

§ 7g

Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch Ges. zur Umsetzung strechtl. Regelungen des
Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“
(WachstumsStG) v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008, 2896; BStBl. I 2009, 133)

- (1) ¹Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag). ²Der Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn
1. der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzug vorgenommen wird, die folgenden Größenmerkmale nicht überschreitet:
 - a) bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, ein Betriebsvermögen von 235 000 Euro;
 - b) bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft einen Wirtschaftswert oder einen Ersatzwirtschaftswert von 125 000 Euro oder
 - c) bei Betrieben im Sinne der Buchstaben a und b, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrages einen Gewinn von 100 000 Euro;
 2. der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich
 - a) in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen;
 - b) mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen und
 3. der Steuerpflichtige das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angibt.

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

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

²Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts können in dem in Satz 1 genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 40 Prozent, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach Satz 1, gewinnmindernd herabgesetzt werden; die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne von § 6 Abs. 2 und 2a verringern sich entsprechend.

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

(4) ¹Wird in den Fällen des Absatzes 2 das Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, sind der Abzug nach Absatz 1 sowie die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Verringerung der Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung nach Absatz 2 rückgängig zu machen. ²Wurden die Gewinne der maßgebenden Wirtschaftsjahre bereits Steuerfestsetzungen oder gesonderten Feststellungen zugrunde gelegt, sind die entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheide insoweit zu ändern. ³Das gilt auch dann, wenn die Steuer- oder Feststellungsbescheide bestandskräftig geworden sind; die Festsetzungsfristen enden insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe b erstmals nicht mehr vorliegen. ⁴§ 233a Abs. 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 Abs. 1 oder Abs. 2 Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden.

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

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

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

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
 zuletzt geändert durch WachstumsstärkungsG v. 21.12.2008
 (BGBl. I 2008, 2896; BStBl. I 2009, 133)

...

(23) ¹§ 7g Abs. 1 bis 4 und 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 17. August 2007 enden. ²§ 7g Abs. 5 und 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) sind erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft oder hergestellt werden. ³Bei Ansparabschreibungen, die in vor dem 18. August 2007 endenden Wirtschaftsjahren gebildet worden sind, und Wirtschaftsgütern, die vor dem 1. Januar 2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, ist § 7g in der bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung weiter anzuwenden. ⁴Soweit Ansparabschreibungen noch nicht gewinnerhöhend aufgelöst worden sind, vermindert sich der Höchstbetrag von 200 000 Euro nach § 7g Abs. 1 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) um die noch vorhandenen Ansparabschreibungen. ⁵In Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Januar 2011 enden, ist § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, ein Betriebsvermögen von 335 000 Euro, bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ein Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert von 175 000 Euro und bei Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, ohne Berücksichtigung von Investitionsabzugsbeträgen ein Gewinn von 200 000 Euro nicht überschritten wird. ⁶Bei Wirtschaftsgütern, die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Januar 2011 angeschafft oder hergestellt werden, ist § 7g Abs. 6 Nr. 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Betrieb zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, die Größenmerkmale des Satzes 5 nicht überschreitet.

...

Autor: Bernd **Meyer**, Steuerberater, Dr. Dornbach Treuhand GmbH,
 Bad Homburg v.d.H.
 Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, Oppenhoff & Rädler,
 München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 7g

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

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

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| I. Grundsätzliche Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags | | | |
| 1. Abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens als begünstigtes Wirtschaftsgut | 20 | b) Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert des Betriebs nicht mehr als 125 000 €/175 000 € (Nr. 1 Buchst. b) | 49 |
| 2. „Künftige“ Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts | 21 | c) Gewinn nicht mehr als 100 000 €/200 000 € bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (Nr. 1 Buchst. c) | 50 |
| II. Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags | | IV. Absicht zur voraussichtlichen Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) | |
| 1. Abzug im Wirtschaftsjahr beabsichtigten voraussichtlichen Erwerbs des begünstigten Wirtschaftsguts | 24 | 1. Voraussichtlicher Erwerb innerhalb von drei Jahren nach Inanspruchnahme des Abzugsbetrags (Buchst. a) | |
| 2. Begrenzung auf 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts | 25 | a) Dreijähriger Investitionszeitraum | 59 |
| 3. Abzug außerhalb der Bilanz | 26 | b) Absicht zum voraussichtlichen Erwerb im Investitionszeitraum .. | 60 |
| 4. Ausübung des Wahlrechts | 30 | c) Prognoseentscheidung über künftige Investitionen | 64 |
| 5. Nachweis bestehender Investitionsabsicht im Abzugsjahr bei nachträglichem Abzug | 33 | d) Prognoseentscheidung in der Gründungsphase oder bei Erweiterung eines Betriebs | 70 |
| 6. Änderung des Investitionsabzugsbetrags in einem späteren Wirtschaftsjahr | 39 | 2. Bindungen des Wirtschaftsguts an den begünstigten Betrieb als Voraussetzung des Investitionsabzugsbetrags (Buchst. b) | |
| III. Einhaltung von Wertgrenzen als weitere Abzugsvoraussetzung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) | | a) Voraussichtlicher Verbleib des Wirtschaftsguts bis zum Ende des auf das Investitionsjahr folgenden Wirtschaftsjahrs .. | 75 |
| 1. Betriebsbezogene Wertgrenzen | 42 | b) Verbleiben „in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebs“ .. | 81 |
| 2. Betriebliche Größenmerkmale (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a–c) | | | |
| a) Wert des Anlagevermögens nicht mehr als 235 000 €/335 000 € (Nr. 1 Buchst. a) | 45 | | |

| | |
|--|--|
| Anm. | Anm. |
| c) Voraussichtlich ausschließliche oder fast ausschließlich betriebliche Nutzung im Betrieb des Steuerpflichtigen 85 V. Konkretisierung des begünstigten Wirtschaftsguts in den beim Finanzamt | einzureichenden Unterlagen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3) 89 VI. Unschädlichkeit der Verlustentstehung oder -erhöhung (Abs. 1 Satz 3) 93 VII. Begrenzung des Investitionsabzugsbetrags auf 200 000 € (Abs. 1 Satz 4) 94 |

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

| | |
|---|--|
| Anm. | Anm. |
| I. Hinzurechnung des in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags im Wirtschaftsjahr der Investition (Abs. 2 Satz 1) 100 II. Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstell- | lungskosten bis zu 40 % (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1) 106 III. Verringerung der Bemessungsgrundlage für AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2) 110 |

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

| | |
|---|--|
| Anm. | Anm. |
| I. Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags (Satz 1) 116 II. Verfahrensrechtliche Durchsetzung der Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags (Abs. 3 Sätze 2 und 3) | 1. Änderung des entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheids (Sätze 2 und 3 Halbs. 1) 121 2. Verlängerung der Festsetzungsfrist (Satz 3 Halbs. 2) 127 |

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

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

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

| Anm. | Anm. |
|--|---|
| I. Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen in Höhe von 20 % 141 | II. Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen 142 |

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

| Anm. | Anm. |
|--|---|
| I. Wertgrenzen als Förder- voraussetzung (Abs. 6 Nr. 1) 149 | II. Verbleibens- und Nutzungs- voraussetzungen (Abs. 6 Nr. 2) 150 |

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

Allgemeine Erläuterungen zu § 7g

Schrifttum zu § 7g aF (Ansparabschreibung und Sonderabschreibung): ZITZMANN, Die Abschreibungsverbesserungen aufgrund des Steuerentlastungsgesetzes 1984, DB 1984, 74; SPANKE, Das Steuersenkungs-Erweiterungsgesetz 1988, BB 1987, 2200; ZITZMANN, Verbesserung der Sonderabschreibungen für kleine und mittlere Betriebe ab 1988, DB 1988, 620; WOLFF, Grundsätzliche Überlegungen und Gestaltungsalternativen zur Ansparabschreibung, DStR 1993, 1534; BALLOF, Die Ansparabschreibung – ein exzellentes Steuerspar-Instrument; EStB 1999, 62; BALLOF, Mittelstands-AfA, EStB 2000, 443; MROSEK, Die Nachweispflichten bei Ansparrücklagen nach § 7g EStG, DStR 2000, 1423; ROSARIUS, Das Betriebsvermögen im Sinne des § 7g EStG; Inf. 2001, 484; MEYER/BALL, Zur Anwendung des § 7g EStG bei Personengesellschaften (Teil 1), Inf. 2001, 71; (Teil 2), Inf. 2001, 105; MEYER/BALL, Weitere Zweifelsfragen zur Anwendung des § 7g EStG bei Personengesellschaften, Inf. 2001, 609; MEYER/BALL, Inanspruchnahme von § 7g-Rücklagen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 2001, 1049; MEYER/BALL, Ansparrücklage gem. § 7g EStG – Die Investitionsabsicht und ihre Dokumentation, FR 2001, 1206; PAUS, Mittelstands-AfA und Ansparrücklage (Teil 1), StBp. 2001, 353; (Teil 2), StBp. 2002, 17; PAUS, Ansparrücklage – Besondere Vorteile für Existenzgründer, EStB 2001, 269; EISENBACH, Nachweis der Investitionsabsicht bei Inanspruchnahme der Ansparabschreibung, StuB 2001, 796; MEYER/BALL, § 7g EStG – Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung des BFH, StBp. 2002, 226; WESSLING, Praxisprobleme der Ansparrücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG, DStR 2002, 1165; WESSLING, Neues zur Ansparabschreibung, DStR 2002, 1753; PAUS, Ansparrücklage ohne Investitionsabsicht/Finanzierungshilfe für nicht geplante Investitionen, DStZ 2002, 486; DOTZEL, Zur Problematik von Sonderabschreibungen nach § 7g EStG im Gründungsjahr, DStR 2003, 408; NIEHUES, Ansparrücklage: Wer investiert, wird bestraft, DStR 2003, 2143; POHL, Aktuelle Fragen zur Ansparrücklage unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH, DB 2003, 960; ROSARIUS, Ak-

tuelle Entwicklungen bei den Sonderabschreibungen und der Ansparabschreibung nach § 7g EStG, Inf. 2003, 775; MEYER/BALL, Das BMF-Schreiben zur Ansparrücklage nach § 7g EStG – Demontage einer Vorschrift, FR 2004, 984; VOGELGESANG, Die Ansparrücklage nach § 7g EStG – Anforderungen nach der BFH-Rechtsprechung unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 25.2.2004, BB 2004, 640.

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

Schrifttum zu § 7g nF: HIRSCHBERGER, Passive latente Steuern als Folge des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g n.F., DStR 2007, 2272; KORN, Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung gem. § 7g EStG, KÖSDI, 2007, 15761; PRITZKE, Der neue Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, Vor- und Nachteile gegenüber den bisherigen Ansparabschreibungen, NWB, F. 3 14671; SCHMIDT, Übergang von der Ansparrücklage zum Investitionsabzugsbetrag, BBK F. 13, 5139; SEIFERT, Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung von kleinen und mittleren Unternehmen, DStZ 2007, 791; BRUSCHKE, Der „neue“ Investitionsabzugsbetrag, DStR 2008, 204; GRÜTZNER, Überlegung zur Inanspruchnahme der Vergünstigungen nach § 7g n.F., StuB 2008, 332; KULOSA, Der Investitionsabzugsbetrag (§ 7g) nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 sowie neue Entwicklungen zur Ansparabschreibung, DStR 2008, 131; OTT, Problembereiche des 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 zu den Investitionsabzugsbeträgen und Sonderabschreibungen, EStB 2008, 113; WENDT, Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung nach dem neu gefassten § 7g EStG 2008, FR 2008, 598; WESSLING/ROMSWINKEL, Wandel der „Ansparabschreibung“ zum „Investitionsabzugsbetrag“ nach dem Gesetzentwurf eines EStG 2008, Stbg. 2007, 177; HAPPE, Praxisfragen zum Investitionsabzugsbetrag, BBK F. 13, 5159; HAPPE, Neue AfA-Regeln durch das Konjunkturpaket, BBK F. 13 2009, 16; HAPPE, Vereinfachte Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen für Investitionen, BBK F. 13 2009, 77; SIEGLE, Abschreibungsmöglichkeiten beim beweglichen Anlagevermögen, NWB 2009, 1762; MEYER/BALL, (Zweifelhafte) Zweifelsfragen zu § 7g EStG, FR 2009, 641.

Verwaltungsanweisungen: OFD Münster v. 6.6.2008, StEK EStG § 7g Nr. 41; OFD Rheinland v. 29.4.2009, EStG-Kartei NW § 4 Abs. 5b EStG Nr. 2000; BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633.

I. Grundinformation zu § 7g

1

Erfüllt ein Betrieb die Größenmerkmale des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, kann der Stpfl. für die geplante Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer beweglicher WG des Anlagevermögens (Abs. 1 Satz 1) einen Investitionsabzugsbetrag und nach anschließendem Erwerb des begünstigten WG außerdem Sonderabschreibungen (Abs. 5) in Anspruch nehmen.

Der Gesetzgeber hat § 7g vollkommen neu strukturiert und die jeweiligen Fördermaßnahmen teils bilanziell, teils außerbilanziell ausgestaltet. Die Wirkungsweise unterscheidet sich von § 7g aF erheblich.

Beispiel: Der Stpfl. beabsichtigt, innerhalb von drei Jahren eine Maschine zum voraussichtlichen Kaufpreis von 100 000 € anzuschaffen. Im Wj. 01 nimmt er dafür einen Investitionsabzugsbetrag von 40 000 € in Anspruch. Die Maschine wird im Wj. 03 planmäßig für 100 000 € erworben. Die Fördermaßnahmen stellen sich im Einzelnen wie folgt dar:

| | Wj. 01 außerbilanziell | Wj. 01 HBil./StBil. | Wj. 03 außerbilanziell | Wj. 03 HBil./StBil. |
|---|---------------------------|------------------------|---------------------------|------------------------|
| Investitionsabzugs- betrag (Abs. 1) | – 40 000 € | | | |
| Hinzurechnungs- betrag (Abs. 2 Satz 1) | | | + 40 000 € | |
| Herabsetzungsbetrag (Abs. 2 Satz 2) | | | | – 40 000 € |
| Sonderabschreibung (Abs. 5) | | | | – 12 000 € |
| Summe | – 40 000 € | | + 40 000 € | – 52 000 € |

2

II. Rechtsentwicklung des § 7g

StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): § 7g wurde in das EStG eingefügt. Die Vorschrift ermöglichte „kleinen und mittleren“ Betrieben (Einheitswert nicht mehr als 120 000 DM, Gewerbekapital nicht mehr als 500 000 DM) erstmals bei WG, die nach dem 18.5.1983 angeschafft oder hergestellt wurden (§ 52 Abs. 12a), eine auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung von WG beschränkte Sonderabschreibung von 10 % zusätzlich zur AfA nach § 7 Abs. 1 oder 2; vom 2. Jahr an Restwertabschreibung. Begünstigt waren neue bewegliche WG des Anlagevermögens, die ausschließlich oder fast ausschließlich im Betrieb des Stpfl. betrieblich genutzt wurden und dort mindestens 1 Jahr verblieben.

