

§ 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 JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

(1) ¹Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden, bis zu 50 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbeträge). ²Investitionsabzugsbeträge können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Gewinn

- a) nach § 4 oder § 5 ermittelt wird;
- b) im Wirtschaftsjahr, in dem die Abzüge vorgenommen werden sollen, ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge nach Satz 1 und der Hinzurechnungen nach Absatz 2 200 000 Euro nicht überschreitet und

2. ¹der Steuerpflichtige die Summen der Abzugsbeträge und der nach den Absätzen 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt. ²Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; § 150 Absatz 8 der Abgabenordnung gilt entsprechend. ³In den Fällen des Satzes 2 müssen sich die Summen der Abzugsbeträge und der nach den Absätzen 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge aus den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen ergeben.

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 den Absätzen 3 oder 4 rückgängig gemacht wurden, darf je Betrieb 200 000 Euro nicht übersteigen.

(2) ¹Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts im Sinne von Absatz 1 Satz 1 können bis zu 50 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzugerechnet werden; die Hinzurechnung darf die Summe der nach Absatz 1 abgezogenen und noch nicht nach den Absätzen 2 bis 4 hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge nicht übersteigen. ²Bei nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der erstmaligen Steuerfestsetzung oder der erstmaligen gesonderten Feststellung nach Absatz 1 in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträgen setzt die Hinzurechnung nach Satz 1 voraus, dass das begünstigte Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Investitionsabzugsbeträge noch nicht angeschafft oder hergestellt worden ist. ³Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts können in dem in Satz 1 genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 50 Prozent, höchstens jedoch um die Hinzurech-

nung 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 in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach Absatz 2 Satz 1 hinzugerechnet wurden, sind die Abzüge nach Absatz 1 rückgängig zu machen; die vorzeitige Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen vor Ablauf der Investitionsfrist ist zulässig. 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 ein begünstigtes Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, sind 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 1 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 im Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, die Gewinngrenze des Absatzes 1 Satz 2 Nummer 1 nicht überschreitet, und
2. das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird; Absatz 4 gilt entsprechend.

(7) ¹Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften sind die Absätze 1 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Ge-

sellschaft oder die Gemeinschaft tritt. ²Vom Gewinn der Gesamthand oder Gemeinschaft abgezogene Investitionsabzugsbeträge können ausschließlich bei Investitionen der Personengesellschaft oder Gemeinschaft nach Absatz 2 Satz 1 gewinnerhöhend hinzugerechnet werden. ³Entsprechendes gilt für vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogene Investitionsabzugsbeträge bei Investitionen dieses Mitunternehmers oder seines Rechtsnachfolgers in seinem Sonderbetriebsvermögen.

Autor: Dr. Jens Reddig, Richter am BFH, München

Mitherausgeber: Michael Wendt, Vors. Richter am BFH aD, München

Die Altcommentierung des § 7g EStG – Stand Oktober 2017 – ist im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm abrufbar.

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7g

I. Grundinformation zu § 7g	1	2. Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG	6
II. Rechtentwicklung des § 7g	2	3. Verhältnis zum Handelsbilanzrecht	7
III. Bedeutung des § 7g	3	4. Verhältnis zum Unionsrecht	8
IV. Geltungsbereich des § 7g	4	VI. Verfahrensfragen zu § 7g	18
V. Verhältnis des § 7g zu anderen Vorschriften			
1. Verhältnis zu Vorschriften des EStG	5		

B. Erläuterungen zu Abs. 1:

Investitionsabzugsbeträge für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

I. Grundsätzliche Voraussetzungen und Rechtsfolge (Abs. 1 Satz 1)		c) Gewinnminderung durch Investitionsabzugsbeträge	30
1. Begünstigter Personenkreis	20	II. Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen und besondere Voraussetzungen (Abs. 1 Satz 2)	
2. Förderung künftiger Investitionen	21	1. Inanspruchnahme	
3. Begünstigte Investitionen	22	a) Form der Inanspruchnahme	36
4. Begünstigte Nutzungsformen		b) Zeitpunkt der Inanspruchnahme	
a) Betriebliche Nutzung im Inland		aa) Keine formelle Fristenbindung	37
aa) Betrieb	23	bb) Auswirkungen des Zeitpunkts der Investition auf die Inanspruchnahme	
bb) Betriebliche Nutzung in einer Inlandsbetriebsstätte	24	(1) Investition steht noch aus	38
cc) Betrieblicher Nutzungsumfang – ausschließlich oder fast ausschließlich	25	(2) Investition bereits erfolgt	39
b) Vermietung	26	(3) Finanzierungszusammenhang?	40
5. Betriebliche Mindestnutzungsdauer	27		
6. Rechtsfolge			
a) Wahlrecht für Investitionsabzugsbeträge	28		
b) Höhe der Investitionsabzugsbeträge	29		

	Anm.		Anm.
(4) Zwischenzeitliche Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe etc.	41	cc) 100 000 €-Grenze bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF)	49
cc) Sukzessive Inanspruchnahme	42	3. Elektronische Übermittlung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	
c) Wegfall des Erfordernisses einer Investitionsabsicht	43	a) Gegenstand der Datenübertragungspflicht (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1)	50
d) Wegfall des Funktionsbenennungserfordernisses	44	b) Härtefallregelung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2)	
2. Begünstigte Betriebe (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)		aa) Unbilligkeit (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1)	51
a) Gewinnermittlungsmethode (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a) .	45	bb) Verweis auf § 150 Abs. 8 AO (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2)	52
b) Gewinngrenze von 200 000 € (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b) .	46	c) Darlegungsanforderungen im manuellen Verfahren (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 3) ...	53
c) Rechtslage bis einschließlich 2019		III. Verluste durch Investitionsabzugsbeträge (Abs. 1 Satz 3) ...	57
aa) Grenzwert für Betriebsvermögen von 235 000 € (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF)	47	IV. Wirtschaftsjahrübergreifender Höchstbetrag von 200 000 € (Abs. 1 Satz 4)	58
bb) Wirtschaftswert/Ersatzwirtschaftswert nicht mehr als 125 000 € (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b aF)	48		

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

I. Hinzurechnung (Abs. 2 Satz 1)		mindernden Herabsetzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten im Investitionsjahr (Abs. 2 Satz 3 Halbs. 1)	
1. Als Wahlrecht ausgestaltete gewinnerhöhende Hinzurechnung der Anschaffungs-/Herstellungskosten im Investitionsjahr (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)		a) Voraussetzungen, Zeitpunkt, Höhe, Form	65
a) Voraussetzungen, Zeitpunkt, Höhe, Form	61	b) Gewinnminderung	66
b) Gewinnerhöhung	62	2. Folgen der Herabsetzung für Abschreibungen (Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2)	
2. Deckelung auf Höhe der noch wirksamen Investitionsabzugsbeträge (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2) ..	63	a) Minderung der Bemessungsgrundlage für Abschreibungen .	67
II. Hinzurechnungsverbot (Abs. 2 Satz 2)	64	b) Bedeutung für geringwertige Wirtschaftsgüter-Regelung und Pool-AfA	68
III. Herabsetzung (Abs. 2 Satz 3)			
1. Kompensation der Hinzurechnung: Wahlrecht zur gewinn-			

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen**

<p>I. Auf das Abzugsjahr rückwirkende gewinnerhöhende Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen (Abs. 3 Satz 1)</p> <p>1. Verpflichtende Auflösung (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1)</p> <p> a) Voraussetzungen, Zeitpunkt, Höhe 71</p> <p> b) Rückwirkende Gewinnerhöhung 72</p> <p>2. Freiwillige vorzeitige Auflösung (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2) 73</p>	<p>II. Verfahrensrechtliche Durchsetzung der Rückgängigmachung (Abs. 3 Sätze 2 und 3)</p> <p>1. Änderung des Steuer-/Gewinnfeststellungsbescheids des Abzugsjahres (Abs. 3 Satz 2) 74</p> <p>2. Bestandskraftdurchbrechung (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1) 75</p> <p>3. Partielle Hemmung des Ablaufs der Verjährungsfrist (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2) 76</p> <p>III. Beginn des Zinslaufs für Steuer-nachforderungen (Abs. 3 Satz 4) 77</p>
---	--

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Rückabwicklung bei Nichterfüllung der Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen**

<p>I. Anwendungsbereich (Abs. 4 Satz 1)</p> <p>1. Voraussetzungen 80</p> <p>2. Rechtsfolge(n) 81</p> <p>3. Auswirkungen auf in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge 82</p> <p>II. Verfahrensrechtliche Durchsetzung der Rückabwicklung (Abs. 4 Sätze 2 und 3)</p>	<p>1. Änderung bisheriger Steuer-/ Gewinnfeststellungsbescheide (Abs. 4 Satz 2) 83</p> <p>2. Bestandskraftdurchbrechung (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 1) 84</p> <p>3. Partielle Hemmung des Ablaufs der Verjährungsfrist (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2) 85</p> <p>III. Beginn des Zinslaufs für Steuer-nachforderungen oder -erstattungen (Abs. 4 Satz 4) 86</p>
---	---

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Sonderabschreibungen**

<p>I. Begünstigte Wirtschaftsgüter . . . 90</p> <p>II. Wahlrecht auf Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen</p> <p>1. Begünstigungszeitraum und Höhe 91</p>	<p>2. Inanspruchnahme 92</p> <p>3. Restwertabschreibung 93</p>
---	--

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Weitere Voraussetzungen für Sonderabschreibungen**

<p>I. Einhaltung der Gewinngrenze (Abs. 6 Nr. 1) 94</p> <p>II. Wahrung der Nutzungs- und Verbleibensfristen (Abs. 6 Nr. 2)</p>	<p>1. Voraussetzungen (Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 1) 95</p> <p>2. Rückabwicklung (Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 2) 96</p>
--	--

**H. Erläuterungen zu Abs. 7:
Personengesellschaften und Gemeinschaften**

<p>I. Sinngemäße Anwendung von § 7g auf Personengesellschaften und Gemeinschaften (Abs. 7 Satz 1)</p> <p>1. Geltungsbereich 100</p> <p>2. Gesellschaftsbezogene Einheitsbetrachtung 101</p> <p>3. Ausprägung der Einheitsbetrachtung</p> <p> a) Investitionsabzugsbeträge gem. Abs. 1 102</p> <p> b) Hinzurechnung, Herabsetzung gem. Abs. 2 103</p>	<p>c) Rückabwicklungen gem. Abs. 3 und 4 104</p> <p>d) Sonderabschreibungen gem. Abs. 5 und 6 105</p> <p>II. Folgen der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen im Gesamthandsvermögen (Abs. 7 Satz 2) 106</p> <p>III. Folgen der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen im Sonderbetriebsvermögen (Abs. 7 Satz 3) 107</p>
---	---

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7g

Schrifttum (ab 2007): *Hirschberger*, Passive latente Steuern als Folge des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g nF, DStR 2007, 2272; *Korn*, Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung gem. § 7g EStG, KÖSDI 2007, 15761; *Pitzke*, Der neue Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, Vor- und Nachteile gegenüber den bisherigen Ansparabschreibungen, NWB 2007 F. 3, 14671; *Schmidt*, Übergang von der Ansparrücklage zum Investitionsabzugsbetrag, BBK 2007 F. 13, 5139; *Seifert*, Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung von kleinen und mittleren Unternehmen, DStZ 2007, 791; *Weßling/Romswinkel*, Wandel der „Ansparabschreibung“ zum „Investitionsabzugsbetrag“ nach dem Gesetzentwurf eines EStG 2008, StbJ 2007, 177; *Bruschke*, Der „neue“ Investitionsabzugsbetrag, DStR 2008, 204; *Grützner*, Überlegungen zur Inanspruchnahme der Vergünstigungen nach § 7g nF, StuB 2008, 332; *Happe*, Praxisfragen zum Investitionsabzugsbetrag, BBK 2008 F. 13, 5159; *Kulosa*, Der Investitionsabzugsbetrag (§ 7g) nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 sowie neue Entwicklungen zur Ansparabschreibung, DStR 2008, 131; *Ott*, Problembereiche des Investitionsabzugsbetrags 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; *Happe*, Neue AfA-Regeln durch das Konjunkturpaket, BBK 2009 F. 13, 16; *Happe*, Vereinfachte Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen für Investitionen, BBK 2009 F. 13, 77; *Meyer/Ball*, (Zweifelhafte) Zweifelsfragen zu § 7g EStG, FR 2009, 641; *Siegle*, Abschreibungsmöglichkeiten beim beweglichen Anlagevermögen, NWB 2009, 1762; *Zimmert*, Latente Steuern nach BilMoG – Gesetzeslücke bei Inanspruchnahme des § 7g EStG, DStR 2010, 826; *Broemmel/Endert*, Zur Vereinbarkeit des § 7g EStG mit EU-Recht, Ubg 2011, 720; *Grützner*, Ausgleich von Mehrgewinnen aufgrund einer Betriebsprüfung bei Anwendung der unterschiedlichen Regelungen des § 7g EStG, StuB 2011, 101; *Schmelter/Suck*, Die Wirkungen des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g EStG auf die Verluste bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG, DStR 2011, 1637; *Schmölln*, Die Verzinsung des Investitionsabzugsbetrages, DStR 2011, 1546; *Schoor*, Praxisrelevante Fall-Beispiele zum Investitionsabzugsbetrag, StbJ 2011, 18; *Weßling*, Die Verzinsung des Investitionsabzugsbetrages, DStR 2011, 1645; *Grützner*, Aktuelle Einzelfragen zum Investitionsabzugsbetrag, StuB 2012, 297; *Kolbe*, Die voraussichtliche Anschaffung oder Herstellung eines nach § 7g Abs. 1 EStG nF begünstigten Wirtschaftsguts bei der Betriebseröffnung, StuB 2012, 851; *Korn*, Nachträgliche Geldendmachung eines Investitionsabzugsbetrags, NWB 2012, 1814; *Luft*, Möglichkeiten der Weiterentwicklung des Investitionsabzugsbetrags gem. § 7g Abs. 1 EStG, DStR 2012, 57; *Paus*, Steuerstundung durch den Investitionsabzugsbetrag, EStB 2012,

339; *Weßling*, Erwerb eines 100 %-Kommanditanteils als Anschaffung eines Wirtschaftsgutes i.S. des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG?, DStR 2012, 687; *Schoor*, Rechtsentwicklungen zum Investitionsabzugsbetrag, StBp. 2012, 318 (Teil 1), StBp. 2013, 21 (Teil 2); *Krudewig*, Investitionsabzugsbetrag, NWB 2013, 2946 (Teil 1), NWB 2013, 3015 (Teil 2); *Schoor*, Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG, BBK 2013, 328; *Görke*, Die Kompensation von Steuererhöhungen durch nachträgliche Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen, FR 2014, 158; *Grützner*, Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag, StuB 2014, 12; *Happe*, Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, BBK 2014, 127; *Kratzsch*, BMF klärt wichtige Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag, GStB 2014, 142; *Meyer/Ball*, Der Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG – Neue (?) Ansichten der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 20.11.2013, StBp. 2014, 232; *Pitzke*, BMF beantwortet Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, NWB 2014, 18; *Rosarius*, BMF überarbeitet Anwendungsschreiben zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, DStZ 2014, 63; *Schmittling/Rohleder*, Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen nach § 7g EStG, BBK 2014, 954; *Spieker*, Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1–4 und 7 EStG, DB 2014, 327; *Stein*, Neues zur Verzinsung bei Auflösung eines IAB wegen einer nicht durchgeführten Investition, GStB 2014, 269; *Warnke*, Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag, EStB 2014, 105; *Dornheim*, Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen und § 15a EStG, DStZ 2015, 174; *Korn*, Steueroptimale Nutzung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG, KÖSDI 2015, 19510; *Lipp*, Aktuelle Entwicklungen beim Investitionsabzugsbetrag, NWB 2015, 1414; *Ott*, Investitionsabzugsbetrag und Rückstellung für passive latente Steuern, StuB 2015, 403; *Vogel/Cortez*, Zur Europarechtskonformität der Bezugnahme auf eine „inländische Betriebsstätte“ in den §§ 6b und 7g EStG, FR 2015, 437; *Weißlich*, Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Bildung einer Ansparabschreibung nach § 7g aF bei mangelnder Investitionsabsicht?, StB 2015, 35; *Grützner*, Die Neufassung des § 7g Abs. 1 bis 4 EStG, StuB 2015, 904; *Reddig*, Neue Gestaltungsmöglichkeiten beim Investitionsabzugsbetrag, NWB 2015, 3574; *Lechner/Bührer*, Sonder-AfA nach § 7g EStG, NWB 2016, 1712; *Lechner/Bührer*, Sonder-AfA nach § 7g EStG bei Personengesellschaften, NWB 2016, 1712; *Paus*, Gesetzliche Umstrukturierung beim Investitionsabzugsbetrag, EStB 2016, 107; *Pflüger*, Keine Ansparabschreibung bei Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft, GStB 2016, 346; *Riepolt*, Der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG bei der E-Bilanz, StuB 2016, 62; *Urbach*, Investitionsabzugsbetrag zur Kompensation von Mehrergebnissen, BeSt. 2016, 46; *Meyer/Ball*, Der neue Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, StBp. 2017, 41; *Reddig*, BMF klärt Zweifelsfragen zum neuen Investitionsabzugsbetrag, NWB 2017, 2022; *Paus*, Investitionsabzugsbetrag bei Personengesellschaften, NWB 2018, 1212; *Reddig*, Zum 11-jährigen Geburtstag des Investitionsabzugsbetrags, FR 2018, 925; *Rund*, Auswirkungen eines Investitionsabzugsbetrags bei Personengesellschaften unter Einschluss des § 15a EStG, EStB 2018, 150; *Eggert*, Flexible Bildung von Investitionsabzugsbeträgen bei Mitunternehmenschaften, BBK 2019, 1160; *Weiss*, Neuere Entwicklungen beim Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, StuB 2019, 841; *Ammermann*, Geplante Änderungen beim Investitionsabzugsbetrag durch das Jahressteuergesetz 2020 (JStG-E 2020), DB 2020, 2432; *Meinert/Heeke*, Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrags trotz durchgeführter Investition, NWB 2020, 2459; *Weiss*, Zum Verfahrensrecht beim Investitionsabzug des § 7g EStG, StuB 2020, 405; *Weiss*, Aktuelle Gesetzgebung, höchstrichterliche Rechtsprechung und Verwaltungsanweisung zum Investitionsabzugsbetrag des § 7g EStG, BB 2020, 1963; *Hänsch*, Neues zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, BBK 2021, 330; *Meinert/Heeke*, Aktuelle Praxisfragen zum Investitionsabzugsbetrag, NWB 2021, 2139.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493; BMF v. 15.8.2014 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, BStBl. I 2014, 1174; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423; BMF v. 26.8.2019 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002 – 02, BStBl. I 2019, 870.

I. Grundinformation zu § 7g

1

§ 7g enthält zwei sich nicht gegenseitig bedingende Maßnahmen zur stl. Förderung „kleiner und mittlerer Betriebe“. Zum einen können Stpfl. und insoweit nach Abs. 7

gleichgestellte PersGes./Gemeinschaften in der Ansparphase gewinn- und steuer-mindernde Investitionsabzugsbeträge von inzwischen bis zu 50 % der voraussichtlichen AHK bestimmter WG des AV in Anspruch nehmen (Abs. 1 Satz 1). Hierdurch wird betrieblicher Aufwand vorverlagert (BFH v. 3.8.2017 – IV R 12/14, BStBl. II 2018, 20, Rz. 21; *Pfarrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 1; *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. A 2 [8/2013]; *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 1, 35 [3/2021]). Zum anderen besteht für das Jahr der Anschaffung/Herstellung sowie für die folgenden vier Wj. die Möglichkeit, neben den regulären Abschreibungen (§ 7) Sonderabschreibungen von insgesamt bis zu 20 % zu berücksichtigen (Abs. 5). Mit beiden Instrumenten soll die Liquidität, Eigenkapitalausstattung sowie die Investitions- und Innovationsbereitschaft begünstigter Klein- und Mittelbetriebe gestärkt werden (BTDrucks. 16/4841, 51; vgl. auch *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 1 aE).

Der außerbilanziell in Ansatz zu bringende Investitionsabzugsbetrag wird gewährt für Gewerbetriebe iSv. § 15 sowie für der selbständigen (§ 18) und der land- und forstw. Tätigkeit (§ 13) dienende Unternehmen, sofern im Abzugsjahr eine inzwischen für alle Einkunftsarten und Gewinnermittlungsmethoden vereinheitlichte Gewinngrenze von 200 000 € (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) nicht überschritten wird. Die Anschaffung von immateriellen WG des AV und UV ist nicht begünstigt, ebenso wenig der Erwerb von stl. PV, das zur Einkünfteerzielung eingesetzt wird. Die Förderung ist betriebsbezogen ausgestaltet, so dass ein Stpfl., der mehrere selbständige Betriebe führt, die Maximalförderung von 200 000 € nicht nur einmal, sondern je Betrieb beanspruchen kann (Abs. 1 Satz 4).

Die bislang letzte einschneidende strukturelle Änderung von § 7g erfolgte Ende 2015: Einerseits verzichtet das Ges. seitdem auf den Nachweis (bzw. sogar das Vorliegen) einer Investitionsabsicht, so dass ein Abzug nach Abs. 1 für nach dem 31.12.2015 endende Wj. losgelöst von einem konkreten Anschaffungsvorhaben bereits im Hinblick auf eine offenbar gesetzlich unterstellte – jedenfalls generell jederzeit bestehende – Investitionsbereitschaft gebildet werden kann. Aus diesem Grund wird der Investitionsabzugsbetrag zT als „Fiskalkredit“ bezeichnet (vgl. *Korn/Strahl*, KÖSDI 2016, 20037 [20042]). Andererseits ist die ebenfalls außerbilanziell zu vollziehende gewinnerhöhende Hinzurechnung von nunmehr 50 % der AHK nach Abs. 2 Satz 1 – anders als bei zuvor gebildeten Abzugsbeträgen – inzwischen ausdrücklich als Wahlrecht konzipiert. Dies eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten (vgl. hierzu *Reddig*, FR 2018, 925 [929]). Macht der Stpfl. von seinem Recht Gebrauch, trotz Investition nicht hinzuzurechnen, währt der durch den Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommene Steuervorteil allerdings nicht unbefristet. Nach Ablauf der gesetzlichen Investitionsfrist ist die StFestsetzung/Gewinnfeststellung des Abzugsjahres in Höhe des noch offenen Abzugsbetrags gewinnerhöhend nach Abs. 3 zu ändern; der bislang gewährte Vorteil wird rückwirkend kassiert und üppig mit 6 % pa. verzinst. Gleiches gilt selbstredend, wenn gar nicht investiert wird. Nimmt der Stpfl. im Jahr der Anschaffung/Herstellung dagegen eine Hinzurechnung vor, kann die hieraus resultierende Gewinnerhöhung auf Antrag – innerbilanziell – durch eine Herabsetzung der AHK (Abs. 2 Satz 3) ganz oder teilweise neutralisiert werden. In diesem Fall bleibt die Gewinnminderung aus dem Investitionsabzugsbetrag zinsfrei erhalten, allerdings auf Kosten des infolge der Herabsetzung der AHK geringeren AfA-Volumens (Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2). Eine weitere Gewinnminderung kann durch die Sonderabschreibung nach Abs. 5 – das zweite Förderinstrument des § 7g – erreicht werden.

Sämtliche Förderungen nach § 7g setzen voraus, dass das begünstigte WG bis (mindestens) zum Ende des auf die Investition folgenden Wj. entweder vermietet (eingeführt durch das JStG 2020, Anm. 2) oder ausschließlich bzw. fast ausschließlich in einer inländ. BS des Betriebs des Stpfl. genutzt wird. Anderenfalls ergeben sich aus Abs. 4 die Rückabwicklungsmechanismen, die im Hinblick auf die hohe Verzinsung hierauf beruhender StNachforderungen erhebliche Belastungen auslösen können.

II. Rechtsentwicklung des § 7g

2

StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): § 7g wird in das EStG eingefügt. Die Vorschrift ermöglicht „kleinen und mittleren“ Betrieben (EW nicht mehr als 120 000 DM, Gewerbekapital nicht mehr als 500 000 DM) erstmals WG, die nach dem 18.5.1983 angeschafft/hergestellt werden, eine auf das Jahr der Anschaffung/Herstellung des WG beschränkte Sonderabschreibung von 10 % zusätzlich zur regulären AfA (mit Restwertabschreibung ab dem Folgejahr). Begünstigt sind neue bewegliche WG des AV, die (fast) ausschließlich im Betrieb des Stpfl. betrieblich genutzt werden und mindestens ein Jahr nach Anschaffung/Herstellung in einer inländ. BS dieses Betriebs verbleiben.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Der bisherige Satz 2 in Abs. 1 (Hinweis auf Restwertabschreibung) wird 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 wird auf Betriebe mit EW von nicht mehr als 240 000 DM erweitert, die Sonderabschreibungen von bisher 10 % auf einen Betrag bis zu 20 % der AHK erhöht u. der Begünstigungszeitraum von bisher einem Jahr auf fünf Jahre ausgedehnt. Die Regelung greift erstmals bei WG, die nach dem 31.12.1987 angeschafft/hergestellt werden.

EinigungsvertragsG v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Aus Anlass der Herstellung der Einheit Deutschlands tritt für die Größenmerkmale von LuF-Betrieben im Beitrittsgebiet an die Stelle des EW der nach § 125 BewG ermittelte Ersatzwirtschaftswert.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Die Regelungen zu den Größenmerkmalen werden dahin ergänzt, dass immer dann, wenn ein EW des Betriebs für Zwecke außerhalb des § 7g nicht festzustellen wäre, anstelle dessen in entsprechender Anwendung der §§ 95–109a BewG ein Hilfwert zu ermitteln ist; diese Regelung wird durch JStG 1997 gestrichen.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Erstmals wird neben der Sonderabschreibung das Wahlrecht auf eine Ansparabschreibung für die künftige Anschaffung/Herstellung eines begünstigten WG eingeführt, die bis zu 45 % der AHK betragen darf. Hierdurch sollen spätere Abschreibungsmöglichkeiten vorweggenommen werden (BTDrucks. 12/4487, 33). Die Investitionsfrist beträgt zwei Jahre. Die Ansparabschreibung ist zum Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung gewinnerhöhend aufzulösen, ebenso nach Ablauf der Investitionsfrist (dann mit Gewinnzuschlag v. jährlich 6 %). Die Neuregelung gilt erstmals für Wj., die nach dem 31.12.1994 beginnen.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Der Höchstbetrag für die Ansparabschreibung wird auf 50 % der AHK erhöht. Damit wird die im StandOG irrtümlich erfolgte Anpassung des Höchstbetrags von 45 % an die geplante, jedoch nicht verwirklichte Absenkung der degressiven AfA auf 25 % korrigiert.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die absolute Höhe für Ansparabschreibungen wird zur Vorbeugung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme auf einen Betrag von 300 000 DM je Betrieb des Stpfl. beschränkt.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Für Gewerbebetriebe sowie der selbständigen Arbeit dienende Betriebe werden die bisherigen Größenmerkmale in Abs. 2 Nr. 1 (EW 240 000 DM; Gewerbekapital 500 000 DM) aufgehoben. Stattdessen darf der Wert des BV 400 000 DM nicht übersteigen. Bei Stpfl. mit Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 gilt die Einhaltung dieser Wertgrenze stets als erfüllt. Eine Rücklage für sog. Existenzgründer wird eingeführt, die ebenfalls 50 % der (voraussichtlichen) AHK je WG, max. 600 000 DM je Betrieb beträgt und für fünf Jahre bestehen kann.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die Sonderabschreibung wird davon abhängig gemacht, dass für die Anschaffung/Herstellung des begünstigten WG eine Ansparabschreibung/Rücklage gebildet wurde. Betroffen sind nach dem 31.12.2000 angeschaffte/hergestellte WG.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Die Regelungen für Existenzgründer-Rücklagen werden ergänzt. Ansparrücklagen können hier nach bei bestimmten „sensiblen Sektoren“ (Aufzählung in Abs. 8 Satz 2) nur dann gebildet werden, wenn dadurch im Einzelfall die von der EU vorgesehenen Begrenzungen für die Subventionierung dieser Investitionen nicht überschritten werden. Die Regelung gilt rückwirkend für Wj., die nach dem 31.12.1996 beginnen.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Der relative Höchstbetrag für Ansparabschreibungen wird auf 40 % der (voraussichtlichen) AHK der begünstigten WG abgesenkt, und zwar für nach dem 31.12.2000 beginnende Wj.

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): Die Regelungen zu den sensiblen Sektoren bei Existenzgründer-Rücklagen werden angepasst, da für den Landwirtschaftssektor ab dem Jahr 2000 ein neuer Gemeinschaftsrahmen anzuwenden ist; die Neuregelungen gelten erstmals für nach dem 31.12.1999 beginnende Wj.

KleinunternehmerförderungsG v. 31.7.2003 (BGBl. I 2003, 1550; BStBl. I 2003, 398): Bei Existenzgründern wird 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): Die Regelungen zu den sensiblen Sektoren werden im Hinblick auf insoweit geändertes EU-Recht angepasst.

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Weitere Anpassung der Regelungen zu den sensiblen Sektoren wg. geänderten EU-Rechts.

UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 7g wird umfassend neu strukturiert. Anstelle einer Ansparabschreibung kann der Stpfl. nun-

mehr einen Investitionsabzugsbetrag von bis zu 40 % der voraussichtlichen AHK des begünstigten WG – außerhalb der Bilanz – vom Gewinn abziehen (Abs. 1). Der Abzugsbetrag wird zwingend im Investitionsjahr durch eine Hinzurechnung v. 40 % der AHK (maximal in Höhe des Investitionsabzugsbetrags) – ebenfalls außerhalb der Bilanz – gewinnerhöhend rückgängig gemacht (Abs. 2 Satz 1) und kann durch eine (außerbilanzielle) Herabsetzung der AHK des erworbenen WG wieder ganz oder teilweise neutralisiert werden (Abs. 2 Satz 2). Der Stpfl. erhält wahlweise 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). Investiert der Stpfl. innerhalb einer Dreijahresfrist nicht, kommt es abw. von der bisherigen Rechtslage zu einer rückwirkenden – gewinnerhöhenden – Änderung der StFestsetzung des Abzugsjahres (Abs. 3 Satz 1). Rückwirkend korrigiert wird zudem, wenn die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen des WG (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) nicht erfüllt werden (Abs. 4 S. 1). Investitionsabzugsbeträge können erstmals für nach dem 17.8.2007 endende Wj. in Anspruch genommen werden, dh. bei kalenderjahridentischem Wj. erstmals mW zum 31.12.2007. Zuvor gebildete Ansparabschreibungen sind nach alter Rechtslage fortzuführen. Für nach dem 31.12.2007 angeschaffte/hergestellte WG, für die nach alter Rechtslage noch eine Ansparabschreibung gebildet worden war, müssen bei Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen die Voraussetzungen des (neuen) Abs. 5 vorliegen (BFH v. 6.8.2019 – VIII R 26/17, BStBl. II 2020, 188, Rz. 16 ff. – kein Rückgriff auf die bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung günstigeren Regelungen von Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a aF).

Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008, 2896; BStBl. I 2009, 133): Die betrieblichen Größenmerkmale (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) bei Gewerbebetrieben und der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 werden von 235 000 € auf 335 000 € (Wert des BV), bei Betrieben der LuF von 125 000 € auf 175 000 € (Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert) angehoben. 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, hinsichtlich der Sonderabschreibung, wenn das WG nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft/hergestellt wird.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Abs. 3 wird um einen Satz 4 ergänzt, wonach bei einer rückwirkenden Änderung von Festsetzungen bei Ablauf der Investitionsfrist die besonderen Zinsregelungen für rückwirkende Ereignisse (§ 233a Abs. 2a AO) keine Anwendung finden. Die Vorschrift gilt erstmals mW zum VZ 2013. Daraus folgt, dass eine Verzinsung der Steuernachzahlung in den Fällen des Abs. 3 für Zeiträume vor faktisch 2013 entfällt (Anm. 77).

StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Die Vorschrift wird (erneut) erheblich modifiziert. Zum einen verzichtet das Ges. auf eine wirtschaftsgutbezogene Investitionsabsicht des Stpfl.; konsequenterweise entfallen die Erfordernisse für eine genaue Bezeichnung der geplanten Investition sowie zu den voraussichtlichen AHK. Stattdessen muss der Stpfl. ua. den Investitionsabzugsbetrag per Datensatz an die FinVerw. übermitteln (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2). Zum anderen ist die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 im Wj. der Investition nunmehr als

Wahlrecht ausgestaltet. Verzichtet der Stpfl. (ganz oder teilweise) auf eine Hinzurechnung, ist der Investitionsabzugsbetrag nach Ablauf der Dreijahresfrist rückgängig zu machen; Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 regelt die jederzeit mögliche freiwillige Rückgängigmachung des Abzugsbetrags vor Ablauf des Investitionszeitraums. Die Regelung gilt für Investitionsabzugsbeträge, die für nach dem 31.12.2015 endende Wj. in Anspruch genommen werden; für die zuvor gebildeten Abzugsbeträge bleibt es – auch hinsichtlich der Hinzurechnungspflicht bei fristgemäßer Investition – bei der bisherigen Rechtslage.

Zweites Corona-Steuerhilfeg v. 29.6.2020 (BGBl. I 2020, 1512; BStBl. I 2020, 563; BTDrucks. 19/20058; BTDrucks. 19/20332): Zwecks Anreizschaffung zu Investitionen im Zuge der Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen der COVID-19-Pandemie wurde die Investitionsfrist von drei Jahren (Abs. 3 Satz 1) auf zunächst vier Jahre (vgl. unten KöMoG) für solche Investitionsabzugsbeträge verlängert, die in nach dem 31.12.2016 und vor dem 1.1.2018 endenden Wj. beansprucht wurden (§ 52 Abs. 16 Satz 3). Konkret hiervon betroffen sind für das Wj. 2017 gebildete Investitionsabzugsbeträge, die ohne Hinzurechnung spätestens zum 31.12.2020 rückgängig gemacht werden müssten, sodann aber bis zum 31.12.2021 fortgeführt werden konnten.

JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6; BTDrucks. 19/22850; BTDrucks. 19/25160): Der Investitionsabzugsbetrag wird für nach dem 31.12.2019 endende Wj. auf bis zu 50 % der voraussichtlichen AHK erhöht, entsprechend steigen die Sätze für die Hinzurechnung und Herabsetzung der AHK. Erstmals wird auch die Investition in solche WG begünstigt, die nicht unmittelbar selbst im Betrieb des Stpfl. zum Einsatz kommen, sondern an Dritte vermietet werden. Die bisherigen Betriebsgrößengrenzen des BV (235 000 €) sowie des Wirtschaftswerts/Ersatzwirtschaftswerts (125 000 €) werden abgeschafft. Nunmehr gilt eine einheitliche – deutlich angehobene – Gewinngrenze (ohne Investitionsabzugsbeträge und Hinzurechnungen) von 200 000 € (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b). Für Investitionsabzugsbeträge, die nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der StFestsetzung/Feststellung gebildet werden (zB nach einer Bp.), regelt Abs. 2 Satz 2 zur Vermeidung von „ungewollten Gestaltungen“ (BTDrucks. 19/22850, 80), dass diese nur noch für solche WG genutzt (dh. hinzugerechnet) werden dürfen, die zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags noch nicht angeschafft/hergestellt sind. Abs. 7 Sätze 2 und 3 legen für PersGes./Gemeinschaften fest, dass eine Hinzurechnung (Abs. 2 Satz 1) nur in dem Vermögensbereich (Gesamthands- oder SonderBV) erfolgen kann, in dem der Abzugsbetrag nach Abs. 1 gebildet worden war (abw. BFH v. 15.11.2017 – VI R 44/16, BStBl. II 2019, 466). Die beiden letztgenannten – verschärfenden – Regelungen gelten erstmals für Investitionsabzugsbeträge, die für nach dem 31.12.2020 endende Wj. gebildet werden (§ 52 Abs. 16 Satz 2).

KöMoG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889; BTDrucks. 19/29843): Auf Initiative des FinA wird in Anbetracht der tiefer als ursprünglich angenommen liegenden wirtschaftlichen Belastungen der COVID-19-Pandemie zum einen die Investitionsfrist für im Wj. 2017 gebildete Investitionsabzugsbeträge um ein weiteres Jahr auf nunmehr fünf Jahre verlängert (§ 52 Abs. 16 Satz 3); s. Zweites Corona-Steuerhilfeg. Zum anderen wird für im Wj. 2018 in Anspruch genommene Abzugsbeträge die Frist auf vier Jahre ausgeweitet (§ 52 Abs. 16 Satz 4).

III. Bedeutung des § 7g

Der Investitionsabzugsbetrag ermöglicht die Verlagerung von Abschreibungspotenzial in Wj. vor Anschaffung oder Herstellung begünstigter WG bis maximal 200 000 €. Dies entspricht einem Investitionsvolumen von 400 000 € (500 000 € unter Geltung des maximalen Abzugssatzes von 40 %). Nach Einschätzung des Gesetzgebers (BTDrucks. 18/4902, 48) 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 hiermit bewusst in Kauf genommene Ungleichbehandlung gegenüber Großunternehmen erscheint dadurch gerechtfertigt, dass kleine und mittlere Unternehmen mit typischerweise geringerem Finanzbedarf und geringerer Eigenkapitalausstattung einen schlechteren Zugang zu Kapitalmärkten haben (*Bugge in KSM, § 7g Rz. A 70 [8/2013]*). Die Wirkung des Abzugsbetrags erschöpft sich in einer zinslosen Steuerstundung (*Pfarrmann in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 1*). Von erheblicher praktischer Bedeutung ist die Förderung auch gebrauchter WG des beweglichen AV. Die Förderung wird damit vereinfacht und sachlich deutlich erweitert.

Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags und Herabsetzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten: Der Investitionsabzugsbetrag kann (Wahlrecht) zwar im Jahr der Investition wieder – gewinnerhöhend – hinzugerechnet werden. Allerdings bewirkt die Hinzurechnung die Sicherung des StVorteils aus dem vorherigen Abzugsbetrag und damit eine definitive Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial. Ferner kann der Stpfl. nach Abs. 2 Satz 3 im Investitionsjahr wahlweise bis zu 50 % der AHK des erworbenen WG nach Art einer Sonderabschreibung gewinnmindernd von den AHK absetzen. Damit neutralisiert er die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1. Grund und Höhe der Herabsetzung sind zwingend an eine Hinzurechnung geknüpft, eine weitergehende Gewinnminderung ist ausgeschlossen. Der Herabsetzungsbetrag des Abs. 2 Satz 3 reduziert unmittelbar die AHK des erworbenen WG. Damit eröffnen sich für den Stpfl. Gestaltungsmöglichkeiten mit Blick auf die Poolabschreibung sowie den Sofortabzug für gWG (§ 6 Abs. 2 und 2a; glA *Pfarrmann in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 9 und 34; s. auch Anm. 68*).

Sonderabschreibung: Die mit maximal 20 % der AHK des WG nach Abs. 5 zulässige Sonderabschreibung gestattet eine auf § 7g basierende Gesamtabschreibung der Investition im Erstjahr iHv. bis zu 60 % (50 % Herabsetzungsbetrag + 10 % Sonderabschreibung bezogen auf die nach Abs. 2 Satz 3 um maximal 50 % geminderten AHK) zzgl. regulärer AfA nach § 7 Abs. 1 bzw. Abs. 2.

