG“ sowie „Verhältnis zum UmwStG“.

► *Inanspruchnahme erst nach Ablauf des Investitionszeitraums*: Die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums scheidet stets am Finanzierungszusammenhang.

Vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 20; BFH v. 8.11.2006 – I R 89/05, BFH/NV 2007, 671; v. 29.11.2007 – IV R 83/05, BFH/NV 2008, 1130; v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 84; v. 28.9.2011 – X B 69/11, BFH/NV 2012, 32; v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BFH/NV 2012, 1038; Sächs. FG v. 29.11.2012 – 6 K 1804/11, nv., juris, rkr.; s. auch FG Ba.-Württ. v. 16.1.2012 – 6 K 1078/10, nv., juris, nrkr. – Az. BFH I R 13/12; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 53.3; LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 19.

In solchen Fällen wird typisierend und unwiderleglich unterstellt, dass der Abzugsbetrag nicht mehr der Investitionserleichterung dient (so zu § 7g aF BFH v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 84). Bei ausbleibender Investition scheitert ein Abzug außerdem schon daran, dass er sogleich wieder nach Abs. 3 rückgängig gemacht werden müsste (s. Anm. 116; so auch KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 18; LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 19).

Stellungnahme: Die Entwicklung der Rspr. ist zu begrüßen. Der Stpfl. ist danach im Falle tatsächlicher Investition nicht gehindert, den Abzugsbetrag entweder im Rahmen seiner StErklärung oder später im Einspruchsverfahren bzw. einer Änderung der StFestsetzung unter Beachtung der abgabenrechtl. Korrekturvorschriften geltend zu machen. Das gilt auch und gerade im Falle einer bereits durchgeführten Investition. Das Erfordernis des Finanzierungszusammenhangs steht dem richtigerweise nicht entgegen. Eine Investitionsabsicht ist im Abzugsjahr regelmäßig zu unterstellen. Nur ausnahmsweise gilt etwas anderes, falls ein Abzug erkennbar keinen investitionsbezogenen Grund hat (vgl. BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747, betr. die Einhaltung der § 10e-Grenzen) oder erst nach Ablauf des – mit vollzogener Investition taggenau beginnenden – dreijährigen Investitionszeitraums erfolgt. Dem Investor werden damit keine unnötigen formellen Hindernisse mehr in den Weg gelegt. Es bleibt zu hoffen, dass die FinVerw. ihre restriktive Haltung (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 19) aufgibt.

35–38 Einstweilen frei.

39 6. Änderung des Investitionsabzugsbetrags in einem späteren Wirtschaftsjahr

Zu unterscheiden ist zwischen Erhöhung, Minderung sowie rückwirkender Änderung des Investitionsabzugsbetrags.

Erhöhung des Investitionsabzugsbetrags: Ob der einmal geltend gemachte Abzugsbetrag in späteren Wj. innerhalb der Dreijahresfrist des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a ohne Weiteres bis zur vollständigen Ausschöpfung des Höchstbetrags von 40 % der AHK des begünstigten Investitionsguts aufgestockt werden kann, ist umstritten.

► *Nach Verwaltungsauffassung* ist ein Abzug nur in einem einzigen Wj. zulässig (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 6; ebenso PRITZKE, NWB 2009, 2063).

► *Die finanzgerichtliche Rechtsprechung* bejaht eine nachträgliche Aufstockung, jedenfalls dann, wenn die ursprünglich gem. § 7g aF gebildete Rücklage im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g nF bis zu 40 % der AHK aufgestockt wird (FG Köln v. 28.6.2012 – 13 K 1110/09, EFG 2012, 2001, rkr.; ebenso Nds. FG v. 19.12.2012 – 2 K 189/12, BB 2013, 750, nrkr. – Az. BFH X R 4/13). Das gilt auch, falls im VZ der Aufstockung die betrieblichen Größenmerkmale des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 (s. Anm. 45) überschritten sind (FG Düss. v. 2.5.2012 – 15 K 453/10 E, EFG 2012, 1335, rkr.). Nach Auffassung des Nds. FG v. 20.7.2010 (16 K 116/10, EFG 2010, 2075, rkr., bestätigt aus anderen Gründen durch BFH v. 19.10.2011 – X R 25/10, BFH/NV 2012, 718) kommt eine Aufstockung ebenso gem. § 7g nF in Betracht (so auch Nds. FG v. 19.12.2012 – 2 K 189/12, EFG 2013, 669 – Az. BFH X R 4/13; offenlassend BFH v. 19.10.2011 – X R 25/10, BFH/NV 2012, 718).

► *Stellungnahme:* Es gibt keinen sachlichen Grund, dem Stpfl. eine Verteilung des Abzugsbetrags auf den dreijährigen Investitionszeitraum zu verweigern (ebenso

LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 11; BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 60; SCHOOR, StBp. 2012, 318 [322]; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 23: Einschränkung der FinVerw. ist abzulehnen). Die gem. § 7g aF nach der obigen finanzgerichtlichen Rspr. gerechtfertigte Verteilung ist uE uneingeschränkt auf § 7g nF übertragbar (ebenso Nds. FG v. 20.7.2010 – 16 K 116/10, EFG 2010, 2075, rkr.), vorausgesetzt, der Finanzierungszusammenhang ist gewahrt (s. Anm. 34). Eine nachträgliche Aufstockung erst im Investitionsjahr ist allerdings ausgeschlossen, da Abs. 2 Satz 1 bereits in diesem Wj. eine gewinnerhöhende Hinzurechnung anordnet. Entsprechendes gilt im dritten Jahr des Investitionszeitraumes (ebenso HESS, BB 2013, 752). Zu den Folgen der Verteilung des Abzugsbetrags auf mehrere Wj. s. Anm. 25 mit Beispiel.

Minderung des Investitionsabzugsbetrags: Der einmal geltend gemachte Abzugsbetrag kann vom Stpfl. in späteren Wj. bis zur Durchführung der Investition bzw. bis zum Ablauf der Investitionsfrist (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a; s. Anm. 59) im Gegensatz zur früheren Ansparrücklage (dazu BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 – Tz. 28) nicht mehr rückgängig gemacht werden. Der Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 bzw. Abs. 3 zwingt zur Fortführung bis zur Investition bzw. bis zum Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums. Zur rückwirkenden Änderung im Abzugsjahr s.u. sowie im Einzelnen Anm. 100; zur freiwilligen rückwirkenden Auflösung s. Anm. 116.

Rückwirkende Änderung des Investitionsabzugsbetrags im früheren Abzugsjahr: Zu unterscheiden sind wiederum die rückwirkende Minderung sowie die rückwirkende Erhöhung des Abzugsbetrags.

► *Rückwirkende Minderung:* Die nachträgliche Reduzierung oder der völlige Verzicht auf Abzugsbeträge im früheren Abzugsjahr ist im Rahmen der abgabenrechtl. Vorschriften (insbes. § 164 Abs. 2 AO) zulässig. Der Teilverzicht für eine geplante, einzelne Investition ist wegen der damit einhergehenden Aufgabe der Investitionsabsicht wohl nicht möglich (so zu § 7g aF BFH v. 21.9.2005 – X R 32/02, BStBl. II 2006, 66). Die erneute Wahlrechtsausübung im Abzugsjahr kann nicht auf § 173 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AO gestützt werden (vgl. BFH v. 13.2.1997 – IV R 59/95, BFH/NV 1997, 635, betr. Sonderabschreibungen nach dem FördG). Auch § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO greift uE nicht (glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 28; MEYER/BALL, FR 2009, 641 [646]). Abweichend davon gestattet die FinVerw. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 62) dem Stpfl., den Abzugsbetrag nach Abs. 3 jederzeit ganz oder teilweise rückgängig zu machen (s. Anm. 116).

► *Rückwirkende Erhöhung* kommt nur in Betracht, wenn einerseits die abgabenrechtl. Vorschriften greifen (s.o.) und andererseits ein Finanzierungszusammenhang (ausführl. dazu Anm. 35) vorliegt.

Einstweilen frei.

40–41

III. Einhaltung von Wertgrenzen als weitere Abzugsvoraussetzung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)

1. Betriebsbezogene Wertgrenzen

42

Der Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Betrieb, zu dessen AV das WG gehört, nach den in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 genannten Größenmerkmalen zu den „kleinen oder mittleren Betrieben“ gehört

(s. im Einzelnen Anm. 45–50). Zudem muss der Betrieb eine werbende Tätigkeit ausüben (BFH v. 17.8.2011 – X S 10/11, BFH/NV 2012, 50; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 7). Die Grenzwerte erhöhen sich gem. § 52 Abs. 23 Satz 5 für Wj., die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 enden, von 235 000 € auf 335 000 € für Gewerbebetriebe und der selbständigen Arbeit dienende Betriebe, von 125 000 € auf 175 000 € für Betriebe der LuF sowie von 100 000 € auf 200 000 € für Betriebe mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3.

Betriebsbezogenheit: Die genannten Größenmerkmale beziehen sich auf den einzelnen Betrieb des Stpfl. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 15). Die Abgrenzung, ob ein oder mehrere Betriebe vorliegen, richtet sich bei Gewerbebetrieben nach dem GewStR (zur Abgrenzung vgl. Abschn. 16 Abs. 1 und 2 GewStR; ausführl. zur Frage, ob ein Steuerberater mit Praxen in mehreren Städten einen oder mehrere Betriebe hat, s. Hess. FG v. 31.1.2013 – 4 K 985/11, EFG 2013, 672 – Az. BFH VIII R 16/13). Bei PersGes. sind die Größenmerkmale der Gesellschaft einschließlich SonderBV und Ergänzungsbilanzen maßgebend (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, DStR 2012, 2118, zu § 7g aF; ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 57; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 8; MEYER/BALL, FR 2009, 641 [642]). Das gilt auch, wenn lediglich Sonderabschreibungen für WG des SonderBV in Anspruch genommen werden sollen (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 8; LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 14). Zum BV von KapGes. gehören auch die aktivierten eigenen Anteile (§ 274 Abs. 4 HGB).

► *Inländische Betriebsstätte:* Unterhält eine ausländ. KapGes. eine inländ. BS ist das Betriebsgrößenmerkmal unter Einbeziehung des ausländ. BV zu bestimmen (BFH v. 15.2.2012 – I B 124/11, BFH/NV 2012, 986). Sachliche (inlandsbezogene) Einschränkungen lassen sich dem Gesetz nicht entnehmen (s. auch BFH v. 10.8.2011 – I R 45/10, BStBl. II 2012, 118).

Betriebsaufspaltung: Nach BFH v. 17.7.1991 (I R 98/88, BStBl. II 1992, 246) sowie BFH v. 2.8.2012 (IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053) und VerwAuff. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 15) ist für das Besitz- sowie Betriebsunternehmen jeweils gesondert zu entscheiden, ob die betrieblichen Größenmerkmale überschritten sind (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 7). Dabei ist zu beachten, dass die Anteile an der Betriebs-KapGes. zum notwendigen (Sonder-)BV II des Besitzunternehmens gehören. Zu den Verbleibensvoraussetzungen s. Anm. 74 f.

Betriebsverpachtung: Eine Förderung entfällt für solche WG, die während einer Betriebsverpachtung im Ganzen angeschafft oder hergestellt werden (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 1, unter Hinweis auf BFH v. 27.9.2001 – X R 4/99, BStBl. II 2002, 136). Zu den Verbleibensvoraussetzungen s. aber Anm. 81.

Organschaft: Für OT und OG ist eine jeweils gesonderte Prüfung der Größenverhältnisse vorzunehmen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 15).

Unentgeltliche Betriebsübertragung: Im Fall unentgeltlicher Betriebsübertragung sind die Größenverhältnisse des Betriebs beim Übernehmer maßgebend, weil Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 auf die Wertverhältnisse am Schluss des Wj. abstellt. Zur Abzugsberechtigung des Übergebers s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1“.

Nachträgliches Über- oder Unterschreiten der Grenzwerte: Überschreitet das BV nachträglich die betrieblichen Grenzwerte, ist der entsprechende StBescheid des Abzugsjahrs nach abgabenrechtl. Vorschriften (zB §§ 164, 165, 172 f.

AO) zu ändern (ebenso LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 15; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 31; BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 16). Ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO liegt uE jedoch nicht vor. Das gilt nicht für Folgeänderungen, wie etwa der Auflösung des Abzugsbetrags nach Abs. 2 (BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 11b). Werden die Grenzwerte unterschritten, stellt sich die Frage der nachträglichen Inanspruchnahme des Abzugsbetrags. Sind die verfahrensrechtl. Voraussetzungen einer Bescheidänderung erfüllt (zB § 164 Abs. 2 AO), kann allerdings ein Abzug am materiell-rechtl. Merkmal der (hier evtl. nicht mehr dokumentierbaren) Investitionsabsicht (s. Anm. 33) sowie ggf. am Finanzierungszusammenhang (s. Anm. 34) scheitern (s. auch BARTONE in KORN, § 7g Rn. 31).

Einstweilen frei.

43–44

2. Betriebliche Größenmerkmale (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a–c)

a) Wert des Betriebsvermögens nicht mehr als 235 000 €/335 000 € (Nr. 1 Buchst. a) 45

Der Grenzwert von 235 000 € (2009–2010: 335 000 €; s. Anm. 2 und 42) greift nur bei Stpfl. mit Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5. Er findet bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 keine Anwendung (s. Anm. 50).

Begriff und Höhe des Betriebsvermögens: Zum BV gehören nach Verw.-Auff. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 8) alle in der StBil. ausgewiesenen Positionen. Der Ansatz erfolgt mit den Steuerbilanzwerten, einschl. der Grundstückswerte (ebenso HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 29). Maßgebend ist also der Buchwert des stl. Kapitalkontos. Darauf, ob die einzelnen Positionen die Qualität eines WG haben, kommt es nicht an (s. OFD Düss. v. 7.3.2000, StEK EStG § 7g Nr. 800). Ebenso mindert die GewSt ungeachtet des ab 1.1.2008 geltenden stl. Abzugsverbots gem. § 4 Abs. 5b die Höhe des BV (vgl. OFD Rheinl. v. 29.4.2009, EStG-Kartei NW § 4 Abs. 5b EStG Nr. 2000). Ausschüttungsverbindlichkeiten mindern im Gegensatz zu Vorabausschüttungen das BV einer KapGes. nicht, wenn die Ausschüttung erst nach dem Bilanzstichtag beschlossen wird (FG Ba.-Württ. v. 8.3.2011 – 10 K 2329/09, EFG 2011, 343, rkr.; SCHIESSL, StuB 2010, 585). Der Stpfl. kann ohne Weiteres die Höhe des BV etwa durch Entnahmen gezielt reduzieren, um die Förderkriterien zu erfüllen (s. auch PAUS, EStB 2012, 339 [341]; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 9; kritisch dazu HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 29: Entnahmen/Ausschüttungen sind nicht in die Berechnung des BV einzubeziehen).

► *Der Investitionsabzugsbetrag* ist für Zwecke der Ermittlung des BV im Gegensatz zu § 7g aF nicht als Schuldposten abzuziehen. Dies folgt aus seiner systematischen Stellung als außerbilanzieller Abzugsposten. Insoweit tritt gegenüber der bisherigen Rechtslage eine sichtbare Schlechterstellung ein (Berechnungen dazu s. PEETZ, DStR 2008, 680 [683]).

► *Hinzurechnungs- und Herabsetzungsbetrag:* Der Hinzurechnungsbetrag iSd. Abs. 2 Satz 1 ist außerbilanziell, der Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 2 wiederum in der StBil. auszuweisen, so dass sich insoweit zugunsten des Stpfl. der Wert des BV mindert (vgl. PEETZ, DStZ 2008, 680 [685]).

► *Nachträgliche Erhöhung des Werts des Betriebsvermögens:* Zur Bedeutung nachträglicher Erhöhung des BV s. Anm. 42 „Nachträgliches Über- oder Unterschreiten der Grenzwerte“.

► *Steuerrückstellungen* sind nach VerwAuff. mit dem Betrag anzusetzen, der sich ohne Inanspruchnahme des Abzugsbetrags ergibt (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 9: Darlegung der maßgebenden StRückstellung durch Stpfl., wenn nur dadurch Größenmerkmal erfüllt). Es handelt sich mangels Rechtsgrundlage um eine Billigkeitsmaßnahme (glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 9).

Eigenständige Ermittlung des Betriebsvermögens: Der Wert des BV ist eigenständig zu ermitteln, ohne Bindung an die Steuerbilanzwerte. Die Berechnung ist formlos vorzunehmen und erschöpft sich idR in einer Übernahme der Steuerbilanzwerte. Materielle Fehler einer bestandskräftig veranlagten StBil. können daher zugunsten wie zuungunsten des Stpfl. für Zwecke der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags korrigiert werden. Unzulässig ist jedoch die eigenständige Ausübung von Bilanzierungsrechten abw. von der StBil. (zB Inanspruchnahme des § 6b).