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

StSenkErwG 1988 v. 14.7.1987 (BGBl. I 1987, 1629; BStBl. I 1987, 523): Der Kreis der kleinen und mittleren Betriebe wurde auf Betriebe mit Einheitswerten von nicht mehr als 240 000 DM erweitert, die Sonderabschreibungen von bisher 10 % auf einen Betrag bis zu 20 % der AHK erhöht, der Begünstigungszeitraum von bisher 1 Jahr auf 5 Jahre ausgedehnt sowie die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen in Abs. 2 Nr. 2 zusammengefasst. Die Regelung greift erstmals bei WG, die nach dem 31.12.1987 angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 52 Abs. 11a).

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

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

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

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

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Ansparabschreibung wurde zur Vorbeugung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme in Abs. 3 Satz 5 rückwirkend auf einen Betrag von max. 300 000 DM beschränkt (s. Anm. 115).

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Für Gewerbebetriebe sowie der selbständigen Arbeit dienende Betriebe wurden die bisherigen Größenmerkmale in Abs. 2 Nr. 1 (Einheitswert 240 000 DM und Gewerkekaptial 500 000 DM) aufgehoben. Der Wert des BV darf stattdessen den Betrag von 400 000 DM nicht übersteigen. Bei Stpfl. mit Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 gilt die Wertgrenze stets als erfüllt. Streichung des Abs. 2 Satz 2, da ohne Einheitswert-Anknüpfung auch die Ermittlung eines Hilfswerts überflüssig ist. *Die Rücklage für Existenzgründer* (Abs. 7) wurde von 300 000 DM auf 600 000 DM erhöht und gleichzeitig der zweijährige Ansparzeitraum auf 5 Jahre ausgedehnt.

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

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

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

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

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

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

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Umsetzung geänderten EU-Rechts in Abs. 8. Danach tritt zu den Bereichen Stahl-, Kraftfahrzeug- und Kunstfaserindustrie der multisektorale Regionalbeihilferahmen für große Investitionsvorhaben v. 13.2.2002 (ABl. EG Nr. C 70, 8) an die Stelle des Beihilferahmens v. 16.12.1997 (ABl. EG 1998 Nr. C 107, 7). Außer-

dem sind im Bereich der Fischerei und Aquakultur nunmehr die Leitlinien für die Prüfung der einzelstaatlichen Beihilfen im Fischerei- und Aquakultursektor v. 20.1.2001 (ABl. EG 2001 Nr. C 19, 7) maßgebend.

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310, BStBl. I 2004, 1158): Der Gesetzentwurf der BReg. v. 6.9.2004 (BTDrucks. 15/3677) sah eine Anpassung des Abs. 8 Satz 2 Nr. 1 und 2 an die geänderten multisektoralen Regionalbeihilferahmen für die Sektoren Stahlindustrie und Schiffbau vor. Auf Vorschlag des FinAussch. v. 27.10.2004 (BTDrucks. 15/4050) wurden zusätzlich die Leitlinie der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr aufgenommen und Abs. 8 Satz 2 Nr. 7 angepasst.

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

Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008, 2896; BStBl. I 2009, 133): Anhebung der betrieblichen Größenmerkmale (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) bei Gewerbebetrieben und der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 von 235 000 € auf 335 000 € (Wert des BV), bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft von 125 000 € auf 175 000 € (Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert). Ermittelt der Betrieb seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3, beträgt die Gewinngrenze (vor Kürzung durch Investitionsabzugsbetrag) nunmehr 200 000 € anstatt 100 000 €. Die Anhebung ist zeitlich begrenzt und gilt beim Investitionsabzugsbetrag für Wj., die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 enden (§ 52 Abs. 23 Satz 5), hinsichtlich der Sonderabschreibung, wenn das WG nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft/hergestellt wird (§ 53 Abs. 23 Satz 6).

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

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

► *beim Investitionsabzugsbetrag* (Abs. 1) für Wj., die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 enden (§ 52 Abs. 23 Satz 5),

► *bei Sonderabschreibungen* (Abs. 5) für WG, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft oder hergestellt werden (§ 52 Abs. 23 Satz 6). Maßgebend für die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen ist dabei das BV am Schluss des Wj., das der Anschaffung/Herstellung vorausgeht (§ 52 Abs. 23 Satz 6).

Will der Stpfl. die zeitlich befristete Erhöhung zur Inanspruchnahme sowohl des Investitionsabzugsbetrags als auch der Sonderabschreibung nutzen, steht ihm nur ein kurzer Zeitraum zur Verfügung (vgl. auch HAPPE, BBK F. 13 2009, 16 [19]).

Beispiel: Der Stpfl. beabsichtigt, für seinen Betrieb (BV konstant zwischen 280 000 € und 300 000 €) im Wj. 2010 (Wj. = Kj.) eine Maschine für 200 000 € anzuschaffen (*Abwandlung*: die Anschaffung soll 2011 erfolgen).

Ein Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 iHv. max. 80 000 € kann nur für das Wj. 2009 in Anspruch genommen werden. Die Sonderabschreibung von 20 % nach Abs. 5 wiederum setzt Anschaffung vor dem 1.1.2011 voraus. Um also die volle Förderung zu erhalten, muss der Stpfl. den Abzugsbetrag im Wj. 2009 geltend machen und zwingend im Wj. 2010 investieren (ebenso HAPPE aaO, 19). Denn weder kommt der Abzugsbetrag erst 2010 (= Investitionsjahr) in Betracht noch greift die Sonderabschreibung bei Erwerb in 2011 (Anschaffung nach dem 31.12.2010).

► *Vorhandene Ansparrücklagen nach § 7g aF* werden unverändert bis zum Ende des zwei- oder fünfjährigen Ansparrzeitraumes (§ 7g Abs. 3 bzw. 7 aF), also bis einschl. VZ 2008 bzw. VZ 2011 fortgeführt (§ 52 Abs. 23 Satz 3). Soweit sie noch nicht gewinnmindernd aufgelöst wurden, mindern sie gem. § 52 Abs. 21 Satz 4 den Höchstbetrag des Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 94), um eine Doppelförderung zu vermeiden (so PRITZKE, NWB F. 3, 14671 [14680]).

III. Bedeutung des § 7g

3

Der Investitionsabzugsbetrag ermöglicht die Verlagerung von Abschreibungspotenzial in Wj. vor Anschaffung oder Herstellung begünstigter WG bis max. 200 000 €. Das entspricht einem Investitionsvolumen von 500 000 €. Der Abzug ist zulässig, wenn der Stpfl. das begünstigte WG innerhalb eines dreijährigen Investitionszeitraumes voraussichtlich erwerben wird. Nach Einschätzung des Gesetzgebers (vgl. BRDrucks. 220/07, 81) soll damit die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe verbessert und deren Liquidität sowie Eigenkapitalbildung unterstützt werden, verbunden mit einer Stärkung der Investitions- und Innovationskraft. Die Wirkung des Abzugsbetrags erschöpft sich in einer zinslosen Steuerstundung. Von erheblicher praktischer Bedeutung ist die Förderung auch gebrauchter WG des beweglichen Anlagevermögens. Die Förderung wird damit vereinfacht und sachlich deutlich erweitert. Fraglich erscheint, ob der betroffene Personenkreis angesichts eines auf 235 000 € (2009–2010: 335 000 €) begrenzten Eigenkapitals tatsächlich in der Lage sein wird, das Fördervolumen von 500 000 € in vollem Umfang auszuschöpfen (krit. und eingehend dazu PRETZ, DStZ 2008, 680 f.).

Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags und Herabsetzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten: Der Investitionsabzugsbetrag ist zwar stets im Jahr der Investition wieder außerbilanziell hinzuzurechnen. Abs. 2 Satz 2 bewirkt jedoch eine definitive Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial. Danach kann der Stpfl. im Investitionsjahr wahlweise bis zu 40 % der AHK des erworbenen WG nach Art einer Sonderabschreibung gewinnmindernd von den AHK absetzen. Folglich neutralisiert er die nach Abs. 2 Satz 1 zwingende Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags. Eine weitergehende Gewinnmin-

derung ist ausgeschlossen. Der Herabsetzungsbetrag des Abs. 2 Satz 2 reduziert unmittelbar die AHK des erworbenen WG. Damit eröffnen sich für den Stpfl. Gestaltungsmöglichkeiten mit Blick auf die sog. Poolabschreibung sowie den Sofortabzug für gWG (§ 6 Abs. 2 und 2a; s. Anm. 110).

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

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

| | | |
|--------------------------------|-----------------|------------------|
| AK | 100 000 € | |
| Herabsetzungsbetrag max. 40 % | <u>40 000 €</u> | 40 000 € |
| AfA-Bemessungsgrundlage | <u>60 000 €</u> | |
| davon 20 vH Sonderabschreibung | | <u>12 000 €</u> |
| Summe der Absetzungen | | <u>52 000 €.</u> |

Alternativ kann der Stpfl. die Sonderabschreibung in jedem der vier darauffolgenden Wj. in Anspruch nehmen oder diese beliebig auf den Begünstigungszeitraum verteilen. Die BReg. sieht darin eine entscheidende Verbesserung der stl. Rahmenbedingungen für Investitionen des Mittelstands (BRDrucks. 220/07, 85).

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

► *Kritik:* PersGes. und Gemeinschaften mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 waren nach § 7g aF uneingeschränkt begünstigt. Die undifferenzierte Anwendung der Gewinngrenze von 100 000 € dürfte nun umgekehrt in zahlreichen Einzelfällen einen faktischen Förderausschluss bewirken. PersGes. und Gemeinschaften müssen daher, wollen sie die Förderung erhalten, zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1, § 5 übergehen. Von welchen Motiven dieser Sinnungswandel des Gesetzgebers getragen ist, bleibt offen. Die Betriebsbezogenheit allein jedenfalls vermag die restriktive Handhabung nicht zu rechtfertigen (so aber PRTZKE, NWB F. 3, 14671 [14674]).

Persönlicher Geltungsbereich: § 7g gilt für natürliche Personen und für *Mitunternehmenschaften* iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 (s. dazu auch Anm. 156) sowie für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 KStG. Begünstigt sind unbeschränkt und beschränkt Stpfl., soweit die sachlichen Voraussetzungen erfüllt werden (zB inländ. Betrieb; s. Anm. 81). Zur Anwendung des § 7g bei unentgeltlicher Betriebsübertragung s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3“. Streitig ist, ob bei Stpfl. mit Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 18) im VZ 2007 noch eine Ansparrücklage nach Abs. 3 bzw. Abs. 7 aF geltend ge-

macht werden kann. Da solche Betriebe kein Wj., sondern nur einen dem Kj. entsprechenden Gewinnermittlungszeitraum haben, greift nach WENDT (FR 2008, 598 [604]) die spezielle Regelung für das (vorzeitige) Inkrafttreten des § 7g nF in § 52 Abs. 23 Satz 1 nicht (uE zutr.; glA RÖHRIG, EStB 2008, 113). Die Fin-Verw. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 73) folgt dieser Auffassung nicht (ebenso FG Münster v. 26.2.2009 – 13 V 215/09 E, juris, NZB Az. BFH VIII B 62/09; zweifelnd hingegen Hess. FG v. 4.5.2009 – 11 V 582/09, juris).

Sachlicher Geltungsbereich: Begünstigt sind Betriebe mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) mit bestimmten betrieblichen Größenmerkmalen (s. Anm. 45–50). Die Förderung gilt jedoch nicht in Fällen der Gewinnermittlung gem. § 13a wegen der Abgeltungswirkung des nach § 13a Abs. 4 anzusetzenden Grundbetrags (glA SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 8: Ausnahme nur, soweit Gewinne nach § 13a Abs. 6 einzubeziehen sind; aA BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 1: Abzugsbetrag möglich).

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

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

5

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

► *Sonderabschreibung und Herabsetzungsbetrag:* § 5 Abs. 1 Satz 2 gilt lediglich für die Sonderabschreibung nach Abs. 5 sowie den Herabsetzungsbetrag des Abs. 2 Satz 1. Diese können daher nur bei entsprechendem Ansatz in der StBil. und HBil. in Anspruch genommen werden. Zur Bilanzberichtigung und -änderung s. Anm. 18.

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

► *BilMoG:* Durch § 5 Abs. 1 idF des BilMoG wurde der Grundsatz umgekehrter Maßgeblichkeit aufgegeben. Damit können Sonderabschreibungen und Herabsetzungsbetrag in der StBilanz unabhängig von der handelsrechtl. Handhabung in Anspruch genommen werden.

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

Verhältnis zu § 6 Abs. 2, 2a: Der im Investitionsjahr zulässige Herabsetzungsbetrag mindert nach Abs. 2 Satz 2 die zur Anwendung des § 6 Abs. 2, 2a maßgeblichen AHK (R 6.13 Abs. 2 Nr. 2 EStR 2008; BMF v. 8.5.2009, BStBl. I

2009, 633 Rn. 54; s. auch Anm. 110). UE findet neben der 20%igen Auflösung des Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a kumulativ § 7g Abs. 5 Anwendung (ebenso WENDT, FR 2008, 598 [603]; SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 41; einschränkend POHL, DStR 2008, 2302 [2304]: Nur im ersten Wj. möglich).

Verhältnis zu § 6 Abs. 3: Wird der Betrieb unentgeltlich gem. § 6 Abs. 3 übertragen, gehen nach allgem. Auffassung die Besteuerungsmerkmale des § 7g auf den Erwerber über (vgl. SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 8; wohl ebenso BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 14). Ihn trifft damit insbes. die in Abs. 2 Satz 1 verankerte Pflicht gewinnerhöhender Hinzurechnung des vom Rechtsvorgänger geltend gemachten Investitionsabzugsbetrags. Fraglich ist, ob der Eintritt in die Rechtsstellung des Übergebers auch nach dem Systemwechsel mit nunmehr außerbilanziellem Ansatz der Vergünstigung aufrechterhalten werden kann. Denn nach § 6 Abs. 3 ist der Rechtsnachfolger lediglich an die „Buchwerte der übernommenen WG“ gebunden. Einen „Buchwert“ aber hat der Investitionsabzugsbetrag gerade nicht.

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

Verhältnis zu § 15a: Der Investitionsabzugsbetrag wird außerhalb der Bilanz angesetzt. Infolgedessen kann durch ihn ein negatives Kapitalkonto iSd. § 15a Abs. 1 weder entstehen noch sich erhöhen. Damit kommt sein Abzug auch bei Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto in Betracht (ausführlich dazu und mit Beisp. GRÜTZNER, StuB 2008, 332 f.).