Beispiel:

Der Stpfl. nimmt im Wj. 01 einen Abzugsbetrag iHv. 50 000 € in Anspruch. Im Wj. 03 erwirbt er eine Maschine für 100 000 €. Er entscheidet sich für eine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1. Er kann im Wj. 03 im Übrigen wie folgt verfahren (ohne reguläre AfA):

AK	100 000 €	
Herabsetzungsbetrag	50 000 €	50 000 €
AfA-Bemessungsgrundlage	50 000 €	
davon 20 % Sonderabschreibung		10 000 €
Summe der (erhöhten) Absetzungen		60 000 €

Nach Saldierung mit der gem. Abs. 2 Satz 1 vorzunehmenden Hinzurechnung von 50 000 € verbleibt im Wj. 03 eine Gewinnminderung von 10 000 €. Alternativ kann der Stpfl. die volle Sonderabschreibung in jedem der vier darauffolgenden Wj. in Anspruch nehmen oder diese

beliebig auf den Begünstigungszeitraum verteilen. Ebenso könnte er den im Wj. 01 in Anspruch genommenen Abzugsbetrag fortführen und für Investitionen im Wj. 04 verwenden. Investiert er nicht fristgerecht oder unterlässt er eine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1, wird der StBescheid 01 rückwirkend gem. Abs. 3 Sätze 1 und 2 geändert und die StNachforderung nach § 233a AO verzinst (vgl. auch Abs. 3 Satz 4).

Steuergestaltungen: Der Investitionsabzugsbetrag hat gegenüber § 7g aF („Anparabschreibung“; bis 2006) seine Eigenschaft als bloßes Steuergestaltungsinstrument („Mitnahmeeffekte“) weitgehend verloren, denn ohne Investition bzw. Hinzurechnung wird der steuermindernde Abzug nach Abs. 3 Satz 1 rückwirkend korrigiert, womit insbes. steuertarifliche Vorteile nachträglich entfallen. Es verbleibt lediglich ein Steuerstundungseffekt, der allerdings mit 6 % zu verzinsen ist (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 4). Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen sich für den Stpfl. aber mit Blick auf seine Wahlmöglichkeit, trotz begünstigter Investition auf eine Hinzurechnung ganz oder teilweise zu verzichten. Zudem können Investitionsabzugsbeträge zwecks Vermeidung einer zu hohen Verzinsung (ganz oder teilweise) vorzeitig aufgelöst werden (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2). Zur nachträglichen Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen vgl. Anm. 37 ff.

4 IV. Geltungsbereich des § 7g

Sachlicher Geltungsbereich: Begünstigt sind Betriebe mit Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3) mit bestimmten betrieblichen Größenmerkmalen, inzwischen nur noch dem Gewinn (s. Anm. 46; zur vorherigen Rechtslage Anm. 47–49). Die Förderung findet bei einer Gewinnermittlung nach § 13a keine Anwendung (vgl. § 13a Abs. 3 Satz 2). Die bislang außerhalb des Geltungsbereichs von § 13a zulässigerweise gebildeten Abzugsbeträge sind jeweils im früheren Wj. ihrer Bildung rückgängig zu machen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Rz. 85).

Persönlicher Geltungsbereich: Siehe Anm. 20.

Anwendung bei Auslandsbeziehungen: Sowohl der Investitionsabzugsbetrag (vgl. Abs. 1 Satz 1) als auch die Sonderabschreibung nach Abs. 5 (vgl. Abs. 6 Nr. 2) erfordern – sofern keine Vermietung vorliegt (vgl. JStG 2020, Anm. 2) – eine Nutzung des WG in einer inländ. BS dieses Betriebs (s. Anm. 23 f.; zu den damit verbundenen europarechtl. Einwendungen s. Anm. 5 „Verhältnis zum Unionsrecht“). 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. 24).

V. Verhältnis des § 7g zu anderen Vorschriften

5 1. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

Verhältnis zu § 4 Abs. 2: Der Investitionsabzugsbetrag (Abs. 1) und die Hinzurechnung (Abs. 2 Satz 1) berühren keine Bilanzpositionen, sondern sind jeweils außerbilanziell zu berücksichtigen. Sie können somit bereits deshalb nicht Gegenstand einer Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 Satz 1) oder Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2) sein. Dagegen muss sich ein erst nachträglich geltend gemachter Herabsetzungsbeitrag (Abs. 2 Satz 3) wegen dessen innerbilanzieller Wirkung (Minderung

der AHK des begünstigten WG) an den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 messen lassen, selbst wenn der Stpfl. neben seiner HBil. lediglich eine stl. Überleitungsrechnung gem. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV erstellt hat (BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 12 ff.). Vgl. auch Anm. 18 „Bilanzberichtigung, Bilanzänderung“.

Verhältnis zu § 4 Abs. 4a: Der Gewinnbegriff wird in § 4 Abs. 4a selbst nicht definiert, sondern knüpft an die allgemeine Definition in § 4 Abs. 1 Satz 1 an (BFH v. 3.12.2019 – X R 6/18, BStBl. II 2021, 77, Rz. 14). Der BV-Vergleich zwischen zwei Stichtagen hat innerbilanzielle Wirkung, so dass weder der Investitionsabzugsbetrag (Abs. 1) noch die Hinzurechnung (Abs. 2 Satz 1) wegen deren außerbilanzieller Berücksichtigung den für Zwecke des § 4 Abs. 4a maßgeblichen Gewinn berühren. Gegenteiliges gilt für den Herabsetzungsbetrag (Abs. 2 Satz 3) und für die Sonderabschreibung (Abs. 5).

Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7: Eine Ansparsabschreibung (§ 7g aF) konnte nicht für solche WG gebildet werden, deren AK wegen unangemessenen Repräsentationsaufwands dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 unterliegen (BFH v. 10.10.2017 – X R 33/16, BStBl. II 2018, 185, Rz. 21). Die Entscheidungsgründe gelten uE sinngemäß für den Investitionsabzugsbetrag (ebenso *Ackermann*, HFR 2018, 192 [195]; *Dürr*, jurisPR-SteuerR 14/2018 Anm. 2, unter D.I.). Abschreibungspotenzial kann nur insoweit durch einen Investitionsabzugsbetrag vorverlagert werden, als es später zu einer stl. zu beachtenden Gewinnminderung kommen kann. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 den BA-Abzug nur insoweit ausschließt, als die Aufwendungen als unangemessen anzusehen sind. Hinsichtlich des angemessenen Teils der Aufwendungen kann daher der Inanspruchnahme der Vergünstigungen nach § 7g nichts im Wege stehen (so wohl auch *Wendt*, FR 2018, 364 [365]).

Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 und Satz 2: Mit dem BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) wurde der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit der StBil. für die HBil. im Fall der Inanspruchnahme strechtl. Wahlrechte aufgegeben (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 2 aF). Steuerliche Wahlrechte können nunmehr unabhängig von der HBil. in der StBil. ausgeübt werden, sofern die Formalanforderungen des § 5 Abs. 1 Sätze 2 f. beachtet werden. Im Hinblick auf die außerbilanzielle Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags (Abs. 1) und der Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 (s.o. „Verhältnis zu § 4 Abs. 2“) war insoweit aber auch nach alter Rechtslage eine umgekehrte Maßgeblichkeit nicht zu beachten (glA *Wendt*, FR 2008, 598 [601]); anders dagegen beim Herabsetzungsbetrag (Abs. 2 Satz 3) sowie bei den Sonderabschreibungen (Abs. 5). Davon zu trennen ist die Frage, ob der Investitionsabzugsbetrag durch Ansatz passiver latenter Steuern auf die HBil. austrahlt (vgl. hierzu *Zimmert*, DStR 2010, 826; *Krudewig*, NWB 2013, 3015 [3022]; und „Verhältnis zu handelsrechtlichen Vorschriften“).

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; vgl. auch BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 34).

Verhältnis zu § 6 Abs. 2, 2a: Der im Investitionsjahr zulässige Herabsetzungsbetrag mindert nach Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 die zur Anwendung des § 6 Abs. 2, 2a maßgeblichen AHK (s. auch Anm. 68). Neben der jährlich 20%igen Auflösung des Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a kann die Sonderabschreibung nach Abs. 5 keine

Anwendung finden; anderenfalls droht eine Überkompensation (aA *Wendt*, FR 2008, 598 [603]; vgl. auch Anm. 90).

Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Betriebsübertragung): Wird der Betrieb unentgeltlich gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 übertragen, gehen nach allgemeiner Auffassung die Besteuerungsmerkmale auf den Erwerber über (s. § 6 Anm. 1200). Im Zusammenhang mit § 7g ist Folgendes relevant:

- ▶ Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags durch den Rechtsvorgänger nach erfolgter bzw. in Aussicht gestellter Betriebsübertragung: Durch die Rspr. ist geklärt, dass bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung der Rechtsvorgänger einen Investitionsabzugsbetrag selbst dann noch geltend machen kann, wenn zu diesem Zeitpunkt die Übertragung bereits erfolgt ist oder aber zumindest schon feststeht. Die Begünstigung unentgeltlicher Betriebsübertragungen iSd. § 6 Abs. 3 entspricht dem Förderzweck des § 7g, denn die gewonnene Liquidität in Form geringerer Entnahmen zur Finanzierung der ESt bleibt im Betrieb erhalten (BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763, Rz. 16 ff.). Die vom BFH aufgestellte Forderung, der Rechtsvorgänger müsse aber nach objektiven Kriterien erwarten können, dass die Investitionen vom Rechtsnachfolger fristgemäß zur Nutzung im übertragenen Betrieb vorgenommen würden (BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763, Rz. 26), hat für nach dem 31.12.2015 gebildete Investitionsabzugsbeträge infolge des Wegfalls des Erfordernisses der Investitionsabsicht keine Relevanz mehr (s. Anm. 43).
- ▶ *Fortführung des Investitionsabzugsbetrags durch den Rechtsnachfolger:* Mit der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags durch den Rechtsvorgänger geht der Abzugsbetrag auf den Rechtsnachfolger über (BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763, Rz. 17). Beide sind künftig der „Steuerpflichtige“ iSd. § 7g, denn einerseits hat es der Rechtsvorgänger in der Hand, den Abzugsbetrag nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 freiwillig rückgängig zu machen, andererseits kann der Rechtsnachfolger frei entscheiden, ob er den Abzugsbetrag bei entsprechenden Investitionen nach Abs. 2 Satz 1 hinzurechnet und nach Abs. 2 Satz 3 eine Herabsetzung vornimmt (s. auch *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 29: Fortführung der Pflichten aus dem gebildeten Abzugsbetrag). Nimmt der Rechtsnachfolger innerhalb des gesetzlichen Investitionszeitraums keine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 vor, treffen die nachteiligen Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 1 bereits aufgrund der Technik der rückwirkenden Korrektur allein den Rechtsvorgänger. Zu erwägen ist daher, den Rechtsnachfolger bei ausbleibender Anwendung des Abs. 2 Satz 1 zu einem finanziellen Ausgleich zu verpflichten. Wurde der Investitionsabzugsbetrag noch durch eine PersGes. gebildet und führt einer der Gesellschafter den Betrieb später als Einzelunternehmer fort, entfalten nach zutreffender Auffassung des FG Düss. hierzu getroffene abweichende Gewinnverteilungsabreden nach Ablauf des Wj. der Bildung des Investitionsabzugsbetrags strechtl. keine Wirkung (FG Düss. v. 8.5.2019 – 15 K 1457/18, EFG 2019, 968, Rz. 23 ff., Az. BFH IV R 18/19; zust. *Münch*, BB 2019, 1394, mit Hinweis auf zivilrechtl. Ausgleichsansprüche). Siehe auch Anm. 104.
- ▶ *Ermittlung der betrieblichen Größenmerkmale:* Beim unterjährigen Übergang des Betriebs rechnet die FinVerw. für Zwecke der Gewinngrenze (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b; s. Anm. 46) den Gewinn des Rechtsvorgängers und -nachfolgers zusammen (vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 18). Beide werden also wie ein Betriebsinhaber

behandelt. Dem ist uE zuzustimmen (ebenso *Kratzsch* in *Frotscher/Geurts*, § 7g Rz. 11 [7/2020]).

Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (Aufnahme eines Gesellschafters): Mit unentgeltlicher Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen stellt sich die Frage, wie hinsichtlich bereits vorhandener Investitionsabzugsbeträge zu verfahren ist und ob eine spätere Hinzurechnung gem. Abs. 2 Satz 1 quotal ebenso den eintretenden Gesellschafter trifft.

- ▶ *Rechtsprechung:* Die Rspr. hat sich bislang nicht ausdrücklich mit der Frage befasst, ob die Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 zur Fortführung bereits gebildeter Investitionsabzugsbeträge durch die neu entstandene PersGes. berechtigt. Einerseits bejaht die Rspr. bei der unentgeltlichen Übertragung eines Einzelunternehmens die Bildung und Fortführung eines Investitionsabzugsbetrags (BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763, Rz. 18; s. dazu oben „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Betriebsübertragung)“), andererseits verneint sie es, wenn ein Einzelunternehmen gem. § 24 UmwStG zum Buchwert in eine PersGes. eingebracht wird (BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032; s. dazu auch Anm. 6 „Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG“), denn im Fall des § 24 UmwStG – so die Begr. – liege ein tauschähnlicher Vorgang und damit ein Spezialfall der Betriebsveräußerung vor.
- ▶ *Stellungnahme:* Mit Aufnahme eines Gesellschafters in ein bestehendes Einzelunternehmen findet uE bereits Abs. 7 Satz 1 Anwendung (wohl ebenso *Korn*, *KÖSDI* 2015, 19510 [19523]). Damit sind für Zwecke des § 7g Einzelunternehmer und PersGes. identisch, also derselbe Stpfl. Folgerichtig bleibt einerseits der bereits vom Einzelunternehmer geltend gemachte Abzugsbetrag vom Eintritt des neuen Gesellschafters unberührt (keine anteilige Auflösung). Andererseits trifft der spätere Hinzurechnungsbetrag des Abs. 2 Satz 1 beide Gesellschafter nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels (s. Anm. 103). Gleiches gilt für den Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 3 (s. Anm. 103). Die Entsch. des GrS (BFH v. 14.4.2015 – GrS 2/12, BStBl. II 2015, 1007, Rz. 60; s.u. „Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG“) steht dem nicht entgegen, denn PersGes. sind nach Abs. 7 als (ein einziger) Stpfl. iSd. § 7g anzusehen. Damit sind vom bisherigen Einzelunternehmer beanspruchte Abzugsbeträge mit Eintritt neuer Gesellschafter fortan Abzugsbeträge der PersGes. Die Rspr. (BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032, Rz. 19) steht dem uE schon deshalb nicht entgegen, weil die Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nicht unter § 24 UmwStG fällt (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.04 letzter Satz).

Verhältnis zu § 7a Abs. 6: Der Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 ist weder Sonderabschreibung noch erhöhte Absetzung iSd. § 7a Abs. 6. Gleichwohl kann er nicht genutzt werden, um die Gewinngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b zu unterschreiten (s. Anm. 46).

Verhältnis zu § 13a: Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei den Einkünften aus LuF schließt ab dem Wj. 2015/2016 eine Anwendung von § 7g aus (§ 13a Abs. 3 Satz 2). Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 auf § 13a sind zuvor zulässigerweise gebildete Investitionsabzugsbeträge nach Abs. 3 rückgängig zu machen, vgl. BMF v. 10.11.2015 – IV C 7-S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Rz. 85 (auch zu Billigkeitsregelungen); BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 34.

Verhältnis zu § 15a: Durch den Investitionsabzugsbetrag kann wegen dessen außerbilanzieller Berücksichtigung 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; s. auch *Schmelter/Suck*, DStR 2011, 1637 [1641]). Konsequenterweise ist damit auch eine Verrechnung von Verlusten iSd. § 15a Abs. 2 mit dem Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 2 Satz 1 ausgeschlossen (vgl. FG Münster v. 15.4.2014 – 1 K 3247/11, EFG 2015, 899, rkr.; ebenso FG Ba.-Württ. v. 19.11.2014 – 1 K 3220/12, EFG 2015, 636, rkr.; FG Münster v. 28.6.2017 – 6 K 3183/14, EFG 2017, 1594, rkr.; FG Münster v. 14.8.2019 – 13 K 2320/15, EFG 2019, 1676, Az. BFH IV R 26/19). Insofern werden – anders als beim Herabsetzungsbetrag (Abs. 2 Satz 3) und der Sonderabschreibung (Abs. 5) – keine handels- oder strechtl. Bilanzpositionen berührt. Siehe hierzu auch Anm. 102–105.

Verhältnis zu §§ 16, 34: Während die Auflösung der Ansparrücklage nach § 7g aF anlässlich einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung den begünstigten Aufgabe-/Veräußerungsgewinn erhöhte (BFH v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862), entfällt diese Rechtsfolge nunmehr schon deshalb, weil der Investitionsabzugsbetrag nach der Technik des Abs. 3 im früheren Abzugsjahr rückgängig gemacht und nicht im Veräußerungs-/Aufgabejahr aufgelöst wird. Er kann somit bereits systematisch nicht mehr Teil eines stbegünstigten Aufgabe-/Veräußerungsgewinns sein (BFH v. 27.4.2016 – X R 16/15, BFH/NV 2016, 1444, Rz. 8; zust. *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 66 [3/2021]). Das FG Thür. hat mit zutreffenden Erwägungen entschieden, dass eine Betriebsveräußerung/-aufgabe, die unterjährig auf das Jahr der Anschaffung/Herstellung eines nach § 7g begünstigten WG erfolgt, keine Rückabwicklung nach Abs. 4 auslöse, da das Veräußerungs-/Aufgabejahr als gesetzlich angeordnetes Rumpf-Wj. (§ 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV) und damit als „vollgültiges“ Wj. gelte (FG Thür. v. 10.4.2019 – 4 K 442/17, EFG 2020, 1119, Az. BFH X R 30/19, mit zust. Anm. *Lutter*).

Verhältnis zu § 32b: Der BFH hat zu § 7g aF entschieden, dass eine Ansparabschreibung auch für solche WG in Anspruch genommen werden dürfe, die für eine im Ausland belegene BS angeschafft werden sollen (BFH v. 10.8.2011 – I R 45/10, BStBl. II 2012, 118, Rz. 14 ff.). Damit einhergehende Verluste waren im Rahmen des (negativen) ProgrVorb. gem. § 32b Abs. 1 Nr. 3 stmindernd zu berücksichtigen. Die BFH-Entsch. lässt sich nicht auf die durch das UntStRefG 2008 eingeführte Rechtslage zu § 7g übertragen, da der Investitionsabzugsbetrag (Abs. 1) und die Sonderabschreibungen nach Abs. 5 voraussetzen, dass das angeschaffte/hergestellte WG in einer inländ. BS des Betriebs des Stpfl. genutzt wird (Abs. 1 Satz 1, Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 1). Vgl. hierzu Anm. 8 „Verhältnis zum Unionsrecht“.

Verhältnis zu § 33a: Im Rahmen des Abzugs von Unterhaltsaufwendungen gem. § 33a Abs. 1 mindern die vom Stpfl. in Anspruch genommenen Abzugsbeträge nach § 7g nicht sein zur Anwendung der sog. Obergrenze (s. § 33a Anm. 43) maßgebendes verfügbares Nettoeinkommen (BFH v. 6.2.2014 – VI R 34/12, BStBl. II 2014, 619, Rz. 18: kein tatsächlicher Mittelabfluss).

Verhältnis zu § 34a: Die auf Antrag begünstigt zu besteuern den thesaurierten Gewinne iSv. § 34a Abs. 1 Satz 1 werden nach § 4 Abs. 1 Satz 1 (§ 5) ermittelt (§ 34a Abs. 2). Hieraus folgt, dass der Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 und der Hinzurechnungsbetrag (Abs. 2 Satz 1) mit Blick auf deren außerbilanzielle Wirkung den für Zwecke des § 34a relevanten Gewinn weder mindern noch erhöhen. Ab-

weichendes gilt auch insoweit für den Herabsetzungsbetrag (Abs. 2 Satz 2) und die Sonderabschreibungen nach Abs. 5 (vgl. Reddig in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 34a Rz. 46a).

Verhältnis zu anderen Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen: Sonderabschreibungen nach Abs. 5 dürfen nicht mit erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen aufgrund anderer Vorschriften kumulieren. Der Investitionsabzugsbetrag (Abs. 1) sowie der 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.

2. Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG

6

Zu unterscheiden ist, ob der Betrieb in eine KapGes. (§ 20 UmwStG) oder in eine PersGes. (§ 24 UmwStG) eingebracht wird.

Einbringung in eine Kapitalgesellschaft: Die Betriebseinbringung in eine KapGes. nach § 20 UmwStG stellt einen veräußerungs- und tauschähnlichen Vorgang dar. Dies gilt unabhängig davon, ob die Einbringung zum Buchwert, gemeinen Wert oder einem Zwischenwert erfolgt. Für den Fall einer Buchwerteinbringung hat der GrS des BFH die Fortführung einer im eingebrachten Unternehmen gebildeten Ansparabschreibung nach § 7g aF versagt (BFH v. 14.4.2015 – GrS 2/12, BStBl. II 2015, 1007, Rz. 55 ff.). Der BFH hat seine Entsch. maßgeblich mit dem durch die Einbringung vollzogenen Rechtsträgerwechsel begründet, denn die geplante Investition kann nicht mehr im übertragenen Betrieb verwirklicht werden, sofern im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Ansparabschreibung die Einbringung geplant, im Gange oder bereits abgeschlossen ist. Die Rspr. trifft zu, berücksichtigt sie doch den Umstand, dass der Förderzweck des § 7g nicht mehr erreicht werden kann, wenn – wie in den Fällen des § 20 UmwStG – die aufnehmende KapGes. eben keine Gesamtrechtsnachfolgerin des einbringenden Stpfl. wird. Die einbringungsbedingte Rechtsnachfolge erschöpft sich auf das übernommene BV. Für die Einbringung zu einem Zwischenwert oder gemeinen Wert gelten die obigen Grundsätze erst recht (so bereits für die Einbringung zum gemeinen Wert BFH v. 10.11.2004 – XI R 69/03, BStBl. II 2005, 596).

- ▶ *Rechtsfolge der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft* ist nach Abs. 3 Satz 1 die zwingende Rückgängigmachung des nach Abs. 1 in Anspruch genommenen Abzugsbetrags beim einbringenden Stpfl.
- ▶ *Stellungnahme:* Die Erwägungen des GrS des BFH sind uE auf den durch das UntStRefG 2008 eingeführten Investitionsabzugsbetrag vollständig übertragbar. Selbst das für Investitionsabzugsbeträge seit dem Wj. 2016 entfallende Tatbestandsmerkmal der Investitionsabsicht (vgl. Anm. 43) führt in diesem Zusammenhang zu keinem anderen Erg., denn § 7g fördert nur Investitionen im selben Betrieb (Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 23 f.), was durch den mit § 20 UmwStG verbundenen Rechtsträgerwechsel nicht mehr erreicht werden kann. Insoweit unterscheidet sich die Einbringung von der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs nach § 6 Abs. 3 Satz 1 (s. oben „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Betriebsübertragung)“).

Einbringung in eine Personengesellschaft: Im Anschluss an die Entsch. des GrS (BFH v. 14.4.2015 – GrS 2/12, BStBl. II 2015, 1007) hat der BFH auch die Fortführung einer Ansparabschreibung nach § 7g aF bei einer Buchwerteinbringung in

eine PersGes. gem. § 24 UmwStG ausgeschlossen und hierbei im Wesentlichen auf die Begr. des GrS in Fällen des § 20 UmwStG zurückgegriffen (BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032, Rz. 18 ff.). Die ertragstrechl. Transparenz der PersGes. hat der BFH insoweit nicht als Gegenargument gelten lassen, sondern ebenfalls darauf abgestellt, dass Einbringungsvorgänge nach § 24 UmwStG unabhängig vom Wertansatz bei der PersGes. einen veräußerungsähnlichen (tauschähnlichen) Tatbestand begründen. Zudem hob der BFH hervor, dass (trotz transparenter Betrachtung) die PersGes. selbst Subjekt der Gewinnerzielung und -ermittlung sei und über das Gesellschaftsrechtsverhältnis hinaus in Rechtsbeziehungen zu ihren Gesellschaftern treten könne, so dass es sich um einen eigenständigen – von den Gesellschaftern losgelösten – Rechtsträger handele (BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032, Rz. 18 ff.).

- ▶ *Stellungnahme:* Die Entsch. des BFH v. 27.1.2016 (BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032) ist nach zutreffender Ansicht auf die Regelungen zum Investitionsabzugsbetrag uneingeschränkt übertragbar (ebenso *Pflüger*, GStB 2016, 346). Insofern dürfte unerheblich sein, dass bei unterlieber fristgemäßer Hinzurechnung nach dem Mechanismus des Abs. 3 – anders als unter Geltung der Ansparabschreibung – die Folgen der Rückabwicklung nicht die aufnehmende PersGes., sondern den einbringenden Gesellschafter treffen, denn maßgeblich bleibt, dass selbst eine Buchwerteinbringung iSv. § 24 UmwStG als veräußerungsähnlicher Vorgang zu qualifizieren ist und allein dies nach der Argumentation des GrS (BFH v. 14.4.2015 – GrS 2/12, BStBl. II 2015, 1007) einer Fortführung der Förderung nach § 7g entgegensteht (ebenso *Kulosa*, HFR 2016, 509).
- ▶ *Auffassung der Finanzverwaltung:* Abweichend von der BFH-Rspr. setzt das BMF Buchwerteinbringungen gem. § 24 UmwStG den Fällen der unentgeltlichen Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 gleich, so dass Investitionsabzugsbeträge (Abs. 1) beim einbringenden Betrieb auch noch dann in Anspruch genommen werden können, wenn zum Zeitpunkt der Geltendmachung des Abzugsbetrags bereits feststeht, dass dort keine begünstigenden Investitionen mehr durchgeführt werden können (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002 – 02, BStBl. I 2017, 423, Rz. 22, 32). Die Ansicht der FinVerw. überzeugt nicht. Sie beachtet nicht, dass Einbringungen nach § 24 UmwStG ebenso wie solche nach § 20 UmwStG veräußerungsähnlich sind und daher eine Differenzierung für Zwecke des § 7g unsachgemäß erscheint; ein Vergleich zu § 6 Abs. 3 Satz 1 ist wegen der dort vorausgesetzten Unentgeltlichkeit des Betriebsübergangs ausgeschlossen (vgl. hierzu *Reddig*, FR 2018, 925 [932 f.]).

Verhältnis zu § 7 Satz 1 UmwStG: Wird eine KapGes. auf eine PersGes. oder auf eine natürliche Person verschmolzen oder in eine PersGes. formgewechselt, fingiert § 7 Satz 1 UmwStG eine Teilausschüttung offener Gewinnrücklagen der KapGes. Grund hierfür ist, dass Gewinnrücklagen nach der Verschmelzung/dem Formwechsel zu EK des übernehmenden Rechtsträgers (Personenunternehmen) werden und ohne ertragstrechl. Belastung entnommen werden können. § 7 Satz 1 UmwStG knüpft an das in der StBil. ausgewiesene EK an, so dass ein noch bei der KapGes. in Anspruch genommener Investitionsabzugsbetrag wegen dessen außerbilanzieller Berücksichtigung im steuerbilanziellen EK nicht abgebildet wird. In Höhe des Investitionsabzugsbetrags würde somit eine stpfl. Ausschüttung nach § 7 Satz 1 UmwStG fingiert. In Anbetracht des Mechanismus des § 7g drohten dann Doppelbesteuerungen. Diese ergäbe sich entweder in Gestalt einer gewinnerhö-

henden Hinzurechnung (Abs. 2 Satz 1) auf Ebene der PersGes./des Einzelunternehmens oder – bei unterbliebener fristgerechter Hinzurechnung – einer rückwirkenden Änderung der KStFestsetzung des Abzugsjahres (Abs. 3 Satz 1). Zur Vermeidung einer solchen Doppelbesteuerung hat der BFH zutr. entschieden, dass der Wortlaut des § 7 Satz 1 UmwStG für Zwecke des § 7g insoweit teleologisch zu reduzieren sei, als das steuerbilanzielle EK der KapGes. um in Anspruch genommene und noch nicht wieder aufgelöste Investitionsabzugsbeträge zu mindern sei (BFH v. 11.4.2019 – IV R 1/17, BStBl. II 2019, 501, Rz. 21 ff.; zweifelnd *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 47).

3. Verhältnis zum Handelsbilanzrecht

7

Der Investitionsabzugsbetrag schlägt sich wegen außerbilanziellen Ansatzes nicht in der HBil. nieder. In seiner Höhe kann also ausgeschüttet werden (ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 47). 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 *Zimmer*, 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 Investitionen wegen der außerbilanziellen Hinzurechnung (Abs. 2 Satz 1) eine (echte) Steuerrückstellung.

4. Verhältnis zum Unionsrecht

8

Verhältnis zu den Grundfreiheiten: Die Förderungen nach § 7g setzen voraus, dass das angeschaffte/hergestellte WG innerhalb der Frist des Abs. 1 Satz 1 in einer inländ. BS des Betriebs des Stpfl. genutzt wird (zur Vermietungsalternative vgl. Anm. 26). Dieses Inlanderfordernis ist bei EU-Sachverhalten mit Blick auf die EuGH-Entsch. „Jobra“ (EuGH v. 4.12.2008 – C-330/07, Slg. 2008, I-9099) und „Tankreederei I“ (EuGH v. 22.12.2010 – C-287/10, Slg. 2010, I-14233) jedenfalls dann nicht mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) bzw. Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) vereinbar, wenn die aus der ausländ. BS erzielten Einkünfte der inländ. Besteuerung unterliegen (Anrechnungsmethode), vgl. ua. auch *Broemmel/Ender*, Ubg 2011, 720; *Pfarrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 10a; *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 24 (3/2021); *Gosch*, DStR 2007, 1895 (1896); *Weßling/Romswinkel*, Stbg 2007, 177 (181); *Weiss*, StuB 2019, 841 (842). Nach weitergehender Ansicht soll dies auch gelten, wenn – wie bei EU-Sachverhalten üblich – Gewinne aus ausländ. BS im Inland unter ProgrVorb. freigestellt werden (*Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 18: Berücksichtigung des Abzugsbetrags und der Sonderabschreibungen im Rahmen des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Wird ein zunächst begünstigt angeschafftes/hergestelltes WG innerhalb der Frist des Abs. 1 Satz 1 in eine EU-ausländ. BS des Stpfl. überführt, hat dies nach Abs. 4 Satz 1 (ggf. iVm. Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 2) zur Folge, dass sowohl der Hinzurechnungsbetrag (Abs. 2 Satz 1) als auch ein Herabsetzungsbetrag (Abs. 2 Satz 3) und bereits in Anspruch genommene Sonderabschreibungen nach Abs. 5 rückgängig zu machen sind. Dies führt zu einer stl. Schlechterstellung grenzüberschreitender Transfers im Vergleich zu einer Überführung zwischen mehreren innerstaatlich belegenen BS. Steuerstundungsregelungen

vergleichbar mit § 6b Abs. 2a (vgl. hierzu EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13, ABl. EU 2015 Nr. C 198, 9) sieht das Ges. insoweit nicht vor (s. auch *Vogel/Cortez*, FR 2015, 437 [444f.]). Für den Ansatz eines Rückabwicklungsgewinns besteht im Hinblick auf die durch Abs. 2 Satz 3 und Abs. 5 geminderten AHK auch kein Bedürfnis, weil ein zum gemeinen Wert zu erfassender Entstrickungsgewinn gem. § 4 Abs. 1 Sätze 3, 4, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 zu berücksichtigen ist, der umso höher ausfällt, je geringer der Buchwert des überführten WG ist.

Vereinbarkeit mit Art. 107 AEUV: Abs. 1 und 5 verstoßen nicht gegen das Beihilfeverbot aus Art. 107 Abs. 1 AEUV (ebenso ua. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 3; *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 24 [3/2021]; *Weiss*, StuB 2019, 841 [842]; vgl. zu § 7g aF [Ansparabschreibung] BFH v. 21.7.1999 – I R 57/98, BStBl. II 2001, 127). Zwar werden mit Blick auf Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b (vgl. Anm. 46) nur kleine und mittlere Unternehmen gefördert. Eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare Bevorzugung gegenüber Großunternehmen dürfte allerdings nicht vorliegen, da Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV Beihilfen zur Förderung der Entwicklung „gewisser Wirtschaftszweige“ unter den dort genannten Voraussetzungen zulässt (ebenso *Vogel/Cortez*, FR 2015, 437 [445]). Unabhängig hiervon stellt Abs. 1 Satz 4 (Anm. 58) sicher, dass die De-minimis-Grenzen des Art. 3 Abs. 2 der EU-VO Nr. 1470/2013 v. 18.12.2013 (ABl. EU 2013 Nr. L 352) von 200 000 € (verteilt auf drei Steuerjahre) nicht überschritten werden, so dass auch keine Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV bestünde.

9–17 Einstweilen frei.

18 VI. Verfahrensfragen zu § 7g

Abs. 3 Sätze 2ff. und Abs. 4 Sätze 2ff. enthalten spezielle Änderungsvorschriften iSv. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO (s. Anm. 74ff. und Anm. 83ff.).

Vorauszahlungen: Der Stpfl. ist nicht gehindert, den Abzugsbetrag bereits für Zwecke der Herabsetzung laufender ESt-/KStVorauszahlungen geltend zu machen (ebenso *Kratzsch* in *Frotscher/Geurts*, § 7g Rz. 16 [7/2020]). Damit ist kein Zwang zur entsprechenden Wahlrechtsausübung in der nachfolgenden StErklärung verbunden.

Eigenständige Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens bzw. Wirtschaftswerts (für vor dem 1.1.2020 gebildete Abzugsbeträge): Bei Gewerbebetrieben und der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben wird über den maßgebenden Wert des BV unmittelbar im Veranlagungsverfahren für das Abzugsjahr entschieden (FG Nürnberg v. 18.11.2014 – 7 K 543/14, EFG 2015, 1204, rkr.). Bei Betrieben der LuF ist der maßgebende Wirtschaftswert bzw. Ersatzwirtschaftswert (Grenzwert 125 000 €) ebenfalls im Veranlagungsverfahren zu ermitteln. Ein gesondertes – Bindungswirkung entfaltendes – Feststellungsverfahren sieht das Ges. nicht vor. Stellt sich erst nachträglich eine Überschreitung des Grenzwerts von 235 000 € heraus, kommt eine rückwirkende Versagung der Sonderabschreibung nur unter den Voraussetzungen der §§ 164f. sowie §§ 172ff. AO in Betracht (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 20; FG Nürnberg v. 18.11.2014 – 7 K 543/14, EFG 2015, 1204, rkr.).

Bilanzberichtigung, Bilanzänderung: Bei einem rechtsfehlerhaft in Anspruch genommenen Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 2 sowie einer Sonderabschreibung nach Abs. 5 ist der Bilanzansatz des WG zu berichtigen (§ 4 Abs. 2 Satz 1; zu

Einzelheiten s. § 4 Anm. 398 ff.). Wird nach Bilanzerstellung festgestellt, dass die maßgebenden Wertgrenzen nicht überschritten sind, kann der Stpfl. (der eine Sonderabreibung 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. 465 ff.) nachträglich das Wahlrecht für den Abzug der Sonderabreibungen ausüben. Auch eine erst nachträglich geltend gemachte Herabsetzung der AHK gem. Abs. 2 Satz 2 muss sich an den Anforderungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 messen lassen, selbst wenn der Stpfl. zuvor neben seiner HBil. lediglich eine stl. Anpassungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV abgegeben hat; eine insoweit gleichheitswidrige Ungleichbehandlung bilanzierender Stpfl. im Vergleich zu solchen mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 vermochte der BFH zu Recht nicht zu erkennen (BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 19 ff., 28 ff.). Die Grundsätze der Bilanzberichtigung sowie -änderung finden dagegen auf den Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 sowie den Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 2 Satz 1 keine Anwendung (glA *Wendt*, FR 2008, 598 [601]; s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 4 Abs. 2“).

Anzeigepflichten: § 153 Abs. 2 AO statuiert eine Anzeigepflicht für den Stpfl., wenn die Voraussetzungen für eine StBefreiung, StErmäßigung oder sonstige StVergünstigung nachträglich ganz oder teilweise wegfallen. Im Kontext des § 7g besteht eine derartige Pflicht, wenn entweder die Voraussetzungen für eine Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Ablauf der Investitionsfrist ohne Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1) oder diejenigen einer Rückabwicklung nach Abs. 4 Satz 1 (schädliche Verwendung innerhalb des gesetzlichen Nutzungszeitraums) gegeben sind (vgl. auch BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 – S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 56; krit. *Meyer/Ball*, FR 2009, 641 [647]; ebenso krit. unter Hinweis auf den Amtsermittlungsgrundsatz *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 66 [3/2021]).

Einstweilen frei.

19

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

I. Grundsätzliche Voraussetzungen und Rechtsfolge (Abs. 1 Satz 1)

1. Begünstigter Personenkreis

20

Steuerpflichtige: Investitionsabzugsbeträge nach Abs. 1 stehen Stpfl. zu. Die Vorschrift gilt für natürliche Personen, ebenso für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSv. § 1 KStG. Begünstigt sind unbeschränkt und beschränkt Stpfl.

Mitunternehmenschaften: Wegen Abs. 7 Satz 1 (hierzu Anm. 100 ff.) werden PersGes. und Gemeinschaften für Zwecke des § 7g den Stpfl. gleichgestellt. Sie treten an deren Stelle und können deshalb selbst Abzugsbeträge nach Abs. 1 in Anspruch nehmen (Anm. 102). Begünstigt sind gewerbliche, freiberufliche sowie land- und forstw. PersGes./Gemeinschaften, zudem Gesellschaften iSv. § 15 Abs. 3 Nr. 1, 2, nicht dagegen – mangels Vorliegen von BV – rein vermögensverwaltende PersGes./Gemeinschaften (Anm. 100).

21 2. Förderung künftiger Investitionen

Dem Zweck der Vorschrift (Anm. 1, 3) entsprechend begünstigen Abzugsbeträge nach Abs. 1 die zukunftsgerichtete Investition in WG.

Anschaffung/Herstellung: Steuerlich gefördert wird die Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten WG. Insofern gelten allgemeine Grundsätze. Unter „Anschaffung“ wird der – entgeltliche – Erwerb eines bestehenden WG (von einem Dritten) verstanden (vgl. BFH v. 2.9.1988 – III R 53/84, BStBl. II 1988, 1009; § 6 Anm. 163). „Herstellung“ bedeutet im Regelfall die Neuschaffung eines bisher noch nicht bestehenden WG (vgl. § 6 Anm. 165, auch zu den Fallgruppen der Erweiterung und Wesensänderung eines bereits existenten WG).

- ▶ Bei *teilentgeltlichem Erwerb* liegt uE im Umfang der Entgeltlichkeit eine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 1 vor, so dass insoweit eine Förderung möglich ist.
- ▶ *Nicht begünstigt* sind WG, die der Stpfl. unentgeltlich erwirbt 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 umkehrt in dessen SonderBV übertragen. Sie gehören bereits zum BV des begünstigten Betriebs und können daher nicht mehr begünstigt erworben werden (zutr. BMF v. 26.8.2019 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002 – 02, BStBl. I 2019, 870; ebenso *Kratzsch in Frotscher/Geurts*, § 7g Rz. 20 [7/2020]).

Zukunftsinvestition: Investitionsabzugsbeträge können nur für die künftige Anschaffung/Herstellung von WG gebildet werden. Der Abzug kommt somit nur in Betracht, wenn das WG nach Maßgabe von § 9a EStDV im Fall der Anschaffung zum Schluss des Abzugsjahres noch nicht geliefert bzw. bei Herstellung noch nicht fertiggestellt ist (ebenso *Pfirmsmann in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 8). Der Abschluss des obligatorischen Kaufvertrags bzw. der Herstellungsbeginn hindern die Inanspruchnahme eines Abzugsbetrags allerdings nicht.