Maßgebender Stichtag: Entscheidend sind die Wertverhältnisse am Schluss des Wj., für das der Abzugsbetrag in Anspruch genommen wird. Damit sind neu gegründete Betriebe nicht mehr automatisch begünstigt (vgl. KLAPDOR in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, 2007, 126).

46–48 Einstweilen frei.

49 **b) Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert des Betriebs nicht mehr als 125 000 €/175 000 € (Nr. 1 Buchst. b)**

Begünstigt sind Betriebe der LuF mit einem Wirtschaftswert bzw. Ersatzwirtschaftswert von nicht mehr als 125 000 € (2009–2010: 175 000 €; s. Anm. 2 und 42). Davon ausgenommen sind Betriebe mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 10; kritisch PRITZKE, NWB 2009, 2063; s. Anm. 50). Die Einheitswertfeststellung nach § 19 Abs. 1 BewG hat keine Bedeutung mehr.

Wirtschaftswert ist der Einheitswert ohne Wohnungswert (§§ 46–48 BewG). Er ist auf der Grundlage der §§ 2, 35–46, 50–62 BewG zu berechnen. Wirtschaftswert ist der Wert des Wirtschaftsteils, der zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört. Er umfasst eigene Grundstücke, die selbst genutzt oder verpachtet sind. Gepachtete Flächen gehören nicht dazu (vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 10; PRITZKE, NWB F. 3, 14671 [14673]). Entsprechendes gilt für Flächen, die dem Ehegatten gehören und gem. § 26 BewG im Rahmen der Einheitswertermittlung anzusetzen sind (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 10). Der Wohnungswert gehört zwar zum Einheitswert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, aber nicht zum Wert des BV eines Land- und Forstwirts. Dieser stellt allein auf den Wirtschaftswert ab.

Ersatzwirtschaftswert: Für seine Ermittlung gelten §§ 125 f. BewG, unabhängig davon, ob die Vermögenswerte gesondert festzustellen sind. Nicht einzubeziehen sind nach VerwAuff. im Fremdeigentum stehende gepachtete Flächen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 11). Es handelt sich wohl um eine Billigkeitsregelung, weil Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b auf den gesamten, also auch gepachtete Flächen umfassenden Ersatzwirtschaftswert abstellt (s. HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 31; kritisch zur Einbeziehung PRITZKE, NWB F. 3, 14671 [14673]).

c) Gewinn nicht mehr als 100 000 €/200 000 € bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (Nr. 1 Buchst. c) 50

Im Fall der Gewinnermittlung des Betriebs nach § 4 Abs. 3 sind die betrieblichen Größenmerkmale nur erfüllt, wenn der Gewinn 100 000 € (2009–2010: 200 000 €; s. Anm. 2 und 42) nicht überschreitet. Der Investitionsabzugsbetrag ist nach Buchst. c nicht abzuziehen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 13; glA Sächs. FG v. 10.11.2011 – 2 K 1272/11, nv., juris, rkr., NZB IV B 153/11 als unbegründet zurückgewiesen). Folgerichtig muss dann auch der Hinzurechnungsbetrag des Abs. 2 Satz 1 unberücksichtigt bleiben (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 11; SCHOOR, StBp. 2013, 21 [22]; aA noch SCHOOR, StBp. 2012, 318 [319]: Abzugs- und Hinzurechnungsbetrag bei Gewinnengrenze berücksichtigen). Gleichgültig ist, ob der Wert des BV den Grenzwert des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a von 235 000 €/335 000 € (s. Anm. 2 und 42) überschreitet (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 12). Insoweit besteht eine erhebliche Benachteiligung gegenüber bilanzierungspflichtigen Stpfl., die den Grenzwert etwa durch Entnahmen einhalten können (s. Anm. 45). Bei Einkünften aus LuF reicht nach VerwAuff. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 12) alternativ die Einhaltung des Wirtschafts- bzw. Ersatzwirtschaftswerts (zweifelnd KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 10: Gewinnengrenze geht vor).

Auflösung von Ansparrücklagen: Die Auflösung von Rücklagen iSd. Abs. 3 aF nach dem 31.12.2007 erhöht den maßgebenden Gewinn (glA Sächs. FG v. 10.11.2011 – 2 K 1272/11, nv., juris, rkr.). Sie kann demzufolge zum Wegfall der Förderung im Auflösungsjahr führen (so auch PRITZKE, NWB F. 3, 14671 [14674]). Nach aA des FG Köln v. 10.4.2013 (4 K 2910/10 – Az. BFH VIII R 29/13) entspricht es dem Normzweck, den Auflösungsbetrag nicht gewinnerhöhend einzubeziehen, weil auch der frühere Abzug unberücksichtigt blieb. Allein dadurch wird die vollständige Neutralisierung der auf der stl. Investitionsförderung beruhenden Gewinnkorrekturen erreicht.

Unentgeltliche Übertragung des Betriebs: Wird ein Betrieb im Laufe des Wj. unentgeltlich gem. § 6 Abs. 3 unter Fortführung der Buchwerte übertragen, sind der Gewinn/Verlust des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers zusammenzurechnen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 14). Wird die Gewinnengrenze von 100 000 € (2009–2010: 200 000 €; s. Anm. 2 und 42) eingehalten, steht ein Investitionsabzugsbetrag uE allein dem Rechtsnachfolger zu, weil nur er am Ende des maßgebenden Wj. die geplante Investitionsabsicht realisieren kann. Demzufolge scheidet sowohl die vollständige als auch anteilige Inanspruchnahme des Abzugsbetrags durch den Rechtsvorgänger aus (s. auch Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3“).

Personengesellschaften: Die Gewinnengrenze von 100 000 €/200 000 € ist betriebsbezogen anzuwenden, unabhängig von der Anzahl der beteiligten Personen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 13; zur Gleichstellung von PersGes. und Stpfl. s. auch Abs. 7 sowie Anm. 156).

► *Sonderbetriebsvermögen/Ergänzungsbilanzen:* Im Rahmen der Ermittlung der Gewinnengrenze von 100 000 €/200 000 € sind solche BE bzw. BA einzubeziehen, die zum SonderBV gehören bzw. sich aus Ergänzungsbilanzen ergeben (so iE auch BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053, zu § 7g aF; uE auf § 7g nF übertragbar). Durch gesellschafterbezogene Besteuerungsmerkmale kann es somit zur Versagung (durch SonderBE) oder Gewährung (durch SonderBA) des Investitionsabzugsbetrags kommen.

► **Gesellschafterwechsel:** Der Gewinnanteil des ausscheidenden Gesellschafters ist wegen Betriebsbezogenheit der Vorschrift (s. Anm. 75) in die Gewinnberechnung einzubeziehen. Entsprechendes gilt für solche Gewinnanteile, die auf eintretende Gesellschafter entfallen. Zur Zwangsauflösung von Abzugsbeträgen, die für geplante Investitionen im SonderBV des ausgeschiedenen Gesellschafters geltend gemacht wurden, s. Anm. 100.

► **Kritik:** Die undifferenzierte Anwendung der Gewinngrenze von 100 000 € auf Einzelunternehmen und PersGes. widerspricht uE dem Gesetzeszweck, denn sie schließt im Grunde PersGes. von einer Anwendung des § 7g nF weitgehend aus (ebenso KORN, KÖSDI 2007, 15762: Signifikante Steuerverschärfung; PEETZ, DStZ 2008, 680 [682]: Erhebliche Einschränkung). Dem Förderverlust können betroffene PersGes. nur durch Wechsel der Gewinnermittlungsart entgegen (vgl. WESSLING/ROMSWINKEL, Stbg 2007, 177 [178]; HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 12a: Wegen Möglichkeit des Übergangs zur Bilanzierung verfassungsrechtl. noch hinnehmbar). Die Anhebung der Gewinngrenze auf 200 000 € für nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 endende Wj. (s. Anm. 2 und 42) bringt lediglich eine vorübergehende Entlastung.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Wechselt der Stpfl. von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5, kann er frühestens am Ende des ersten Wj. mit Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich von den betrieblichen Größenmerkmalen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a profitieren.

51–58 Einstweilen frei.

IV. Absicht zur voraussichtlichen Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

1. Voraussichtlicher Erwerb innerhalb von drei Jahren nach Inanspruchnahme des Abzugsbetrags (Nr. 2 Buchst. a)

59 a) Dreijähriger Investitionszeitraum

Der dreijährige Investitionszeitraum beginnt im Wj. des Abzugs des Investitionsabzugsbetrags und endet mit Ablauf des darauf folgenden dritten Wj. Dabei ist gleichgültig, ob es sich um ein mit dem Kj. übereinstimmendes oder vom Kj. abweichendes oder Rumpfwj. handelt. Die Entstehung von Rumpfwj. bewirkt damit eine zeitliche Verkürzung des dreijährigen Investitionszeitraums. Der Stpfl. muss das begünstigte WG nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a voraussichtlich bis zum Ende des dritten auf die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags folgenden Wj. anschaffen oder herstellen (Investitionszeitraum).

Fristberechnung: Die dreijährige Investitionsfrist ist nach Auffassung des BFH v. 17.6.2010 (III R 43/06, BStBl. II 2013, 84, betr. die 2-jährige Investitionsfrist des § 7g aF) taggenau zu berechnen. Sie endet also nicht erst mit Ablauf des dritten Wj., das auf das Wj. der Investition folgt.

Beispiel: Unternehmer U erwarb am 1.7.05 eine Maschine für 50 000 €. Nach einer stl. Ap. erlässt das FA am 1.4.07 geänderte EStBescheide für die Jahre 03 bis 05. U legt gegen geänderten EStBescheid 03 am 2.4.07 Einspruch ein und begehrt nachträglich einen Investitionsabzugsbetrag von 20 000 €. Der Einspruch des U hat nach BFH v. 17.6.2010 (III R 43/06, BStBl. II 2013, 84) Erfolg, weil er den Abzugsbetrag innerhalb von drei Jahren nach Durchführung der Investition geltend gemacht hat. U kann im

Übrigen den Abzugsbetrag wahlweise auch für die Wj. 03 oder 04 in Anspruch nehmen. Erst nach dem 30.6.08 entfällt ein Abzug wegen Ablaufs der dreijährigen Investitionsfrist (1.7.05 + 3 Jahre = 30.6.08). Keine Bedeutung spielt hierbei, dass im Zeitpunkt der Einspruchseinlegung am 2.4.07 die Dreijahresfrist des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a bereits abgelaufen war (ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 53.4, sowie MEYER/BALL, FR 2009, 641 [649]).

Abzug vor Betriebseröffnung: Wird in Jahren vor (abgeschlossener) Betriebseröffnung zulässigerweise ein Abzug vorgenommen, gelten nach VerwAuff. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 32) das Jahr des Abzugs des Investitionsabzugsbetrags, die darauffolgenden Jahre sowie das Jahr der Betriebseröffnung (s. Anm. 70) „jeweils“ als ein Wj. iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a. Mit „jeweils“ ist uE „insgesamt“ gemeint.

Beispiel: Die Betriebseröffnung erstreckt sich auf die Wj. 01–04. Der dreijährige Investitionszeitraum endet zum 31.12.06, so dass ein zum 31.12.01 beanspruchter Abzugsbetrag (verbindliche Bestellung und Verwaltungsauffassung erforderlich; s. Anm. 70) nicht zwingend zum 31.12.03, sondern erst zum 31.12.06 (bzw. mit früherer Investition) hinzuzurechnen ist.

Kommt es nicht zur Betriebseröffnung, so ist nach VerwAuff. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 33) der Abzugsbetrag nach Abs. 3 rückgängig zu machen, wenn feststeht, dass der Betrieb nicht eröffnet werden wird.

► *Bei formwechselnder Umwandlung* (§§ 190 ff. *UmwG*) steht das zum Umwandlungstichtag endende Rumpf-Wj. nach Auffassung des FG Düss. v. 26.3.2012 (6 K 4454/10 K,F, EFG 2012, 1484 – Az. BFH I R 36/12, betr. den Formwechsel einer GmbH in eine PersGes.) einem vollen, zwölf Monate dauernden Wj. gleich. Die Entscheidung steht uE in Widerspruch zur Behandlung unentgeltlicher Betriebsübertragung (s.u.).

► *Umwandlung gem. §§ 20, 24 *UmwStG*:* In Fällen der Einbringung eines Betriebs im Laufe des Wj. nach §§ 20, 24 *UmwStG* ist nach VerwAuff. (s.u.) zur Fristberechnung wie bei unentgeltlicher Betriebsübertragung zu verfahren, wenn die Buchwerte fortgeführt werden.

► *Unentgeltliche Betriebsübertragung:* Wird der Betrieb nach Bildung des Abzugsbetrags im Folgejahr unentgeltlich übertragen, sind die beiden Rumpf-Wj. des Rechtsvorgängers sowie des Rechtsnachfolgers für Zwecke der Fristberechnung zu einem Wj. zusammenzufassen (OFD Münster v. 9.6.2011, StEK EStG § 7g Nr. 47, unter Hinweis auf BFH v. 23.4.2009 – IV R 9/06, BStBl. II 2010, 664, betr. § 6b Abs. 3; BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 66; aA noch BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 59). Wegen der grds. Kritik an der Fortführung des Abzugsbetrags durch den Rechtsnachfolger s. aber Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3“.

b) Absicht zum voraussichtlichen Erwerb im Investitionszeitraum

60

Zentrales Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ist die Absicht zum voraussichtlichen Erwerb des begünstigten WG innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums (s. Anm. 59). Daraus ergibt sich nun ausdrückl. die Notwendigkeit einer Prognoseentscheidung (s. Anm. 64). Investitionspläne oder verbindliche Bestellungen sind nach wie vor grds. nicht notwendig (BRDrucks. 220/07, 82; ebenso PITZKE, NWB F. 3, 14671 [14674]; vgl. auch BFH v. 19.9.2002 – X R 150/00, BStBl. II 2004, 184; BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 – Tz. 8). Nach BFH v. 19.9.2002 (X R 150/00, BStBl. II 2004, 184) soll die Prognoseentscheidung verhindern, dass der Stpfl. eine Ansparrücklage „ins Blaue hinein“ bildet (zuletzt BFH v. 6.9.2006 – XI R 28/05, BStBl. II 2007, 860; Hess.

FG v. 22.8.2012 – 4 K 1620/10, nv., juris, rkr.). Das Tatbestandsmerkmal „voraussichtlicher“ Erwerb kann im Jahr tatsächlicher Investition nicht mehr verwirklicht werden (FG Rhld.-Pfalz v. 17.1.2012 – 2 K 1319/10, EFG 2013, 1211 – Az. BFH X R 19/13). Eine Verschärfung gegenüber der bisherigen Rechtslage tritt uE insoweit nicht ein.

Vgl. BTDRucks. 16/4841, 52; PITZKE, NWB F. 3, 14671 (14674); KORN, KÖSDI 2007, 15761 (15763); SCHOOR, StuB 2007, 454; einschränkend WENDT, FR 2008, 598 (600): Stpfl. muss im Zweifel seine Investitionsabsicht beweisen; uE zu weitgehend WESSLING/ROMSWINKEL, Stbg 2007, 177 (179): Dokumentation von Investitionsabsicht und insbes. gescheiterter Investitionen in jedem Fall erforderlich, da anderenfalls der Vorwurf der Steuerhinterziehung drohe.

61–63 Einstweilen frei.

64 c) Prognoseentscheidung über künftige Investitionen

Eine erfolgreiche Prognoseentscheidung erfordert die rechtzeitige genaue Angabe der Funktion der objektiv noch durchführbaren Investition im Betrieb des Stpfl. sowie ihre Finanzierbarkeit gegenüber dem FA. Zur Möglichkeit nachträglicher Vervollständigung der beim FA eingereichten Unterlagen, die im Abzugszeitpunkt bereits vorhanden waren, s. „Zeitpunkt des Nachweises“.

Die genaue Bezeichnung der Investition erfolgt im Rahmen der Prognoseentscheidung wie bisher durch Angaben insbes. zur Funktion des WG sowie zu den voraussichtlichen AHK (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 41, mit zahlreichen Beispielen). Einer zeitlichen Konkretisierung der Investition bedarf es nicht. Die möglichst konkrete und genaue Bezeichnung der geplanten Investition ist wie bisher ein wesentliches Erkennungsmerkmal der „voraussichtlichen“ Anschaffung oder Herstellung des WG (so zu § 7g aF BFH v. 6.3.2003 – IV R 23/01, BStBl. II 2004, 187).

► *Funktionsangabe:* Geplante und tatsächliche Investition müssen identifizierbar sein. Denn nur wenn die geplante (und keine andere) Investition realisiert wird, ist der für das begünstigte WG nach Abs. 1 gebildete Abzugsbetrag im Investitionsjahr dem Gewinn hinzuzurechnen (BFH v. 8.11.2011 – X B 237/10, BFH/NV 2012, 218: Im Investitionsjahr muss feststellbar sein, ob die tatsächliche der geplanten Investition entspricht; vgl. auch Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 100). Ein Austausch von Investitionen ist unzulässig. Anderenfalls ist der Abzug nach Abs. 1 rückgängig zu machen (Abs. 3 Satz 1; s. Anm. 116). Folglich muss das begünstigte WG seiner Funktion nach bezeichnet werden. Dies entspricht der Rspr. sowohl zu § 7g aF als auch § 7g nF.