Verhältnis zu §§ 16, 34 EStG: Während die Auflösung der Ansparrücklage nach § 7g aF anlässlich einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung den begünstigten Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn erhöhte (vgl. BFH v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862; BMF v. 30.10.2007, BStBl. I 2007, 790), entfällt diese Rechtsfolge nunmehr schon deshalb, weil der Abzugsbetrag im früheren Abzugsjahr rückgängig gemacht und nicht im Veräußerungs- bzw. Aufgabejahr hinzugerechnet wird (so auch PATT, sj. 2008, 28). Er kann somit nicht mehr Teil eines stbegünstigten Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns sein.

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

Verhältnis zum UmwStG: Wird der begünstigte Betrieb in eine KapGes. (§ 20 UmwStG) oder eine PersGes. (§ 24 UmwStG) eingebracht, ist zu unterscheiden, ob die Einbringung zum Buchwert, Zwischenwert oder gemeinen Wert erfolgt. Nur bei Buchwerteinbringung tritt die aufnehmende Gesellschaft in die Rechtsstellung des einbringenden Gesellschafters (§§ 22 Abs. 1, 24 Abs. 4 UmwStG), so dass uE auch der Investitionsabzugsbetrag fortzuführen ist. Die Rechtsfolgen des Abs. 2 treffen dann die aufnehmende Gesellschaft (unklar ist, ob bei KapGes. durch Anwendung des Abs. 2 Satz 2 eine vGA entsteht, weil der korrespondierende Steuervorteil nach Abs. 1 beim Gesellschafter eintritt). Unterbleibt eine Investition oder erfolgt die Einbringung des Betriebs zum Zwischenwert bzw.

zum gemeinen Wert, ist der Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 3 Satz 1 rückwirkend beim einbringenden Gesellschafter zu korrigieren (ausführlich dazu PATT, sj. 2008, 28).

Verhältnis zur Handelsbilanz: Der Investitionsabzugsbetrags schlägt sich wegen außerbilanziellen Ansatzes nicht mehr in der HBil. nieder. In seiner Höhe kann also ausgeschüttet werden. Jedoch besteht gem. § 274 Abs. 1 HGB eine Passivierungspflicht für latente Steuern (vgl. WENDT, FR 2008, 598 [601]; PEETZ, DStZ 2008, 680 [683]; vgl. auch SIEGLE, NWB 2009, 1762 [1768] mit Beisp.). Ihre Höhe richtet sich nach der mit dem Abzug verbundenen Steuerentlastung (PEETZ aaO, 683). Davon betroffen sind bei KapGes. die KSt. sowie GewSt, im Übrigen (Einzelunternehmen, PersGes) nur die GewSt. Aus der passiven latenten Steuer wird im Wj. späterer Investition wegen der nunmehr gebotenen außerbilanziellen Hinzurechnung (Abs. 2 Satz 1) eine (echte) Steuerrückstellung. Zum Verhältnis Sonderabschreibung und Herabsetzungsbetrag zur HBil. s. „Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Satz 2“.

Verhältnis zum EG-Vertrag: Die Neufassung des § 7g verstößt nicht gegen Art. 92 EGV (ebenso Schl.-Holst. FG v. 4.9.2008, EFG 2009, 98 rkr. mwN; SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 1; LBP/HANDZIK, § 7g Rn. 8; vgl. aber BLÜMICH/BRANDIS, § 7g aF Rn. 16: Es bleiben europarechtl. Bedenken; zweifelnd ebenfalls GOSCH, DStR 2007, 1895 [1896]; STRUNK, Stbg. 2007, 103; s. auch BMF v. 1.3.1999, BStBl. I 1999, 272).

Einstweilen frei.

6–17

VI. Verfahrensfragen

18

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

Vorauszahlungen: Der Stpl. ist nicht gehindert, den Abzugsbetrag bereits für Zwecke der Herabsetzung lfd. ESt./KStVorausZ geltend zu machen. Damit ist kein Zwang zur entsprechenden Wahlrechtsausübung in der späteren StErklärung verbunden.

Eigenständige Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens bzw. Wirtschaftswerts: Bei Gewerbebetrieben und der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben wird über den maßgebenden Wert des BV unmittelbar im Veranlagungsverfahren entschieden. Stellt sich erst nachträglich eine Überschreitung des Grenzwerts von 235 000 € (2009–2010: 335 000 €; s. Anm. 4) heraus, kommt eine rückwirkende Versagung der Sonderabschreibung nur unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165 sowie §§ 172 ff. AO in Betracht (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 16). Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ist der maßgebende Wirtschaftswert bzw. Ersatzwirtschaftswert (Grenzwert 125 000 €; 2009–2010: 175 000 €; s. Anm. 4) ebenfalls im Veranlagungsverfahren zu ermitteln. Ein gesondertes, Bindungswirkung entfaltendes Feststellungsverfahren sieht das Gesetz nicht vor (ebenso SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 11).

Bilanzberichtigung, Bilanzänderung: Bei rechtsfehlerhaft in Anspruch genomener Sonderabschreibung nach Abs. 5 ist der Bilanzansatz des WG zu berichtigen (§ 4 Abs. 2 Satz 1; Einzelheiten s. § 4 Anm. 398 f.). Wird nach Bilanzerstellung festgestellt, dass die maßgebenden Wertgrenzen nicht überschritten sind, kann der Stpfl. (der eine Sonderabschreibung nach Abs. 5 nicht in Anspruch genommen hatte) nur in den Grenzen des § 4 Abs. 2 Satz 2 (enger zeitlicher und sachlicher

Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung erforderlich; s. im einzelnen § 4 Anm. 465 f.) nachträglich das Wahlrecht für den Abzug der Sonderabschreibungen ausüben. Die Grundsätze der Bilanzberichtigung sowie -änderung finden auf den Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 sowie den Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 2 keine Anwendung (glA WENDT, FR 2008, 598 [601]; s. Anm. 26).

19 Einstweilen frei.

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

I. Grundsätzliche Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags

20 1. Abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens als begünstigtes Wirtschaftsgut

Der Investitionsabzugsbetrag kann vom Stpfl. (zum persönlichen Geltungsbereich s. Anm. 4) für abnutzbare bewegliche WG des Anlagevermögens unter den näheren Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1–3 in Anspruch genommen werden. Nicht mehr erforderlich ist, dass es sich um *neue* WG handelt.

Bei teilentgeltlichem Erwerb liegt uE im Umfang der Entgeltlichkeit eine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 1 vor, so dass insoweit ein Abzugsbetrag möglich ist. Begünstigtes WG kann auch ein gWG iSd. § 6 Abs. 2 (AHK bis 150 €) oder ein im Sammelposten nach § 6 Abs. 2a (AHK 151 € bis 1 000 €) zu erfassendes WG sein (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 4).

21 2. „Künftige“ Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts

Der Investitionsabzugsbetrag darf nur für den künftigen Erwerb eines WG gebildet werden. Er kommt also nur in Betracht, wenn das WG im Fall der Anschaffung noch nicht geliefert (§ 9a EStDV) bzw. bei Herstellung noch nicht fertiggestellt ist (zum Fertigstellungszeitpunkt vgl. § 6 Anm. 456). Herstellungsbeginn bzw. Abschluss des obligatorischen Kaufvertrags hindern die Gewährung des Abzugsbetrags daher nicht. Nicht begünstigt sind WG, die der Stpfl. unentgeltlich zu erwerben oder gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 in sein BV einzulegen beabsichtigt.

Maßgebender Zeitpunkt ist der Abschlussstichtag (= 31.12. bei Wj., die mit dem Kj. übereinstimmen) oder das Ende des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums bei Stpfl. mit Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3. Ein Abzugsbetrag kommt nur für solche WG in Betracht, die erst im anschließenden dreijährigen Investitionszeitraum tatsächlich angeschafft oder hergestellt werden (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 17). Ein Abzug im Wj. der Anschaffung/Herstellung entfällt. Allerdings ist der Stpfl. uE nicht gehindert, allein für Zwecke der Anpassung seiner ESt.- oder KStVorausZ des lfd. Kj. einen Abzugsbetrag in seine vorläufige Gewinnermittlung einzubeziehen.

22–23 Einstweilen frei.

II. Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags

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

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

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

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

Sukzessive Erhöhung des Investitionsabzugsbetrags: Der Stpfl. kann uE innerhalb des Rahmens von 40 % den Abzugsbetrag beliebig auf den dreijährigen Investitionszeitraum verteilen bzw. von seiner Inanspruchnahme ganz oder teilweise absehen (wohl ebenso KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 14; SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 23). Durch Teilabzug ist das Abzugswahlrecht nicht vollständig verbraucht. Die Entscheidung des Stpfl., ob, wann und in welcher Höhe er den Abzugsbetrag geltend machen will, ist für jede einzelne geplante Investition eigenständig zu treffen. Auch bei sukzessiver Erhöhung werden alle (Teil-)Abzugsbeträge auf dieselbe identische Investition in Anspruch genommen. Nach abw. Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 6) ist ein Abzug hingegen nur in einem einzigen Wj. zulässig.

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

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

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

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

Personengesellschaften: Der Investitionsabzugsbetrag kann bis zum Höchstbetrag von 200 000 € wahlweise im Gesamthandsvermögen, kumulativ im Gesamthands- und SonderBV, nur im SonderBV aller, einiger oder nur eines Ge-

sellschafters berücksichtigt werden (so zu § 7g aF BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Rn. 2 sowie BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 2).

► *Vornahme der Investition:* Gleichgültig ist uE, in welchem Vermögensbereich später tatsächlich investiert wird (offenlassend BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 2).

So zu § 7g aF MEYER/BALL, Inf. 2001, 71 (73f.); aA PAUS, StBp. 2002, 17 (24); s. auch KSM/LAMBRECHT, § 7g Rn. D 25: Maßgebend ist, ob Anschaffung im Gesamthands- oder SonderBV erfolgen soll.

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

► *Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1:* Der Investitionsabzugsbetrag ist im Wj. der Investition (im Gesamthands- oder SonderBV) gewinnerhöhend aufzulösen, und zwar bei demjenigen Gesellschafter, der den Abzugsbetrag gem. Abs. 1 tatsächlich beansprucht hat (s. Anm. 100).

Anschaffungs-/Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage: Zur Bestimmung der AHK gelten die allgemeinen Grundsätze (§ 9b ist zu beachten, vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 5). Maßgebend sind uE die Preisverhältnisse im Jahr der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags, nicht im voraussichtlichen Investitionsjahr. Infolgedessen darf der Stpfl. allgemeine Preissteigerungen nicht in die Bemessungsgrundlage einkalkulieren. Das Gesetz stellt keine besonderen Anforderungen an den Nachweis. Insbes. muss der Stpfl. die voraussichtlichen Erwerbskosten nicht anhand von Preislisten oder Kalkulationsunterlagen darlegen (vgl. auch BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 5 und 18: Angabe der voraussichtlichen AHK ausreichend; vgl. auch KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 14).

26 3. Abzug außerhalb der Bilanz

Der Investitionsabzugsbetrag darf nach Abs. 1 Satz 1 gewinnmindernd abgezogen werden. Er stellt jedoch weder eine handelsrechtl. noch stl. Bilanzposition dar. Infolgedessen ist der Abzugsbetrag systembedingt außerhalb der Bilanz geltend zu machen (so auch WENDT, FR 2008, 598 [601]; PEETZ, DStZ 2008, 680 [683]). Die geänderte systematische Stellung des Investitionsabzugsbetrags im Rahmen der stl. Gewinnermittlung als außerbilanzieller gewinnmindernder Abzugsposten bewirkt nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (vgl. BRDrucks. 220/07, 82), dass weder sein erstmaliger Ansatz noch seine spätere Änderung oder Rückgängigmachung den Regeln der Bilanzänderung bzw. -berichtigung unterliegt (glA WENDT, FR 2008, 598 [601]; KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 16). Der Stpfl. ist damit nicht gehindert, den Abzugsbetrag erst nachträglich geltend zu machen, solange der betreffende StBescheid nach abgabenrechtl. Vorschriften (§§ 164, 172f. AO) noch änderbar ist (wegen des erforderlichen Finanzierungszusammenhangs s. aber Anm. 35).

27–29 Einstweilen frei.

4. Ausübung des Wahlrechts

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

Die Ausübung des Abzugswahlrechts erfolgt

- durch Einreichung der StErklärung beim FA (so auch zu § 7g aF BFH v. 8.4.2008 – X B 239/07, BFH/NV 2008, 1153: Rücklage wird am Tag der Einreichung des Jahresabschlusses beim FA gebildet; ebenso BFH v. 23.5.2007 – X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862)
- und Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags in einer der StErklärung beizulegenden Nebenrechnung, in welcher der Stpfl. den nach handels- und stlrechtl. Vorschriften ermittelten Gewinn um den Abzugsbetrag mindert (enger BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 69: Angaben müssen sich aus den gem. § 60 EStDV der StErklärung beizufügenden Unterlagen ergeben, zB in Form einer Anlage zur stl. Gewinnermittlung; wie hier auch KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 104);
- bei § 4 Abs. 3 durch entsprechende Angaben in der Anlage EÜR bzw. in ergänzenden formlosen Erläuterungen (entspricht Abs. 3 aF; vgl. BFH v. 7.1.2007 – X R 16/07, BFH/NV 2008, 217).

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

Zeitpunkt und Konkretisierung der Geltendmachung: Der Investitionsabzugsbetrag darf frühestens für das dritte der geplanten Investition vorhergehende Wj. erstmals in der StErklärung (s.o.) geltend gemacht werden (zum sukzessiven Abzug s. Anm. 24). Dabei ist die jeweils geplante Investition durch Angaben zur Funktion sowie zur Höhe der AHK zu erläutern (Abs. 1 Satz 3; s. Anm. 89).

Erstmaliger Abzug in der Steuererklärung: Wird der Abzugsbetrag bereits in der StErklärung geltend gemacht, wird bei entsprechender Dokumentation der Investition sowohl die Investitionsabsicht als auch ein Finanzierungszusammenhang regelmäßig unterstellt (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 19). Er ist nur ausgeschlossen, wenn der dreijährige Investitionszeitraum bei Erklärungsabgabe schon abgelaufen ist (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 20).

► *Nachholung des Abzugsbetrags:* s. dazu Anm. 26 aE und Anm. 33.

Einstweilen frei.