- ▶ *Maßgebender Zeitpunkt* für diese Beurteilung ist bei bilanzierenden Stpfl. der Abschlussstichtag bzw. das Ende des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums bei Stpfl. mit Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3. Die Förderung kommt nur für solche WG in Betracht, die erst im sich hieran anschließenden Investitionszeitraum des Abs. 3 Satz 1 (voraussichtlich) angeschafft oder hergestellt werden.
- ▶ *Geltendmachung des Abzugsbetrags:* Vom stl. Abzugsjahr ist das Jahr der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags zu unterscheiden. Folglich ist der Stpfl. grds. nicht gehindert, einen Abzug erst nach erfolgter Anschaffung/Herstellung begünstigter WG geltend zu machen; vgl. aber die Einschränkungen bei der Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 2 (JStG 2020, s. Anm. 2) und Anm. 36 ff., 64.

Veranlassungszusammenhang: Zwischen dem Investitionsabzugsbetrag und der künftigen Anschaffung/Herstellung begünstigter WG muss nach dem Wortlaut von Abs. 1 Satz 1 ein innerer Zusammenhang („für“) bestehen. Dieses Merkmal belegt die Zukunftsbezogenheit der Investition, hat im Hinblick auf den Wegfall des tatbestandlichen Erfordernisses einer Investitionsabsicht aber keine eigenständige Bedeutung mehr (vgl. hierzu Anm. 43).

22 3. Begünstigte Investitionen

Investitionsabzugsbeträge können vom Stpfl. für abnutzbare bewegliche WG des AV in Anspruch genommen werden.

Wirtschaftsgüter: Es gilt die allgemeine stl. Definition des WG (vgl. ausführl. § 5 Anm. 554ff.). Nicht erforderlich ist, dass es sich um neue WG handelt (ebenso *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 40 [3/2021]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 6). Begünstigt ist auch ein gWG iSd. § 6 Abs. 2 oder ein im Sammelposten nach § 6 Abs. 2a zu erfassendes WG (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 7). Der geplante Erwerb eines Mitunternehmeranteils an einer PersGes. kann nicht gem. § 7g gefördert werden, der Gesellschaftsanteil ist steuerrechtl. kein Wirtschaftsgut (zutr. FG Münster v. 26.3.2021 – 4 K 1018/19, EFG 2021, 1191, Rz. 24, Rev. IV R 11/21).

Abnutzbarkeit: Dem sachlichen Anwendungsbereich des § 7g unterfallen nur abnutzbare, dh. Absetzungen für Abnutzungen iSv. § 7 unterliegende WG (s. hierzu auch § 6 Anm. 153). Investitionsabzugsbeträge können daher insbes. nicht gebildet werden für die Anschaffung von Grund und Boden oder Beteiligungen an KapGes. (auch mangels Beweglichkeit).

Beweglichkeit: Abs. 1 Satz 1 beschränkt die Förderung auf bewegliche WG. Die insoweit erforderliche Abgrenzung zu unbeweglichen WG kann im Einzelfall schwierig sein.

- ▶ **Betriebsvorrichtungen:** Unbeschadet ihrer zivilrechtl. Eigenschaft als wesentlicher Bestandteil des Grundstücks (§ 94 Abs. 1 BGB) werden mit dem Grund und Boden verbundene Anlagen dann den WG des beweglichen AV zugeordnet, wenn sie als Betriebsvorrichtungen iSv. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG zu qualifizieren sind (BFH v. 11.4.2019 – IV R 3/17, BFH/NV 2019, 1076, Rz. 16ff., Zuwegung zu einer Windenergieanlage). Auf dem geschlossenen Dach eines Gebäudes (nachträglich) aufgebrachte Photovoltaikanlagen (Aufdachanlagen mit Unterkonstruktion) sind uE nach Abs. 1 begünstigte bewegliche WG; sie stehen nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude (ebenso OFD Rheinland v. 22.3.2011 – S 2130 - 2011/0003 – St 142, FR 2011, 491 [492]). Die FinVerw. will sogar dachintegrierte Anlagen (zB Solardachsteine) wie selbständige bewegliche WG behandeln (R 4.2 Abs. 3 Satz 4 EStR; zutr. aA FG Rhld.-Pf. v. 19.3.2007 – 5 K 1639/05, EFG 2007, 1068, rkr.: weder Scheinbestandteil noch Betriebsvorrichtung; ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 7; zweifelnd auch BFH v. 20.3.2019 – X R 13/17, BFH/NV 2019, 1224, Rz. 13).
- ▶ **Der Erwerb immaterieller Wirtschaftsgüter** (zum Begriff s. § 5 Anm. 586) ist mangels Beweglichkeit nicht nach § 7g begünstigt (s. auch *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. B 29 [8/2013]). Die Anregung des BRat, abnutzbare immaterielle WG des AV in die Förderung einzubeziehen (BRDrucks. 503/20, 11), wurde im Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2020 (Anm. 2) bedauerlicherweise nicht umgesetzt. Davon betroffen ist auch Standardsoftware (vgl. BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865, Rz. 18f; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 6), nicht jedoch sog. Trivialsoftware, da insoweit abnutzbare bewegliche und selbständig nutzbare WG vorliegen (so auch BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 6 unter Hinweis auf R 5.5. Abs. 1 EStR; offengelassen in BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865, Rz. 21).

Nur Anlagevermögen: Ausschließlich WG, die einem AV zuzuordnen sind, sind nach § 7g begünstigt. Nach der auch stl. geltenden Definition in § 247 Abs. 2 HGB muss es sich somit um WG handeln, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (vgl. weitergehend § 6 Anm. 151). In Abgrenzung hierzu

ist der Erwerb von WG des UV (§ 6 Anm. 152) sowohl nach dem klaren Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 als auch nach Sinn und Zweck von § 7g (Schaffung von Liquidität zur Vorwegnahme von Abschreibungspotenzial) nicht begünstigt. Ausreichend ist uE allerdings, wenn ein zunächst für das UV erworbene WG noch im Anschaffungsjahr ins AV überführt wird (zweifelnd dagegen *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 7).

4. Begünstigte Nutzungsformen

a) Betriebliche Nutzung im Inland

23 aa) Betrieb

Investitionsabzugsbeträge nach Abs. 1 Satz 1 können nur Betriebe (Einzelunternehmen, PersGes./Gemeinschaften und Körperschaften) beanspruchen, die am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 1; *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. B 5 [8/2013]). Begünstigt ist der „Betrieb“, dh. die jeweilige strechtl. Gewinnermittlungseinheit (vgl. BFH v. 13.7.2016 – VIII R 56/13, BStBl. II 2016, 936, Rz. 18 ff.).

Noch nicht eröffneter Betrieb: Abs. 1 erfasst auch Betriebe, die sich noch in der Gründungsphase befinden. Diese Phase beginnt in dem Zeitpunkt, in dem der Stpfl. erstmals Tätigkeiten ausübt, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der beabsichtigten betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind. In Zweifelsfällen hat der Stpfl. die Absicht der Betriebseröffnung (nicht aber die Investitionsabsicht für das einzelne WG) glaubhaft darzulegen (zutr. dazu BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 2, 3). Demzufolge kann für eine PersGes./Gemeinschaft zur Berücksichtigung eines Investitionsabzugsbetrags bereits für Zeiträume vor Aufnahme der werbenden Tätigkeit eine Gewinnfeststellung nach §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen sein (aA offenbar FG München v. 27.6.2019 – 11 K 3048/18, EFG 2020, 989, Az. BFH VIII R 22/19).

Liebhabeibetrieb: Investitionsabzugsbeträge nach Abs. 1 sind ausgeschlossen, wenn zum Zeitpunkt ihrer Geltendmachung bereits feststeht, dass dem Stpfl. die Gewinnerzielungsabsicht für den Betrieb fehlt. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die betriebliche Tätigkeit eines Liebhabeibetriebs ertragstl. irrelevant ist (BFH v. 11.10.2017 – X R 2/16, BFH/NV 2018, 421, Rz. 17 ff., für Ansparabschreibung nach § 7g aF).

Überschusseinkünfte: Für Investitionsvorhaben im Rahmen von Tätigkeiten, die Überschusseinkünfte iSv. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 begründen (insbes. die zu Einkünften aus § 21 führende Vermietung), kommt die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen nicht in Betracht. Es fehlt am unabdingbaren Erfordernis eines Betriebs (zur gewerblichen Vermietung vgl. Anm. 26).

24 bb) Betriebliche Nutzung in einer Inlandsbetriebsstätte

Betriebsstätte: Das anzuschaffende/herzustellende WG muss in einer „inländischen Betriebsstätte des Betriebes“ genutzt werden. Maßgebend ist der BS-Begriff des § 12 AO. Jeder Betrieb hat zumindest eine BS. Verfügt ein Betrieb über mehrere BS, kann das WG jeder dieser BS zugeordnet werden; ein Zuordnungswechsel ist selbst innerhalb der Frist des Abs. 1 Satz 1 (hierzu Anm. 27) unschädlich (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 14).

Inländisch: Abs. 1 Satz 1 fordert eine Nutzung in einer inländ. BS. Eine Überführung während des gesetzlichen Verbleibenszeitraums in eine ausländ. BS desselben Stpfl. (oder eines Dritten) ist nach Maßgabe der nationalen Rechtslage schädlich. Zu europarechtl. Einwendungen wegen einer möglichen Verletzung der Dienstleistungs- bzw. Niederlassungsfreiheit s. Anm. 8 „Verhältnis zum Unionsrecht“.

Betriebliche Nutzung: Der Stpfl. muss das WG ab dem Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung innerhalb der gesetzlichen Verbleibensfrist (Anm. 27) „in“ der BS des Betriebs betrieblich nutzen. Dies bedeutet, dass das WG dort gebraucht (verwendet) wird bzw. dort zum Einsatz kommt. Es muss für die Zwecke des Betriebs eingesetzt werden. Die Nutzung kann uU auch darin bestehen, dass das WG durch den Stpfl. bereitgehalten (gelagert) wird, auch wenn es vorübergehend unbezogen lagert oder wenn der Betrieb überhaupt ruht, eine BS aber noch besteht. Der Stpfl. hat die betriebliche Nutzung darzulegen und ggf. nachzuweisen; dies geschieht regelmäßig durch die Erfassung des WG im Bestands-/Anlageverzeichnis (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 – S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 38), bei gWG durch die Aufnahme in das laufend zu führende Verzeichnis gem. § 6 Abs. 2 Satz 4.

- ▶ *Funktionale Beurteilung:* Eine betriebliche Nutzung iSv. Abs. 1 Satz 1 „in“ einer BS des Betriebs setzt nicht zwingend eine Nutzung innerhalb der dortigen räumlichen Grenzen voraus. Maßgebend ist vielmehr eine am jeweiligen Betriebszweck gemessene funktionale Betrachtung (ebenso *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. E 16 [8/2013]). Ein zweckbestimmter Einsatz des WG außerhalb der BS ist somit unschädlich (zB Baufahrzeuge, -geräte, Spielautomaten, vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 11 f.). Erforderlich ist allerdings, dass der Stpfl. innerhalb kurzer Zeit die tatsächliche Gewalt über das WG wiedererlangen kann, es somit weiterhin in seinem Einflussbereich verbleibt (zutr. daher BFH v. 3.12.2020 – IV R 16/18, BFH/NV 2021, 716, für Maschinenwerkzeuge, die für den Produktionsprozess einem Subunternehmer des Stpfl. überlassen werden; glA *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 47 [3/2021]).
- ▶ *Personengesellschaften:* Aufgrund betriebsbezogener Betrachtung (vgl. Anm. 1, 101 f., 104) wird im Betrieb der Mitunternehmerschaft auch das SonderBV des Mitunternehmers genutzt. Aus diesem Grund ist auch ein Wechsel der Zuordnung für ein WG zwischen Gesamthands- und SonderBV für Zwecke des § 7g ebenso wenig von Belang wie ein Wechsel zwischen verschiedenen SonderBV innerhalb derselben Mitunternehmerschaft (s. auch Anm. 102; *Reddig*, FR 2018, 925 [931]).

Weitere wichtige Anwendungsfälle zum Erfordernis der betrieblichen Nutzung:

- ▶ *Die Verwendung in einem anderen Betrieb* ist aus Sicht des anschaffenden/herstellenden Betriebs wegen der betriebsbezogenen Beurteilung von § 7g (Anm. 1) eine außerbetriebliche Nutzung; eine geringfügige betriebsfremde Nutzung im vorliegenden Sinne ist allerdings unschädlich (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 – S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 46: nicht mehr als 10 %, vgl. zu diesem Kriterium auch Anm. 25).
- ▶ *Nutzung in mehreren Betrieben:* Die Rspr. sieht in der planmäßigen Verwendung des WG in mehreren (selbständigen) Betrieben des Stpfl. ausnahmsweise dann keine schädliche betriebsfremde Nutzung, wenn es sich um organisatorisch und funktionell eng miteinander verbundene Betriebe handelt (BFH v. 19.3.2014 – X R 46/11, BStBl. II 2017, 291, Rz. 19; s. auch die zust. Anm. von *Rosarius*, DStZ 2014, 470; ebenso *Pfarrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021,

§ 7g Rz. 10b). Im dortigen Streitfall wurde ein Mähdrescher zu 85 % für gewerbliche Lohnarbeiten und im Übrigen im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb genutzt. Gleiches soll nach Ansicht der FinVerw. bspw. gelten für Augen-/Zahnärzte, die neben ihrer jeweiligen freiberuflichen Tätigkeit branchenspezifische Produkte (Kontaktlinsen, Pflegemittel bzw. Mundhygieneartikel) gewerblich verkaufen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 47). Für die Betriebsgrößengrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b (Anm. 46, sowie zur vorherigen Rechtslage Anm. 47-49) ist in solchen Fällen eine konsolidierte Betrachtung beider Betriebe erforderlich. Auf organisatorisch nicht (eng) miteinander verbundene Betriebe findet die vorgenannte BFH-Rspr. keine Anwendung (so zutr. Korn, KÖSDI 2015, 19510 [19514], unter Hinweis auf Rätke, StuB 2014, 511 [513]).

- ▶ **Betriebsaufspaltung:** Wird ein WG von einem Besitz- an ein Betriebsunternehmen vermietet/verpachtet, liegt aus Sicht des Besitzunternehmens gerade wegen der Verflechtung mit dem Betriebsunternehmen eine (eigene) betriebliche Nutzung iSv. Abs. 1 Satz 1 vor (BFH v. 19.3.2014 – X R 46/11, BStBl. II 2017, 291, Rz. 20 ff.). Diese Sichtweise ist trotz strechtl. Trennung beider Unternehmen deshalb richtig, da anderenfalls § 7g in Konstellationen einer Betriebsaufspaltung contra legem keine Anwendung fände: Dem Besitzunternehmen fehlte es an einer eigenen (aktiven) betrieblichen Nutzung, dem Betriebsunternehmen an einer zu begünstigenden Investition (vgl. auch BFH v. 29.11.2017 – IV R 82/05, BStBl. II 2008, 471). Nach uE unzutreffender Auffassung der FinVerw. soll eine Begünstigung allerdings ausgeschlossen sein, wenn die personelle Verflechtung auf einer tatsächlichen (gemeint faktischen) Beherrschung beruht (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 39). In Anbetracht der durch das JStG 2020 (Anm. 2) eingeführten betrieblichen Nutzung durch Vermietung (Anm. 26) ist diese Abgrenzung für Zwecke des § 7g inzwischen entbehrlich.
- ▶ **Strukturänderung:** Für einen Investitionsabzugsbetrag unschädlich ist es, wenn aufgrund struktureller Veränderungen im Betrieb die Einkünfte hieraus künftig einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind (zB Wechsel zwischen LuF bzw. selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb), vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 40.
- ▶ **Betriebsverpachtung:** Die Anschaffung/Herstellung von WG während der Zeit einer gewerblichen Betriebsverpachtung im Ganzen (zum Wahlrecht vgl. § 16 Anm. 660 ff.) stellt für Wj. vor dem 1.1.2020 keine betriebliche Nutzung aus Sicht des Verpachtungsbetriebs dar (vgl. BFH v. 27.9.2001 – X R 4/99, BStBl. II 2002, 136; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 1; Kulosa in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 24; Paus, EStB 2012, 339 [340], unter Hinweis darauf, dass eventuell auch gewerblich geprägte PersGes. iSv. § 15 Abs. 3 Nr. 2 sowie rein vermögensverwaltende GmbH von § 7g ausgeschlossen sind). Insofern fehlt es an einem aktiven, werbenden Betrieb. Zur nach dem 31.12.2019 begünstigten Nutzungsart der Vermietung von WG vgl. Anm. 26.

25 cc) Betrieblicher Nutzungsumfang – ausschließlich oder fast ausschließlich

Das Ges. setzt grds. eine ausschließliche, zumindest aber eine fast ausschließliche betriebliche Nutzung des WG voraus. „Fast ausschließlich“ erfordert einen betrieb-

lichen Nutzungsanteil von mindestens 90 % (BTDrucks. 16/4841, 52; BFH v. 19.3.2014 – X R 46/11, BStBl. II 2017, 291, Rz. 16; BFH v. 6.4.2016 – X R 28/14, BStBl. II 2017, 302, Rz. 29; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 42; *Pfirmsmann* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 10b). Schädlich ist demzufolge eine mehr als 10%ige Nutzung für Zwecke einer außerbetrieblichen Einkunftsart (zB VuV) oder eine solche für Zwecke der Lebensführung gem. § 12 Nr. 1 (insbes. Pkw., s. hierzu nachfolgend „Personenkraftwagen“). Gleiches gilt aufgrund der betriebsbezogenen Betrachtung von § 7g bei einem entsprechend hohen Nutzungsanteil in einem anderen Betrieb des Stpfl. (zum besonderen Fall einer gleichzeitigen Nutzung in mehreren Betrieben desselben Stpfl. vgl. aber BFH v. 19.3.2014 – X R 46/11, BStBl. II 2017, 291, Rz. 16). Der Nachweis zur Höhe des betrieblichen Nutzungsanteils kann zB durch Aufzeichnung des betrieblichen und des außerbetrieblichen tatsächlichen Einsatzes des WG geführt werden, bei Maschinen und Geräten etwa durch Aufzeichnung der Betriebsstunden.

Wichtige praktische Anwendungsfälle/Beispiele:

- ▶ *Personenkraftwagen*: Ermittelt der Stpfl. für einen dem BV zugeordneten Pkw. die Privatnutzungsentnahme nach Maßgabe der 1 %-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2) und führt er keine Aufzeichnungen über die Verteilung des betrieblichen und privaten Nutzungsumfangs, kann der Nachweis einer fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung iSv. Abs. 1 Satz 1 nicht geführt werden. Für eine solche Konstellation hat der BFH zu Recht entschieden, dass es „jeglicher Lebenserfahrung“ widerspreche, von einem nahezu ausschließlichen betrieblichen Nutzungsanteil auszugehen. Vielmehr bildet die 1 %-Regelung bei grober Betrachtung einen Privatnutzungsanteil von 20 bis 25 % ab (BFH v. 3.1.2006 – XI B 106/05, BFH/NV 2006, 1264, unter 2.; BFH v. 15.7.2020 – III R 62/19, BFH/NV 2021, 704, Rz. 19; ebenso *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. E 19, F 12 [8/2013]). Hier- von zu trennen ist allerdings die Frage, ob der Stpfl. nur durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 einen mindestens 90%igen betrieblichen Nutzungsanteil darlegen und nachweisen kann. Von diesem Erfordernis gehen die FinVerw. (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 44) und auch Teile des Schrifttums aus (zB *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. E 19 [8/2013]). Dagegen hat der BFH zutr. entschieden, dass sich eine solcher Rückschluss nicht aus dem Ges. entnehmen lasse (BFH v. 15.7.2020 – III R 62/19, BFH/NV 2021, 704, Rz. 25 ff.), denn zwischen Abs. 1 Satz 1 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 ff. besteht kein rechtssystematischer Zusammenhang (so bereits BFH v. 3.1.2006 – XI B 106/05, BFH/NV 2006, 1264, unter 2.). Scheut sich der Stpfl. vor den Mühen der Führung eines den (hohen) Standards der FinVerw. genügenden Fahrtenbuchs, muss er zwar die Besteuerung einer (womöglich zu hoch ausfallenden) Nutzungsentnahme nach Maßgabe der 1 %-Regelung akzeptieren. Allein dieser Umstand rechtfertigt aber keinen kategorischen Ausschluss der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags für die Anschaffung des Pkw. (offengelassen durch FG Münster v. 10.7.2019 – 7 K 2862/17, EFG 2019, 1535, Az. BFH VIII R 24/19; FG Münster v. 18.2.2020 – 6 K 46/17, EFG 2020, 919, rkr.; vgl. zum Streitstand auch *Lutter*, EFG 2020, 995 [996]). Vielmehr kann auch durch andere – unter der Schwelle eines (ordnungsgemäßen) Fahrtenbuchs liegende – Aufzeichnungen der Nachweis fast ausschließlicher betrieblicher Nutzung iSv. Abs. 1 Satz 1 geführt werden, sofern diese zum einen in sich schlüssig sind und zum anderen den Ver-

bleibenszeitraum des Abs. 1 Satz 1 repräsentativ abdecken (ggf. kann sogar ein leicht defizitäres Fahrtenbuch ausreichen, vgl. *Reddig*, jurisPR-SteuerR 23/2021, Anm. 1; ebenso *Meinert/Heeke*, NWB 2021, 2139 [2146]; aA wohl *Wendt*, FR 2021, 55). Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sowie Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf. sind insofern dem betrieblichen Nutzungsanteil zuzurechnen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 44).

- ▶ *Pkw-Überlassung an Arbeitnehmer*: Die Überlassung von Fahrzeugen an ArbN zur (auch) privaten Nutzung ist ein geldwerter Vorteil iSv. § 8 Abs. 2. Aus Sicht des ArbG (Stpfl.) handelt es sich um Lohnaufwand, so dass eine ausschließlich betriebliche Veranlassung gem. Abs. 1 Satz 1 vorliegt (ebenso *Pfarrmann* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 10b). Gleiches gilt für entsprechende Vereinbarungen zwischen einer KapGes. und ihrem GesGf. (vgl. auch *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 22).
- ▶ *Photovoltaikanlage*: Wird eine Photovoltaikanlage gewerblich betrieben, ist der private Verbrauch des Stroms nach Verwaltungsauffassung eine für Zwecke des Abs. 1 Satz 1 unschädliche Sachentnahme des produzierten Stroms (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 45; R 4.3 Abs. 4 Satz 2 EStR; ebenso *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 45 [3/2021]; *Kaligin* in *Lademann*, § 7g Rz. 10a [3/2016]; zutr. krit. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 23: „eher großzügig“). Von denselben Grundsätzen ist inzwischen für ein Blockheizkraftwerk auszugehen, sofern dieses als Betriebsvorrichtung (und damit als bewegliches WG) zu qualifizieren ist (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 45 aE).

26 b) Vermietung

Mit dem JStG 2020 (Anm. 2) hat der Gesetzgeber einen Sinneswandel vollzogen und nunmehr auch WG, die vermietet werden (sollen), in die Begünstigung nach § 7g einbezogen. Die Regelung gilt erstmals für Investitionsabzugsbeträge, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wj. in Anspruch genommen werden (§ 52 Abs. 16 Satz 1), dh. erstmals ab VZ 2020. Während ursprünglich Betriebe, deren Geschäftszweck in der Vermietung von WG besteht, als insoweit nicht förderungsfähig disqualifiziert wurden (BTDrucks. 10/336, 26), hebt der Gesetzgeber mit dem JStG 2020 die mit der Vermietung von WG einhergehende Vermögensmehrung und Flexibilisierung hervor (BTDrucks. 19/22850, 79). Anlass für diese neue Position mag zwar die bislang von der Rspr. und FinVerw. vertretene Sichtweise gewesen sein, nach der nur eine bis zu drei Monate andauernde Vermietung von WG innerhalb der Frist des Abs. 1 Satz 1 unschädlich ist. Allerdings werden vom weiten Wortlaut der Vorschrift gleichsam Konstellationen erfasst, in denen der Geschäftszweck des Betriebs von vornherein nur auf die Vermietung beweglicher WG ausgerichtet ist („Investitions-GmbH & Co. KG“).

Begünstigt ist somit

- (wie bisher auch) die Vermietung beweglicher WG im Wege einer Betriebsaufspaltung;
- die Vermietung beweglicher WG unterhalb der Schwelle einer Betriebsaufspaltung, und zwar – abw. von der bisherigen Rechtslage – unabhängig von der Dauer der Vermietung;

- die Betriebsverpachtung im Ganzen, und zwar auch hinsichtlich der nach Beginn des Verpachtungsverhältnisses durch den Verpächter hinzuerworbenen WG (vgl. auch Anm. 24 „Betriebsverpachtung“).

Unternehmerische Vermietung: Die Vermietung muss im Rahmen einer Gewinneinkunftsart iSv. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 erfolgen. Dies wird erreicht, indem

- die WG entweder für sich betrachtet gewerblich oder als Hilfsgeschäft eines mit anderem Geschäftszweck geführten Einzelunternehmens vermietet werden (vgl. hierzu in Abgrenzung zu § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 22 Nr. 3 *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 21 Rz. 102; ebenso § 21 Anm. 140) oder
- die Vermietungsleistungen durch ein kraft Rechtsform gewerbliches Unternehmen erbracht werden (zB Vermietungs-GmbH bzw. gewerblich infizierte oder geprägte PersGes. gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 [„Investitions-GmbH & Co. KG“]) oder
- bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen nach Maßgabe des sog. Verpächterwahlrechts (vgl. § 16 Anm. 660 ff.) weiterhin von Einkünften aus – einem ruhenden – Gewerbebetrieb auszugehen ist.

Entgeltlichkeitserfordernis: Unentgeltliche Nutzungsüberlassungen unterfallen nicht dem Begriff der Vermietung iSv. Abs. 1 Satz 1 (ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 24); in diesem Fall gilt die vorgenannte Drei-Monats-Frist weiter. Allerdings muss die Miethöhe nicht zwingend fremdüblich ausgestaltet sein (vgl. auch *Pfarrmann* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 10b).

Begünstigte Vertragsverhältnisse: Missverständlich ist die Gesetzesbegründung insoweit, als es genügen soll, dass der Stpfl. das WG an einen „anderen eigenen Betrieb“ vermietet (BTDrucks. 19/22850, 79). Entgeltliche Nutzungsüberlassungen zwischen zwei derselben natürlichen Person zuzurechnenden Einzelunternehmen begründen weder zivil- noch strechtl. anzuerkennende Vertragsverhältnisse. Vielmehr ist das „vermietete“ WG dem BV desjenigen Betriebs des Stpfl. zuzuordnen, in dem es (überwiegend) zum Einsatz kommt (vgl. auch § 4 Anm. 45). Hiermit im Zusammenhang stehende Geldflüsse zwischen den Betrieben sind als Entnahmen und Einlagen zu werten. Auch die Vermietung eines WG von einem Gesellschafter an „seine“ PersGes. ist wegen der Qualifizierung des WG als SonderBV insofern irrelevant.

5. Betriebliche Mindestnutzungsdauer

27

Nicht nur die Anschaffung/Herstellung eines begünstigten WG, sondern letztlich erst dessen tatbestandsmäßige Nutzung innerhalb der in Abs. 1 Satz 1 genannten (Mindest-)Frist begründet eine Förderung der Investition nach § 7g.

Frist: Das WG muss beginnend ab dessen Anschaffung/Herstellung bis zum Ende des nachfolgenden Wj. durch den Stpfl. entweder vermietet (Anm. 26) oder in einer inländ. BS seines Betriebs (fast) ausschließlich betrieblich genutzt (Anm. 24f.) werden. Es handelt sich um eine Mindestfrist, durch die der Gesetzgeber eine zeitlich ausreichende Bindung des begünstigten WG zum Betrieb des investierenden Stpfl. typisiert (vgl. auch BFH v. 3.12.2020 – IV R 16/18, BFH/NV 2021, 716, Rz. 21). Von Abs. 1 Satz 1 abweichende Verwendungen außerhalb dieser Frist sind unschädlich.

- ▶ **Fristbestimmung:** Abs. 1 Satz 1 enthält keine strikte Zweijahresfrist. Sie fällt regelmäßig (deutlich) kürzer aus. Fristbeginn ist die Anschaffung/Herstellung des WG; insofern gilt § 9a EStDV. Hieran anknüpfend muss das WG bis zum Ende

des nachfolgenden Wj. im Betrieb des Stpfl. genutzt werden (Beispiel: Anschaffung des WG am 31.12.2001; Fristende: 31.12.2002; effektive Verbleibensfrist: 365 Tage). Das Wj. umfasst im Regelfall einen Zeitraum von zwölf Monaten (§ 8b Satz 1 EStDV), kann aber im Einzelfall – insbes. bei einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe – auch kürzer sein (vgl. zB § 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV), sog. RumpfWj. Vor diesem Hintergrund hat das FG Thür. zu Recht entschieden, dass eine Betriebsaufgabe, die im Jahr nach der Investition erfolgt, die Verbleibensfrist des Abs. 1 Satz 1 nicht verletzt (FG Thür. v. 10.4.2019 – 4 K 442/17, EFG 2020, 1119, Az. BFH X R 30/19, mit ausführlicher und zustimmender Anm. Lutter). Steuerrechtlich handelt es sich bei einem durch die Betriebsaufgabe ausgelösten RumpfWj. um ein vollwertiges Wj. Die wohl gegenteilige Ansicht der FinVerw. (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 8, 40) überzeugt nicht. Das Ges. knüpft für Beginn und Ende der Verbleibensfrist an Wj. und eben nicht an Kj. an (so dagegen für den fünfjährigen Bindungszeitraum gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvZulG). Demzufolge kann in extremen Konstellationen sogar ein Verbleiben von nur wenigen Tagen im Betrieb des Stpfl. ausreichend sein (Beispiel: Anschaffung des WG am 31.12.2001; Betriebsaufgabe am 5.1.2002).

- ▶ *Verbleib als Anlagevermögen:* Das WG muss nicht nur im Betrieb des investierenden Stpfl., sondern dort ebenso im AV (s. § 6 Anm. 151) verbleiben, weil Investitionsabzugsbeträge nach Abs. 1 (ebenso wie Sonderabschreibungen nach Abs. 5, vgl. Anm. 90) nur für WG des AV beansprucht werden können (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 38; ebenso Bugge in *KSM*, § 7g Rz. E 20 [8/2013]; aA *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 16 aE, der in Anbetracht des offenen Wortlauts auch eine [zumindest theoretisch vorstellbare] Überführung des WG ins UV für unschädlich hält).

Rechtsfolgen bei Verletzung der Mindestnutzungsfrist: Wird das WG nach seiner Anschaffung/Herstellung von Beginn an nicht wie gesetzlich vorgesehen genutzt, verbietet sich eine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 (Anm. 61 ff.). Wird die Frist des Abs. 1 Satz 1 nicht eingehalten, ist eine insoweit bereits erfolgte Hinzurechnung grds. wieder rückgängig zu machen (Abs. 4 Satz 1; s. Anm. 80 ff.). Der Stpfl. kann bei noch nicht abgelaufener Investitionsfrist allerdings für andere begünstigt erworbene WG eine Hinzurechnung vornehmen (Anm. 95).

Bei Veränderungen hinsichtlich der Nutzung und des Verbleibs des WG im BV des Stpfl. innerhalb der Frist des Abs. 1 Satz 1 ist wie folgt zu differenzieren:

- ▶ *Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts:* In beiden Fällen wird die betriebliche Zugehörigkeit gelöst; dies ist grds. schädlich (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 38). Der Anlass für ein vorzeitiges Ausscheiden aus dem BV ist regelmäßig unerheblich (vgl. aber „Wirtschaftlicher Verbrauch“, „Umtausch“ und „Ausscheiden wegen höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs“). Die Rspr. des BFH zu § 2 InvZulG, der zufolge eine vorzeitige Veräußerung zu einem Erlös von bis zu 10 % der AHK generell zulagenunschädlich sein soll (BFH v. 9.12.1999 – III R 49/97, BStBl. II 2000, 434), ist uE nicht auf § 7g übertragbar (aA wohl *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 16). Zu Veräußerungen innerhalb einer Mitunternehmerschaft s.u.
- ▶ *Sinkt der erforderliche betriebliche Nutzungsanteil*, ist dies jedenfalls dann schädlich, wenn bei einer zeitraumbezogenen Gesamtbetrachtung bis Fristende

(keine wirtschaftsjahrbezogene Prüfung, vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 43) die Quote von 90 % (vgl. Anm. 25) unterschritten wird.

- ▶ **Überführung des Wirtschaftsguts in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen:** Wegen der betriebsbezogenen Anwendung des § 7g (Anm. 1) ist eine innerhalb der Frist des Abs. 1 Satz 1 erfolgte Überführung eines begünstigten WG trotz § 6 Abs. 5 Satz 1 schädlich (ebenso BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 38).
- ▶ **Betriebsstättenwechsel:** Die Überführung eines WG von einer in eine andere BS desselben Betriebs ist unerheblich, sofern sich die andere BS im Inland befindet (vgl. hierzu aber auch Anm. 8 „Verhältnis zum Unionsrecht“).
- ▶ **Nutzungsüberlassung des Wirtschaftsguts:** Wird das WG zunächst aktiv in einem Betrieb des Stpfl. genutzt und sodann innerhalb der Frist des Abs. 1 Satz 1 einem anderen Betrieb desselben oder eines anderen Stpfl. entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen, handelt es sich bei bis zum 31.12.2019 gebildeten Investitionsabzugsbeträgen jedenfalls dann nicht um eine schädliche Verwendung, wenn dies einen Zeitraum von drei Monaten nicht überschreitet (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 38; ebenso BFH v. 3.12.2020 – IV R 16/18, BFH/NV 2021, 716, Rz. 21). Zur Betriebsaufspaltung s. Anm. 24. Für Investitionsabzugsbeträge, die in nach dem 31.12.2019 beginnenden Wj. erstmals gebildet werden, ist der Zeitraum der Nutzungsüberlassung jedenfalls bei entgeltlichen Vertragsverhältnissen gegenüber Dritten unerheblich (vgl. Anm. 26). Vermietungen zwischen Gesellschafter und PersGes. sind unschädlich, da das vermietete WG SonderBV darstellt (s. auch Anm. 101 f.).
- ▶ **Betriebsverpachtung im Ganzen:** Der Strukturwandel vom werbenden Gewerbebetrieb hin zum (ruhenden) Verpachtungsbetrieb berührt die Verbleibensvoraussetzungen bereits angeschaffter/hergestellter WG nicht, sofern der Betrieb vom Pächter bis zum Ende der Verbleibensfrist iSv. Abs. 1 Satz 1 unverändert fortgeführt wird (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 40).
- ▶ **Betriebsveräußerung:** Die FinVerw. geht davon aus, dass die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Betriebs innerhalb der Frist des Abs. 1 Satz 1 grds. schädlich ist (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 40; vgl. aber Anm. 27 „Fristbestimmung“). Etwas anderes gilt trotz Rechtsträgerwechsels wegen der Betriebsbezogenheit der Förderung nach § 7g, wenn der veräußerte Betrieb mit allen seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen bis zum Ende des Verbleibenszeitraums des Abs. 1 Satz 1 unverändert in der Hand des Erwerbers bestehen bleibt (ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 14). Von denselben Grundsätzen dürfte auszugehen sein, wenn innerhalb der Frist des Abs. 1 Satz 1 ein organisatorisch selbständiger Teilbetrieb (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1), dem das begünstigte WG zugeordnet ist, veräußert wird; nicht aber bei Veräußerung einer BS.
- ▶ **Betriebsaufgabe:** Durch die Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 erlischt der betriebliche Organismus. Geschieht dies im Wj. der Anschaffung/Herstellung, handelt es sich um einen schädlichen Vorgang, nicht dagegen bei einer Betriebsaufgabe im nachfolgenden Wj. (vgl. Anm. 27 „Fristbestimmung“).

- ▶ *Betriebsunterbrechung*: Eine nach Anschaffung/Herstellung des WG vollzogene Betriebsunterbrechung (vgl. § 16 Abs. 3b) verletzt nicht die Verbleibensfrist des Abs. 1 Satz 1.
- ▶ *Unentgeltliche Betriebsnachfolge*: Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs nach § 6 Abs. 3 Satz 1 stellt unter Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips keine Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 dar (vgl. § 6 Anm. 1200). Der Rechtsnachfolger tritt strechtl. in die Stellung seines Vorgängers ein. Bereits aus diesem Grund ist es konsequent, eine Übertragung während der Frist des Abs. 1 Satz 1 als unschädlich anzusehen; sie läuft – gemessen vom Zeitpunkt der Investition des Vorgängers – für den Nachfolger weiter (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 40).
- ▶ *Einbringung des Betriebs in eine Kapitalgesellschaft/Personengesellschaft*: Die Einbringung eines Betriebs in eine KapGes. (§ 20 UmwStG) bzw. PersGes. (§ 24 UmwStG) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist – unabhängig vom Wertansatz der WG bei der aufnehmenden Gesellschaft – ein veräußerungs- und täuschähnlicher Vorgang (vgl. Anm. 6 „Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG“). Trotzdem verletzt eine Einbringung nicht die Nutzungs- und Verbleibensfrist des Abs. 1 Satz 1, wenn die aufnehmende Gesellschaft die durch den Einbringenden begünstigt angeschafften/hergestellten WG bis zum Ablauf der Frist betrieblich nutzt (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 40).
- ▶ *Zuordnungswechsel innerhalb einer Mitunternehmerschaft*: Wird ein begünstigtes WG innerhalb der Verbleibensfrist vom Gesamthandsvermögen in ein SonderBV eines Mitunternehmers übertragen (oder umgekehrt), hat dies wegen der betriebsbezogenen Betrachtung ebenso wenig schädliche Wirkung wie eine Übertragung zwischen den SonderBV mehrerer Mitunternehmer (s. auch Anm. 102).
- ▶ *Wirtschaftlicher Verbrauch* (vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 41): Hierdurch bleibt der Investitionsabzugsbetrag unberührt (vgl. jeweils zum InvZulG BFH v. 9.3.1967 – IV R 149/66, BStBl. III 1967, 238; BFH v. 15.10.1976 – III R 139/74, BStBl. II 1977, 59; zum unschädlichen Ausscheiden durch Totalschaden s. BFH v. 1.7.1977 – III R 74/76, BStBl. II 1977, 793). Entsprechendes gilt bei Brand oder Diebstahl, nicht allerdings für WG, die auch bei bestimmungsgemäßer Verwendung innerhalb der Frist des Abs. 1 Satz 1 typischerweise aus dem BV ausscheiden (vgl. Nds. FG v. 15.8.2012 – 2 K 80/12, EFG 2012, 2191, rkr., betr. Legehennen und Hähne; vgl. auch *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 11). Zur Verschrotung 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, InvZulG.
- ▶ *Ein sach- oder werkmangelbegründeter Umtausch* des WG ist unschädlich (BFH v. 8.3.1968 – VI R 29/67, BStBl. II 1968, 430, zum InvZulG; ebenso BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 41; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 16).
- ▶ *Ausscheiden wegen höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs*: Auch insoweit bleibt der Investitionsabzugsbetrag unberührt. Wie in den Fällen des wirtschaftlichen Verbrauchs und mangelbedingten Umtausches beruht das vorzeitige Ausscheiden des WG unmittelbar auf einem nicht vom Willen des Stpfl. abhängigen Ereignis (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 41).

6. Rechtsfolge

a) Wahlrecht für Investitionsabzugsbeträge

28

Wahlrecht: Selbstredend müssen Investitionsabzugsbeträge vom Stpfl. nicht beantragt werden. Ihr Abzug ist nach Abs. 1 Satz 1 als Wahlrecht ausgestaltet („können“).

Die Ausübung des Wahlrechts erfolgt dadurch, dass Investitionsabzugsbeträge durch den Stpfl. nach Abs. 1 Satz 2 „in Anspruch genommen“ werden. Vgl. hierzu ausführl. Anm. 36 ff.