Vgl. etwa BFH v. 25.9.2002 – IX B 55/02, BFH/NV 2003, 159; v. 6.3.2003 – IV R 23/01, BStBl. II 2004, 187: EDV-Anlage/Büroausstattung genügt nicht; v. 16.6.2004 – X B 172/03, BFH/NV 2004, 1045: Aufteilung bei mehreren geplanten Investitionen erforderlich; FG München v. 13.2.2008 – 9 K 4800/06, nv., juris, rkr.: Angabe Pkw. ohne weitere Konkretisierung unzureichend; ebenso FG Berlin-Brandenb. v. 28.1.2008 – 12 V 12276/07, nv., juris, rkr.; BFH v. 11.10.2007 – X R/06, BStBl. II 2008, 119: Angabe Ford Transit genügt, weitere Differenzierung – wie „Pritsche“, „Kombi“ oder „Bus“ – entbehrlich; s. auch FG Düss. v. 6.10.2011 – 16 K 1573/10 E, EFG 2012, 345, rkr.: Bezeichnung „Fahrzeuge“ sowie „GWG“ unzureichend; FG Berlin-Brandenb. v. 24.4.2012 – 11 K 11227/08, EFG 2012, 1632, rkr.: Bezeichnungen wie „Büroeinrichtung“, „Firmenwagen“ oder „Computeranlage“ unzureichend. Auch zu § 7g nF stellt der BFH v. 19.10.2011 (X R 25/10, BFH/NV 2012, 718) klar, dass jedes einzelne WG hinreichend genau zu beschreiben ist, denn geplantes und angeschafftes WG müssen „funktionsgleich“ sein. Die Bezeichnung der geplanten Investition mit „Studiobedarf“ erfüllt diese Voraussetzungen nicht.

► *Keine individuelle Bezeichnung des Wirtschaftsguts:* Nicht erforderlich ist, das begünstigte WG individuell genau zu benennen (BTDrucks. 16/5491, 18). Wird es beispielsweise als Nutzfahrzeug bezeichnet, kann als begünstigte Investition gleichermaßen ein Mähdrescher, Traktor, Anhänger oder Gabelstapler in Betracht kommen, nicht hingegen ein Pkw. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 41). Ein Transportfahrzeug kann Gabelstapler, Lkw. oder Anhänger, nicht aber Pkw. sein (so KORN, KÖSDI 2007, 15761 [15763]; PITZKE, NWB F. 3, 14671 [14675]; WENDT, FR 2008, 598 [599]; LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 24: Bezeichnung Lkw. deckt nicht den tatsächlichen Erwerb eines Pkw.). Zur Angabe der Funktion ist eine nähere Beschreibung der betrieblichen Verwendung des WG geboten (so auch WENDT, FR 2008, 598 [600]), wobei genügt, die betriebsinterne Bestimmung stichwortartig anzugeben, wie etwa „Büromöbelstück“ (so BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 41), womit Schreibtisch, Stuhl, Rollcontainer, Regal oder Dekorationsgegenstand gemeint sein kann. Eine weite Funktionsangabe ist von Vorteil, weil sie dem Stpfl. eine Investitionsauswahl eröffnet (kritisch dazu aber KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 21: Es ist nicht sicher, dass die Gerichte der Gesetzesbegründung folgen werden). Unzureichend ist die Angabe von Sammelbezeichnungen wie Maschinen, Büroeinrichtung oder Fuhrpark (BTDrucks. 16/4841, 52; BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 41; FG Ba.-Württ. v. 6.9.2012 – 13 K 3836/09, EFG 2012, 2275 – Az. BFH X B 195/12).

Problematisch ist es, wenn der Stpfl. selbst funktionsbezogene Oberbegriffe zu erfinden versucht und damit die Grenzlinie zur schädlichen Sammelbezeichnung überschreitet (kritisch dazu auch LUFT, DStR 2012, 57 [59]), mit Verbesserungsvorschlägen zur Umgestaltung des § 7g; MEYER/BALL, FR 2009, 641 [647]). Dem Stpfl. ist daher abzuraten, sich über BMF v. 8.5.2009 (BStBl. I 2009, 633 – Tz. 41) hinaus eigener Sprachschöpfungen zu bedienen. Selbst eine Verwendung der verwaltungsseitigen Oberbegriffe erscheint bedenklich, falls die voraussichtlichen AHK der geplanten Investition nicht zu allen darunter fallenden WG passen (s. auch LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 24).

► *Zeitpunkt des Nachweises:* Nach Auffassung des BFH v. 8.6.2011 (I R 90/10, BFH/NV 2011, 1594) sind die nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 zu erbringenden Nachweise der Investitionsabsicht nicht an den Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung gebunden. Sie können daher noch im Einspruchs- bzw. Klageverfahren vervollständigt werden. Es muss sich jedoch um Unterlagen handeln, die bereits im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe vorgelegen haben (wohl ebenso BFH v. 8.11.2011 – X B 237/10, BFH/NV 2012, 218). Unzureichend ist daher, wenn der Stpfl. einen erst im Einspruchsverfahren erstellten Kostenvoranschlag nachreicht (FG Ba.-Württ. v. 6.9.2012 – 13 K 3836/09, EFG 2012, 2275, nrkr. – Az. BFH X B 195/12).

Objektiv durchführbare Investition im Betrieb des Steuerpflichtigen: Ein Investitionsabzugsbetrag kommt nur für objektiv mögliche Investitionen im Betrieb des Stpfl. in Betracht (so zu § 7g aF BFH v. 12.12.2001 – XI R 13/00, BStBl. II 2002, 385). Daran mangelt es, wenn die geplante Investition aus tatsächlichen Gründen im Investitionszeitraum nicht mehr vorgenommen werden kann, ihre Finanzierbarkeit zweifelhaft ist oder der Betrieb bereits aufgegeben bzw. veräußert wurde (s.u.).

► *Zwischenzeitliche (Absicht der) Betriebsveräußerung/-aufgabe:* Die geplante Investition ist objektiv nicht mehr möglich, wenn der Betrieb im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe veräußert oder aufgegeben ist (vgl. zu § 7g aF BFH v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862; v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BFH/NV 2011,

1572; FG Berlin-Brandenb. v. 6.4.2011 – 1 K 1370/07, EFG 2011, 1531, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 23.2.2010 – 3 K 2497/08, EFG 2010, 948, rkr.). Entsprechendes gilt nach Auffassung des BFH (v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862; v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BFH/NV 2011, 1572; ebenso BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 22) auch dann, wenn der Stpfl. im Zeitpunkt der Einreichung des Jahresabschlusses (gem. § 7g nF wohl Zeitpunkt der Erklärungsabgabe) beim FA lediglich einen dahingehenden Entschluss gefasst hatte. Eine schädliche Entschlussfassung dürfte je nach zeitlicher Nähe zwischen Abgabe der StErklärung und anschließender Betriebsveräußerung oder -aufgabe zu vermuten sein. Etwas anderes gilt ausnahmsweise, wenn die betreffenden Investitionen voraussichtlich noch vor der Betriebsveräußerung oder -aufgabe vorgenommen werden (BFH v. 1.8.2007 – X R 47/06, BStBl. II 2008, 106).

- ▷ *Der bloße Gesellschafterwechsel zu Buchwerten* führt nach Ansicht des FG Berlin-Brandenb. v. 6.4.2011 (1 K 1370/07, EFG 2011, 1531) zu § 7g aF nicht zur Auflösung der § 7g-Rücklage, weil darin weder eine Betriebsaufgabe noch -veräußerung liegt. Somit kann die geplante Investition auch nach Änderung des Gesellschafterbestands durchgeführt werden. Dementsprechend hat auch eine Hinzurechnungsbesteuerung nach Abs. 2 Satz 1 bei den aktuell beteiligten Gesellschaftern zu erfolgen (s. Anm. 100 „Personengesellschaft“). Die Entscheidung des Nds. FG v. 11.4.2012 (4 K 210/11, EFG 2012, 1537 – Az. BFH IV R 14/12) steht dem uE nicht entgegen (s. auch Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2“; glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 8: Neuer Gesellschafter hat die Mehrsteuer aus dem Hinzurechnungsbetrag zu tragen).
- ▷ *Einbringung in eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft*: Zum Wegfall der Investitionsabsicht bei Einbringung des Betriebs nach dem UmwStG zum Buch-, Zwischen- oder gemeinen Wert s. Anm. 5 „Verhältnis zum UmwStG“.
- ▷ *Keine Übertragbarkeit*: Wegen Betriebsbezogenheit des Investitionsabzugsbetrags kann dieser weder vom Stpfl. zurückbehalten und auf einen anderen Betrieb übertragen noch vom Erwerber fortgeführt werden. Etwas anderes gilt, wenn zwischen den verschiedenen BV eine rechtl. und wirtschaftliche Kontinuität besteht (BFH v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BFH/NV 2011, 1572: Kontinuität bejaht für den Fall der Realteilung einer GbR mit Investition im zurückbehaltenen Einzelunternehmen).
- ▶ *Zurückbehalten eines Restbetriebs*: Investitionsabsicht kann auch dann noch gegeben sein, wenn ein Betriebsveräußerer mit zurückbehaltenem „Restbetriebsvermögen“ seinen Betrieb – wenn auch in geringem Umfang – fortführt (BFH v. 1.8.2007 – XI R 47/06, BStBl. II 2008, 106; v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BFHE 233, 434; BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 23; ebenso SCHOOR, StBp. 2012, 318 [320], zum Fall tarifunschädlicher Fortführung der Beratungstätigkeit eines Freiberuflers).
- ▶ *Finanzierbarkeit*: Die Finanzierbarkeit einer geplanten Investition ist kein eigenständiges Tatbestandsmerkmal der Investitionsabsicht. Fehlende Finanzierbarkeit ist jedoch geeignet, Zweifel an der objektiven Durchführbarkeit einer Investition zu begründen. Kritisch zu § 7g aF auch MEYER/BALL, FR 2001, 1207: Branchenübliche Investitionen sollten toleriert und deren Finanzierbarkeit grds. unterstellt werden; im Ergebnis ebenso POHL, DB 2003, 963: Konturenloses und streitanfälliges Kriterium.

So die zu § 7g aF ergangene Rspr.: Vgl. FG Köln v. 16.6.2000 – 14 K 1799/99, EFG 2000, 1309, rkr.: Finanzierbarkeit bei kurzfristig geplanten umfangreichen Investitionen (im Streitfall 616000 DM bei Umsätzen von unter 100000 DM) bezweifelt und damit Ansparrücklage abgelehnt; im Ergebnis bestätigt durch BFH v. 19.9.2002 – X R 51/00, BStBl. II 2004, 184; zust. auch Hess. FG v. 19.8.2003 – 2 K 1602/01, DStRE 2003, 1431, rkr.

Erneuter Abzugsbetrag für dasselbe Wirtschaftsgut: Die wiederholte Bildung einer Ansparrücklage war nach der Rspr. des BFH zu § 7g aF nur eingeschränkt anerkannt.

Vgl. BFH v. 6.9.2006 – XI R 28/05, BStBl. II 2007, 860; v. 11.10.2007 – X R 1/06, BStBl. II 2008, 119; FG Düss. v. 6.10.2011 – 16 K 1573/10 E, EFG 2012, 345, rkr.: Erneute Rücklagenbildung nur zulässig, wenn der Stpfl. vorher nicht absehbare Verzögerungen der Investition sowie einen nunmehr überwindbaren Hinderungsgrund glaubhaft darlegt; FG Berlin-Brandenb. v. 24.4.2012 – 11 K 11227/08, EFG 2012, 1632, rkr.; FG München v. 10.2.2010 – 8 V 3761/09, nv., juris, rkr.: An die Investitionsabsicht sind höhere Anforderungen zu stellen; FG Köln v. 22.8.2007 – 7 K 5005/06, EFG 2008, 440, rkr.: Verneint für die erneut geplante Anschaffung eines 160000 DM teuren Pkw. trotz anhaltender wirtschaftlicher Schwierigkeiten. Nach Ansicht des FG Berlin-Brandenb. v. 24.4.2012 (11 K 11227/08, EFG 2012, 1632, rkr., zu § 7g aF) kann sich im wiederholten Abzug auch die vorzeitige Aufgabe der Investitionsabsicht zeigen. Im Streitfall nahm der Stpfl. (Existenzgründer) die Förderung 1999 für einen Pkw und 2003 erneut für einen Firmenwagen (funktionsgleiches WG) in Anspruch.

Für dasselbe WG durfte danach eine erneute Rücklage nur gebildet werden, wenn der Stpfl. sachlich einleuchtende Gründe dafür nannte, weshalb er die Investition trotz gegenteiliger Absichtserklärung bislang nicht vornahm, gleichwohl aber weiterhin zu tätigen beabsichtigte. Einer verbindlichen Bestellung vergleichbar der Rücklagenbildung bei Betriebseröffnung (s. Anm. 70) bedurfte es allerdings nicht. Die FinVerw. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 21) folgt dem für § 7g nF (uE zutreffend; glA KLOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 20). Die grds. tolerierte erneute Förderung desselben WG kann jedenfalls dann vom Stpfl. genutzt werden, wenn er die Investition außerhalb des ursprünglichen dreijährigen Investitionszeitraums tatsächlich durchführt.

Einstweilen frei.

65–69

d) Prognoseentscheidung in der Gründungsphase oder bei Erweiterung eines Betriebs 70

Der Investitionsabzugsbetrag kommt auch für einen Betrieb in Betracht, mit dessen Eröffnung zwar schon begonnen wurde, die aber noch nicht abgeschlossen ist (vgl. BFH v. 25.4.2002 – IV R 30/00, BStBl. II 2004, 182). Dabei ist zwischen nicht abgeschlossener Betriebseröffnung und wesentlicher Betriebserweiterung zu unterscheiden (s.u.).

Nicht abgeschlossene Betriebseröffnung: Die Betriebseröffnung beginnt nach BMF v. 8.5.2009 (BStBl. I 2009, 633 – Tz. 28) zu dem Zeitpunkt, in dem der Stpfl. Tätigkeiten aufnimmt, die objektiv erkennbar auf eine Vorbereitung der betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind (Hinweis auf BFH v. 9.2.1983 – I R 29/79, BStBl. II 1983, 451) und ist nach dem Erwerb aller wesentlichen Grundlagen abgeschlossen. Frühestmöglicher Zeitpunkt der Betriebseröffnung ist nach BFH v. 12.6.2001 (VIII B 33/01, BFH/NV 2001, 1398) die objektiv erkennbar auf eine gewerbliche Tätigkeit gerichtete Vorbereitungshandlung. Auch hier fallen Rspr. und VerwAuff. auseinander.

► *Nach der Rechtsprechung zu § 7g nF* (vgl. BFH v. 20.6.2012 – X R 42/11, BFH/NV 2012, 1701; v. 20.6.2012 – X R 20/11, BFH/NV 2012, 1778; v. 26.7.2012 –

III R 37/11, BFH/NV 2013, 351; v. 24.4.2013 – X B 179/12, BFH/NV 2013, 1229; v. 17.5.2013 – VIII B 162/12, nv., juris) setzt die Förderung keine verbindliche Bestellung des anzuschaffenden WG im Wj. der Geltendmachung des Abzugsbetrags voraus (aA noch zu § 7g aF BFH v. 29.8.2012 – X B 69/12, BFH/NV 2013, 185; FG München v. 7.2.2012 – 6 K 1151/09, nv., juris, rkr.; zum Begriff der verbindlichen Bestellung s. Sächs. FG v. 29.11.2012 – 6 K 1804/11, juris, nv., rkr.), denn gerade in Gründung befindliche Betriebe bedürfen wegen der größeren Schwierigkeiten einer Bankfinanzierung gegenüber etablierten Betrieben in besonderer Weise einer stl. Begünstigung. Trotz Verzichts auf eine verbindliche Bestellung sind nach der obigen Rspr. an den Nachweis der Investitionsabsicht vor Betriebsöffnung erhöhte Anforderungen zu stellen, um einer „gezielten Modellierung der stlichen Belastung durch Verschiebung von Steuerzahlungen in die Zukunft“ entgegenzuwirken. Im Streitfall des BFH v. 20.6.2012 (X R 42/11, BFH/NV 2012, 1701) genügte, dass der Kläger konkrete Erwerbsverhandlungen führte, die über weitere Zwischenschritte im üblichen zeitlichen Abstand schließlich in eine verbindliche Investitionsentscheidung mündeten, so dass er die Fotovoltaikanlage wenige Monate nach Ablauf des Wj. der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags tatsächlich installierte. Die Investition allein ermöglicht jedoch noch nicht die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags (vgl. KULOSA, HFR 2012, 106; PFÜTZENREUTER, EFG 2013, 24). Nicht ausreichend ist nach Ansicht des BFH v. 20.6.2012 (X R 42/11, BFH/NV 2012, 1701) die bloße Einholung von Kostenvoranschlägen, eine (risikolose) Kreditanfrage oder die Teilnahme an Informationsveranstaltungen (vgl. auch BFH v. 26.7.2012 – III R 37/11, BFH/NV 2013, 351: In Jahren vor Betriebsöffnung sind strenge Maßstäbe anzulegen). Unzureichend ist es nach FG Münster v. 18.7.2013 (13 K 4099/11 F, StE 2013, 548, rkr.) auch, wenn mit der StErklärung nur ein undatiertes Kaufverbot für eine Backstube einschl. kompletter Einrichtung vorgelegt wird.