31–32

5. Nachweis bestehender Investitionsabsicht im Abzugsjahr bei nachträglichem Abzug

33

Ein nachträglicher Abzug des Investitionsabzugsbetrags kann nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswort (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a) nur erfolgen, wenn der Stpfl. bereits im Abzugsjahr den voraussichtlichen Erwerb des begünstigten WG innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums beabsichtigt. Fraglich ist daher, wie zu verfahren ist, wenn der Abzug im Erstjahr bestehender Investitionsabsicht erst nachträglich beantragt wird.

Die Finanzverwaltung (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 24–27) stellt zur nachträglichen Inanspruchnahme der Ansparrücklage nach Abs. 3 aF erhöh-

te Anforderungen. Der Stpfl. muss glaubhaft darlegen, warum er den Abzug trotz voraussichtlicher Investitionsabsicht nicht schon in der ursprünglichen StErklärung vornahm. Dazu ist die Vorlage geeigneter Unterlagen oder Erläuterungen wie etwa angeforderter Prospekte oder Informationen erforderlich. Der Hinweis auf einen nur versehentlich unterbliebenen Abzug genügt nicht (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 25). Außerdem darf die Investition wegen des gebotenen Finanzierungszusammenhangs im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe grds. noch nicht durchgeführt sein (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 27). Im Fall bereits erfolgter Investition muss der Stpfl. einen Finanzierungszusammenhang nachweisen oder glaubhaft machen (s.u.) und schließlich den Abzug noch im maßgebenden Investitionszeitraum tatsächlich vornehmen (s. BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 25). UE besteht für erhöhte Anforderungen an den Nachweis der Investitionsabsicht iS obiger VerwAuffassung zu § 7g aF bei nachträglicher Geltendmachung des Abzugsbetrags kein Anlass (gegen VerwAuffassung auch FG München v. 11.3.2009 – 1 K 3814/07, juris: schärfere Anforderungen finden im Gesetz keine Stütze, sowie SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 26: Abzugsverbot bei spontanen Investitionen mit Förderziel unvereinbar). Die Grenze nachträglicher Geltendmachung wird allerdings dort zu ziehen sein, wo ein unverändert erforderlicher Finanzierungszusammenhang nicht mehr gegeben ist.

Finanzierungszusammenhang: Die Rspr. forderte zu § 7g aF einen sog. Finanzierungszusammenhang mit folgender Unterscheidung:

► *Rücklagenbildung nach Ablauf des Investitionszeitraums:* Nach Ablauf der zweijährigen Investitionsfrist wurde nach Ansicht des BFH typisierend und unwiderleglich das Fehlen des verlangten Finanzierungszusammenhangs vermutet (BFH v. 14.8.2001 – XI R 18/01, BStBl. II 2004, 181; v. 21.9.2005 – X R 32/03, BStBl. II 2006, 66; v. 8.11.2006 – I R 89/05, BFH/NV 2007, 671; v. 8.4.2008 – X B 239/07, BFH/NV 2008, 1153; v. 29.4.2008 – VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747).

► *Rücklagenbildung innerhalb des Investitionszeitraums erst nach erfolgter Investition:* Eine Rücklage konnte auch dann noch gebildet werden, wenn die Bilanz für das Jahr der Rücklagenbildung erst nach Anschaffung des begünstigten WG erstellt wurde. Allerdings musste die Rücklagenbildung auch dann noch der Investitions erleichterung dienen (BFH v. 14.8.2001 – XI R 18/01 aaO; v. 29.4.2008 – VIII R 62/06 aaO). Daran mangelt es, wenn die Entscheidung zur Rücklagenbildung erst nach erfolgter Investition getroffen wird und dafür nach dem Anschaffungszeitpunkt entstandene, nicht mehr investitionsbezogene Gründe maßgebend sind.

► *Bedeutung der Rechtsprechung für § 7g nF:* Der Finanzierungszusammenhang ist wie bisher (s.o.) ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Investitionsabzugsbetrags (glA SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 17; WENDT, FR 2009, 88, Anm. zu BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06 aaO). Im Übrigen läuft die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags mit dem Ende des dreijährigen Investitionszeitraums schon deshalb leer, weil er sogleich wieder nach Abs. 3 rückgängig gemacht werden müsste (so auch SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 17). Der Finanzierungszusammenhang ist regelmäßig bei erstmaliger Inanspruchnahme des Abzugsbetrags in der StErklärung gegeben (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 19 Sätze 3 und 20), wenn diese innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums beim FA eingereicht wird. Unbeachtlich dürfte grds. sein, ob der Stpfl. zu diesem Zeitpunkt schon investiert hat (glA SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 17). Der Stpfl. kann den Abzugsbetrag auch nachträglich im Einspruchsverfahren in Anspruch nehmen. Jedoch müssen auch die materiell-rechtl. Voraussetzungen der Vorschrift noch gegeben sein.

- ▶ *Erstmaliger Investitionsabzugsbetrag nach bereits durchgeführter Investition:* Ein nachträglicher Abzug ist umstritten, wenn die Investition im Zeitpunkt späterer Geltendmachung des Abzugsbetrags bereits durchgeführt ist.
- ▷ *Die FinVerw.* (BMF v. 8.5.2009 aaO Tz. 27) lehnt einen Investitionsabzugsbetrag nach bereits erfolgter Investition kategorisch ab. Nur ausnahmsweise akzeptiert sie einen Finanzierungszusammenhang, wenn der Stpfl. die Ablösung einer Zwischenfinanzierung des begünstigten WG mit Hilfe der StErstattung nachweist. Dazu aber wird er kaum in der Lage sein.
- ▷ *Der BFH* (v. 8.11.2006 – I R 89/05, BFH/NV 2007, 671) vertritt eine differenzierte Auffassung. An einem Finanzierungszusammenhang fehlt es nach Ablauf der dreijährigen Investitionsfrist. Wird der Abzug (nachträglich) noch innerhalb der dreijährigen Investitionsfrist begehrt, folgt daraus gleichwohl nicht zwingend die stl. Anerkennung. Die Entwicklung der Rspr. durch BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06 (BStBl. II 2008, 747) zwingt in diesen Fällen, die näheren Umstände des verspäteten Abzugs zu erforschen. Danach dürfen wegen des geforderten Finanzierungszusammenhangs als Abzugsmotiv keine Umstände hinzutreten, die vermuten lassen, eine Inanspruchnahme des Abzugsbetrags beruhe auf investitionsfremden Erwägungen, wie etwa zur Rettung der § 10e-Förderung (vgl. BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06 aaO).
- ▷ *Stellungnahme:* UE hätte sich die Praxis mit der zu § 7g nF ergangenen moderaten Auffassung des BFH v. 8.11.2006 – I R 89/05 aaO arrangieren können. Danach scheidet die Förderung nicht bereits mit vollzogener Investition, sondern erst mit Ablauf des Investitionszeitraums. In Anbetracht der nunmehr auf drei Jahre verlängerten Investitionsfrist (s. Anm. 59) bliebe damit ausreichend Zeit, einen evtl. unterlassenen Abzug nachzuholen. Darauf aber kann der Stpfl. nicht vertrauen. Schon mit Blick auf die engere VerwAuffassung ist es empfehlenswert, den Abzugsbetrag möglichst frühzeitig geltend zu machen (vgl. HOFFMANN, EFG 2007, 915: Nachträgliche Rücklagenbildung zur Kompensation von Steuernachzahlungen ungeeignet; ebenso KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 26; für Kompensation aber WENDT, FR 2008, 598 [601]). Andererseits gestattet selbst der BFH nicht jede beliebige Nachholung der Förderung, wie BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06 aaO anschaulich belegt. Der Stpfl. muss beim Abzug erst nach erfolgter Investition stets mit dem Vorwurf rechnen, es bestehe ein Finanzierungszusammenhang zu investitionsfremden Dispositionen. Wenig erfolgversprechend erscheint uE schließlich, mit der Geltendmachung eines (vorsorglichen) 1 €-Betrags durch spätere Erhöhung auf 40 % der AHK die strengen Abzugskriterien „unterlaufen“ zu können (zweifelnd ebenfalls WENDT, FR 2009, 89, Anm. zu BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06 aaO). UE wäre es sachgerecht und mit dem Förderzweck des § 7g nF vereinbar, einen nachträglichen Abzug jedenfalls dann voraussetzungsfrei zu gewähren, wenn tatsächlich investiert wurde (ebenso SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 17).

Einstweilen frei.

34–38

6. Änderung des Investitionsabzugsbetrags in einem späteren Wirtschaftsjahr

39

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

Erhöhung des Investitionsabzugsbetrags: Der einmal geltend gemachte Abzugsbetrag kann in späteren Wj. innerhalb der Dreijahresfrist des Abs. 1 Satz 2

Nr. 2 Buchst. a uE ohne weiteres bis zur vollständigen Ausschöpfung des Höchstbetrags von 40 % der AHK des begünstigten Investitionsguts aufgestockt werden (ebenso SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 23; aA BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 6: Abzug nur in einem Wj. zulässig). Voraussetzung ist jedoch die Wahrung des Finanzierungszusammenhangs (s. Anm. 33). Eine nachträgliche Aufstockung erst im Investitionsjahr ist ausgeschlossen, da Abs. 2 Satz 1 bereits in diesem Wj. eine gewinnerhöhende Hinzurechnung anordnet.

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

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

► *Rückwirkende Minderung:* Die nachträgliche Reduzierung oder der völlige Verzicht auf Abzugsbeträge im früheren Abzugsjahr ist im Rahmen der abgabenrechtl. Vorschriften (insbs. § 164 Abs. 2 AO) zulässig. Der Teilverzicht für eine geplante, einzelne Investition ist wegen damit einhergehender Aufgabe der Investitionsabsicht wohl nicht möglich (so zu § 7g aF BFH v. 21.9.2005 – X R 32/02, BStBl. II 2006, 66). Liegt ein bestandskräftiger StBescheid vor, muss der Abzugsbetrag uE zwingend bis zur Investition (Fall des Abs. 2 Satz 1) bzw. bis zum Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums (Fall des Abs. 3) fortgeführt werden (zur vorzeitigen Auflösung s. aber Anm. 116). Die erneute Wahlrechtsausübung im Abzugsjahr kann nicht auf § 173 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AO gestützt werden (vgl. BFH v. 13.2.1997 – IV R 59/95, BFH/NV 1997, 635 betr. Sonderabschreibungen nach dem FördG). Auch § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO greift uE nicht (aA SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 27). Abweichend davon gestattet die FinVerw. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 62) dem Stpfl., den Abzugsbetrag nach Abs. 3 jederzeit ganz oder teilweise rückgängig zu machen.

► *Rückwirkende Erhöhung:* Sie kommt nur in Betracht, wenn einerseits die abgabenrechtl. Vorschriften greifen (s.o.) und andererseits ein Finanzierungszusammenhang (s. Anm. 35) vorliegt. Danach scheidet eine nachträgliche Erhöhung des Abzugsbetrags jedenfalls dann, wenn der dreijährige Investitionszeitraum bereits abgelaufen ist bzw. investitionsfremde Gründe für die Erhöhung maßgebend sind (s. Anm. 33).

40–41 Einstweilen frei.

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

42 1. Betriebsbezogene Wertgrenzen

Der Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Betrieb, zu dessen Anlagevermögen das WG gehört, nach den in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 genannten Größenmerkmalen zu den „kleinen oder mittleren Betrieben“ gehört (s. im Einzelnen Anm. 45–50). Die Grenzwerte erhöhen sich

gem. § 52 Abs. 23 Satz 5 für Wj., die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 enden, von 235 000 € auf 335 000 € für Gewerbebetriebe und der selbständigen Arbeit dienende Betriebe, von 125 000 € auf 175 000 € für Betriebe mit Land- und Forstwirtschaft sowie von 100 000 € auf 200 000 € für Betriebe mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3. Zum engen Zeitrahmen der Grenzwertanhebung s. Anm. 2 „Zeitlicher Geltungsbereich“ mit Beisp.

Betriebsbezogenheit: Die genannten Größenmerkmale beziehen sich auf den einzelnen Betrieb des Stpfl. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 15). Die Abgrenzung, ob ein oder mehrere Betriebe vorliegen, richtet sich bei Gewerbebetrieben nach dem GewStRecht (zur Abgrenzung vgl. Abschn. 16 Abs. 1 und 2 GewStR). Bei PersGes. sind die Größenmerkmale der Gesellschaft einschl. SonderBV und Ergänzungsbilanzen maßgebend. Das gilt auch, wenn lediglich Sonderabschreibungen für WG des SonderBV in Anspruch genommen werden sollen (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 15; ebenso SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 8; KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 29).

Betriebsaufspaltung: Nach BFH v. 17.7.1991 – I R 98/88 (BStBl. II 1992, 246) und VerwAuffassung ist für das Besitz- sowie Betriebsunternehmen jeweils gesondert zu entscheiden, ob die betrieblichen Größenmerkmale überschritten sind (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 15). Dabei ist zu beachten, dass die Anteile an der Betriebs-KapGes. zum notwendigen (Sonder-)BV II des Besitzunternehmens gehören. Zu den Verbleibensvoraussetzungen s. Anm. 74 f.

Betriebsverpachtung: Eine Förderung entfällt für solche WG, die während einer Betriebsverpachtung im Ganzen angeschafft oder hergestellt werden (BFH v. 27.9.2001 – X R 4/99, BStBl. II 2002, 136; H 7g (2–9) „Betriebsverpachtung im Ganzen“ EStH 2007 zu § 7g aF).

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

Unentgeltliche Betriebsübertragung: Im Fall unentgeltlicher Betriebsübertragung sind die Größenverhältnisse des Betriebs beim Übernehmer maßgebend, weil Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 auf die Wertverhältnisse am Schluss des Wj. abstellt.

Nachträgliches Überschreiten der Grenzwerte: Überschreitet das BV nachträglich die betrieblichen Grenzwerte, ist der entsprechende StBescheid des Abzugsjahrs nach abgabenrech. Vorschriften (zB §§ 164, 165, 172 f. AO) zu ändern (ebenso KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 20; BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 16).

Einstweilen frei.

43–44

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

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

45

Begriff und Höhe des Betriebsvermögens: Zum BV gehören nach VerwAuffassung (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 8) alle in der StBil. ausgewiesenen Positionen. Der Ansatz erfolgt mit den Steuerbilanzwerten, einschl. der Grundstückswerte. Maßgebend ist also der Buchwert des stl. Kapitalkontos. Darauf, ob die einzelnen Positionen die Qualität eines WG haben, kommt es nicht an (s. OFD Düss. v. 7.3.2000, EStK § 7g EStG Nr. 800). Ebenso mindert die GewSt. ungeachtet des ab 1.1.2008 geltenden stl. Abzugsverbots gem. § 4 Abs. 5b die Höhe des BV (vgl. OFD Rheinland v. 29.4.2009, EStG-Kartei NW § 4 Abs. 5b EStG Nr. 2000). Bei PersGes. ist dem Buchwert das in evtl. Ergänzungs-

und Sonderbilanzen ausgewiesene BV aller Gesellschafter hinzuzurechnen (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 9; ebenso BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 57). Zum BV bei KapGes. gehören auch die aktivierten eigenen Anteile (§ 274 Abs. 4 HGB).