Rechtsfolge der Ausübung des Wahlrechts: Zum Zeitpunkt der strechtl. Wirkung des Abzugsbetrags beginnt der Investitionszeitraum des Abs. 3 Satz 1, verbunden mit einer Rückgängigmachung bei ausbleibender Hinzurechnung gem. Abs. 2 Satz 1 (Abs. 3 Satz 1, s. Anm. 80 ff.).

b) Höhe der Investitionsabzugsbeträge

29

Die Höhe der Investitionsabzugsbeträge ist zweifach gedeckelt:

Relative Begrenzung: Abs. 1 Satz 1 begrenzt den Abzug auf einen bestimmten Maximalprozentsatz zu den voraussichtlichen AHK der anzuschaffenden/herzustellenden WG. Dieser betrug zunächst 40 % und wurde durch das JStG 2020 für Investitionsabzugsbeträge, die erstmals in nach dem 31.12.2019 endenden Wj. in Anspruch genommen werden, mit dem Ziel einer Steigerung von Liquiditätsgewinn (BTDrucks. 19/22850, 79) auf nunmehr 50 % erhöht (§ 52 Abs. 16 Satz 1).

► **Kritik:** Die Einhaltung dieses Grenzwerts ist für die FinVerw. in der Abzugsphase nicht überprüfbar, da das Ges. inzwischen auf die Angabe der voraussichtlichen AHK verzichtet (vgl. Anm. 43 f.); der Stpfl. muss hierzu nichts mehr darlegen. Vor diesem Hintergrund ist es gesetzessystematisch verfehlt, den Abzugsbetrag weiterhin mit der Höhe der „voraussichtlichen“ AHK zu verknüpfen. Auch derjenige Stpfl., der zum Zeitpunkt der Geltendmachung von Abzugsbeträgen noch keinerlei konkrete Vorstellungen über ein künftiges Investitionsprojekt und damit über die voraussichtlichen Kosten hat, darf die Gewinnminderung nach Abs. 1 Satz 1 in Anspruch nehmen. Letztlich soll durch die Verknüpfung der Höhe der Investitionsabzugsbeträge mit der (voraussichtlichen) Höhe des Investitionsvolumens dem Stpfl. vor Augen geführt werden, dass die Vorwegnahme von Abschreibungspotenzial nur unter dem Vorbehalt entsprechender Investitionen und der hiermit verbundenen Hinzurechnungen nach Abs. 2 Satz 1 gewährt wird.

Absolute Begrenzung: Darüber hinaus ist die Summe der in Abzug gebrachten Gewinnminderungen nach Maßgabe der Formel des Abs. 1 Satz 4 je Betrieb des Stpfl. auf 200 000 € begrenzt (vgl. hierzu ausführl. Anm. 58). Die Einhaltung dieses Grenzwerts ist für die FÄ insbes. durch das Erfordernis der Datensatzübermittlung nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 (Anm. 50) bereits für das Wj. des begehrten Abzugs überprüfbar.

c) Gewinnminderung durch Investitionsabzugsbeträge

30

Investitionsabzugsbeträge sind nach Abs. 1 Satz 1 gewinnmindernd abzuziehen. Hinsichtlich der Gewinnermittlungsmethoden ist wie folgt zu differenzieren:

Betriebsvermögensvergleich: Investitionsabzugsbeträge stellen weder handels- noch strechtl. Bilanzpositionen dar. Infolgedessen sind sie außerhalb der Bilanz geltend zu machen (BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 12; Bugge in *KSM*, § 7g Rz. B 67 [8/2013]; Kulosa in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 47; Brandis in *Blümich*, § 7g Rz. 35 [3/2021]; Wendt, FR 2008, 598 [601]; Peetz, DStZ 2008, 680 [683]). Die systematische Stellung der Investitionsabzugsbeträge im Rahmen der strechtl. Gewinnermittlung als außerbilanzielle gewinnmindernde Abzugsposten bewirkt nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks. 18/4902, 48), dass weder der erstmalige Ansatz noch die spätere Änderung oder Rückgängigmachung den Regeln der Bilanzänderung bzw. -berichtigung gem. § 4 Abs. 2 unterliegen (BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 12; Pfirrmann in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 12).

Einnahmenüberschussrechnung: Ermittelt der Stpfl. seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 3, sind die Investitionsabzugsbeträge technisch als BA zu behandeln.

31–35 Einstweilen frei.

II. Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen und besondere Voraussetzungen (Abs. 1 Satz 2)

1. Inanspruchnahme

36 a) Form der Inanspruchnahme

Das Wahlrecht auf den gewinnmindernden Abzug von Investitionsabzugsbeträgen setzt nach Abs. 1 Satz 2 deren Inanspruchnahme voraus (vgl. bereits Anm. 28). Der Stpfl. muss den Abzug somit stl. geltend machen. Die Abzugsbeträge werden entweder im Rahmen der StErklärung (Feststellungserklärung bei PersGes./Gemeinschaften) oder zu einem späteren Zeitpunkt (s. Anm. 37) geltend gemacht (zum Erfordernis der Übermittlung nach amtlichen Datensätzen s. Anm. 50). Der Stpfl. muss sich weder auf geplante Einzelinvestitionen festlegen, noch sind diese hinsichtlich ihrer Funktion unter Angabe der voraussichtlichen AHK zu bezeichnen (BTDrucks. 18/4902, 48, s. Anm. 43 f.).

b) Zeitpunkt der Inanspruchnahme

37 aa) Keine formelle Fristenbindung

Fristloses Wahlrecht: Abs. 1 Satz 2 knüpft das Wahlrecht auf Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen an keine Frist. Es kann daher formell grds. bis zum Verjährungseintritt derjenigen StFestsetzung/Gewinnfeststellung ausgeübt werden, auf die sich die Abzugsbeträge auswirken sollen (BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 12; ebenso Pfirrmann in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 12); ein konkurrierendes Verhältnis zu den Vorschriften der Bilanzberichtigung bzw. -änderung besteht nicht (vgl. Anm. 5 „Verhältnis zu § 4 Abs. 2“; Anm. 30). Hieraus folgt:

- Der Stpfl. ist nicht gehalten, die Abzugsbeträge bereits mit Einreichung der Steuer- bzw. Feststellungserklärung geltend zu machen.
- Zulässig ist ebenso eine Inanspruchnahme im Zuge eines außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 21).

- Ist die StFestsetzung/Gewinnfeststellung bereits formell bestandskräftig, setzt eine nachträgliche Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen voraus, dass der Bescheid des Abzugsjahres nach abgabenrechtl. Vorschriften (§§ 164, 172 f. AO) noch änderbar ist (vgl. ua. *Grützner*, StuB 2011, 101 [103]). Die Ausübung des Wahlrechts ist allerdings keine nachträglich bekannt gewordene Tatsache iSv. § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO, ebenso wenig ein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (vgl. insoweit allg. zur nachträglichen Ausübung von stl. Wahlrechten BFH v. 12.5.2015 – VIII R 14/13, BStBl. II 2015, 806, Rz. 15, 22 f.).
- Innerhalb der Grenzen der Bestandskraft kann der Stpfl. sein Wahlrecht nach Abs. 1 Satz 1 für das Abzugsjahr der Höhe nach (unter Berücksichtigung von Abs. 1 Satz 4, Anm. 58) modifizieren.

Motivlage unbeachtlich: Die Beweggründe des Stpfl. für eine erst nachträgliche Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen sind grds. unerheblich (vgl. aber noch BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Rz. 24).

bb) Auswirkungen des Zeitpunkts der Investition auf die Inanspruchnahme

(1) Investition steht noch aus

38

Hat der Stpfl. zum Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts auf Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen noch keine begünstigte Investition vorgenommen, setzt ein gewinnmindernder Abzug nach Abs. 1 voraus, dass zu jenem Zeitpunkt der Investitionszeitraum des Abs. 3 Satz 1 noch nicht abgelaufen ist (vgl. BTDrucks. 18/4902, 42). Dies ist der Sache nach deshalb zutr., da anderenfalls zeitgleich mit der Inanspruchnahme der Abzugsbeträge deren Rückgängigmachung nach Abs. 3 einhergehen müsste (BFH v. 20.3.2019 – X R 13/17, BFH/NV 2019, 1224, Rz. 19 f., Ablauf der Investitionsfrist während des Einspruchs-/Klageverfahrens).

Beispiel:

Die StFestsetzung des Jahres 01 steht wirksam unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Anfang des Jahres 05 beantragt der Stpfl. eine Änderung der Festsetzung nach § 164 Abs. 2 AO und beansprucht erstmals auf den 31.12.2001 einen Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 Satz 1. Zum Zeitpunkt seines Änderungsantrags hat er keine nach § 7g begünstigungsfähige Anschaffung/Herstellung vorgenommen. Dem Änderungsantrag ist in materiell-rechtl. Hinsicht nicht nachzukommen. Der dreijährige Investitionszeitraum ist abgelaufen. Der Stpfl. kann bis zum 31.12.2004 keine Hinzurechnungen in der Weise nach Abs. 2 Satz 1 vornehmen, dass die StFestsetzung 01 gleichsam nach Abs. 3 Satz 1 zu ändern wäre.

(2) Investition bereits erfolgt

39

Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen ist zeitlich grds. auch nach bereits erfolgter Investition zulässig. Die Rspr. begründet dies mit der aus dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 abgeleiteten Erkenntnis, dass allein die Perspektive am Schluss des Wj. des begehrten Abzugs maßgeblich dafür ist, ob „für die künftige“ Anschaffung/Herstellung eines begünstigten WG ein Abzugsbetrag gebildet werden kann. Vor diesem Hintergrund ist es zutr., dem Umstand, ob der Stpfl. im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung bereits die Absicht hatte, Abzugsbeträge nach Abs. 1 Satz 1 in Anspruch zu nehmen, keine Bedeutung beizumessen (vgl. BFH v. 8.6.2011 – I R 90/10, BStBl. II 2013, 949, Rz. 19; BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BStBl. II 2013, 952, Rz. 9; BFH v. 24.10.2012 – I R 13/12, GmbHR 2013, 329, Rz. 23).

Beispiel:

Der Stpfl. gibt seine EStErklärung für das Jahr 01 erst im Laufe des Jahres 04 im Rahmen seines Einspruchs gegen den zwischenzeitlich erlassenen Schätzungsbescheid ab. Er nimmt für ein Ende des Jahres 02 angeschafftes WG Investitionsabzugsbeträge nach Abs. 1 Satz 1 in Anspruch.

Dem Abzug steht nicht entgegen, dass der Stpfl. womöglich zum Zeitpunkt der Investition (Ende 03) noch nicht die Absicht hatte, Investitionsabzugsbeträge geltend zu machen. Maßgeblich ist allein die Beurteilung aus Sicht des 31.12.2001. Hiernach wurde der Abzugsbetrag – wenn auch nachträglich – für ein erst künftig zu erwerbendes WG gebildet.

40 (3) **Finanzierungszusammenhang?**

Lange Zeit streitig war, ob ein Finanzierungszusammenhang zwischen der angedachten Investition und der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen bestehen muss (hierzu ausführlich *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. B 42 ff. [8/2013]). Ein solches – sich nicht aus den geschriebenen Tatbestandsmerkmalen des Abs. 1 abzuleitendes – Erfordernis wurde insbes. für zwei Konstellationen diskutiert (vgl. auch *Pfirkmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 19):

- Für eine bereits erfolgte Investition werden Abzugsbeträge nach Abs. 1 erst zu einem Zeitpunkt geltend gemacht, zu dem aufgrund des inzwischen eingetretenen Zeitablaufs nicht mehr davon ausgegangen werden kann, dass die durch den Abzug geschaffene Liquidität der Finanzierung der AHK des WG dient (Fallgruppe 1).
- Später in Anspruch genommene Abzugsbeträge dienen erkennbar (nur) dem Ausgleich nachträglicher Einkommenserhöhungen für das Abzugsjahr (Fallgruppe 2).

Fallgruppe 1: Nach der zu § 7g aF (Ansparabschreibung) ergangenen Rspr. musste der Stpfl. im Fall einer bereits erfolgten Investition den Abzug – bei taggenauer Berechnung – innerhalb der gesetzlichen Investitionsfrist nachholen (BFH v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8, Rz. 21, betr. noch die zweijährige Investitionsfrist des § 7g aF). Anderenfalls scheiterte die Förderung am (ungeschriebenen) Tatbestandsmerkmal des Finanzierungszusammenhangs. Durch eine Fristüberschreitung sollte typisierend und unwiderleglich unterstellt werden, dass der gewinnmindernde Abzugsbetrag nicht mehr der Investitionserleichterung dient. Diese Rspr. übernahm die FinVerw. auch für den durch das UntStRefG 2008 eingeführten Investitionsabzugsbetrag und verwehrte dementsprechend einen nachträglich in Anspruch genommenen Abzug, wenn die Geltendmachung mehr als drei Jahre nach der Anschaffung/Herstellung erfolgte (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, BStBl. I 2013, 1493, Rz. 26). In ihrer Begr. des Entwurfs v. 13.5.2015 zum StÄndG 2015 (Anm. 2) hielt die BReg. an diesem Ausschlusskriterium ausdrücklich fest (vgl. BTDrucks. 18/4902, 42 aE). Dagegen hat der BFH in mehreren Entsch. aus dem Jahr 2016 für Jahre ab Geltung des Investitionsabzugsbetrags das Merkmal des Finanzierungszusammenhangs ausdrücklich aufgegeben und hierbei insbes. den gegenüber § 7g aF rückwirkenden Korrekturmechanismus bei unterbleibender Investition/Hinzurechnung angeführt (s. BFH v. 23.3.2016 – IV R 9/14, BStBl. II 2017, 295, Rz. 19 ff.; BFH v. 6.4.2016 – X R 28/14, BStBl. II 2017, 302, Rz. 21 ff.; vgl. auch BFH v. 28.4.2016 – I R 31/15, BStBl. II 2017, 306, Rz. 20).

- ▶ **Stellungnahme:** Abweichend von der Gesetzesbegründung scheint die FinVerw. der Sichtweise der neueren BFH-Rspr. zu folgen. Die Entsch. sind im BStBl.

veröffentlicht, und der aktuelle BMF-Erlass zu § 7g (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002 – 02, BStBl. I 2017, 423) erwähnt das Merkmal des Finanzierungszusammenhangs mit keiner Silbe. Dies ist uE auch sachgerecht. Zwar hat der BFH die Abkehr vom Erfordernis des Finanzierungszusammenhangs in seinen Entsch. aus dem Jahr 2016 auch damit begründet, dass das Ges. – abw. von der Rechtslage bei § 7g aF (Ansparabschreibung) – eine auf den Schluss des Wj. des Abzugs festzustellende Investitionsabsicht des Stpfl. voraussetze, so dass auch deshalb missbräuchliche Gestaltungsanreize nicht mehr bestünden (BFH v. 23.3.2016 – IV R 9/14, BStBl. II 2017, 295, Rz. 21; BFH v. 6.4.2016 – X R 28/14, BStBl. II 2017, 302, Rz. 24). Dieses Argument hat jedenfalls für die durch das StÄndG 2015 (Anm. 2) eingeführte Rechtslage seine Kraft verloren; eine wirtschaftsgutbezogene Investitionsabsicht des Stpfl. ist inzwischen nicht mehr vonnöten (vgl. Anm. 43). Nach wie vor tragend bleibt aber die Erwägung des BFH, dass sich missbräuchliche Gestaltungsbestrebungen des Stpfl. infolge des gegenüber § 7g aF (Ansparabschreibung) völlig neu ausgerichteten Gesetzesmechanismus nicht mehr stellen könnten (BFH v. 23.3.2016 – IV R 9/14, BStBl. II 2017, 295, Rz. 21; BFH v. 6.4.2016 – X R 28/14, BStBl. II 2017, 302, Rz. 25). Während dem Stpfl. dort auch ohne Investition die im Abzugsjahr erreichte Gewinnminderung endgültig verblieb, regelt Abs. 3 für diesen Fall eine rückwirkende und zudem zu verzinsende Korrektur des Abzugsjahres; gewonnen ist für den Stpfl. mit Ausnahme eines (im Hinblick auf die Verzinsung teuer zu bezahlenden) Steuerstundungsvorteils somit nichts.

Fallgruppe 2: Äußerst wechselvoll wurde und wird beurteilt, ob Investitionsabzugsbeträge nach Abs. 1 bei einer zwischenzeitlich erfolgten Investition in ein begünstigtes WG – nachträglich – auch dann in Anspruch genommen werden können, wenn die hiermit einhergehende Gewinnminderung belastende Einkommenserhöhungen kompensieren soll.

Beispiel:

Der Stpfl. hatte zum 31.12.2001 zunächst keine Investitionsabzugsbeträge gebildet. Das FA setzte die Est 01 erklärungsgemäß fest. Anfang des Jahres 03 erwarb der Stpfl. betrieblich genutzte Maschinen (AK 50000 €; 10 Jahre betriebsgewöhnliche ND). Ende des Jahres 06 erließ das FA nach einer Bp. einen geänderten StBescheid für 01 (Gewinnerhöhung: 25000 €). Im Einspruchsverfahren gegen den Änderungsbescheid macht der Stpfl. auf den 31.12.2001 für die im Jahr 03 erworbenen Maschinen erstmals einen Abzugsbetrag nach Abs. 1 Satz 1 iHv. 25000 € (50 % der AK) geltend.

- ▶ *Finanzverwaltung:* Ursprünglich erkannte die FinVerw. nachträglich geltend gemachte Abzugsbeträge für eine bereits durchgeführte Investition mangels eines Finanzierungszusammenhangs nicht an, sofern dies erkennbar dem Ausgleich von nachträglichen Einkommenserhöhungen (zB nach einer Bp.) dient (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, BStBl. I 2013, 1493, Rz. 26). Hierzu berief sie sich auf die entsprechende BFH-Rspr., die allerdings zur Rechtslage von § 7g aF (Ansparabschreibung) ergangen war (BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747). Der BFH hatte es für gestaltungsmisbräuchlich gehalten, wenn für den Abzug vordergründig nicht investitionsbezogene Motive – im dortigen Entscheidungsfall die Wahrung einer nach Bp. überschrittenen Einkommensgrenze für eine Begünstigung nach § 10e – ausschlaggebend sind.
- ▶ *Gesetzgeber:* Auch für diese Fallgruppe sollte nach Vorstellung des Gesetzgebers zum StÄndG 2015 ein nachträglicher Investitionsabzugsbetrag ausgeschlossen sein (vgl. BTDrucks. 18/4902, 42 aE mit ausdrücklicher Bezugnahme auf BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747).
- ▶ *Rechtsprechung:* Nach der zeitlich im Anschluss ergangenen BFH-Rspr. (BFH v. 23.3.2016 – IV R 9/14, BStBl. II 2017, 295, Rz. 21; BFH v. 28.4.2016 – I R 31/15, BStBl. II

2017, 306, Rz. 20) war aus den oa. Erwägungen die nachträgliche Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen zum Ausgleich von zwischenzeitlichen Einkommenserhöhungen dagegen rechtl. zulässig. Dieser Sichtweise folgte die FinVerw. in ihrem aktuellen Schreiben (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002 – 02, BStBl. I 2017, 423).

- ▶ *Lösung des Beispiels:* Auf Grundlage der uE zutr. BFH-Auffassung kann der Stpfl. im Beispielfall auch noch nachträglich für die bereits im Jahr 03 angeschafften Maschinen zum 31.12.2001 einen Investitionsabzugsbetrag iHv. 25 000 € (50 % von 50 000 €) bilden und somit das Mehrergebnis nach der Bp. für das Jahr 01 vollständig kompensieren. Sollte der Stpfl. im Jahr 04 keine (weiteren) begünstigten Investitionen getätigt haben, muss er zugleich einen Antrag auf Änderung der StFestsetzung für 03 stellen und die AK nach Abs. 2 Satz 1 iHv. 25 000 € gewinnerhöhend hinzurechnen (Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO). Anderenfalls wäre eine nachträgliche Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags aufgrund der gleichzeitig notwendig werdenden Auflösung nach Abs. 3 ausgeschlossen (vgl. hierzu Anm. 71 f.). Kompensierend zu einer hinzurechnungsbedingten Gewinnerhöhung könnte der Stpfl. in gleicher Höhe die AK gewinnmindernd nach Abs. 2 Satz 3 herabsetzen; in diesem Fall wäre allerdings die AfA zu Lasten des Stpfl. zu korrigieren (Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2).
- ▶ *JStG 2020 und Stellungnahme:* Wiederum anders – nunmehr im Sinne der ursprünglichen Ansicht der FinVerw. – müsste der Beispielfall 3 nach der durch das JStG 2020 (Anm. 2) eingeführten Rechtslage gelöst werden (vgl. hierzu ausführl. und krit. Anm. 64). Für Investitionsabzugsbeträge, die in nach dem 31.12.2020 endenden Wj. erst nach Eintritt der Bestandskraft der erstmaligen StFestsetzung/Gewinnfeststellung in Anspruch genommen werden (vgl. § 52 Abs. 16 Satz 2), setzt eine Hinzurechnung von AHK nach Abs. 2 Satz 2 nF voraus, dass das begünstigte WG zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Abzugs – anders als im Beispielfall – noch nicht angeschafft/hergestellt war. Hiermit hat der Gesetzgeber letztlich durch die Hintertür für die Fallgruppe der Betriebsprüfungskompensation wieder einen Finanzierungszusammenhang eingeführt. Hiermit wurde der Anwendungsbereich des § 7g unnötig eingeschränkt und verkompliziert. Wenn es dem Stpfl. freisteht, einen Abzugsbetrag unabhängig von Art und Umfang potentieller Investitionen geltend zu machen, können die Abzugskriterien nicht deshalb verschärft werden, weil er das Wahlrecht erst nach bereits erfolgter StFestsetzung/Gewinnfeststellung ausübt. Auch nach einer Bp. muss ihm gestattet sein, auf die geänderte StBelastung zu reagieren, zumal deren Kompensation zu Lasten des Abschreibungsvolumens des erworbenen WG geht (vgl. oa. Beispielfall und Anm. 64).

41 (4) Zwischenzeitliche Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe etc.

Investitionsabzugsbeträge können auch dann nicht mehr (nachträglich) nach Abs. 1 Satz 2 in Anspruch genommen werden,

- wenn zum Zeitpunkt der Geltendmachung der Betrieb bereits aufgegeben oder veräußert wurde (BFH v. 17.11.2004 – X R 41/03, BFH/NV 2005, 848, zur Ansparrücklage); diese Rspr. trifft zu, da der Förderzweck des § 7g in diesem Betrieb nicht mehr verwirklicht werden kann;
- wenn zu diesem Zeitpunkt der Entschluss zur Veräußerung bereits gefasst ist (BFH v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 860; s. auch BFH v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BStBl. II 2014, 299, Rz. 13, jeweils zur Ansparrücklage);
- wenn zu diesem Zeitpunkt der Betrieb nach § 20 UmwStG (unabhängig vom Wertansatz) in eine KapGes. eingebracht werden soll (BFH v. 14.4.2015 – GrS 2/12, BStBl. II 2015, 1007, Rz. 55, zur Ansparrücklage; s. auch Anm. 6 „Einbringung in eine Kapitalgesellschaft“);
- (uE ebenfalls) wenn zu diesem Zeitpunkt der Betrieb nach § 24 UmwStG (unabhängig vom Wertansatz) in eine PersGes. eingebracht werden soll (BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032, Rz. 18 ff., zur Ansparrücklage); aA

wohl BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 22, 32; s. auch Anm. 6 „Einbringung in eine Personengesellschaft“); nicht dagegen bei bereits vollzogenen oder beabsichtigten Betriebsübertragungen nach § 6 Abs. 3 (BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763, Rz. 16 ff.; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 22; vgl. auch Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Betriebsübertragung)“);

- wenn der Abzug so kurze Zeit vor Ablauf des Investitionszeitraums beansprucht wird, dass der Stpfl. nicht mehr mit ihrer rechtzeitigen Durchführung rechnen kann (so Gesetzesbegründung, BTDrucks. 18/4902, 49; vgl. zu § 7g aF BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Rz. 20, 24; BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BStBl. II 2013, 952, Rz. 21, uE zweifelhaft).

cc) Sukzessive Inanspruchnahme

42

Der Stpfl. kann die Abzugsbeträge im Rahmen des Förderhöchstbetrags von 200 000 € (vgl. hierzu Anm. 58) in einem Wj. entweder voll in Anspruch nehmen oder diese beliebig auf den gesetzlichen Investitionszeitraum verteilen. Mit Wegfall der auf Einzelinvestitionen bezogenen Förderung hat sich die bisherige Diskussion sukzessiver Inanspruchnahme des Abzugsbetrags für ein begünstigtes WG (sog. Aufstockung) erledigt (s. zur bis zum Ende des Jahres 2015 geltenden Rechtslage zunächst BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Rz. 6; sodann BFH v. 12.11.2014 – X R 4/13, BStBl. II 2016, 38, Rz. 12 ff.; nachfolgend BMF v. 15.1.2016 – IV C 6 - S 2139 – b/13/10001, BStBl. I 2016, 83; *Reddig*, NWB 2017, 2023). Nimmt der Stpfl. einen Abzugsbetrag sukzessive über die Dauer des dreijährigen Investitionszeitraums in Anspruch (Beispiel: 20 % [01], 20 % [02], 10 % [03]), ist jedes Wj. durch Wegfall der wirtschaftsgutbezogenen Förderung eigenständig zu betrachten; es beginnt jeweils ein eigenständiger dreijähriger Investitionszeitraum.

c) Wegfall des Erfordernisses einer Investitionsabsicht

43

Bedeutung des Merkmals der Investitionsabsicht: Investitionsabzugsbeträge für vor dem 1.1.2016 endende Wj. konnte der Stpfl. nur beanspruchen, wenn er

- beabsichtigte, ein konkretes begünstigtes WG innerhalb einer Frist von drei Jahren anzuschaffen bzw. herzustellen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a aF) und
- ebenso beabsichtigte, jenes WG nach Maßgabe der Voraussetzungen von Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b aF zu nutzen.

Prognose: Rechtsprechung und FinVerw. erwarteten vom Stpfl. hierfür eine hinreichend konkrete Darlegung einer Prognoseentscheidung über sein künftiges Investitionsverhalten (BFH v. 19.9.2002 – X R 51/00, BStBl. II 2004, 184; BFH v. 6.3.2003 – IV R 23/01, BStBl. II 2004, 187; BFH v. 11.7.2007 – I R 104/05, BStBl. II 2007, 957; BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, BStBl. I 2013, 1493, Rz. 17). Maßgebend war die Perspektive am Ende des Wj., für das die Investitionsabzugsbeträge geltend gemacht wurden. Durch eine solche – vom Stpfl. darzulegende und ggf. nachzuweisende – Prognoseentscheidung sollte letztlich vermieden werden, dass Investitionsabzugsbeträge „ins Blaue hinein“ gebildet werden konnten (vgl. BFH v. 6.9.2006 – XI R 28/05, BStBl. II 2007, 860, zur Ansparrücklage).

Zu Einzelheiten s. die Altcommentierung des § 7g – Stand Oktober 2017, dort Anm. 48–55 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; ebenso *Pfarrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 18).

StÄndG 2015: Für Investitionsabzugsbeträge, die erstmals für nach dem 31.12.2015 endende Wj. (dh. ab VZ 2016) in Anspruch genommen werden (vgl. § 52 Abs. 16 Satz 1 idF des StÄndG 2015, s. Anm. 2), hat der Gesetzgeber auf das vorgenannte Erfordernis verzichtet. Abzugsbeträge nach Abs. 1 können seitdem „ohne weitere Angaben“ und „ohne Nachweis oder die Glaubhaftmachung von Investitionsabsichten“ in Anspruch genommen werden (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 21). Der Stpfl. kann Abzugsbeträge selbst dann bilden, wenn er hinsichtlich einer künftigen Anschaffung/Herstellung noch keine konkreten Vorstellungen hat oder ggf. gar nicht investitionsbereit ist. Er kann letztlich „auf Zuruf“ die Steuerlast des Abzugsjahres reduzieren (vgl. *Reddig*, FR 2018, 925 [927]). Der Gesetzgeber begründete die seinerzeitigen Lockerungen zum einen mit Vereinfachungs- und Bürokratieabbaubestrebungen. Zum anderen meinte er, sich gegenüber etwaigen missbräuchlichen Gestaltungen mit der rückwirkenden und mit 6 % pro anno sehr hoch zu verzinsenden Änderung der (zu Unrecht) bevorteilenden StFestsetzung nach Abs. 3 wehren zu können (BTDrucks. 18/4902, 42). Das Insolvenzrisiko des mit einer solchen Rückforderung belasteten Stpfl. scheint der Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen zu haben.

Bedeutung „künftiger“ Anschaffung oder Herstellung: Aus dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1, wonach Abzugsbeträge „für“ die künftige Anschaffung/Herstellung begünstigter WG in Anspruch genommen werden können, folgt uE nicht die Fortgeltung des Tatbestandsmerkmals der Investitionsabsicht (ebenso *Wendt*, FR 2016, 902 [903]). Hieraus folgt lediglich, dass allein spätere Investitionen innerhalb des gesetzlichen Förderzeitraums begünstigt sind, nicht solche im laufenden Wj. oder gar in zurückliegenden Wj.

Betriebsgründung: Einschränkungen gelten lediglich bei erst in Gründung befindlichen Betrieben. Zwar ist nach der Gesetzesbegründung auch insoweit keine Investitionsabsicht mehr notwendig (BTDrucks. 18/4902, 42 f.). Allerdings fordert die FinVerw. offenbar zur Vorbeugung vor ungerechtfertigten und später ggf. nicht mehr korrigierbaren Steuervorteilen uE zu Recht zumindest eine Betriebseröffnungsabsicht, die zB durch eine Gewerbeanmeldung und/oder bereits beantragte Kredite dargelegt und glaubhaft gemacht werden kann (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 3). Keinesfalls notwendig sind aber eine verbindliche Bestellung des WG oder bereits konkret geführte Verhandlungen über den Erwerb des WG (vgl. *Reddig*, FR 2018, 925 [927]).

44 d) Wegfall des Funktionsbenennungserfordernisses

Bedarf es keiner auf ein bestimmtes WG bezogenen Investitionsabsicht mehr (Anm. 43), ist konsequenterweise auch das in Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 aF verankerte Erfordernis, bereits bei der Inanspruchnahme der Investitionsabzugsbeträge die künftige betriebliche Funktion des anzuschaffenden/herzustellenden WG zu benennen, für nach dem 31.12.2015 beginnende Wj. entfallen (vgl. zu den Anforderungen BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, BStBl. I 2013, 1493, Rz. 34 f. sowie Anm. 57 der Altcommentierung des § 7g – Stand Oktober 2017 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

2. Begünstigte Betriebe (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)**a) Gewinnermittlungsmethode (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a)**

45

Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen (Anm. 36ff.) setzt nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a voraus, dass der Stpfl. seinen Gewinn nach § 4 oder § 5 ermittelt. Begünstigt sind somit nur Gewinnermittlungen durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1 bzw. § 5) und durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3). Die durch das JStG 2020 (Anm. 2) eingefügte Formulierung dient der Klarstellung; materiell-rechtl. hat sich gegenüber der grds. bis zum 31.12.2019 geltenden Rechtslage (vgl. § 52 Abs. 16 Satz 1) nichts geändert. Aus Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF und § 13a Abs. 3 Satz 2 ergibt sich, dass Gewerbetreibende, die ihren Gewinn nach § 5a ermitteln, bzw. Land- und Forstwirte bei Anwendung einer Durchschnittsgewinnermittlung (§ 13a) von § 7g nicht profitieren können.

b) Gewinngrenze von 200 000 € (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b)

46

Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen (Anm. 36ff.) ist ferner davon abhängig, dass der Betrieb, zu dessen AV das WG gehört, nach Maßgabe von Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b zu den „kleinen oder mittleren Betrieben“ gehört.

Gewinn als einzig relevante Größe: Mit dem JStG 2020 (Anm. 2) hat der Gesetzgeber hinsichtlich der für die Begünstigung gem. § 7g maßgeblichen Betriebsgrößengrenzen einen Paradigmenwechsel vollzogen. Motiviert durch Vereinfachungsmaßnahmen und eine „zielgenauere“ Förderung kleiner und mittlerer Unternehmen (vgl. BTDrucks. 19/22850, 79, zur Kritik s.u.) setzt der Investitionsabzugsbetrag für alle Betriebe unabhängig von der Einkunftsart und der Gewinnermittlungsmethode voraus, dass im Wj. des Abzugs ein Gewinn von 200 000 € nicht überschritten wird (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b). Die vorherige Dreiteilung zwischen BV (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF, Anm. 47), Wirtschaftswert/Ersatzwirtschaftswert (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b aF, Anm. 48) und Gewinn (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF, Anm. 49) ist gegenstandslos.

► **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Neuregelung gilt gem. § 52 Abs. 16 Satz 1 Halbs. 1 bei kalenderjahrientischem Wj. erstmals für Investitionsabzugsbeträge, die für nach dem 31.12.2019 endende Wj. in Anspruch genommen werden (dh. ab VZ 2020). Im Fall eines abweichenden Wj. nach § 4a findet die neue Gewinngrenze zwingend erstmals für nach dem 17.7.2020 (Veröffentlichung des Referentenentwurfs eines JStG 2020) endende Wj. Anwendung; in der Zeitspanne zwischen dem 1.1. und 17.7.2020 besteht für jene Stpfl. ein Wahlrecht, noch die bisherige Rechtslage anzuwenden (vgl. § 52 Abs. 16 Satz 1 Halbs. 2: „spätestens“; ebenso *Hänsch*, BBK 2021, 330 [336f.]).

Beispiel:

Der Stpfl. hat ein abweichendes Wj. vom 1.7. bis 30.6. Sein steuerbilanzielles BV am Ende des Wj. 2019/2020 beträgt 200.000 €, der Gewinn 230.000 €. Möchte der Stpfl. für jenes Wj. Investitionsabzugsbeträge in Anspruch nehmen, muss er sich nicht auf die überschrittene Gewinngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b verweisen lassen, sondern kann noch von der bisherigen Regelung des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF (Anm. 47) profitieren; sein BV auf den 30.6.2020 hat den Grenzbetrag von 235.000 € nicht überschritten.

► **Kritik:** Es darf bezweifelt werden, ob die vom Gesetzgeber ua. erstrebte Verwaltungsvereinfachung ein tragfähiger Grund für die Neuregelung ist. So wie nunmehr ausschließlich die GuV bzw. Einnahmenüberschussrechnung für die Be-

stimmung der Betriebsgrößengrenze heranzuziehen ist, erforderte die bisherige Rechtslage bei bilanzierenden Stpfl. einen im wesentlichen schlichten Abgleich mit dem steuerbilanziellen Kapitalkonto bzw. dem für grundrechtl. Zwecke ermittelten Wirtschafts- bzw. Ersatzwirtschaftswert (LuF), vgl. Anm. 47, 48. Ein nennenswerter Abbau von Verwaltungsaufwand dürfte daher nicht zu verzeichnen sein. Der Gesetzgeber muss sich zudem entgegenhalten lassen, dass eine am Gewinn orientierte Betriebsgrößenschwelle oftmals nur ein schwaches Indiz dafür ist, einen Betrieb als förderungsfähiges kleines oder mittleres Unternehmen oder aber als Großunternehmen einzustufen; insbes. hat bei bilanzierenden Stpfl. allein der Gewinn keine Aussagekraft über die Größe des Eigenkapitals und damit über die betriebsgrößenabhängigen Erschwernisse beim Zugang zu den Kapitalmärkten (vgl. hierzu *Anzinger*, Schriftliche Stellungnahme für die öffentliche Anhörung im FinAussch. am 26.10.2020, 5). Bilanzierende Stpfl. mit einem BV von nicht mehr als 235 000 € (vgl. Anm. 47), die durch außerordentliche BE (zB Auflösung einer Rücklage nach § 6b) die gesetzliche Gewinnschwelle überschreiten, gelten nunmehr für das jeweilige Wj. als nicht mehr gem. § 7g förderungsfähig (vgl. hierzu auch *Ammermann*, DB 2020, 2432 [2433]). Diese Erwägungen waren für den FinAussch. im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2020 offensichtlich Anlass dafür, die im RegE noch mit 150 000 € veranschlagte Gewinngrenze (BTDrucks. 19/22850, 79) auf nunmehr 200 000 € anzuheben (BTDrucks. 19/25160, 208).

- ▶ *Positiv betrachtet*: Für Stpfl. mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (vgl. Anm. 49) hat sich im Vergleich zur bisherigen Rechtslage der Grenzwert um 100 % erhöht; dies dürfte auch deutlich mehr freiberuflich tätige PersGes. in die Förderung einbeziehen. Zudem ist das dem Gesetzeszweck nicht entsprechende Gestaltungsmittel bilanzierender Stpfl., durch gezielte Entnahmen zum Ende des Wj. des Abzugs den BV-Grenzwert des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a F (Anm. 47) einzuhalten, entfallen.

Betriebsbezogene Ermittlung: Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b bezieht sich auf den einzelnen Betrieb des Stpfl. (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 19). Maßgebend ist die jeweilige Gewinnermittlungseinheit, dh. die Ergebnisse von BS und sogar Teilbetrieben werden konsolidiert (vgl. zB Hess. FG v. 31.3.2013 – 4 K 985/11, EFG 2013, 672, Steuerberater mit Praxen in verschiedenen Städten, aufgehoben aus verfahrensrechtl. Gründen durch BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/16). Dass hierbei ein Einzelunternehmer, der mehrere Betriebe (Gewinnermittlungseinheiten) unterhalten und damit die Förderhöchstgrenze von 200 000 € (vgl. Anm. 58) mehrfach nutzen kann, gegenüber einer PersGes., die wegen § 15 Abs. 3 Nr. 1 auch bei verschiedenartigen Tätigkeiten stets nur einen Betrieb führt (vgl. Anm. 102), strechtl. privilegiert ist, hält die Rspr. uE zu Recht für verfassungsrechtl. unbedenklich (BFH v. 13.7.2016 – VIII R 56/13, BStBl. II 2016, 936).

- ▶ *Betriebsaufspaltung*: Nach zutreffender Ansicht der Rspr. (BFH v. 17.7.1991 – I R 98/88, BStBl. II 1992, 246; BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 49) und FinVerw. (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 19) ist für das Besitz- und Betriebsunternehmen jeweils gesondert zu entscheiden, ob die nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b maßgebliche Grenze überschritten ist (ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 28; *Pfirmsmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 14; *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. B 10 [8/2013]).

- ▶ **Organschaft:** Für OT und OG ist eine jeweils gesonderte Prüfung der Gewinn-
grenze vorzunehmen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/
0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 19; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g
Rz. 28).
- ▶ **Inländische Betriebsstätte:** Unterhält eine ausländ. KapGes. eine inländ. BS, ist
die Gewinngrenze unter Einbeziehung der Ergebnisse des ausländ. BV zu be-
stimmen (BFH v. 15.2.2012 – I B 124/11, BFH/NV 2012, 986, Rz. 9). Sachliche
(inlandsbezogene) Einschränkungen lassen sich dem Ges. nicht entnehmen
(s. auch BFH v. 10.8.2011 – I R 45/10, BStBl. II 2012, 118, Rz. 20).
- ▶ **Bei Personengesellschaften** sind gerade wegen der betriebsbezogenen Betrach-
tung die Ergebnisse aus dem Gesamthandsbereich mit denen aus dem Son-
derBV und den Ergänzungsbilanzen zusammenzufassen (BFH v. 2.8.2012 – IV
R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 49; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/
10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 19; ebenso *Brandis* in *Blümich*,
§ 7g Rz. 57 [3/2021]; *Meyer/Ball*, FR 2009, 641 [642]; *Reddig*, FR 2018, 925
[927]). Das gilt auch, wenn Investitionsabzugsbeträge nur für WG des Son-
derBV in Anspruch genommen werden sollen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 -
S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 19; s. auch *Pfirr-
mann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 14f., 51); vgl. hierzu Anm. 102.