▷ *Konkretisierung durch tatsächliche Investition:* Die Investitionsabsicht kann sich grds. durch eine spätere tatsächliche Investition konkretisieren. Vgl. aber zu § 7g aF FG Hamb. v. 23.11.2010 – 2 K 58/10, EFG 2011, 783 (NZB als unzulässig zurückgewiesen; BFH v. 25.7.2011 – I B 8/11, BFH/NV 2011, 1867, wonach der Abzugsbetrag scheitert, wenn die Plausibilität der Investition nicht anhand eines erprobten Betriebskonzepts nachvollziehbar ist; s. dazu die Anm. von LEMAIRE, EFG 2011, 786: Nachweiserfordernis auf § 7g nF übertragbar). Auch BFH v. 26.07.2012 (III R 37/11, BFH/NV 2013, 351) lässt eine zeitlich begrenzte Berücksichtigung der künftigen Entwicklung zur Prüfung der Investitionsabsicht zu und bejaht sie für eine Fotovoltaikanlage trotz fehlender verbindlicher Bestellung. Im Streitfall scheiterte der Kläger jedoch, weil die Investitionsabsicht wegen des langen zeitlichen Abstands zwischen Abzugs- (2007) und Investitionsjahr (2009 u. 2010) nicht hinreichend nachgewiesen war (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 14, unter Hinweis auf Voraufgabe: „Quasi-Tatbestandsmerkmal“ der verbindlichen Bestellung auf § 7g nF nicht übertragbar; LAMBRECHT in KIRCHHOFF XII. § 7g Rn. 20: Konkretisierung auch durch andere Darlegungen möglich; SCHOOR, Stbg. 2011, 18 [21]). Dem FG Münster v. 8.2.2012 (11 K 3035/10 E, EFG 2012, 825, rkr.) reichte allein die Tatsache der Anschaffung einer Fotovoltaikanlage im Wj. 2010 sowie ein aus 2008 stammendes Angebot nicht aus, um eine bereits 2008 bestehende Investitionsabsicht zu begründen. Entscheidend waren im Streitfall offenbar Kapazitätsunterschiede zwischen geplanter und tatsächlicher Investition. Daher wertete das FG Münster v. 8.2.2012 (11 K 3035/10

E, EFG 2012, 825, rkr.) die Bemühungen des Stpfl. als bloße „Marktbeobachtung“. Es mangelte an einem gefassten Investitionsentschluss, der durch objektive, äußere Umstände feststellbar ist.

► *Die Finanzverwaltung* hat ihre bislang abweichende Auffassung (vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 29 Satz 2) noch nicht aufgegeben und weicht damit von der Rspr. des BFH v. 20.6.2012 (X R 42/11, BFH/NV 2012, 1701) ab. Damit ist unverändert eine verbindliche Bestellung erforderlich. Ebenso ist zwischen wesentlichen und nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen zu unterscheiden (vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 30; zur Abgrenzung s. BFH v. 14.3.2012 – IV R 22/11, BFH/NV 2012, 1425: Maßgebend ist die funktionale Betrachtungsweise; vgl. auch KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 41). Im Herstellungsfall ist nach BMF v. 8.5.2009 (BStBl. I 2009, 633 – Tz. 29) eine Genehmigung verbindlich zu beantragen oder, falls diese nicht erforderlich ist, mit der Herstellung bereits tatsächlich zu beginnen (zu § 7g aF s. BFH v. 19.4.2007 – IV R 28/05, BStBl. II 2007, 704; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 14).

Wesentliche Betriebserweiterung: Die FinVerw. verlangt hier wie in Fällen nicht abgeschlossener Betriebseröffnung eine verbindliche Bestellung (vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 34 iVm. Tz. 29) bei wesentlichen Betriebserweiterungen. Folglich ist nach VerwAuff. weiterhin zu prüfen, ob die geplanten Investitionen überhaupt zu einer „wesentlichen“ Betriebserweiterung führen.

Vgl. dazu etwa BFH v. 9.4.2009 – IV B 114/08, BFH/NV 2009, 1420: Förderung nur bei hinreichend konkretisierten (ernsthaften) Investitionsvorhaben; v. 15.9.2010 – X R 21/08, BFH/NV 2011, 235: Zur wesentlichen Betriebserweiterung gehört neben einer außerordentlichen Kapazitätserweiterung auch die Aufnahme eines neuen Geschäftszweigs, hier verneint für die Anschaffung und das Betreiben einer Fotovoltaikanlage durch den bisherigen Elektroinstallationsbetrieb; v. 19.1.2011 – X B 156/10, BFH/NV 2011, 745 zur außerordentlichen Kapazitätserweiterung; v. 6.7.2012 – III B 240/11, BFH/NV 2012, 1601: Außerordentliche Kapazitätserweiterung oder Aufnahme eines neuen Geschäftszweigs erforderlich; ebenso BFH v. 31.1.2013 – III R 15/10, BFH/NV 2013, 1071: Erhebliche quantitative Auswirkungen auf das bisherige Unternehmen erforderlich.

Kritik: Die VerwAuff. ist abzulehnen, weil sie kategorisch über den Gesetzeswortlaut hinaus eine verbindliche Bestellung fordert. Die obige Rspr. des BFH wiederum ist zwar insoweit investitionsfreundlich, als sie diese VerwAuff. ablehnt. Jedoch lässt sie die Einholung eines Kostenvoranschlags sowie die Teilnahme an Informationsveranstaltungen (betr. Fotovoltaikanlage) nur iVm. einer zeitnahen Investition genügen. Die Förderung kann folglich selbst dann scheitern, wenn der Stpfl. tatsächlich erst im zweiten oder dritten Jahr des dreijährigen Förderzeitraums investiert. In Fällen tatsächlicher Investition zusätzlich objektiv nachprüfbare Beweisanzeichen zu fordern, ergibt angesichts des Strukturwandels der Vorschrift (s. Anm. 116) keinen Sinn mehr. So aber muss dem Stpfl. bei erwünschter § 7g-Förderung weiterhin vorsorglich eine verbindliche Bestellung empfohlen werden (ebenso KOLBE, StuB 2012, 851 [853]). Es scheint, als belohne § 7g nach seinem jetzigen Verständnis eine perfekt inszenierte Investitionsabsicht.

Einstweilen frei.

71–74

2. Bindungen des Wirtschaftsguts an den begünstigten Betrieb als Voraussetzung des Investitionsabzugsbetrags (Nr. 2 Buchst. b)

75 a) Voraussichtlicher Verbleib des Wirtschaftsguts bis zum Ende des auf das Investitionsjahr folgenden Wirtschaftsjahrs

Ein Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn das WG ohne Unterbrechung voraussichtlich mindestens bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wj. in einer inländ. Betriebsstätte des begünstigten Betriebs verbleibt (Verbleibensfrist). Die Verletzung außerhalb der Verbleibensfrist lässt eine Anwendung des Abs. 1 unberührt. Bei einem Verstoß gegen die Verbleibensvoraussetzungen ist der Abzugsbetrag rückgängig zu machen (Abs. 4 Satz 1; s. Anm. 131).

Verbleiben als Anlagevermögen: Das WG muss als AV (Begriffsbestimmung s. § 6 Anm. 253) im Betrieb verbleiben (glA HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 45), weil Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nur für WG des AV beansprucht werden können (s. Anm. 20).

Verbleiben im Betriebsvermögen: Das WG muss während der Zweijahresfrist grds. im BV des Stplf. verbleiben.

► *Schädliches Ausscheiden* liegt vor bei (vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 44) Veräußerung des WG, entgeltlicher oder unentgeltlicher Nutzungsüberlassung an Dritte für mehr als drei Monate, Überführung in einen anderen Betrieb, in eine ausländ. Betriebsstätte (s. Anm. 4 und 81) oder ins UV (s.o.) bzw. ins PV (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 44) und schließlich bei Aufgabe/Veräußerung des Betriebs im Verbleibens- und Nutzungszeitraum. Zur Abgrenzung kann im Einzelnen auf die zu § 7g aF ergangene Rspr. zurückgegriffen werden. Zur Nutzung in einem anderen Betrieb s. auch Nds. FG v. 3.11.2011 – 11 K 435/10, EFG 2012, 602 – Az. BFH X R 46/11; SCHOOR, StBp. 2013, 21 (24).

Vgl. zur schädlichen Veräußerung infolge Betriebsstilllegung FG Düss. v. 12.6.1981 VIII (XI) 519/76 Inv, EFG 1982, 152, rkr.; zu einer durch Brand veranlassten Betriebsumstellung s. BFH v. 2.5.1980 – III R 12/79, BStBl. II 1980, 758. Entsprechendes gilt bei Verkauf durch den Insolvenzverwalter, vgl. BFH v. 14.10.1977 – III R 111/75, BStBl. II 1978, 204. Wegen Verschrottung eines technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchten WG bzw. dessen Verbleib in einem stillgelegten Betrieb vgl. BFH v. 7.9.2000 – III R 44/96, BStBl. II 2001, 37. Die Veräußerung ist ausnahmsweise unbeachtlich, wenn der Erlös 10 % der AHK nicht übersteigt (s. BFH v. 9.12.1999 – III R 49/97, BStBl. II 2000, 434).

► *Unschädlich* ist dagegen ein vorzeitiges Ausscheiden des WG in folgenden Fällen (vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 41 u. 45):

- Veräußerung, Erbübergang, unentgeltliche Vermögensübertragung nach § 6 Abs. 3 oder Vermögensübergang des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach dem UmwStG, wenn dieser bis zum Ende des Verbleibenszeitraums beim Erwerber verbleibt,
- Wechsel des WG zwischen SonderBV und Gesamthandsvermögen sowie umgekehrt,
- Ablauf der ND wegen wirtschaftlichen Verbrauchs (BFH v. 9.3.1967 – IV R 149/66, BStBl. III 1967, 238; v. 15.10.1976 – III R 139/74, BStBl. II 1977, 59; zum Ausscheiden durch Totalschaden s. BFH v. 1.7.1977 – III R 74/76, BStBl. II 1977, 793); Entsprechendes gilt bei Brand oder Diebstahl (BARTONE in KORN, § 7g Rn. 101.1),

- Umtausch wegen Mangelhaftigkeit gegen ein anderes WG gleicher oder besserer Qualität (BFH v. 8.3.1968 – VI R 29/67, BStBl. II 1968, 430),
- Ausscheiden wegen höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs (vgl. BFH v. 9.3.1967 – IV R 149/66, BStBl. III 1967, 238).

Räumliches Verbleiben im Betrieb: Unter „Verbleiben“ ist wie bereits bei § 7g aF eine dauerhafte räumliche Beziehung des WG zum Betrieb des Stpfl. zu verstehen (vgl. R 7g [2] Abs. 7 Satz 1 EStR 2005 zu § 7g aF). Dies erfordert nicht, dass „das WG im räumlich abgegrenzten Bereich des Betriebs (der Betriebsstätte) bleiben muss“ (grundlegend BFH v. 23.5.1986 – III R 66/85, BStBl. II 1986, 916, betr. § 4b Abs. 2 InvZulG 1982; zur Übertragbarkeit dieser Rspr. auf § 7g s. BFH v. 27.9.2001 – X R 4/99, BStBl. II 2002, 136). Körperliches Verbleiben am Ort der Betriebsstätte ist also einerseits nicht erforderlich, andererseits aber auch allein nicht ausreichend. Entscheidend ist die tatsächliche Einwirkungsmöglichkeit des Investors bzw. seine tatsächliche Gewalt über das WG (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 46; „Verbleiben“ ist nicht streng örtlich, sondern funktional aufzufassen). Im Einzelnen kann auf die frühere Rspr. und VerwAuff. zurückgegriffen werden.

Vgl. BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750, betr. § 32 KohleG; v. 25.10.1985 – III R 79/82, BStBl. II 1986, 150, betr. § 4a InvZulG; v. 23.5.1986 – III R 66/85, BStBl. II 1986, 916, betr. § 4b InvZulG; v. 23.5.1986 – III R 144/85, BStBl. II 1986, 919; R 7g (2) Abs. 7 Satz 3 EStR 2005; H 7g (2–9) „Verbleibensvoraussetzung“ EStH 2007; BMF v. 28.6.2001, BStBl. I 2001, 379 – Tz. 51–53; v. 6.9.2002, BStBl. I 2002, 843.

Voraussichtliches Verbleiben: Bei der Frage, ob das WG nach vollzogener Investition aus der Sicht des Wj. der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags voraussichtlich die betrieblichen Bindungsfristen erfüllen wird, sollte das FA mangels besserer eigener Kenntnis regelmäßig den Angaben des Stpfl. folgen. Das gilt jedoch nicht, wenn das Ausscheiden aus dem BV innerhalb der Bindungsfrist absehbar ist (vgl. Nds. FG v. 15.8.2012 – 2 K 80/12, EFG 2012, 2191, rkr., betr. Legehennen und Hähne).

Einstweilen frei.

76–80

b) Verbleiben in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebs

81

Inländische Betriebsstätte: Der Investitionsabzugsbetrag ist vom Verbleiben des WG (s. Anm. 75) „in einer inländischen Betriebsstätte“ abhängig. Der Ort des Verbleibens muss also die Voraussetzungen einer Betriebsstätte iSd. § 12 AO erfüllen. Eine Überführung während des zweijährigen Verbleibenszeitraums in eine ausländ. Betriebsstätte des Stpfl. oder eines Dritten ist schädlich. Zu europarechl. Bedenken wegen möglicher Verletzung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG-Vertrag) s. Anm. 5 „Verhältnis zum EG-Vertrag“.

Inländische Betriebsstätte dieses Betriebs: Die Verbleibensvoraussetzung des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a knüpft an den Betrieb an, der nach den Größenmerkmalen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 begünstigt ist (s. Anm. 42–50). Das WG muss mindestens zwei Jahre in einer beliebigen inländ. Betriebsstätte „dieses (begünstigten) Betriebs“ verbleiben (zum zweijährigen Verbleib s. Anm. 75), in dem die Anschaffung/Herstellung erfolgt (Abs. 1 Satz 1). Schädlich ist also die Überführung in einen anderen Betrieb des Stpfl., unschädlich hingegen die Überführung des WG in eine andere inländ. Betriebsstätte desselben Betriebs (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 43; s. auch Hess. FG v. 31.1.2013 – 4 K 985/11, nv., juris, nrkr. – Az. BFH VIII R 16/13: Mehrere Praxen eines

Steuerberaters in verschiedenen Städten sind keine selbständigen Betriebe iSd. § 7g).

Übertragung des Betriebs: Wegen der betriebsbezogenen Förderung ist eine Veräußerung des Betriebs während der zweijährigen Verbleibensfrist unschädlich, wenn er bis zum Ende dieser Frist beim neuen Eigentümer als selbständiger Betrieb bestehen bleibt (vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 44). Das gilt nicht, wenn nur eine Betriebsstätte des begünstigten Betriebs veräußert oder wenn der veräußerte begünstigte Betrieb beim Erwerber unselbständiger Teil seines Betriebs wird. Ebenso unschädlich ist die unentgeltliche Übertragung durch Schenkung oder Erbfolge iSd. § 6 Abs. 3 bzw. die Einbringung des Betriebs nach den Vorschriften des UmwStG (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 44; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 33) und das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer PersGes.

Die Verpachtung des Betriebs berührt die Verbleibensvoraussetzungen bereits angeschaffter/hergestellter WG nicht, wenn der Betrieb vom Pächter bis zum Ende der Verbleibensfrist unverändert fortgeführt wird (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 33). Nicht begünstigt hingegen sind während der Betriebsverpachtung angeschaffte/hergestellte WG (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 1; BFH v. 19.11.2007 – VIII B 70/01, BFH/NV 2008, 380; Nds. FG v. 9.11.2005 – 1 K 201/03, EFG 2006, 726, rkr.; FG Köln v. 24.9.2008 – 7 K 1431/07, EFG 2009, 102, rkr.; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 33; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 19.1; PAUS, EStB 2012, 339 [340], unter Hinweis darauf, dass evtl. auch gewerblich geprägte PersGes. sowie rein vermögensverwaltende GmbHs von § 7g ausgeschlossen sind). Die der OG verpachtete Betriebsstätte ist keine Betriebsstätte des Organträgers (BFH v. 20.5.1988 – III R 86/83, BStBl. II 1988, 739). Das hat zur Folge, dass in Konzernen die Tochtergesellschaft den Investitionsabzugsbetrag nicht in Anspruch nehmen kann, wenn sie WG vor Ablauf des Verbleibenszeitraums an die Muttergesellschaft oder an eine Schwestergesellschaft vermietet (so zu § 7g aF BORDEWIN, FR 1984, 57).