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

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

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

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

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

46–48 Einstweilen frei.

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

Begünstigt sind Betriebe der Land- und Forstwirtschaft mit einem Wirtschaftswert bzw. Ersatzwirtschaftswert von nicht mehr als 125 000 € (2009–2010: 175 000 €; s. Anm. 2 und 42). Davon ausgenommen sind Betriebe mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (ebenso SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 11; s. Anm. 50). Die Einheitswertfeststellung nach § 19 Abs. 1 BewG hat keine Bedeutung mehr (aA wohl KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 21).

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

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

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

50

Im Fall der Gewinnermittlung des Betriebs nach § 4 Abs. 3 sind die betrieblichen Größenmerkmale nur erfüllt, wenn der Gewinn 100 000 € (2009–2010: 200 000 €; s. Anm. 2 und 42) nicht überschreitet. Der Investitionsabzugsbetrag ist nach Buchst. c nicht abzuziehen. Folgerichtig muss dann auch der Hinzurechnungsbetrag des Abs. 2 Satz 1 wieder abgezogen werden. Gleichgültig ist, ob der Wert des BV den Grenzwert des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a von 235 000 €/335 000 € (s. Anm. 2 und 42) überschreitet (BMF v. 8.5.2009 aaO, BStBl. I 2009, 633 Rn. 12). Bei Einkünften aus Land- und Fortwirtschaft reicht nach VerwAuffassung (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 12) alternativ die Einhaltung des Wirtschafts- bzw. Ersatzwirtschaftswerts (zweifelnd SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 11: Gewinngrenze geht vor).

Auflösung von Ansparrücklagen: Die Auflösung von Rücklagen iSd. Abs. 3 a.F. nach dem 31.12.2007 erhöht den maßgebenden Gewinn. Sie kann demzufolge zum Wegfall der Förderung im Auflösungsjahr führen (so auch Pitzke, NWB F. 3 S. 14671, 14674).

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

Personengesellschaften: Die Gewinngrenze von 100 000 €/200 000 € ist betriebsbezogen anzuwenden, unabhängig von der Anzahl der beteiligten Personen (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 13; zur Gleichstellung von PesGes. und Stpfl. s. auch Abs. 7 sowie Anm. 156).

► *Sonderbetriebsvermögen/Ergänzungsbilanzen:* Im Rahmen der Ermittlung der Gewinngrenze von 100 000 €/200 000 € sind solche BE bzw. BA einzubeziehen, die zum SonderBV gehören bzw. sich aus Ergänzungsbilanzen ergeben. Durch gesellschaftlicherbezogene Besteuerungsmerkmale kann es somit zur Versagung (durch SonderBE) oder Gewährung (durch SonderBA) des Investitionsabzugsbetrags kommen.

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

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

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

51–58 Einstweilen frei.

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

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

59 a) Dreijähriger Investitionszeitraum

Der dreijährige Investitionszeitraum beginnt im Wj. des Abzugs des Investitionsabzugsbetrags und endet mit Ablauf des darauffolgenden dritten Wj. Dabei ist gleichgültig, ob es sich um ein mit dem Kj. übereinstimmendes oder vom Kj. abweichendes oder Rumpfwj. handelt. Die Entstehung von Rumpfwj. bewirkt damit eine zeitliche Verkürzung des dreijährigen Investitionszeitraums. Der Stpfl. muss das begünstigte WG nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a voraussichtlich bis zum Ende des dritten auf die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags folgenden Wj. anschaffen oder herstellen (Investitionszeitraum). Wird in Jahren vor (abgeschlossener) Betriebseröffnung zulässigerweise ein Abzug vorgenommen, gelten nach VerwAuffassung (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 32) das Jahr des Abzugs des Investitionsabzugsbetrags, die darauffolgenden Jahre sowie das Jahr der Betriebseröffnung (s. Anm. 70) „jeweils“ als ein Wj. iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a. Mit „jeweils“ ist uE „insgesamt“ gemeint.

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

Kommt es nicht zur Betriebseröffnung, so ist nach VerwAuffassung (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 33) der Abzugsbetrag nach Abs. 3 rückgängig zu machen, wenn feststeht, dass der Betrieb nicht eröffnet werden wird.

60 b) Absicht zum voraussichtlichen Erwerb im Investitionszeitraum

Zentrales Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ist die Absicht zum voraussichtlichen Erwerb des begünstigten WG innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums (s. Anm. 59). Daraus ergibt sich nun ausdrücklich die Notwendigkeit einer Prognoseentscheidung (s. Anm. 64). Investitionspläne oder ver-

bindliche Bestellungen sind nach wie vor grds. nicht notwendig (BRDrucks. 220/07, 82; ebenso PITZKE, NWB F. 3, 14671 [14674]; vgl. auch BFH v. 19.9.2002 – X R 150/00, BStBl. II 2004, 184; BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Rn. 8). Nach BFH v. 19.9.2002 – X R 150/00 aaO soll die Prognoseentscheidung verhindern, dass der Stpfl. eine Ansparrücklage „ins Blaue hinein“ bildet (zuletzt BFH v. 6.9.2006 – XI R 28/05, BStBl. II 2007, 860). Eine Verschärfung gegenüber der bisherigen Rechtslage tritt uE insoweit nicht ein.

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

Einstweilen frei.

61–63

c) Prognoseentscheidung über künftige Investitionen

64

Eine erfolgreiche Prognoseentscheidung erfordert die rechtzeitige genaue Angabe der Funktion der objektiv noch durchführbaren Investition im Betrieb des Stpfl. sowie ihre Finanzierbarkeit.

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

► *Funktionsangabe*: Geplante und tatsächliche Investition müssen identifizierbar sein. Denn nur wenn die geplante (und keine andere) Investition realisiert wird, ist der für das begünstigte WG nach Abs. 1 gebildete Abzugsbetrag im Investitionsjahr dem Gewinn hinzuzurechnen (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 100). Andernfalls ist der Abzug nach Abs. 1 rückgängig zu machen (Abs. 3 Satz 1; s. Anm. 116). Folglich muss das begünstigte WG seiner Funktion nach bezeichnet werden. Dies entspricht der Rspr. zu § 7g aF.

Vgl. etwa BFH v. 25.9.2002 – IX B 55/02, BFH/NV 2003, 159 sowie v. 6.3.2003 – IV R 23/01, BStBl. II 2004, 187; EDV-Anlage/Büroausstattung genügt nicht; BFH v. 16.6.2004 – X B 172/03, BFH/NV 2004, 1045: Aufteilung bei mehreren geplanten Investitionen erforderlich; FG München v. 13.2.2008 – 9 K 4800/06, juris: Angabe PKW ohne weitere Konkretisierung unzureichend; ebenso FG Berlin-Brandenb. v. 28.1.2008 – 12 V 12276/07, juris; BFH v. 11.10.2007 – X R/06, BStBl. II 2008, 119: Angabe Ford Transit genügt, weitere Differenzierung – wie „Pritsche“, „Kombi“ oder „Bus“ – entbehrlich.

► *Keine individuelle Bezeichnung des WG*: Nicht erforderlich ist nunmehr, das begünstigte WG individuell genau zu benennen (BTDrucks. 16/5491, 18). Wird es bspw. als Nutzfahrzeug bezeichnet, kann als begünstigte Investition gleichermaßen ein Mähdrescher, Traktor, Anhänger oder Gabelstapler in Betracht kommen, nicht hingegen ein PKW (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 41). Ein Transportfahrzeug wiederum kann Gabelstapler, LKW oder Anhänger, nicht aber PKW sein (so KORN, KÖSDI 2007, 15761 [15763]; PITZKE, NWB F. 3, 14671 [14675]; WENDT, FR 2008, 598 [599]; KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 32: Bezeichnung LKW deckt nicht den tatsächlichen Erwerb eines PKW). Zur Angabe der

Funktion ist eine nähere Beschreibung der betrieblichen Verwendung des WG geboten (so auch WENDT, FR 2008, 598 [600]), wobei genügt, die betriebsinterne Bestimmung stichwortartig anzugeben, wie etwa „Büromöbelstück“ (so BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 41), womit Schreibtisch, Stuhl, Rollcontainer, Regal oder Dekorationsgegenstand gemeint sein kann. Eine weite Funktionsangabe ist von Vorteil, weil sie dem Stpfl. eine Investitionsauswahl eröffnet.

► *Keine Sammelbezeichnung*: Unzureichend ist weiterhin die Angabe von *Sammelbezeichnungen* wie Maschinen, Büroeinrichtung oder Fuhrpark (BTDrucks. 16/4841, 52; BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 41).

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

► *Zwischenzeitliche (Absicht der) Betriebsveräußerung/-aufgabe*: Für die Prognoseentscheidung spielt es grds. keine Rolle, ob der Stpfl. im Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung den Betrieb bereits veräußert oder aufgegeben bzw. lediglich den Entschluss zur Veräußerung oder Aufgabe gefasst hat. Die geplante Investition ist objektiv nicht mehr möglich, wenn der Betrieb im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe veräußert oder aufgegeben ist (vgl. zu § 7g aF BFH v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862). Entsprechendes gilt nach Auffassung des BFH (v. 20.12.2006 – X R 31/03 aaO; ebenso BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 22) auch dann, wenn der Stpfl. im Zeitpunkt der Einreichung des Jahresabschlusses (künftig wohl Zeitpunkt der Erklärungsabgabe) beim FA lediglich einen dahingehenden Entschluss gefasst hatte. Eine schädliche Entschlussfassung dürfte je nach zeitlicher Nähe zwischen Abgabe der StErklärung und anschließender Betriebsveräußerung oder -aufgabe zu vermuten sein. Etwas anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn die betreffenden Investitionen voraussichtlich noch vor der Betriebsveräußerung oder -aufgabe vorgenommen werden. Dabei wird es sich regelmäßig nur um kleinere Anschaffungen handeln (BFH v. 1.8.2007 – X R 47/06, BStBl. II 2008, 106).

► *Zurückbehalten eines Restbetriebs*: Investitionsabsicht kann auch dann noch gegeben sein, wenn ein Betriebsveräußerer mit zurückbehaltenem „Restbetriebsvermögen“ seinen Betrieb – wenn auch in geringem Umfang – fortführt (BFH v. 1.8.2007 – X R 47/06 aaO; BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 23). Je nach Ausmaß des geschrumpften Betriebs werden dann jedoch künftig größere Investitionen eher unwahrscheinlich sein als kleinere (zB Laptop). Jedenfalls schließt allein die Tatsache, dass nur ein „Restbetrieb“ fortgeführt wird, die künftige Anschaffung oder Herstellung von WG nicht aus.

► *Finanzierbarkeit*: Die Finanzierbarkeit einer geplanten Investition ist kein eigenständiges Tatbestandsmerkmal der Investitionsabsicht. Fehlende Finanzierbarkeit ist jedoch geeignet, Zweifel an der objektiven Durchführbarkeit einer Investition zu begründen.

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

UE ist die Finanzierbarkeit als Prognosekriterium zweifelhaft. Kritisch zu § 7g aF auch MEYER/BALL, FR 2001, 1207: Branchenübliche Investitionen sollten toleriert und deren Finanzierbarkeit grundsätzlich unterstellt werden; im Ergebnis ebenso POHL, DB 2003, 963: Konturenloses und streitanfälliges Kriterium.

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

Vgl. BFH v. 11.10.2007 – X R 1/06, BStBl. II 2008, 119; v. 6.9.2006 – XI R 28/05, BStBl. II 2007, 860; s. auch PINKOS, DB 1993, 1690: Stpfl. muss mit erhöhten Nachweisanforderungen des FA rechnen; glA PFLEGER, Inf. 1994, 275.

Für dasselbe WG durfte danach eine erneute Rücklage nur gebildet werden, wenn der Stpfl. einleuchtende Gründe dafür nannte, weshalb er die Investition trotz gegenteiliger Absichtserklärung bislang nicht vornahm, gleichwohl aber weiterhin zu tätigen beabsichtigte. Einer verbindlichen Bestellung vergleichbar der Rücklagenbildung bei Betriebseröffnung (s. Anm. 70) bedurfte es allerdings nicht. Die FinVerw. (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 21) folgt dem für § 7g nF.

UE ist die obige Rspr. auf § 7g nF übertragbar. Sie verdeutlicht, dass die StVergünstigung nicht voraussetzungslos greift. Welche Gründe als einleuchtend angesehen werden können, hat die obige Rspr. allerdings nicht herausgearbeitet. Die grds. tolerierte erneute Förderung desselben WG kann jedenfalls dann vom Stpfl. genutzt werden, wenn er die Investition außerhalb des ursprünglichen dreijährigen Investitionszeitraums tatsächlich durchführt.

Einstweilen frei.

65–69

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

Der Investitionsabzugsbetrag kommt auch für einen Betrieb in Betracht, mit dessen Eröffnung zwar schon begonnen wurde, die aber noch nicht abgeschlossen ist (vgl. BFH v. 25.4.2002 – IV R 30/00, BStBl. II 2004, 182). Jedoch gelten strengere Anforderungen an die Glaubwürdigkeit der Absicht voraussichtlicher Investition (vgl. SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 16: Plausibilität der Investition hier nicht schon anhand erprobtem Betriebskonzept nachvollziehbar).

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

► *Im Anschaffungsfall* muss das WG verbindlich bestellt werden.

BFH v. 19.10.2006 – VIII B 159/05, BFH/NV 2007, 421; v. 14.2.2007 – XI R 24/06, BFH/NV 2007, 1110; v. 11.12.2007 – X R 16/05, BFH/NV 2008, 559; v. 25.4.2002 – IV R 30/00, BStBl. II 2004, 182; Hess. FG v. 2.9.2008 – 1 V 1068/08, juris; BMF v. 25.2.2004 aaO Tz. 18; BMF-Entwurf Tz. 29; aA FG München v. 13.2.2008 – 9 K 759/07, juris, rkr.; krit. auch SCHMIDT/KULOSA XXVII. § 7g Rn. 16: Konkretisierungserfordernisse durch die Rspr. zu streng ausgefallen).

Bei nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen gestattet die FinVerw. (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 30; zu § 7g aF vgl. BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Rn. 19) einen Abzug erst am Ende des Wj. der Betriebseröffnung.

► *Im Herstellungsfall* muss eine Genehmigung verbindlich beantragt oder, falls diese nicht erforderlich ist, mit der Herstellung bereits tatsächlich begonnen worden sein (BFH v. 19.4.2007 – IV R 28/05, BStBl. II 2007, 704; BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 29).