Maßgebliches Wirtschaftsjahr: Die Gewinngrenze von 200 000 € darf in dem Wj.,
in dem die Investitionsabzugsbeträge vorgenommen werden, nicht überschritten
werden; eine Grenzüberschreitung während des gesetzlichen Investitionszeitraums
ist dagegen unerheblich.

Grenzwermittlung: Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b knüpft an den „nach § 4 oder
§ 5“ ermittelten Gewinn an (vgl. Anm. 45), allerdings ohne dem Rechenwerk des
Stpfl. eine inhaltliche Bindungswirkung für die Anwendung von § 7g zukommen
zulassen. Gewinnermittlungsfehler sind selbstredend zu korrigieren. Maßgebend
sind die Verhältnisse zum Schluss des Wj. des Abzugs (*Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl.
2021, § 7g Rz. 32).

- ▶ **Bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich** (§ 4 Abs. 1
bzw. § 5 Abs. 1) ist der durch die stl. GuV ausgewiesene Gewinn maßgeblich.
Der handelsbilanzielle Jahresüberschuss (§§ 275 ff. HGB) ist jedenfalls dann un-
erheblich, wenn es im Hinblick auf § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 und § 5 Abs. 6
vom stl. Erg. abweicht. Außerbilanzielle Korrekturen, die den zu steuernden
Gewinn beeinflussen, bleiben uE außen vor, insbes. nicht abziehbare BA nach
§ 4 Abs. 5, 5b oder der Hinzurechnungsbetrag gem. § 4 Abs. 4a (ebenso *Seifert*,
NWB 2021, 1976 [1979]; aA *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 31).
- ▶ **Einnahmenüberschussrechnung** (§ 4 Abs. 3): Nach Verwaltungsauffassung war
jedenfalls nach bisheriger Rechtslage zu Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF der der
Besteuerung zugrunde zu legende Gewinn iSv. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 maßgeb-
lich (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I
2017, 423, Rz. 17; s. Anm. 49). Der Gewinn ist hiernach um nicht abziehbare
BA und stfreie BE zu korrigieren (ebenso zur neuen Rechtslage *Kulosa* in
Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 31). Diese Sichtweise kann sich nicht auf den
Wortlaut von Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a stützen, der schlicht auf den Ge-
winn, der „nach § 4 oder § 5 ermittelt wird“, abstellt, dh. bei § 4 Abs. 3 auf den
Überschuss der BE über die BA. Für Zwecke der Besteuerung veranlasste Kor-
rekturen vollziehen sich außerhalb der „Gewinnermittlung“.

- ▶ *Unentgeltliche Übertragung des Betriebs*: Wird ein Betrieb unterjährig gem. § 6 Abs. 3 unter Fortführung der Buchwerte übertragen, sind der Gewinn/Verlust des Rechtsvorgängers und der des Rechtsnachfolgers nach Verwaltungsauffassung zusammenzurechnen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 18; zu Recht krit. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 35). Wird demnach die Gewinngrenze von 200 000 € eingehalten, dürfte ein Investitionsabzugsbetrag sowohl dem Rechtsvorgänger als auch dem Rechtsnachfolger zustehen (allerdings einheitlicher Höchstbetrag gem. Abs. 1 Satz 4 von 200 000 €). Zur grundsätzlichen Abzugsberechtigung des Rechtsvorgängers s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Betriebsübertragung)“.
- ▶ *Buchwerteinbringung nach § 24 UmwStG*: Bringt der Stpfl. seinen Betrieb/Teilbetrieb zum Buchwert nach § 24 UmwStG in eine neu gegründete PersGes. ein, sind bereits in Anspruch genommene Abzugsbeträge gem. Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machen, weil dem Einbringenden die Förderung nicht mehr zusteht (zur BFH-Rspr. s. Anm. 6 „Einbringung in eine Personengesellschaft“). Die Frage, ob zur Anwendung der Gewinngrenze der Gewinn/Verlust des Einbringenden und der der aufnehmenden Gesellschaft zusammenzurechnen sind, dürfte sich auf Basis der BFH-Rspr. daher nicht mehr stellen (so aber noch Nds. FG v. 30.7.2015 – 14 K 111/14, EFG 2015, 1793, rkr.). Allerdings stellt die FinVerw. die Einbringung eines Betriebs nach § 24 UmwStG der unentgeltlichen Betriebsübertragung gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 jedenfalls insoweit gleich, als der Einbringende selbst bei fehlender eigener Investitionsmöglichkeit in Wj. vor der Einbringung noch einen Investitionsabzugsbetrag bilden darf (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 22; krit. hierzu Anm. 6 „Einbringung in eine Personengesellschaft“). Sollte hieraus wider Erwarten der Rückschluss zu ziehen sein, auch bei unterjährigen Einbringungen nach § 24 UmwStG sei eine konsolidierte Gewinngrenze nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF zu bilden, stünde dem uE die Rechtstatsache entgegen, dass derartige Einbringungen unabhängig vom Wertansatz des eingebrachten BV als veräußerungsähnliches (tauschähnliches) Rechtsgeschäft zu werten sind (ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 35).
- ▶ *Personengesellschaften*: Die Gewinngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b ist betriebsbezogen anzuwenden, unabhängig von der Anzahl der beteiligten Personen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 17; zur Gleichstellung von PersGes. und Stpfl. s. auch Abs. 7 Satz 1, Anm. 102).
 - ▷ *Sonderbetriebsvermögen/Ergänzungsrechnungen*: Im Rahmen der Ermittlung der Gewinngrenze sind solche BE bzw. BA einzubeziehen, die zum SonderBV gehören bzw. sich aus Ergänzungsrechnungen ergeben (so auch BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 49; s. auch Anm. 102). Durch gesellschafterbezogene Besteuerungsmerkmale kann es somit zur Versagung (durch SonderBE) oder Gewährung (durch SonderBA) des Investitionsabzugsbetrags kommen.
 - ▷ *Gesellschafterwechsel*: Der laufende Gewinnanteil des ausscheidenden Gesellschafters ist wegen Betriebsbezogenheit der Vorschrift in die Gewinnberechnung einzubeziehen. Entsprechendes gilt für solche Gewinnanteile, die auf eintretende Gesellschafter entfallen. Zur Zwangsauflösung von Abzugsbeträ-

gen, die für geplante Investitionen im SonderBV des ausgeschiedenen Gesellschafters geltend gemacht wurden, s. Anm. 102.

- ▶ *Nachträgliche Erkenntnisse:* Wird erst nachträglich (zB durch eine Bp.) festgestellt, dass die Gewinngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b überschritten wurde, ist ein zuvor in Anspruch genommener Abzugsbetrag durch Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids des Abzugsjahres zu versagen (vgl. Nds. FG v. 24.6.2020 – 9 K 253/18, BB 2020, 2736, rkr.; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 – S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 20; Pfirrmann in Kirchhoff/Seer, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 15; Bugge in KSM, § 7g Rz. B 22 [8/2013]; Kulosa in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 31). Geändert werden kann unter den Voraussetzungen von §§ 164, 172f. AO; ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO liegt uE insoweit nicht vor. Hiervon zu unterscheiden ist die Konstellation, bei der ein Investitionsabzugsbetrag unter Verstoß gegen Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b gebildet wurde, der Stpfl. innerhalb des gesetzlichen Investitionszeitraums keine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 vornimmt und das FA erst dann erkennt, dass im Abzugsjahr die Gewinngrenze nicht eingehalten wurde: In diesem Fall lässt es die Rspr. zu, dass der Steuer-/Feststellungsbescheid des Abzugsjahres rückwirkend nach Abs. 3 geändert wird; eine rechtmäßige Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags ist kein tatbestandliches Erfordernis des Abs. 3 Satz 1 (vgl. BFH v. 5.2.2018 – X B 161/17, BFH/NV 2018, 527, Rz. 15f.; BFH v. 3.12.2019 – X R 11/19, BStBl. II 2020, 276, Rz. 16). Im Fall späterer Erkenntnis eines Unterschreitens der Gewinngrenze kann der Stpfl. den Investitionsabzugsbetrag nachträglich erstmals in Anspruch nehmen, sofern die verfahrensrechtl. Voraussetzungen einer Bescheidänderung erfüllt sind (zB § 164 Abs. 2 AO); vgl. insoweit aber die durch das JStG 2020 (Anm. 2) eingefügte Verschärfung eines erstmals nach Unanfechtbarkeit der StFestsetzung geltend gemachten Investitionsabzugsbetrags gem. Abs. 2 Satz 2 (Anm. 64).

Investitionsabzugsbeträge/Hinzurechnungen: Die Gewinngrenze von 200 000 € ist kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung frei von den Einflüssen der Abzugsbeträge nach Abs. 1 Satz 1 sowie der Hinzurechnungsbeträge gem. Abs. 2 Satz 1 (Anm. 61 ff.) zu berechnen. Wegen der außerbilanziellen Wirkung beider Beträge (vgl. Anm. 5 „Verhältnis zu § 4 Abs. 2“) hat die Regelung nur eigenständige Bedeutung bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3. Dort ist der Investitionsabzugsbetrag technisch als BA, die Hinzurechnung als BE zu behandeln. Dagegen sind Herabsetzungsbeträge nach Abs. 2 Satz 3 (hierzu Anm. 65 ff.) wegen deren unmittelbarer Wirkung auf die AK/HK des WG bei der Gewinngrenze iSv. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b zu berücksichtigen und können insoweit als stl. Gestaltungsmittel eingesetzt werden. Gleiches gilt für die Sonderabschreibungen nach Abs. 5. Auch ohne ausdrückliche Erwähnung im Ges. sind die gewinnerhöhend wirkende Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 3 (Anm. 71 ff.) sowie die gewinnmindernde Korrektur einer Hinzurechnung gem. Abs. 4 (Anm. 80 ff.) bei der Ermittlung der Gewinngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b außen vor zu lassen; es handelt sich jeweils um den „actus contrarius“ zum Investitionsabzugs- bzw. Hinzurechnungsbetrag.

c) Rechtslage bis einschließlich 2019

47 aa) Grenzwert für Betriebsvermögen von 235 000 €
(Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF)

Für Investitionsabzugsbeträge, die in bis zum 31.12.2019 (17.7.2020) endenden Wj. in Anspruch genommen wurden, galten dagegen je nach Einkunftsart und/oder Gewinnermittlungsart unterschiedliche Methoden für die Bestimmung des Betriebsgrößengrenzwerts.

Anwendungsbereich: Der BV-Grenzwert gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF von 235 000 € griff nur bei Stpfl., die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15) oder selbständiger Tätigkeit (§ 18) erzielen und ihren Gewinn durch BV-Vergleich nach § 5 Abs. 1 (Gewerbetreibende) bzw. § 4 Abs. 1 (selbständige Tätigkeit) ermitteln. Er fand weder Anwendung bei Betrieben der LuF (vgl. Anm. 39) noch bei einer Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 (s. Anm. 40).

Begriff und Höhe des Betriebsvermögens: Zum BV iSv. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF gehörten nach zutreffender Ansicht der Rspr. (BFH v. 3.8.2017 – IV R 12/14, BStBl. II 2018, 20, Rz. 13) und der FinVerw. (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 12) alle in der StBil. ausgewiesenen Positionen. Der Ansatz erfolgte mit den Steuerbilanzwerten, einschließlich der Grundstückswerte (ebenso *Handzik* in *LBP*, § 7g Rz. 61 [2/2016]). Maßgebend war also der Buchwert des stl. Kapitalkontos. Es kam nicht darauf an, ob die einzelnen Positionen die Qualität eines WG haben (s. OFD Düss. v. 7.3.2000, StEK EStG § 7g Nr. 800). Außerbilanziell zu vollziehende Korrekturen blieben außen vor (so zutr. BFH v. 3.8.2017 – IV R 12/14, BStBl. II 2018, 20, Rz. 13 ff. für den nach § 13 Satz 1 InvZulG ertragstrechl. irrelevanten Anspruch auf Investitionszulage). Aus demselben Grund minderte die GewSt ungeachtet des ab VZ 2008 geltenden stl. Abzugsverbots gem. § 4 Abs. 5b die Höhe des BV (ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 33). Ausschüttungsverbindlichkeiten minderten im Gegensatz zu Vorabausschüttungen das BV einer KapGes. nicht, wenn die Ausschüttung erst nach dem Bilanzstichtag beschlossen wurde; der Beschluss wirkte strechl. insoweit nicht zurück (BFH v. 25.2.2014 – I B 133/13, BFH/NV 2014, 860; *Kaligin* in *Lademann*, § 7g Rz. 11 [3/2016]; *Schießl*, StuB 2010, 585). Der Stpfl. konnte ohne Weiteres die Höhe des BV insbesondere durch (betriebsvermögensmindernde) Entnahmen gezielt reduzieren, um die Förderkriterien zu erfüllen (s. auch *Paus*, EStB 2012, 339 [341]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 33; *Kaligin* in *Lademann*, § 7g Rz. 13 [3/2016]). Dies rief Missbrauchsanfälligkeiten hervor.

- ▶ **Bedeutung der Handelsbilanz:** Zur Bestimmung des BV iSv. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF waren die Werte in der HBil. unerheblich. Maßgeblich war allein das steuerbilanzielle Erg. (so auch *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 56 [3/2021]).
- ▶ **Der Investitionsabzugsbetrag** war für Zwecke der Ermittlung des BV nicht als Schuldposten abzuziehen. Dies folgt aus seiner systematischen Stellung als außerbilanzieller Abzugsposten (vgl. Anm. 5 „Verhältnis zu § 4 Abs. 2“). Die FinVerw. ließ es konsequenterweise daher zu, dass jedenfalls für die Ermittlung des maßgebenden Grenzwerts iSv. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF passivierte Steuerrückstellungen insoweit bereinigt wurden, als deren Höhe durch die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1 beeinflusst wurden (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 13; krit. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 33: unnötige Komplizierung ohne erkennbare Rechtsgrundlage).

- ▶ *Hinzurechnungs- und Herabsetzungsbetrag*: Der Hinzurechnungsbetrag iSd. Abs. 2 Satz 1 ist außerbilanziell, der Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 3 wiederum in der StBil. auszuweisen, so dass sich bzgl. des Letzteren zugunsten des Stpfl. der Wert des BV minderte (vgl. *Peetz*, DStZ 2008, 680 [685]).
- ▶ *Nachträgliche Erhöhung des Werts des Betriebsvermögens*: Zur Bedeutung einer nachträglichen Erhöhung des BV s. Anm. 37.
- ▶ *Verrechnungskonten*: Führt ein Stpfl. mit zwei Betrieben Verrechnungskonten, die dazu dienen, Zahlungen demjenigen Betrieb zuzuordnen, von dem sie zwar tatsächlich nicht geleistet sind, zu dem sie aber wirtschaftlich gehören, so waren die Salden dieser Verrechnungskonten für Zwecke des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF in die Ermittlung der BV der beiden Betriebe einzubeziehen (BFH v. 22.4.2015 – X B 156/14, BFH/NV 2015, 1087, Rz. 7).

Eigenständige Ermittlung des Betriebsvermögens: Der Wert des BV ist (war) eigenständig zu ermitteln, ohne Bindung an die konkret ausgewiesenen Steuerbilanzwerte (s. *Brandis in Blümich*, § 7g Rz. 56 [3/2021]). Die Berechnung ist formlos vorzunehmen und erschöpft sich im praktischen Regelfall in einer Übernahme der Steuerbilanzwerte. Materielle Fehler einer bestandskräftig veranlagten StBil. konnten daher zugunsten wie zuungunsten des Stpfl. für Zwecke der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags korrigiert werden. Unzulässig war jedoch die eigenständige Ausübung von Bilanzierungsrechten abw. von der StBil. (zB Inanspruchnahme des § 6b).

bb) Wirtschaftswert/Ersatzwirtschaftswert nicht mehr als 125 000 € (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b aF)

48

Anwendungsbereich: Betriebe der LuF waren nach der bis zum 31.12.2019 geltenden Rechtslage gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b aF bei einem Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert von nicht mehr als 125 000 € begünstigt. Bei Betrieben mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ging uE nach dem Gesetzeswortlaut des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF („bei Betrieben im Sinne der Buchstaben a und b“) die dort maßgebliche Gewinngrenze vor (s. Anm. 40; glA *Kulosa in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 34; aA dagegen BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 16, Wahlrecht).

Wirtschaftswert ist der Einheitswert ohne Wohnungswert (§§ 46 bis 48 BewG). Er ist auf der Grundlage der §§ 2, 33–46, 50–62 BewG zu berechnen. Wirtschaftswert ist der Wert des Wirtschaftsteils, der zum land- und forstw. Betrieb gehört. Er umfasst eigene Grundstücke, die selbst genutzt oder verpachtet sind. Gepachtete Flächen gehören nicht dazu (vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 14; *Pitzke*, NWB 2007, 14671 [14673]). Entsprechendes gilt für Flächen, die dem Ehegatten gehören und gem. § 26 BewG im Rahmen der Einheitswertermittlung anzusetzen sind (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 14). Der Wohnungswert gehört zwar zum Einheitswert eines land- und forstw. Betriebs, aber nicht zum Wert des BV eines Land- und Forstwirts. Dieser stellt allein auf den Wirtschaftswert ab. Der Wirtschaftswert wird (anders als der Einheitswert) nicht gesondert festgestellt und entfaltet damit keine Bindung für Zwecke der Bestimmung der Betriebsgrößengrenze nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b aF (vgl. *Kulosa in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 34).

Ersatzwirtschaftswert: Für im Beitrittsgebiet belegene land- und forstw. Betriebe werden anstelle von Einheitswerten in einem vereinfachten Verfahren sog. Ersatzwirtschaftswerte ermittelt (§ 125 Abs. 1, 2, 4 BewG). In die Wertermittlung gehen – anders als bei den Einheitswerten – auch zugepachtete Flächen ein, die in einer Nutzungseinheit mit den im Eigentum des Stpfl. stehenden Flächen stehen (§ 125 Abs. 2 Satz 2 BewG). Für Zwecke der Grenzwertbestimmung nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b aF waren im Fremdeigentum stehende gepachtete Flächen nicht einzu beziehen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 15). Letztlich handelte sich um eine Billigkeitsregelung, weil Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b aF auf den gesamten, also auch gepachtete Flächen umfassenden Ersatzwirtschaftswert abstellte, allerdings für Zwecke des § 7g eine Schlechterstellung von im Beitrittsgebiet belegenen land- und forstw. Betrieben gegenüber solchen aus den bisherigen Bundesländern vermieden werden soll. Aufzuteilen war nach dem Verhältnis der eigenen zu den gepachteten Flächen (BFH v. 6.3.2014 – IV R 11/11, BStBl. II 2017, 1177, Rz. 27 ff.; BFH v. 22.6.2017 – VI R 97/13, BStBl. II 2017, 1181, Rz. 23 ff., jeweils zu § 7g aF [Ansparrücklage], aber ohne Weiteres übertragbar auf die aktuelle Rechtslage – ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 34; *Geserich*, jurisPR-SteuerR 46/2017 Anm. 2, unter D.).

49 cc) **100 000 €-Grenze bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF)**

Anwendungsbereich: Bei zulässiger Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 (dh. bei nicht bilanzierungspflichtigen Kleingewerbetreibenden und Land- und Forstwirten sowie bei Freiberuflern) setzte die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF für bis 31.12.2019/17.7.2020 endende Wj. voraus, dass der Gewinn des Abzugsjahres 100 000 € nicht überschritt. Grund und Höhe der Gewinngrenze sind verfassungsgemäß (ausführl. Schl.-Holst. FG v. 14.12.2016 – 4 K 37/16, juris, rkr.).

Behandlung von Abzugs- und Hinzurechnungsbetrag: Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF gab vor, dass der Grenzwert von 100 000 € ohne den begehrten Investitionsabzugsbetrag (der technisch als BA zu behandeln ist) zu bestimmen war. Der Investitionsabzugsbetrag konnte somit nicht dazu genutzt werden, die Gewinngrenze einzuhalten, was mit Blick auf eine Gleichbehandlung zur BV-Grenze nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF richtig war (dort außerbilanzieller Abzug, vgl. Anm. 5 „Verhältnis zu § 4 Abs. 2“). Nach Auffassung der FinVerw. war – korrespondierend hierzu – auch der Hinzurechnungsbetrag gem. Abs. 2 Satz 1 (technisch als BE zu erfassen) unberücksichtigt zu lassen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 17; so auch *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 56 [3/2021]). Der Wortlaut von Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF ließ dies uE zwar nicht zwingend zu (aA *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 35; *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. B 18 [8/2013]; wohl auch *Wendt*, FR 2015, 1031), denn hinzugerechnet werden streng genommen nicht der Investitionsabzugsbetrag, sondern die AHK des angeschafften/hergestellten WG. Charakterisiert man die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 aber auch als „actus contrarius“ zum Abzugsbetrag nach Abs. 1, war die Auffassung des BMF systematisch gut vertretbar (vgl. jetzt auch Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b nF [Anm. 46]).

Grenzwertermittlung: Die FinVerw. geht für die alte Rechtslage davon aus, dass Grenzwert iSv. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF derjenige Gewinn ist, der ohne die Berücksichtigung von Investitionsabzugsbeträgen und Hinzurechnungen „der Be-

steuerung zugrunde zu legen“ ist (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 17). Sie knüpfte somit an den stpfl. Gewinn gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 an, sodass außerhalb der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zu vollziehende Korrekturen zu berücksichtigen waren. Der Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF. gab dies uE nicht her. Gerade wegen der dortigen Bezugnahme auf § 4 Abs. 3 sprach mehr dafür, als insoweit maßgeblichen Gewinn den „unbereinigten“ Überschuss der BE über die BA anzusehen. Hierdurch würden auch systematische Widersprüche zu bilanzierenden Stpfl. vermieden, bei denen nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF das steuerbilanzielle Erg. ohne außerbilanzielle Korrekturen als maßgebliche Betriebsgrößengrenze galt (s. Anm. 47).

Betriebsvermögen: Gleichgültig war bei Anwendung des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF, ob der Wert des BV den Grenzwert des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF von 235 000 € überschritt (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 16). Insoweit bestand allerdings eine erhebliche Benachteiligung gegenüber bilanzierungspflichtigen Stpfl., die den Grenzwert etwa durch Entnahmen einhalten konnten (s. auch Anm. 38).

Auflösung von Ansparrücklagen (§ 7g aF): Die (nicht rückwirkend zu vollziehende) Auflösung von Rücklagen iSd. Abs. 3 aF nach dem 31.12.2007 erhöhte den maßgebenden Gewinn iSv. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF (BFH v. 15.4.2015 – VIII R 29/13, BStBl. II 2015, 832, Rz. 19; ebenso BFH v. 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534, Rz. 24). Die Auflösung konnte demzufolge zum Wegfall der Förderung im Auflösungsjahr führen (vgl. auch *Wendt*, FR 2015, 1031, der ein anderes Erg. im Wege lückenausfüllender Analogie wohl für vertretbar gehalten hätte). Für nach Abs. 1 gebildete Abzugsbeträge hatte dies wegen ihrer rückwirkenden Auflösung nach Abs. 3 (s. Anm. 71 ff.) keine Bedeutung mehr.

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

Kritik: Die undifferenzierte Anwendung der Gewinnengrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c aF auf Einzelunternehmen einerseits und PersGes. andererseits wurde im Schrifttum krit. gesehen. Nicht zu Unrecht wurde eingewandt, dass der mitunternehmerische Zusammenschluss mehrerer Personen und die hiermit typischerweise einhergehende Vermehrfachung des Betriebsergebnisses gegenüber Einzelunternehmen zu einem faktischen Ausschluss einer ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelnden PersGes. vom Anwendungsbereich des § 7g führte (vgl. *Korn*, KÖSDI 2007, 15762; *Kaligin* in *Lademann*, § 7g Rz. 5 [3/2016]; *Peetz*, DStZ 2008, 680 [682]). Dem Förderverlust konnten hiervon insbes. betroffene Freiberufler-PersGes. in der Vergangenheit nur durch einen Wechsel der Gewinnermittlungsart entgehen (vgl. noch *Pfarrmann* in *Kirchhoff/Seer*, 19. Aufl. 2020, § 7g Rz. 17 aE; *Weßling/Romswinkel*, Stbg 2007, 177 [178]; *Handzik* in *LBP*, § 7g Rz. 76 [2/2016]; verfassungsrechtl. noch im Rahmen). Durch die ab dem 1.1.2020/18.7.2020 einheitlich für alle Einkunftsarten und Gewinnermittlungsmethoden geltende Betriebsgrößengrenze „Gewinn“ nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b (Anm. 46) entfällt nunmehr zwar diese Option; in Anbetracht der Verdoppelung der Gewinnengrenze auf 200 000 € dürfte sich die Situation für PersGes. aber zumindest ein wenig entspannt haben (zur Kritik vgl. Anm. 46).

3. Elektronische Übermittlung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

50 a) Gegenstand der Datenübertragungspflicht (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1)

Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 macht die Inanspruchnahme (hierzu Anm. 36 ff.) von Investitionsabzugsbeträgen grds. von einer elektronischen Übermittlung der hierfür maßgeblichen Daten abhängig.

Relevante Datensätze: Die durch das StÄndG 2015 (Anm. 2) eingeführte stark vereinfachte Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags erfordert eine effiziente Überprüfung durch die FinVerw. (BTDrucks. 18/4902, 43). Daher müssen Stpfl.

- die Summe der Abzugsbeträge nach Abs. 1,
- die Summe der nach Abs. 2 hinzuzurechnenden Beträge
- sowie die Summe der nach Abs. 3 und 4 bzw. rückgängig zu machenden Beträge elektronisch an das FA übermitteln. Die Datenübermittlung ist materiell-rechtl. Voraussetzung für den Abzug nach Abs. 1 (ebenso *Pfarrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 25; *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 54 [3/2021]). Anderenfalls – so die offensichtliche Befürchtung des Gesetzgebers – verlöre die FinVerw. den Überblick. Das Erfordernis einer Datenübermittlung soll zum einen vermeiden, dass der Stpfl. Investitionsabzugsbeträge mindernd berücksichtigt, die den Maximalabzugsbetrag von 200 000 € je Betrieb (Abs. 1 Satz 4) überschreiten (vgl. Anm. 58). Zum anderen soll verhindert werden, dass die in Anspruch genommenen Abzugsbeträge, die innerhalb des Investitionszeitraums durch den Stpfl. nicht nach Abs. 2 Satz 1 hinzugerechnet werden, versehentlich nicht nach Abs. 3 wieder rückgängig gemacht werden, der Stpfl. also einen ungerechtfertigten und ggf. nicht mehr korrigierbaren Steuervorteil behält (vgl. auch BTDrucks. 18/4902, 43).

Datenfernübertragung: Die vorgenannten Beträge müssen durch den Stpfl. nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen elektronisch übersendet werden.

- ▶ *Im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1* ist der Datensatz im Zusammenhang mit der E-Bilanz nach § 5b zu übermitteln. Bei KStpfl. erfolgt die Übermittlung nicht im E-Bilanz-Datensatz, sondern in der KStErklärung (Anlage GK), vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 24.
- ▶ § 4 Abs. 3: Ermittelt der Stpfl. seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung, sind die in Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 genannten Beträge durch amtlichen Datensatz nach Maßgabe der Anlage EÜR (§ 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV) zu übermitteln.
- ▶ *Bei einer nachträglichen Inanspruchnahme oder Korrektur* von Investitionsabzugsbeträgen (vgl. Anm. 36 ff.) ist der Stpfl. gehalten, neue E-Bilanz- bzw. Anlage EÜR-Datensätze für das Abzugsjahr zu übersenden (vgl. insoweit auch *Meinert/Heeke*, NWB 2020, 2459 [2461]). Im Fall der KStPfl. muss nach Auffassung der FinVerw. sogar eine berichtigte KStErklärung eingereicht werden (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 24).
- ▶ *Zur Datensatzübermittlungspflicht bei Hinzurechnungen und Rückgängigmachungen* nach Abs. 2 bis 4 vgl. Anm. 61, 72 sowie 81.

b) Härtefallregelung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2)**aa) Unbilligkeit (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1)**

51

Dispensmöglichkeit im Härtefall: Die Pflicht zur elektronischen Datenübermittlung nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ist der Regelfall, sie gilt aber nicht ausnahmslos. Zwecks Vermeidung unbilliger Härten kann sich der Stpfl. von der Datenübermittlungspflicht gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1 befreien lassen. Einen Dispens prüft das FA nicht von Amts wegen, sondern nur auf Antrag des Stpfl. Vergleichbare Regelungen finden sich insbes. in § 5b Abs. 2 und § 25 Abs. 4 Satz 2 sowie in § 60 Abs. 4 Satz 2 EStDV. Wann eine unbillige Härte vorliegt, regelt keine dieser Vorschriften. Ein Härtefall kann persönlich und/oder wirtschaftlich begründet sein (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 25). Im praktischen Regelfall wird aufgrund des Verweises in Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2 auf § 150 Abs. 8 AO (vgl. Anm. 52) auf die dort konkretisierten Gründe zurückgegriffen. Im Einzelfall kann eine Unbilligkeit nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1 aber weiter gehen.

Ermessensentscheidung: Die Erteilung eines Dispenses nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1 steht ausdrücklich im Ermessen des FA („kann“). Eine ablehnende Entsch. kann somit grds. nur eingeschränkt gerichtlich überprüft werden (§ 102 FGO).

bb) Verweis auf § 150 Abs. 8 AO (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2)

52

Durch die Rechtsgrundverweisung in Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2 auf § 150 Abs. 8 AO – einer großzügig zu handhabenden Ausnahmeregelung insbes. für Kleinstbetriebe (BTDrucks 16/10940, 3, 10) – wird Halbs. 1 der Vorschrift dahingehend ergänzt, dass einem Befreiungsantrag des Stpfl. zu entsprechen ist, wenn die unbillige Härte wirtschaftlich oder persönlich begründet ist (§ 150 Abs. 8 Satz 1 AO). Liegen die Voraussetzungen vor, hat das FA abw. von Halbs. 1 der Vorschrift keinen Ermessenspielraum für die Erteilung des Dispenses („ist ... zu entsprechen“). Der gebundene Befreiungsanspruch auf Grundlage von § 150 Abs. 8 AO geht der Ermessensentscheidung nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1 vor (zutr. BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/17, BStBl. II 2021, 288, Rz. 14; BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/19, BStBl. II 2021, 290, Rz. 12, jeweils zu § 25 Abs. 4 Satz 2; so wohl auch FG Münster v. 28.1.2021 – 5 K 436/20 AO, EFG 2021, 7055, rkr., zu § 5b Abs. 2).

Wirtschaftliche Unzumutbarkeit liegt insbes. vor, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre (§ 150 Abs. 8 Satz 2 Alt. 1 AO). Für Zwecke einer Befreiung von der elektronischen Übermittlungspflicht der EStErklärung nach § 25 Abs. 4 Satz 2 soll dies der Fall sein, wenn – einzelfallabhängig – die Kosten für die Einrichtung und Aufrechterhaltung einer Datenfernübertragungsmöglichkeit (dh. die Kosten für die Anschaffung der erforderlichen Hard- und Software sowie der laufende Aufwand für eine Internetverbindung) in keinem wirtschaftlich sinnvollen Verhältnis zur Höhe der Einkünfte des Stpfl. stehen (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/17, BStBl. II 2021, 288, Rz. 16 f.; BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/19, BStBl. II 2021, 290, Rz. 14 ff.). Für die Erteilung eines Dispenses von der Übermittlung einer E-Bilanz (§ 5b Abs. 2) ist nach Auffassung des FG Münster neben der Höhe der Einkünfte (des Gewinns) gleichsam auf den Umsatz abzustellen (FG Münster v. 28.1.2021 – 5 K 436/20 AO, BB 2021, 815, Rz. 26). Dies ist deshalb zutr., da sich die Kategorisie-

rung der Betriebsgrößenklassen an beiden Parametern orientiert (vgl. ua. BMF v. 13.4.2018 – IV A 4 - S 1450/17/10001, BStBl. I 2018, 614, zur Auslegung von § 3 BpO) und § 150 Abs. 8 AO insbes. den Schutz von Kleinstbetrieben im Fokus hat. Diese Grundsätze sind uE auf Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 übertragbar.

Persönliche Unzumutbarkeit kann gegeben sein, wenn der Stpfl. nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen (§ 150 Abs. 8 Satz 2 Alt. 2 AO; vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 25). Dieser Ausnahmetatbestand dürfte in der Praxis kaum eine Rolle spielen.

53 **c) Darlegungsanforderungen im manuellen Verfahren
(Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 3)**

Im Fall einer vom FA erteilten – stets veranlagungszeitraumbezogen wirkenden – Befreiung von der elektronischen Datenübermittlung müssen sich nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 3 die Summen der Investitionsabzugsbeträge und der nach Abs. 2 bis 4 hinzuzurechnenden bzw. rückgängig zu machenden Beträge aus den der StErklärung beizufügenden Unterlagen ergeben. Das FA wiederum hat die betreffenden Abzugsbeträge manuell zu erfassen und der elektronischen Überwachung zuzuführen.

54–56 Einstweilen frei.

57 **III. Verluste durch Investitionsabzugsbeträge (Abs. 1 Satz 3)**

Investitionsabzugsbeträge dürfen nach Abs. 1 Satz 3 auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. Anderenfalls 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*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 50).

58 **IV. Wirtschaftsjahrübergreifender Höchstbetrag von 200 000 €
(Abs. 1 Satz 4)**

Die Summe aller noch wirksamen Investitionsabzugsbeträge darf nach Abs. 1 Satz 4 den Betrag von 200 000 € nicht übersteigen. Das maximale Investitionsvolumen beträgt somit 400 000 € (400 000 € × 50 %).

Betriebsbezogener Höchstbetrag: Der Grenzwert von 200 000 € gilt je Betrieb des Stpfl. (vgl. zu § 7g aF BFH v. 12.12.2001 – XI R 13/00, BStBl. II 2002, 385) und kann infolgedessen bei mehreren Betrieben desselben Stpfl. mehrfach genutzt werden (so auch *Bruschke*, DStR 2008, 204 [206]). Bei PersGes./Gemeinschaften findet insoweit eine konsolidierende Betrachtung der im Gesamthands- und Sonderbereich in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträge statt (glA *Pfirkmann* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 27; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 49; *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 62 [3/2021], vgl. auch Anm. 102).

Berechnungsmethode: 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; maximal 200 000 €.

Hieraus folgt, dass die im gesetzlichen Investitionszeitraum bereits gebildeten Abzugsbeträge nur solange und soweit bei der Ermittlung des Maximalabzugsvolumens einzubeziehen sind, wie sie nicht wieder nach Abs. 2 hinzugerechnet oder nach Abs. 3 und 4 rückgängig gemacht wurden (*Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 49).

Nachträgliches Aufleben des Höchstbetrags: Nach der Berechnungsmethode des Abs. 1 Satz 4 kann die Förderung im Rahmen des Höchstbetrags von 200 000 € – auch während des gesetzlichen 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, dh. bis Ende 02 insgesamt 200 000 €. Hinzurechnungen nach Abs. 2 Satz 1 sind nicht erfolgt. Im Wj. 05 kann der Stpfl. erneut einen weiteren Abzugsbetrag von 100 000 € geltend machen, weil die am 31.12.2005 vorhandenen Abzugsbeträge nur noch 100 000 € betragen (= 200 000 € ./ Auflösung 100 000 € aus 01 nach Abs. 3 Satz 1). Nimmt er ab 03 keine weiteren Abzugsbeträge mehr in Anspruch, steht ihm der volle Höchstbetrag von 200 000 € ab 06 wieder ungekürzt zur Verfügung.

Der am Ende des Investitionszeitraums nach Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machende Abzugsbetrag erhöht das Abzugsvolumen erst im Folgejahr.

Mehrfache Nutzung des Höchstbetrags im Förderzeitraum: Nach Abs. 1 Satz 4 steht der Förderhöchstbetrag von 200 000 € trotz voller Ausschöpfung in einem Wj. nicht erst mit Ablauf des dreijährigen Förderzeitraums erneut ungeschmälert zur Verfügung. Vielmehr findet fortlaufend eine rückwirkende Erhöhung des Abzugsvolumens statt. 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 werden entsprechende Hinzurechnungen spätestens im Wj. 04 vorgenommen, 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 (zu verfahrensrechtl. Fragen 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 entsprechendem Investitionsvolumen in jedem Wj. die Möglichkeit einer Höchstförderung von 200 000 €, im obigen Beispiel 2 also bereits ab dem Wj. 02 (wohl glA *Pfirmsmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 28).

Bei bestandskräftigen StBescheiden findet uE § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO Anwendung.

Mehrfache Inanspruchnahme des Höchstbetrags im selben Wirtschaftsjahr: Fraglich ist, ob der Förderhöchstbetrag von 200 000 € auch mehrfach im selben Wj. in Anspruch genommen werden kann.

Beispiel 3:

Der Stpfl. nimmt im Wj. 01 einen Abzugsbetrag von 200 000 € in Anspruch. Die Investitionen (500 000 €) erfolgen im Wj. 03. Der Stpfl. nimmt für das Wj. 03 eine entsprechende Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 iHv. 200 000 € vor. Er möchte aufgrund weiterer im Wj. 04 geplanter Investitionen erneut einen Abzugsbetrag von 200 000 € im Wj. 01 in Anspruch nehmen.

Nach Abs. 1 Satz 4 lebt der Höchstbetrag mit Hinzurechnung des Abzugsbetrags im Wj. 03 nach Abs. 2 Satz 1 in vollem Umfang wieder auf. Damit hat der Stpfl. die Möglichkeit, den zunächst bis einschließlich des Wj. 04 „blockierten“ Abzugsbetrag erneut in Anspruch zu nehmen, und zwar rückwirkend für das Wj. 01, denn nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut von Abs. 1 Satz 4 sind die nach Abs. 2 Satz 1 in späteren Wj. aufgrund entsprechender Investitionen hinzugerechneten Beträge von den bereits abgezogenen Abzugsbeträgen des betreffenden Wj. abzuziehen. Mit anderen Worten: Die nach Abs. 2 Satz 1 hinzugerechneten Abzugsbeträge sind in die Ermittlung des Höchstbetrags von 200 000 € nicht einzubeziehen. Damit kann uE in Beispiel 3 im Wj. 01 ein Abzugsbetrag von 400 000 € in Anspruch genommen werden (zu verfahrensrechtl. Fragen s.o.). Zur Auswirkung von Abs. 2 Satz 2 nF vgl. Anm. 62.

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 (ebenso *Pfirrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 28; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 49; *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 62 [3/2021]).

59–60 Einstweilen frei.

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

I. Hinzurechnung (Abs. 2 Satz 1)

1. Als Wahlrecht ausgestaltete gewinnerhöhende Hinzurechnung der Anschaffungs-/Herstellungskosten im Investitionsjahr (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)

61 a) Voraussetzungen, Zeitpunkt, Höhe, Form

Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 regelt den actus contrarius zum Investitionsabzugsbetrag, die gewinnerhöhende Hinzurechnung im Anschluss an eine vom Stpfl. durchgeführte Investition.

Investition: Das Wahlrecht (s.u.) auf eine gewinnerhöhende Hinzurechnung wird ausgelöst durch die Anschaffung/Herstellung eines begünstigten WG iSv. Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 22). Es setzt den Abzug eines in einem früheren Wj. in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags voraus, der bislang weder für andere Hinzurechnungen nach Abs. 2 verbraucht noch freiwillig bzw. zwingend nach Abs. 3 rückgängig gemacht wurde. Mit Blick auf Letzteres ist demnach eine Anschaffung/

Herstellung innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums notwendig. Werden im selben Wj. mehrere begünstigte WG angeschafft oder hergestellt, errechnet sich ein etwaiger Hinzurechnungsbetrag aus der Summe der AHK der WG. Er ist im Gegensatz zur Herabsetzung nach Abs. 2 Satz 3 (s. Anm. 65 ff.) den WG allerdings nicht individuell zuzuordnen.