Betriebsaufspaltung: Wird ein WG innerhalb des zweijährigen Verbleibenszeitraums zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen vermietet, verpachtet oder unter Fortführung der Buchwerte übertragen, sind die Verbleibensvoraussetzungen nur erfüllt, wenn Besitz- bzw. Betriebsunternehmen durch ihre Behandlung als SonderBV auch betriebsvermögensmäßig miteinander verbunden sind.

Vgl. BFH v. 26.3.1993 – III R 42/92, BStBl. II 1993, 723; best. durch BFH v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75; v. 29.11.2007 – IV R 82/05, BStBl. II 2008, 471; s. auch zu § 7g nF Nds. FG v. 3.11.2011 – 11 K 435/10, EFG 2012, 602 – Az. BFH X R 46/11; OFD Frankfurt v. 10.5.2010 – S 2240 A - 28 - St 219 Rn. 9.1. juris: Mittelbare Beteiligung an Betriebsgesellschaft genügt; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 62; KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 51; einschränkend jedoch KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 33: Begünstigung nicht zwingend).

Das gilt jedoch nicht, wenn die Betriebsaufspaltung ohne Anteilsbesitz allein aufgrund tatsächlicher Machtstellung besteht (BFH v. 29.11.2007 – IV R 82/05, BStBl. II 2008, 471; BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 44, unter Hinweis auf BMF v. 20.9.1993, BStBl. I 1993, 803; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 62; KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 51).

Stellungnahme: In den Fällen der Vermietung oder Verpachtung bedarf es uE nicht der „Konstruktion“ eines einheitlichen Betriebs, um die Verbleibensvoraussetzungen zu bejahen. Da der Stpfl. bei der Betriebsaufspaltung die tatsächliche Gewalt und Einwirkungsmöglichkeit über die zur Nutzung überlassenen WG behält, verbleiben sie in seinem Betrieb (s. Anm. 75). Bei der

Übertragung von WG kommt es hingegen uE nur darauf an, ob die WG weiterhin zum AV des begünstigten Betriebs gehören (s.o.). Entscheidend ist deshalb, ob der Betrieb im Rahmen der Betriebsaufspaltung als selbständiger Betrieb fortgeführt wird, nicht aber, ob die übertragenen WG mit dem Buchwert fortgeführt werden.

Einstweilen frei.

82–84

c) Voraussichtlich ausschließliche oder fast ausschließlich betriebliche Nutzung im Betrieb des Steuerpflichtigen

85

Das WG muss nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b ab dem Zeitpunkt seiner Anschaffung/Herstellung voraussichtlich bis zum Ende des darauffolgenden Wj. (Verbleibensfrist; s. Anm. 75) im Betrieb des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden. Der Nachweis ausschließlicher oder fast ausschließlicher betrieblicher Nutzung kann zB durch Aufzeichnung des betrieblichen und des außerbetrieblichen tatsächlichen Einsatzes des WG geführt werden, bei Maschinen und Geräten etwa durch Aufzeichnung der Betriebsstunden. Bei Pkw ist ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch erforderlich. Die Anwendung der 1 %-Regelung für private Fahrten genügt diesen Anforderungen nicht (vgl. BFH v. 3.1.2006 – XI B 106/05, BFH/NV 2006, 1264; BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 47). Der Stpfl. ist jedoch nicht gehindert, beim geplanten Erwerb eines Pkw. vorzutragen, er werde künftig von der 1 %-Regelung zur Fahrtenbuchmethode wechseln (BFH v. 26.11.2009 – VIII B 190/09, BFH/NV 2010, 331; vgl. auch SCHOOR, Stbg 2011, 18 [22]). Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sowie Familienheimfahrten im Rahmen dHf. gehören uE zu den betrieblichen Fahrten (BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 45).

Nutzung im Betrieb bedeutet Gebrauch (Verwendung) oder allgemein „Einsatz“ des WG im weitesten Sinn im Betrieb. Nutzung im Betrieb des Stpfl. heißt Einsatz des WG für Zwecke dieses Betriebs. Darunter fällt auch die vorübergehende Nutzungsüberlassung an Dritte (ebenso HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 48; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 33).

Die Nutzung kann uE darin bestehen, dass das WG vom Stpfl. selbst benutzt oder für eine künftige Benutzung durch den Stpfl. bereitgehalten (gelagert) wird, zB wenn es unbenutzt lagert (wohl glA LAMBRECHT in KSM, § 7g Rn. 36) oder wenn der Betrieb überhaupt ruht, eine Betriebsstätte aber noch besteht. Im Betrieb der Mitunternehmerschaft wird auch das SonderBV des Mitunternehmers genutzt und ist daher begünstigt.

Ausschließlich oder fast ausschließlich betriebliche Nutzung: Ein WG wird „ausschließlich oder fast ausschließlich“ betrieblich genutzt, wenn der Anteil der außerbetrieblichen Nutzung des WG nicht mehr als 10 % der gesamten Nutzung beträgt (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 46; BFH v. 6.4.1990 – III R 2/87, BStBl. II 1990, 752, zu § 4b InvZulG; R 7g [2] Abs. 8 EStR 2005 zu § 7g aF). Darunter fällt auch die Nutzung für Zwecke einer außerbetrieblichen Einkunftsart oder für Zwecke der Lebensführung (§ 12 Nr. 1) sowie die Nutzung in einem anderen Betrieb des Stpfl. Ein Abzugsbetrag kommt hier nur in Betracht, wenn die Nutzung in einem Betrieb mind. 90 % beträgt (s. Nds. FG v. 3.11.2011 – 11 K 435/10, EFG 2012, 602 – Az. BFH X R 46/11). Dies beruht auf der betriebs-, nicht personenbezogenen Förderung künftiger Investitionen. Die Verwendung im anderen Betrieb ist aus Sicht der Bindungsfrist eine außerbetriebliche Nutzung (glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 36). Wird eine Fotovoltaikanlage gewerblich betrieben, ist der private Verbrauch des

Stroms nach VerwAuff. eine unschädliche Sachentnahme des produzierten Stroms (vgl. OFD Nds. v. 26.3.2012, DStR 2012, 1185; BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 45). Das FA dürfte den Nutzungsangaben des Stpfl. mangels besserer eigener Kenntnis regelmäßig folgen. Das gilt uE auch bei geplantem Erwerb eines zur Privatnutzung geeigneten Pkw (einschränkend KLAPDOR in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, 2007, 125: Indizwirkung der aktuellen Nutzung vergleichbarer WG).

86–88 Einstweilen frei.

89 V. Konkretisierung des begünstigten Wirtschaftsguts in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)

Der Stpfl. muss das begünstigte WG in den beim FA einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennen und die Höhe der voraussichtlichen AHK angeben. Auf die Angaben des geplanten Investitionsjahrs wird verzichtet (BTD Drucks. 16/4841, 52). Damit ist gegenüber der bisherigen Rechtslage, wonach gem. Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 aF die entsprechenden Angaben in der Buchführung während des gesamten Investitionszeitraums nachvollziehbar sein mussten, eine erhebliche Vereinfachung eingetreten.

Erforderliche Angaben: Der Stpfl. muss in der StErklärung jedes einzelne begünstigte WG gesondert seiner Funktion (s. Anm. 64) nach bezeichnen und die voraussichtlichen AHK (s. Anm. 25) benennen. Weitere Angaben sind entbehrlich, insbes. zum Zeitpunkt des voraussichtlichen Erwerbs. Ebenso ist eine Verfolgbarkeit der Angaben in den anschließenden StErklärungen des dreijährigen Investitionszeitraums nicht erforderlich.

Einzureichende Unterlagen sind

► *nach Verwaltungsauffassung* (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 69) gem. § 60 EStDV bei Stpfl. mit Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 oder § 5a die Bilanz, die stl. Überleitungsrechnung (HBil. – StBil.), ggf. mit Anhang, Lagebericht und Prüfungsbericht, bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Anlage „EÜR“). Infolgedessen muss der Stpfl. den Abzugsbetrag zB in Form einer Anl. zur stl. Gewinnermittlung geltend machen.

► *nach Auffassung des BFH* (BFH v. 19.10.2011 – X R 25/10, BFH/NV 2012, 718) solche beim FA einzureichenden und auf das einzelne WG bezogene Unterlagen, in denen der Stpfl. die begünstigte Investition seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen AHK angibt. Auf § 60 EStDV nimmt der BFH nicht Bezug. Die bloße telefonische Benennung der geplanten Investition gegenüber dem FA genügt nicht (vgl. auch BFH v. 8.6.2011 – I R 90/10, BFH/NV 2011, 1594: Unterlagen müssen einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit ermöglichen, die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 zu erkennen).

► *nach dem Schrifttum:* Nach teilweise im Schrifttum vertretener Auffassung sind die von Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 geforderten Angaben (s.u.) mit Blick auf die Gesetzesbegründung (BTD Drucks. 16/4841, 52) Bestandteil der gem. § 60 EStDV einzureichenden Unterlagen (vgl. BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 51; PITZKE, NWB F. 3, 14671 [14675]; kritisch dazu aber WENDT, FR 2008, 599; KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 7g Rn. 22: Die Forderung nach Erläuterung in einer Anlage zum Jahresabschluss ist ohne Rechtsgrundlage). Nach KORN (KÖSDI 2007,

14761 [15764]) läuft die Regelung darauf hinaus, dass der StErklärung Listen mit den erforderlichen Angaben für jedes betroffene WG beigefügt werden (ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 72; LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 23: Erläuterungen zB in einer Anlage zur stl. Gewinnermittlung; enger KLAPDOR in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, 2007, 127: Aufführung des Abzugs im stl. Jahresabschluss).

► *Stellungnahme:* Es ist uE nicht erforderlich, dass sich die gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 zu machenden Angaben bereits unmittelbar aus den nach § 60 EStDV einzureichenden Unterlagen ergeben. Sie müssen nur überhaupt in der StErklärung enthalten sein, auch als formlose Anlage. Das FA muss erkennen können, ob die geplante mit der tatsächlichen Investition übereinstimmt.

Fehlende Angaben in der Steuererklärung stehen der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags entgegen. Die von Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 verlangten Angaben sind materiell-rechtl. Bestandteil des Investitionsabzugsbetrags und Teil der Prognoseentscheidung. Kommt der Stpfl. seinen Erläuterungspflichten nicht nach, ist ein Abzug ausgeschlossen.

Nachholung der erforderlichen Angaben: Der Stpfl. ist nicht gehindert, die erforderlichen Angaben nachzuholen (BFH v. 8.6.2011 – I R 90/10, BFH/NV 2011, 1594; glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 22; KORN, KÖSDI 2007, 15761 [15764]: Fehlende Unterlagen können nachgereicht werden; enger WENDT, FR 2008, 598 [599]: Vorlage bis zum Abschluss der ersten Veranlagung). Insbesondere kommt ein nachträglicher Abzug im Einspruchsverfahren oder im Rahmen einer Änderung des StBescheids (zB gem. § 164 Abs. 2 AO) in Betracht. Die Nachholung kann jedoch ggf. am Finanzierungszusammenhang scheitern (s. Anm. 35). Zur engeren VerwAuff. s. Anm. 33.

Einstweilen frei.

90–92

VI. Unschädlichkeit der Verlustentstehung oder -erhöhung (Abs. 1 Satz 3)

93

Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 dürfen auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. Andernfalls wäre die Regelung gerade im Jahr der Betriebseröffnung weitgehend bedeutungslos. Infolgedessen kann ein Abzug auch für Zwecke des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 genutzt werden. Satz 3 hat nur klarstellende Bedeutung, weil das EStG keine allgemeine Einschränkung für den Abzug und Ausgleich von Verlusten vorsieht (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 25).

VII. Begrenzung des Investitionsabzugsbetrags auf 200 000 € (Abs. 1 Satz 4)

94

Die Summe der Abzugsbeträge darf nach Abs. 1 Satz 4 je Betrieb insgesamt 200 000 € nicht übersteigen. Der Höchstbetrag errechnet sich wie folgt:

Abzugsbetrag im laufenden Wj.
 + Abzugsbeträge der drei vorangegangenen Wj.
 ././ nach Abs. 2 hinzugerechnete sowie nach Abs. 3 und 4 rückgängig gemachte Abzugsbeträge
 = Summe der Abzugsbeträge; max. 200 000 €.

Einzubeziehen ist also neben dem Abzugsbetrag des laufenden Wj. auch die Summe der im dreijährigen Investitionszeitraum gebildeten Abzugsbeträge. Diese werden jedoch nur solange in die Ermittlung des Abzugsvolumens einbezogen, als sie nicht wieder nach Abs. 2 hinzugerechnet oder nach Abs. 3 und 4 rückgängig gemacht wurden. Damit kann die Förderung im Rahmen des Höchstbetrags von 200 000 € – auch während des dreijährigen Investitionszeitraums – durch rückwirkende Korrektur des Fördervolumens fortlaufend neu genutzt werden, ohne dass endgültiger Verbrauch eintritt.

Beispiel 1: Der Stpfl. hat in den Wj. 01 und 02 Abzugsbeträge nach Abs. 1 von jeweils 100 000 € in Anspruch genommen, bis Ende 02 insgesamt 200 000 €. Investitionen sind unterblieben. Im Wj. 04 kann der Stpfl. erneut einen weiteren Abzugsbetrag von 100 000 € geltend machen, weil die am 31.12.04 vorhandenen Abzugsbeträge nur noch 100 000 € betragen (= 200 000 € ./. Auflösung 100 000 € aus 01 nach Abs. 3 Satz 1). Nimmt er ab 04 keine weiteren Abzugsbeträge mehr in Anspruch, steht ihm der volle Höchstbetrag von 200 000 € ab 05 wieder ungekürzt zur Verfügung.

Der am Ende des dreijährigen Investitionszeitraums nach Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machende Abzugsbetrag erhöht das Abzugsvolumen dieses Jahres. Daher ist zu empfehlen, Abzugsbeträge zunächst für solche WG in Anspruch zu nehmen, die voraussichtlich zuerst erworben werden (vgl. BARTONE in KORN, § 7g Rn. 75). Zur rückwirkenden Erhöhung s. Beispiel 2.

Nachträgliche Erhöhung des Abzugsvolumens: Nach der Rechenformel des Satzes 4 steht der Förderhöchstbetrag von 200 000 € bei voller Ausschöpfung nicht erst mit Ablauf des dreijährigen Förderzeitraums erneut ungeschmälert zur Verfügung (s. Beispiel 1). Vielmehr findet fortlaufend eine rückwirkende Erhöhung des Abzugsvolumens statt (offenlassend BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 49). Das Abzugsvolumen lebt also nachträglich wieder auf.

Beispiel 2: Nimmt der Stpfl. im Wj. 01 einen Abzugsbetrag nach Abs. 1 im höchstmöglichen Umfang von 200 000 € in Anspruch und wird die geplante Investition im Wj. 04 tatsächlich durchgeführt, erhöht sich das Abzugsvolumen rückwirkend ab 02 wieder von 0 € auf 200 000 €, weil im Wj. 04 eine Hinzurechnung des Abzugsbetrags nach Abs. 2 Satz 1 erfolgt. Ob er davon freilich schon im Wj. 02 profitiert, ist bei bestandskräftigen StBescheiden von deren verfahrensrechtl. Änderbarkeit abhängig (s.u.).

Wj.	01	02	03	04
Abzugsbetrag	200 000 €	0 €	0 €	0 €
Verbleibender Abzugsbetrag	0 €	0 €	0 €	0 €
Rückgängigmachung 04	- 200 000 €			
Auflebendes Abzugsvolumen		200 000 €	200 000 €	200 000 €

Der Stpfl. hat damit bei entsprechender Investitionsabsicht in jedem Wj. die Möglichkeit einer Höchstförderung von 200 000 €, im obigen Beispiel 2 also bereits ab dem Wj. 02 (wohl glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 61; LAMBRECHT in KIRCHHOF XII, § 7g Rn. 28). Bei bestandskräftigen StBescheiden findet uE § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO Anwendung. Allerdings muss der Stpfl. hier die mit einem nachträglichen Abzug verbundenen Erschwernisse in Kauf nehmen (s. Anm. 33).

Anrechnung von Ansparrücklagen nach § 7g aF: Soweit Ansparrücklagen nach § 7g aF noch nicht gewinnerhöhend aufgelöst wurden, vermindert sich der Höchstbetrag von 200 000 € um die vorhandenen Alt-Rücklagen (§ 52 Abs. 23 Satz 4; BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 49; BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 61).