Wesentliche Betriebsweiterung: Die strengen Anforderungen an eine Konkretisierung von Investitionen in der Gründungsphase gelten nach BFH v. 19.9.2002 – X R 51/00 (BStBl. II 2004, 184) sowie FinVerw. (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 34) auch in Fällen wesentlicher Betriebsweiterung (BFH v. 11.2.2009 – VIII B 64/08, juris). Wann eine solche vorliegt, orientiert sich an der handelsrechtl. Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs iSd. § 269 HGB (BFH v. 19.9.2002 – X R 51/00 aaO). Im Streitfall des BFH-Urteils war die Betriebsweiterung schon deshalb gegeben, weil der Stpfl. bei einem aktuellen Gewinn von lediglich 46000 DM nach erfolgreicher Investition (616000 DM) einen solchen von über 860000 DM plante.

Vgl. auch BFH v. 11.2.2008 – VIII B 224/06, juris betr. eine Praxiserweiterung; FG Hamb. v. 11.1.2008 – 5 V 64/07, juris: Im Streitfall plante der Stpfl. als Einmann-Betrieb ohne Mitarbeiter und Anlagevermögen Investitionen im Umfang von rund 400000 €; FG Brandenb. v. 27.9.2007, EFG 2008, 204, rkr.; BFH v. 26.9.2007 – X B 51/07, BFH/NV 2007, 2284: Neuer Geschäftszweig und wesentliche Kapazitätserweiterung stellt Betriebsweiterung dar; FG Münster v. 25.7.2007, EFG 2007, 1935, rkr.: Betriebsweiterung, wenn eine der Betriebsgründung strukturell vergleichbare Situation vorliegt; BFH v. 11.7.2007 – I R 104/05, BStBl. II 2007, 957 betr. den Fall, dass geplante Investitionen nur im Rahmen einer Betriebsweiterung verwendbar sind; FG München v. 27.2.2007 – 13 K 1938/05, juris, betr. den Fall einer neuen Produktionsstätte als Kapazitätserweiterung und damit Betriebsweiterung.

Kritik: Rspr. (BFH) und FinVerw. (BMF) fordern vor Betriebseröffnung und bei Betriebsweiterung im Grunde einen gesetzlich gerade nicht gewollten Nachweis der Investitionsabsicht (krit. auch KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 27; SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 16; WESSLING/ROMSWINKEL, DStR 2002, 1753; ebenso VOGELGESANG, BB 2004, 643). Die Notwendigkeit einer verbindlichen Bestellung sollte uE entfallen, wenn der Stpfl. später tatsächlich investiert (anschaulich dazu NIEHUES, DB 2003, 2144). Überhaupt sollte die Notwendigkeit einer verbindlichen Bestellung vor dem Hintergrund rückwirkender Korrektur des Abzugsbetrags nach Abs. 3 (s. Anm. 116) grundsätzlich überdacht werden, da § 7g nF wenig Raum für Manipulationen lässt.

71–74 Einstweilen frei.

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

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

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

Verbleiben als Anlagevermögen: Das WG muss als Anlagevermögen (Begriffsbestimmung s. § 6 Anm. 253) im Betrieb verbleiben (glA LBP/HANDZIK,

§ 7g Rn. 45), weil Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nur für WG des Anlagevermögens beansprucht werden können (s. Anm. 20).

Verbleiben im Betriebsvermögen: Das WG muss während der Zweijahresfrist grds. im Betriebsvermögen des Stpfl. verbleiben (zur Überführung ins Ausland s. Anm. 4).

► *Schädliches Ausscheiden* liegt vor bei (vgl. BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 44) Veräußerung des WG, entgeltlicher oder unentgeltlicher Nutzungsüberlassung an Dritte für mehr als drei Monate, Überführung in einen anderen Betrieb, in eine ausländ. Betriebsstätte (s. Anm. 4 und 81) oder ins Umlaufvermögen (s.o.) bzw. ins PV (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 44) und schließlich bei Aufgabe/Veräußerung des Betriebs im Verbleibens- und Nutzungszeitraum. Zur Abgrenzung kann im Einzelnen auf die zu § 7g aF ergangene Rspr. zurückgegriffen werden.

Vgl. zur schädlichen Veräußerung infolge Betriebsstilllegung FG Düss. v. 12.6.1981, EFG 1982, 152, rkr.; zu einer durch Brand veranlassten Betriebsumstellung s. BFH v. 2.5.1980 – III R 12/79, BStBl. II 1980, 758. Entsprechendes gilt bei Verkauf durch den Insolvenzverwalter; vgl. BFH v. 14.10.1977 – III R 111/75, BStBl. II 1978, 204. Wegen Verschrottung eines technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchten WG bzw. dessen Verbleib in einem stillgelegten Betrieb vgl. BFH v. 7.9.2000 – III R 44/96, BStBl. II 2001, 37. Die Veräußerung ist ausnahmsweise unbeachtlich, wenn der Erlös 10 % der AHK nicht übersteigt (s. BFH v. 9.12.1999 – III R 49/97, BStBl. II 2000, 434; H 83 „Verbleibensvoraussetzung“ EStH 2003).

► *Unschädlich* ist dagegen ein vorzeitiges Ausscheiden des WG in folgenden Fällen (vgl. BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 45):

- Veräußerung, Erbübergang, unentgeltliche Vermögensübertragung nach § 6 Abs. 3 oder Vermögensübergang des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach dem UmwStG, wenn dieser bis zum Ende des Verbleibenszeitraums beim Erwerber verbleibt,
- Wechsel des WG zwischen SonderBV und Gesamthandsvermögen sowie umgekehrt,
- Ablauf der Nutzungsdauer wegen wirtschaftlichen Verbrauchs (BFH v. 9.3.1967 – IV R 149/66, BStBl. III 1967, 238, v. 15.10.1976 – III R 139/74, BStBl. II 1977, 59; zum Ausscheiden durch Totalschaden s. BFH v. 1.7.1977 – III R 74/76, BStBl. II 1977, 793),
- Umtausch wegen Mangelhaftigkeit gegen ein anderes WG gleicher oder besserer Qualität (BFH v. 8.3.1968 – VI R 29/67, BStBl. II 1968, 430),
- Ausscheiden wegen höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs (vgl. BFH v. 9.3.1967 – IV R 149/66 aaO).

Räumliches Verbleiben im Betrieb: Unter „Verbleiben“ ist wie bereits zu § 7g aF eine dauerhafte räumliche Beziehung des WG zum Betrieb des Stpfl. zu verstehen (vgl. R 7g [2] Abs. 7 Satz 1 EStR 2005 zu § 7g aF). Dies erfordert nicht, dass „das WG im räumlich abgegrenzten Bereich des Betriebs (der Betriebsstätte) bleiben muss“ (grundlegend BFH v. 23.5.1986 – III R 66/85, BStBl. II 1986, 916 betr. § 4b Abs. 2 InvZulG 1982; zur Übertragbarkeit dieser Rspr. auf § 7g s. BFH v. 27.9.2001 – X R 4/99, BStBl. II 2002, 136). Körperliches Verbleiben am Ort der Betriebsstätte ist also einerseits nicht erforderlich, andererseits aber auch allein nicht ausreichend. Entscheidend ist die tatsächliche Einwirkungsmöglichkeit des Investors bzw. seine tatsächliche Gewalt über das WG (glA BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 36: „Verbleiben“ ist nicht streng örtlich, sondern funktional aufzufassen). Im Einzelnen kann auf die frühere Rspr. und VerwAuffassung zurückgegriffen werden.

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

Voraussichtliches Verbleiben: Bei der Frage, ob das WG nach vollzogener Investition aus der Sicht des Wj. der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags voraussichtlich die betrieblichen Bindungsfristen erfüllen wird, dürfte das FA mangels besserer eigener Kenntnis regelmäßig den Angaben des Stpfl. folgen.

76–80 Einstweilen frei.

81 b) Verbleiben „in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebs“

„Inländische Betriebsstätte“: Der Investitionsabzugsbetrag ist vom Verbleiben des WG (s. Anm. 75) „in einer inländischen Betriebsstätte“ abhängig. Der Ort des Verbleibens muss also die Voraussetzungen einer Betriebsstätte iSd. § 12 AO erfüllen. Eine Überführung während des zweijährigen Verbleibenszeitraums in eine ausländ. Betriebsstätte des Stpfl. oder eines Dritten ist schädlich (R 7g [2] Abs. 7 Satz 2 EStR 2005 zu § 7g aF). Wegen europarechtl. Bedenken s. SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 32; GOSCH, DStR 2007, 1895 (1896); LADEMANN/KALIGIN, § 7g Rn. 18 sowie WESSLING/ROMSWINKEL, Stbg. 2007, 177 (181). UE sind die Bedenken unberechtigt; s. Anm. 5 „Verhältnis zum EG-Vertrag“.

Inländische Betriebsstätte „dieses Betriebs“: Die Verbleibensvoraussetzung des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a knüpft an den Betrieb an, der nach den Größenmerkmalen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 begünstigt ist (s. Anm. 42–50). Das WG muss mindestens zwei Jahre in einer beliebigen inländ. Betriebsstätte „dieses (begünstigten) Betriebs“ verbleiben (zum zweijährigen Verbleib s. Anm. 75), in dem die Anschaffung/Herstellung erfolgt (Abs. 1 Satz 1). Schädlich ist also die Überführung in einen anderen Betrieb des Stpfl., unschädlich hingegen die Überführung des WG in eine andere inländ. Betriebsstätte desselben Betriebs (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 44).

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

Die Verpachtung des Betriebs berührt die Verbleibensvoraussetzungen nicht, wenn der Betrieb vom Pächter bis zum Ende der Verbleibensfrist unverändert fortgeführt wird (vgl. R 7g [2] Abs. 7 Satz 4 EStR 2005 zu § 7g aF; ebenso SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 33). Nicht begünstigt hingegen sind während der Betriebsverpachtung angeschaffte/hergestellte WG (BFH v. 19.11.2007 – VIII B 70/01, BFH/NV 2008, 380; Nds. FG v. 9.11.2005, EFG 2006, 726, rkr.; FG Köln v. 24.9.2008, EFG 2009, 102, rkr. s. H 7g [2–9] „Betriebsverpachtung im Ganzen“ EStH 2007 zu § 7g aF). Die der Organgesellschaft verpachtete Betriebsstätte ist keine Betriebsstätte des Organträgers (BFH v. 20.5.1988 – III R

86/83, BStBl. II 1988, 739). Das hat zur Folge, dass in Konzernen die Tochtergesellschaft den Investitionsabzugsbetrag nicht in Anspruch nehmen kann, wenn sie WG vor Ablauf des Verbleibenszeitraums an die Muttergesellschaft oder an eine Schwestergesellschaft vermietet (so zu § 7g aF BORDEWIN, FR 1984, 57).

Betriebsaufspaltung: Wird ein WG innerhalb des zweijährigen Verbleibenszeitraums zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen vermietet, verpachtet oder unter Fortführung der Buchwerte übertragen, sind die Verbleibensvoraussetzungen nur erfüllt, wenn Besitz- bzw. Betriebsunternehmen durch ihre Behandlung als SonderBV auch betriebsvermögensmäßig miteinander verbunden sind (vgl. BFH v. 26.3.1993 – III R 42/92, BStBl. II 1993, 723; bestätigt durch BFH v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75).

AA EHLERS in FROTSCHER, § 7g Rn. 22: Besitz- und Betriebsunternehmen zwei rechtl. selbständige Unternehmen; ebenso SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 33; BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 37: Begünstigung zwar vorteilhaft, jedoch nur schwer aus dem Gesetz ableitbar. Nach KSM/LAMBRECHT, § 7g Rn. C 29 ist ein Verbleib des WG in der Besitzgesellschaft abzulehnen, weil der zur Entstehung einer Betriebsaufspaltung erforderliche einheitliche geschäftliche Betätigungswille der an beiden Unternehmen beteiligten Personen nicht identisch sei mit der für die räumliche Zuordnung iSd. Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b maßgeblichen Einflussmöglichkeit.

► *Stellungnahme:* UE bedarf es in den Fällen der Vermietung oder Verpachtung nicht der „Konstruktion“ eines einheitlichen Betriebs, um die Verbleibensvoraussetzungen zu bejahen. Da der Stpfl. bei der Betriebsaufspaltung die tatsächliche Gewalt und Einwirkungsmöglichkeit über die zur Nutzung überlassenen WG behält, verbleiben sie in seinem Betrieb (s. Anm. 75). Bei der Übertragung von WG kommt es hingegen uE nur darauf an, ob die WG weiterhin zum Anlagevermögen des begünstigten Betriebs gehören (s.o.). Entscheidend ist deshalb, ob der Betrieb im Rahmen der Betriebsaufspaltung als selbständiger Betrieb fortgeführt wird, nicht aber, ob die übertragenen WG mit dem Buchwert fortgeführt werden.

Einstweilen frei.

82–84

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

85

Nutzung bis zum Ende des dem Investitionsjahr folgenden Wirtschaftsjahrs: Das WG muss nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b ab dem Zeitpunkt seiner Anschaffung/Herstellung voraussichtlich bis zum Ende des darauffolgenden Wj. (Verbleibensfrist; s. Anm. 75) im Betrieb des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Betriebliche Nutzung im Betrieb des Steuerpflichtigen: Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 fordert neben dem „Verbleiben in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebs“ (Buchst. a; s. Anm. 75) eine weitere Bindung an den begünstigten Betrieb durch die Voraussetzung, dass das WG „im Betrieb des Stpfl... betrieblich genutzt wird“, und zwar „ausschließlich oder fast ausschließlich.“

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

Die Nutzung kann uE darin bestehen, dass das WG vom Stpfl. selbst benutzt oder für eine künftige Benutzung durch den Stpfl. bereitgehalten (gelagert) wird, zB wenn es unbenutzt lagert (wohl glA KSM/LAMBRECHT, § 7g Rn. 36) oder

wenn der Betrieb überhaupt ruht, eine Betriebsstätte aber noch besteht. Im Betrieb der Mitunternehmerschaft wird auch das SonderBV des Mitunternehmers genutzt und ist daher begünstigt.

► „*Ausschließlich oder fast ausschließlich*“ *betriebliche Nutzung*: Ein WG wird „ausschließlich oder fast ausschließlich“ betrieblich genutzt, wenn der Anteil der außerbetrieblichen Nutzung des WG nicht mehr als 10 % der gesamten Nutzung beträgt (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 46; BFH v. 6.4.1990 – III R 2/87, BStBl. II 1990, 752 zu § 4b InvZulG; R 7g [2] Abs. 8 EStR 2005 zu § 7g aF). Darunter fällt auch die Nutzung für Zwecke einer außerbetrieblichen Einkunftsart oder für Zwecke der Lebensführung (§ 12 Nr. 1) sowie die Nutzung in einem anderen Betrieb des Stpfl. (glA BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 45).