Zeitpunkt: Die Hinzurechnung muss – sofern sich der Stpfl. überhaupt für eine solche entscheidet (s.u.) – zwingend im Jahr der Anschaffung/Herstellung des WG erfolgen. Maßgebend sind die in § 9a EStDV genannten Zeitpunkte. Unterbleibt die Hinzurechnung, kann der Stpfl. sie nicht für spätere Wj. nachholen (so bereits zu § 7g aF [Ansparabschreibung] BFH v. 31.3.2008 – VIII B 212/07, BFH/NV 2008, 1322; *Bugge* in KSM, § 7g Rz. C 6 [8/2013]).

- ▶ *Nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten:* Zwar sind nach zutreffender Ansicht der FinVerw. auch nachträgliche AHK für das WG begünstigungsfähig (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 28). Allerdings lösen nachträgliche AHK für sich genommen keine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 aus. Investition und nachträgliche AHK stellen insoweit einen einheitlichen Vorgang dar (so auch zu § 6b BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984, Rz. 34). Entstehen somit bis zum Ende des dreijährigen Investitionszeitraums nachträgliche AHK, kann unter Berücksichtigung der Grenzen des Abs. 2 Satz 1 der bisherige Hinzurechnungsbetrag geändert werden, wenn auch der frühere Abzugsbetrag nach Abs. 1 entsprechend angepasst wurde. Sollte die StFestsetzung/Gewinnfeststellung des Anschaffungs-/Herstellungsjahres bereits bestandskräftig sein, ist uE § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anzuwenden.
- ▶ *Eine nachträgliche Hinzurechnung* für das Wj. der Anschaffung/Herstellung setzt die Möglichkeit der verfahrensrechtl. Änderung der bisherigen StFestsetzung/Gewinnfeststellung voraus. Bei bilanzierenden Stpfl. müssen die Voraussetzungen einer Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 im Hinblick auf die außerbilanzielle Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrags (vgl. Anm. 62) nicht erfüllt sein.

Wahlrecht: Für Investitionsabzugsbeträge, die in nach dem 31.12.2015 endenden Wj. gebildet worden sind und werden (vgl. StÄndG 2015, Anm. 2), steht die Hinzurechnung der AHK abw. von der vorherigen Rechtslage (Hinzurechnungspflicht) ausdrücklich im Wahlrecht des Stpfl. Dieses Wahlrecht besteht sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach. Verzichtet der Stpfl. nach begünstigter Investition auf eine Hinzurechnung, kann er den noch offenen Investitionsabzugsbetrag innerhalb des Investitionszeitraums für eine künftige Anschaffung/Herstellung verwenden.

- ▶ *Persönliche Zurechnung:* Die gewinnerhöhende Hinzurechnung ist grds. bei demjenigen Stpfl. vorzunehmen, der einen Abzug nach Abs. 1 vorgenommen hat. Zur Hinzurechnung, wenn der Betrieb gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 unentgeltlich übertragen wurde, s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Betriebsübertragung)“.
- ▶ *Personengesellschaften:* Zur Zuordnung des Hinzurechnungsbetrags bei PersGes. vgl. Anm. 103.

Hinzurechnungshöhe: Nicht der Investitionsabzugsbetrag, sondern die AHK werden nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 gewinnerhöhend hinzugerechnet (zur Deckelung der Hinzurechnung auf die Höhe der noch wirksamen Investitionsabzugsbeträge

nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 vgl. Anm. 63). Die Hinzurechnung ist auf 50 % der AHK des/der begünstigten WG begrenzt (40 % bei Investitionsabzugsbeträgen, die in vor dem 1.1.2020 endenden Wj. gebildet wurden, vgl. § 52 Abs. 16 Satz 1 Halbs. 1).

Beispiel 1:

Der Stpfl. bildete zum 31.12.2001 einen Investitionsabzugsbetrag von 100 000 €. Im Jahr 03 erwirbt er ein begünstigtes WG (AK: 150 000 €). Für den Stpfl. besteht für das Wj. 03 das Wahlrecht,

- eine gewinnerhöhende Hinzurechnung iHv. 75 000 € der AK (50 %) vorzunehmen,
- nichts hinzuzurechnen oder
- die Hinzurechnung auf unter 50 % der AK zu beschränken.

Soweit sich der Stpfl. für das Wj. der Anschaffung/Herstellung für eine Hinzurechnung entscheidet, tritt für das frühere Jahr des Abzugs nach Abs. 1 eine definitive Steuererminderung ein. Soweit er hierauf verzichtet, kann er den noch offenen Investitionsabzugsbetrag innerhalb des gesetzlichen Investitionszeitraums für die weitere Anschaffung/Herstellung begünstigter WG nutzen (*Pfarrmann in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 31). Ein Identitätserfordernis zwischen dem WG, für das der Abzugsbetrag gebildet worden ist, und demjenigen, dessen AHK gewinnerhöhend nach Abs. 2 Satz 1 hinzugerechnet werden, besteht für nach dem 31.12.2015 (StÄndG 2015, Anm. 2) gebildete Investitionsabzugsbeträge nicht mehr. Nimmt der Stpfl. innerhalb des Investitionszeitraums keine nach Abs. 2 Satz 1 begünstigte Anschaffung/Herstellung vor oder verzichtet er trotzdem auf eine Hinzurechnung, ist der frühere Abzug nach Abs. 3 rückgängig zu machen, ggf. auch freiwillig vorzeitig (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2, vgl. Anm. 73). Das kann im Einzelfall aus Progressionsgründen sinnvoll sein.

Beispiel 2:

Der Stpfl. erzielt nach Eröffnung seines Betriebs in 01 einen Gewinn von 20 000 €. Er nimmt einen Abzugsbetrag nach Abs. 1 von 10 000 € wegen des geplanten Erwerbs diverser WG des AV in Anspruch (verbleibender Gewinn für 01: 10 000 €). In den Wj. 02 bis 04 erfolgen jährliche Investitionen von jeweils 25 000 €. Die Gewinne für die Wj. 02 bis 04 sind im Vergleich zum Betriebseröffnungsjahr merklich gestiegen.

Abwandlung 1: Der Stpfl. investiert erst im Wj. 05.

Der Stpfl. hat im Ausgangssachverhalt die Möglichkeit, den für das Wj. 01 in Anspruch genommenen Abzugsbetrag von 10 000 € bereits für das Wj. 02 nach Abs. 2 Satz 1 hinzuzurechnen. In diesem Fall verbleibt es bei einer definitiven Besteuerung des Gewinns 01 iHv. 10 000 €. Zu bedenken wäre allerdings, den Abzugsbetrag für das Wj. 01 trotz vollzogener Investition freiwillig nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 wieder rückgängig zu machen und für das Wj. 02 einen neuen Abzugsbetrag von 10 000 € in Anspruch zu nehmen (mit Hinzurechnung gem. Abs. 2 Satz 1 in 03). Mit Blick auf die Gewinnentwicklung kann sich durch diese Vorgehensweise eine progressionsbedingte StErsparnis ergeben.

Abwandlung: Investiert der Stpfl. dagegen erst im Wj. 05, steht ihm das vorgenannte Wahlrecht wegen Ablaufs des Investitionszeitraums (Wj. 02 bis 04) nicht zur Verfügung. Der für das Wj. 01 gebildete Abzugsbetrag ist mit Ablauf des 31.12.2004 zwingend nach Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machen und gem. § 233a Abs. 2 AO zu verzinsen.

Sukzessive Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen: Hat der Stpfl. für mehrere Wj. Abzugsbeträge nach Abs. 1 gebildet und sodann innerhalb des Investitionszeitraums ein begünstigtes WG angeschafft/hergestellt, besteht bei einer Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 ein Wahlrecht des Stpfl., welchen Abzugsbetrag er hierfür verbraucht (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 28). Eine für den Stpfl. nachteilige Verrechnungsreihenfolge sieht das Ges. nicht vor.

Beispiel 3:

Der Stpfl. bildete für die Wj. 01 bis 03 zulässigerweise Investitionsabzugsbeträge iHv. jeweils 30 000 €. Im Wj. 04 erwarb er einen ausschließlich betrieblich genutzten Pkw. (AK: 60 000 €). Entscheidet sich der Stpfl. für eine Hinzurechnung, steht es ihm frei, aus welchen in der Vergangenheit gebildeten Investitionsabzugsbeträgen er den Hinzurechnungsbetrag (maximal 30 000 €) entnimmt. Losgelöst von Progressionserwägungen dürfte es sich empfehlen, hierfür den für das Wj. 01 in Anspruch genommenen Abzugsbetrag zu verwenden, da dieser ohne eine Hinzurechnung zum 31.12.2004 mit der Zinsfolge des § 233a AO nach Abs. 3 (vgl. hierzu Anm. 86) rückgängig zu machen wäre.

Form: Die Hinzurechnungsbeträge des jeweiligen Wj. sind dem FA gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 per Datenfernübertragung zu übermitteln. Der Stpfl. muss hierbei angeben, welche Investitionsabzugsbeträge (Abzugsjahr und Höhe) für eine Hinzurechnung verwendet wurden (vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 28). Zu Ausnahmen von der Datenübermittlungspflicht gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 vgl. Anm. 51 f.

b) Gewinnerhöhung

62

Die Hinzurechnung von AHK führt als *actus contrarius* zum Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 zu einer Gewinnerhöhung. Das Wahlrecht auf Hinzurechnung der AHK ist bei bilanzierenden Stpfl. außerhalb der StBil. auszuüben (s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 4 Abs. 2“); der Hinzurechnungsbetrag berührt weder die AHK des WG noch eine andere Bilanzposition (unstr., vgl. BTDrucks. 16/4841, 52; BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 13; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 55; *Pfarrmann in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 30; *Bugge in KSM*, § 7g Rz. C 4 [8/2013]; *Brandis in Blümich*, § 7g Rz. 65a [3/2021]; *Kulosa in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 53). Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ist der Hinzurechnungsbetrag technisch als BE zu erfassen.

Gewerbsteuer: Ausnahmsweise unterbleibt zur Ermittlung des Gewerbeertrags gem. § 7 Satz 1 GewStG eine gewinnerhöhende Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 aus sachlichen Billigkeitsgründen (§ 163 AO), wenn der Stpfl. den Abzugsbetrag bereits im Jahr vor Betriebseröffnung in Anspruch genommen und dadurch einen stl. Verlust erlitten hat. Grund hierfür ist, dass zeitlich vor einer Betriebseröffnung realisierte Verluste mangels eines werbenden Gewerbebetriebs gewestrechtl. nicht zu berücksichtigen sind und daher eine in Folgejahren vollzogene gegenläufige Hinzurechnung sachlich nicht zu rechtfertigen wäre (vgl. gleichlautende Ländererlasse v. 26.1.2011, BStBl. I 2011, 152; *Krudewig*, NWB 2013, 3015 [3018]).

2. Deckelung auf Höhe der noch wirksamen Investitionsabzugsbeträge (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)

63

Die Höhe der Hinzurechnung ist nicht nur relativ zur Höhe der AHK begrenzt (Anm. 61), sondern darf im Erg. nicht höher ausfallen als die Summe der nach Abs. 1 abgezogenen und noch nicht nach den Abs. 2 bis 4 hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge. Eine solche Deckelung des maximal möglichen Hinzurechnungsbetrags auf die Summe der noch wirksamen Investitionsabzugsbeträge nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 greift ein, wenn

- die tatsächlichen AHK des begünstigten WG höher sind als die dem Abzugsbetrag zugrunde liegenden geplanten AHK,

- der Stpfl. bei (nicht mehr erforderlicher) Identität von geplanten und tatsächlichen AHK einen niedrigeren Abzug als 50 % der voraussichtlichen AHK vorgenommen hat,
- die nach Abs. 1 beanspruchten Abzugsbeträge inzwischen ganz oder teilweise nach den Abs. 2 bis 4 hinzugerechnet bzw. rückgängig gemacht wurden.

64 II. Hinzurechnungsverbot (Abs. 2 Satz 2)

Abs. 2 Satz 2 stellt für eine besondere Konstellation zusätzliche Anforderungen für eine Hinzurechnung auf.

Voraussetzungen und zeitliche Geltung: Nimmt der Stpfl. einen Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 erst in Anspruch, nachdem die erstmalig für das Abzugsjahr ergangene StFestsetzung/Gewinnfeststellung unanfechtbar geworden ist (vgl. Anm. 37), darf eine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 nur für solche WG erfolgen, die zum Zeitpunkt der Geltendmachung des Abzugsbetrags noch nicht angeschafft/hergestellt worden sind. Diese – durch das JStG 2020 aufgenommene – Regelung gilt erstmals für Investitionsabzugsbeträge, die in nach dem 31.12.2020 endenden Wj. in Anspruch genommen werden (§ 52 Abs. 16 Satz 2), dh. ab VZ 2021. Mit der Verschärfung wollte der Gesetzgeber Anreizwirkungen für eine nachträgliche Geltendmachung von Abzugsbeträgen unterbinden, sofern der Stpfl. bereits investiert hat und daher die durch den Abzug nach Abs. 1 bewirkte Steuerminde- rung nicht mehr der Finanzierung der AHK dienen konnte (BTDrucks. 19/22850, 80: Vermeidung von ungewollten Gestaltungen).

► **Unanfechtbarkeit:** Nach der Gesetzesbegründung knüpft Abs. 2 Satz 2 an die formelle Unanfechtbarkeit an, die nach Ablauf der Einspruchs- (§ 355 Abs. 1 AO) bzw. Klagefrist (§ 47 Abs. 1 FGO) eintritt. Als unanfechtbar iSv. Abs. 2 Satz 2 gelten somit auch bestandskräftig gewordene StFestsetzungen/Gewinnfeststellungen, die noch wirksam unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO stehen, dh. materiell noch nicht unanfechtbar sind (vgl. BTDrucks. 19/22850, 80). Es kommt nur auf die formelle Unanfechtbarkeit der erstmaligen StFestsetzung/Gewinnfeststellung für das Abzugsjahr an; nachfolgende Änderungsbescheide lassen das Hinzurechnungswahlrecht für bereits angeschaffte/hergestellte WG nicht wieder aufleben. Für Investitionsabzugsbeträge, die nachträglich in einem Einspruchs- oder Klageverfahren gegen den (erstmaligen) Schätzungsbescheid iSv. § 162 AO geltend gemacht werden, findet die Hinzurechnungssperre nach Abs. 2 Satz 2 keine Anwendung; der jeweilige Rechtsbehelf hindert den Eintritt der (formellen) Bestandskraft (ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 54; *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 65a [3/2021]). Abweichendes kann allerdings gelten, wenn der Stpfl. einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Schätzungsbescheid bestandskräftig werden lässt und erst im Zuge eines späteren Änderungsantrags nach § 164 Abs. 2 AO einen Abzugsbetrag beansprucht (vgl. auch *Hänsch*, BBK 2021, 330 [338 f.]).

Beispiel:

ESt-Schätzungsbescheid 01 v. 1.8.2003;
§ 164 AO-Änderungsantrag v. 1.2.2004;
Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags für eine

- a) noch nicht durchgeführte Investition: kein Hinzurechnungsausschluss nach Abs. 2 Satz 2,
- b) am 30.12.2003 erfolgte Investition: Hinzurechnungsausschluss.
- ▶ *Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags*: Der Abzugsbetrag nach Abs. 1 Satz 1 wird zum Zeitpunkt der Geltendmachung gegenüber dem FA, dh. regelmäßig mit der Übermittlung des Datensatzes nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 (Anm. 50), in Anspruch genommen.
- ▶ *Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung*: Insofern ist auf die in § 9a EStDV genannten Zeitpunkte abzustellen.

Rechtsfolge: Abs. 2 Satz 2 schließt grds. nicht die nachträgliche Bildung von Investitionsabzugsbeträgen aus. Die Vorschrift beschränkt im Kern nur die Hinzurechnungsoptionen nach Abs. 2 Satz 1. Zumindest mittelbar schließt sie aber auch nachträgliche Investitionsabzugsbeträge aus. Dies ist der Fall, wenn der Stpfl. ausschließlich schädlich iSv. Abs. 2 Satz 2 investiert hat und zum Zeitpunkt der Geltendmachung des Abzugsbetrags der gesetzliche Investitionszeitraum bereits abgelaufen ist (*Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 54). Der gewinnmindernden Inanspruchnahme des Abs. 1 Satz 1 stünde dann die gleichzeitig und gewinnmässig gegenläufig zu berücksichtigende Auflösung nach Abs. 3 Satz 1 entgegen (vgl. zu dieser Konstellation Anm. 40 mit Beispiel 3).

- ▶ *Kritik*: Mit der Neuregelung hat der Gesetzgeber eine ihm bereits seit längerer Zeit unliebsame Gestaltung ausgeschaltet (vgl. insoweit bereits BTDrucks. 18/4902, 42 aE): Nachträgliche Gewinnerhöhungen – insbes. solche nach einer Bp. – werden durch einen ursprünglich nicht ins Auge gefassten Investitionsabzugsbetrag ganz oder zumindest teilweise kompensiert (s. *Hänsch*, BBK 2021, 330 [339]). Während der Stpfl. in einer solchen Situation nach der bis zum 31.12.2015 geltenden Rechtslage zumindest noch darlegen und ggf. nachweisen musste, bereits am Ende des in Rede stehenden Wj. die Absicht zur Anschaffung des später tatsächlich erworbenen WG gehabt zu haben (vgl. hierzu *Reddig*, NWB 2016, 2624 [2625]), konnte mit dem Wegfall des Erfordernisses der Investitionsabsicht (s. Anm. 43) bei entsprechendem zwischenzeitlichen Investitionsvolumen die nachträgliche Einkommenserhöhung ohne Weiteres geglättet werden (vgl. hierzu Anm. 40 mit Beispiel 3). Vor diesem Hintergrund ist das nunmehr mit Abs. 2 Satz 2 umgesetzte Anliegen des Gesetzgebers, „nicht gewollte Gestaltungen“ zu verhindern (BTDrucks. 19/22850, 80; vgl. auch *Pfirrmann* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 31b), jedenfalls vom Ansatz nachvollziehbar (krit. *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 65a [3/2021] – systematisch hätte die nachträgliche Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen nach Abs. 1 beschnitten werden müssen). Allerdings handelt es sich um eine rein einzelfallbezogene, letztlich rechtsprechungsdurchbrechende (s. BFH v. 23.3.2016 – IV R 9/14, BStBl. II 2017, 295, Rz. 21) „Nachbesserung“, die eine Komplizierung des anzuwendenden Rechts nach sich zieht. Außer von Zinseffekten wird für den Fiskus mit der Verschärfung auch nichts gewonnen. Zwar konnte der Stpfl. nach bisheriger Rechtslage durch einen späteren Abzugsbetrag für eine bereits vollzogene Investition Steuernachforderungen (zB nach einer Bp.) verhindern. Damit dies wirksam gelingt, bestand mit Blick auf den nur dreijährigen Investitionszeitraum aber zugleich die Notwendigkeit einer Hinzurechnung für das Investitionsjahr, die zwar wiederum durch eine Herabsetzung der AK nivelliert werden konnte, wobei dies aber das Abschreibungspotenzial entsprechend schmälerte.

III. Herabsetzung (Abs. 2 Satz 3)

1. Kompensation der Hinzurechnung: Wahlrecht zur gewinnmindernden Herabsetzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten im Investitionsjahr (Abs. 2 Satz 3 Halbs. 1)

65 a) Voraussetzungen, Zeitpunkt, Höhe, Form

Abs. 2 Satz 3 gewährt dem Stpfl. das Recht, die durch die Hinzurechnung ausgelöste Gewinnerhöhung durch eine Herabsetzung der AHK auszugleichen.

Investition und Hinzurechnung: Die Vorschrift knüpft an die Hinzurechnung der AHK nach Abs. 2 Satz 1 und damit an eine begünstigte Investition iSv. Abs. 1 Satz 1 an. Die Herabsetzung gibt dem Stpfl. die Möglichkeit, die gewinnerhöhende Hinzurechnung ganz oder teilweise zu kompensieren. Diese Gewinnglättung geht auf Kosten künftigen Abschreibungsvolumens. Zwar handelt es sich bei der Herabsetzung der AHK im technischen Sinne nicht um eine Sonderabschreibung (BFH v. 12.11.2014 – X R 19/13, BFH/NV 2015, 328, Rz. 16), wirtschaftlich wirkt sie aber wie eine solche (zutr. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 55; *Pfarrmann* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 32: fakultative Gewinnminderung).

Zeitpunkt: Der Herabsetzungsbetrag kann – wie die Hinzurechnung (vgl. Anm. 61) – nur im Wj. der Anschaffung/Herstellung des begünstigten WG (§ 9a EStDV) in Anspruch genommen werden. Ein Abzug in späteren Wj. ist ausgeschlossen. Zur Begünstigung von nachträglichen AHK sowie zur Nachholung der Herabsetzung gelten die entsprechenden Ausführungen in Anm. 61 sinngemäß. Vgl. aber auch Anm. 66 zur Beachtung der Bilanzänderungsregeln des § 4 Abs. 2 Satz 2.

(Eingeschränktes) Wahlrecht: Die Herabsetzung der AHK des begünstigten WG steht nach Abs. 2 Satz 3 Halbs. 1 im Wahlrecht des Stpfl. („können“). Die Ausübung dieses Wahlrechts kommt im Hinblick auf dessen Funktion – Gewinnglättung – allerdings nur in Betracht, wenn (und soweit) eine Hinzurechnung der AHK nach Abs. 2 Satz 1 erfolgt ist. Eine isolierte Abschreibungsmöglichkeit besteht diesbezüglich nicht (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 29). Demzufolge kann für den Erwerb von WG, die einem Hinzurechnungsverbot nach Abs. 2 Satz 2 unterliegen (Anm. 64), kein Herabsetzungsbetrag geltend gemacht werden. Die Gewinngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b muss im Wj. der Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags nicht mehr eingehalten werden.

- ▶ **Persönliche Zurechnung:** Der Herabsetzungsbetrag kann durch den wirtschaftlichen Eigentümer des angeschafften/hergestellten WG (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) in Anspruch genommen werden, sofern er auch derjenige ist, dem die Hinzurechnung der AHK gem. Abs. 2 Satz 1 zuzurechnen ist.
- ▶ **Personengesellschaften:** Zur Zuordnung der Herabsetzung bei PersGes. vgl. Anm. 103.

Herabsetzungshöhe: Für Investitionsabzugsbeträge, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wj. in Anspruch genommen werden (vgl. § 52 Abs. 16 Satz 1 Halbs. 1), können bis zu 50 % der AHK gewinnmindernd herabgesetzt werden; zuvor betrug der relative Höchstsatz 40 %. Zur Vermeidung einer Überkompensation sowie missbräuchlicher Gestaltungen (vgl. *Pfarrmann* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 33 mit Beispiel) ist die Herabsetzung der AHK der Höhe nach auf den Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 2 Satz 1 begrenzt (vgl. auch *Kulosa* in *Schmidt*,

40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 55: Mini-Investitionsabzugsbetrag von 1 € ermöglicht keine spätere Herabsetzung der AHK von 50 %). Innerhalb dieser Grenze darf der Stpfl. allerdings jeden beliebigen Betrag herabsetzen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 – S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 29). Dies eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten:

- ▶ *Setzt der Steuerpflichtige die Anschaffungs-/Herstellungskosten in maximal zulässiger Höhe ab*, kann er die gewinnerhöhende Hinzurechnung der AHK voll ausgleichen; die strechtl. Begünstigung aus dem Investitionsabzugsbetrag bleibt ihm im Erg. in vollem Umfang erhalten.
- ▶ *Verzichtet er dagegen (ganz oder teilweise) auf eine Herabsetzung*, wird er zwar durch die Hinzurechnung stl. belastet, sichert sich aber das volle Abschreibungsvolumen für die restliche ND des WG (vgl. BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 16).
- ▶ *Zu Gestaltungsmöglichkeiten* unter Berücksichtigung der gWG-Regelungen nach § 6 Abs. 2 und Abs. 2a vgl. Anm. 68 mit Beispiel.

Form: Die Herabsetzung nach Abs. 2 Satz 3 Halbs. 1 wird im Rahmen der Gewinnermittlung durch einen geminderten Ausweis der AHK in der StBil. oder im laufend zu führenden Verzeichnis iSv. § 4 Abs. 3 Satz 5 geltend gemacht. Der Herabsetzungsbetrag muss dem FA nicht gesondert nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 durch Datenfernübertragung (vgl. Anm. 50) übermittelt werden. Die Herabsetzung der AHK steht nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1, so dass insoweit kein erhöhtes Kontrollbedürfnis der FinVerw. zu verzeichnen ist.

b) Gewinnminderung

66

Der Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 3 Halbs. 1 mindert die AHK des WG und damit zugleich den Gewinn.

Bilanzierung: Ermittelt der Stpfl. seinen Gewinn durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1), handelt es sich bei der Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags – anders als bei Investitionsabzugsbetrag und Hinzurechnung – um eine innerbilanzielle Maßnahme, die bei bilanzierenden Gewerbetreibenden nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 abw. von der HBil. ausgeübt werden kann (BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 15; aA offenbar *Pfarrmann in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 32: Aktivierung mit den geminderten AHK in der HBil. sowie StBil.). Hieraus folgt zugleich, dass bei erst späterer Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags die Grundsätze der Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 zu beachten sind (s. § 4 Anm. 465f.). Dies gilt ebenso, wenn der Stpfl. neben seiner HBil. keine separate StBil., sondern lediglich eine strechtl. Überleitungsrechnung gem. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV erstellt hat; diese Rechnung ist Teil der Bilanz iSv. § 4 Abs. 2 (BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 25).

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 stellt die Herabsetzung der AHK technisch eine im Wj. der Investition zu berücksichtigende BA dar. Das angeschaffte/hergestellte WG ist mit den herabgesetzten AHK in das nach § 4 Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis aufzunehmen (*Wendt*, FR 2008, 598 [602]). Der Herabsetzungsbetrag kann auch noch nachträglich in Anspruch genommen werden, sofern die StFestsetzung/Gewinnfeststellung des Wj. der Investition nach abgabenrechtl. Vorschriften noch abänderbar ist (vgl. *Reddig*, FR 2018, 925 [929]). § 4 Abs. 2

Satz 2 findet hierbei keine Anwendung. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung des bilanzierenden Stpfl. gegenüber dem Einnahmenüberschussrechner hat der BFH insoweit zu Recht verneint; die Totalgewinnlichkeit beider Gewinnermittlungsmethoden wird nicht berührt (BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 28 ff.).

2. Folgen der Herabsetzung für Abschreibungen (Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2)

67 a) Minderung der Bemessungsgrundlage für Abschreibungen

Die Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags hat zum einen zur Folge, dass sich für das begünstigte WG die Bemessungsgrundlage für die AfA, die erhöhten Absetzungen und die Sonderabschreibungen entsprechend verringert. Die Herabsetzung nimmt Abschreibungsvolumen vorweg. Die Vorschrift hat letztlich klarstellenden Charakter (ebenso *Pfarrmann* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 34; *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. C 16 [8/2013]).

Anwendungsbereich: Neben den regulären AfA nach § 7 Abs. 1 und 2 haben die erhöhten Absetzungen für Zwecke des § 7g keine Bedeutung; sie werden nach §§ 7h, 7i nur für Gebäude/Baudenkmäler und demnach für nicht von § 7g ausschließlich erfasste bewegliche WG gewährt. Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 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 50 % der AHK mindert.

Gestaltungspotenzial im Investitionsjahr: Lässt man die Wirkung der gewinnerhöhenden Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 außen vor, kann durch die kumulative Anwendung der Herabsetzung gem. Abs. 2 Satz 3 und der zusätzlichen Sonderabschreibungsmöglichkeit nach Abs. 5 (vgl. Anm. 90 ff.) im Wj. der Anschaffung/Herstellung eine Gesamtabschreibung von 77 % der AHK erreicht werden, so bei einem WG mit einer betriebsgewöhnlichen ND von drei Jahren (50 % Herabsetzungsbetrag; Sonderabschreibung von 10 % [50 % verbleibendes Abschreibungsvolumen × 20 %]; 17 % reguläre AfA).

68 b) Bedeutung für geringwertige Wirtschaftsgüter-Regelung und Pool-AfA

Der Herabsetzungsbetrag beeinflusst nach Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 aE auch die Bewertungswahlrechte nach § 6 Abs. 2 (gWG-Regelung) und § 6 Abs. 2a (Pool-AfA). Durch die Minderung der AHK können die dort maßgebenden Grenzwerte von 800 € (gWG) bzw. 1 000 € (Pool-AfA) eingehalten werden (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 30; *Pfarrmann* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 34). Mit Blick auf § 6 Abs. 2 kann dies im Erg. zur Folge haben, dass auch ein WG mit höheren AHK als 800 € im Investitionsjahr in voller Höhe abgeschrieben werden kann. Ungeachtet der strittigen Frage einer kumulativen Anwendung des Abs. 5 (vgl. Anm. 90) stehen dem Stpfl. insoweit mehrere Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung (vgl. auch *Wendt*, FR 2008, 598 [604]).

Beispiel:

Der Stpfl. nimmt wegen der geplanten Anschaffung eines PC im Wj. 01 einen Investitionsabzugsbetrag von 600 € in Anspruch. Die AK des am 2.1.2003 erworbenen PC (drei Jahre betriebsgewöhnliche ND) betragen netto 1 200 €. Der Stpfl. rechnet im Wj. 03 600 € nach Abs. 2 Satz 1 hinzu. Für den Herabsetzungsbetrag kommen ua. folgende Varianten in Betracht.

	a)	b)	c)	d)
AK	1 200 €	1 200 €	1 200 €	1 200 €
Herabsetzungsbetrag	600 €	600 €	600 €	180 €
gWG-AfA	600 €	-	-	-
Pool-AfA (1/5)	-	120 €	-	-
lineare AfA (§ 7 Abs. 1)	-	-	200 €	340 €
Gewinnminderung (03)	1 200 €	720 €	800 €	520 €
Folge-AfA (ab 04)	-	120 €	200 €	340 €

Durch die volle Inanspruchnahme des vollen Herabsetzungsbetrags kann die gWG-Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 (Variante a) bzw. die sog. Sammelposten-AfA gem. § 6 Abs. 2a (Variante b) erreicht werden. Ebenso kann der Stpfl. ganz auf die Anwendung von § 6 Abs. 2, 2a verzichten (Variante c). Im Hinblick auf das Gebot, die Sammelposten-AfA für alle in einem Wj. angeschafften/hergestellten WG einheitlich auszuüben (§ 6 Abs. 2a Satz 5), sollte für WG, deren betriebsgewöhnliche ND weniger als fünf Jahre beträgt (s. Beispielsfall), die Herabsetzung nach Abs. 2 Satz 3 betragsmäßig in der Höhe festgelegt werden, dass die zu verringernden AHK oberhalb des Grenzwerts des § 6 Abs. 2a (1 000 €) bleiben, vgl. Variante d (*Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 55 aE).

Einstweilen frei.

69–70

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen

I. Auf das Abzugsjahr rückwirkende gewinnerhöhende Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen (Abs. 3 Satz 1)

1. Verpflichtende Auflösung (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1)

a) Voraussetzungen, Zeitpunkt, Höhe

71

Vom Stpfl. in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge nach Abs. 1, die in der Folgezeit nicht für eine begünstigte Anschaffung/Herstellung genutzt, dh. nicht nach Abs. 2 hinzugerechnet wurden, sind nach Ablauf der Investitionsfrist aufzulösen; in diesen Fällen hat sich die mit § 7g bezweckte Vorwegnahme von Abschreibungspotenzial als nicht gerechtfertigt erwiesen.

Investitionszeitraum: Die nach Abs. 1 in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträge sind gem. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 zwingend rückgängig zu machen, soweit sie nicht bis zum Ende des dritten auf das Wj. des Abzugs folgenden Wj. nach Abs. 2 Satz 1 hinzugerechnet wurden. Die Corona-Krise war Anlass dafür, für Abzugsbeträge, die in nach dem 31.12.2016 und vor dem 1.1.2018 endenden Wj. (dh. im VZ 2017) in Anspruch genommen worden waren, zunächst eine vierjährige Investitionsfrist zu gewähren (§ 52 Abs. 16 Satz 3 idF. des Zweiten Corona-SteuerhilfG, vgl. Anm. 2). Hierdurch sollen Investitionshemmnisse ausgeglichen werden (BTDrucks. 19/20058, 24). Durch das KöMoG (s. Anm. 2) wurde die Investitionsfrist für das Wj. 2017 gar auf fünf Jahre verlängert; zudem besteht für im Wj. 2018 in Anspruch genommene Abzugsbeträge nunmehr eine vierjährige Frist (§ 52 Abs. 16 Satz 3 und Satz 4 idF. des KöMoG). Die Abzugsbeträge der Wj. 2017 und

2018 können demnach für begünstigte Investitionen bis zum 31.12.2022 verbraucht werden.

Keine oder zu geringfügige Hinzurechnung: Nicht schlechthin eine unterbliebene Investition iSv. Abs. 1 Satz 1, sondern vielmehr eine ausgebliebene – gewinnerhöhende – Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 ist Anlass für die Auflösung der Investitionsabzugsbeträge, und zwar in dem Umfang, in dem diese am Ende des jeweils für sie geltenden Investitionszeitraums noch wirksam sind („soweit“). Folgende Konstellationen sind denkbar:

- ▶ *Keine Investition:* Der Stpfl. nimmt innerhalb des gesetzlichen Investitionszeitraums keine begünstigte Anschaffung/Herstellung vor. Dies gilt auch, wenn der Investitionsabzugsbetrag wegen Überschreitens der Gewinngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht hätte gebildet werden dürfen (BFH v. 5.2.2018 – X B 161/17, BFH/NV 2018, 527, Rz. 15 ff.).
- ▶ *Trotz Investition keine Hinzurechnung:* Der Stpfl. führt zwar fristgerecht Investitionen iSv. Abs. 1 Satz 1 durch, macht aber von seinem Wahlrecht Gebrauch, insoweit keine gewinnerhöhenden Hinzurechnungen gem. Abs. 2 Satz 1 durchzuführen. Gleiches gilt, soweit der Stpfl. das Hinzurechnungsvolumen nach Abs. 2 Satz 1 nicht ausschöpft. Für Investitionsabzugsbeträge, die in vor dem 1.1.2016 endenden Wj. in Anspruch genommen worden waren und für die nach Abs. 2 Satz 1 aF im Anschaffungs-/Herstellungsjahr noch eine Hinzurechnungspflicht galt, hat der BFH zutr. entschieden, dass eine Rückabwicklung nach Abs. 3 Satz 1 auch bei irrtümlich unterbliebener (verfahrensrechtl. nicht mehr korrigierbarer) Hinzurechnung zu erfolgen hat (BFH v. 3.12.2019 – X R 11/19, BStBl. II 2020, 276, Rz. 13 ff.; zust. *Wendt*, FR 2020, 573).
- ▶ *Schädliche Investition:* Der Stpfl. investiert fristgerecht, allerdings in ein nach Maßgabe von Abs. 2 Satz 2 nicht zur Hinzurechnung von AHK berechtigendes WG (vgl. Anm. 64). Aufgrund des Wegfalls einer streng wirtschaftsgutbezogenen Förderung nach § 7g ist für Investitionsabzugsbeträge, die für nach dem 31.12.2015 endende Wj. in Anspruch genommen werden, unerheblich, ob der Stpfl. auch dasjenige WG anschafft/herstellt, für das er seinerzeit einen Abzugsbetrag gebildet hat.
- ▶ *Geringere Investitionssumme:* Der Stpfl. investiert fristgerecht, allerdings fällt der nach Abs. 1 Satz 1 gebildete Investitionsabzugsbetrag höher aus als die maximal nach Abs. 2 Satz 1 gewinnerhöhend hinzuzurechnenden AHK des angeschafften/hergestellten WG. Insofern ist – sofern der Stpfl. keine weitergehenden Investitionen tätigt – der nicht zur Hinzurechnung berechtigende Teil des Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machen („soweit“).
- ▶ *Betriebsveräußerung etc.:* Der Stpfl. veräußert – ohne bislang begünstigt investiert zu haben – innerhalb des Zeitraums des Abs. 3 Satz 1 seinen Betrieb (§ 16 Abs. 1) oder gibt ihn iSv. § 16 Abs. 3 auf (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 33; vgl. auch BFH v. 27.4.2016 – X R 16/15, BFH/NV 2016, 1444, Rz. 12: Rückabwicklungsgewinn ist laufender Gewinn, kein begünstigter Betriebsveräußerungs-/aufgabegewinn – anders noch bei § 7g aF, Ansparsabschreibung). Gleiches gilt für veräußerungsähnliche Einbringungen nach §§ 20 und 24 UmwStG (unzutr. aA für Letzteres allerdings BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 32 f.; vgl. auch Anm. 6). Dagegen begründet allein eine unentgeltliche Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 nicht die Notwendigkeit der Rückabwicklung bereits gebildeter Investitionsabzugsbeträge; die Ab-

zugsbeträge werden vielmehr durch den Rechtsnachfolger zeitlich unverkürzt (kein Rumpf-Wj. beim Rechtsvorgänger) fortgeführt (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 32, sowie Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Betriebsübertragung)“). Investiert der Rechtsnachfolger nicht oder macht er von seinem Wahlrecht Gebrauch, trotz begünstigter Anschaffung/Herstellung nicht nach Abs. 2 Satz 1 hinzuzurechnen, wird der Rechtsvorgänger vom Rückabwicklungsgewinn nach Abs. 3 Satz 1 getroffen (vgl. bei PersGes. Anm. 104).

- ▶ *Wechsel der Gewinnermittlungsart*: Der Stpfl. wechselt – ohne bislang begünstigt investiert zu haben – innerhalb des Zeitraums des Abs. 3 Satz 1 zur Gewinnermittlung nach § 5a oder § 13a (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 34; s. auch Anm. 5 „Verhältnis zu § 5a“ sowie „Verhältnis zu § 13a“).

b) Rückwirkende Gewinnerhöhung

72

Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 bewirkt, dass der für das frühere Abzugsjahr ergangene Steuer-/Feststellungsbescheid korrigiert und die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags rückgängig gemacht, dh. rückwirkend beseitigt wird. Damit hat der Stpfl. bei ausbleibender Investition bzw. Hinzurechnung keine Möglichkeit, den Investitionsabzugsbetrag als Instrument der Gewinnverlagerung und Progressionsglättung zu nutzen. Es wird – abw. von den seinerzeitigen Regelungen zur Ansparrücklage (§ 7g aF) – für das Abzugsjahr wieder der strechtl. Ursprungszustand hergestellt. Dieser Korrekturmechanismus macht die Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen nach Abs. 1 bei fehlender Investitionsabsicht wirtschaftlich uninteressant (zutr. BFH v. 25.3.2021 – VIII R 45/18, BFH/NV 2021, 976, Rz. 15; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 4, 57; *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. D 1 [8/2013]: „Sanktionsnorm“). Mit Blick auf die 6%ige Verzinsung der rückwirkenden Steuernachforderung gem. §§ 233a Abs. 2, 238 Abs. 1 AO ist der zunächst erlangte Steuerstundungsvorteil zudem kostspielig zu vergüten.

Persönliche Zurechnung: Aufgrund des Korrekturmechanismus des Abs. 3 Satz 1 ist der Gewinn aus der Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags demjenigen Stpfl. zuzurechnen, der ihn seinerzeit in Anspruch genommen hat. Dies gilt auch bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 (FG Düss. v. 8.5.2019 – 15 K 1457/18, EFG 2019, 968, Az. BFH IV R 18/19; s. zudem Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Betriebsübertragung)“).