Begrenzung auf den einzelnen Betrieb: Nach Abs. 1 Satz 4 darf die Summe der im dreijährigen Investitionszeitraum in Anspruch genommenen Abzugsbeträge je Betrieb 200 000 € nicht übersteigen. Die Abzugsbegrenzung gilt nach dem eindeutigen Wortlaut für jeden Betrieb des Stpfl. gesondert (so zu § 7g aF BFH v. 12.12.2001 – XI R 13/00, BStBl. II 2002, 385), sie kann infolgedessen bei mehreren Betrieben des Stpfl. entsprechend mehrfach genutzt werden (so auch BRUSCHKE, DStR 2008, 204 [206]). Das Gesamthands- und SonderBV bei PersGes. ist als ein Betrieb anzusehen mit der Folge max. Förderung von 200 000 € (glA LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 27; BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 61).

Einstweilen frei.

95–99

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Gewinnerhöhende Hinzurechnung des Investitions-
abzugsbetrags und gewinnmindernde Herabsetzung
der Anschaffungs-/Herstellungskosten**

I. Hinzurechnung des in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags im Wirtschaftsjahr der Investition (Abs. 2 Satz 1)

100

Im Wj. der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten WG wird der für dieses WG in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag iHv. 40 % der AHK gewinnerhöhend nach Satz 1 Halbs. 1 hinzugerechnet, wenn der Erwerb innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums erfolgt und wenn sich geplante sowie tatsächliche Investition hinsichtlich der Funktion des WG (s. Anm. 64) entsprechen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 50; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 26). Mangelt es an einer Funktionsgleichheit, ist der Abzugsbetrag nach Abs. 3 rückgängig zu machen (s. Anm. 116). Die Identitätsprüfung ist für jede einzelne begünstigte Investition vorzunehmen.

Hinzurechnung im Wirtschaftsjahr der Investition: Die Hinzurechnung erfolgt stets im Wj. der Anschaffung/Herstellung des begünstigten WG. Dadurch tritt im früheren Jahr des Abzugs nach Abs. 1 eine definitive Steuerminderung ein.

▶ *Gewerbesteuer:* Ausnahmsweise unterbleibt zur Ermittlung des Gewerbeertrags die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 aus sachlichen Billigkeitsgründen (§ 163 AO), wenn der Stpfl. den Abzugsbetrag bereits im Jahr vor Betriebsöffnung in Anspruch genommen und dadurch einen Verlust erlitten hat (gleichlautende Ländererlasse v. 26.1.2011, BStBl. I 2011, 152; KRUEWIG, NWB 2013, 3015, [3018]).

▶ *Hinzurechnung außerhalb der Bilanz:* Ebenso wie der Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 ist auch der Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 2 Satz 1 außerhalb der StBil. dem Gewinn hinzuzurechnen (s. PRITZKE, NWB F. 3, 14671 [14678]).

▶ *Mitwirkungspflichten:* Den Stpfl. trifft eine erhöhte Mitwirkungspflicht, dafür Sorge zu tragen, dass im Wj. der Investition eine Hinzurechnung des Abzugsbetrags erfolgt, denn für das FA ist nicht ohne Weiteres erkennbar, ob die geplante mit der tatsächlichen Investition übereinstimmt. Unterbleibt die Investition, muss der Stpfl. ausdrücl. und unmissverständlich erklären, dass die

Anschaffung des begünstigten WG (noch) nicht erfolgt ist (so zu § 7g aF FG Münster v. 18.1.2012 – 11 K 2552/10 E, EFG 2012, 1271, rkr.). Eine Pflichtverletzung berechtigt das FA ungeachtet evtl. eigener Ermittlungsfehler regelmäßig zur Änderung des StBescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Davon zu trennen ist die Frage einer Anzeigepflicht im Falle einer bis zum Ende des dreijährigen Investitionszeitraums unterlassenen Investitionen (s. Anm. 116).

► *Persönliche Zuordnung des Hinzurechnungsbetrags:* Die gewinnerhöhende Hinzurechnung ist grds. bei demjenigen Stpfl. vorzunehmen, der einen Abzug nach Abs. 1 vorgenommen hat. Wegen der Hinzurechnung, wenn der Betrieb gem. § 6 Abs. 3 unentgeltlich übertragen oder nach den Vorschriften des UmwStG zum Buchwert in ein anderes Unternehmen eingebracht wurde s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1“ (mit kritischer Stellungnahme) und „Verhältnis zum UmwStG“.

► *Personengesellschaften:* Abs. 2 findet uE wegen Abs. 7 (s. Anm. 156) grds. auch dann Anwendung, wenn der Abzugsbetrag aufgrund im Gesamthandsvermögen geplanter Investition auf Ebene der PersGes. in Anspruch genommen wird, tatsächlich aber eine Investition im SonderBV erfolgt (Fall a) oder umgekehrt nach im SonderBV gebildetem Abzugsbetrag im Gesamthandsvermögen investiert wird (Fall b); glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 26; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 138, sowie KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 60. Die Hinzurechnung erfolgt im Fall a bei der PersGes., im Fall b beim Gesellschafter.

▷ *Änderung des Gesellschafterbestands:* Ändert sich der Gesellschafterbestand durch Ein- oder Austritt eines Gesellschafters bzw. Gesellschafterwechsel, ist fraglich, ob ein durch die PersGes. bereits in Anspruch genommener Abzugsbetrag anteilig beim ausscheidenden Gesellschafter (Variante a), bei den Altgesellschaftern (Variante b) oder anteilig auch beim neuen Gesellschafter (Variante c) nach Abs. 2 Satz 1 hinzuzurechnen ist. Wegen der Gleichstellung von PersGes. und Stpfl. nach Abs. 7 kommt uE nur Variante c in Betracht, dh., die Hinzurechnung ist bei der PersGes. vorzunehmen mit der Folge einer StBelastung der aktuell beteiligten Gesellschafter (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 8: Steuernachteil des neuen Gesellschafters bei Kaufpreisgestaltung berücksichtigen).

▷ *Abzugsbetrag im Sonderbetriebsvermögen:* Bei der PersGes. unterbleibt eine Hinzurechnung, wenn der Abzugsbetrag im SonderBV eines ausscheidenden Gesellschafters in Anspruch genommen wurde. Bei diesem ist eine rückwirkende Auflösung des Abzugsbetrags vorzunehmen (so auch KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 8).

Hinzurechnung von 40 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten: Die Hinzurechnung beträgt 40 % der AHK des erworbenen WG. Eine geringere Hinzurechnung ist ausgeschlossen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 51). Bleiben die tatsächlichen AHK hinter den geplanten AHK zurück, kommt es lediglich zur Hinzurechnung von 40 % der tatsächlichen AHK. Der Restbetrag wird bis zum Ende des dreijährigen Investitionszeitraums fortgeführt und ist dann nach Abs. 3 Satz 1 im früheren Abzugsjahr rückgängig zu machen (BTDrucks. 16/4841, 3; ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 90; evtl. enger BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 52: Fortführung nur, wenn eine Verrechnung mit nachträglichen AHK möglich ist; PITZKE, NWB F. 3, 14671 [14678]; einschränkend KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 26: Fortführung des Restbetrags nur, wenn die Entstehung nachträglicher AHK wahrscheinlich ist; s. auch Anm. 116 zur vorzeitigen Korrektur). Entstehen bis zum Ende des dreijäh-

rigen Investitionszeitraums nachträgliche AHK, kann insoweit die Korrektur nach Abs. 3 Satz 1 vermieden werden (BTDrucks. 16/4841, 53; BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 52; KORN, KÖSDI, 15761 [15765]). Diese Möglichkeit entfällt, wenn der Stpfl. iS der VerwAuff. von der Möglichkeit der vorzeitigen Anwendung des Abs. 3 Gebrauch gemacht hat (s. Anm. 116). Der Stpfl. hat daher uE die Möglichkeit, den Restbetrag entweder zwecks Zinsvermeidung nach VerwAuff. freiwillig vorzeitig aufzulösen (s. Anm. 116) oder bis zum Ende des dreijährigen Investitionszeitraums mit entsprechendem Zinsrisiko fortzuführen.

Deckelung nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2: Der Hinzurechnungsbetrag darf den Investitionsabzugsbetrag des Abs. 1 nicht übersteigen. Daher greift die Deckelung, wenn

- entweder die tatsächlichen AHK höher sind als die geplanten AHK oder
- der Stpfl. bei Identität von geplanten und tatsächlichen AHK einen niedrigeren Abzug als 40 % der voraussichtlichen AHK vorgenommen hat (ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 88).

Unterlassene Hinzurechnung: Die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 2 muss zwingend im Investitionsjahr erfolgen. Unterbleibt sie rechtsirrtümlich, kann der Fehler nicht im folgenden Wj. beseitigt werden (so zur unterlassenen Auflösung der § 7g-Rücklage BFH v. 31.3.2008 – VIII B 212/07, BFH/NV 2008, 1322), sondern nur im Investitionsjahr unter Beachtung abgabenrechtl. Korrekturvorschriften (zB § 164 Abs. 2 AO).

Einstweilen frei.

101–105

II. Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten 106 bis zu 40 % (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1)

Nach Satz 2 kann der Stpfl. die AHK des erworbenen begünstigten WG „bis zu“ 40 % gewinnmindernd herabsetzen. Innerhalb der 40 %-Grenze darf er jeden beliebigen Betrag abziehen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 53). Damit hat er die Möglichkeit, die gewinnerhöhende Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags im Bedarfsfall vollständig zu kompensieren oder zwecks Gewinnglättung Abschreibungspotential in die Zukunft zu verlagern (s. Anm. 110 mit Beispiel). Dies entspricht dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (BTDrucks. 16/4841, 52). Die betrieblichen Größenmerkmale müssen im Wj. der Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags nicht mehr erfüllt sein.

Ausübung des Wahlrechts: Das Wahlrecht ist nicht außerbilanziell, sondern mit Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit durch § 5 Abs. 1 idF des BilMoG allein in der StBil. auszuüben (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 2 sowie Anm. 5 „Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Satz 2“). Somit sind bei erst späterer Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags die Grundsätze der Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 zu beachten (s. § 4 Anm. 465 f.).

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 erfolgt die Herabsetzung in dem nach § 4 Abs. 3 Satz 5 zu führenden Verzeichnis (so WENDT, FR 2008, 598 [602]).

Wirtschaftsjahr der Herabsetzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten: Der Herabsetzungsbetrag kann nur im Wj. der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten WG in Anspruch genommen werden. Ein Abzug in späteren Wj. ist ausgeschlossen.

Maximal Abzug bis zur Höhe des Hinzurechnungsbetrags: Eine Herabsetzung der AHK nach Satz 2 kommt nur in Betracht, wenn und soweit eine Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags nach Satz 1 erfolgt ist. Eine isolierte Abschreibungsmöglichkeit bis 40 % der AHK des erworbenen WG besteht nicht (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 53). Satz 2 läuft also leer, sollte der Stpfl. lediglich einen symbolischen Investitionsabzugsbetrag von zB 1 € abziehen (ebenso PITZKE, NWB F. 3, 14671 [14678]; vgl. auch LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 33: Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen).

Bei Personengesellschaften besteht uE die Möglichkeit einer Herabsetzung der AHK beim erworbenen WG unabhängig davon, ob die Investition im Gesamthandsvermögen oder im SonderBV geplant war. Abs. 2 findet nicht personen-, sondern betriebsbezogen Anwendung (glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 26; MEYER/BALL, FR 2009, 641 [643]). Dies kann zu individuellen StVorteilen führen.

Beispiel: A und B sind je zur Hälfte an der X-OHG beteiligt. Für die geplante Anschaffung einer Maschine nahm die OHG im Wj. 01 einen Abzugsbetrag nach Abs. 1 iHv. 100 000 € (geplante AHK 250 000 €) in Anspruch. Tatsächlich wird die Maschine im Wj. 03 für 250 000 € aber nur von A erworben und der OHG zur Verfügung gestellt (SonderBV des A).

A kann den vollen Herabsetzungsbetrag (100 000 €) nach Abs. 2 Satz 2 von den AHK seiner Maschine gewinnmindernd abziehen, während die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels jeweils mit 50 000 € auf A und B entfällt (s. Anm. 100).

Änderungen im Gesellschafterbestand: Zu unterscheiden ist zwischen Ein- und Austritt von Gesellschaftern sowie bloßem Gesellschafterwechsel.

► *Austritt eines Gesellschafters:* Verringert sich die Anzahl der Gesellschafter der PersGes. durch Austritt eines Gesellschafters, bleibt die Höhe des nach Abs. 1 gebildeten Abzugsbetrags davon unberührt (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 8). Folgerichtig hat eine AfA-Minderung nach Abs. 2 Satz 2 allein bei den verbleibenden Gesellschaftern zu erfolgen. Eine dadurch bei diesen überquotal eintretende StBelastung ist gesellschaftsvertraglich auszugleichen. Das gilt nicht, falls der Abzugsbetrag im SonderBV des ausscheidenden Gesellschafters gebildet wurde (zur rückwirkenden Korrektur nach Abs. 3 Satz 1 s. Anm. 100).

► *Eintritt eines Gesellschafters:* Beim eintretenden Gesellschafter kommt uE ebenfalls der Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 2 entsprechend seiner Gewinnverteilungsquote zur Anwendung, wenn im Gesamthandsvermögen investiert wird (wegen der Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 100). Dies folgt aus der Gleichstellung von PersGes. und Stpfl. nach Abs. 7 (s. Anm. 156). Erfolgt die Investition allein im SonderBV des eintretenden Gesellschafters, findet die 40 %-ige Herabsetzung nur bei ihm statt.

107–109 Einstweilen frei.

110 III. Verringerung der Bemessungsgrundlage für AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2)

Rechtsfolge des Herabsetzungsbetrags nach Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 ist, dass sich beim begünstigten WG die Bemessungsgrundlage für die AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen entsprechend verringert, ebenso nach Satz 2 Halbs. 2 die zur Anwendung des § 6 Abs. 2 und Abs. 2a maßgebenden AHK (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 54).

Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen: Die Regelung hat unmittelbar für die nach Abs. 5 zulässigen Sonderabschreibungen Bedeutung mit der Folge, dass sich die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung bei voller Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags auf 60 % der AHK mindert.

Geringwertige Wirtschaftsgüter und Pool-Wirtschaftsgüter: Die Minderung der maßgebenden AHK auch bei geringwertigen WG (§ 6 Abs. 2) und Pool-WG (§ 6 Abs. 2a) eröffnet dem Stpfl. eine Reihe von Gestaltungsmöglichkeiten, weil er mit Hilfe des Herabsetzungsbetrags nach Satz 2 Halbs. 1 die dort maßgebenden Grenzwerte von 150 € bzw. ab VZ 2010 bis 410 € (geringwertige WG) oder 1 000 € (Pool-WG) einhalten kann (ebenso PITZKE, NWB F. 3, 14671 [14678]; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 27; WENDT, FR 2008, 598 [603 f.], dort auch zum Sonderfall 120 %iger Abschreibung).

Beispiel: Der Stpfl. hat für die geplante Anschaffung eines PC in 01 einen Investitionsabzugsbetrag von 600 € in Anspruch genommen. Die AK des am 2.1.03 erworbenen PC betragen 1 500 €. Ihm stehen (ungeachtet kumulativer Anwendung des Abs. 5; s. Anm. 1 und 142) insbes. folgende Wahlmöglichkeiten zur Verfügung (zu weiteren Gestaltungen s. auch WENDT, FR 2008, 598 [604]):

	a)	b)	c)
AK	1 500 €	1 500 €	1 500 €
– Herabsetzungsbetrag	600 €	480 €	0 €
– Pool-AfA (1/5)	180 €	–	–
– lineare AfA (Nutzungsdauer drei Jahre)	–	340 €	500 €
Gewinnminderung	780 €	820 €	500 €
Folge-AfA	180 €	340 €	500 €

Mit Hilfe des Abs. 2 Satz 2 lässt sich durch Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags (max. 40 %) die Sofortabschreibung von geringwertigen WG erreichen, wenn sich deren AHK zwischen 151 € und 250 € (ab VZ 2010 zwischen 411 € und 683 €) bewegen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 54). Voraussetzung dafür ist die Geltendmachung eines entsprechenden Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1.

Einstweilen frei.

111–115

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags
bei ausbleibender Investition**

**I. Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags
(Abs. 3 Satz 1)**

116

Der nach Abs. 1 gewährte Investitionsabzugsbetrag ist gem. Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machen, soweit er nicht bis zum Ende des dritten auf das Wj. des Abzugs folgenden Wj. nach Abs. 2 Satz 1 hinzugerechnet wurde. Insbesondere dadurch unterscheidet sich der Investitionsabzugsbetrag von der früheren Ansparrücklage (vgl. auch KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 28; Abs. 3 ist Kernstück der Umgestaltung des § 7g durch das UntStReformG 2008).