Der Nachweis ausschließlicher oder fast ausschließlicher betrieblicher Nutzung kann zB durch Aufzeichnung des betrieblichen und des außerbetrieblichen tatsächlichen Einsatzes des WG geführt werden, bei Maschinen und Geräten etwa durch Aufzeichnung der Betriebsstunden. Bei PKW ist ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch erforderlich (vgl. BFH v. 3.1.2006 – XI B 106/05, BFH/NV 2006, 1264; BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 47 sowie OFD Hannover v. 10.12.1998, StEK EStG § 7g Nr. 13).

Voraussichtliche (fast) ausschließliche Nutzung: Das FA dürfte den Nutzungsangaben des Stpfl. mangels besserer eigener Kenntnis regelmäßig folgen. Das gilt uE auch bei geplantem Erwerb eines zur Privatnutzung geeigneten PKW (einschränkend KLAPDOR in BREITHECKER/FÖRSTER//FÖRSTER/KLAPDOR, UntSt-ReformG 2008, 2007, 125: Indizwirkung aktueller Nutzung vergleichbarer WG).

86–88 Einstweilen frei.

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

Der Stpfl. muss das begünstigte WG in den beim FA einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennen und die Höhe der voraussichtlichen AHK angeben. Auf die Angaben des geplanten Investitionsjahrs wird verzichtet (BTDrucks. 16/4841, 52; LBP/HANDZIK, vor § 7g Rn. 44). Damit ist gegenüber der bisherigen Rechtslage eine erhebliche Vereinfachung eingetreten, wonach gem. Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 aF die entsprechenden Angaben in der Buchführung während des gesamten Investitionszeitraums nachvollziehbar sein mussten.

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

Nach teilw. im Schrifttum vertretener Auffassung sind die von Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 geforderten Angaben (s.u.) mit Blick auf die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/4841, 52) Bestandteil der gem. § 60 EStDV einzureichenden Unterlagen (vgl. PITZKE, NWB F. 3, 14671 [14675]; s. aber SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 22: Die Forderung nach Erläuterung in einer Anlage zum Jahresabschluss ist ohne Rechtsgrundlage). Nach KORN (KÖSDI 2007, 14761 [15764]) läuft die Regelung darauf hinaus, dass der StErklärung Listen mit den erforderlichen Angaben für jedes betroffene WG beigelegt werden (wohl ebenso KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 31; enger KLAPDOR in

BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, 2007, 127: Aufführung des Abzugs im stl. Jahresabschluss)

Stellungnahme: UE ist nicht erforderlich, dass sich die gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 zu machenden Angaben bereits unmittelbar aus den nach § 60 EStDV einzureichenden Unterlagen ergeben. Sie müssen nur überhaupt in der StErklärung enthalten sein, auch als formlose Anlage.

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

Nachholung der erforderlichen Angaben: Der Stpfl. ist nicht gehindert, die erforderlichen Angaben nachzuholen (glA KORN, KÖSDI 2007, 15761 [15764]; Fehlende Unterlagen können nachgereicht werden; enger WENDT, FR 2008, 598 [599]; Vorlage bis zum Abschluss der ersten Veranlagung). Insbes. kommt ein nachträglicher Abzug im Einspruchsverfahren oder im Rahmen einer Änderung des StBescheids (zB gem. § 164 Abs. 2 AO) in Betracht. Ggf. kann die Nachholung jedoch am Finanzierungszusammenhang scheitern (s. Anm. 35). Zur engeren VerwAuffassung s. Anm. 33.

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

Einstweilen frei.

90–92

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

93

Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 dürfen auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. Andernfalls wäre die Regelung gerade im Jahr der Betriebseröffnung weitgehend bedeutungslos. Infolgedessen kann ein Abzug auch für Zwecke des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 genutzt werden. Satz 3 hat nur klarstellende Bedeutung, weil das EStG keine allgemeine Einschränkung für den Abzug und Ausgleich von Verlusten vorsieht (ebenso SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 24).

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

94

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

Abzugsbetrag im lfd. Wj.

+ Abzugsbeträge der drei vorangegangenen Wj.

./. nach Abs. 2 hinzugerechnete sowie nach Abs. 3 u. Abs. 4 rückgängig gemachte Abzugsbeträge

= Summe der Abzugsbeträge; max. 200 000 €.

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

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

Der am Ende des dreijährigen Investitionszeitraums nach Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machende Abzugsbetrag erhöht das Abzugsvolumen dieses Jahres. Zur rückwirkenden Erhöhung s. nachfolgend Beisp. 2.

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

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

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

Der Stpfl. hat damit bei entsprechender Investitionsabsicht in jedem Wj. die Möglichkeit einer Höchstförderung von 200 000 €, im obigen Beisp. 2 also bereits ab dem Wj. 02 (evtl. aA KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 40: Beträge nach Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 sowie 4 bleiben unberücksichtigt). Bei bestandskräftigen StBescheiden findet uE § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO Anwendung. Allerdings muss der Stpfl. hier die mit einem nachträglichen Abzug verbundenen Erschwernisse in Kauf nehmen (s. Anm. 33).

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

Begrenzung auf den einzelnen Betrieb: Nach Abs. 1 Satz 4 darf die Summe der im dreijährigen Investitionszeitraum in Anspruch genommenen Abzugsbeträge je Betrieb 200 000 € nicht übersteigen. Die Abzugsbegrenzung gilt nach

dem eindeutigen Wortlaut für jeden Betrieb des Stpfl. gesondert (so zu § 7g aF BFH v. 12.12.2001 – XI R 13/00, BStBl. II 2002, 385), sie kann infolgedessen bei mehreren Betrieben des Stpfl. entsprechend mehrfach genutzt werden (so auch BRUSCHKE, DStR, 2008, 204 [206]).

► *Personengesellschaft*: Das Gesamthands- und SonderBV bei PersGes. ist als ein Betrieb anzusehen mit der Folge max. Förderung von 200 000 € (glA KIRCHHOFF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 39; BLÜMICH/BRANDIS, § 7g Rn. 57).

Einstweilen frei.

95–99

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

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

100

Im Wj. der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten WG wird der für dieses WG in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag iHv. 40 % der AHK gewinnerhöhend nach Satz 1 Halbs 1 hinzugerechnet, wenn der Erwerb innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums erfolgt und wenn sich geplante sowie tatsächliche Investition hinsichtlich der Funktion des WG (s. dazu Anm. 64) entsprechen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 50; SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 25). Mangelt es an einer Funktionsgleichheit, ist der Abzugsbetrag nach Abs. 3 rückgängig zu machen (s. Anm. 116). Die Identitätsprüfung ist für jede einzelne begünstigte Investition vorzunehmen.

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

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

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

► *Personengesellschaften*: Abs. 2 findet uE wegen Abs. 7 (s. Anm. 156) grds. auch dann Anwendung, wenn der Abzugsbetrag aufgrund im Gesamthandsvermögen geplanter Investition auf Ebene der PersGes. in Anspruch genommen wird, tatsächlich aber eine Investition im SonderBV erfolgt (Fall a) oder umgekehrt (Fall b); glA SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 25. Die Hinzurechnung erfolgt im Fall a bei der PersGes., im Fall b beim Gesellschafter.

Hinzurechnung von 40 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten: Die Hinzurechnung beträgt 40 % der AHK des erworbenen WG. Eine geringere Hinzurechnung ist ausgeschlossen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 51).

Bleiben die tatsächlichen AHK hinter den geplanten AHK zurück, kommt es lediglich zur Hinzurechnung von 40 % der tatsächlichen AHK. Der Restbetrag wird bis zum Ende des dreijährigen Investitionszeitraums fortgeführt und ist dann nach Abs. 3 Satz 1 im früheren Abzugsjahr rückgängig zu machen (BTDrucks. 16/4841, 3; BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 52; LBP/HANDZIK, vor § 7g Rn. 60; PRITZKE, NWB F. 3, 14671 [14678]; einschränkend SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 25: Entstehung nachträglicher AHK muss wahrscheinlich sein; s. auch Anm. 116 zur vorzeitigen Korrektur). Entstehen bis zum Ende des dreijährigen Investitionszeitraums nachträgliche AHK, kann insoweit die Korrektur nach Abs. 3 Satz 1 vermieden werden (BTDrucks. 16/4841, 53; BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 52; KORN, KÖSDI, 15761 [15765]; LBP/HANDZIK, vor § 7g Rn. 60). Diese Möglichkeit entfällt, wenn der Stpfl. iSd. VerwAuffassung von der Möglichkeit vorzeitiger Anwendung des Abs. 3 Gebrauch gemacht hat (s. Anm. 116).

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

- entweder die tatsächlichen AHK höher sind als die geplanten AHK
- oder der Stpfl. bei Identität von geplanten und tatsächlichen AHK einen niedrigeren Abzug als 40 % der voraussichtlichen AHK vorgenommen hat.

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

101–105 Einstweilen frei.

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

Nach Satz 2 *kann* der Stpfl. die AHK des erworbenen begünstigten WG „bis zu“ 40 % gewinnmindernd herabsetzen. Innerhalb der 40 %-Grenze darf er jeden beliebigen Betrag abziehen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 53). Damit hat er die Möglichkeit, die gewinnerhöhende Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags im Bedarfsfall vollständig zu kompensieren oder zwecks Gewinnglättung Abschreibungspotential in die Zukunft zu verlagern (s. Anm. 110 mit Beisp.). Dies entspricht dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (BTDrucks. 16/4841, 52). Die *betrieblichen Größenmerkmale* müssen im Wj. der Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags nicht mehr erfüllt sein (glA KLAPDOR in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, 2007, 127).

Ausübung des Wahlrechts: Das Wahlrecht ist nicht außerbilanziell, sondern in der StBil. unter Beachtung der umgekehrten Maßgeblichkeit (und damit auch in der HBil) auszuüben (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 2). Zur Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit durch § 5 Abs. 1 idF des BilMoG s. aber Anm. 5 „Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Satz 2“.

Vgl. PRITZKE, NWB F. 3, 14671 (14678); WENDT, FR 2008, 598 (601); LBP/HANDZIK, vor § 7g Rn. 52; KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 48; KORN, KÖSDI 2007, 15758 (15764); SCHOOR, StuB, 2007, 455; aA WESSLING/ROMSWINKEL, Stbg. 2007, 177 (182): außerbilanzieller Abzug; uE abzulehnen, weil der Abzugsbetrag die Rechtsqualität von Sonderabschreibungen hat.

Somit sind bei erst späterer Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags die Grundsätze der Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 zu beachten (s. § 4 Anm. 465f.).

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

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

Maximal Abzug bis zur Höhe des Hinzurechnungsbetrags: Eine Herabsetzung der AHK nach Satz 2 kommt nur in Betracht, wenn und soweit eine Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags nach Satz 1 erfolgt ist. Eine isolierte Abschreibungsmöglichkeit bis 40 % der AHK des erworbenen WG besteht nicht (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 53). Satz 2 läuft also leer, sollte der Stpfl. lediglich einen symbolischen Investitionsabzugsbetrag von zB 1 € abziehen (so auch PRITZKE, NWB F. 3, 14671 [14678]; vgl. auch KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. Aufl. § 7g Rn. 49: Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen).

Bei Personengesellschaften besteht uE die Möglichkeit einer Herabsetzung der AHK beim erworbenen WG unabhängig davon, ob die Investition im Gesamthandsvermögen oder im SonderBV geplant war. Abs. 2 findet nicht personen-, sondern betriebsbezogenen Anwendung (glA SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 25). Dies kann zu individuellen Steuervorteilen führen.

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

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

Einstweilen frei.

107–109

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

110

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

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

Geringwertige Wirtschaftsgüter und Pool-Wirtschaftsgüter: Die Minderung der maßgebenden AHK auch bei gWG (§ 6 Abs. 2) und Pool-WG (§ 6 Abs. 2a) eröffnet dem Stpfl. eine Reihe von Gestaltungsmöglichkeiten, weil er mit Hilfe des Herabsetzungsbetrags nach Satz 2 Halbs. 1 die dort maßgebenden Grenzwerte von 150 € (gWG) bzw. 1 000 € (Pool-WG) einhalten kann (ebenso PRITZKE, NWB F. 3, 14671 [14678]; vgl. auch KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. Aufl. § 7g Rn. 49: Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen).

KE, NWB F. 3, 14671 [14678]; SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 26; WENDT, FR 2008, 598 [603 f.], dort auch zum Sonderfall 120%iger Abschreibung).

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

| | a) | b) | c) |
|---------------------------------------|---------|---------|---------|
| AK | 1 500 € | 1 500 € | 1 500 € |
| – Herabsetzungsbetrag | 600 € | 480 € | 0 € |
| – Pool-AfA (1/5) | 180 € | – | – |
| – lineare AfA (Nutzungsdauer 3 Jahre) | – | 340 € | 500 € |
| Gewinnminderung | 780 € | 820 € | 500 € |
| Folge-AfA | 180 € | 340 € | 500 € |

Geringwertige Wirtschaftsgüter: Mit Hilfe des Abs. 2 Satz 2 lässt sich durch Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags (max. 40 %) die Sofortabschreibung von gWG erreichen, wenn sich deren AHK zwischen 151 € und 250 € bewegen (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 54). Voraussetzung dafür ist die Geltendmachung eines entsprechenden Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1.

111–115 Einstweilen frei.

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

116 I. Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags (Satz 1)

Der nach Abs. 1 gewährte Investitionsabzugsbetrag ist gem. Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machen, soweit er nicht bis zum Ende des dritten auf das Wj. des Abzugs folgenden Wj. nach Abs. 2 Satz 1 hinzugerechnet wurde. Insbes. dadurch unterscheidet sich der Investitionsabzugsbetrag von der früheren Ansparrücklage (vgl. auch SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 27: Abs. 3 ist Kernstück der Umgestaltung des § 7g durch das UntStReformG 2008).

Wesentliches Tatbestandsmerkmal des Abs. 3 ist die mangels Investition unterbleibende Hinzurechnung des Abzugsbetrags nach Abs. 2 Satz 1.

Zeitpunkt der Rückgängigmachung: Der Abzugsbetrag ist nach Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machen, wenn die Investition nicht bis zum Ende des dreijährigen Investitionszeitraums vorgenommen wurde. Tatsächlich erfolgt jedoch die Aufhebung des Abzugsbetrags nicht sofort, sondern aus praktischen Gründen erst nach Eingang der StErklärung für das letzte Jahr des Investitionszeitraums beim FA (dies tolerierend BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 71).