Gewerbesteuerrückstellung: Die Rückgängigmachung des Abzugsbetrags nach Abs. 3 Satz 1 bewirkt keine nachträgliche Erhöhung der für das Abzugsjahr gebildeten GewStRückstellung (BFH v. 17.7.2012 – I B 56, 57/12, Rz. 14; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 57). Etwas anderes gilt ggf., wenn bereits am Bilanzstichtag greifbare Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die geplante Investition voraussichtlich nicht durchgeführt werden wird. Davon zu trennen ist die Minderung der GewStRückstellung bei erstmaliger Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags.

Form: Die FinVerw. erwartet, dass der Stpfl. eine unterbliebene Hinzurechnung „spätestens“ mit Abgabe der StErklärung für das Wj. anzeigt, in dem die Investitionsfrist abläuft (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 56). Diese Anzeigepflicht ergibt sich gesetzlich aus § 153 Abs. 2 AO (*Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 58), vgl. auch Anm. 18

„Anzeigepflichten“. Der Rückabwicklungsbetrag ist nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 per Datenfernübertragung zu übermitteln (vgl. hierzu Anm. 45). Dies erfordert, dass bilanzierende Stpfl. einen neuen E-Bilanz-Datensatz und Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 eine geänderte Anlage EÜR für das Abzugsjahr zu übersenden haben; KStpfl. haben sogar eine berichtigte KStErklärung (Anlage GK) zu übermitteln (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 24, 25).

73 2. Freiwillige vorzeitige Auflösung (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2)

Abweichend von Abs. 3 Satz 1 in der bis zum 31.12.2015 geltenden Fassung (aF) ist es dem Stpfl. nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 nunmehr ausdrücklich gestattet, die Abzugsbeträge nach Abs. 1 auch vor Ablauf der gesetzlichen Investitionsfrist rückgängig zu machen. Es handelt sich um ein Wahlrecht („ist zulässig“). Die Neuregelung entspricht der bisherigen Verwaltungsauffassung zu Abs. 3 Satz 1 aF (vgl. BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Rz. 55; *Pfarrmann* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 36 aE). Sie vermeidet weitere Nachzahlungszinsen, sollten geplante Investitionen ausbleiben oder zeitlich verschoben werden (vgl. auch *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 62).

Teilweise Rückgängigmachung: Es steht dem Stpfl. frei, die Abzugsbeträge in beliebigem Umfang rückgängig zu machen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 31: „ganz oder teilweise“).

Änderbarkeit der Steuerfestsetzung/Gewinnfeststellung: Die Bestandskraft der StFestsetzung/Gewinnfeststellung des früheren Abzugsjahres steht einer freiwilligen Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags nicht entgegen. Dies folgt unmittelbar aus Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 74).

Datenfernübertragung: Auch bei freiwilligen vorzeitigen Rückabwicklungen nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 besteht das Erfordernis einer elektronischen Datenübermittlung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1), s. Anm. 45.

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

74 1. Änderung des Steuer-/Gewinnfeststellungsbescheids des Abzugsjahres (Abs. 3 Satz 2)

Änderungsrecht und -pflicht: Abs. 3 Satz 2 gewährt der FinVerw. in verfahrensrechtl. Hinsicht die einzelgesetzliche Befugnis iSv. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO, denjenigen Bescheid zu ändern, dessen Festsetzung oder Feststellung ein Gewinn zugrunde gelegt wurde, der um den nunmehr nach Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machenden Investitionsabzugsbetrag gemindert wurde. Voraussetzung ist somit, dass für das Abzugsjahr bereits ein Bescheid existiert, der einen entsprechend geminderten Gewinn (oder Verlust) ausweist. Unerheblich ist, ob die Änderung der Festsetzung/Feststellung zusätzlich auf Änderungsvorschriften der AO gestützt werden kann (zB §§ 164 Abs. 2, 173 Abs. 1 Nr. 1 AO). Liegen die Voraussetzungen für eine Änderung nach Abs. 3 Satz 1 vor, muss das FA den Bescheid ändern („ist ... zu ändern“).

Betroffene Bescheide: Es handelt sich – je nach Subjekt – um den ESt- oder KStBescheid bzw. bei einer gesonderten (und einheitlichen) Gewinnfeststellung

nach §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b AO um den Gewinnfeststellungsbescheid des jeweiligen Abzugsjahres, ebenso um den entsprechenden GewStMessbescheid (§ 14 Satz 1 GewStG). Nicht unter Abs. 3 Satz 2 fallen dagegen ESt- bzw. KStBescheide nach einer vorangegangenen gesonderten (und einheitlichen) Gewinnfeststellung bzw. der GewStBescheid; es handelt sich um insoweit nicht anfechtbare Folgebescheide iSd. § 351 Abs. 2 AO.

Sachlicher Anwendungsbereich: Abs. 3 Satz 2 differenziert weder vom Wortlaut noch von seiner Systematik her zwischen einer zwingenden und einer nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 zulässigen freiwilligen Vorab-Rückabwicklung (Anm. 73). Daher wird auch der Antrag des Stpfl. auf vorzeitige Auflösung des Investitionsabzugsbetrags verfahrensrechtl. durch Abs. 3 Satz 2 abgedeckt; eines Rückgriffs auf § 164 Abs. 2 AO bedarf es somit nicht (ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 62). Hiervon scheint auch die FinVerw. auszugehen (vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 – S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 56, Sätze 2 und 3).

Beschränkte Änderungsbefugnis: Abs. 3 Satz 2 begrenzt die Änderung auf die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags („insoweit zu ändern“). Die Vorschrift verleiht der FinVerw. nicht das Recht, die StFestsetzung/Gewinnfeststellung des Abzugsjahres hierneben weitergehend zu Lasten des Stpfl. zu korrigieren; insoweit müssen die Voraussetzungen einschlägiger abgabenrechtl. Änderungsvorschriften erfüllt sein (zutr. BFH v. 25.3.2021 – VIII R 45/18, BFH/NV 2021, 976, Rz. 14). Allerdings ist zu Gunsten des Stpfl. die Fehlerkompensation des § 177 Abs. 1 AO zu beachten (*Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. D 15 [8/2013]). Ebenso kann der Stpfl. im Fall der Anfechtung eines nach Abs. 3 geänderten Bescheides in den Grenzen des § 351 Abs. 1 AO (sonstige) materielle Rechtsfehler rügen.

Wiederholte Änderungsbefugnis: Setzt das FA in einem Änderungsbescheid nach Abs. 3 die Rückabwicklung des Investitionsabzugsbetrags nicht zutr. um, kann es innerhalb der zeitlichen Grenzen der (verlängerten) Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist des Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 (hierzu Anm. 76) einen erneuten – nunmehr inhaltlich fehlerfreien – Änderungsbescheid erlassen (FG Köln v. 13.11.2018 – 15 K 1325/17, EFG 2019, 367; die nachfolgende Revisionsentscheidung des BFH v. 25.3.2021 – VIII R 45/18, BFH/NV 2021, 976 ließ dies unbeanstandet). Insofern gelten vergleichbare Rechtsgrundsätze wie bei der wiederholten (korrigierenden) Auswertung eines Grundlagenbescheides nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (vgl. *von Groll* in *HHSp.*, § 175 AO Rz. 181 f. [10/2019]).

2. Bestandskraftdurchbrechung (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1)

75

Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1 gestattet eine Änderung des Steuer-/Feststellungsbescheides ausdrücklich auch dann, wenn dieser bereits bestandskräftig geworden ist. Diese Regelung ist letztlich überflüssig, da bereits mit der in Abs. 3 Satz 2 angeordneten Änderungsbefugnis das Recht zur Bestandskraftdurchbrechung einhergeht.

3. Partielle Hemmung des Ablaufs der Verjährungsfrist (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2)

76

Ablaufhemmung: Nach Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 endet die Festsetzungsfrist (bzw. bei Gewinnfeststellungsbescheiden die Feststellungsfrist, vgl. § 181 AO) für die Festsetzung/Feststellung des Abzugsjahres insoweit nicht, bevor die Frist für den VZ (Feststellungszeitraum) abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wj. des Ab-

zugs folgende Wj. endet. Dieser Hemmungstatbestand berücksichtigt, dass über die Rückabwicklung nach Abs. 3 erst dann zu befinden ist, wenn der Investitionszeitraum abgelaufen ist. Im Erg. tritt eine Fristverlängerung um mindestens drei Jahre ein (wobei der Gesetzgeber – wohl versehentlich – versäumt hat, die Dauer der Ablaufhemmung an die durch das Zweite Corona-SteuerhilfG und das KöMoG verlängerten Investitionsfristen für die Wj. 2017 und 2018 [§ 52 Abs. 16 Sätze 3 und 4, vgl. Anm. 71] anzupassen). Ohne die Regelung des Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 könnte die Änderung der StFestsetzung/Gewinnfeststellung des Abzugsjahres am Verjährungseintritt scheitern.

Beispiel:

Im Zuge seiner im Jahr 02 abgegebenen EStErklärung für das Jahr 01 hatte der Stpfl. bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb zulässigerweise einen Investitionsabzugsbetrag iHv. 40000 € in Anspruch genommen. Seine EStErklärung für das Jahr 04, aus der sich ergab, dass bis zum 31.12.2004 keine Hinzurechnungen nach Abs. 2 Satz 1 vorgenommen worden waren, gab der Stpfl. erst im Jahr 07 beim FA ab.

Der für das Wj. 01 gebildete Investitionsabzugsbetrag war mit Ablauf des 31.12.2004 nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 rückgängig zu machen. Die vierjährige Festsetzungsfrist für den VZ 01 war allerdings grds. bereits zum 31.12.2006 abgelaufen (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Die für das FA erst im Jahr 07 offenbar gewordene Notwendigkeit zur Rückabwicklung wäre bei isolierter Betrachtung verfahrensrechtl. nicht mehr umsetzbar. Durch Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 wird der Ablauf der Festsetzungsfrist für die ESt des Jahres 01 bis zum 31.12.2011 gehemmt.

Lediglich partielle Hemmung: Die Festsetzungs-/Feststellungsfrist wird gem. Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 allerdings nicht hinsichtlich des gesamten Bescheids gehemmt; die Vorschrift bewirkt nur eine partielle Ablaufhemmung bezogen auf die nachträgliche Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags („endet insoweit nicht“); vgl. BFH v. 25.3.2021 – VIII R 45/18, BFH/NV 2021, 976, Rz. 19.

77 III. Beginn des Zinslaufs für Steuernachforderungen (Abs. 3 Satz 4)

Abs. 3 Satz 4 ordnet an, dass die spezielle Regelung für den Verzinsungsbeginn bei StNachforderungen bzw. -erstattungen im Fall eines rückwirkenden Ereignisses (§ 233a Abs. 2a AO) keine Anwendung findet. Demnach gilt in den Fällen des Abs. 3 für die Verzinsung der StNachforderung die Grundregel des § 233a Abs. 2 AO.

Anderenfalls faktische Nichtverzinsung: Die unterbliebene Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 innerhalb des gesetzlichen Investitionszeitraums erfüllt die Voraussetzungen für ein auf das Abzugsjahr anzunehmendes rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (ebenso *Pfarrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 37; *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. D 11b [8/2013]); eines Rückgriffs auf diese Änderungsnorm bedarf es wegen Abs. 3 Satz 2 allerdings nicht. Für StNachforderungen, die auf rückwirkenden Ereignissen beruhen, beginnt der Verzinsungslauf nach § 233a Abs. 2a AO – abw. vom Regelfall des § 233a Abs. 2 Satz 1 AO – erst 15 Monate nach Ablauf des Kj., in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist. Dies hätte in einer Vielzahl von Fällen des Abs. 3 Satz 1 eine Nullverzinsung zur Folge. Aus diesem Grund legt Abs. 3 Satz 4 fest, dass die besonderen Regelungen zum Zinslauf bei rückwirkenden Ereignissen bei Rückabwicklungen nach Abs. 3 keine Anwendung finden. Vielmehr beginnt der Zinslauf nach Maßgabe des

§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO bereits 15 Monate nach Ablauf des Kj., dessen StFestsetzung nach Abs. 3 geändert worden ist.

Zeitliche Anwendung: Abs. 3 Satz 4 wurde allerdings erst durch das im Jahr 2013 in Kraft getretene AmtshilfeRLUMsG in Abs. 3 aufgenommen (s. Anm. 2). Vor diesem Hintergrund gilt Folgendes:

- ▶ *Vor dem 1.1.2013 endende Wirtschaftsjahre:* Bei Investitionsabzugsbeträgen, die für vor dem 1.1.2013 endende Wj. in Anspruch genommen wurden, richtet sich der Zinslauf einer auf Abs. 3 Satz 1 beruhenden StNachforderung nach § 233a Abs. 2a AO (vgl. insoweit BFH v. 11.7.2013 – IV R 9/12, BStBl. II 2014, 609, Rz. 27 ff., bei zwischenzeitlichem Wegfall der seinerzeit noch erforderlichen Investitionsabsicht; allg. übertragbar auf jeden Fall einer Änderung gem. Abs. 3 Satz 1, vgl. auch BMF v. 15.8.2014 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, BStBl. I 2014, 1174; aA FG Berlin-Brandenb. v. 29.4.2014 – 3 K 3061/14, EFG 2014, 375, rkr.: Anwendung von Abs. 3 Satz 4 in allen noch offenen Fällen).
- ▶ *Nach dem 31.12.2012 endende Wirtschaftsjahre:* Erst bei Investitionsabzugsbeträgen, die für nach dem 31.12.2012 endende Wj. beansprucht werden, sind die stl. Nachforderungen aufgrund einer Rückabwicklung nach Abs. 3 Satz 1 wegen des neu eingefügten Abs. 3 Satz 4 zinsrechtl. nach Maßgabe der Grundregel des § 233a Abs. 2 Satz 1 AO zu behandeln.

Beispiel:

Infolge fehlender Investition/Hinzurechnung ändert das FA mit Bescheid v. 3.1.2006 die EStFestsetzung des Jahres 01 nach Abs. 3 Satz 1 und erhöht den Gewinn aus Gewerbebetrieb um den zunächst in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrag (40 000 €). Dies führt zu einer EStNachforderung iHv. 10 000 €. Der Zinslauf beginnt wegen Abs. 3 Satz 4 am 1.4.2003 und endet am Tag der Bekanntgabe des Änderungsbescheids, dh. am 6.1.2006 (§ 233a Abs. 2 Sätze 1 und 3 AO). Die Nachforderung ist somit für insgesamt 33 Monate zu verzinsen (der Monat 01/06 wird gem. § 238 Abs. 1 Satz 2 AO außen vor gelassen). Ohne die Regelung in Abs. 3 Satz 4 hätte der Zinslauf nach § 233a Abs. 2a AO erst am 1.4.2006 begonnen (15 Monate nach Ablauf des Kj. des rückwirkenden Ereignisses [= 31.12.2004]); die StNachforderung wäre unverzinst geblieben.

Einstweilen frei.

78–79

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Rückabwicklung bei Nichterfüllung der Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen

I. Anwendungsbereich (Abs. 4 Satz 1)

1. Voraussetzungen

80

Abs. 4 betrifft den Fall, dass der Stpfl. nach der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags zwar ein begünstigtes WG angeschafft/hergestellt und hierfür eine Hinzurechnung vorgenommen hat, allerdings nicht die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 einhält, so dass im Erg. eine § 7g-Förderung jener Investition nicht gerechtfertigt ist (vgl. auch *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 67: kein „Behaltendürfen“ der Vergünstigungen).

Investition und Hinzurechnung: Die Rückabwicklung nach Abs. 4 knüpft tatbestandlich an Abs. 2 an („in den Fällen des Absatzes 2“). Aufgrund dessen müssen kumulativ die folgenden vier Voraussetzungen erfüllt sein:

- Der Stpfl. hat für ein zeitlich vor dem Wj. der Anschaffung/Herstellung liegendes Wj. einen Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 in Anspruch genommen.
- Innerhalb der gesetzlichen Investitionsfrist des Abs. 3 Satz 1 wird ein grds. begünstigtes WG angeschafft/hergestellt.
- Der Stpfl. macht nach Abs. 2 Satz 1 von seinem Wahlrecht Gebrauch, für jenes WG eine gewinnerhöhende Hinzurechnung vorzunehmen (wobei eine Teilhinzurechnung ausreichend ist).
- Das WG wird zwar zunächst iSv. Abs. 1 Satz 1 genutzt (ansonsten findet Abs. 2 Satz 1 gar keine Anwendung).

Verletzung der Nutzungs- und/oder Verbleibensvoraussetzungen: Der Rückabwicklungsmechanismus des Abs. 4 Satz 1 greift ein, wenn das begünstigte WG, dessen AHK hinzugerechnet und – ggf. – herabgesetzt wurden, entweder nicht bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung/Herstellung folgenden Wj. vermietet oder nicht innerhalb desselben Zeitraums in einer inländ. BS des Betriebs des Stpfl. ausschließlich bzw. fast ausschließlich betrieblich genutzt wird (vgl. hierzu ausführl. Anm. 23–27). Abs. 4 Satz 1 ist unabhängig davon anzuwenden, ob die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 bereits im Wj. der Investition oder erst im darauffolgenden Wj. verletzt werden. Unerheblich für die Anwendung der Vorschrift ist, aus welchem Grund der Stpfl. die Nutzungs- und Verbleibensanforderungen nicht erfüllt hat (vgl. *Pfirrman* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 38).

81 2. Rechtsfolge(n)

Wiederherstellung des steuerlichen Ursprungszustands: Die Rückabwicklung nach Abs. 4 Satz 1 bewirkt Folgendes:

- ▶ **Hinzurechnung:** Die gewinnerhöhende Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 wird für das angeschaffte/hergestellte WG rückgängig gemacht (und löst damit eine Gewinnminderung in Höhe des Hinzurechnungsbetrags aus).
- ▶ **Herabsetzung:** Soweit im Investitionsjahr die Hinzurechnung der AHK durch einen Herabsetzungsbetrag gem. Abs. 2 Satz 3 kompensiert wurde, ist die hiermit verbundene Gewinnminderung ebenfalls rückgängig zu machen.
- ▶ **Bemessungsgrundlage Abschreibungen:** Die mit einer Herabsetzung der AHK einhergehende Verringerung der Bemessungsgrundlage für AfA und Sonderabschreibungen (Abs. 2 Satz 3) wird rückgängig gemacht, so dass das Abschreibungsvolumen wieder steigt und höhere reguläre AfA zu berücksichtigen sind (vgl. auch BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 50).
- ▶ **Erleichterungen bei geringwertigen und Pool-Wirtschaftsgütern:** Aus Vereinfachungsgründen unberührt bleibt nach Vorgabe der FinVerw. die Behandlung von gWG (§ 6 Abs. 2) und Pool-WG (§ 6 Abs. 2a). Wurden erst durch die Herabsetzung von AHK die jeweiligen Grenzwerte eingehalten, führt die Nichterfüllung der Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 insoweit zu keiner rückwirkenden Korrektur. Gleiches gilt, wenn die Grenzwerte auch ohne eine Herabsetzung der AHK eingehalten wurden (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 36).
- ▶ **Sonderabschreibungen:** Hat der Stpfl. für die Investition bereits Sonderabschreibungen nach Abs. 5 (hierzu Anm. 90 ff.) in Anspruch genommen, folgt aus

dem Verweis in Abs. 6 Nr. 1 Halbs. 2 auf Abs. 4, dass auch jene Abschreibungen gewinnerhöhend rückgängig zu machen sind.

- ▶ *Weitergehende steuerliche Auswirkungen:* Die Rückabwicklung nach Abs. 4 Satz 1 kann zudem ertragstl. Folgewirkungen außerhalb des § 7g nach sich ziehen. Insbesondere die Rückgängigmachung des innerbilanziell zu berücksichtigenden Herabsetzungsbetrags (vgl. Anm. 65 ff.) strahlt auf die für Zwecke des § 4 Abs. 4a und/oder § 34a zu berücksichtigende Gewinnhöhe aus (vgl. auch BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 53). Zur GewStRückstellung vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 57.
- ▶ *Persönliche Zurechnung:* Das stl. Erg. der Rückabwicklung nach Abs. 4 Satz 1 trifft denjenigen Stpfl., der im Wj. der Anschaffung/Herstellung eines begünstigten WG eine Hinzurechnung gem. Abs. 2 Satz 1 und ggf. eine Herabsetzung der AHK (Abs. 2 Satz 3) vorgenommen sowie Sonderabschreibungen nach Abs. 5 in Anspruch genommen hat. Zu Besonderheiten bei PersGes. vgl. Anm. 104.
- ▶ *Form:* Entsprechend den Bestimmungen zur Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 3 Satz 1 (dort Anm. 72) muss der Stpfl. auch eine nach Abs. 4 Satz 1 gebotene Rückabwicklung nicht zwingend bereits zum Zeitpunkt einer Verletzung der Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 anzeigen. Auch insoweit reicht es aus, wenn dies „spätestens“ mit Abgabe der Steuer-/Gewinnfeststellungserklärung für das Wj., in dem das die Rückabwicklung auslösende Ereignis eintritt, erfolgt (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 56). Die Übermittlungspflicht per amtlichem Datensatz ergibt sich auch insoweit aus Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 (s. Anm. 45). Die FinVerw. verlangt neue E-Bilanz-Datensätze bzw. die Übersendung einer geänderten Anlage EÜR für das Wj. der Investition, bei KStpfl. eine berichtigte KStErklärung (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 24, 25).

3. Auswirkungen auf in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge

82

Die Rückabwicklung nach Abs. 4 Satz 1 hat jedenfalls keine unmittelbare Auswirkung für das weitere Schicksal des Abzugsbetrags nach Abs. 1. Durch die gesetzliche Abkehr von einer streng wirtschaftsgutbezogenen Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen durch das StÄndG 2015 (vgl. Anm. 2) zwingt die Nichterfüllung der Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen für ein bestimmtes WG nicht in jedem Fall zu einer rückwirkenden Auflösung des Abzugsbetrags (vgl. zur abweichenden Rechtslage bis VZ 2015 vgl. *Kulosa in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 67). Vielmehr ist wie folgt zu differenzieren:

Keine alternative Investition: Erfüllt der Stpfl. für ein bestimmtes – nach § 7g gefördertes – WG die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen iSv. Abs. 1 Satz 1 nicht mehr und hat er innerhalb der gesetzlichen Investitionsfrist keine weiteren begünstigten WG angeschafft/hergestellt, ist der Investitionsabzugsbetrag mit Ablauf der Investitionsfrist rückgängig zu machen (vgl. auch BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 52 aE). Rechtsgrundlage hierfür ist Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (s. Anm. 71).

Alternativinvestition: Hat der Stpfl. innerhalb des Investitionszeitraums andere begünstigte WG angeschafft/hergestellt, für die er bislang noch keine AHK nach

Abs. 2 Satz 1 hinzugerechnet hat, kann er den wegen Abs. 4 Satz 1 wieder „frei gewordenen“ Abzugsbetrag für eine (nachträgliche) Hinzurechnung des anderen WG verwenden. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die StFestsetzung/Gewinnfeststellung für das Wj. der (Alternativ-)Investition verfahrensrechtl. noch abänderbar ist (s. auch BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 51; ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 67; *Pfirschmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 39 aE).

Weiteres Vortragen: Ist die gesetzliche Investitionsfrist noch nicht abgelaufen, kann der Stpfl. den wieder „frei gewordenen“ Abzugsbetrag zudem weiter vortragen, soweit hierdurch nicht der Höchstbetrag des Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 58) überschritten wird (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 52).

Vorzeitig rückgängigmachen: Schließlich ist der Stpfl. innerhalb der laufenden Investitionsfrist berechtigt, den wieder „frei gewordenen“ Investitionsabzugsbetrag vorzeitig ganz oder teilweise rückgängig zu machen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 52). Rechtsgrundlage hierfür ist Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (vgl. Anm. 73).

Beispiel:

Der Stpfl. nimmt für das Wj. 01 wegen der geplanten Anschaffung eines Pkw. einen Investitionsabzugsbetrag von 30000 € in Anspruch. Der Pkw. wird am 1.7.2002 für 60000 € angeschafft und zunächst ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt. Der Stpfl. nimmt für das Wj. 02 eine Hinzurechnung von 30000 € nach Abs. 2 Satz 1 und eine kompensierende Herabsetzung der AHK in derselben Höhe nach Abs. 2 Satz 3 vor. Außerdem beansprucht er eine Sonderabschreibung nach Abs. 5 iHv. 6000 €. Die regulären AfA für das Wj. 02 betragen 3000 € (fünf Jahre betriebsgewöhnliche ND). Im Laufe des Wj. 03 entnimmt der Stpfl. den Pkw. aus dem BV für private Zwecke.

Durch die Entnahme hat der Stpfl. die Nutzungs- und Verbleibsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 in zeitlicher Hinsicht nicht erfüllt; es kommt zur Rückabwicklung nach Abs. 4 Satz 1. Demzufolge sind für das Wj. 02

- die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 (30000 €, Gewinnminderung),
- die Herabsetzung nach Abs. 2 Satz 3 (30000 €, Gewinnerhöhung) und
- die Sonderabschreibung nach Abs. 5 iHv. 6000 € (vgl. Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 2, Gewinnerhöhung) rückgängig zu machen.
- Gegenläufig sind die regulären AfA infolge der rückwirkenden Korrektur der AK gewinnmindernd zu erhöhen (nunmehr: $6000 \text{ €} / 60000 \text{ €} \times 20 \% \times \frac{1}{2}$).
- Saldiert beträgt die Gewinnerhöhung für das Wj. 02 3000 €.
- Sollte für den Stpfl. im Wj. 02 eine Hinzurechnung nach § 4 Abs. 4a wegen nicht abziehbarer Schuldzinsen vorzunehmen gewesen sein, wäre die Bemessungsgrundlage hierfür durch den innerbilanziell zu berücksichtigenden Herabsetzungsbetrag (30000 €), die Sonderabschreibungen nach Abs. 5 (6000 €) und die regulären AfA (3000 €) negativ beeinflusst worden (Gewinnminderung). Die Rückabwicklung nach Abs. 4 Satz 1 hat zur Folge, dass der nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 zu ermittelnde Gewinn um 33000 € steigt (Rückgängigmachung des Herabsetzungsbetrags und der Sonderabschreibungen; Erhöhung der regulären AfA). Konsequenz hieraus wäre, dass Überentnahmen iSv. § 4 Abs. 4a Satz 2 infolge der Gewinnerhöhung und damit auch der Hinzurechnungsbetrag für nicht abziehbare Schuldzinsen zu mindern wären.

Sollte der Stpfl. im Beispielsfall in den Wj. 03 und/oder 04 weitere begünstigte Investitionen bis zu AHK von 60000 € vornehmen, ist eine Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags gem. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 nicht erforderlich. Der Abzugsbetrag kann für Hinzurechnungen für jene WG verwendet werden.

II. Verfahrensrechtliche Durchsetzung der Rückabwicklung (Abs. 4 Sätze 2 und 3)

1. Änderung bisheriger Steuer-/Gewinnfeststellungsbescheide (Abs. 4 Satz 2)

83

Abs. 4 Satz 2 regelt die verfahrensrechtl. Änderung der von der Rückabwicklung betroffenen Steuer- bzw. Gewinnfeststellungsbescheide. Der Mechanismus des Abs. 4 kann sich auf mehrere Wj. erstrecken (vgl. nachfolgendes Beispiel), so dass der Gesetzgeber – abw. von Abs. 3 Satz 2 – bewusst mehrfach den Plural verwendet (ua. „Gewinne“; „Steuer- oder Feststellungsbescheide“). Die Vorschrift entspricht im Übrigen inhaltlich Abs. 3 Satz 2, so dass im Einzelnen darauf verwiesen werden kann (s. Anm. 74).

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, soweit eine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 innerhalb des gesetzlichen Investitionszeitraums ausgeblieben ist, während Abs. 4 Satz 2 eine solche gerade voraussetzt.

Beispiel:

Der Stpfl. hatte im Wj. 01 einen Investitionsabzugsbetrag von 50 000 € in Anspruch genommen. Am 1.1.2002 erwarb er Maschinen (AK: 100 000 €; betriebliche ND zehn Jahre), die er fortan betrieblich nutzte. Für das Wj. 02 rechnete er 50 % der AK nach Abs. 2 Satz 1 hinzu und kompensierte den hieraus resultierenden Gewinn durch eine Herabsetzung der AK in selber Höhe (Abs. 2 Satz 3). Die reguläre AfA nach § 7 Abs. 1 betrug folglich für die Wj. 02 ff. jeweils 5 000 € (100 000 € AK ./ 50 000 € Herabsetzungsbetrag/zehn Jahre betriebliche ND). Für die Jahre 02-03 erfolgten erklärungsgemäße EStVeranlagungen. Ende des Jahres 05 stellt das FA fest, dass der Stpfl. die Maschinen bereits Mitte Dezember 03 veräußert hat.

Infolge der nicht erfüllten Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 ist nicht nur der EStBescheid für 02 (Rückabwicklung der Hinzurechnung und Herabsetzung und Korrektur der AfA von 5 000 € auf 10 000 €), sondern ebenso der Bescheid für 03 (AfA-Korrektur) zu ändern. Rechtsgrundlage hierfür ist jeweils Abs. 4 Satz 2. Zudem ist der ESt-Bescheid für 01 nach Abs. 3 Satz 2 zu Lasten des Stpfl. zu ändern, es sei denn, dieser könnte für ein weiteres im Wj. 02 erworbenes WG, für das die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 eingehalten wurden, alternativ eine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 geltend machen (und verfahrensrechtl. durchsetzen).

2. Bestandskraftdurchbrechung (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 1)

84

Indem Abs. 4 Satz 3 Halbs. 1 ausdrücklich auch die Änderung bereits bestandskräftiger Steuer-/Gewinnfeststellungsbescheide gestattet, bringt er ebenso wie Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1 nur Selbstverständliches zum Ausdruck (s. Anm. 75).

3. Partielle Hemmung des Ablaufs der Verjährungsfrist (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2)

85

Die Festsetzungs-/Feststellungsfrist für die von der Rückabwicklung betroffenen Bescheide endet nach Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2 nicht, bevor die Festsetzungs-/Feststellungsfrist für den VZ (Feststellungszeitraum) abgelaufen ist, in dem die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erstmals nicht mehr vorliegen.

Maßgebender Zeitraum ist das Jahr des Wegfalls der betrieblichen Bindungen des begünstigten WG zur inländ. BS des Betriebs und/oder der Beendigung der (fast)

ausschließlichen betrieblichen Nutzung des WG. Entsprechendes gilt für das Jahr der Beendigung der betrieblichen Vermietung des WG.

Berechnung der verlängerten Frist: Die Fristberechnung entspricht der Regelung in Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2, vgl. Anm. 76.

86 III. Beginn des Zinslaufs für Steuernachforderungen oder -erstattungen (Abs. 4 Satz 4)

Nach Abs. 4 Satz 4 finden die besonderen Regelungen zum Beginn des Zinslaufs für rückwirkende Ereignisse gem. § 233a Abs. 2a AO bei der Verzinsung einer auf Abs. 4 Satz 1 gestützten StNachforderung keine Anwendung. Es gilt – wie bei Abs. 3 (vgl. insoweit Anm. 77) – die Grundregel des § 233a Abs. 2 AO, wonach der Zinslauf bereits 15 Monate nach Ablauf des Kj. beginnt, in dem die Steuer entstanden ist. Jahr der Steuerentstehung iSv. Abs. 4 ist das Jahr, in dem der Hinzurechnungsbetrag (Abs. 2 Satz 1), der Herabsetzungsbetrag (Abs. 2 Satz 3), die Sonderabschreibungen nach Abs. 5 (Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 1) und die Verringerung der Bemessungsgrundlage für Abschreibungen (Abs. 2 Satz 3) rückgängig gemacht werden.

Steuererstattung: Hat der Stpfl. im Wj. der Anschaffung/Herstellung keinen die Hinzurechnung kompensierenden Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 3 berücksichtigt, führt die Rückabwicklung nach Abs. 4 Satz 1 zu einer Minderung des bisherigen stl. Erg. Eine hieraus resultierende StErstattung ist nach §§ 233a Abs. 1, Abs. 2 Sätze 1 und 3, 238 Abs. 1 AO zu verzinsen.

Verhältnis zu Abs. 3 Satz 4: Abs. 4 Satz 4 entspricht der Regelung des Abs. 3 Satz 4 (s. Anm. 77), wurde allerdings nicht erst nachträglich durch das Amtshilfe-RLUmsG (Anm. 2) eingefügt, sondern gilt bereits seit der durch das UntStRefG 2008 geschaffenen Vorschrift des § 7g.

87–89 Einstweilen frei.

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Sonderabschreibungen

90 I. Begünstigte Wirtschaftsgüter

Sonderabschreibungen nach Abs. 5 können – neben der regulären AfA nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 (s. Anm. 91) – für abnutzbare bewegliche WG des AV geltend gemacht werden. Insoweit gelten dieselben Anforderungen wie für den Investitionsabzugsbetrag gem. Abs. 1 (vgl. Anm. 22). Wirtschaftsgüter, für die der Stpfl. eine Pool-Abschreibung nach § 6 Abs. 2a in Anspruch nimmt, sind nach zutreffender Ansicht aufgrund ansonsten drohender Überkompensation ausnahmsweise nicht nach Abs. 5 begünstigt (wie hier *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 71; aA *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. F 2a [8/2013]). Dies ergibt sich uE bereits aus dem Wortlaut des Abs. 5, der die Sonderabschreibung „neben“ die AfA nach § 7 Abs. 1, 2 stellt und eine solche somit voraussetzt. Durch die Wahl des Stpfl., bestimmte abnutzbare bewegliche WG des AV einem Sammelposten iSv. § 6 Abs. 2a zuzuführen, entzieht er diese WG einer regulären Abschreibung (aA *Wendt*, FR 2008, 598 [603], der hieraus die von ihm selbst als nicht sachgerecht empfundene Konsequenz zieht, dass durch die Kumulation von Pool-AfA und Sonderabschreibung bis zu 120 % der AHK aufwandswirksam werden können).

Bei Personengesellschaften kommt die Sonderabschreibung für WG des Gesamthands- und SonderBV in Betracht (ebenso *Handzik* in *LBP*, § 7g Rz. 184 [2/2016]); vgl. zudem Anm. 120.

Weitere Voraussetzungen: Die Sonderabschreibungen sind zudem abhängig von den in Abs. 6 genannten Voraussetzungen (vgl. Anm. 94f.).

II. Wahlrecht auf Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen

1. Begünstigungszeitraum und Höhe

91

Zeitraum: Der Begünstigungszeitraum für Sonderabschreibungen umfasst das Wj. der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten WG (vgl. insoweit § 9a EStDV; ebenso *Pfarrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 46) und die folgenden vier Jahre, dh. insgesamt fünf Wj. (wobei Abs. 5 nicht den Terminus „Wirtschaftsjahr“ verwendet, sondern schlicht von „Jahren“ spricht).

Bemessungsgrundlage sind die AHK des begünstigten WG. Es gelten die allgemeinen Grundsätze (zu AK vgl. § 6 Anm. 190ff.; zu HK vgl. § 6 Anm. 225ff.).

- ▶ *Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten* sind nicht selbständig begünstigt. Sie werden aber nach § 7a Abs. 1 Sätze 1 und 2 in die AHK des begünstigten WG einbezogen, soweit sie im Begünstigungszeitraum entstehen (s. § 7a Anm. 13–16, dort auch zur nachträglichen Minderung der AHK).
- ▶ *Minderung durch Herabsetzungsbetrag:* Der nach Abs. 2 Satz 3 im Investitionsjahr iHv. maximal 50 % zulässige Herabsetzungsbetrag mindert die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung (s. Anm. 67).

Höhe: Die Sonderabschreibungen sind für den Begünstigungszeitraum bis zu insgesamt 20 % der (ggf. herabgesetzten) AHK zulässig. Sie lassen sich – sofern sich der Stpfl. dem Grunde nach überhaupt für eine Inanspruchnahme entscheidet (Anm. 92) – beliebig auf die einzelnen Wj. des fünfjährigen Zeitraums verteilen (*Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. F 21 [8/2013]); Regelungen zu einer nur zeitanteiligen Berücksichtigung im Investitionsjahr (Beispiel: Anschaffung am 30.12.) existieren nicht (ebenso *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 74 [3/2021]). Dem Stpfl. steht es zudem frei, den 20 %-Abzug nicht in Gänze auszureizen. Ein absoluter Höchstbetrag zulässiger Sonderabschreibungen besteht – anders als für den Investitionsabzugsbetrag (vgl. Abs. 1 Satz 4, Anm. 58) – nicht (vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 49, 75).

Sonderabschreibungen neben regulärer AfA: Sonderabschreibungen können neben den regulären AfA gem. § 7 Abs. 1 oder – insoweit anders als bei § 7a Abs. 4 – gem. § 7 Abs. 2 in Anspruch genommen werden. Während des gesamten Begünstigungszeitraums bemisst sich die lineare AfA ausschließlich nach den AHK des WG, ungeachtet der Höhe der beanspruchten Sonderabschreibungen, jedoch abzgl. eines ggf. geltend gemachten Herabsetzungsbetrags iSv. Abs. 2 Satz 3. Abweichend davon bemisst sich die degressive AfA im Erstjahr nach Maßgabe der AHK und in den folgenden Jahren nach Maßgabe des jeweiligen Restwerts (zur AfA-Berechnung im Einzelnen s. § 7 Anm. 256ff.). Zur Restwert-AfA vgl. Anm. 94.

Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen aufgrund anderer Vorschriften dürfen bei demselben WG nicht vorgenommen werden (§ 7a Abs. 5). Praxisrelevant ist diese Regelung mangels existierender weiterer stl. Sonderförderungen für abnutzbare bewegliche WG des AV derzeit nicht.

92 2. Inanspruchnahme

Wahlrecht: Die Sonderabschreibung ist ein strechtl. Wahlrecht, das bei bilanzierenden Gewerbetreibenden gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 abw. von der HBil. ausgeübt werden kann (vgl. Anm. 5 „Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 und Satz 2“). Das Wahlrecht kann für den Begünstigungszeitraum (Anm. 91) entweder im Zuge der Abgabe der jeweiligen Steuer-/Gewinnfeststellungserklärungen oder – da es sich um ein zeitlich unbefristetes Wahlrecht handelt – grds. auch nachträglich innerhalb der zeitlichen Grenzen der Bestandskraft geltend gemacht werden. Bei bilanzierenden Stpfl. sind allerdings die Grundsätze der Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 zu berücksichtigen (s. auch Anm. 5 „Verhältnis zu § 4 Abs. 2“). Eine elektronische Übermittlungspflicht nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 (Anm. 50) besteht insoweit nicht.

Verhältnis zum Investitionsabzugsbetrag: Die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach Abs. 5 setzt nicht voraus, dass für das insoweit begünstigte WG zuvor ein Investitionsabzugsbetrag gem. Abs. 1 geltend gemacht wurde. Beide stl. Förderinstrumente gelten unabhängig voneinander (ebenso *Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. F 1 [8/2013]; *Hänsch*, BBK 2021, 330 [338]).

93 3. Restwertabschreibung

Die Restwertabschreibung nach Ablauf des Begünstigungszeitraums richtet sich nach § 7a Abs. 9. Maßgebend sind der zu diesem Zeitpunkt bestehende Rest (-buch-)wert und die RestND, die neu zu bestimmen ist (vgl. *Pfirrman* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7a Rz. 26, auch zur Handhabung bei degressiver Abschreibung nach § 7 Abs. 2; vgl. hierzu zudem R 7a Abs. 10 Satz 3 EStR). Unerheblich ist, ob der Stpfl. die Sonderabschreibung bereits im Erstjahr des Begünstigungszeitraums in voller Höhe in Anspruch genommen hat (*Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 75 aE).