Zeitpunkt der Rückgängigmachung: Tatsächlich erfolgt die Aufhebung des Abzugsbetrags nicht sofort, sondern aus praktischen Gründen erst nach Eingang der StErklärung für das letzte Jahr des Investitionszeitraums beim FA (dies tolerierend BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 71).

► *Vorzeitige Rückgängigmachung:* Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 gestattet keine Rückgängigmachung des Abzugsbetrags vor Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums. Ist er nach Abs. 1 zulässigerweise in Anspruch genommen worden, ist er zwingend drei Jahre fortzuführen, selbst bei inzwischen aufgegebener Investitionsabsicht.

► *Freiwillige Rückgängigmachung:* Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 62) kann der Stpfl. den Abzugsbetrag jederzeit freiwillig rückgängig machen.

▷ *Nach bisheriger Meinung im Schrifttum* fehlen dafür einschlägige Korrekturvorschriften (abgesehen von § 164 AO). Auch § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO gestattet mit Eintritt formeller Bestandskraft keine erneute Ausübung von Wahlrechten (vgl. MEYER/BALL, FR 2009, 641 [646]; ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII § 7g Rn. 28; aA BERGAN/MARTIN, DStR 2011, 1546 [1548]; § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO einschlägig; dagegen wiederum WESSLING, DStR 2011, 1546). Die VerwAuff. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 58) rückt damit in die Nähe einer Billigkeitsregelung. Sie ist im Ergebnis zu begrüßen, vermeidet sie doch die Entstehung von Nachzahlungszinsen (zustimmend auch KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 7g Rn. 28; KORN, KÖSDI 2008, 15761 [15765]; KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 66: Auch teilweise Rückgängigmachung zulässig; SCHOOR, StuB 2007, 453).

▷ *Rechtsprechung:* Nach inzwischen vorliegender Rspr. des BFH v. 11.7.2013 (IV R 9/12, BFH/NV 2013, 1666) muss die Investitionsabsicht während des gesamten Investitionszeitraums vorliegen. Wird sie aufgegeben, auch durch vorzeitige freiwillige Auflösung des Abzugsbetrags wie im Streitfall, entfallen die Abzugsvoraussetzungen rückwirkend. Der StBescheid ist gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern mit der Folge einer Verzinsung nach § 233a Abs. 2a AO (anstatt Abs. 2).

► *Aufgabe der Investitionsabsicht:* Gibt der Stpfl. die Investitionsabsicht außer in Fällen freiwilliger Rückgängigmachung des Abzugsbetrags (s.o.) vorzeitig auf, muss nach VerwAuff. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 57, unter Hinweis auf BFH v. 21.9.2005 – X R 32/03, BStBl. II 2006, 66) der Abzugsbetrag rückgängig gemacht werden. Dies folgt uE ebenso aus BFH v. 11.7.2013 (IV R 9/12, BFH/NV 2013, 1666), weil dort nicht unterschieden wird, ob der Stpfl. den Abzugsbetrag freiwillig rückgängig macht oder sich ein Wegfall der Investitionsabsicht aus anderen Umständen ergibt. UE fordert das Gesetz eine Investitionsabsicht nur am Ende des Wj. der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags. Ihre fortlaufende Prüfung während des Investitionszeitraums ist nicht vorgesehen.

Keine Anzeigepflicht: Der Stpfl. hat uE ein Ausbleiben der Investition gegenüber dem FA nicht ausdrücklich anzuzeigen, schon deshalb nicht, weil das FA am Ende des Investitionszeitraums bei ausbleibender Investition ohnehin vom Amts wegen eine Korrektur des Abzugsbetrags vornehmen muss (aA und insoweit nicht zwischen Abs. 3 und 4 unterscheidend BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 71; s. aber KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 7g Rn. 28: Mit Blick auf § 370 AO wäre eine ausdrückliche gesetzliche Anzeigepflicht wünschenswert). Zur Anzeigepflicht bei Verletzung der Verbleibensfristen des Abs. 4 s.

Anm. 131 sowie zur erhöhten Mitwirkungspflicht wegen Hinzurechnungsbesteuerung nach Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 100.

Rückgängigmachung des Abzugsbetrags nach Satz 1 bedeutet, dass der für das frühere Abzugsjahr ergangene Steuer- oder Feststellungsbescheid korrigiert und die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags rückwirkend beseitigt wird (zur Behandlung bestandskräftiger Bescheide s. Anm. 121). Damit hat der Stpfl. bei ausbleibender Investition keine Möglichkeit, den Investitionsabzugsbetrag als Instrument der Gewinnverlagerung und Progressionsglättung zu nutzen.

► *GewSt-Rückstellung*: Die Rückgängigmachung des Abzugsbetrags bewirkt keine nachträgliche Erhöhung der im Abzugsjahr gebildeten GewSt-Rückstellung (BFH v. 17.7.2012 – I B 56, 57/12, BFH/NV 2012, 1955). Etwas anderes gilt ggf., wenn bereits am Bilanzstichtag greifbare Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die geplante Investition voraussichtlich nicht durchgeführt werden wird.

Nachzahlungszinsen (§ 233a AO): Ob bei rückwirkendem Wegfall des Abzugsbetrags Nachzahlungszinsen gem. § 233a Abs. 2 AO entstehen, ist strittig.

► *Die Finanzverwaltung* bejaht eine Verzinsung im Fall rückwirkender Beseitigung des Abzugsbetrags (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 72) gem. § 233a Abs. 2 AO. Danach beginnt die Verzinsung 15 Monate nach Ablauf des Abzugsjahrs. Die für den Stpfl. günstigere Verzinsung gem. § 233a Abs. 2a AO kommt nicht in Betracht, weil es am Merkmal des rückwirkenden Ereignisses iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO mangelt, wie die eigenständige Korrekturform des Abs. 3 Sätze 2 und 3 belegt (ebenso BTDrucks. 16/4841, 53).

► *Rechtsprechung*: Der BFH hat mit Urteil v. 11.7.2013 (IV R 9/12, BFH/NV 2013, 1666) die finanzgerichtl. Rspr. (vgl. Nds. FG v. 5.5.2011 – 1 K 266/10, DStR 2011, 1563 nrkr.; FG München v. 14.3.2013 – 5 V 161/13, nv., juris, rkr.) bestätigt und entschieden, dass die Aufgabe der Investitionsabsicht ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 233a Abs. 2a AO darstellt und damit eine Verzinsung erst 15 Monate nach Ablauf des Ereignisjahres beginnt. Der Gesetzgeber hat § 233a Abs. 2a AO nur für den Fall der Rückgängigmachung des Abzugsbetrags nach Abs. 4 angeordnet, nicht hingegen nach Abs. 3. Damit ist der Meinungsstreit im Schrifttum (s.u.) beendet.

Für rückwirkendes Ereignis: KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 30; OTT, StuB, 2008, 247 [248]; KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 71; MEYER/BALL, FR 2009, 641 (647); LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 37; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 100; WESSLING, DStR 2011, 1645; PEETZ, DStZ 2008, 680 (689); dagegen: WENDT, FR 2008, 598 (602); PRITZKE, NWB F. 3, 14671 (14679); BERGAN/MARTIN, DStR 2011, 1546; MELCHIOR, DStR 2007, 1229 (1231); MÜLLER/MÜLLER-POTTHOFF, GmbHR 2007, 1267; HOFFMANN, EFG 2007, 1429; SCHOOR, StuB 2007, 453.

Es bleibt zu hoffen, dass die FinVerw. dieser Rspr. alsbald folgt.

► *Gesetzesänderung*: Durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (s. Anm. 2) wurde in Abs. 3 ein neuer Satz 4 aufgenommen (s. Anm. 128). Danach wird § 233a Abs. 2a AO ebenso wie in Abs. 4 Satz 4 (s. Anm. 137) ausdrücklich für nicht anwendbar erklärt.

Einstweilen frei.

117–120

II. Verfahrensrechtliche Durchsetzung der Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags (Abs. 3 Sätze 2 und 3)

121 1. Änderung des entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheids (Sätze 2 und 3 Halbs. 1)

Mit Hilfe des Abs. 3 Sätze 2 und 3 kann die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags verfahrensrechtl. durchgesetzt werden. Danach ist der entsprechende Steuer- (§ 155 Abs. 1 AO) bzw. Feststellungsbescheid (§ 179 Abs. 1 AO) zu ändern, soweit ihm der Gewinn des maßgebenden Wj. bereits zugrunde gelegt wurde.

Verhältnis zu Änderungsvorschriften der AO: Abs. 3 Satz 2 enthält eine einzelgesetzliche Änderungsvorschrift (Zulässigkeit s. § 172 Abs. 1 Satz 1 Buchst. d), die es dem FA ermöglicht, den Abzugsbetrag bei allen erdenklichen Sachverhaltsvarianten rückwirkend zu korrigieren. Unerheblich ist, ob die Änderung der StFestsetzung zusätzlich auf Änderungsvorschriften der AO gestützt werden kann (zB §§ 164 Abs. 2, 173 Abs. 1 Nr. 1 AO). Abs. 3 Satz 1 gestattet nur, die mit ausbleibender Investition aE des dreijährigen Investitionszeitraums verbundenen Rechtsfolgen verfahrensrechtl. durchzusetzen, also den nach Abs. 1 geltend gemachten Abzugsbetrag punktuell rückgängig zu machen (FG Ba.-Württ. v. 27.3.2012 – 3 V 279/12, nv., juris; aus anderen Gründen bestätigt durch BFH v. 17.7.2012 – I B 56, 57/12, BFH/NV 2012, 1955; ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 98 und 102). Gegenläufige Rechtsfehler können zugunsten des Stpfl. nach § 177 Abs. 1 AO beseitigt werden.

Änderung des entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheids: Nach Abs. 3 Satz 2 ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid zu ändern. Das ist derjenige Bescheid, in dem der Abzugsbetrag gewinnmindernd abgezogen wurde. Änderungsfähige Bescheide sind je nach Person des Betriebsinhabers der ESt- bzw. KStBescheid sowie als Feststellungsbescheid der GewStMessbescheid und der Gewinnfeststellungsbescheid. Nicht unter Abs. 3 Satz 2 fallen ESt- sowie KStBescheide nach vorangegangener Gewinnfeststellung bzw. der GewStBescheid (Folgebescheide iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Verlustfeststellungsbescheide werden ggf. nach § 10d Abs. 1 Satz 2 geändert (s. § 10d Anm. 80f.). Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1 gestattet eine Änderung des Steuer- und Feststellungsbescheids ausdrückl. auch dann, wenn er bereits bestandskräftig ist (Hinweis auf Bestandskraft uE überflüssig).

122–126 Einstweilen frei.

127 2. Verlängerung der Festsetzungsfrist (Satz 3 Halbs. 2)

Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 verlängert die vierjährige Regelverjährungsfrist des § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO, um den Investitionsabzugsbetrag auch nach Ablauf der dreijährigen Investitionsfrist rückgängig machen zu können.

Hemmung der Festsetzungsfrist: Die Festsetzungsfrist endet wegen Satz 3 Halbs. 2 insoweit nicht, bevor auch die Festsetzungsfrist für den VZ abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wj. des Abzugs folgende Wj. endet. Damit tritt im Ergebnis eine Verlängerung der Festsetzungsfrist um mindestens drei Jahre ein.

Partielle Hemmung der Festsetzungsfrist: Die Festsetzungsfrist wird gem. Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 nicht hinsichtlich des gesamten Anspruchs gehemmt;

Halbs. 2 bewirkt nur eine partielle Ablaufhemmung nach dem Vorbild des § 171 AO bezogen auf die nachträgliche Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags („... Festsetzungsfrist endet insoweit nicht ...“).

III. Verzinsung von Steuernachzahlungen nach § 233a AO (Abs. 3 Satz 4)

128

Durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (s. Anm. 2) wurde in Abs. 3 folgender Satz 4 angefügt: „§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden“. Es handelt sich entgegen der Gesetzesbegründung (vgl. BRDrucks. 302/12, 20, ergänzend dazu auch BTDrucks. 17/13033, 123: Änderung dient der gesetzlichen Festschreibung der VerwAuff.) nicht um eine gesetzgeberische Klarstellung (s. BFH v. 11.7.2013 – IV R 9/12, BFH/NV 2013, 1666). Folge davon ist eine Verzinsung der StNachzahlung zum Nachteil des Stpfl. gem. § 233a Abs. 2 AO bereits 15 Monate nach Ablauf des Kj., in dem die Steuer entstanden ist. Satz 4 stellt nunmehr die Verzinsung des stl. Vorteils aus dem ursprünglichen Abzug sicher (BTDrucks. 17/13033, 123). Dies entspricht der Regelung in Abs. 4 Satz 4 (wegen Einzelheiten s. Anm. 137). Damit ist der Meinungsstreit beendet, ob bei rückwirkendem Wegfall des Abzugsbetrags Nachzahlungszinsen nach § 233a Abs. 2 oder Abs. 2a AO entstehen (s. Anm. 120).

Zum zeitlichen Geltungsbereich s. Anm. 4.

Einstweilen frei.

129–130

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Rückgängigmachung der Fördermaßnahmen bei Ver- letzung der Verbleibens- und Nutzungsfristen

I. Rückabwicklung sämtlicher Fördermaßnahmen (Abs. 4 Satz 1)

131

Eine Änderung der betreffenden Steuer- und Feststellungsbescheide ist über Abs. 3 (s. Anm. 116) hinaus auch dann vorzunehmen, wenn in den Fällen des Abs. 2 trotz erfolgter Investition das begünstigte WG nicht bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wj. in einer inländ. Betriebsstätte des Betriebs verbleibt und während dieser Zeit ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird. Die Verletzung der Verbleibens- und Nutzungsfristen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b bewirkt die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1, die Herabsetzung der AHK, der Verringerung der AfA-Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung nach Abs. 2. Abs. 4 und 3 schließen sich gegenseitig aus. Die Verletzung der Verbleibens- und Nutzungsfristen ist stl. nur relevant, wenn ihr die Anschaffung oder Herstellung des begünstigten WG nach Abs. 2 voranging. Anderenfalls greift ausschließlich Abs. 3 (s. Anm. 116).

Zeitpunkt der Fristverletzung: Abs. 4 ist unabhängig davon anzuwenden, ob die Verbleibens- und Nutzungsfristen bereits im Wj. der Investition oder erst im darauffolgenden Wj. verletzt werden. In beiden Fällen wird der Steuervorteil rückwirkend beseitigt.

Rechtsfolgen einer Verletzung der Verbleibens- und Nutzungsfristen: Die Verletzung der Verbleibens- und Nutzungsfristen führt dazu, dass alle mit Abs. 1 und 2 zusammenhängenden Gewinnänderungen vollständig im jeweiligen Wj. beseitigt werden (vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 66–68).

▶ *Investitionsabzugsbetrag:* Der nach Abs. 1 vorgenommene Abzugsbetrag ist im früheren Abzugsjahr rückgängig zu machen. Die damit verbundenen Rechtsfolgen entsprechen denen des Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 116).

▶ *Hinzurechnungsbetrag und Herabsetzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten:* Mit nachträglichem Wegfall des Abzugsbetrags nach Abs. 1 ist auch der damit korrespondierende Hinzurechnungsbetrag des Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 100–110) zu korrigieren. Häufig werden sich beide Beträge gegenseitig aufheben, so dass insoweit eine Änderung der StFestsetzung entbehrlich ist.

▶ *Verringerung der Bemessungsgrundlage:* Die vom Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 2 ausgehende Minderung der Bemessungsgrundlage ist ebenfalls rückgängig zu machen, so dass rückwirkend von einer entsprechend höheren Bemessungsgrundlage abgeschrieben wird. Infolgedessen sind je nach dem Zeitpunkt der entdeckten Fristverletzung neben der Abschreibung des Investitionsjahres auch die Abschreibungen anschließender Wj. zwingend zu erhöhen. Gegebenenfalls entfällt sogar für das (ehemals) begünstigte WG rückwirkend die Sofortabschreibung als geringwertiges WG iSd. § 6 Abs. 2 bzw. die Behandlung als Pool-WG gem. § 6 Abs. 2a (s. Anm. 110).

Anzeigepflicht: Werden die betrieblichen Bindungsfristen verletzt, trifft den Stpfl. eine Anzeigepflicht (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 – Tz. 71; KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 75).

132–134 Einstweilen frei.

135 II. Verfahrensrechtliche Durchsetzung der Rückgängigmachung der Fördermaßnahmen (Abs. 4 Satz 2)

Abs. 4 Satz 2 regelt die verfahrensrechtl. Änderung der entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheide. Die Vorschrift entspricht inhaltlich Abs. 3 Satz 2, so dass im Einzelnen darauf verwiesen werden kann (s. Anm. 121).

Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2: Abs. 4 Satz 2 und Abs. 3 Satz 2 schließen sich gegenseitig aus. Abs. 3 Satz 2 greift nur, wenn die geplante Investition ausbleibt (s. Anm. 116), während Abs. 4 Satz 2 diese gerade voraussetzt.

Änderung bestandskräftiger Steuer- und Feststellungsbescheide: Soweit Abs. 4 Satz 3 Halbs. 1 ausdrücklich auch die Änderung bereits bestandskräftiger Steuer- und Feststellungsbescheide gestattet, bringt er ebenso wie Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1 nur Selbstverständliches zum Ausdruck (s. Anm. 121).

136 III. Verlängerung der Festsetzungsfrist (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2)

Die Festsetzungsfrist endet nach Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2 insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den VZ abgelaufen ist, in dem die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b erstmals nicht mehr vorliegen.

Maßgebender Veranlagungszeitraum ist das Jahr des Wegfalls der betrieblichen Bindungen des begünstigten WG zur inländ. Betriebsstätte des Betriebs

und/oder der Beendigung der (fast) ausschließlichen betrieblichen Nutzung des WG.

Berechnung der verlängerten Frist: Die Fristberechnung entspricht der Regelung in Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2, s. Anm. 127.

IV. Verzinsung von Steuernachzahlungen nach § 233a AO (Abs. 4 Satz 4)

137

Kraft ausdrücklicher Regelung in Satz 4 findet § 233a Abs. 2a AO keine Anwendung. Gem. § 233a Abs. 2a AO würde die Verzinsung mit Eintritt des rückwirkenden Ereignisses iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, also erst im Zeitpunkt der Verletzung der betrieblichen Bindungsfristen beginnen (KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 37; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 105; LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 7g Rn. 41). Satz 4 verhindert dies zum Nachteil des Stpfl., so dass der Zinslauf gem. § 233a Abs. 2 AO bereits 15 Monate nach Ablauf des Kj. beginnt, in dem die Steuer entstanden ist. Jahr der Steuerentstehung ist das Jahr, in dem der Abzugsbetrag (Abs. 1), der Hinzurechnungsbetrag sowie Herabsetzungsbetrag und die Verringerung der Bemessungsgrundlage der Abschreibung (Abs. 2) rückgängig gemacht wird.

Satz 4 ist nicht auf die Korrektur von StBescheiden nach Abs. 3 Satz 2 übertragbar. Sein Regelungsbereich umfasst ausdrücklich nur die nach Abs. 4 vorzunehmenden Korrekturen der StFestsetzung. Zur Verzinsung nach Abs. 3 sowie zur Gesetzesänderung ab 2013 s. Anm. 116.

Einstweilen frei.

138–140

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Sonderabschreibungen für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter

I. Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen iHv. 20 %

141

Der Stpfl. kann nach Abs. 5 für solche abnutzbaren beweglichen WG des AV (s. Anm. 20) unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 6 (s. Anm. 149–150) Sonderabschreibungen iHv. 20 % der AHK in Anspruch nehmen, die er nach dem 31.12.2007 angeschafft oder hergestellt hat (§ 52 Abs. 23 Satz 2). Ebenso wie beim Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 müssen die WG nicht neu sein. Zur Rechtslage bei vor dem 1.1.2008 erworbenen WG s. Anm. 2.

II. Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen

142

Während des Begünstigungszeitraums (s.u.) sind „Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 %“ der AHK (s.u.) zulässig. Sie lassen sich somit beliebig auf die einzelnen Wj. des fünfjährigen Förderzeitraums (s.u.) verteilen. Die Inanspruchnahme setzt eine entsprechende Wahlrechtsausübung in der HBil. voraus (s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Satz 2“, dort auch zu § 5 Abs. 1 idF des Bil-

MoG). Bei PersGes. kommt die Sonderabschreibung für WG des Gesamthands- und SonderBV in Betracht (ebenso HANDZIK in LBP, vor § 7g Rn. 17).

Bemessungsgrundlage sind die AHK eines begünstigten WG. Es gelten die allgemeinen Grundsätze. Zu AK vgl. daher § 6 Anm. 284f.; zu HK vgl. § 6 Anm. 459–471; Einzelfragen s. § 6 Anm. 1700; zu den AHK als AfA-Bemessungsgrundlage vgl. auch § 7 Anm. 130–139.

► *Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten* sind nicht selbständig begünstigt. Sie werden aber nach § 7a Abs. 1 in die AHK des begünstigten WG einbezogen, soweit sie im Begünstigungszeitraum entstehen (s. § 7a Abs. 1 Anm. 24–35, dort auch zur nachträglichen Minderung der AHK).

► *Minderung durch Herabsetzungsbetrag*: Der nach Abs. 2 Satz 2 im Investitionsjahr iHv. max. 40 % zulässige Herabsetzungsbetrag (s. Anm. 106) mindert die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung (s. Anm. 110).

Begünstigungszeitraum: Er umfasst nach Abs. 5 Satz 1 das Wj. der Anschaffung (Begriff s. § 6 Anm. 263) oder Herstellung (Begriff s. § 6 Anm. 265) sowie die folgenden vier Jahre und verkürzt sich nicht dadurch mit der Rechtsfolge einer Restwertabschreibung nach § 7a Abs. 9, dass vor Ablauf des Fünfjahreszeitraums die Sonderabschreibungen bereits in voller Höhe in Anspruch genommen wurden oder die Fördervoraussetzungen weggefallen sind (s. § 7a Anm. 24 und 153). Entfallen die Fördervoraussetzungen im Wj. des Erwerbs oder im darauffolgenden Wj., ist die Sonderabschreibung rückgängig zu machen (s. Anm. 150).

Sonderabschreibungen neben der AfA nach § 7 Abs. 1 oder 2: Sonderabschreibungen können nur neben normalen AfA gem. § 7 Abs. 1 oder 2 in Anspruch genommen werden. Während des gesamten Begünstigungszeitraums (s.o.) bemisst sich die lineare AfA ausschließlich von den AHK des WG (s. § 7a Anm. 60 und 72), ungeachtet der Höhe der beanspruchten Sonderabschreibungen, jedoch abzgl. des Herabsetzungsbetrags iSd. Abs. 2 Satz 2. Abweichend davon bemisst sich die degressive AfA im Erstjahr von den AHK und in den folgenden Jahren vom jeweiligen Restwert (zur AfA-Berechnung im Einzelnen s. § 7 Anm. 290–294).

Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen aufgrund anderer Vorschriften dürfen bei demselben WG nicht vorgenommen werden (§ 7a Abs. 5). Soweit andere Abschreibungsvergünstigungen bessere Abschreibungsmöglichkeiten bieten als § 7g, sind die Sonderabschreibungen nach § 7g bedeutungslos.

Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags keine Fördervoraussetzung: Sonderabschreibungen nach Abs. 5 sind nicht davon abhängig, dass zuvor ein Abzugsbetrag nach Abs. 1 in Anspruch genommen wurde (BTDrucks. 220/07, 85; SEIFERT, DStZ 2007, 818 [822]; HAPPE, BBK 2009, 77).

143–148 Einstweilen frei.

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Weitere Voraussetzungen für die Sonder-
abschreibungen**

I. Wertgrenzen als Fördervoraussetzung (Abs. 6 Nr. 1)

149

Sonderabschreibungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Betrieb, zu dessen AV das WG gehört, nach den in Abs. 6 Nr. 1 genannten Größenmerkmalen zu den „kleinen oder mittleren Betrieben“ gehört. Die Wertgrenzen entsprechen denen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a–c (s. Anm. 2 und 42). Das gilt auch dann, wenn für das WG eine Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 aF gebildet worden war (FG Düss. v. 11.3.2013 – 10 K 2457/11 F, EFG 2013, 918, rkr.)

Die ab 1.1.2009 erhöhten Größenmerkmale gelten für WG, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft oder hergestellt werden (§ 52 Abs. 23 Satz 6; s. Anm. 42).

Betriebsgröße am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres: Entscheidend sind die betrieblichen Größenverhältnisse zum Schluss des Wj., das der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten WG vorangeht (bei § 4 Abs. 3: Gewinn des vorangegangenen Wj.). Die Förderkriterien unterscheiden sich insoweit von denen des Investitionsabzugsbetrags, der auf die Größenverhältnisse am Schluss des laufenden Wj. abstellt (s. Anm. 45). Beide Fördermaßnahmen sind daher nicht zwingend gleichzeitig erfüllt.

Größenbestimmung bei Betriebseröffnung: Abs. 6 Nr. 1 enthält keine ausdrückliche Regelung für den Fall der Betriebseröffnung. Nach stRspr. des BFH zu Abs. 2 aF (zuletzt BFH v. 17.5.2006 – X R 43/03, BStBl. II 2006, 868) werden die betrieblichen Größenmerkmale im Jahr der Betriebseröffnung stets erfüllt (so auch BMF v. 1.2.2001, BStBl. I 2001, 170; v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 – Tz. 21; vgl. auch KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 42).

Änderung der Größenmerkmale in späteren Wirtschaftsjahren: Der Verweis in Abs. 6 Nr. 1 auf die Betriebsgröße aE des der Sonderabschreibung vorangegangenen Wj. bewirkt im Umkehrschluss, dass ein späteres Überschreiten der Größenmerkmale die Voraussetzungen der Abschreibung nicht rückwirkend beseitigt.

► *Rückwirkende Überschreitung der Grenzwerte:* Ändern sich die betrieblichen Größenmerkmale zum Schluss des der Investition vorangegangenen Wj., kann die Sonderabschreibung allein nach verfahrensrechtl. Vorschriften korrigiert werden (zB §§ 164, 172f. AO).

II. Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen (Abs. 6 Nr. 2)

150

Das WG muss gem. Abs. 6 Nr. 2 mindestens im Jahr seiner Anschaffung oder Herstellung sowie im darauffolgenden Wj. in einer inländ. Betriebsstätte des begünstigten Betriebs verbleiben (Verbleibensvoraussetzungen; s. Anm. 75–81) und während dieses Zeitraums im Betrieb des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden (Nutzungsvoraussetzungen; s. Anm. 85). Werden die Verbleibens- und Nutzungskriterien nicht erfüllt, ist die Sonder-

ab-schreibung in sinn-gemäßer Anwendung des Abs. 4 zu korrigieren (Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 2). Sinn-gemäße Anwendung bedeutet, dass

- die Sonderab-schreibung in allen Jahren des Förderzeitraums rück-gängig gemacht wird mit ent-sprechender Änderung aller betroffenen Steuer- und Fest-stellungsbescheide;
- Steuernachzahlungen gem. § 233a Abs. 2 AO (nicht Abs. 2a) verzinst werden. Halbs. 2 verhindert damit durch sinn-gemäße Anwendung des Abs. 4 die anderen-falls gebotene, für den Stpfl. günsti-gere Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (s. Anm. 137).

151–155 Einstweilen frei.

156

**H. Erläuterungen zu Abs. 7:
Anwendung auf Personengesellschaften und Gemein-schaften**

Abs. 7 stellt PersGes. und Gemeinschaften für Zwecke der Anwendung der Abs. 1–6 einem Stpfl. gleich.

Personengesellschaften und Gemeinschaften sind solche Personenvereinigungen, bei denen die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfüllt werden (glA KORN, KÖSDI 2007, 15761 [15762]; KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 14). Die Gesellschafter oder Gemeinschaftler müssen also Mitunternehmer sein (zum Begriff s. § 15 Anm. 300 f.). Das gilt auch bei Einkünften aus LuF (vgl. § 13 Abs. 7) sowie aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 4). Wegen ausdrücklicher Erwähnung von Gemeinschaften fallen ebenso Gütergemeinschaften, Erben-gemeinschaften und Bruchteilsgemeinschaften (zB als Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung) unter Abs. 7 (zu Formen der Mitunternehmerschaft s. § 15 Anm. 370 f.). Nicht dazu gehören hingegen sog. Zebragesellschaften (Begriff s. § 15 Anm. 1470). Praxis- bzw. Bürogemeinschaften stellen ebenfalls keine Mit-unternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dar (s. § 18 Anm. 144). Infolge-dessen sind sie nicht gem. Abs. 7 zur Inanspruchnahme des Abzugsbetrags berechtigt, sondern nur die daran beteiligten Gemeinschaftler (glA KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 14). Hat ein Gemeinschaftler bereits in seinem Betrieb den Förderhöchstbetrag des Abs. 1 Satz 4 von 200 000 € ausgeschöpft (s. Anm. 115), steht er für die anteilig auf ihn entfallenden Investitionen der Praxis-gemeinschaft nicht mehr zur Verfügung.

Änderungen im Gesellschafterbestand: Ändert sich der Gesellschafter-bestand, gilt Folgendes:

► *Aufnahme neuer Gesellschafter:* Erhöht sich der Gesellschafterbestand durch Ein-tritt neuer Gesellschafter bzw. wird ein Gesellschafter in ein Einzelunternehmen aufgenommen, führt dies nicht zur quotalen Auflösung des vom Altgesellschaf-ter in Anspruch genommenen Abzugsbetrags (s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2“; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7g Rn. 8; glA zu § 7g aF FG Berlin-Brandenb. v. 6.4.2011 – 1 K 1370/07, EFG 2011, 1531, rkr., betr. die Aufnahme eines weiteren Gesellschafter in eine zweigliedrige GbR; ebenso KORN, KÖSDI 2007, 15761 [15762]). Wegen der späteren Behandlung des Hin-zurechnungsbetrags nach Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 100.

► *Austritt eines Gesellschafters*: Verringert sich die Anzahl der Gesellschafter durch Ausscheiden eines Gesellschafters, ist der nach Abs. 1 geltend gemachte Abzugsbetrag unverändert fortzuführen (Ausnahme: Abzug im SonderBV des ausscheidenden Gesellschafters). Der Steuervorteil verbleibt damit endgültig beim ausscheidenden Gesellschafter im Umfang seiner Beteiligungsquote (s. Anm. 106 „Personengesellschaften“).

► *Der bloße Gesellschafterwechsel* lässt zuvor geltend gemachte Abzugsbeträge der PersGes. unberührt. Nach erfolgter Investition findet eine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 bei den aktuell beteiligten Gesellschaftern nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels statt (s. Anm. 64 „Gesellschafterwechsel“).

► *Einbringung eines Betriebs in Personengesellschaft*: Wird ein Einzelunternehmen zum Buchwert gem. § 24 UmwStG in eine PersGes. eingebracht, kann nach Ansicht des FG Münster v. 26.5.2011 (3 K 1416/08 E,G,EZ, EFG 2011, 1695 – Az. BFH X R 31/11) im Einzelunternehmen keine § 7g-Rücklage mehr gebildet werden, wenn die Einbringung vor Ablauf des Abzugsjahres bereits beschlossen war (gegen Nds. FG v. 25.3.2009 – 2 K 273/06, EFG 2009, 1478). Dem ist nach dem Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH v. 22.8.2012 (X R 21/09, BFH/NV 2012, 2060) an den Großen Senat des BFH zur Einbringung eines Betriebs in eine KapGes. nicht zu folgen (s. Anm. 5 „Verhältnis zum UmwStG“).

Zuordnung des Investitionsabzugsbetrags: Bei im Gesamthandsvermögen geplanten Investitionen ist eine Aufteilung des Abzugsbetrags nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels vorzunehmen. Ist die Investition im SonderBV geplant, erfolgt eine Zurechnung beim betreffenden Gesellschafter (wohl ebenso KORN, KÖSDI 2007, 15761 [15762]).

Rechtsfolge der Gleichstellung ist:

- persönliche Abzugsberechtigung der PersGes. bzw. Gemeinschaft (s. Anm. 4),
- Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung in der Feststellungserklärung der Gesellschaft (s. Anm. 30), auch wenn die Förderung das SonderBV einzelner Gesellschafter betrifft. Der Abzug kann im Gesamthands- und/oder SonderBV erfolgen (s. Anm. 25),
- Einbeziehung von SonderBV sowie Ergänzungsbilanzen in die Ermittlung der betrieblichen Größenmerkmale (s. Anm. 45) bzw. Einbeziehung von SonderBE und SonderBA bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 (s. Anm. 50),
- keine Vervielfältigung der Gewinngrenze bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter oder Gemeinschaftler (kritisch Anm. 3 „Personengesellschaften und Gemeinschaften mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3“),
- keine Vervielfältigung des Höchstbetrags von 200 000 € entsprechend der Anzahl der Gesellschafter (s. Anm. 25 und 94),
- die Vornahme der Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 in Fällen des Gesellschafterwechsels sowie Aufnahme neuer Gesellschafter beim eintretenden Gesellschafter (s. Anm. 50 und 100),
- kein schädliches Verbringen, wenn WG zwischen SonderBV und Gesamthandsvermögen der Gesellschaft sowie umgekehrt wechseln (s. Anm. 75 und 85),
- Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags gem. Abs. 2 Satz 2 auf Ebene der PersGes. auch, wenn ein Abzugsbetrag nach Abs. 1 im SonderBV geltend gemacht wurde (s. Anm. 106).

§ 7g