► *Keine vorzeitige Rückgängigmachung:* Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 gestattet keine Rückgängigmachung des Abzugsbetrags vor Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums. Ist er nach Abs. 1 zulässigerweise in Anspruch genommen worden, muss er zwingend drei Jahre fortgeführt werden, selbst bei inzwischen aufgegebener Investitionsabsicht. *Nach aA der FinVerm.* (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 62) kann der Stpfl. den Abzugsbetrag jederzeit freiwillig rückgängig machen. Gibt er die Investitionsabsicht vorzeitig auf, muss korrigiert

werden (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 57 unter Hinweis auf BFH v. 21.9.2005 – X R 32/03, BStBl. II 2006, 66).

► *Stellungnahme*: Ungeachtet des insoweit eindeutigen Wortlauts des Abs. 3 Satz 1 macht ein bloßes Warten auf das Ende des Investitionszeitraums zwecks Bescheidänderung regelmäßig keinen Sinn (anders bei zu erwartenden nachträglichen AHK; s. Anm. 100). Daher ist die über den Gesetzeswortlaut hinausgehende VerwAuffassung (BMF v. 8.5.2009 aaO Rn. 62) im Ergebnis zu begrüßen, vermeidet sie doch die Entstehung von Nachzahlungszinsen (zustimmend auch SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 27: Freiwillige Korrektur durch § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gedeckt; KORN, KÖSDI 2008, 15761 [15765]; KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 117; SCHOOR, StuB 2007, 453).

Keine Anzeigepflicht: Der Stpfl. hat uE ein Ausbleiben der Investition gegenüber dem FA nicht ausdrücklich anzuzeigen, schon deshalb nicht, weil das FA am Ende des Investitionszeitraums bei ausbleibender Investition ohnehin vom Amts wegen eine Korrektur des Abzugsbetrags vornehmen muss (aA und insoweit nicht zwischen Abs. 3 und 4 unterscheidend BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 71).

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

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

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

► *Im Schrifttum* ist die Behandlung umstritten.

▷ *Nach überwiegender Meinung* ist eine Verzinsung der mit Wegfall des Abzugsbetrags entstehenden StNachzahlung gem. § 233a Abs. 2 AO (nicht § 233a Abs. 2a AO) vorzunehmen. Damit droht im Fall unterlassener Investition eine Zinsbelastung von mindestens 12 % bei unterstelltem zweijährigen Zinslauf.

Vgl. WENDT, FR 2008, 598 (602): Aus Abs. 4 Satz 4 kann nicht geschlossen werden, dass in anderen Fällen eine analoge Anwendung des § 233a Abs. 2a AO greift; PRITZKE, NWB F. 3, 14671 (14679); KLAPDOR in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, 2007, 129; KIRCHHOF/LAMBRECHT VIII. § 7g Rn. 55; MELCHIOR, DStR 2007, 1229 (1231); MÜLLER/MÜLLER-POITHOFF, GmbHR 2007, 1267; HOFEMANN, EFG 2007, 1429; SCHOOR, StuB 2007, 453, offen lassend KORN, KÖSDI 2007, 15761 (15765). Nicht zwischen § 233a Abs. 2 und Abs. 2a AO differenzierend aber BTDrucks. 16/4841, 52.

▷ *Die Gegenmeinung* (SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 29: Keine rückwirkende Verzinsung zu befürchten; OTT, StuB, 2008, 247 [248]; KRATZSCH, GStB 2007, 375 [378]; PEETZ, DStZ 2008, 680 [689]) bejaht unter Annahme eines rückwirkenden Ereignisses die Anwendung des § 233a Abs. 2a AO mit Verzinsungsbeginn erst zum Ende des Jahrs, in dem das rückwirkende

Ereignis eintritt. Das Ausbleiben der Investition entfaltet materiell-rechtl. Wirkung für die Vergangenheit. Der Gesetzgeber hat die damit verbundene Anwendung des § 233a Abs. 2a AO ausdrücklich nur in Abs. 4 Satz 4 (s. Anm. 137) bei Verletzung der Verbleibens- und Nutzungsfrist ausgeschlossen, nicht jedoch für das unter Abs. 3 fallende Ausbleiben der Investition.

- ▷ *Stellungnahme*: UE ist der Gegenmeinung zu folgen. Die tatsächliche Durchführung der Investition zu prognostizierten AHK ist ebenso materiell-rechtl. Tatbestandsmerkmal für eine Anerkennung des Abzugsbetrags nach Abs. 1 wie die Einhaltung der Bindungsfristen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b). Bleibt die Investition aus, kommt es nach Abs. 3 Satz 1 zum rückwirkenden Wegfall der Abzugsvoraussetzungen. Damit greift § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (ebenso SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 29; PEETZ, DStZ 2008, 680 [689]).

117–120 Einstweilen frei.

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

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

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

Verhältnis zu Änderungsvorschriften der AO: Abs. 3 Satz 2 enthält eine einzelgesetzliche Änderungsvorschrift (Zulässigkeit s. § 172 Abs. 1 Satz 1 Buchst. d), die es dem FA ermöglicht, den Abzugsbetrag bei allen erdenklichen Sachverhaltsvarianten rückwirkend zu korrigieren. Unerheblich ist, ob die Änderung der StFestsetzung zusätzlich auf Änderungsvorschriften der AO gestützt werden kann (zB §§ 164 Abs. 2, 173 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Punktuelle Änderung: Abs. 3 Satz 1 gestattet nur, die mit ausbleibender Investition am Ende des dreijährigen Investitionszeitraums verbundenen Rechtsfolgen verfahrensrechtl. durchzusetzen, also den nach Abs. 1 geltend gemachten Abzugsbetrag rückgängig zu machen. Gegenläufige Rechtsfehler können zugunsten des Stpfl. nach § 177 Abs. 1 AO beseitigt werden.

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

122–126 Einstweilen frei.

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

127

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

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

Partielle Hemmung der Festsetzungsfrist: Die Festsetzungsfrist wird gem. Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 nicht hinsichtlich des gesamten Anspruchs gehemmt. Halbs. 2 bewirkt nur eine partielle Ablaufhemmung nach dem Vorbild des § 171 AO bezogen auf die nachträgliche Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags („... Festsetzungsfrist endet *insoweit* nicht ...“).

Einstweilen frei.

128–130

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

I. Rückabwicklung sämtlicher Fördermaßnahmen (Satz 1)

131

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

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

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

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

► *Hinzurechnungsbetrag und Herabsetzung der AHK:* Mit nachträglichem Wegfall des Abzugsbetrags nach Abs. 1 ist auch der damit korrespondierende Hinzurechnungsbetrag des Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 100–110) zu korrigieren. Häufig

werden sich beide Beträge gegenseitig aufheben, so dass insoweit eine Änderung der StFestsetzung entbehrlich ist.

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

Anzeigepflicht: Werden die betrieblichen Bindungsfristen verletzt, trifft den Stpfl. eine Anzeigepflicht (BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633 Rn. 71).

132–134 Einstweilen frei.

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

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

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

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

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

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

Maßgebender VZ ist das Jahr des Wegfalls der betrieblichen Bindungen des begünstigten WG zur inländ. Betriebsstätte des Betriebs und/oder Beendigung der (fast) ausschließlichen betrieblichen Nutzung des WG.

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

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

Kraft ausdrücklicher Regelung in Satz 4 findet § 233a Abs. 2a AO keine Anwendung. Gem. § 233a Abs. 2a AO würde die Verzinsung mit Eintritt des rückwirkenden Ereignisses iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, also erst im Zeitpunkt der Verletzung der betrieblichen Bindungsfristen beginnen (so BFH v. 20.12.2000 – III B 43/00, BFH/NV 2001, 744 zur Verbleibensfrist im InvZulG).

Satz 4 verhindert dies zum Nachteil des Stpfl., so dass der Zinslauf gem. § 233a Abs. 2 AO bereits 15 Monate nach Ablauf des Kj. beginnt, in dem die Steuer entstanden ist. Jahr der Steuerentstehung ist das Jahr, in dem der Abzugsbetrag (Abs. 1), der Hinzurechnungsbetrag sowie Herabsetzungsbetrag und die Verringerung der Bemessungsgrundlage der Abschreibung (Abs. 2) rückgängig gemacht wird.

Bedeutung für Abs. 3 Satz 2: Satz 4 ist nicht auf die Korrektur von StBescheiden nach Abs. 3 Satz 2 übertragbar. Sein Regelungsbereich umfasst ausdrücklich nur die nach Abs. 4 vorzunehmenden Korrekturen der StFestsetzung. Zur Verzinsung nach Abs. 3 s. Anm. 116, dort auch zum Meinungsstreit, ob § 233a Abs. 2 oder 2a AO anzuwenden ist.

Einstweilen frei.

138–140

Erläuterungen zu Abs. 5: Sonderabschreibungen für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter

I. Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen in Höhe von 20 % 141

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

II. Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen 142

Während des Begünstigungszeitraums (s.u.) sind „Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 %“ der AHK (s.u.) zulässig. Sie lassen sich somit beliebig auf die einzelnen Wj. des fünfjährigen Förderzeitraums (s.u.) verteilen. Die Inanspruchnahme setzt eine entsprechende Wahlrechtsausübung in der HBil. voraus (s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Satz 2“, dort auch zu § 5 Abs. 1 idF des BilMoG). Bei PersGes. kommt die Sonderabschreibung für WG des Gesamthands- und SonderBV in Betracht (ebenso LBP/HANDZIK, vor § 7g Rn. 17).

Bemessungsgrundlage sind die AHK eines begünstigten WG. Es gelten die allgemeinen Grundsätze. Zu AK vgl. daher § 6 Anm. 281 f.; zu HK vgl. § 6 Anm. 459–471; Einzelfragen s. § 6 Anm. 1500; zu den AHK als AfA-Bemessungsgrundlage vgl. auch § 7 Anm. 130–139.

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

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

Begünstigungszeitraum: Er umfasst nach Abs. 5 Satz 1 das Wj. der Anschaffung (Begriff s. § 6 Anm. 274) oder Herstellung (Begriff s. § 6 Anm. 276) sowie

die folgenden vier Jahre und verkürzt sich nicht dadurch mit der Rechtsfolge einer Restwertabschreibung nach § 7a Abs. 9, dass vor Ablauf des Fünfjahreszeitraums die Sonderabschreibungen bereits in voller Höhe in Anspruch genommen wurden oder die Fördervoraussetzungen weggefallen sind (s. § 7a Anm. 24 und 153). Entfallen die Fördervoraussetzungen im Wj. des Erwerbs oder im darauffolgenden Wj., ist die Sonderabschreibung rückgängig zu machen (s. Anm. 150).

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

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

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

143–148 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 6:

Weitere Voraussetzungen für die Sonderabschreibungen

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

Sonderabschreibungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Betrieb, zu dessen Anlagevermögen das WG gehört, nach den in Abs. 6 Nr. 1 genannten Größenmerkmalen zu den „kleinen oder mittleren Betrieben“ gehört. Die Wertgrenzen entsprechen denen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a–c (s. Anm. 2 und 42).

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

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

Größenbestimmung bei Betriebseröffnung: Abs. 6 Nr. 1 enthält keine ausdrückliche Regelung für den Fall der Betriebseröffnung. Nach stRspr. des BFH zu Abs. 2 aF (zuletzt BFH v. 17.5.2006 – X R 43/03, BStBl. II 2006, 868) wer-

den die betrieblichen Größenmerkmale im Jahr der Betriebseröffnung stets erfüllt (so auch BMF v. 1.2.2001, BStBl. I 2001, 170; v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Rn. 21; vgl. auch SCHMIDT/KULOSA XXVIII. § 7g Rn. 42).

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

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

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

150

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

Wegfall der Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen: Werden die Verbleibens- und Nutzungskriterien nicht erfüllt, ist die Sonderabschreibung in sinngemäßer Anwendung des Abs. 4 zu korrigieren (Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 2). Sinngemäße Anwendung bedeutet, dass

- die Sonderabschreibung in allen Jahren des Förderzeitraums rückgängig gemacht wird mit entsprechender Änderung aller betroffenen Steuer- und Feststellungsbescheide;
- Steuernachzahlungen gem. § 233a Abs. 2 AO (nicht Abs. 2a) verzinst werden. Halbs. 2 verhindert damit durch sinngemäße Anwendung des Abs. 4 die andernfalls gebotene, für den Stpfl. günstigere Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (s. Anm. 137).

Einstweilen frei.

151–155

Erläuterungen zu Abs. 7: Anwendung auf Personengesellschaften und Gemeinschaften

156

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

Personengesellschaften und Gemeinschaften sind solche Personenvereinigungen, bei denen die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfüllt werden (glA KORN, KÖSDI 2007, 15761 [15762]). Die Gesellschafter oder Gemeinschaftler müssen also Mitunternehmer sein (Begriff s. § 15 Anm. 300 f.). Das gilt auch bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (vgl. § 13 Abs. 7) sowie aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 4). Wegen ausdrücklicher Erwähnung von Gemeinschaften fallen ebenso Gütergemeinschaften, Erbengemeinschaften und Bruchteilsgemeinschaften (zB als Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung)

unter Abs. 7 (zu Formen der Mitunternehmerschaft s. § 15 Anm. 370f). Nicht dazu gehören hingegen sog. Zebragesellschaften (Begriff s. § 15 Anm. 1470).

► *Praxis- bzw. Bürogemeinschaften* stellen ebenfalls keine Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dar (s. § 18 Anm. 144). Infolgedessen sind sie nicht gem. Abs. 7 zur Inanspruchnahme des Abzugsbetrags berechtigt, sondern nur die daran beteiligten Gemeinschafter (glA KRATZSCH in FROTSCHER, § 7g Rn. 101). Hat ein Gemeinschafter bereits in seinem Betrieb den Förderhöchstbetrag des Abs. 1 Satz 4 von 200 000 € ausgeschöpft (s. Anm. 115), steht er für die anteilig auf ihn entfallenden Investitionen der Praxisgemeinschaft nicht mehr zur Verfügung.

Gesellschafterwechsel: Der Gesellschafterwechsel lässt die vorherige Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen unberührt, denen geplante Investitionen im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft zugrunde liegen (ebenso KORN, KÖSDI 2007, 15761 [15762]).

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

Hinzurechnung nach erfolgter Investition: Wegen der Behandlung der Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 bei vorangegangenem Investitionsabzug im Gesamthands- oder SonderBV s. Anm. 100.

Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 2: Zur Behandlung s. Anm. 106.

Verfahrensrechtliche Korrektur von Abzugsbetrag und Sonderabschreibung: Zur Änderung des Feststellungsbescheids bei ausbleibender Investition bzw. Verletzung der betrieblichen Bindungsfristen s. Anm. 121 und 135.

Rechtsfolge der Gleichstellung ist:

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