Beispiel:

Der Stpfl. schaffte im Wj. 01 eine Maschine (AK 100 000 €; betriebsgewöhnliche ND zehn Jahre) an, für die er zuvor einen Investitionsabzugsbetrag (50 000 €) in Anspruch genommen hatte. Für das Wj. 01 setzte er die AK nach Abs. 2 Satz 3 iHv. 50 000 € herab. Ferner berücksichtigte er für das Wj. 01 eine Sonderabschreibung nach Abs. 5 in maximaler Höhe von 10 000 € (100 000 € ./ 50 000 € Herabsetzungsbetrag = 50 000 € × 20 %). Die reguläre AfA gem. § 7 Abs. 1 betrug während des Begünstigungszeitraums (01 bis 05) jährlich 5000 € (100 000 € ./ 50 000 € Herabsetzungsbetrag = 50 000 €/zehn Jahre betriebsgewöhnliche ND). Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums des Abs. 5 am 31.12.2005 beträgt der Restwert der Maschine demnach 15 000 €. Bei einer – unterstellten – verbleibenden RestND von acht Jahren beliefen sich nach Maßgabe von § 7a Abs. 9 die AfA nach § 7 Abs. 1 ab dem Wj. 06 auf jährlich 1 875 €.

G. Erläuterungen zu Abs. 6: Weitere Voraussetzungen für Sonderabschreibungen

94 I. Einhaltung der Gewinngrenze (Abs. 6 Nr. 1)

Gewinngrenze: Sonderabschreibungen nach Abs. 5 setzen gem. Abs. 6 Nr. 1 voraus, dass die durch das JStG 2020 (Anm. 2) eingeführte Gewinngrenze von 200 000 € nicht überschritten wird. Durch die Bezugnahme auf Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 finden die

dort geltenden Regelungen sinngemäß Anwendung, dh. Abzugsbeträge nach Abs. 1 und Hinzurechnungsbeträge nach Abs. 2 bleiben bei der Ermittlung des Grenzwerts außen vor (vgl. hierzu im Übrigen Anm. 46). Bei Sonderabschreibungen, die für vor dem 1.1.2020 endende Wj. in Anspruch genommen wurden, gelten die bisherigen Betriebsgrößengrenzen gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a-c aF. Bei Stpfl. mit abweichendem Wj. gem. § 4a findet die neue Gewinngrenze zwingend für nach dem 17.7.2020 endende Wj. Anwendung; im Zeitraum zwischen 1.1. und 17.7.2020 haben jene Stpfl. ein Wahlrecht, noch die bisherige oder bereits die aktuelle Rechtslage zu beanspruchen (s. § 52 Abs. 16 Satz 1 Halbs. 2: „spätestens“); vgl. auch Anm. 47 ff.

Betrieb: Abzustellen ist auf den Gewinn des jeweiligen Betriebs des Stpfl., dh. auf die stl. maßgebliche Gewinnermittlungseinheit (s. Anm. 46).

Maßgebliches Wirtschaftsjahr: Entscheidend ist die Wahrung der Gewinngrenze iSv. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 zum Schluss des Wj., das der Anschaffung/Herstellung des begünstigten WG vorangeht. Insoweit unterscheiden sich die Anforderungen des Abs. 5 von denen des Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1, der auf die Größenverhältnisse am Schluss des laufenden Wj. abstellt (s. Anm. 46). Beide Fördermaßnahmen sind daher nicht zwingend gleichzeitig erfüllt.

- ▶ *Größenbestimmung bei Betriebseröffnung:* Abs. 6 Nr. 1 enthält keine ausdrückliche Regelung für den Fall der Betriebseröffnung. Vor diesem Hintergrund sind Investitionen im Wj. der Betriebseröffnung unabhängig vom in jenem Jahr erzielten Gewinn insoweit stets nach Abs. 5 begünstigt (vgl. auch BFH v. 21.7.1999 – I R 57/98, BStBl. II 2001, 127; ebenso BMF v. 1.2.2001 – IV A 6 - S 2139b – 12/00, BStBl. I 2001, 170; BMF v. 25.2.2004 – IV A 6 - S 2183b – 1/04, BStBl. I 2004, 337, Rz. 21; Bugge in KSM, § 7g Rz. F 8 [8/2013]; Kulosa in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 72; Brandis in Blümich, § 7g Rz. 78 [3/2021]).
- ▶ *Änderung in späteren Wirtschaftsjahren:* Der Verweis in Abs. 6 Nr. 1 auf die Gewinngrenze am Ende des der Sonderabschreibung vorangegangenen Wj. bewirkt im Umkehrschluss, dass ein späteres Überschreiten jener Grenze die Voraussetzungen der Sonderabschreibung nicht rückwirkend beseitigt.
- ▶ *Nachträgliche Erkenntnisse hinsichtlich der Über- oder Unterschreitung der Grenzwerte:* Wird erst zu einem späteren Zeitpunkt bekannt, dass die Gewinngrenze des Abs. 6 Nr. 1 überschritten wurde, kann eine bereits gewährte Sonderabschreibung nach Abs. 5 nur nach abgabenrechtl. Vorschriften korrigiert werden (zB §§ 164, 172 f. AO). Abs. 6 Nr. 1 enthält keine Abs. 3 Satz 2 sowie Abs. 4 Satz 2 vergleichbare Regelung. Wird die Gewinngrenze wider der ursprünglichen Beurteilung eingehalten, kann eine für das Investitionsjahr nicht gewährte Sonderabschreibung im Fall der Bestandskraft der jenem Jahr zugrunde liegenden Veranlagung in einem nachfolgenden Wj. des fünfjährigen Begünstigungszeitraums nachgeholt werden.

Beispiele:

Beispiel 1: Der bilanzierende Stpfl. hat im Wj. 2020 ein begünstigtes Wirtschaftsgut (AHK 5.000 €) erworben. Im Wj. 2019 betragen sein BV 300.000 € und sein Gewinn 150.000 €.

Die Sonderabschreibung nach Abs. 5 ist auf Antrag zu gewähren. Nach § 52 Abs. 16 Satz 1 Halbs. 1 ist Abs. 6 Nr. 1, der auf die Gewinngrenze von 200.000 € iSv. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 verweist, für Sonderabschreibungen anzuwenden, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wj. in Anspruch genommen werden. Die Höhe des BV ist unerheblich.

Wegen des Wahlrechts des Stpfl., die Sonderabschreibung innerhalb des fünfjährigen Begünstigungszeitraums des Abs. 5 EStG geltend zu machen, eröffnet sich ab VZ 2020 die

Möglichkeit, selbst für zeitlich länger zurückliegende Investitionen noch nachträglich die Sonderabschreibung in Anspruch zu nehmen.

Beispiel 2: wie zuvor. Allerdings erfolgte die Anschaffung bereits im Jahr 2016. Das BV für 2015 betrug 300.000 €, der Gewinn 150.000 €.

Der Stpfl. kann für das Wj. 2020 eine Sonderabschreibung von 20 % der AHK geltend machen.

II. Wahrung der Nutzungs- und Verbleibensfristen (Abs. 6 Nr. 2)

95 1. Voraussetzungen (Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 1)

Das WG, für das Sonderabschreibungen nach Abs. 5 beansprucht werden, muss gem. Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 1 im Jahr seiner Anschaffung/Herstellung sowie im darauf folgenden Wj. entweder vermietet (vgl. zum zeitlichen Anwendungsbereich dieser Nutzungsform § 52 Abs. 16 Satz 1 sowie Anm. 26) oder in einer inländ. BS des begünstigten Betriebs verbleiben (Verbleibensvoraussetzungen) und während dieses Zeitraums ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden (Nutzungsvoraussetzungen). Es gelten dieselben Anforderungen wie für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1 Satz 1, vgl. Anm. 23–27.

96 2. Rückabwicklung (Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 2)

Grundsatz: Werden die Nutzungs- und Verbleibensanforderungen nicht erfüllt, ist eine bereits gewährte Sonderabschreibung in sinngemäßer Anwendung von Abs. 4 zu korrigieren (Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 2). Dies bedeutet, dass

- die Sonderabschreibung in allen Jahren des Begünstigungszeitraums rückgängig gemacht wird (Abs. 4 Satz 1), und zwar durch entsprechende Änderung aller betroffenen Steuer- bzw. Gewinnfeststellungsbescheide (Abs. 4 Sätze 2 und 3);
- hierauf beruhende StNachforderungen unter Berücksichtigung des Zinslaufs gem. § 233a Abs. 2 Sätze 1 und 3 AO verzinst werden (Abs. 4 Satz 4).

Abgrenzung: Werden die Anforderungen des Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 2 dagegen für das Investitions- und Folgejahr erfüllt, kann der Stpfl. Sonderabschreibungen für das dritte bis fünfte Jahr des Begünstigungszeitraums (hierzu Anm. 91) selbst dann in Anspruch nehmen, wenn das WG in jenen Jahren nicht mehr entsprechend qualifiziert genutzt wird, aber noch zu einem BV des Stpfl. gehört (zutr. *Wendt*, FR 2008, 598 [603]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 73 mit Beispiel).

97–99 Einstweilen frei.

H. Erläuterungen zu Abs. 7: Personengesellschaften und Gemeinschaften

I. Sinngemäße Anwendung von § 7g auf Personengesellschaften und Gemeinschaften (Abs. 7 Satz 1)

100 1. Geltungsbereich

Abs. 7 Satz 1 stellt PersGes. und Gemeinschaften für Zwecke der Anwendung des § 7g einem Stpfl. gleich.

Personengesellschaften: Hierunter fallen zunächst Personenvereinigungen, die als Außengesellschaft auftreten, insbes. GbR (§ 705 BGB), oHG (§ 105 HGB), KG (§ 161 HGB) und PartG (§ 1 PartGG), ebenso die EWIV. Der Wortlaut des Abs. 7 Satz 1 beschränkt den Anwendungsbereich indes nicht auf Außengesellschaften, so dass auch eine atypisch stille (Innen-)Gesellschaft im Hinblick darauf, dass deren Gesellschafter stl. als Mitunternehmer zu qualifizieren sind (vgl. § 15 Anm. 392 ff.), hierunter fällt. Hinzu kommen muss, dass die Gesellschafter der PersGes. die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfüllen (glA Korn, KÖSDI 2007, 15761 [15762]; Kratzsch in Frotscher/Geurts, § 7g Rz. 94 [7/2020]). Die Gesellschafter müssen demnach Mitunternehmer sein (zum Begriff s. § 15 Anm. 300 ff.). Dies gilt gleichfalls bei Einkünften aus LuF (vgl. § 13 Abs. 7) sowie aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 4 Satz 2). Demgegenüber werden vermögensverwaltende Gesellschaften vom Anwendungsbereich des § 7g per se nicht erfasst, es sei denn, die Voraussetzungen von § 15 Abs. 3 Nr. 1 (gewerbliche Infizierung, hierzu § 15 Anm. 1422 ff.) oder § 15 Abs. 3 Nr. 2 (gewerbliche Prägung, s. § 15 Anm. 1435 ff.) liegen vor (Reddig, FR 2018, 925 [927]; Bugge in KSM, § 7g Rz. G 2 [8/2013]).

Gemeinschaften: Wegen ausdrücklicher Erwähnung von Gemeinschaften fallen ebenso Güter-, Erben- und Bruchteilsgemeinschaften (zB als Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung) unter Abs. 7 Satz 1 (zu Formen der Mitunternehmerschaft s. § 15 Anm. 370 ff.). Praxis- bzw. Bürogemeinschaften stellen dagegen keine Mitunternehmerschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dar (s. § 18 Anm. 144). Derartige Gemeinschaften werden folglich nicht von den Begünstigungen des § 7g erfasst, sondern nur die hieran beteiligten Gemeinschaftler (glA Kratzsch in Frotscher/Geurts, § 7g Rz. 95 [7/2020]). Hat ein Gemeinschaftler bereits in seinem Betrieb den Förderhöchstbetrag des Abs. 1 Satz 4 von 200 000 € ausgeschöpft, steht er für die anteilig auf ihn entfallenden Investitionen der Praxisgemeinschaft nicht mehr zur Verfügung.

2. Gesellschaftsbezogene Einheitsbetrachtung

101

Personengesellschaften/Gemeinschaften sind nach geltender Rechtslage selbst nicht estpfl./kstpfl., sondern lediglich Subjekt der Einkünfteerzielung, -ermittlung und -qualifikation (vgl. Krumm in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 15 Rz. 164 mwN). Das Konzept des § 7g zielt auf eine Förderung des „Steuerpflichtigen“ ab (s. ua. Abs. 1 Satz 1: „Steuerpflichtige können ...“), so dass es – wie mit Abs. 7 Satz 1 umgesetzt – eines gesetzlichen Transfers bedarf, um die PersGes./Gemeinschaft in Anwendung des § 7g „an die Stelle“ des Stpfl. treten zu lassen. Hieraus ergibt sich zugleich, dass die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Vorschrift grds. nicht mitunternehmer-, sondern gesellschaftsbezogen anzuwenden sind; die PersGes./Gemeinschaft wird für die Anwendung der Abs. 1 bis 6 als Einheit betrachtet (zu Einzelheiten vgl. Anm. 102 ff.).

3. Ausprägung der Einheitsbetrachtung

a) Investitionsabzugsbeträge gem. Abs. 1

102

Betrieb der Personengesellschaft/Gemeinschaft: Gewerbliche, freiberufliche und land- und forstw. PersGes. können – anders als Einzelunternehmen – strechtl. nur „einen“ Betrieb unterhalten. Dies lässt sich aus der Existenz des § 15 Abs. 3 Nr. 1 ableiten, demzufolge die Ergebnisse mehrerer – grds. voneinander trennbarer – wirtschaftlicher Betätigungsfelder einer PersGes. stl. in vollem Umfang als Gewer-

bebetrieb zu qualifizieren sind, wenn nur eine dieser Tätigkeiten gewerblich ist (vgl. § 15 Anm. 1424 ff.). Betrieb iSv. § 7g ist die jeweilige Gewinnermittlungseinheit (s. Anm. 46), bei PersGes. somit die Gesellschaft (vgl. BFH v. 13.7.2016 – VIII R 56/13, BStBl. II 2016, 936, Rz. 21 ff.: Partnerschaftsgesellschaft mit mehreren Kanzleistandorten). Schwestergesellschaften können die Abzugsbeträge nach Abs. 1 jeweils für sich in Anspruch nehmen.

Begünstigte Vermögensbereiche: Personengesellschaften/Gemeinschaften können Abzugsbeträge nach Abs. 1 sowohl für die künftige Anschaffung/Herstellung begünstigter WG im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft als auch für solche im SonderBV ihrer Gesellschafter (sog. Sonderbetriebsabzugsbetrag) bilden (BFH v. 15.11.2017 – VI R 44/16, BStBl. II 2019, 466, Rz. 13; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 4).

Begünstigungsausschluss: Infolge der gesellschaftsbezogenen Einheitsbetrachtung findet Abs. 1 keine Anwendung für die Anschaffung von WG durch die PersGes. von ihrem Gesellschafter (und umgekehrt) sowie für Anschaffungen/Veräußerungen unter Gesellschaftern, sofern das WG bereits zuvor zum BV der Gesellschaft gehörte (zutr. BMF v. 26.8.2019 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002 – 02, 2019/0716523, BStBl. I 2019, 870; ebenso *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 83 aE; krit. insoweit *Weiss*, StuB 2019, 841 [847], zudem mit Hinweis auf Auswechlösung über einen zwischenzeitlichen Transfer in ein SonderBV bei einer anderen Mitunternehmerschaft gem. § 6 Abs. 5 Satz 2; uE problematisch im Hinblick auf § 42 AO).

Die Nutzungs- und Verbleibensfordernisse des Abs. 1 Satz 1 (vgl. hierzu ausführl. Anm. 23–27) werden wegen der für Zwecke des § 7g einheitlichen Betrachtung des stl. Vermögens der PersGes. nicht negativ berührt, wenn das begünstigte WG innerhalb der gesetzlichen Frist vom Gesamthands- in das SonderBV eines Gesellschafters bzw. umgekehrt (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2) übertragen wird. Gleiches gilt für eine Übertragung zwischen den Sonderbereichen mehrerer Gesellschafter innerhalb derselben Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3). Eine schädliche Verwendung liegt dagegen vor, wenn das WG innerhalb der Frist des Abs. 1 Satz 1 in ein außerhalb der PersGes. liegendes, dh. anderes BV (EinzelBV, Gesamthands- oder SonderBV) übertragen wird.

Betriebsgröße: Die Gewinngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b iHv. 200 000 € ist bei PersGes./Gemeinschaften konsolidierend aus den Ergebnissen des Gesamthandsbereichs und der Sonderbereiche – einschließlich der Ergänzungsrechnungen – zu bestimmen (ua. *Pfirrman* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 51). Eine Vervielfältigung dieser Grenze nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter/Gemeinschaftler widerspricht der durch Abs. 7 Satz 1 zum Ausdruck kommenden gesellschaftsbezogenen Einheitsbetrachtung. Dieselben Grundsätze galten bei der Bestimmung der Betriebsgrößengrenzen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a-c aF (vgl. hierzu Anm. 47–49; zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. 46). Vor diesem Hintergrund war bei der BV-Grenze (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a aF; Anm. 47) nicht isoliert das Gesamthandsvermögen zu berücksichtigen, sondern ebenso das SonderBV (BFH v. 3.8.2017 – IV R 12/14, BStBl. II 2018, 20, Rz. 13) sowie die Kapitalkonten aus Ergänzungsbilanzen (vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 13). All dies galt und gilt unabhängig davon, ob der Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 im Gesamthands- oder SonderBV in Anspruch genommen wird (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 19; *Brandis* in *Blümich*, § 7g Rz. 57 [3/2021]).

Höchstbetrag: Der nach Abs. 1 Satz 4 zu ermittelnde Höchstbetrag von 200 000 € (vgl. Anm. 58) steht der PersGes./Gemeinschaft nur einheitlich zu (unstr., vgl. ua. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 49). Hohe Investitionsabzugsbeträge im SonderBV beschränken betragsmäßig somit weitere Abzüge im Gesamthandsvermögen (und umgekehrt).

Zurechnung der Investitionsabzugsbeträge: Bei im Gesamthandsvermögen erfassten Investitionsabzugsbeträgen ist eine Aufteilung der hieraus resultierenden Gewinnminderung nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels vorzunehmen. Bei Sonderbetriebsabzugsbeträgen erfolgt eine Zurechnung beim betreffenden Gesellschafter (wohl ebenso *Korn*, KÖSDI 2007, 15761 [15762]).

Änderungen im Gesellschafterbestand: Ändert sich der Gesellschafterbestand, ist zu differenzieren:

- ▶ Investitionsabzugsbeträge im Gesamthandsvermögen:
 - ▷ *Aufnahme neuer Gesellschafter:* Erhöht sich der Gesellschafterbestand durch Eintritt neuer Gesellschafter bzw. wird ein Gesellschafter in ein Einzelunternehmen aufgenommen, führt dies nicht zur quotalen Auflösung der von den Altgesellschaftern (bzw. dem bisherigen Einzelunternehmer) in Anspruch genommenen Abzugsbeträge (s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (Aufnahme eines Gesellschafters)“; glA zu § 7g aF [Ansparabschreibung] FG Berlin-Brandenb. v. 6.4.2011 – 1 K 1370/07, EFG 2011, 1531, rkr., betr. die Aufnahme eines weiteren Gesellschafters in eine zweigliedrige GbR; ebenso *Korn*, KÖSDI 2007, 15761 [15762]). Zur stl. Behandlung der Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 103.
 - ▷ *Austritt eines Gesellschafters:* Verringert sich die Anzahl der Gesellschafter durch Ausscheiden eines Gesellschafters, sind die nach Abs. 1 in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträge unverändert fortzuführen (so zu § 7g aF [Ansparabschreibung] bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters einer GbR BFH v. 7.6.2016 – VIII R 23/14, BFH/NV 2016, 1684, Rz. 43). Der StVorteil verbleibt damit endgültig beim ausscheidenden Gesellschafter im Umfang seiner Beteiligungsquote (s. auch *Korn*, KÖSDI 2015, 19510 [19525]). Nach erfolgter Investition findet eine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 bei den aktuell beteiligten Gesellschaftern nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels statt. Der damit für einen neuen Gesellschafter verbundene Nachteil sollte im Rahmen der Kaufpreisbestimmung berücksichtigt werden (so auch *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 85).
- ▶ *Investitionsabzugsbeträge im Sonderbetriebsvermögen:* Wurden die Abzugsbeträge für Investitionen im SonderBV eines ausscheidenden Gesellschafters gebildet, sind die Abzüge zwingend nach Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machen und seinem Gewinnanteil hinzuzurechnen (ebenso *Korn*, KÖSDI 2015, 19510 [19525]). Das gilt wegen der Betriebsbezogenheit des § 7g auch, wenn die Investition tatsächlich in einem anderen Betrieb dieses Gesellschafters erfolgt (*Bugge* in *KSM*, § 7g Rz. G 16 [8/2013]).

Geltendmachung der Investitionsabzugsbeträge: Die Inanspruchnahme der Investitionsabzugsbeträge nach Abs. 1 hat im Rahmen der Gewinnfeststellungserklärung der PersGes. zu erfolgen, auch wenn die Förderung das SonderBV einzelner Gesellschafter betrifft.

Investitionsabzugsbeträge und § 15a: Aufgrund der außerbilanziell zu berücksichtigenden Gewinnminderung nach Abs. 1 (s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 4 Abs. 2“

sowie Anm. 30) berührt ein im Gesamthandsvermögen erfasster Investitionsabzugsbetrag das stl. Kapitalkonto nicht. Selbst ein negatives Kapitalkonto iSv. § 15a Abs. 1 führt in Höhe des auf den Kommanditisten entfallenden Investitionsabzugsbetrags zu einem stl. ausgleichs- und abzugsfähigen Verlust. Für einen im SonderBV eines Kommanditisten berücksichtigten Abzugsbetrag gilt dies unabhängig hiervon bereits nach Maßgabe allgemeiner Grundsätze zu § 15a (vgl. § 15a Anm. 82). Vgl. hierzu auch BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 58; OFD Frankfurt/Main v. 19.10.2017 – S 2241a A – 11 – St 213, DB 2017, 2706, Rz. 5; *Rund*, EStB 2018, 150, mit Beispiel; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 84; sowie Anm. 5 „Verhältnis zu § 15a“).

103 b) Hinzurechnung, Herabsetzung gem. Abs. 2

Zum Erfordernis der Identität der Vermögensbereiche für den Abzug nach Abs. 1 und der Hinzurechnung nach Abs. 2 vgl. Anm. 106.

Hinzurechnungen und Gesellschafterwechsel: Bei Investitionen im Gesamthandsvermögen wird der eintretende Gesellschafter durch den Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 2 Satz 1 entsprechend seiner Beteiligungsquote im Wj. der Anschaffung/Herstellung belastet; für den ausgeschiedenen Gesellschafter sind (obwohl er anteilig vom Investitionsabzugsbetrag profitiert hat) keine strechtl. Folgerungen zu ziehen.

Herabsetzungen und Gesellschafterwechsel: Auch der gewinnmindernde Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 3 kommt allein denjenigen Gesellschaftern anteilig zugute, die im Wj. der Anschaffung/Herstellung an der PersGes. beteiligt sind.

Verhältnis zu § 15a:

- ▶ **Hinzurechnungsbetrag:** Für die nach Abs. 2 Satz 1 gewinnerhöhend in Ansatz zu bringende Hinzurechnung gelten – bei umgekehrter Betrachtung – dieselben Grundsätze wie beim Investitionsabzugsbetrag (s. Anm. 102). Auch die Hinzurechnung ist außerhalb der Bilanz zu erfassen (Anm. 5 „Verhältnis zu § 4 Abs. 2“ sowie Anm. 62). Es handelt sich um keinen Bilanzposten, berührt nicht die AHK des angeschafften/hergestellten WG und demnach auch nicht das stl. Kapitalkonto iSv. § 15a Abs. 1 (so zutr. FG Münster v. 14.8.2019 – 13 K 2320/15, EFG 2019, 1676, Az. BFH IV R 26/19). Demzufolge können Hinzurechnungsgewinne im Gesamthandsvermögen nicht nach § 15a Abs. 2 verrechnet werden, es entsteht immer laufender Gewinn (s. auch *Wacker* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 15a Rz. 42).
- ▶ **Herabsetzungsbetrag:** Anders verhält es sich für die gewinnmindernde Herabsetzung der AHK nach Abs. 2 Satz 3, die innerbilanziell zu vollziehen ist (s. Anm. 66). Dieser Aufwand ist Teil des StBil-Ergebnisses und mindert – soweit das Gesamthandsvermögen betroffen ist – das stl. Kapitalkonto, was zur Anwendung des § 15a führen kann (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Rz. 58 aE).

104 c) Rückabwicklungen gem. Abs. 3 und 4

Rückgängigmachung: Die rückwirkende Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen nach Abs. 3 Satz 1 (Anm. 71 ff.) erfolgt bei PersGes./Gemeinschaften in dem Vermögensbereich, in dem sie zuvor gewinnmindernd gebildet wurden. Die im Gesamthandsvermögen in Anspruch genommene Abzugsbeträge sind bei denjeni-

gen Gesellschaftern rückgängig zu machen, die im früheren Abzugsjahr an der PersGes./Gemeinschaft beteiligt waren. Gesellschafter, die erst im Wj. nach der Bildung der Investitionsabzugsbeträge beitreten, werden somit vom Rückabwicklungsgewinn nicht betroffen, wohl aber diejenigen, die zwischenzeitlich aus der Gesellschaft ausgeschieden sind.

Beispiel:

Mutter M und Tochter T waren zu 90 % (M) und 10 % (T) an einer gewerblichen GbR beteiligt. Die GbR bildete für das Wj. 01 im Gesamthandsvermögen einen Investitionsabzugsbetrag iHv. 10000 €. Zum 31.12.2003 übertrug M ihren GbR-Anteil unentgeltlich auf T (§ 6 Abs. 3 Satz 1). T führte den Betrieb als Einzelunternehmerin fort. Begünstigte Investitionen nahm T bis zum Ende des Wj. 04 nicht vor (Fall nach FG Düss. v. 8.5.2019 – 15 K 1457/18, EFG 2019, 968, Az. BFH IV R 18/19).

Der Gewinnfeststellungsbescheid 01 ist nach Abs. 3 Sätze 1 und 2 zu ändern. Die Gewinnerhöhung ist den seinerzeit beteiligten Gesellschaftern nach Maßgabe des seinerzeit geltenden Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen. An diesem Erg. ändert sich strechtl. nichts, sollten M und T nach Abschluss des Wj. 01 eine Vereinbarung getroffen haben, der zufolge ein etwaiger Rückabwicklungsgewinn nach Abs. 3 Satz 1 allein T zuzuordnen wäre. Eine solche Änderung der Gewinnverteilungsabrede hat nach Ansicht des FG Düss. mangels Bezugs für ein künftiges Wj. trotz eines noch ungewissen Eintritts der Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 strechtl. keine Bedeutung (FG Düss. v. 8.5.2019 – 15 K 1457/18, EFG 2019, 968, Az. BFH IV R 18/19; zust. *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 85). Dies ist richtig, da die mit dem Investitionsabzugsbetrag verbundene zeitliche Vorverlagerung von Abschreibungsvolumen stets nur unter dem Vorbehalt einer späteren Investition bzw. Hinzurechnung gewährt wird. Erst zu diesem Zeitpunkt wird die Steuererminderung im Abzugsjahr endgültig. Zivilrechtlich können abweichende Vereinbarungen getroffen werden.

Betroffene einer Rückabwicklung nach Abs. 4 (Anm. 80 ff.) sind diejenigen Gesellschafter, die im Wj. der Anschaffung/Herstellung des WG (für Abs. 2 Sätze 1 und 3) bzw. in den Wj. der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung(en) nach Abs. 5 (s. Anm. 90 ff.) an der PersGes. beteiligt waren. Ändert sich während der Nutzungs- und Verbleibensfristen des Abs. 1 Satz 1 der Gesellschafterbestand (Gesellschaftereintritt bzw. -austritt), hat dies hinsichtlich eines im Gesamthandsvermögen begünstigt angeschafften/hergestellten WG keine Bedeutung. Tritt dagegen während der Frist des Abs. 1 Satz 1 derjenige Gesellschafter aus, in dessen SonderBV begünstigt investiert wurde, führt dies zur Rückabwicklung nach Abs. 4 Satz 1 bzw. Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 2.

Verhältnis zu § 15a:

- ▶ *Gewinn aus der Rückgängigmachung (Abs. 3)*: Werden Investitionsabzugsbeträge iSv. Abs. 1 nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 wegen fehlender fristgerechter Hinzurechnung oder vorzeitig freiwillig nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 rückgängig gemacht (vgl. Anm. 71 ff.), hat der hieraus resultierende Gewinn als actus contrarius zu den Abzugsbeträgen ebenfalls keine Auswirkungen auf § 15a; das Verlustausgleichsvolumen wird somit nicht erhöht.
- ▶ *Rückabwicklung (Abs. 4)*: Werden infolge einer Nichterfüllung der Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Hinzurechnungs- und Herabsetzungsbeträge sowie Sonderabschreibungen rückwirkend nach Abs. 4 Satz 1 (bzw. nach Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 2) korrigiert (s. Anm. 80 ff.), sind die hieraus resultierenden Gewinnänderungen insoweit relevant für § 15a, als die Änderung innerbilanziell erfolgt (Herabsetzung der AHK; höhere reguläre AfA; Sonderabschreibungen).

105 **d) Sonderabschreibungen gem. Abs. 5 und 6**

Abweichend von der Grundregel des § 7a Abs. 7 Satz 1 gilt für die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach Abs. 5 (iVm. Abs. 6) bei PersGes./Gemeinschaften die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise (Abs. 7 Satz 1). Hieraus folgt zum einen, dass für die Gewinngrenze des Abs. 6 Nr. 1 (vgl. Anm. 94) eine konsolidierende Betrachtung von Gesamthands- und Sonderbereich(en) zu erfolgen hat (s. Anm. 102). Unerheblich ist, ob die Sonderabschreibung für ein begünstigtes WG des Gesamthands- oder des SonderBV in Abzug gebracht wird. Zum anderen haben Wechsel im Gesellschafterbestand während des Begünstigungszeitraums des Abs. 5 (s. Anm. 91) bei einem geförderten WG des Gesamthandsvermögens keine Auswirkungen auf die Sonderabschreibungen (differenzierend aber *Lechner/Bührer*, NWB 2016, 1712 [1716 ff.]: Wahlrecht zur diesbezüglich abweichenden Gewinnverteilung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel im Hinblick auf den Lenkungszweck von Sonderabschreibungen). Tritt dagegen innerhalb der Frist des Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 1 derjenige Gesellschafter, in dessen SonderBV Abschreibungen nach Abs. 5 in Anspruch genommen werden, aus der PersGes. aus, erfolgt insoweit eine Rückabwicklung nach Abs. 4 (vgl. Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 2).

Verhältnis zu § 15a: Sonderabschreibungen nach Abs. 5 für WG, die dem Gesamthandsvermögen der PersGes./Gemeinschaft zugeordnet sind, beeinflussen wegen ihrer innerbilanziellen Wirkung das für § 15a maßgebliche stl. Kapitalkonto.

106 **II. Folgen der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen im Gesamthandsvermögen (Abs. 7 Satz 2)**

Abs. 7 Satz 2 (und ebenso Abs. 7 Satz 3; hierzu Anm. 107) durchbricht das für PersGes./Gemeinschaften geltende Prinzip der gesellschaftsbezogenen Einheitsbetrachtung (Anm. 101).

Korrespondenz der Vermögensbereiche für Abzug und Hinzurechnung: Abzugsbeträge nach Abs. 1, die vom Gewinn der Gesamthand (der Gemeinschaft) abgezogen wurden, können ausschließlich bei Investitionen der PersGes./Gemeinschaft gewinnerhöhend hinzugerechnet werden. Investiert stattdessen ein Gesellschafter, ordnet Abs. 7 Satz 2 in dessen SonderBV ein Hinzurechnungsverbot an. Nimmt die PersGes. innerhalb der Investitionsfrist für alternative Investitionen keine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 im Gesamthandsbereich vor, sind die dort in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträge nach Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machen.

Zeitlicher Geltungsbereich: Abs. 7 Satz 2 ist erstmals für Investitionsabzugsbeträge anwendbar, die in nach dem 31.12.2020 endenden Wj. gebildet werden, dh. ab VZ 2021 (§ 52 Abs. 16 Satz 2).

Stellungnahme: Abs. 7 Satz 2, mit dem der Gesetzgeber „ungewollte Gestaltungen“ in Form von Gewinnverschiebungen unter den Gesellschaftern vermeiden wollte (vgl. BTDrucks. 19/22850, 81), konterkariert die insoweit anderslautende – nunmehr überholte – BFH-Rspr. (ebenso *Pfirschmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7g Rz. 52; *Hänsch*, BBK 2021, 330 [340]: Nichtanwendungsgesetz).

► *Der BFH* ließ bei einem „Investitionswechsel“ zwischen Gesamthands- und Sonderbereich die gewinnerhöhende Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 im SonderBV des investierenden Gesellschafters zu. Zur Begr. berief er sich auf die

gesellschaftsbezogene Wirkung der § 7g-Förderung und den Umstand, dass die Hinzurechnung nicht lediglich *actus contrarius* der vorherigen Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags, sondern zwingende Folge einer begünstigten Anschaffung/Herstellung (innerhalb des stl. Vermögenskreises der PersGes.) sei (BFH v. 15.11.2017 – VI R 44/16, BStBl. II 2019, 466, Rz. 20 ff., 27 f.).

- ▷ *Keine Rückgängigmachung*: Der Investitionsabzugsbetrag war auf Ebene des Gesamthandsergebnisses der PersGes. nicht nach Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machen. Die Investition im SonderBV „ersetzte“ eine solche im Gesamthandsvermögen.
- ▷ *Der Steuervorteil aus dem Investitionsabzugsbetrag* verblieb quotale bei allen Gesellschaftern, obwohl die PersGes. selbst gar nicht investiert hatte.
- ▷ *Der investierende Gesellschafter* konnte die Gewinnerhöhung in seinem SonderBV durch eine ebenfalls dort vorzunehmende Herabsetzung der AK nach Abs. 2 Satz 3 kompensieren. Er konnte unter den Voraussetzungen des Abs. 6 zudem Sonderabschreibungen nach Abs. 5 vornehmen.

Die vorgenannten Rechtsfolgen gelten für Investitionsabzugsbeträge, die in bis zum 31.12.2020 endenden Wj. gebildet wurden, fort (s.u.)

- ▶ *Die BFH-Rspr. war erheblicher Kritik* im Schrifttum ausgesetzt. Es wurde beanstandet, dass hierdurch nicht vom Zweck des § 7g gedeckte Gestaltungsanreize geschaffen würden. Zudem verletzen die insoweit möglichen Gewinnverlagerungen zwischen den Gesellschaftern den Grundsatz der Individualbesteuerung und das Subjektsteuerprinzip (so *Kanzler*, FR 2018, 603 [605]; *Paus*, NWB 2018, 1212 [1214 ff.] mit instruktivem Gestaltungsbeispiel auf Seite 1216; *Eggert*, BBK 2019, 1160 [1165]: „legale Gewinnverlagerung“; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7g Rz. 83; zust. dagegen *Reddig*, FR 2018, 925 [932]).
- ▶ *BMF*: Trotz dieser Einwände hatte sich die FinVerw. der Auffassung des BFH – zunächst – ausdrücklich angeschlossen (BMF v. 26.8.2019 – IV C 6 - S 2139 – b/07/10002 – 02, BStBl. I 2019, 870) und zudem Folgendes klargestellt:
 - ▷ *Umgekehrter Wechsel*: Ein begünstigter Investitionswechsel liegt auch vor, wenn der Investitionsabzugsbetrag zuvor im SonderBV eines Gesellschafters gebildet wurde, später aber im Gesamthandsvermögen investiert wird.
 - ▷ *Wechsel zwischen den Sonderbereichen*: Gleiches gilt bei einem Wechsel zwischen den Sonderbereichen verschiedener Gesellschafter innerhalb derselben Mitunternehmerschaft.
- ▶ *Kritik*: Obwohl das Investitionsgut auch in der Konstellation des Abs. 7 Satz 2 dem Betrieb der PersGes./Gemeinschaft zugutekommt und Bestandteil dessen stl. BV ist, wird die mit § 7g bezweckte Vorverlagerung von Abschreibungsvolumen im Erg. versagt. Dies ist mit dem grundsätzlichen Konzept des Abs. 7 Satz 1, bei Anwendung der Abs. 1 bis 6 die PersGes./Gemeinschaft „an die Stelle des Steuerpflichtigen“ treten zu lassen, nicht kompatibel (so auch *Ammermann*, DB 2020, 2432 [2434]; *Meinert/Heeke*, NWB 2021, 2139 [2144]). Den von der Literatur und der BReg. (vgl. BTDrucks. 19/22850, 81) befürchteten Gewinnverlagerungsmodellen hätte auch auf andere – mildere – Weise begegnet werden können. So hat sich der BRat in seiner Stellungnahme zum Gesetzesentwurf der BReg. zum JStG 2020 dafür ausgesprochen, auch bei Investitionswechseln zwischen Gesamthands- und SonderBV eine Hinzurechnung zuzulassen, diese aber zwingend in dem Vermögensbereich durchzuführen, in dem zuvor der Investitionsabzugsbetrag gebildet wurde (BRDrucks. 503/20,

11 f.). Zwar berücksichtigt auch diese Alternativlösung nicht hinreichend, dass die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 vordergründig nicht an den Investitionsabzugsbetrag, sondern an eine begünstigte Investition anknüpft (hinzugerechnet werden die AHK). Allerdings wäre hierdurch vermieden worden, bei Investitionswechseln den Abzugsbetrag nach Abs. 3 Satz 1 rückabzuwickeln, obwohl im stl. BV der Gesellschaft investiert wird. Ausweichgestaltungen zur Neuregelung liegen auf der Hand: Abs. 7 Satz 2 fordert nur eine Investition, dh. Anschaffung/Herstellung, in dem Vermögensbereich, in dem der Abzugsbetrag nach Abs. 1 in Anspruch genommen wurde. Unschädlich ist dagegen die nachfolgende Übertragung/Veräußerung in einen anderen Vermögensbereich der PersGes., sofern das WG dort entsprechend Abs. 1 Satz 1 genutzt wird und verbleibt. Die Dauer der Zeitspanne zwischen Investition und Übertragung dürfte maßgeblich dafür sein, ob hierin ein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSv. § 42 AO liegt.

Keine Auswirkung auf Sonderabschreibungen: Unabhängig von Abs. 7 Satz 2 können bei Investitionswechseln in dem Vermögensbereich, in dem das begünstigte WG angeschafft/hergestellt wurde, Sonderabschreibungen nach Abs. 5 geltend gemacht werden.

107 III. Folgen der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen im Sonderbetriebsvermögen (Abs. 7 Satz 3)

Abs. 7 Satz 3 korrespondiert mit Satz 2 und regelt die Konstellation eines zu Lasten des Sonderbetriebsgewinns eines Mitunternehmers abgezogenen Investitionsabzugsbetrags. Eine gewinnerhöhende Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 kann nur im SonderBV des den Abzug in Anspruch genommenen Mitunternehmers erfolgen und setzt somit voraus, dass auch jener Mitunternehmer die Anschaffung/Herstellung des begünstigten WG vornimmt. Für Investitionen im Gesamthandsvermögen oder im SonderBV eines anderen Mitunternehmers derselben PersGes. greift dagegen ein Hinzurechnungsverbot. Zum zeitlichen Anwendungsbereich und zur Kritik vgl. Anm. 106.